٢٠١٤

AUDIT ALLSH

AUDIT
ALLSH

[ملخص معايير المراجعة المصرية]

مقدمـــة

الحمد لله سبحانه وتعالى على نعمه وتوفيقه والصلاة والسلام على أشرف المرسلين المعلم الصادق الأمين محمد صلى الله عليه وسلم.

أما بعد،،،

تعمل مجموعة **ألش المراجعة AUDIT ALLSH** على المساهمة والمشاركة في التنمية والتطوير لكل ماهو يخص مهنة المحاسبة والمراجعة وكل مايتعلق بها.

وإستكمالاً لمسيرة المجموعة أخذنا على عاتقنا إعداد **ملخص معايير المراجعة المصرية** الصادرة من وزير الإستثمار في ٢٠٠٨/٦/٣٠.
وذلك مع مراعاة أن هذه الطبعة **لاتعتبر بديلاً أو تكميلاً للمعايير**.

هذه المحاولة هي مجهود تطوعي من الزملاء والزميلات أردنا بها مساعدة وخدمة زملاؤونا و ندعو الله ونسأله أن يجعلها خالصةً لوجهه، وأن ينفع بها الجميع.
وكل مانرجوه أن نكون أقرب إلى التوفيق، وأدنى إلى الصواب، وأن ننال عفو القارئ الكريم عما يكون قد وقع في هذا العمل من أخطاء ربما تكون مطبعية، أو نتجت عن سهو ونقص قصرت عنه همتنا، وألا يكون ذلك إلا في القليل النادر إن شاء الله تعالى.
ونحن لانزال على عهدنا نستمد العون من الله تعالى في بذل قصارى الجهد، في أن يوفقنا لما نصبو إليه.

الطبعة الثانية: ١٠ أكتوبر ٢٠١٤

للتواصل والمقترحات:
الصفحة

AUDIT ALLSH
https://www.facebook.com/AuditAllsh

الجروب

Final ESAA - Audit Allsh
https://www.facebook.com/groups/378324225610169/
Intermediary ESAA - Audit Allsh
https://www.facebook.com/groups/164829813685659/

والله الموفق والمستعان،،،

فريق الإعداد

رانيا حسن البنا
نرى جمال الدين
معاذ محرز

الفهرس

٢/١

م	بيـــــــــــــــــــان	رقم	صفحة
أولاً:	**الإطار العام لعمليات خدمة التأكد**		
١-	الإطار العام لعمليات خدمة التأكد	--	٤
ثانياً:	**المعايير العامة**		
٢-	الهدف من عملية مراجعة القوائم المالية والمعايير العامة التي تحكمها	٢٠٠	١٨
٣-	شروط التكليف بعمليات مراجعة	٢١٠	٢٨
٤-	مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية	٢٢٠	٣٤
٥-	توثيق أعمال المراجعة	٢٣٠	٤٤
٦-	مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية	٢٤٠	٥٢
٧-	مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية	٢٥٠	٨٦
٨-	الإتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة	٢٦٠	٩٣
ثالثاً:	**معايير التخطيط**		
٩-	تخطيط عملية مراجعة قوائم مالية	٣٠٠	٩٨
١٠-	تفهم المناشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام	٣١٥	١٠٦
١١-	الأهمية النسبية في المراجعة	٣٢٠	١٣٤
١٢-	إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها	٣٣٠	١٣٨
رابعاً:	**معايير مراجعة منشأة تستخدم منشآت خدمية**		
١٣-	إعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشأت التي تستخدم منشآت خدمية	٤٠٢	١٥١
خامساً:	**معايير أدلة المراجعة والعمل الميداني**		
١٤-	أدلة المراجعة	٥٠٠	١٥٧
١٥-	أدلة المراجعة – إعتبارات إضافية لبنود معينة	٥٠١	١٦٥
١٦-	المصادقات الخارجية	٥٠٥	١٧٠
١٧-	التكليف بالمراجعة لأول مرة – أرصدة أول المدة	٥١٠	١٧٦
١٨-	الإجراءات التحليلية	٥٢٠	١٨٠
١٩-	المراجعة بالعينة ووسائل الإختيار الأخرى	٥٣٠	١٨٦
٢٠-	مراجعة التقديرات المحاسبية	٥٤٠	٢٠٤
٢١-	مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها	٥٤٥	٢١٠
٢٢-	الأطراف ذوي العلاقة	٥٥٠	٢٢٤
٢٣-	الأحداث اللاحقة	٥٦٠	٢٢٩
٢٤-	الإستمرارية	٥٧٠	٢٣٤
٢٥-	إقرارات الإدارة	٥٨٠	٢٤٣

الفهرس

٢/٢

م	بيـــــــــــــــــــــان	رقم	صفحة
سادساً:	**معايير إستخدام عمل آخرين في مجال أعمال المراجعة**		
٢٦-	إستخدام عمل مراقب آخر	٦٠٠	٢٤٩
٢٧-	دراسة عمل المراجعة الداخلية	٦١٠	٢٥٣
٢٨-	إستخدام عمل خبير	٦٢٠	٢٥٩
سابعاً:	**معايير التقرير**		
٢٩-	تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة	٧٠٠	٢٦٣
٣٠-	التعديلات على تقرير مراقب الحسابات	٧٠١	٢٧٣
٣١-	أرقام المقارنة	٧١٠	٢٧٩
٣٢-	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية ذات الأغراض الخاصة	٧٢٠	٢٩٧
ثامناً:	**معايير تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة**		
٣٣-	تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة	٨٠٠	٣٠١
تاسعاً:	**الإرشادات المصرية في ممارسة عملية المراجعة**		
٣٤-	الإرشاد المصري رقم ١٠٠٥ الإعتبارات الخاصة في مراجعة المنشآت الصغيرة	١٠٠٥	٣١٢
عاشراً:	**معايير الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها**		
٣٥-	الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها	٢٤١٠	٣٢٧
حادي عشر:	**معايير مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية**		
٣٦-	مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية	٣٠٠٠	٣٥٥
ثاني عشر:	**معايير اختبار المعلومات المالية المستقبلية**		
٣٧-	إختبار المعلومات المستقبلية	٣٤٠٠	٣٦٨
ثالث عشر:	**معايير مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية**		
٣٨-	مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية	٤٤٠٠	٣٧٧
رابع عشر:	**المعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة**		
٣٩-	مهام إعداد قوائم مالية	٤٤١٠	٣٨٦

الإطار العام لعمليات خدمة التأكد

تعريف عملية التأكد وأهدافها

✓ **عملية التأكد/**

هى العملية التى يعبر فيها المحاسب المزاول عن نتيجة تهدف إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المرتقبين فى ناتج تقييم أو قياس موضوع التقرير وذلك بالرجوع إلى مقاييس محددة معينة.

✓ **المعلومات الخاصة بموضوع المهمة/**

هي ناتج (نتيجة) تقييم أو قياس موضوع المهمة.

على سبيل المثال:

الإعتراف والقياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية	ناتجة عن تطبيق إطار إعداد التقارير المالية فى الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح. مثل معايير المحاسبة المصرية (مقاييس محددة) عن المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة (موضوع المهمة).
التأكيد بشأن فاعلية الرقابة الداخلية	ناتجة عن تطبيق إطار لتقييم فاعلية الرقابة الداخلية (مقاييس محددة) على نظام الرقابة الداخلية (موضوع المهمة).

✓ في بعض عمليات التأكد يقوم الطرف المسئول عن موضوع المهمة بأداء التقييم أو القياس لموضوع المهمة، وتسمى تلك المهام **"مهام قائمة على التأكيد"**.

✓ فى مهام التأكد الأخرى يقوم المزاول إما بأداء التقييم أو القياس للموضوع بصورة مباشرة أو الحصول على إقرار من الطرف المسئول الذى قام بأداء التقييم أو القياس غير المتاح للمستخدمين المرتقبين. ويطلق على هذا النوع من المهام **"مهام إعداد التقارير المباشرة"**.

أنواع عمليات التأكد

	مهام إصدار تقارير تأكد مناسب	**مهام إصدار تقارير تأكد محدود**
الهدف	تخفيض الخطر الذي يواجه عملية التأكد لمستوى **مقبول نسبياً** بالنسبة لظروف المهمة.	تخفيض الخطر الذي يواجه عملية التأكد لمستوى **مقبول** بالنسبة لظروف المهمة.
وذلك بوصفه	الأساس للنموذج **الإيجابي** للتعبير عن النتيجة التي توصل المزاول إليها.	الأساس للنموذج **السلبي** للتعبير عن النتيجة التي توصل المزاول إليها.

نطاق الإطار

- ✓ ليست كل العمليات التي يقوم بها المزاولون عمليات للتأكد فهناك عمليات أخرى يتم أدائها بصورة متكررة لاينطبق عليها التعريف السابق (وبالتالي لا يغطيها هذا الإطار) وتشمل:
  - المهام التي تغطيها المعايير المصرية للخدمات ذات الصلة مثل مهام القيام بإجراءات متفق عليها ومهام تجميع بيانات مالية أو غيرها من البيانات.
  - إعداد الإقرارات الضريبية الأمر الذي لا يستدعي إبداء استنتاج متعلق بتأكد.
  - مهام الاستشارة (أو إسداء النصح) مثل الاستشارات الإدارية والضريبية

- ✓ قد تكون عملية التأكد جزءاً من عملية أكبر (يكون هذا الإطار مناسباً فقط للجزء الخاص بالتأكد في العملية). مثال/ عندما تشمل مهمة استشارية لإقتناء أعمال على ضرورة وجود تقرير تأكد متعلق بالمعلومات المالية التاريخية أو المستقبلية ففي مثل هذه الظروف.

- ✓ العمليات التالية قد يسري عليها التعريف الخاص بعملية التأكد، ولكن لا يتم أداؤها طبقاً لهذا المعيار وهي:
  (أ) عمليات خاصة للأدلاء بالشهادة في الإجراءات القانونية المتعلقة بالمحاسبة أو المراجعة أو الضرائب أو غيرها من الأمور الأخرى.
  و(ب) عمليات تشمل الآراء المهنية أو وجهات النظر أو الصياغة التي يمكن لمستخدم أن يستمد من خلالها بعض التأكد إذا انطبق عليها ما يلي:
  (١) تكون تلك الآراء أو وجهات النظر أو الصياغة عرضية فقط بالنسبة للعملية ككل.
  و(٢) يحظر الإطلاع على أي تقرير مكتوب صادر بشأنها إلا على المستخدمين المرتقبين المحددين في التقرير.
  و(٣) عدم اعتبار المهمة عملية تأكد وذلك بناء على إتفاق مكتوب مع المستخدمين المرتقبين المحددين.
  و(٤) لا تعرض العملية على أنها عملية تأكد في تقرير المحاسب المهني.

- ✓ عند إصدار المزاول تقريراً عن مهمة ليست من مهام التأكد في نطاق هذا الأطار، فعليه أن يميز التقرير المعد عن هذه المهمة ليكون واضحاً بأنه لا يتعلق بمهمة تأكد.، وعلى ذلك يجب أن يتجنب التقرير المعد عن مهام لا تمثل عمليات تأكد الإشارة إلي ما يلي - على سبيل المثال:
  - أنه تم الالتزام بهذا الإطار أو بمعايير المراجعة المصرية.
  - استخدام تلك الكلمات "**التأكد**" أو "**المراجعة**" أو "**الفحص**".
  - تضمين قائمة يمكن على سبيل الخطأ اعتبارها استنتاج مصمم لرفع درجة ثقة المستخدمين المرتقبين بشأن ناتج التقييم أو القياس في موضوع المهمة بالرجوع إلى مقاييس معينة.

- ✓ يجوز أن يوافق المزاول والطرف الطالب للمهمة على تطبيق مبادئ هذا الإطار على عملية فى حالة عدم وجود مستخدمين مرتقبين بخلاف الطرف المسئول ولكن بشرط الوفاء بجميع متطلبات المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى.

وفي مثل تلك الحالات يشتمل تقرير المزاول على بيان يحظر استخدام التقرير على أى طرف آخر بخلاف الطرف المسئول.

قبول المهمة

- ✓ يقبل المزاول عملية التأكد فقط عندما تشير معرفته المبدئية عن ظروف العملية إلى:
(أ) أنه سيتم الوفاء بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية ذات الصلة مثل الإستقلالية والكفاءة المهنية.
و(ب) تتوافر في العملية جميع الخصائص التالية :
(١) ملاءمة موضوع المهمة.
و(٢) تكون المقاييس المحددة المستخدمة مناسبة ومتاحة للمستخدمين المرتقبين.
و(٣) يتاح للمزاول إمكانية الوصول إلى الأدلة الملائمة الكافية لدعم النتيجة التي توصل لها.
و(٤) أن النتيجة التي توصل إليها المزاول ستكون في صورة تقرير مكتوب بالنموذج الملائم إما لمهمة التأكد المناسب أو مهمة التأكد المحدود.
و(٥) توافر القناعة لدى المزاول بوجود سبب منطقي للعملية.
مثل/
عدم وجود قيد على نطاق عمل المزاول.
نية الطرف الطالب للمهمة إساءة إستخدام اسم المزاول.

- ✓ عند **عدم قبول** عملية محتملة كعملية للتأكد لأنها لا تشمل جميع الخصائص المذكورة في الفقرة السابقة، يمكن أن يكون الطرف الطالب للمهمة قادر على تحديد مهمة مختلفة قد تفي باحتياجات المستخدمين المرتقبين فعلى سبيل المثال:

(أ) إذا لم تكن المقاييس المحددة الأصلية مناسبة يظل من الممكن أداء عملية التأكد في حالة:
(١) قدرة الطرف الطالب للمهمة على تحديد جانب من الموضوع الأساسي الذي يتوافق مع هذه المقاييس ويكون المزاول قادر على أداء عملية تأكد تتعلق بهذا الجانب كموضوع مستقل بذاته. وفي مثل تلك الحالات يوضح تقرير التأكد أنه غير مرتبط بالموضوع الأساسي بـأكمله.
أو(٢) يمكن اختيار أو وضع مقاييس محددة بديله مناسبة للموضوع الأصلي.

(ب) يجوز للطرف الطالب للمهمة طلب عملية لا تكون عملية تأكد مثل عملية استشارة أو إجراءات متفق عليها.

- ✓ لا يمكن للمزاول بعد قبول عملية التأكد تغيير هذه العملية لعملية بخلاف عملية التأكد أو من مهمة تأكد مناسب لمهمة تأكد محدود دون تبرير منطقي.

إذا حدث مثل هذا التغيير فلا يمكن للمزاول أن يتجاهل الأدلة التي تم الحصول عليها قبل التغيير.

عناصر عملية التأكد

١- علاقة ثلاثية الأطراف
- المزاول
- الطرف المسؤول
- المستخدمون المرتقبون

٢- موضوع مهمة ملائم
- أشكاله
- الخصائص
- درجة مناسبته

٣- مقاييس محددة مناسبة
- تعريف
- الخصائص
- إتاحة المقاييس للمستخدمين المرتقبين

٤- أدلة ملاءمة وكافية
- الشك المهني
- كفاية وملاءمة الأدلة
- الأهمية النسبية
- خطر عملية التأكد
- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة
- كم وجود الأدلة المتاحة

٥- تقرير تأكد مكتوب

١- علاقة ثلاثية الأطراف

مزاول

- ✓ يعتبر مصطلح "**مزاول**" أشمل من مصطلح "**مراقب**".
- ✓ في بعض الحالات يمكن الإستعانة بعمل أشخاص من فروع مهنية أخرى يمكن الإشارة اليهم **بالخبراء**. وفي مثل تلك الحالات يجب أن يكون المزاول على قناعة أن أولئك الخبراء يملكون المهارة والمعرفة المطلوبة وأن يكون للمزاول مستوى مناسب من التدخل في المهمة وعلى دراية بالعمل الذي تم الاستعانة بالخبير للقيام به.

مستخدمين مرتقبين

- ✓ المستخدمون المرتقبون هم شخص أو أشخاص أو مجموعة من الأشخاص يقوم المزاول بإعداد تقرير التأكد لهم.
- ✓ ويمكن أن يكون الطرف المسئول واحداً من المستخدمين المرتقبين ولكن ليس الوحيد.
- ✓ يوجه تقرير التأكد إلى جميع المستخدمين المرتقبين متى كان ذلك عملياً، ولكن في بعض الحالات قد لا يكون المزاول قادر على تحديد كل أولئك الذين سيستخدمون تقرير التأكد، يجوز في هذه الحالة أن يكون المستخدمون المرتقبون مقصورين على كبار الأشخاص المعنيين ذوي الإهتمامات الجوهرية والمشتركة. ويمكن تحديد المستخدمين المرتقبين بطرق شتى، فعلى سبيل المثال/ بالاتفاق بين المزاول والطرف المسئول والطرف الطالب للمهمة أو عن طريق القانون.
- ✓ متى كان ذلك عملياً يشترك المستخدمون المرتقبون أو ممثلوهم مع المزاول والطرف المسئول في تحديد متطلبات المهمة. وبغض النظر عن اشتراك آخرين في المهمة. وعلى عكس مهمة الإجراءات المتفق عليها (والتي تتعلق بتقديم تقارير عن الاكتشافات بناء على الإجراءات بدلا من الاستنتاجات):

(أ) يكون المزاول مسئولا عن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات.

و(ب) يطلب من المزاول تقصي أية مسألة يجد نفسه على دراية بها مما يؤدي بالمزاول إلى التساؤل عما إذا كان ينبغي القيام بتعديل هام ومؤثر في المعلومات الخاصة بالموضوع.

- ✓ في بعض الحالات يقوم المستخدمون المرتقبون(المصرفيون و الجهات الرقابية المعنية مثلاً) بفرض شروط على عملية التأكد كي يتم أداؤها لغرض محدود. فيأخذ المزاول في حسبانه وضع قيود في تقرير التأكد الذي يقيد استخدامه على أولئك المستخدمين أو لذلك الغرض.

طرف مسئول عن موضوع المهمة

مسئول عن موضوع المهمة في "مهام إعداد التقارير المباشرة"

مسئول عن المعلومة الخاصة بموضوع المهمة في "مهمة قائمة على التأكيد"

ويمكن أن يكون مسئولاً عن موضوع المهمة

طرف مسئول عن المعلومة الخاصة بموضوع المهمة و موضوع المهمة

تعيين المنشأة مزاولاً لأداء عملية تأكد متعلقة بتقرير أعدته خاص باستمراريتها

طرف مسئول عن المعلومة الخاصة بالموضوع وليس موضوع المهمة

عندما تُعيين منشأة ما مزاولاً لأداء عملية تأكد متعلقة بتقرير أعدته خاص باستمرارية شركة خاصة.

AUDIT ALLSH

- ✓ قد يكون الطرف المسئول والمستخدمين المرتقبين من منشآت مختلفة أو من نفس المنشأة وكمثال على الحالة الأخيرة، قد يسعى مجلس الإدارة إلى التأكد من معلومات قدمتها اللجنة التنفيذية فى تلك المنشأة .

- ✓ يجب أن ينظر للعلاقة بين الطرف المسئول والمسئولين المرتقبين ضمن نطاق مهمة محددة ولكنها قد تختلف عادة من حيث المسئولية المحددة ، فعلى سبيل المثال قد تقوم الإدارة العليا بالمنشأة (مستخدم مرتقب) بتعيين مزاول لأداء عملية تأكد على جانب محدد من أنشطة المنشأة والتى هي مسئولية مباشرة لمستوى اقل فى الإدارة (الطرف المسئول) ولكنها في النهاية هى مسئولية الإدارة العليا.

- ✓ وقد يكون أو لا يكون الطرف المسئول عن موضوع المهمة هو الطرف المسئول عن تعيين المزاول (الطرف الطالب للمهمة).

- ✓ يقدم الطرف المسئول للمزاول عادة إقرارا مكتوبا يقوم بتقييم أو قياس موضوع المهمة. في مهمة إعداد التقارير المباشرة قد لا يستطيع المزاول الحصول على مثل هذا الإقرار وخاصة عندما يكون الطرف الطالب للمهمة مختلفاً عن الطرف المسئول.

٢- موضوع مهمة ملائم

أشكاله

- الأداء المالي أو المراكز المالية

قد تكون فيها المعلومة الخاصة بموضوع المهمة تعبر عن الإعتراف والقياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية.
(مثل: المركز المالي التاريخي أو المستقبلي والأداء المالي والتدفقات النقدية)

- الأداء أو المراكز غير المالية

قد تكون فيها المعلومة الخاصة بموضوع المهمة هى المؤشرات الرئيسية على الكفاءة والفاعلية.
(مثل: أداء المنشأة).

- الخصائص الفيزيائية

قد تكون فيها المعلومات الخاصة بموضوع المهمة هو مستند توصيف.
(مثل:طاقة المصنع)

- النظم والإجراءات

والتي قد تكون فيها المعلومات الخاصة بموضوع المهمة هى تأكيدا للفعالية.
(مثل: نظام الرقابة الداخلية أو تكنولوجيا المعلومات في المنشأة)

- السلوك (فعلى سبيل المثال حوكمة الشركات والالتزام باللوائح وممارسات الموارد البشرية) التي قد تمثل فيها المعلومات الخاصة بموضوع المهمة تقريرا عن الالتزام أو عن الفعالية.

درجة مناسبته

- ✓ قابل للتحديد وقابل للتقييم والقياس المتسق بالرجوع إلى مقاييس معينة.
- ✓ وإمكانية إخضاع المعلومات الخاصة به لإجراءات جمع الأدلة المناسبة والكافية لدعم التأكد المناسب أو الاستنتاج المتعلق بالتأكد المحدود كما هو ملائم.

خصائصه

- ✓ الدرجة التي تكون عليها المعلومات الخاصة بالموضوع نوعية أم كمية، موضوعية أم شخصية، تاريخية أم مستقبلية، تتعلق بنقطة زمنية أم تغطى فترة زمنية.
- ✓ وتؤثر مثل تلك الخصائص على:

(أ) الدقة التي يمكن بها تقييم أو قياس موضوع المهمة بالرجوع إلى مقاييس معينة.
و(ب) الاقتناع بالأدلة المتاحة.
ويشير تقرير التأكد إلى الخصائص التي لها أهمية خاصة للمستخدمين المرتقبين.

٣- مقاييس محددة مناسبة

التعريف

هي وسائل القياس المستخدمة لتقييم أو قياس موضوع المهمة. ويتضمن ذلك متى كان ذلك مناسباً، وسائل القياس المستخدمة في العرض والإفصاح.

رسمية	أقل رسمية
• إعداد القوائم المالية (معايير المحاسبة المصرية).	ميثاق شرف داخلي
• إعداد تقرير خاص بالرقابة الداخلية (إطار موضوع للرقابة الداخلية).	مستوى أداء متفق عليه (عدد المرات المتوقع أن تجتمع فيه لجنة معينة سنويا).
• إعداد التقارير الخاصة بمدى الإلتزام (القانون أو اللائحة المطبقة أو العقد).	

إتاحة المقاييس للمستخدمين المرتقبين

✓ يجب أن تكون المقاييس المحددة متوفرة للمستخدمين لتمكنهم من فهم كيف تم تقييم وقياس موضوع المهمة. وتتاح المقاييس للمستخدمين المرتقبين بطريقة أو بأخرى من الطرق الآتية:

(أ) الإعلان.

(ب) تضمينها بصورة واضحة في العرض الخاص بمعلومات موضوع المهمة.

(ج) التضمين الواضح في تقرير التأكد.

(د) الفهم العام ،مثال/ مقياس الوقت بالساعات والدقائق.

✓ ويمكن أيضاً أن تكون المقاييس متاحة فقط للمستخدمين المرتقبين، فعلى سبيل المثال شروط العقد أو المقاييس الصادرة عن هيئة صناعية والمتاحة فقط للمشتغلين بالصناعة. ويكون استخدام تقرير التأكد محصوراً على أولئك المستخدمين أو لذلك الغرض.

الخصائص

(أ) **الملاءمة**: تسهم المقاييس المحددة ذات الصلة بالموضوع في التوصل لنتائج تساعد المستخدمين المرتقبين في إتخاذ القرار المناسب.

(ب) **الإكتمال**: تكون المقاييس المحددة مكتملة بصورة كافية عندما لا يتم حذف العناصر ذات الصلة التي من شأنها أن تؤثر على الاستنتاجات في سياق ظروف المهمة.

(ج) **المصداقية**: توفر المقاييس التي تتمتع بالمصداقية الفرصة لعمل تقييم ثابت بصورة مناسبة أو قياس موضوع المهمة.

(د) **الحياد**: تساهم المقاييس المحددة المحايدة في التوصل لاستنتاجات بعيده عن التحيز.

(هـ) **القدرة على الفهم**: تساهم المقاييس المحددة المفهومة في التوصل لاستنتاجات واضحة وشاملة وليست خاضعة لتفسيرات مختلفة اختلافا جوهريا.

✓ ولا يعتبر تقييم أو قياس موضوع المهمة بناء على توقعات المزاول الخاصة وأحكامه وخبرته الفردية مقاييس مناسبة.

✓ يقوم المزاول بتقييم ملاءمة المقاييس المحددة لمهمة محددة، بدراسة ما إذا كان يتوافر بها الخصائص الواردة أعلاه. وتعتبر الأهمية النسبية لكل خاصية على حده متعلقة بمهمة محددة مسألة حكم شخصي. فهي تؤثر على العمل الذي يقوم به المزاول لتقييم ملاءمتها لمهمة محددة

موضوعة من قبل	توضع خصيصاً
القوانين واللوائح أو التى تكون صادرة عن منظمات مصرح لها أو معترف بها والتي تتبع إجراءات تتسم بالشفافية.	الموضوعة لغرض المهمة

✓ تعتبر المقاييس المحددة المناسبة مطلوبة لتقييم ثابت بصورة مناسبة أو لقياس موضوع المهمة من منظور الحكم المهني. وبدون الإطار المرجعي الذي تقدمه المقاييس المحددة المناسبة تكون الإستنتاجات محلاً للتفسيرات الفردية وسوء الفهم، وتعتبر المقاييس المحددة المناسبة ذات حساسية خاصة فيما يتعلق بالسياق التي تأتي فيه (تكون مرتبطة بظروف المهمة)، وقد تكون هناك مقاييس مختلفة بالنسبة لموضوع المهمة الواحد. فعلى سبيل المثال قد يختار الطرف المسئول عدد من شكاوى العملاء والتي تم حلها لإرضائهم موضوعاً للمهمة تحت مسمى "إرضاء العملاء"، وقد يختار طرف مسئول آخر عدد مرات الشراء المتكررة في الأشهر الثلاثة التي تلي الشراء الأولى كموضوعات لنفس المهمة.

٤- أدلة ملائمة وكافية

الشك المهني

- ✓ يقوم المزاول بتخطيط وأداء عملية التأكد مستخدما أسلوب الشك المهني و مدركا لإمكانية وجود الظروف التي قد تتسبب في تحريف المعلومات الخاصة بالموضوع تحريفا هاما و مؤثراً.
- ✓ وقد يعني أسلوب الشك المهني أن المزاول يقوم بعمل تقييم نقدي بعقل يقظ متسائل عن صحة الأدلة التي تم الحصول عليها ، ويكون يقظاً للأدلة التي يكون بها تناقض أو تثير التساؤل بشأن إمكانية اعتماد الطرف المسئول على الوثائق أو الإقرارات.

كفاية وملاءمة الأدلة

تعد الكفاية مقياساً **لكمية** الأدلة

ومن هنا تتضح ملاءمتها و مصداقيتها

تعد الملاءمة مقياساً **لجودة** الأدلة

- ✓ تتأثر كمية الأدلة المطلوبة بخطر تحريف المعلومات الخاصة بالموضوع تحريفا هامة.

(فكلما زاد الخطر كلما زادت إمكانية طلب الأدلة) (فكلما زادت الجودة كلما قلت الحاجة لطلب أدلة).

العلاقة بين كفاية وملاءمة الأدلة علاقة تبادلية ومع ذلك فالحصول على أية أدلة أكثر لا يمكن فى حد ذاته أن يعوض عن قلة جودتها.

- ✓ تتأثر مصداقية الأدلة بمصدرها وطبيعتها وتعتمد على الظروف التى من خلالها تم الحصول عليها.
- ✓ يمكن أن تكون التعميمات التالية بشأن مصداقية المعلومات مفيدة:
  - تكون الأدلة أكثر مصداقية عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة.
  - تكون الأدلة المعدة داخليا أكثر مصداقية عندما تكون الرقابة عليها فعالة.
  - تكون الأدلة التي حصل المزاول عليها بصورة مباشرة (على سبيل المثال ملاحظة تطبيق الرقابة) أكثر مصداقية من الأدلة التي تم الحصول عليها بصورة غير مباشرة (على سبيل المثال فحص تطبيق الرقابة).
  - تكون الأدلة أكثر مصداقية عندما تكون موجودة في شكل موثق سواء أكان ورقة أو بيانات الكترونية أو وسائل أخرى(على سبيل المثال يكون السجل المكتوب المعاصر لإجتماع أكثر مصداقية من إقرار شفهي لما تم مناقشته).
  - تعتبر الأدلة التي تقدمها الوثائق الأصلية مصدرا أكثر مصداقية من الأدلة التي يتم الحصول عليها عن طريق الصور أو الفاكسات.
- ✓ عادة ما يحصل المزاول على تأكد أكثر من الأدلة الثابتة التي يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة أو ذات الطبيعة المختلفة عن الأدلة التي يتم الحصول عليها بصورة فردية.
- ✓ عندما لا تتطابق الأدلة التي تم الحصول عليها من مصدر معين مع تلك التي تم الحصول عليها من مصدر آخر، يحدد المزاول إجراءات جمع الأدلة الإضافية اللازمة لتفسير أسباب هذا التعارض و الوصول إلى رأى بشأنه.
- ✓ يكون من الصعب عامة الحصول على تأكد بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة التي تغطى فترة زمنية عن تلك التي تغطي نقطة زمنية محددة. لا يقدم المزاول أي نتيجة متعلقة بإستمرار الأداء فى المستقبل بالطريقة المحددة له.
- ✓ يقوم المزاول بمراعاة العلاقة بين تكلفة الحصول على الأدلة وفائدة المعلومات من هذه الأدلة.
- ✓ يقوم المزاول باستخدام الحكم المهني وممارسة الشك المهني في تقييم كمية وجودة الأدلة وبالتالي كفاءتها وملاءمتها، لدعم تقرير التأكد.

الأهمية النسبية

- ✓ لدي تحديد المزاول طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة وعند تقييم ما إذا كانت المعلومة الخاصة بالموضوع خالية من التحريفات فعليه مراعاة الأهمية النسبية في تحديد وتقييم ذلك.
- ✓ عند دراسة الأهمية النسبية يقوم المزاول بتفهم وتقييم العناصر التي قد تؤثر على قرارات المستخدمين المرتقبين.
- ✓ يترك تقييم الأهمية النسبية وكذا الأهمية النسبية للعناصر الكمية والنوعية في مهمة محددة للحكم الشخصي للمزاول.

خطر عملية التأكد

- ✓ يتمثل خطر عملية التأكد فى خطر قيام المزاول بإصدار رأى غير مناسب وذلك بسبب وجود تحريف هام فى المعلومات الخاصة بموضوع المهمة.
- ✓ يعتبر مستوى خطر عملية التأكد اكبر في مهام إصدار تقارير تأكد محدود عنه في مهام إصدار تقارير تأكد مناسب
- ✓ حتى تكون درجة التأكد التي يحصل عليها المزاول ذات معنى يجب أن تكون قادرة على تعزيز ثقة المستخدمين المرتقبين المتعلقة بالمعلومات الخاصة بموضوع المهمة بدرجة واضحة.
- ✓ بصفة عامة يمكن أن يتمثل خطر عملية التأكد في المكونات التالية:

الخطر المتمثل في أن تحرف المعلومة ذات الصلة بموضوع المهمة تحريفاً هاماً والذي بدوره يتكون من:

الخطر المتأصل

هي مخاطر تعرض أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات بطبيعتها لتحريفات قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها بأخطاء في أرصدة أو فئات أخرى، مع إفتراض عدم وجود رقابة داخلية مناسبة.

خطر الرقابة

هي مخاطر وقوع تحريف هام فى أرصدة الحسابات أو في فئة من المعاملات والتي قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع أخطاء في أرصدة أو فئات أخرى ولا يتم منعها أو إكتشافها وتصحيحها فى وقت مناسب عن طريق نظام الرقابة الداخلية. وعندما يكون خطر الرقابة متعلق بموضوع المهمة يظل خطر الرقابة موجود بسبب المحددات المتأصلة فى تصميم وتشغيل أى نظام للرقابة الداخلية.

يعكس دليلاً على مدى كفاءة وضع وتشغيل نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المنشأة المتعلقة بإعداد قوائمها المالية.

خطر عدم الإكتشاف:

وهي مخاطر أن تعجز إجراءات التحقق التي يطبقها المراقب عن اكتشاف أخطاء في أرصدة الحسابات أو في فئات المعاملات قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع أخطاء في أرصدة أو فئات أخرى.

يعكس مدى فعالية إجراءات المراجعة التي يطبقها المراقب.

- ✓ وتتأثر الدرجة التي يأخذ المزاول في اعتباره معها كل من هذه المكونات بظروف المهمة وعلى وجه التحديد على طبيعة موضوع المهمة وما إذا كانت تتعلق بأداء مهام إصدار تقارير تأكد مناسب أو مهام إصدار تأكد محدود.

طبيعة وتوقيت و مدى إجراءات جمع الأدلة

- ✓ تختلف طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة من مهمة لأخرى.

- ✓ يعتبر "التأكد المناسب" مفهوم يرتبط بتجميع الأدلة الضرورية للمزاول للتوصل لإستنتاجات متعلقة بالمعلومات الخاصة بالموضوع ككل حتى يكون في وضع يسمح له بالتعبير عن تلك الإستنتاجات في النموذج الإيجابي المطلوب في مهام إصدار تقارير تأكد مناسب

- ✓ من الضروري للمزاول الحصول على الأدلة الملائمة والكافية كجزء من عملية متكررة ومنتظمة تتعلق بـ:
(أ) الحصول على تفهم بشأن موضوع المهمة والظروف الأخرى المحيطة بالمهمة والتي تشمل الحصول على فهم للرقابة الداخلية.
و(ب) إستناداً على هذا التفهم يتم تقييم المخاطر التي تتمثل في إمكانية أن تحرف المعلومات ذات الصلة بموضوع المهمة تحريفاً هاماً ومؤثراً.
و(ج) الإستجابة للمخاطر التي تم تقييمها ويشمل ذلك تطوير ردود الأفعال وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية.
و(د) القيام بإجراءات أخرى ترتبط ارتباطا واضحا بالمخاطر المحددة باستخدام خليط من التفتيش والملاحظة و المصادقات وإعادة الحساب وإعادة الأداء والإجراءات التحليلية والتحقق.
و(هـ) تقييم مدى كفاية وملاءمة الأدلة.

- ✓ يأتي "التأكد المناسب" في مرتبة أقل من التأكد الحاسم فنادراً ما يمكن تقليل خطر عملية التأكد لمستوى الصفر بتكلفة مناسبة وذلك لعوامل عديدة منها:
* استخدام الاختبار بالعينة.
و* المحددات المتأصلة للرقابة الداخلية.
و* حقيقة أن الأدلة المتوفرة للمزاول تكون مقنعة أكثر منها حاسمة.
و* استخدام الحكم المهني في جمع وتقييم الأدلة وتكوين استنتاجات بناء على هذه الأدلة.

وفي بعض الحالات لا يتم تقييم وقياس خصائص الموضوع بالرجوع إلى مقاييس معينة.

- ✓ تتطلب كل من مهام إصدار تقارير **تأكد مناسب** ومهام إصدار تقارير **تأكد محدود** تطبيق مهارات وأساليب التأكد وجمع الأدلة الملائمة والكافية كجزء من عملية ارتباط متكررة منهجية تشمل تفهم موضوع المهمة وغيره من ظروف المهمة.

- ✓ ومع ذلك فإن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع أدلة ملائمة وكافية في مهام إصدار تقارير **تأكد محدود** تكون محددة مقارنة بمهام إصدار تقارير **تأكد مناسب**. وبالنسبة لبعض موضوعات المهام قد يكون هناك إصدارات محددة لتقديم الإرشاد بشأن إجراءات جمع أدلة ملائمة وكافية فيما يتعلق بمهام إصدار تقارير تأكد محدود. ويتضمن ذلك الوقت المتعلق ومحددات التكلفة. وبالنسبة لكل من مهام إصدار تقارير **تأكد مناسب** و**تأكد محدود** إذا أصبح المزاول على دراية بأمر دفعه للتساؤل عما إذا كان يجب عمل تعديل هام للمعلومة الخاصة بموضوع المهمة فإنه يقوم بالسعي وراء هذا الأمر بأداء إجراءات أخرى كافية ليتمكن من إصدار التقرير.

كم وجودة الأدلة المتاحة

- ✓ يتأثر كم وجودة الأدلة المتاحة بالآتي:

(أ) خصائص موضوع المهمة و المعلومات المتاحة الخاصة به، على سبيل المثال قد يكون من المتوقع الحصول على أدلة أقل موضوعية عندما تكون المعلومة الخاصة بالموضوع مستقبلية بدلاً من تاريخية.

و(ب) ظروف المهمة بخلاف خصائص موضوع المهمة وذلك عندما تكون الأدلة المتوقع توافرها غير موجودة على سبيل المثال إلى توقيت تعيين المزاول أو سياسة المنشأة في الاحتفاظ بالمستندات أو حظر مفروض على الطرف المسئول عن موضوع المهمة ، وعادة ما تكون الأدلة المتاحة مقنعة أكثر منها حاسمة.

- ✓ لا يعتبر التقرير غير المتحفظ ملائم لأي من نوعي مهام التأكد في حالة القيد الهام على نطاق عمل المزاول وذلك في حالة:

(أ) أن تمنع الظروف المزاول من الحصول على الأدلة المطلوبة لتخفيض خطر إصدار تقرير تأكد مناسب للمستوى المقبول.

أو(ب) يفرض الطرف المسئول أو الطالب للمهمة حظرا يمنع المزاول من الحصول على الأدلة المطلوبة لتخفيض خطر مهمة إصدار تقرير تأكد مناسب لمستوى مقبول.

٥- تقرير التأكد

- ✓ يقدم المزاول تقريرا مكتوبا يحتوي على نتيجة التأكد الذي توصل إليه بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة.
- ✓ في مهمة قائمة على التأكيد، يمكن صياغة النتيجة التي توصل إليها المزاول إما:

(أ) في سياق تأكيد الطرف المسئول

على سبيل المثال:

" في رأينا يعتبر تأكيد الطرف المسئول بأن نظام الرقابة الداخلية يعمل بفاعلية، قد عُرض بصورة عادلة وواضحة ، في جميع جوانبه الهـامة ، استناداً إلى المقاييس "أ ب ج".

أو(ب) بصورة مباشرة في سياق موضوع المهمة والمقاييس

على سبيل المثال:

"في رأينا يعتبر نظام الرقابة الداخلية فعال في جميع جوانبه الهامة استنادا إلى المقاييس "أ ب ج".

- ✓ في مهمة إعداد تقارير مباشرة يتم صياغة النتيجة التي توصل إليها المزاول مباشرة في سياق موضوع المهمة والمقاييس.
- ✓ في مهمة إصدار تقرير تأكد

مناسب	محدود
يعبر المزاول عن النتيجة التي توصل إليها في النموذج **الايجابي** فمثلاً عبارة " فمن رأينا يُعد نظام الرقابة الداخلية فعال ، في جميع جوانبه الهامة استنادا إلى المقاييس أ ب ج " تعبر عن "**التأكد المناسب**".	يعبر المزاول عن النتيجة التي توصل إليها في النموذج **السلبي** فمثلاً عبارة "إستناداً على العمل المذكور في هذا التقرير لم ينم إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن نظام الرقابة الداخلية غير فعال في جميع جوانبه الهامة وذلك استنادا إلى المقاييس أ ب ج". تعبر عن مستوى "**التأكد المحدود**".

- ✓ لا يُعبر المزاول عن استنتاج بدون تحفظات في أى من نوعي عملية التأكد في حالة وجود الظروف الآتية ، والتى بناء على حكم المزاول الشخصى تكون أو قد تكون لها تأثير هام و مؤثر:

(أ) وجود قيد على نطاق عمل المزاول. يعبر المزاول عن **استنتاج بتحفظ** أو **عدم القدرة على إبداء استنتاج** اعتماداً على درجة أهمية أو جوهرية القيد. وفي بعض الحالات يفكر المزاول في الانسحاب من المهمة.

(ب) في الحالات التالية حيث:

(١) تتم صياغة النتيجة التي توصل إليها المزاول في سياق تأكيد الطرف المسئول ولا يكون قد تم توضيح هذا التأكيد بصورة عادلة في جميع جوانبه الهامة.

أو(٢) تتم صياغة النتيجة التي توصل المزاول إليها في سياق موضوع المهمة والمقاييس المحددة وتكون المعلومات الخاصة بالموضوع محرفة تحريفا هاما ومؤثرا.

يعبر المزاول عن استنتاج متحفظ أو عكسي اعتمادا على مدى أهمية أو جوهرية السبب.

(ج) عندما يكتشف بعد قبول المهمة أن المقاييس المحددة غير مناسبة أو أن موضوع المهمة غير ملائم لعملية التأكد يصدر المزاول:

(١) استنتاجاً متحفظاً أو عكسياً اعتمادا على مدى أهمية و جوهرية السبب وذلك عندما يكون من المحتمل أن تضلل المقاييس غير المناسبة أو موضوع المهمة غير الملائم المستخدمين المرتقبين.

(٢) استنتاجاً متحفظاً أو عدم القدرة على إبداء استنتاج اعتمادا على مدى أهمية أو جوهرية الموضوع في حالات أخرى.

- ✓ **وفي بعض الحالات قد ينظر المزاول في الانسحاب من المهمة.**

سوء إستخدام إسم المزاول

- ✓ يرتبط اسم المزاول بموضوع المهمة عندما يقدم تقريرا بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة أو يوافق على استخدام اسمه في ارتباط مهنى متعلق بموضوع المهمة
- ✓ إذا لم يكن المزاول مرتبطا بهذه الطريقة لا يفترض الغير مسئولية هذا المزاول.
- ✓ و إذا علم المزاول أن طرفاً يسئ استخدام اسمه في موضوع مرتبط بالمهمة، يطلب المزاول من هذا الطرف التوقف عن عمل ذلك.
- ✓ و يقوم المزاول أيضاً بدراسة الخطوات الأخرى اللازمة مثل إخطار المستخدمين من الأطراف الخارجية بإساءة استخدام اسمه أو يمكنه السعي للحصول على الاستشارة القانونية.

ملحق

الفروق بين مهام إصدار تقارير تأكد مناسب ومهام إصدار تقارير تأكد محدود.

يوضح هذا الملحق الفروق بين مهام إصدار تقارير تأكد مناسب ومهام إصدار تقرير تأكد محدود و التي تمت مناقشتها في هذا الإطار.

نوع المهمة	الهدف	إجراءات جمع الأدلة	تقرير التأكد
مهمة إصدار تقرير تأكد مناسب	تخفيض خطر مهمة التأكد لمستوى مقبول منخفض بالنسبة لظروف المهمة كأساس للنموذج الايجابي للتعبير عن النتيجة التي توصل إليها المزاول.	يتم الحصول على الأدلة الكافية الملائمة كجزء من عملية روتينية تشمل: • التوصل لفهم ظروف المهمة • تقييم المخاطر • التعامل مع المخاطر التي تم تقييمها • القيام بأداء إجراءات إضافية باستخدام مزيج من التفتيش والملاحظة و المصادقات وإعادة الحساب وإعادة الأداء والإجراءات التحليلية مثل إجراءات إضافية تتعلق بإجراءات جوهرية ، تشمل متى كان ملائما، الحصول على تأكيد للمعلومات والاعتماد على طبيعة موضوع المهمة واختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة. • تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها.	وصف لظروف المهمة ونموذج للتعبير الايجابي عن النتيجة التي تم التوصل إليها.
مهام إصدار تقرير تأكد محدود	تخفيض خطر مهمة التأكد لمستوى مقبول بالنسبة لظروف المهمة ولكن يكون هذا الخطر اكبر من الخطر في حالة مهمة التأكد المناسب وذلك بوصفه الأساس للنموذج السلبي للتعبير عن النتيجة التي توصل المزاول إليها.	يتم الحصول على أدلة كافية وملائمة كجزء من عملية ارتباط روتينية تشمل التوصل لفهم موضوع المهمة وظروف المهام الأخرى ولكن تكون الإجراءات فيها محدودة مقارنة بمهام التأكد المناسب.	وصف لظروف المهمة ونموذج سلبي للتعبير عن هذه النتيجة.

معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠)
الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التي تحكمها

معيار (٢٠٠) الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التى تحكمها

١- هدف مراجعة القوائم المالية

-هو تمكين مراقب الحسابات من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت فى جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- وتُعتبر مراجعة القوائم المالية مهمة من مهام التأكد.

٢- المتطلبات السلوكية والاخلاقية

-على مراقب الحسابات الإلتزام بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية المتعلقة بمهام المراجعة والتى تشمل الأجزاء (أ) و (ب) من الميثاق العام المصرى لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة والتى يوضحها ايضا معيار المراجعة المصرى (٢٢٠) "مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية".

٣- القيام بمراجعة القوائم المالية

-على مراقب الحسابات القيام بعملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المصرية حيث تحتوى على المبادئ الاساسية والاجراءات الضرورية بالإضافة الى كافة الايضاحات والتفسيرات والارشادات المرتبطة بها.

٤- نطاق عملية مراجعة القوائم المالية

- يشير مصطلح "نطاق عملية المراجعة" إلى إجراءات المراجعة الواجب أداؤها طبقا للظروف لتحقيق هدف المراجعة وذلك طبقا لحكم المراقب الشخصى واستناداً إلى معايير المراجعة المصرية.
- ويجب على المراقب الالتزام بكل معيار من هذه المعايير المتعلقة بعملية المراجعة.
- يمتنع على المراقب إدعاء الإلتزام بمعايير المراجعة المصرية إلا في حالة الإمتثال الكامل لجميع هذه المعايير في إتمام مهمته

٥- الشك المهنى

- ينبغى على مراقب الحسابات القيام بتخطيط وأداء عملية المراجعة متبعا اسلوب الشك المهنى .
- وأن يكون مدركا للعوامل التي قد تؤدى إلى تحريف القوائم المالية تحريفا هاما ومؤثرا ومن ثم عدم مصداقيتها
- يقصد بالشك المهنى : تقييم المراقب لمدى سلامة أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها ، والانتباه الى أدلة المراجعة المتعارضة ، التساؤل عن مدى مصداقية المستندات او إقرارات الادارة ، مع عدم افتراض ان الادارة غير أمينة أو ان أمانتها غير قابلة للتساؤل.

٦- درجة التأكد المناسبة

- ويعبر مفهوم "درجة التأكد المناسبة" عن تجميع كافة أدلة المراجعة الضرورية للمراقب ليتحقق من أن القوائم المالية ككل خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرةسواء كانت بسبب الغش او الخطأ.
- ولا يمكن للمراقب الحصول على تأكد حاسم بسبب:

أ) استخدام العينة.
ب) الاعتماد على الحكم الشخصى للمراقب .
ج) أدلة المراجعة مقنعة وليست حاسمة.
د) المحددات المتأصلة الناجمة عن النظام المحاسبى والرقابة الداخلية.
ه) وجود محددات أخرى تؤثر على قناعة المراقب بأدلة المراجعة.

٧- خطر المراجعة والاهمية النسبية

١- خطر المراجعة : هو الخطر المتمثل فى قيام المراقب بإبداء رأى مراجعة غير ملائم عندما تكون القوائم المالية محرفة تحريفا هاما ومؤثراً
٢-الخطر المتأصل : هو خطر تعرض ارصدة الحسابات أو فئة من المعاملات لتحريفات هامة ومؤثرة مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية مناسبة.
٣- خطر الرقابة : هو خطر أن تقع تحريفات هامة ومؤثرة ولا يتم منعها أو اكتشافها وتصحيحها على أساس منتظم عن طريق نظام الرقابة الداخلية.
٤- خطر عدم الاكتشاف : هو المخاطر التى تنشأ عن عجز إجراءات التحقق التى يطبقها المراقب في اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة فى أرصدة الحسابات أو فى فئة من المعاملات.

٨- مسئولية القوائم المالية

- تقع على عاتق إدارة المنشأة إعداد وعرض القوائم المالية بصورة عادلة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- وتتضمن المجموعة الكاملة من القوائم المالية (الميزانية – قائمة الدخل – قائمة التدفقات النقدية – قائمة التغير فى حقوق الملكية – والايضاحات المتممة التى تشمل موجزاً لأهم السياسات المحاسبية الهامة.
- وتشمل مسئولية الادارة اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها و اتخاذ تقديرات محاسبية مناسبة للظروف.

٩- تحديد مدى وقبول إطار إعداد التقارير المالية

- على مراقب الحسابات تحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية التى تبنته الادارة فى إعداد التقارير المالية مقبولاً ام لا.
- ويقوم المراقب بتحديد ذلك عندما يفكر فيما إذا كان سيقبل عملية المراجعة أم لا.

١٠- القوائم المالية المصممة للوفاء بإحتياجات مستخدمين محددين من المعلومات المالية

- قد يكون الهدف من إعداد القوائم المالية الوفاء بإحتياجات مستخدمين محددين من المعلومات المالية ، ومن ثم تحدد هذه الاحتياجات الإطار الواجب التطبيق .
- فعلى سبيل المثال :
أ) الأسس الضريبية المحاسبية لمجموعة من القوائم المالية التي تصاحب الإقرار الضريبي للمنشأة،
ب) التقارير المالية الخاصة بهيئة رقابية حكومية.
ج) إطار إعداد تقارير مالية مصمم إستنادا إلى نصوص إتفاقية تحدد القوائم المالية الواجب إعدادها.

١١- القوائم المالية المصممة لتلبية الاحتياجات المشتركة لمستخدمين متعددين من المعلومات المالية

- قد يكون الهدف من القوائم المالية تلبية الاحتياجات المشتركة لمستخدمين متعددين من المعلومات المالية والتى يشار إليها بـــ القوائم المالية ذات الأغراض العامة .

١٢- إبداء الرأى على القوائم المالية

- عند إبداء الرأى على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة يرجع المراقب الى معيارى (٧٠٠) و (٧٠١) من معايير المراجعة المصرية.
- وإذا كانت القوائم المالية معدة طبقا لأسس محاسبية أخرى شاملة يرجع المراقب الى معيار المراجعة المصرى (٨٠٠) .
.

هدف مراجعة القوائم المالية

- ✓ هدف مراجعة القوائم المالية هو تمكين مراقب الحسابات من إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعُدت، في كافة جوانبها الهامة، طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- ✓ تُعتبر مراجعة القوائم المالية مهمة من مهام التأكد وذلك كما هو مُعرف في إطار عمليات التأكد.

المتطلبات السلوكية والأخلاقية المتعلقة بعملية مراجعة القوائم المالية

- ✓ على مراقب الحسابات الالتزام بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية المتعلقة بمهام المراجعة.
- ✓ يعترف معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠) بأن فريق المهام مكلف بالاعتماد على نظم المؤسسة للوفاء بمسئولياتها المتعلقة بإجراءات مراقبة الجودة المطبقة على كل مهمة مراجعة، وذلك ما لم توحى المعلومات التي تقدمها المؤسسة بخلاف ذلك.
- ✓ وبناء عليه يتطلب المعيار المصري لمراقبة الجودة من المؤسسة بأن تضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويدها بدرجة تأكد مناسبة بأن المؤسسة والعاملين بها يلتزمون بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية ذات الصلة.

القيام بمراجعة القوائم المالية

- ✓ على مراقب الحسابات القيام بعملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المصرية.
- ✓ عند قيام المراقب بأداء عملية مراجعة طبقا لمعايير المراجعة المصرية يجب أن يكون على دراية وأن يأخذ الإصدارات المهنية لممارسات المراجعة المطبقة على عمليات المراجعة في حسبانه.
- ✓ أما بالنسبة للمراقب الذي **لا يطبق** الإرشادات الموجودة في الإصدارات المهنية لممارسات المراجعة ذات الصلة فعليه أن يكون مستعدا لتفسير كيف تم الالتزام بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية الواردة في المعيار الذي تناقشه الإصدارات المهنية لممارسات المراجعة.
- ✓ يمكن للمراقب أيضا القيام بعملية المراجعة طبقا لكل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة الخاصة ببلد معين.

نطاق عملية مراجعة القوائم المالية

- ✓ يشير مصطلح "نطاق عملية المراجعة" إلى إجراءات المراجعة الواجب أداؤها طبقا للظروف لتحقيق هدف المراجعة وذلك طبقا لحكم المراقب الشخصى واستناداً إلى معايير المراجعة المصرية.
- ✓ لتحديد الإجراءات اللازمة لأداء عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المصرية يقوم المراقب بالالتزام بكل معيار من هذه المعايير المتعلقة بعملية المراجعة.

- ✓ قد يطلب من مراقبى الحسابات عند القيام بعملية المراجعة الالتزام بالمتطلبات المهنية والقانونية والتنظيمية الأخرى بالإضافة إلى معايير المراجعة المصرية ، و يجب ألا تخالف هذه المعايير القوانين واللوائح المحلية التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية ، وفي حالة حدوث اختلاف بين القوانين واللوائح ومعايير المراجعة المصرية حينئذ لا تعتبر عملية المراجعة التي تمت طبقا للقوانين واللوائح المحلية أنها أديت طبقاً لمعايير المراجعة المصرية.

- ✓ عندما يقوم المراقب بأداء عملية مراجعة طبقا لمعايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة الخاصة ببلد ما فإنه بالإضافة إلى الالتزام بكل معايير المراجعة المصرية المتعلقة بعملية المراجعة هذه ، يقوم المراقب أيضا بأداء أية إجراءات مراجعة إضافية ضرورية للالتزام بالمعايير المتعلقة بتلك البلد.

- ✓ يمتنع على المراقب إدعاء الإلتزام بمعايير المراجعة المصرية إلا في حالة الإمتثال الكامل لجميع هذه المعايير في إتمام مهمته.

الشك المهني

- ✓ ينبغي على مراقب الحسابات القيام بتخطيط وأداء عملية المراجعة متبعاً أسلوب الشك المهني وأن يكون مدركا للعوامل التي قد تؤدى إلى تحريف القوائم المالية تحريفا هاما ومؤثرا ومن ثم عدم مصداقيتها.

- ✓ **يقصد بالشك المهني/**
تقييم المراقب لمدى سلامة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ويكون منتبها إلى أدلة المراجعة المتعارضة ويتساءل عن مدى مصداقية المستندات أو إقرارات الإدارة.

- ✓ **إقرارات الإدارة لا تعد بديلاً عن الحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة ليتمكن المراقب من التوصل إلى إستنتاجات مناسبة يبنى عليها رأيه.**

درجة التاكد المناسبة

- ✓ يحصل مراقب الحسابات الذي يقوم بعملية مراجعة طبقا لمعايير المراجعة المصرية على درجة تأكد مناسبة بأن القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الهامة والمؤثرة سواء أكانت بسبب غش أو خطأ.
يعبر مفهوم "**درجة التأكد المناسبة**" عن تجميع كافة أدلة المراجعة الضرورية للمراقب ليتحقق من أن القوائم المالية ككل خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة ،ومن هنا يتضح مدى ارتباط درجة التأكد المناسبة بعملية المراجعة ككل.

- ✓ لا يمكن لمراقب الحسابات الحصول على تأكد حاسم بسبب وجود بعض المحددات المتأصلة التي قد تؤثر على قدرته على اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة.

وتنشأ هذه المحددات عن عوامل مثل:
- استخدام العينة.
- المحددات المتأصلة الناجمة عن طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
- حقيقة أن غالبية أدلة المراجعة مقنعة أكثر منها حاسمة.

- ✓ يعتمد مراقب الحسابات على حكمه الشخصي في أدائه لأعمال المراجعة لإبداء رأيه وذلك فيما يتعلق بالأمور الآتية:
(أ) الحصول على أدلة المراجعة ، على سبيل المثال عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إختبارات المراجعة.
و(ب) التوصل إلى إستنتاجات بناء على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ، على سبيل المثال عند تقييم مدى ملاءمة التقديرات التي أعدتها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

- ✓ هناك محددات أخرى تؤثر على قناعة مراقب الحسابات بأدلة المراجعة المتاحة بغرض التوصل لنتائج بشأن تأكيدات محددة (مثل المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة) وفي هذه الحالات تحدد معايير المراجعة المصرية إجراءات مراجعة معينة يجب اتخاذها للحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة ، نظرا للطبيعة الخاصة لهذه التأكيدات، وذلك في حالة عدم وجود:
(أ) ظروف غير عادية تؤدي إلى زيادة احتمالات حدوث تحريفات هامة مؤثرة بشكل اكبر من المتوقع في الظروف العادية.
أو(ب) أية مؤشرات تدل على حدوث تحريفات هامة ومؤثرة.

- ✓ لا تعتبر ضمانا بأن القوائم المالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة بسبب عدم إمكانية الحصول على التأكد الحاسم.

- ✓ لا يعتبر رأي المراجعة تأكيداً لاستمرارية المنشأة كما انه لا يعبر بالضرورة عن مدى كفاءة وفعالية الإدارة في إدارة شئون المنشأة.

خطر المراجعة والأهمية النسبية

- ✓ تقع مسئولية تحديد المخاطر ومواجهتها على عاتق الإدارة.

- ✓ إهتمام مراقب الحسابات ينصب فقط على المخاطر التي قد تؤثر على القوائم المالية.

- ✓ **خطر المراجعة/**
هو الخطر المتمثل في قيام المراقب بإبداء رأي مراجعة غير ملائم عندما تحرف القوائم المالية تحريفاً هاماً ومؤثراً.

- ✓ ينبغي على مراقب الحسابات تخطيط وأداء عملية المراجعة لتخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض نسبياً يتماشى مع هدف عملية المراجعة حتى يستطيع التوصل إلى استنتاجات معقولة يبنى عليها رأي المراجعة. ويمكن الحصول على درجة التأكد المناسبة عندما يقوم المراقب بتخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض نسبياً.

- ✓ يتولد **خطر المراجعة** من **خطر التحريف الهام و المؤثر** في القوائم المالية أما خطر عدم تمكن المراقب من إكتشاف مثل تلك التحريفات فهو ("**خطر عدم الاكتشاف**").

- ✓ يتركز اهتمام مراقب الحسابات في التحريفات الهامة والمؤثرة ولا يكون مسئولا عن اكتشاف التحريفات التي ليست هامة ومؤثرة على القوائم المالية ككل.

- ✓ حتى يستطيع المراقب وضع إجراءات للمراجعة لتحديد ما إذا كانت هناك تحريفات هامة ومؤثرة على القوائم المالية مأخوذة ككل ، يقوم بمراعاة التحريفات الهامة والمؤثرة على مستويين:
  - مستوى القائمة المالية بأكملها
  - ومستوى علاقتها مع فئة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والتأكيدات ذات الصلة.

✓ يدرس مراقب الحسابات ويأخذ في إعتباره:

خطر التحريفات الهامة والمؤثرة

على مستوى القوائم المالية بأكملها و **في فئة من المعاملات وأرصدة الحسابات ومستوى الإفصاح**

والتي تشير إلى أخطار التحريفات الهامة والمؤثرة التي تنتشر فى القوائم المالية ككل وتؤثر بصورة محتملة على العديد من التأكيدات.
وغالبا ما ترتبط الأخطار ذات الطبيعة المماثلة ببيئة الرقابة داخل المنشأة، ولكنها ليست مرتبطة بالضرورة مع تأكيدات محددة في فئة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو مستوى الإفصاح، فعلى العكس يمثل الخطر الكلي الظروف التي تزيد من الخطر من إمكانية وجود تحريفات هامة ومؤثرة في أي عدد من التأكيدات المختلفة. على سبيل المثال من خلال تجاوزات الإدارة للرقابة الداخلية.
ويشمل رد فعل المراقب بالنسبة لخطر التحريفات الهامة والمؤثرة الذي تم تقييمه على مستوى القائمة المالية بأكملها مراعاة المعرفة والمهارة وقدرة الأفراد المكلفين بأداء مسئوليات المهام الجوهرية ، ويشمل ذلك إمكانية إشراك خبراء، ومستوى الإشراف الملائم وما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تثير شكوك جوهرية حول إمكانية المنشأة في الاستمرار في مزاولة نشاطها في المستقبل المنظور

لأن مثل تلك الاعتبارات تساعد بصورة مباشرة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى القيام بإجراءات مراجعة إضافية على مستوى التأكيد. ويسعى المراقب للحصول على أدلة المراجعة الملائمة والكافية في فئة المعاملات وأرصدة الحسابات ومستوى الإفصاح بالطريقة التي تمكنه عند الانتهاء من المراجعة من إبداء رأيه المتعلق بالقوائم المالية المأخوذة ككل في مستوى منخفض نسبيا بالنسبة لخطر المراجعة.
وينتهج مراقبى الحسابات مناهج مختلفة لتحقيق هذا الهدف

✓ بصفة عامة يمكن أن يتمثل خطر عملية التأكد (خطر المراجعة) في المكونات التالية:

الخطر المتمثل في أن تحرف المعلومة ذات الصلة بموضوع المهمة تحريفاً هاماً والذي بدوره يتكون من:

الخطر المتأصل

هي مخاطر تعرض أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات بطبيعتها لتحريفات قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها بأخطاء في أرصدة أو فئات أخرى، مع إفتراض عدم وجود رقابة داخلية مناسبة.

خطر الرقابة

هي مخاطر وقوع تحريف هام فى أرصدة الحسابات أو في فئة من المعاملات والتي قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع أخطاء في أرصدة أو فئات أخرى ولا يتم منعها أو اكتشافها وتصحيحها فى وقت مناسب عن طريق نظام الرقابة الداخلية. وعندما يكون خطر الرقابة متعلق بموضوع المهمة يظل خطر الرقابة موجود بسبب المحددات المتأصلة فى تصميم وتشغيل أى نظام للرقابة الداخلية.

يعكس دليلاً على مدى كفاءة وضع وتشغيل نظام الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المنشأة المتعلقة بإعداد قوائمها المالية.

خطر عدم الإكتشاف:

وهي مخاطر أن تعجز إجراءات التحقق التي يطبقها المراقب عن اكتشاف أخطاء في أرصدة الحسابات أو في فئات المعاملات قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع أخطاء في أرصدة أو فئات أخرى.

يعكس مدى فعالية إجراءات المراجعة التي يطبقها المراقب.

ولا يمكن تقليل خطر عدم الإكتشاف إلى الصفر بسبب عدة عوامل.

يمكن التعامل مع تلك العوامل عادة من خلال التخطيط المناسب وإلحاق أفراد مناسبين بفريق العمل وإتباع الشك المهني والإشراف وفحص اعمال المراجعة التي تم أداؤها.

✓ يعتبر كل من **الخطر المتأصل** و**خطر الرقابة** من الأخطار التي تخص المنشأة و يتواجدان بصورة منفصلة عند مراجعة القوائم المالية. و يتطلب الأمر من مراقب الحسابات تقييم **خطر التحريفات الهامة** والمؤثرة لمستوى التأكيد باعتباره أساساً لإجراءات المراجعة وذلك على الرغم من أن هذا التقييم يعتبر حكماً شخصياً و ليس قياسا دقيقا لهذا الخطر.

✓ يمكن التعبير عن تقييم خطر التحريفات الهامة والمؤثرة في شكل كمي مثل النسب أو في شكل غير كمي . وعلى أي حال تعتبر الحاجة لقيام المراقب بعمل تقييما ملائما للخطر أكثر أهمية من الطرق المختلفة التي يؤدى بها هذا التقييم.

✓ يرتبط خطر عدم الاكتشاف بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي يحددها المراقب لتخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض بشكل مقبول. وبالنسبة لأي مستوى محدد من خطر المراجعة فإن المستوى المقبول من خطر عدم الاكتشاف ينطوي على علاقة عكسية بالنسبة لتقييم خطر التحريفات الهامة والمؤثرة بالنسبة لمستوى التأكيد ، فكلما زادت نسبة إعتقاد المراقب بوجود تحريفات هامة ومؤثرة كلما قلت نسبة خطر عدم الاكتشاف التي يمكن قبولها. وعلى العكس فكلما قلت نسبة إعتقاد المراقب بوجود خطر تحريفات هامة ومؤثرة كلما زادت نسبة خطر عدم الاكتشاف الذي يمكن قبوله.

المسئولية عن القوائم المالية

- ✓ تقع مسئولية إعداد وعرض القوائم المالية بصورة عادلة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق على عاتق إدارة المنشأة والإشراف من قبل أولئك المسئولين عن حوكمة الشركة.

- ✓ يشير مصطلح "**القوائم المالية**" إلى عرض هيكلي للقوائم المالية والتي عادة ما تتضمن ايضاحات مصاحبة مأخوذة من السجلات المحاسبية.
  - ويشير المصطلح إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية.
  - ولكن يمكن أن يشير أيضا إلى قائمة مالية مستقلة فعلى سبيل المثال، الميزانية أو قائمة بالإيرادات والمصروفات أو غيرها من الإيضاحات المتممة ذات الصلة.

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

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

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

* تصميم وتنفيذ والحفاظ على نظام الرقابة الداخلية المتعلق بإعداد وعرض قوائم مالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة قد تحدث بسبب غش أو خطأ.
و * اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها.
و * اتخاذ تقديرات محاسبية مناسبة للظروف.

تحديد مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية

- ✓ على مراقب الحسابات تحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية الذي تبنته الإدارة في إعداد القوائم المالية مقبولاً أم لا بالنظر إلى طبيعة المنشأة والهدف من القوائم المالية.

- ✓ وذلك حسبما هو مذكور في معيار المراجعة المصري رقم (٢١٠) "**شروط التكليف بعمليات المراجعة**" ويشار إلى إطار إعداد التقارير المالية المقبول في معايير المراجعة المصرية بـ"**إطار إعداد التقارير المالية المطبق**".

- ✓ يشار للقوائم المالية المعدة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المصمم لتلبية الإحتياجات المشتركة لمستخدمين متعددين "**القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة**".

القوائم المالية المصممة للوفاء بإحتياجات مستخدمين محددين من المعلومات المالية

- ✓ تحدد إحتياجات هؤلاء المستخدمين من المعلومات إطار إعداد التقارير المالية الواجب تطبيقه في مثل هذه الظروف.

- ✓ ويعتبر ما يلى أمثلة على أُطر إعداد التقارير المالية التي توجه للوفاء بإحتياجات مستخدمين محددين:
  - الأسس الضريبية المحاسبية لمجموعة من القوائم المالية التي تصاحب الإقرار الضريبي للمنشأة،
  - التقارير المالية الخاصة بهيئة رقابية حكومية لمجموعة من القوائم المالية لتلبية حاجة هذه الهيئة للمعلومات،
  - إطار إعداد تقارير مالية مصمم إستنادا إلى نصوص إتفاقية تحدد القوائم المالية الواجب إعدادها.

- ✓ يهدف معيار المراجعة المصري رقم (٨٠٠) "**تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة**" إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بالقوائم المالية التى تهدف لتلبية إحتياجات مستخدمين محددين من المعلومات المالية. وعلى الرغم من أن المستخدمين المحددين قد لا يكونوا معروفين، فإن القوائم المالية المُعدة طبقا لإطار ليس مصمما لتقديم عرض عادل وصادق يتناوله معيار المراجعة المصري رقم (٨٠٠).

القوائم المالية المصممة لتلبية الإحتياجات المشتركة لمستخدمين متعددين من المعلومات المالية.

- ✓ لا يمكن الوفاء بجميع إحتياجات مستخدمين معينين من المعلومات إلا أنه يوجد إحتياجات مشتركة للمعلومات المالية لمدى واسع من المستخدمين.

- ✓ يشار للقوائم المالية المعدة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المصمم لتلبية الإحتياجات المشتركة لمستخدمين متعددين "**القوائم المالية ذات الأغراض الخاصة**".

إبداء الرأي على القوائم المالية

- ✓ لدى قيام مراقب الحسابات بإبداء الرأي على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة والمعدة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المصممة لتحقيق عرض عادل، عليه الرجوع إلى معيار المراجعة المصرى رقم (٧٠٠)، " **تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة** "

- ✓ يرجع المراقب أيضاً إلى معيار المراجعة المصرى رقم (٧٠١) " **التعديلات على تقرير مراقب الحسابات** " عند إبداء رأي مراجعة معدل ويشمل ذلك توجيه الانتباه أو الرأي المتحفظ، أو الامتناع عن إبداء الرأي أو الرأي العكسي .

- ✓ على المراجع الرجوع إلى معيار المراجعة المصري رقم (٨٠٠) عند إبداء الرأي على:
  (أ) مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة طبقا لأسس محاسبية أخرى شاملة.
  و(ب) أحد مكونات المجموعة الكاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة أو الخاصة، مثل قائمة مالية فردية أو حسابات محددة أو عناصر حسابات أو بنود في القائمة المالية.
  و(ج) الالتزام بالاتفاقات التعاقدية.
  و(د) القوائم المالية الملخصة.

معيار المراجعة المصرى رقم (٢١٠)
شروط التكليف بعمليات المراجعة

معيار (٢١٠) شروط التكليف بعمليات المراجعة

١- خطاب الارتباط :	٢- محتويات خطاب الارتباط بعملية المراجعة :	٣- مراجعة الفروع والوحدات التابعة :
- هو خطاب يتم ارساله بواسطة المراقب للعميل فى بداية اى عملية مراجعة جديدة يوضح شروط الارتباط وأشكال وأساسيات العقد ويهدف الى منع اى سوء تفاهم بين العميل والمراقب لما تتضمنه عملية المراجعة.	- تتمثل هذه المحتويات فيما يلى: ١- الهدف من مراجعة القوائم المالية ٢- مسئولية الإدارة عن القوائم المالية كما هو موضح في معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) ٣- نطاق المراجعة متضمناً الإشارة إلي: أ) تطبيق التشريعات و اللوائح و القوانين السارية ب) الإصدارات الخاصة بالهيئات المهنية ذات العلاقة والتي يجب أن يلتزم بها المراقب. ٤- شكل التقارير أو المراسلات لإبلاغ نتائج المهمة. ٥ - الحقيقة الخاصة بأن هناك مخاطر لا يمكن تجنبها تحيط بأي عملية مراجعة بالإضافة إلى إمكانية وجود تحريفات هامة غير مكتشفة نظراً لطبيعة الاختبارات و المحددات المتأصلة في المراجعة وفى النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية المطبق. ٦- الحق غير المقيد للمراقب في الإطلاع على الدفاتر و السجلات و المستندات و الحصول على كافة المعلومات المطلوبة لأغراض المراجعة . - وهناك امور اخرى يرى المراقب انه من الضرورى اضافتها: ١- الترتيبات الخاصة بتخطيط عملية المراجعة. ٢- توقعات المراقب بالنسبة للحصول على إقرارات الإدارة المكتوبة وذلك فيما يتعلق بعملية المراجعة. ٣- الحصول على ما يفيد استلام العميل لخطاب الارتباط وذلك بما يفيد مصادقته على شروط المهمة الواردة فى الخطاب . ٤- تحديد الخطابات أو التقارير التى يتوقع أن يصدرها للعميل. ٥- الأسس الخاصة بحساب أتعاب المراجعة وكيفية تسديدها . - يمكن أيضاً إضافة النقاط التالية عندما يكون ذلك ملائماً : * الترتيبات الخاصة باشتراك خبراء أو مراقبين آخرين * الترتيبات الخاصة بإشراك المراجعين الداخليين في أجزاء من المراجعة	- فى حالة كون مراقب الحسابات للشركة الأم هو نفسه مراقب حسابات الشركة التابعة أو الفروع فإن القرار الخاص بإرسال خطاب ارتباط منفصل لكل شركة تابعة أو فرع يتأثر بعدة عوامل منها : ١- الجهة التي تقوم بتعيين مراقب الشركات التابعة / الفروع . ٢- مدى إصدار تقرير مراجعة منفصل للشركات التابعة / الفروع ٣- المتطلبات القانونية. ٤- نطاق العمل المؤدى بواسطة المراقبين الآخرين . ٥- نسبة مساهمة الشركة الأم فى حقوق الملكية للشركات التابعة . ٦- درجة استقلالية إدارة الشركة التابعة.

تابع : معيار (٢١٠) شروط التكليف بعمليات المراجعة

٤- الاتفاق على إطار اعداد القوائم المالية :

-ينبغي أن تحدد شروط التكليف بعمليات المراجعة إطار إعداد التقارير المالية المطبق، كما هو وارد في معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠)

- يمكن للمراقب ان يقبل المهمة فى حالة وجود قصور فى اطار اعداد التقارير المالية او فى حالة تطبيق اطار اخر مقبول لاعداد التقارير المالية، على ان يتم مناقشة اوجه القصور مع الادارة وتوضيح اوجه القصور بصورة كافية ، على ان يراعى فى هذه الحالة ما يلى:

أ) متطلبات معيار المراجعة المصرى (٧٠١) الفقرة رقم (٥)

ب) تجنب المراقب استخدام مصطلح (تعبر بعدالة ووضوح فى جميع جوانبها الهامة)عند إبداء الرأي على القوائم المالية طبقا لإطار إعداد التقارير المطبق.

- عندما يقبل المراقب مهمة مراجعة تستخدم إطار إعداد تقارير مالية مطبق لم تضعه منظمة مصرح لها أو معترف بها لإصدار معايير للقوائم المالية ذات غرض عام مع اكتشاف المراقب عيوبا فى هذا الاطار لم يكن يتوقعها عندقبوله المهمة عليه ان يناقش أوجه القصور مع الإدارة والطرق التي يمكن عن طريقها التعامل مع هذا القصور.، فإذا أسفرت أوجه القصور عن قوائم مالية مضللة يطبق القواعد التالية:

أ) إذا تم الاتفاق مع الإدارة على تطبيق إطار إعداد تقارير مالية آخر مقبول، فعليه ان يعد خطاب ارتباط جديد.يشير فيه الى تغيير اطار اعداد التقارير المالية

ب) وفي حالة رفض الإدارة تطبيق إطار إعداد تقارير مالية آخر يأخذ المراقب في اعتباره تأثير أوجه القصور على تقريره ويراعى متطلبات معيار المراجعة المصرى ٧٠١ .

٥- المراجعات المتكررة :

- بالنسبة للمراجعات المتكررة لنفس العميل يجب ان يقوم مراقب الحسابات بالتحرى فيما إذا كانت الظروف تتطلب إعادة النظر فى شروط المهمة وما إذا كانت هناك حاجة لتذكير العميل بشروط المهمة الحالية.

- وقد يتوصل المراقب الى قرار بضرورة ارسال خطاب ارتباط جديد وذلك فى حالة وجود عامل أو أكثر من العوامل التالية :

(أ) وجود ما يشير إلى عدم تفهم العميل لهدف و نطاق المراجعة الفهم الصحيح.

(ب) أى شروط جديدة أو خاصة للمهمة.

(ج) حدوث تغييرات فى الإدارة العليا أو مجلس الإدارة أو فى الملكية

(د) تعديل جوهرى فى طبيعة عمل أو فى حجم نشاط العميل

(هـ) صدور تشريعات و متطلبات قانونية تقضى بذلك.

(و) عند استخدام الإدارة لإطار إعداد تقارير مالية مختلف لإعداد القوائم المالية فى حالة وجود قصور فى الاطار المطبق.

٦- قبول تغيير شروط المهمة :

- على مراقب الحسابات الذى يطلب منه تغيير شروط المهمة قبل الانتهاء من المهمة ان يدرس مدى معقولية وملائمة ذلك.

- وإذا لم تكن هناك مبررات معقولة لهذا التغيير يجب على المراقب الا يوافق على تغيير شروط المهمة وإذا لم يسمح له باستكمال الارتباط الاصلى فيجب عليه الانسحاب من المهمة مع الاخذ فى الاعتبار الالتزامات التعاقدية تملى عليه إخطار أي أطراف أخرى مثل مجلس الادارة أو المساهمين.

-إذا توصل المراقب إلى نتيجة بأن هناك أسباب منطقية لتغيير المهمة و كانت أعمال المراجعة التى أديت وفقاً لمعايير المراجعة المصرية تتوافق مع التغيير فإن التقرير الصادر يجب أن يكون ملائماً لشروط المهمة المعدلة. وحتى لا يتم تضليل القارئ يجب ألا يتضمن التقرير أى إشارة إلى:

(أ)المهمة الأصلية.

(ب)أى إجراءات تكون قد أديت فى المهمة الأصلية فيما عدا الإجراءات المتفق عليها وفقاً للشروط المعدلة وذلك فى حالة تغيير التكليف بالمراجعة إلى تكليف بأداء إجراءات متفق عليها .

خطابات الارتباط بعمليات المراجعة

✓ **يجب أن يتم الاتفاق فيما بين مراقب الحسابات و العميل على شروط المهمة** والتي يجب أن يتم توثيقها من خلال خطاب الارتباط بالمراجعة أو في شكل تعاقدي آخر مناسب.

✓ من مصلحة كل من العميل و المراقب أن يقوم المراقب بإرسال خطاب الارتباط ، ويفضل أن يتم ذلك قبل البدء فى المراجعة وذلك لكى يتم تجنب أى فهم خاطئ للمهمة المطلوبة. ويوثق خطاب الارتباط ويؤكد موافقة المراقب على تعيينه، كما يتضمن أيضاً هدف ونطاق المراجعة وحدود ومسئوليات المراقب تجاه العميل بالإضافة إلى شكل التقارير المزمع إصدارها.

محتويات خطاب الإرتباط

محتويات رئيسية

* الهدف من مراجعة القوائم المالية .
* مسئولية الإدارة عن القوائم المالية.
*نطاق المراجعة.
* شكل التقارير أو المراسلات لإبلاغ نتائج المهمة.
* الحقيقة الخاصة بأن هناك مخاطر لا يمكن تجنبها تحيط بأي عملية مراجعة بالإضافة إلى إمكانية وجود تحريفات هامة غير مكتشفة.
* الحق غير المقيد للمراقب في الإطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات و الحصول على كافة المعلومات المطلوبة لأغراض المراجعة.

نقاط إضافية ضرورية

* الترتيبات الخاصة بتخطيط عملية المراجعة.
* توقعات المراقب بالنسبة للحصول على إقرارات الإدارة المكتوبة وذلك فيما يتعلق بعملية المراجعة.
* الحصول على ما يفيد استلام العميل لخطاب الارتباط وذلك بما يفيد مصادقته على شروط المهمة الواردة فى الخطاب.
* تحديد الخطابات أو التقارير التى يتوقع أن يصدرها المراقب للعميل.
* الأسس الخاصة بحساب أتعاب المراجعة وكيفية تسديدها.

نقاط إضافية عندما يكون ذلك ملائماً

* الترتيبات الخاصة باشتراك خبراء أو مراقبين آخرين في بعض أجزاء من المراجعة.
* الترتيبات الخاصة بإشراك المراجعين الداخليين وموظفي العميل في أجزاء من المراجعة.
* الترتيبات الواجب عملها مع المراقب السابق – إن وجد - في حالة السنة الأولى للتعيين.
* أية قيود على مسئولية المراقب في حالة إمكانية وجود ذلك.
* الإشارة إلى أية اتفاقيات أخرى بين المراقب و العميل .

مراجعة الفروع و الوحدات التابعة

✓ عندما يكون مراقب حسابات الشركة الأم هو نفسه مراقب حسابات الشركات التابعة أو الفروع فإن القرار الخاص بإرسال خطاب ارتباط منفصل لكل شركة تابعة أو فرع يتأثر بعدة عوامل منها :

* ما هي الجهة التي تقوم بتعيين مراقب الشركات التابعة / الفروع .
* هل سوف يتم إصدار تقرير مراجعة منفصل للشركات التابعة / الفروع .
* المتطلبات القانونية.
* نطاق العمل المؤدى بواسطة المراقبين الآخرين .
* نسبة مساهمة الشركة الأم فى حقوق الملكية للشركات التابعة .
* درجة استقلالية إدارة الشركة التابعة.

الاتفاق على إطار إعداد التقارير المالية المطبق

- ✓ **ينبغي أن تحدد شروط التكليف بعمليات المراجعة إطار إعداد التقارير المالية المطبق.**
- ✓ يعتمد قبول إطار إعداد التقارير المالية الذي تبنته الإدارة في إعداد القوائم المالية على طبيعة المنشأة وهدف القوائم المالية.
- ✓ **لا ينبغي أن يقبل مراقب الحسابات مهمة مراجعة القوائم المالية إلا عندما يتوصل إلى أن إطار إعداد التقارير المالية الذي تبنته الإدارة مقبول.**
- ✓ بدون إطار إعداد تقارير مالية مقبول لا يكون عند الإدارة أساس ملائم لإعداد التقارير المالية، ولا يكون عند مراقب الحسابات مقاييس محددة مناسبة يستند إليها في تقييمه للقوائم المالية للمنشأة. ويقبل المراقب المهمة فقط لو كان من الممكن توضيح أوجه القصور بصورة كافية لتجنب تضليل المستخدمين. ولا يستخدم المراقب في إبدائه للرأي على القوائم المالية مصطلحات مثل "تعبر بعدالة ووضوح فى جميع جوانبها الهامة " طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

المراجعات المتكررة

- ✓ **بالنسبة للمراجعات المتكررة لابد وأن يقوم مراقب الحسابات بالتحرى فيما إذا كانت الظروف تتطلب إعادة النظر فى شروط المهمة وما إذا كانت هناك حاجة لتذكير العميل بشروط المهمة الحالية.**
- ✓ قد يقرر المراقب عدم إرسال خطاب ارتباط جديد عن كل فترة مراجعة ومع ذلك فقد يقتضى الأمر أن يتم إرسال خطاب ارتباط جديد وذلك فى حالة وجود عامل أو أكثر من العوامل التالية :
  * وجود ما يشير إلى عدم تفهم العميل لهدف و نطاق المراجعة الفهم الصحيح.
  * أى شروط جديدة أو خاصة للمهمة.
  * حدوث تغييرات فى الإدارة العليا أو مجلس الإدارة أو فى الملكية .
  * تعديل جوهرى فى طبيعة عمل أو فى حجم نشاط العميل .
  * متطلبات قانونية تقضى بذلك.
  * عند استخدام الإدارة لإطار إعداد تقارير مالية مختلف لإعداد القوائم المالية

قبول التغيير فى شروط المهمة

- ✓ **على مراقب الحسابات الذى يطلب منه - قبل الإنتهاء من المهمة - تغيير شروط المهمة بالشكل الذى يؤدى إلى الحصول على درجة أقل من التأكد أن يقوم بدراسة مدى معقولية وملاءمة ذلك.**
- ✓ يعد التغيير فى الظروف التى تؤثر على احتياجات المنشأة أو التفهم الخاطئ لطبيعة الخدمة المطلوبة أساساً من الأسباب المنطقية لطلب تغيير شروط المهمة فى حين أنه لا يعتبر طلب التغيير منطقياً إذا كان مبنياً على معلومات خاطئة أو ناقصة أو غير مرضية .
- ✓ إذا توصل المراقب إلى نتيجة بأن هناك أسباب منطقية لتغيير المهمة و كانت أعمال المراجعة التى أديت وفقاً لمعايير المراجعة المصرية تتوافق مع التغيير فإن التقرير الصادر يجب أن يكون ملائماً لشروط المهمة المعدلة. وحتى لا يتم تضليل القارئ يجب ألا يتضمن التقرير أى إشارة إلى:
  (أ) المهمة الأصلية.

أو(ب) أى إجراءات تكون قد أديت فى المهمة الأصلية فيما عدا الإجراءات المتفق عليها وفقاً للشروط المعدلة وذلك فى حالة تغيير التكليف بالمراجعة إلى تكليف بأداء إجراءات متفق عليها .

- ✓ **فى حالة تغيير شروط المهمة لابد و أن يتم الاتفاق بين مراقب الحسابات و العميل على الشروط الجديدة.**
- ✓ **يجب على مراقب الحسابات أن لا يوافق على تغيير شروط المهمة إذا لم تكن هناك مبررات معقولة لهذا التغيير.**
- ✓ إذا لم يوافق مراقب الحسابات على تغيير التكليف بأداء المراجعة ، ولم يسمح له باستكمال أعمال المراجعة وفقاً لشروط التكليف الأصلية فإنه يجب عليه الاعتذار عن أداء المهمة وفى هذه الحالة لابد أن يراعى ما إذا كانت هناك أية التزامات تعاقدية أو غير ذلك تملي عليه أن يقوم بإخطار الأطراف الأخرى التى تتمثل فى مجلس الإدارة أو المساهمين وإخبارهم بالظروف التى اضطرته للإعتذار عن أداء المهمة.

ملحق

نموذج لخطاب ارتباط لأداء مهمة مراجعة

يمثل الخطاب التالى نموذج لخطاب ارتباط لمهمة مراجعة لقوائم مالية ذات أغراض عامة و المعدة طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية و يعد هذا الخطاب نموذج استرشادي بالإضافة إلى الاعتبارات الواردة فى معيار المراجعة المصرى وقد يتطلب الأمر تعديله وفقاً للظروف و المتطلبات.

إلى السادة / أعضاء مجلس الإدارة أو من ينوب عن الإدارة العليا
بناء على تكليفكم لنا بمراجعة القوائم المالية لشركة ×××××××××× و التى تتضمن الميزانية فى -------- و قائمة الدخل وقائمة التغيرات فى حقوق الملكية و قائمة التدفقات النقدية عن السنة المنتهية فى ذلك التاريخ وملخصاً بأهم السياسات المحاسبية المطبقة و الإيضاحات الأخرى .
يسعدنا أن نؤكد لكم بخطابنا هذا قبولنا و تفهمنا للمهمة المطلوبة منا و أننا سنقوم بأداء عملية المراجعة بهدف إبدائنا الرأى على القوائم المالية .
سوف نقوم بأداء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المصرية و تتطلب معايير المراجعة هذه الالتزام بمتطلبات السلوك المهنى و تخطيط و أداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب عما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الهامة المؤثرة.
وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص اختبارى للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإفصاحات الواردة بالقوائم المالية، وتتوقف الإجراءات المطبقة على الحكم الشخصى للمراقب بما فى ذلك تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر فى القوائم المالية سواء كان ناتجاً عن غش أو عن خطأ. وتتضمن أعمال المراجعة أيضاً تقييماً للسياسات المحاسبية المطبقة و للتقديرات الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذى قدمت به القوائم المالية.
ونظراً لطبيعة الاختبارات والمحددات الملازمة لعملية المراجعة ، وتلك المحددات الملازمة لأى نظام محاسبى أو نظاماً للرقابة الداخلية فإنه لابد وأن تظل هناك مخاطر لا يمكن تجنبها و تحريفات هامة و مؤثرة تظل بدون اكتشاف.
فى تقييمنا للخطر نقوم بدراسة نظم الرقابة الداخلية المحيطة بإعداد القوائم المالية للمنشأة من أجل تصميم إجراءات المراجعة المناسبة لظروف الحال، ولكن ليس من أجل إبداء رأى على فاعلية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة. ومع هذا فمن المتوقع إرسالنا لخطاب مستقل يتعلق بأى نقاط ضعف هامة فى تصميم أو تطبيق نظام الرقابة الداخلية فى إعداد التقارير المالية و التى نمت إلى علمنا أثناء قيامنا بمراجعة القوائم المالية.

ونود أن نذكركم أن إعداد القوائم المالية التى تعرض بعدالة ووضوح المركز المالى للشركة وكذلك أدائها المالى وتدفقاتها النقدية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية هى مسئولية إدارة الشركة.

وسوف يتضمن تقريرنا إشارة إلى أن الإدارة مسئولة عن الإعداد والعرض العادل والواضح للقوائم المالية وذلك طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق . وتتضمن هذه المسئولية:
* تصميم وتطبيق والاحتفاظ بنظام للرقابة الداخلية ملائم لإعداد قوائم مالية خالية من التحريفات سواء كانت ناتجة عن غش أو خطأ .
و * اختيار و تطبيق سياسات محاسبية مناسبة.
و * عمل تقديرات محاسبية مناسبة لظروف الحال.
و تتضمن أعمال مراجعتنا الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة و المرتبطة بالمراجعة وأننا نتطلع إلى التعاون التام مع موظفى شركتكم، ونحن على ثقة بأنهم سوف يقدمون لنا كافة السجلات و المستندات والمعلومات الأخرى المتعلقة بأعمال المراجعة.
سوف يتم المطالبة بأتعابنا ـ المحددة سلفاً بموافقة الجمعية العامة للشركة ـ وفقاً لتقدم العمل.
برجاء توقيع و إعادة نسخة من هذا الخطاب المرفق بما يفيد قبولكم و تفهمكم للشروط الواردة به و الخاصة بمراجعتنا للقوائم المالية .

توقيع المراقب

تم الاستلام و قبول الخطاب
عن شركة / أ ب ج
(التوقيع)
الاسم و الوظيفة
التاريخ : / /

معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠)
مراقبة الجودة على عمليات
مراجعة معلومات مالية تاريخية

معيار (٢٢٠) مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية

" مسئوليات الشريك المسئول تجاه جودة أعمال المراجعة "

١- مسئولية الشريك المسئول**تجاه جودة أعمال المراجعة :**

- يتحمل الشريك المسئول مسئولية تحقيق الجودة الشاملة لأعمال المراجعة المكلف بها فى كافة مراحلها ، بإعتبارها مثلا يحتذى به أعضاء الفريق

- وبناءا عليه فإن عليه ان يقدم من خلال افعاله والرسائل التى تصدرمنه لفريق العمل التأكيد على أهمية الامور التالية:

أ) الالتزام بالمعاييرالمهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية فى اداء العمل.

ب) الالتزام بسياسات وإجراءات مراقبة الجودة التى وضعتها المؤسسة.

ج) إصدار تقرير المراقب على نحو ملائم للظروف

٢- دور الشريك المسئول حول التحقق من الالتزام بمتطلبات **الاستقلالية** فى عملية المراجعة

يجب على الشريك المسئول أن يتوصل لنتيجة عن مدى الالتزام بمتطلبات الاستقلالية المتعلقة بعملية المراجعة،ومن ثم فإن عليه اداء ما يلى:

(أ) الحصول على المعلومات عن المؤسسة وفروعها لتحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تشكل تهديدا للاستقلالية.

(ب) تقييم المعلومات الخاصة بالمخالفات لسياسات واجراءات المؤسسة المتعلقة بالاستقلالية وتحديد مدى تهديدها للاستقلالية فى اداء عملية المراجعة

(ج) اتخاذ الإجراء المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق أدوات الحماية

(د) توثيق النتائج التي تم التوصل لها المتعلقة بالاستقلالية وأية مناقشات اخرى

٣- مسئولية الشريك المسئول فيما يتعلق **بقبول المهام واستمرار العلاقات مع العملاء** وبعض مهام المراجعة المحددة فى اطار تحقيق جودة المراجعة:

(أ) ينبغي أن يشعر الشريك المسئول بالرضا عن الإجراءات المناسبة المتبعة بشأن قبول المهمة وأن النتائج التي تم التوصل إليها في هذا الصدد ملائمة وتم توثيقها.

(ب) مراعاة ملاءمة احدث القرارات المتخذه.

(ج) دراسة نزاهة المسئولين عن الحوكمة

(د) مدى تمتع فريق العمل بالتأهيل اللازم للقيام بعملية المراجعة.

٤- مسئولية الشريك المسئول فيما يتعلق **بتعيين فريق العمل** فى إطار تحقيق جودة المراجعة:

(أ) ينبغي أن يشعر الشريك المسئول بالرضا عن فريق العمل بأكمله وبأنه يمتلك القدرات والكفاءات ولديه الوقت لأداء عملية المراجعة بما يتفق والمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية وبما يمكن المؤسسة أو الشركاء المسئولين من إصدار تقارير مراجعة ملائمة للظروف.

(ب) القدرات والكفاءات الملائمة التي تؤخذ في الاعتبار عند تكليف فرق العمل الآتي:

١- مدى فهمهم وخبرتهم العملية بالمهام ذات الطبيعة والتعقيد المماثلة ويكون ذلك من خلال التدريب والمشاركة في العمل.

٢- مدى فهمهم للمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية

٣- مدى معرفتهم الفنية الملائمة، ويتضمن ذلك المعرفة بتكنولوجيا المعلومات ذات الصلة.

٤- مدى معرفتهم بالأنشطة التي يقوم العميل بأدائها.

٥- مدى قدرتهم على اتخاذ الأحكام الشخصية المهنية.

٥- مسئولية الشريك فيما يتعلق بالتوجيه والاشراف **واداء عملية المراجعة** طبقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية وإصدار التقرير بصورة ملائمة للظروف :

-تنحصر مسئولية الشريك المسئول فى الامور التالية:

١- القيام بمباشرة عملية المراجعة بإخطار أعضاء فريق العمل بالعناصر الآتية:

(أ) مسئولياتهم.

(ب) طبيعة نشاط المنشأة

(ج) المسائل المتعلقة بالمخاطر

(د) المشاكل التي قد تطرأ

(هـ) البرنامج التفصيلي لأداء المهام

٢- تشجيع أعضاء فريق العمل على طرح اسئلة على الاعضاء الاكثر خبرة تحقيقا للتواصل بين اعضاء فريق العمل.

٣- الاشراف على اعمال المراجعة ويشمل ذلك متابعة تقدم مهمة المراجعة ومراعاة قدرات اعضاء فريق العمل

٤- فحص العمل المؤدى من قبل اعضاء الفريق الاقل خبرة.

٦- دور الشريك حول مدى التزام أعضاء فريق العمل **بالمتطلبات الاخلاقية والسلوكية** في إطار مسئوليته عن تحقيق جودة المراجعة

- يتمثل دوره فى هذا النطاق فى الامور التالية:

أ) أن يكون متيقظاً للحصول على أدلة بشأن عدم الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية.

ب) التحقق والملاحظة فيما يتعلق بالأمور الأخلاقية بين الشريك المسئول والأعضاء الآخرين في فريق العمل بوصفها أمراً ضرورياً أثناء عملية المراجعة،

ج) تحديد الإجراء المناسب الذي يجب اتخاذه بالتشاور مع المسئولين الآخرين في المؤسسة.

د) توثيق المسائل المحددة، وكيفية حلها متى كان ذلك مناسباً.

٧- مسئولية الشريك المسئول فيما يتعلق **بطلب المشورة(التشاور)** فى اطار تحقيق جودة المراجعة:

- تتمثل هذه المسئوليات فيما يلى :

(أ) قيام فريق العمل بإجراءات التشاور الملائم بشأن الأمور الصعبة أو محل الخلاف.

(ب) الاقتناع بقيام فريق العمل بالمشاورة بصورة ملائمة اثناء العمل فيما بينهم ومع غيرهم ذوى المستويات المهنية الملائمة داخل المؤسسةاو خارجها حول الامور الجوهرية الفنية والاخلاقية.

(ج) الاقتناع بسلامة توثيق طلب المشورة فيما يتعلق ب طبيعة المشاورات ونطاقها وموضوعها ونتائج التشاور والقرارات المتخذة بشأنها.

(د) اخطار اعضاء فريق العمل بامكانية قيامهم بتوجيه انتباهه هو أو غيره داخل المؤسسة فى حالة وجود اختلاف فى الراى داخل الفريق

٨- مسئولية الشريك المسئول فيما يتعلق **بالفحص ما قبل إصدار تقرير المراقب:**

- يشمل فحص ما قبل الاصدار دراسة ما يلى :

(أ) تقييم فريق العمل لاستقلالية المؤسسة فيما يتعلق بالمهمة المحددة.

(ب) المخاطر الجوهرية التي تم تحديدها أثناء القيام بالمهمة طبقا لمعيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) "تفهم المنشأة و بيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام" وردود الأفعال لتلك المخاطر طبقا لمعيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) "إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها" ويشمل ذلك تقييم فريق العمل ورد فعله تجاه خطر الغش.

(ج) الأحكام الشخصية التي اتخذت وخاصة ما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر الجوهرية.

(د) تحديد أهمية التحريفات المصوبة وغير المصوبة وحسمها أثناء المهمة.

(هـ) الأمور التي يجب إبلاغها لإدارة العميل وأولئك المسئولين عن الحوكمة فيها والأطراف الأخرى

(و) مدى تدعيم مستندات المراجعة المنتقاه للفحص للعمل المؤدى وكذلك مدى تدعيمها للنتائج التى تم التوصل اليها.

(ز) ملاءمة التقرير المزمع إصداره.

٩- مسئولية الشريك المسئول فيما يتعلق **بمتابعة** نظم مراقبة الجودة :

(أ) ينبغى على الشريك المسئول ان يضع فى اعتباره نتائج عملية المتابعة والواردة فى اخر معلومات نشرتها المؤسسة ووحداتها الخارجية وغيرها من المؤسسات كلما امكن ذلك.

(ب) على ان يراعى المراقب ما يلى :

١- احتمال تأثير اوجه القصور الورادة فى تلك العمليات على عملية المراجعة

٢- مدى كفاية الاجراءات التى اتخذتها المؤسسة لتصحيح هذا الوضع وتأثير ذلك على عملية المراجعة.

المقدمة

- ✓ يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير و توفير إرشادات عن المسئوليات المحددة للعاملين بالمؤسسة المتعلقة بإجراءات مراقبة الجودة على عمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية بما فى ذلك مراجعة القوائم المالية. **ويقرأ هذا المعيار مع كل من جزء (أ) وجزء (ب) من الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.**
- ✓ **ينبغي على فريق العمل تنفيذ إجراءات لمراقبة الجودة يمكن تطبيقها على كل عملية مراجعة.**
- ✓ بموجب المعيار المصري لمراقبة الجودة "مراقبة الجودة للمؤسسات التي تقوم بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها" تلتزم المؤسسة بوضع نظام لمراقبة الجودة يهدف إلى مدها بدرجة تأكد مناسبة بأن المؤسسة والعاملين بها يمتثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وأن التقارير الصادرة عن المؤسسة أو الشركاء المسئولين ملائمة للظروف.
- ✓ تقوم فرق العمل بالتالي:

(أ) تنفيذ إجراءات لمراقبة الجودة يمكن تطبيقها على عملية المراجعة.

و(ب)تزويد المؤسسة بالمعلومات ذات الصلة لتتمكن من تطبيق الجزء بمراقبة الجودة في المؤسسة الخاص و المتعلق بالاستقلالية.

و(ج)الإعتماد على نظم المؤسسة (فعلى سبيل المثال فيما يتعلق بالإمكانيات وكفاءة العاملين من خلال تعيينهم وتدريبهم الرسمي وتحقيق الاستقلالية من خلال تجميع ونقل معلومات الاستقلالية ذات الصلة والحفاظ على علاقة العملاء من خلال نظم قبول عملاء جدد والاستمرارية مع العملاء الحاليين والالتزام بالمتطلبات التنظيمية والقانونية من خلال عملية المتابعة)، وذلك ما لم تنص المعلومات التي قدمتها المؤسسة أو أي طرف آخر على خلاف ذلك.

تعريفات

- ✓ فيما يلي التعريفات الخاصة بالمصطلحات الأساسية الواردة في هذا المعيار:

(أ) ***"الشريك المسئول"***

هو شريك أو شخص آخر في المؤسسة يكون المسئول عن المهام وأدائها وعن التقرير الصادر عن المؤسسة والذي يجب أن يكون حاصلاً على الصلاحية الملائمة من الجهة التنظيمية أو القانونية أو المهنية.

(ب) ***"فحص ما قبل الإصدار"***

هي عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي - قبل صدور تقرير مراقب الحسابات - عن الأحكام الجوهرية التي اتخذها فريق العمل والاستنتاجات التي توصلوا إليها عند صياغة التقرير.

(ج) ***"فاحص ما قبل الإصدار"***

هو شريك أو شخص آخر في المؤسسة ، أو شخص من خارج المؤسسة مؤهلاً تأهيلاً مناسباً، أو فريق مكون من مجموعة من أولئك الأفراد الذين لديهم الخبرة الملائمة والكافية والصلاحية لتقييم الأحكام الهامة التي قدمها فريق العمل والاستنتاجات التي توصلوا إليها عند صياغة التقرير بطريقة موضوعية وذلك قبل صدور التقرير.

(د) ***"فريق العمل"***

هم كل الأفراد الذين يقومون بأداء المهمة بمن فيهم الخبراء الذين تعاقدت معهم المؤسسة لأمر يتعلق بهذه المهمة.

(هـ) ***"المؤسسة"***

هي الممارس الفرد أو المكتب أو المؤسسة أو أي منشأة أخرى للمحاسبين المهنيين.

(و) ***"الفحص"***

هي الإجراءات المعدة لتقديم دليل على امتثال فريق العمل لسياسات وإجراءات مراقبة الجودة في المؤسسة عند أداء المهمة.

(ز) "***المنشأة المقيدة***"
هي منشأة قيدت أسهمها وأوراقها المالية أو أدوات مديونياتها في سوق أوراق مالية معترف بها أو تتداول أسهمها طبقا لأحكام سوق أوراق مالية معترف بها أو أية جهة مماثلة.

(ح) "***المتابعة***"
هي عملية تتضمن دراسة مستمرة وتقييما دائما لنظام مراقبة الجودة في المؤسسة ، ويتضمن ذلك فحصا دوريا لمجموعة من المهام التي تم أداؤها، بهدف تمكين المؤسسة من الحصول على درجة تأكد مناسبة بأن نظام مراقبة الجودة في المؤسسة يعمل بفاعلية.

(ط) "***فروع المؤسسة*** "
هي وحدات تخضع لرقابة وملكية وإدارة مشتركة مع المؤسسة.

(ي) "***الشريك***"
أي شخص لديه الصلاحية وحق تمثيل المؤسسة بشأن الارتباطات المتعلقة بأداء مهام الخدمات المهنية.

(ك) "***الأفراد***"
هم الشركاء والعاملون.

(ل) "***المعايير المهنية***"
هي معايير أداء العمل كما حددتها معايير المراجعة المصرية، والمعيار المصري لمراقبة الجودة بشأن رقابة الجودة في المؤسسات المهنية التي تقوم بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية والتاريخية وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها، وكذا المتطلبات الأخلاقية والسلوكية الواردة بالجزئين (أ) ، (ب) من الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة.

(م) "***درجة التأكد المناسبة***"
في سياق معايير المراجعة المصرية ، هي مستوى عال – وليس مطلق- من التأكد.

(ن) "***العاملون***"
هم المهنيون ، بخلاف الشركاء ، ويشمل ذلك أية خبراء تعينهم المؤسسة.

(س) "***شخص خارجي مؤهل تأهيلاً مناسباً***"
هو شخص من خارج المؤسسة لديه الإمكانيات والكفاءة للقيام بدور الشريك المسئول ، على سبيل المثال شريك من مؤسسة أخرى، أو موظف (لديه الخبرة الملائمة) من جهة محاسبية مهنية يجوز لأعضائها القيام بعمليات المراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية ، أو غير ذلك من مهام التأكد أو الخدمات الأخرى المتعلقة بها أو منظمة تقدم خدمات لمراقبة الجودة ذات صلة.

مسئوليات قادة المؤسسة تجاه الجودة على إعمال المراجعة

- ✓ **على الشريك المسئول تحمل مسئولية الجودة الشاملة على عملية المراجعة المكلف بها.**
- ✓ يُعتبر **الشريك المسئول** مثلاً يحتذي به لأعضاء فريق العمل الآخرين وذلك فيما يتعلق بجودة المراجعة في جميع مراحل عملية المراجعة. وعادة ما يقدم الشريك المسئول هذا المثل من خلال أفعاله وإرسال الرسائل الملائمة لفريق العمل وتؤكد مثل تلك الأفعال والرسائل على:

(أ) أهمية:

(١) أداء العمل بما يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية.

و(٢) الالتزام بسياسات وإجراءات مراقبة الجودة في المؤسسة كما هى موضوعة.

و(٣) صدور تقرير المراقب بما يلام الظروف.

و(ب) حقيقة أن الجودة ضرورية لأداء عمليات المراجعة.

المتطلبات الأخلاقية والسلوكية

- ✓ **ينبغي على الشريك المسئول الأخذ في الاعتبار مدى التزام أعضاء فريق العمل بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية.**
- ✓ وعادة ما تتضمن المتطلبات الأخلاقية والسلوكية المتعلقة بعمليات المراجعة، كل من جزء (أ) وجزء (ب) من الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة بالإضافة إلى المتطلبات الأكثر تقييدا. ويضع الميثاق المبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية والتي تشمل:
  (أ) النزاهة
  (ب) الموضوعية
  (ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة
  (د) السرية
  (هـ) السلوك المهني
- ✓ يجب على **الشريك المسئول** أن يكون متيقظاً للحصول على أدلة بشأن عدم الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية. ويتم التحقق والملاحظة فيما يتعلق بالأمور الأخلاقية بين الشريك المسئول والأعضاء الآخرين في فريق العمل بوصفها أمراً ضرورياً أثناء عملية المراجعة، وإذا ما استرعى اهتمام الشريك المسئول أموراً من خلال نظم المؤسسة أو غيرها تشير إلي عدم التزام أعضاء فريق العمل بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية ، فإن عليه تحديد الإجراء المناسب الذي يجب اتخاذه بالتشاور مع المسئولين الآخرين في المؤسسة.
- ✓ يقوم **الشريك المسئول** وغيره من أعضاء فريق العمل بتوثيق المسائل المحددة، وكيفية حلها متى كان ذلك مناسباً.

الاستقلالية

- ✓ **ينبغي على الشريك المسئول أن يتوصل لنتيجة عن مدى الالتزام بمتطلبات الاستقلالية المتعلقة بعملية المراجعة، ومن أجل القيام بهذا ينبغي على الشريك المسئول:**
  (أ) الحصول على المعلومات ذات الصلة من المؤسسة، وفروعها لتحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تشكل تهديدا للاستقلالية.
  و(ب) تقييم المعلومات الخاصة بالمخالفات التي تم تحديدها، إن وجدت، التي تتعلق بسياسات وإجراءات الاستقلالية الخاصة بالمؤسسة لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديدا للاستقلالية فيما يتعلق بعملية المراجعة.
  و(ج) اتخاذ الإجراء المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق أدوات الحماية. وينبغي على الشريك المسئول أن يُخطر المؤسسة على وجه السرعة إذا فشل في حل المسألة والاستفسار عن الإجراء المناسب.
  و(د) توثيق النتائج التي تم التوصل لها المتعلقة بالاستقلالية وأية مناقشات ذات صلة مع المؤسسة من شأنها دعم هذه النتائج.
- ✓ قد يحدد الشريك المسئول أن هناك تهديداً يواجه الاستقلالية فيما يتعلق بعملية المراجعة، وقد لا تستطيع أدوات الحماية القضاء عليه أو تخفيضه لمستوى مقبول، وفي هذه الحالة يحصل الشريك المسئول على استشارة من داخل المؤسسة لتحديد الإجراء المناسب الذي قد يشمل وقف النشاط أو المصلحة التي تشكل تهديداً للاستقلالية أو الانسحاب من عملية المراجعة، ويتعين توثيق مثل هذه المناقشات والنتائج.

قبول المهام واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام المراجعة المحددة

- ✓ **ينبغي أن يشعر الشريك المسئول بالرضا عن الإجراءات المناسبة المتبعة بشأن قبول المهمة واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام المراجعة المحددة وأن النتائج التي تم التوصل إليها في هذا الصدد ملائمة وتم توثيقها.**
- ✓ يجوز للشريك المسئول أن يتخذ قراراً بقبول أو الاستمرار في عملية مراجعة وبغض النظر عما إذا كان قد تم البدء في المهمة من عدمه وعليه تحديد ما إذا كانت أحدث القرارات المتخذة مازالت مناسبة.

- ✓ ويشمل قبول المهمة واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام المراجعة المحددة دراسة ما يلي:
  * نزاهة أصحاب حقوق الملكية الأساسيين والإدارة العليا وأولئك المسئولين عن حوكمة المنشأة.
  و* ما إذا كان فريق العمل مؤهلا للقيام بعملية المراجعة ولديه الوقت والموارد اللازمة.
  و* إمكانية التزام المؤسسة وفريق العمل بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية.

فإذا ما أثيرت مسائل تتعلق بأي من هذه الاعتبارات يقوم فريق العمل بالقيام بالمشاورات الملائمة الواردة في فقرة "**التشاور**" ويقوم بتوثيق كيفية حل هذه المسائل.

- ✓ يتضمن اتخاذ قرار الاستمرار في علاقة مع عميل دراسة الأمور الجوهرية التى تكون قد ظهرت أثناء عملية المراجعة الحالية أو السابقة و تأثيرها على استمرارية العلاقة ، فعلى سبيل المثال قد يكون العميل قد بدأ في توسيع نطاق نشاطه في منطقة لا تمتلك المؤسسة الخبرة ولا المعرفة اللازمة للعمل بها.
- ✓ **في حالة توصل الشريك المسئول إلي معلومات لو سبق أن توفرت في وقت سابق لاتخذت المؤسسة قراراً برفض عملية المراجعة، يتعين عليه إبلاغ المؤسسة في الحال بهذه المعلومات حتى يتسنى لها وللشريك المسئول اتخاذ الإجراء اللازم.**

تعيين فرق العمل

- ✓ **ينبغي أن يشعر الشريك المسئول بالرضا عن فريق العمل بأكمله وبأنه يمتلك القدرات والكفاءات ولديه الوقت لأداء عملية المراجعة بما يتفق والمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية وبما يمكن المؤسسة أو الشركاء المسئولين من إصدار تقارير مراجعة ملائمة للظروف.**
- ✓ تشمل القدرات والكفاءات الملائمة التي تؤخذ في الاعتبار عند تكليف فرق العمل الآتي:

* مدى فهمهم وخبرتهم العملية بالمهام ذات الطبيعة والتعقيد المماثلة ويكون ذلك من خلال التدريب والمشاركة في العمل.
* مدى فهمهم للمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية
* مدى معرفتهم الفنية الملائمة ، ويتضمن ذلك المعرفة بتكنولوجيا المعلومات ذات الصلة.
* مدى معرفتهم بالأنشطة التي يقوم العميل بأدائها.
* مدى قدرتهم على اتخاذ الأحكام الشخصية المهنية.
* مدى فهمهم لسياسات مراقبة الجودة التي تضعها المؤسسة وإجراءاتها.

أداء المهام

- ✓ **يتعين على الشريك المسئول تحمل مسئولية التوجيه والإشراف وأداء عملية المراجعة طبقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية و أن يكون تقرير المراقب الصادر ملائما للظروف.**
- ✓ يقوم الشريك المسئول بمباشرة عملية المراجعة بإخطار أعضاء فريق العمل بالعناصر الآتية:

(أ) مسئولياتهم.
و(ب) طبيعة نشاط المنشأة
و(ج) المسائل المتعلقة بالمخاطر
و(د) المشاكل التي قد تطرأ
و(هـ) البرنامج التفصيلي لأداء المهام

وتشمل مسئوليات فريق العمل الحفاظ على حالة ذهنية موضوعية ومستوى ملائم من الشك المهني وأداء العمل المسند إليهم طبقا للمبادئ الأخلاقية للعناية الواجبة ويتم تشجيع أعضاء فريق العمل على طرح أسئلة على الأعضاء الأكثر خبرة وبذلك يتوافر التواصل المناسب بين أعضاء فريق العمل.

- ✓ ومن المهم أن يدرك جميع أعضاء فريق العمل أهداف العمل الذي يقومون به. فأداء العمل بروح الفريق والتدريب الملائم يعد أمرا ضروريا لمساعدة الأعضاء الأقل خبرة حتى يدركوا بوضوح أهداف العمل المكلفين به.

- ✓ يشمل الإشراف الآتي:
* متابعة تقدم مهمة المراجعة
* مراعاة قدرات أعضاء فريق العمل وكفاءاتهم، ومدى توافر الوقت الكافي لإتمام عملهم، ومدى تفهمهم للتعليمات وما إذا كان العمل يتم وفق البرنامج المخطط لأداء المهمة.
* مناقشة المسائل الجوهرية التي قد تطرأ أثناء القيام بالمهمة، ودراسة مدى أهميتها وتعديل البرنامج المخطط لأداء المهمة على نحو ملائم.
* تحديد الأمور التي تحتاج للمشورة أو الدراسة من أعضاء فريق العمل الأكثر خبرة أثناء قيامهم بالمهمة.

- ✓ تتحدد مسئوليات المراجعة على أساس قيام أعضاء فريق العمل الأكثر خبرة بما فيهم الشريك المسئول بفحص العمل الذي قام بأدائه أعضاء فريق العمل الأقل خبرة ، ويكون ذلك بدراسة ما إذا:
(أ) كان قد تم أداء العمل بما يتفق مع المعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية.
و(ب) قد طرأت أمور هامة تحتاج إلى دراسة.
و(ج) قد تمت الاستشارات اللازمة وما إذا كان قد تم توثيق النتائج المترتبة عليها وتنفيذها.
و(د) كانت هناك حاجة لمراجعة طبيعة وتوقيت و مدى العمل الذي تم أداؤه.
و(هـ) كان العمل الذي تم أداؤه يعزز ما تم التوصل إليه من نتائج و أنه قد تم توثيقه بالصورة الملائمة.
و(و) كانت أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها كافية وملائمة لدعم تقرير المراقب.
و(ز) كان قد تم تحقيق أهداف إجراءات المهمة.

- ✓ **ينبغي على الشريك المسئول من خلال فحصه لتوثيق عملية المراجعة والمناقشة مع فريق العمل و قبل إصدار تقرير مراقب الحسابات أن يكون على قناعة بأنه قد تم الحصول على أدلة المراجعة الملائمة والكافية وذلك لدعم النتائج التي تم التوصل إليها من أجل إصدار تقرير مراقب الحسابات.**

- ✓ يؤدي الشريك المسئول الفحص في الوقت المناسب في مراحل ملائمة أثناء عملية المراجعة وبما يؤدي إلى حل الأمور الجوهرية دورياً وفى الوقت المناسب وبما يحقق رضاه عن الأداء قبل إصدار تقرير المراقب.

- ✓ ويقوم الفحص بتغطية الأجزاء الهامة من الأحكام الشخصية وخاصة تلك المتعلقة بالأمور الصعبة أو محل النزاع التي يتم تحديدها أثناء القيام بالعملية والأخطار الجوهرية وغيرها من الحالات التي يعتبرها الشريك المسئول هامة. ولا يكون الشريك المسئول بحاجة إلى فحص كل الوثائق الخاصة بعملية المراجعة، ومع ذلك يوثق مدى وتوقيت عمليات الفحص وكيف حل الأمور التي تثار أثناء فحص الشريك المسئول.

- ✓ يقوم الشريك المسئول الجديد الذي يتولي عملية المراجعة أثناء عملية مراجعة قائمة بفحص العمل الذي تم أداؤه حتى تاريخ التغيير. ويجب أن تكون إجراءات الفحص كافية لإقناع الشريك المسئول الجديد بأن العمل الذي سبق أداؤه حتى تاريخه تم التخطيط له وأداؤه طبقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية.

- ✓ في حالة اشتراك أكثر من شريك واحد في أداء عملية المراجعة، يكون من المهم إحاطة فريق العمل بشكل واضح بمسئوليات كل شريك.

التشاور

- ✓ **ينبغي على الشريك المسئول أن:**
(أ) يكون مسئولاً عن قيام فريق العمل بإجراءات التشاور الملائم بشأن الأمور الصعبة أو محل الخلاف.
و(ب) يكون على قناعة بأن أعضاء فريق العمل قاموا بإجراء التشاور الملائم أثناء سير العمل فيما بينهم، ومع غيرهم على المستوى المهني الملائم من داخل المؤسسة أو خارجها.
و(ج) يقتنع بسلامة توثيق طبيعة مثل هذه التشاورات وتوثيق نطاقها والنتائج التي أسفرت عنها وتم الاتفاق عليها مع الطرف الذي تمت مشاورته.
و(د) يقرر ما إذا كانت النتائج التي أسفر عنها التشاور قد تم تنفيذها.

- ✓ ويتطلب التشاور الفعال مع مهنيين آخرين أن يقدم إلى أولئك الذين تمت استشارتهم كل الحقائق المتعلقة التي تمكنهم من إسداء النصيحة السديدة في الأمور الفنية أو الأخلاقية أو غيرها.

- ✓ كما تتطلب إجراءات التشاور ، التشاور مع ذوي المعرفة وأصحاب المناصب والخبرة داخل المؤسسة أو إذا أمكن من خارجها بشأن الأمور الجوهرية الفنية والأخلاقية وغيرها ويتم التوثيق والتنفيذ الملائم للنتائج التي أسفرت عنها المشاورات.
- ✓ قد يكون مناسباً طلب فريق العمل استشارة خارجية، فعندما لا تتوافر لدي مؤسسة المراجعة الخبرات الملائمة فقد يكون من المناسب لفريق العمل طلب الاستشارة الخارجية من الهيئات المهنية والتنظيمية أو المنظمات التي تقدم خدمات رقابة الجودة.
- ✓ يتفق كل من الأشخاص الذين يسعون للحصول على الاستشارة وأولئك الذين تمت استشاراتهم ، على توثيق التشاور المتعلق بأمور صعبة أو الأمور محل الخلاف مع المهنيين الآخرين ويجب أن يكون التوثيق كاملا بما فيه الكفاية ومفصلاً ليمكن من تفهمهم:
(أ) موضوع التشاور
و(ب) نتائج التشاور بما فيها من قرارات قد اتخذت والأسس التي بنيت عليها تلك القرارات وكيف تم تنفيذها.

إختلافات الراي

- ✓ **في حالة حدوث اختلافات في الرأي داخل فريق العمل مع أولئك الذين تمت استشاراتهم، وكذلك بين الشريك المسئول وفاحص ما قبل الإصدار، ينبغي على فريق العمل إتباع سياسات المؤسسة وإجراءاتها للتعامل مع مثل هذه الأمور وحلها.**
- ✓ عند الضرورة يُخطر **الشريك المسئول** أعضاء فريق العمل أن بإمكانهم توجيه إنتباهه هو أو غيره داخل المؤسسة إلى الأمور المتعلقة بإختلافات الرأي دون الخوف من الإنتقام.

فحص ما قبل الإصدار

- ✓ **ينبغي على الشريك المسئول لمراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة القيام بالآتى:**
(أ) التأكد من تعيين فاحص ما قبل الإصدار.
و(ب) مناقشة الأمور الجوهرية التي قد تطرأ أثناء عملية المراجعة وتشمل تلك التي تم تحديدها أثناء فحص ما قبل الإصدار مع فاحص ما قبل الإصدار.
و(ج) عدم إصدار تقرير المراقب حتى يتم استكمال فحص ما قبل الإصدار.
وبالنسبة لمهام المراجعة الأخرى وفي حالة أداء فحص ما قبل الإصدار للعملية يتبع الشريك المسئول المتطلبات الواردة في الفقرات الفرعية من (أ) إلى (ج).
- ✓ عند بدء العملية إذا لم يعتبر فحص ما قبل الإصدار ضروريا ، فى هذه الحالة يكون الشريك المسئول يقظاً لأى تغييرات في الظروف قد تتطلب مثل هذا الفحص.
- ✓ ينبغي أن يحتوي فحص ما قبل الإصدار على تقييم موضوعي لـ:
(أ) الأحكام الشخصية الجوهرية التي اتخذها فريق العمل.
و(ب) النتائج التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير مراقب الحسابات.
- ✓ يتعلق فحص ما قبل الإصدار عادةً بمناقشة فحص القوائم المالية مع الشريك المسئول أو أية معلومات أخرى متعلقة بالموضوع والتقرير ، وعلى وجه الخصوص ما إذا كان التقرير يعتبر ملائما. وتتعلق أيضا بفحص أوراق عمل منتقاة متعلقة بالأحكام الشخصية الجوهرية التي اتخذها فريق العمل والنتائج التي توصلوا إليها، ويعتمد مدى الفحص على تشابك المهمة وخطر ألا يكون التقرير ملائما للظروف. ولا يقلل فحص ما قبل الإصدار من مسئوليات الشريك المسئول.

- ✓ يشمل فحص ما قبل الإصدار بالنسبة لمراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة دراسة ما يلي:
  * تقييم فريق العمل لاستقلالية المؤسسة فيما يتعلق بالمهمة المحددة.
  * المخاطر الجوهرية التي تم تحديدها أثناء القيام بالمهمة طبقا لمعيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) "تفهم المنشأة و بيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام" وردود الأفعال لتلك المخاطر طبقا لمعيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠) "إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها" ويشمل ذلك تقييم فريق العمل ورد فعله تجاه خطر الغش.
  * الأحكام الشخصية التي اتخذت وخاصة ما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر الجوهرية.
  * ما إذا كان قد تم عمل التشاور الملائم بشأن أمور تتعلق باختلافات الرأي أو غير ذلك من الأمور الصعبة أو الأمور محل الخلاف والنتائج المترتبة على تلك المشاورات.
  * تحديد أهمية التحريفات المصوبة وغير المصوبة وحسمها أثناء المهمة.
  * الأمور التي يجب إبلاغها لإدارة العميل وأولئك المسئولين عن الحوكمة فيها والأطراف الأخرى مثل الجهات التنظيمية والرقابية إذا دعت الحاجة إلى ذلك.
  * ما إذا كانت مستندات المراجعة المنتقاة للفحص تعكس العمل الذي تم أداؤه فيما يتعلق بالأحكام الشخصية الجوهرية وتدعم النتائج التي تم التوصل إليها.
  * ملاءمة التقرير المزمع إصداره.
- ✓ يجوز أن يتضمن فحص ما قبل الإصدار، لعمليات مراجعة البيانات المالية التاريخية بخلاف مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بعضاً من تلك الاعتبارات أو كلها اعتمادا على الظروف.

المتابعة

- ✓ يتطلب المعيار المصري لمراقبة الجودة من المؤسسة أن تضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويدها بدرجة التأكد المناسبة بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام مراقبة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفاعلية وملتزم بها عمليا. ويأخذ الشريك المسئول في اعتباره نتائج عملية المتابعة و الواردة فى آخر معلومات نشرتها المؤسسة ووحداتها الخارجية ،وغيرها من المؤسسات إن أمكن .

ياخذ الشريك المسئول في إعتباره ما يلي:

(أ) إمكانية تأثير أوجه القصور الواردة في تلك المعلومات على عملية المراجعة.

و(ب)ما إذا كانت الإجراءات التي اتخذتها المؤسسة لتصحيح هذا الوضع كافية في سياق هذه العملية.

- ✓ ولا يعنى القصور في نظم مراقبة الجودة في المؤسسة بالضرورة إلى أن أداء عملية مراجعة معينة لم يتم طبقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية أو إلى أن تقرير مراقب الحسابات لم يكن ملائما.

معيار المراجعة المصري رقم (٢٣٠)
توثيق أعمال المراجعة

معيار (٢٣٠) توثيق أعمال المراجعة

١- طبيعة أوراق العمل

١- برامج المراجعة
٢- خطاب الارتباط والتمثيل
٣- التحليل المالى والنسب المحاسبية.
٤- المراسلات
٥- صور من سجلات المنشأة وصور من العقود والاتفاقيات الهامة
٦- قوائم الفحص.

٢- الاهداف العامة لأوراق العمل (اسباب التوثيق):

١- مساعدة فريق المراجعة فى تخطيط وأداء عملية المراجعة.
٢- مساعدة المشرفين فى توجيه فريق العمل والاشراف عليهم
٣- تمكين فريق المراجعة من أداء عمله فى إطار مسئولياته.
٤- توفير ملف دائم للبيانات ذات الاهمية التى تفيد فى المراجعة المستقبلية.
٥- تمكين المراجع الخبير من إجراء رقابة على جودة أداء عملية المراجعة
٦- تمكين المراجع الخبير من إجراء عمليات الفحص الخارجى وفقا للمتطلبات التنظيمية و القانونية.

٣- شكل ومحتوى ومدى اوراق العمل

١- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التى تمت وفقا لمعايير المراجعة المصرية ووفقا للمتطلبات التنظيمية ذات الصلة.
٢- النتائج التى تم التوصل إليها وأدلة المراجعة التى تم الحصول عليها.
٣- الموضوعات الهامة التى أثيرت أثناء عملية المراجعة والنتائج التى تم التوصل إليها بشأنها.

٤- العوامل التى تؤثر (يعتمد عليها) فى شكل ومحتوى أوراق العمل

١- طبيعة إجراءات المراجعة المنفذة.
٢- مدى الحكم الشخصى للمراقب
٣- مدى تقييم التحريفات الهامة
٤- منهج عملية المراجعة والادوات المستخدمة .
٥- ملائمة أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها.
٦- طبيعة ومدى البنود الاستثنائية التى تم تحديدها.

٥- توثيق الخصائص المميزة للبنود التى يتم اختبارها

* يجب على المراقب تسجيل الخصائص حيث انها تخدم عدة أغراض منها:
أ) تمكين فريق عمل المراجعة من تنفيذ أعماله فى إطار مسئولية محددة.
ب) تسهيل فحص البنود الاستثنائية والبنود غير العادية.

٦- تجميع ملف المراجعة النهائى:

* هى عملية إدارية لا تشمل تنفيذ إجراءات مراجعة جديدة أو استنتاج جديد ، وافضل وقت لإتمامها خلال ٦٠ يوم من تاريخ تقرير المراقب، ويحتفظ بالملف لمدة خمس سنوات طبقا للمعيار المصرى مراقبة الجودة للمؤسسات التى تقوم بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية الصادر عن الهيئة العامة لسوق المال ، وتشمل تلك العملية:
١- التخلص من بعض الوثائق والتى حلت أخرى محلها .
٢- تصنيف وفحص وترقيم أوراق العمل
٣- توقيع قوائم الفحص الخاصة بعمليات تجميع الملف
٤- توثيق أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير المراقب.

٧- تعديل أوراق المراجعة فى الظروف الاستثنائية:

عندما تنشأ ظروف استثنائية بعد تاريخ التقرير تتطلب تنفيذ إجراءات مراجعة جديدة ويتوصل من خلالها المراقب الى استنتاجات جديدة، فعليه توثيق ما يلى:
١- الظروف التى تمت مراجعتها.
٢- إجراءات المراجعة الجديدة التى تم تنفيذها وأدلة المراجعة التى تم الحصول عليها والاستنتاجات التى تم التوصل إليها .

المقدمة

- ✓ يجب على مراقب الحسابات إعداد وثائق المراجعة ـ في الوقت المناسب ـ والتي توفر ما يلي:
أ ـ سجلاً كافياً ومناسباً كأساس لإعداد تقريره.
ب ـ الأدلة بأن عملية المراجعة قد تمت وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة وأنه قد تمت مراعاة متطلبات القوانين واللوائح ذات الصلة.
- ✓ إن إعداد وثائق مراجعة كافية ومناسبة وفى توقيت زمنى مناسب تساعد مراقب الحسابات فى زيادة جودة أداء عملية المراجعة و تسهل الفحص و التقييم الفعال لأدلة المراجعة التى تم الحصول عليها و تقييم النتائج التى تم التوصل إليها قبل وضع تقرير مراقب الحسابات فى صورته النهائية. علماً بأن أوراق العمل التى يتم إعدادها أثناء عملية المراجعة من المتوقع أن تكون أكثر دقة من تلك التى يتم إعدادها فيما بعد.
- ✓ بالإضافة إلى الأهداف المشار إليها أعلاه ، فإن أوراق عمل المراجعة تساعد فى خدمة عدة أغراض منها:
(أ) مساعدة فريق المراجعة فى تخطيط و أداء عملية المراجعة.
(ب) مساعدة أعضاء فريق المراجعة المسئولين عن الإشراف فى توجيه فريق العمل و الإشراف عليهم وأداء مسئولياتهم الخاصة بالمراجعة طبقاً لمتطلبات معيار المراجعة المصرى رقم (٢٢٠) **" رقابة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية "**.
(ج) تمكين فريق المراجعة من تنفيذ عمله فى إطار المسئولية .
(د) الإحتفاظ بملف دائم للبيانات ذات الأهمية لأغراض المراجعة المستقبلية.
(هـ) تمكين المراجع الخبير من إجراء رقابة الجودة على أداء عملية المراجعة وفقاً للمعيار المصرى لمراقبة الجودة **" مراقبة الجودة للمؤسسات التى تقوم بالمراجعة و الفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية وغير ذلك من مهام التأكد و مهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها"**.
(و) تمكين المراجع الخبير من إجراء عمليات الفحص الخارجى طبقاً للمتطلبات القانونية و التنظيمية والمتطلبات الأخرى ذات الصلة .

تعريفات

- ✓ **توثيق المراجعة/** تعنى سجل يحتوى على:
  - بيان إجراءات المراجعة المنفذة.
  - أدلة المراجعة المناسبة التى تم الحصول عليها.
  - نتائج المراجعة التى تم التوصل إليها .

(**يستخدم تعبير أوراق عمل المراجعة فى هذا المعيار ليعطى هذا المعنى**)

- ✓ **المراجع الخبير/** تعنى المراجع (سواء مراجع من داخل أو من خارج المؤسسة) و الذى لديه تفهم معقول فيما يتعلق بما يلى:
  - أساليب عملية المراجعة.
  - معايير المراجعة المصرية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المطبقة .
  - بيئة العمل التى تعمل فيها المنشأة.
  - موضوعات المراجعة و إعداد التقارير المالية المتعلقة بمجال عمل المنشأة .

طبيعة أوراق المراجعة

- ✓ قد يتم الإحتفاظ بأوراق عمل المراجعة فى صورة ورقية أو إلكترونية أو في أي صورة أخرى.
- ✓ وتشمل أوراق العمل هذه على سبيل المثال:

(أ) برامج المراجعة.
(ب) التحليل المالى و استخراج النسب المحاسبية
(ج) مذكرات وملخصات خاصة بموضوعات هامة .
(د) خطابات الارتباط و التمثيل.
(هـ) قوائم الفحص.
(و) المراسلات (بما فى ذلك البريد الإلكترونى) الخاصة بالموضوعات الهامة. ومن الممكن إضافة صوراً و ملخصات من سجلات المنشأة كجزء من أوراق عمل المراجعة. إذا كان مناسباً ، و مثال ذلك، العقود و الاتفاقيات الهامة بالشركة . ولا يعد هذا الإجراء بديلاً للسجلات المحاسبية . هذا و يتم تجميع أوراق عمل المراجعة فى ملف المراجعة .

- ✓ عادة لا تشتمل أوراق عمل المراجعة على المسودات الملغاة من أوراق العمل أو القوائم المالية وكذلك الملاحظات المبدئية و غير المكتملة أو نسخ الأوراق السابقة التى تم تصحيح أخطاء الطباعة أو أى أخطاء أخرى بها أو النسخ المكررة من أوراق العمل.

شكل ومحتوى و مدى أوراق عمل المراجعة

- ✓ يجب على مراقب الحسابات إعداد أوراق عمل المراجعة بصورة تمكن المراجع الخبير الذى ليس له خبرة سابقة بالمنشأة من تفهم الآتي:

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التى تمت وفقاً لمعايير المراجعة المصرية، ووفقاً للمتطلبات القانونية والتنظيمية ذات الصلة.
(ب) نتائج إجراءات المراجعة التى تم التوصل إليها و أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها.
(ج) الموضوعات الهامة التى أثيرت أثناء عملية المراجعة و النتائج التى تم التوصل إليها بشأنها.

- ✓ يعتمد شكل ومحتوى و مدى أوراق عمل المراجعة على العديد من العوامل منها على سبيل المثال:
  - طبيعة إجراءات المراجعة المنفذة.
  - تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام و المؤثر.
  - مدى الحكم الشخصى المطلوب لأداء العمل وتقييم النتائج.
  - ملائمة أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها.
  - طبيعة ومدى البنود الاستثنائية التى تم تحديدها.
  - الحاجة إلى توثيق استنتاج أو أساس استنتاج غير قابل للتحديد بسهولة استناداً إلى أوراق العمل التي تم أداؤها والأدلة التى تم الحصول عليها.
  - منهج عملية المراجعة و الأدوات المستخدمة.
- ✓ إلا أنه ليس من الضرورى أو العملي قيام مراقب الحسابات بتوثيق كل الأمور التى تم تناولها أثناء عملية المراجعة.
- ✓ لا توفر **التفسيرات الشفهية** – فى حد ذاتها – دعم كافى للعمل الذى أداه المراقب أو الاستنتاجات التى تم التوصل إليها و لكن يمكن استخدامها لتفسير و توضيح المعلومات الواردة بأوراق عمل المراجعة.

توثيق الخصائص المميزة للبنود أو الأمور التى يتم إختبارها

- ✓ يجب على المراجع تسجيل الخصائص المميزة للبنود أو الأمور التى يتم اختبارها وذلك عند قيامه بتوثيق طبيعة و توقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة.
- ✓ إن تسجيل الخصائص المميزة للبنود يخدم عدة أغراض منها على سبيل المثال/ تمكين فريق المراجعة من تنفيذ أعماله فى إطار مسئولية محددة، ويسهل فحص البنود الإستثنائية والبنود غير العادية. وتختلف طبيعة إجراءات المراجعة حسب الخصائص المميزة للبنود أو الموضوعات التى يتم اختبارها فعلى سبيل المثال:
  - ●عند إجراء فحص تفصيلى لأوامر الشراء فقد يقوم مراقب الحسابات بتحديد المستندات المختارة للاختبار طبقاً لتاريخ أمر الشراء أو طبقاً للأرقام الفريدة لأوامر الشراء.
  - ●عند الرغبة فى اختيار أو مراجعة جميع مفردات البنود و التى تزيد عن مقدار محدد فى مجتمع العينة فعلى مراقب الحسابات أن يحدد نطاق الإجراء لتحديد عينة الفحص (على سبيل المثال فقد يتم اختيار جميع القيود التى تزيد عن مبلغ معين من دفتر اليومية).
  - ●عند الرغبة فى عمل عينة منتظمة من مجموعة مستندات فقد يقوم مراقب الحسابات باختيار تلك العينة بتسجيل مصدرها و نقطة البدء و تحديد متوالية عددية للعينة (على سبيل المثال : لتحديد عينة منتظمة من تقارير الشحن و التى يتم اختيارها من سجل الشحن خلال الفترة من ٤/١ حتى ٩/٣٠ فقد يتم تحديد نقطة البداية عشوائياً بالمستند رقم ١٢٣٤٥ ثم يتم اختيار المفردات التالية بعد ذلك كل ١٢٥ مفردة).
  - ●عند الرغبة فى الاستفسار عن موظفين محددين بالمنشأة فيمكن للمراقب أن يسجل تواريخ الاستفسارات وأسماء الموظفين والمسمى الوظيفى لكل منهم.
  - ●عند الرغبة فى ملاحظة عملية معينة فيمكن للمراقب تسجيل العملية التى تتم ملاحظاتها والأفراد ذوى العلاقة ومسئولياتهم عنها وأين ومتى سيتم تنفيذ إجراء الملاحظة.

أمور جوهرية

- ✓ إن الحكم على أهمية موضوع معين يتطلب تحليلاً موضوعياً للحقائق و الظروف المتعلقة بذلك – مثال ذلك :
  - ●العناصر التي تؤدي لوجود مخاطر هامة (**كما هي في معيار المراجعة المصري رقم"٣١٥" تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام**)
  - ●نتائج إجراءات المراجعة والتي توضح:
    - (أ) أن المعلومات المالية قد تحتوي على أخطاء هامة ومؤثرة.
    - (ب) الحاجة لتعديل التقييم السابق للمراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر ومواجهة المراجع لهذا الخطر.
  - ●المعوقات التي تواجه المراقب عند تطبيق إجراءات مراجعة ضرورية.
  - ●النتائج التي يتم التوصل إليها والتي قد تؤدي إلي تعديل تقرير المراقب.
- ✓ قد يكون من المفيد للمراقب إعداد أو الاحتفاظ – كجزء من أوراق عمل مراجعة – بملخص يبين الأمور الهامة التى تم تحديدها خلال عملية المراجعة و كيفية تناولها ، أو التى تحوى إشارات عن أوراق عمل المراجعة المدعمة ذات العلاقة و التى توفر مثل هذه المعلومات ، وهذا الملخص من الممكن أن يسهل عمليات المراجعة والفحص الفعال والكفء لأوراق عمل المراجعة، وبصفة خاصة لعمليات المراجعة الكبيرة والمعقدة. أضف إلى ذلك فإنه من الممكن أن يساعد إعداد هذا الملخص المراقب فى أن يأخذ فى اعتباره العديد من الأمور الهامة.
- ✓ يجب على مراقب الحسابات توثيق المناقشات الخاصة بالموضوعات الهامة مع الإدارة والآخرين فى الوقت المناسب.
- ✓ تشمل أوراق عمل المراجعة سجل الموضوعات الهامة التى تمت مناقشتها ومتى ومع من تمت المناقشة. ولا تقتصر تلك الأوراق على تلك التى أعدها المراقب بل قد تشمل مستندات أخرى أعدتها المنشأة مثل بعض محاضر الإجتماعات.
- ✓ إذا حدد مراقب الحسابات معلومات تتعارض مع النتائج التى تم التوصل إليها فيما يتعلق بموضوع هام فعلى المراقب أن يوثق كيفية معالجة هذا التعارض عند تكوين استنتاجه النهائى.
- ✓ إن توثيق كيفية معالجة المراقب للتعارض لا يعنى حاجته للإحتفاظ بالمستندات غير الصحيحة أو التى تم إلغاؤها.

توثيق الخروج عن المبادئ الأساسية أو الإجراءات الضرورية

- ✓ لقد تمت صياغة معايير المراجعة لمساعدة مراقب الحسابات فى تحقيق الهدف الشامل لعملية المراجعة و بالتالى ففى غير الحالات الاستثنائية على المراقب الالتزام بمتطلبات تلك المعايير أثناء أداؤه لعملية المراجعة .
- ✓ في الحالات الاستثنائية التي يرى فيها المراقب ضرورة الخروج عن الالتزام بمبدأ أساسي أو إجراء ضروري فعليه توثيق أسباب عدم الالتزام وتوثيق الإجراءات البديلة التي تم تنفيذها وكيفية مساهمتها في تحقيق هدف المراجعة.
- ✓ و يتضمن هذا التوثيق تحديد ما إذا كانت إجراءات المراجعة البديلة المؤداه كافية ومناسبة لتحل محل المبدأ الأساسى أو الإجراء الضرورى
- ✓ لا يتم تطبيق متطلبات التوثيق لمبدأ أساسى أو إجراء ضرورى معين فى حالة عدم انطباق شروط سريانهم على عملية مراجعة.

مثال ذلك : فى حالة مراجعة مستمرة فإن شروط سريان معيار المراجعة المصرى رقم (٥١٠) و الخاص بـ "التكليف بالمراجعة لأول مرة – الأرصدة الافتتاحية" لا ينطبق على تلك العملية ، كذلك فى حالة وجود معيار يشتمل على متطلبات معينة غير مناسبة لانعدام الشروط المحددة (على سبيل المثال تعديل تقرير المراجع فى حالة وجود قيد على النطاق).

تحديد من قام بالاعداد و من قام بالفحص

- ✓ لدى توثيق طبيعة و توقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة يجب على مراقب الحسابات أن يضمن أوراق العمل ما يلي:
  - (أ) من قام بأداء العمل و تاريخ انتهاؤه منه.
  - (ب) من قام بفحص أعمال المراجعة المنفذة و تاريخ الفحص ومداه.
- ✓ إن متطلبات توثيق رقابة جودة عملية المراجعة لا تعنى الحاجة لأن تتضمن كل ورقة عمل دليل على الفحص ولكن تشمل دليل على فحص عناصر معينة من الأعمال المنجزة و متى تم ذلك.

تجميع ملف المراجعة النهائي

- ✓ يجب على مراقب الحسابات إتمام تجميع ملف المراجعة النهائى فى الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير المراجعة.
- ✓ تتطلب "رقابة الجودة فى المؤسسات المهنية التى تقوم بالمراجعة و الفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية و غير ذلك من مهام التأكد و مهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها " أن تقوم المؤسسات المهنية بتحديد سياسات و إجراءات لإستكمال تجميع ملف المراجعة فى الوقت المناسب، وعادة تعتبر مدة ٦٠ يوماً بعد تاريخ تقرير المراقب مدة مناسبة لإتمام تجميع ملف المراجعة النهائي.
- ✓ تعتبر عملية إتمام تجميع ملف المراجعة النهائى بعد تاريخ تقرير المراجعة عملية إدارية لا تشمل تنفيذ إجراءات مراجعة جديدة أو التوصل لاستنتاج جديد ولكن قد تشمل تغيرات مثل:
  - التخلص من بعض الوثائق والتى حلت أخرى محلها.
  - تصنيف و فحص و ترقيم أوراق العمل.
  - توقيع قوائم الفحص الخاصة بعمليات تجميع الملف.
  - توثيق أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها ومناقشتها والإتفاق عليها مع أعضاء فريق المراجعة قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات.

- ✓ بعد إتمام تجميع ملف المراجعة النهائى يجب على مراقب الحسابات ألا يحذف أو يتخلص من أى مستند فيه إلا بعد انتهاء فترة الاحتفاظ به.
- ✓ يتطلب المعيار المصري(''') "مراقبة الجودة للمؤسسات التي تقوم بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها" ألا تقل فترة الاحتفاظ بملف المراجعة النهائي عن ٥ سنوات بعد تاريخ تقرير المراقب.
- ✓ عندما يجد مراقب الحسابات أنه من الضرورى إجراء تعديل فى وثائق المراجعة الحالية أو إضافة وثائق مراجعة جديدة على ملف المراجعة النهائى بعد إتمام تجميعه فإنه بغض النظر عن طبيعة هذه التعديلات أو الإضافات فإنه يجب على مراقب الحسابات توثيق ما يلي:

(أ) متى و من قام بإجراء التعديل.
(ب) أسباب إجراء التعديل.
(ج) اثر هذا التعديل – إن وجد – على استنتاجاته.

تعديل اوراق المراجعة فى الظروف الاستثنائية بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات

- ✓ عندما تنشأ حالات استثنائية بعد تاريخ تقرير المراقب تتطلب تنفيذ إجراءات مراجعة جديدة أوإضافية تؤدى إلى أن يتوصل المراقب إلى استنتاجات جديدة فعليه توثيق ما يلي:

(أ) الظروف التى تمت مواجهتها.
(ب) إجراءات المراجعة الجديدة أو الإضافية التى تم تنفيذها و أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها والإستنتاجات التي تم التوصل إليها.
(ج)متى ومن قام بإجراء التعديل – و إذا كان ذلك مطلوباً – من قام بفحص هذا التعديل.

- ✓ تشمل الحالات الاستثنائية هذه، اكتشاف حقائق تتعلق بالمعلومات المالية التى تمت مراجعتها والتي كانت موجودة فى تاريخ تقرير مراقب الحسابات و كانت ستؤثر على تقريره لو كان على علم بها حينئذ.

ملحق

متطلبات التوثيق بمعايير المراجعة المصرية الأخرى

فيما يلى قائمة بالفقرات الرئيسية التى تحتوى على متطلبات توثيق خاصة و إرشادات بمعايير المراجعة المصرية الأخرى

- معيار (٢١٠) " شروط التكليف بعمليات المراجعة" فقرة "٥".
- و معيار (٢٢٠) "رقابة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية" فقرات "١١ إلى ١٤ ، ١٦ ، ٢٥ ، ٢٧ ، ٣٠ ، ٣١ إلى ٣٣".
- و معيار (٢٤٠) "مسئولية المراقب بشأن الغش و التدليس عند مراجعة قوائم مالية" فقرات " ٦٠ ، ١٠٧ إلى ١١١".
- و معيار (٢٥٠) "مراعاة القوانين و اللوائح عند مراجعة قوائم مالية" فقرة "٢٨".
- و معيار (٢٦٠) "الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة" فقرة "١٦".
- و معيار (٣٠٠) "تخطيط عملية مراجعة قوائم مالية" فقرات "٢٢ إلى ٢٦".
- و معيار (٣١٥) "تفهم المنشأة و البيئة التى تعمل داخلها و تقييم مخاطر التحريف الهام" فقرات " ١٢٢ ، ١٢٣"
- و معيار (٣٣٠) "إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التى تم تقييمها" فقرات " ٧٣ ، ٧٣أ ، ٧٣ ب".
- و معيار (٥٠٥) "المصادقات الخارجية" فقرة "٣٣".
- و معيار (٥٨٠) "إقرارات الإدارة" فقرة "١٠".
- و معيار (٦٠٠) "استخدام عمل مراجع آخر" فقرة "١٤".

معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠)
مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية

معيار (٢٤٠) مسئولية مراقب الحسابات بشأن الغش والتدليس عند مراجعة القوائم المالية

١- خصائص الغش والتدليس

١- قد تنشأ التحريفات في القوائم المالية بسبب الغش أو الخطأ ويكون العنصر الفاصل بين الغش والخطأ هو ما إذا كان الفعل الأساسي الذي تسبب في تحريف القوائم المالية متعمداً أم غير متعمد.

٢- الفرق بين الغش والخطأ:

الغش هو تحريف متعمد يقوم به فرد أو عدة أفراد من بين أفراد الإدارة أو أولئك المسئولين عن الحوكمة أو العاملين أو الغيرويتعلق ذلك باستخدام الخداع للحصول على ميزة غير قانونيةوغير مستحقة.

تصنيفات التحريفات المتعمدة

أ) التحريفات الناتجة عن إعداد تقارير مالية مضللة.

ب) التحريفات الناتجة عن التلاعب فى الاصول.

الخطأ هو تحريفغير متعمد فيالقوائم المالية ويشمل ذلك حذف مبلغ أوإفصاح.

من امثلة الخطأ:

أ) خطأ في جمع أو تشغيل البيانات التي تستخدم فى إعداد القوائم المالية.

ب) تقدير محاسبي غيرصحيح ناتج عن سهو أو سوء تفسير للحقائق.

ج) خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياسأو الاعتراف أو التبويب أو العرض أو الإفصاح.

٣- التحريفات الناتجة عن اعداد تقارير مالية مضللة:

- هى تحريفات متعمدة تشتمل على حذف أو إسقاط مبالغ أو إفصاحات فى القوائم المالية لتضليل مستخدمى القوائم المالية، ويتم هذا التحريف من خلال الاساليب التالية:

أ) التلاعب في السجلات المحاسبيةأوالمستندات المؤيدة التي تستخدم في إعداد القوائم المالية.

ب)إسقاط الاحداث والمعاملات الهامة أو أية معلومات جوهرية أخرى.، وسوء عرض بالقوائم المالية.

ج) سوء تطبيق متعمد للمبادئ المحاسبية المتعلقة بالمبالغ أو التبويب أو أسلوب العرض أو الإفصاح.

- وقد تساهم تجاوزات الادارة لأنظمة الرقابة الداخلية فى هذا التضليل من خلال:

أ) تسجيل قيود يومية وهمية قرب نهاية الفترة المالية للتلاعب بنتائج التشغيل أو تحقيق أهداف أخرى.

ب) تعديل الافتراضات بصورة غير ملائمة وتغيير الأحكام المستخدمة لتقدير أرصدة الحسابات.

٢- الظروف التى تتيح ارتكاب الغش والتدليس

تتمثل هذه الظروف فيما يلى :

أ) وجود دافع أو حافز لاتكاب الغش.

١- تعرض الاستقرار المالي أو الربحية للتهديد من الظروف الاقتصادية ، أو الصناعية ، أو ظروف تشغيل المنشأة

٢- زيادة الضغطعلي الإدارة للوفاء بمتطلبات اخرى.

٣- وجود معلومات تفيد ان الموقف المالى للمديرين او المسئولين عن الحوكمة مهددا بالاداء المالى للمنشأة

٤- الضغط علي الإدارة أو الأفراد المسئولون عن التشغيل لتحقيق أهداف مالية قد وضعها المسئولون عن الحوكمة

٥- العلاقات العدائية بين المنشأة وبين الموظفين الذين لديهم إمكانية الحصول علي النقدية أو الأصول الأخرى القابلة للسرقة

ب) وجود فرص متاحة لاتكاب الغش

١- وجود ضعف فى الرقابة الداخلية.

٢- يمكن أن تزيد بعض الخصائص أو الظروف من قابلية إساءة استخدام الأصول.

٣- وجود هيكل تنظيمي معقد أو غير مستقر

٤- عدم وجود متابعة فعالة للإدارة مما يمكن ان يؤدى الى سيطرة شخص منفرد أو مجموعة صغيرة من الأفراد علي الإدارة

ج) تقديم أو تأخير الاعتراف بالأحداث والمعاملات التي حدثت خلال الفترة المالية المعد عنها القوائم.
د) إخفاء أو عدم الإفصاح عن الحقائق التي قد تؤثر على المبالغ المسجلة في القوائم المالية.
هـ) الاشتراك في معاملات معقدة تكون معدة لإساءة عرض المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.
و) التعديل في السجلات أو الشروط المرتبطة بمعاملات جوهرية وغير عادية.

٤- التحريفات الناتجة عن التلاعب في الاصول:

- يتحقق سوء استخدام الاصول من خلال التلاعب فيها ويتم ذلك من خلال الطرق التالية:

أ) اختلاس المتحصلات
ب) سرقة الأصول الملموسة أو الممتلكات الفكرية
ج) قيام المنشأة بدفع أموال عن بضائع غير مستلمة أو خدمات غير مؤداه
د) استخدام أصول المنشأة استخداما شخصيا.

ج) تبرير الغش بصورة معقولة مع غياب القيم الاخلاقية

١- تجاهل عناصر الرقابة أوجه القصور المتواجدة في الرقابة الداخلية.
٢- التغاضي عن السرقات الصغيرة.
٣- التدخل الزائد لغير الماليين من الإدارة فى اختيار السياسات المحاسبية أو تحديد التقديرات المحاسبية الهامة.
٤- فشل الإدارة في تصحيح نقاط الضعف الهامة والمؤثرة في نظام الرقابة الداخلية فى الوقت المناسب.
٥- اهتمام الإدارة في توظيف وسائل غير مناسبة لتخفيض الأرباح المعلنة لتحقيق مزايا ضريبية .

AUDIT ALLSH

تابع :معيار (٢٤٠) مسئولية مراقب الحسابات بشأن الغش والتدليس عند مراجعة القوائم المالية

٣- مسئولية كل من المسئولين عن الحوكمة والادارة عن منع الغش

-تقع المسئولية الأساسية لمنع واكتشاف الغش والتدليس على عاتق المسئولين عن حوكمة المنشأة وإداراتها

- ويجب ان يركز كل منهما على الامور التالية وذلك لمنع واكتشاف الغش والتدليس:

أ) إيجاد بيئة أمينة وسلوك والتدريب أخلاقي فى مجال العمل تتمثل في التعيين - ترقية العاملين - الحصول على تأكيدات دورية من العاملين عن مدى تفهمهم لمسئولياتهم - اتخاذ الإجراء المناسب تجاه أي غش أو تدليس فعلي أو مشتبه به أو مزمع .

ب) وضع نظام رقابة داخلية والحفاظ عليه لتقديم تأكد مناسب يتعلق بمصداقية التقارير المالية وكفاءة وفاعلية العمليات والالتزام بالقوانين واللوائح المطبقة

٤- المحددات المتأصلة لعملية المراجعة فى مجال الغش والتدليس

- نظرا للمحددات المتأصلة لعملية المراجعة يكون هناك خطر لا يمكن تلافيه وهو عدم اكتشاف بعض التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية علي الرغم من أنه تم تخطيط وأداء عملية المراجعة بصورة ملائمة طبقا لمعايير المراجعة المصرية

- يعتبر خطر عدم اكتشاف تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش أكبر من خطر عدم اكتشاف تحريف هام ومؤثر ناتج عن خطأ وذلك للأسباب التالية

أ) ارتباط الغش والتدليس بترتيبات معقده ومنظمة بحرص ومصممة لإخفاء عملية الغش

ب) صعوبة اكتشاف الغش والتدليس نظرا لما قد يصاحبهما من تواطؤ يؤدى الى اقناع المراقب بأدلة رغم زيفها

٥- مسئولية مراقب الحسابات عن اكتشاف التحريفات الهامة الناتجة عن الغش والتدليس

- يحصل المراقب الذي يقوم بعملية مراجعة طبقا لمعايير المراجعة المصرية علي تأكد معقول بان القوائم المالية ككل خالية من أيه تحريفات هامة و مؤثرة سواء بسبب الغش أو الخطأ.

- ولا يمكن للمراقب الحصول على تأكد حاسم بأنه سيتم اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية بسبب عدة عوامل مثل:

أ)استخدام الحكم الشخصي

ب)استخدام العينة

ج)المحددات المتأصلة للرقابة الداخلية

د)طبيعة أدله المراجعة المتاحة مقنعة أكثر منها حاسمة في طبيعتها .

٦- اجراءات تقييم المخاطر:

-.يجب على المراقب اداء الاجراءات التالية بغرض الحصول على المعلومات التى تستخدم فى تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش:

(أ) عمل استفسارات من الإدارة، والمسئولين عن الحوكمة و غيرهم من داخل المنشأة للحصول علي فهم عن- كيفية ممارسة المسئولين عن الحوكمة لعملية الإشراف علي إجراءات الإدارة لتحديد ومواجهة مخاطر الغش - ونظام الرقابة الداخلية الذى وضعته الإدارة لتخفيف هذه المخاطر

(ب) دراسة إمكانية وجود خطر أو أكثر من مخاطر الغش والتدليس.

ج) خلق بيئة رقابية مناسبة والمحافظة علي تطبيق السياسات والإجراءات التى تساعد فى تحقيق اهداف المنشأة بانتظام وفاعلية وادارة المخاطر.

- ويعد خطر عدم اكتشاف المراقب للتحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن غش المديرين أكبر من تلك الناتجة عن غش العاملين ، وذلك للاسباب التالية:
أ) أن المديرين غالبا ما يكونون في مواقع تمكنهم من التلاعب في السجلات المحاسبية بصورة مباشرة أو غير مباشرة وتقديم معلومات مالية زائفة
ب) من المحتمل أن تكون بعض مستويات الإدارة في موقع يمكنها من تجاوز إجراءات الرقابة المصممة لمنع عمليات غش مماثلة يقوم بها عاملون آخرون

-يجب على المراقب اتباع اسلوب الشك المهنى أثناء حصوله على التأكد المناسب طوال عملية المراجعة ، مع مراعاة الامور التالية:
أ) احتمال تجاوزالإدارة لأنظمة الرقابة
ب) ادراكالحقيقة المتعلقةبأن إجراءات المراجعة الفعالة لاكتشاف الخطأ قد لا تكون ملائمة في سياق خطر التحريف الهام و المؤثر الناتج عن الغش و التدليس.

(ج)دراسة أية نسب أو مؤشرات غير عادية أو غير متوقعة يتم تحديدها عند أداء الإجراءات التحليلية

(د) دراسة باقي المعلومات التي قد تفيد في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش

تابع :معيار (٢٤٠) مسئولية مراقب الحسابات بشأن الغش والتدليس عند مراجعة القوائم المالية

٧-تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش على مستوى كل من القوائم المالية والتأكد

- يجب على المراقب عند تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس القيام بما يلى:
١- ان يتم تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على كل مستوى من المستويات التالية:
أ) مستوى القوائم المالية
ب) مستوى التأكد لكل فئة من المعاملات او أرصدة الحسابات أو الافصاحات
٢- دراسة القيمة المتوقعة للتحريفات المحتملة
٣- اعتبار المخاطر التى تم تقييمها على انها تؤدى الى حدوث تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش بمثابة مخاطر جوهرية.
٤- تقييم مدى كفاءة تصميم نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة ومدى فاعلية تطبيقها.

٨- ردود الافعال تجاه مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة والناتجة عن الغش والتدليس

-يجب على المراقب تحديد ردود الأفعال لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والتدليس وذلك على النحو التالى:
١- تحديد ردود الافعال بالنسبة للمخاطر التى تم تقييمها على مستوى القوائم المالية،
لذا يجب على المراقب اداء ما يلي:
أ) دراسة اختيار فريق العمل والاشراف عليه
ب) دراسة اسلوب اختيار السياسات المحاسبية الهامة وتطبيقها
ج) ادخال عنصر عدم التوقع عند إختيار طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة الواجب ادائها
٢- تحديد ردود الافعال تجاه المخاطر التى تم تقييمها على مستوى التأكيد، وتتعلق بتغيير طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، وهناك عدة طرق يتم استخدامها فى ذلك منها:
أ) تغيير طبيعة إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة أكثر مصداقية وذات صلة بالموضوع او الحصول على معلومات مؤيدة إضافية.
ب) تعديل توقيت الإجراءات الهامة
ج) تعديل مدي الإجراءات المطبقة ، مثل زيادة حجم العينات، او اداء اجراءات تحليلية اكثر تفصيلا
٣- تحديد ردود افعال تجاه المخاطر الى تم تقييمها وتتعلق بأداء إجراءات مراجعة لمواجهة المخاطر الناتجة عن تجاوز الادارة للرقابة.

٩- إجراءات المراجعة التى يجب على المراقب اداؤها لمواجهة خطر تجاوز الادارة لأنظمة الرقابة الداخلية

-يجب على المراقب لمواجهة خطر تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة، أن يصمم ويؤدي إجراءات للمراجعة من أجل:
أ) اختبار مدي سلامة قيود اليومية المرحلة إلى الأستاذ العام وكذلك قيود التسويات التي تمت عند إعداد القوائم المالية ، مع مراعاة الاتى:
١-تقييم تصميم أنظمة الرقابة علي قيود اليومية والتسويات الأخرى ويحدد ما إذا كان قد تم تنفيذها.
٢- تحديد واختيار قيود اليومية والتسويات الأخرى لاختبارها
٣- تحديد توقيت إجراءات الاختبار .
ب) فحص التقديرات المحاسبية لاكتشاف التحيز الذي يمكن أن يتسبب في تحريف مؤثر ناتج عن الغش والتدليس ، من خلال:
١- دراسة الاختلافات بين التقديرات المدعمة بأدلة المراجعة والتقديرات الموجودة في القوائم المالية حتى ولو كانت معقولة، فإذا تبين به وجود تحيز محتمل من ناحية إدارة المنشأة ففي هذه الحالة يجب أن يعيد النظر في التقديرات ككل.
٢- فحص أحكام وافتراضات الإدارة ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية الهامة والظاهرة في القوائم المالية للسنة السابقة وذلك بأثر رجعى . والهدف من هذا الفحص هو تحديد ما إذا كانت هناك أدلة علي تحيز محتمل من ناحية الإدارة
ج) تفهم الأسباب المنطقية للمعاملات الهامة التي أصبح المراقب علي علم بها والتي تكون خارج النطاق المعتاد للنشاط الخاص بالمنشأة أو تلك المعاملات التى تبدو غير عادية فى ضوء تفهم المراقب للمنشأة وبيئتها ، وعلا ذلك مراعاة الامور التالية:
١- مدى التعقد الزائد لشكل هذه المعاملات
٢- مدى قيام الادارة بمناقشة طبيعة وتفسير هذه المعاملات مع المسئولين ومدى توثيق هذه المناقشات.
٣- مدى إصرار الادارة على إجراء معالجة محاسبية خاصة لتلك المعاملات التى تختلف عن الجوهر الاقتصادى لها

تابع :معيار (٢٤٠) مسئولية مراقب الحسابات بشأن الغش والتدليس عند مراجعة القوائم المالية

١٠- الاقرارات

-يجب علي مراقب الحسابات أن يحصل علي إقرارات تحريرية من الإدارة بأنها :

(أ) تعترف بمسئوليتها عن تصميم وتنفيذ أعمال الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف أعمال الغش والتدليس.

و(ب) قد أفصحت لمراقب الحسابات عن نتائج تقييمها لخطر أن تحرف القوائم المالية تحريفاً هاماً و مؤثراً نتيجة للغش والتدليس.

و(ج) قد أفصحت لمراقب الحسابات بمعرفتها عن أعمال الغش أو أعمال الغش المشتبه فيها والتي تؤثر علي المنشأة

١١-الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة

-فى حالة تحديد المراقب لعملية غش او حصوله على معلومات تشير الى امكانية وجود عملية غش ان يقوم بإبلاغ هذه الامور الى المستوى المناسب من الادارة ، ويتم تحديد المستوى الادارى بإستخدام الحكم المهنى للمراقب ، مع مراعاة الامور التالية:

أ) احتمال حدوث تواطؤ

ب) طبيعة الغش والتدليس

ج) مقدار عملية الغش والتدليس

- ويتم الاتصال بين المراقب والمسئولين عن الحوكمة اما شفهيا او تحريريا

- واذا كان هناك شك فى نزاهة أو أمانه الإدارة أو فى نزاهة أو أمانه المسئولين عن الحوكمة، فعلي المراقب أن يسعى للحصول علي الاستشارة القانونية للمساعدة في تحديد الإجراء المناسب الذي سيتم اتخاذه .

١٢- عدم قدرة مراقب الحسابات على الاستمرار فى عملية المراجعة

- فى حالة مصادفة المراقب ظروفا استثنائية " (مترتبة على تحريفات ناتجة عن الغش والتدليس) مثل :

أ) لا تقوم المنشأة باتخاذ الإجراءات المناسبة تجاه عملية الغش التي يراها المراقب ضرورية

ب) وجود شك كبير فيما يتعلقبكفاءة أو نزاهة الإدارة أو أولئك المسئولين عن الحوكمة

ج) وجود مؤشرات من دراسة المراقب لمخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش وكذلك من نتائج اختبارات المراجعة حول وجود خطر جوهرى لعملية غش وتدليس هامة."

تجعل من قدرته على الاستمرار فى اداء عملية المراجعة محل شك ، فيجب على المراقب فى مثل هذه الظروف القيام بالاتى:

١- التفكير فى المسئوليات المهنية والقانونية التى تطبق على هذه الظروف ويشمل ذلك :

أ) مدى الحاجة الى ابلاغ الجهة التى قامت بتعيينه.

ب) مدى الحاجة الى ابلاغ السلطات التنظيمية والرقابية

٢- التفكير فى الانسحاب من المهمة

وفى هذه الحالة يجب على المراقب :

أ) مناقشة عملية الانسحاب واسبابها مع مستوىمناسب من الادارة والمسئولين.

ب) النظر فى مدى وجود ضرورة مهنية او قانونية لابلاغ الجهة التى قامت بتعيينه او ابلاغ السلطات التنظيمية والرقابية بعملية الانسحاب واسبابه

١٣- التوثيق

- هناك بعض الامور التى يجب على المراقب توثيقها فيما يتعلق بالغش والتدليس:

(أ) ينبغى أن يشمل توثيق فهم مراقب الحسابات للمنشأة و بيئتها ومدي تقييمه لمخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة

١- القرارات الجوهرية التي تم التوصل إليها أثناء النقاش فيما بين أعضاء فريق العمل وذلك فيما يخص قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس .

٢- المخاطر التي تم تحديدها وتقييمها عن التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس علي مستوي القوائم المالية ومستوي التأكيد.

(ب) ينبغي أن يشمل توثيق ردود أفعال المراقب تجاه المخاطر التي تم تقييمها عن التحريفات الهامة والمؤثرة

١- ردود الافعال العامة للمخاطر التي تم تقييمها والخاصة بالتحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس علي مستوي القوائم المالية وطبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة ، وعلاقة هذه الإجراءات بالمخاطرعلي مستوي التأكيد .

٢- نتيجة إجراءات المراجعة ، بما في ذلك تلك الإجراءات المصممة للتعامل مع مخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية.

(ج) يجب علي المراقب أن يوثق عملية الاتصالات الخاصة بالغش والتدليس والتي تمت مع الإدارة و المسئولين عن الحوكمة و الجهات الرقابية وغيرهم .

خصائص الغش والتدليس

- ✓ قد تنشأ التحريفات في القوائم المالية بسبب الغش أو الخطأ ويكون العنصر الفاصل بين **الغش والخطأ** هو ما إذا كان الفعل الأساسي الذي تسبب في تحريف القوائم المالية متعمداً أم غير متعمد.
- ✓ يشير مصطلح "**خطأ**" إلى تحريف غير متعمد في القوائم المالية ويشمل ذلك حذف مبلغ أو إفصاح مثل:
  * خطأ في جمع أو تشغيل البيانات التي تستخدم فى إعداد القوائم المالية.
  * تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن سهو أو سوء تفسير للحقائق.
  * خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التبويب أو العرض أو الإفصاح.
- ✓ يشير مصطلح "**الغش**" إلى عمل متعمد يقوم به فرد أو عدة أفراد من بين أفراد الإدارة أو أولئك المسئولين عن الحوكمة أو العاملين أو الغير، ويتعلق ذلك بإستخدام الخداع للحصول على ميزة غير قانونية وغير مستحقة.

وعلى الرغم من أن الغش مفهوم قانوني واسع النطاق فتحقيقا لمقاصد هذا المعيار يهتم المراقب بالغش الذي يؤدي إلى تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية، علماً بأنه ليس من اختصاص المراقب إصدار توصيف قانوني يتعلق بحدوث الغش من عدمه.

ويشار للغش الذي يقوم به فرد أو أكثر من **الإدارة** أو هؤلاء المسئولين عن **الحوكمة** بـ"**غش الإدارة**"

ويشار للغش الذي يقوم به **فقط موظفين** في المنشأة بـ"**غش العاملين**"

وفي أي من الحالتين قد يكون هناك تواطؤ داخل المنشأة أو مع الغير من خارج المنشأة

- ✓ هناك نوعان من التحريفات المتعمدة يرتبطان بمهمة المراقب، هما التحريفات الناتجة عن إعداد تقارير مالية مزيفة والتحريفات الناتجة عن التلاعب فى الأصول.
- ✓ يتعلق إعداد تقارير مالية مزيفة بتحريفات متعمدة تتضمن حذف أو إسقاط مبالغ أو إفصاحات في القوائم المالية لتضليل مستخدمي القوائم المالية. ويمكن أن يتم إعداد التقارير المالية المزيفة عن طريق ما يلي:
  * التلاعب أو التزوير أو التعديل في السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة التي تستخدم في إعداد القوائم المالية.
  * سوء عرض بالقوائم المالية أو إسقاط متعمد فيها للأحداث أو المعاملات أو أية معلومات جوهرية أخرى.
  * سوء تطبيق متعمد للمبادئ المحاسبية المتعلقة بالمبالغ أو التبويب أو أسلوب العرض أو الإفصاح.
- ✓ غالباً ما يتعلق إعداد التقارير المالية المزيفة بتجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة التي قد تبدو بصورةأو بأخرى بأنها تعمل بفاعلية ويمكن ارتكاب الغش عن طريق تجاوزات الإدارة لتلك الأنظمة باستخدام أساليب مثل:
  * تسجيل قيود يومية وهمية وبخاصة قرب نهاية الفترة المالية للتلاعب بنتائج التشغيل أو الحصول على أهداف أخرى.
  و* تعديل الافتراضات بصورة غير ملائمة وتغيير الأحكام المستخدمة لتقدير أرصدة الحسابات.
  و* إسقاط أو تقديم أو تأخير الاعتراف بالأحداث والمعاملات التي حدثت أثناء الفترة المالية المعد عنها القوائم المالية.
  و* إخفاء أو عدم الإفصاح عن الحقائق التي قد تؤثر على المبالغ المسجلة في القوائم المالية.
  و* الاشتراك في معاملات معقدة تكون معدة لإساءة عرض المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.
  و* التعديل في السجلات أو الشروط المرتبطة بمعاملات جوهرية وغير عادية.
- ✓ يمكن أن تتسبب جهود الإدارة للتحكم في الإرباح في إعداد تقارير مالية مزيفة وذلك لتضليل مستخدمي القوائم المالية للتأثير على فهمهم لأداء وربحية المنشأة. ويمكن أن تؤدي الضغوط والدوافع إلى زيادة هذه الإجراءات بالدرجة التي تتسبب في إعداد التقارير المالية المزيفة. وفي بعض المنشآت قد يكون لدى الإدارة الدافع لتخفيض الأرباح بمبلغ هام لتقليل الضرائب أو تضخيم الأرباح للحصول على تمويل مصرفي.

✓ يمكن أن يتحقق سوء استخدام الأصول بعدة طرق تشمل:

* اختلاس المتحصلات
(مثل توجيه المتحصلات من العملاء الذين تم إعدام أرصدتهم إلى حسابات بنكية شخصية).

* سرقة الأصول الملموسة أو الممتلكات الفكرية
(مثل سرقة مخزون للأغراض الشخصية أو البيع أو سرقة خردة لإعادة بيعها أو التآمر مع منافس عن طريق الإفصاح عن معلومات تكنولوجية خاصة بالمنشأة مقابل أموال).

* قيام المنشأة بدفع أموال عن بضائع غير مستلمة أو خدمات غير مؤداه
(مثل السداد لموردين وهميين أو العمولات التي يدفعها الموردين لمندوبي الشراء من أجل رفع الأسعار أو السداد لموظفين وهميين).

* استخدام أصول المنشأة استخداما شخصياً
(مثل استخدام أصول المنشأة كضمان لقرض شخصي أو كقرض لطرف ذو علاقة).

✓ وغالباً ما يصاحب سوء استخدام الأصول سجلات مزيفة أو ُمضلله أو وثائق حتى يتم إخفاء حقيقة أن الأصول مفقودة أو أنها قد استخدمت بدون الإعتماد الملائم.

✓ يرتبط الغش والتدليس بدافع أو ضغط يؤدي لارتكاب الغش مع وجود فرصة سانحة لعمل ذلك وإضفاء المنطقية علي الإجراء.

- قد يكون للأفراد دافع لإساءة استخدام الأصول كأن يعيش أغلب الأفراد بطريقة لا تتناسب مع دخولهم.
- يمكن إعداد تقارير مالية مزيفة بسبب الضغوط علي الإدارة من مصادر خارج أو داخل المنشأة لتحقيق هدف الأرباح المتوقع (والذي ربما يكون غير واقعي) وخاصة عندما تكون النتائج المترتبة علي فشل الإدارة في الوفاء بالأهداف المالية جوهرية.
- قد تكون الفرصة لإعداد تقارير مالية مزيفة أو سوء استخدام الأصول سانحة عندما يعتقد الفرد أنه يمكنه اختراق نظام الرقابة الداخلية مثلاً/ بسبب أنه موضع ثقة أو علي دراية بنقاط ضعف معينة في نظام الرقابة الداخلية.
- قد يكون لدى الأفراد القدره علي تبرير فعل الغش بأسباب معقولة فبعض الأفراد لديهم اتجاه أو شخصية أو مجموعة من القيم الأخلاقية تسمح لهم ـ عن علم ـ بارتكاب فعل غير شريف عن عمد.
- ومع ذلك فحتى الأفراد الشرفاء يمكنهم القيام بالغش والتدليس في بيئة تفرض عليهم ضغوطاً كافية للتأثير عليهم.

مسئوليات المسئولين عن الحوكمة والإدارة

✓ تظل المسئولية الأساسية لمنع وإكتشاف الغش والتدليس في يد أولئك المسئولين عن حوكمة المنشأة وعن إداراتها.

ويرتبط هذا بإيجاد بيئة أمينة و سلوك أخلاقي. و تقوم الإدارة و هؤلاء المسئولون عن الحوكمة، إستناداً على مجموعة قوية من القيم الأساسية، بتوضيح و إظهار مثل هذه البيئة للعاملين بإعتبارها أساساً لهم عن كيفية إدارة المنشأة لنشاطها. ويشمل إيجاد بيئة أمينة وسلوك أخلاقي توفير بيئة عمل إيجابية تتمثل في التعيين والتدريب وترقية العاملين الملائمين وتتطلب الحصول على تأكيدات دورية من العاملين عن مدى تفهمهم لمسئولياتهم واتخاذ الإجراء المناسب تجاه أي غش أو تدليس فعلي أو مشتبه به أو مزمع.

✓ يقع على عاتق أولئك المسئولين عن حوكمة المنشاة مسئولية ضمان وضع نظام رقابة داخلية والحفاظ عليه لتقديم تأكد مناسب يتعلق بمصداقية التقارير المالية وكفاءة وفاعلية العمليات والإلتزام بالقوانين واللوائح المطبقة وذلك من خلال إشراف الإدارة.

ويمكن أن يساعد الإشراف النشط من قبل هؤلاء المسئولين عن الحوكمة في تعزيز التزام الإدارة بإيجاد بيئة أمينة وسلوك أخلاقي.ويأخذ المسئولون عن الحوكمة في إعتبارهم عند ممارسة مسئولية الإشراف احتمالية تجاوزات الإدارة للرقابة أو غير ذلك من إستخدام نفوذ غير ملائم في عملية إعداد التقارير المالية مثل جهود الإدارة للتحكم فى الأرباح للتأثير علي توقعات المحللين بالنسبة لأداء المنشأة وربحيتها.

- ✓ يقع علي عاتق الإدارة وكذا المسئولين عن الحوكمة مسئولية إيجاد بيئة رقابية مناسبة والمحافظة علي تطبيق السياسات والإجراءات لتساعد في تحقيق هدف ضمان سير نشاط المنشأة بإنتظام و فاعلية، قدر المستطاع.

وتشمل تلك المسئولية وضع أنظمة الرقابة والحفاظ عليها والتي تتعلق بهدف المنشأة في إعداد قوائم مالية تعبر بصورة عادلة وواضحة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق وإدارة المخاطر التي قد تؤدي إلي حدوث تحريفات هامة ومؤثرة في القوائم المالية . وقد تؤدي مثل هذه الأنظمة إلي تخفيض مخاطر التحريفات ولكنها لا تقضي عليها بصورة كلية.

- ✓ تضع الإدارة في إعتبارها عند تحديد أنظمة الرقابة التي يجب أن تنفذها لمنع الغش وإكتشافه مخاطر إمكان تحريف القوائم المالية تحريفاً هاماً ومؤثراً نتيجة للغش.

المحددات المتأصلة لعملية المراجعة في سياق الغش والتدليس

- ✓ الهدف من مراجعة القوائم المالية هو تمكين مراقب الحسابات من التعبير عن رأيه عما إذا كانت القوائم المالية معدة ، في جميع جوانبها الهامة، طبقا لإطار إعداد تقارير مالية مطبق.
- ✓ وبسبب المحددات المتأصلة لعملية المراجعة يكون هناك خطر لا يمكن تلافيه وهو عدم إكتشاف بعض التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية علي الرغم من أنه تم تخطيط وأداء عملية المراجعة بصورة ملائمة طبقا لمعايير المراجعة المصرية.
- ✓ يعتبر خطر عدم إكتشاف تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش أكبر من خطر عدم اكتشاف تحريف هام ومؤثر ناتج عن خطأ وذلك لأن الغش والتدليس قد يرتبط بترتيبات معقده ومنظمة بحرص ومصممة لإخفاء عملية الغش. وقد تكون مثل هذه المحاولات للإخفاء أصعب في إكتشافها عندما يصاحبها تواطؤ، فقد يعتقد المراقب ـ بسبب هذا التواطؤ ـ أن أدلة المراجعة مقنعه بينما هي في الواقع زائفة.
- ✓ تعتمد قدرة المراقب على اكتشاف الغش علي عدة عوامل مثل مهارة المرتكب وتكرار ومدى التلاعب ودرجة التواطؤ المتعلق بالموضوع والحجم النسبي للمبالغ التي تم التلاعب فيها و الدرجة الوظيفية للأفراد المرتبطين بالموضوع.
- ✓ من الصعب على المراقب تحديد ما إذا كانت التحريفات في مناطق الحكم الشخصي مثل التقديرات المحاسبية ناتجة عن غش أم عن خطأ.
- ✓ علاوة على ذلك يكون خطر عدم إكتشاف المراقب للتحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن غش المديرين أكبر من تلك الناتجة عن غش العاملين.

وذلك بسبب أن المديرين غالبا ما يكونون في مواقع تمكنهم من التلاعب في السجلات المحاسبية بصورة مباشرة أو غير مباشرة وتقديم معلومات مالية زائفة. فيمكن أن تكون بعض مستويات الإدارة في موقع يمكنها من تجاوز إجراءات الرقابة المصممة لمنع عمليات غش مماثلة يقوم بها عاملون آخرون.

- ✓ لا يدل الإكتشاف اللاحق لتحريف هام ومؤثر في القوائم المالية ناتج عن غش أو تدليس في حد ذاته على الفشل في الإلتزام بمعايير المراجعة المصرية.

و يسرى هذا على وجه الخصوص على بعض الأنواع المحددة من التحريفات المتعمدة حيث أن إجراءات المراجعة قد تكون غير فعاله لإكتشاف تحريف متعمد تم إخفاؤه من خلال التواطؤ بين واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو هؤلاء المسئولون عن الحوكمة أو العاملين أو الغير أو ذلك التحريف بوثائق مزورة.

مسئوليات المراقب عن إكتشاف التحريفات الهامة الناتجة عن الغش والتدليس

- ✓ يحصل المراقب الذي يقوم بعملية مراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المصرية علي تأكد **معقول** بأن القوائم المالية ككل خالية من أيه تحريفات هامة و مؤثرة سواء بسبب الغش أو الخطأ. ولا يمكن للمراقب الحصول على تأكد **حاسم** بأنه سيتم إكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية بسبب عدة عوامل مثل استخدام الحكم الشخصي واستخدام العينة و المحددات المتأصلة للرقابة الداخلية وحقيقة أن الكثير من أدله المراجعة المتاحة مقنعة أكثر منها حاسمة في طبيعتها.
- ✓ أثناء الحصول على التأكد المناسب يتبع المراقب أسلوب الشك المهني طوال عملية المراجعة ويأخذ في اعتباره احتمالية تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة ويكون مدركا لحقيقة أن إجراءات المراجعة الفعالة لاكتشاف الخطأ قد لا تكون ملائمة في سياق خطر التحريف الهام و المؤثر الناتج عن الغش و التدليس.

الشك المهني

- ✓ يقوم المراقب بتخطيط وأداء عملية المراجعة متخذاً موقف التشكك المهني وأن يكون مدركاً للعوامل التي قد تؤدي إلي عدم مصداقية القوائم المالية
مثل إمكانية وجود ظروف قد تؤدي إلي تحريف القوائم المالية تحريفا هاما ومؤثراً.
- ✓ بسبب خصائص الغش والتدليس يكون سلوك المراقب الخاص بالشك المهني هام علي وجه الخصوص عند دراسة مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش و التدليس.
- ✓ الشك المهني هو نمط فى التصرف يتضمن عقلية متسائلة كما يتضمن تقييم حذر لأدلة المراجعة.
- ✓ يتطلب الشك المهني تساؤلاً مستمراً عما إذا كانت المعلومات وأدله المراجعة التي تم الحصول عليها ترجح وجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش.
- ✓ ينبغي علي المراقب الحفاظ علي أسلوب الشك المهني طوال عملية المراجعة وأن يكون مدركاً لإمكانية وجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش.
- ✓ عندما يقوم مراقب الحسابات بإجراء إستفسارات وأداء إجراءات مراجعة أخري يقوم بممارسة الشك المهني و عليه ألا يرضى بأدلة مراجعة غير مقنعة بالقدر الكافي إستناداً على إعتقاده بأن الإدارة وأولئك المسئولون عن الحوكمة أمناء ويتمتعون بالنزاهة.
- ✓ وفيما يتعلق بالمسئولين عن الحوكمة ، يعني حفاظ المراقب على أسلوب الشك المهني أن يأخذ المراقب في إعتباره و بحرص شديد منطقية وردود الأفعال تجاه الإستفسارات مع المسئولين عن الحوكمة وغير ذلك من المعلومات التي تم الحصول عليها منهم في ضوء جميع الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها أثناء المراجعة.
- ✓ نادراً ما تشمل عملية المراجعة التي تم أداؤها طبقا لمعايير المراجعة المصرية تقييم سلامة المستندات. ولا يكون المراقب مدرباً كخبير أو متوقع أن يكون كذلك بالنسبة لمثل هذا التقييم. ويأخذ المراقب في إعتباره أثناء المراجعة مصداقية المعلومات التي سيستخدمها كأدلة للمراجعة ويتضمن ذلك مراعاة عناصر الرقابة أثناء إعدادها والحفاظ عليها متى أمكن.
- ✓ لو أن الظروف التي تم تحديدها أثناء المُراجعة جعلت المراقب يعتقد أن المستند يمكن ألا يكون سليماً أو أن محتويات هذا المستند قد تم تعديلها ، يقوم المراقب في هذه الحالة بإجراء المزيد من الإستفسارات مثلاً عن طريق التأكد مباشرة مع الطرف الثالث (الغير) أو يأخذ في اعتباره الإستعانة بخبير لتقييم صحة المستند.

المناقشة ما بين أعضاء فريق العمل

- ✓ ينبغي علي أعضاء فريق العمل مناقشة إمكانية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش أو التدليس.
- ✓ تشمل المناقشة الشريك المسئول الذي يستخدم الحكم المهني وخبرته السابقة مع المنشأة ومعرفته بالتطورات الحالية لتحديد الأعضاء الآخرين من فريق العمل الذي ينبغي أن ينضموا للمناقشة.
- ✓ على الشريك المسئول تحديد الأمور التي ينبغي إبلاغها لأعضاء فريق العمل غير المشتركين في المناقشة. فليس هناك داع لإبلاغ جميع أعضاء فريق العمل بالقرارات التي تم التوصل إليها في هذه المناقشة.
- ✓ تتم المناقشة بعقل متنبه يضع جانبا أى اعتقاد قد يعتقده فريق العمل يتعلق بأمانه ونزاهة الإدارة والمسئولون عن الحوكمة.
- ✓ عادة ما تتضمن المناقشة الآتي:

* تبادل الأفكار بين أعضاء فريق العمل بخصوص الكيفية والجزئية التى يعتقدون أنها يمكن أن تتعرض القوائم المالية فيها لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش وأيضا كيفية إعداد الإدارة لتقارير مالية مزورة وإخفائها وكيفية إساءة استخدام أصول المنشأة.

و* دراسة الظروف التي قد تشير إلى التحكم في الإيرادات والممارسات التي قد تقوم بها الإدارة في التحكم فى الأرباح والتي قد تؤدي إلي إعداد تقارير مالية مزورة.

و* دراسة العوامل الخارجية والداخلية المعروفة التي تؤثر علي المنشأة والتى قد تشكل دافعاً أو تمثل ضغطاً علي الإدارة أو غيرها لارتكاب الغش وتتيح الفرصة لارتكاب الغش والتدليس وتشير إلى إمكانية تبرير الإدارة أو غيرها لارتكاب الغش بأسباب معقولة ولكنها غير صحيحة.

و* دراسة مدى تدخل الإدارة فى الإشراف علي العاملين الذين لديهم إمكانية الوصول إلى المال أو غيره من الأصول القابلة للتعرض لإساءة الإستخدام.

و* دراسة أي تغييرات غير عادية أو غير ُمفسرة في سلوك الإدارة أو العاملين أو أسلوب معيشتهم مما قد يسترعى انتباه فريق العمل.

و* التأكيد على أهمية الحفاظ علي حالة ذهنية جيدة طوال عملية المراجعة وذلك لاحتمالية حدوث تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش.

و* دراسة أنواع الظروف التي لو صادفت المراقب قد تشير الي احتمالية وجود غش أو تدليس.

و* دراسة كيفية دمج عنصر عدم القدرة على التنبؤ مع طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة التي يجب أداؤها.

و* دراسة إجراءات المراجعة التي يمكن اختيارها لمواجهة إمكانية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش، وما إذا كانت بعض أنواع إجراءات المراجعة أكثر فاعلية من غيرها.

و* دراسة أيه دعاوى بالغش والتدليس يكتشفها المراقب.

و* دراسة خطر تجاوزات الإدارة للرقابة الداخلية.

- ✓ تُعد مناقشة إمكانية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش جزءاً هاماً من عملية المراجعة ، فهي تتيح للمراقب الأخذ في الاعتبار رد الفعل الملائم لمواجهة إمكانية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش ولتحديد أي من أعضاء فريق العمل سيقوم بإجراءات مراجعة معينة.
- ✓ من المهم أن يستمر أعضاء فريق العمل بعد المناقشة الأولية أثناء التخطيط لعملية المراجعة وأيضاً على فترات طوال عملية المراجعة في الإتصال وتبادل المعلومات التي تم الحصول عليها والتي يمكن أن تؤثر علي تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس، أو على إجراءات المراجعة التي تم أداؤها لمواجهة هذه المخاطر.

إجراءات تقييم المخاطر

- ✓ يقوم المراقب بأداء إجراءات تقييم الخطر من أجل التوصل إلي فهم للمنشأة وبيئتها ويتضمن ذلك الرقابة الداخلية كما هو مطلوب في معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥)، وكجزء من هذا العمل يقوم المراقب بأداء الإجراءات التالية من أجل الحصول علي معلومات تستخدم لتحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش:

(أ)عمل استفسارات من الإدارة، والمسئولين عن الحوكمة و غيرهم من داخل المنشأة - كما هو ملائم – والحصول علي فهم عن كيفية ممارسة المسئولين عن الحوكمة لعملية الإشراف علي إجراءات الإدارة لتحديد ومواجهة مخاطر الغش ونظام الرقابة الداخلية الذى وضعته الإدارة لتخفيف هذه المخاطر.

(ب) دراسة إمكانية وجود خطر أو أكثر من مخاطر الغش والتدليس.

(ج) دراسة أية نسب أو مؤشرات غير عادية أو غير متوقعة يتم تحديدها عند أداء الإجراءات التحليلية

(د) دراسة باقي المعلومات التي قد تفيد في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش.

[١] الاستفسارات والحصول على فهم لطبيعة الاشراف الذي يمارسه المسئولون عن الحوكمة

- ✓ ينبغي علي المراقب عند التوصل لفهم المنشأة وبيئتها بما فى ذلك الرقابة الداخلية، أن يقوم باستفسارات من الإدارة تتعلق بالآتي :

(أ) تقييم الإدارة لخطر أن تكون القوائم المالية محرفة تحريفاً هاماً ومؤثراً ناتج عن الغش.

و(ب) الإجراءات التى تتبعها الإدارة لتحديد ومواجهة مخاطر الغش والتدليس داخل المنشأة ، ويتضمن ذلك أية مخاطر معينة للغش تكون الإدارة قد حددتها أو رصيد حساب أو فئة من معاملات أو الإفصاحات التى يمكن أن يقع فيها خطر من مخاطر الغش والتدليس.

و(ج) إبلاغات الإدارة – إن وجدت - لأولئك المسئولون عن الحوكمة بما يتعلق بالإجراءات التى تتبعها لتحديد ومواجهة مخاطر الغش والتدليس في المنشأة.

و(د) إبلاغات الإدارة – إن وجدت - للعاملين بخصوص آرائها عن ممارسات النشاط والسلوك الأخلاقي فى المنشأة.

- ✓ حيث أن الإدارة هى المسئولة عن الرقابة الداخلية للمنشأة وعن إعداد القوائم المالية فإنه من الملائم للمراقب عمل استفسارات من الإدارة بخصوص تقييمها لخطر التحريف الهام والمؤثر وأنظمة الرقابة الموضوعة لمنع الغش واكتشافه.
- ✓ ترتبط طبيعة ومدى وتكرار تقييم الإدارة لخطر التحريف الهام والمؤثر بتفهم المراقب لبيئة الرقابة في المنشأة.
- ✓ عند قيام المراقب بعمل استفسارات كجزء من محاولة التوصل لفهم إجراءات الإدارة لتحديد ومواجهة مخاطر الغش والتدليس في المنشأة، يقوم بالإستفسار عن الإجراءات لمواجهة دعاوى الغش والتدليس الداخلية والخارجية التي تؤثر على المنشأة.وبالنسبة للمنشأة.
- ✓ على المراقب القيام بعمل استفسارات مع الإدارة و أعضاء المراجعة الداخلية وغيرها من داخل المنشأة متى كان ذلك ملائماً لتحديد ما إذا كانت لديهم أية خلفية عن عملية غش حقيقية أو مشتبه فى حدوثها أو محتملة قد تؤثر على المنشأة.
- ✓ من غير المحتمل أن تقدم مثل هذه الاستفسارات معلومات مفيدة تتعلق بمخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية الناتجة عن **غش الإدارة**.

- ✓ يمكن أن يكون عمل استفسارات من آخرين داخل المنشأة بالإضافة إلى الإدارة مفيداً في تزويد المراقب بوجهة نظر تختلف عن الإدارة وعن هؤلاء المسئولين عن عملية إعداد التقارير المالية. ويمكن أن تتيح مثل هذه الاستفسارات الفرصة للأفراد لنقل معلومات للمراقب لم يكن من الممكن نقلها بطريقة أخرى.
- ✓ يستخدم مراقب الحسابات الحكم الشخصى المهني في تحديد الأشخاص الآخرين داخل المنشأة الذين يمكن توجيه الاستفسارات إليهم ومدى هذه الإستفسارات.
- ✓ يقوم المراقب بعمل استفسارات من أعضاء المراجعة الداخلية في المنشآت التي لديها وظيفة المراجعة الداخلية وتناقش هذه الإستفسارات آراء المراجع الداخلي التي تخص مخاطر الغش والتدليس وما إذا كان قد قاموا أثناء العام بأداء أية إجراءات لاكتشاف عمليات الغش والتدليس وما إذا كانت الإدارة قد استجابت على نحو مرض لأية نتائج تم التوصل لها بسبب إتباع هذه الإجراءات وما إذا كان لدى هؤلاء الأعضاء معرفة بأي عملية غش فعليه أو مشتبه بها أو محتملة.
- ✓ تشمل الأمثلة التالية الآخرين من داخل المنشأة الذين يمكن أن يوجه المراقب لهم استفسارات عن وجود أو الاشتباه بوجود عمليات غش:
  * أفراد التشغيل الذين ليست لهم صلة مباشرة بعملية إعداد التقارير المالية.
  و* عاملون فى مستويات مختلفة من السلطة.
  و* عاملون مرتبطون ببدء وإعداد وتسجيل المعاملات المُعقدة أو غير العادية وهؤلاء الذين يشرفون على أو يقومون بمراقبة مثل هؤلاء العاملين.
  و* المستشار القانوني الداخلي.
  و* مسئول السلوك المهني أو شخص يماثلة.
  و* الشخص أو الأشخاص المسئولين عن التعامل مع دعاوى الغش والتدليس.
- ✓ يتبع المراقب أسلوب الشك المهني عند تقييم ردود الإدارة على الإستفسارات مدركاً أن الإدارة غالباً ما تكون فى أفضل مكانه تمكنها من إرتكاب أعمال الغش والتدليس، وبناء عليه يستخدم المراقب الحكم الشخصى المهني عند تحديد متى يكون من الضرورى تعزيز ردود الإدارة على الإستفسارات بمعلومات أخرى. وعندما تكون الردود على الاستفسارات متعارضة، يسعى مراقب الحسابات لحل هذا التعارض.
- ✓ ينبغى على مراقب الحسابات التوصل لفهم عن كيفية ممارسة هؤلاء المسئولون عن الحوكمة للإشراف على عمليات الإدارة لتحديد مخاطر عمليات الغش والتدليس داخل المنشأة ونظام الرقابة الداخلية الذي وضعته الإدارة لتخفيف هذه المخاطر والإستجابة لها.
- ✓ تقع على عاتق هؤلاء المسئولون عن الحوكمة مسئولية إشرافية تتعلق بالتنظيم ومراقبة المخاطر والرقابة المالية والالتزام بالقوانين.
- ✓ يمكن أن يقدم التوصل إلي فهم عن كيفية ممارسة هؤلاء المسئولين عن الحوكمة للإشراف علي عمليات الإدارة لتحديد مخاطر الغش في المنشأة والإستجابة لها والرقابة الداخلية التي وضعتها الإدارة لتخفيف هذه المخاطر توضيحاً يتعلق بقابلية تعرض المنشأة لغش الإدارة ومدى كفاية مثل هذه الرقابة الداخلية وكفاءة الإدارة ونزاهتها. ويمكن للمراقب التوصل لفهم عن طريق قيامة بإجراءات مثل حضور إجتماعات تتم فيها مثل هذه المناقشات وقراءة محاضر مثل هذه الإجتماعات أو بعمل إستفسارات من هؤلاء المسئولون عن الحوكمة.
- ✓ ينبغي علي المراقب عمل استفسارات من هؤلاء المسئولين عن الحوكمة لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأية عملية غش فعليه أو مشتبه بها أو محتملة تؤثر علي المنشأة.
- ✓ يقوم مراقب الحسابات بعمل استفسارات من هؤلاء المسئولين عن الحوكمة لتعزيز ردود الإدارة على هذه الاستفسارات. وعندما تكون الردود على الاستفسارات متعارضة، يحصل المراقب علي أدله مراجعة إضافية لحل هذا التعارض . ويمكن أن تساعد أيضا الاستفسارات من هؤلاء المسئولين عن الحوكمة المراقب في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش.

[ب] دراسة عوامل خطر الغش والتدليس

- ✓ عند التوصل إلي فهم للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها ينبغي أن يضع المراقب في اعتباره ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها تشير إلي وجود واحد أو أكثر من **عوامل خطر الغش**.
- ✓ "**عوامل خطر الغش** " مثل:

* قد تؤدي الرغبة في تلبية توقعات الغير للحصول على تمويل إضافي لحقوق الملكية إلي خلق دافع لإرتكاب عملية الغش.

و* قد تؤدي الرغبة في الحصول على مكافآت هائلة في حالة الوفاء بتحقيق الأرباح السابق تقديرها بصورة غير واقعية إلي خلق دافع لارتكاب عملية الغش.

و* يمكن أن تتيح بيئة الرقابة غير الفعالة فرصة لارتكاب عملية الغش.

- ✓ في حين أن عوامل خطر الغش قد لا تشير بالضرورة إلي وجود عملية غش إلا أنها غالباً ما توجد في ظروف حدثت فيها عمليات غش وتدليس. ويمكن أن يؤثر وجود عوامل خطر غش وتدليس علي تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر.
- ✓ ليس من السهل ترتيب عوامل خطر الغش حسب أهميتها، وتختلف أهمية عوامل خطر الغش من منشأة إلي أخرى.
- ✓ ويقدم الملحق رقم (١) لهذا المعيار أمثلة عن عوامل خطر الغش المرتبطة بإعداد تقارير مالية مزيفة وإساءة استخدام الأصول. ويتم تصنيف عوامل الخطر هذه بناء علي ثلاث حالات تكون موجودة عند حدوث عملية غش وهى:
  - دافعاً أو ضغطاً لارتكاب عملية الغش والتدليس.
  - وفرصة سانحة لارتكاب الغش.
  - والقدرة على تبرير الغش.
- ✓ وعلى الرغم من أن عوامل خطر الغش والتدليس الموضحة في الملحق (١) تغطي العديد من المواقف التي يمكن أن يواجهها المراقب إلا أنها مجرد أمثلة ويمكن وجود عوامل خطر أخرى . ويجب أن يكون المراقب منتبها لعوامل الخطر الخاصة بالمنشأة غير الواردة في الملحق (١) كما أن جميع الأمثلة في الملحق (١) ليست مناسبة في جميع المواقف، فبعضها قد يكون ذو أهمية أكبر أو أقل في المنشآت ذات الأحجام المختلفة وذات خصائص الملكية المختلفة وفي النشاطات المختلفة أو بسبب اختلافات أخري في الخصائص والظروف.
- ✓ إن لخصائص حجم المنشأة ومدي تشابكها وملكيتها تأثيراً هاماً علي رأي المراقب وذلك فيما يخص عوامل خطر الغش والتدليس ذات الصلة.
- ✓ لا تدل هيمنة فرد واحد علي الإدارة في منشأة صغيرة عموماً، وفي حد ذاتها ، علي فشل الإدارة في إظهار وتوصيل سلوك ملائم يتعلق بالرقابة الداخلية و عملية إعداد التقارير المالية.

[جـ] دراسة العلاقات غير العادية وغير المتوقعة

- ✓ ينبغي علي المراقب عند قيامه بعمل إجراءات تحليلية للتوصل إلي فهم للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك الرقابة الداخلية ،أن يأخذ بعين الإعتبار العلاقات غير العادية وغير المتوقعة التي يمكن أن تشير إلي مخاطر التحريفات الهامة الناتجة عن الغش.
- ✓ يمكن أن تساعد الإجراءات التحليلية في تحديد وجود معاملات أو أحداث غير عادية ومبالغ ونسب وإتجاهات قد تشير إلي أمور تتعلق بالقوائم المالية والتأثير على عملية المراجعة.
- ✓ عندما تؤدي المقارنة بين توقعات المراقب وبين المبالغ المسجلة أو نسب تم الحصول عليها من مبالغ مسجلة إلى ظهور علاقات غير عادية أو غير متوقعة، يقوم المراقب بدراسة تلك النتائج لتحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش.

[د] دراسة المعلومات الأخرى

- ✓ ينبغي علي المراقب عند التوصل إلي فهم المنشأة وبيئتها بما فى ذلك الرقابة الداخلية، أن يفكر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها تشير إلى مخاطر تحريف هام ومؤثر ناتجة عن الغش.
- ✓ بالإضافة إلى المعلومات التي تم الحصول عليها من تطبيق الإجراءات التحليلية ، يقوم المراقب بدراسة المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها عن المنشأة وبيئتها والتي قد تساعد في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش.
- ✓ بالإضافة إلي ذلك يمكن أن تساعد المعلومات التي تم الحصول عليها من عملية قبول مراقب الحسابات للعملاء أو الإستمرار معهم والخبرة المكتسبة من مهام أخرى تم أداؤها لصالح المنشأة - مثل مهام فحص المعلومات المالية الدورية – فى تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش.

تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الهامة و المؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس

- ✓ ينبغي علي المراقب عند تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر علي مستوي القوائم المالية وعلى مستوي التأكد لفئة من المعاملات أو أرصده الحسابات أو الافصاحات تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش. وتعتبر المخاطر التي تم تقييمها على أنها تؤدي إلى حدوث تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش مخاطر جوهريه، وبناء عليه ينبغي علي المراقب أن يقوم بتقييم تصميم نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة بما فى ذلك أنشطة الرقابة ذات الصلة ويقوم بتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذها.
- ✓ يستخدم المراقب الحكم المهني لقياس مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش حيث يقوم بما يلي:-
(أ) تحديد مخاطر الغش عن طريق دراسة المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال أداء إجراءات تقييم المخاطر ودراسة فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في القوائم المالية.
و(ب) ربط مخاطر الغش التي تم تحديدها بما يمكن أن يحدث من خطأ عند مستوي التأكد.
و(ج) دراسة القيمة المتوقعة للتحريفات المحتملة بما في ذلك إمكانية أن يؤدي الخطر إلي حدوث تحريفات متعددة واحتمالية حدوث الخطر.
- ✓ من المهم أن يتوصل المراقب إلي تفهم لأنظمة الرقابة التي صممتها الإدارة ونفذتها لمنع الغش واكتشافه.
وذلك لأنه بتصميم وتنفيذ هذه الأنظمة يمكن للإدارة أن تتخذ أحكاماً شخصية تتعلق بطبيعة ومدي الأنظمة التي تختارها لتولي هذا الأمر ويمكن أن يعلم المراقب.
ويمكن أن تكون المعلومات التي تم الحصول عليها من هذا التفهم مفيدة أيضا في تحديد عوامل خطر الغش التي يمكن أن تؤثر علي تقييم المراقب لمخاطر احتواء القوائم المالية علي تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش.

مخاطر الغش في الإيرادات

- ✓ غالباً ما تنتج التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن إعداد تقارير مالية مزيفة من:

تضخيم الإيرادات	تخفيض الإيرادات
مثل	
الاعتراف المبكر بالإيراد أو تسجيل إيرادات وهمية	ترحيل الإيرادات إلى فترة لاحقة دون وجود سبب

- ✓ ومن ثم فعادة ما يفترض المراقب وجود مخاطر للغش في الإعتراف بالإيرادات و يقوم بدراسة ما هو نوع الإيراد أو ما هى معاملات الإيراد أو التأكيدات التي يمكن أن تؤدي إلي حدوث مثل هذه المخاطر. وتعتبر مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والمتعلقة بالاعتراف بالإيراد مخاطر جوهرية يجب مواجهتها. ويتضمن الملحق (٣) أمثله علي ردود الأفعال تجاه تقييم المراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن إعداد تقارير مزورة ناتجة عن الإعتراف بالإيراد. وإذا لم يقم المراقب، لظرف ما، بتحديد الاعتراف بالإيراد كخطر من مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش يقوم المراقب بتوثيق الأسباب التي تؤيد النتيجة التي توصل إليها.

ردود الأفعال تجاه مخاطر التحريفات الهامة و المؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس

- ✓ ينبغي علي المراقب تحديد ردود أفعال عامة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها الناتجة عن الغش علي مستوى القوائم المالية. وعليه أن يصمم ويقوم بأداء إجراءات مراجعة إضافية تستجيب طبيعتها وتوقيتها ومداها لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها على مستوى التأكيد.

- ✓ يستجيب المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش علي النحو التالي:

(أ) رد فعل له تأثير كلي على كيفية سير عملية المراجعة، ألا وهو شك مهني زائد ورد فعل يتعلق باعتبارات أكثر عموما بعيدا عن الإجراءات المحددة التي تم التخطيط لها بصورة أو بأخرى.

(ب) رد فعل تجاه المخاطر التي تم تقييمها علي مستوى التأكيد تتعلق بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي ينبغي أداؤها.

(جـ) رد فعل للمخاطر التي تم تحديدها يتعلق بأداء بعض إجراءات المراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش المتعلقة بتجاوزات الإدارة للرقابة مع الأخذ في الاعتبار الطرق التي لا يمكن التنبؤ بها و التي يمكن أن تحدث عن طريقها مثل هذه التجاوزات.

- ✓ يمكن أن يؤثر رد الفعل لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها الناتجة عن الغش علي الشك المهني للمراقب علي النحو التالي:

(أ) حساسية متزايدة عند اختيار طبيعة ومدى المستندات المؤيدة للمعاملات الهامة والمؤثرة التي سيتم اختبارها.

(ب) إدراك متزايد للحاجة لتعزيز تفسيرات أو إقرارات الإدارة المتعلقة بالأمور الهامة والمؤثرة.

- ✓ يمكن أن يستنتج المراقب أنه لن يكون من العملي وضع إجراءات مراجعة يمكن أن تواجه مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش بصورة كافية. وفي مثل هذه الظروف يقوم المراقب بدراسة التأثيرات علي عملية المراجعة.

ردود الأفعال العامة

- ✓ عند تحديد ردود الأفعال العامة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس علي مستوى القوائم المالية ، ينبغى علي مراقب الحسابات أن:
(أ) يدرس اختيار فريق العمل و الإشراف عليه.
و(ب) يدرس السياسات المحاسبية المستخدمة بالمنشأة.
و(ج) يدخل عنصر عدم التوقع عند اختيار طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة.

- ✓ يجب أن تتناسب معرفة ومهارة وقدرة الأفراد المكلفين بأداء مسئوليات عملية هامة مع تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والتدليس في هذه العملية. بالإضافة إلى ذلك فإن مدى الإشراف يعكس قدرة تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس وكذا كفاءة أعضاء فريق العمل الذين يقومون بأداء العمل.

- ✓ يدرس المراقب أسلوب اختيار وتطبيق الإدارة للسياسات المحاسبية الهامة وبصفة خاصة تلك المرتبطة بقياسات غير موضوعية ومعاملات معقدة .و يضع المراقب في اعتباره ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية يعد مؤشرا علي إعداد تقارير مالية مزيفة وناتجة عن جهود الإدارة في التحكم في الأرباح لكي تخدع مستخدمي القوائم المالية وذلك بالتأثير علي مدي فهمهم وإدراكهم لأداء وربحية المنشأة.

- ✓ عادة ما يكون الأفراد داخل المنشاة الذين هم على دراية بإجراءات المراجعة التي تتم عادة على العمليات أكثر قدرة على إخفاء الغش فى التقارير المالية المزيفة. لذلك يدخل المراقب أحد عناصر عدم التوقع عند إختيار طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة التي يجب أداؤها.
و يمكن تحقيق هذا علي سبيل المثال بواسطة عمل إجراءات هامة على أرصدة حسابات مختارة وتأكيدات لم يتم اختبارها نظراً لأهميتها أو لخطرها وتعديل توقيت إجراءات المراجعة عن التوقيت المتوقع واستخدام طرق مختلفة لأخذ العينات وإتمام إجراءات المراجعة في مواقع مختلفة أو في مواقع علي أساس غير معلن.

إجراءات المراجعة لمواجهة خطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس علي مستوي التاكيد

- ✓ إن رد فعل المراقب للتعامل مع مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها الناتجة عن الغش والتدليس علي مستوى التأكيد يمكن أن يشمل تغيير طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة بالطرق التالية :

* يمكن أن تكون طبيعة إجراءات المراجعة التي ستتم في حاجة إلي التغيير للحصول علي أدلة مراجعة أكثر مصداقية وذو صلة بالموضوع أو للحصول علي معلومات مؤيدة إضافية وهذا يمكن أن يؤثر على كل من نوع إجراءات المراجعة التي يجب أداؤها ودرجة تنوعها.
ويمكن أن تكون الملاحظة المادية أو التفتيش علي أصول بعينها أكثر أهمية،أو أن يختار المراقب استخدام أساليب المراجعة القائمة على الحاسب الآلي وذلك لجمع أدلة أكثر عن البيانات الموجودة في الحسابات الهامة أو في ملفات المعاملات الإليكترونية. و بالإضافة إلي ذلك يمكن أن يصمم المراقب إجراءات للحصول علي معلومات إضافية مؤيدة.
على سبيل المثال إذا رأى المراقب أن الإدارة واقعة تحت ضغط لتحقيق الإيرادات المتوقعة فإنه يمكن أن يكون هناك خطر ذو صلة بهذا الموضوع بأن تقوم الإدارة بتضخيم المبيعات وذلك بتعديل اتفاقيات تشمل بنودا تعوق الاعتراف بالإيراد أو بفاتورة المبيعات قبل التسليم. وفي هذه الظروف فإن المراقب يمكن علي سبيل المثال أن يقوم بتصميم مصادقات خارجية ليست فقط للتأكيد علي المبالغ المستحقة ولكن أيضا للتأكيد علي تفاصيل اتفاقيات المبيعات بما في ذلك التاريخ و أية حقوق لرد المبيعات وشروط التسليم. وبالإضافة لذلك يمكن أن يجد المراقب أنه من الفعال أن يكمل مثل هذه المصادقات الخارجية بإستفسارات من أفراد غير مختصين بالنواحي المالية في المنشأة وذلك فيما يخص أية تغييرات في اتفاقيات المبيعات أو شروط التسليم.

* يمكن أن يكون توقيت الإجراءات الهامة في حاجة إلي تعديل. ويمكن لمراقب الحسابات أن يصل إلي إستنتاج أن القيام باختبارات هامة في نهاية أو بالقرب من نهاية الفترة هو الأفضل لمواجهة خطر تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش. ويمكن لمراقب الحسابات أن يصل لنتيجة أنه بفرض وجود مخاطر التحريف المقصود أو التلاعب فإن تأجيل إجراءات المراجعة للوصول إلى إستنتاجات من تاريخ دورى إلي نهاية الفترة لن يكون فعالاً.
وعلي العكس من ذلك فعلى سبيل المثال فإن تحريفاً ناتجاً عن الإعتراف بإيرادات غير سليمة يمكن أن يكون قد بدأ في فترة دورية وهنا يمكن لمراقب الحسابات أن يختار أن تطبيق إجراءات التحقيق علي المعاملات مبكراً قبل ذلك أو على مدار الفترة المعد عنها التقرير.
* يعكس مدى الإجراءات المطبقة مدى تقدير المخاطر في التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس.
مثال لذلك زيادة حجم العينات أو عمل إجراءات تحليلية علي مستوي أكثر تفصيلا، كما أن أساليب المراجعة بالحاسب الآلي يمكن أن تمكن من اختبارات أكثر شمولاً للمعاملات الاليكترونية وملفات الحسابات. ويمكن أن تستخدم مثل هذه الأساليب لاختيار عينة من المعاملات من الملفات الاليكترونية الهامة وذلك لانتقاء المعاملات ذات الخصائص المحددة أو لإختبار المجتمع بكامله بدلاً من العينة.

- ✓ إذا قام مراقب الحسابات بتحديد أحد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس بأنه يؤثر علي كميات المخزون فإن فحص سجلات المخزون الخاصة بالمنشأة يمكن أن يساعد في تحديد المواقع أو الأصناف التي تتطلب عناية خاصة أثناء أو بعد الجرد الفعلي للمخزون. ويمكن أن تؤدي مثل هذه المراجعة إلي قرار لمراقبة جرد المخزون في مواقع محددة وعلي أسس غير معلنه أو القيام بجرد المخزون في جميع المواقع فى نفس التاريخ.
- ✓ يمكن لمراقب الحسابات تحديد أن أحد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس تؤثر على عدد من الحسابات والتأكيدات بما في ذلك تقييم الأصول والتقديرات المتعلقة بمعاملات محددة (مثل عمليات الاقتناء أو إعادة الهيكلة أو التصرف في احد قطاعات النشاط) أو التزامات أخرى هامة مستحقة (مثل إلتزامات مزايا العاملين عند التقاعد بعد نهاية الخدمة وإلتزامات مواجهة البيئة). كما أن الخطر يمكن أن يرتبط بالتغييرات الهامة في الافتراضات ذات الصلة بالتقديرات المتكررة.
- ✓ يعرض الملحق رقم (٢) من هذا المعيار أمثلة لإجراءات المراجعة الممكنة للتعامل مع المخاطر التي تم تقييمها للتحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس. وهذا الملحق يشمل أمثلة على ردود الأفعال لتقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام و المؤثر الناتج عن التقارير المالية المزيفة وسوء استخدام الأصول.

إجراءات المراجعة لمواجهة تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية

- ✓ يجب على المراقب لمواجهة خطر تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة، أن يصمم ويؤدي إجراءات للمراجعة من أجل:

(أ) اختبار مدي سلامة قيود اليومية المرحلة إلى الأستاذ العام وكذلك قيود التسويات التي تمت عند إعداد القوائم المالية.
و(ب) فحص التقديرات المحاسبية لاكتشاف التحيز الذي يمكن أن يتسبب في تحريف مؤثر ناتج عن الغش والتدليس.
و(ج) التوصل إلي تفهم للأسباب المنطقية للمعاملات الهامة التي أصبح المراقب علي علم بها والتي تكون خارج النطاق المعتاد للنشاط الخاص بالمنشأة أو تلك المعاملات التى تبدو غير عادية فى ضوء تفهم المراقب للمنشأة وبيئتها.

قيود اليومية والتسويات الأخرى

- ✓ ينبغي علي مراقب الحسابات عند تصميم والقيام بإجراءات المراجعة لإختبار مدي صحة قيود اليومية المرحلة إلى الأستاذ العام والتسويات الأخرى التي تمت عند إعداد القوائم المالية القيام بما يلي:

(أ) التوصل إلي فهم لعملية إعداد التقارير المالية للمنشأة والضوابط التي تتم علي قيود اليومية والتسويات الأخرى.

و(ب) تقييم تصميم أنظمة الرقابة علي قيود اليومية والتسويات الأخرى ويحدد ما إذا كان قد تم تنفيذها.

و(ج) القيام بالاستفسارات من الأفراد المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية عن أية أنشطة غير مناسبة أو غير عادية خاصة بعملية إعداد قيود اليومية والتسويات الأخرى.

و(د) تحديد توقيت الإختبار.

و(هـ) تحديد واختيار قيود اليومية والتسويات الأخرى لإختبارها.

- ✓ بغرض تحديد و اختيار قيود اليومية والتسويات الأخرى من أجل الاختبار وتحديد الأسلوب الأمثل لفحص المستندات المؤيدة للبنود التي تم اختيارها يضع مراقب الحسابات في اعتباره ما يلى :

تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس

أنظمة الرقابة التي تم تنفيذها علي قيود اليومية والتسويات الأخرى.

عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة وطبيعة الأدلة التي يمكن الحصول عليها - بالنسبة لكثير من المنشآت تشمل القيود الروتينية للمعاملات خليط من الإجراءات والخطوات اليدوية والاليكترونية.

خصائص قيود اليومية أو التسويات الأخرى المزيفة - **غالباً ما يكون لقيود اليومية أو التسويات الأخرى غير الملائمة خصائص فريدة محددة تختص بها.**

ويمكن أن تشتمل تلك الخصائص قيوداً:

(أ) تتم علي حسابات ليست ذات صلة بالموضوع أو غير عادية أو حسابات نادرا ما تستخدم.

أو(ب) تتم بواسطة أفراد لا يقومون عادة بعمل قيود اليومية.

أو(ج) يتم تسجيلها في نهاية المدة أو قيود بعد الإقفال والتي يكون لديها القليل من التفسير والوصف أو بدون أي تفسير أو وصف.

أو(د) تتم أما قبل أو أثناء إعداد القوائم المالية والتي لا يكون لها أرقام حسابات

أو(هـ) تحتوي علي أرقام (صحيحة) أو مقربه لأرقام تنتهي بنفس الرقم

طبيعة ومدى تعقيد الحسابات – يمكن أن تتم قيود اليومية أو التسويات غير الملائمة على حسابات:

(أ) تحتوي علي معاملات تكون معقدة أو غير عادية في طبيعتها.

أو(ب) تحتوي علي تقديرات هامة وتسويات نهاية المدة.

أو(ج) كانت عرضة للتحريفات في الماضي.

أو(د) لم يتم تسويتها بانتظام أو أنها تحتوي علي فروق لم يتم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتسويتها.

أو(هـ) تحتوي علي معاملات تمت بين شركات المجموعة.

أو(و) تشترك في خطر قد تم تحديده يخص تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس.

وعند مراجعة المنشآت التي لديها عدة مواقع أو عدة كيانات يجب الإهتمام باختيار قيود يومية من مواقع متعددة.

قيود اليومية أو التسويات الأخرى التى تم إثباتها خارج النظام المعتاد للنشاط.

التقديرات المحاسبية

- ✓ عند إعداد القوائم المالية فإن الإدارة تكون مسئولة عن إستخدام عدد من الأحكام الشخصية والإفتراضات التي تؤثر في التقديرات المحاسبية الهامة و أيضاً عن مراقبة مدى معقولية مثل هذه التقديرات على أسس مستمرة.وغالباً ما يتم إعداد التقارير المالية المزيفة من خلال التحريف المقصود للتقديرات المحاسبية.
- ✓ عند فحص التقديرات المحاسبية لكشف التحيز الذي يمكن أن ينشأ عنها التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس ينبغي علي المراقب أن:

(أ) يدرس ما إذا كانت الإختلافات بين التقديرات المدعمة بأدلة المراجعة والتقديرات الموجودة في القوائم المالية حتى ولو كانت معقولة، تشير إلى تحيز محتمل من ناحية إدارة المنشأة وفي هذه الحالة فإن على مراقب الحسابات أن يعيد النظر في التقديرات ككل.

و(ب) يقوم بعمل فحص بأثر رجعي لأحكام وإفتراضات الإدارة ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية الهامة والظاهرة في القوائم المالية للسنة السابقة. والهدف من هذا الفحص هو تحديد ما إذا كانت هناك أدلة علي تحيز محتمل من ناحية الإدارة. وليس المقصود من ذلك جعل الأحكام المهنية التي إتخذها مراقب الحسابات في العام السابق والذي كانت مبنية علي أساس المعلومات المتاحة في ذلك الوقت في موضع تساؤل.

- ✓ إذا قام مراقب الحسابات بتحديد تحيز محتمل من ناحية الإدارة عند عمل التقديرات المحاسبية فعليه أن يقوم بتقييم ما إذا كانت الظروف التي أنتجت مثل هذا التحيز تمثل خطر تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش. وعند عمل التقديرات المحاسبية يأخذ مراقب الحسابات في اعتباره ما إذا كانت أفعال الإدارة تبدو بأنها تخفض أو تضخم فى المخصصات بنفس الطريقة وذلك لعمل توازن فى الأرباح على فترتين ماليتين أو أكثر أو أن تحقق المستوي المطلوب من الأرباح لكي تقوم بخداع مستخدمي القوائم المالية وذلك بالتأثير علي مدى فهمهم لأداء وربحية المنشأة.

الأسباب المنطقية للمعاملات الهامة

- ✓ يحصل مراقب الحسابات على فهم للأسباب المنطقية للمعاملات الهامة والتي تكون خارج مسار أنشطة المنشأة أو تلك التي تبدو أنها غير عادية فى ضوء فهم مراقب الحسابات للمنشأة وبيئتها والمعلومات الأخرى التي حصل عليها أثناء المراجعة.
- ✓ الغرض من الحصول على هذا الفهم هو أن يدرس ما إذا كانت الأسباب المنطقية (أو عدم وجودها) تفترض أن المعاملات يمكن أن تكون قد تمت من أجل إعداد تقارير مالية مزيفة أو لحجب سوء استخدام الأصول. وعند الوصول إلي مثل هذا الفهم فعلى مراقب الحسابات أن يضع في إعتباره التالي:

* ما إذا كان شكل هذه المعاملات يبدو معقداً أكثر من اللازم (مثال/ تلك المعاملات التي تشمل منشآت متعددة داخل مجموعة أو أطراف أخرى متعددة من غير ذوي العلاقة).
* ما إذا كانت الإدارة قد ناقشت طبيعة وتفسير مثل هذه المعاملات مع المسئولين عن الحوكمة في المنشأة وما إذا كان هناك عمليات توثيق مناسبة.
* ما إذا كانت الإدارة تصر على معالجة محاسبية خاصة تختلف عن الجوهر الإقتصادى للمعاملة.
* ما إذا كانت المعاملات التي تشمل أطراف أخرى غير داخلة في التجميع وتشمل منشآت ذات أغراض خاصة قد تم فحصها بطريقة جيدة وأنه تم الموافقة عليها واعتمادها بواسطة المسئولين عن الحوكمة في المنشأة.
* ما إذا كانت المعاملات تشمل أطراف أخرى لم تحدد مسبقا أو أطراف ليس لديها القدرة أو القوة المالية لدعم المعاملات بدون مساعدة من المنشأة محل المراجعة.

تقييم أدله المراجعة

- ✓ يقوم مراقب الحسابات، وعلى أساس إجراءات المراجعة التي تمت وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، بتقييم ما إذا كان تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر علي مستوى التأكيد لا يزال ملائماً.

و يعد هذا التقييم بصورة أساسية مسالة نوعية تستند علي أساس الحكم الشخصى لمراقب الحسابات. و يمكن أن يعطي مثل هذا التقييم مفهوم أكثر لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس وما إن كانت هناك حاجة إلي إجراءات مراجعة إضافية أو مختلفة.

- ✓ تعتبر عملية مراجعة القوائم المالية عملية تراكمية ومتكررة.

فعند أداء المراقب لإجراءات المراجعة المخطط لها فإن المعلومات التي قد يحصل عليها يمكن أن تختلف بدرجة كبيرة عن تلك المعلومات التي استند إليها في تقييمه مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس. ويشمل الملحق رقم (٣) أمثلة عن الظروف التي يمكن أن تشير إلى إمكانية حدوث الغش والتدليس.

- ✓ يجب علي مراقب الحسابات أن يدرس ما إذا كانت الإجراءات التحليلية - التي تتم في أو بالقرب من نهاية عملية المراجعة للتوصل إلي الإستنتاج العام عما إذا كانت القوائم المالية ككل متسقة مع معرفة مراقب الحسابات للنشاط - تشير إلى خطر تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس لم يتم التعرف عليه سابقاً.
- ✓ عندما يقوم مراقب الحسابات بتحديد عملية تحريف فإنه يتوجب عليه أن يدرس ما إذا كان هذا التحريف يمكن أن يكون مؤشرا عن الغش والتدليس. وان كان هناك مثل هذا المؤشر فإنه يجب على المراقب أن يأخذ في اعتباره مضمون التحريف وعلاقته بالمجالات الأخرى من المراجعة وبصفة خاصة مدي مصداقية إقرارات الإدارة.
- ✓ لا يمكن للمراقب أن يفترض أن واقعة الغش هي واقعة مستقلة بذاتها. كما أنه يجب على المراقب أن يدرس ما إذا كانت التحريفات المكتشفة يمكن أن تكون مؤشراً علي خطر أعلي من التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس في موقع معين.
- ✓ إذا إعتقد المراقب أن عملية التحريف تكون أو يمكن أن تكون نتيجة للغش والتدليس ولكن أثر هذا التحريف ليس هاما ومؤثرا على القوائم المالية، فعلى المراقب تقييم التأثيرات وبصفة خاصة تلك التي تتعامل مع الوضع الوظيفي للفرد أو للأفراد المتورطين.
- ✓ على المراقب إعادة النظر في مدي مصداقية الأدلة التي حصل عليها سابقاً حيث أصبح هناك شكوك حول مدي صلاحية وصدق الإقرارات التي قدمت وعن مدي صحة السجلات المحاسبية ووثائقها كما أن المراقب يأخذ في اعتباره إمكانية التواطؤ الذي يشمل الموظفين أو الإدارة أو أطراف أخرى عند التفكير في مدي مصداقية الأدلة.
- ✓ عندما يتأكد المراقب ، أو أن يكون غير قادر علي التوصل إلي نتيجة ، بوجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس فى القوائم المالية فيجب عليه أن يضع في اعتباره تأثيرها على عملية المراجعة.

إقرارات الإدارة

- ✓ يجب علي مراقب الحسابات أن يحصل علي إقرارات تحريرية من الإدارة بأنها:

(أ) تعترف بمسئوليتها عن تصميم وتنفيذ أعمال الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف أعمال الغش والتدليس.

و(ب) قد أفصحت لمراقب الحسابات عن نتائج تقييمها لخطر أن تحرف القوائم المالية تحريفاً هاماً و مؤثراً نتيجة للغش والتدليس.

و(ج) قد أفصحت لمراقب الحسابات بمعرفتها عن أعمال الغش أو أعمال الغش المشتبه فيها والتي تؤثر علي المنشأة وتتعلق:

(١) بالإدارة.

أو (٢) بالموظفين الذين يلعبون دورا هاما في الرقابة الداخلية .

أو (٣) بالآخرين عندما يكون لأعمال الغش والتدليس تأثير هام ومؤثر علي القوائم المالية .

و (د) قد أفصحت لمراقب الحسابات عن معلوماتها عن أية دعاوى بالغش أو عن الغش المشتبه فيه تؤثر علي القوائم المالية للمنشأة يقوم الموظفين أوالموظفين السابقين أو المحللين أو المنظمين أو غيرهم بإبلاغها.

الاتصال مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة

- ✓ عندما يحصل المراقب علي دليل بوجود عملية غش أو احتمال وجود مثل هذه العمليات، فإنه يكون من المهم إبلاغ هذا الأمر إلى المستوي المناسب من الإدارة بأسرع ما يمكن. وهذا يتساوى حتى لو كان الأمر يعتبر غير هام. ويرجع تحديد المستوى المناسب من الإدارة للإبلاغ عن هذا الأمر إلى الحكم المهني وهو يتأثر بعوامل مثل إحتماليه التواطؤ وطبيعة ومقدار عملية الغش والتدليس المشتبه فيها. (وعادة ما يكون مستوى الإدارة المناسب علي الأقل مستوى واحد أعلى من مستوى الشخص الذي يبدو أنه متورط في عملية الغش المشتبه فيها).
- ✓ إذا قام مراقب الحسابات بتحديد عملية غش عن طريق:
  (أ) الإدارة.
  أو(ب) الموظفين الذين يلعبون دورا هاماً في عملية الرقابة الداخلية.
  أو(ج) الآخرين عندما تتسبب عملية الغش والتدليس في تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية.

فإنه ينبغي عليه أن يقوم بإبلاغ هذه الأمور إلي المسئولين عن الحوكمة بأسرع ما يمكن.

- ✓ تتم عملية إتصال المراقب مع المسئولين عن الحوكمة إما بطريقة شفهية أو بطريقة تحريرية. و يقوم المراقب بالإبلاغ عن مثل هذه الأمور بأسرع ما يمكن وأن يضع في إعتباره أيضاً ما إذا كان من الضروري الإبلاغ عن مثل هذه الأمور تحريرياً، وإذا شك المراقب في عملية غش تشمل الإدارة، يقوم بتوصيل هذه الشكوك إلي المسئولين عن الحوكمة وأيضاً يناقش معهم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الضرورية لإستكمال عملية المراجعة.
- ✓ إذا كان هناك شك في نزاهة أو أمانة الإدارة أو فى نزاهة أو أمانه المسئولين عن الحوكمة، فعلى المراقب أن يسعى للحصول على الاستشارة القانونية للمساعدة في تحديد الإجراء المناسب الذي سيتم إتخاذه.
- ✓ في المراحل المبكرة من عملية المراجعة، يصل المراقب إلي تفاهم مع المسئولين عن الحوكمة عن الطبيعة والمدى الذي تصل إليه إتصالات المراقب فيما يخص عملية الغش التي يصبح المراقب على علم بتورط موظفين بخلاف الإدارة فيها والتي لا ينتج عنها تحريف هام ومؤثر.
- ✓ ينبغي على المراقب أن يعلم المسئولين عن الحوكمة وكذلك الإدارة بأسرع ما يمكن، وعلى المستوى المناسب من المسئولية، بجوانب الضعف الهامة والمؤثرة في تصميم أو تنفيذ عمليات الرقابة الداخلية لمنع وإكتشاف عمليات الغش التي يمكن أن تصل إلى علم المراقب وإكتشافها.
- ✓ إذا توصل المراقب إلي أن أحد مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية الناتجة عن الغش، والتي لم تكن تحت سيطرة الإدارة، أو أن عملية الرقابة الخاصة بها كانت غير كافية، أو إذا كان من رأى المراقب أنه يوجد نقطة ضعف هامة ومؤثرة في عملية تقييم الإدارة للمخاطر يقوم المراقب بإبراز مثل هذا القصور في نظام الرقابة الداخلية ضمن عملية توصيل الأمور الخاصة بالمراجعة ذات الصلة بالحوكمة.
- ✓ يجب علي المراقب أن يأخذ في اعتباره ما إذا كانت هناك أمور أخرى متعلقة بعملية الغش والتدليس يجب مناقشتها مع المسئولين عن الحوكمة في المنشأة.

ويمكن أن تشمل مثل هذه الأمور علي سبيل المثال:

* ما يتعلق بطبيعة، ومدي وتكرار تقييم الإدارة لأنظمة الرقابة الموجودة لمنع واكتشاف أعمال الغش والتدليس ومن خطر تحريف القوائم المالية.
* فشل الإدارة في مواجهة جوانب الضعف الهامة والمؤثرة التي تم كشفها في نظام الرقابة الداخلية بصورة مناسبة.
* فشل الإدارة في اتخاذ رد فعل مناسب لأحد أعمال الغش الذي تم إكتشافه.
* تقييم المراقب لبيئة الرقابة في المنشأة ، بما في ذلك تلك المسائل المتعلقة بكفاءة ونزاهة الإدارة.
* الإجراءات التي تتخذها الإدارة والتي يمكن أن تكون مؤشراً علي عمليات إصدار تقارير مالية مزيفة، مثل إختيار الإدارة و تطبيقها لسياسات محاسبية يمكن أن تكون مؤشراً على جهود الإدارة للتحكم في الأرباح لكي تخدع مستخدمي القوائم المالية وذلك بالتأثير علي مدى تقييمهم لأداء وربحية المنشأة.
* الإهتمامات بمدى كفاية وإكتمال إعتماد المعاملات التي تبدو أنها خارج المسار المعتاد للنشاط.

إبلاغ السلطات التنظيمية و الرقابية

- ✓ يمكن أن يعوق الواجب المهني لمراقب الحسابات والذي يتمثل في المحافظة علي سرية المعلومات الخاصة بالعميل عملية الإبلاغ عن الغش والتدليس إلي احد الأطراف خارج منشأة العميل .و يدرس المراقب الحصول علي الاستشارة القانونية للإجراء المناسب الذي سيتم اتخاذه في مثل هذه الظروف.

عدم قدرة مراقب الحسابات علي الاستمرار في عملية المراجعة

- ✓ إذا صادف المراقب ظروفاً إستثنائية كنتيجة لتحريفات ناتجة عن الغش والتدليس أو الإشتباه في عملية غش، و تجعل هذه الظروف قدرة المراقب على الإستمرار في أداء عملية المراجعة محل شك ينبغي علي المراقب أن:

(أ) يفكر في المسئوليات المهنية والقانونية التي تنطبق علي هذه الظروف بما في ذلك ما إذا كان هناك حاجة لأن يقوم المراقب بالإبلاغ عن ذلك إلى الشخص أوالأشخاص الذين قاموا بتعيينه في المهمة أو أن يقوم في بعض الحالات بإبلاغ ذلك إلي السلطات التنظيمية أو الرقابية.

و(ب) أن يفكر في إمكانية الانسحاب من هذا المهمة.

و(ج) إذا قام المراجع بالانسحاب فإنه:

(١) يناقش مع المستوى المناسب من الإدارة ومع المسئولون عن الحوكمة، عملية انسحابه من عملية المراجعة وأسباب هذا الإنسحاب.

و(٢) يفكر في ما إذا كانت هناك ضرورة مهنية أو قانونية لإبلاغ الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بتعيينه للمهمة، أو في بعض الحالات يقوم بإبلاغ السلطات التنظيمية أو الرقابية بإنسحابه من عملية المراجعة وأسباب هذا الإنسحاب.

- ✓ يمكن أن تنشأ مثل هذه الظروف الإستثنائية على سبيل المثال عندما:

(أ) لاتقوم المنشأة بإتخاذ الإجراءات المناسبة تجاه عملية الغش التي يراها المراقب ضرورية في تلك الظروف حتى عندما لا تكون عملية الغش هامة ومؤثرة على القوائم المالية.

أو(ب) يدرس المراقب مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن عملية الغش والتدليس ونتيجة إختبارات المراجعة التي تشير إلى خطر جوهري لعملية غش وتدليس هامة.

أو(ج) يكون لدى المراقب شك كبير فيما يتعلق بكفاءة أو نزاهة الإدارة أو أولئك المسئولين عن الحوكمة.

- ✓ بسبب تنوع الظروف التي يمكن أن تنشأ، فإنه ليس من الممكن وصف التوقيت المناسب للإنسحاب من المهمة بدقة.وذلك فى ضوء العوامل التي تؤثر علي النتيجة التي يصل إليها المراقب وتأثير تورط أحد أعضاء الإدارة أو أحد المسئولين عن الحوكمة (والتي يمكن أن تؤثر علي مدى مصداقية إقرارات الإدارة) وكذلك التأثير علي المراقب في الإستمرار في الإرتباط مع المنشأة.

- ✓ في مثل هذه الظروف يقع على عاتق المراقب مسئولية مهنية وقانونية، ويجب على المراقب دراسة مدى الحاجة للحصول على الإستشارة القانونية بسبب الطبيعة الإستثنائية للظروف والحاجة لوضع المتطلبات القانونية في الإعتبار وذلك عندما يقرر ما أن كان سينسحب من عملية المراجعة أم لا، وفي تحديد الإجراء المناسب الذي سيتخذه، بما في ذلك إمكانيه إبلاغ ذلك إلى المساهمين أو الجهات الرقابية.

التوثيق

- ✓ ينبغي أن يشمل توثيق فهم مراقب الحسابات للمنشأة وبيئتها ومدى تقييمه لمخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الآتي:

(أ) القرارات الجوهرية التي تم التوصل إليها أثناء النقاش فيما بين أعضاء فريق العمل وذلك فيما يخص قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس.

و(ب) المخاطر التي تم تحديدها وتقييمها عن التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس على مستوي القوائم المالية ومستوى التأكيد.

- ✓ ينبغي أن يشمل توثيق ردود أفعال المراقب تجاه المخاطر التي تم تقييمها عن التحريفات الهامة والمؤثرة الآتي:

(أ) ردود الفعل العامة للمخاطر التي تم تقييمها والخاصة بالتحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس على مستوى القوائم المالية وطبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة، وعلاقة هذه الإجراءات بمخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها الناتجة عن الغش والتدليس علي مستوى التأكيد.

و(ب) نتيجة إجراءات المراجعة، بما في ذلك تلك الإجراءات المصممة للتعامل مع مخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية.

- ✓ يجب على مراقب الحسابات أن يوثق عملية الإتصالات الخاصة بالغش والتدليس والتي تمت مع الإدارة و المسئولين عن الحوكمة والجهات الرقابية وغيرهم.
- ✓ عندما يستنتج مراقب الحسابات أن إفتراض وجود خطر تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس يتعلق بالإعتراف بالإيرادات لا ينطبق على ظروف عملية المراجعة، فعليه أن يقوم بتوثيق أسباب هذه النتيجة.
- ✓ يرجع المدى الذي يتم به توثيق هذه الأمور إلي تقدير المراقب بإستخدام حكمه الشخصي المهني.

ملحق (١)

أمثله علي عوامل خطر الغش والتدليس

تعتبر عوامل خطر الغش والتدليس المعرفة في هذا الملحق عبارة عن أمثلة للعوامل التي يمكن أن يواجهها مراقبو الحسابات في مواقف متعددة . ويتم تقديم أمثلة منفصلة لنوعين من الغش متعلقة بالمراقب ، ألا وهي إعداد تقارير مالية مزيفة وسوء استخدام الأصول. وقد تم تصنيف عوامل الخطر بتوسع لكل من هذين النوعين من الغش على أساس ثلاثة أمور تكون موجودة بصفة عامة عند ظهور أو حدوث تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس :

(أ) الدوافع / الضغوط

و(ب) الفرص

و(ج) التصرفات، وتبرير التصرفات.

وعلى الرغم من أن عوامل الخطر تغطى العديد من المواقف ، إلا أن هذه العوامل تعتبر أمثلة فقط، وبناء عليه يمكن أن يحدد المراقب أو يعرف عوامل خطر إضافية أو مختلفة. ولا تكون جميع هذه الأمثلة ذات صلة بالموضوعات في جميع الظروف ، فالبعض منها يمكن أن يكون ذا أهمية أكبر أو أقل في المنشآت ذات الأحجام المختلفة أو ذات خصائص الملكية أو الظروف المختلفة. وأيضاً لا يهدف ترتيب أمثلة عوامل المخاطر الواردة فى هذا الجزء إلى أن يعكس أهميتها النسبية أو مدي تكرار حدوثها.

عوامل الخطر المرتبطة بالتحريفات الناتجة عن إعداد تقارير مالية مزيفة

العوامل التالية هي أمثلة لعوامل الخطر المرتبطة بالتحريفات الناشئة عن إعداد تقارير مالية مزيفة .

الدوافع / الضغوط

١- يتعرض الاستقرار المالي أو الربحية للتهديد من الظروف الاقتصادية ، أو الصناعية ، أو ظروف تشغيل المنشأة ، و يتمثل ذلك في (أو يستنبط من ذلك) ما يلي:

* درجة عالية من المنافسة أو درجة عالية من تشبع السوق، مصحوبة بهبوط في هوامش الربح.
* سرعة التأثر العالية بالتغيرات السريعة وذلك مثل التغيرات فى التكنولوجية ، أو تقادم المنتج، أو معدلات الفائدة.
* الهبوط الحاد في طلب العملاء وتزايد فشل النشاط سواء من ناحية الصناعة أو من ناحية الاقتصاد الكلي.
* خسائر التشغيل التي تعرض المنشأة للتهديد الوشيك بالإفلاس أو الحجز أو البيع الجبرى.
* التدفقات النقدية السالبة المتكررة من عمليات التشغيل أو من عدم القدرة علي توليد تدفقات نقدية من عمليات التشغيل بينما يتم الإعلان عن وجود أرباح ونمو فيها.
* النمو السريع أو الربحية غير العادية وبصفة خاصة عند مقارنتها مع الشركات الأخرى في نفس الصناعة.
* وجود متطلبات محاسبية، أو قانونية أو تنظيمية جديدة.

٢- يوجد ضغط زائد علي الإدارة للوفاء بمتطلبات أو توقعات أطراف أخرى بسبب العوامل التالية :

* التوقعات بالربحية أو بمستوي الاتجاهات الخاصة بمحللي الاستثمار ، أو مؤسسات الاستثمار، أو الدائنين الرئيسيين، أو الأطراف الخارجية الأخرى ، (وبصفة خاصة تلك التوقعات غير الواقعية أو الطموحة بدون داعي)، بما في ذلك التوقعات المتفائلة بدرجة كبيرة التي تقوم بها الإدارة على سبيل المثال وتنشرها في الصحف أو التي تنشرها في البيانات المرفقة بالتقرير السنوي .
* الحاجة للحصول علي قروض إضافية أو زيادة لرأس المال حتى تظل فى المنافسة ، بما في ذلك تمويل أعمال الأبحاث والتطوير الرئيسية أو أوجه الإنفاق الرأسمالي.
* القدرة الضعيفة على الوفاء بمتطلبات القيد في البورصة أو متطلبات إعادة سداد الديون أو أية متطلبات أخري لتعهدات الديون.
* التأثيرات العكسية المتوقعة أو الحقيقية لإعداد تقارير عن النتائج المالية السيئة عن المعاملات الهامة المعلقة، مثل تجميع الأعمال أو الحصول على عقود جديدة.

٣-تشير المعلومات المتاحة أن الموقف المالي الشخصي للمديرين أو للمسئولين عن الحوكمه سيكون مهددا بالأداء المالي للمنشأة الناتج عن العوامل التالية:
* مصالح مالية ضخمة في المنشأة.
* جزء كبير من عوائدهم (علي سبيل المثال: المكافآت ، وخيارات الأسهم ،وترتيبات الحصول علي الأرباح) يكون مشروطاً بتحقيق أهداف طموحة أكثر مما يجب لأسعار الأسهم أو نتائج التشغيل أو الموقف المالي أو التدفقات النقدية.
* الضمانات الشخصية لديون المنشأة.

٤-يوجد ضغط هائل علي الإدارة أو الأفراد المسئولون عن التشغيل لتحقيق أهداف مالية قد وضعها المسئولون عن الحوكمة، بما في ذلك المبيعات المستهدفة أو أهداف الحوافز المرتبطة بالربحية المستهدفة.

الفرص

١-تتيح طبيعة الصناعة أو عمليات التشغيل في المنشأة فرصا للتورط في إعداد تقارير مالية مزيفة والتي يمكن أن تنشأ من العوامل التالية:
* المعاملات الهامة مع أطراف ذوى علاقة وليست في الاتجاه المعتاد للنشاط أو بمنشآت ذات علاقة لم يتم مراجعتها أو تمت مراجعتها بواسطة مؤسسة أخرى.
* الحضور المالي القوي أو القدرة على السيطرة علي قطاع صناعي محدد الذي يسمح للمنشاة بأن تفرض شروطا أو بنودا علي الموردين أو العملاء والتي يمكن أن ينتج عنه معاملات غير سليمة أو غير قائمة على الإرادة الحرة.
* أصول، أو التزامات، أو إيرادات، أو مصروفات بنيت على أساس تقديرات تتعلق بأحكام غير موضوعية أو عدم تأكد ويكون من الصعب تأييدها.
* المعاملات الضخمة أو غير المعتادة، أو عالية التعقيد، وبصفة خاصة تلك العلاقات القريبة من نهاية الفترة المالية والتي تطرح أسئلة صعبة عن "الجوهر قبل الشكل".
* عمليات هامة توجد في أو تتم عبر الحدود الدولية في مناطق تختلف فيها بيئة ومناخ النشاط.
* استخدام وسطاء الأعمال دون أن يكون لوجودهم مبررات واضحة فى النشاط.
* حسابات بنكية ضخمة أو عمليات لفروع أو لشركات تابعة في نطاقات فيها إعفاءات ضريبية دون أن يكون لوجودهم مبررات واضحة فى النشاط.

٢-عدم وجود متابعة فعالة للإدارة نتيجة للعوامل التالية:
* سيطرة شخص منفرد أو مجموعة صغيرة من الأفراد علي الإدارة (وذلك في الأنشطة التي لا يديرها صاحب العمل) وبدون وجود رقابة علي مستحقاتهم المالية.
* إشراف غير فعال من قبل المسئولين عن الحوكمة علي عملية إعداد التقارير المالية والرقابة الداخلية.

٣-وجود هيكل تنظيمي معقد أو غير مستقر كما يستدل عليه من العوامل التالية:
* صعوبة في تحديد الجهة أو الأفراد الذين لديهم السيطرة في المنشأة.
* الهيكل التنظيمي الزائد التعقيد الذى يشمل منشآت قانونية غير عادية أو خطوط إدارية غير عادية للسلطة.
* معدل الدوران العالي لمسئولي الإدارة العليا، والمستشارين القانونيين، أو المسئولين عن الحوكمة.

٤-وجود أوجه قصور في مكونات الرقابة الداخلية نتيجة للعوامل التالية:
* الرقابة غير كافية علي الضوابط ، بما في ذلك الضوابط الإلكترونية ، والضوابط علي التقارير المالية الدورية (حينما يكون مطلوب إعداد تقارير خارجية)
* تعيين محاسبين أو أفراد للمراجعة الداخلية، أو لتكنولوجيا المعلومات ليس لديهم الكفاءة المهنية الواجبة أو وجود معدل دوران عالي في هذه الوظائف.
* نظم المعلومات والحسابات غير الفعالة بما في ذلك نقاط الضعف الهامة والمؤثرة في الرقابة الداخلية.

التصرفات / وتبرير التصرفات

* عدم فاعلية الإبلاغ أو التنفيذ، أو المساندة، لقيم المنشأة أو المعايير الأخلاقية فيها أو توصيل قيم أو معايير أخلاقية غير مناسبة.
* التدخل الزائد لغير الماليين من الإدارة فى إختيار السياسات المحاسبية أو تحديد التقديرات المحاسبية الهامة.
التاريخ المعروف بمخالفات قانون سوق رأس المال أو غيره من القوانين واللوائح أو الدعاوى ضد المنشاة، أو ضد إدارتها العليا أو ضد المسئولين عن الحوكمة بالغش والتدليس أو مخالفات القوانين واللوائح.
* الاهتمام الزائد للإدارة في الحفاظ علي أو زيادة أسعار أسهم المنشأة أو اتجاه الأرباح.
* اعتياد الإدارة علي تقديم وعود للمحللين أو الدائنين أو غيرهم من الأطراف الأخرى بتحقيق نتائج مستقبلية غير واقعية أو طموحه أكثر مما يجب.
* فشل الإدارة في تصحيح نقاط الضعف الهامة والمؤثرة في نظام الرقابة الداخلية فى الوقت المناسب.
* اهتمام الإدارة في توظيف وسائل غير مناسبة لتخفيض الأرباح المعلنة لتحقيق مزايا ضريبية.
* انخفاض معنويات الإدارة العليا.
* عدم قيام المدير المالك بوضع حدود بين معاملاته الشخصية ومعاملات المنشأة.
* النزاع بين المساهمين في شركة مغلقة.
* تكرار محاولات الإدارة لتبرير النظم المحاسبية غير المناسبة علي أساس الأهمية النسبية.
* توتر العلاقة بين الإدارة ومراقب الحسابات الحالي أو السابق، و يتضح ذلك من العوامل التالية:
  - النزاع المتكرر مع مراقب الحسابات الحالي أو السابق، علي الأمور المحاسبية أو أمور المراجعة أو أمور إعداد التقارير.
  - الطلبات غير المعقولة من مراقب الحسابات، مثل وضع قيود زمنية غير معقولة من أجل الانتهاء من أعمال المراجعة أو لإعداد تقرير مراقب الحسابات.
  - القيود الرسمية أو غير الرسمية على مراقب الحسابات التي تحد بصورة غير ملائمة من الإتصال بالأفراد أو الوصول إلي معلومات أو القدرة علي الاتصال بفعالية مع المسئولين عن الحوكمة.
  - السلوكيات الاستبدادية للإدارة في التعامل مع مراقبي الحسابات وبصفة خاصة المتعلقة بمحاولات للتأثير علي نطاق عملهم أو في اختيار أو استمرار الأفراد المكلفين بعملية المراجعة أو الذين تتم إستشارتهم بشأنها.

عوامل الخطر الناتجة عن التحريفات الناشئة عن سوء استخدام الأصول

يتم تصنيف عوامل الخطر المرتبطة بالتحريفات الناشئة عن سوء استخدام الأصول أيضا على أساس الأمور الثلاثة التي تكون موجودة بصفة عامة عند وجود الغش والتدليس وهي:

(أ) الدوافع/ الضغوط.
و(ب) الفرص.
و(ج) التصرفات وتبرير التصرفات.

ويمكن أيضا أن توجد بعض عوامل الخطر المرتبطة بالتحريفات الناتجة عن التقارير المالية المزيفة عن سوء استخدام الأصول. فعلي سبيل المثال ،يمكن أن تظهر الرقابة غير الفعالة للإدارة ونقاط الضعف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية عن وجود التحريفات الناتجة أما عن التقارير المالية المزيفة أو سوء استخدام الأصول. والأمثلة التالية هي أمثلة عن عوامل الخطر المرتبطة بالتحريفات الناشة عن سوء استخدام الأصول.

الدوافع / الضغوط

(١) يمكن أن تؤدي الالتزامات المالية الشخصية إلي خلق ضغوطا علي الإدارة أو علي الموظفين الذين لديهم إمكانية الحصول علي النقدية أو الأصول الأخرى القابلة للسرقة لاختلاس هذه الأصول.

(٢) العلاقات العدائية بين المنشأة وبين الموظفين الذين لديهم إمكانية الحصول علي النقدية أو الأصول الأخرى القابلة للسرقة يمكن أن تحفز هؤلاء الموظفين علي إساءة استخدام هذه الأصول أو اختلاسها. فعلي سبيل المثال نجد أن العلاقة العدوانية يمكن أن تنشأ من هذه العوامل:

*الاستغناء الفعلي عن الموظف أو توقع ذلك في المستقبل.
* التغيرات الحالية أو المتوقعة في نظم التعويضات أو المزايا التي يحصل عليها الموظف.
* الترقيات أو المزايا أو المكافآت الأخرى التي لا تتفق مع توقعات الموظف.

الفرص

(١) يمكن أن تزيد بعض الخصائص أو الظروف من قابلية إساءة استخدام الأصول. فعلي سبيل المثال تزيد فرص سوء استخدام الأصول عند وجود:

* مبالغ كبيرة من النقدية بالصندوق أو فى التعامل.
* بنود مخزون صغيرة الحجم عالية القيمة أو عليها طلب عال.
* أصول سهلة التحويل إلى نقدية مثل السندات أو الأوراق المالية لحاملها أو المعادن النفيسة أو شرائح الكومبيوتر.
* أصول ثابتة صغيرة في الحجم أو يمكن تسويقها أو التي لا تحتاج إلي التعريف بالملكية.

(٢) يمكن أن يؤدي عدم كفاية عناصر الرقابة الداخلية علي الأصول إلي قابلية تعرضها لإساءة الاستخدام (للاختلاس) وعلى سبيل المثال نجد أن سوء استخدام الأصول(اختلاس الأصول) يمكن أن يحدث نظرا لوجود هذه العوامل:

* الفصل غير الملائم فى الاختصاصات أو في أعمال المراجعة.
* الإشراف غير الكافي علي نفقات الإدارة العليا مثل مصاريف السفر وغيرها من المصروفات.
* الرقابة غير الكافية من الإدارة علي الموظفين المسئولين عن الأصول مثل المتابعة أو الإشراف غير الكافي على المواقع البعيدة.
* اختيار غير ملائم للمتقدمين للوظائف المتعلقة بالتعامل مع الأصول.
* عدم ملاءمة طريقة حفظ السجلات فيما يخص الأصول.
* عدم ملاءمة نظام اعتماد المعاملات (علي سبيل المثال في المشتريات)
* الحماية غير الكافية للنقدية أو الاستثمارات أو المخزون أو الأصول الثابتة.
* عدم إجراء تسويات الأصول بطريقة متكاملة وفى الأوقات المناسبة.
* عدم توثيق المعاملات في حينها و بصورة ملائمة علي سبيل المثال إشعارات الإضافة للبضاعة المرتجعة.
* عدم منح أجازات إجبارية للموظفين الذين يؤدون وظائف رقابية رئيسية.
* عدم الفهم الكافي للإدارة لتكنولوجيا المعلومات والتي تمكن موظفي تكنولوجيا المعلومات من ارتكاب أعمال الاختلاس (سوء الاستخدام)
* نقص عناصر الرقابة علي السجلات الالكترونية.

التصرفات / تبرير التصرفات

* التغاضي عن الحاجة إلي متابعة أو تخفيض المخاطر المرتبطة بسوء استخدام الأصول.
* التغاضي في أعمال الرقابة الداخلية عن سوء استخدام الأصول (اختلاس الأصول) نتيجة تجاهل عناصر الرقابة الموجودة أو بواسطة الفشل في تصحيح أوجه القصور المعروفة في الرقابة الداخلية.
* السلوكيات التي تشير إلى عدم الارتياح أو عدم الرضا عن المنشأة أو طريقة معاملتها للموظفين.
* التغيرات في السلوك أو أسلوب الحياة والذي يمكن أن يبين أنه قد تمت إساءة استخدام الأصول.
* التغاضي عن السرقات الصغيرة.

ملحق (٢)

أمثلة عن إجراءات المراجعة الممكنة للتعامل مع مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس التي تم تقييمها

الأمثلة التالية هي أمثلة عن إجراءات المراجعة الممكنة للتعامل مع مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس التي تم تقييمها والناتجة عن إعداد تقارير مالية مزيفة أو سوء استخدام الأصول. ومع أن هذه الإجراءات تغطي نطاق واسع من المواقف إلا أنها تمثل أمثلة فقط عن ذلك . وبناء عليه قد لا تكون ملائمة أو ضرورية في كل حالة من الحالات. كما أن ترتيب هذه الإجراءات لا يعكس أهميتها النسبية.

الاعتبارات المأخوذة علي مستوي التأكيد

تتنوع ردود فعل مراقب الحسابات تجاه تقييمه لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والتدليس طبقا لأنواع أو توافق عوامل خطر الغش والتدليس أو الظروف التي تم تحديدها وارصده الحسابات وفئات المعاملات والتأكيدات التي يمكن أن تؤثر عليها.

والأمثلة التالية هي أمثلة عن ردود الأفعال هذه:

* زيارة المواقع أو القيام باختبارات محددة علي أسس فجائية أو غير معلنه مثل جرد النقدية في تاريخ معين علي أساس فجائي.
* طلب أن يتم جرد كميات المخزون في نهاية السنة المالية أو في تاريخ قريب من فترة الانتهاء لتقليل مخاطر التلاعب في الأرصدة في الفترة التي تكون بين تاريخ الانتهاء من عملية الجرد وتاريخ الميزانية.
* تعديل طريقة المراجعة في السنة الحالية. مثال الاتصال بالعملاء والموردين الرئيسيين شفهياً وذلك بالإضافة إلي إرسال مصادقات مكتوبة وإرسال طلبات تعزيز لأفراد محددة في داخل المنشأة أو البحث عن معلومات أكثر أو معلومات مختلفة.
* إجراء فحص تفصيلي لقيود التسوية في نهاية كل ربع سنة أو نهاية كل سنة والتحقق من القيود التي قد تبدو أنها غير عادية في طبيعتها أو مقدارها.
* بالنسبة للمعاملات الهامة أو غير العادية وبصفة خاصة تلك التي تتم في نهاية أو بالقرب من نهاية السنة ، فإنه يتم البحث عن الأطراف ذوى العلاقة ومصادر الموارد المالية التي تساند تلك المعاملات.
* القيام بإجراءات تحقيق تحليلية باستخدام البيانات التفصيلية . ومثال لذلك مقارنة المبيعات مع تكلفة المبيعات حسب الموقع وخطوط النشاط أو الشهور طبقا للتوقعات التي يراها مراقب الحسابات.
* إجراء مقابلات مع الأفراد المشتغلين بتلك الأماكن التي تم فيها تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والتدليس وذلك للحصول علي تفسيرهم لذلك الخطر وما إذا كانت أنظمة الرقابة الموجودة تواجه هذا الخطر.
* عند قيام مراقبي حسابات مستقلين بمراجعة القوائم المالية لواحدة أو أكثر من الشركات التابعة أو الأقسام أو الفروع، فإنه يجب مناقشتهم حول العمل اللازم الذي يجب القيام به للتعامل مع مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والتدليس الناتج عن معاملات وأنشطة داخل هذه الوحدات.
* إذا أصبح عمل أحد الخبراء هاما بصفة خاصة فيما يخص أحد البنود في القوائم المالية والتي يكون فيها خطر التحريف الناتج عن الغش والتدليس عاليا، فإنه يجب القيام بإجراءات إضافية تخص بعض أو كل الافتراضات أو الطرق أو النتائج التي وصل إليها الخبير لتحديد مدي معقوليتها أو إشراك خبير آخر لهذا الغرض.
* القيام بإجراءات المراجعة من أجل تحليل عينة من حسابات الميزانية في أول المدة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها مسبقا وذلك لتقييم كيف تم الوصول إلي حلول بعض القضايا المتعلقة بالتقديرات المحاسبية والأحكام الشخصية.
* القيام بإجراءات على الحسابات أو التسويات التي أعدت بواسطة المنشأة بما في ذلك الأخذ في الاعتبار تلك التسويات التي تمت فى الفترات الدورية.
* استخدام أساليب المراجعة بالحاسب الآلي مثل استخراج البيانات لاختبار أوجه النقص في مجتمع العينة.
* اختبار سلامة السجلات والمعاملات التي ينتجها الحاسب الآلي.
* البحث عن أدلة مراجعة إضافية من مصادر خارج المنشأة التي يتم مراجعتها.

ردود الأفعال المحددة – التحريف الناتج عن إعداد تقارير مالية مزيفة

و فيما يلى أمثلة على ردود الأفعال تجاه تقييم مراجع الحسابات لخطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن إعداد تقارير مالية مزيفة:

الاعتراف بالإيرادات

* القيام بإجراءات تحقيق تحليلية خاصة للإيرادات باستخدام البيانات التفصيلية مثل مقارنة الإيرادات المسجلة طبقا للشهور أو طبقا لخطوط الإنتاج أو طبقا لقطاعات النشاط أثناء الفترة المالية الحالية مع الفترات السابقة . و يمكن أن تكون أساليب المراجعة باستخدام الحاسب الآلى مفيدة في تحديد علاقات أو معاملات إيرادات غير عادية أو غير متوقعة.
* التأكيد مع العملاء علي بعض البنود المحددة في العقود وعلي عدم وجود الاتفاقيات الجانبية ، ذلك لأن الحسابات السليمة غالبا ما تتأثر بمثل تلك البنود أو الاتفاقيات ، وأن أسس الخصومات أو الفترات التي تتصل بها غالبا ما تكون موثقة بطريقة سيئة ومثال ذلك مقاييس القبول وشروط الدفع والاستلام وغياب الالتزامات المستقبلية أو المستمرة للبائعين وحق إعادة المنتج وضمان الكميات التي يعاد بيعها واشتراطات الإلغاء أو شرط الاسترداد، كل ذلك غالبا يكون ذو صلة بالموضوع في هذه الظروف.
* الاستفسار من أفراد أقسام المبيعات والتسويق في المنشاة أو المستشار القانوني الداخلي في المنشاة قيما يخص المبيعات أو الشحنات التي تكون قريبة من نهاية الفترة ومدي علمهم بوجود بنود أو شروط غير عادية تكون مصاحبة لهذه المعاملات.
* التواجد في موقع أو أكثر من المواقع في نهاية الفترة وذلك لملاحظة البضائع التي يتم شحنها أو التي يتم تجهيزها بإجراءات للشحن(أو تلك المرتجعات التي تكون في انتظار المعالجة) والقيام بإجراءات قطع سليمة للمبيعات والمخزون.
* بالنسبة للحالات التي تبدأ فيها معاملات الإيرادات و تشغيلها و تسجيلها الكترونياً يتم اختبار أنظمة الرقابة بطريقة إليكترونية لتحديد ما إذا كانت تعطي تأكد بان معاملات الإيرادات المسجلة قد حدثت وأنه قد تم تسجيلها بطريقة سليمة.

كميات المخزون

* فحص سجلات المخزون الخاصة بالمنشأة لتحديد المواقع أو الأصناف التي تكون في حاجة إلي عناية محددة أثناء أو بعد جرد المخزون.
* ملاحظة جرد المخزون في بعض المواقع فجائياً أو أن يتم عمل جرد المخزون في جميع المواقع في نفس التاريخ
* القيام بجرد في نهاية أو بالقرب من نهاية الفترة المالية لتقليل خطر التلاعب أثناء الفترة بين الجرد وتاريخ الميزانية.
* القيام بإجراءات إضافية أثناء ملاحظة الجرد، مثل الفحص الدقيق لمحتويات الأصناف الموجودة في الصناديق والطريقة التي يتم بها تخزين البضائع أو كيفية وضع البطاقات عليها والجودة (مثل درجة النقاء والدرجة أو التركيز) وذلك بالنسبة للمواد السائلة مثل العطور أو المواد الكيماوية الخاصة وقد يكون من المفيد استخدام أحد الخبراء في هذا المجال.
* مقارنة الكميات الخاصة بالفترة الحالية مع الكميات الخاصة بالفترة السابقة طبقا لنوع أو صنف المخزون أو الموقع أو طبقاً لأى معيار آخر أو مقارنة الكميات التي تم جردها مع السجلات.
* استخدام أساليب المراجعة بالحاسب الآلي لإجراء مزيداً من الاختبارات على حسابات المخزون، فعلى سبيل المثال التصنيف حسب رقم البطاقة لاختبار أنظمة رقابة البطاقة أو حسب التسلسل الرقمي لاختبار مدى أمكانية حذف البند أو حدوث ازدواجية.

تقديرات الإدارة

* استخدام احد الخبراء لعمل تقدير مستقل من أجل مقارنته بتقديرات الإدارة.
* القيام بالاستفسارات من الأفراد من خارج الإدارة ومن خارج قسم الحسابات لتعزيز قدره الإدارة ونيتها علي تنفيذ الخطط التي تتصل بعملية تحقيق هذه التقديرات.

ردود الأفعال المحددة - التحريفات الناتجة عن سوء استخدام الأصول

يستتبع وجود ظروف مختلفة بالضرورة حدوث ردود أفعال مختلفة و من المعتاد أن يتم توجيه ردود أفعال المراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس والمرتبط بسوء استخدام الأصول إلي أرصدة حسابات معينة وفئات معينة من المعاملات. ومع أن بعض ردود أفعال المراقب التي تم التنويه عنها فيما سبق في الفئتين السابقتين يمكن أن تنطبق في ظروف مثل هذه إلا أن نطاق العمل يمكن أن يرتبط بمعلومات محددة عن مخاطر سوء الاستخدام التي تم تحديدها.

وأمثلة ردود الأفعال لتقييم مراقب الحسابات لمخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن سوء استخدام الأصول تكون كالتالي:

* جرد النقدية أو الأوراق المالية في أو بالقرب من نهاية السنة.
* المصادقة المباشرة مع العملاء عن أنشطة الحسابات (بما في ذلك الإشعارات الدائنة ومرتجعات المبيعات وكذلك التواريخ التي تم فيها السداد) وذلك عن الفترة التي تتم فيها المراجعة.
* تحليل المسترد من الديون المعدومة.
* تحليل العجز في المخزون طبقا لموقع أو لنوع المنتج.
* مقارنة نسب المخزون الرئيسية مع النسب السائدة فى الصناعة.
* فحص المستندات المؤيدة لتخفيض المخزون في بطاقات المخزون.
* القيام بعمل مضاهاة بالحاسب الآلى لقائمة الموردين مع قائمة الموظفين وذلك لتحديد مضاهاة العناوين أو أرقام التليفونات.
* فحص ملفات الأفراد التي لا تحتوي أو تحتوى على عدد قليل من المستندات المؤيدة لتقييمه الشخصى.
* تحليل خصم المبيعات ومردودات المبيعات للتعرف على الاتجاهات غير العادية.
* المصادقة علي بنود محددة في العقود مع الغير.
* الحصول علي أدله عن أن العقود قد تم تنفيذها طبقا لبنودها.
* فحص سلامة المصروفات الضخمة أو غير العادية.
* فحص اعتماد قروض الإدارة العليا والأطراف ذات العلاقة وقيمتها الدفترية.
* فحص سلامة مستندات استرداد مصاريف الإدارة العليا وقيمها.

ملحق (٣)

أمثله عن الظروف التي تشير الى احتمالية حدوث الغش والتدليس

الأمثلة التالية هي أمثلة للظروف التي يمكن أن تشير إلى إمكانية احتواء القوائم المالية علي تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس.

التلاعب فى السجلات المحاسبية و يشمل ذلك التالي:

* المعاملات التي لم يتم تسجيلها كاملة أو في وقتها أو أنه لم يتم تسجيلها بطريقة سليمة بالنسبة للمبلغ أو الفترة المحاسبية أو التبويب أو سياسة المنشأة .
* الأرصدة أو المعاملات غير المؤيدة مستندياً أو غير المعتمدة .
* التسويات التي تتم في آخر لحظة والتي تؤثر تأثيراً ملحوظاً علي النتائج المالية.
* أدلة على وصول الموظفين إلي النظم أو السجلات والتي لا تتصل بأداء واجباتهم.
* الشكاوى التي تصل للمراقب عن دعاوى بوجود أعمال غش وتدليس محتملة.

التضارب أو فقدان الأدلة ويشمل التالي:

* المستندات المفقودة.
* المستندات التي يبدو أنها قد تم تبديلها.
* عدم وجود مستندات بخلاف المستندات المصورة ضوئيا او المنقولة إليكترونيا وذلك عندما يتوقع وجود المستندات الأصلية.
* بنود غير مفسرة في التسويات.
* تغيرات غير عادية في الميزانية أو تغيرات في الاتجاهات أو في نسب هامة في القوائم المالية ومثال لذلك زيادة أرصدة العملاء أكبر من زيادة الإيرادات.
* إجابات متضاربة أو تتسم بالغموض أو غير متوقعة من الإدارة أو من الموظفين نتيجة الاستفسارات أو الإجراءات التحليلية.
* التضارب غير العادى بين سجلات المنشأة وردود المصادقات.
* القيود الدائنة بمبالغ كبيرة والخصومات الأخرى التي تتم على حسابات العملاء.
* الاختلافات غير المفسرة أو التي لا يتم تفسيرها بطريقة مقنعة بين حسابات العملاء فى الأستاذ المساعد و حساب مراقبة العملاء فى الأستاذ العام أو بين كشوف حساب العملاء و استاذ مساعد العملاء.
* عجز المخزون أو فقدان الأصول ذات القيم العالية.
* عدم وجود أو فقدان الأدلة الاليكترونية التي لا تتماشى مع سياسات أو ممارسات المنشاة في الاحتفاظ بالسجلات.
* ردود للمصادقات اقل من المتوقع أو أكبر من المتوقع.
* عدم القدرة علي تقديم أدلة مستندية عن إنشاء النظم الأساسية واختبارات تغيير البرامج وتنفيذ الأنشطة خلال العام الحالى.

علاقات معقدة أو غير عادية بين مراقب الحسابات والإدارة بما في ذلك العلاقات التالية:

* رفض تقديم سجلات أو تسهيلات أو موظفين معينين أو عملاء أو موردين أو غيرهم من الذين يمكن الحصول منهم علي أدلة للمراجعة.
* ضغوط زمنية غير ضرورية تفرضها الإدارة وذلك لحل قضايا معقدة أو مثيرة للنزاع.
* شكاوى من جانب الإدارة عن سير عملية المراجعة أو تهديد الإدارة لأعضاء فريق العمل وبصفة خاصة فيما يخص تقييم مراقب الحسابات لأدلة المراجعة أو فيما يخص حل الخلافات المحتملة مع الإدارة.
* تأخير المنشاة غير المعتاد فى توفير المعلومات المطلوبة.
* عدم الرغبة في تسهيل وصول مراقب الحسابات إلي الملفات الاليكترونية الهامة من أجل الاختبار عند استخدام أساليب المراجعة بواسطة الكومبيوتر.
* رفض السماح للمراقب للوصول إلي موظفي تشغيل تكنولوجيا المعلومات الأساسية بما في ذلك أفراد الأمن والتشغيل ومطورو النظم.
* عدم الرغبة في إضافة أو تعديل الافصاحات في القوائم المالية وذلك لجعلها أكثر اكتمالا و فهما.
* عدم الرغبة في التعامل مع أوجه الضعف التي تم تحديدها في نظام الرقابة الداخلية فى الأوقات المناسبة.

و تتضمن العوامل الأخرى ما يلي:

* عدم رغبة الإدارة في السماح لمراقب الحسابات فى مقابلة المسئولين عن الحوكمة على إنفراد.
* السياسات المحاسبية التي تبدو مختلفة عن تلك المتبعة في الصناعة.
* التغييرات المتكررة في التقديرات المحاسبية والتي لا تبدو أنها ناتجة عن تغييرات في الظروف.
* تجاهل مخالفات ميثاق السلوكيات الخاص بالمنشأة.

AUDIT
ALLSH

معيار المراجعة المصري رقم (٢٥٠)
مراعاة القوانين واللوائح
عند مراجعة القوائم المالية

معيار (٢٥٠) مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية

١- مسئولية الادارة تجاه الالتزام بالقوانين واللوائح

١- متابعة المتطلبات القانونية والتأكد إن إجراءات التشغيل قد صممت طبقا لها.
٢- تأسيس وتشغيل أنظمة ملائمة للرقابة الداخلية
٣- وضع قواعد سلوكية للعمل والاعلان عنها واتباعها
٤- التأكد من تدريب العاملين على قواعد سلوكيات العمل وتفهمهم لها.
٥- متابعة الالتزام بقواعد العمل واتخاذ الاجراءات التأديبية المناسبة فى حالة عدم الالتزام
٦- تفويض إدارة مراجعة داخلية.

٢- مسئولية المراقب تجاه الالتزام بالقوانين واللوائح

١- لا يعد المراقب مسئولا عن منع واكتشاف عدم الالتزام إلا أن إجراءات المراجعة تساعد فى اكتشاف هذه المخالفات.
٢- عملية المراجعة عرضه لاحتمالات وجود تحريف هام بالقوائم المالية ناتج عن عدم الالتزام بالقوانين بسبب عدة عوامل منها:
أ) وجود قوانين تعود الى اوجه النشاط ولا يمكن اكتشافها عن طريق نظم المعلومات المتعلق بإعداد القوائم المالية.
ب) ادلة المراجعة مقنعة وليست حاسمة.
ج) وجود تواطؤ من قبل الادارة عن طريق عدم الإلتزام بالقوانين.
د) استخدام اسلوب المراجعة بالعينات
٣- يجب على المراقب تفهم الاطار القانونى للمنشأة ومدى التزامها به.

٣- بعض اجراءات المراجعة التى تساعد فى تحديد حالات عدم الالتزام

١- الاستفسار من الادارة فيما إذا كانت المنشأة ملتزمة بهذه القوانين واللوائح.
٢- فحص المراسلات الجارية مع السلطات المانحة لترخيص العمل او المنظمة له.
٣- الحصول على أدلة مراجعة كافية مناسبة حول مدى الالتزام بهذه القوانين واللوائح والتى أقر المراقب بها.

٤- الاجراءات المتبعة عند اكتشاف حالات عدم الالتزام

١- تفهم طبيعة الحالة والظروف التى أدت إليها وكافة المعلومات المتعلقة بها.
٢- تقييم الأثر على القوائم المالية من خلال :
أ) العواقب المالية المحتملة كالغرامات والعقوبات والاضرار والتهديد .
ب) ما إذا كانت العواقب المالية المحتملة تتطلب إفصاح .
ج) ما إذا كانت خطورة العواقب المالية المحتملة تشكك فى مدى تعبير القوائم المالية.
٣- توثيق النتائج ومناقشتها مع الادارة.

٥- حالات عدم الالتزام التى يعتقد المراقب أنها قد حدثت

١- تحقيقات حكومية أو دفع غرامات أو جزاءات.
٢- الشراء بأسعار أقل بكثير من أسعار السوق.
٣- مدفوعات بدون مستندات معتمدة لمراقبة النقد.
٤- تعاملات غير مصرح بها أومعاملات مسجلة بطريقة غير مناسبة.
٥- تعليق وسائل الاعلام.

٦- الابلاغ عن عدم الالتزام

أ) الادارة:
إبلاغ المسئولين عن الحوكمة أو الادارة او الحصول على دليل بأنه قد تم إبلاغهم بالشكل المناسب،وفى حالة تورط اعضاء مجلس الادارة يجب ابلاغ الامر الى المستوى الاعلى للسلطة.
ب) الى مستخدمى القوائم المالية:
إذا توصل المراقب الى أن حالات عدم الالتزام قد تؤثر تأثير هام على القوائم المالية ولم يتم إظهارها بالشكل الملائم فى القوائم المالية فعليه أن يصدر تقرير برأي متحفظ أو برأي عكسي.
ج) السلطات التنظيمية:
يمنع واجب السرية المراقب من إبلاغ عدم الالتزام لطرف ثالث ، وقد يحتاج المراقب الى استشارة قانونية مع الاخذ فى الاعتبار مسئولية تجاه المصلحة العامة ، وفى بعض الاحوال يتم تجاوز واجب السرية بموجب التشريع القانونى.

المقدمة

- ✓ عند تخطيط و تنفيذ عملية المراجعة وكذلك عند تقييم و عرض نتائج المراجعة فإن على المراقب إدراك أن **عدم التزام** المنشأة بالقوانين واللوائح قد يؤثر بشكل أساسي على القوائم المالية.
- ✓ إن مصطلح (**عدم الإلتزام**) يشير إلى/

أعمال السهو أو الأعمال التى قامت بها المنشأة محل المراجعة- إما بقصد أو بدون قصد - بالمخالفة للقوانين واللوائح السائدة ، وتتضمن هذه المخالفات معاملات قامت بها المنشأة أو لمصلحتها بواسطة إدارتها أو موظفيها.

- ✓ لغرض هذا المعيار فإن عدم الالتزام لا يتضمن المخالفات الشخصية (التى لا علاقة لها بأنشطة عمل المشروع) من قبل إدارة المنشأة أو موظفيها.

مسئولية الإدارة تجاه الالتزام بالقوانين واللوائح

- ✓ الإدارة مسئولة عن التأكد من أن معاملات المنشأة تتم طبقاً للقوانين واللوائح المعمول بها وأن مسئولية منع واكتشاف عدم الالتزام تقع على عاتق الإدارة أولاً.
- ✓ فيما يلى بعض السياسات والإجراءات التى قد تساعد الإدارة على القيام بمسئوليتها لمنع و اكتشاف عدم الالتزام:
  - متابعة المتطلبات القانونية و التأكد من أن إجراءات التشغيل قد صممت طبقاً لهذه المتطلبات.
  - تأسيس و تشغيل أنظمة ملائمة للرقابة الداخلية .
  - وضع قواعد سلوكية للعمل و الإعلان عنها وإتباعها.
  - التأكد من تدريب العاملين بالمنشأة على قواعد سلوكيات العمل المعمول بها وتفهمهم لها.
  - متابعة الالتزام بقواعد العمل واتخاذ الإجراءات التأديبية المناسبة تجاه حالات عدم الالتزام .
  - إشراك مستشارين قانونيين للمساعدة فى متابعة تنفيذ المتطلبات القانونية.
  - الاحتفاظ بملف يتضمن القوانين الهامة التى يجب على المنشأة الالتزام بها إضافة إلى سجل بالشكاوى الناتجة عن عدم الالتزام .
- ✓ وفى المنشآت الكبيرة قد تستكمل هذه السياسات و الإجراءات بتفويضات ملائمة إلى :
  - إدارة المراجعة الداخلية .
  - لجنة المراجعة.

إعتبارات المراجعة حول الالتزام بالقوانين واللوائح

- ✓ لا يعتبر المراقب ولا يمكن اعتباره مسئولاً عن منع و اكتشاف عدم الالتزام إلا أن إجراءات المراجعة السنوية تساعد في الحد من أو اكتشاف مثل هذه المخالفات.
- ✓ إن عملية المراجعة عرضة لمخاطر لا يمكن تجنبها تتعلق بعدم إمكانية اكتشاف بعض الأخطاء الهامة في القوائم المالية حتى و لو تم تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بالشكل الملائم ووفقاً لمعايير المراجعة المصرية.
- ✓ كما أنها عرضة لزيادة احتمالات وجود تحريف هام بالقوائم المالية الناتج من عدم الالتزام بالقوانين و الأنظمة المعمول بها بسبب عدة عوامل منها ما يلي:
  - وجود قوانين ولوائح تعود بالدرجة الأولى إلى أوجه النشاط للمنشأة ، وعادة ليس لها تأثير هام على القوائم المالية و لا يمكن اكتشافها عن طريق نظم المعلومات المتعلقة بإعداد التقارير المالية.
  - تأثر فعالية إجراءات المراجعة بالمحددات المتأصلة في نظام الرقابة الداخلية وباستخدام أسلوب المراجعة بالعينة.
  - أن معظم الأدلة التي يحصل عليها المراقب هي أدلة مقنعة ولكنها ليست حاسمة بطبيعتها .
  - قد يصاحب عدم الالتزام بالقوانين واللوائح تصرفاً متعمداً لإخفائه كالتواطؤ والتزوير والتعمد بعدم تسجيل المعاملات و تجاوز الإدارة لبعض الضوابط أو التحريف المقصود للبيانات المقدمة إلى المراقب.

- ✓ طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) " الهدف من عملية مراجعة القوائم المالية والمبادئ العامة التي تحكمها" فعلى المراقب أن يخطط و ينفذ عملية المراجعة مستخدماً أسلوب الشك المهني ، مدركاً بان المراجعة قد تكشف حالات أو أحداث تؤدى إلى التساؤل عن مدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح المطبقة من عدمه.
- ✓ لغرض التخطيط لعملية المراجعة، على المراقب الحصول على تفهم عام للإطار القانوني والنظامي للمنشأة والقطاع الذي تنتمي إليه ومدى التزام المنشأة بهذا الإطار.
- ✓ لغرض الحصول على التفهم العام للقوانين واللوائح فإن على المراقب عادة القيام بالآتي:
  - استخدام المعلومات المتوفرة عن النشاط للمنشأة و الصناعة التابعة له و العوامل التنظيمية و العوامل الخارجية الأخرى .
  - و الاستفسار من الإدارة عن السياسات والإجراءات المتبعة بالمنشأة المتعلقة بالالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها.
  - و الاستفسار من الإدارة عن القوانين أو اللوائح التي قد يتوقع أن يكون لها تأثيراً جوهرياً على نشاط المنشأة.
  - و مناقشة الإدارة في السياسات والإجراءات المتبناه لتحديد وتقييم والمحاسبة عن المطالبات القضائية وتقديراتها .
  - و مناقشة الإطار العام للقوانين واللوائح مع مراقبي حسابات الشركات التابعة فى الدول الأخرى (مثلاً فى حالة مطالبة الشركات التابعة بالالتزام بالقواعد التنظيمية للأوراق المالية المطبقة فى بلد الشركة الأم).
- ✓ بعد حصول المراقب على تفهم كامل، عليه تنفيذ بعض إجراءات المراجعة التى تساعد فى تحديد حالات عدم الالتزام بهذه القوانين واللوائح، حيث يتعين أخذ هذه الحالات في الاعتبار عند إعداد القوائم المالية وخاصة:
  (أ) الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت المنشأة ملتزمة بهذه القوانين و اللوائح.
  و(ب) فحص المراسلات الجارية مع السلطات المانحة لترخيص العمل أو المنظمة له.
- ✓ إضافة لذلك على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية و مناسبة حول مدى الالتزام بهذه القوانين و اللوائح و التى أقر المراقب بتأثيرها في تحديد القيم الهامة و الإفصاحات فى القوائم المالية . وعلى المراقب أن يكون على تفهم تام لهذه القوانين واللوائح لأخذها فى الاعتبار للوصول إلى تأكيدات معينة متعلقة بالقيم المسجلة بالقوائم المالية وكذلك الإفصاح الواجب بالقوائم المالية .
- ✓ مثل هذه القوانين و اللوائح يجب أن تكون راسخة ومعروفة للمنشأة وفى القطاع الذي تنتمي إليه ، وتؤخذ بعين الاعتبار عند إصدار القوائم المالية.
- ✓ على المراقب الانتباه إلي أن إجراءات المراجعة المطبقة بهدف إبداء رأى فى القوائم المالية قد تشير إلى احتمال وجود حالات عدم التزام بالقوانين واللوائح المطبقة.
  مثل/
  الإجراءات الخاصة بقراءة محاضر الاجتماعات ، الاستفسار من إدارة المنشأة والمستشار القانوني عن القضايا والمطالبات والتقديرات، وكذلك إجراءات اختبارات الفحص المستندى لتفاصيل المعاملات أو الأرصدة أو الإفصاحات.
- ✓ على المراقب الحصول على إقرارات مكتوبة بأن الإدارة قد كشفت له عن كافة حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح المعروفة أو المحتملة و التى سيؤخذ تأثيرها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية.
- ✓ من حق المراقب افتراض التزام المنشأة بالقوانين واللوائح المتبعة في حالة عدم وجود دليل بعدم إلتزامها.

الإجراءات المتبعة عند إكتشاف حالات عدم الالتزام

- ✓ **يتضمن الملحق المرفق بهذا المعيار أمثلة حول أنواع المعلومات التي قد تسترعى انتباه المراقب والتي قد تشير إلى وجود حالات من عدم الالتزام بالقوانين واللوائح.**
- ✓ عندما ينمو إلى علم المراقب معلومات تشير إلى إحتمال وجود مثل هذه الحالات، عليه تفهم طبيعة الحالة والظروف التي أدت إليها وكافة المعلومات المتعلقة بها. وذلك لغرض تقييم التأثير المحتمل على القوائم المالية.
- ✓ عند تقييم التأثير المحتمل على القوائم المالية على المراقب النظر إلى:
  - العواقب المالية المحتملة كالغرامات و العقوبات و الأضرار و التهديد بمصادرة ملكية الأصول وإيقاف نشاط المنشأة و مقاضاتها.
  - ما إذا كانت العواقب المالية المحتملة تتطلب الإفصاح.
  - ما إذا كانت العواقب المالية المحتملة من الخطورة بحيث قد يتشكك المراقب فى مدى تعبير القوائم المالية.
- ✓ عندما يقتنع المراقب بإمكانية وجود حالات من عدم الالتزام بالقوانين واللوائح فإن عليه توثيق النتائج ومناقشتها مع الإدارة.
- ✓ في حالة عدم تقديم إدارة المنشأة معلومات وافية تفيد التزامها بمثل هذه القوانين واللوائح، فعليه أن يستشير المستشار القانوني للمنشأة حول مدى تطبيق القوانين واللوائح في مثل هذه الظروف ومدى تأثيرها على القوائم المالية.
- ✓ وفى حالة عدم الاقتناع برأي المستشار القانوني للمنشأة فإن عليه استشارة مستشاره القانوني الخاص للنظر فيما إذا كان هناك انتهاك للقانون أو اللوائح والعواقب القانونية المحتملة وما هي الإجراءات الأخرى إن وجدت ، التي على المراقب اتخاذها.
- ✓ في حالة عدم الحصول على أدلة كافية بشأن مدى الالتزام بالقوانين واللوائح فإن على المراقب أخذ ذلك في الاعتبار عند إبداء رأيه على القوائم المالية.
- ✓ على المراقب النظر إلى تأثير عدم الالتزام بالقوانين واللوائح فيما يتعلق بالجوانب الأخرى لعملية المراجعة و خاصة مصداقية إقرارات الإدارة، وعلى المراقب إعادة النظر فى تقييمه للمخاطر و صحة إقرارات الإدارة في حالة عدم قدرة نظام الرقابة الداخلية على اكتشاف ومنع حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح.

الإبلاغ عن عدم الالتزام

إلى الإدارة

- ✓ على المراقب، وبأسرع وقت ممكن ، أما إبلاغ حالات عدم الالتزام التي نمت إلى علمه إلى هؤلاء المسئولين عن حوكمة الشركة أو الحصول على دليل بأنه قد تم إبلاغهم به بالشكل المناسب.
- ✓ إذا اعتقد المراقب بأن عدم الالتزام كان متعمداً و ذو تأثير هام ، فعليه إبلاغ ذلك بدون تأخير.
- ✓ في حالة شك المراقب بأن بعض أعضاء الإدارة العليا، بما فيهم أعضاء مجلس الإدارة متورطون في حالات عدم الالتزام ، فعليه إبلاغ الأمر إلى المستوى الأعلى للسلطة.
- ✓ وفى حالة عدم وجود سلطة أعلى أو إذا اعتقد المراقب بأن تقريره قد لا يؤخذ به أو عدم تأكده من الشخص الذي يوجه إليه التقرير فعليه فى مثل هذه الحالات الحصول على استشارة قانونية.

إلى مستخدمي تقرير المراقب على القوائم المالية

- ✓ إذا توصل المراقب إلى أن حالات عدم الالتزام لها تأثير هام على القوائم المالية ، ولم يتم إظهاره بشكل ملائم فى تلك القوائم ، فعليه أن يعطى رأياً بتحفظ أو رأياً عكسياً.
- ✓ فى حالة قيام المنشأة بمنع المراقب من الحصول على أدلة كافية ومناسبة لتقييم مدى احتمال حدوث حالات عدم الالتزام التي لها تأثير هام على القوائم المالية ، فان على المراقب أن يعطى رأياً بتحفظ أو يقدم تقريراً بعدم القدرة على إبداء الرأي على القوائم المالية مستنداً على وجود قيود على نطاق المراجعة.
- ✓ في حالة عدم قدرة المراقب على تحديد ما إذا كان هناك عدم التزام قد وقع أم لا بسبب قيود فرضتها الظروف وليس من قبل المنشأة ، فعليه دراسة تأثير مثل هذه الحالات على تقريره.

إلى السلطات النظامية والرقابية

- ✓ يمنع واجب السرية المراقب عادة من إبلاغ عدم الالتزام إلي طرف ثالث.
- ✓ في مثل هذه الظروف قد يحتاج المراقب إلي السعي للحصول على استشارة قانونية آخذاً في الاعتبار مسئولية المراقب تجاه المصلحة العامة، وفي بعض الحالات يتم تجاوز واجب السرية بموجب التشريع أو القانون أو المحاكم.

مثال/

في المؤسسات المالية ـ تلزم التشريعات المنظمة لها إبلاغ الجهة الإشرافية الأعلى بحالات عدم الالتزام.

الانسحاب من مهمة المراجعة

- ✓ قد يقرر المراقب بأن الانسحاب من مهمة المراجعة ضروري عندما لا تقوم المنشأة باتخاذ الإجراءات المناسبة التي يراها ضرورية في مثل تلك الظروف حتى إذا كانت حالات عدم الالتزام غير مؤثرة بشكل جوهري في القوائم المالية.
- ✓ ومن العوامل التي تؤثر على رأى المراقب/
  - التورط الضمني للإدارة العليا في المنشأة والتي قد تؤثر على مصداقية الإقرارات المقدمة من الإدارة
  - وتأثيرات علاقة المراقب المستمرة مع المنشأة.
- ✓ وللوصول إلى هذا القرار، فإن على المراقب أن يسعى للحصول على استشارة قانونية.
- ✓ طبقاً لما جاء في "الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولي مهنة المحاسبة والمراجعة"، فإن على المراقب الحالي إعلام المراقب المقترح، بناء على استفسار من المراقب المقترح، فيما إذا كانت هناك أية أسباب مهنية تحول دون قبول المراقب المقترح لمهمة تعيينه كمراقب حسابات.
- ✓ ويعتمد مدى مناقشة شئون العميل بين المراقب الحالي والمراقب المقترح على موافقة العميل بالسماح بهذه المناقشة و / أو المتطلبات القانونية.
- ✓ فى حالة رفض العميل السماح بمناقشة شئونه مع المراقب المقترح، فإن هذه الحقيقة يجب أن يفصح عنها إلى المراقب المقترح.

ملحق

مؤشرات باحتمال حدوث عدم الالتزام

أدناه أمثلة على أنواع المعلومات التى قد تستدعى انتباه المراقب و التى قد تشير إلى حدوث حالات عدم التزام بالقوانين و الأنظمة.

* التحقيق من قبل أحد الجهات الحكومية أو دفع غرامات أو عقوبات.
* مدفوعات لخدمات غير محددة أو قروض إلى استشاريين أو أطراف ذوى علاقة أو موظفين أو موظفين حكوميين.
*عمولات مبيعات أو أجور وكلاء والتي تظهر مرتفعة، مقارنة لتلك التى تدفع عادة لها من قبل المنشأة أو الجهة الصناعية أو الخدمات المستلمة فعلاً.
* مشتريات بأسعار أعلى أو أقل كثيراً عن سعر السوق.
* مدفوعات نقدية غير تقليدية أو مشتريات مسددة بشيك لحامله أو محولة إلى رقم حساب فى بنك.
* معاملات غير اعتيادية مع شركات مسجلة فى مناطق معفاة من الضرائب.
* مدفوعات عن بضائع أو خدمات تسدد إلى دولة غير دولة منشأ البضاعة أو الخدمة .
* مدفوعات بدون مستندات مراقبة النقد.
* وجود نظام محاسبى لا يستطيع، بسبب التصميم أو غيره، أن يوفر مسار مراجعة مناسب أو أدلة إثبات كافية.
* معاملات غير معتمدة ، أو معاملات مسجلة بشكل غير مناسب.
*تعليقات وسائل الإعلام.

معيار المراجعة المصري رقم (٢٦٠)
الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة
فيما يتعلق بموضوعات المراجعة

معيار (٢٦٠) الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة

١- التمهيد:

١- الهدف من المعيار:
يهدف هذا المعيار الى وضع أسس وتوفير إرشادات حول كيفية مناقشة نتائج مراجعة القوائم المالية بين مراقب الحسابات وبين الجهة أو الشخص المسئول عن الحوكمة فى المنشأة

٢- المقصود بالحوكمة:
يتمثل مصطلح الحوكمة لأغراض هذا المعيار فى الدور المسند الى الاشخاص الموكل إليهم الاشراف والرقابة ومتابعة النشاط ومدى تحقيق المنشأة لأهدافها.

٣- الاشخاص المناسبون والمسئولون عن الحوكمة:
على المراقب تحديد الاشخاص المناسبون بالمنشأة المسئولون عن الحوكمة والذين سيتم إبلاغهم بنتائج المراجعة.
وفى مصر تكون لجنة المراجعة هى المسئولة عن أعمال الحوكمة وهى بالطبع لا تلغى مسئولية مجلس الادارة واللجان الاشرافية الاخرى عن الحوكمة فى المنشأة.

٢- موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة التى يتم إبلاغها للمسئولين عن الحوكمة:

١- المنهج والنطاق العام لعملية المراجعة والمحددات المتوقعة.
٢- اختيار أو تغيير السياسات والممارسات المحاسبية الهامة.
٣- التأثير المتوقع على القوائم المالية من أى مخاطر.
٤- التسويات الناتجة عن عملية المراجعة والتى لها تأثير هام على القوائم المالية.
٥- حالات عدم التأكد الهامة المتعلقة بأحداث تزيد الشك فى قدرة المنشأة على الاستمرارية.
٦- حالات الخلاف مع الادارة والتى لها تأثير هام على القوائم المالية وتقرير المراقب.
٧- التعديلات المتوقعة فى تقرير المراقب.
٨- أى نقاط تثير اهتمامات المسئولين عن الحوكمة
٩- أى موضوعات يتم التعاقد بشأنها فيما يتعلق بشروط عملية المراجعة.

٣- توقيت الاتصال:

* على المراقب أن يبلغ عن الموضوعات ذات الصلة بالحوكمة بصفة دورية مما يسمح للمسئولين عن الحوكمة بالمنشأة بإتخاذ الاجراءات المناسبة فى التوقيت المناسب ويفضل لمراقب الحسابات مناقشة أسلوب وتوقيت الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة.

٤- وسائل الاتصال:

* قد يكون اتصال المراقب شفهيا او كتابيا ولكنه يتأثر بأكثر من عامل مثل:
١- حجم وهيكل التشغيل والهيكل القانونى وإجراء الاتصال فى المنشأة محل المراجعة.
٢- طبيعة وحساسية ومدى أهمية الموضوع محل المراجعة المطلوب إبلاغه ومناقشته.
٣- الترتيبات التى تمت فيما يخص دورية الاجتماعات.
٤- مقدار الاتصال والحوار المستمر الذي يقوم به المراقب مع المسئولين عن الحوكمة.
٥- فى حالة الاتصال الشفهى لابد من توثيق ذلك فى أوراق العمل.

٥- المتطلبات الاخرى للمعيار:

أولا: فيما يتعلق بتعديل تقرير المراقب:
لايعد ابلاغ المراقب للمسئولين عن الحوكمة بديلا لتعديل تقريره فى الحالات التى تتطلب ذلك وفقا لمعيار المراجعة المصرى ٧٠١.
ويتطلب المعيار من المراقب متابعة الاثار الناجمة عن موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة فى الاعوام السابقة على القوائم المالية للعام الحالى.

ثانيا: فيما يتعلق بالسرية:
على مراقب الحسابات الرجوع الى المتطلبات المهنية والقوانين التى قد تفرض عليه التزام السرية وذلك قبل إبلاغ نتائج المراجعة الى المسئولين عن الحوكمة بالمنشأة ، ويجب عليه اللجوء الى مستشار قانونى فى الحالات التى يكون من المتوقع فيها حدوث تداخل بين الاخلاقيات المهنية والالتزامات القانونية الخاصة بالسرية.

المقدمة

- ✓ على المراقب إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بالمنشأة بموضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة والناتجة عن عملية مراجعة القوائم المالية.
- ✓ لأغراض هذا المعيار يستخدم مصطلح:

"**حوكمة**" لشرح دور الأشخاص الموكل إليهم مهمة الإشراف و الرقابة و متابعة النشاط وهم المسئولين عن مدى تحقيق المنشأة لأهدافها من ناحية الالتزام بالقوانين المطبقة و مصداقية إعداد التقارير المالية وكفاءة و فاعلية العمليات وإعداد التقارير المالية إلى من يهمهم الأمر.ويعد القائمين على الإدارة ضمن المسئولين عن الحوكمة فقط عند أدائهم لتلك المهام.

"**موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة**" أنها النتائج التي تم التوصل إليها من خلال مراجعة القوائم المالية و التي يراها المراقب بأنها هامة وضرورية لتلبية احتياجات المسئولين عن الحوكمة بالمنشأة في الإشراف على عمليات إعداد التقارير المالية و الإفصاح. وتتضمن موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة الموضوعات التي نمت إلى علم المراقب كنتيجة لتنفيذ إجراءات المراجعة.

الأشخاص المناسبون

- ✓ على المراقب تحديد الأشخاص المناسبين بالمنشأة المسئولون عن الحوكمة و الذين سيتم إبلاغهم بنتائج عملية المراجعة.
- ✓ في مصر تعتبر لجنة المراجعة هي المسئولة عن أعمال الحوكمة فيما يتعلق بأعمال المراقب و هي بالطبع لا تلغى مسئولية مجلس الإدارة و اللجان الإشرافية الأخرى عن الحوكمة في المنشأة .
- ✓ في بعض الأحيان قد لا يكون هيكل الحوكمة في المنشأة محدداً بدقة أو أن المسئولين عن الحوكمة غير محددين بوضوح طبقاً لظروف المهمة أو لأسباب قانونية، في هذه الحالة يتعين على المراقب أن يتفق مع المنشأة على الشخص الذي سيتم إبلاغه بنتائج عملية المراجعة.
- ✓ لتجنب سوء الفهم فإن خطاب التعيين لعملية المراجعة يجب أن يشرح دور المراقب في إبلاغ موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة التي سيتوصل إليها من خلال تطبيق إجراءات المراجعة فقط. و أن المراقب غير مطالب بتصميم إجراءات مراجعة لتحقيق أهداف خاصة باهتمامات المسئولين عن الحوكمة بالمنشأة و قد يتضمن الخطاب أيضاً :
  - شرح الشكل الذي سيتم به إبلاغ موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة.
  - و تحديد المسئول الذي سيتم إبلاغه.
  - و تحديد الموضوعات ذات الصلة بالحوكمة المتفق على إبلاغها .

موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة التي يتم تبليغها

✓ على المراقب أن يأخذ بعين الاعتبار موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة التي توصل إليها من خلال مراجعة القوائم المالية و أن يبلغها إلى المسئولين عن الحوكمة بالمنشأة.

✓ وعادة ما تتضمن هذه الموضوعات ما يلي:

- المنهج و النطاق العام لعملية المراجعة متضمناً أية محددات متوقعة لعملية المراجعة أو أية متطلبات إضافية.
- اختيار أو تغيير السياسات و الممارسات المحاسبية الهامة و التي لها أو قد يكون لها تأثير على القوائم المالية للمنشأة.
- التأثير المتوقع على القوائم المالية من أية مخاطر مثل مطالبات قضائية قائمة و التي تتطلب الإفصاح عنها في القوائم المالية .
- التسويات الناتجة عن عملية المراجعة سواء سجلت بواسطة المنشأة أم لا و التي لها تأثير هام على القوائم المالية للمنشأة .
- حالات عدم التأكد الهامة المتعلقة بأحداث و ظروف معينة و التي تزيد الشك في مدى قدرة المنشأة على الاستمرارية.
- حالات الخلافات مع الإدارة و التي يكون لها منفردة أو مجتمعة تأثير هام على القوائم المالية أو على تقرير المراقب. ويجب أن يأخذ هذا الاتصال بعين الاعتبار مدى حل المشكلات نتيجة عملية المراجعة ومدى أهمية هذه الموضوعات.
- التعديلات المتوقعة في تقرير مراقب الحسابات.
- أي موضوعات تثير اهتمامات المسئولين عن الحوكمة بالمنشأة مثل نقاط الضعف في نظم الرقابة الداخلية والتساؤلات حول مدى نزاهة الإدارة ومدى ضلوع الإدارة في حوادث غش.
- أي موضوعات أخرى يتم الاتفاق بشأنها فيما يتعلق بشروط عملية المراجعة .

أ) على المراقب إبلاغ المسئولين عن الحوكمة بالتحريفات غير المصححة التى اكتشفها خلال عملية المراجعة و التي رأت الإدارة عدم أهميتها سواء بصورة فردية أو مجملة إذا أضيفت إلي تحريفات أخرى بالنسبة للقوائم المالية ككل.

ب) عدم تضمين بيان التحريفات غير المصححة الذي تم إبلاغ المسئولين عن الحوكمة عنه تلك التحريفات التي تقل عن مبلغ معين.

✓ من ضمن ما يقوم المراقب بإعلامه للمسئولين عن الحوكمة بالمنشأة ما يلي :

(أ) التبليغ فقط عن الموضوعات ذات الصلة بالحوكمة و التي نمت إلى علمه من خلال تطبيق إجراءات المراجعة.

(ب) أن إجراءات مراجعة القوائم المالية لم تصمم لمعرفة الموضوعات التي تلبى كافة احتياجات المسئولين عن الحوكمة وإنما لتلبية احتياجات المراقب لإبداء رأيه على القوائم المالية و بالتالي فإن إجراءات المراجعة قد لا تفي بكل تلك الاحتياجات.

توقيت الاتصال

✓ على المراقب أن يبلغ عن الموضوعات ذات الصلة بالحوكمة بصفة دورية مما يسمح للمسئولين عن الحوكمة بالمنشأة باتخاذ الإجراءات المناسبة في التوقيت المناسب.

✓ حتى يتم الاتصال و تبليغ الموضوعات في وقت مناسب فعلى المراقب أن يناقش مع المسئولين عن الحوكمة أساس و توقيت الاتصال ، وفي بعض الحالات يكون اتصال المراقب في وقت مبكر عما هو متفق عليه ويرجع ذلك إلى طبيعة الموضوع محل المناقشة .

وسائل الاتصال

- ✓ قد يكون اتصال المراقب مع المسئولين عن الحوكمة شفهياً أو كتابياً.
- ✓ و يتأثر قرار المراقب في تحديد وسيلة الاتصال بأكثر من عامل مثل :
  - حجم و هيكل التشغيل والهيكل القانوني و إجراءات الاتصال في المنشأة محل المراجعة.
  - طبيعة وحساسية ومدى أهمية الموضوع محل المراجعة المطلوب إبلاغه و مناقشته .
  - الترتيبات التي تمت فيما يخص دورية الاجتماعات أو إعداد التقارير عن نتائج عملية المراجعة ذات الصلة بالحوكمة.
  - مقدار الاتصال والحوار المستمر الذي يقوم به المراقب مع المسئولين عن الحوكمة .
- ✓ عند قيام المراقب بالإبلاغ عن بعض نتائج المراجعة ذات الصلة بالحوكمة بصورة شفهية ، عليه توثيق ذلك في أوراق العمل كما يجب توثيق أي ردود تتم بخصوص هذا الموضوع.
- ✓ عادة ما يقوم المراقب مبدئياً بمناقشة موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة مع الإدارة ، فيما عدا تلك الموضوعات التي تثير تساؤلات حول مدى نزاهة الإدارة. هذه المناقشة المبدئية مع الإدارة هامة جداً لتوضيح بعض الحقائق و الاتجاهات و إعطاء الإدارة فرصة لتوضيح و إضافة أية معلومات أخرى. وإذا وافقت الإدارة على إبلاغ نتائج المراجعة إلى المسئولين عن الحوكمة فإن المراقب لا يحتاج لإعادة الإبلاغ مرة أخرى طالما أنه قد أطمأن إلى أن الإبلاغ قد تم بصورة فعالة و مناسبة.

موضوعات أخرى

- ✓ إذا رأي المراقب ضرورة تعديل تقريره "طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) " التعديلات على تقرير مراقب الحسابات " فإن إبلاغ المراقب للمسئولين عن الحوكمة لا يعد بديلاً لهذا التعديل.
- ✓ على المراقب دراسة ما إذا كان هناك تأثير لما سبق إبلاغه من موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة في الأعوام السابقة على القوائم المالية للعام الحالي.وعليه أيضاً النظر فيما إذا كان الموضوع مستمراً في كونه هاماً وذو صلة بالحوكمة وما إذا كان يجب إبلاغه مرة أخرى لمسئولي الحوكمة .

السرية

- ✓ على مراقب الحسابات الرجوع إلى المتطلبات المهنية و القوانين التي قد تفرض عليه التزام السرية وذلك قبل إبلاغ نتائج المراجعة إلى المسئولين عن الحوكمة بالمنشأة.
- ✓ وفي ظروف معينة يكون التداخل المتوقع بين أخلاقيات المراقب المهنية و الالتزامات القانونية المتعلقة بالسرية و إعداد التقارير معقد جداً وفى هذه الحالات على المراقب الاستعانة بمستشار قانوني.

القوانين واللوائح

- ✓ قد تفرض القوانين أو الجهات الرقابية متطلبات بشأن ضرورة قيام المراقب بالإبلاغ عن الأمور ذات الصلة بالحوكمة. و لا يتناول المعيار هذه المتطلبات حيث أنها تختلف من ناحية محتوياتها و مضمونها و شكلها وتوقيت الاتصالات بشأنها مع مسئولي الحوكمة.

معيار المراجعة المصري رقم (٣٠٠)
تخطيط عملية مراجعة قوائم مالية

معيار (٣٠٠) تخطيط عملية مراجعة القوائم المالية

١- التمهيد

-المزايا المترتبة على التخطيط الجيد لعملية المراجعة:

١- التأكد من حصول موضوعات المراجعة الهامة على العناية المناسبة وتحديد المشاكل المتوقعة.

٢- إسناد الاعمال المناسبة لأعضاء فريق العمل.

٣- التوجيه والاشراف على أعضاء فريق العمل.

٤- تنسيق العمل المؤدى من قبل مراقبى الحسابات لوحدات الشركات .

- لا يعتبر التخطيط مرحلة منفصلة عن المراجعة:

بل هو يعتبر عملية مستمرة ومتكررة وغالبا ما تبدأ بعد مدة وجيزة من اكتمال المراجعة السابقة أو تتصل بها وتستمر حتى اكتمال عملية المراجعة الحالية.

٢- الانشطة المبدئية للمهمة

- مشتملات الانشطة المبدئية:

١- أداء إجراءات متعلقة بأستمرارية العلاقة مع العميل ومهمة المراجعة المحددة.

٢- تقييم مدى الإلتزام بالمتطلبات الاخلاقية والسلوكية.

٣- تفهم شروط المهمة.

- الغرض منها :

هو دراسة أية أحداث أو ظروف قد تؤثر بصورة سلبية على عملية التخطيط وأداء عملية مراجعة.

٣- الاستراتيجية العامة للمراجعة

-متطلبات إعداد الاستراتيجية العامة للمراجعة:

١- تحديد خصائص المهمة والتى تحدد نطاقها.

٢- تحديد أهداف إعداد التقارير الخاصة بالمهمة.

٣- دراسة العوامل الهامة والتى تمثل محور ارتكاز جهود فريق العمل.

- أهميتها:

تساعد المراقب فى التحقق من طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة لأداء المهمة.

٤- خطة المراجعة

- مشتملات خطة المراجعة:

١- وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر.

٢- وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الاضافية المخططة على مستوى التأكد.

٣- إجراءات المراجعة الاخرى الإضافية المطلوب أدائها إلتزاما بمعايير المراجعة المصرية.

- الهدف منها:

تمكين المراقب من إمكانية إجراء تعديل على الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة – ان احتاج الى ذلك.

٥- التغييرات فى قرارات التخطيط أثناء سير عملية المراجعة

يمكن للمراقب تعديل الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة، وذلك للأسباب التالية:

١- يعد التخطيط لعملية المراجعة عملية مستمرة ومتكررة تحدث أثناء عملية المراجعة.

٢- وقوع أحداث غير متوقعة وتغييرات فى الظروف أو أدلة المراجعة التى يتم الحصول عليها من نتائج إجراءات المراجعة.

٣- اكتشاف المراقب لمعلومات تختلف بصورة جوهرية عن المعلومات المتاحة له عند قيامه بتخطيط المراجعة.

٦- التوجيه والاشراف

يجب على المراقب التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والاشراف على اعضاء فريق العمل وفحص عملهم

٧- التوثيق

ينبغى على المراقب توثيق الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة وكذلك اى تغييرات جوهرية تتم عليها أثناء عملية المراجعة.

٨- الاعتبارات الاضافية التى ينبغى مراعاتها عند القيام بعملية مراجعة المنشاة لاول مرة

١- أداء إجراءات تتعلق بقبول العلاقة مع العميل ومهام المراجة المحددة.

٢- اجراء الاتصال مع المراقب السابق عند حدوث تغيير لمراقب الحسابات وفقا لمتطلبات الاداب والسلوك المهنى.

٣- إجراءات المراجعة المخططة بغرض الحصول على أدلة مراجعة ملائمة وكافية حول أرصدة أول المدة.

٤- تخصيص فريق عمل من ذوى القدرات والكفاءات الملائمة لمواجهة المخاطر الجوهرية المتوقعة.

٥- الاجراءات الاخرى المطلوبة وفقا لنظام رقابة الجودة فى المؤسسة فيما يتعلق بعمليات المراجعة لأول المدة.

المقدمة

- ✓ ينبغي علي مراقب الحسابات أن يقوم بالتخطيط لعملية المراجعة حتى يتم أداء مهمة المراجعة بطريقة فعالة.
- ✓ يتطلب التخطيط لعملية المراجعة وضع إستراتيجية مراجعة عامة للمهمة ووضع خطة مراجعة وذلك لتخفيض خطر المراجعة لمستوي منخفض مقبول نسبيا.
- ✓ إن التخطيط الجيد لعملية المراجعة يساعد على التأكد من أن موضوعات المراجعة الهامة قد نالت العناية المناسبة وأن المشاكل المتوقعة قد تم تحديدها وحلها في الوقت المناسب، وذلك حتى يتم أداء عملية المراجعة بفعالية وكفاءة.
- ✓ لا يعتبر التخطيط مرحلة منفصلة عن المراجعة ولكن علي العكس هو عملية مستمرة ومتكررة غالبا ما تبدأ بعد مدة وجيزة من اكتمال المراجعة السابقة أو تتصل بها وتستمر حتى اكتمال عملية المراجعة الحالية.

الأنشطة المبدئية للمهمة

- ✓ ينبغي علي المراقب أداء الأنشطة التالية في بداية مهمة المراجعة الحالية
  * أداء إجراءات تتعلق باستمرار العلاقة مع العميل ومهمة المراجعة المحددة
  * تقييم مدى الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية، بما فيها الاستقلالية
  * الحصول على فهم لشروط المهمة
- ✓ الغرض من أداء الأنشطة المبدئية للمهمة هذه هو ضمان أن يكون المراقب قد درس أية أحداث أو ظروف يمكنها أن تؤثر بصورة عكسية علي قدرة المراقب على التخطيط وأداء عملية المراجعة لتخفيض خطر المراجعة لمستوي منخفض مقبول نسبياً.
- ✓ يساعد أداء الأنشطة المبدئية للمهمة هذه علي ضمان أن المراقب يخطط لعملية مراجعة التي من أجلها:
  * يحافظ المراقب على الإستقلالية اللازمة والقدرة على أداء المهمة.
  * التأكد من عدم وجود أمور تتعلق بنزاهة الإدارة يمكنها أن تؤثر على إستعداد المراقب للإستمرار في المهمة.
  * عدم وجود سوء تفاهم مع العميل بالنسبة لشروط المهمة.

أنشطة التخطيط

- ➢ **إستراتيجية المراجعة العامة**
- ➢ **خطة المراجعة**
- ➢ **التغييرات في قرارات التخطيط أثناء سير عملية المراجعة**
- ➢ **التوجيه والإشراف والفحص**
- ➢ **التوثيق**
- ➢ **الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة و مع الإدارة**

➢ إستراتيجية المراجعة العامة

- ✓ ينبغي علي المراقب وضع استراتيجية مراجعة عامة من أجل عملية المراجعة
- ✓ تحدد استراتيجية المراجعة العامة نطاق وتوقيت وتوجيه عملية المراجعة و تساعد في إعداد خطة المراجعة الأكثر تفصيلا. و يتطلب وضع إستراتيجية مراجعة عامة ما يلي:

(أ) تحديد خصائص المهمة التي تحدد نطاقها مثل إطار إعداد التقارير المالية المستخدم ومتطلبات التقارير الخاصة بالنشاط وأماكن وحدات المنشأة.

و(ب) التعرف علي أهداف إعداد التقارير الخاصة بالمهمة وذلك لتخطيط توقيت عملية المراجعة وطبيعة الاتصالات المطلوبة.

و(ج) دراسة العوامل الهامة التي ستكون محور إرتكاز لجهود فريق العمل مثل تحديد مستويات الأهمية النسبية، ... إلخ.

- ✓ تساعد عملية وضع إستراتيجية عامة للمراجعة المراقب علي أن يتحقق من طبيعة وتوقيت ومدي الموارد اللازمة لأداء المهمة.
- ✓ تحدد إستراتيجية المراجعة العامة بوضوح ما يلي:

(أ) الإمكانيات التي يجب استخدامها في بعض مناطق المراجعة.

و(ب) الأعداد التي ستخصص لكل منطقة مراجعة محددة.

و(جـ) متى يتم استخدام هذه الإمكانيات سواء في مرحلة المراجعة الدورية أو في تواريخ إجراءات القطع.

و(د) كيفية إدارة وتوجيه والإشراف على هذه الإمكانيات من حيث تحديد التواريخ المتوقعة لعقد اجتماع بداية المراجعة وإجتماع الإنتهاء منها، والتواريخ المتوقعة لقيام الشريك المسئول والمدير بإجراءات الفحص (بموقع المراجعة أو خارج موقع المراجعة) وما إذا كان سيتم إستكمال مراجعة مراقبة الجودة لعملية المراجعة قبل إصدار التقرير أم لا.

- ✓ متى تم وضع الإستراتيجية العامة للمراجعة يكون المراقب قادرا علي البدء في وضع خطة مراجعة أكثر تفصيلا للتعامل مع الأمور المختلفة التي تم تحديدها في استراتيجية المراجعة العامة، مع ضرورة الأخذ في الاعتبار الحاجة لتحقيق أهداف المراجعة من خلال الاستخدام الفعال لإمكانيات المراقب.
- ✓ في عمليات مراجعة **المنشآت الصغيرة** يمكن أن تتم عملية المراجعة بأكملها بواسطة فريق مراجعة صغير للغاية. ومع وجود فريق عمل أصغر يتم التنسيق والاتصال فيما بينهم بصورة أسهل. فلا يجب أن يكون وضع استراتيجية عامة للمراجعة بالنسبة لمراجعة منشأة صغيرة معقدا أو يحتاج لوقت طويل وعادة ما يتنوع طبقا لحجم المنشأة ومدي تشابك عملية المراجعة.

➢ خطة المراجعة

- ✓ ينبغي علي مراقب الحسابات وضع خطة مراجعة لعملية المراجعة وذلك لتخفيض خطر المراجعة لمستوي منخفض مقبول.
- ✓ تكون خطة المراجعة أكثر تفصيلا من استراتيجية المراجعة العامة وتشمل طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة المفترض أن يقوم أعضاء فريق العمل بأدائها وذلك للحصول علي أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتخفيض خطر المراجعة لمستوي منخفض مقبول.
- ✓ تشمل خطة المراجعة ما يلي:

* وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم الخطر التي تم التخطيط لها والتي تكفي لتقييم خطر التحريف الهام والمؤثر.
* وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية التي تم التخطيط لها علي مستوي التأكيد لكل فئة من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الافصاحات الهامة والمؤثرة.
* إجراءات المراجعة الأخرى الإضافية مثل تلك المطلوب تنفيذها لعملية المراجعة وذلك للالتزام بمعايير المراجعة المصرية (علي سبيل المثال : السعي للحصول علي اتصال مباشر مع محامي المنشاة).

ويتم التخطيط لإجراءات المراجعة تلك أثناء سير عملية المراجعة وذلك مع تقدم تنفيذ خطة المراجعة.

➢ **التغييرات في قرارات التخطيط أثناء سير عملية المراجعة**

✓ ينبغي تحديث استراتيجية المراجعة العامة و خطة المراجعة وتغييرهما كلما لزم الأمر أثناء سير عملية المراجعة.

➢ **التوجيه والإشراف والفحص**

✓ ينبغي على المراقب التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدي التوجيه والإشراف علي أعضاء فريق العمل وفحص عملهم.

✓ تتنوع طبيعة وتوقيت ومدي التوجيه والإشراف علي أعضاء فريق العمل وفحص أعمالهم اعتمادا علي عوامل كثيرة تشمل حجم وتعقيد المنشأة و مجال عملية المراجعة ومخاطر التحريف الهام والمؤثر وقدرات وكفاءة العاملين الذين يقومون بأداء عملية المراجعة.

✓ يخطط مراقب الحسابات طبيعة وتوقيت ومدي التوجيه والإشراف علي أعضاء فريق العمل استنادا إلى مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها.

✓ في أعمال المراجعة للمنشآت الصغيرة قد يقوم الشريك المسئول عن المراجعة بأداء عملية المراجعة بأكملها. وفي مثل هذه الحالات لا تثار مسألة التوجيه والإشراف علي أعضاء فريق المهام ولا فحص أعمالهم لأن الشريك المسئول القائم بعملية المراجعة يكون علي دراية بجميع جوانب العمل، ومع ذلك فإن الشريك المسئول القائم بعملية المراجعة يحتاج إلي التأكد من أن عملية المراجعة قد تم أداؤها طبقا لمعايير المراجعة المصرية.

✓ وعندما يتعلق الأمر بأمور معقدة أو غير عادية بصورة خاصة وتكون عملية المراجعة تمت بواسطة ممارس واحد، يكون من الأفضل الترتيب لإستشارة مراقبين آخرين لديهم الخبرة المناسبة أو استشارة المنظمة المهنية التى يتبعها المراقب.

➢ **التوثيق**

✓ ينبغي علي المراقب توثيق استراتيجية المراجعة العامة وخطة المراجعة وكذلك أية تغييرات جوهرية تتم عليها أثناء عملية المراجعة.

✓ يكون توثيق المراقب لخطة المراجعة كافيا لإظهار طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات تقييم الخطر الذي تم التخطيط لها وإجراءات المراجعة الإضافية علي مستوي التأكيد لكل فئة هامة من فئات المعاملات وأرصد الحسابات والافصاحات لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها.

✓ يتضمن توثيق المراقب لأية تغييرات جوهرية في استراتيجية المراجعة العامة وخطة المراجعة التفصيلية الأصلية أسباب التغييرات الجوهرية واستجابة المراقب للأحداث أو الظروف أو نتائج إجراءات المراجعة التي تسببت في هذه التغييرات.

✓ يعتمد شكل ومدي التوثيق علي أمور عديدة مثل حجم وتعقيد المنشأة والأهمية النسبية ومدي التوثيق وظروف عملية المراجعة المحددة.

➢ **الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة و مع الإدارة**

✓ يمكن أن يناقش المراقب محتويات التخطيط مع المسئولين عن الحوكمة ومع إدارة المنشاة.

✓ عادة ما تشمل المناقشات مع **المسئولين عن الحوكمة** استراتيجية المراجعة العامة وتوقيت المراجعة بما فى ذلك أية قيود عليها أو أية متطلبات إضافية.
وتتم المناقشات مع **الإدارة** لتسهيل قيادة وإدارة مهمة المراجعة.
إلا أن استراتيجية المراجعة العامة وخطة المراجعة تظل مسئولية **المراقب**.

✓ ينبغي توخى الحذر حتى لا تكون فاعلية المراجعة عرضة للخطر ، مثل أن يقوم المراقب بدراسة ما إذا كانت مناقشة طبيعة و توقيت إجراءات المراجعة التفصيلية مع الإدارة تعرض فعالية المراجعة للخطر عن طريق إمكانية تنبوء الإدارة بإجراءات المراجعة.

إعتبارات إضافية لعملية مراجعة منشاة لأول مرة

- ✓ ينبغي علي مراقب الحسابات القيام بالأنشطة التالية قبل البدء في عملية مراجعة تتم لأول مرة:
(أ) القيام بإجراءات تتعلق بقبول العلاقة مع العميل ومهام المراجعة المحددة.
(ب) الإتصال مع المراقب السابق في حالة حدوث تغيير فى مراقبي الحسابات ، وذلك طبقا لمتطلبات الآداب و السلوك المهني.
- ✓ يعتبر الغرض والهدف من التخطيط لعملية المراجعة واحدا سواء أكانت المراجعة مراجعة **لأول مرة** أو **مهمة متكررة**.
- ✓ بالنسبة لعملية المراجعة **لأول مرة** يمكن أن يحتاج المراقب لان يتوسع في أنشطة التخطيط لأنه عادة لا يملك الخبرة السابقة مع المنشأة التي تكون محل دراسة عند التخطيط لعمليات المراجعة.
- ✓ بالنسبة لعملية المراجعة لأول مرة، فهناك أمورا إضافية يمكن أن يضعها المراقب في اعتباره عند وضعه لإستراتيجية المراجعة العامة وخطة المراجعة وتشمل ما يلي:
* يجب عمل ترتيبات مع المراقب السابق، علي سبيل المثال/ فحص أوراق عمله.
* أية موضوعات هامة تمت مناقشتها مع الإدارة فيما يتعلق باختيار المراقبين لأول مرة وإبلاغ هذه الأمور للمسئولين عن الحوكمة وكيفية تأثير هذه الأمور علي استراتيجية المراجعة العامة وخطة المراجعة.
* إجراءات المراجعة التي تم التخطيط لها للحصول علي أدلة مراجعة ملائمة وكافية فيما يتعلق بأرصدة أول المدة.
* تكليف فريق عمل من العاملين بالمؤسسة من ذوي القدرات والكفاءات المناسبة لمواجهة المخاطر الجوهرية المتوقعة.
* الإجراءات الأخرى التي يتطلبها نظام رقابة الجودة في المؤسسة بالنسبة لعمليات المراجعة لأول مرة.

ملحق

أمثلة علي الأمور التى يمكن أن يدرسها المراقب عند وضعه الإستراتيجية العامة لعملية مراجعة

يقدم هذا الملحق أمثلة علي أمور يمكن أن يدرسها المراقب عند وضعه إستراتيجية المراجعة العامة. وسيؤثر العديد من هذه الأمثلة أيضا علي خطة المراجعة التفصيلية التي يضعها المراقب. وتغطي الأمثلة المعطاة العديد من الأمور التي تنطبق علي العديد من مهام المراجعة، إلا أنه يمكن أن يتطلب معيار مراجعة آخر أداء بعض الأمور المشار إليها أدناه ، فليست كل الأمور ذات صلة بكل عملية مراجعة ولا أن هذه القائمة تعتبر شاملة. بالإضافة إلي ذلك يمكن أن يدرس المراقب هذه الأمور بترتيب يختلف عن ذلك الترتيب الموضح أدناه.

نطاق عملية المراجعة

يمكن أن يأخذ مراقب الحسابات في اعتباره الأمور التالية عند تحديد نطاق عملية المراجعة:
* إطار إعداد التقارير المالية التي أعدت من أجله المعلومات المالية التي يجب مراجعتها، ويتضمن ذلك الحاجة إلي أية تسويات مع إطار محاسبي آخر.
* متطلبات إعداد التقارير الخاصة بالنشاط مثل التقارير المطلوبة من الجهات الرقابية المعنية.
* التغطية المتوقعة للمراجعة ، ويشمل ذلك عدد وأماكن وحدات الشركة التي ينبغي أن تدخل فى القوائم المالية.
* طبيعة علاقة الرقابة بين الشركة الأم وفروعها والتي تحدد كيفية تجميع حسابات المجموعة.
* المدى الذي تتم فيه مراجعة وحدات الشركة بواسطة مراقبين آخرين.
* طبيعة قطاع النشاط الذي ينبغي مراجعته ويتضمن ذلك الحاجة للمعرفة المتخصصة .
* عملة التسجيل المستخدمة بما فى ذلك أية حاجة لترجمة العملات للمعلومات المالية محل المراجعة.
* الحاجة إلى مراجعة القوائم المالية المستقلة مراجعة قانونية، بالإضافة إلى عملية مراجعة القوائم المالية المجمعة .
* مدى كفاءة عمل المراجعين الداخليين ومدى الاعتماد المتوقع من المراقب عليهم.
* إستخدام المنشأة للمنظمات الخدمية و كيفية حصول المراقب على أدلة تتعلق بتصميم أو تنفيذ أنظمة الرقابة التي يتم تطبيقها.
* الاستخدام المتوقع لأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في مراجعات سابقة ، على سبيل المثال، أدلة المراجعة المتعلقة بإجراءات تقييم الخطر و اختبارات فاعلية الضوابط.
* تأثير تكنولوجيا المعلومات على إجراءات المراجعة و تشمل توافر المعلومات و الاستخدام المتوقع لأساليب المراجعة بالكمبيوتر.
* التنسيق بين التغطية المتوقعة و توقيت أعمال المراجعة مع أى فحص محدود للمعلومات المالية و تأثير المعلومات التى تم الحصول عليها أثناء مثل ذلك الفحص على عملية المراجعة.
* مناقشة الأمور التي يمكن أن تؤثر على المراجعة مع العاملين بالمنشأة.
* تواجد موظفي العميل و توفر البيانات.

أهداف إعداد التقارير و توقيت عملية المراجعة و الاتصالات المطلوبة

يمكن أن يقوم المراقب بدراسة الأمور التالية عند التحقق من أهداف إعداد التقارير الخاصة بالمهمة و توقيت عملية المراجعة و طبيعة الاتصالات المطلوبة:
* توقيتات التقارير الخاصة بالمنشأة مثل تلك الموجودة فى المراحل الدورية و المراحل الأخيرة.
* تنظيم الاجتماعات مع الإدارة و المسئولين عن الحوكمة بخصوص أنواع وتوقيتات التقارير المتوقعة والواجب إصدارها والاتصالات الأخرى الشفهية والكتابية، وتتضمن تقرير مراقب الحسابات وخطابات الإدارة والاتصالات مع المسئولون عن الحوكمة.
* المناقشة مع الإدارة بخصوص الاتصالات المتوقعة بشان أعمال المراجعة أثناء المهمة و التقارير المتوقعة الناتجة عن إجراءات المراجعة.
* الاتصال مع مراقبى وحدات المنشأة بخصوص أنواع و توقيتات التقارير المتوقعة الواجب إصدارها والاتصالات الأخرى التى تتعلق بمراجعة وحدات المنشأة.

* طبيعة و توقيت الاتصالات المتوقعة بين أعضاء فريق العمل و يشمل طبيعة و توقيت اجتماعات الفريق وتوقيت فحص العمل الذي تم اداؤة.
* ما إذا كانت هناك أية اتصالات متوقعة أخرى مع الغير و يتضمن ذلك أية مسئولية عن إعداد تقارير قانونية أو تعاقدية ناتجة عن المراجعة.

توجيه عملية المراجعة

يقوم المراقب بدراسة الأمور التالية عند تخطيطه لأسلوب توجيه عملية المراجعة:
* فيما يتعلق بالأهمية النسبية
  - تحديد الأهمية النسبية لأغراض التخطيط
  - تحديد و تبليغ الأهمية النسبية لمراقبي حسابات وحدات المنشأة.
  - إعادة دراسة الأهمية النسبية أثناء سير عملية المراجعة.
  - تحديد المكونات الهامة وأرصدة الحسابات.
* مناطق المراجعة التي يزيد فيها خطر التحريف الهام و المؤثر.
* تأثير خطر التحريف الهام و المؤثر الذي تم تقييمه على مستوى القوائم المالية ككل على التوجيه والإشراف والفحص.
* إختيار فريق العمل (ويتضمن ذلك، إذا لزم الأمر، فاحص ما قبل الإصدار) و تكليف فريق العمل بأعمال المراجعة و يتضمن ذلك تكليف أعضاء الفريق ذوى الخبرة المناسبة في مناطق المراجعة التي قد ترتفع فيها مخاطر التحريف الهام والمؤثر.
* موازنة عملية المراجعة مع ضرورة مراعاة تخصيص الوقت المناسب لمناطق المراجعة التي يمكن أن ترتفع بها مخاطر التحريف الهام والمؤثر.
* الطريقة التي يؤكد بها المراقب، لأعضاء فريق العمل، على الحاجة للحفاظ على عقل يقظ و على ممارسة الشك المهني عند جمع أدلة المراجعة و تقييمها.
* نتائج المراجعات السابقة التي تضمنت تقييم فعالية تشغيل نظام الرقابة الداخلية، و طبيعة جوانب الضعف التي تم تحديدها و الإجراء المتخذ لمواجهتها.
* أدلة التزام الإدارة بتصميم و تشغيل نظام رقابة داخلية سليم و أدلة التوثيق الملائمة لمثل هذا النظام.
* حجم المعاملات والتي عن طريقها يمكن أن يحدد مراقب الحسابات ما إذا كان اعتماده على نظام الرقابة الداخلية سيكون أكثر فاعلية أم لا.
* أهمية تواجد الرقابة الداخلية في جميع أنحاء المنشاة من اجل التوصل إلى تشغيل ناجح للنشاط.
* التطورات الهامة في النشاط التي تؤثر على المنشاة بما فى ذلك التغييرات في نظام تكنولوجيا المعلومات وعمليات النشاط و التغييرات في الإدارة العليا والاستحواذات والاندماجات والانقسامات.
* تطورات النشاط الهامة مثل التغييرات في لوائح النشاط و المتطلبات الجديدة لإعداد التقارير.
* التغييرات الهامة في إطار إعداد التقارير المالية مثل معايير المحاسبة.
* أية تطورات أخرى هامة ذات صلة مثل التغييرات في البيئة القانونية التي تؤثر على المنشأة.

معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥)
تفهم المنشأة وبيئتها
وتقييم مخاطر التحريف الهام

معيار (٣١٥) تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام

١- إجراءات تقييم الخطر فيها

هى إجراءات للوصول الى تفهم المنشأة وبيئتها، لذا يجب على المراقب أداء إجراءات تقييم الخطر التالية ليتوصل الى تفهم للمنشأة وبيئتها:

١- الاستفسار من الادارة ومن الاخرين داخل المنشأة

٢- القيام بالاجراءات التحليلية

٣- الملاحظة والتفتيش

٤- فحص مستندى

٥- قراءة التقارير التى اعدتها الادارة

٦- زيارة مواقع المنشأة ومصانعها

٢-جوانبتفهم المنشأة وبيئتها التى ينبغى على المراقب التوصل إليها:

١-العوامل الصناعية والتنظيمية والخارجية

٢- طبيعة المنشأة، بما فى ذلك اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية

٣- الاهداف والاستراتيجيات والمخاطر المتعلقة بها

٤- قياس وتقييم الاداء المالى للمنشأة.

٥- الرقابة الداخلية وعناصرها:

أ) بيئة الرقابة

ب) عملية تقييم المخاطر فى المنشأة

ج) نظام المعلومات بما فى ذلك عمليات النشاط المرتبطة بها

د) أنشطة الرقابة

هـ) متابعة أنظمة الرقابة

٣- تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام

-على المراقب تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى كل من:

أ) القوائم المالية ككل.

ب) مستوى التأكد لفئات المعاملات ولأرصدة الحسابات والافصاحات

- وتحقيقا لهذا الغرض يجب على المراقب القيام بما يلى:

١- تحديد المخاطر طوال قيامه بعملية تفهم المنشأة

٢- ربط المخاطر بالخطأ المحتمل حدوثه

٣- دراسة احتمال حدوث تحريف هام فى القوائم المالية

٤- المخاطر الجوهرية

-يجب على المراقب تحديد المخاطر الجوهرية وفقا لحكمه الشخصى المهنى التى تتطلب اعتبارات مراجعة خاصة

- الامور التى ينبغى على المراقب مراعاتها عند ممارسة حكمه المهنى

١- استثناء تأثير الضوابط التى تم التعرف عليها والمرتبطة بالخطر

٢- تنشأ المخاطر الجوهرية غالبا من مخاطر التشغيل التى يمكن ان ينتج عنها تحريف هام ومؤثر

٣- ارتباط المخاطر الجوهرية بالمعاملات الهامة غير الروتينية

-وهناك مخاطر لا تستطيع إجراءات التحقق بمفردها توفير أدلة مراجعة كافية ومناسبة لها، مثل:

أ) مزاولة المنشأة لأنشطتها بأستخدام تكنولوجيا المعلومات مع عدم وجود أى مستندات بخلاف ما تم عن طريق نظم تكنولوجيا المعلومات

ب) قيام المنشأة بتوفير الخدمات لعملائهاعن طريق وسائل الكترونية

٥- الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة

- إذا قام المراقب بتحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الذى لم تقم المنشأة بالسيطرة عليها وأن الرقابة عليه كانت غير كافيه، وأن تقرير المراقب انتهى لوجود ضعف هام ومؤثر فى عملية تقييم المخاطر الخاصة بالمنشأة فى هذه الحالة يقوم المراقب بإبلاغ المسئولين عن الحوكمة

٦- التوثيق

-يجب على المراقب توثيق الامور التالية:

أ) المناقشات التى تتم فيما بين أعضاء فريق العمل

ب) العناصر الرئيسية لمدى التفهم الذى تم الحصول عليه لكل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها وعناصر الرقابة الداخلية بها

ج) مخاطر التحريف الهام والمؤثر المحددة على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التاكيد.

د) المخاطر الجوهرية وعناصر الرقابة المتعلقة بها والتى تم تقييمها

المقدمة

✓ ينبغي علي المراقب تفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بدرجة كافية لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في مراجعة القوائم المالية، سواء كان ذلك راجع إلي أعمال الغش والتدليس أم إلي الخطأ، وان يكون هذا التفهم كافيا إلي المدى الذي يستطيع معه المراقب القيام بتصميم والقيام بإجراءات مراجعة إضافية.

إجراءات تقييم الخطر ومصادر المعلومات عن المنشاة وبيئتها ، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها

✓ يعتبر الوصول إلي تفهم للمنشأة وبيئتها ، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها ، عملية متصلة، وديناميكية لتجميع وتحديث وتحليل المعلومات أثناء عملية المراجعة.

إجراءات تقييم الخطر

✓ يجب علي مراقب الحسابات أن يقوم بأداء إجراءات تقييم الخطر التالية لكي يتوصل إلي تفهم للمنشاة ولبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها:

(أ) الاستفسار من الإدارة ومن الآخرين داخل المنشأة .

و(ب) القيام بالإجراءات التحليلية .

و(ج) القيام بأعمال الملاحظة والتفتيش .

✓ بالإضافة إلي ذلك يقوم المراقب بأداء إجراءات المراجعة الأخرى حيث قد تكون المعلومات التي تم الحصول عليها مفيدة في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر. ويمكن أيضا أن تكون معلومات المراجعة التي يتم الحصول عليها من المصادر الخارجية مفيدة في الحصول علي معلومات عن المنشأة.

(أ-) علي الرغم من أن أكثر المعلومات التي يحصل عليها مراقب الحسابات عن طريق **الاستفسار** تكون من الإدارة ومن المسئولين عن إعداد التقارير المالية و من آخرين داخل المنشأة، فإن هذه المعلومات يمكن أن تكون مفيدة في إعطائه رؤية مختلفة في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر.

وعند تحديد الآخرين، داخل المنشأة الذين يمكن توجيه الاستفسارات إليهم و مدي هذه الاستفسارات، يضع المراقب في حسبانه ماهية المعلومات التي يمكن الحصول عليها و التي قد تساعده في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر، ومثال ذلك:

- يمكن أن تساعد الاستفسارات الموجهة للمسئولين عن الحوكمة مراقب الحسابات في فهم البيئة التي يتم فيها إعداد القوائم المالية.
- يمكن أن ترتبط الاستفسارات الموجهة للأفراد العاملين في أنشطة المراجعة الداخلية بمدي تصميم وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة وما إن كانت الإدارة قد تعاملت بطريقة كافية مع أي من النتائج التي توصلت إليها هذه الأنشطة.
- يمكن أن تساعد الاستفسارات من الموظفين المشاركين في بدء، و تشغيل، أو تسجيل المعاملات المعقدة أو غير العادية مراقب الحسابات في تقييم مدي ملاءمة اختيار وتطبيق سياسات محاسبية محددة.
- يمكن أن ترتبط الاستفسارات الموجهة إلي المستشار القانوني الداخلي للمنشأة عن مدي الالتزام بالقوانين واللوائح و مدي علمه بأعمال الغش والتدليس أو الاشتباه بها والتي تؤثر علي المنشأة والضمانات والالتزامات الخاصة بما بعد البيع والترتيبات (مثل المشاريع المشتركة) مع شركاء النشاط وتفسير شروط العقود.
- يمكن أن ترتبط الاستفسارات الموجهة إلي أفراد التسويق أو المبيعات بالتغيرات في استراتيجيات تسويق المنشأة، واتجاهات البيع أو الترتيبات التعاقدية مع عملائها.

(ب-) يمكن أن تكون **الإجراءات التحليلية** مفيدة في تحديد وجود معاملات أو أحداث غير عادية، ومبالغ، ونسب، واتجاهات غير عادية والتي قد يستنبط منها دلالات ذات تأثير علي القوائم المالية وأعمال المراجعة. وعند مقارنة هذه التوقعات مع المبالغ المسجلة، أو النسب المستخرجة منها فإن ذلك قد يؤدي إلي ظهور علاقات غير عادية أو غير متوقعة، وعلى المراقب أن يضع في إعتباره هذه النتائج عن تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر.

(جـ-) يمكن أن تفيد **الملاحظة والتفتيش** في دعم الاستفسارات من الإدارة ومن الآخرين كما أنها توفر معلومات عن المنشأة وعن بيئتها. وعادة ما تشمل إجراءات المراجعة هذه على ما يلي:

- ملاحظة أنشطة وعمليات المنشأة.
- فحص المستندات (مثل خطط واستراتيجيات النشاط)، والسجلات و دليل أعمال الرقابة الداخلية.
- قراءة التقارير المالية التي أعدتها الإدارة (مثل تقارير الإدارة الربع سنوية والقوائم المالية الدورية) والمسئولون عن الحوكمة (مثل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة).
- زيارات إلي مواقع المنشأة و مصانعها.
- تتبع المعاملات من خلال نظام المعلومات ذو الصلة بعملية إعداد التقارير المالية (الأعمال الروتينية).

✓ عندما ينوي المراقب استخدام المعلومات عن المنشأة وبيئتها التي حصل عليها في فترات سابقة، فإنه يتوجب عليه تحديد ما إذا كان قد حدثت أية تغيرات يمكن أن تؤثر علي مصداقية مثل هذه المعلومات بالنسبة لأعمال المراجعة الحالية.

✓ بالنسبة للمهام المستمرة، تساهم الخبرة السابقة للمراقب مع المنشأة في تفهمه لها.

✓ يأخذ المراقب في اعتباره المعلومات الأخرى المرتبطة بأعمال المراجعة مثل تلك التي حصل عليها عند قبول أو استمرار العلاقة مع العميل أو الخبرة العملية المكتسبة من أداء مهام أخرى للمنشأة، على سبيل المثال مهمة فحص معلومات مالية دورية.

المناقشة ما بين أعضاء فريق العمل

✓ يجب علي أعضاء فريق العمل أن يتناقشوا فيما بينهم في قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريفات هامة ومؤثرة.

✓ تهدف هذه المناقشة بالنسبة لأعضاء فريق العمل إلي الحصول علي تفهم أفضل لاحتمالية حدوث التحريفات الهامة والمؤثرة على القوائم المالية الناتجة عن الغش أو عن الخطأ في المجالات المحددة المكلفين بها، وان يتفهموا كيفية تأثير نتائج إجراءات المراجعة التي يقومون بها علي جوانب أخرى من عملية المراجعة بما في ذلك القرارات المتخذة بشأن طبيعة وتوقيت ومدي إجراءات المراجعة الإضافية.

✓ يتيح هذا النقاش الفرصة لأعضاء فريق العمل الأكثر خبرة، بما في ذلك الشريك المسئول للمشاركة بآرائهم المبنية علي معلوماتهم عن المنشأة ، وبالنسبة لأعضاء فريق العمل لتبادل المعلومات عن مخاطر النشاط التي تتعرض له المنشاة وعن كيفيته وأين يمكن أن تتعرض القوائم المالية للتحريف الهام والمؤثر.

✓ يستخدم الحكم المهني من أجل تحديد أي من أعضاء فريق العمل يجب أن ينضم للمناقشة ومتى وكيف ستدور المناقشة، ومدي تلك المناقشة. ومن العوامل الأخرى التي يجب وضعها في الاعتبار عند التخطيط للمناقشة هو ما إذا كان الأمر يتطلب إشراك خبراء يتم تعينهم ضمن فريق العمل.

✓ يقوم المراقب بتخطيط وأداء عملية المراجعة متبعا أسلوب الشك المهني. ويؤكد النقاش فيما بين فريق العمل علي الحاجة للاحتفاظ بالشك المهني خلال فترة المهمة، وذلك حتى يكون متنبها للمعلومات أو الظروف التي تشير إلي احتمال حدوث تحريف هام ومؤثر ناتج عن أعمال الغش أو الخطأ وانه يجب أن يكون دقيقاً في تتبع مثل هذه المؤشرات.

✓ طبقاً لظروف المراجعة، فإنه يمكن أن تحدث مناقشات أكثر لتسهيل التبادل المستمر للمعلومات بين أعضاء فريق العمل فيما يخص قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريفات هامة ومؤثرة.

تفهم المنشاة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها

- ✓ يتشكل تفهم المراقب للمنشاة وبيئتها من تفهمه للجوانب التالية:
(أ) العوامل الصناعية، والتنظيمية، والخارجية الأخرى بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
(ب) طبيعة المنشأة بما في ذلك اختيار المنشأة وتطبيقها للسياسات المحاسبية.
(جـ) الأهداف والاستراتيجيات وما يرتبط بها من مخاطر النشاط ، والتي يمكن أن ينتج عنها تحريف هام ومؤثر للقوائم المالية .
(ء) قياس وتقييم الأداء المالي للمنشأة.
(هـ) الرقابة الداخلية.
- ✓ **يحتوي الملحق رقم (١) علي أمثلة عن الأمور التي يمكن للمراقب أن يضعها في اعتباره عند الوصول إلي تفهم للمنشاة وبيئتها فيما يخص الجوانب التي وردت أعلاه من (أ) إلي (د). و يحتوي الملحق رقم (٢) علي شرح تفصيلي لعناصر الرقابة الداخلية.**
- ✓ تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر التي تم آداؤها علي ظروف المهمة مثل حجم ودرجة تعقيد المنشأة وخبرة المراقب بها، وبالإضافة لذلك يكون التعرف على التغيرات الهامة في أي من الجوانب الموضحة أعلاه في المنشأة من فترات سابقة، هاماً بصفة خاصة في الحصول علي تفهم كاف للمنشاة لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر.

العوامل الصناعية والتنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق

- ✓ يجب علي المراقب أن يتوصل إلي تفهم للعوامل المتصلة بالصناعة والنظم والعوامل الخارجية الأخرى بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- ✓ يمكن أن ينتج عن الصناعة التي تعمل فيها المنشأة مخاطر محددة للتحريف الهام والمؤثر والذي ينشأ من طبيعة النشاط أو من درجة التنظيم، وفي هذه الحالات، يدرس المراقب ما إذا كان فريق العمل يضم أفراد لديهم المعلومات والخبرة الكافية.
- ✓ غالباً ما تحدد المتطلبات القانونية والتنظيمية إطار إعداد التقارير المالية المطبق والذي ستستخدمه الإدارة في إعداد القوائم المالية للمنشأة. وفي أغلب الحالات سوف يكون ***معايير المحاسبة المصرية***. ويكون لدى المراقب والمنشأة تفهم مشترك لهذا الإطار.
- ✓ وفي بعض الحالات قد تقرر المنشأة أن ***المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*** مناسبة لمتطلبات إعداد التقارير المالية فيها. ويدرس المراقب هنا ما إذا كانت القوانين تحدد أية متطلبات لإعداد التقارير المالية من أجل النشاط الذي تعمل فيه المنشأة، حيث أنه يمكن أن تحرف القوائم المالية تحريفا هاما ومؤثرا في سياق إطار إعداد التقارير المالية المطبق وذلك في حالة فشل الإدارة في إعداد القوائم المالية طبقا لهذه القوانين.

طبيعة المنشاة

- ✓ يجب علي المراقب أن يتوصل إلي تفهم لطبيعة المنشأة.
- ✓ يعتبر تفهم الملكية والعلاقات بين الملاك و الآخرين أو المنشآت الأخرى أمر هام في تحديد ما إذا كانت معاملات الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها ويتم المحاسبة عنها بالصورة المناسبة.
- ✓ يجب علي مراقب الحسابات أن يتوصل إلي تفهم لاختيار المنشاة وتطبيقها للسياسات المحاسبية وان يضع في اعتباره ما إذا كانت هذه السياسات مناسبة لأنشطتها وما إذا كانت تتماشي مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة في الصناعة ذات الصلة.

الأهداف والإستراتيجيات ومخاطر النشاط المرتبطة بها

- ✓ ينبغي علي مراقب الحسابات أن يتوصل إلي تفهم لأهداف المنشأة وإستراتيجيتها ومخاطر النشاط المرتبطة بها والتي يمكن أن ينتج عنها تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية.
- ✓ تعتبر مخاطر النشاط أوسع وأشمل من مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية علي الرغم من أنها تشمل تلك الأخيرة. ويزيد فهم مخاطر النشاط من احتمالية تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر. ومع ذلك فإن مراقب الحسابات لا يكون مسئولا عن تحديد أو تقييم جميع مخاطر النشاط.
- ✓ يكون لأغلب مخاطر الأنشطة فى النهاية توابع مالية، وبالتالي يؤثر ذلك علي القوائم المالية. ومع ذلك، لا تتسبب جميع مخاطر الأنشطة في تحريف هام ومؤثر.
- ✓ **و يعطي ملحق رقم (٣) من هذا المعيار أمثلة عن الظروف والأحداث التي يمكن أن تشير إلي مخاطر التحريف الهام والمؤثر.**
- ✓ عادة ما تحدد الإدارة مخاطر النشاط وتقوم بوضع الطرق لمواجهتها. وعملية تقييم الخطر هذه هي جزء من نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ المنشآت الأصغر عادة ما يكون تفهم مراقب الحسابات مبنياً علي الاستفسار من الإدارة وملاحظة كيفية استجابة المنشأة لمثل هذه الموضوعات.

قياس وفحص الأداء المالي للمنشاة

- ✓ يجب علي مراقب الحسابات أن يصل إلي تفهم لقياس وفحص الأداء المالي للمنشأة.
- ✓ وتخلق قياسات الأداء سواء كانت خارجية أم داخلية ضغوطا علي المنشأة التي بدورها يمكن أن تحفز الإدارة علي اتخاذ إجراءات لتحسين أداء النشاط أو أن تحرف القوائم المالية . ويساعد الوصول إلي فهم لقياس أداء المنشاة مراقب الحسابات علي دراسة ما إذا كانت مثل هذه الضغوط ينتج عنها أفعال من جانب الإدارة يمكن أن تزيد من خطر التحريف الهام والمؤثر.
- ✓ يجب التفرقة بين قياسات وفحص الإدارة للأداء المالي للمنشأة وبين متابعة عناصر الرقابة علي الرغم من تشابه الأهداف.
- ✓ وتهتم متابعة **عناصر الرقابة** علي وجه التحديد بالتشغيل الفعال لنظام الرقابة الداخلية من خلال دراسة معلومات عن عناصر الرقابة.
- ✓ ويتم قياس وفحص **الأداء** للوقوف عما إذا كان أداء النشاط قد حقق الأهداف التي وضعتها الإدارة (أو الغير)، ولكن في بعض الحالات تعطي مؤشرات الأداء معلومات تمكن الإدارة من تحديد أوجه النقص في نظام الرقابة الداخلية.
- ✓ يمكن أن تشمل المعلومات التي ترد من الداخل وتستخدم بواسطة الإدارة من أجل هذا الغرض على مؤشرات أداء هامة (مؤشرات مالية وغير مالية). ويمكن أيضا أن تقيس الأطراف الخارجية و تفحص الأداء المالي للمنشأة. مثل تقارير المحللين وتقارير وكالات التصنيف الإئتمانى. وغالبا ما يتم الحصول على مثل هذه التقارير من المنشاة التي تتم مراجعتها.

- ✓ يمكن أن تلقي المقاييس الداخلية الضوء علي نتائج غير متوقعة أو اتجاهات تتطلب استفسار الإدارة من الآخرين وذلك لتحديد أسباب هذه النتائج واتخاذ الإجراءات التصحيحية والتي تشمل في بعض الحالات (إكتشاف التحريفات وتصحيحها دورياً). و يمكن أن يشير مقياس الأداء أيضا لمراقب الحسابات إلى خطر التحريف لبيانات القوائم المالية ذات الصلة.

مثال/

- نجد أن مقاييس الأداء يمكن أن يشير إلى أن المنشاة تحقق نمواً أو ربحية سريعة عند مقارنتها بمقاييس أداء منشآت أخرى في نفس الصناعة.
- ويمكن أن تشير مثل هذه المعلومات ، وبصفة خاصة عند مزجها بالعوامل الأخرى مثل المكافآت التي تصرف علي أساس الأداء أو المكافآت التشجيعية إلى خطر إحتمال تحيز الإدارة عند إعداد القوائم المالية.

- ✓ يمكن أن يمدنا نظام المعلومات الخاص بالمنشاة بالكثير من المعلومات المستخدمة في قياس الأداء. وعندما ينوي مراقب الحسابات أن يستخدم قياسات الأداء من اجل أعمال المراجعة (علي سبيل المثال من اجل الإجراءات التحليلية) يدرس المراقب ما إذا كانت المعلومات المرتبطة بفحص الإدارة لأداء المنشاة تعطي أساسا يعتمد عليه وتكون دقيقة بدرجة كافية لهذا الغرض. وعندما يتم استخدام مقاييس الأداء فإن مراقب الحسابات يدرس ما إذا كانت هذه المقاييس دقيقة بدرجة كافية لاكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة.

الرقابة الداخلية

- ✓ يجب علي المراقب أن يتفهم نظام الرقابة الداخلية ذو الصلة بأعمال المراجعة. و يستخدم المراقب تفهمه لنظام الرقابة الداخلية لتحديد أنواع التحريفات المحتملة ولدراسة العوامل التي تؤثر على مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتصميم طبيعة وتوقيت ومدي أية إجراءات أخري للمراجعة.
- ✓ الرقابة الداخلية هي العملية المصممة والتي يتم تنفيذها بواسطة المسئولين عن الحوكمة والإدارة والأفراد الآخرين وذلك لإعطاء درجة تأكد معقولة عن تحقيق أهداف المنشأة فيما يخص مصداقية إعداد التقارير المالية و فعالية وكفاءة العمليات والالتزام بالقوانين والنظم المطبقة.
- ✓ يتكون نظام الرقابة الداخلية كما تمت مناقشته في هذا المعيار من العناصر التالية:
  (أ) بيئة الرقابة.
  (ب) عملية تقييم المخاطر في المنشأة.
  (جـ) نظام المعلومات ويشمل عمليات النشاط المرتبطة به، والمتعلقة بأعمال إعداد التقارير المالية ونشرها.
  (د) أنشطة الرقابة.
  (هـ) متابعة أنظمة الرقابة.
- ✓ **ويحتوى الملحق رقم (٢) على مناقشة تفصيلية لعناصر الرقابة لداخلية.**
- ✓ إن تقسيم نظام الرقابة الداخلية إلي خمسة عناصر يوفر إطار عمل مفيد للمراقب لكي يأخذ في اعتباره كيفية تأثير الجوانب المختلفة لنظام الرقابة الداخلية في المنشاة علي عملية المراجعة. ولكنه ليس بالضرورة أن يمثل للإدارة أساساً لوضع نظام رقابة داخلية قابل للتطبيق.
- ✓ تتنوع الطريقة التي يتم بها تصميم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه طبقاً لحجم المنشأة ومدي تعقيدها.

عناصر الرقابة ذات الصلة بعملية المراجعة

- ✓ يوجد علاقة مباشرة بين أهداف المنشأة وعناصر الرقابة التي تطبقها لكي تصل إلي درجة تأكد معقولة بشأن تحقيقها. وترتبط أهداف المنشأة و بالتالي عناصر الرقابة، بعملية إعداد التقارير المالية و التشغيل والالتزام. ومع ذلك لا تكون جميع هذه الأهداف وعناصر الرقابة مرتبطة بتقييم المراقب للخطر.
- ✓ عادة ما تكون عناصر الرقابة ذات الصلة بعملية المراجعة تختص بتحقيق هدف المنشأة المتمثل في إعداد قوائم مالية للأغراض الخارجية، ويعود الأمر للحكم المهني للمراقب فيما إذا كان عنصر/عناصر الرقابة مناسباً لمتطلبات المراقب عند قيامه بتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر وفي تصميم وأداء إجراءات إضافية لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها.
- ✓ وعند ممارسة مثل هذا الحكم فإن المراقب يأخذ في اعتباره الظروف والعناصر المطبقة والعوامل الآتية علي سبيل المثال:
  - الحكم الشخصي للمراقب فيما يتعلق بالأهمية النسبية.
  - حجم المنشأة.
  - طبيعة نشاط المنشأة بما في ذلك خصائص تنظيمها وملكيتها.
  - مدي تنوع وتعقيد عمليات المنشأة.
  - المتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
  - طبيعة و تعقيد النظم التي تمثل جزءاً من نظام الرقابة الداخلية في المنشأة ، بما في ذلك استخدام المنشآت الخدمية .
- ✓ يمكن أن تكون عناصر الرقابة ***المتعلقة باكتمال ودقة المعلومات التي تقدمها المنشأة*** أيضاً ذات صلة بأعمال المراجعة إذا كان المراقب ينوي أن يستخدم المعلومات في تصميم وأداء إجراءات إضافية.
- ✓ يمكن أن تكون عناصر الرقابة ***المتصلة بأهداف العمليات والالتزام بنظام الرقابة الداخلية***، ذات صلة بأعمال المراجعة اذا كانت تتصل بالبيانات التي يقوم المراقب بتقييمها أو استخدامها في تطبيق إجراءات المراجعة.
- ✓ قد يكون لدي المنشأة عناصر رقابة مرتبطة بأهداف ليست ذات صلة بأعمال المراجعة، ومن ثم يتعين عدم أخذها في الاعتبار.
- ✓ إعتبارات المراقب لعناصر الرقابة المتعلقة بالحماية غالبا ما تكون مقصورة على الاعتبارات المرتبطة بمدي مصداقية عملية إعداد التقارير المالية.
- ✓ فعلى سبيل المثال/
  - فإن استخدام عناصر الرقابة للوصول مثل كلمة السر والتي تحد من الوصول إلي البيانات التي تتعامل مع المدفوعات النقدية يمكن أن تكون ذات صلة بعملية مراجعة القوائم المالية.
  - وعلي العكس من ذلك فإن عناصر الرقابة التي تمنع الإستخدام المفرط للخامات في العمليات لا تكون علي علاقة بعملية مراجعة القوائم المالية.

التفهم العميق للرقابة الداخلية

- ✓ يستدعى الحصول على تفهم للرقابة الداخلية تقييم مدى دقة تصميم إحدى عناصر الرقابة وتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذها أم لا. و يشمل هذا التقييم دراسة ما إذا كانت هذه العناصر سواء كانت منفردة أو مجتمعة مع عناصر رقابة أخرى قادرة علي القيام بكفاءة بمنع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الهامة والمؤثرة. أن تنفيذ أحد عناصر الرقابة يعنى أن الرقابة موجودة وان المنشأة تستخدمها. ويضع المراقب في حسبانه تصميم عناصر الرقابة عندما يقرر القيام بمتابعة مدى الالتزام بتنفيذها.
- ✓ إن الحصول على تفهم لأحد عناصر الرقابة لا يكفي ليكون اختباراً لفاعلية تشغيل عناصر الرقابة ما لم يكن هناك شيء من الميكنة التي توفر التطبيق المستمر لعمل عنصر الرقابة.

- ✓ وعلي سبيل المثال/
فإن الحصول على أدلة مراجعة عن تنفيذ عناصر الرقابة التي تعمل ***يدوياً*** في وقت من الأوقات لا تعطي أي أدلة مراجعة عن مدي الفعالية التشغيلية لعناصر الرقابة في أوقات أخرى أثناء الفترة التي تتم فيها المراجعة.
- ✓ ومع ذلك فإن ***تكنولوجيا المعلومات*** تزيد من قدرة المنشأة علي متابعة أداء أنشطة الرقابة ولتحقيق توزيع فعال للاختصاصات وذلك بتنفيذ عناصر الرقابة الأمنية، وبناء عليه وبسبب الثبات الذاتي في تشغيل تكنولوجيا المعلومات فإن أداء إجراءات المراجعة لتحديد ما إذا كان عنصر رقابة آلي قد تم تنفيذه يمكن أن يخدم كإختبار لمدي فعالية تشغيل هذه العناصر إستناداً إلي تقييم المراقب وإختبار عناصر الرقابة.

خصائص العناصر اليدوية والآلية لنظام الرقابة الداخلية المرتبط بتقييم المراقب للمخاطر

- ✓ تستخدم أغلب المنشآت نظم تكنولوجيا المعلومات من أجل إعداد التقارير المالية ومن أجل الأغراض التشغيلية. ومع ذلك، سيظل هناك عناصر يدوية في النظم وسيختلف التوازن بين العناصر اليدوية والآلية. ونتيجة لذلك فإن نظام الرقابة الداخلية للمنشأة يمكن أن يحتوي علي عناصر يدوية و آلية ترتبط خصائص كل منها بمدي تقييم المراقب للخطر وإجراءات المراجعة الإضافية المبنية عليها.
- ✓ يؤثر استخدام العناصر اليدوية أو العناصر الآلية في نظم الرقابة الداخلية أيضاً علي الطريقة التي تتم بها المعاملات، من حيث تسجيلها وفعاليتها ومعالجتها، وتقديم التقارير عنها. و تتكون عناصر الرقابة في نظم تكنولوجيا المعلومات من مزيج من عناصر الرقابة الآلية (علي سبيل المثال ،أنواع عناصر الرقابة الموجودة في برامج الحاسب الآلي) وعناصر الرقابة اليدوية. بالإضافة إلى ذلك نجد أنه من الممكن أن تكون عناصر الرقابة اليدوية مستقلة عن تكنولوجيا المعلومات، كما يمكن أن تستخدم المعلومات التي تنتجها تكنولوجيا المعلومات، أو أن تكون مقصورة على متابعة الأداء الفعال لتكنولوجيا المعلومات ولعناصر الرقابة الآلية وللتعامل مع الإستثناءات. ويتنوع مزيج عناصر الرقابة اليدوية والآلية في المنشاة تبعاً لطبيعة ودرجة تعقيد استخدام المنشأة لتكنولوجيا المعلومات.
- ✓ من الناحية العامة، نجد أن تكنولوجيا المعلومات تقدم فوائد محتملة لكفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية في المنشأة حيث أنها تمكن المنشأة من:
  - أن تطبق بثبات قواعد محددة مسبقا للأنشطة وتؤدي حسابات معقدة في شكل تشغيل عدد كبير من المعاملات أو البيانات.
  - تحسين إمكانية توفير ودقة وسلامة توقيت المعلومات.
  - تسهيل التحليل الإضافي للمعلومات.
  - تسهيل القدرة علي متابعة أداء أنشطة المنشأة وسياساتها وإجراءاتها.
  - تقليل خطر اختراق عناصر الرقابة.
  - تعزز من القدرة علي تحقيق توزيع فعال للاختصاصات، وذلك بتنفيذ عناصر الرقابة الآمنة في التطبيقات، وقواعد البيانات، ونظم المعلومات.
- ✓ ومن جهة أخرى قد يتعرض نظام الرقابة الداخلية في المنشأة لمخاطر بسبب تكنولوجيا المعلومات منها:
  - الاعتماد علي نظم أو برامج تعالج البيانات بطريقة غير دقيقة ، أو تعالج بيانات غير دقيقة ، أو الاثنين معاً.
  - الوصول غير المصرح به للبيانات والذي يمكن أن ينتج عنه تدمير للبيانات أو تغييرات غير مناسبة عليها، ويشمل ذلك تسجيل معاملات غير مصرح بها أو غير موجودة، أو تسجيل غير دقيق لمعاملات. كما تنشأ مخاطر عندما يتاح لأكثر من مستخدم الوصول إلي قاعدة مشتركة للبيانات.
  - احتمال حصول الأفراد العاملين في مجال تكنولوجيا المعلومات علي مزايا الوصول تزيد عن تلك المزايا الضرورية لأداء الواجبات الموكلة لهم ، مما يؤدى إلى خرق توزيع الاختصاصات.
  - التغيرات غير المصرح بها للبيانات في الملفات الرئيسية.
  - التغييرات غير المصرح بها في النظم والبرامج.
  - الفشل في عمل التغييرات الضرورية للنظم أو للبرامج.
  - التدخل اليدوي غير المناسب.
  - احتمال فقدان البيانات أو عدم القدرة علي الوصول إلي البيانات كما هو مطلوب.

- ✓ يمكن أن تكون الجوانب اليدوية للنظم مناسبة أكثر حيث يكون الحكم الشخصى والتمييز مطلوبان كما في الظروف التالية :
  - ●معاملات ضخمة وغير عادية أو غير متكررة.
  - ●الظروف التي يكون من الصعب فيها تحديد الخطأ أو تقديره ، أو التنبؤ به.
  - ●في الظروف المتغيرة والتي تتطلب استجابة رقابية خارج نطاق عناصر الرقابة الآلية الموجودة.
  - ●عند متابعة مدى فعالية عناصر الرقابة الآلية.
- ✓ يتم أداء عناصر الرقابة اليدوية بواسطة الأفراد، وبذلك تشكل مخاطر معينة لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة. ويمكن أن تكون عناصر الرقابة اليدوية أقل مصداقية من عناصر الرقابة الآلية لسهولة تجنبها وإهمالها وتجاوزها وبسبب كونها أكثر عرضة للأخطاء البسيطة. وبالتالي فمن غير المفترض الثبات في تطبيقها.
- ✓ والنظم اليدوية قد تكون مناسبة بشكل أقل بسبب ما يلي:
  - ●الكميات الضخمة أو المتكررة من المعاملات، أو في المواقف التى يمكن فيها منع أو اكتشاف الأخطاء التى يمكن تقديرها أو التنبؤ بها عن طريق عناصر الرقابة الآلية.
  - ●أنشطة الرقابة، حيث يمكن تصميم وتحويل الطرق المحددة لأداء عناصر الرقابة إلي الطرق الآلية بطريقة مناسبة.
- ✓ يتنوع مدي وطبيعة مخاطر نظام الرقابة الداخلية طبقا لطبيعة وخصائص نظام المعلومات الخاص بالمنشأة، وبناء عليه عند تفهم نظام الرقابة الداخلية يدرس المراقب ما إذا كانت المنشاة قد إستجابت بطريقة مناسبة للمخاطر الناشئة عن إستخدام تكنولوجيا المعلومات أو النظم اليدوية وذلك بوضع عناصر رقابة فعالة.

محددات الرقابة الداخلية

- ✓ بغض النظر عن تصميم أو تشغيل نظام الرقابة الداخلية بصورة جيدة إلا أنه يمكنه فقط تزويد المنشأة بدرجة التأكد المناسبة عن تحقيق أهداف التقارير المالية للمنشأة. وتتأثر احتمالية تحقيق الأهداف بالمحددات المتأصلة في نظام الرقابة الداخلية، وتتضمن هذه المحددات حقائق أن الحكم الشخصي يمكن أن يخطئ في صنع القرار وأن فشل نظام الرقابة الداخلية يمكن أن يحدث بسبب القصور في الطبيعة البشرية ويتمثل ذلك في السهو أو الأخطاء البسيطة. ويمكن أن تحدث الأخطاء أيضا في استخدام المعلومات التي تقدمها تكنولوجيا المعلومات.
- ✓ بالإضافة إلي ذلك، يمكن التلاعب بعناصر الرقابة بواسطة تواطؤ اثنين أو أكثر من العاملين بالمنشأة أو بتجاوز الإدارة غير المناسب لنظام الرقابة الداخلية.
- ✓ غالباً ما يكون لدي المنشآت الأصغر في الحجم أعداد أقل من الموظفين الأمر الذى يجعل توزيع الاختصاصات أمراً غير عملي. ومع ذلك، فإنه بالنسبة للموضوعات الهامة، فإنه من العملي أن يتم تنفيذ بعض درجات توزيع الاختصاصات أو الأعمال الأخرى من عناصر الرقابة المبسطة ولكنها فعالة.

بيئة الرقابة

- ✓ ينبغي علي المراقب أن يتفهم بيئة الرقابة. وتشمل بيئة الرقابة وظائف الحوكمة والإدارة ، واتجاهاتها أو علمها بالأمور وأفعال المسئولون عن الحوكمة والإدارة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها في المنشأة . وتضبط بيئة الرقابة إيقاع المنشأة وتؤثر في مدي وعي العاملين فيها بعناصر الرقابة . إنها تمثل الأساس لنظام رقابة داخلي فعال ، يوفر النظام والهيكل.
- ✓ تقع المسئولية الأساسية لمنع وإكتشاف أعمال الغش والخطأ علي عاتق المسئولين عن الحوكمة والإدارة في المنشأة و ذلك بتقييم تصميم بيئة الرقابة وتحديد ما إذا كان يتم تنفيذها أم لا، إلا أنه يجب على المراقب أن يتفهم كيف قامت الإدارة بتوفير بيئة آمنة وسلوك أخلاقي والحفاظ عليها، وقامت بوضع عناصر رقابة مناسبة لمنع واكتشاف أعمال الغش والخطأ داخل المنشأة.

- ✓ عند تقييم تصميم بيئة الرقابة في المنشأة ، يدرس المراقب العناصر التالية وكيفية إدخالها في أنظمة المنشأة:

(أ) *غرس وتطبيق النزاهة والقيم الأخلاقية*

وهي عناصر أساسية تؤثر في فعالية تصميم وإدارة ومتابعة عناصر الرقابة.

(ب) *الالتزام بالكفاءة*

مراعاة الإدارة لمستويات الكفاءة بالنسبة لوظائف معينة، وكيف تترجم هذه المستويات إلي معارف ومهارات ضرورية .

(ح) *مساهمة المسئولين عن الحوكمة*

والمتمثلة في استقلاليتهم عن الإدارة وخبرتهم ومكانتهم الرفيعة ، ومدي مشاركتهم وتفحصهم للأنشطة، والمعلومات التي يتلقونها، والدرجة التي يتم معها طرح المسائل والقضايا الصعبة ومتابعتها مع الإدارة وتفاعلها مع المراجعين الداخليين والخارجيين .

(د) *فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل*

هو منهج الإدارة في إدارة مخاطر النشاط واتجاهات الإدارة و ردود أفعالها تجاه إعداد التقارير المالية ومعالجة المعلومات والمهام المحاسبية والعاملين.

(هـ) *الهيكل التنظيمي*

إطار العمل الذي تقوم المنشأة من خلاله بتخطيط وتنفيذ ومراقبة وفحص الأنشطة لتحقيق الأهداف .

(و) *توزيع السلطة والمسئولية*

كيف يتم توزيع السلطة و المسئولية عند تشغيل الأنشطة وكيفية إنشاء علاقات بين إصدار التقارير وهيكل الاعتمادات.

(ى) *سياسات وممارسات الموارد البشرية*

مثل التعيين والتوجيه والتدريب والتقييم والاستشارة والترقيات و المرتبات والرعاية الطبية.

- ✓ يأخذ المراقب في اعتباره لدى تفهم عناصر بيئة الرقابة، ما إذا كان يتم تنفيذها. ويحدد المراقب ما إذا كانت عناصر الرقابة قد تم تنفيذها بدراسة ما إذا كانت الإدارة قد وضعت مثلاً ميثاق شرف وما إذا كانت تعمل بطريقة تدعم الميثاق أو تتغاضي عن المخالفات أو أنها تسمح ببعض الإستثناءات فى الميثاق.
- ✓ يمكن أن تكون أدلة المراجعة لعناصر بيئة الرقابة غير متاحة في شكل موثق، وعلي الأخص في المنشآت الأصغر حجما حيث تكون الاتصالات بين الإدارة وبين باقي العاملين غير رسمية، إلا أنها فعالة.
- ✓ إن المسئوليات الكلية للمسئولين عن الحوكمة تتحدد في ضوء قواعد الممارسة العملية واللوائح التنظيمية أو الإرشادات التي تحقق أهدافهم، ويقع على عاتق المسئولين عن الحوكمة مهمة تحقيق توازن بشأن موازنة الضغوط علي الإدارة فيما يخص عملية إعداد التقارير المالية. ولتفهم تصميم بيئة الرقابة ، يدرس المراقب أمورا مثل استقلالية المديرين وقدرتهم علي تفهم تقييم أفعال الإدارة كما أن المراقب يضع أيضاً في اعتباره وجود لجنة مراجعة على وعى بمعاملات الأنشطة الخاصة بالمنشأة وتقوم بتقييم ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة وذلك طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- ✓ يكون لطبيعة بيئة الرقابة في المنشأة تأثير كبير على تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر.
- ✓ فعلى سبيل المثال/ نجد أن رقابة المالك المدير يمكن أن تخفف من نقص توزيع الاختصاصات في الأنشطة الصغيرة، أو أن مجلس الإدارة النشط والمستقل يمكن أن يؤثر في فلسفة وأسلوب تشغيل الإدارة العليا في المنشآت الأكبر حجما.
- ✓ ويشمل تقييم المراقب لتصميم بيئة الرقابة دراسة ما إذا كانت نقاط القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر جميعها أسس مناسبة لعناصر الرقابة الداخلية الأخرى، ولا يقلل من قيمتها وجود نقاط ضعف في بيئة الرقابة.
- ✓ فعلى سبيل المثال/ فعلى الرغم من أن سياسات الموارد البشرية وممارساتها توجه إلى توظيف أفراد أكفاء يعملون في الأقسام المالية والحسابات وتكنولوجيا المعلومات إلا أنها قد لا يمكنها تخفيف شدة انحياز الإدارة العليا إلى تضخيم الأرباح.
- ✓ وقد تؤثر التغيرات في بيئة الرقابة في مدى واقعية المعلومات التي سبق الحصول عليها من عمليات المراجعة السابقة.

- ✓ فعلى سبيل المثال/ نجد أن قرارات الإدارة بتخصيص موارد إضافية للتدريب والتوعية بأنشطة إعداد التقارير المالية، قد يمكن أن تقلل من خطر الأخطاء في تشغيل المعلومات المالية. وعلى العكس من ذلك، نجد أن فشل الإدارة في تخصيص موارد كافية للتعامل مع مخاطر الأمن التي تتعرض لها تكنولوجيا المعلومات يمكن أن تؤثر عكسياً على أعمال الرقابة الداخلية وذلك بالسماح بتغييرات غير مناسبة على برامج الحاسب الآلي أو على البيانات المستخدمة، أو بالسماح بتشغيل معاملات غير مصرح بها.
- ✓ يمكن أن يكون وجود بيئة رقابة مُرْضية عامل ايجابي عند قيام المراقب بتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر فهى تؤثر في طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية التي يقررها المراقب. إلا أنها ليست مانعاً حاسماً للغش.
- ✓ لا تمنع بيئة الرقابة بنفسها أو تكتشف وتصحح التحريف الهام والمؤثر في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الافصاحات أو التأكيدات المتعلقة بها. ولذلك فان المراقب عادة ما يدرس تأثير العناصر الأخرى على بيئة الرقابة عند تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر مثل متابعة عناصر الرقابة وعمليات تشغيل أنشطة رقابية محددة.

إجراءات تقييم الخطر في المنشاة

- ✓ ينبغي علي المراقب الحصول على تفهم لإجراءات المنشأة في تحديد مخاطر الأنشطة المرتبطة بأهداف إعداد التقارير المالية، واتخاذ القرارات الخاصة بالإجراءات التي تواجه هذه المخاطر ونتائجها. وتوصف هذه الإجراءات بأنها **"إجراءات تقييم الخطر في المنشأة"** وتشكل الأساس لكيفية تحديد الإدارة للمخاطر حتى تستطيع التعامل معها.
- ✓ عند تقييم تصميم وتنفيذ عملية تقييم الخطر في المنشأة، فان المراقب يحدد كيفية قيام الإدارة بتحديد مخاطر الأنشطة المرتبطة بعملية إعداد التقارير المالية، وكيفية تقدير أهمية المخاطر، وتقييم احتمالية حدوثها، والإجراءات المقررة للتحكم في هذه المخاطر، و إذا كانت عملية تقييم الخطر في المنشأة مناسبة للظروف، فإنها تساعد المراقب في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر.
- ✓ يستفسر المراقب عن مخاطر النشاط التي حددتها الإدارة ودراسة ما إذا كان سينتج عنها تحريف هام ومؤثر، وأثناء عملية المراجعة، يمكن أن يحدد المراقب مخاطر التحريف الهام والمؤثر الذى فشلت الإدارة في تحديده. وفي مثل هذه الحالات، يضع المراقب في اعتباره ما إذا كان هناك خطر ضمني من النوع الذي كان يجب تحديده بواسطة إجراءات الإدارة لتقييم الخطر في المنشأة، وأسباب فشل إجراءات التقييم في تحديده، وتحديد مدى مناسبة الإجراءات لإنجاز مهمة التقييم، وإذا توصل المراقب نتيجة لما تقدم إلي وجود نقاط ضعف هامة ومؤثرة في إجراءات تقييم الخطر في المنشأة يقوم المراقب بالاتصال بالمسئولين عن الحوكمة.
- ✓ في المنشآت الأصغر قد لا يكون لدى الإدارة إجراءات رسمية لتقييم الخطر. في هذه الحالات يقوم المراقب بمناقشة الإدارة عن كيفية تحديدها لمخاطر النشاط وكيفية التعامل معها.

نظام المعلومات بما فى ذلك عمليات التشغيل المرتبطة به وذات الصلة بإعداد التقارير وعملية الاتصالات

- ✓ يتكون نظام المعلومات المتعلق بأهداف عملية إعداد التقارير المالية - والذي يشمل النظام المحاسبي - من الإجراءات والسجلات التي أُنشأت من أجل بدء وتسجيل ومعالجة وإعداد تقارير عن المعاملات (وكذلك الأحداث والظروف الخاصة بها) ولتوفير حماية محاسبية مناسبة للأصول والالتزامات وحقوق الملكية.
- ✓ يجب على المراقب الوصول إلي تفهم لنظام المعلومات، وما يتصل به من عمليات النشاط، المرتبطة بإعداد التقارير المالية. ويتضمن ذلك المجالات التالية:
  - فئات المعاملات في عمليات المنشأة ذات الأهمية للقوائم المالية.
  - الإجراءات التي تتم داخل كل من نظم تكنولوجيا المعلومات والنظم اليدوية و التى عن طريقها يتم بدء، وتسجيل، ومعالجة، وعرض المعاملات في القوائم المالية.
  - السجلات المحاسبية ذات الصلة، سواء كانت اليكترونية أو يدوية، والمعلومات المساندة والحسابات المحددة في القوائم المالية، فيما يخص بدء، وتسجيل، ومعالجة و عرض المعاملات.
  - كيفية جمع نظام المعلومات للأحداث والحالات – بخلاف فئات المعاملات - والتي تكون ذات أهمية للقوائم المالية.
  - عملية إعداد التقارير المالية المستخدمة لإعداد القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية الهامة والافصاحات.
- ✓ عند الحصول على هذا التفهم، يدرس مراقب الحسابات الإجراءات المستخدمة لنقل المعلومات من نظم معالجة المعاملات إلى الأستاذ العام أو إلى نظم إعداد التقارير المالية. كما يفهم مراقب الحسابات أيضا إجراءات المنشأة لتجميع المعلومات ذات الصلة بعملية إعداد التقارير المالية للأحداث و الحالات، بخلاف المعاملات.
- ✓ يشمل نظام المعلومات في المنشأة قيود اليومية النمطية التي تكون مطلوبة بصفة متكررة لتسجيل المعاملات في الأستاذ العام، أو لتسجيل التقديرات المحاسبية التي تتم بصفة دورية بواسطة الإدارة مثل التغيرات في تقدير الديون المشكوك فى تحصيلها.
- ✓ تشمل عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة أيضا استخدام قيود يومية غير نمطية وذلك لتسجيل معاملات أو تسويات غير متكررة أو غير عادية.
- ✓ تشمل عملية إعداد القوائم المالية للمنشأة إجراءات يتم تصميمها للتأكد أن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها بواسطة إطار إعداد التقارير المالية المطبق قد جمعت وتم تسجيلها ومعالجتها وتلخيصها وتم عرضها بطريقة سليمة في القوائم المالية.
- ✓ لحصول المراقب على تفهم أفضل لنظام المعلومات يقوم بدراسة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تصاحب تجاوز عناصر الرقابة على قيود اليومية وعلى عناصر الرقابة التي تحيط بقيود اليومية غير النمطية. فقد تقلل العمليات الآلية وعناصر الرقابة من خطر الأخطاء غير المقصودة ولكنها لا تتغلب مثلاً على خطر قيام الأفراد بطريقة غير مناسبة وعن عمد بتجاهل العمليات الآلية، وفضلاً عن ذلك فإن استخدام العمليات الآلية أمر قد يترتب عليه عدم وجود أو ندرة وجود أدلة مرئية لكشف مثل هذا التدخل في نظم المعلومات.
- ✓ يجب على المراقب أيضا أن يتفهم كيفية تصحيح المعالجات غير الصحيحة للمعاملات.
- ✓ على المراقب الحصول على تفهم لنظام المعلومات في المنشأة المتعلق بعملية إعداد التقارير المالية بطريقة مناسبة لظروف المنشأة. ويشمل ذلك كيفية نشأة المعاملات داخل إجراءات النشاط في المنشأة.
- ✓ يجب على مراقب الحسابات أن يتعرف على كيفية قيام المنشأة بتبليغ أدوار ومسئوليات إعداد التقارير المالية والأمور الهامة التي تختص بعملية إعداد التقارير المالية. وتشمل عملية التبليغ توصيل فهم الأدوار والمسئوليات الفردية التي تخص أعمال الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية. ويمكن أن تتخذ أشكالاً مختلفة مثل كتيبات بالسياسات، وكتيبات إعداد التقارير المالية. وتشمل درجة فهم مراقب الحسابات لعملية التبليغ المتعلقة بأمور إعداد التقارير المالية أيضا الاتصالات بين الإدارة وبين المسئولين عن الحوكمة، وبصفة خاصة لجنة المراجعة، إلى جانب الاتصالات الخارجية مثل الجهات الرقابية و التنظيمية.

الأنشطة الرقابية

- ✓ ينبغي أن يصل مراقب الحسابات إلى درجة كافية من التفهم للأنشطة الرقابية وذلك لتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد ولتصميم إجراءات مراجعة إضافية تتعامل مع المخاطر التي تم تقييمها.
- ✓ وترتبط الأنشطة الرقابية المحددة بالأمور التالية:
  - سلطة الاعتماد.
  - فحص الأداء.
  - تشغيل المعلومات.
  - عناصر الرقابة المادية.
  - فصل الاختصاصات.
- ✓ وللحصول على تفهم للأنشطة الرقابية، فيجب أن ينصب الاهتمام الأساسي للمراقب في تبين كيفية تمكن نشاط رقابة محدد - سواء كان منفرداً أو بالاشتراك مع باقي الأنشطة – من منع، أو إكتشاف وتصحيح التحريف الهام والمؤثر في فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات، أو الافصاحات. والأنشطة الرقابية ذات الصلة بأعمال المراجعة هي تلك الأنشطة التي يعتبرها المراقب ضرورية ولازمة للحصول على التفهم المطلوب لكي يتم تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد ولتصميم وأداء مزيد من إجراءات المراجعة للتعامل مع المخاطر التي تم تقييمها.
- ✓ على المراقب دراسة المعلومات الخاصة بوجود أو عدم وجود الأنشطة الرقابية التي يتم الحصول عليها من تفهم العناصر الأخرى للرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كان من الضروري توجيه عناية إضافية للوصول إلى تفهم للأنشطة الرقابية أم لا. وإذا ما أخذ المراقب في اعتباره أن الأنشطة الرقابية ذات صلة بعملية المراجعة، فعليه أن يضع في اعتباره المخاطر التي قام بتحديدها والتي يمكن أن ينشأ عنها تحريف هام ومؤثر.
- ✓ يجب على المراقب أن يتفهم كيفية مواجهة المنشأة للمخاطر الناشئة عن تكنولوجيا المعلومات. ومن منظور المراقب فإن تحقق فاعلية عناصر الرقابة على نظم تكنولوجيا المعلومات مرتبطاً بقدرتها على المحافظة على نزاهة المعلومات وأمان البيانات التي تعالجها مثل هذه النظم.
- ✓ وعناصر الرقابة الهامة لتكنولوجيا المعلومات والتي تحافظ على سلامة المعلومات وأمنها وغالبا ما تشمل على ما يلي:
  - مركز بيانات و تشغيل شبكة الاتصالات.
  - اقتناء برمجيات النظام، والتغيير فيها، وصيانتها.
  - أمن الوصول إلى النظام.
  - اقتناء تطبيقات النظام وتطويره وصيانته.
- ✓ عناصر الرقابة علي التطبيقات المحاسبية هي إجراءات يدوية أو آلية تعمل على مستوى عمليات النشاط. ويمكن أن تكون عناصر الرقابة على التطبيق وقائية أو كاشفة بطبيعتها ويتم تصميمها للتأكد من تكامل السجلات المحاسبية.

متابعة عناصر الرقابة

- ✓ ينبغي على المراقب أن يحصل على تفهم للأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة نظام الرقابة الداخلية على أعمال إعداد التقارير المالية، بما في ذلك أنشطة الرقابة المتصلة بأعمال المراجعة، وكيفية قيام المنشأة بإتخاذ الإجراءات التصحيحية لعناصر رقابتها.
- ✓ إن متابعة عناصر الرقابة هي عملية لتقييم مدى فعالية أداء نظام الرقابة الداخلية طوال الوقت. وهذه العملية تتعلق بتقييم تصميم وتشغيل عناصر الرقابة دورياً وإتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية المعدلة بسبب التغييرات في الظروف.
- ✓ نجد في العديد من المنشآت أن المراجعين الداخليين أو الأفراد الذين يؤدون وظائف مشابهة يساهمون في متابعة أنشطة المنشأة. من أجل الحصول على إرشادات إضافية. ويمكن أن تشمل أنشطة المتابعة الخاصة بالإدارة استخدام المعلومات المتحصل عليها من الاتصالات مع الأطراف الخارجية مثل شكاوى العملاء وملاحظات الجهات المختصة والتي يمكن أن تشير إلى مشاكل أو تلقى الضوء على مجالات تكون في حاجة إلى التحسين.
- ✓ أن الكثير من المعلومات المستخدمة في المتابعة يمكن أن يقدمها نظام المعلومات في المنشأة. وعندما ينوى المراقب أن يستخدم معلومات المنشأة المقدمة لأنشطة المتابعة مثل تقارير المراجعين الداخليين، يدرس المراقب ما إذا كانت المعلومات تعطى أساس يعتمد عليه وأن تكون تفصيلية بدرجة كافية من أجل أغراض المراقب.

تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر

- ✓ يجب على المراقب تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية، وعلى مستوى التأكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.
- ✓ وتحقيقاً لهذا الغرض يقوم المراقب بالتالي:
  - تحديد المخاطر طوال عملية تفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك عناصر الرقابة ذات الصلة التي ترتبط بالمخاطر، وبدراسة فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات والافصاحات في القوائم المالية.
  - ربط المخاطر المحددة بما يمكن أن يحدث من خطأ على مستوى التأكيد.
  - دراسة ما إذا كانت المخاطر قوية للحد الذي قد ينتج عنه تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية.
  - دراسة احتمال أن ينشأ عن المخاطر تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية.
- ✓ على المراقب استخدام المعلومات التي تم جمعها خلال إجراءات تقييم الخطر. ويستخدم المراقب تقييم الخطر لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى التي يجب أداؤها.
- ✓ يحدد المراقب ما إذا كانت مخاطر التحريف الهام والمؤثر 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.
- ✓ إن المخاطر التي تنشأ عن بيئة رقابة ضعيفة قد لا تنحصر في مخاطر فردية محددة لتحريف هام ومؤثر في فئات المعاملات المحددة أو أرصدة الحسابات أو الافصاحات، حيث أن نقاط الضعف المتمثلة في نقص كفاءة الإدارة أمر قد يكون له تأثير أكثر انتشاراً على القوائم المالية، مما قد يتطلب معه إجراء شامل من ناحية المراقب.
- ✓ عند إجراء تقييم للمخاطر، يمكن أن يحدد المراقب عناصر الرقابة التي قد تمنع أو تكتشف وتصحح التحريف الهام والمؤثر في تأكيدات محددة.
- ✓ على العكس من ذلك، نجد أن بعض أنشطة الرقابة يمكن أن يكون لها تأثير محدد على أحد التأكيدات المنفردة المجسدة في أحد الفئات المحددة من المعاملات أو أرصدة الحسابات. فعلى سبيل المثال، فإن أنشطة المتابعة التي تضعها المنشأة لضمان قيام الأفراد العاملين فيها بحصر وتسجيل المخزون الفعلي سنوياً بطريقة سليمة، ترتبط مباشرة بوجود ومدى اكتمال التأكيدات الخاصة برصيد حساب المخزون.

- ✓ قد ترتبط عناصر الرقابة أما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة بأحد التأكيدات .وكلما زادت العلاقة غير المباشرة كلما قلت فعالية الرقابة في منع أو اكتشاف وتصحيح أعمال التحريف في هذا التأكيد. فعلى سبيل المثال، نجد أن فحص مدير المبيعات لملخص أنشطة البيع لمتاجر محددة في المدينة عادة ما يرتبط بطريقة غير مباشرة بتأكيد اكتمال إيرادات المبيعات. وبالتالي،يمكن أن يكون أقل فعالية في تخفيض خطر هذا التأكيد عن عناصر الرقابة المرتبطة بصورة مباشرة أكثر بهذا التأكيد مثل متابعة مستندات الشحن مع فواتير المبيعات.
- ✓ قد يثير تفهم المراقب لنظام الرقابة الداخلية شكوك بخصوص **إمكانية مراجعة القوائم المالية للمنشأة**. ويمكن أن تكون المخاوف الخاصة بنزاهة إدارة المنشأة جادة جداً إلي الحد الذي ينتهي فيه المراقب إلي عدم إمكان اتمام عملية المراجعة بسبب إعداد الإدارة لإقرارات خاطئة عن القوائم المالية.
- ✓ ويمكن أيضاً أن تتسبب المخاوف الخاصة بظروف **مصداقية سجلات المنشأة** في احتمال عدم حصول المراقب على أدله مراجعة كافية ومناسبة لمساندة الرأي غير المتحفظ على القوائم المالية. وفي مثل هذه الظروف، فان المراقب يدرس الحاجة إلي التحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي، ولكن في بعض الحالات يكون التصرف الوحيد أمام المراقب هو الانسحاب من هذه المهمة.

المخاطر الهامة التي تتطلب إعتبارات مراجعة خاصة

- ✓ كجزء من تقييم المخاطر، ينبغي على المراقب أن يقرر أي من المخاطر المحددة طبقاً لحكمه الشخصى تتطلب اعتبارات مراجعة خاصة **("المخاطر الجوهرية")**.
- ✓ أن تحديد **المخاطر الجوهرية**، هي أمور تعود إلى الحكم المهني للمراقب. وعند ممارسة هذا الحكم، فإن المراقب يستثنى تأثير الضوابط التي تم التعرف عليها والمرتبطة بالخطر وذلك لتحديد ما إذا كانت طبيعة الخطر والحجم المتوقع للتحريف المحتمل بما في ذلك إمكانية أن يتيح الخطر الفرصة لنشوء تحريفات متعددة ومما يستدعى إعتبارات مراجعة خاصة. ومن ناحية أخرى نجد أن المخاطر الجوهرية غالبا ما تنشأ من مخاطر التشغيل الذي يمكن أن ينتج عنه تحريف هام ومؤثر.
- ✓ وعند الأخذ في الاعتبار طبيعة المخاطر، يدرس المراقب عدداً من الموضوعات التي تشمل الأمور التالية:
  - ما إذا كان هذا الخطر هو خطر غش وتدليس.
  - ما إذا كان الخطر مرتبطا بأية تطورات اقتصادية أو محاسبية أو أية تطورات أخرى هامة، وبالتالي فانه يتطلب اهتماما خاصاً.
  - مدى تعقد المعاملات.
  - ما إذا كان الخطر يشمل معاملات هامة مع الأطراف ذوى العلاقة.
  - درجة عدم الموضوعية في قياس المعلومات المالية المرتبطة بالخطر، وبصفة خاصة تلك التي تشمل مجالاً واسعاً من قياسات عدم التأكد.
  - ما إذا كان الخطر يشمل معاملات هامة تكون خارج المسار الطبيعي لنشاط المنشأة، أو تلك التي تبدو غير عادية.
- ✓ ترتبط المخاطر الجوهرية في الغالب بمعاملات هامة غير روتينية، وأمور تعتمد على الحكم الشخصى. **المعاملات غير الروتينية** هي معاملات غير عادية سواء في الحجم أو في الطبيعة، وبالتالي فهي قليلة الحدوث. أما **الأمور التى تعتمد على الحكم الشخصى**، فقد تشمل التقديرات المحاسبية والتي قد يشوبها قدراً كبيراً من عدم التيقن في قياسها.
- ✓ إن مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناشئة عن المعاملات غير الروتينية قد تكون بدرجة أكبر وهي تنشأ عن عدة أمور منها:
  - تدخل الإدارة بدرجة كبيرة لتحديد المعالجة المحاسبية.
  - التدخل اليدوى الكبير لتجميع ومعالجة البيانات.
  - الحسابات أو المبادئ المحاسبية المعقدة.
  - طبيعة المعاملات غير الروتينية والتي قد تجعل من الصعب على المنشأة تنفيذ عناصر رقابة فعالة على المخاطر.

- ✓ وبالنسبة لمخاطر التحريف الهام والمؤثر المرتبطة بأمور هامة تتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تعتمد على الحكم الشخصي فإنها تكون أكبر وقد تنشأ عن أمور منها:
  - ●التباين في تفسيرات المبادئ المحاسبية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية أو الاعتراف بالإيراد.
  - ●قد تتسم الأحكام الشخصية المطلوبة بعدم الموضوعية، أو تكون معقدة أو تتطلب افتراضات عن تأثيرات الأحداث المستقبلية، مثل الأحكام الخاصة بالقيمة العادلة.
- ✓ في حالة المخاطر الجوهرية يتعين على مراقب الحسابات القيام بتقييم تصميم عناصر الرقابة المتعلقة بالمنشأة، بما في ذلك الأنشطة الرقابية ذات الصلة، وتحديد ما إذا كان يتم تنفيذها. ويتم تفهم عناصر رقابة المنشأة المرتبطة بالمخاطر الجوهرية بهدف إتاحة المعلومات المناسبة للمراقب لتصميم أسلوب مراجعة فعال. كما يجب أن تكون الإدارة على دراية بالمخاطر الجوهرية.
- ✓ في حالة عدم استجابة الإدارة لتنفيذ عناصر رقابة على المخاطر الجوهرية بطريقة مناسبة، وإذا ما انتهى المراقب نتيجة لذلك إلي وجود نقطة ضعف هامة ومؤثرة في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، فإنه يقوم بإبلاغ هذا الأمر إلى المسئولين عن الحوكمة.

المخاطر التي لا تستطيع إجراءات التحقق بمفردها توفير أدلة مراجعة كافية ومناسبة لها

- ✓ ينبغي علي المراقب، كجزء من تقييم الخطر، تقييم تصميم عناصر الرقابة في المنشأة ومدي تنفيذها، بما في ذلك الأنشطة الرقابية المرتبطة بها والمطبقة على هذه المخاطر والتي طبقا لحكم المراقب المهنى لا يكون من الممكن أو الواقعي تخفيض مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد إلى مستوى منخفض مقبول مع أدلة مراجعة تم الحصول عليها فقط من إجراءات التحقق.
- ✓ غالباً ما تسمح خصائص معاملات الأنشطة الروتينية التي تتم يومياً، بتشغيل آلي عالي المستوي بدون أو مع قليل من التدخل اليدوي. وفي مثل هذه الحالات قد لا يكون من الممكن أداء إجراءات التحقق فقط فيما يتعلق بالخطر.
- ✓ فعلى سبيل المثال/ الظروف التى يتم فيها البدء بكميات ضخمة من معلومات المنشأة، وتسجيلها ومعالجتها والتقرير عنها بطريقة إليكترونية كما يحدث في النظم المتكاملة، حيث أنه في مثل هذه الحالات قد تتاح أدلة المراجعة فقط في صورة إليكترونية، كما أن كفاءتها وجودتها عادة ما تعتمد على فعالية عناصر الرقابة بالنسبة لمدى دقتها واكتمالها.
- ✓ من أمثلة المواقف التى يستحيل معها قيام المراقب بتصميم إجراءات تحقق فعالة تعطى بمفردها أدلة مراجعة كافية وسليمة بأن بعض التأكيدات لم يتم تحريفها تحريفا هاما ومؤثرا الآتي:
  - ●مزاولة المنشأة لأنشطتها باستخدام تكنولوجيا المعلومات لإصدار طلبات الشراء و استلام البضائع على أساس قواعد محددة مسبقاً لما سيتم طلبه وبأى كميات وان يتم سداد حسابات الموردين المرتبطة بذلك على أساس قرارات يصدرها النظام وتبدأ عند تأكيد استلام البضائع وشروط السداد. مع عدم وجود أى مستندات تصدر أو لا يحتفظ بها لأوامر الشراء أو استلام البضائع بخلاف تلك التي تتم عن طريق نظام تكنولوجيا المعلومات.
  - ●قيام المنشأة بتوفير الخدمات للعملاء عن طريق الوسائل الالكترونية (مقدم خدمة الانترنت أو شركة الاتصالات) وتستخدم تكنولوجيا المعلومات لإنتاج سجل للخدمات التي يتم تقديمها لعملائها، يقوم ببدء ومعالجة نظام إعداد الفواتير للخدمات المقدمة ويتم تسجيل هذه المبالغ أوتوماتيكيا في سجلات محاسبية إليكترونية تشكل جزءاً من النظام المستخدم لإعداد القوائم المالية للمنشأة.

مراجعة تقييم الخطر

- ✓ يستند تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد على أساس وجود أدلة مراجعة، ويمكن أن يتغير هذا التقييم أثناء سير عملية المراجعة في حالة الحصول علي أي أدلة مراجعة إضافية. ويمكن أن يستند تقييم الخطر على توقع بأن عناصر الرقابة تعمل بفعالية لمنع أو اكتشاف وتصحيح التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد.

الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة والإدارة

- ✓ على المراقب سرعة إبلاغ المسئولين عن الحوكمة والإدارة، وعلى المستوي الوظيفي المناسب من المسئولية، بنقاط الضعف الهامة والمؤثرة في تصميم أو تنفيذ نظام الرقابة الداخلية، التي قد يكتشفها المراقب.

التوثيق

- ✓ على المراقب توثيق الأمور التالية:

(أ) المناقشات التى تتم بين أعضاء فريق العمل فيما يخص قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن خطأ أو غش والقرارات الهامة التي تم التوصل إليها.

و(ب) العناصر الرئيسية لمدى التفهم الذي تم الحصول عليه فيما يخص كل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها، بما في ذلك كل 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.

و(ج) مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تحديدها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكد.

و(د) المخاطر المحددة وعناصر الرقابة ذات الصلة التي تم تقييمها .

- ✓ ترجع الطريقة التي يتم بها توثيق هذه الأمور إلى تقدير المراقب وذلك باستخدام الحكم المهني. وبصفة خاصة يمكن أن يتم توثيق نتائج تقييم الخطر منفصلة، أو أنه يمكن توثيقها كجزء من عملية التوثيق التي يقوم بها المراقب للإجراءات الإضافية.
- ✓ ومن أمثلة الطرق الهامة المستخدمة وحدها أو مع طرق أخرى، الوصف المكتوب و الاستقصاءات و قوائم المراجعة وخرائط التدفق.
- ✓ ويمكن أيضا أن تكون مثل هذه الطرق مفيدة في عملية توثيق تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر علي مستوي القوائم المالية ككل ومستوى التأكيدات. ويتأثر شكل ومدي عملية التوثيق هذه. ومن المعتاد أن نجد أنه كلما كانت المنشأة معقدة، كلما زادت إجراءات المراجعة التي يتم إجراؤها بواسطة المراقب، ومن ثم زادت عملية التوثيق التي يقوم بها المراقب.

ملحق (١)

تفهم المنشأة وبيئتها

يوفر هذا الملحق إرشاداً إضافياً لموضوعات يضعها المراقب في اعتباره عندما يرغب في التوصل إلى تفهم للصناعة، والعوامل التنظيمية، والعوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر في المنشأة، ويشمل ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وطبيعة المنشأة، وأهدافها واستراتيجياتها ومخاطر النشاط ذات الصلة وقياس وفحص الأداء المالي للمنشأة . وتغطي الأمثلة المعطاة نطاق عريض من الموضوعات يكون قابل للتطبيق على كثير من مهام المراجعة، ومع ذلك لا تكون جميع الموضوعات ذات صله بكل مهمة مراجعة، وقائمة الأمثلة ليس بالضرورة كاملة. وتوجد إرشادات إضافية عن الرقابة الداخلية في الملحق (٢) .

العوامل الصناعية والتنظيمية وغيرها من العوامل الخارجية بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق

تشمل الأمثلة عن الموضوعات التي يمكن للمراقب دراستها ما يلى :

* ظروف الصناعة
  - السوق والمنافسة و الطلب والقدرة الإنتاجية والمنافسة السعرية.
  - الأنشطة الدورية أو الموسمية.
  - تكنولوجيا الإنتاج المتعلقة بمنتجات المنشأة.
  - إمدادات الطاقة وتكلفتها.

* البيئة التنظيمية
  - المبادئ المحاسبية والممارسات الصناعية المحددة.
  - إطار العمل التنظيمى للصناعة.
  - التشريعات واللوائح التي تؤثر بشدة على العمليات الإنتاجية للمنشأة.
    - المتطلبات التنظيمية.
    - الأنشطة الإشرافية المباشرة.
  - الضرائب (ضرائب الدخل وغيرها) .
  - السياسات الحكومية التي تؤثر حالياً على سلوك أنشطة المنشأة.
    - السياسات النقدية، بما في ذلك الضوابط على النقد الأجنبى.
    - السياسات المالية.
    - الحوافز المالية . (على سبيل المثال برامج المساعدة الحكومية).
    - التعريفات الجمركية، والقيود على التجارة.
  - المتطلبات البيئية التي تؤثر على الصناعة وعلى نشاط المنشأة.

* العوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر حالياً على نشاط المنشأة .
  - المستوى العام للنشاط الاقتصادى (على سبيل المثال الكساد، النمو).
  - معدلات الفائدة ومدى توافر التمويل.
  - التضخم، وإعادة تقييم العملة.

طبيعة المنشأة

تشمل الأمثلة عن الموضوعات التي يمكن للمراقب أن يدرسها ما يلي:

عمليات النشاط

* طبيعة مصادر الإيراد (على سبيل المثال،صانع، بائع جملة، بنوك أو تامين أو خدمات مالية أخرى، تصدير واستيراد، مرافق، نقل، ومنتجات وخدمات تكنولوجية).
* المنتجات أو الخدمات والأسواق (على سبيل المثال، عملاء رئيسيون وتعاقدات، شروط السداد، هامش الربح، النصيب في السوق، المنافسون، الصادرات، سياسات التسعير، سمعة المنتجات، الضمانات ، الاتجاهات ،استراتيجية وأهداف التسويق، العمليات الصناعية).
* إدارة العمليات الإنتاجية (على سبيل المثال، المراحل وطرق الإنتاج ، قطاعات النشاط ، تسليم المنتجات والخدمات، تفاصيل التقليص أو التوسع في العمليات).
* التحالفات و المشروعات المشتركة والحصول علي خدمات من خبراء
* المشاركة في التجارة الإليكترونية، بما في ذلك مبيعات الانترنت وأنشطة التسويق.
* الإنتشار الجغرافي وتقسيم الصناعة إلى قطاعات.
* مواقع مصانع الإنتاج والمخازن والمكاتب.
* العملاء الرئيسيون.
* الموردون الهامون للسلع والخدمات (على سبيل المثال، التعاقدات طويلة الأجل، استقرار الإمدادات، شروط السداد، الواردات، طرق التسليم مثل .. طريقة التسليم الفورى)
* التوظيف (على سبيل المثال، طبقاً للموقع، العرض، مستويات الأجور، التعاقدات النقابية، المعاش و مزايا ما بعد التقاعد، خيارات الأسهم أو ترتيبات الحوافز واللوائح الحكومية المرتبطة بموضوعات التوظيف).
* أنشطة الأبحاث والتطوير و مصروفاتها.
* المعاملات التي تتم مع الأطراف ذوي العلاقة.

الاستثمارات

* أنشطة الاستحواذ، أو الاندماج، أو التخلص من أنشطة الأعمال (سواء كان المخطط لها أو التي يتم تنفيذها حالياً).
* الاستثمارات و التصرفات على الأوراق المالية والقروض.
* أنشطة الاستثمار الرأسمالى، بما في ذلك الاستثمارات في المصانع والمعدات والتكنولوجيا وأية تغييرات حالية أو مخطط لها.
* الاستثمار في منشآت لا تدخل فى التجميع، بما في ذلك أعمال الشراكة، والمشروعات المشتركة، والمنشآت ذات الأغراض الخاصة.

التمويل

* هيكل المجموعة- أهم الشركات التابعة و الشقيقة بما فى ذلك المنشآت داخل التجميع أو خارجه
* هيكل الديون، بما في ذلك الاتفاقيات، والقيود، والضمانات، والترتيبات التمويلية الموجودة خارج الميزانية.
* تأجير العقارات أو المصانع أو المعدات للإستخدام في النشاط.
* الملاك المستفيدون (المحليون ، أو الأجانب، وسمعة النشاط، والخبرة).
* الأطراف ذوي العلاقة.
* استخدام مشتقات الأدوات المالية.

* المبادئ المحاسبية والممارسات المحددة في الصناعة.
* ممارسات الاعتراف بالإيراد.
* المحاسبة بالقيمة العادلة.
* المخزون (على سبيل المثال، المواقع، والكميات).
* الأصول والالتزامات والمعاملات بالعملة الأجنبية.
* العناصر الهامة المحددة في الصناعة (على سبيل المثال، القروض والاستثمارات فى البنوك، وحسابات العملاء والمخزون فى الشركات الصناعية، والأبحاث والتطوير فى شركات صناعة الأدوية).
* المحاسبة عن المعاملات غير العادية أو المعقدة بما في ذلك تلك المعاملات في المجالات المتعارضة أو الحديثة (على سبيل المثال، حسابات المدفوعات على أساس الأسهم).
* العرض والافصاح في القوائم المالية.

الأهداف والاستراتيجيات ومخاطر النشاط ذات الصلة

تشمل الأمثلة عن الموضوعات التي يمكن للمراقب دراستها ما يلى:
* وجود الأهداف (مثل كيفية تعامل المنشأة مع عوامل الصناعة، والعوامل التنظيمية وغيرها من العوامل الخارجية) والمتعلقة على سبيل المثال بما يلي:
- تطورات الصناعة (مخاطر النشاط المحتملة مثل افتقار المنشأة للأفراد أو الخبرات للتعامل مع المتغيرات في الصناعة).
- المنتجات والخدمات الجديدة (مخاطر النشاط المحتملة يمكن أن تكون على سبيل المثال تزايد الالتزامات المتعلقة بالمنتج).
- التوسع في النشاط (مخاطر النشاط المحتملة والتي قد تتمثل في عدم تقدير الطلب بدقة).
- المتطلبات المحاسبية الجديدة (مخاطر النشاط المحتملة مثل التنفيذ غير المكتمل أو غير السليم،أو التكاليف المتزايدة).
- المتطلبات التنظيمية (مخاطر النشاط المحتملة مثل تزايد التعرض للمخاطر القانونية).
- المتطلبات المالية الحالية والمنتظرة (مخاطر النشاط المحتملة قد تتمثل في فقدان التمويل نتيجة لعدم قدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها).
- استخدام تكنولوجيا المعلومات (مخاطر النشاط المحتملة مثل عدم توافق النظام مع العمليات).
* تأثيرات تنفيذ الإستراتيجية، وبصفة خاصة أية تأثيرات قد تؤدى إلى متطلبات محاسبية جديدة (مخاطر النشاط المحتملة قد تتمثل في التنفيذ غير المكتمل أو غير السليم).

قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة

تشمل الأمثلة عن الموضوعات التى يمكن للمراقب دراستها ما يلى:
* النسب الهامة وإحصائيات التشغيل.
* مؤشرات الأداء الهامة.
* مقاييس أداء الموظفين و السياسات التشجيعية للأجور.
* الاتجاهات.
* استخدام تقارير التنبؤ، والموازنات التقديرية، وتحليل الانحرافات.
* تقارير المحللون وتقارير التصنيف الإئتمانى.
* تحليل المنافسين.
* الأداء المالى من فترة لأخرى (نمو الإيرادات، والربحية، والرافعة المالية).

ملحق (٢)

عناصر الرقابة الداخلية

١- يتكون نظام الرقابة الداخلية من العناصر التالية:
(أ) بيئة الرقابة.
و(ب) عملية تقييم الخطر في المنشأة.
و(ج) نظام المعلومات ويتضمن ذلك عمليات النشاط ذات الصلة المتعلقة بإعداد التقارير المالية والاتصالات.
و(د) الأنشطة الرقابية.
و(هـ) متابعة عناصر الرقابة.

و يفسر هذا الملحق فيما يلى العناصر الواردة أعلاه حيث أنها تتعلق بعملية مراجعة القوائم المالية.

بيئة الرقابة

٢- تشمل بيئة الرقابة التصرفات و الإلمام بالأمور و تصرفات الإدارة و المسئولون عن الحوكمة فيما يخص نظام الرقابة الداخلية وأهميته فى المنشأة. وتشمل بيئة الرقابة أيضا وظائف الحوكمة والإدارة و ضبط إيقاع المنظمة، وتقوى من مدى الوعى الرقابي للعاملين بها. أنها الأساس للرقابة الداخلية الفعالة، والتى توفر الالتزام والهيكل التنظيمى.

٣- تشمل بيئة الرقابة العناصر التالية:

(أ) ***الاتصالات وتأكيد النزاهة والقيم الأخلاقية:*** إن مدى فاعلية عناصر الرقابة لا يمكن أن يعلو فوق النزاهة والقيم الأخلاقية للأفراد الذين يقومون بوضعها وتقييمها ومتابعتها. والنزاهة والقيم الأخلاقية هى عناصر أساسية لبيئة الرقابة التى تؤثر فى مدى فعالية التصميم والإدارة و متابعة العناصر الأخرى فى نظام الرقابة الداخلية. إن النزاهة والقيم الأخلاقية هى نتاج المعايير الأخلاقية والسلوكية للمنشأة، وكيف يتم تبليغها، وكيف يتم فرضها فى الواقع العملى. وهى تشمل إجراءات الإدارة لمنع أو الحد من الدوافع والإغراءات التى يمكن أن تدفع الأفراد إلى التورط فى أفعال غير شريفة، أو غير قانونية، أو غير أخلاقية كما أنها تشمل توصيل معايير قيم وسلوكيات المنشأة إلى الأفراد من خلال عرض السياسات وميثاق الشرف وقواعد السلوك بإعطاء القدوة.

(ب) ***الالتزام بالكفاءة:*** الكفاءة هى تلك المعارف والمهارات المطلوبة لأداء المهام التى تحدد وظيفة الفرد. ويشمل الالتزام بالكفاءة مراعاة مستويات الكفاءة فى وظيفة معينة وكيف يمكن لهذه المستويات أن تترجم إلى مهارات ومعارف أساسية.

(ج) ***مشاركة المسئولون عن الحوكمة:*** تتأثر درجة الوعي الرقابي في المنشأة بشدة بهؤلاء المسئولون عن الحوكمة. وتشمل الصفات المميزة لهؤلاء المسئولون عن الحوكمة استقلالهم عن الإدارة، وخبرتهم، ومكانتهم الرفيعة ومدى مشاركتهم وتدقيقهم فى الأنشطة، ومدى ملاءمة أفعالهم، والمعلومات التى يتلقونها، والدرجة التى يتم بها إثارة المسائل الصعبة وملاحقة الإدارة بها، ومدى تفاعلهم مع المراجعين الداخليين والخارجيين. ويتم الاعتراف بمدي أهمية مسئوليات المسئولون عن الحوكمة فى قواعد الممارسة واللوائح أو الإرشادات المقدمة من أجل مصلحة هؤلاء المسئولون عن الحوكمة. وتشمل المسئوليات الأخرى للمسئولون عن الحوكمة الإشراف علي التصميم والتشغيل الفعال لإجراءات الإنذار المبكر وعملية فحص مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة.

(د) ***فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل:*** تشمل فلسفة الإدارة وأسلوب التشغيل نطاق واسع من الخصائص. ويمكن أن تشمل هذه الخصائص المميزة ، منهج الإدارة فى التعرف على ومتابعة مخاطر النشاط و الاتجاهات والإجراءات التى تتخذها الإدارة تجاه إعداد التقارير المالية (الاختيار المتحفظ أو الجرئ من البدائل المتاحة لمبادئ المحاسبة، ومدى الوعى و التحفظ فى ما يتم من عمله من تقديرات محاسبية)، واتجاهات الإدارة تجاه معالجة المعلومات ووظيفة المحاسبة و الأفراد الآخرين.

(هـ) ***الهيكل التنظيمى:*** يشكل الهيكل التنظيمى للمنشأة إطار العمل الذى يتم من خلاله التخطيط والتنفيذ و متابعة وفحص أنشطتها لتحقيق الأهداف العريضة للمنشأة. ويشمل إنشاء هيكل تنظيمى مرتبط بذلك مراعاة المجالات الهامة للسلطة والمسئولية والخطوط المناسبة لإعداد التقارير. وتقوم المنشأة بوضع الهيكل التنظيمى المناسب لحاجاتها. ويعتمد مدى صلاحية الهيكل التنظيمى للمنشأة جزئياً على حجمها وطبيعة أنشطتها.

(و) ***تفويض السلطة والمسئولية:*** ويشمل هذا العامل كيفية تفويض السلطة والمسئولية عن الأنشطة التشغيلية وكيفية إقامة علاقات إعداد التقارير وتسلسل السلطة. كما أنها تشمل السياسات المرتبطة بممارسات الأنشطة المناسبة، ومعرفة وخبرة الأفراد المهمين والموارد الموجودة من أجل تنفيذ الواجبات. وبالإضافة لذلك، فإنها تشمل السياسات والاتصالات الموجهة لضمان أن جميع الأفراد يفهمون أهداف المنشأة، وكيف تترابط أفعال الأفراد فيها وتتصل ببعضها البعض وتساهم فى هذه الأهداف، وتميز كيف ولماذا سيكونوا مسئولين.

(ز) ***سياسات وممارسات الموارد البشرية:*** ترتبط سياسات الموارد البشرية وممارستها بأعمال التعيين، والتعريف، والتدريب، والتقييم،و التشاور، والترقيات والمستحقات، والإجراءات التأديبية. ومثال ذلك وجود معايير لاختيار أفضل الأفراد المؤهلين مع التركيز على الخلفية التعليمية، وخبرة العمل السابقة والإنجازات السابقة و أدلة النزاهة والقيم الأخلاقية، بما يظهر بوضوح عن التزام المنشأة بالأفراد الأكفاء والذين هم محل الثقة. وسياسات التدريب التى توصل المهام والمسئوليات المستقبلية وتشمل ممارسات مثل مدارس التدريب والحلقات الدراسية والتي تعلن بوضوح عن المستويات المتوقعة للأداء والسلوك. كما أن الترقيات التى تعتمد على تقديرات الأداء الدورية توضح التزام المنشأة بتقدم الأفراد المؤهلين إلى مستويات أعلى من المسئولية.

التطبيقات على المنشآت الصغيرة

٤- يمكن أن تنفذ المنشآت الصغيرة عناصر بيئة الرقابة بطريقة مختلفة عن المنشآت الأكبر فى الحجم. ومثال ذلك، يمكن ألا يكون للمنشآت الصغيرة ميثاق شرف للآداب والسلوكيات ، ولكنها بدلاً من ذلك، تنشئ ثقافة تركز على أهمية النزاهة والقيم الأخلاقية من خلال عملية الاتصالات الشفهية، وما تمثله الإدارة من قدوة. وبالمثل، فإن المسئولين عن الحوكمة فى المنشآت الصغيرة يمكن ألا يضموا أعضاء مستقلين أو من الخارج.

عملية تقييم الخطر فى المنشأة

٥- عملية تقييم الخطر فى المنشأة هى عملية تحديد مخاطر النشاط و كيفية التعامل معها والنتائج المترتبة عليها . وتحقيقا لأهداف عملية إعداد التقارير المالية، تشمل عملية تقييم الخطر فى المنشأة كيفية تحديد الإدارة للخطر المتعلق بإعداد القوائم المالية التى تعبر بعدالة ووضوح فى جميع جوانبها الهامة وذلك طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، وتقدير أهميتها، وتقدير احتمال ظهورها و اتخاذ القرارات بشأن الإجراءات اللازمة للتعامل معهم. فمن الممكن أن تتناول عملية تقييم الخطر فى المنشأة كيفية دراسة المنشأة لاحتمال وجود معاملات غير مسجلة أو أن تحدد وتحلل أهم التقديرات المحاسبية المسجلة فى القوائم المالية. كما ترتبط المخاطر المتعلقة بعملية إعداد التقارير المالية الموثوق فيها أيضا بأحداث أو معاملات محددة.

٦- تشمل المخاطر المتعلقة بإعداد التقارير المالية الأحداث الداخلية والخارجية والظروف التى يمكن أن تظهر وتؤثر تأثيراً عكسياً على إمكانية المنشأة فى أن تبدأ، وتسجل، وتعالج، وتصدر تقارير عن البيانات المالية التى تتفق مع تأكيدات الإدارة فى القوائم المالية. ومتى تم تحديد المخاطر، فإن الإدارة تراعى أهميتها، واحتمالية حدوثها، وكيف يتم مواجهتها. والإدارة يمكن أن تبادر إلى عمل خطط، وبرامج أو إجراءات للتعامل مع بعض المخاطر المحددة أو أنها يمكن أن تقرر قبول الخطر بسبب التكلفة أو أى اعتبارات أخرى. و يمكن أن تنشأ المخاطر أو تتغير تبعاً لمثل الظروف التالية:

* ***تغيرات فى بيئة التشغيل:*** يمكن أن ينتج عن التغيرات فى بيئة التشغيل أو فى البيئة التنظيمية تغير فى الضغوط التنافسية والمخاطر الأخرى الجوهرية.
* ***العاملين الجدد:*** يمكن أن يكون لدى العاملين الجدد تركيز مختلف أو فهم مختلف للرقابة الداخلية.
* ***نظم معلومات جديدة أو مجددة:*** التغييرات الهامة والسريعة فى نظم المعلومات يمكن أن تغير من الخطر المرتبط بالرقابة الداخلية.
* ***النمو السريع:*** التوسع الضخم والسريع للعمليات الإنتاجية يمكن أن تقيد عناصر الرقابة وتزيد من خطر فشلها.
* ***التكنولوجيا الجديدة:*** يمكن أن يغير إدخال تكنولوجيا جديدة فى عمليات الإنتاج أو نظم معلومات من الخطر الذي يصاحب الرقابة الداخلية.
* ***النماذج أو المنتجات أو الأنشطة الجديدة فى الأعمال التجارية:*** الدخول في مجالات أعمال أو معاملات تكون للمنشأة خبرة قليلة فيها يمكن أن ينشأ عنه مخاطر جديدة تصاحب الرقابة الداخلية.

* ***إعادة هيكلة الشركة:*** إعادة الهيكلة يمكن أن يصاحبه تخفيض فى أعداد الموظفين وتغيير فى المستوى الأشرافى وتوزيع الاختصاصات الذى يمكن أن يغير الخطر الذي يصاحب الرقابة الداخلية.
* ***التوسع فى العمليات الخارجية:*** يحمل التوسع فى أو الاستحواذ على عمليات خارجية مخاطر جديدة وفريدة من نوعها والتى يمكن أن تؤثر فى الرقابة الداخلية، وعلى سبيل المثال، الخطر الإضافى أو المتغير الناشئ عن المعاملات بالنقد الأجنبى.
* ***الإصدارات المحاسبية الجديدة:*** تبنى مبادئ محاسبية جديدة أو تغيير المبادئ المحاسبية يمكن أن يؤثر على المخاطر فى عملية إعداد القوائم المالية.

التطبيق على المنشآت الصغيرة

٧- يطبق المفهوم الأساسى لعملية تقييم المنشأة للخطر على كل المنشآت بغض النظر عن حجمها، وأن كان من المحتمل أن تكون هذه العملية أقل رسمية وأقل تنظيماً فى المنشآت الصغرى عما تكون عليه فى المنشآت الأكبر. ويتوجب على المنشآت وضع أهداف لإعداد التقارير المالية، وقد يتم تحديد هذه الأهداف ضمنياً فى المنشآت الصغيرة بدلاً من أن تكون بطريقة واضحة وصريحة. ويمكن أن تكون الإدارة في هذه المنشآت الصغيرة على علم بالمخاطر المرتبطة بهذه الأهداف بدون استخدام التعليمات الرسمية ولكن من خلال المشاركة الشخصية المباشرة مع الموظفين والأطراف الخارجية.

نظام المعلومات – متضمناً إجراءات تشغيل النشاط المرتبطة به والتي تتعلق بإعداد التقارير المالية والاتصالات

٨- يتكون نظام المعلومات من البنية الأساسية (وهى المكونات المادية ومكونات الأجهزة)، والبرمجيات، والأفراد، والإجراءات، والبيانات. وتكون البنية الأساسية والبرمجيات غائبة أو لها أهمية أقل فى النظم التى تكون يدوية فى الأساس أو يدوية بصورة كليه. وكثيراً من نظم المعلومات تستخدم تكنولوجيا المعلومات استخداما شامل.

٩- يتكون نظام المعلومات المتعلق بأهداف إعداد التقارير المالية، والذى يشمل نظام إعداد التقارير المالية من الإجراءات والسجلات المعدة لبدء وتسجيل ومعالجة وإعداد تقارير معاملات المنشأة (إلى جانب الأحداث) وللحفاظ على المسئولية عن الأصول ذات الصلة وكذلك الالتزامات،وحقوق الملكية. ويمكن أن يتم بدء المعاملات يدوياً أو آليا عن طريق إجراءات مبرمجة، ويشمل التسجيل تحديد وجمع المعلومات المرتبطة بالمعاملات أو الأحداث. وتشمل المعالجة مهاماً مثل التصحيح والتحقيق والحساب والقياس والتقييم والتلخيص والتسوية سواء تم ذلك بطريقة آلية أو يدوية. ويرتبط إعداد التقارير بتجهيز التقارير المالية إلى جانب المعلومات الأخرى، سواء كان ذلك فى صيغة اليكترونية أو مطبوعة، والتى تستخدمها المنشأة فى قياس وفحص الأداء المالى للمنشأة وفى وظائف أخرى. وتؤثر جودة المعلومات التى يخرجها النظام على قدرة الإدارة فى اتخاذ القرارات المناسبة فى التحكم فى ومراقبة أنشطة المنشأة وتجهيز تقارير مالية يعتمد عليها.

١٠- تبعاً لذلك فان نظام المعلومات يشمل الأساليب والسجلات التى:
* تحدد وتسجل كل المعاملات الصحيحة.
* تصف المعاملات بانتظام وبتفاصيل كافية للسماح بالتصنيف المناسب للمعاملات من أجل إعداد التقارير المالية.
* قياس قيمة المعاملات بطريقة تسمح بتسجيل قيمتها النقدية السليمة فى القوائم المالية.
* تحديد الفترة الزمنية التى تحدث فيها المعاملات للسماح بتسجيل المعاملات فى الفترة المحاسبية السليمة.
* تعرض المعاملات وما يخصها من بيانات و افصاحات فى القوائم المالية بطريقة مناسبة.

١١- تشمل عملية الاتصالات توصيل فهم الأدوار والمسئوليات الفردية التى تخص نظام الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية، وهى تشمل ذلك المدى الذى يصل إليه فهم الأفراد لكيفية ربط أنشطتهم فى نظام معلومات التقارير المالية مع عمل الآخرين والوسائل الخاصة بالإبلاغ عن الاستثناءات إلى المستوى الأعلى المناسب داخل المنشأة. وتساعد قنوات الاتصال المفتوح فى التأكيد على أن الاستثناءات قد تم الإبلاغ عنها وتم اتخاذ إجراء بشأنها.

١٢- وتأخذ عملية الاتصال عدة أشكال مثل دليل السياسات، ودليل الحسابات والتقارير المالية، والمذكرات. كما أن عملية الاتصال يمكن أن تتم بطريقة اليكترونية، أو شفوية، ومن خلال إجراءات الإدارة.

١٣- من المحتمل أن تكون نظم المعلومات وما يرتبط بها من عمليات النشاط ذات الصلة بأعمال التقارير المالية فى المنشآت الصغيرة أقل رسمية عما تكون عليه فى المنشآت الأكبر، ولكن دورها يكون فى نفس الأهمية. ويمكن ألا تحتاج المنشآت الصغيرة ذات المشاركة الإدارية النشطة إلى شرح وتفسير كبير للإجراءات المحاسبية، أو السجلات المحاسبية المعقدة، أو السياسات المكتوبة. وعملية الاتصال يمكن أن تكون أقل رسمية، وتتحقق بسهولة أكبر فى المنشآت الصغيرة عنها فى المنشآت الأكبر نظراً لحجم المنشأة الصغيرة والمستويات القليلة فيها ذلك إلى جانب الوضوح والوجود الكبير للإدارة.

أنشطة الرقابة

١٤- أنشطة الرقابة هى تلك السياسات والإجراءات التى تساعد فى التأكيد على تنفيذ توجيهات الإدارة، وعلى سبيل المثال، اتخاذ الإجراءات الضرورية للتعامل مع المخاطر التى تهدد تحقيق أهداف المنشأة. وأنشطة الرقابة سواء كانت داخل نظم تكنولوجيا المعلومات أو داخل النظم اليدوية والتي يكون لها أهداف متعددة ويتم تطبيقها على مستويات وظيفية وتنظيمية مختلفة.

١٥- وبصفة عامة نجد أن الأنشطة الرقابية التى تكون مرتبطة بأعمال المراجعة يمكن أن يتم تصنيفها على أنها السياسات والإجراءات التى تنتمى إلى ما يلى:

* *تقويم الأداء*: تشمل الأنشطة الرقابية تقويم وتحليل الأداء الفعلى مقارنة بالموازنات، وتقارير التنبؤ، والأداء فى الفترة السابقة، وما يتصل بها من المجموعات المختلفة من البيانات سواء كانت بيانات تشغيلية أو بيانات مالية مع بعضها البعض، ويتم ذلك مع تحليل العلاقات والإجراءات التصحيحية ، ومقارنة البيانات الداخلية مع المصادر الخارجية للمعلومات، وتقويم الأداء الوظيفى أو أداء النشاط، وذلك مثل مراجعة المديرين لقروض العملاء فى البنك من حيث توزيع القروض طبقاً للفروع، والمنطقة، وأنواع القروض بغرض التحقق من اعتمادها وتحصيلها.

*_معالجة المعلومات_: حيث يتم أداء مجموعة متنوعة من عناصر الرقابة وذلك من أجل مراجعة دقة، واكتمال، واعتماد المعاملات. والمجموعتان الواسعتان للأنشطة الرقابية لنظم المعلومات هى عناصر رقابة للتطبيق وعناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات. و تنطبق عناصر رقابة التطبيقات على معالجة التطبيقات الفردية. وهذه العناصر تساعد فى التأكيد على أن المعاملات حدثت وأنه تم اعتمادها، وأنه قد تم تسجيلها ومعالجتها بالكامل وبدقة. وتشمل أمثلة عناصر رقابة التطبيق، مراجعة الدقة الحسابية للسجلات، والحفاظ على وفحص الحسابات وميزان المراجعة، وعناصر الرقابة الآلية مثل مراجعة تعديلات البيانات المدخلة، ومراجعة التسلسل الرقمى، والمتابعة اليدوية لتقارير الاستثناء. أما عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات فما هى إلا سياسات وإجراءات ترتبط بكثير من التطبيقات وتدعم التوظيف الفعال لعناصر رقابة التطبيق بالمساعدة على التأكيد على التشغيل السليم والمستمر لنظم المعلومات. وتشمل عناصر الرقابة العامة لنظم المعلومات بصفة عامة عناصر الرقابة على عمليات مركز البيانات وشبكة الأعمال، وتملك برمجيات النظام، والتغيير والصيانة، و تامين الوصول، والاستحواذ على تطبيقات النظام، و تطويره، وصيانته. وهذه العناصر تنطبق على بيئات الكمبيوتر سواء الكبير منها أو الصغير، وبيئة المستخدم النهائى. وأمثلة عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات هى عناصر رقابة تغيير البرنامج، وعناصر الرقابة التى تحد من الوصول إلى البرامج أو إلى البيانات ، وعناصر الرقابة على تنفيذ الإعدادات الجديدة من مجموعة البرمجيات التطبيقية، وعناصر الرقابة على برمجيات النظام التى تحد من الوصول، أو متابعة استخدام مرافق النظام التى يمكن أن تغير من البيانات أو السجلات المالية بدون أن تترك مجال للمراجعة.

* عناصر الرقابة *المادية*: وتشمل هذه الأنشطة الأمن المادي للأصول، ويتضمن ذلك أدوات الحماية المناسبة مثل أجهزة الأمن ضد الوصول إلى الأصول والسجلات، إعطاء تصريح بالوصول إلى برامج الكمبيوتر وملفات البيانات، والإحصائيات والمقارنات الدورية مع المبالغ التى تظهر على سجلات المراقبة (على سبيل المثال مقارنة نتائج جرد النقدية، أو الأوراق المالية أو المخزون مع السجلات المحاسبية). والمدى الذى يمكن أن تصل إليه عناصر الرقابة المادية فى منع سرقة الأصول تؤثر على مدى المصداقية في إعداد القوائم المالية، ولذلك فإن عملية المراجعة تختلف تبعاً للحالات مثل أن تكون الأصول معرضة بدرجة كبيرة لسوء الاستخدام. فعلى سبيل المثال نجد أن هذه العناصر تكون فى العادة غير ذات صلة عند اكتشاف خسائر فى المخزون طبقاً للجرد الفعلى الدورى ويتم

تسجيلها فى القوائم المالية. ومع ذلك، فعندما تعتمد الإدارة بالكامل على البطاقات المستمرة للمخزون تحقيقا لأغراض التقارير المالية، فإن عناصر رقابة الأمن المادية تكون هنا مرتبطة بعملية المراجعة.

* *توزيع الاختصاصات* : الهدف منها تكليف أفراد مختلفون بمسئولية التصريح بالمعاملات، وتسجيلها ، و حيازة الأصول مما يؤدى إلى تقليل فرص السماح لأى شخص بأن يكون فى موقف يسمح له بأن يرتكب فيه ويخفي الأخطاء أو الغش أثناء قيام هذا الشخص بأداء مهامه العادية وتشمل الأمثلة علي توزيع الاختصاصات عملية إعداد التقارير، و فحص واعتماد التسويات، واعتماد ومراقبة المستندات.

١٦- يمكن أن تعتمد أنشطة رقابية محددة على وجود سياسات على مستوى أعلى يتم وضعها بمعرفة الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة. وعلى سبيل المثال، فإن عناصر الرقابة بشأن التفويض في الاستثمار قد تتمثل في وضع مستويات وحدود للاستثمار بواسطة المسئولين عن الحوكمة، وعلى العكس من ذلك نجد أن المعاملات غير الروتينية مثل عمليات الاستحواذ الرئيسية أو نقل أصول الشركة يمكن أن تتطلب مستوى عال من الاعتماد، وتشمل فى بعض الحالات ضرورة الحصول على موافقة الجمعية العامة للمنشأة.

التطبيق على المنشآت الصغيرة

١٧- يحتمل أن تكون المفاهيم التى ترتكز عليها أنشطة رقابية فى المنشآت الصغيرة مشابهة لتلك الموجودة فى منشآت أكبر، ولكن يختلف الشكل الرسمي الذي يتم به أداؤها. وأيضا، قد تجد المنشآت الصغيرة أن أنواع محددة من الأنشطة الرقابية تكون غير ذات صلة بالموضوعات المطروحة بسبب عناصر الرقابة المطبقة بواسطة الإدارة. وعلى سبيل المثال فإن احتفاظ الإدارة بالسلطة للموافقة علي البيع بالأجل ، والمشتريات الهامة الضخمة، و استخدام التسهيلات الائتمانية يمكن أن يوفر رقابة قوية على هذه الأنشطة، وبذلك تقل أو قد لا تكون هناك حاجة إلى أنشطة رقابية أكثر تفصيلاً. والتوزيع المناسب للاختصاصات غالباً ما يؤدى إلى صعوبات فى المنشآت الصغيرة. حتى الشركات التى يقل فيها عدد العاملين ، يمكن أن تكون قادرة على تكليفهم بمسئولياتهم لتحقيق التوزيع الجيد للاختصاصات، وإذا لم يكن ذلك ممكناً، فتقوم باستخدام وإشراف الإدارة علي الأنشطة المتعارضة لتحقيق أهداف الرقابة.

متابعة عناصر الرقابة

١٨- إن أحد المسئوليات الهامة للإدارة تتمثل فى وضع و الاحتفاظ بنظام الرقابة الداخلية بصفة مستمرة، وتشمل متابعة الإدارة لعناصر الرقابة الوقوف على ما إذا كانت هذه العناصر تعمل وفقاً للمخطط وأنه يتم تعديلها لتكون مناسبة للتغيرات فى الظروف. ويمكن أن تشمل متابعة عناصر الرقابة أنشطة مثل فحص الإدارة عما أن كانت التسويات البنكية يتم تجهيزها دورياً، وأن تقييم المراجعين الداخليين لمدى تنفيذ مسئولي المبيعات لسياسات المنشأة من ناحية شروط عقود المبيعات ورأى الإدارة القانونية من ناحية تطبيق سياسات الممارسات الأخلاقية أو أنشطة المنشأة الأخرى.

١٩- إن متابعة عناصر الرقابة هى عملية لتقييم جودة أداء عناصر الرقابة الداخلية بمرور الوقت. وتشمل تقييم تصميم وتشغيل عناصر رقابة على أسس زمنية واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة. وعملية المتابعة تتم لضمان استمرار عناصر الرقابة فى العمل بكفاءة. وعلى سبيل المثال، فإذا لم يتم متابعة توقيت ودقة التسويات البنكية، فمن المحتمل أن يتوقف المختص بها عن عملها. ومتابعة عناصر الرقابة تتم من خلال أنشطة المتابعة المستمرة، والتقييمات المنفصلة، أو مزيج من الاثنين.

٢٠- يتم مباشرة أنشطة المتابعة المستمرة لإنظمة الرقابة من خلال أطار الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة وتشمل الأنشطة الإدارية والإشرافية المعتادة. ويكون كل من مديرو المبيعات، والمشتريات، والإنتاج على مستوى الشركة ومستوى القطاعات على صلة بالعمليات التشغيلية ويمكن أن يطلبوا تقارير عنها و التى قد تختلف بصورة كبيرة عما يعرفونه عن أمور التشغيل.

٢١- فى كثير من المنشآت، يستمر المراجعون الداخليون أو الأفراد الذين يؤدون وظائف مشابهة فى المساهمة فى متابعة عناصر رقابة المنشأة من خلال عمليات تقييم منفصلة. فهم يقومون بصفة منتظمة بتوفير معلومات عن أداء الرقابة الداخلية، ويركزون انتباههم بشدة على تقييم تصميم وتشغيل الرقابة الداخلية. وهم يقومون باستمرار بتبليغ معلومات عن نقاط القوة والضعف والتوصيات من أجل تحسين نظام الرقابة الداخلية.

٢٢- يمكن أن تشمل أنشطة المتابعة استخدام المعلومات الناتجة عن اتصالات مع أطراف خارجية والتى يمكن أن تبين وجود مشاكل أو تلقى الضوء على مجالات قد تكون فى حاجة إلى التحسين. فالعملاء يراجعون ضمنياً بيانات الفواتير وذلك بقيامهم بسدادها أو بالشكوى من المبالغ المستحقة عليهم. وبالإضافة لذلك، فان الجهات الرقابية يمكن أن تتصل بالمنشأة بخصوص أمور يمكن أن تؤثر على أداء الرقابة الداخلية، على سبيل المثال، الاتصالات التى تتم بشأن التفتيش الذى يقوم به البنك المركزى على البنوك. كما أن الإدارة يمكن أن تستفيد من الاتصالات الخاصة بالرقابة الداخلية مع المراقبين الخارجيين عن أداء أنشطة المتابعة.

التطبيق على المنشآت الصغيرة

٢٣- يحتمل أن تكون أنشطة الرقابة المستمرة فى المنشآت الصغيرة أقل فى الرسمية و عادة ما تتم كجزء من أعمال الإدارة لتشغيل المنشأة. والمشاركة الوثيقة للإدارة فى عمليات التشغيل غالباً ما تحدد اختلافات هامة عن التوقعات وعدم الدقة فى البيانات المالية مما يؤدى إلى إجراءات تصحيحية فى الرقابة.

ملحـق (٣)

الظروف والأحداث التي يمكن أن تشير إلي وجود مخاطر التحريف الهام والمؤثر

ما يلي هو أمثلة عن الحالات والأحداث التي يمكن أن تدل على وجود مخاطر التحريف الهام والمؤثر. والأمثلة المقدمة تغطى مجالاً واسعاً من الحالات والأحداث، ومع ذلك، فانه قد لا تكون جميعها ذات صلة بكل مهمة مراجعة كما أنه ليس بالضرورة أن تكون قائمة الأمثلة التالية شاملة.

* التشغيل فى المناطق التى تكون غير مستقرة اقتصادياً، وعلى سبيل المثال فى البلدان التى تقوم بالتخفيض الشديد فى قيمة العملة أو ذات الاقتصاديات المتضخمة بشدة.
* تعرض التشغيل لأسواق متقلبة(مثل العقود المستقبلية أو الخيارات) .
* درجة عالية من النظم المعقدة.
* الاستمرارية و مشاكل السيولة بما فى ذلك فقدان العملاء المهمين.
* القيود على توفر رأس المال والقروض.
* التغييرات في الصناعة التي تعمل فيها المنشأة.
* تغييرات في سلسلة التوريد.
* إنتاج أو عرض منتجات أو خدمات جديدة، أو الانتقال إلى خطوط جديدة من النشاط.
* التوسع في مواقع جديدة.
* التغييرات في المنشأة، مثل الاستحواذات الضخمة، أو أعمال إعادة التنظيم، أو الأحداث الأخرى غير العادية.
* المنشآت أو قطاعات النشاط التي يحتمل أن تباع.
* التحالفات المعقدة و المشروعات المشتركة.
* استخدام التمويل خارج الميزانية، والمنشآت ذات الأغراض الخاصة، والترتيبات الأخرى المعقدة للتمويل.
* المعاملات الضخمة مع أطراف ذوي علاقة.
* النقص فى الأفراد من ذوى مهارات إصدار التقارير المحاسبية والمالية الصحيحة.
* التغييرات فى الأفراد الرئيسيين بما فى ذلك رحيل المديرين الرئيسيين.
* الضعف فى أعمال الرقابة الداخلية، وبصفة خاصة المناطق التى لم تتناولها الإدارة.
* التضارب بين استراتيجيات تكنولوجيا المعلومات فى المنشأة واستراتيجيات أنشطتها.
* التغييرات فى بيئة تكنولوجيا المعلومات.
* استخدام نظم تكنولوجيا معلومات جديدة ترتبط بأعمال التقارير المالية.
* الاستفسارات عن عملية تشغيل المنشأة أو النتائج المالية من الجهات الرقابية أو الحكومية.
* أعمال التحريف السابقة، وتاريخ الأخطاء، أو الكميات الضخمة من التسويات التى تتم فى نهاية المدة.
* الكميات الضخمة من المعاملات غير الروتينية أو غير المنتظمة وتشمل المعاملات التى تتم داخل المجموعة، ومعاملات الإيرادات الضخمة التى تتم فى نهاية المدة.
* المعاملات التى تم تسجيلها على أساس رغبة الإدارة، على سبيل المثال إعادة تمويل الدين، الأصول المعروضة للبيع و تبويب الأوراق المالية القابلة للتداول.
* تطبيق إصدارات محاسبية جديدة.
* قياسات محاسبية تشمل عمليات معقدة.
* أحداث أو معاملات هامة يشوبها عدم التأكيد، وتشمل التقديرات المحاسبية.
* أعمال التقاضى المعلقة، والالتزامات المحتملة، على سبيل المثال، ضمانات المبيعات، والضمانات المالية، وأعمال تحسين البيئة.

معيار المراجعة المصري رقم (٣٢٠)
الأهمية النسبية فى المراجعة

معيار (٣٢٠) الاهمية النسبية فى المراجعة

١- تعريف الاهمية النسبية

- تعتبر المعلومات ذات أهمية إذا كان حذفها او تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمى القوائم المالية وتتحدد الاهمية النسبية فى ضوء طبيعة وحجم البند المحذوف والظروف المحيطة به.

٢- العوامل التى تؤثر فى مستوى الاهمية النسبية

أ) المتطلبات القانونية والرقابية
ب) الاعتبارات الخاصة بأرصدة الحسابات فى القوائم المالية والعلاقة بينها

٣- المجالات التى يجب على المراقب مراعاة الاهمية النسبية فيها :

-يستفيد المراقب من الاهمية النسبية فى المراحل المختلفة كما يلى:
أ) فى مرحلة التخطيط: تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.
ب) فى مرحلة تفسير اكتشافات المراجعة : تقييم اثار التحريف الذى تم اكتشافه
ج) فى مرحلة الرأى وإعداد التقارير: إبداء الرأى عن القوائم المالية فيما يتعلق بإذا كانت الانحرافات لها تأثير هام أم لا على القوائم المالية

٤- العلاقة بين مستوى الاهمية النسبية ومخاطر المراجعة:

- هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية و مستوى مخاطر المراجعة ، بمعنى أنه كلما أرتفع مستوى الأهمية النسبية كلما انخفضت مخاطر المراجعة مما يؤدى الى زيادة اختبارات الرقابة او اختبارات التحقق (زيادة ادلة الاثبات)
- ويأخذ المراقب في الاعتبار العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة عند تحديد طبيعة و توقيت ومدى إجراءات المراجعة ، حيث إذا قرر المراقب – بعد تخطيطه لأداء اجراء مراجعة معين –تخفيض المستوى المقبول للأهمية النسبية ، فإن هذا يعنى زيادة مخاطر المراجعة، فإن على المراقب تعويض ذلك من خلال:
أ) تخفيض مستوى خطر التحريف الهام والمؤثر– عندما يكون ذلك ممكناً – عن طريق تنفيذ اختبارات إضافية للرقابة الداخلية أو زيادة مداها .
أو(ب) تخفيض مخاطر المراجعة عن طريق تعديل طبيعة و توقيت ومدى إجراءات التحقيق التى تم تخطيطها

٥- مسئولية المراقب عند تقييمه لمدى عدالة القوائم المالية

- يجب على المراقب عند تقييم مدى عدالة القوائم المالية ان يقرر ما إذا كان مجموع التحريفات التى تم اكتشافها خلال المراجعة ولم تصحح تعتبر ذات أهمية ام لا

- وإذا قرر المراقب أن هذه التحريفات قد تكون ذات أهمية فإنه يحتاج إلى:
أ) دراسة تخفيض مخاطر المراجعة عن طريق التوسع في إجراءات المراجعة
أو ب) يطلب من الإدارة إجراء التعديلات في القوائم المالية.

- وفى حالة رفض الادارة القيام بتعديل القوائم المالية يجب على المراقب اجراء التعديل المناسب على تقريره وفقا لمعيار المراجعة المصرى (٧٠١)

٦- علاقة الاهمية النسبية بكل نوع من أنواع التقارير

١- إذا كان التحريف ليس ذو أهمية نسبية فيتم إصدار تقرير نموذجى (غير معدل)
٢- إذا كان التحريف هام نسبيا مع ذلك تكون القوائم المالية تعبر بوضوح فى كافة جوانبها الهامة فيتم إصدار تقرير (برأى متحفظ)
٣- إذا كان التحريف هام ومؤثر فيتم إصدار تقرير (برأى عكسي)
٤- إذا كان هناك قيد على نطاق عملية المراجعة ويؤثر تأثير جوهرى عليها ففى هذه الحالة يتم إصدار تقرير (بالامتناع عن ابداء الرأى).

٧- تبليغ الاخطاء

- إذا أكتشف المراقب تحريفاً جوهريا ناتج عن خطأ ، فلابد عليه أن يبلغ عن هذا التحريف إلى مستوى مناسب فى إدارة المنشأة فى الوقت المناسب ودراسة الحاجة إلى إعداد تقرير موجه إلى المسئولين عن الحوكمة وذلك بما يتفق مع معيار المراجعة المصري رقم (٢٦٠) " الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة ".

مقدمة

- ✓ على مراقب الحسابات أن يأخذ فى إعتباره الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر المراجعة عند قيامه بتنفيذ عملية مراجعة.
- ✓ عرفت الأهمية النسبية فى معايير المحاسبة المصرية ضمن " إطار العمل الخاص بإعداد و عرض القوائم المالية " بالتعريف التالي:
تعتبر المعلومة هامة إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدمي القوائم المالية إعتماداً على تلك القوائم، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر فى ظل الظروف الخاصة بحذفه أو تحريفه.

الأهمية النسبية

- ✓ الهدف من مراجعة القوائم المالية هو/
تمكين مراقب الحسابات من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت فى جميع جوانبها الهامة وفقاً لإطار محدد لإعداد التقارير المالية. ويدخل تقدير ما هو الشيء ذا الأهمية النسبية فى نطاق الحكم المهني.
- ✓ عند وضع خطة المراجعة يحدد المراقب مستوى مقبول للأهمية النسبية للكشف عن التحريف الكمى ذو الأهمية، إلا أنه يجب دراسة كل من قيمة (**الكم**) و طبيعة (**النوع**) هذا التحريف.
- ✓ من أمثلة التحريف النوعي/
الشرح غير الكامل أو غير السليم لأحد السياسات المحاسبية.
عدم الإفصاح عن مخالفة المتطلبات الرقابية.
- ✓ يحتاج المراقب أن يأخذ فى الاعتبار إمكانية وجود تحريفات ذات مبالغ صغيرة نسبياً، إلا أنه لو تم تجميعها يمكن أن يكون لها تأثير ذو أهمية على القوائم المالية، ومن أمثلة ذلك، وجود خطأ فى إجراءات الإقفال الشهرية يمكن أن يعتبر مؤشراً على وجود تحريف هام توقع في حالة تكرار الخطأ شهرياً.
- ✓ على المراقب أن يأخذ فى اعتباره الأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية ككل وكذلك بالنسبة لأرصدة الحسابات و فئات المعاملات و متطلبات الإفصاح .
- ✓ يجب أن يأخذ المراقب الأهمية النسبية فى الاعتبار عند:
(أ) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.
و(ب) تقييم آثار التحريف.

العلاقة بين الأهمية النسبية و مخاطر المراجعة.

- ✓ عند تخطيط أعمال المراجعة، يأخذ المراقب في إعتباره الأمور التي قد تؤدي إلى تحريف هام بالقـوائم المالية، ويمثل تفهم المراقب للمنشأة وبيئتها إطاراً يستطيع المراقب من خلاله تخطيط عملية المراجعة وأن يمارس حكمه المهني فيما يتعلق بمخاطر التحريف الهام في القوائم المالية و تحديد ردود أفعاله لمواجهة هذه المخاطر أثناء عملية المراجعة.
- ✓ وهو يساعده أيضاً في تقييم الأهمية النسبية وفي تقديره للأهمية النسبية المتعلقة بحساب معين أو مجموعة من المعاملات ويساعده على الإجابة على مجموعة من الأسئلة مثل ما هى البنود التي يجب فحصها وهل ستستخدم العينات أو الإجراءات التحليلية، وسوف يساعد هذا الإجراء المراقب في اختيار إجراءات المراجعة التي يتوقع من خلالها تخفيض مخاطر المراجعة إلى أقل مستوى مقبول.
- ✓ هناك علاقة **عكسية** بين الأهمية النسبية و مستوى مخاطر المراجعة، بمعنى أنه كلما أرتفع مستوى الأهمية النسبية كلما انخفضت مخاطر المراجعة وبالعكس.
- ✓ يأخذ المراقب في الإعتبار العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة عند تحديد طبيعة و توقيت ومدى إجراءات المراجعة.

- ✓ بعد تخطيط القيام بإجراء مراجعة معين، إذا قرر المراقب أن المستوى المقبول للأهمية النسبية منخفض فإن مخاطر المراجعة ستكون متزايدة، ويقوم المراقب بتعويض ذلك عن طريق:

(أ) تخفيض مستوى خطر التحريف الهام – عندما يكون ذلك ممكناً – عن طريق تنفيذ اختبارات إضافية للرقابة الداخلية أو زيادة مداها.

أو(ب) تخفيض مخاطر المراجعة عن طريق تعديل طبيعة و توقيت ومدى إجراءات التحقيق التى تم تخطيطها.

الأهمية النسبية و مخاطر المراجعة عند تقييم أدلة المراجعة

- ✓ قد يختلف تقدير المراقب للأهمية النسبية و مخاطر المراجعة عند التخطيط المبدئي لعملية المراجعة عن تقديره لها بعد تقييم نتائج إجراءات المراجعة، وقد يكون سبب ذلك التغيير في الظروف أو بسبب التغيير فى معلومات المراقب كنتيجة لتنفيذ عملية المراجعة.
- ✓ بالإضافة إلى ذلك فإن المراقب عند تخطيط أعمال المراجعة يعمل إلى تحديد المستوى المقبول للأهمية النسبية عند مستوى أقل مما هو مطلوب لاستخدامه في تقييم نتائج المراجعة، و يتم عادة عمل ذلك لتخفيض احتمالات وجود تحريفات غير مكتشفة ، ولتزويد المراقب بهامش للأمان عند تقييم أثر التحريفات التي يتم إكتشافها خلال المراجعة.

تقييم أثر التحريفات

- ✓ عند تقييم عدالة عرض القوائم المالية يجب على المراقب تقدير ما إذا كان مجموع التحريفات التى تم إكتشافها خلال المراجعة ولم تصحح تعتبر ذات أهمية.
- ✓ يتكون مجموع التحريفات التى لم تصحح من الآتي:

(أ) تحريفات معينة تم اكتشافها خلال المراجعة بما فى ذلك صافى تأثير التحريفات التى لم تصحح خلال مراجعات للفترات المالية السابقة.

و(ب) أفضل تقديرات المراقب للتحريفات الأخرى و التى لا يمكن تحديدها بعينها (مثل الأخطاء المتوقعة).

- ✓ يحتاج المراقب أن يدرس ما إذا كان مجموع التحريفات التي لم تصحح ذو أهمية ، وإذا قرر المراقب أن هذه التحريفات قد تكون ذات أهمية فإنه يحتاج إلى دراسة تخفيض مخاطر المراجعة عن طريق التوسع في إجراءات المراجعة أو أن يطلب من الإدارة إجراء التعديلات في القوائم المالية.
- ✓ **إذا رفضت الإدارة إجراء التعديلات في القوائم المالية و أن نتائج إجراءات المراجعة الإضافية لم تمكن المراقب من الوصول إلى رأى بأن مجموع التحريفات التي لم تصحح يعتبر غير هام، فإن على المراقب النظر في إجراء التعديلات المناسبة فى تقريره طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) "التعديلات على تقرير مراقب الحسابات".**
- ✓ إذا وصل مجموع التحريفات التى اكتشفها المراقب ولم تصحح إلى مستوى الأهمية النسبية ، فيجب عليه دراسة ما إذا كان من المحتمل وجود تحريفات لم تكتشف وأنه إذا تم إضافتها إلى مجموع التحريفات التى لم تصحح سوف تزيد على مستوى الأهمية النسبية.
- ✓ وعليه فإذا وصل مجموع التحريفات التى لم تصحح إلى مستوى الأهمية النسبية فإنه يجب على المراقب النظر فى تخفيض درجة المخاطر عن طريق تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية أو عن طريق مطالبة الإدارة بإجراء تعديل للقوائم المالية للتحريفات التى تم إكتشافها.

تبليغ الأخطاء

- ✓ إذا أكتشف المراقب تحريفاً جوهريا ناتج عن خطأ ، فلابد عليه أن يبلغ عن هذا التحريف إلى مستوى مناسب فى إدارة المنشأة فى الوقت المناسب ودراسة الحاجة إلى إعداد تقرير موجه إلى المسئولين عن الحوكمة وذلك بما يتفق مع معيار المراجعة المصري رقم (٢٦٠) " الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة ".

معيار المراجعة المصري رقم (٣٣٠)

إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها

معيار (٣٣٠) إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التى تم تقييمها

١- ردود الافعال العامة للمراقب

- يقوم المراقب بتحديد ردود الافعال العامة للمخاطر التى تم تقييمها على مستوى القوائم المالية باستخدام حكمه المهنى وذلك بغرض تخفيض مخاطر المراجعة الى مستوى منخفض مقبول

- أمثلة على ردود الافعال العامة :

١- التركيز على فريق العمل بضرورة المحافظة على اسلوب الشك المهنى فى جمع وتقييم أدلة المراجعة

٢- تعيين عاملين ذوى خبرة أكبر

٣- تعيين موظفين ذوى مهارة خاصة

٤- استخدام خبراء

٥- توفير مزيد من الاشراف

٢- إجراءات المراجعة لمواجهة خطر التحريف الهام والمؤثرعلى مستوى التأكيد

- ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية و التى يكون لطبيعتها، وتوقيتها، ومداها أثر لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها على مستوى التأكيد.

- لذا ينبغى عليه دراسة الامور التالية:

أ) مدى أهمية الخطر

ب) خصائص فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الافصاح

ج) طبيعة أنظمة الرقابة المحددة المستخدمة بواسطة المنشأة

د) مدى توقع الحصول على أدلة مراجعة حول مدى فاعلية أنظمة الرقابة فى المنشأة فى منع أواكتشاف أو تصحيح التحريفات الهامة.

٣- دراسة طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الاضافية:

(أ) **الطبيعة :**

- تشير طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية إلى الغرض منها (اختبارات الرقابة أو إجراءات التحقيق) ونوعها، أى التفتيش أو الملاحظة أو الاستفسار أو المصادقات أو إعادة الحسابات أو إعادة الأداء أو الإجراءات التحليلية.

- ويمكن أن تكون بعض إجراءات المراجعة أكثر ملاءمة لبعض التأكيدات عن غيرها

- فكلما كان تقييم الخطر عالياً، كلما زادت الحاجة إلى مصداقية وصلة أدلة المراجعة الذى يسعى مراقب الحسابات الحصول عليها من إجراءات التحقيق

(ب) **التوقيت:**

- يشير التوقيت إلى وقت أداء إجراءات المراجعة أو الفترة أو التاريخ التى تُطبق عليها أدلة المراجعة، ويمكن أداء المراجعة فى تواريخ مبكرة أو فى نهاية الفترة . وكلما زاد خطر التحريف الهام والمؤثر كلما زاد احتمال أن يقرر مراقب الحسابات أن القيام بأداء إجراءات التحقيق يكون أكثر فعالية بالقرب من نهاية الفترة او فى أوقات غير معلن عنها أو غير متوقعة مع مراعاة ان بعض إجراءات المراجعة لا يمكن تأديتها الا فى نهاية الفترة أو بعدها مثل ، مطابقة القوائم المالية مع السجلات المحاسبية وفحص التسويات التى تمت أثناء فترة إعداد القوائم المالية.

(ج) **المدى:**

هوكمية إجراءات المراجعة المحددة التي يجب أداؤها مثل حجم العينة أو عدد مرات الملاحظة لنشاط الرقابة، ويتم تحديده طبقا لحكم المراقب بعد دراسة الأهمية النسبية والخطر الذى تم تقييمه ودرجة التأكد التى يخطط المراقب للحصول عليها،وعادة يزيد من مدى إجراءات المراجعة مع زيادة خطر التحريف الهام والمؤثر و يكون فعالاً فقط إذا كانت إجراءات المراجعة نفسها ذات صلة بخطر محدد.

٤- اختبارات انظمة الرقابة

(أ) طبيعة اختبارات الرقابة :

هى إجراءات مراجعة للحصول على تأكد بخصوص مدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة. ويستخدم المراقب مزيجا من اجراءات المراجعة للحصول علي أدلة مراجعة مناسبة وكافية تتعلق بفعالية تشغيل أنظمة الرقابة مثل الاستفسارأو التفتيش أو إعادة الأداء.

يجب مراعاة ان بعض أنظمة الرقابة الخاصة تؤثر على نوع اجراءات المراجعة المطلوبة للحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت تلك المنظمة تعمل بفعالية فى الاوقات المناسبة أثناء فترة المراجعة مع التركيز على الادلة بالتأكيدات بصورة مباشرة او غير مباشرة.

ب) توقيت اختبارات الرقابة :

عندما يحصل على أدلة مراجعة تتعلق بفعالية تشغيل أنظمة الرقابة أثناء إحدى الفترات الدورية ينبغي عليه ان يحدد ماهية أدلة المراجعة الإضافية التي ينبغي الحصول عليها لتلك الفترة المتبقية حتى نهاية الفترة المالية ، من خلال دراسة :

١- خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه ٢- وعناصر الرقابة المحددة التى تم اختبارها أثناء الفترة الدورية

٣- ودرجة الحصول علي أدلة مراجعة تتعلق بفعالية تلك العناصر

٤- والمدى الذى ينوى معه المراقب تخفيض إجراءات التحقيق الإضافية استنادا علي مصداقية تلك العناصر.

تابع :معيار (٣٣٠) إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التى تم تقييمها

٤-تابع اختبارات انظمة الرقابة

(ج) المدى :

- وتشمل الأمور التي يقوم المراقب بدراستها عند تحديد مدى اختبارات المراقب لعناصر الرقابة ما يلي:

أ) مدى تكرار أداء عنصر الرقابة بواسطة المنشأة أثناء الفترة.

ب) طول الفترة الزمنية أثناء الفترة محل المراجعة التي يعتمد فيها المراقب على فعالية تشغيل أنظمة الرقابة.

ج) ملاءمة ومصداقية أدلة المراجعة التى يجب الحصول عليها فى دعم أن العناصر الرقابية تمنع أو تكتشف وتصحح التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد.

د)المدى الذى يتم معه الحصول على أدلة المراجعة من اختبارات عناصر الرقابة الأخرى المرتبطة بالتأكيد.

ه) المدى الذى يخطط له المراقب فى الاعتماد على فعالية تشغيل عناصر الرقابة فى تقييم الخطر (وبذلك يخفض من إجراءات التحقق المبنية على الاعتماد على مثل هذه العناصر).

و) الانحراف المتوقع عن أنظمةالرقابة.

- كلما زاد اعتماد المراقب على فعالية تشغيل عناصر الرقابة فى تقييم الخطر كلما زاد مدى اختباراته لعناصرالرقابة

٥- أجراءات التحقق

(أ) الطبيعة:

- ينبغى على مراقب الحسابات تصميم وأداء إجراءات تحقيق لكل فئة هامة من فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات والإفصاحات بغض النظر عن خطر التحريف الهام والمؤثر الذى تم تقييمه

- أما إذا توصل المراقب أن أحد مخاطر التحريف الذى تم تقييمه على مستوى التأكيد يمثل خطر جوهرى فينبغى على المراقب أن يقوم بأداء إجراءات التحقيق التى تتعامل مع هذا الخطر بصفة خاصة.

- عند تصميم إجراءات التحليل التحقيقى ، يقوم مراقب الحسابات بدراسة الأمور التالية:

أ) مدى ملاءمة استخدام إجراءات التحليل التحقيقى للتأكيدات.

ب) مدى مصداقية البيانات، سواء كانت داخلية أم خارجية، والتى يتم الحصول منها على توقعات المبالغ المسجلة أو النسب.

ج)ما إذا كانت التوقعات دقيقة بما فيه الكفاية لتحديد التحريف الهام والمؤثر على المستوى المرغوب من التأكد.

د)مقدار الفروق المقبولة بين المبالغ المسجلة وبين المبالغ المتوقعة

(ب) التوقيت:

- عندما يتم أداء إجراءات التحقيق فى تاريخ سابق لنهاية الفترة، فينبغى على المراقب أن يؤدى إجراءات تحقيق إضافية أو إجراءات تحقيق ممزوجة مع اختبارات الرقابة لتغطية الفترة المتبقية التى تعطى أساساً منطقياً للتوسع فى نتائج المراجعة من هذا التاريخ إلى نهاية الفترة.

- وعند دراسة ما إذا كان سيتم أداء إجراءات التحقيق فى تاريخ مبكر، يضع المراقب فى اعتباره مثل العوامل التالية:

* بيئة الرقابة و عناصر الرقابة الأخرى ذات الصلة.
* مدى إتاحة المعلومات الضرورية للإجراءات التي يقوم بها مراقب الحسابات فى تاريخ لاحق.
* الهدف من إجراء التحقيق.
* خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه.
* طبيعة فئة المعاملات أو أرصدة الحسابات والتأكيدات ذات الصلة.
* قدرة المراقب على أداء إجراءات تحقيق ملائمة أو إجراءات تحقيق ممزوجة مع اختبارات للرقابة لتغطية الفترة المتبقية من أجل تخفيض خطر عدم اكتشاف التحريفات التى قد توجد فى نهاية الفترة.

(ج) المدى:

- كلما زاد خطر التحريف الهام والمؤثر، كلما زاد مدى إجراءات التحقيق. ولان خطر التحريف الهام والمؤثر يضع الرقابة الداخلية فى اعتباره، فيمكن أن يتزايد مدى إجراءات التحقيق بسبب النتائج غير المرضية الناتجة عن اختبارات فعالية تشغيل عناصر الرقابة

المقدمـة

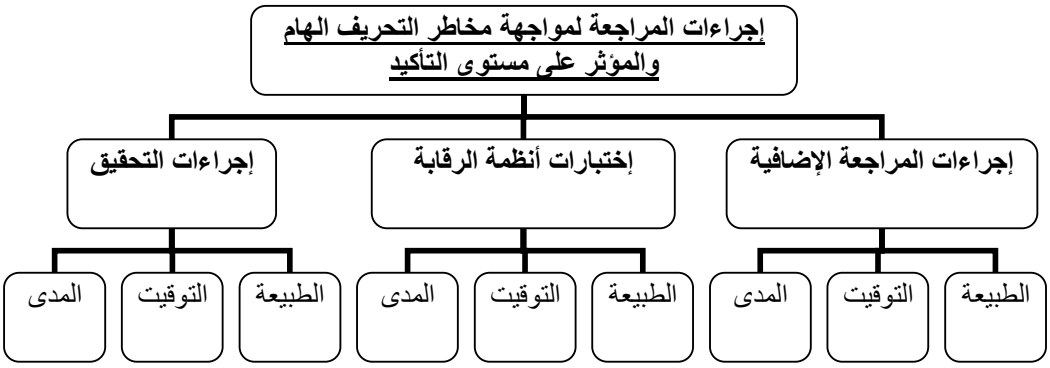
- ✓ حتى يتم تخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض مقبول، ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بتحديد ردود أفعاله العامة للمخاطر التى تم تقييمها على مستوى القوائم المالية، كما أنه ينبغي أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة المخاطر التى تم تقييمها على مستوى التأكيد.

ردود الأفعال العامة للمراقب

- ✓ يجب على مراقب الحسابات أن يحدد ردود أفعاله العامة للتعامل مع مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية. ويمكن أن تشمل مثل هذه الردود التركيز على فريق العمل بضرورة الحفاظ على الشك المهنى فى جمع وتقييم أدلة المراجعة.
- ✓ يتأثر تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية بمدى فهم مراقب الحسابات لبيئة الرقابة. ويمكن أن تسمح بيئة الرقابة الفعالة لمراقب الحسابات بأن يكون لدية ثقة أكثر فى نظام الرقابة الداخلية وفى مصداقية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من داخل المنشأة، و بالتالى يقوم مثلاً بإجراء بعض إجراءات المراجعة فى تواريخ مبكرة بدلاً من أن يتم ذلك فى نهاية الفترة.
- ✓ إن مثل هذه الاعتبارات لها مغذى هام على الأسلوب العام لعمل مراقب الحسابات، مثل التركيز على إجراءات التحقيق (**أسلوب التحقيق**) أو أسلوب استخدام اختبارات عناصر الرقابة إلى جانب إجراءات التحقيق (**الأسلوب المختلط**).

إجراءات المراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التاكيد

- ✓ ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية و التى يكون لطبيعتها، وتوقيتها، ومداها أثر لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها على مستوى التأكيد.
- ✓ وعند تصميم إجراءات مراجعة إضافية ، يقوم مراقب الحسابات بدراسة مثل الأمور التالية:
  - أهمية الخطر.
  - احتمالية حدوث تحريف هام ومؤثر.
  - خصائص فئة المعاملات، أو رصيد الحساب، أو الإفصاح.
  - طبيعة أنظمة الرقابة المحددة المستخدمة بواسطة المنشأة وبصفة خاصة ما إذا كانت تلك الأنظمة يدوية أم آلية.
  - ما إذا كان المراقب يتوقع الحصول على أدلة مراجعة لتحديد ما إذا كانت أنظمة الرقابة بالمنشأة فعالة في منع أو إكتشاف وتصحيح التحريفات الهامة والمؤثرة.
- ✓ و تعتبر طبيعة إجراءات المراجعة ذات أهمية كبرى فى مواجهة المخاطر التى تم تقييمها.
- ✓ يمثل تقييم مراقب الحسابات للمخاطر التى تم تحديدها على مستوى التأكيد أساساً لدراسة مدخل المراجعة الصحيح لتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية.
- ✓ وفى بعض الحالات، يمكن أن يقرر مراقب الحسابات أنه بأداء **اختبارات لأنظمة الرقابة فقط** يمكنه تحقيق مواجهة فعالة لخطر تحريف هام ومؤثر تم تقييمه وذلك بالنسبة لتأكيد محدد. وفى حالات أخرى يمكن أن يقرر مراقب الحسابات أن أداء **إجراءات التحقيق فقط** يكون مناسباً لتأكيدات محددة، وعلى ذلك، يستبعد مراقب الحسابات تأثير الضوابط من تقييم خطر ما.
- ✓ فى حالة المنشآت الصغير جداً، يمكن أن لا يكون هناك الكثير من الأنشطة الرقابية التى يمكن تحديدها بواسطة المراقب. ولهذا السبب، فإن الإجراءات الإضافية للمراجعة الخاصة بمراقب الحسابات يحتمل أن تكون فى الأساس إجراءات تحقيق.



إجراءات المراجعة الإضافية

الطبيعة

- ✓ تشير طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية إلى الغرض منها (اختبارات الرقابة أو إجراءات التحقيق) ونوعها، أى التفتيش أو الملاحظة أو الاستفسار أو المصادقات أو إعادة الحسابات أو إعادة الأداء أو الإجراءات التحليلية. ويمكن أن تكون بعض إجراءات المراجعة أكثر ملاءمة لبعض التأكيدات عن غيرها.
- ✓ يستند إختيار مراقب الحسابات لإجراءات المراجعة على أساس تقييم الخطر فكلما كان تقييم الخطر عالياً، كلما زادت الحاجة إلى مصداقية وصلة أدلة المراجعة الذى يسعى مراقب الحسابات الحصول عليها من إجراءات التحقيق.
- ✓ عند تحديد إجراءات المراجعة التى يجب أداؤها، يقوم المراقب بدراسة أسباب تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد لكل فئة من المعاملات، أو رصيد حساب و الإفصاح . و يشمل ذلك دراسة كل من الخصائص المحددة لكل فئة من المعاملات، أو رصيد حساب، وبيان الإفصاح (أى المخاطر المتأصلة) وما إذا كان تقييم المراقب للخطر يأخذ فى الاعتبار نظام الرقابة فى المنشأة (أى خطر الرقابة).
- ✓ يطلب من المراقب الحصول على أدلة مراجعة تتعلق بصحة واكتمال المعلومات التى ينتجها نظام المعلومات فى المنشأة وذلك عند استخدام هذه المعلومات فى أداء إجراءات المراجعة.
- ✓ فعلى سبيل المثال/ إذا قام المراقب باستخدام معلومات غير مالية أو بيانات الموازنة المعدة عن طريق نظام معلومات المنشأة عند أداء إجراءات المراجعة مثل إجراءات التحقق التحليلية أو اختبارات أنظمة الرقابة، يحصل المراقب على أدلة مراجعة تتعلق بصحة و اكتمال مثل تلك المعلومات .

التوقيت

- ✓ يشير التوقيت إلى وقت أداء إجراءات المراجعة أو الفترة أو التاريخ التى تُطبق عليها أدلة المراجعة.
- ✓ يمكن لمراقب الحسابات أن يقوم بتأدية اختبارات الرقابة أو إجراءات التحقيق فى تواريخ مبكرة أو فى نهاية الفترة. وكلما زاد خطر التحريف الهام والمؤثر كلما زاد احتمال أن يقرر مراقب الحسابات أن القيام بأداء إجراءات التحقيق يكون أكثر فعالية بالقرب من نهاية الفترة بدلا من تاريخ مبكرأو يقوم بإجراءات المراجعة فى أوقات غير معلن عنها أو غير متوقعة (على سبيل المثال، أداء إجراءات مراجعة مفاجئة فى مواقع مختارة).
- ✓ عند دراسة توقيت أداء إجراءات المراجعة، يقوم مراقب الحسابات أيضا بدراسة مثل الأمور التالية:
  - بيئة الرقابة.
  - متى تكون المعلومات ذات الصلة متاحة (مثل، إمكانية محو الملفات الإليكترونية فيما بعد ذلك، أو إمكانية ظهور الإجراءات المطلوب ملاحظتها فى أوقات محددة فقط).
  - طبيعة الخطر (على سبيل المثال، إذا كان هناك خطر يتعلق بإيرادات مُبالغ فيها بغرض الوصول للأرباح السابق تقديرها، بعمل اتفاقيات وهمية للمبيعات فعلي المراقب فحص العقود المتاحة في تاريخ نهاية الفترة).
  - الفترة أو التاريخ الذي يتصل بأدلة المراجعة.

- ✓ يمكن تأدية بعض إجراءات المراجعة فقط فى نهاية الفترة أو بعدها مثل ، مطابقة القوائم المالية مع السجلات المحاسبية وفحص التسويات التى تمت أثناء فترة إعداد القوائم المالية. فلو كان هناك خطر يتعلق بدخول المنشأة فى عقود مبيعات وهمية أو أن هناك معاملات لم تتم حتى نهاية الفترة، يقوم المراقب بأداء إجراءات لمواجهة هذا الخطر المحدد.

المـــدى

- ✓ يشمل المدى كمية إجراءات المراجعة المحددة التي يجب أداؤها، على سبيل المثال، حجم العينة أو عدد مرات الملاحظة لنشاط الرقابة.

ويتم تحديد مدى الإجراءات في عملية مراجعة طبقا لحكم المراقب بعد دراسة الأهمية النسبية والخطر الذى تم تقييمه ودرجة التأكد التى يخطط المراقب للحصول عليها .

- ✓ ونجد بصفة خاصة أنه من المعتاد بالنسبة للمراقب أن يزيد من مدى إجراءات المراجعة مع زيادة خطر التحريف الهام والمؤثر.
- ✓ يمكن أن يساعد استخدام أسلوب المراجعة بالحاسب الآلي في إجراء اختبارات أكثر شمولاً للمعاملات الالكترونية والملفات المحاسبية.
- ✓ يمكن في العادة الحصول علي الاستنتاجات السليمة باستخدام أساليب اختيار العينة. ومع ذلك، فإن كانت كمية الاختبارات التى تم أخذها من مجتمع العينة صغيرة جداً، فإن أسلوب اختيار العينة قد لايكون مناسباً لتحقيق هدف المراجعة المحدد.

إختبارات إنظمة الرقابة

- ✓ يُطلب من المراقب أن يقوم بأداء اختبارات لأنظمة الرقابة وذلك عندما يشتمل تقييم الخطر الذي قام به المراقب على توقعات بمدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة أو عندما لا توفر إجراءات التحقيق وحدها أدلة مراجعة كافية وملائمة على مستوى التأكيد.
- ✓ وعندما يشتمل تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات علي توقع بأن أنظمة الرقابة تعمل بفعالية، فينبغي على المراقب أن يؤدى اختبارات الرقابة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن أنظمة الرقابة تعمل بشكل فعال فى الأوقات المناسبة أثناء الفترة محل المراجعة.
- ✓ يمكن أن يتضمن تقييم المراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد توقعاً عن مدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة، وفي هذه الحالة يقوم المراقب بإجراء اختبارات الرقابة للحصول على أدلة مراجعة تتعلق بفعالية تشغيلها.
- ✓ إذا توصل مراقب الحسابات إلى أنه ليس من الممكن أو العملى أن يتم تخفيض مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد إلى مستوى منخفض مقبول من أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها من إجراءات التحقيق فقط، فإنه يجب على المراقب أن يقوم بأداء إختبارات الرقابة ذات الصلة بالأمر للحصول على أدلة مراجعة تتعلق بفعالية تشغيلها.
- ✓ يختلف **اختبار فعالية تشغيل أنظمة الرقابة** عن الحصول على أدلة مراجعة لتقييم مدي الالتزام. وعند الحصول على أدلة مراجعة *لتقييم مدى الالتزام*، يقوم المراقب بتحديد أن أنظمة الرقابة ذات الصلة موجودة وبأن المنشأة تستخدمها.
- ✓ وعند **أداء اختبارات فعالية تشغيل أنظمة الرقابة**، يحصل المراقب على أدلة مراجعة بأن *تلك الأنظمة تعمل بفعالية*.
- ✓ على الرغم من أن بعض إجراءات تقييم الخطر التى يؤديها المراقب لتقييم تصميم أنظمة الرقابة ولتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذها يمكن ألا تكون قد صممت بشكل محدد علي أنها اختبارات لأنظمة الرقابة ، إلا أن ذلك قد يوفر أدلة مراجعة تتعلق بمدي فعالية تشغيل أنظمة الرقابة ، وبالتالي فإنها تعمل كاختبارات لأنظمة الرقابة.

طبيعة اختبارات أنظمة الرقابة

- ✓ يقوم المراقب بإختيار إجراءات مراجعة للحصول على تأكد بخصوص مدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة. وبزيادة مستوى التأكد الذى تم التخطيط له يسعي المراقب للحصول علي أدلة مراجعة أكثر مصداقية.
- ✓ ينبغي على المراقب أن يؤدى إجراءات مراجعة أخرى بالإضافة إلى القيام بالاستفسارات لاختبار فعالية تشغيل أنظمة الرقابة. وحيث أن الاستفسار وحده لا يكفي، فإن المراقب يستخدم مزيجاً من إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة مناسبة وكافية تتعلق بفعالية تشغيل أنظمة الرقابة. وعادة ما توفر أنظمة الرقابة الخاضعة للاختبار عن طريق أداء الاستفسار ممتزجاً بالتفتيش أو إعادة الأداء، تأكداً أكثر من أنظمة الرقابة التى تتكون أدلة المراجعة المتعلقة بها من استفسارات وملاحظات فقط.
- ✓ تؤثر طبيعة بعض أنظمة الرقابة الخاصة على نوع إجراءات المراجعة المطلوبة للحصول على أدلة مراجعة بشأن ما إذا كانت تلك الأنظمة تعمل بفعالية فى الأوقات المناسبة أثناء فترة المراجعة. وبالنسبة لبعض أنظمة الرقابة ، فان فعالية تشغيلها تظهر عن طريق التوثيق. وفى مثل هذه الظروف، يمكن أن يقرر المراقب فحص المستندات للحصول على أدلة مراجعة خاصة بفعالية التشغيل. وبالنسبة لأنظمة رقابة أخري قد لا تكون مثل هذه المستندات متاحة أو ذات صلة بالأمر.
- ✓ عند تصميم اختبارات لأنظمة الرقابة، يضع المراقب فى اعتباره الحاجة للحصول على أدلة مراجعة تدعم التشغيل الفعال لتلك الأنظمة المرتبطة بصورة مباشرة بالتأكيدات وذلك إلى جانب أنظمة الرقابة الأخرى غير المباشرة.
- ✓ فى حالة وجود عنصر رقابة الكتروني، وبسبب الثبات الذاتي لمعالجات تكنولوجيا المعلومات، يمكن أن توفر أدلة المراجعة الخاصة بتنفيذ عناصر الرقابة أدلة مراجعة هامة تتعلق بمدى فعالية تشغيلها أثناء الفترة محل المراجعة وذلك فى حالة مزجها بأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها المتعلقة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة العامة للمنشأة (وبصفة خاصة عناصر الرقابة على التغيير).
- ✓ عند مواجهة تقييم الخطر، يمكن أن يقوم المراقب بتصميم اختبار لعناصر الرقابة ليتم أداؤها فى نفس الوقت مع اختبار التفاصيل على نفس المعاملة. ويكون ***الغرض من إختبارات الرقابة*** هو تقييم ما إذا كان عنصر الرقابة يعمل بفعالية. ويكون ***الغرض من اختبارات التفاصيل*** هو اكتشاف التحريفات الهامة على مستوى التأكيد. على الرغم من أن هذه الأهداف مختلفة، إلا أن كل منهما يمكن أن يتم فى نفس الوقت من خلال أداء اختبار للرقابة واختبار التفاصيل على نفس المعاملة، وهو يعرف أيضا *بالاختبار الثنائى* الغرض.
- ✓ إن عدم اكتشاف تحريفات عن طريق إجراءات التحقق لا يوفر أدلة مراجعة على فعالية أنظمة الرقابة ذات الصلة بالتأكيد التى تم اختبارها.

توقيت اختبارات عناصر الرقابة

- ✓ تعتمد توقيتات اختبارات عناصر الرقابة على هدف المراقب كما أنه يحدد فترة الاعتماد على هذه العناصر. فإذا قام المراقب باختبار عناصر الرقابة في وقت محدد، فإنه يحصل فقط على أدلة مراجعة بان هذه العناصر قد تم تشغيلها بفعالية فى ذلك الوقت.
- ✓ من الممكن أن تكون أدلة المراجعة التي تخص فقط نقطة زمنية كافية لغرض المراقب، (جرد المخزون الفعلى للمنشأة).
- ✓ عندما يحصل المراقب على أدلة مراجعة تتعلق بفعالية تشغيل أنظمة الرقابة أثناء أحد الفترات الدورية ينبغي عليه ان يحدد ماهية أدلة المراجعة الإضافية التي ينبغي الحصول عليها لتلك الفترة المتبقية حتى نهاية الفترة المالية.
- ✓ قد يتطلب الأمر ضرورة الحصول على أدلة مراجعة إضافية، عن طريق التوسع فى اختبار فعالية تشغيل عناصر الرقابة في الفترة المتبقية أو اختبار متابعة المنشأة لعناصر الرقابة.

- ✓ إذا خطط المراقب لاستخدام أدلة المراجعة المتعلقة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة التى تم الحصول عليها فى أعمال المراجعة السابقة، فينبغي عليه أن يحصل على أدلة مراجعة تتعلق بمدى حدوث تغييرات في تلك العناصر المعينة عقب عملية المراجعة السابقة. كما يجب عليه الحصول على أدلة مراجعة عما إذا كانت هذه التغييرات قد حدثت وذلك عن طريق إجراء استفسارات بالإضافة إلي الملاحظة أو الفحص وذلك لتأكيد تفهم هذه العناصر المعينة.
- ✓ إذا خطط المراقب للاعتماد على عناصر الرقابة التى تكون قد تغيرت منذ آخر اختبار لها ، فينبغي عليه اختبار فعالية تشغيل مثل هذه العناصر فى أعمال المراجعة الحالية.
- ✓ ومن الممكن أن تؤثر هذه التغيرات على ملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها فى فترات سابقة بحيث لا تصبح بعد ذلك أساساً للإعتماد عليها.
- ✓ إذا خطط المراقب للاعتماد على أنظمة الرقابة التي لم تتغير منذ أن تم اختبارها في آخر مرة، فينبغي عليه اختبار فعالية تشغيل مثل هذه الأنظمة مرة على الأقل في كل ثلاثة مراجعات.
- ✓ وعند دراسة ما إذا كان من الملائم استخدام أدلة مراجعة تتعلق بفعالية تشغيل عناصر الرقابة التي تم الحصول عليها في أعمال المراجعة السابقة، فإنه يجب تحديد الفترة الزمنية التي يمكن أن تنقضي قبل إعادة اختبار تلك الأنظمة، وعلي المراقب دراسة ما يلى:
  - ●فعالية العناصر الأخرى للرقابة الداخلية، بما فيها بيئة الرقابة، ومتابعة المنشأة لعناصر الرقابة ، وإجراءات تقييم المنشأة للمخاطر.
  - ●المخاطر الناشئة عن خصائص عناصر الرقابة، سواء كانت تلك العناصر يدوية أم آلية.
  - ●فعالية عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات.
  - ●فعالية عنصر الرقابة وتطبيق المنشأة له، بما في ذلك طبيعة ومدى الانحراف فى تطبيق عنصر الرقابة الذي ظهر من إختبارات فعالية التشغيل في أعمال المراجعة السابقة.
  - ●ما إذا كان القصور فى تغيير عنصر رقابة معين يشكل خطراً بسبب تغير الظروف.
  - ●خطر التحريف الهام والمؤثر ومدى الاعتماد على عنصر الرقابة.
- ✓ وبصفة عامة كلما زاد خطر التحريف الهام والمؤثر، أو كلما ازداد الاعتماد على عناصر الرقابة، فمن الأفضل تقصير فترة وقت إعادة الإختبار.
- ✓ أن العوامل التي تقلل من فترة إعادة اختبار عنصر الرقابة أو ينتج عنها عدم الاعتماد على أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها من أعمال مراجعة سابقة تشمل عادة ما يلي:
  - ●بيئة رقابة ضعيفة.
  - ●متابعة ضعيفة لعناصر الرقابة.
  - ●تدخل العنصر اليدوي في أنظمة الرقابة ذات الصلة.
  - ●التغييرات في الأفراد والتي تؤثر بشدة على تطبيق عناصر الرقابة.
  - ●الظروف المتغيرة التي تشير إلى الحاجة للتغيير في عناصر الرقابة.
  - ●ضعف عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات.
- ✓ عند وجود عدد من عناصر الرقابة التي يقرر المراقب انه من الملائم استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أعمال المراجعة السابقة، فإنه يتعين عليه اختبار فعالية تشغيل بعض عناصر الرقابة في كل عملية مراجعة.
- ✓ عندما يقرر المراقب، أن خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تحديده على مستوى التأكيد هو خطر جوهري ويخطط المراقب للاعتماد على فعالية تشغيل عناصر الرقابة التي تهدف لتخفيف هذا الخطر الهام والمؤثر، فينبغي عليه أن يحصل على أدلة المراجعة الخاصة بفعالية تشغيل هذه العناصر من اختبارات الرقابة التي تم أداؤها في الفترة الحالية.
- ✓ وكلما إزداد خطر التحريف الهام والمؤثر، كلما دعت الحاجة إلى زيادة أدلة المراجعة التي يحصل عليها المراقب والتي تتعلق بأن هذه العناصر تعمل بفعالية.

مدى اختبارات عناصر الرقابة

- ✓ يقوم المراقب بتصميم اختبارات لعناصر الرقابة للحصول على أدلة مراجعة كافية و ملائمة على أنه قد تم تشغيل عناصر الرقابة بفعالية خلال فترة الاعتماد عليها. و تشمل الأمور التي يقوم المراقب بدراستها عند تحديد مدى اختبارات المراقب لعناصر الرقابة ما يلي:
  - ●مدى تكرار أداء عنصر الرقابة بواسطة المنشأة أثناء الفترة.
  - ●طول الفترة الزمنية أثناء الفترة محل المراجعة التي يعتمد فيها المراقب على فعالية تشغيل أنظمة الرقابة.
  - ●ملاءمة ومصداقية أدلة المراجعة التى يجب الحصول عليها فى دعم أن العناصر الرقابية تمنع، أو تكتشف وتصحح التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد.
  - ●المدى الذى يتم معه الحصول على أدلة المراجعة من اختبارات عناصر الرقابة الأخرى المرتبطة بالتأكيد.
  - ●المدى الذى يخطط له المراقب فى الاعتماد على فعالية تشغيل عناصر الرقابة فى تقييم الخطر (وبذلك يخفض من إجراءات التحقق المبنية على الاعتماد على مثل هذه العناصر).
  - ●الانحراف المتوقع عن أنظمة الرقابة.
- ✓ كلما زاد اعتماد المراقب على فعالية تشغيل عناصر الرقابة فى تقييم الخطر كلما زاد مدى اختباراته لعناصر الرقابة. وبالإضافة لذلك، كلما زاد معدل الانحراف المتوقع عن نظم الرقابة، يزيد المراقب من مدى اختبار عناصر الرقابة.
- ✓ بسبب الثبات المتأصل فى أي نظام لتشغيل تكنولوجيا المعلومات، فيمكن ألا يحتاج المراقب إلى زيادة اختبار عنصر الرقابة الآلي. حيث أن النظام يعمل باستمرار بنفس الطريقة ما لم يتم تغيير البرنامج. وعندما يقرر المراقب أن عنصر الرقابة الآلي يعمل حسب المطلوب، يدرس المراقب القيام بأداء إختبارات لتحديد أن عنصر الرقابة مستمر في العمل بفعالية.

إجراءات التحقيق

- ✓ يتم أداء إجراءات التحقيق لاكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيد، وهى تشمل اختبارات تفاصيل فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات، والإفصاحات وإجراءات التحقيق التحليلية. و يقوم المراقب بالتخطيط وأداء إجراءات التحقيق حتى يستطيع التعامل مع التقييم المرتبط بخطر التحريف الهام والمؤثر.
- ✓ بغض النظر عن خطر التحريف الهام والمؤثر الذى تم تقييمه، ينبغى على مراقب الحسابات أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات تحقيق لكل فئة هامة من فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات، والإفصاحات، ويعكس هذا المطلب حقيقة أن تقييم مراقب الحسابات للخطر هو أمر يرجع للحكم الشخصى ويمكن أن لا يكون دقيقاً بدرجة كافية لتحديد جميع مخاطر التحريف الهام والمؤثر.
- ✓ ينبغى أن تشتمل إجراءات التحقيق التي يقوم بها مراقب الحسابات على إجراءات المراجعة التالية والتي ترتبط بعملية إقفال القوائم المالية:
  - ●مطابقة القوائم المالية مع السجلات المحاسبية المعنية.
  - ●و فحص قيود اليومية الهامة والمؤثرة والتسويات الأخرى التي تم عملها أثناء عملية إعداد القوائم المالية.
- ✓ وتعتمد طبيعة ومدى فحص مراقب الحسابات لقيود اليومية والتسويات الأخرى على طبيعة ودرجة التعقيد في عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة ومخاطر للتحريفات الهامة والمؤثرة المصاحبة.
- ✓ عندما يتوصل مراقب الحسابات، أن أحد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه على مستوى التأكيد يمثل خطر جوهري، فينبغي على مراقب الحسابات ان يقوم بأداء إجراءات التحقيق التى تتعامل مع هذا الخطر بصفة خاصة.

- ✓ مثال/

إذا قام مراقب الحسابات بتحديد أن الإدارة واقعة تحت ضغط تحقيق أرباح معينة، فيمكن أن يوجد خطر قيام الإدارة بتضخيم المبيعات وذلك بالاعتراف بطريقة غير ملائمة بإيرادات مرتبطة باتفاقيات مبيعات ذات شروط تعيق أو تمنع الاعتراف بالإيراد أو بأن تقوم بإصدار وإثبات فواتير المبيعات قبل شحن هذه المبيعات.
فى هذه الظروف، يمكن لمراقب الحسابات أن يقوم مثلاً بتصميم مصادقات خارجية ليست فقط لتأكيد المبالغ المستحقة، ولكن أيضاً لتأكيد تفاصيل إتفاقيات المبيعات، بما فى ذلك التاريخ وأية حقوق في شروط إعادة المبيعات والتسليم، ويمكن أن يجد أنه من المناسب أن يدعم مثل هذه المصادقات الخارجية بإستفسارات من موظفين غير ماليين يعملون فى المنشأة بخصوص أية تعديلات فى إتفاقيات المبيعات أوشروط التسليم.

- ✓ عندما يتكون أسلوب تناول المخاطر الجوهرية من إجراءات التحقيق فقط، تتكون إجراءات المراجعة المناسبة للتعامل مع هذه المخاطر الجوهرية من إختبارات للتفاصيل فقط، أو خليطاً من اختبارات التفاصيل وإجراءات التحليل التحقيقي.

<u>طبيعة إجراءات التحقيق</u>

- ✓ نجد بصفة عامة أن إجراءات التحليل التحقيقى تكون مطبقة بصورة اكبر على حجم المعاملات الكبيرة التي تميل لأن يتم التنبؤ بها بمرور الزمن.و تكون عادة إختبارات التفاصيل أكثر ملاءمة للحصول على أدلة مراجعة بخصوص بعض التأكيدات التى تتعلق بأرصدة الحسابات، بما فى ذلك الوجود و التقييم. وفى بعض المواقف، يمكن أن يقرر المراقب أن أداء إجراءات التحليل التحقيقى فقط يمكن أن يكون كافياً لتخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر إلى مستوى منخفض مقبول.
- ✓ يقوم مراقب الحسابات بتصميم اختبارات تفاصيل سريعة الاستجابة للخطر الذي تم تقييمه وذلك بغرض الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة وذلك لتحقيق المستوى المخطط له من التأكد على مستوى التأكيد.
- ✓ وعند تصميم إجراءات التحقيق المرتبطة **بالوجود أو الحدوث**، فإن مراقب الحسابات يختار من بنود موجودة فى المبالغ المدرجة فى القوائم المالية ويقوم بالحصول على أدلة المراجعة ذات الصلة. ومن ناحية أخرى، عند تصميم إجراءات مراجعة مرتبطة **بالإكتمال**، فإن المراجع يختار أدلة المراجعة التى تؤكد شمول المبالغ الموجود فى القوائم المالية ذات الصلة لأحد البنود، وأن يقوم بالتحقيق فى ما إذا كان هذا البند قد تم إثباته أم لا.
مثال/ مراجعة المدفوعات النقدية اللاحقة لتحديد ما إذا كان قد تم حذف أية مشتريات من أرصدة الدائنون.
- ✓ عند تصميم إجراءات التحليل التحقيقي، يقوم مراقب الحسابات بدراسة الأمور التالية:

- مدى ملاءمة استخدام إجراءات التحليل التحقيقى للتأكيدات.
- مدى مصداقية البيانات، سواء كانت داخلية أو خارجية، والتى يتم الحصول منها على توقعات المبالغ المسجلة أو النسب.
- ما إذا كانت التوقعات دقيقة بما فيه الكفاية لتحديد التحريف الهام والمؤثر على المستوى المرغوب من التأكد.
- مقدار الفروق المقبولة بين المبالغ المسجلة وبين المبالغ المتوقعة.

توقيت إجراءات التحقيق

- ✓ عندما يتم أداء إجراءات التحقيق فى تاريخ سابق لنهاية الفترة، فينبغى على المراقب أن يؤدى إجراءات تحقيق إضافية أو إجراءات تحقيق ممزوجة مع إختبارات الرقابة لتغطية الفترة المتبقية التى تعطي أساساً منطقياً للتوسع فى نتائج المراجعة من هذا التاريخ إلى نهاية الفترة.
- ✓ وعند دراسة ما إذا كان سيتم أداء إجراءات التحقيق فى تاريخ مبكر، يضع المراقب في إعتباره مثل العوامل التالية:
  - ●بيئة الرقابة و عناصر الرقابة الأخرى ذات الصلة.
  - ●مدى إتاحة المعلومات الضرورية للإجراءات التي يقوم بها مراقب الحسابات فى تاريخ لاحق.
  - ●الهدف من إجراء التحقيق.
  - ●خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه.
  - ●طبيعة فئة المعاملات أو أرصدة الحسابات والتأكيدات ذات الصلة.
  - ●قدرة المراقب على أداء إجراءات تحقيق ملائمة أو إجراءات تحقيق ممزوجة مع اختبارات للرقابة لتغطية الفترة المتبقية من أجل تخفيض خطر عدم اكتشاف التحريفات التى قد توجد فى نهاية الفترة.
- ✓ مع أنه ليس مطلوباً من مراقب الحسابات أن يحصل على أدلة مراجعة خاصة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة من أجل توفير أساس سليم للتوسع في نتائج المراجعة من أحد التواريخ المبكرة وحتى نهاية الفترة، فإن المراقب يدرس مدى كفاية أداء إجراءات التحقيق لتغطية الفترة المتبقية فقط. و إذا توصل مراقب الحسابات إلى أن إجراءات التحقيق وحدها لا يمكن أن تكون كافية، فعليه أداء اختبارات فعالية تشغيل عناصر الرقابة ذات الصلة أو القيام بإجراءات التحقيق فى نهاية الفترة.
- ✓ في الأحوال التي يحدد فيها المراقب مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس، فإن إجراءات مراقب الحسابات لمواجهة هذه المخاطر يمكن أن تشمل تغيير توقيت إجراءات المراجعة. وفي مثل هذه الظروف، قد يتوصل المراقب إلى أنه بحاجة إلى أداء إجراءات التحقيق في أو بالقرب من نهاية فترة إعداد التقرير للتعامل مع خطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش الذي تم تحديده.
- ✓ من المعتاد أن يقوم مراقب الحسابات بمقارنة وتسوية المعلومات الخاصة بالأرصدة فى نهاية المدة مع المعلومات القابلة للمقارنة فى التاريخ المبكر وذلك لتحديد المبالغ التى تبدو غير عادية، و بالتالى يتتبع مثل هذه المبالغ، و يقوم بأداء إجراءات التحليل التحقيقى أو اختبارات التفاصيل لاختبار الفترة التى تقع بينهما.
- ✓ إذا تم اكتشاف تحريفات فى فئات المعاملات أو فى أرصدة الحسابات فى أحد التواريخ المبكرة ،فعادة ما يقوم مراقب الحسابات بتعديل التقييم المرتبط بالخطر و طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التحقيق التى تغطى الفترة المتبقية التى تم التخطيط لها والتى ترتبط بمثل هذه الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات، أو يقوم بمد أو تكرار مثل إجراءات المراجعة هذه فى نهاية الفترة.
- ✓ لا يكفي إستخدام أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها من أداء إجراءات التحقيق فى عملية مراجعة سابقة للتعامل مع خطر التحريف الهام والمؤثر في الفترة الحالية. وفي أغلب الحالات، توفر أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها من أداء إجراءات التحقيق فى عملية مراجعة سابقة، القليل من أو لاشئ من أدلة المراجعة للفترة الحالية.

مدى أداء إجراءات التحقيق

- ✓ كلما زاد خطر التحريف الهام والمؤثر، كلما زاد مدى إجراءات التحقيق. ويمكن أن يتزايد مدى إجراءات التحقيق بسبب النتائج غير المرضية الناتجة عن اختبارات فعالية تشغيل عناصر الرقابة. ومع ذلك، فان زيادة مدى أحد إجراءات المراجعة يكون ملائماً فقط إن كان إجراء المراجعة نفسه ذو صلة بخطر معين.
- ✓ عند تصميم ***اختبارات التفاصيل***، فعادة ما يتم التفكير في مدى الاختبارات من ناحية حجم العينة التي تتأثر بخطر التحريف الهام والمؤثر. ويدرس أيضا أموراً أخرى، وهى تشمل ما إذا كان استخدام وسائل أخرى للاختبار يكون أكثر فاعلية. وعند تصميم ***إجراءات التحليل التحقيقي***، يدرس مراقب الحسابات مقدار الفرق بين التوقعات التي يمكن قبولها بدون أى تحقيق إضافي.

مدى كفاية العرض والإفصاح

- ✓ ينبغي على مراقب الحسابات أن يؤدى إجراءات المراجعة لتقييم ما إذا كان العرض الكلى للقوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات ذات الصلة، يتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- ✓ ويضع المراقب فى اعتباره ما إذا كان يتوجب على الإدارة أن تفصح عن أمر معين فى ضوء الظروف والحقائق التي يكون مراقب الحسابات على علم بها فى ذلك الحين. وعند تقييم العرض الكلى للقوائم المالية، بما فى ذلك الإفصاحات المرتبطة بها، فعلى مراقب الحسابات أن يضع فى إعتباره خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه على مستوى التأكيد.

تقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها

- ✓ إستناداً على إجراءات المراجعة التي تم أداؤها وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ، ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بتقييم ما إذا كان تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد مازال ملائماً.
- ✓ تعتبر عملية مراجعة القوائم المالية عملية تراكمية ومتكررة. وحيث ان المراقب يقوم بأداء إجراءات المراجعة المخطط لها، فإن أدلة المراجعة التى يتم الحصول عليها يمكن أن تجعل المراقب يقوم بتعديل طبيعة، أو توقيت، أو مدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها، ويمكن أن يكتشف مراقب الحسابات معلومات تختلف بشدة عن تلك التى بنى عليها تقييمه للخطر.
- ✓ يعترف مفهوم فعالية تشغيل عناصر الرقابة بإمكانية حدوث بعض الانحرافات فى الطريقة التى يتم بها تطبيق تلك العناصر بواسطة المنشأة.
- ✓ وقد تنتج الإنحرافات الناشئة عن عناصر الرقابة الموصوفة عن عوامل مثل التغييرات التى تحدث بين العاملين الرئيسيين، والتقلبات الموسمية الضخمة فى حجم المعاملات والأخطاء البشرية.
- ✓ لا يمكن لمراقب الحسابات أن يفترض أن أحد حالات الغش أو الخطأ هى حدث منفصل، وبالتالى يدرس كيف أن اكتشاف التحريف يمكن أن يؤثر على مخاطر التحريف الهام والمؤثر التى تم تقييمها. وقبل الوصول إلى نتيجة المراجعة يقوم المراقب بتقييم ما إذا كان خطر المراجعة قد تم تخفيضه إلى مستوى منخفض مقبول وما إذا كانت طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات المراجعة بحاجة إلى إعادة التفكير فيها.
- ✓ وعلى سبيل المثال يعيد مراقب الحسابات دراسة ما يلى:
  - طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التحقيق.
  - أدلة المراجعة الخاصة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة ذات الصلة بما فى ذلك عملية تقييم المنشأة للمخاطر.
- ✓ يجب على مراقب الحسابات أن يستنتج ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لتخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر فى القوائم المالية إلى مستوى منخفض مقبول. وعند تكوينه لرأيه، يضع مراقب الحسابات فى اعتباره جميع أدلة المراجعة ذات الصلة، وذلك بغض النظر عما إذا كانت تبدو على أنها تؤيد أو تتعارض مع التأكيدات فى القوائم المالية.

- ✓ أن مدى كفاية و ملاءمة أدلة المراجعة لدعم النتائج التى يصل إليها مراقب الحسابات خلال عملية المراجعة أمور ترجع إلى حكمه المهني. ويتأثر حكم مراقب الحسابات فى مدى كفاية و ملاءمة أدلة المراجعة بعوامل مثل التالية:
  - ●مدى أهمية التحريف المحتمل فى التأكيد وإمكانية أن يكون له تأثير هام ومؤثر، سواء كان ذلك منفرداً أو مجتمعاً مع التحريفات الأخرى المحتملة فى القوائم المالية.
  - ●فعالية إستجابة الإدارة و عناصر الرقابة للتعامل مع المخاطر.
  - ●الخبرة التى تم الحصول عليها أثناء عمليات المراجعة السابقة وذلك فيما يخص التحريفات المحتملة المماثلة.
  - ●نتائج إجراءات المراجعة التى تمت، وتشمل ما إذا كانت مثل إجراءات المراجعة هذه قد اكتشفت حالات محددة من الغش أو الخطأ.
  - ●مصدر و مصداقية المعلومات المتاحة.
  - ●مدى القناعة بأدلة المراجعة.
  - ●فهم المنشأة وبيئتها، بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية بها.
- ✓ إذا لم يحصل مراقب الحسابات على أدلة مراجعة كافية وملائمة بالنسبة إلى تأكيد هام ومؤثر فى القوائم المالية، فعليه محاولة الحصول على أدلة مراجعة إضافية، و إذا كان مراقب الحسابات غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة، ينبغى عليه أن يعبر عن رأى متحفظ أو أن يمتنع عن إبداء الرأى.

التوثيق

- ✓ يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بتوثيق ردود الأفعال الكلية التى أتخذها لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التى تم تقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات المراجعة الإضافية، والصلة مع تلك الإجراءات الخاصة بالمخاطر التى تم تقييمها على مستوى التأكد، والنتائج الخاصة بإجراءات المراجعة.
- ✓ بالإضافة لذلك، إذا كان مراقب الحسابات يخطط لاستخدام أدلة المراجعة المتعلقة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة التى تم الحصول عليها فى عمليات مراجعة سابقة، فعلى المراقب أن يوثق النتائج التى تم الوصول إليها بخصوص الاعتماد على مثل هذه الضوابط التى تم اختبارها فى مراجعة سابقة.

معيار المراجعة المصري رقم (٤٠٢)
اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستخدم منشآت خدمية

معيار (٤٠٢) اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشات التى تستخدم منشات خدمية

١- التمهيد :

١- الهدف من المعيار:
يستهدف المعيار ما يلى :
أ) وضع معايير وارشادات لمراقب الحسابات فى منشأة تستخدم منشأة خدمية
ب) توصيف تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية الذى يحصل عليه مراقبى حسابات المنشأة محل المراجعة.

٢- ما يجب على المراقب القيام به فى حالة استخدام المنشأة محل المراجعة لمنشأة خدمية :

دراسة كيفية تأثير استخدام المنشأة محل المراجعة للمنشأة الخدمية على نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة

اولا : فى حالة اقتصار الخدمات المقدمة على تسجيل وتشغيل معاملات واحتفاظ المنشأة محل المراجعة بالمسئولية الكاملة .
فإن المنشأة محل المراجعة تكون فى وضع يمكنها من تنفيذ سياسات واجراءات فعالة فى داخلها

ثانيا: فى حالة قيام المنشأة الخدمية بتنفيذ معاملات المنشأة محل المراجعة مع الاحتفاظ بالمسئولية عن هذه المعاملات.
فإن المنشأة محل المراجعة لابد لها من الاعتماد على السياسات والاجراءات المطبقة فى المنشأة الخدمية.

٢- اعتبارات مراقب الحسابات:

١) متطلبات المعيار من مراقب الحسابات :

أ- فى حالة استخدام المنشأة لأنشطة منشأة خدمية :
أن يحدد المراقب أهمية أنشطة المنشأة الخدمية للمنشأة محل المراجعة وعلاقة ذلك بعملية المراجعة من أجل الحصول على تفهم للمنشأة محل المراجعة وبيئتها
- وبقيامه بذلك يتوصل المراقب متى كان ذلك ملائماً لتفهم ما يلي:
* طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية.
* شروط العقد والعلاقة بين المنشأة محل المراجعة والمنشأة الخدمية.
* المدى الذي تتفاعل معه نظم الرقابة الداخلية فى المنشأة محل المراجعة مع نظم المنشأة الخدمية.
* نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة محل المراجعة المتعلقة بأنشطة المنشأة الخدمية
* قدرة المنشأة الخدمية، وسلامة مركزها المالي
* المعلومات المتعلقة بالمنشأة الخدمية
* المعلومات المتاحة عن عناصر الرقابة المتعلقة بنظم معلومات المنشأة الخدمية
ب- فى حالة توصل المراقب الى اهمية انشطة المنشأة الخدمية :
فينبغي عليه أن يحصل على تفهم كاف للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك الرقابة الداخلية وذلك لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر ولتصميم إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة المخاطر التى تم تقييمها.
ج- فى حالة عدم حصول المراقب على تفهم كاف للمنشأة:
١- ان يطلب من المنشأة الخدمية أن تجعل مراقبيها يقوموا بأداء مثل تلك الإجراءات لتقييم الخطر وذلك لتزويده بالمعلومات اللازمة
أو ٢- دراسة الحاجة لزيارة المنشأة الخدمية للحصول على المعلومات
أو ٣- قراءه تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدميةللحصول على فهم كاف للرقابة الداخلية بالمنشأة ، مع مراعاة القيام بالاستفسار عن الكفاءة المهنية لهذا المراقب

تابع :معيار (٤٠٢) اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشات التى تستخدم منشات خدمية

٢- اعتبارات مراقب الحسابات:
٢) أدلة المراجعة:

-يمكن للمراقب الحصول على ادلة المراجعة حول فاعلية عمل أنظمة الرقابة الداخلية:

أ) إجراء اختبارات الرقابة الخاصة بالمنشأة محل المراجعة على أنشطة المنشأة الخدمية.

ب) الحصول على تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية معبراً فيه عن رأيه فيما يتعلق بكفاءة تشغيل نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة الخدمية ذات الصلة بأنشطة المنشأة المتعلقة بالمراجعة.

ج) زيارة المنشأة الخدمية وإجراء اختبارات الرقابة بها.

٣- تقرير مراقب الحسابات عن المنشأة الخدمية:
ينقسم التقرير الى نوعين

أولا : تقرير عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه:

١- محتويات التقرير، ويشتمل على مايلى:
(أ) وصف نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة الخدمية
(ب) رأى مراقب حسابات المنشأة الخدمية بأن:
١- دقة وصف نظام المراقبة الداخلية
٢- نظام الرقابة الداخلية مصمم تصميماً مناسباً لتحقيق الأهداف المنصوص عليها.
٣-الضوابط الداخلية يتم تنفيذها.

٢- استخدام التقرير كدليل مراجعة
رغم فائدة هذا النمط من التقارير إلا أن المراقب لن يستخدم مثل هذه التقارير كأدلة مراجعة للحكم على فعالية أنظمة الرقابة

ثانيا : تقرير عن تصميم وتنفيذ وكفاءة تشغيل نظام الرقابة الداخلية:

١- محتويات التقرير ، ويشتمل على ما يلى:
(أ) وصف نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة الخدمية.
(ب) رأى مراقب حسابات المنشأة الخدمية بأن:
١- دقة وصف نظام المراقبة الداخلية
٢- نظام الرقابة الداخلية مصمم تصميماً مناسباً لتحقيق الأهداف المنصوص عليها.
٣- الضوابط الداخلية يتم تنفيذها.
٤- كفاءة عمل الضوابط الداخلية وفقا لنتائج اختبارات الرقابة

٢- استخدام التقرير كدليل مراجعة
يمكن أن يوفر هذا النمط من التقارير مثل تلك الأدلة حيث أنه قد تم أداء اختبارات الرقابة.

المقدمـة

- ✓ **ينبغى على مراقب الحسابات أن يقوم بدراسة كيفية تأثير استخدام المنشأة محل المراجعة للمنشأة الخدمية على نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة وذلك لتحديد وتقييم خطر التحريف الهام والمؤثر ولتصميم وأداء أية إجراءات مراجعة إضافية.**
- ✓ يمكن أن يستخدم العميل منشأة خدمية مثل تلك التى تقوم بتنفيذ المعاملات و إمساك الدفاتر المحاسبية أو تقوم بتسجيل المعاملات ومعالجة البيانات (مثل: منشأة خدمية لتوفير نظم الحاسب الآلى). وفى هذه الحالة من الممكن أن تكون بعض السياسات والإجراءات والسجلات التى تحفظهما المنشأة الخدمية ذات صلة بمراجعة القوائم المالية للعميل.

إعتبارات مراقب الحسابات

- ✓ يمكن أن تقوم المنشآت الخدمية بوضع وتنفيذ سياسات وإجراءات من شأنها أن تؤثر على الرقابة الداخلية فى المنشأة محل المراجعة. وتكون هذه السياسات والإجراءات منفصلة عن المنشأة مادياً وتشغيلياً.

تسجيل وتشغيل وتنفيذ المعاملات	عندما تكون الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية **مقصورة فقط** على تسجيل وتشغيل معاملات المنشأة محل المراجعة	أما عندما تقوم المنشأة الخدمية بتنفيذ معاملات المنشأة محل المراجعة
المسؤولية	مع **احتفاظ الأخيرة** بالمسئولية كاملة بما فيها سلطة الإعتماد	مع الاحتفاظ بالمسئولية عن ذلك
النتيجة	تكون المنشأة محل المراجعة عندئذ **قادرة على تنفيذ** سياسات وإجراءات فعالة داخلها	عندئذ يكون من الضروري على المنشأة محل المراجعة **الاعتماد على السياسات والإجراءات المطبقة فى المنشأة الخدمية**.

- ✓ **ينبغي على المراقب أن يحدد أهمية أنشطة المنشأة الخدمية للمنشأة محل المراجعة وعلاقة ذلك بعملية المراجعة من أجل الحصول على تفهم للمنشأة محل المراجعة وبيئتها، وبقيامه بذلك يتوصل المراقب متى كان ذلك ملائماً لتفهم ما يلي:**
  - طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية.
  - شروط العقد والعلاقة بين المنشأة محل المراجعة والمنشأة الخدمية.
  - المدى الذي تتفاعل معه نظم الرقابة الداخلية فى المنشأة محل المراجعة مع نظم المنشأة الخدمية.
  - نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة محل المراجعة المتعلق بأنشطة المنشأة الخدمية مثل:
    - تلك التي تطبق على المعاملات التى تقوم المنشأة الخدمية بمعالجتها.
    - كيفية تحديد المنشأة وإدارتها للمخاطر المتعلقة باستخدام المنشآت الخدمية.
  - قدرة المنشأة الخدمية، وسلامة مركزها المالي ، بما في ذلك إمكانية التأثير المحتمل لفشل المنشأة الخدمية على المنشأة محل المراجعة.
  - معلومات بشأن المنشأة الخدمية مثل تلك الموجودة فى دليل المستخدم والدليل التقنى.
  - المعلومات المتاحة عن عناصر الرقابة المتعلقة بنظم معلومات المنشأة الخدمية مثل عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات وعناصر الرقابة المطبقة.
- ✓ يمكن أن يأخذ المراقب في اعتباره وجود تقارير من المراقبين الخارجيين للمنشأة الخدمية والمراجعين الداخليين بها كوسيلة للحصول على معلومات عن الرقابة الداخلية فى المنشأة الخدمية وعن تشغيلها وفاعليتها. ويوفر معيار المراجعة المصري رقم (٦١٠) "دراسة عمل المراجعة الداخلية" إرشادات تتعلق بتقييم كفاية عمل المراجع الداخلي لأغراض المراقب الخارجي .وذلك عندما ينوى المراقب استخدام عمل المراجع الداخلي وعندما ينتهي المراقب الخارجي إلى أن تقييم مخاطر الرقابة لأخطار التحريف الهام والمؤثر لن يتأثر بأنظمة الرقابة في المنشأة الخدمية **فإن أي دراسة إضافية لهذا المعيار تعتبر غير ضرورية**.

- ✓ **إذا توصل المراقب إلى أن أنشطة المنشأة الخدمية هامة للمنشأة محل المراجعة وذات صلة بعملية المراجعة فينبغي عليه:**
  ١- أن يحصل على تفهم كاف للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك الرقابة الداخلية وذلك لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر ولتصميم إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة المخاطر التى تم تقييمها.
  ٢- ويقوم المراقب بتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكيد بالنسبة لفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات والافصاحات.
- ✓ **إذا لم يكف الفهم الذي تم الحصول عليه** يقوم المراقب عندئذ بدراسة مدى الحاجة لأن يطلب من المنشأة الخدمية أن تجعل مراقبيها يقوموا بأداء مثل تلك الإجراءات لتقييم الخطر وذلك لتزويده بالمعلومات اللازمة. أو دراسة الحاجة لزيارة المنشأة الخدمية للحصول على المعلومات. ويجوز للمراقب الذي يرغب في زيارة المنشأة الخدمية أن ينصح المنشأة بان تطلب من المنشأة الخدمية أن تتيح للمراقب الوصول إلى المعلومات اللازمة.
- ✓ قد يتمكن المراقب من الحصول على تفهم كاف للرقابة الداخلية بالمنشاة الخدمية وذلك بقراءه تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية. وبالإضافة إلى ذلك يمكن أيضا للمراقب أن يستخدم تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية وذلك عند تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر للتأكيدات المتأثرة بالرقابة الداخلية فى المنشأة الخدمية.
- ✓ وإذا استخدم المراقب تقرير مراقب حسابات المنشاة الخدمية، فينبغي أن يضع المراقب في اعتباره القيام باستفسارات تتعلق بالكفاءة المهنية لمراقب حسابات المنشأة الخدمية عند تنفيذه لمهمة المراجعة للمنشأة الخدمية التي وافق عليها.
- ✓ يحصل المراقب على أدلة مراجعة تتعلق بفعالية عمل أنظمة الرقابة وذلك عندما يشمل تقييم الخطر الذى يقوم به المراقب توقع لفعالية تشغيل أنظمة الرقابة الخاصة بالمنشأة الخدمية أو عندما لا تكفى إجراءات التحقق وحدها لتوفير أدلة مراجعة كافية وملائمة على مستوى التأكيد.
- ✓ يمكن أن يستنتج المراقب أيضا أنه سيكون من الأفضل الحصول على أدلة المراجعة من اختبارات الرقابة. ويمكن الحصول على أدلة المراجعة المتعلقة بفعالية عمل أنظمة الرقابة مما يلى:
  - إجراء اختبارات الرقابة الخاصة بالمنشأة محل المراجعة على أنشطة المنشأة الخدمية.
  - الحصول على تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية معبراً فيه عن رأيه فيما يتعلق بكفاءة تشغيل نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمنشأة الخدمية ذات الصلة بأنشطة المنشأة المتعلقة بالمراجعة.
  - زيارة المنشأة الخدمية وإجراء اختبارات الرقابة بها.

تقرير المراقب عن المنشاة الخدمية

- ✓ ينبغى على مراقب الحسابات عند استخدام تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية أن يقوم بدراسة طبيعة ومحتوى هذا التقرير.
- ✓ عادة ما يكون تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية أحد نوعين من التقارير كما يلى:

النوع أ- تقرير عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه

(أ) وصف نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة الخدمية الذى عادة ما تُعدة إدارة المنشأة الخدمية.
و(ب) رأى مراقب حسابات المنشأة الخدمية بأن:
(١) الوصف الوارد أعلاه دقيق.
و(٢) نظام الرقابة الداخلية مصمم تصميماً مناسباً لتحقيق الأهداف المنصوص عليها.
و(٣) الضوابط الداخلية يتم تنفيذها.

النوع ب- تقرير بشأن تصميم وتنفيذ وكفاءة تشغيل نظام الرقابة الداخلية

(أ) وصف نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة الذى عادة ما تُعده إدارة المنشأة الخدمية.
و(ب) رأى مراقب حسابات المنشأة الخدمية بأن:
(١) الوصف الوارد أعلاه دقيق.
و(٢) نظام الرقابة الداخلية مصمم تصميماً مناسباً لتحقيق الأهداف المنصوص عليها.
و(٣) الضوابط الداخلية يتم تنفيذها.
و(٤) الضوابط الداخلية تعمل بكفاءة استنادا على نتائج اختبارات الرقابة. وبالإضافة إلى الرأى المتعلق بكفاءة التشغيل، يقوم مراقب المنشأة الخدمية بتحديد اختبارات الرقابة التى تم أداؤها والنتائج ذات الصلة.

- ✓ ويحتوى تقرير مراقب المنشأة الخدمية في الغالب على قيود بالنسبة لاستخدام هذا التقرير (عادة ما يوجه للإدارة والمنشأة الخدمية وعملائها ومراقبي المنشأة محل المراجعة).
- ✓ **ينبغي على المراقب أن يقوم بدراسة نطاق العمل المؤدى من مراقبي المنشأة الخدمية ، كما ينبغي عليه تقييم مدى فائدة وملائمة التقارير الصادرة عن مراقبي المنشأة الخدمية.**
- ✓ فى حين أن التقارير من النوع (أ) يمكن أن تكون مفيدة للمراقب للتوصل إلى تفهم لنظام الرقابة الداخلية إلا أن المراقب لن يستخدم مثل هذه التقارير كأدلة مراجعة للحكم على فعالية أنظمة الرقابة.
- ✓ وعلى العكس يمكن أن توفر التقارير من النوع (ب) مثل تلك الأدلة حيث أنه قد تم أداء اختبارات الرقابة. وعندما يتم استخدام تقارير النوع (ب) كأدلة مراجعة تتعلق بفعالية أنظمة الرقابة ، يجب على المراقب أن يقوم بدراسة ما إذا كانت أنظمة الرقابة التي تم اختبارها بواسطة مراقب المنشأة الخدمية مرتبطة بمعاملات المنشأة محل المراجعة وأرصدة حساباتها وافصاحاتها والتأكيدات ذات الصلة وما إذا كان اختبارات مدى الالتزام بنظام الرقابة التي قام بها مراقب المنشأة الخدمية ونتائجها كافية.
- ✓ وفيما يتعلق بالتقرير الأخير هناك اعتباران أساسيان يجب مراعاتهما وهما طول الفترة التى أستغرقتها الاختبارات التى قام بها مراقب المنشاة الخدمية والوقت الذي مضى بعد أداء هذه الاختبارات.
- ✓ **وبالنسبة لتلك الاختبارات المحددة للرقابة والنتائج ذات الصلة، ينبغى على المراقب أن يقوم بدراسة ما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى هذه الاختبارات توفر أدلة مراجعة كافية ومناسبة تتعلق بكفاءة تشغيل نظام الرقابة الداخلية وذلك لتعزيز تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر.**
- ✓ يمكن أن يقوم مراقب المنشأة الخدمية بأداء إجراءات تَحقق ذات نفع لمراقب المنشأة محل المراجعة ومثل هذه المهام يمكن أن تتعلق بأداء إجراءات متفق عليها من قبل كل من المنشأة محل المراجعة ومراقبها، والمنشاة الخدمية ومراقبها.
- ✓ عندما يستخدم المراقب تقرير مراقب المنشأة الخدمية، لا ينبغى الإشارة إلى تقرير مراقب المنشأة الخدمية فى تقرير المراقب الخاص بالمنشأة محل المراجعة.

معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠)
أدلة المراجعة

معيار (٥٠٠) أدلة المراجعة

١- التمهيد

١- المقصود بأدلة المراجعة:
تتمثل فى كافة المعلومات التى يستخدمها المراقب للوصول الى الاستنتاجات التى تمكنه من إبداء رايه.

٢- المقصود بأن أدلة المراجعة كافية وملائمة :
الكفاية هى مقياس لكمية أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها.

الملائمة هى مقياس لنوعية الدليل ومدى ارتباطه بموضوع المراجعة ومصداقيته

٣- العلاقة بين الكفاية والملائمة وخطر التقييم:
أ) كلما زاد خطر التحريف الهام والمؤثر كلما زادت احتمالية طلب أدلة مراجعة إضافية.
ب) كلما زادت جودة أدلة المراجعة كلما تقل الحاجة الى المزيد منها .

٢- العوامل التى تؤثر على مصداقية أدلة المراجعة:

١- أدلة المراجعة أكثر مصداقية حينما يتم الحصول عليها من مصدر خارجى مستقل.

٢- أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها داخليا أكثر مصداقية عندما تكون عناصر الرقابة ذات الصلة بالمنشأة فعالة.

٣- أدلة المراجعة التى حصل عليها المراقب مباشرة أكثر مصداقية من التى تم الحصول عليها بصورة غير مباشرة أو بالاستنتاج.

٤- أدلة المراجعة أكثر مصداقية عندما تكون موثقة ورقيا عن تلك الشفهية.

٥- أدلة المراجعة التى توفرها المستندات الأصلية أكثر مصداقية من التى توفرها الصور والنسخ.

٣- استخدام التأكيدات للحصول على أدلة مراجعة :

١- إقرار الادارة بأن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح فى جميع جوانبها الهامة طبقا لاطار إعداد التقارير المالية المطبق هذا يعنى أن الادارة تقدم تأكيدات تتعلق بالافصاح والاعتراف والقياس والعرض عن عناصر القوائم المالية

٢- يقوم المراقب بإستخدام تأكيدات الادارة لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والعرض والافصاح على نحو تفصيلى يمكنه من تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر وأداء إجراءات مراجعة إضافية

٣- تنقسم التأكيدات التى يستخدمها المراقب الى:

أ) تأكيدات بشأن فئات المعاملات واحداث الفترة محل المراجعة:
١- الحدوث- المعاملات والاحداث تم تسجيلها خلال الفترة
٢- الاكتمال- كافة المعاملات والاحداث تم تسجيلها.
٣- الصحة (الدقة) – تسجيل المعاملات والاحداث بصورة ملائمة.
٤- إجراءات القطع– المعاملات والاحداث تم تسجيلها فى الفترة المحاسبية الصحيحة.
٥- التبويب- المعاملات والاحداث تم تسجيلها فى الحسابات المناسبة.

ب) تأكيدات متعلقة بأرصدة الحسابات :
١- الوجود – وجود الاصول والالتزامات وحقوق الملكية
٢- الحقوق والالتزامات – تملك المنشأة السيطرة على أصولها وأن الالتزامات تمثل تعهدات على المنشأة.
٣- الاكتمال- تسجيل كافة الاصول والالتزامات المتعلقة بالمنشأة.
٤- التقييم والتوزيع- تسجيل الاصول والالتزامات وحقوق الملكية فى القوائم المالية بقيم مناسبة.

ج) تأكيدات متعلقة بالعرض والافصاح:
١- الحدوث والحقوق والالتزامات- تم الافصاح عن المعاملات
٢- الاكتمال- اشتمال القوائم المالية على كافة الافصاحات
٣- التصنيف والقابلية للفهم- المعلومات تم عرضها وتوضيحها بشكل مناسب
٤- الدقة والتقييم- تم الافصاح عن المعلومات بصورة عادلة وبقيم مناسبة

٤- أداء إجراءات المراجعة:

١- المراجعة المستندية وفحص السجلات:
يشمل فحص السجلات والمستندات سواء كانت داخلية او خارجية او فى صورة ورقية او غيرها.

٢- جرد الاصول الملموسة:
يوفر أدلة يعتمد عليها فيما يتعلق بخصائص الوجود

٣- الملاحظة:
هى النظر الى عملية أو إجراء يقوم به اخرون، مثل ملاحظة العاملين بجرد المخزون - ملاحظة اداء انشطة الرقابة.

٤- الاستفسار :
هى السعى للحصول على المعلومات من أفراد لديهم المعرفة عن المعلومات المالية وغير المالية سواء داخل الشركة أو خارجها ويمكن أن يكون مكتوبا او شفهيا

٥- المصادقات :
هى عملية الحصول على إقرار بمعلومات عن وضع موجود مباشرة من الغير

٦- إعادة الحساب:
فحص الدقة المحاسبية للسجلات

٧- إعادة الاداء :
تنفيذ إجراءات الرقابة التى كان يتم أدائها

٨- الاجراءات التحليلية

مفهوم أدلة المراجعة

- ✓ تعرف " **أدلة المراجعة** " بأنها جميع المعلومات التي يستخدمها المراقب للوصول إلى الإستنتاجات التي تمكنه من إبداء رأيه.
- ✓ وهي تشتمل علي المعلومات الموجودة في السجلات المحاسبية المؤيدة للقوائم المالية والمعلومات الأخرى.
- ✓ ولا يتوقع من المراقب التعامل مع كل المعلومات التي قد تكون موجودة.
- ✓ وتتضمن أدلة المراجعة، والتي تكون بطبيعتها تراكمية، أدلة تم الحصول عليها من خلال إجراءات تم أداؤها أثناء عملية المراجعة ، وتلك التي يتم الحصول عليها من خلال مصادر أخرى مثل عمليات مراجعة سابقة أو إجراءات رقابة الجودة فى المؤسسة من أجل قبول العميل أو في إستمرار التعامل معه.
- ✓ بصورة عامة تشمل السجلات المحاسبية، سجلات القيود الأولية، والمستندات المؤيدة والعقود، ودفاتر الأستاذ العام والمساعدة، وقيود اليومية والتسويات الأخرى على القوائم المالية والتي لا تنعكس في قيود اليومية الرسمية والسجلات.
- ✓ الإدارة هى المسئولة عن إعداد التقارير المالية طبقاً للسجلات المحاسبية الخاصة بالمنشأة. ويحصل المراقب على بعض أدلة المراجعة عن طريق إختبار السجلات المحاسبية. ومن خـلال أداء مثل تـلك الإجراءات يمـكن للمراقب أن يحدد ما إذا كانت السجلات المحاسبية متسقة داخليا ومتفقة مع القوائم المالية.
- ✓ **السجلات المحاسبية وحدها لا توفر أدلة مراجعة كافية فعلى المراقب الحصول على أدلة مراجعة أخرى لإمكان إبداء رأيه على القوائم المالية.**
- ✓ تشمل المعلومات الأخرى التي يمكن أن يستخدمها المراقب كأدلة مراجعة، محاضر الإجتماعات والمصادقات من الغير وتقارير المحللين وبيانات مقارنة عن المنافسين، وأدلة الرقابة والمعلومات التي حصل عليها المراقب من إجراءات المراجعة كالإستفسار والملاحظة والتفتيش والمعلومات الأخرى المتاحة للمراقب والتي تمكنه من التوصل لإستنتاجات من خلال المنطق السليم.

أدلة المراجعة الكافية والملائمة

- ✓ **الكفاية** هي مقياس لكمية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها،
- ✓ **الملاءمة** هي مقياس لنوعية الدليل ومدى إرتباطه بموضوع المراجعة ومصداقيته في توفير الدعم أو إكتشاف التحريفات في فئات من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والتأكيدات ذات الصلة.
- ✓ تتأثر كمية أدلة المراجعة التي يحتاجها المراقب:
  بخطر التحريف (فكلما زاد الخطر زادت احتمالية طلب أدلة مراجعة إضافية)
  وبنوعية أدلة المراجعة (فكلما زادت جودة الأدلة تقل الحاجة إلى المزيد منها)،
  كما أن نوعية الدليل الرديئة لا يعوضها الحصول على المزيد منها. وبناء على ما تقدم تعتبر العلاقة بين كفاية وملائمة أدلة المراجعة علاقة متبادلة.
- ✓ يمكن أن توفر مجموعة معينة من إجراءات المراجعة أدلة مراجعة:

متعلقة ببعض التأكيدات، ولكن ليست متعلقة بأخرى	من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة لدعم نفس التأكيد	لا يُعتبر الحصول علي أدلة مراجعة لتأكيد معين مرتبطاً بتأكيد آخر
مثل	**مثل**	**مثل**
فحص السجلات والمستندات المتعلقة بتحصيل المديونيات بعد نهاية المدة تعطى أدلة لكل من الوجود والتقييم علي الرغم من أنها ليست بالضرورة ملائمة لإجراءات القطع في تاريخ انتهاء الفترة المالية	أن يقوم المراقب بتحليل أعمار المديونيات وما يلي ذلك من تحصيل المديونيات للحصول علي أدلة مراجعة تتعلق بتحديد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	لا يعد الوجود المادي للمخزون كدليل مراجعة بديلاً عن الحصول علي دليل مراجعة يتعلق بتأكيد آخر مثل تقييم المخزون

- ✓ تتأثر مصداقية أدلة المراجعة بمصدر الحصول عليها، وطبيعتها، وظروف الحصول عليها ويمكن التعميم بشأن مصداقية أنواع معينة من أدلة المراجعة ، على الرغم من أن هذا التعميم قد يخضع لاستثناءات هامة. حيث انه وإن كان الحصول علي أدلة مراجعة من مصادر خارجية مستقلة تكون أكثر مصداقية، إلا انه قد تحدث ظروف يكون من شأنها التأثير على مصداقية المعلومات التي تم الحصول عليها من المصدر الخارجي، في حالة كون مصدر المعلومات غير مطلع.
- ✓ يمكن التعميم بشأن مدى مصداقية أدلة المراجعة وفقا لطبيعتها ومصادر الحصول عليها والظروف المحيطة بها وذلك على النحو التالي:
* تكون أدلة المراجعة أكثر مصداقية حينما يتم الحصول عليها من مصدر خارجي مستقل .
* تكون أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها داخلياً أكثر مصداقية عندما تكون عناصر الرقابة ذات الصلة بالمنشاة فعالة .
* أدلة المراجعة التي حصل المراقب عليها مباشرة (علي سبيل المثال ، ملاحظة تطبيق عنصر رقابة) أكثر مصداقية من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بصورة غير مباشرة أو عن طريق الاستنتاج (على سبيل المثال، الاستفسار عن تطبيق عنصر رقابة)
* تكون أدلة المراجعة أكثر مصداقية عندما تكون موثقة سواء كان التوثيق ورقيا أو الكترونيا أو أي وسيلة أخري (علي سبيل المثال :يعتبر سجل اجتماع موثق فى وقت الاجتماع) أكثر مصداقية من إقرار شفهي لاحق عن الأمور التي تمت مناقشتها.
* تعتبر أدلة المراجعة التي توفرها المستندات الأصلية أكثر مصداقية من أدلة المراجعة التي توفرها الصور أو النسخ.
- ✓ نادراً ما ترتبط عملية المراجعة بسلامة توثيق المستندات، حيث أن المراقب غير مدرباً على هذا ولا يُتوقع أن يكون خبيرا في مثل هذا التوثيق .ومع ذلك يضع المراقب في اعتباره مصداقية المعلومات التي يجب استخدامها كأدلة مراجعة.
- ✓ **عندما يستخدم مراقب الحسابات المعلومات التي أعدتها المنشأة لأداء إجراءات المراجعة ، فينبغي عليه الحصول علي أدلة مراجعة تتعلق بدقة واكتمال المعلومات.** وحتى يتمكن المراقب من الحصول علي أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها فينبغي أن تكون المعلومات التي بنيت عليها إجراءات المراجعة كاملة ودقيقة بصورة كافية.
- ✓ عادة ما يحصل المراقب على تأكد أكثر عندما تتطابق نتائج الأدلة التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة مع أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بصورة فردية.
- ✓ وبالإضافة إلي ذلك فإن حصول المراقب علي أدلة مراجعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة ربما يعطي مؤشرا بأن أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بصورة فردية لا يمكن الإعتماد عليها.
- ✓ يقوم المراقب بدراسة العلاقة بين تكلفة الحصول على أدلة المراجعة ومدى فائدة المعلومات التي تم الحصول عليها، ومع ذلك لا تعتبر مسألة الصعوبة أو النفقات المتعلقة في حد ذاتها سبباً مقبولاً لحذف إجراء مراجعة ليس له بديل.
- ✓ عند تكوين رأي المراجعة لا يقوم المراقب بفحص كل المعلومات المتاحة ولكنه من الضروري الاعتماد على أدلة المراجعة التي تكون مقنعة أكثر منها حاسمة.
- ✓ ومع ذلك فمن أجل الحصول على تأكد مناسب لا يكتفي المراقب بأدلة مراجعة تكون اقل من مقنعة، ويستخدم المراقب الحكم المهني ويقوم بممارسة الشك المهني في تقييم كمية ونوعية أدلة المراجعة وبالتالي كفايتها وملاءمتها لدعم رأي المراجعة.

إستخدام التاكيدات للحصول على أدلة مراجعة

- ✓ تعتبر الإدارة مسئولة عن العرض العادل للقوائم المالية التي تعكس طبيعة وعمليات المنشأة. وعند الإقرار بأن القوائم تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة، طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، تقوم الإدارة ضمنياً أو صراحة بعمل تأكيدات تتعلق بالإعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن كافة عناصر القوائم المالية والإفصاحات ذات الصلة.
- ✓ ينبغي على المراقب إستخدام التأكيدات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والعرض والإفصاح على نحو تفصيلي يمكنه من تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتصميم وأداء إجراءات المراجعة الإضافية. مصمماً بذلك إجراءات مراجعة من شأنها أن تتعامل مع المخاطر التي تم تقييمها.وتناقش المعايير الأخرى مواقف محددة يطلب من المراقب فيها الحصول على أدلة مراجعة على مستوى التأكيد.
- ✓ تنقسم التأكيدات التي يستخدمها المراقب إلى الفئات التالية:

(أ)تأكيدات بشأن فئات من المعاملات وأحداث الفترة محل المراجعة:

- **الحدوث**- أن المعاملات و الأحداث التي تم تسجيلها خلال الفترة وقعت وتخص المنشأة .
- **الاكتمال**- أن جميع المعاملات والأحداث المتعلقة بالمنشأة قد تم تسجيلها.
- **الدقة** - المبالغ والبيانات الأخرى المرتبطة بالمعاملات والأحداث التي وقعت تم تسجيلها بصورة ملائمة.
- **إجراءات القطع**- المعاملات والأحداث سجلت في الفترة المحاسبية الصحيحة.
- **التبويب**- المعاملات والأحداث سجلت في الحسابات المناسبة.

(ب) التأكيدات المتعلقة بأرصدة الحسابات في نهاية المدة:

- **الوجود**- وجود الأصول والالتزامات و حقوق الملكية.
- **الحقوق والواجبات**- أن المنشأة تمتلك الحقوق في أصولها وتسيطر عليها ، و أن الالتزامات تمثل تعهدات على المنشأة.
- **الاكتمال**- جميع الأصول و الالتزامات وحقوق الملكية المتعلقة بالمنشأة قد تم تسجيلها.
- **التقييم و التوزيع**- إن تسجيل الأصول و الالتزامات و حقوق الملكية في القوائم المالية قد تم بقيم مناسبة ، كما يتم تسجيل أية تسويات ناتجة عن التقييم أو التوزيع بصورة ملائمة.

(ج) التأكيدات المتعلقة بالعرض والإفصاح

- **الحدوث** والحقوق والواجبات- الأحداث والمعاملات والأمور الأخرى المفصح عنها حدثت وتخص المنشأة.
- **الاكتمال** – شمول القوائم المالية على كافة الإفصاحات الواجبة.
- **التصنيف والقابلية للفهم** – المعلومات المالية معروضة وموضحة بشكل مناسب ، والإفصاحات معبر عنها بوضوح.
- **الدقة والتقييم** – يتم الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات الأخرى بصورة عادلة وبقيم مناسبة.

- ✓ يجوز أن يستخدم المراقب التأكيدات المبينة أعلاه أو أن يعبر عنها بصورة مختلفة بشرط أن يغطي جميع الجوانب المبينة أعلاه ، فعلى سبيل المثال، قد يقوم المراقب بمزج التأكيدات المتعلقة بالمعاملات والأحداث مع التأكيدات المتعلقة بأرصدة الحسابات، أو بمعنى آخر قد لا يكون هناك تأكيد منفصل مرتبط بتاريخ إجراءات القطع الخاص بالمعاملات والأحداث عندما تشمل تأكيدات الحدوث والاكتمال على اعتبارات ملائمة تتعلق بتسجيل المعاملات في الفترة المحاسبية الصحيحة.

إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة

- ✓ يحصل المراقب على أدلة مراجعة للتوصل إلى استنتاجات معقولة يبنى عليها رأيه عن طريق أداء إجراءات مراجعة من أجل:

(أ) تفهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية فيها وذلك لتقييم مخاطر التحريف الهام و المؤثر على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيدات ("**إجراءات تقييم الخطر**").

و(ب) يقوم المراقب عندما يكون ذلك ضروريا أو عندما يرى القيام بذلك باختبار فعالية أنظمة الرقابة لمنع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيدات ("**اختبارات الرقابة**").

و(ج) اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيد ("**إجراءات التحقيق**" وتشمل اختبارات التفاصيل لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات وإجراءات التحليل التحقيقى).

- ✓ دائماً ما يقوم المراقب بأداء إجراءات تقييم الخطر لتوفير أساس مرضٍ لتقييم المخاطر على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيدات. إلا أن إجراءات تقييم الخطر وحدها لا توفر أدلة مراجعة كافية وملائمة يبنى عليها رأيه، ومع ذلك يتم تكملتها بإجراءات مراجعة إضافية في شكل إختبارات للرقابة وإجراءات للتحقيق عندما يرى ضرورة ذلك.
- ✓ تكون اختبارات الرقابة ضرورية في حالتين:

الأولى/

عندما يستند المراقب في تقييمه لمخاطر التحريف على توقع بفعالية تشغيل أنظمة الرقابة عندئذ يجب على المراقب إجراء اختبارات مدى **الإلتزام لدعم إجراءات تقييم الخطر**.

الثانية/

عندما لا توفر إجراءات التحقيق وحدها أدلة مراجعة كافية وملائمة عندئذ يجب على المراقب أداء اختبارات الرقابة للحصول على أدلة مراجعة للتأكد **من فعالية تشغيل أنظمة الرقابة**.

- ✓ يقوم المراقب بتخطيط وأداء إجراءات التحقق حتى يستطيع التعامل مع مخاطر التحريف الهام و المؤثر ذات الصلة والتي تشمل نتائج إختبارات الرقابة، إن وجدت. ومع ذلك فتقييم المخاطر الذي يقوم به المراقب أمر يستند على الحكم الشخصي، والذي قد لا يكون دقيقاً بالقدر الكافي لتحديد جميع مخاطر التحريف الهام والمؤثر. وعلاوة على ذلك، فهناك محددات متأصلة فى الرقابة الداخلية وتشمل خطر تجاوزات الإدارة وإمكانية حدوث خطأ بشري وتأثير تغيير النظم، وبناء عليه فإن إجراءات التحقيق لفئات المعاملات الهامة وأرصدة الحسابات والإفصاحات دائماً ما تكون مطلوبة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة.
- ✓ يستخدم المراقب واحداً أو أكثر من أنواع إجراءات المراجعة أو مزيج منها كإجراءات لتقييم الخطر أو إختبارات للرقابة أو إجراءات للتحقيق إعتماداً على السياق الذي يقوم المراقب بتطبيقها فيه.
- ✓ وفي بعض الظروف يمكن أن توفر أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من مراجعات سابقة ، أدلة مراجعة حيث يقوم المراقب بأداء إجراءات المراجعة لإثبات أنها ما زالت ملائمة.
- ✓ يمكن أن تتأثر طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التي ستستخدم بحقيقة أن بعض البيانات المحاسبية أو المعلومات الأخرى يمكن أن تكون متاحة فقط في صورة إلكترونية أو فقط في بعض النقاط أو بعض الفترات.
- ✓ عندما تكون المعلومات في صورة الكترونية يمكن أن يقوم المراقب بأداء بعض إجراءات المراجعة المبينة أدناه بواسطة أساليب المراجعة بالكمبيوتر.

المراجعة المستندية وفحص السجلات

- ✓ تشتمل إجراءات المراجعة على فحص السجلات والمستندات سواء كانت داخلية أو خارجية، في صورة ورقية أو الكترونية أو أية وسائل أخرى، ويوفر ذلك أدلة مراجعة بدرجات مصداقية مختلفة اعتمادا على طبيعتها ومصدرها، وفي حالة السجلات الداخلية والمستندات فهي تعتمد على مدى فعالية أنظمة الرقابة على إنتاجها، وكمثال على مراجعة تستخدم في اختبار الرقابة هو مراجعة المستندات وفحص السجلات للحصول على أدلة التفويض و الإعتماد.
- ✓ تمثل بعض المستندات أدلة مراجعة مباشرة على وجود أصول، مثل مستندات الأدوات المالية (أسهم- سندات). ولا يوفر فحص مثل تلك المستندات بالضرورة أدلة على الملكية أو القيمة. وبالإضافة إلى ذلك يمكن أن يوفر فحص عقد تم تنفيذه أدلة مراجعة متعلقة بتطبيق المنشأة لسياسات محاسبية مثل الإعتراف بالإيراد.

جرد الأصول الملموسة

- ✓ يشمل جرد الأصول الملموسة الفحص المادي للأصول ويمكن أن يوفر جرد الأصول الملموسة أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها فيما يخص وجودها ولكن ليست بالضرورة عن الحقوق والواجبات الخاصة بالمنشأة أو تقييم هذه الأصول. وغالباً ما يتم فحص بنود المخزون كل على حده أثناء القيام بعملية ملاحظة جرد المخزون.

الملاحظة

- ✓ تتكون الملاحظة من النظر إلى عملية أو إجراء يقوم به آخرون. وتشمل الأمثلة ملاحظة قيام العاملين بالمنشأة بجرد المخزون وملاحظة أداء أنشطة الرقابة. وتوفر الملاحظة أدلة مراجعة تتعلق بأداء عملية أو إجراء ولكنها تكون مقصورة على النقطة الزمنية التي تتم فيها الملاحظة، ويمكن أن تؤثر حقيقة كون الشئ واقع تحت الملاحظة على كيفية أداء العملية أو الإجراء. راجع معيار المراجعة المصري رقم (٥٠١) "أدلة المراجعة - اعتبارات إضافية لبنود معينة" لمزيد من الإرشادات المتعلقة بملاحظة جرد المخزون.

الإستفسار

- ✓ يشمل الإستفسار السعي للحصول على المعلومات من أفراد لديهم المعرفة عن المعلومات المالية وغير المالية سواء كانوا من داخل المنشأة أو خارجها. والاستفسار هو إجراء من إجراءات المراجعة يستخدم بتوسع طوال عملية المراجعة ويكون غالبا مكملا لأداء إجراءات مراجعة أخرى. ويمكن أن تتراوح الاستفسارات من استفسارات رسمية مكتوبة إلى استفسارات غير رسمية شفهية. ويعتبر تقييم الاستجابة للاستفسارات جزء لا يتجزأ من عملية الإستفسار.
- ✓ يمكن أن تزود إجابات الاستفسارات مراقب الحسابات بمعلومات لم يحصل عليها من قبل أو بأدلة مراجعة مؤيدة. وبخلاف ذلك ، يمكن أن توفر الإجابات معلومات تختلف بصورة جوهرية عن المعلومات الأخرى التي يحصل عليها المراقب ، على سبيل المثال ، المعلومات المتعلقة باحتمالية تجاوزات الإدارة للرقابة. وفي بعض الحالات ، توفر الإجابات على الاستفسارات أساساً للمراقب كي يقوم بتعديل أو أداء إجراءات مراجعة إضافية.
- ✓ بالإضافة لاستخدام الاستفسار يقوم المراقب بأداء إجراءات مراجعة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة. وفي العادة لا يوفر الاستفسار وحدة أدلة مراجعة كافية لاكتشاف تحريف هام ومؤثر على مستوى التأكيد. وعلاوة على ذلك فالاستفسار وحده لا يكفي لاختبار فاعلية تشغيل الضوابط.

- ✓ على الرغم من أن دعم الأدلة التي تم الحصول عليها غالبا ما يكون ذو أهمية خاصة إلا انه في حالة الاستفسارات عن نية الإدارة يمكن أن تكون المعلومات المتاحة لدعم نية الإدارة محدودة ، وفي هذه الحالات يمكن أن يساعد فهم تاريخ الإدارة في تنفيذ أهدافها المعلن عنها فيما يخص الأصول أو الالتزامات، وأسباب الإدارة المعلن عنها لاختيار طريقة عمل محددة، وقدرة الإدارة في السعي وراء طريقة عمل محددة على توفير معلومات ذات صلة تتعلق بنية الإدارة.
- ✓ في بعض الأحيان ، يقوم المراقب بالحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة لتأكيد إجابات الاستفسارات الشفهية. فعلى سبيل المثال عادة ما يحصل المراقب على إقرارات مكتوبة من الإدارة تتعلق بأمور هامة ومؤثرة عندما لا يتوقع وجود أدلة مراجعة كافية وملائمة بصورة مناسبة أو عندما تكون أدلة المراجعة الأخرى التي تم الحصول عليها منخفضة الجودة راجع معيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠) "إقرارات الإدارة" لمزيد من الإرشادات المتعلقة بإقرارات الإدارة.

المصادقات

- ✓ هي نوع محدد من الإستفسار وهي عملية الحصول على إقرار بمعلومات أو عن وضع موجود مباشرة من الغير. فعلى سبيل المثال يمكن أن يسعى المراقب للحصول على مصادقات مباشرة عن المديونيات عن طريق الاتصال مع المدينين. ودائما ما تستخدم المصادقات فيما يخص أرصدة الحسابات ومكوناتها ولكنها يجب ألا تكون مقصورة على هذه البنود فقط ، فيمكن أن يطلب المراقب مصادقة عن شروط الاتفاقات أو المعاملات التي قامت بها المنشأة مع الغير و يكون طلب المصادقة مصمم للسؤال عما إذا تم إجراء تعديلات في الاتفاق والتفاصيل المتعلقة بهذه التعديلات إن وجدت. وتستخدم المصادقات أيضا للحصول على أدلة مراجعة تتعلق بعدم وجود بعض الظروف مثل عدم وجود "الاتفاقات الجانبية" التي من شأنها أن تؤثر على الاعتراف بالإيراد. راجع معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٥) "المصادقات الخارجية" لمزيد من الإرشادات الخاصة بالمصادقات.

إعادة الحساب

- ✓ يتمثل إعادة الحساب فى فحص الدقة الحسابية للمستندات والسجلات. ويمكن أداء إعادة الحساب من خلال استخدام تكنولوجيا المعلومات. عن طريق الحصول على ملف إلكتروني من المنشأة مثلاً وإستخدام أساليب المراجعة بالكمبيوتر للتأكد من دقة تلخيص الملف.

إعادة الأداء

- ✓ إعادة الأداء هو تنفيذ المراقب للإجراءات وأنظمة الرقابة التي كان يتم أداؤها بصورة مستقلة منذ البداية كجزء من الرقابة الداخلية في المنشأة، إما يدوياً أو من خلال إستخدام أساليب المراجعة بالكمبيوتر، على سبيل المثال إعادة أداء تحليل أعمار الديون.

الإجراءات التحليلية

- ✓ تتكون الإجراءات التحليلية من تقييم المعلومات المالية من خلال دراسة للعلاقات المحتملة بين البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضا الاستفسار عن التقلبات والعلاقات التي تم تحديدها والتي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات الصلة وتنحرف انحرافا جوهرياً عن المبالغ المتوقعة. راجع معيار المراجعة المصري رقم (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية" لمزيد من الإرشادات عن الإجراءات التحليلية.

معيار المراجعة المصري رقم (٥٠١)
أدلة المراجعة
اعتبارات إضافية لبنود معينة

معيار (٥٠١) أدلة المراجعة- اعتبارات إضافية لبنود معينة

الاجزاء الرئيسية التى يتكون منها المعيار

أ) حضورجرد المخزون

١- فى حالة كون المخزون يمثل بند هام بالقوائم المالية ، فعلى المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية ومقنعة تتعلق بوجود صلاحية المخزون عن طريق حضور الجرد الفعلى مالم يكن ذلك غير عملى. نظرا لعوامل مثل طبيعة وموقع المخزون .

٢- فى حالة عدم تمكن المراقب من حضور جرد المخزون فى الموعد المخطط له فعليه ان يقوم بالجرد وبملاحظة الجرد الفعلى فى تاريخ بديل يقوم المراقب بأداء إجراءات مراجعة خاصة بالتعاملات التى تقع بين الفترتين.

٣- عند تخطيط عملية حضور جرد المخزون أو القيام بإجراءات بديلة يدرس المراقب ما يلى:

أ) مخاطر التحريف المؤثر المرتبطة بالمخزون.

ب) طبيعة نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخزون.

ج) توقيت ومواقع الجرد ومدى الحاجة لوجود خبير.

د) مدى وجود إجراءات كافية وتعليمات جرد ملائمة خاصة بجرد المخزون.

٤- يقوم المراقب بمراجعة تعليمات الادارة المتعلقة بـ:

أ) تطبيق أنشطة الرقابة

ب) التحديد الدقيق لمرحلة الاستكمال الخاصة بالاعمال تحت التنفيذ والبنود البطيئة .

ج) مدى وجود إجراءات ملائمة فيما يتعلق بحركة المخزون بين الموقع.

٥- إذا كان المخزون فى حيازة طرف ثالث خارجي، فعلى المراقب الحصول على مصادقة مباشرة منه.

ب) الاجراءات المتعلقة بالمنازعات والمطالبات:

* على المراقب تنفيذ الاجراءات التى تمكنه من التعرف على وجود أى منازعات أو مطالبات أو تكوين مخصص لها فى القوائم المالية والتى قد يكون لها تأثير هام على القوائم المالية ، مثل:

١- الاستفسارات اللازمة من الادارة بما فى ذلك الحصول على الاقرارات اللازمة.

٢- فحص محاضر جلسات المسؤلين عن الحوكمة والمراسلات مع المستشار القانوني للمنشأة.

٣- فحص حسابات المصروفات القانونية.

٤-مناقشة إدارة الشئون القانونية الخاصة بالعميل.

* إذا رفضت الإدارة التصريح للمراقب بالاتصال بالمستشار القانونى فإن ذلك يعتبر قيد على نطاق المراجعة ويقود تلقائيا الى تقرير برأى متحفظ أو عدم القدرة على إبداء الراى.

ج) تقييم الاستثمارات طويلة الاجل والافصاح عنها:

* عندما يكون بند الاستثمارات طويلة الاجل هام ومؤثر بالنسبة للقوائم المالية، على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يتعلق بتقييمها والافصاح عنها.

* إجراءات المراجعة التى يتم أدائها فيما يتعلق بالاستثمارات طويلة الاجل:

١- مدى وجود دليل على مقدرة المنشأة على الاحتفاظ بهذه الاستثمارات على المدى الطويل.

٢- مقارنة القيم السوقية لتلك الاستثمارات مع إجراء مقارنة لها بالقيم الدفترية للاستثمارات حتى تاريخ تقرير المراجعة.

د) المعلومات القطاعية

* عندما تكون المعلومات القطاعية هامة ومؤثرة بالنسبة للقوائم المالية ، فعلى المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالعرض والافصاح عنها طبقا للإطار المحاسبى المطبق.

* إجراءات المراجعة التى يتم أدائها فيما يتعلق بالمعلومات القطاعية :

١- الاجراءات التحليلية

٢- مناقشة الادارة فى أسس تحديد القطاعات

٣- مدى كفاية هذه الاسس فى الافصاح وفقا للاطار المحاسبى المطبق

٤- المقارنة مع الموازنات التقديرية والنتائج المتوقعة

الجزء [أ] : حضور جرد المخزون

- ✓ في حالة كون المخزون بنداً هاماً و مؤثراً بالنسبة للقوائم المالية، فعلى المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية ومقنعة تتعلق بوجود وصلاحية المخزون وذلك عن طريق حضور عملية الجرد الفعلي ما لم يكن ذلك غير عملي.
- ✓ يمثل حضور المراقب إما اختباراً لأنظمة الرقابة أو اختباراً لإجراءات التحقق للمخزون اعتماداً على تقييم المراقب للمخاطرة والأسلوب المخطط له.
- ✓ في حالة عدم تمكن المراقب من حضور جرد المخزون في الموعد المخطط نظراً لظروف غير متوقعة ، فعلى المراقب أن يقوم بالجرد أو بملاحظة الجرد الفعلي في تاريخ بديل وعند الضرورة يقوم المراقب بأداء إجراءات مراجعة خاصة بالتعاملات التي تقع بين الفترتين.
- ✓ عندما يكون حضور الجرد غير عملى نظراً لعوامل مثل طبيعة و موقع المخزون ، فعلى المراقب أن ينظر فى ما إذا كان هناك إجراءات بديلة تزوده بأدلة مراجعة كافية و ملائمة فيما يتعلق بوجود و حالة المخزون ليصل إلى قناعة بعدم الحاجة إلى الإشارة فى تقريره إلى وجود قيد على نطاق المراجعة ناتج عن عدم حضور الجرد.
- ✓ عند تخطيط عملية حضور جرد المخزون أو القيام بإجراءات بديلة يدرس المراقب ما يلي:
  * مخاطر التحريف الهام و المؤثر المرتبطة بالمخزون.
  * طبيعة نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخزون.
  * ما إذا كان من المتوقع وجود إجراءات كافية و صدور تعليمات جرد ملائمة خاصة بجرد المخزون.
  * توقيت الجرد.
  * مواقع الجرد.
  * مدى الحاجة لوجود خبير.
- ✓ إذا كانت الشركة تستخدم بعض الإجراءات لتقدير الكميات الفعلية، مثل تقدير كمية من الفحم فعلى المراقب أن يطمئن إلى مدى معقولية تلك الإجراءات.
- ✓ عندما يكون مخزون الشركة موزع على عدة مواقع ، فعلى المراقب أن يراعى تحديد المواقع المناسبة للحضور، مع الأخذ فى الاعتبار مدى الأهمية النسبية للمخزون و تقييم خطر التحريفات الهامة و المؤثرة فى المواقع المختلفة.
- ✓ يقوم المراقب بمراجعة تعليمات الإدارة المتعلقة بـ:

(أ) تطبيق أنشطة الرقابة.

(ب) التحديد الدقيق لمرحلة الاستكمال الخاصة بأعمال تحت التنفيذ، وللبنود بطيئة الحركة و للبنود المتقادمة أو التالفة، وللمخزون المملوك للغير (على سبيل المثال بضاعة الأمانة).

(ج) مدى وجود إجراءات ملائمة فيما يتعلق بحركة المخزون بين المواقع وكذلك عمليات استلام وشحن المخزون قبل و بعد تاريخ القطع.

- ✓ للحصول على تأكيد بأن إجراءات الإدارة قد طبقت بشكل مناسب، يقوم المراقب بملاحظة إجراءات الموظفين مع قيامه بالعد الفعلي لبعض الأصناف، وعند أداء الجرد على المراقب اختبار مدى اكتمال ودقة سجلات العد (قوائم الجرد) وذلك بتتبع بنود مختارة من تلك السجلات ومقارنتها مع الجرد الفعلي وتتبع بنود مختارة من الجرد الفعلي ومقارنتها مع قوائم الجرد.
- ✓ على المراقب أن يراعي مدى الحاجة للاحتفاظ بنسخ من سجلات العد (قوائم الجرد) بغرض إجراء اختبارات ومقارنات لاحقة.
- ✓ على المراقب أن يراعى إجراءات القطع بما فى ذلك تفاصيل حركة المخزون قبل و خلال و بعد عملية الجرد لكى يتم التأكد من صحة إثبات تلك الحركة فى تاريخ لاحق.
- ✓ لأسباب عملية قد يتم إجراء الجرد في تاريخ خلاف نهاية الفترة المالية و يكون هذا عادة مناسباً لأغراض المراجعة فقط عندما تكون المنشأة قد قامت بتصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة بالمخزون. ويقوم المراقب بالإجراءات الملائمة ليتأكد من تقييم ما إذا كان قد تم إثبات حركة المخزون خلال المدة بين تاريخي الجرد ونهاية الفترة بشكل سليم.

- ✓ عندما تقوم الشركة باستخدام نظام الجرد المستمر للمخزون لتحديد رصيد نهاية المدة ، فعلى المراقب القيام بتنفيذ إجراءات إضافية للوقوف على أسباب الاختلافات بين الجرد الفعلي وسجلات الجرد المستمر ومعقوليتها، وأن السجلات قد تم تعديلها بشكل مناسب.
- ✓ يقوم المراقب باختبار قوائم الجرد النهائية للتأكد مما إذا كانت تعكس الجرد الفعلي للمخزون.
- ✓ عندما يكون المخزون في حيازة أو تحت رقابة طرف خارجي، على المراقب الحصول على مصادقة مباشرة منه فيما يتعلق بكمية وحالة ذلك المخزون. وبناء على الأهمية النسبية لذلك المخزون فعلى المراقب دراسة ما يلي:
  * مدى نزاهة واستقلالية الطرف الثالث.
  * ملاحظة أو الترتيب لقيام مراقب آخر بملاحظة عملية الجرد.
  * الحصول على تقرير من مراقب آخر فيما يتعلق بمدى كفاية النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية للطرف الثالث للتحقق من صحة إجراء الجرد ومن حماية المخزون بشكل كاف.
  * فحص المستندات المتعلقة بالمخزون لدى الغير.

الجزء [ب] : الإجراءات المتعلقة بالمنازعات و المطالبات

- ✓ على المراقب تنفيذ الإجراءات التي تمكنه من التعرف على وجود أي منازعات أو مطالبات تكون المنشأة طرفا فيها والتي قد يكون لها تأثير هام على القوائم المالية إن مثل هذه الإجراءات تتضمن ما يلي:
  * الاستفسارات المناسبة من الإدارة بما فى ذلك الحصول على الإقرارات اللازمة.
  * فحص محاضر جلسات المسئولين عن الحوكمة و المراسلات مع المستشار القانونى للمنشأة.
  * فحص حساب المصروفات القانونية.
  * استخدام أية معلومات يتم الحصول عليها تتعلق بنشاط المنشأة بما فى ذلك المعلومات التى يتم الحصول عليها من المناقشات مع إدارة الشئون القانونية الخاصة بالعميل.
- ✓ عندما يتبين للمراقب وجود دعاوي قضائية أو مطالبات أو عند اعتقاد المراقب بإمكانية وجودها ، عليه السعي للاتصال المباشر مع المستشار القانوني للمنشأة.
- ✓ يتم إعداد خطاب للمستشار القانوني بواسطة الإدارة ويرسل بواسطة المراقب وفيه تطلب الإدارة من المستشار القانوني أن يرد مباشرة على المراقب.
- ✓ على الإدارة أن تضمن الخطاب النقاط المحددة التالية:
  * قائمة بالمنازعات و المطالبات.
  * تقييم الإدارة لنتائج كل منازعة أو مطالبة والأثر المالي على القوائم المالية.
  * طلب قيام المستشار القانوني بالمصادقة على مدى معقولية تقييم الإدارة مع تزويد المراقب بأية معلومات إذا ما وجد المستشار القانوني أن القائمة غير مكتملة أو غير صحيحة.
- ✓ يقوم المراقب بمتابعة الموقف القانوني حتى تاريخ تقرير المراجعة وفى بعض الأحيان ، قد يحتاج المراقب إلي الحصول على معلومات محدثة من المستشار القانوني.
- ✓ إذا ما رفضت الإدارة التصريح للمراقب بالاتصال بالمستشار القانوني فإن ذلك يعتبر قيداً على نطاق المراجعة ويقود تلقائياً إلى تقرير برأي متحفظ أو عدم القدرة على إبداء الرأي.
- ✓ إذا ما رفض المستشار القانوني الرد بطريقة ملائمة مع عدم تمكن المراقب من الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة عن طريق إجراءات مراجعة بديلة فعلى المراقب تقدير ما إذا كان ذلك يمثل قيد على نطاق المراجعة مما قد يتطلب تقريراً برأي متحفظ أو عدم القدرة على إبداء الرأي.

الجزء [ج] : تقييم الاستثمارات طويلة الأجل و الإفصاح عنها

- ✓ عندما يكون بند الاستثمارات طويلة الأجل هام ومؤثر بالنسبة للقوائم المالية، على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يتعلق بتقييمها و الإفصاح عنها.
- ✓ عادة ما تتضمن إجراءات المراجعة المتعلقة بالاستثمارات طويلة الأجل:

* النظر فيما إذا كان هناك دليل على مقدرة المنشأة على الإحتفاظ بتلك الإستثمارات على المدى الطويل مع مناقشة ذلك مع الإدارة والحصول على تأكيدات من الإدارة عن ذلك.
* النظر فى القوائم المالية و المعلومات المالية الأخرى ذات العلاقة ، مثل القيم السوقية و التى توفر مؤشراً بقيمة تلك الاستثمارات مع مقارنتها بالقيمة الدفترية لها حتى تاريخ تقرير المراجعة.

- ✓ إذا كانت تلك القيم تقل عن القيم الدفترية، فعلى المراقب أن يدرس ما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء خفض لقيمة تلك الاستثمارات.
- ✓ وإذا ما كان هناك عدم تأكد فيما يتعلق بإمكانية استرداد تلك القيمة الدفترية فعلى المراقب أن يراعى النظر فيما إذا كان قد تم إجراء التسويات الملائمة أو / و الإفصاحات اللازمة.

الجزء [د] : المعلومات القطاعية

- ✓ عندما تكون المعلومات القطاعية هامة و مؤثرة بالنسبة للقوائم المالية، فعلى المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية و ملائمة فيما يتعلق بالعرض و الإفصاح عنها طبقاً للإطار المحاسبى المطبق.
- ✓ على المراقب مراعاة اعتبار علاقة المعلومات القطاعية بالقوائم المالية ككل، وغير مطلوب منه القيام بإجراءات مراجعة لازمة لتمكينه من إبداء الرأي على المعلومات القطاعية بشكل مستقل.
- ✓ عادة ما تشتمل إجراءات المراجعة المتعلقة بالمعلومات القطاعية على إجراءات تحليلية وإجراءات مراجعة أخرى تتناسب مع الظروف.
- ✓ يقوم المراقب بمناقشة الإدارة في الأسس المستخدمة في تحديد المعلومات القطاعية، و يدرس فيما إذا كانت تلك الأسس ستؤدى إلى الإفصاح طبقاً للإطار المحاسبي المطبق و اختبار تطبيق تلك الأسس.

معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٥)
المصادقات الخارجية

معيار (٥٠٥) المصادقات الخارجية

١- التمهيد:

* تكون أدلة المراجعة أكثر مصداقية حينما يتم الحصول عليها من مصدر مستقل من خارج المنشأة.

* تكون أدلة المراجعة التي حصل المراقب عليها بصورة مباشرة أكثر مصداقية من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بصورة غير مباشرة أو عن طريق الاستنتاج.

* تكون أدلة المراجعة أكثر مصداقية عندما توجد في شكل مكتوب.

* تعتبر أدلة المراجعة التي توفرها المستندات الأصلية أكثر مصداقية من أدلة المراجعة التي توفرها الصور أو النسخ .

٢- العلاقة بين إجراءات المصادقات الخارجية وتقييم المراقب لخطر التحريف الهام:

* كلما ارتفع تقييم المراقب للخطر ، كلما سعى المراقب لتصميم إجراءات تحقيق للحصول على أدلة مراجعة من تلك الإجراءات تكون أكثر صلة ومصداقية وفي هذه الحالات يمكن أن يكون استخدام المصادقات أكثر فعالية

* كلما كانت مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها منخفضة كلما قل مستوى التأكد الذي يحتاجه المراقب من إجراءات التحقيق لكي يُكون استنتاجاً بشأن تأكيد ما

* عندما ينتهي المراقب إلي أن الخطر الذي تم تحديده يمثل خطرا جوهريا فعليه دراسة ما إذا كان يمكن اعتبار المصادقات في أمور معينة وسيلة ملائمة لتخفيض التحريف الهام و المؤثر.

٣- أنواع المصادقات والمزج بينها:

١- المصادقة الايجابية :
هى التى تطلب من مرسل الرد الموافقة على المعلومات المعطاة أو بسؤال مرسل الرد بكتابة المعلومات الناقصة، وهى توفر أدلة مراجعة يتم الاعتماد عليها ولكن هناك خطر من ان يرد مرسل الرد دون التحقق من صحة المعلومات.

٢- المصادقة العمياء:
هى التى لا يذكر فيها المبلغ أو اى معلومات اخرى ، ويطلب فيها من مرسل الرد كتابة المبلغ ، ويستخدمها المراجع لتخفيض خطر أن يرد مرسل الرد دون التحقق من صحة المعلومات، إلا أنها تسفر عن معدلات استجابة أقل لانه مطلوب من مرسل الرد بذل مجهود إضافى.

٣- المصادقة السلبية:
هى التى يطلب فيها من مرسل الرد أن يرد فقط فى حالة عدم الموافقة على المعلومات الموجودة فى الطلب، وتعتبر هذه المصادقة أقل مصداقية عن المصادقة الايجابية، حالات استخدامها:
أ) خطر تحريف هام ومؤثر تم تقديره بمستوى منخفض
ب) يتعلق الامر بعدد كبير فى الارصدة الصغيرة.
ج) لايوجد عدد كبير من الاخطاء.
.* على المراقب المزج بين هذه الانواع عند اشتمال رصيد المدينين على عدد صغير من الارصدة الكبيرة (ايجابية) وعلى عدد كبير من الارصدة الصغيرة (سلبية)

٤- طلبات الادارة:

* إذا طلبت الادارة من المراقب الا يقوم بالمصادقة على بعض الارصدة ، فيجب عليه فى هذه الحالة:
١- دراسة ما إذا كان هناك أسباب منطقية لهذا الطلب.
٢- الحصول على أدلة مراجعة لتأييد صحة طلبات الادارة.
* إذا وافق المراقب على طلب الادارة يجب عليه القيام بإجراءات مراجعة بديلة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة.
* إذا لم يوافق المراقب على طلب الادارة وتم منعه من الاستمرار فى طلب المصادقات يعتبر هذا قيد على نطاق عمل المراقب ويجب ان يدرس تاثير هذا على تقريره.

٥- اجراءات المراجعة البديلة التى يقوم بها المراقب فى حالة عدم استلامه ردا على طلب مصادقة ايجابية:

*فى حالة عدم استلام المراقب مصادقة ايجابية ينبغى عليه القيام بإجراءات مراجعة بديلة من النوع الذى يوفر أدلة مراجعة تتعلق بالتأكيدات التى كان طلب المصادقة يهدف الى تقديمها.
*وتتنوع طبيعة اجراءات المراجعة البديلة طبقا للحسابات والتأكد محل المراجعة، فمثلا:
١- عند فحص المدينون:
أ) فحص المتحصلات النقدية فى الفترة التالية.
ب) فحص مستندات الشحن.
ج) فحص المبيعات فى نهاية السنة المالية.
٢- عند فحص الدائنون:
أ) فحص المدفوعات النقدية فى الفترة التالية.
ب) فحص السجلات الاخرى مثل: أذون إستلام البضائع.

المقدمة

- ✓ ينبغي على المراقب أن يُحدد ما إذا كان استخدام المصادقات الخارجية ضروري للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة على مستوى التأكيد. وعند قيامه بهذا التحديد ، ينبغي على المراقب أن يقوم بدراسة خطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد وتحديد كيفية تخفيض أدلة المراجعة من إجراءات مراجعة أخرى مُخطط لها ، لخطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد إلى مستوى منخفض مقبول.
- ✓ يشير المعيار إلى انه مع إدراك إمكانية وجود استثناءات، يمكن أن يكون التعميم التالي الخاص بمصداقية أدلة المراجعة مفيداً:
  * تكون أدلة المراجعة أكثر مصداقية حينما يتم الحصول عليها من مصدر مستقل من خارج المنشأة.
  * تكون أدلة المراجعة التي حصل المراقب عليها مباشرة أكثر مصداقية من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بصورة غير مباشرة أو عن طريق الاستنتاج.
  * تكون أدلة المراجعة أكثر مصداقية عندما توجد في شكل مكتوب.
  * تعتبر أدلة المراجعة التي توفرها المستندات الأصلية أكثر مصداقية من أدلة المراجعة التي توفرها الصور أو النسخ .
- ✓ **المصادقة الخارجية** هي عملية الحصول على أدلة المراجعة وتقييمها من خلال إقرار للمعلومات أو لحالة قائمة يأتي من الغير رداً على طلب للمعلومات بخصوص بند محدد يؤثر على التأكيدات في القوائم المالية أو الإفصاحات ذات الصلة. ولتحديد إلى أي مدى يمكن استخدام المصادقات الخارجية ينبغي على مراقب الحسابات أن يدرس خصائص البيئة التي تعمل بها المنشأة محل المراجعة و أسلوب مرسلي الردود المحتملين في التعامل مع طلبات المصادقات المباشرة.
- ✓ تستخدم المصادقات الخارجية بشكل مكثف فيما يخص أرصدة الحسابات ومكوناتها ولكنها يجب ألا تكون مقصورة على تلك البنود فحسب. فعلى سبيل المثال ،كما يمكن استخدام المصادقات الخارجية للحصول على أدلة مراجعة بشأن عدم وجود شروط معينة.
- ✓ وتشمل الأمثلة الأخرى على الحالات التي يمكن فيها استخدام المصادقات الخارجية ما يلي:
  * أرصدة البنوك ومعلومات أخرى من البنوك.
  * أرصدة المدينين.
  * المخزون المحتفظ به لدى الغير سواء في مخازن جمركية أو للتشغيل أو كبضاعة أمانة.
  * مستندات ملكية العقارات المحتفظ بها لدى المحامين أو المنشآت المالية كأمانة أو كضمان.
  * الاستثمارات المالية المشتراة من السماسرة ولم يتم تسلمها حتى تاريخ الميزانية.
  * القروض من المقرضين.
  * أرصدة الدائنين.
- ✓ ومن العوامل التي تؤثر على مصداقية المصادقات مدى الرقابة التي يمارسها المراقب على طلبات المصادقة و الردود عليها، وخصائص مرسلي الردود وأية قيود يتضمنها الرد أو مفروضة من الإدارة.

العلاقة بين إجراءات المصادقات الخارجية وتقييم المراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر

- ✓ يقوم المراقب بتصميم وأداء إجراءات التحقيق لكل فئة من فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات. ويمكن أن تشمل إجراءات التحقيق تلك استخدام المصادقات الخارجية لبعض التأكيدات.
- ✓ كلما ارتفع تقييم المراقب للخطر ، كلما سعى المراقب لتصميم إجراءات تحقيق للحصول على أدلة مراجعة من تلك الإجراءات تكون أكثر صلة ومصداقية. وكذلك للحصول على أدلة مراجعة أكثر إقناعا على مستوى التأكيد. وفي هذه الحالات يمكن أن يكون استخدام المصادقات أكثر فعالية في توفير أدلة مراجعة كافية وملائمة.
- ✓ كلما كانت مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها منخفضة كلما قل مستوى التأكد الذي يحتاجه المراقب من إجراءات التحقيق لكي يُكون استنتاجاً بشأن تأكيد ما.
- ✓ عندما ينتهي المراقب إلي أن الخطر الذي تم تحديده يمثل خطرا جوهريا فعليه دراسة ما إذا كان يمكن اعتبار المصادقات في أمور معينة وسيلة ملائمة لتقليل التحريف الهام و المؤثر.

التأكيدات المحققة عن طريق المصادقات الخارجية

- ✓ يتطلب معيار المراجعة المصرى رقم (٥٠٠) استخدام التأكيدات في تقييم المخاطر وتصميم وأداء إجراءات مراجعة لمواجهة هذه المخاطر التي تم تقييمها.
- ✓ ويصنف معيار المراجعة المصرى رقم (٥٠٠) التأكيدات إلى تلك المتعلقة بفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الافصاحات. وفي حين أن المصادقات الخارجية يمكن أن توفر أدلة مراجعة تتعلق بتلك التأكيدات فإن قدرة المصادقة الخارجية تختلف فى توفير أدلة مراجعة متعلقة بتأكيد بعينه.
- ✓ توفر المصادقة الخارجية لحسابات المدينين أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها وذات صلة فيما يتعلق بوجود الحساب في تاريخ محدد. كما توفر المصادقة أيضا أدلة مراجعة تتعلق بإجراءات القطع.
- ✓ ومع ذلك لا توفر مثل تلك المصادقة عادة كل أدلة المراجعة الضرورية المرتبطة بتأكيد التقييم حيث أنه من غير العملي طلب مصادقة المدين على مقدرته على سداد الرصيد.
- ✓ في حالة البضائع المحتفظ بها كبضاعة أمانة لدى الغير، من المحتمل أن توفر المصادقة الخارجية أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها وذات صلة لتأييد الوجود والحقوق والالتزامات ، ولكنها لا توفر أدلة مراجعة تدعم تأكيد التقييم.
- ✓ تتأثر مدى ملاءمة المصادقات الخارجية لمراجعة تأكيد معين بهدف المراقب من المعلومات الخاصة بالمصادقة، فمثلا عند مراجعة تأكيد الاكتمال للدائنين يهتم المراقب بالحصول على أدلة مراجعة بعدم وجود التزام هام غير مثبت.
- ✓ إذا لم تمكن المصادقات من الحصول على أدلة مراجعة لتأكيدات بالشكل المناسب فعلي المراقب القيام بإجراءات مراجعة أخرى لاستكمال إجراءات المصادقات أو لاستخدامها بدلا من إجراءات المصادقات.

تصميم طلب المصادقة الخارجية

- ✓ على المراقب تصميم طلب المصادقات بما يتلاءم مع أهداف المراجعة المحددة.
- ✓ عند تصميم طلب المصادقات، يضع المراقب في اعتباره التأكيدات التي يتم التحقق منها والعوامل التي من المحتمل أن تؤثر على مصداقية المصادقات، فهناك عوامل مثل شكل طلب المصادقات الخارجية و الخبرة السابقة بمراجعة عمليات مماثلة.
- ✓ وأيضاً يضع المراقب في اعتباره نوع المعلومات التي سيتمكن مرسلي الردود من تأكيدها بسرعة حيث أن هذا يمكن أن يؤثر على سرعة الاستجابة وطبيعة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها.
- ✓ عادة ما تشمل طلبات المصادقات على تصريح الإدارة لمرسل الرد للإفصاح عن المعلومات للمراقب. وعادة ما يكون مرسلي الردود أكثر استعدادا للرد على طلبات المصادقات التي تتضمن تصريح من الإدارة ، وفي بعض الحالات قد لا يقوموا بالرد ما لم يحتوى طلب المصادقة على تصريح من الإدارة.

إستخدام المصادقات الإيجابية والسلبية

- ✓ يتطلب طلب المصادقة الخارجية **الإيجابي** من مرسل الرد أن يرد على المراقب في جميع الحالات إما بالإشارة إلى موافقة مرسل الرد على المعلومات المعطاة أو بسؤال مرسل الرد بكتابة المعلومات الناقصة.
- ✓ ومع ذلك فهناك خطر أن يرد مرسل الرد على طلب المصادقة دون التحقق من صحة المعلومات. وعادة لا يستطيع المراقب اكتشاف ما إن حدث هذا أم لا. إلا أن المراقب يمكن أن يخفض هذا الخطر باستخدام طلبات المصادقات الايجابية التي لا تذكر المبلغ (أو أية معلومات أخرى) بشأن طلب المصادقة.
- ✓ استخدام هذا النوع من طلب المصادقة **البيضاء** (**العمياء**) يمكن أن يسفر عن معدلات استجابة اقل لأنه مطلوب من مرسلي الرد بذل جهد إضافي.
- ✓ يتطلب طلب المصادقة **السلبية** من مرسل الرد، أن يرد فقط في حالة عدم الموافقة على المعلومات الموجودة في الطلب.

عادة ما يوفر استخدام طلبات مصادقة سلبية أدلة مراجعة اقل مصداقية عن استخدام طلبات المصادقة الايجابية. ويضع المراقب في اعتباره أداء إجراءات تحقيق أخرى لتكملة استخدام المصادقات السلبية.

- ✓ يمكن استخدام طلبات المصادقات السلبية لتخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر لمستوى مقبول عندما يكون:

(أ) خطر التحريف الهام و المؤثر تم تقديره بمستوي منخفض.
و(ب) يتعلق الأمر بعدد كبير من الحسابات ذات الأرصدة الصغيرة.
و(ج) من غير المتوقع وجود عدد كبير من الأخطاء.
و(د) هناك اعتقاد ضعيف لدى المراقب فى عدم إلتفات مرسلي الرد إلى هذه الطلبات.

- ✓ **يمكن أن يستخدم المراقب طلبات المصادقات الخارجية الايجابية أو السلبية أو مزيج منهما.**

مثال ذلك/ عندما يشمل مجموع أرصدة المدينين عدد صغير من أرصدة كبيرة وعدد كبير من أرصدة صغيرة يمكن أن يقرر المراقب انه من الملائم المصادقة على الكل أو على عينة من الأرصدة الكبيرة بطلبات مصادقة ايجابية وعينة من الأرصدة الصغيرة باستخدام طلبات المصادقة السلبية.

طلبات الإدارة

- ✓ عندما يسعى المراقب على مصادقة بعض الأرصدة أو المعلومات الأخرى ، وتطلب الإدارة من المراقب أن لا يقوم بذلك، ينبغي على المراقب دراسة ما إذا كانت هناك أسباب منطقية لمثل هذا الطلب والحصول على أدلة المراجعة لتأييد صحة طلبات الإدارة. وإذا وافق المراقب على طلب الإدارة فى عدم القيام بإجراءات الحصول على مصادقة خارجية بخصوص مسألة محددة، فينبغي عليه أن يطبق إجراءات مراجعة بديلة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة تتعلق بهذا الموضوع.
- ✓ إذا لم يوافق المراقب على طلب الإدارة وتم منعه من الاستمرار في المصادقات ، يكون هناك قيد على نطاق عمل المراقب وينبغي عليه أن يدرس التأثير الممكن لهذا على تقريره.

خصائص مرسلي الردود

- ✓ تتأثر مصداقية أدلة المراجعة التي تقدمها المصادقة بكفاءة مرسل الرد واستقلاليته وتمتعه بصلاحية الرد ومعرفته بالموضوع الذي يتم المصادقة عليه وموضوعيته. ولهذا السبب يحاول المراقب بقدر الإمكان ضمان توجيه طلب المصادقة إلى الشخص المناسب.
- ✓ يقوم المراقب أيضا بتقييم ما مدى قيام بعض مرسلى الردود بإرسال رد موضوعي وغير متحيز على طلب مصادقة. لذا فقد يحتاج المراقب إلى معلومات تتعلق بكفاءة مرسل الرد ومعرفته و دوافعه وقدرته واستعداده للرد.

إجراءات المصادقات الخارجية

- ✓ عند أداء إجراءات المصادقة، ينبغي على المراقب مراقبة عملية اختيار الذين سيتم إرسال الطلبات إليهم وإعداد وإرسال طلبات المصادقة وكذلك الردود على تلك الطلبات.

عدم الرد على طلب المصادقة الايجابية

- ✓ في حالة عدم استلام المراقب ردا على طلب مصادقة ايجابية ينبغي عليه أداء إجراءات مراجعة بديلة. ويجب أن تكون إجراءات المراجعة البديلة من النوع الذي يوفر أدلة مراجعة تتعلق بالتأكيدات التي كان طلب المصادقة يهدف لتقديمها.

مصداقية الردود التي تم تلقيها

- ✓ يدرس مراقب الحسابات ما إذا كان هناك ما يشير إلى عدم مصداقية المصادقات الخارجية التي تم تلقيها فيدرس صحة الرد ويقوم بأداء إجراءات مراجعة لإزالة أي شك. وبالإضافة إلى ذلك ، يطلب المراقب من الراسل المعنى بأن يرسل المصادقة الأصلية مباشرة إلى المراقب ومع تزايد استخدام التكنولوجيا يدرس المراقب صحة مصدر الردود التي تم تلقيها في هيئة إلكترونية.

إسباب وتكرار الاختلافات

- ✓ عندما يصل المراقب لاستنتاج بأن عملية المصادقات وكذلك إجراءات المراجعة البديلة لم توفر أدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يخص تأكيد معين ، ينبغي عليه أداء إجراءات مراجعة إضافية للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة.
- ✓ ويقوم المراقب بدراسة ما يلي عند تكوينه لاستنتاج :
  (أ) مصداقية المصادقات وإجراءات المراجعة البديلة.
  و(ب) طبيعة أي اختلاف ويتضمن ذلك كلا من التأثيرات الكمية والنوعية لتلك الاختلافات.
  و(ج) أدلة المراجعة التي وفرتها إجراءات المراجعة.
  وإستناداً على هذا التقييم، يقرر المراقب ما إذا كان بحاجة إلى إجراءات مراجعة إضافية للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة.
- ✓ يقوم المراقب أيضاً بدراسة أسباب ومدى تكرار الإختلافات التي أبلغ عنها مرسلي الردود. فيمكن أن يشير اختلاف ما إلى تحريف في سجلات المنشأة وفي هذه الحالة يحدد المراقب أسباب التحريف ويقيّم ما إذا كان لها تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية.

تقييم نتائج عملية المصادقات

- ✓ ينبغي على المراقب تقييم ما إذا كانت عملية المصادقات الخارجية مع نتائج أية إجراءات مراجعة أخرى تم أداؤها يوفران أدلة مراجعة كافية وملائمة تتعلق بالتأكيد محل المراجعة.

المصادقات الخارجية التى ترسل قبل نهاية السنة المالية

- ✓ عندما يرسل المراقب المصادقة في تاريخ يسبق تاريخ الميزانية للحصول على أدلة مراجعة لتأييد تأكيد ما، يحصل المراقب على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن المعاملات المتعلقة بالتأكيد في الفترة التي تتخللها لم يتم تحريفها تحريفا هاما مؤثراً.
- ✓ إعتماداً على خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه، يمكن أن يقرر المراقب أن يصادق على الأرصدة في تاريخ بخلاف نهاية السنة المالية.

معيار المراجعة المصري رقم (٥١٠)
التكليف بالمراجعة لأول مرة
أرصدة أول المدة

معيار (٥١٠) التكليف بالمراجعة لأول مرة – أرصدة أول المدة

١- التمهيد:

١- الهدف من المعيار:
يهدف هذا المعيار الى وضع معايير وإرشادات تتعلق بأرصدة أول المدة وذلك فى الحالتين التاليين :
أ) عند مراجعة القوائم المالية لأول مرة
ب) او عند مراجعة القوائم المالية لفترة سابقة من قبل مراجع اخر.
٢- المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار:
عند التكليف بعملية المراجعة لأول مرة يجب على المراقب الحصول على ادلة حول ما يلى:
أ) عدم تضمين أدلة المراجعة أرصدة أول المدة تحريفات يمكن أن تؤثر بشكل عام على القوائم المالية للفترة الحالية.
ب) ترحيل أرصدة إقفال العام السابق إلى العام الحالى بصورة سليمة.
ج) تطبيق السياسات المحاسبية الملائمة بصورة ثابتة ومعالجة التغيرات فى هذه السياسات مع الافصاح عنها وعرضها بصورة كافية وملائمة.

٢- إجراءات المراجعة:

١- مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة من قبل مراقب حسابات اخر:
إذا كانت القوائم المالية قد تم مراجعتها من قبل مراقب حسابات اخر يستطيع المراقب الحالى الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة من خلال فحص أوراق عمل المراقب السابق مع مراعاة ما يلى:
أ) دراسة الكفاءة المهنية والاستقلالية للمراقب السابق.
ب) التعرف على الامور التى أدت الى إصدار تقرير معدل من قبل المراقب السابق (فى حالة حدوث ذلك)
ج) دراسة ما جاء بالميثاق العام المصرى لاداب وسلوكيات مزاولة المهنة قبل الاتصال بالمراقب السابق.
٢- متطلبات المعيار من المراقب فى الحالتين التاليتين:
أ) مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة من قبل مراقب حسابات اخر، مع عدم تمكن المراقب الحالى من الحصول على أدلة كافية حول أرصدة أول المدة.
ب) عدم مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة.
فى كلا الحالتين ينبغى على المراقب أداء الإجراءات التالية:
اولا: فيما يتعلق بالأصول والالتزامات المتداولة :
يتم الحصول على بعض أدلة المراجعة بطريقة عادية كجزء من إجراءات المراجعة فى الفترة الحالية.
ثانيا: فيما يتعلق بالأصول والالتزامات غير المتداولة:
يتم عادة فحص السجلات المحاسبية والمعلومات الاخرى الخاصة بأرصدة أول المدة ويتم الحصول على مصادقات لأرصدة اول المدة القائمة مع الغير أوأداء إجراءات مراجعة إضافية.

٣- نتائج المراجعة وإعداد التقارير:

١- فى حالة عدم تمكن المراقب الحالى من الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة رغم تطبيق الاجراءات السابقة :
ففى هذه الحالة يصدر المراقب تقريره برأى متحفظ (حول نطاق المراجعة) أو الامتناع عن إبداء الرأى.
٢- متطلبات المعيار فى الحالات التالية:
أ) فى حالة تضمين أرصدة أول المدة لأخطاء تؤثر بشكل هام على القوائم المالية للفترة الحالية:
ففى هذه الحالة يجب على المراقب إبلاغ الادارة وإبلاغ المراقب السابق بعد الحصول على موافقة الادارة
وفى حالة عدم معالجة هذا التأثير يجب على المراقب الحالى ان يصدر تقريره برأى متحفظ أو رأى عكسي.
ب) فى حالة عدم الثبات فى تطبيق السياسات المحاسبية الخاصة بالفترة الحالية فيما يتعلق بأرصدة أول المدة:
أو
ج) فى حالة حدوث تغير فى السياسات المحاسبية المتعلقة بأرصدة أول المدة مع عدم إجراء معالجة محاسبية سليمة لهذا التغيير أو فى حالة عدم عرضه أو الافصاح عنه بصورة كافية :
يجب على المراقب الحالى انا يصدر تقريره برأى متحفظ أو رأى عكسي.

مقدمة

- ✓ يجب علي مراقب الحسابات عند مراجعة القوائم المالية لأول مرة الحصول علي أدلة مراجعة ملائمة بأن:
(أ) أرصدة أول المدة لا تتضمن تحريفات يمكن أن تؤثر بشكل هام ومؤثر علي القوائم المالية للفترة الحالية.
و(ب) أرصدة إقفال العام السابق تم ترحيلها إلي العام الحالي بصورة سليمة أو تم تعديلها إذا كان الأمر يتطلب ذلك.
و(ج) السياسات المحاسبية الملائمة يتم تطبيقها بصورة ثابتة وأن أية تغييرات في تلك السياسات يتم معالجتها محاسبيا والإفصاح عنها وعرضها بصورة كافية وملائمة.
- ✓ " **أرصدة أول المدة** " تعني:
أرصدة الحسابات القائمة في بداية الفترة علي أساس أرصدة إقفال الفترة السابقة وهي تعكس أثار ما يلي:
(أ) المعاملات خلال الفترات السابقة.
و(ب) السياسات المحاسبية المطبقة في الفترات السابقة.
وعند مراجعة قوائم مالية لأول مرة لا يكون المراقب قد حصل علي أدلة مراجعة مؤيدة لأرصدة أول المدة.

إجراءات المراجعة

- ✓ يعتمد مدى كفاية وملاءمة أدلة المراجعة التي يحتاج المراقب الحصول عليها فيما يتعلق بأرصدة أول المدة على بعض الأمور مثل:
* السياسات المحاسبية المتبعة بمعرفة المنشأة.
* ما إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد تم مراجعتها، وإذا كان كذلك، ما إذا كان مراقب الحسابات قد أصدر تقريراً معدلاً.
* طبيعة الحسابات وخطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية للفترة الحالية.
* الأهمية النسبية لأرصدة أول المدة المتصلة بالقوائم المالية للفترة الحالية.
- ✓ يجب أن يدرس المراقب ما إذا كانت أرصدة أول المدة تعكس تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة المتبعة بمعرفة المنشاة، وأن هذه السياسات يتم تطبيقها بثبات علي القوائم المالية الخاصة بالفترة الحالية.

وإذا كان هناك تغيير في السياسات المحاسبية أو تطبيقاتها، فعليه تقييم مدي ملاءمتها للمنشأة وسلامة تطبيقها وكفاية عرضها والإفصاح عنها.
- ✓ إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد تم مراجعتها بواسطة مراقب حسابات آخر فان المراقب الحالي يستطيع الحصول علي أدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يتعلق بأرصدة أول المدة من خلال فحص أوراق عمل مراقب الحسابات السابق ، وفي هذه الأحوال يجب أن يدرس المراقب الحالي مستوي الكفاءة المهنية والاستقلالية للمراقب السابق ، وإذا كان مراقب الحسابات للفترة السابقة قد أصدر تقريراً معدلاً فما هى الأمور التي أدت إلى إصدار تقرير معدل من المراقب السابق.
- ✓ قبل الإتصال بالمراقب السابق يجب علي المراقب الحالي دراسة ما جاء بالميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولى المهنة.
- ✓ إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة لم يتم مراجعتها أو إذا لم يتمكن المراقب الحالي من الحصول علي أدلة كافية، فإن الأمر يتطلب من المراقب الحالي تنفيذ إجراءات أخرى كالتالي:
- ✓ بالنسبة **للأصول والالتزامات المتداولة**: يمكن الحصول علي بعض أدلة المراجعة بطريقة عادية كجزء من إجراءات المراجعة في الفترة الحالية. مثل:
* تحصيل (سداد) أرصدة أول المدة للمدينون (الدائنون) خلال الفترة الحالية سوف يوفر بعض أدلة المراجعة فيما يتعلق بوجود وملكية واكتمال وتقييم تلك الأرصدة في بداية الفترة.
* ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون الحالي وإجراء تسويات للرجوع به إلي الكميات التي كانت قائمة ضمن أرصدة أول المدة وأداء إجراءات مراجعة تتعلق باختبار صحة التقييم لبنود مخزون أول المدة.
* إجراءات اختبارات تتعلق بإجمالي الربح وتنفيذ اختبارات القطع.

✓ بالنسبة **للأصول والالتزامات غير المتداولة**: عادة ما يقوم المراقب بفحص السجلات المحاسبية والمعلومات الأخرى الخاصة بأرصدة أول المدة.
وفي حالات معينة ، قد يتمكن المراقب من الحصول علي مصادقات لأرصدة أول المدة القائمة مع الغير، وفي حالات أخرى قد يحتاج المراقب إلي القيام بإجراءات مراجعة إضافية.

نتائج المراجعة وإعداد التقارير

✓ إذا لم يتمكن المراقب من الحصول علي أدلة مراجعة كافية وملائمة بعد تطبيق الإجراءات الموضحة بعاليه فيما يتعلق بأرصدة أول المدة، فيجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات ما يلي:

(أ) **رأياً متحفظاً**. علي سبيل المثال:
"لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي لرصيد المخزون المدرج في القوائم المالية للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، حيث أن هذا التاريخ سابق لتاريخ تعييننا كمراقبي حسابات للشركة ولم نتمكن من القيام بإجراءات مراجعة أخري للوقوف علي مدي صحة كميات المخزون القائمة في ذلك التاريخ ".

" وفيما عدا التعديلات التي قد تكون لازمة لو كنا تمكنا من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون والحصول علي الأدلة الكافية فيما يتعلق بأرصدة أول المدة للمخزون فمن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه مع الإيضاحات المتممة لها تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ وعن نتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء ما يتصل بمراجعتنا من القوانين واللوائح المصرية السارية.

أو(ب) الإمتناع عن إبداء الرأي.

أو(ج) إبداء رأياً متحفظاً أو الإمتناع عن إبداء الرأي فيما يتعلق بنتائج العمليات ورأي غير متحفظ فيما يتعلق بالمركز المالي، على سبيل مثال:

" لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي لرصيد المخزون المدرج في القوائم المالية للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ حيث أن هذا التاريخ سابق لتاريخ تعييننا كمراقبي حسابات للشركة ولم نتمكن من القيام بإجراءات مراجعة أخرى للوقوف علي مدي صحة كميات المخزون القائمة في ذلك التاريخ.

ونظراً لجوهرية ما سبق الإشارة إليه في الفقرة السابقة علي نتائج أعمال الشركة عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ فإننا لا نستطيع إبداء الرأي علي نتائج أعمال الشركة وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ، ومن رأينا أن الميزانية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٢ وذلك في ضوء معايير المحاسبة المصرية وما يتصل بمراجعتنا من القوانين واللوائح المصرية السارية".

✓ إذا كانت أرصدة أول المدة تحتوى على أخطاء تؤثر بشكل هام ومؤثر على القوائم المالية للفترة الحالية، فإن مراقب الحسابات الحالي سيقوم بإبلاغ الإدارة وكذلك إبلاغ المراقب السابق بعد الحصول على موافقة الإدارة بذلك. **وإذا لم يتم معالجة تأثير هذا التحريف بشكل سليم وعرضه والإفصاح عنه بصورة كافية فيجب على المراقب الحالي إبداء رأياً متحفظا أو رأيا عكسياً- حسب الحالة- على القوائم المالية الحالية.**

✓ **إذا لم يتم تطبيق السياسات المحاسبية الخاصة بالفترة الحالية بثبات فيما يتعلق بأرصدة أول المدة و إذا كان هناك تغيير في السياسات المحاسبية المتعلقة بأرصدة أول المدة ولم يتم إجراء المعالجات المحاسبية السليمة لهذا التغيير أو لم يتم عرضه والإفصاح عنه بصورة كافية فيجب على المراقب الحالى إبداء رأيا متحفظا أو رأياً عكسياً –حسب الحالة- على القوائم المالية الحالية.**

✓ إذا كان تقرير مراقب الحسابات الخاص بالمنشأة للفترة السابقة قد صدر معدلاً فيجب على المراقب الحالي مراعاة تأثير هذه التعديلات على القوائم المالية عن الفترة الحالية.مثال:إذا كان هناك قيد على نطاق المراجعة مثل الناتج عن عدم القدرة على تحديد رصيد مخزون أول المدة في الفترة السابقة ففي هذه الحالة لا يحتاج المراقب الحالي لإبداء رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي على القوائم المالية الحالية، **أما إذا كانت أسباب التعديل الخاص بالقوائم المالية للفترة السابقة مازال قائماً وذو تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية الحالية، فينبغي على المراقب الحالي أن يصدر تقريراً معدلاً في ضوئها.**

معيار المراجعة المصري رقم (٥٢٠)
الإجراءات التحليلية

معيار (٥٢٠) الإجراءات التحليلية

١- طبيعة (تعريف) الاجراءات التحليلية:

* تتمثل الاجراءات التحليلية فيما يلى:
أ) تقييم المعلومات المالية عن طريق دراسة العلاقة المتوقعة بين البيانات المالية أو غير المالية
ب) الاستفسار عن وجود تقلبات محددة أو علاقات لا تتماشى مع المعلومات المتعلقة بها.
* وتتضمن الاجراءات التحليلية عمل دراسة مقارنات للمعلومات المالية للمنشأة (أمثلة لمقارنة المعلومات المالية التى تشملها الاجراءات التحليلية)
١- المعلومات المقارنة لفترات السابقة
٢- النتائج المتوقعة لنشاط المنشأة (الموازنات)
٣- المعلومات المماثلة فى نفس النشاط
٤- العلاقة فيما بين المعلومات المالية
٥- العلاقة فيما بين المعلومات المالية وغير المالية. (تكلفة الاجور مع عدد العاملين)

٢- أغراض الاجراءات التحليلية:

١- الاجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم الخطر:
* يجب على المراقب تطبيق الاجراءات التحليلة كإجراءات لتقييم الخطر وذلك للتوصل الى فهم المنشأة ونشاطها.
* ويشير هذا التطبيق الى نواح من نشاط المنشأة لم يكن المراقب على علم بها مما يساعده فى تقييم مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة ومن ثم تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الاخرى.
٢- الاجراءات التحليلية كإجراءات للتحقق:
* يجب على المراقب أن يضع فى اعتباره عدة عوامل مثل :
أ) مدى ملائمة استخدام إجراءات التحقق التحليلية فى إثبات التأكيدات
ب) مدى مصداقية البيانات المالية سواء كانت داخلية أو خارجية فى استخراج المبالغ المسجلة والنسب منها.
ج) ما إذا كانت التوقعات دقيقة بما فيه الكفاية فى مجال تحديد التحريف الهام
د) مقدار الفروق بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة المقبولة
٣- الاجراءات التحليلية فى الفحص الشامل فى نهاية عملية المراجعة:
* ينبغى على المراقب تطبيق الاجراءات التحليلية عند او قرب نهاية عملية المراجعة عند تكوين استنتاج شامل حول اتساق القوائم المالية ككل - مع تفهم المراقب للمنشأة – وإمكانية تحديد خطر تحريف هام ومؤثر لم يسبق اكتشافه ، مما يتطلب إعادة تقييم اجراءات المراجعة المخطط لها.

٣- الاستفسار عن البنود غير العادية:

* فى حالة توصل المراقب الى وجود تقلبات هامة أو علاقات لا تتماشي مع المعلومات المالية المرتبطة بها او لا تتفق مع المبالغ المتوقعة ، فى هذه الحالة يجب على المراقب الاستفسار عن أسباب ذلك و الحصول على تفسيرات كافية وأدلة مناسبة ومؤيدة ، وذلك من خلال :
أ) تعزيز إجابات الادارة
ب) تحديد مدى الحاجة الى تطبيق إجراءات أخرى ، فى حالة عدم قدرة الادارة على التفسير أو فى حالة عدم كفاية التفسير .

مقدمة

- ✓ ينبغي على مراقب الحسابات تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراءات **لتقييم الخطر** وذلك للتوصل إلى فهم المنشأة وبيئتها وفي الفحص الشامل في نهاية عملية المراجعة. ويمكن تطبيق الإجراءات التحليلية أيضا كإجراءات **للتحقيق**.
- ✓ يقصد "**بالإجراءات التحليلية**" تقييم المعلومات المالية عن طريق دراسة العلاقات المتوقعة فيما بين البيانات المالية أوغير المالية.

كما تشتمل الإجراءات التحليلية أيضاً على الإستفسار عن وجود تقلبات محددة وعلاقات لا تتمشى مع المعلومات المالية المتصلة بها أو تنحرف إنحرافاً مؤثراً عن المبالغ المتوقعة.

طبيعة وغرض الإجراءات التحليلية

- ✓ تتضمن الإجراءات التحليلية عمل دراسة مقارنات للمعلومات المالية للمنشأة على سبيل المثال مع:
  * المعلومات المقارنة للفترات السابقة.
  * النتائج المتوقعة للمنشأة مثل الموازنات والتنبؤات أو توقعات المراقب مثل عمل تقدير للإهلاك.
  * المعلومات المماثلة في نفس النشاط مثل مقارنة نسبة المبيعات إلى حسابات العملاء الخاصة بالمنشأة مع متوسط تلك النسبة في نفس النشاط أو مع النسبة الخاصة بمنشآت أخرى في حجم مقارب وفي نفس النشاط.
- ✓ تتضمن إجراءات الفحص التحليلي أيضاً دراسة العلاقات التالية:
  * العلاقة ما بين عناصر المعلومات المالية والتي من المتوقع أن تتفق مع نموذج معين يتم التنبؤ به على أساس خبرة المنشأة مثل نسبة إجمالي الربح.
  * العلاقة بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات الصلة مثل تكلفة الأجور و المرتبات مع عدد العاملين.
- ✓ يمكن استخدام طرق متنوعة لتنفيذ الإجراءات السابقة ، وتتدرج هذه الطرق من مجرد المقارنات البسيطة إلى التحليلات المركبة باستخدام أساليب إحصائية متطورة ، ويمكن تطبيق الإجراءات التحليلية على القوائم المالية المجمعة ومكونات القوائم (مثل الشركات التابعة أو الأقسام أو القطاعات)، وكذلك على أي من مفردات القوائم المالية ، ويعتبر اختيار المراقب لإجراءات المراجعة و طرق ومستوى تطبيقها مسألة ترجع لحكمه المهني الشخصي.
- ✓ تستخدم الإجراءات التحليلية للأغراض التالية:

(أ) كإجراءات لتقييم الخطر للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها.

(ب) كإجراءات للتحقيق وذلك عندما يكون استخدامها أكثر فعالية أو كفاءة من استخدام اختبارات التفاصيل في تخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد إلى مستوى منخفض مقبول.

(ج) كفحص شامل للقوائم المالية في مرحلة الفحص الختامية للمراجعة.

أولاً: الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم الخطر

- ✓ ينبغي على المراقب تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراءات تقييم الخطر للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها.
- ✓ تستخدم الإجراءات التحليلية المطبقة كإجراءات لتقييم خطر كل من المعلومات المالية وغير المالية.
- ✓ على سبيل المثال، العلاقة بين قيمة المبيعات و حجم البضاعة المباعة.

ثانياً: الإجراءات التحليلية كإجراءات للتحقق

- ✓ يقوم المراقب بتصميم وأداء إجراءات التحقيق حتى تستطيع التعامل مع التقييم المرتبط بخطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد. ويمكن أن تكون إجراءات التحقيق التي يقوم بها المراقب على مستوى التأكيد مشتقة من اختبارات التفاصيل أو من إجراءات التحليل التحقيقى أو من مزيج منهما.
- ✓ عادة ما يستفسر المراقب من إدارة المنشأة عن مدى توفر المعلومات التي يحتاجها وإمكانية الاعتماد عليها لتطبيق إجراءات التحليل التحقيقي التي تكون المنشأة قد قامت بتنفيذها.
- ✓ عند تقييم وأداء الإجراءات التحليلية كإجراءات تحقيق يكون المراقب بحاجة لأن يضع في إعتباره عدة عوامل مثل:

* مدى ملاءمة استخدام إجراءات التحليل التحقيقى فى وجود التأكيدات.
*مدى مصداقية البيانات، سواء داخليا أو خارجيا التي تم استخراج المبالغ المسجلة والنسب منها.
* ما إذا كانت التوقعات دقيقة بما فيه الكفاية لتحديد تحريف هام ومؤثر على المستوى المطلوب من التأكد.
* مقدار أية فروق بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة المقبولة.

مدى ملاءمة إستخدام إجراءات التحليل التحقيقى فى إثبات التاكيدات

- ✓ تكون إجراءات التحليل التحقيقى بصورة عامة أكثر تطبيقا على حجم كبير من المعاملات التي يمكن التنبؤ بها بمرور الوقت.

ويستند تطبيق إجراءات التحليل التحقيقى على توقع أن العلاقات بين البيانات موجودة ومستمرة ما لم يكن هناك دليل على عكسها.

ويوفر وجود هذه العلاقات أدلة مراجعة تتعلق باكتمال وصحة وحدوث المعاملات التي تم الحصول عليها من المعلومات التي يفرزها نظام المعلومات بالمنشأة.

ومع هذا فإن الإعتماد على نتائج إجراءات التحليل التحقيقى يعتمد على تقييم المراقب لخطر إمكانية أن تنتج الإجراءات التحليلية للعلاقات حسب المتوقع فى حين أن هناك تحريف هام ومؤثر.

- ✓ عند تحديد ملاءمة إجراءات التحليل التحقيقى فى إثبات التأكيدات يقوم المراقب بدراسة ما يلي:

(أ) تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر

يضع المراقب في اعتباره تفهم المنشأة والرقابة الداخلية بها والأهمية النسبية واحتمالية التحريف في البند ذو الصلة وطبيعة التأكيد وذلك في تحديد ما إذا كانت إجراءات التحليل التحقيقى مناسبة.

مثال/

إذا كانت الرقابة على تشغيل فواتير المبيعات ضعيفة ، يمكن أن يعتمد المراقب بصورة أكبر على إجراءات التفاصيل بدلا من إجراءات التحليل التحقيقى للتأكيدات المتعلقة بالعملاء.

عندما تكون أرصدة المخزون هامة ومؤثرة لا يعتمد المراقب فقط عادة على إجراءات التحليل التحقيقى عند أداء إجراءات المراجعة المتعلقة بتأكيد الوجود.

(ب) أية اختبارات تفاصيل موجهة لنفس التأكيد

قد تعتبر إجراءات التحليل التحقيقى مناسبة عندما يتم عمل إجراءات تفاصيل عن نفس التأكيد.

مثال/

عند مراجعة تحصيل أرصدة العملاء قد يقوم المراقب بتطبيق إجراءات التحقق التحليلية على أعمار حسابات العملاء بالإضافة إلى عمل اختبارات على المتحصلات فى الفترة اللاحقة.

مصداقية البيانات

- ✓ تتأثر مصداقية البيانات بمصدرها وطبيعتها و تعتمد على الظروف التي تم الحصول عليها فيها.
- ✓ لتحديد إمكانية الاعتماد على البيانات لأغراض تصميم إجراءات تحليل تحقيقى ، يقوم المراقب بدراسة ما يلي:

*(أ) **مصدر المعلومات المتاحة***. فمثلاً تكون المعلومات عادة أكثر مصداقية حينما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة.

*(ب) **مدى قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة***. فالمعلومات المتاحة عن صناعة معينة بشكل عام مثلاً قد تحتاج إلى إضافة معلومات تحليلية إليها حتى يمكن مقارنتها بالمعلومات الخاصة بمنشأة تعمل في نفس الصناعة ولكنها تنتج وتبيع منتجات متخصصة.

*(ج) **طبيعة وصلة المعلومات المتاحة***. مثل ما إذا كانت الموازنات التقديرية أعدت كنتائج متوقع حدوثها بدلاً من كونها أهداف تسعى المنشأة لتحقيقها.

*(د) **أنظمة الرقابة على إعداد المعلومات***. مثل أنظمة الرقابة على إعداد و مراجعة و متابعة الموازنات التقديرية.

- ✓ يقوم المراقب بدراسة اختبار أنظمة الرقابة، إن وجدت، على إعداد المنشأة للمعلومات التي يستخدمها المراقب في تطبيق إجراءات التحليل التحقيقى. وعندما تكون مثل هذه الأنظمة فعالة يكون لدى المراقب ثقة أكبر في مصداقية المعلومات و بالتالى في نتائج إجراءات التحليل التحقيقى.

ما إذا كان التوقع دقيقاً بما فيه الكفاية

- ✓ عند تقييم ما إذا كان من الممكن التوصل إلى توقع دقيق بما يكفي لتحديد تحريف هام ومؤثر في المستوى المطلوب من التأكد يضع المراقب في اعتباره عوامل مثل:

* *الدقة التي يمكن من خلالها التنبؤ بنتائج إجراءات التحليل التحقيقى*. على سبيل المثال ، في العادة سيتوقع المراقب اتساق أكبر عند مقارنة نسبة هامش الربح الإجمالي من فترة لأخرى بدلا من مقارنة نفقات مثل البحث أو الدعاية.
* *المدى الذي يمكن أن تجزأ إليه المعلومات*.
* *توافر المعلومات المالية وغير المالية*.

مقدار الاختلاف بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة المقبولة

- ✓ عند تصميم وأداء إجراءات التحليل التحقيقى ، يضع المراقب في اعتباره مقدار الاختلاف عن التوقعات التي يمكن قبولها دون مزيد من البحث و الدراسة وبصورة أساسية يتأثر هذا الاعتبار بالأهمية النسبية والاتساق مع المستوى المطلوب من التأكد.
- ✓ يرتبط تحديد هذا المبلغ بإمكانية وجود مزيج من التحريفات في رصيد الحساب المحدد أو في فئة من المعاملات أو فى إفصاح يمكن أن تتجمع إلى مقدار غير مقبول.
- ✓ يقوم المراقب بزيادة المستوى المطلوب من التأكد مع زيادة خطر التحريف الهام والمؤثر عن طريق تخفيض مقدار الاختلاف عن التوقعات التي يمكن قبولها دون مزيد من البحث و الدراسة.

الإجراءات التحليلية في الفحص الشامل في نهاية عملية المراجعة

- ✓ ينبغي على المراقب تطبيق الإجراءات التحليلية عند أو قرب نهاية عملية المراجعة عند تكوينه لاستنتاج شامل عما إذا كانت القوائم المالية ككل تتسق مع تفهم المراقب للمنشأة.

الاستفسار عن البنود غير العادية

- ✓ عندما تؤدي الإجراءات التحليلية إلى التحقق من وجود تقلبات هامة أو علاقات غير متسقة مع المعلومات المرتبطة بها أو لا تتفق مع المبالغ المتوقعة فعلى المراقب الاستفسار عن أسباب ذلك والحصول على تفسيرات كافية وأدلة مناسبة ومؤيدة.
- ✓ تبدأ إجراءات فحص التقلبات والعلاقات غير العادية عادة بالاستفسار من الإدارة ويتبع ذلك:

(أ) تعزيز إجابات الإدارة ، على سبيل المثال، عن طريق مقارنتها بما لدى المراقب من معرفة عن الصناعة وأدلة المراجعة الأخرى التي حصل عليها المراقب أثناء عملية المراجعة.

و(ب) تحديد مدى الحاجة لتطبيق إجراءات مراجعة أخرى بناء على نتائج الاستفسارات، فى حالة ما إذا كانت الإدارة غير قادرة على تزويد المراقب بتفسير أو إذا كان التفسير غير كاف.

معيار المراجعة المصري رقم (٥٣٠)
المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الأخرى

AUDIT ALLSH

معيار (٥٣٠) المراجعة بالعينة ووسائل الاختيار الاخرى

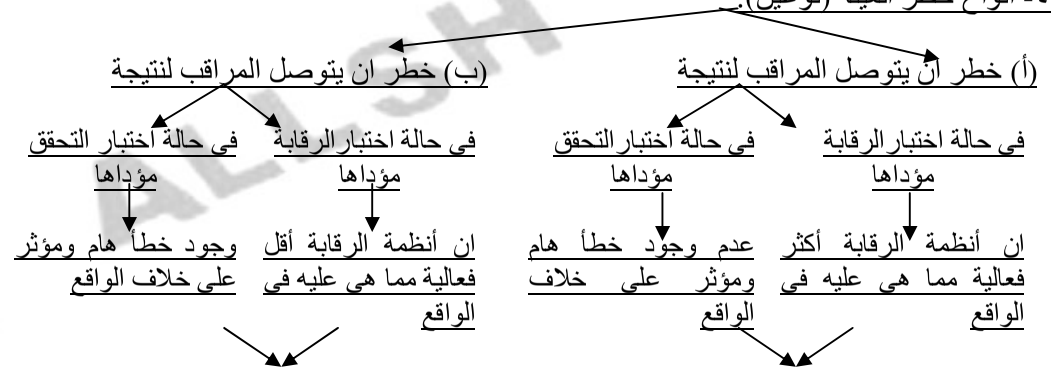
١- التمهيد

١- المقصود المراجعة بالعينة :
يعنى تطبيق إجراءات المراجعة على نسبة تقل عن ١٠٠% من البنود التي تشملها ارصدة الحسابات او فئات المعاملات وذلك بغرض:
أ- مساعدة المراقب فى الحصول على وتقييم أدلة المراجعة المتعلقة بأحد خصائص البنود المختارة
ب- مساعدة المراقب فى التوصل الى نتيجة بشأن المجتمع الذى تم اختيارالعينة منه.

٢- المقصود بمصطلح " المجتمع " :
هو مجموعة البيانات الكاملة التى يختار المراقب منها عينة للتوصل الى نتيجة

٣ – المقصود " بخطر العينة " :
هو ذلك الخطر الذى ينشأ عن امكانية اختلاف النتيجة التى توصل اليها المراقب عن النتيجة التى كان سيتوصل اليها اذا خضع مجتمع العينة بالكامل لنفس إجراءت المراجعة.

٤- انواع خطر العينة (نوعين):



٢- اعتبارات الخطر فى الحصول على ادلة المراجعة

* علاقة المراجعة بالعينة بأدلة المراجعة :
يتم الحصول على ادلة المراجعة عن طريق اداء كل من :

(أ) إجراءات تقييم الخطر.
يقوم المراقب بأداء إجراءات تقييم الخطر وذلك للتوصل الى فهم المنشأة وبيئتها بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية.

(ب) اختبارات الرقابة:
يتم أداء اختبارات الرقابة عندما يتوقع المراقب فاعلية تشغيل انظمة الرقابة.
استنادا الى تفهم المراقب للرقابة الداخلية يقوم المراقب بتحديد الخصائص والمواصفات التى تشير الى
١- أداء أنظمة الرقابة
٢- بالاضافة الى حالات الانحراف المحتملة التى تشيرالى الخروج عن الاداء السليم.

(ج) إجراءات التحقق:
وتنقسم اجراءات التحقق الى نوعين:
١- اختبارات تفصيلية عن المعاملات والارصدة
٢- اختبارات تحليلية
والغرض منها هو الحصول على أدلة للمراجعة بهدف اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيد.

٣- اجراءات المراجعة فى الحصول على ادلة المراجعة

- تشمل إجراءات المراجعة للحصول على أدلة المراجعة مايلي:
أ) التفتيش والملاحظة
ب) الاستفسار
ج) المصادقات
د) الفحص الحسابى
هـ) اعادة الاداء
و)الاجراءات التحليلية
- وترجع مسألة اختيار إجراءات المراجعة المناسبة للحكم المهنى للمراقب.

تابع :معيار (٥٣٠) المراجعة بالعينة ووسائل الاختيار الاخرى

٤- اختيار بنود للاختبار لجمع ادلة المراجعة

- ينبغى على المراقب عند تصميم إجراءات المراجعة تحديد الوسائل الملائمة لاختيار البنود التى تخضع للاختبار، تتمثل هذه الوسائل فيما يلى :

أ) اختيار جميع البنود بنسبة ١٠٠%

ويكون ملائما عندما تتكون العينة من عدد صغير من البنود ذات القيمة الكبيرة وعندما يكون هناك خطر جوهرى ولا توفر الوسائل الاخرى أدلة مراجعة كافية وملائمة

ب) اختيار بنود محددة.

عندما يقوم المراقب بفحص البنود للحصول على معلومات معينة عندما يقرر فحص البنود التى تزيد قيمتها عن مبلغ معين

ج) المراجعة بالعينة.

يمكن ان يقرر المراقب تطبيق المراجعة بالعينة على فئة من المعاملات او رصيد حساب .

٥- اساليب العينات الاحصائية مقارنة بغير الاحصائية

- يتوقف هذا القرار على حكم المراقب وفقا للفاعلية فى الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة فى الظروف المحددة.

- مثال ذلك يكون الاسلوب غير الاحصائى ملائما بالنسبة لحالة اختبارات انظمة الرقابة

٦- تصميم

- عند تصميم عينة المراجعة يجب على المراقب ان يضع فى اعتباره اهداف إجراءات المراجعة وصفات المجتمع الذى يرغب فى اختيار العينه منه

- لذا يجب على المراقب دراسة بعض الامور التالية:

أ) دراسة الاهداف المحددة المطلوب تحقيقها

ب) دراسة طبيعة ادلة المراجعة المطلوبة وحالات الخطا الممكنة

ج) دراسة الحالات التى تعد بمثابة خطأ

د) إجراء تقييم لمعدل الخطأ الذى يتوقع وجوده فى المجتمع محل اختبارات الرقابة

هـ) إجراء تقييم للمقدار المتوقع من الخطأ فى العينة

و) ضمان ملائمة مجتمع العينة لهدف إجراء المراجعة مع اكتمال هذا المجتمع.

٧- حجم العينة

- عند تحديد حجم العينة ينبغى على المراقب مراعاة ما إذا كان قد تم تخفيض خطر العينة الى مستوى منخفض مقبول.

- لا يعد حجم العينة مقياسا صحيحا للتمييز بين الطرق الإحصائية والغير الإحصائية حيث ان حجم العينة يتأثر بعدة عوامل منها:

(أ) العوامل التى تؤثر على حجم العينة فى اختبارات التحقق

١- الزيادة فى تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر – يؤدى الى زيادة حجم العينة

٢- زيادة الثقة المطلوبة من المراقب- يؤدى الى زيادة حجم العينة

٣- الزيادة فى مقدار الاخطاء التى يتوقع المراقب وجودها فى العينة- يؤدى الى زيادة حجم العينة

٤- الزيادة فى استخدام اجراءات تحقق اخرى - يؤدى الى نقص حجم العينة

٥- الزيادة فى الاخطاء المقبولة من المراقب - يؤدى الى نقص حجم العينة

٦- ملاءمة تقسيم مجتمع العينة الى طبقات - يؤدى الى نقص حجم العينة

٧- عددوحدات العينة فى المجتمع – تأثير ضعيف.

(ب) العوامل التى تؤثر على حجم العينة فى اختبارات الرقابة

١- مدى أثر فاعلية تشغيل أنظمة الرقابة فى تخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر - يؤدى الى زيادة حجم العينة

٢- زيادة معدل الانحراف من نشاط الرقابة المحدد والذى يتوقع المراقب وجوده - يؤدى الى زيادة حجم العينة

٣- زيادة مستوى الثقة المطلوب من المراقب - يؤدى الى زيادة حجم العينة

٤- زيادة معدل الانحراف عن نشاط الرقابة المحدد والمقبول من المراقب - يؤدى الى زيادة نقص العينة

٥- زيادة عدد وحدات العينة فى المجتمع- تأثير ضعيف

٨- اختيار العينة

- عند اختيار المراقب للعينة يجب عليه مراعاة القواعد التالية:

١- ان يتم اختيار البنود مع توقع فرصة الاختيار فى العينة لكافة وحدات المجتمع.

٢- تتطلب العينات الاحصائية ان يتم اختيار بنود العينة بصورة عشوائية وان تكون وحدات الاختيار العينة بنوداً ملموسة أو وحدات نقدية.

٣- تتطلب العينات الاحصائية استخدام المراقب للحكم المهنى فى اختيار البنود كعينة

٤- ان تكون البنود المختارة ذات خصائص مماثلة للمجتمع

٥- ان تتم اختيار العينة دون تحيز.

تابع :معيار (٥٣٠) المراجعة بالعينة ووسائل الاختيار الاخرى

٩-أداء إجراءات المراجعة

- هناك بعض القواعد التى حددها المعيار فيما يتعلق باداء اجراءات المراجعة على البنود المختارة ، وهى كالتالى:

١- ينبغي على المراقب أداء إجراءات مراجعة ملائمة على كل بند يتم إختياره لتحقيق هدف المراجعة المحدد.

٢- فى حالة عدم ملائمة اجراء مراجعة لبند تم اختياره يتم اداء اجراء المراجعة على بند بديل.

٣- فى حالة عدم إمكانية تطبيق إجراء مراجعة بديل يعتبر المراقب ان هذا البند خطا

١٠- طبيعة الاخطار واسبابها

- ينبغي على المراقب أن يقوم بدراسة نتائج العينة وطبيعة وأسباب أية أخطاء تم تحديدها وتأثيرها المحتمل على هدف المراجعة المحدد وعلى موضوعات أخرى في المراجعة.
- مع مراعاة الامور التالية:

أولا : فيما يتعلق بالاخطاء التى تم اكتشافها من خلال اختبارات انظمة الرقابة ، يقوم المراقب بإجراء استفسارات لتفهم هذه الاخطاء ودراسة الامور التالية:
أ) التأثير المباشر للأخطاء التي تم تحديدها على القوائم المالية.
ب) فعالية نظام الرقابة الداخلية وتأثيره على طريقة المراجعة عندما تحدث الأخطاء علي سبيل المثال بسبب تجاوزات الإدارة للرقابة.

ثانيا: إذا تبين من تحليل الاخطاء المكتشفة فى العينة انها ذات خصائص مشتركة فقد يقرر المراقب حصر كل البنود ذات الخصائص المشتركة فى المجتمع مع توسيع تطبيق إجراءات المراجعة عليها.

ثالثا: إذا اثبت المراقب من خلال أداء إجراءات مراجعة إضافية أن الخطأ ناشئ عن حدث منفصل غير متكرر الا فى حالات محددة فإنه لا يتم تعميم الخطأ على مستوى مجتمع العينة ويعتبر الخطأ منفردا

١١-تعميم الاخطاء

- عند تعميم القيم النقدية للأخطاء يجب على المراقب القيام بما يلى:
أ) تعميم القيمة النقدية للأخطاء الموجودة في العينة لتسرى على المجتمع
ب) دراسة تأثير الأخطاء التي تم تعميمها على هدف المراجعة المحدد على موضوعات أخرى في المراجعة.
- ويتم تعميم الاخطاء الموجودة فى العينة بأن يقوم المراقب بتوقع مجموع الأخطاءفي المجتمع للحصول على نظرة شاملة لنطاق الأخطاء ولمقارنة هذا مع مستوى الخطأ المسموح به.
- المقصود بالخطأ المسموح به فى اختبارات **التفاصيل:**
هو التحريف المسموح به ويكون بمستوى اقل من أو مساو للأهمية النسبية التي يستخدمها المراقب لكل فئة من فئات المعاملات أو لكل رصيد من أرصدة الحسابات محل المراجعة.
- أثر الخطأ المنفرد على عملية تعميم أخطاء العينة على المجتمع :
يمكن استبعاد الخطأ المتفرد عند تعميم أخطاء العينة على المجتمع ، الا انه ينبغى تجميع الاخطاء التى يتم تعميمها مع الاخطاء المتفردة لكل طبقة.
- ليس من الضروري - في اختبارات **الرقابة** - تعميم الأخطاء لأن معدل خطأ العينة هو معدل الأخطاء المتوقعة في المجتمع ككل

١٢- تقييم نتائج العينة

- ينبغي على المراقب تقييم نتائج العينة بغرض تحديد :
أ) مدى تأكيدها على تقييم المجتمع ذى الصلة.
أو ب) مدى الحاجة الى إعادة النظر فى هذه النتائج.

- تأثيراكتشاف معدل مرتفع من الخطأ فى عينة فى مجال **اختبارات الرقابة:**
يمكن أن يؤدي معدل مرتفع من الخطأ في عينه إلى زيادة في مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها إلا إذا تم الحصول على أدلة مراجعة إضافيةتثبت التقييم المبدئي.

- تأثيراكتشاف معدل مرتفع من الخطأ فى عينة فى مجال **اختبارات التفاصيل :**
قد يكون هذا الوضع دافعا لاعتقاد المراقب بوجود تحرف هام ومؤثر فى فئة من المعاملات أو رصيد من أرصدة الحسابات ، وذلك فى ظل غياب ادلة مراجعة إضافية تشير الى هذا التحريف.

- فى حالة إذا كان مجموع الأخطاء التي يتم تعميمها بالإضافة إلى الخطأ المتفرد **أقل من ولكن قريب** من الخطأ الذي يعتبره المراقب مسموح به ينبغى على المراقب فى هذه الحالة أداء إجراءات مراجعة إضافية للحصول على أدلة مراجعة إضافية ليتسنى له الاقتناع بنتائج العينة التى تم التوصل اليها وقد يكون ذلك من خلال عينة مختلفة لتداول خطر العينة.
- إذا كان تقييم نتائج العينة يشير إلى أن تقييم الخصائص المرتبطة بالمجتمع بحاجة لإعادة النظر، يمكن للمراقب أن:
أ) يطلب من الإدارة أن تتحقق من الأخطاء التي تم التعرف عليها وإحتمالية وجود المزيد من الأخطاء والقيام بأية تعديلات لازمة.
(ب) تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية
(ج) يدرس تأثير ذلك على تقرير المراقب.

المقدمة

✓ عند تصميم إجراءات المراجعة ينبغي علي مراقب الحسابات تحديد الطرق الملائمة لاختيار البنود من أجل الاختبار وذلك لجمع أدلة مراجعة كافية وملائمة لتحقيق أهداف إجراءات المراجعة.

تعريفات

✓ **"المراجعة بالعينة"**

(العينات) تتعلق بتطبيق إجراءات المراجعة علي نسبة تقل عن مائة في المائة من البنود المتضمنة في أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات، مما يساعد المراقب على الحصول علي وتقييم أدلة المراجعة المتعلقة بأحد خصائص البنود المختارة وذلك لكي تمكنه أو تساعده فى التوصل إلي نتيجة بشأن المجتمع الذي تم أخذ العينة منه. ويمكن أن تستخدم المراجعة بالعينة إما طرق **إحصائية** أو غير **إحصائية**.

✓ **"الأخطاء"**

لأغراض هذا المعيار فإن لفظ، "الأخطاء" يعني إما الانحرافات عن الرقابة عند أداء اختبارات الرقابة أو تحريفات عند أداء اختبارات التفاصيل. وبصورة مماثلة فإن مجموع الأخطاء يستخدم ليعني إما معدل الانحراف أو مجموع التحريفات.

✓ **"خطأ متفرد"**

يعني الخطأ الذي ينشأ عن حدث منعزل لا يتكرر إلا فى مناسبات يمكن تحديدها بصورة خاصة وبالتالي لا يكون ممثلاً للأخطاء في مجتمع العينة.

✓ **"المجتمع"**

يعني مجموعة البيانات الكاملة التي يستمد المراقب منها عينة للتوصل إلي نتيجة. ويمكن تقسيم المجتمع إلي طبقات أو مجتمعات فرعية ويتم اختبار كل طبقة علي حده وتستعمل كلمة مجتمع لتشمل في معناها مصطلح طبقه.

✓ **"خطر العينة"**

ينشأ من إمكانية إختلاف النتيجة التي توصل إليها المراقب، إستناداً علي فحص عينة عن النتيجة التي كان سيتوصل إليها إذا أخضع مجتمع العينة بأكمله لنفس إجراء المراجعة.

هناك نوعان من خطر العينة هما:

خطر أن يتوصل المراقب لنتيجة ـ فى حالة إختبارات الرقابة ـ مؤداها أن أنظمة الرقابة

(أ) أكثر فعالية مما هى عليه في واقع الحال،

أو في حالة اختبار التفاصيل أن يتوصل لنتيجة مؤداها عدم وجود خطأ هام ومؤثر بينما هو في واقع الحال موجود فعلاً.

ويؤثر مثل هذا النوع من الخطر علي **فعالية** عملية المراجعة وفي أغلب الاحتمالات يؤدي إلي التوصل إلي رأي مراجعة غير مناسب

(ب) أقل فعالية مما هى عليه في واقع الحال،

أو في حالة اختبارات التفاصيل لنتيجة مؤداها إلي وجود خطر هام ومؤثر بينما في الحقيقة أن هذا الخطر غير موجود.

ويؤثر هذا النوع من الخطر علي **كفاءة** عملية المراجعة حيث أنها ستتطلب فى الغالب عمل إضافي لإثبات أن النتائج المبدئية كانت غير صحيحة

إن المتممات الحسابية لهذه المخاطر تسمي بمستويات الثقة

✓ **"مخاطر عدم الإكتشاف الأخرى"**

تنشأ من عوامل تتسبب في أن يتوصل المراقب إلي نتيجة خاطئة لأسباب متنوعة غير مرتبطة بحجم العينة. على سبيل المثال قد لا يستطيع المراقب اكتشاف خطأ ما كنتيجة لاعتماده على أدلة مراجعة مقنعة ولكنها ليست حاسمة أو لاستخدامه إجراءات مراجعة غير ملائمة أو نتيجة إساءة تفسير أدلة المراجعة.

- ✓ **"وحدة العينة"**

تعني مفردات البنود التي يتألف منها المجتمع، علي سبيل المثال الشيكات المدونة فى حافظة الإيداع أو القيود الدائنة بكشوف الحسابات المصرفية وفواتير المبيعات أو أرصدة المدينين أو وحدة نقدية.

- ✓ **"العينات الإحصائية"**

وتعني أية طريقة لاختيار العينات لها الخصائص التالية:

(أ) اختيار عشوائي لعينة.

و(ب) استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج العينة بما فى ذلك قياس خطر العينات.

تعتبر العينات التي ليست لها خصائص (أ) و (ب) عاليه عينات غير إحصائية.

- ✓ **"تقسيم المجتمع إلى طبقات"**

تعني عملية تقسيم المجتمع إلي مجتمعات فرعية كل منها مجموعة من وحدات العينة ذات خصائص متماثلة (عادة في القيمة النقدية).

- ✓ **"مستوى الأخطاء المسموح بها"**

وهو الحد الأقصى من الأخطاء في المجتمع و التى يكون المراقب على استعداد لقبوله.

أدلة المراجعة

- ✓ يتم الحصول علي أدلة المراجعة عن طريق أداء إجراءات تقييم الخطر وإختبارات الرقابة وإجراءات التحقيق.
- ✓ ويعتبر نوع إجراء المراجعة التي ينبغي أداؤه هام من أجل التوصل إلي فهم تطبيق المراجعة بالعينة عند جمع أدلة المراجعة.

إجراءات تقييم الخطر

- ✓ يقوم المراقب بأداء إجراءات تقييم الخطر للتوصل إلي تفهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية. وفي العادة لا يرتبط إستخدام إجراءات تقييم الخطر بإستخدام المراجعة بالعينة ومع ذلك غالبا ما يخطط المراقب ويقوم بأداء اختبارات لأنظمة الرقابة في نفس الوقت الذي يتم فيه الحصول علي تفهم لتصميم أنظمة الرقابة وتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذها.

إختبارات الرقابة

- ✓ يتم أداء إختبارات الرقابة عندما تحتوى إجراءات تقييم الخطر التي يقوم بها المراقب على توقع بفعالية تشغيل أنظمة الرقابة.
- ✓ إستناداً على تفهم المراقب للرقابة الداخلية، يقوم المراقب بتحديد الخصائص والمواصفات التي تشير إلي أداء أنظمة الرقابة بالإضافة إلي حالات الإنحراف المحتملة التي تشير إلي الخروج عن الأداء السليم. ويمكن للمراقب عندئذ القيام باختبار وجود أو غياب هذه المواصفات.
- ✓ تكون المراجعة بالعينة الخاصة بإختبارات أنظمة الرقابة ملائمة بصورة عامة عندما يستدل من تطبيق عنصر من عناصر الرقابة على تطبيق نظام الرقابة المتعلق بأداء عمل ما بكامله
(علي سبيل المثال توقيع مدير الائتمان على فاتورة المبيعات يدل على اعتماد الائتمان أو اعتماد إدخال البيانات إلى ميكرو كمبيوتر فى نظام آلى).

إجراءات التحقيق

- ✓ تهتم إجراءات التحقيق بالمبالغ وتنقسم إلي نوعين:
  - اختبارات التفاصيل الخاصة بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات.
  - وإجراءات التحليل التحقيقى.
- ✓ الغرض من تطبيق إجراءات التحقيق هو الحصول علي أدلة للمراجعة بهدف اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة علي مستوي التأكيد.
- ✓ في سياق إجراءات التحقيق ترتبط المراجعة بالعينة وغيرها من طرق إختيار البنود للإختبار فقط بإختبارات التفاصيل.
- ✓ عند أداء إختبارات التفاصيل يمكن إستخدام المراجعة بالعينة وغيرها من طرق إختيار البنود للإختبار وجمع الأدلة وذلك لمراجعة تأكيد أو أكثر يتعلق بمبلغ في قائمة مالية (مثال/ الوجود لحسابات المدينين) أو عمل تقدير مستقل عن بعض المبالغ (مثال/ قيمة المخزون الراكد).

إعتبارات الخطر فى الحصول علي أدلة المراجعة

- ✓ للحصول علي أدلة المراجعة، ينبغي علي المراقب استخدام الحكم المهني لتقييم خطر التحريف الهام والمؤثر (الذي يشمل الخطر المتأصل وخطر الرقابة) ويقوم بتصميم إجراءات مراجعة إضافية لضمان أن يتم تخفيض هذا الخطر لمستوي منخفض مقبول.
- ✓ يمكن أن يؤثر خطر العينة و مخاطر عدم الاكتشاف الأخرى على مكونات خطر التحريف الهام والمؤثر.
  - عند أداء **إختبارات لعناصر الرقابة** قد لا يجد المراقب أخطاء في العينة ويستنتج أن عناصر الرقابة تعمل بفعالية، بينما فى الواقع يكون معدل الخطأ في المجتمع ،مرتفع بدرجة غير مقبولة (**خطر العينة**) أو قد يكون هناك أخطاء في العينة التي يفشل المراقب في إكتشافها (**مخاطر عدم الإكتشاف**).
  - عند أداء **إجراءات التحقيق** يمكن أن يستخدم المراقب أساليب متنوعة لتخفيض مخاطر عدم الاكتشاف لمستوى مقبول.و بناء على طبيعتها تخضع تلك الأساليب لمخاطر العينة أو مخاطر عدم الاكتشاف الأخرى.
  يمكن أن يختار المراقب إجراء تحليل تحقيقى غير ملائم (**خطر عدم الإكتشاف**) أو يمكن أن يجد فقط تحريفات خطيرة فى إختبار للتفاصيل عندما يكون التحريف فى العينة أكبر من القدر المسموح به (**خطر العينة**).
- ✓ بالنسبة لكل من إختبارات **الرقابة** وإختبارات **التحقيق** للتفاصيل، يمكن:
  - تخفيض **خطر العينات** عن طريق زيادة حجم العينة
  - تخفيض **مخاطر عدم الإكتشاف** الأخرى عن طريق التخطيط الملائم للمهمة والإشراف عليها و فحصها.

إجراءات المراجعة للحصول علي أدلة المراجعة

- ✓ تشمل إجراءات المراجعة للحصول علي أدلة المراجعة ،التفتيش و الملاحظة و الإستفسار والمصادقات وإعادة الحساب وإعادة الأداء والإجراءات التحليلية. وترجع مسألة اختيار إجراءات المراجعة المناسبة للحكم المهني للمراقب. وغالباً ما يتعلق تطبيق إجراءات المراجعة تلك بإختيار بنود الإختبار من مجتمع العينة.

إختيار بنود للإختبار لجمع أدلة المراجعة

- ✓ عند تصميم إجراءات المراجعة ، ينبغي علي المراقب تحديد الوسائل الملائمة لاختيار البنود من أجل الإختبار.
- ✓ والوسائل المتاحة هي:
(أ) اختيار جميع البنود (١٠٠% فحص).
و(ب) إختيار بنود محددة.
و(ج) المراجعة بالعينة.
- ✓ يعتمد القرار الخاص بإستخدام أي طريقة من الطرق السابقة على الظروف، كما أن تطبيق أى من أو مزيج منها يمكن أن يكون ملائماً في ظروف محددة. بينما القرار المتعلق بإستخدام أي من أو مزيج من الوسائل يتخذ على أساس خطر التحريف الهام والمؤثر المرتبط بالتأكيد محل الإختبار وكفاءة المراجعة. ويجب أن يكون المراقب مقتنعاً بأن الأساليب المستخدمة فعالة في توفير أدلة مراجعة كافية وملائمة وذلك لتحقيق أهداف إجراءات المراجعة.

إختيار جميع البنود

- ✓ يمكن أن يقرر المراقب أنه من المناسب بدرجة كبيرة أن يقوم بفحص البنود فى المجتمع بأكمله التي تشكل فئة من المعاملات أو رصيد حساب (أو طبقة داخل هذا المجتمع).
- ✓ من غير المحتمل القيام بفحص ١٠٠% في حالة اختبارات **الرقابة**، ومع ذلك فهى أكثر شيوعيا بالنسبة لاختبارات **التفاصيل**.

مثال/
يمكن أن يكون فحص ١٠٠% ملائماً عندما تتكون العينة من عدد صغير من البنود ذات القيمة الكبيرة وعندما يكون هناك خطر جوهري ولاتوفر الوسائل الأخرى أدلة مراجعة كافية وملائمة.
أو عندما تكون الطبيعة المتكررة لعملية حسابية أو أية عملية تتم أتوماتيكياً بواسطة نظام معلومات تجعل الفحص ١٠٠% أوفر في التكلفة ، على سبيل المثال من خلال إستخدام نظم المراجعة بالحاسب الآلي.

ختيار بنود محددة

- ✓ يمكن أن يقرر المراقب إختيار بنود محددة من مجتمع العينة وذلك إستناداً على عوامل مثل تفهم المراقب للمنشأة وخطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه وخصائص المجتمع محل الإختبار.
- ✓ إن عملية إختيار بنود محددة للإختبار تخضع للحكم الشخصي، كما أنها معرضة للمخاطر غير المتعلقة بالعينة ويمكن أن تشمل البنود المحددة التي يتم اختيارها ما يلي:
  - **القيمة المرتفعة أو البنود الأساسية*
  - **جميع البنود التي تزيد على مبلغ معين.*
  - **بنود للحصول على معلومات.*
  - **بنود لإختبار أنشطة الرقابة.*
- ✓ على الرغم من أن الفحص الإختياري لبنود محددة من فئة من المعاملات أو أرصدة الحسابات غالباً ما تكون وسيلة لجمع أدلة المراجعة إلا أنها لا تشكل مراجعة بالعينة. ولا يمكن تعميم نتائج إجراءات المراجعة المطبقة على البنود المختارة بهذه الطريقة على مجتمع العينة بأكمله، فيجب أن يضع المراقب في إعتباره الحاجة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يتعلق بباقي مجتمع العينة عندما يكون هذا المتبقى هاما ومؤثراً.

المراجعة بالعينة

- ✓ يمكن أن يقرر المراقب تطبيق المراجعة بالعينة على فئة من المعاملات أو رصيد حساب ويمكن تطبيق المراجعة بالعينة بإستخدام أساليب العينات الإحصائية أو غير الإحصائية.

أساليب العينات الإحصائية مقارنة بغير الإحصائية

- ✓ يرجع قرار إستخدام أساليب العينات الإحصائية أو غير الإحصائية لحكم المراقب وذلك فيما يتعلق بالطريقة الأكثر فعالية للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة في الظروف المحددة.

مثال/

في حالة إختبارات أنظمة الرقابة يكون تحليل المراقب لطبيعة وأسباب الخطأ غالباً أكثر أهمية من مجرد التحليل الإحصائي لوجود أو عدم وجود الأخطاء. وفي مثل هذا الموقف يمكن أن تكون العينات غير الإحصائية أنسب طريقة.

- ✓ عند تطبيق العينات غير الإحصائية ، يمكن تحديد حجم العينة بإستخدام إما نظرية **الإحتمالات** أو **الحكم المهني**. وعلاوة على ذلك فإن حجم العينة ليس مقياساً صحيحاً للتمييز بين الطرق الإحصائية وغير الإحصائية.
- ✓ حجم العينة هي نتاج عوامل مثل تلك المحددة في الملاحق (١) و(٢) من هذا المعيار. وعندما تكون الظروف مماثلة، يكون تأثير العوامل على حجم العينة مماثلاً لتلك المحددة في الملحق (١) و(٢) بغض النظر عما إذا كان قد تم اختيار أسلوب إحصائى أوغير إحصائى.

تصميم العينة

- ✓ عند تصميم عينة المراجعة، ينبغي على المراقب أن يضع في إعتباره أهداف إجراءات المراجعة وصفات المجتمع الذي يرغب في إختيار العينة منه.
- ✓ يجب على المراقب أن يدرس أولاً الأهداف المحددة المطلوب تحقيقها وكذلك مزيج من إجراءات المراجعة التي من المتوقع أن تكون الأفضل في تحقيق تلك الأهداف.
- ✓ يقوم المراقب بدراسة الحالات التي تمثل خطأ بالرجوع إلى أهداف المراجعة. ويعتبر الوصول لتفهم واضح لما يمثل خطأ أمر هام لضمان أن جميع تلك الحالات وليس غيرها التي تكون ذات صلة بأهداف المراجعة قد دخلت ضمن تعميم الأخطاء.

مثال/

- في إختبار للتفاصيل متعلق بوجود حسابات المدينين مثل المصادقات فعند قيام أحد المدينين بسداد دفعات من المديونية قبل ميعاد المصادقة، ولم يتم التأثير بها على حسابه، ولم تتضمن المصادقة ذلك السداد، فإن ذلك لا يعتبر خطأ.
- وأيضاً لا يؤثر خطأ في ترحيل الحسابات من حساب عميل إلى حساب عميل آخر على مجموع أرصدة العملاء.

وبناء عليه ليس من الملائم اعتبار هذا خطأ في تقييم نتائج العينة لهذا الإجراء المحدد للمراجعة على الرغم من إمكانية أن يكون له تأثير هام على موضوعات أخرى للمراجعة مثل تقييم احتمالية حدوث غش أو على كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

- ✓ عند أداء إختبارات الرقابة، يقوم المراقب عامة بعمل تقييم لمعدل الخطأ الذي يتوقع أن يجده في المجتمع محل الإختبار.ويستند التقييم على فهم المراقب لتصميم الضوابط ذات الصلة وما إذا كان قد تم تنفيذها أم لا أو إختبار التفاصيل. و يقوم المراقب عامة بعمل تقييم للمقدار المتوقع من الخطأ في العينة.

مثال/

إذا كان حجم الخطأ المتوقع مرتفع بصورة غير مقبولة فلن يتم عادة إجراء اختبارات الرقابة. ومع ذلك فعند أداء اختبارات التفاصيل إذا كان مقدار الخطأ المتوقع مرتفع فيكون من الملائم الاختبار بنسبة ١٠٠% أو إستخدام حجم عينة كبيرة.

المجتمع

- ✓ من الهام للمراقب ضمان أن مجتمع العينة:

(أ) ***ملائم*** لهدف إجراء المراجعة، والذي سيتضمن دراسة إتجاه الاختبار. فعلى سبيل المثال، إذا كان هدف المراقب اختبار التضخيم فى حسابات الدائنين، فيمكن تعريف المجتمع بأنه قائمة حسابات الدائنين.
ومن ناحية أخرى عند إختبار أن حسابات الدائنين ليست أقل مما ينبغي فلن يكون المجتمع هو قائمة حسابات ولكن سيكون المجتمع هو المدفوعات اللاحقة والفواتير غير المسددة وكشوف حسابات الموردين وتقارير الاستلام غير المطابقة، أو أي مجتمع آخر يوفر أدلة مراجعة على إظهار صحة حسابات الدائنين.

و(ب) ***مكتمل*** على سبيل المثال إذا كان المراقب ينوي اختيار أذن صرف من ملف فلا يمكن التوصل لنتائج عن كل أذونات الفترة ما لم يكن المراقب مقتنعا أن كل الأذون قد حفظت في هذا الملف.
وبصورة مماثلة، إذا كان المراقب ينوي استخدام العينة للتوصل لنتائج عما إذا كان نشاط رقابة ما قد عمل بفعالية أثناء فترة إعداد التقارير المالية، فينبغي أن تتضمن العينة كل البنود المتعلقة عن الفترة بأكملها.
ويمكن أن يكون هناك اتجاه مختلف في تقسيم المجتمع واستخدام العينات فقط للتوصل لنتائج عن نشاط الرقابة أثناء أول عشرة أشهر من العام واستخدام إجراءات مراجعة بديلة أو عينة منفصلة (مستقلة) تتعلق بالشهرين الباقيين.
ويحتوى معيار المراجعة المصرى رقم (٣٣٠) على إرشادات إضافية تتعلق بأداء إجراءات المراجعة خلال العام.

- ✓ يطلب من مراقب الحسابات الحصول على أدلة مراجعة تتعلق بدقة واكتمال المعلومات المعدة بواسطة نظام المعلومات بالمنشأة عندما تستخدم تلك المعلومات في أداء إجراءات المراجعة.
- ✓ عند أداء المراجعة بالعينة، يقوم المراقب بأداء إجراءات المراجعة لضمان أن المعلومات التي تم إنتقاء عينات المراجعة منها كاملة ودقيقة بصورة كافية.

ويحتوي معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠) على إرشادات إضافية تتعلق بإجراءات المراجعة المطلوب أداؤها فيما يخص دقة واكتمال مثل تلك المعلومات.

تقسيم مجتمع العينة إلى طبقات

- ✓ يمكن تحسين كفاءة عملية المراجعة إذا قام المراقب بتقسيم المجتمع إلى عدة مجتمعات أصغر لها خصائص مميزة. ويهدف هذا التقسيم إلى تقليل التباين في بنود الطبقة الواحدة وبالتالي يسمح بتقليل حجم العينة دون زيادة نسبية في خطر العينة. والمجتمعات الفرعية (الطبقات) تحتاج لأن تعرف بوضوح بحيث تقع وحدة العينة داخل طبقة واحدة فقط.
- ✓ عند أداء إختبارات التفاصيل فإنه غالباً يتم:

تقسيم فئة المعاملات أو رصيد الحساب إلى قيم نقدية وهذا يسمح بتوجيه مجهود المراجعة إلى البنود التي قد تنطوي على خطأ مادي محتمل.
مثال/
قد يهتم المراقب بالبنود ذات القيمة الأعلى في حسابات العملاء لإكتشاف حالات تضخيم الأرصدة.

تقسيم المجتمع طبقاً لخصائص معينة تشير إلى نسبة مخاطر أعلى.
وعلى سبيل.
مثال/
عند إختبار تقييم حسابات المدينين يمكن أن تقسم الأرصدة طبقاً لأعمارها.

- ✓ يمكن فقط تعميم نتائج إجراءات المراجعة المطبقة على عينة من البنود داخل طبقة ما على كافة البنود التي تشملها هذه الطبقة. وللتوصل لنتيجة تتعلق بمجتمع العينة بأكمله، على المراقب القيام بدراسة خطر التحريف الهام والمؤثر فيما يتعلق بالطبقات الأخرى المكونه لمجتمع العينة بأكمله.

مثال/

يمكن أن تشكل ٢٠% من البنود في المجتمع ٩٠% من قيمة رصيد الحساب. ويمكن أن يقرر المراقب إختيار عينة من هذه البنود. ويقوم المراقب بتقييم نتائج هذه العينة ويتوصل لنتيجة عن نسبة ٩٠% من القيمة بصورة منفصلة عن النسبة الباقية البالغة ١٠% (التي سيتم إستخدام عينة أخرى عليها أو وسيلة أخرى لجمع أدلة المراجعة أو التي يمكن أن تعتبر غير هامة).

الاختيار بالقيمة المرجحة

- ✓ تكون هذه الطريقة فعالة غالباً عند أداء إختبارات التفاصيل وعلى الأخص عند إختبار تضخيم الأرصدة وذلك لتحديد وحدة إختيار العينة مثل وحدات نقدية مستقلة (دولارات مثلاً) التي تشكل فئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات بعد اختيار وحدات نقدية محددة من داخل العينة ، رصيد حساب المدينين مثلاً، عندئذ يقوم المراقب بفحص بنود محددة مثل، الأرصدة المنفردة التي تحتوي على تلك الوحدات النقدية. ويؤكد الأسلوب الذي يقوم على تعريف وحدات العينة، على توجيه جهود المراجعة إلى البنود ذات القيمة الأعلى لأن لديها فرصة اكبر للإختيار ويمكن أن ينتج عنه حجم عينات أصغر. ويستخدم هذا الأسلوب عادة بصورة متلازمة مع الطريقة المنتظمة لاختيار العينة (الموصوفة في الملحق (٣))، وتكون أكثر كفاءة عند اختيار بنود باستخدام طرق المراجعة بالكمبيوتر.

حجم العينة

- ✓ عند تحديد حجم العينة ينبغي على المراقب مراعاة ما إذا كان قد تم تخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض مقبول . ويتأثر حجم العينة بمستوى خطر العينة الذي يكون المراقب مستعدا لقبوله. فكلما قل الخطر الذي يكون المراقب مستعدا لقبوله كلما زادت الحاجة لزيادة حجم العينة.
- ✓ يمكن تحديد حجم العينة عن طريق تطبيق صيغة مبنية على الإحصاءات أو من خلال ممارسة الشك المهني الذي يتم تطبيقه بطريقة موضوعية تتلاءم مع الظروف. ملاحق (١) و(٢).

إختيار العينة

- ✓ ينبغي على المراقب إختيار بنود العينة مع توقع أن جميع وحدات المجتمع لديها فرصة الإختيار في العينة.
- ✓ وتتطلب العينات الإحصائية أن يتم إختيار بنود العينة بصورة عشوائية حتى يكون لكل وحدة من وحدات إختيار العينة فرصة لأن يتم إختيارها. ويجب أن تكون وحدات إختيار العينة بنود ملموسة (مثل الفواتير) أو وحدات نقدية أما في العينات غير الإحصائية ، فيستخدم المراقب الحكم المهني لإختيار البنود كعينات.
- ✓ إن الغرض من العينات هو/

التوصل لنتائج تتعلق بمجتمع العينة بأكمله. لذا فإن المراقب يسعى لإختيار عينة تكون ممثلة للمجتمع عن طريق إختيار بنود عينة لها خصائص مماثلة للمجتمع وأن يتم إختيار العينة دون تحيز.

- ✓ الطرق المعروفة لإختيار العينات هي إستخدام عدد عشوائي من الجداول أو طرق المراجعة بالكمبيوتر أو الإختيار المنتظم أو الإختيار العشوائي وكل من هذه الطرق مذكورة في الملحق (٣).

أداء إجراء المراجعة

- ✓ ينبغي على المراقب أداء إجراءات مراجعة ملائمة على كل بند يتم إختياره لتحقيق هدف المراجعة المحدد.
- ✓ إذا ظهر أن هناك بند تم إختياره غير ملائم لتطبيق إجراء المراجعة عليه ففي العادة يتم أداء إجراء المراجعة على بند بديل.

مثال/ يمكن إختيار شيك ملغي عند الاختبار للحصول على أدلة إعتماد الدفع، وإذا أقتنع المراقب بأن الشيك قد ألغي بالصورة المناسبة بحيث لا يمثل خطأ، فى هذه الحالة يتم إختيار بديل يتم إختباره بطريقة مناسبة.

- ✓ لا يستطيع المراقب أحياناً تطبيق إجراءات المراجعة التي تم التخطيط لها على بند تم إختياره لأن المستندات الخاصة بهذا البند على سبيل المثال قد فقدت. وإذا لم يكن ممكناً تطبيق إجراءات مراجعة بديلة مناسبة على هذا البند ، فعادة ما يعتبر المراقب أن هذا البند خطأ.

مثال/ إذا لم يحصل المراقب على رد على مصادقة إيجابية لرصيد عميل، فقد يمكن له الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن رصيد العميل صحيح من خلال فحص تسديدات العميل التالية لتاريخ القوائم المالية.

طبيعة الأخطاء و إسبابها

- ✓ ينبغي على المراقب أن يقوم بدراسة نتائج العينة وطبيعة وأسباب أية أخطاء تم تحديدها وتأثيرها المحتمل على هدف المراجعة المحدد وعلى موضوعات أخرى في المراجعة.
- ✓ عند أداء اختبارات لأنظمة الرقابة، يهتم المراقب بصورة أساسية بالحصول على أدلة مراجعة بأن تشغيل أنظمة الرقابة قد تم بفعالية طوال فترة الإعتماد عليها. ويقر مفهوم الفعالية في تشغيل أنظمة الرقابة بإمكان حدوث بعض الأخطاء بسبب الطريقة التي تستخدمها المنشأة في تطبيق أنظمة الرقابة.
- ✓ ومع ذلك فعندما يتم تحديد مثل تلك الأخطاء يقوم المراقب بعمل إستفسارات محددة لتفهم هذه الأمور وأيضاً يكون بحاجة لدراسة بعض الأمور مثل:

(أ) التأثير المباشر للأخطاء التي تم تحديدها على القوائم المالية.

و(ب) فعالية نظام الرقابة الداخلية وتأثيره على طريقة المراجعة عندما تحدث الأخطاء علي سبيل المثال بسبب تجاوزات الإدارة للرقابة.

- ✓ في مثل هذه الحالات، يحدد المراقب ما إذا كانت إختبارات أنظمة الرقابة التي تم أداؤها توفر أسس مناسبة للإستخدام كأدلة مراجعة سواء أكانت إختبارات الرقابة الإضافية ضرورية أو كانت المخاطر المحتملة للأخطاء بحاجة لأن يتم التعامل معها بإستخدام إجراءات التحقق.
- ✓ عند تحليل الأخطاء المكتشفة في العينة قد يتبين للمراقب أن للعديد منها خصائص مشتركة مثل نوع المعاملة أو مكانها أوخط الإنتاج أو الفترة الزمنية وفي مثل هذه الظروف قد يقرر المراقب حصر كل البنود في المجتمع التي تمثل هذه الخصائص المشتركة ويقوم بتوسيع تطبيق إجراءات المراجعة على هذه الطبقة. وبالإضافة إلى ذلك قد تكون مثل تلك الأخطاء مقصودة ويمكن أن تشير إلى إحتمالية غش أو تدليس.
- ✓ يمكن أن يكون المراقب أحياناً قادراً على إثبات أن الخطأ ناشئ عن حدث منفصل لن يتكرر إلا في حالات محددة بصورة خاصة وبالتالي لا يمكن تعميم الخطأ على مستوى مجتمع العينة (**خطأ متفرد**).
- ✓ وحتى يمكن إعتباره خطأ متفرداً ينبغي أن يكون المراقب على درجة عالية من التأكد أن مثل هذا الخطأ لا يمثل المجتمع. ويحصل المراقب على هذا التأكد من خلال أداء إجراءات مراجعة إضافية.

- ✓ وتعتمد الإجراءات الإضافية على الموقف ولكنها يجب أن تكون كافية لمد المراقب بأدلة مراجعة كافية وملائمة أن الخطأ لا يؤثر على باقي المجتمع.

مثال/

- حدوث خطأ سببه عطل فى الحاسب الآلى معلوم حدوثه فى يوم واحد فقط أثناء الفترة، في هذه الحالة يقوم المراقب بتقييم تأثير هذا العطل، مثلاً عن طريق إختبار معاملات محددة تم تشغيلها في هذا اليوم، مع الأخذ في الحسبان تأثير سبب العطل على أدلة المراجعة والنتائج.
- وجود خطأ تسبب فيه إستخدام أسلوب غير صحيح في حساب جميع قيم المخزون في فرع واحد معين. ولإثبات أن هذا خطأ متفرداً يحتاج المراقب للتأكد من أنه قد تم إستخدام الأسلوب الصحيح فى الفروع الأخرى.

تعميم الأخطاء

- ✓ بالنسبة لإختبارات التفاصيل ينبغي على المراقب تعميم القيمة النقدية للأخطاء الموجودة في العينة لتسرى على المجتمع ،كما ينبغي أن يقوم بدراسة تأثير الأخطاء التي تم تعميمها على هدف المراجعة المحدد على موضوعات أخرى في المراجعة.
- ✓ يقوم المراقب بتوقع مجموع الأخطاء في المجتمع للحصول على نظرة شاملة لنطاق الأخطاء ولمقارنة هذا مع مستوى الخطأ المسموح به.
- ✓ وبالنسبة لإختبارات **التفاصيل** فإن مستوى الأخطاء المسموح بها هي التحريف المسموح به ويكون بمستوى اقل من أو مساو للأهمية النسبية التي يستخدمها المراقب لكل فئة من فئات المعاملات أو لكل رصيد من أرصدة الحسابات محل المراجعة.
- ✓ عندما يتم إثبات أن الخطأ هو خطأ متفرد فيمكن إستبعاده عند تعميم أخطاء العينة على المجتمع. وتظل هناك حاجة لدراسة تأثير أى من تلك الأخطاء، لو لم يتم تصحيحها، بالإضافة إلى الأخطاء المتفردة. فإذا تم تقسيم فئة من المعاملات أو رصيد حساب إلى طبقات، فإن الخطأ يتم تعميمه لكل طبقة بصورة منفصلة.
وعندئذ يتم تجميع الأخطاء التي تم تعميمها مع الأخطاء المتفردة لكل طبقة عند دراسة التأثير المحتمل للأخطاء على مجموع فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات.
- ✓ ليس من الضروري ـ في اختبارات **الرقابة** ـ تعميم الأخطاء لأن معدل خطأ العينة هو معدل الأخطاء المتوقعة في المجتمع ككل.

تقييم نتائج العينة

- ✓ ينبغي على المراقب تقييم نتائج العينة لتحديد ما إذا كانت تؤكد على تقييم خصائص المجتمع ذات الصلة أو أنها بحاجة إلى إعادة نظر.
- ✓ في حالة إختبارات **الرقابة**

يمكن أن يؤدي معدل مرتفع من الخطأ في عينه إلى زيادة في مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها إلا إذا تم الحصول على أدلة مراجعة إضافية تثبت التقييم المبدئي.

- ✓ في حالة إختبارات **التفاصيل**

كمية الأخطاء الكبيرة غير المتوقعة في عينه ما يمكن أن تدفع المراقب للاعتقاد بأن فئة من المعاملات أو رصيد حسابات حرف تحريفا هاما ومؤثرا وذلك في ظل غياب أدلة مراجعة إضافية تشير إلي وجود تحريف هام ومؤثر.

- ✓ إذا كان مجموع الأخطاء التي يتم تعميمها بالإضافة إلى الخطأ المتفرد أقل من ولكن قريب من الخطأ الذي يعتبره المراقب مسموح به، فعلى المراقب ـ حتى يقتنع بنتائج العينة التي تم التوصل إليها ـ تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى.

- ✓ إذا كان تقييم نتائج العينة يشير إلى أن تقييم الخصائص المرتبطة بالمجتمع بحاجة لإعادة النظر، يمكن للمراقب أن:

(أ) يطلب من الإدارة أن تتحقق من الأخطاء التي تم التعرف عليها وإحتمالية وجود المزيد من الأخطاء والقيام بأية تعديلات لازمة.

و/أو(ب) تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية على سبيل المثال، في حالة إختبارات أنظمة الرقابة يمكن أن يوسع المراقب من حجم العينة ويقوم بإختبار نظام رقابة بديل أو بتعديل إجراءات التحقق ذات الصلة.

و/أو(ج) يدرس تأثير ذلك على تقرير المراقب.

AUDIT ALLSH

ملحق (١)

أمثلة عن العوامل التي تؤثر على حجم العينة في اختبارات الرقابة

فيما يلي العوامل التي يأخذها المراقب في إعتباره عند تحديد حجم العينة لاختبارات أنظمة الرقابة. وتفترض هذه العوامل ، التي بحاجة لأن تتم دراستها معا ، إن المراقب لا يعدل طبيعة أو توقيت اختبارات أنظمة الرقابة إلا أنه من ناحية أخرى يقوم بتعديل أسلوب إجراءات التحقيق لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها.

العامل	التأثير على حجم العينة
زيادة في المدى الذى ينخفض معه مخاطر التحريف الهام والمؤثر عن طريق فعالية تشغيل أنظمة الرقابة.	زيادة
زيادة معدل الانحراف عن نشاط الرقابة المحدد والذي يكون المراقب على استعداد لقبوله.	نقص
زيادة معدل الانحراف عن نشاط الرقابة المحدد والذي يتوقع المراقب أن يجده في مجتمع العينة.	زيادة
زيادة مستوى الثقة المطلوب من المراقب(أو بصورة عكسية النقص في خطر أن يتوصل المراقب لنتيجة أن خطر التحريف الهام والمؤثر اقل من خطر التحريف الهام والمؤثر الفعلي في المجتمع).	زيادة
عدد وحدات المجتمع	تأثير ضعيف

١- *المدى الذى تنخفض معه مخاطر التحريف الهام والمؤثر عن طريق فعالية تشغيل أنظمة الرقابة*. كلما زاد التأكد الذي ينوي المراقب الحصول عليه من فعالية تشغيل أنظمة الرقابة كلما قل تقييم المراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر ، وكلما زادت الحاجة لزيادة حجم العينة.
عندما يتضمن تقييم المراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر عند مستوى التأكيد على توقع فعالية تشغيل أنظمة الرقابة، على المراقب أداء إختبارات لأنظمة الرقابة. ومع ثبات العوامل الأخرى ، فكلما زاد إعتماد المراقب على فعالية تشغيل أنظمة الرقابة في تقييم الخطر كلما عظم مدى إختبارات المراقب لأنظمة الرقابة (وبناء عليه ، يزيد حجم العينة).

٢- *معدل الإنحراف عن نشاط الرقابة المحدد والذي يكون المراقب على إستعداد لقبوله (مستوى الخطأ المعتدل)*. فكلما زاد معدل الانحراف الذي يكون المراقب على استعداد لقبوله، فكلما إنخفض حجم العينة. والعكس صحيح، فكلما إنخفض معدل الانحراف الذي يمكن أن يقبله المراقب، كلما زاد حجم العينة.

٣- *معدل الانحراف عن نشاط الرقابة المحدد الذي يتوقع المراقب أن يجده في المجتمع (الخطأ المتوقع)*.كلما ارتفع معدل الانحراف الذي يتوقعه المراقب كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة اكبر وذلك حتى يكون في موقف يمكنه من عمل تقدير مناسب عن معدل الانحراف الفعلي . وتشمل العوامل المتعلقة باعتبارات المراقب لمعدل الخطأ المتوقع ، تفهم المراقب للنشاط (وبخاصة إجراءات تقييم الخطر التي اتخذت للتوصل إلى تفهم للرقابة الداخلية)، والتغير في العاملين والرقابة الداخلية ونتائج إجراءات المراجعة المطبقة في الفترات السابقة ونتائج إجراءات المراجعة الأخرى. وعادة ما تؤدي معدلات الأخطاء المرتفعة المتوقعة إلى تخفيض ضعيف فى مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها وبالتالي وفي هذه الظروف عادة ما يتم الاستغناء عن إختبارات الرقابة.

٤- *مستوى الثقة المطلوب من مراقب الحسابات* . كلما زادت درجة الثقة التي يتطلبها المراقب بأن تكون نتائج العينة في الواقع دليلا على الحدوث الفعلي للخطأ في المجتمع ، كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة كبير.

٥- *عدد وحدات المجتمع*. بالنسبة للمجتمعات الكبيرة يكون للحجم الفعلي للمجتمع تأثير قليل ، إن وجد ، على حجم العينة. ومع ذلك ففي المجتمعات الصغيرة تكون عينات المراجعة غالبا غير فعالة كوسيلة بديلة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة.

ملحق (٢)

أمثلة على العوامل التي تؤثر على حجم العينة في اختبارات التفاصيل

فيما يلي العوامل التي يأخذها المراقب في اعتباره عند تحديد حجم العينة لاختبارات التفاصيل. وتفترض تلك العوامل ، التي بحاجة لأن تتم دراستها معاً ، أن المراقب لا يعدل أسلوب اختبارات الرقابة أو بصورة أخرى يعدل طبيعة وتوقيت اجراءات التحقيق لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها .

العامل	التأثير على حجم العينة
زيادة في تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر .	زيادة
زيادة في استخدام إجراءات تحقيق أخرى موجهة نحو نفس التأكيد .	نقص
زيادة مستوى الثقة المطلوب من المراقب (أو بصورة عكسية الانخفاض في خطر أن يقوم المراقب باستنتاج عدم وجود خطأ هام ومؤثر بينما هو موجود).	زيادة
زيادة في مجموع الأخطاء التي يكون المراقب على استعداد لقبولها (الخطأ المقبول).	نقص
زيادة مقدار الأخطاء التي يتوقع المراقب أن يجدها في العينة.	زيادة
تقسيم مجتمع العينة إلى طبقات عندما يكون ذلك ملائما .	نقص
عدد وحدات المجتمع.	تأثير ضعيف

١- *تقييم المراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر*.كلما ارتفعت حاجة المراقب لتقييم خطر التحريف الهام والمؤثر كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة اكبر، ويتأثر تقييم المراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر بالخطر المتأصل وخطر الرقابة. فعلى سبيل المثال، إذا لم يقم المراقب بأداء اختبارات أنظمة الرقابة فلا يمكن تخفيض تقييم الخطر الذي يقوم به المراقب لتشغيل أنظمة الرقابة الداخلية تشغيلاً فعالاً وذلك فيما يختص بتأكيد محدد. وبناء عليه ، وحتى يمكن تخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض بشكل مقبول يحتاج المراقب لخطر عدم اكتشاف منخفض وسيعتمد بصورة اكبر على إجراءات التحقق. وكلما زادت أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها من إجراءات التحقيق (وهذا يعني انخفاض خطر عدم الاكتشاف)، كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة أكبر.

٢- *استخدام إجراءات تحقيق أخرى موجهة نحو نفس التأكيد*.كلما زاد اعتماد المراقب على إجراءات التحقيق الأخرى (اختبارات التفاصيل أو إجراءات التحليل التحقيقى) لتخفيض خطر عدم الاكتشاف المتعلق بفئة محددة من المعاملات أو رصيد حساب إلى مستوى مقبول ، كلما قل التأكد الذي يطلبه المراقب من العينات وبناء عليه كلما أمكن أن يكون حجم العينة اصغر.

٣- *مستوى الثقة المطلوب من مراقب الحسابات*. كلما زادت درجة الثقة التي يتطلبها المراقب من أن تكون نتائج العينة دالة في الواقع على مقدار الخطأ الفعلي في العينة ، كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة اكبر.

٤- *مجموع الأخطاء التي يكون المراقب على استعداد لقبولها (الخطأ المقبول)*.كلما انخفض مجموع الأخطاء التي يكون المراقب على استعداد لتقبلها ، كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة أكبر. والعكس صحيح فكلما زاد مجموع الأخطاء التي يكون المراقب على إستعداد لقبولها كلما إنخفض حجم العينة.

٥- *مقدار الأخطاء التى يتوقع المراقب أن يجدها في العينة (الخطأ المتوقع)*.كلما عظم مقدار الخطأ الذي يتوقع المراقب أن يجده في العينة كلما زادت الحاجة لأن يكون حجم العينة اكبر وذلك حتى يقوم بعمل تقرير مناسب للمقدار الفعلي للخطأ في المجتمع. وتشمل العوامل المتعلقة باعتبارات المراقب للمقدار المتوقع ، المدى الذي يتم معه تحديد قيمة البنود بصورة غير موضوعية ونتائج إجراءات المراجعة المطبقة في فترات سابقة ونتائج إجراءات التحقيق الأخرى.

٦- *تقسيم مجتمع العينة إلى طبقات* . عندما يكون هناك تنوع في الحجم النقدي للبنود في المجتمع فقد يكون من المفيد أن توضع مجموعة البنود ذات الحجم المتشابه في مجتمعات فرعية منفصلة أو طبقات. ويشار إلى هذه العملية بتقسيم مجتمع العينة إلى طبقات. وعندما يمكن تقسيم المجتمع إلي طبقات مناسبة فإن مجموع حجم العينات من الطبقات يكون بصورة عامة اقل من حجم العينة الذي كان مطلوبا منها تحقيق مستوى محدد من خطر العينات، إذا تم أخذ عينة واحدة من المجتمع ككل.

٧- عدد *وحدات المجتمع*. بالنسبة للمجتمعات الكبيرة يكون للحجم الفعلي للمجتمع تأثير قليل ،إن وجد ، على حجم العينة. ومع ذلك ففى المجتمعات الصغيرة ، تكون عينات المراجعة غالبا غير فعالة كوسيلة بديلة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة. (ومع ذلك ، فعند استخدام عينات الوحدات النقدية ، فإن زيادة القيمة النقدية في العينة تزيد من حجم العينة إلا إذا تم تعويض ذلك عن طريق زيادة الأهمية النسبية بنسبة مماثلة).

ملحق (٣)
أساليب اختيار العينة

تشتمل الطرق الأساسية لاختيار العينات من الآتي:

(أ) إستخدام أرقام عشوائية عن طريق الكمبيوتر بإستخدام أساليب المراجعة بالكمبيوتر أو من جداول الأرقام العشوائية.

(ب) الإختيار المنتظم، حيث يتم قسمة عدد وحدات العينات في المجتمع على حجم العينة لكي تعطينا فاصل بين العينات، على سبيل المثال٥٠ فتكون الـ ٥٠ الأولي هي نقطة البداية وبذلك سيقع الاختيار على كل نقطة ٥٠ بعد ذلك. وعلى الرغم من انه يتم تحديد نقطة البداية بصورة عشوائية فإن العينة تكون أقرب إلى العشوائية فعلا مما لو كان تم تحديدها باستخدام مستخرج أرقام عشوائي عن طريق الكمبيوتر أو جداول أرقام عشوائية. وعند إستخدام الاختيار المنتظم، يكون المراقب بحاجة لتحديد أن وحدات العينات داخل المجتمع ليست مبنية بالطريقة التي تتوافق فيها الفواصل بين العينات مع نمط محدد في المجتمع.

(ج) الإختيار العشوائي، حيث يقوم المراقب باختيار العينة دون إتباع أسلوب هيكلى وعلى الرغم من عدم استخدام الأسلوب الهيكلى، إلا أن المراقب على الرغم من ذلك يتجنب أي انحياز أو إمكانية التنبؤ (على سبيل المثال تجنب صعوبة تحديد أماكن البنود أو دائما اختيار أو تجنب القيود الأولى أو الأخيرة في الصفحة)، وبذلك يسعى لضمان أن كل البنود في المجتمع لها فرصة في الاختيار ولا يكون الاختيار العشوائي ملائم عند استخدام العينات الإحصائية.

(د) إختيار مجموعات وهو يعنى إختيار مجموعات من البنود المتجاورة من داخل المجتمع. ولا يمكن إستخدام إختيار المجموعات في العادة في عينات المراجعة لأن معظم العينات موضوعة بشكل بحيث أن البنود المتتالية يتوقع أن يكون لها نفس الخصائص ولكن يكون لها خصائص مختلفة عن باقي البنود في مكان آخر في المجتمع. وعلى الرغم من انه في بعض الظروف قد يكون إجراء مراجعة ملائم لفحص مجموعة من البنود، إلا أنه نادرا ما يكون أسلوب إختيار عينات ملائم عندما ينوى المراقب أن يتوصل لإستنتاجات صحيحة عن المجتمع بأكمله إستنادا على العينة.

معيار المراجعة المصرى رقم (٥٤٠)
مراجعة التقديرات المحاسبية

معيار (٥٤٠) مراجعة التقديرات المحاسبية

١- التقديرات المحاسبية:

١- المقصود بالتقديرات المحاسبية :
هى القيمة التقريبية للبند فى حالة غياب طرق القياس الدقيقة وقد يكون تحديد التقدير المحاسبي بسيطا او معقدا حسب طبيعة البند وبالتالى فإن التقدير المحاسبى المعقد يحتاج الى درجة عالية من المعرفة والحكم الشخصى.

٢- أمثلة على التقديرات المحاسبية :
أ) الخسائر فى العقود طويلة الاجل
ب) المطالبات القضائية ضد الشركة
ج) مخصص الالتزامات خلال فترة الضمان
د) المخصص المكون لمواجهة انخفاض القيمة الاستردادية لحسابات المدينين
ه) قيم الاهلاك وتخفيض قيمة الاصل الى صافى القيمة المنتظر تحقيقها.
و) الايرادات المستحقة
ز) الضرائب المؤجلة

٢- خطوات مراجعة التقديرات المحاسبية:

١- فحص واختبار الخطوات المستخدمة بواسطة الادارة للتوصل إلى التقدير، ويتضمن ذلك :
أ) تقييم البيانات ودراسة الفروض التى أعدت على أساسها التقديرات
ب) فحص طرق الاحتساب الالية.
ج) إجراء مقارنة مع التقديرات المعدة فى الفترات السابقة.
د) فحص إجراء الادارة واعتمادها للتقديرات المحاسبية
٢- استخدام تقديرات محايدة معدة بواسطة المراجع ومقارنتها مع تقديرات الادارة لدراسة مدى الحاجة الى تعديل فى معدلات التقديرات.
٣- فحص الاحداث اللاحقة للتأكد من سلامة التقديرات ، قد تظهر الاحداث اللاحقة حقيقة وجود إلتزامات محتملة مما يؤدى إلى تخفيض أو استبعاد حاجة المراجع لفحص تقدير الادارة أو استخدام تقديرات محايدة.

٣- إجراءات المراجعة لمواجهة خطر التحريف الهام فى التقديرات المحاسبية:

* يجب على المراقب تصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية بغرض الحصول على أدلة كافية وملائمة حول ما يلى :
أ) مدى معقولية التقديرات المحاسبية للمنشأة فى ظل الظروف المحيطة
ب) مدى ملائمة الافصاح المطلوب عن هذه التقديرات.

٤- تقييم نتائج إجراءات المراجعة المتعلة بالتقديرات المحاسبية:

* يجب على المراقب تقييم نتائج إجراءات المراجعة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ، وذلك بغرض :
١- إجراء تقييم نهائى لمعقولية التقدير المحاسبي بناءا على خبرة المراقب بالمنشأة والصناعة
٢- تحديد مدى اتفاق التقدير المحاسبي مع أدلة المراجعة الاخرى التى تم الحصول عليها.

٥- الاعتبارات التى يجب على المراقب مراعاتها عند تقييم نتائج إجراءات المراجعة:

١- دراسة مدى وجود أحداث لاحقة تؤثر على البيانات والافتراضات المستخدمة فى تحديد التقدير المحاسبي
٢- توجد صعوبة فى تقييم الاختلاف بين قيمة التقديرات وفقا للأدلة المتوفرة وقيمة التقديرات الواردة بالقوائم المالية.
٣- فى حالة وجود اختلاف على النحو السابق فيجب على المراقب دراسة مدى الحاجة الى تعديل القوائم المالية ،وذلك وفقا للقواعد التالية:
أ) إذا كان الفرق معقولا فليس هناك حاجة الى تعديل فى التقرير.
ب) إذا كان الفرق غير مقبولا يجب على المراقب أن يطلب من الادارة إجراء تعديل فى التقرير
ج) فى حالة رفض الادراة التعديل يجب على المراقب إصدار تقرير معدل
د) إذا اسفرت الاختلافات المتراكمة عن تأثير هام على القوائم المالية يجب على المراقب تقييم التقديرات المحاسبية ككل.

المقدمة

- ✓ **يجب أن يحصل مراقب الحسابات على أدلة مراجعة كافية وملائمة تتعلق بالتقديرات المحاسبية.**
- ✓ التقدير المحاسبي هو القيمة التقريبية للبند في ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه ومن أمثلة ذلك:
  * مخصصات تخفيض المخزون وحسابات المدينون إلى القيمة الاستردادية المتوقعة.
  * مخصص لتوزيع تكلفة الأصول الثابتة على مدار أعمارها الإنتاجية المقدرة.
  * الإيرادات المستحقة.
  * الضرائب المؤجلة.
  * مخصص الخسارة الناتجة عن دعاوي قضائية.
  * الخسائر في عقود المقاولات تحت التنفيذ.
  * مخصص لمقابلة الإلتزامات خلال فترة الضمان.
- ✓ تعتبر الإدارة مسئولة عن وضع التقديرات المحاسبية التي تشتمل عليها القوائم المالية. وتتم هذه التقديرات عادة في ظل ظروف من عدم التأكد المناسبة للأحداث التي وقعت فعلا أو التي من المحتمل وقوعها وتحتاج إلي استخدام الحكم الشخصي. ونتيجة لذلك فإن خطر حدوث تحريف هام يكون أعلى عندما تكون هناك تقديرات محاسبية، وفي بعض الحالات قد يخلص المراقب إلى أن خطر التحريف الهام المتعلق بتقدير محاسبي يعتبر خطراً جوهرياً يحتاج إلى اعتبارات مراجعة خاصة.

طبيعة التقديرات المحاسبية

- ✓ قد يكون تحديد التقدير المحاسبي بسيط أو معقد حسب طبيعة البند. وفي حالة التقديرات المعقدة قد يتطلب الأمر وجود درجة عالية من المعرفة المتخصصة والحكم الشخصي.
- ✓ قد يتم تحديد التقديرات المحاسبية كجزء من نظام المعلومات الروتيني المرتبط بالقوائم المالية والذي يتم تطبيقه بصفة مستمرة أو قد يكون بصورة غير روتينية في نهاية الفترة فقط.
- ✓ في كثير من الحالات تتم التقديرات المحاسبية باستخدام قياسات مبنية على الخبرة المكتسبة في الماضي (مثل إهلاك الأصول الثابتة أو مخصص الالتزامات المحتملة خلال فترة الضمان). وفي هذه الحالات تكون هذه القياسات بحاجة إلى فحص منتظم بمعرفة الإدارة

إجراءات المراجعة لمواجهة خطر التحريف في التقديرات المحاسبية للمنشاة

- ✓ **يجب على المراقب أن يصمم وينفذ إجراءات مراجعة إضافية من أجل الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة عما إذا كانت التقديرات المحاسبية للمنشأة معقولة في ظل الظروف المحيطة ومدى ملاءمة الإفصاح المطلوب عنها.**
- ✓ إن تفهم الإجراءات والطرق- بما فيها أنشطة الرقابة الملائمة- المستخدمة بمعرفة الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية يكون عادة مهما للمراقب لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهامة وذلك لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.
- ✓ يجب على المراقب أن يستخدم واحدا أو أكثر من الأساليب التالية في مراجعة التقديرات المحاسبية:
  (أ) فحص واختبار الإجراءات المستخدمة بمعرفة الإدارة للتوصل إلى التقدير.
  أو(ب) استخدام تقدير محايد لمقارنته مع التقدير المعد بمعرفة الإدارة.
  أو (ج) فحص الأحداث اللاحقة التي توفر أدلة مراجعة عن مدى معقولية التقديرات التي وضعت.

فحص واختبار الإجراءات المستخدمة بمعرفة الإدارة

- ✓ تتضمن خطوات فحص واختبار الإجراءات المستخدمة بمعرفة الإدارة عادة ما يلي:
  (أ) تقييم البيانات ودراسة الافتراضات التي بنى على أساسها التقدير.
  و(ب) اختبار العمليات الحسابية التي ينطوي عليها التقدير.
  و(ج) مقارنة تقديرات الفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه التقديرات متى كان ذلك ممكناً.
  و(د) دراسة إجراءات اعتماد الإدارة لهذه التقديرات.

(أ) تقييم البيانات ودراسة الافتراضات

- ✓ يجب على المراقب تقييم ما إذا كانت البيانات التي يعتمد عليها التقدير دقيقة وكاملة ومناسبة، ولذا يجب التأكد عند استخدام بيانات محاسبية من أنها مطابقة للبيانات المستخرجة من خلال نظام المعلومات الملائم لإعداد التقارير المالية.
- ✓ قد يرغب المراقب أيضا في الحصول على أدلة مراجعة من مصادر خارج المنشأة.

مثال/

- عند فحص قيمة المخزون المتقادم والذي تم حسابه استنادا إلى رقم المبيعات المتوقع في المستقبل فقد يسعى المراقب- بالإضافة إلى فحص البيانات الداخلية مثل أرقام المبيعات في الفترات السابقة والأوامر الواردة واتجاهات السوق- إلى الحصول على أدلة مراجعة من توقعات المبيعات السائدة في الصناعة مثل المعدة بمعرفة الغرف أو الاتحادات الصناعية وتحليلات السوق لمنتجات هذه الصناعة.
- عند فحص تقديرات الإدارة للتأثير المالي للقضايا والمطالبات فإن المراقب يلجأ إلى الاتصال المباشر بالمستشار القانوني للمنشأة.

- ✓ على المراقب تقييم أن البيانات التي تم جمعها قد تم تحليلها بصورة مناسبة وإعدادها لتكون أساسا معقولا لتحديد التقدير المحاسبي.

وكأمثلة على ذلك تحليل أعمار المدينين وحساب رصيد احد بنود المخزون مقدراً باستهلاك عدد من الشهور وفي ضوء حجم الاستخدام السابق والمتوقع.

- ✓ يجب على المراقب دراسة ما إذا كان لدى المنشأة أساس مناسب للافتراضات الرئيسية المستخدمة في التقدير.

ففي بعض الأحيان تبنى الافتراضات على أساس الإحصاءات الحكومية والإحصاءات على مستوى الصناعة، وفي أحيان أخرى تكون الافتراضات خاصة بالمنشأة نفسها وتبنى على البيانات المعدة داخلياً في المنشأة.

- ✓ عند تقييم الافتراضات التي بنى عليها التقدير يجب على المراقب أن يدرس- من بين عدة أمور أخرى- ما إذا كانت هذه الافتراضات.
  * معقولة في ضوء النتائج الفعلية في الفترات السابقة.
  و* متفقة مع تلك الافتراضات المستخدمة في تقديرات محاسبية أخرى.
  و* متفقة مع خطط الإدارة التي تبدو مناسبة.

ويجب على المراقب أن يولى اهتماما خاصا للافتراضات التي تكون عرضة للتغير السريع أو الحكم الشخصي أو الخطأ المؤثر.

- ✓ بالنسبة لعمليات التقدير المعقدة التي تشمل استخدام أساليب فنية متخصصة ، فقد يكون من الضروري للمراقب أن يستخدم عمل خبير.
- ✓ قد يفحص المراقب مدى استمرار ملاءمة المعادلات التي استخدمتها الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية. ويعكس هذا الفحص:
  - معلومات المراقب عن نتائج أعمال المنشأة في الفترات السابقة
  - الممارسات التي استخدمتها المنشآت الأخرى في نفس الصناعة
  - الخطط المستقبلية للإدارة كما تم الإفصاح عنها للمراقب.

(ب) اختبار العمليات الحسابية

- ✓ يجب على المراقب أن يفحص الإجراءات التي اتبعتها الإدارة في العمليات الحسابية الخاصة بالتقدير.
- ✓ تتوقف طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة على درجة التعقيد في عملية حساب التقدير المحاسبي وتقييم المراقب للإجراءات والطرق المستخدمة بمعرفة المنشأة في تحديد التقدير وعلى أهميته النسبية بالنسبة للقوائم المالية.

(ج) مقارنة التقديرات السابقة مع النتائج الفعلية

- ✓ يجب على المراقب -كلما أمكن- أن يقارن التقديرات المحاسبية المعدة في فترات سابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات للمساعدة في:
(أ) الحصول على أدلة مراجعة عن إمكانية الاعتماد بصفة عامة على إجراءات المنشأة بشأن التقدير.
و(ب) دراسة مدى الحاجة إلى إجراء تعديلات على معدلات التقدير.
و(ج) تقييم ما إذا كانت الاختلافات بين النتائج الفعلية والتقديرات السابقة قد تم صياغتها في صورة رقمية وأن التعديلات المناسبة أو الإفصاح عنها قد تم ـ متى كان ذلك ضروريا ـ.

(د) دراسة إجراءات اعتماد الإدارة للتقديرات

- ✓ يتم عادة فحص التقديرات المحاسبية الهامة واعتمادها بواسطة الإدارة.
- ✓ يجب أن يدرس المراقب ما إذا كان هذا الفحص والاعتماد قد تم بواسطة المستوى الإداري المناسب وأنه يظهر بوضوح على مستندات تحديد التقدير المحاسبي.

إستخدام تقدير مستقل

- ✓ قد يقوم المراقب بحساب – أو الحصول على- تقدير مستقل ومقارنته مع التقديرات المحاسبية المعدة بمعرفة الإدارة.
- ✓ عند استخدام تقدير مستقل يقوم المراقب عادة بتقييم البيانات ودراسة الافتراضات وفحص الإجراءات المتبعة في الحساب.
- ✓ وقد يكون من المناسب مقارنة التقديرات المحاسبية للفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات.

فحص الأحداث اللاحقة

- ✓ قد توفر الأحداث والمعاملات التي تحدث بعد نهاية الفترة وقبل اكتمال أعمال المراجعة دليل مراجعة بشأن التقديرات المحاسبية المعدة بمعرفة الإدارة.
- ✓ قد يؤدي فحص المراقب لهذه الأحداث والمعاملات إلى تخفيض أو حتى استبعاد حاجته لفحص واختبار الإجراءات المتبعة بمعرفة الإدارة وأيضا حاجته لاستخدام تقدير مستقل لتقييم معقولية التقدير المحاسبي.

تقييم نتائج إجراءات المراجعة

- ✓ **يجب على المراقب أن يقوم بعمل تقييم نهائي لمعقولية التقدير المحاسبي بناء على خبرته بالمنشأة وبالصناعة، وما إذا كان التقدير متفقا مع أدلة المراجعة الأخرى التي حصل عليها خلال مراجعته.**
- ✓ يجب أن يدرس المراقب ما إذا كانت هناك أية أحداث أو معاملات هامة لاحقة تؤثر على البيانات والافتراضات المستخدمة في تحديد التقدير المحاسبي.
- ✓ بسبب وجود درجة من عدم التأكد المتأصل في التقديرات المحاسبية فإن تقييم الاختلاف قد يكون أكثر صعوبة عنه في موضوعات المراجعة الأخرى.
- ✓ يجب على المراقب عندما يكون هناك اختلاف بين قيمة التقدير بالأدلة المتوفرة وقيمة التقدير الوارد بالقوائم المالية أن يحدد ما إذا كان هذا الاختلاف يحتاج إلى تعديل.
- ✓ إذا لم تستجب الإدارة فإن الاختلاف يعتبر تحريف يجب دراسته مع غيره من التحريفات الأخرى في تقدير تأثيره على القوائم المالية.
- ✓ إذا انتهت دراسة المراقب للاختلافات ـ التي سبق له اعتبار كل منها على حده معقولة ـ إلي أنها متحيزة ومؤثرة في اتجاه واحد بحيث تشكل في مجموعها تأثير هام على القوائم المالية. ففي مثل هذه الحالات يجب على المراقب تقييم التقديرات المحاسبية ككل.

معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٥)
مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها

معيار (٥٤٥) مراجعة قياس القيمة العادلة و الافصاح عنها

١- التمهيد:

١- الهدف من المعيار:
يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بمراجعة قياسات و إفصاحات القيمة العادلة الموجودة في القوائم المالية

٢- ينشأ قياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات ومكونات حقوق الملكية
اما عن طريق أ) التسجيل الاولى للمعاملات
أو ب) التغييرات اللاحقة فى القيمة

٣-تعالج التغيرات في القيمة العادلة التي تحدث بمرور الوقت
بطرق مختلفة وفقا لأطر إعداد التقارير المالية حيث يمكن معالجتها مباشرة فى حقوق الملكية او فى الايراد .

٤- مسئولية الادارة :
تكون الادارة هى المسئولة عن إجراء قياس وافصاح القيمة العادلة المدرجة فى القوائم المالية.

٥- متطلبات المعيار :
ينبغى على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة للتأكد من أن قياسات وإفصاحات القيمة العادلة تتمشى مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق فى المنشأة.

٢- تفهم اجراءات المنشأة فى تحديد قياسات وافصاحات القيمة العادلة وانشطة الرقابة ذات العلاقة وتقييم الخطر:

* يجب ان يقوم المراقب بتفهم اجراءات المنشأة لتحديد قياسات و إفصاحات القيمة العادلة وأنشطة الرقابة ذات الصلة لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها بغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.

* ولكى يحصل على هذا التفهم يجب عليه دراسة الامور التالية :

١- أنشطة الرقابة ذات الصلة على العملية المستخدمة لتحديد قياس القيمة العادلة

٢- مدى خبرة الأشخاص الذين يحددون قياسات القيمة العادلة.

٣- مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات فى التقييم

٤- أنواع الحسابات أو المعاملات التي تتطلب قياس القيمة العادلة أو الافصاح عنها.

٥- مدى استعانة المنشأة بعمل الخبراء في تحديدقياس القيمة العادلة أو الافصاح عنها.

٦- افتراضات الإدارة الهامة المستخدمة في تحديد القيمة العادلة.

٧-المستندات التي تؤيد افتراضات الإدارة.

٨- الأساليب المستخدمة لتطبيق وتطوير افتراضات الإدارة لمتابعة التغييرات في هذه الافتراضات.

٩- النزاهة في تغيير أنظمة الرقابة وإجراءات الأمن لنماذج التقييم ونظم المعلومات ذات الصلة

* فى حالة ان خطرالتحريف هام ومؤثر
يجب على المراقب فى هذه الحالة اتباع متطلبات معيار المراجعة ٣١٥ والذى يناقش المحددات المتأصلة فى الرقابة الداخلية.

٣- تقييم مدى ملاءمة قياسات وافصاحات القيمة العادلة :

*يجب على المراقب أن يقوم بتقييم ما إذا كانت قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية متسقة مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق فى المنشأة.

* ويتم هذا التقييم مع مراعاة مايلى:

١- يُستخدم تفهم المراقب لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق ومعرفته بالنشاط والصناعة مع نتائج إجراءات المراجعة فى تقييم مدى ملاءمة قياس القيمة العادلة للاصول والالتزامات والافصاح وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

٢- يعتمد تقييم أدلة المراجعة جزئيا على معرفة المراقب لطبيعة النشاط وخاصة عند تعقد الاصول والالتزامات أو طريقة التقييم

٣- ينبغى على المراقب التحقق من قياس القيمة العادلة وفقا لطريقة القياس المحددة فى الاطار.

٤- عندما تقرر الإدارة عدم تحقق افتراض أن القيمة العادلة يمكن تحديدها بطريقة يعتمد عليها ، يكون على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لدعم تحديد القيمة العادلة واحتسابها بطريقة سليمة فى ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

٥- ينبغي على المراقب الحصول على أدلة عن نوايا الإدارة لتنفيذ أسلوب عمل محدد فى حالة كون هذا الاسلوب متعلقا بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة في ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبق .

٦- ينبغى على المراقب فى حالة اشتمال إطار اعداد التقارير المالية المطبق على طرق بديلة لقياس القيمة العادلة او فى حالة عدم النص على طريقة القياس تقييم مدى ملاءمة طريقة القياس المطبقة ، وذلك من خلال دراسة الامور التالية :

أ) الإدارة قد قامت بتقييم كافٍ وتطبيق مناسب للمقاييس لتأييد الطريقة المختارة للتقييم.

ب) طريقة التقييم الملائمة للظروف مع مراعاة طبيعة الأصل أو الالتزام

ج) طريقة التقييم تناسب النشاط والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة.

٧- ينبغى على المراقب تقييم مدى ثبات المنشأة فى تطبيق اسلوب تقدير القيمة العادلة

٨- يجب على المراقب دراسة بعض الامور في حالة قيام الإدارة بتغيير طريقة التقييم:

أ) مدى منطقية مبررات الإدارة لتعديل طريقة التقييم

ب) مدى استناد التغيير الى متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة أو تغيير في الظروف

تابع : معيار (٥٤٥) مراجعة قياس القيمة العادلة و الافصاح عنها

٤- إجراءات المراجعة التى تتعامل مع خطر التحريف الهام والمؤثر فى قياسات وافصاحات المنشأة للقيمة العادلة:

١- يجب على المراقب القيام بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التى تم تقييمها للتأكيدات المرتبطة بقياسات المنشأة للقيمة العادلة والافصاح عنها، وقد تتكون اجراءات التحقق من قياسات القيمة العادلة من اى مما يلى : أ) اختبارات الافتراضات الهامة للإدارة وكذلك اختبار نموذج التقييم والبيانات الاساسية.
ب) عمل تقديرات مستقلة للقيمة العادلة بغرض اثبات صحة وملاءمة قياسات القيمة العادلة.
ج) دراسة تأثير الأحداث اللاحقة على قياس القيمة العادلة والافصاح .

٢- يجب على المراقب اثناء اداء اجراءات المراجعة ان يأخذ فى اعتباره الاتى:
أ) استخدام عرض الاسعار فى الحصول على أدلة مراجعة عن التقييم يتطلب تفهم الظروف التي صاحبت عرض الأسعار
ب) مراعاة مدى مصداقية أدلة المراجعة التى يوفرها للغير.
ج) الحصول على أدلة المراجعة التي تؤيد قياسات القيمة العادلة في تاريخ مخالف لتاريخ الذي تقيس وتسجل فيه المنشأة هذه المعلومات في قوائمها المالية بشرط حصول المراقب على أدلة مراجعة تثبت قيامه بمراعاة أثر الأحداث والمعاملات والتغير في الظروف التي حدثت ما بين تاريخ قياس القيمة العادلة وتاريخ القوائم المالية.
د) غالباً ما يتم استخدام أنواع معينة من الاستثمارات كضمانات في أدوات الدين لذا يجب على المراقب أن يحصل على أدلة مراجعة كافية وملائمة تتعلق بوجود الضمان وقيمته وحقوقه وإمكانية الوصول إليه أو القدرة على تحويله

٣- يجب على المراقب عند حصوله على أدلة المراجعة المتعلقة بقياسات القيمة العادلة والافصاحات عنها إجراء تقييم الامور التالية: أ)) مدى معقولية الافتراضات التي استخدمتها الإدارة.
و(ب) مدى استخدام نموذج مناسب فى قياس القيمة العادلة
و(ج) مدى استخدام الادارة للمعلومات ذات الصلة والتي كانت متوفرة بطريقة معقولة في وقت القياس.

٤- يمكن للمراقب أن يقوم بعمل تقدير مستقل للقيمة العادلة (وفقا لنموذج من عمله) وذلك لتدعيم قياس المنشأة للقيمة العادلة.

٥- يتعين على المراقب أن يضع في اعتباره تأثير الأحداث اللاحقة على قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية، بإعتبار ان هذه المعاملات والاحداث يمكن ان توفر أدلة مراجعة مناسبة فيما يتعلق بقياس القيمة العادلة الذى قامت به الادارة.

٥- الافصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة:

* يقوم المراقببتقييم ما إذا كانت الافصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة والتي قامت بها المنشأة تستوفي متطلبات إطار إعداد التقارير المالية ، من خلال أداء نفس أنواع إجراءات المراجعة مثل تلك المستخدمة في مراجعة قياس القيمة العادلة التى تم الاعتراف بها في القوائم المالية، سواء أكان إطار إعداد التقارير المالية يتطلب ذلك أو يتم الإفصاح عنها.

٦- تقييم نتائج إجراءات المراجعة:

*يجب على المراقب عند عمل التقييم لمدى اتساق قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق الخاص بالمنشأة ، أداء ما يلى :
أ) تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها
ب) تقييم مدى اتفاق هذه الأدلة مع أدلة المراجعة الأخرى والتي تم الحصول عليها أثناء عملية المراجعة.

٧- إقرارات الادارة:

*يجب على المراقب ان يحصل على إقرارات مكتوبة حول قياسات وافصاحات القيمة العادلة المدرجة فى القوائم المالية .

٨- الاتصال بالمسئولين عن الحوكمة:

*يتطلب المعيار من المراقب الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بالامور ذات العلاقة بقياسات القيمة العادلة والافصاحات عنها عند وجود اخطار هامة على القوائم المالية وذلك بسبب عدم التأكد الذي يرتبط غالبا ببعض قياسات القيمة العادلة حيث ان التأثير المحتمل لأي من الأخطار الهامة على القوائم المالية يمكن أن يمثل أهمية للحوكمة

المقدمة

- ✓ ينبغي على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة للتأكد من أن قياسات وإفصاحات القيمة العادلة تتمشى مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق فى المنشأة.
- ✓ تكون الإدارة **مسئولة عن عمل قياسات وافصاحات القيمة العادلة** الواردة في القوائم المالية. وكجزء من مسئوليتها، تحتاج الإدارة إلى وضع آلية لإعداد تقارير محاسبية ومالية لتحديد قياسات وإفصاحات القيمة العادلة، واختيار طريقة التقييم المناسبة، وتحديد ودعم أي افتراضات هامة مستخدمة بالصورة المناسبة، وإعداد التقييم والتأكيد على أن العرض والإفصاح لقياسات القيمة العادلة تتمشى مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق فى المنشأة.
- ✓ كثير من القياسات المبنية على تقديرات، تكون غير دقيقة بصورة متأصلة. وفي حالة قياسات القيمة العادلة غالبا ما يحيطها عدم التأكد فى كل من مقدار وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية. و يمكن أن تكون قياسات القيمة العادلة أيضا مبنية على أساس افتراضات عن الظروف المستقبلية، وبذلك تكون عرضة إلى التغيير بمرور الوقت.
- ✓ تبني دراسات المراقب لمثل هذه الافتراضات على أساس المعلومات المتاحة للمراقب في وقت المراجعة، ولا يكون المراقب مسئولاً عن توقع الظروف المستقبلية أو المعاملات أو الأحداث التي إذا ما كانت معروفة وقت عملية المراجعة لكن يمكن أن يكون لها تأثير جوهرى على إجراءات الإدارة أو افتراضاتها التي تشكل أساس قياسات وافصاحات القيمة العادلة.
- ✓ وتكون الافتراضات المستخدمة في قياسات القيمة العادلة مماثلة في طبيعتها للقياسات المطلوبة عند عمل تقديرات محاسبية أخرى.
- ✓ تتطلب أطر إعداد التقارير المالية المختلفة أو تسمح بالتنوع فى قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية. كما أنها تختلف في مستوى الإرشادات التى توفرها لأساس قياس الأصول و الالتزامات أو الإفصاحات المرتبطة بها.
- ✓ **ويناقش الملحق الخاص بهذا المعيار قياس وإفصاح القيمة العادلة في ظل أطر إعداد التقارير المالية المختلفة وشيوع إستخدام قياسات القيمة العادلة ، وتشمل حقيقة أن التعريفات المختلفة للقيمة العادلة يمكن أن توجد في هذه الأطر.**
- ✓ أن **المفهوم الأساسي لقياس القيمة العادلة** في معظم أطر إعداد التقارير المالية مبنى على إفتراض أن المنشأة مستمرة بدون أي نية أو حاجة للتصفية أو تقليص حجم عملياتها بصورة هامة، أو القيام بمعاملة بشروط معاكسة. ومع ذلك فإن المنشأة تكون بحاجة لأن تدرس وضعها الاقتصادي أو التشغيلي عند تحديد القيمة العادلة لأصولها والتزاماتها إذا سمح إطار إعداد التقارير المالية المطبق لها بذلك ونص عليه.
- ✓ مثال/ يمكن أن يكون تخطيط الإدارة للتخلص من احد الأصول بطريقة سريعة لتحقيق أهداف محددة للنشاط ذو صلة بتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل.
- ✓ قد يكون قياس القيمة العادلة بسيط نسبيا لبعض الأصول أو الإلتزامات، مثل الأصول التي يتم شرائها وبيعها في الأسواق النشطة والمفتوحة التي توفر معلومات متاحة وموثوق فيها عن الأسعار التي تتم بها عملية التبادل الفعلية.
- ✓ ويمكن أن يكون قياس القيمة العادلة للأصول أو الالتزامات الأخرى أكثر تعقيداً.
- ✓ فقد لا يكون لأحد الأصول المحددة سوق نشط أو يتمتع بخصائصه مما يجعل من الضروري القيام بتقدير قيمته العادلة (مثل الاستثمارات العقارية، أو أداة مالية مشتقة معقدة). و يمكن تحقيق تقدير القيمة العادلة من خلال استخدام نموذج التقييم (مثل، النموذج المبني على تقدير وخصم التدفقات النقدية المستقبلية) أو عن طريق استخدام احد الخبراء، مثل الخبير المثمن المستقل.

تفهم إجراءات المنشاة فى تحديد قياسات و إفصاحات القيمة العادلة وأنشطة الرقابة ذات الصلة وتقييم الخطر

- ✓ كجزء من تفهم المنشأة وبيئتها، بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها، ينبغي على المراقب أن يتفهم إجراءات المنشأة لتحديد قياسات وإفصاحات القيمة العادلة وأنشطة الرقابة ذات الصلة التى تكفي لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد ولتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية.
- ✓ تكون الإدارة مسئولة عن عملية إعداد التقارير المالية و المحاسبية لتحديد قياسات القيمة العادلة.
- ✓ وفي بعض الأحيان، يمكن أن يكون قياس القيمة العادلة وبالتالي الإجراءات المعدة من قبل الإدارة لتحديد القيمة العادلة بسيطة ويمكن الإعتماد عليها. ومع ذلك فإن بعض قياسات القيمة العادلة تكون أكثر تعقيداً عن غيرها بشكل متأصل وترتبط بعدم تأكد متعلق بحدوث الأحداث المستقبلية أو نتائجها، وبالتالي فإن الإفتراضات التي يمكن أن ترتبط بإستخدام الحكم الشخصي يجب أن تتم كجزء من عملية القياس.
- ✓ وتفهم المراقب لعملية القياس بما في ذلك درجة تعقيده، تساعده في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها، وذلك من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.
- ✓ للحصول على تفهم لإجراءات المنشأة لتحديد قياس القيمة العادلة والإفصاح، يدرس المراقب، على سبيل المثال:
  - أنشطة الرقابة ذات الصلة على العملية المستخدمة لتحديد قياس القيمة العادلة.
  - مدى خبرة الأشخاص الذين يحددون قياسات القيمة العادلة.
  - مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات فى التقييم .
  - أنواع الحسابات أو المعاملات التي تتطلب قياسات أو إفصاحات القيمة العادلة.
  - مدى إعتماد المنشأة على منشأة خدمية لتوفير قياسات للقيمة العادلة أو البيانات التي تدعم القياس.
  - مدى إستعانة المنشأة بعمل الخبراء في تحديد قياسات و إفصاحات القيمة العادلة.
  - إفتراضات الإدارة الهامة المستخدمة في تحديد القيمة العادلة.
  - المستندات التي تؤيد إفتراضات الإدارة.
  - الأساليب المستخدمة لتطبيق وتطوير إفتراضات الإدارة لمتابعة التغييرات في هذه الإفتراضات.
  - النزاهة في تغيير أنظمة الرقابة وإجراءات الأمن لنماذج التقييم ونظم المعلومات ذات الصلة، بما في ذلك إجراءات الاعتماد.
  - أنظمة الرقابة على إتساق وتوقيتات ومصداقية المعلومات المستخدمة فى نماذج التقييم.
- ✓ بعد تفهم المراقب لإجراءات المنشأة لتحديد قياسات وإفصاحات القيمة العادلة، ينبغي عليه تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد المرتبط بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية.
- ✓ أن الدرجة التي تكون فيها قياسات وإفصاحات القيمة العادلة عرضة للتحريف تعتبر خطراً متأصلاً وبالتالي تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية على قابلية تعرض قياس القيمة العادلة للتحريف وما إذا كانت عملية تحديد قياس القيمة العادلة عملية سهلة أم معقدة نسبياً.
- ✓ وحيث أن تحديد القيمة العادلة غالبا ما يشمل أحكاما تقديرية تتخذها الإدارة ، فيمكن أن يؤثر هذا على طبيعة الأنشطة الرقابية التي يمكن تنفيذها. و يمكن أن تتزايد قابلية تعرض قياس القيمة العادلة للتحريف أيضا عندما تصبح المتطلبات المحاسبية والمالية لقياس القيمة العادلة أكثر تعقيدا. فيضع المراقب في اعتباره المحددات المتأصلة لأنظمة الرقابة في هذه الظروف عند تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر.

تقييم مدى ملاءمة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة

- ✓ يجب على المراقب أن يقوم بتقييم ما إذا كانت قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية متسقة مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق فى المنشأة.
- ✓ يُستخدم تفهم المراقب لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق ومعرفته بالنشاط والصناعة مع نتائج إجراءات المراجعة الأخرى، لتقييم ما إذا كانت طريقة حساب الأصول أو الالتزامات التي تتطلب قياسات للقيمة العادلة ملائمة، وما إذا كانت الافصاحات المتعلقة بقياسات القيمة العادلة وعدم التأكد المرتبط بها ملائمة في ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة.
- ✓ يعتمد تقييم مدى ملائمة قياسات القيمة العادلة فى المنشأة في ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبق وتقييم أدلة المراجعة جزئياً على معرفة المراقب لطبيعة النشاط. وبصفة خاصة عندما تكون الأصول أو الالتزامات أو طريقة التقييم معقدة للغاية.
- ✓ إذا حدد إطار إعداد التقارير المالية المطبق طريقة قياس القيمة العادلة، مثل إستخدام أسعار السوق المعلنة لتقييم الأوراق المالية القابلة للتسويق بدلاً من نموذج للتقييم، فعلي المراقب دراسة ما إذا كانت قياسات القيمة العادلة قد تمت بهذه الطريقة.
- ✓ تفترض بعض أطر إعداد التقارير المالية أن القيمة العادلة يمكن قياسها بطريقة يعتمد عليها بالنسبة للأصول أو الإلتزامات، وفي بعض الحالات لا يتحقق هذا الإفتراض عندما لا يكون لأحد الأصول أو الإلتزامات سعراً سوقياً معروضاً في أحد الأسواق النشطة في نفس الوقت قد تكون فيه الطرق الأخرى لتقدير القيمة العادلة بشكل مقبول غير ملائمة أو غير ناجحة بصورة واضحة.
- ✓ وعندما تقرر الإدارة عدم تحقق إفتراض أن القيمة العادلة يمكن تحديدها بطريقة يعتمد عليها، يكون على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لدعم مثل هذا التحديد، وما إذا كان البند قد تم حسابه بطريقة سليمة في ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- ✓ ينبغي على المراقب الحصول على أدلة عن نوايا الإدارة لتنفيذ أسلوب عمل محدد ، متى كان ذلك متعلقا بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة في ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبق وأن يدرس مدى قدرتها على فعل ذلك.
- ✓ تعتبر بعض أطر إعداد التقارير المالية، أن نية الإدارة فيما يخص أحد الأصول أو الالتزامات هي معيارا لتحديد متطلبات القياس، والعرض، والإفصاح، وكيفية إدخال التغييرات في القيمة العادلة في القوائم المالية. وحيث أن مدى أدلة المراجعة التي يجب الحصول عليها عن نية الإدارة تعتبر أمرا يرجع للحكم المهني، فمن المعتاد أن تشمل إجراءات المراقب استفسارات من الإدارة ، مع توثيق ملائم للردود وذلك مثل:
  - ●دراسة التاريخ السابق للإدارة في تنفيذ أهدافها المقررة وذلك فيما يخص الأصول و الإلتزامات.
  - ●فحص الخطط المكتوبة والمستندات الأخرى ، وتشمل متى كان متوفراً، الموازنات، ومحاضر الإجتماعات وغيرها.
  - ●دراسة أسباب الإدارة المعلنة لاختيار أسلوب عمل معين.
  - ●دراسة قدرة الإدارة على تنفيذ أسلوب عمل معين، في ظل الظروف الإقتصادية للمنشأة، بما في ذلك تأثيرها على إرتباطاتها التعاقدية.
- ✓ تقييم ما إذا كانت طريقة قياس القيمة العادلة مناسبة في ظل الظروف القائمة تتطلب استخدام الحكم المهني. وعندما تختار الإدارة إحدى طرق التقييم المحددة من الطرق البديلة المتوفرة في ظل إطار إعداد التقارير المالية للمنشأة، يحصل المراقب على تفهم لمنطق الإدارة في اختيارها وذلك بمناقشة الإدارة في أسبابها لاختيار طريقة التقييم، و يدرس المراقب ما إذا كانت:

(أ) الإدارة قد قامت بتقييم كافٍ وتطبيق مناسب للمقاييس ـ إن وجدت ـ الواردة في إطار إعداد التقارير المالية المطبق لتأييد الطريقة المختارة للتقييم.

و(ب) طريقة التقييم ملائمة للظروف مع الأخذ في الاعتبار طبيعة الأصل أو الالتزام محل التقييم وإطار إعداد التقارير المالية المطبق فى المنشأة.

و(ج) طريقة التقييم تناسب النشاط والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة.

- ✓ يمكن أن تتوصل الإدارة إلى أن أساليب التقييم المختلفة تسفر عن مجموعة من قياسات للقيمة العادلة التى تختلف اختلافا جوهريا. وفي مثل هذه الحالات، يقوم المراقب بتقييم كيفية قيام المنشأة بدراسة أسباب هذه الفروق عند وضع قياسات القيمة العادلة لديها.
- ✓ **يتعين على المراقب تقييم ما إذا كان أسلوب المنشأة لتقدير القيمة العادلة يطبق بثبات.**
- ✓ بمجرد اختيار الإدارة لأحد الأساليب المحددة للتقييم، يقوم المراقب بتقييم ما إذا كانت المنشأة قد قامت بتطبيق أسس قياس القيمة العادلة بثبات، وإن تم ذلك، يقوم بتقييم، ما إذا كان هذا الثبات يأخذ في الحسبان مراعاة التغييرات المحتملة في البيئة أو في الظروف التي تؤثر على المنشأة أو التغيرات في متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة.
- ✓ أما في حالة قيام الإدارة بتغيير طريقة التقييم ، يدرس المراقب مدى منطقية مبررات الإدارة لتعديل طريقة التقييم باعتبار أنها توفر أسس أكثر ملائمة للقياس، أو ما إذا كانت التغييرات مدعومة بتغيير في متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة أو تغيير في الظروف.

استخدام عمل خبير

- ✓ يجب على المراقب تحديد مدى الحاجة لاستخدام خبير.
- ✓ إذا كان استخدام مثل هذا الخبير مخططا له، فيجب على المراقب أن يحصل على أدلة مراجعة كافية وملائمة لإثبات أن مثل هذا العمل مناسبا لغرض المراجعة.
- ✓ عند التخطيط لاستخدام عمل الخبير، يدرس المراقب ما إذا كان تفهم الخبير لتعريف القيمة العادلة والأسلوب الذي سوف يستخدمه الخبير لتحديدها سيتوافق مع تلك الطريقة التي تستخدمها الإدارة ومع متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وبالتالي فإن المراقب يقوم بدراسة مثل هذه الأمور، غالبا بمناقشة ومراجعة التعليمات المعطاة للخبير أو عند قراءة تقرير الخبير.
- ✓ يقوم المراقب بتقييم ملائمة عمل الخبير كدليل للمراجعة، وبينما تكون معقولية الافتراضات ومدى وسلامة الطرق المستخدمة وتطبيقها هي مسئولية الخبير، فإن المراقب يحصل على تفهم للافتراضات المؤثرة والهامة والطرق المستخدمة ، و يقوم بدراسة ما إذا كانت ملائمة ، وكاملة ومعقولة ، وذلك استنادا على معرفة المراقب بالنشاط ونتائج إجراءات المراجعة الأخرى . وغالبا ما يقوم المراقب بدراسة هذه الأمور بمناقشتها مع الخبير.

إجراءات المراجعة التي تتعامل مع خطر التحريف الهام والمؤثر في قياسات وإفصاحات المنشاة للقيمة العادلة

- ✓ يتعين على المراقب أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها للتأكيدات المرتبطة بقياسات المنشأة للقيمة العادلة و الإفصاح عنها .
- ✓ يمكن أن تتنوع إجراءات المراقب بدرجة كبيرة فى الطبيعة والتوقيت والمدى بسبب تباين قياسات القيمة العادلة ما بين البسيط والمعقد. ومثال ذلك يمكن أن تتكون إجراءات التحقيق المرتبطة بقياسات القيمة العادلة من الأتي:
  (أ) إختبار الافتراضات الهامة للإدارة و نموذج التقييم والبيانات الأساسية.
  أو(ب) عمل تقديرات مستقلة للقيمة العادلة من أجل إثبات صحة وملاءمة قياسات القيمة العادلة.
  أو(ج) دراسة تأثير الأحداث اللاحقة على قياس القيمة العادلة والإفصاح.

- ✓ أن وجود أسعار منشورة للأدوات المالية في أحد الأسواق النشطة بصورة اعتيادية أفضل دليل لمراجعة القيمة العادلة. وهناك بعض قياسات القيمة العادلة التى تكون معقدة بطبيعتها . وينشأ هذا التعقيد إما بسبب طبيعة البند الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة أو بسبب طريقة التقييم المطلوبة بواسطة إطار إعداد التقارير المالية المطبق أو التي اختارتها الإدارة. وعادة ما تتصف القياسات المعقدة للقيمة العادلة بعدم التأكد بصورة كبيرة فيما يخص مصداقية عملية القياس. ويمكن أن يكون عدم التأكد بدرجة أكبر نتيجة لما يلى:

●طول فترة التنبؤ.

●عدد الإفتراضات الهامة والمعقدة المصاحبة للعملية.

●وجود درجة عالية من عدم الموضوعية التى تصاحب الافتراضات والعوامل المستخدمة في العملية.

●وجود درجة عالية من عدم التأكد تصاحب الحدوث المستقبلي المفترض أو تحقق النتائج المبنية على الإفتراضات المستخدمة.

●النقص في البيانات الموضوعية نتيجة لاستخدام عناصر تقديرية بدرجة كبيرة.

- ✓ تساعد درجة تفهم المراقب لعملية القياس، وما تشمله من تعقيد، على إرشاده لتحديد طبيعة و توقيت ومدى إجراءات المراجعة التي يجب تنفيذها. والاعتبارات التالية هي أمثلة لما يمكن أن يحدث أثناء عمل إجراءات المراجعة:

●يتطلب استخدام عرض أسعار للحصول على أدلة مراجعة عن التقييم تفهم الظروف التي صاحبت عرض الأسعار.

مثال/ عندما يُحتفظ بالأوراق المالية المقيدة بالبورصة لأغراض الاستثمار فإن التقييم على أساس السعر المعلن بالسوق يمكن أن يتطلب عمل تسويات تحت إطار إعداد التقارير المالية المطبقة فى المنشأة إذا كانت هذه الاستثمارات كبيرة فى الحجم أو تخضع لقيود على قابليتها للتسويق.

●عند استخدام أدلة المراجعة التى يوفرها الغير ، يضع المراقب في اعتباره مدى مصداقيتها.

مثال، عند الحصول على معلومات من خلال استخدام المصادقات الخارجية، يدرس المراقب كفاءة مرسل الرد واستقلاليته و سلطته للرد ومعرفته بالأمر الذي تتم المصادقة عليه وموضوعيته وذلك حتى يطمئن المراقب إلى مصداقية الأدلة. ويتنوع مدى إجراءات المراجعة طبقا لخطر التحريف الهام و المؤثر المصاحب لقياسات القيمة العادلة والذى تم تقييمه.

●يمكن الحصول على أدلة المراجعة التي تؤيد قياسات القيمة العادلة – مثل تلك التي تتم بواسطة أحد المثمنين المستقلين.

وفي هذه الحالة يحصل المراقب على أدلة مراجعة تثبت أن الإدارة قد وضعت في حسبانها تأثير الأحداث والمعاملات والتغير في الظروف التي حدثت ما بين تاريخ قياس القيمة العادلة وتاريخ القوائم المالية في تاريخ لا يتزامن مع التاريخ الذي تقيس وتسجل فيه المنشأة هذه المعلومات في قوائمها المالية.

●غالباً ما يتم استخدام أنواع معينة من الاستثمارات كضمانات في أدوات الدين، وتقاس مثل هذه الاستثمارات إما بالقيمة العادلة أو التى يتم تقييمها لأغراض حساب الاضمحلال المحتمل.

مثال، إذا كانت الضمانات هي عامل مهم في قياس القيمة العادلة للاستثمار أو تقييم رصيده الدفتري، فعلى المراقب أن يحصل على أدلة مراجعة كافية وملائمة تتعلق بوجود الضمان وقيمته وحقوقه وإمكانية الوصول إليه أو القدرة على تحويله ، بما فى ذلك دراسة ما إذا كان قد تم تقديم كافة المستندات المؤيدة له وأن يقوم أيضاً بدراسة ما إذا كانت الافصاحات الملائمة عن الضمانة قد تمت طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة.

●في بعض المواقف يمكن أن يكون من الضرورى القيام بإجراءات مراجعة إضافية مثل فحص الأصل بمعرفة المراقب للحصول على أدلة مراجعة كافية و ملائمة تتعلق بمدى ملائمة قياس القيمة العادلة.

مثال، فحص الاستثمارات العقارية عندما يكون ضرورياً للحصول على معلومات عن الحالة المادية الحالية للأصل المرتبطة بقيمته العادلة، أو يمكن أن يكشف فحص أحد الأوراق المالية عن قيود على إمكانية تسويقها والتي يمكن أن تؤثر بدورها على قيمتها.

إختبار الإفتراضات الهامة للإدارة ونموذج التقييم والبيانات الأساسية

- ✓ تكون درجة تفهم المراقب لمصداقية الإجراءات التى تستخدمها الإدارة لتحديد القيمة العادلة عنصرا هاما في تأييد المبالغ الناتجة ، وبالتالى تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية. والإجراء الذي يمكن الاعتماد عليه من أجل تحديد القيمة العادلة هو الإجراء الناشئ عن قياس متسق بدرجة مناسبة، ـ ومتى كان مناسباً ـ أو عن عرض القيمة العادلة و الإفصاح عنها عند استخدامها في ظروف مماثلة. وعند الحصول على أدلة المراجعة المتعلقة بقياسات القيمة العادلة للمنشأة وإفصاحاتها يقوم المراقب بتقييم الآتي:
  (أ) مدى معقولية الافتراضات التي استخدمتها الإدارة.
  و(ب) ما إذا كان قياس القيمة العادلة قد تم باستخدام نموذج مناسب ،متى أمكن ذلك .
  و(ج) ما إذا كانت الإدارة قد استخدمت المعلومات ذات الصلة والتي كانت متوفرة بطريقة معقولة في هذا الوقت.
- ✓ يمكن أن توفر أساليب التقدير والإفتراضات وإعتبارات المراقب ومقارنة قياس القيمة العادلة التي تم تحديدها في الفترات السابقة، إن وجدت، مع النتائج التي تم الحصول عليها في الفترة الحالية أدلة مراجعة على مصداقية إجراءات الإدارة. ومع ذلك يدرس المراقب أيضاً ما إذا كانت مثل هذه المقارنات وما قد ينشأ عنها من إختلافات ناتجة عن التغيرات في الظروف الإقتصادية.
- ✓ عندما يتوصل المراقب إلى وجود خطر جوهرى مرتبط بالقيمة العادلة، ينبغي عليه متى أمكن ذلك القيام بتقييم ما إذا كانت الإفتراضات الهامة التى تستخدمها الإدارة في قياس القيمة العادلة، ـ مأخوذة منفردة أو ككل ـ توفر الأساس لقياسات و إفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية للمنشأة.
- ✓ والإفتراضات هي عنصر مكمل لطرق تقييم أكثر تعقيدا وذلك مثل طرق التقييم التي تستخدم مزيجا من التقديرات للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة مع تقديرات لقيم الأصول أو الالتزامات في المستقبل المخصومة لتتناسب مع قيمتها الحالية. و يعير مراقبو الحسابات انتباها خاصا للافتراضات التى يحتويها أسلوب التقييم وتقييم مدى معقولية تلك الافتراضات. ومن أجل توفير أسس معقولة لقياسات وإفصاحات القيمة العادلة يجب أن تكون هذه الافتراضات ملائمة و محايدة ويعتمد عليها وقابلة للفهم وكاملة.
- ✓ تتنوع الافتراضات المحددة طبقا لخصائص الأصل أو الالتزام محل التقييم وطريقة التقييم المستخدمة.
- ✓ عادة ما يتم دعم الافتراضات بأنواع مختلفة من أدلة المراجعة من المصادر الداخلية والخارجية والتي توفر دعم موضوعي للافتراضات المستخدمة. ويقوم المراقب بتقييم المصدر ومدى مصداقية أدلة المراجعة التى تؤيد افتراضات الإدارة بما فى ذلك دراسة الإفتراضات في ضوء المعلومات التاريخية وتقييم ما إذا كانت مبنية على خطط تستوعبها القدرة الإنتاجية للمنشأة.
- ✓ يتم أداء إجراءات المراجعة المتعلقة بافتراضات الإدارة في سياق مراجعة القوائم المالية للمنشأة، ولا تهدف مثل هذه الإجراءات إلى الحصول على أدلة مراجعة كافية و ملائمة لإبداء رأي عن الافتراضات نفسها. وبدلا من ذلك يقوم المراقب بأداء إجراءات المراجعة ليرى ما إذا كانت الافتراضات توفر أسس معقولة في قياس القيمة العادلة في سياق أعمال المراجعة للقوائم المالية المأخوذة ككل.
- ✓ يتطلب تحديد هذه الافتراضات التي تمثل عنصراً هاماً بالنسبة لقياس القيمة العادلة،قيام الإدارة بممارسة الحكم الشخصى ويقوم المراقب بتركيز اهتمامه على الافتراضات الهامة. وعموما فإن الافتراضات الهامة تغطي أمورا تؤثر تأثيرا هاما و مؤثرا على قياس القيمة العادلة ويمكن أن تكون هذه الأمور:
  (أ) الحساسية للتغير أو عدم التأكد في المبلغ أو في الطبيعة. وعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون الافتراضات الخاصة بأسعار الفائدة قصيرة الأجل أقل عرضه للتغيير الشديد مقارنة بالافتراضات الخاصة بمعدلات الفائدة طويلة الأجل.
  (ب) إحتمالية التطبيق الخاطئ أو التحيز.

- ✓ يضع المراقب في حسبانه حساسية التقييم للتغيرات في الافتراضات الهامة، وهي تشمل ظروف السوق التي يمكن أن تؤثر على القيمة. وحيثما يكون ملائما، فإن المراقب يقوم بتشجيع الإدارة على استخدام مثل هذه التقنيات مثل تحليل الحساسية للمساعدة في تحديد حساسية الافتراضات بصفة خاصة. وعند عدم وجود مثل هذا التحليل الذي تقوم به الإدارة، يدرس المراقب ما إذا كان سيقوم بتوظيف مثل هذه التقنيات. كما يدرس المراقب أيضا ما إذا كان عدم التأكد المواكب لقياس القيمة العادلة أو النقص في البيانات الموضوعية يمكن أن يجعله غير قادر على التقييم المعقول بموجب إطار التقارير المالية المطبق للمنشأة.
- ✓ يرتبط التفكير فيما إذا كانت الافتراضات توفر أساس معقول ومناسب لقياسات القيمة العادلة ،بمجموعة الافتراضات معاً إلى جانب كل افتراض على حده. و تعتمد الافتراضات على بعضها البعض بشكل متكرر، و بالتالي يجب أن تكون متسقة داخليا. فقد يبدو احد الافتراضات المحددة معقولا عند أخذه بمفرده، فى حين أنه لا يبدو مناسباً عند إستخدامه مقترناً مع إفتراضات أخرى.
- ✓ الإفتراضات التي يقوم عليها قياس القيمة العادلة تعكس في العادة النتائج التى تتوقعها الإدارة من الإستراتيجيات والأهداف المحددة. وحتى تكون تلك الإفتراضات منطقية و معقولة، سواء تم أخذها بمفردها أو ككل، يجب أيضا أن تكون واقعية ومتسقة مع:
  - (أ) البيئة الاقتصادية العامة والظروف الاقتصادية للمنشأة.
  - و(ب) خطط المنشأة.
  - و(ج) الافتراضات التى تم افتراضها في الفترات السابقة ، متى كانت مناسبة وصحيحة.
  - و(د) خبرة المنشأة السابقة ، أو الظروف السابقة التي عايشتها إلى المدى الذى يمكن تطبيقه حالياً.
  - و(هـ) الأمور الأخرى المرتبطة بالقوائم المالية، على سبيل المثال، الافتراضات التى تستخدمها الإدارة في التقديرات المحاسبية لحسابات القوائم المالية بخلاف المرتبطة بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة.
  - و(و) الخطر المصاحب للتدفقات النقدية، بما في ذلك التنوع المحتمل للتدفقات النقدية والتأثيرات المرتبطة بها على معدل الخصم.
- ✓ إذا إعتمدت الإدارة على المعلومات المالية التاريخية في الوصول إلى الافتراضات ، يدرس المراقب مدى تبرير مثل هذا الاعتماد. ومع ذلك، يمكن ألا تكون المعلومات التاريخية عاكسه للظروف أو الأحداث في المستقبل، عندما يكون فى نية الإدارة مثلاً ممارسة نشاط جديد أو عندما يحدث تغيير في الظروف.
- ✓ بالنسبة للبنود التي قامت المنشأة بتقييمها باستخدام نموذج تقييم، لايتوقع من المراقب أن يستخدم حكمه الشخصى ليحل محل ما قامت به إدارة المنشأة. وبدلاً من ذلك، يقوم المراقب بفحص النموذج ويقوم بتقييم ما إذا كان النموذج ملائماً وما إذا كانت الإفتراضات المستخدمة مناسبة.
- ✓ ينبغي على المراقب أن يقوم بأداء إجراءات مراجعة على البيانات المستخدمة لعمل قياسات وإفصاحات القيمة العادلة وتقييم ما إذا كان قد تم تحديد قياس القيمة العادلة تحديدا ملائما استنادا على مثل هذه البيانات وعلى إفتراضات الإدارة.
- ✓ يقوم المراقب بتقييم ما إذا كانت البيانات التي تستند عليها قياسات القيمة العادلة، بما فى ذلك البيانات المستخدمة في عمل الخبير دقيقة وكاملة وذات صلة بالموضوع ، وما إذا كان قد تم تحديد قياس القيمة العادلة بصورة ملائمة باستخدام مثل هذه البيانات وافتراضات الإدارة. كما أن إجراءات المراقب يمكن أن تشمل أيضاً، على سبيل المثال، إجراءات مثل التأكد من صحة مصدر البيانات وإعادة الحساب ومراجعة المعلومات من أجل الاتساق الداخلي ، ويشمل ذلك ما إذا كانت مثل هذه المعلومات تتوافق مع رغبة الإدارة في تنفيذ طرق عمل محددة.

عمل تقديرات مستقلة للقيمة العادلة لأغراض تدعيم تقديرات الإدارة

- ✓ يمكن للمراقب أن يقوم بعمل تقدير مستقل للقيمة العادلة وذلك لتدعيم قياس المنشأة للقيمة العادلة بإستخدام افتراضات الإدارة ويقوم المراقب بتقييم هذه الافتراضات. وبدلاً من إستخدام افتراضات الإدارة يمكن أن يقوم المراقب بوضع افتراضات منفصلة وذلك لمقارنة النتائج المستخرجة بقياس الإدارة للقيمة العادلة. و بالرغم من ذلك ،ففي هذا الموقف يجب على المراقب أن يتفهم افتراضات الإدارة.

الأحـداث اللاحقة

- ✓ يتعين على المراقب أن يضع في اعتباره تأثير الأحداث اللاحقة على قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية.
- ✓ يمكن أن توفر المعاملات والأحداث التي تحدث بعد نهاية الفترة، ولكن تكون قبل اكتمال أعمال المراجعة، أدلة مراجعة مناسبة فيما يخص قياس القيمة العادلة الذى قامت به الإدارة.
- ✓ في الفترة التي تلي تاريخ القوائم المالية، يمكن أن تتغير الظروف عن تلك الموجودة في نهاية الفترة. لذلك يمكن أن تعكس معلومات القيمة العادلة التى يتم الحصول عليها بعد نهاية الفترة الأحداث التى تقع بعد نهاية الفترة وليست الظروف الموجودة في تاريخ الميزانية.

الإفصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة

- ✓ يجب على المراقب أن يقوم بتقييم ما إذا كانت الافصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة والتي قامت بها المنشأة تستوفي متطلبات إطار إعداد التقارير المالية.
- ✓ يعتبر الإفصاح عن بيانات القيمة العادلة جانب هام من جوانب القوائم المالية في كثير من أطر إعداد التقارير المالية.
- ✓ عند مراجعة قياس القيمة العادلة وما يرتبط بها من افصاحات ضمن إيضاحات القوائم المالية، فمن المعتاد بالنسبة للمراقب أن يقوم بالضرورة بأداء نفس أنواع إجراءات المراجعة مثل تلك المستخدمة في مراجعة قياس القيمة العادلة التى تم الاعتراف بها في القوائم المالية. ويحصل المراقب على أدلة مراجعة كافية و ملائمة على أن مبادئ التقييم مناسبة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية فى المنشأة ويتم تطبيقها باستمرار، ويتم الإفصاح عن طريقة التقدير والافتراضات الهامة المستخدمة بطريقة ملائمة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. وعلى المراقب دراسة ما إذا كانت المعلومات المفصح عنها طواعية غير مناسبة في سياق القوائم المالية.
- ✓ يقوم المراقب أيضاً بتقييم ما إذا كانت المنشأة قد قامت بعمل افصاحات ملائمة عن معلومات القيمة العادلة كما يتطلبه إطار إعداد التقارير المالية فيها. وإن كان أحد البنود يحتوى على درجة عالية من عدم التأكد في القياس، يقوم المراقب بتقييم ما إذا كانت الافصاحات كافية لإخطار المستخدمين بعدم التأكد المذكور.
- ✓ عندما يتم حذف إفصاح لمعلومات القيمة العادلة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق بسبب أنه ليس من العملي تحديد القيمة العادلة بمصداقية كافية، يقوم المراقب بتقييم مدى كفاية الافصاحات المطلوبة في هذه الظروف.

تقييم نتائج إجراءات المراجعة

- ✓ عند عمل التقييم النهائي فيما إذا كانت قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية تتسق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق الخاص بالمنشأة، على المراقب تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وكذا مدى اتفاق هذه الأدلة مع أدلة المراجعة الأخرى والتي تم الحصول عليها وتم تقييمها أثناء عملية المراجعة.

إقرارات الإدارة

- ✓ يتعين على المراقب أن يحصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة تتعلق بمعقولية الافتراضات الهامة، بما فى ذلك ما إذا كانت تعكس بصدق نية الإدارة وقدرتها على تنفيذ بعض طرق العمل المحددة نيابة عن المنشأة متى كانت ذات صلة بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة.
- ✓ ويمكن أن تشمل إقرارات الإدارة المتعلقة بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة الموجودة في القوائم المالية أيضا إقرارات عما يلي:

- مدى ملائمة أساليب القياس، وتشمل الافتراضات المرتبطة بها ، والمستخدمة بواسطة الإدارة في تحديد القيمة العادلة ضمن إطار إعداد التقارير المالية المطبق ومدى الثبات في تطبيق هذه الطرق.
- الأسس التي تستخدمها الإدارة للتغلب على الافتراضات المرتبطة باستخدام القيمة العادلة والموضحة تحت إطار إعداد التقارير المالية الخاص بالمنشأة.
- مدى اكتمال وملائمة الافصاحات المرتبطة بالقيمة العادلة تحت إطار إعداد التقارير المالية الخاص بالمنشأة.
- ما إذا كانت الأحداث اللاحقة تتطلب تعديلات في قياسات و إفصاحات القيمة العادلة المضمنة فى القوائم المالية.

الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة

- ✓ مطلوب من المراقب أن يقوم بالإتصال بالمسئولين عن الحوكمة لإبلاغهم بأمور في المراجعة ذات أهمية للحوكمة. وبسبب عدم التأكد الذي يرتبط غالبا ببعض قياسات القيمة العادلة، فإن التأثير المحتمل لأي من الأخطار الهامة على القوائم المالية يمكن أن يمثل أهمية للحوكمة.
- ✓ مثال/ نجد أن المراقب يدرس توصيل طبيعة الإفتراضات الهامة المستخدمة في قياس القيمة العادلة، ودرجة عدم الموضوعية المتعلقة بوضع الإفتراضات، والأهمية النسبية للبنود التي يتم قياسها بالقيمة العادلة بالنسبة للقوائم المالية ككل للمسئولين عن الحوكمة.

ملحق

قياسات وإفصاحات القيمة العادلة طبقاً لأطر عمل التقارير المالية المختلفة

١- تتطلب أطر إعداد التقارير المالية المختلفة أو تسمح بتنوع في قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية. كما أنها تختلف في مستوى الإرشادات التي توفرها على أساس قياس الأصول أو الالتزامات أو الافصاحات ذات الصلة. وبعض أطر إعداد التقارير المالية تعطى إرشادات توجيهية ، بينما الأخرى تعطى إرشادات عامة، وبعضا منها لا يعطى أية إرشادات على الإطلاق وبالإضافة لذلك توجد أيضا بعض ممارسات قياس القيمة العادلة و الإفصاح الخاص بنشاط ما.

٢- يمكن أن توجد تعريفات مختلفة للقيمة العادلة فيما بين أطر إعداد التقارير المالية، أو من اجل أصول أو التزامات أو افصاحات مختلفة داخل إطار عمل محدد، وعلى سبيل المثال نجد معيار المحاسبة المصري رقم (٢٦) " الأدوات المالية الاعتراف والقياس" يعرف القيمة العادلة على أنها "القيمة التى يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة فى التبادل و على بينة من الحقائق و يتعاملان بإرادة حرة ". وعادة ما يفترض مفهوم القيمة العادلة أن المعاملة حالية ، وليست عن تسوية في وقت سابق أو في المستقبل، وبالتالي فإن عملية قياس القيمة العادلة يمكن أن تكون عبارة عن بحث عن السعر المقدر الذي يتم به إجراء مثل هذه المعاملة. وبالإضافة لذلك ، يمكن أن تستخدم أطر إعداد التقارير المالية المختلفة مصطلحات مثل "القيمة الخاصة بمنشأة ما" أو "القيمة الإستخدامية " أو مصطلحات مشابهة ، ولكنها ما تزال تقع ضمن مفهوم القيمة العادلة في معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٥).

٣- يمكن أن تتعامل أطر العمل المختلفة للتقارير المالية مع التغييرات في قياس القيمة العادلة والتي تظهر بمرور الوقت بطرق مختلفة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يتطلب إطار إعداد تقارير مالية محدد أن تنعكس أية تغييرات في قياس القيمة العادلة لأصول أو التزامات مباشرة على حقوق الملكية، بينما تنعكس مثل هذه التغييرات على قائمة الدخل تحت إطار عمل آخر. وفي بعض أطر العمل، نجد أن تحديد استخدامات حسابات القيمة العادلة وكيفية تطبيقها يتأثر بنية الإدارة لتنفيذ أسلوب عمل معين وذلك فيما يخص الأصل أو الالتزام المحدد.

٤- يمكن أن تتطلب أطر إعداد التقارير المالية قياسات وإفصاحات محددة للقيمة العادلة وتصفها أو تسمح بها بدرجات مختلفة. وقد تحتوى أطر إعداد التقارير المالية على:

* وصف متطلبات القياس والعرض والإفصاح من اجل معلومات محددة مدرجة في القوائم المالية أو من اجل المعلومات المفصح عنها في ايضاحات القوائم المالية أو تم تقديمها على أنها معلومات تكميلية.

أو* السماح بقياسات معينة باستخدام القيمة العادلة حسب اختيار المنشأة أو عند تلبية متطلبات معيار معين.

أو* وصف طريقة محددة لتحديد القيمة العادلة من خلال استخدام تقييم مستقل مثلاً أو طرق محددة لاستخدام التدفقات النقدية المخصومة .

أو* السماح باختيار أسلوب تحديد القيمة العادلة من بين عدة بدائل (قد يوفرها وقد لا يوفرها إطار إعداد التقارير المالية).

أو* لا توفر إرشادات عن قياسات أو افصاحات القيمة العادلة، بخلاف الاستخدامات المتعارف عليها من خلال العادات أو الممارسات، مثل ممارسة نشاط معين.

٥- بعض أطر إعداد التقارير المالية تفترض أن القيمة العادلة يمكن أن تقاس بمصداقية للأصول أو الالتزامات كمطلب أساسي إما من أجل الطلب أو السماح لقياسات أوإفصاحات القيمة العادلة. وفي بعض الحالات قد لا يتحقق هذا الافتراض عندما لا يكون هناك سعر سوق معروض لأي أصل أو التزام في احد الأسواق النشطة والذي من اجله تكون الأساليب المختلفة لقياس القيمة العادلة بطريقة مناسبة غير ملائمة أو غير ناجحة.

٦- تتطلب بعض أطر إعداد التقارير المالية تسويات محددة أو تعديلات في معلومات التقييم أو اعتبارات أخرى تكون خاصة بأصل أو التزام محدد. وكمثال نجد أن المحاسبة عن الاستثمارات العقارية يمكن أن تتطلب عمل تسويات فى القيمة السوقية ، ذلك مثل تسويات للتكاليف المقدرة عند البيع و تسويات مرتبطة بحالة وموقع العقار، وأمور أخرى. وبالمثل إذا كان سوق احد الأصول المعينة سوق غير نشط فيجب تسوية أو تعديل الأسعار المعلنة للوصول إلى قياس مناسب أو إلى قيمة عادلة. ومثال لذلك ألا تكون أسعار السوق التي تم الحصول عليها مؤشرا عن القيمة العادلة إذا كان هناك نشاط غير متكرر في السوق ، أو أن السوق غير مؤسس جيدا أو أن أحجاما صغيرة من الوحدات يتم تداولها مقارنة بالعدد الكلي للوحدات المتداولة الموجودة. وعليه، فمثل هذه الأسعار يمكن ان تكون بحاجة إلى التسوية و التعديل. وقد تكون هناك حاجة إلى مصادر بديلة لمعلومات السوق لعمل مثل هذه التسويات أو التعديلات.

تزايد استخدام قياسات القيمة العادلة

٧- أصبحت القياسات والإفصاحات المبنية على القيمة العادلة تتزايد بشكل مطرد في أطر إعداد التقارير المالية. والقيم العادلة يمكن أن تظهر في القوائم المالية وتؤثر عليها، بعدة طرق، بما في ذلك قياس ما يلي بالقيمة العادلة:

* أصول أو التزامات محددة مثل الأوراق المالية القابلة للتسويق أو الالتزامات من اجل تسوية التزام بموجب احد الأدوات المالية ، سواء كان ذلك روتينياً أو بطريقة دورية "سعر السوق" Market - to - Market.
* عناصر محددة من حقوق الملكية ، على سبيل المثال عند المحاسبة عن الاعتراف وقياس و عرض أدوات مالية معينة لها خصائص حقوق الملكية ، مثل السند القابل للتحويل بمعرفة حامله إلى أسهم عادية للمصدر.
* أصول أو التزامات محددة تم اقتنائها فى عملية تجميع أعمال فمثلاً التحديد الأولى للشهرة والناشئة عن شراء احد المنشآت في عملية تجميع أعمال عادة ما تحسب على أساس قياس القيمة العادلة للأصول و الالتزامات المحددة والمملوكة والقيمة العادلة للمقابل المدفوع.
* أصول أو التزامات محددة تمت تسويتها للقيمة العادلة على أساس مرة واحدة. يمكن أن تتطلب بعض أطر إعداد التقارير المالية استخدام قياسات القيمة العادلة من اجل تحديد قيمة احد التسويات لأحد الأصول أو إلى مجموعة من الأصول كجزء من تحديد اضمحلال الأصل، وعلى سبيل المثال اختبار اضمحلال قيمة الشهرة المقتناة في عملية تجميع أعمال على أساس القيمة العادلة لأحد المنشآت العاملة المحددة أو الوحدة المصدرة للتقارير، ثم يتم توزيع القيمة على أصول و التزامات المنشأة أو وحداتها والقيمة التي تم تعيينها من ضمن مجموعة أصول المنشأة وذلك لكي يتم مقارنة الشهرة المحسوبة مع الشهرة المسجلة.
* تجميع الأصول و الالتزامات. في بعض الظروف يتطلب قياس احد فئات أو مجموعات الأصول أو الالتزامات تجميع للقيمة العادلة لبعض الأصول أو الالتزامات المنفردة في هذه الفئة أو المجموعة. فعلى سبيل المثال في ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة ، فإن قياس محفظة القروض المتنوعة يمكن أن تتحدد على أساس القيمة العادلة لبعض الفئات من القروض التي تشكل المحفظة.
* المعاملات التي تشمل تبادل الأصول بين الأطراف المستقلة بدون أي مقابل نقدي. على سبيل المثال، استبدال تجهيزات احد المصانع في خطوط نشاط مختلفة بدون مقابل مالي.
* المعلومات المفصح عنها في إيضاحات القوائم المالية أو المقدمة كمعلومات إضافية ، ولكنها غير معترف بها في القوائم المالية.

معيار المراجعة المصرى رقم (٥٥٠)
الأطراف ذوي العلاقة

معيار (٥٥٠) الاطراف ذوى العلاقة

١- التمهيد

١- تعريف "الاطراف ذوى العلاقة":
يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة إذا:
(أ) - كان يسيطر ، أو تحت سيطرة ، أو تحت سيطرة مشتركة للمنشأة
أو- له نصيب فى المنشأة مما يعطيه حق التأثير الهام على المنشأة .
أو- له سيطرة مشتركة
(ب) كان مشروعاً مشتركاً و المنشأة شريك فى هذا المشروع. أو
(ج) كان عضواً أساسياً فى الإدارة العليا. أو
(د) كان عضواً قريباً لعائلة شخص تم ذكره فى (أ) و (ج).أو
أو(ه) كان نظاماً مستقلاً عن المنشأة لمزايا و معاشات التقاعد لصالح العاملين

٢- المقصود "بمعاملات الاطراف ذوى العلاقة":
هى تبادل الموارد أو الخدمات أو الالتزامات فيما بين الاطراف بغض النظر عن المقابل الذى تم تحمله لهذا التبادل

٢- أسباب احتياج المراقب إلى التعرف على الأطراف ذوى العلاقة والمعاملات معها:

١- التأكد من الافصاح عن تلك الاطراف والمعاملات معها طبقا لمعيار المحاسبة المصرى (١٥).
٢- تأثير العلاقة مع هذه الاطراف على مصداقية أدلة المراجعة
٣- تأثير تلك العلاقة على القوائم المالية والاخص فيما يتعلق بقانون الضرائب فى حالة وجود هذه العلاقة.
٤- الدوافع غير العادية لإجراء المعاملات مع الاطراف ذوى العلاقة والتى قد يكون بينها الغش والتدليس.
٥- المعاملات التى قد يختلف جوهرها عن شكلها.
٦- قدلا يكون النظام المحاسبى مصمماً بصورة تكشف عن عمليات الاطراف ذات العلاقة.

٣- الاجراءات التى يقوم بها المراقب لتحديد الاطراف ذوى العلاقة

١- التعرف على النظام المتبع بالمنشأة لتحديد الاطراف ذوى العلاقة.
٢- فحص محاضر مجلس الادارة واجتماعات المساهمين.
٣- فحص المعاملات الكبيرة أو غير العادية او التى لا تتفق مع طبيعة النشاط.
٤- فحص اوراق عمل السنة السابقة.
٥- الاستفسار من الادارة عن مدى وجود أطراف ذات علاقة بالمنشأة .
٦- فحص سجلات الاسهم (هيكل المساهمين)
٧- فحص المراسلات مع البنوك والمحامين ومصدقات البنوك
٨- فحص معاملات الاستثمار
٩- الاستفسار من المراجعين الداخليين أو المراجع السابق عن معلوماتهم بوجود أطراف ذوى علاقة.
١٠- فحص أى معلومات يتم إرسالها للجهات الحكومية أو الرقابية.

٤- إقرارات الادارة :

يجب على المراقب الحصول على إقرار كتابى من الادارة فيما يتعلق بالمعاملات مع الاطراف ذوى العلاقة ، وأن يتضمن هذا الاقرار الكتابى من الادارة ما يلى :
أ- اكتمال المعلومات المقدمة للمراقب والخاصة بتحديد الاطراف ذوى العلاقة
ب- ملائمة الافصاح عن الاطراف ذوى العلاقة فى القوائم المالية.

٥- استنتاجات المراجعة واعداد التقرير

* نوع التقرير الذى ينبغى على المراقب إصداره فى حالة :
أ) عدم استطاعته الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة بشأن الاطراف ذوى العلاقة والمعاملات معهم :
ب) إذا توصل الى استنتاج بأن الافصاحات عن الاطراف ذوى العلاقة والمعاملات غير كافية:
فى كلا الحالتين يجب على المراقب أن يصدر تقرير معدل.

المقدمة

- ✓ **يجب على المراقب القيام بإجراءات مراجعة مصممة للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة فيما يتعلق بقيام الإدارة بتحديد الأطراف ذوي العلاقة والإفصاح عنهم وأثر المعاملات الهامة معهم على القوائم المالية.**
- ✓ تعريف الطرف ذو العلاقة و المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة بمعيار المحاسبة المصري رقم (١٥)" الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة" هي كما يلي:

الطرف ذو العلاقة : يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة إذا:

(أ) كان الطرف بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال وسيط أو أكثر :

(١) يسيطر، أو تحت سيطرة، أو تحت سيطرة مشتركة للمنشأة (ويتضمن هذا الشركة القابضة، الشركات التابعة، الشركات الشقيقة والزميلة).

أو(٢) له نصيب فى المنشأة مما يعطيه حق التأثير الهام على المنشأة .

أو(٣) له سيطرة مشتركة على المنشأة .

أو (ب) كان شركة شقيقة للمنشأة كما تم تعريفه فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) " الاستثمارات فى الشركات الشقيقة".

أو (ج) كان مشروعاً مشتركاً و المنشأة شريك فى هذا المشروع (راجع معيار المحاسبة المصرى رقم (٢٧) الخاص بحصص الملكية فى المشروعات المشتركة) .

أو(د) كان عضواً أساسياً فى الإدارة العليا سواء للمنشأة أو شركتها القابضة .

أو(هـ) كان عضواً قريباً لعائلة شخص تم ذكره فى (أ) و (د).

أو(و) كان منشأة تحت السيطرة أو السيطرة المشتركة أو التأثير الهام لأشخاص من الفقرة (د/هـ) أعلاه بما يملكونه من قوة تصويت هامة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .

أو(ز) كان نظاماً مستقلاً عن المنشأة لمزايا و معاشات التقاعد لصالح العاملين فى المنشأة أو أى منشأة لها علاقة بالمنشأة .

معاملات الأطراف ذوى العلاقة : هى تبادل الموارد أو الخدمات أو الالتزامات فيما بين الأطراف بغض النظر عن وجود مقابل تم تحميله لهذا التبادل.

- ✓ الإدارة هي المسئولة عن تحديد والإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة والمعاملات مع هذه الأطراف. وتتطلب هذه المسئولية من الإدارة أن تضع نظام محاسبي ونظام رقابة داخلية مناسب للتأكد من أن المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة يتم تعريفها تعريفا ملائما فى نظام المعلومات ويتم الإفصاح عنها في القوائم المالية.
- ✓ يحتاج المراقب للحصول على فهم للمنشاة و بيئتها ليمكنه من تحديد الأحداث والمعاملات والممارسات التي يمكن أن ينتج عنها تحريف هام ومؤثر فيما يتعلق بالأطراف ذوى العلاقة و المعاملات مع مثل هذه الأطراف. ورغم أن وجود أطراف ذوي علاقة ومعاملات فيما بينها يعتبر من الأمور العادية في النشاط، فإن المراقب يكون في حاجة إلى التعرف عليها بسبب ما يلي:

(أ) يمكن أن يتطلب إطار إعداد التقارير المالية الإفصاح المطلوب في القوائم المالية عن علاقات أو معاملات معينة للأطراف ذوي العلاقة كما موضح بمعيار المحاسبة المصري رقم (١٥).

و(ب) يمكن أن يؤثر وجود الأطراف ذوي العلاقة والمعاملات معها على القوائم المالية. فمثلا قد تتأثر الالتزامات الضريبية والعبء الضريبي بقوانين الضرائب في التشريعات المختلفة التى تتطلب اعتبارات خاصة في حالة وجود أطراف ذوي علاقة.

و(ج) يؤثر مصدر أدلة المراجعة على تقييم المراقب لمدى مصداقيتها . وتزداد درجة الاعتماد على دليل المراجعة بالنسبة للأدلة التي يتم الحصول عليها من أو عن طريق الغير الذى لا تربطه بالمنشأة أية علاقة.

و(د) قد يكون لبعض المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة دوافع أخرى بخلاف اعتبارات النشاط العادية ، كالمشاركة في الأرباح أو حتى الغش و التدليس مثلاً.

وجود الأطراف ذوي العلاقة والإفصاح عنهم

- ✓ يجب على المراقب أن يفحص المعلومات التي حصل عليها من المسئولين عن الحوكمة و من الإدارة و المتعلقة بتحديد أسماء جميع الأطراف ذوي العلاقة المعلومة لهم. كما يجب عليه القيام بالإجراءات التالية فيما يتعلق باكتمال تلك المعلومات:

(أ) فحص أوراق عمل السنة الماضية بالنسبة لأسماء الأطراف ذوي العلاقة المعروفين.
و(ب) فحص إجراءات المنشأة لتحديد الأطراف ذوي العلاقة.
و(ج) الاستفسار عن علاقة المسئولون عن الحوكمة و الموظفون بالمنشآت الأخرى.
و(د) فحص سجلات المساهمين لتحديد أسماء المساهمين الرئيسين أو الحصول على قائمة بأسماء المساهمين الرئيسين من سجل المساهمين (إذا كان ذلك مناسبا).
و(هـ) فحص محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمسئولين عن الحوكمة وغيرها من السجلات القانونية الأخرى ذات الصلة.
و(و) الإستفسار من مراقبى الحسابات الآخرين المشتركين حالياً في المراجعة أو المراقبين السابقين بشأن معلوماتهم عن أطراف آخرين ذوي علاقة.
و(ي) فحص الإقرارات الضريبية للمنشأة والمعلومات الأخرى التي تم إرسالها للجهات التنظيمية.

- ✓ وإذا ما كان هناك وفقاً لتقدير المراقب خطر منخفض فى عدم اكتشاف أطراف ذوي علاقة أخرى هامة ، فيمكن له تعديل الإجراءات المذكورة أعلاه للمدى المناسب.
- ✓ إذا تطلب إطار إعداد التقارير المالية الإفصاح عن العلاقات مع الأطراف ذوى العلاقة، فينبغى أن يقتنع المراقب بأن الإفصاح قد تم بالصورة المناسبة.
- ✓ المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة
- ✓ يجب على المراقب فحص المعلومات التي حصل عليها من المسئولين عن الحوكمة ومن الإدارة والتي تحدد المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة، كما يجب أن يكون منتبها للمعاملات الهامة الأخرى مع الأطراف ذوي العلاقة.
- ✓ عند الحصول على فهم لنظام الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة ، يجب على المراقب أن يدرس مدى كفاءة إجراءات الرقابة على اعتماد وتسجيل المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.
- ✓ يجب على المراقب، أثناء تنفيذ المراجعة الانتباه إلى المعاملات التي تبدو غير عادية في ضوء الظروف الخاصة بكل حالة ، فقد يشير ذلك إلى وجود أطراف ذوي علاقة لم يسبق تحديدهم. ومن أمثلة ذلك ما يلي:
  * معاملات تتضمن شروط تجارية غير عادية كالأسعار ومعدلات الفوائد والضمانات وشروط السداد.
  * معاملات تفتقد لسبب منطقي لحدوثها.
  * معاملات يختلف جوهرها عن شكلها.
  * معاملات عولجت بطريقة غير معتادة.
  * معاملات ذات مبالغ هامة أو ذات حجم كبير مع عملاء أو موردين بالمقارنة بغيرهم.
  * معاملات غير مثبتة كأداء الإدارة لبعض الخدمات بدون مقابل.
- ✓ يقوم المراقب، أثناء تنفيذ المراجعة بإجراء بعض الإختبارات التي تؤدي إلى إكتشاف وجود معاملات مع أطراف ذوي علاقة. مثال:
  * إجراء اختبارات تفصيلية للمعاملات والأرصدة.
  * فحص محاضر اجتماعات الجمعية العامة واجتماعات المسئولين عن الحوكمة.
  * فحص السجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات الكبيرة أو الأرصدة غير العادية مع إعطاء عناية خاصة للمعاملات المسجلة قرب أو في نهاية الفترة المالية.
  * فحص مصادقات القروض المدينة والدائنة والمصادقات من البنوك . و مثل هذا الفحص قد يشير إلى علاقة الضامن ومعاملات أخرى مع أطراف ذوي علاقة.
  * فحص معاملات الاستثمار مثل شراء أو بيع حصص في حقوق الملكية لشركة أشخاص أو أي منشأة أخرى.

إختبار المعاملات المحددة مع الأطراف ذوي العلاقة

- ✓ عند فحص المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة يجب على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة عما إذا كانت تلك المعلومات قد تم تسجيلها والإفصاح عنها بطريقة مناسبة.
- ✓ بناءً على طبيعة العلاقة بين الأطراف ذوي العلاقة، يمكن أن تكون أدلة المراجعة للمعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة محدودة، ومن أمثلة تلك المعاملات ما يتعلق بالمخزون المحتفظ به لدى طرف ذو علاقة كأمانة، أو إصدار الشركة الأم تعليمات للشركة التابعة بتسجيل مصاريف حق الإمتياز، وبسبب محدودية توافر الدليل المناسب لمثل هذه المعاملات، على المراقب أن يأخذ في الإعتبار القيام بإجراءات أخرى كما يلي:
  * المصادقة على شروط و قيمة المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.
  * فحص الأدلة الموجودة لدى الطرف ذوي العلاقة.
  * تأكيد أو مناقشة المعلومات مع الأطراف الذين لهم علاقة بالمعاملة كالبنوك والمحامين والضامنين والوكلاء.

إقـرارات الإدارة

- ✓ يجب أن يحصل المراقب على إقرار كتابي من الإدارة فيما يتعلق بما يلي:
  (أ) اكتمال المعلومات التي أعطيت له والخاصة بتحديد الأطراف ذوي العلاقة.
  و (ب) سلامة الإفصاحات عن الأطراف ذوي العلاقة في القوائم المالية.

إستنتاجات المراجعة وإعداد التقرير

- ✓ إذا لم يستطع المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة بشأن الأطراف ذوي العلاقة والمعاملات معهم، أو إذا توصل إلى إستنتاج بأن الإفصاحات عنهم بالقوائم المالية غير كافية، فيجب عليه أن يصدر تقريراً معدلاً حسب كل حالة.

معيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠)
الأحداث اللاحقة

معيار (٥٦٠) الأحداث اللاحقة

١- التعريفات :

١- تاريخ القوائم المالية :
* هو تاريخ نهاية اخر فترة غطتها القوائم المالية.
٢- تاريخ إصدار القوائم المالية:
هو التاريخ الذى يقوم فيه هؤلاء الذين لديهم السلطة المعترف بها بتأكيد إعدادهم مجموعة القوائم المالية الخاصة بالمنشأة وتحملهم مسئوليتها.
٣- تاريخ تقرير مراقب الحسابات:
هو التاريخ الذى يختاره المراقب ليؤرخ تقريره على القوائم المالية.ولا ينبغي أن يؤرخ تقرير المراقب بتاريخ يسبق تاريخ حصوله على أدلة مراجعة كافية وملائمة يمكن أن يبنى عليها رأيه الخاص بالقوائم المالية.
٤- تاريخ نشر القوائم المالية:
هو التاريخ الذي يصبح فيه تقرير مراقب الحسابات والقوائم المالية التي تمت مراجعتها متاحة للغير والذي يمكن أن يكون هو التاريخ الذي يسبق انعقاد الجمعية العامة بأسبوعين على الأقل أو التاريخ الذي تم فيه إرسال القوائم المالية إلى الجهة الرقابية المختصة أيهما أسبق

٢- الاحداث التى تقع حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات:

*- على مراقب الحسابات أن يقوم بأداء إجراءات مصممة للحصول علي أدلة مراجعة كافية و ملائمة على أنه قد تم تحديد كل الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات، والتي قد تتطلب تعديلات أو إفصاح في القوائم المالية.
*- على مراقب الحسابات أداء بعض الإجراءات الخاصة بتحديد الأحداث التي قد تتطلب تعديلات أو إفصاحات في القوائم المالية في تاريخ قريب من تاريخ تقرير مراقب الحسابات وهى:
أ) فحص الاجراءات التى وضعها الادارة
ب) الاطلاع على محاضر مجلس الادارة
ج) الاطلاع على اخر قوائم مالية دورية
د) الاطلاع على الموازنات التقديرية وتوقعات التدفقات النقدية.
ه) الاستفسار من المستشار القانونى للمنشأة حول الدعاوى والمطالبات
و) الاستفسار من الادارة حول مدى وجود أحداث لاحقة تؤثر فى القوائم المالية .
*- يجب على مراقب الحسابات إذا علم بأية أحداث هامة من شأنها التأثير الهام علي القوائم المالية أن يدرس ما إذا كانت هذه الأحداث قد تم المحاسبة عنها بطريقة مناسبة و أنه قد تم الإفصاح عنها في القوائم المالية.

٣- الحقائق التى يتم إكتشافها بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات ولكن قبل تاريخ نشر القوائم المالية:

* تقع على عاتق الادارة مسئولية إبلاغ مراقب الحسابات بأية حقائق من شأنها أن تؤثر تأثير هام على القوائم المالية.
* وفى هذه الحالة يجب على المراقب أداء مايلى:
١- دراسة مدى حاجة القوائم المالية اى تعديل
٢- مناقشة الامر مع الادارة
* وفى حالة قيام الادارة بتعديل القوائم المالية فعلى مراقب الحسابات إصدار تقرير جديد على القوائم المالية المعدلة.

٤- الحقائق التى تكتشف بعد نشر القوائم المالية:

١- لا يوجد إلتزام على مراقب الحسابات بالاستفسار عن القوائم المالية بعد نشرها.
٢- لو أصبح مراقب الحسابات بعد نشر القوائم المالية على علم بأيه حقائق كانت موجودة في تاريخ تقريره ، يتعين على المراقب في هذه الحالة أداء ما يلى:
أ) دراسة مدى حاجة القوائم المالية إلى تعديل.
ب) مناقشة الامر مع الادارة
ج) إصدار تقرير جديد على القوائم المالية التى تمت إعادة فحصها.
٣- ويجب أن يتضمن التقرير الجديد فقرة إيضاحية تشير إلى إيضاح فى القوائم المالية يشتمل على :أ) شرح متوسع للسبب فى تعديل القوائم المالية التى سبق إصدارها وتاريخ إصدار تقرير المراقب السابق
ب) تاريخ تقرير مراقب الحسابات الجديد.
٤- فى حالة عدم قيام الادارة بإتخاذ الخطوات اللازمة للتحقق من إبلاغ الموقف لكل شخص استلم القوائم المالية السابقة مع تقرير مراقب الحسابات عليها مع عدم قيام الادارة بتعديل القوائم المالية فعليه إستشارة المستشار القانونى.
٥- قد لا يكون هناك حاجة لتعديل القوائم المالية وإصدار تقرير جديد فى حالة ما إذا كانت القوائم المالية للفترة التالية قد قاربت على الاصدار بشرط وجود إفصاح مناسب عن ذلك فى تلك القوائم المالية للفترة التالية.

المقدمة

- ✓ يجب علي مراقب الحسابات دراسة تأثير الأحداث اللاحقة علي القوائم المالية وعلي تقريره.
- ✓ يتناول معيار المحاسبة المصري رقم (٧)" الأحداث التالية لتاريخ الميزانية" معالجة الأحداث التي في صالح المنشأة أو التي في غير صالحها والتي تقع بين تاريخ القوائم المالية وبين تاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية، ويحدد نوعين من الأحداث:

(أ) تلك التي توفر أدلة عن ظروف كانت موجودة في تاريخ القوائم المالية.

و(ب) تلك التي تعطي دلالة عن ظروف ظهرت بعد تاريخ القوائم المالية.

تعريفات

- ✓ فيما يلي تعريف لبعض المصطلحات:

(أ) **"تاريخ القوائم المالية"**

هو تاريخ نهاية آخر فترة غطتها القوائم المالية، والذي يكون في العادة تاريخ أحدث ميزانية في القوائم المالية محل المراجعة.

(ب) **"تاريخ إصدار القوائم المالية"**

هو التاريخ الذى يقوم فيه هؤلاء الذين لديهم السلطة المعترف بها بتأكيد إعدادهم مجموعة القوائم المالية الخاصة بالمنشاة ،و تحملهم مسئوليتها بما فى ذلك الإيضاحات ذات الصلة. وتحقيقاً لأغراض معايير المراجعة المصرية يكون تاريخ إصدار القوائم المالية هو التاريخ الذي يؤكد فيه هؤلاء الذين يمتلكون السلطة أنه قد تم إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية.

(ج) **"تاريخ تقرير مراقب الحسابات"**

هو التاريخ الذى يختاره المراقب ليؤرخ تقريره على القوائم المالية. ولا ينبغي أن يؤرخ تقرير المراقب بتاريخ يسبق تاريخ حصوله على أدلة مراجعة كافية وملائمة يمكن أن يبنى عليها رأيه الخاص بالقوائم المالية. و تشمل أدلة المراجعة الكافية والملائمة أدلة على أن مجموعة القوائم المالية الخاصة بالمنشاة قد أعدت وأن هؤلاء الذين لديهم السلطة المعترف بها قد أكدوا على أنهم يتحملون مسئوليتها.

(د) **"تاريخ نشر القوائم المالية"**

هو التاريخ الذي يصبح فيه تقرير مراقب الحسابات والقوائم المالية التي تمت مراجعتها متاحة للغير والذي يمكن أن يكون في العديد من الظروف ووفقاً للأحكام القانونية المقررة هو التاريخ الذي يسبق انعقاد الجمعية العامة بأسبوعين على الأقل أو التاريخ الذي تم فيه إرسال القوائم المالية إلى الجهة الرقابية المختصة أيهما أسبق.

الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات

- ✓ على مراقب الحسابات أن يقوم بأداء إجراءات مصممة للحصول علي أدلة مراجعة كافية و ملائمة على أنه قد تم تحديد كل الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات، والتي قد تتطلب تعديلات أو إفصاح في القوائم المالية. ومع هذا فليس من المتوقع أن يقوم مراقب الحسابات بإجراء فحص مستمر لكل الأمور التي سبق وأن قام بتطبيق إجراءات بشأنها أدت إلي الحصول علي استنتاجات مرضية.

- ✓ يتم القيام بالإجراءات الخاصة بتحديد الأحداث التي قد تتطلب تعديلات أو إفصاحات في القوائم المالية في تاريخ قريب من تاريخ تقرير مراقب الحسابات وعادة ما يتضمن ذلك ما يلي :
  - ●فحص الإجراءات التي وضعتها الإدارة للتحقق من أنه قد تم تحديد الأحداث اللاحقة.
  - ●الإطلاع علي محاضر جلسات مجلس الإدارة ولجنة المراجعة واللجنة التنفيذية والتي عقدت بعد تاريخ القوائم المالية، والاستفسار عن الأمور التي تم مناقشتها في اجتماعات تكون محاضر جلساتها غير متاحة بعد.
  - ●الإطلاع علي آخر قوائم مالية دورية متوفرة عن المنشأة وإذا كان من الضروري والمناسب الموازنات التقديرية و توقعات التدفقات النقدية والتقارير الإدارية الأخرى المرتبطة بها.
  - ●الاستفسار أو التوسع في الاستفسارات الشفهية أو الكتابية السابقة من المستشار القانونى للمنشأة عن أي دعاوى أو مطالبات.
  - ●الاستفسار من الإدارة عما إذا كان هناك أية أحداث لاحقة قد حدثت ومن شأنها أن تؤثر علي القوائم المالية، ومن أمثلة تلك الإستفسارات ما يلي:
    - الوضع الحالي للبنود التي تم المحاسبة عنها علي أساس مؤقت أو علي أساس بيانات غير مؤكدة.
    - ما إذا كان قد تم الدخول في التزامات أو قروض أو ضمانات جديدة.
    - ما إذا كان قد تم بيع أصول أوما إذا كانت هناك مخطط لإجراء ذلك .
    - ما إذا كان قد تم التخطيط لإصدار أسهم جديدة أو سندات أو إتفاقيات إندماج أو تصفية.
    - ما إذا كانت هناك أية أصول آلت ملكيتها للدولة أو هلكت عن طريق حريق أو فيضان مثلاً.
    - ما إذا كانت هناك أية تطورات قد طرأت علي مناطق الخطر أو الظروف المحتملة.
    - ما إذا كانت هناك أية تسويات محاسبية غير عادية قد تم إعدادها أو أن هناك نية لإجرائها.
    - ما إذا كانت هناك أية أحداث قد وقعت أو من المتوقع حدوثها والتي من شأنها أن تثير الجدل حول مدي ملاءمة السياسات المحاسبية التي استخدمت في إعداد القوائم المالية كما هو الحال، علي سبيل المثال، لو كانت هناك أية أحداث تثير التساؤل عن مدي صحة فرض الإستمرارية.
- ✓ في حالة وجود وحدة أخرى مثل قسم أو فرع أو شركة تابعة يتم مراجعتها بمعرفة مراقب حسابات آخر، فإن علي مراقب الحسابات دراسة الإجراءات التي قام بها المراقب الآخر بخصوص الأحداث اللاحقة بعد تاريخ القوائم المالية ومدى الحاجة إلى إبلاغ المراقب الآخر بالتاريخ المخطط لتقرير مراقب الحسابات.
- ✓ عندما يكون مراقب الحسابات علي علم بأية أحداث هامة من شأنها التأثير علي القوائم المالية تأثيراً هاماً و مؤثراً فإن عليه أن يدرس ما إذا كانت هذه الأحداث قد تم المحاسبة عنها بطريقة مناسبة و أنه قد تم الإفصاح عنها في القوائم المالية.

الحقائق التي تكتشف بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات ولكن قبل تاريخ نشر القوائم المالية

- ✓ لا يقع علي عاتق مراقب الحسابات أية مسئولية للقيام بإجراءات أو عمل أي إستفسارات عن القوائم المالية بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات، وخلال الفترة من تاريخ تقرير مراقب الحسابات وحتى تاريخ نشر القوائم المالية تقع مسئولية إبلاغ مراقب الحسابات بأية حقائق من شانها أن تؤثر علي القوائم المالية علي عاتق الإدارة.
- ✓ إذا أصبح مراقب الحسابات بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات ولكن قبل تاريخ نشر القوائم المالية علي علم بأية حقائق من شأنها أن تؤثر تأثيراً هاماً علي القوائم المالية فيجب عليه أن يدرس ما إذا كانت القوائم المالية في حاجة إلي تعديل، وعلية أن يناقش الأمر مع الإدارة وأن يقوم باتخاذ الإجراء المناسب طبقا للظروف.
- ✓ في حالة قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، فعلي مراقب الحسابات القيام بإتخاذ الإجراءات التي يراها مناسبة طبقا للحالة وأن يمد الإدارة بتقرير جديد علي القوائم المالية المعدلة، ويجب أن يؤرخ تقرير مراقب الحسابات الجديد بتاريخ لا يسبق تاريخ الموافقة على إصدار القوائم المالية المعدلة.

- ✓ في حالة عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية في الظروف التي يري مراقب الحسابات انها بحاجة إلي تعديلها ولم يكن قد أصدر تقريره بعد فيجب عليه إصدار تقرير برأى متحفظ أو برأي عكسي.
- ✓ أما في حالة ما إذا كان مراقب الحسابات قد أصدر تقريره فإن عليه إخطار الأشخاص المسئولين عن المنشأة بعدم نشر القوائم المالية و تقريره عليها لأية أطراف خارجية، فإذا تم نشر القوائم المالية بعد ذلك يكون مراقب الحسابات في حاجة إلي اتخاذ إجراء ليمنع الاعتماد علي تقريره ويتوقف الإجراء الذي يتخذه المراقب على حقوقه وواجباته وتوصيات مستشاره القانوني.

الحقائق التي تكتشف بعد نشر القوائم المالية

- ✓ بعد نشر القوائم المالية ليس هناك إلتزام علي مراقب الحسابات بأن يقوم بالإستفسار عن هذه القوائم.
- ✓ لو أصبح مراقب الحسابات بعد نشر القوائم المالية علي علم بأية حقائق كانت موجودة في تاريخ تقريره وكان من شأنها لو كانت معلومة لديه في ذلك التاريخ أن تؤدي به إلي تعديل تقريره ، فيتعين عليه دراسة ما إذا كانت القوائم المالية في حاجة إلي تعديل وعليه أن يناقش الأمر مع الإدارة وان يتخذ الإجراءات المناسبة في ظل هذه الظروف.
- ✓ في حالة قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية، فعلي مراقب الحسابات أن يتخذ الإجراءات التي يراها ضرورية، وعليه أن يقوم بمراجعة الخطوات التي إتخذتها الإدارة للتحقق من أن كل شخص إستلم القوائم المالية السابق نشرها مع تقرير مراقب الحسابات عليها قد تم إبلاغه بالموقف، وعليه أن يقوم بإصدار تقرير جديد علي القوائم المالية التي تم إعادة فحصها.
- ✓ يجب أن يتضمن التقرير الجديد لمراقب الحسابات فقرة إيضاحية تشير إلي إيضاح في القوائم المالية يشرح بتوسع أكبر السبب وراء تعديل القوائم المالية التي سبق إصدارها وإلي التاريخ السابق الذي صدر فيه تقرير مراقب الحسابات.
- ✓ ويجب أن يؤرخ تقرير مراقب الحسابات الجديد بتاريخ لا يسبق تاريخ إصدار القوائم المالية المعدلة.
- ✓ في حالة عدم قيام الإدارة باتخاذ الخطوات اللازمة للتحقق من أن كل شخص استلم القوائم المالية السابق نشرها مع تقرير مراقب الحسابات عليها قد تم إبلاغه بالموقف ولم تقم بتعديل القوائم المالية، في الظروف التي يري مراقب الحسابات بأن هذه القوائم بحاجة إلي تعديلها فعليه أن يقوم بإخطار الأشخاص المسئولين عن إدارة المنشأة أن هناك إجراء سيتخذ بمعرفته ليمنع الاعتماد المستقبلي علي تقريره. ويتوقف هذا الإجراء علي توصيات المستشار القانوني له.
- ✓ قد لا يكون هناك حاجة لتعديل القوائم المالية وإصدار تقرير جديد في حالة ما إذا كانت القوائم المالية للفترة التالية قد قاربت علي الإصدار بشرط وجود إفصاح مناسب عن ذلك في تلك القوائم.

طرح أوراق مالية للإكتتاب العام

- ✓ في حالات طرح أوراق مالية للإكتتاب العام، فإن علي مراقب الحسابات أن يأخذ في الاعتبار المتطلبات القانونية التي تتعلق بذلك.

معيار المراجعة المصرى رقم (٥٧٠)
الاستمرارية

معيار (٥٧٠) الاستمرارية

١- التمهيد :

١- المقصود بالاستمرارية :
يعنى النظر إلى المنشأة على انها مستمرة فى مزاولة نشاطها فى المستقبل، ولا تكون لديها النية أو مضطرة للتصفية أو تقليص حجم أعمالها.

٢- مسئولية الادارة عن الاستمرارية :
تقع على عاتق الادارة مسئولية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار حيث يتضمن معيار المحاسبة المصرى رقم (١) صراحة مسئولية الادارة نحو تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار.

٢- الاحداث والظروف التى قد تؤدى إلى الشك فى قدرة المنشأة على الاستمرار:

أ) أحداث وظروف مالية:
١- ظهور راس المال العامل بالسالب
٢- وجود مؤشرات تفيد انسحاب المقرضين من تقديم دعم مالى للمنشأة
٣- وجود نسب مالية هامة عكسية
٤- وجود خسائر تشغيل كبيرة
٥- التوقف عن دفع توزيعات الارباح
٦- عدم القدرة على سداد مستحقات الدائنين فى تواريخ الاستحقاق

ب) أحداث وظروف متعلقة بالتشغيل:
١- فقدان سوق هام أو حق امتياز أو رخصة عمل.
٢- وجود مشاكل عمالية كبيرة.

ج) أحداث أو ظروف أخرى :
١- عدم الالتزام بسداد راس المال أو بمتطلبات قانونية أخرى
٢- عدم الفصل فى الدعاوى القانونية ضد المنشأة قد يكون لها تأثيرات عكسية هامة إذا تم الفصل فيها لصالح الغير .
٣- التغير من القوانين والتشريعات التى من المتوقع أن يكون لها تأثير عكسي على المنشأة

٣- مسئولية مراقب الحسابات فيما يتعلق بفرض الاستمرارية :

١- فى مرحلة التخطيط :
يجب على المراقب أن يدرس مدى ملائمة تطبيق الادارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية ، مع مراعاة أنه فى حالة وجود شك كبير فى قدر المنشأة على الاستمرارية أن يتم الافصاح عن ذلك فى القوائم المالية

٢- تقييم المراقب لتقييمات الادارة:
يجب على المراقب أن يقوم بتقييم الادارة لقدرة المنشأة على الاستمرار ويتعين عليه ان يأخذ فى اعتباره نفس الفترة الزمنية التى اتخذتها الادارة لإجراء تقييمها طبقا للاطار العام للتقارير المالية .

٣- الفترة التالية لتقييمات الادارة:
يجب على المراقب فى هذه الفترة الاستفسار عن مدى علم الادارة عن وجود أحداث أو ظروف تلى فترة التقييم والتى قد تلقى الشك على موقف الاسمرارية

٤- إجراءات المراجعة الاضافية فى حالة وجود أحداث أو ظروف تؤثر فى الاستمرارية :

١- فحص خطة الادارة لأجراءاتها المستقبلية بناءا على تقيمها لفرض الاستمرارية
٢- جمع أدلة مراجعة كافية وملائمة لتأكد استمرارية المنشأة مثل دراسة أثر ايه خطط للإدارة خاصة بالاستمرارية مثل :
أ) بيع بعض الاصول
ب) الحصول على قروض جديدة
٣- تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والارباح
٤- تحليل ومناقشة القوائم المالية المرحلية
٥- مراجعة شروط إصدار السندات واتفاقيات القروض
٦- قراءة محاضر جلسات المساهمين ومجلس الادارة
٧- الاستفسار من المستشار القانونى للمنشأة عن أى دعاوى قضائية قد تؤثر على استمرارية المنشأة.
٨- فحص الاحداث اللاحقة لإعداد المركز المالى لتحديد الاحداث التى قد تؤثر على قدرة المنشأة على الاستمرار

تابع : معيار (٥٧٠) الاستمرارية

٥- دور مراقب الحسابات فى الحالات التالية (متطلبات المعيار من المراقب) :

أولاً: فرض الاستمرارية يعد ملائما مع وجود عدم تأكد هام:

١- فى حالة عدم تأكد المراقب من قدرة المنشأة على الاستمرارية فإنه يصدر تقرير – غير معدل - إذا تم الافصاح عن ذلك فى القوائم المالية بشرط إضافة فقرة إيضاحية توجه انتباه قارئ القوائم المالية الى ذلك بعد فقرة الرأى.

(افصاح بصورة كافية + عدم تأكد المراقب من قدرة المنشأة على الاستمرار = لفت انتباه)

٢- أما فى حالة عدم الافصاح يقوم المراقب بإصدار تقريرمعدل – برأى متحفظ أو رأى عكسي - يشير إلى تأكده من عدم قدرة الشركة على الاستمرار لعدم إمكانية تحصيل حقوقها – تسييل أصولها غير النقدية – عدم او عجز سداد إلتزاماتها فى دورة التشغيل العادية – و القوائم المالية والايضاحات المتممة لها لا تفصح عن هذه الحقيقة .

(عدم إفصاح :

أ- موضوع الاستمرارية هام ومؤثر = تحفظ قبل فقرة الرأى،

ب- موضوع الاستمرارية جوهرى = رأى عكسي)

ثانيا: فرض الاستمرارية غير ملائم:

* فى حالة اقتناع المراقب بصورة كافية الى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار فى نشاطها فيجب على المراقب أن يصدر تقرير معدل – برأى عكسي – إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقا لمبدأ الاستمرارية

(عدم افصاح بصورة كافية + اقتناع المراقب من عدم قدرة المنشأة على الاستمرار =رأى عكسى)

ثالثا: عدم رغبة الادارة فى إعداد او فى توسيع نطاق تقييمها لاستمرارية المنشأة:

* هذا الوضع يمثل قيد على نطاق المراجعة ، ولذا يجب على المراقب إعادة النظر فى تعديل تقريره كنتيجة لهذا القيد ، وخاصة فى الحالات التى لايمكن من خلال إجراءات المراجعة التوصل الى اقتناع فى هذا الموضوع.

المقدمة

- ✓ يجب علي المراقب عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة وعند تقييم نتائجها دراسة مدى ملائمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية.

مسئولية الإدارة

- ✓ يعتبر فرض الإستمرارية أحد المبادئ الأساسية في إعداد القوائم المالية. ويعني فرض الاستمرارية النظر إلي المنشأة علي أنها مستمرة فى مزاولة نشاطها في المستقبل القريب، وأن المنشأة ليست مضطرة - كما لا يوجد لديها النية - لتصفية أو تقليص حجم أعمالها أو البحث عن وسائل للحماية من الدائنون بما يتوافق مع القوانين أو اللوائح. وبالتالي يتم تسجيل الأصول والالتزامات علي أساس أن المنشأة سوف يكون لديها القدرة علي تحقيق قيمة أصولها و تسوية التزاماتها من خلال ممارستها لأنشطتها العادية.
- ✓ تتطلب بعض أطر إعداد التقارير المالية صراحة من الإدارة أن تقوم بإجراء تقييم محدد لمدى قدرة المنشأة على الإستمرار، حيث تتضمن معايير المحاسبة المصرية المتطلبات التفصيلية عن مسئولية الإدارة في شأن تقييم قدرة المنشأة على الإستمرارية، والإفصاحات اللازمة المرتبطة بذلك.
- ✓ يقع على عاتق الإدارة مسئولية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار حتى لو لم يتضمن إطار إعداد التقارير المالية مسئولية صريحة للقيام بذلك.
- ✓ إذا ما كان تاريخ المنشأة السابق يسفر عن ربحية أنشطتها وكذلك وجود مصادر تمويل متاحة للمنشأة ، ففي هذه الحالة قد تقوم الإدارة بإجراء تقييم لمدى قدرة المنشأة علي الاستمرار بدون الحاجة لإعداد تحليلات تفصيلية لإجراء هذا التقييم.
- ✓ يعتمد تقييم الإدارة لمدي ملاءمة فرض الاستمرارية علي الحكم الشخصي، في نقطة زمنية محددة، خصوصاً فيما يتعلق بالنتائج المستقبلية للأحداث أو الحالات التي يحيط بها ظروف عدم التأكد بصورة متأصلة. وفيما يلي بعض العوامل ذات الصلة :

●بصفة عامة، تزداد درجة عدم التأكد المتعلقة بنتائج حدث أو ظرف معين بزيادة الفترة المستقبلية التي يتم تقدير نتائج هذا الحدث خلالها. ولهذا السبب فإن الأطر التى تتطلب صراحة من الإدارة القيام بإجراء تقييم محدد لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار تتضمن تحديد للفترة التي يجب علي الإدارة إعداد رؤية مستقبلية لها أخذا في الاعتبار كافة المعلومات المتاحة.

●يعتمد الحكم الشخصي لتقدير الأحداث المستقبلية علي المعلومات المتاحة عند إعداد هذا التقدير. وبالتالي فقد تتعارض الأحداث اللاحقة مع التقديرات التي كانت تبدو معقولة في تاريخ إعدادها.

●يتأثر الحكم الشخصي لتقدير النتائج المستقبلية لأحداث أو ظروف معينة بحجم ومدي تعقيد هيكل المنشأة، وطبيعة وظروف أعمالها، وكذلك مدي تأثرها بالعوامل الخارجية.

- ✓ فيما يلي أمثلة لأحداث أو ظروف قد تؤدي - مجتمعة أو منفردة - إلى الشك في قدرة المنشاة علي الإستمرار. وتجدر الإشارة إلى أن القائمة التالية لا تشمل كل الأحداث أو الظروف، كما أن حدوث بند أو أكثر منها لا يعني بالضرورة وجود شك جوهري في إستمرارية المنشأة.

أحداث وظروف مالية

- ظهور صافي رأس المال العامل بالسالب.
- عدم وجود توقعات واقعية لتجديد أو لسداد القروض المحددة المدة أو وجود إعتماد زائد علي الإقتراض قصير الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل.
- وجود مؤشرات تفيد إنسحاب المقرضين عن الإستمرار في تقديم الدعم المالي للمنشأة.
- وجود عجز في التدفقات النقدية الناتجة من التشغيل سواء في القوائم المالية التاريخية أو المستقبلية.
- وجود نسب مالية هامة عكسية .
- وجود خسائر تشغيل كبيرة أو تدهور ملحوظ في قيمة الأصول المستخدمة في توليد التدفقات النقدية.
- وجود متأخرات أو التوقف عن إجراء توزيعات للأرباح .
- عدم القدرة علي سداد مستحقات الدائنين في تواريخ الاستحقاق .
- عدم القدرة علي الالتزام بشروط اتفاقيات القروض .
- التحول من نظام الائتمان إلي نظام الدفع عند الاستلام في المعاملات مع الموردين .
- عدم القدرة علي الحصول علي تمويل لتطوير منتج جديد أساسي أو استثمارات ضرورية أخرى.

أحداث وظروف تشغيلية

- خلو المناصب الإدارية العليا مع عدم توافر البديل المناسب.
- فقدان سوق هام أو حق امتياز أو ترخيص أو مورد رئيسي.
- وجود مشاكل في العمالة أو قصور في الحصول علي مستلزمات التشغيل الهامة.

أحداث وظروف أخرى

- عدم الالتزام بمتطلبات كفاية رأس المال أو بالمتطلبات القانونية الأخرى.
- وجود دعاوي قضائية أو إجراءات قانونية قائمة ضد المنشاة قد لا تستطيع الوفاء بالإلتزامات الناشئة عنها إذا ما تم الفصل فيها لصالح الغير.
- وجود تغييرات أو إصدارات جديدة في القوانين أو التشريعات أو سياسة الدولة والتي من المتوقع أن يكون لها تأثير عكسي علي المنشأة.

✓ وقد يمكن الحد من أثر تلك الأحداث أو الظروف عن الطريق عوامل أخرى، فعلى سبيل المثال قد يتم التغلب علي عدم قدرة المنشأة علي سداد مديونيتها عن طريق قيام الإدارة بإعداد خطة للحصول علي تدفقات نقدية مناسبة بديلة مثل بيع الأصول أو إعادة جدولة سداد أحد القروض أو الحصول علي رأس مال إضافي. وكذلك الحال فإنه يمكن الحد من أثر فقدان المنشأة لمورد رئيسي عن طريق إيجاد مصدر توريد بديل.

مسئولية مراقب الحسابات

✓ يجب علي المراقب دراسة مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية، مع مراعاة أنه إذا كان هناك شك كبير في قدرة المنشأة علي الاستمرارية أن يتم الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية. ويجب أن يقوم المراقب أيضاً بدراسة مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الإستمرارية.

✓ حيث أن المراقب لا يستطيع توقع الأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تؤدي إلي عدم قدرة المنشاة على الإستمرارية، لذلك لا يجب النظر إلى تقرير مراقب الحسابات الذى لا يتضمن أية إشارة للشك في قدرة المنشاة على الإستمرار، كضمان لقدرتها علي الإستمرار.

تخطيط عملية المراجعة و أداء إجراءات تقييم الخطر

- ✓ يجب علي المراقب أثناء حصوله علي تفهم للمنشاة دراسة ما إذا كانت هناك ظروف أو أحداث مرتبطة بمخاطر النشاط والتي قد تؤدي إلي وجود شك جوهري في قدرة المنشأة علي الإستمرار.
- ✓ علي المراقب أن يبقي متيقظاً خلال عملية المراجعة للأدلة المتعلقة بأحداث أو ظروف قد تؤدي إلي وجود شك جوهري في قدرة المنشأة علي الإستمرار، وإذا ما تم تحديد مثل هذه الأحداث أو الظروف فعليه القيام بدراسة ما إذا كانت تلك الظروف أو الأحداث تؤثر علي تقييمه لمكونات خطر المراجعة.
- ✓ يقوم المراقب بدراسة مدي وجود أحداث وظروف متعلقة بفرض الإستمرارية عند القيام بإجراءات تقييم الخطر حتى يتسنى له توفير الوقت اللازم والمناسب لمناقشة نتائج هذه الدراسة مع الإدارة وفحص خطة الإدارة للتغلب علي أية أمور تتعلق بإستمرارية المنشأة.
- ✓ في بعض الحالات قد تقوم الإدارة بإعداد تقييم مبدئي لإستمرارية المنشأة عند قيام المراقب بأداء إجراءات تقييم الخطر، وفي هذه الحالة يقوم المراقب بفحص هذا التقييم للوقوف علي ما قامت الإدارة بتحديده من أحداث أو ظروف وخطة الإدارة لمواجهة كل منها.
- ✓ إذا لم تكن الإدارة قد قامت بعد بإعداد تقييم مبدئي لقدرة المنشأة علي الاستمرار، فيجب أن يقوم المراقب بمناقشة الأساس الذي سوف تنتهجه الإدارة فيما يتعلق بفرض الاستمرارية، كما أن عليه الاستفسار عما إذا كان هناك أحداث أو ظروف قائمة، وقد يطلب المراقب من الإدارة البدء في إعداد تقييماً لإستمرارية المنشأة، خصوصاً إذا ما تبين له وجود بعض الأحداث أو الظروف التي من شأنها التأثير علي مدى ملاءمة فرض الإستمرارية للمنشأة.
- ✓ عند قيام المراقب بتقييم خطر وجود تحريف هام، عليه دراسة الآثار المترتبة علي الأحداث أو الظروف المتعلقة بالإستمرارية التي تم تحديدها، حيث أن وجود مثل هذه الأحداث أو الظروف قد تؤثر علي طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية لمواجهة المخاطر التى تم تقييمها.

تقييم المراقب للتقييمات الإدارة

- ✓ على المراقب القيام بتقييم مدى سلامة تقييم الإدارة لقدرة المنشاة علي الإستمرار.
- ✓ يجب علي المراقب أن يأخذ في إعتباره نفس الفترة الزمنية التي إتخذتها الإدارة لإجراء تقييمها طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، فإذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة علي الاستمرار تغطي فترة تقل عن أثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية فيجب عليه أن يطلب من الإدارة تمديد فترة تقييمها لتغطي فترة أثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية.
- ✓ في حالة وجود أحداث أو ظروف قد تؤدي إلي شك جوهري في مدى قدرة المنشأة علي الإستمرار، فإنه يجب على المراقب القيام بإجراءات مراجعة إضافية.

الفترة التالية لتقييمات الإدارة

- ✓ يجب على المراقب الإستفسار عن مدى علم الإدارة بأية أحداث أو ظروف وكذا عن مخاطر النشاط ذات الصلة في الفترة التالية لفترة التقييم والتي قد تثير شكاً كبيراً في قدرة المنشأة علي الإستمرار.
- ✓ حيث أن درجة عدم التأكد في تقدير النتائج المستقبلية للأحداث أو الظروف تزداد كلما طالت الفترة المستقبلية لهذا التقدير، لذلك يجب أن يكون المراقب علي قناعة كافية بأن لهذه الأحداث آثار جوهرية علي استمرارية المنشاة قبل قيامه بإجراءات إضافية في هذا الشأن. وقد يطلب المراقب من الإدارة تحديد مدى جوهرية الآثار المتوقعة نتيجة لحدث أو ظرف معين علي تقييمها لإستمرارية المنشأة.
- ✓ لا يتحمل المراقب أية مسئولية في تصميم إجراءات أخرى بخلاف أن يتقدم باستفسارات للإدارة بغرض إختبار مدى و جود مؤشرات أو أحداث أو ظروف تثير شك جوهرى فى قدرة المنشأة على الإستمرار في الفترة التالية للفترة التي يشملها تقييم الإدارة، والتي يجب ألا تقل عن إثنى عشر شهراً من تاريخ الميزانية.

إجراءات المراجعة الإضافية في حالة وجود أحداث أو ظروف تؤثر علي الإستمرارية

- ✓ في حالة وجود أحداث أو ظروف قد تؤدي إلى شك جوهري في مدي قدرة المنشاة علي الإستمرار، فيجب على المراقب أن يقوم بما يلي:
(أ) فحص خطة الإدارة وإجراءاتها المستقبلية بناء على تقييمها لفرض الإستمرارية.
و(ب) الحصول علي أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتأكيد أو استبعاد الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار وذلك عن طريق تنفيذه للإجراءات التي يعتبرها ضرورية، ويشمل ذلك دراسة مدى فاعلية خطط الإدارة وأية عوامل مخففة أخرى.
و(ج) الحصول علي إقرارات مكتوبة من الإدارة عن خططها وإجراءاتها المستقبلية.

- ✓ يمكن للمراقب الوقوف علي الأحداث أو الظروف التي قد تشير إلي وجود شك جوهري في مدى قدرة المنشأة علي الإستمرار وذلك خلال تنفيذ إجراءات تقييم إجراءات الخطر وكذلك خلال مرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية. وإذا ما إعتقد المراقب بأن هذه الأحداث أو الظروف من شأنها التأثير بصورة جوهرية علي إستمرارية المنشأة، فيجب عليه القيام ببعض الإجراءات الإضافية في ضوء جوهرية الآثار المتوقعة علي إستمرارية المنشأة. ويقوم المراقب بالإستفسار من الإدارة عن الخطط والإجراءات المستقبلية المزمع القيام بها لمواجهة مشاكل الاستمرارية. ويجب عليه أيضاً دراسة أية حقائق أو معلومات إضافية متاحة بعد تاريخ إعداد الإدارة لتقييمها لمدى قدرة المنشاة على الإستمرار. كما يجب عليه الحصول علي الأدلة الكافية والمناسبة عن مدى إمكانية تنفيذ الخطط المستقبلية التي أعدتها الإدارة وكذلك مدى فاعلية هذه الخطط لمواجهة مشاكل الإستمرارية.

- ✓ ومن الإجراءات التى يمكن للمراقب تنفيذها فى هذا الشأن ما يلى:
  - تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح وبعض التنبؤات الأخرى المناسبة مع الإدارة.
  - تحليل ومناقشة أخر قوائم مالية مرحلية متاحة للمنشأة.
  - مراجعة شروط إصدار السندات واتفاقيات القروض وتحديد مدى التزام المنشأة بكل منها.
  - الاطلاع علي محاضر الجمعيات العامة ومجلس الإدارة ومسئولي الحوكمة وأية لجان هامة للوقوف علي أية صعوبات تمويلية أو مشاكل أخرى تتعلق بالاستمرارية تم مناقشتها.
  - الاستفسار من المستشار القانوني للمنشاة عن القضايا أو المطالبات ومدى معقولية تقييمه لنتائجها المتوقعة وكذلك مناسبة تقدير الآثار المالية المترتبة عليها.
  - التأكد من وجود ترتيبات ملزمة وقابلة للتنفيذ لحصول المنشأة أو إستمرار إحتفاظها بالتمويل اللازم لها سواء من الأطراف ذوي العلاقة أو الأطراف الخارجية مع تقييم مدى القدرة المالية لهذه الأطراف لإمداد المنشأة بأموال إضافية.
  - دراسة خطة المنشأة في التعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة.
  - فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية لتحديد الأحداث التي قد تساهم في مواجهة مشاكل الاستمرارية أو الأحداث التي قد تؤثر علي قدرة المنشأة على الإستمرار.

- ✓ إذا ما كان تحليل معلومات التدفقات النقدية المستقبلية هو أحد العناصر الهامة في تقدير النتائج المستقبلية المتوقعة لأحداث معينة فيجب أن يقوم المراقب بدراسة ما يلي:
(أ) مدي إمكانية الاعتماد علي النظم التي تستخدمها المنشأة في تحديد تلك المعلومات.
و(ب) دراسة مدي كفاية الأدلة المؤيدة لعدالة الافتراضات التي بنيت في ضوئها التنبؤات المستقبلية.

- ✓ علاوة علي ذلك يقوم المراقب بمقارنة:
(أ) التنبؤات المالية لأحدث فترات مالية سابقة مع النتائج التاريخية الفعلية لها.
و(ب) التنبؤات المالية للفترة المالية الجارية مع النتائج الفعلية التي تم تحقيقها حتى تاريخه.

إستنتاجات المراجعة وإعداد التقرير

- ✓ في ضوء أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها يجب أن يقوم المراقب بممارسة الحكم الشخصي لتحديد ما إذا كان هناك تأكد جوهري فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تؤدي منفردة أو مجتمعة إلي شك جوهري في مدي قدرة المنشأة علي الإستمرار.
- ✓ يعتبر أن هناك عدم تأكد هام عندما يكون الأثر المتوقع للأحداث أو الظروف حول قدرة المنشاة على الإستمرار جوهرياً وذلك في ضوء الحكم الشخصي للمراقب، وفي هذه الحالة يجب أن يتم الإفصاح عن طبيعة عدم التأكد والأثر المتوقع له حتى لا يكون عرض القوائم المالية مضللاً.

فى حالة كون فرض الإستمرارية يعد ملائماً مع وجود عدم تأكد هام

- ✓ في حالة ما إذا كان استخدام فرض الاستمرارية يعد ملائما للمنشأة ولكن هناك عدم تأكد جوهري، يجب أن يقوم المراقب بدراسة ما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة:

(أ) تفصح بشكل كاف وملائم عن الأحداث أو الظروف الأساسية التي أدت إلى الشك في قدرة المنشأة على الإستمرار، وخطة الإدارة لمواجهة هذه الأحداث أو الظروف.

و(ب) تتضمن صراحة أن هناك عدم تأكد هام يتعلق بأحداث أو ظروف من شأنها أن تؤدي إلي الشك في قدرة المنشأة علي الإستمرار، وذلك فقد لا تستطيع المنشأة تحقيق أصولها وتسوية إلتزاماتها من خلال النشاط العادي لها.

- ✓ إذا ما تم الإفصاح بالشكل الكاف في القوائم المالية، فيجب أن يصدر المراقب رأياً غير متحفظاً ولكن يتم تعديل تقرير مراقب الحسابات ليتضمن فقرة إيضاحية لتوجيه إنتباه القارئ إلي وجود عدم تأكد هام يتعلق بالحدث أو الظرف والذى من شأنه أن يؤدي إلي شك جوهري في قدرة المنشأة علي الاستمرار، كما يوجه الإنتباه إلي الإيضاح الوارد بالقوائم المالية الذي يتضمن المعلومات الواجب الإفصاح عنها. وفيما يلي مثال للفقرة الإيضاحية التي يمكن إضافتها لتقرير المراقب إذا ما كان علي قناعة بكفاية الإفصاح بالقوائم المالية:

"ومع عدم إعتبار ذلك تحفظاً، وكما هو مبين تفصيلاً في الإيضاح رقم ( )، فإننا نوجه الإنتباه إلي أن الشركة قد حققت صافي خسارة قدرها ..... عن السنة المالية المنتهية في ..... ، كما وأنه في ذلك التاريخ قد تجاوزت الالتزامات المتداولة إجمالي أصول الشركة بمبلغ ..... وإن هذه الظروف علاوة علي الأمور الأخرى الواردة تفصيلا بالإيضاح رقم ( ) تشير إلي وجود عدم تأكد هام قد يؤدي إلي شك جوهري في قدرة الشركة علي الاستمرار".

- ✓ في بعض الحالات الصارخة، عند تعاظم حالات عدم التأكد من وقوع أحداث أو ظروف هامة تؤثر بشكل جوهري علي إستمرارية المنشأة، قد يري المراقب أنه من الأنسب الامتناع عن إبداء رأى علي القوائم المالية بدلا من إضافة الفقرة الإيضاحية المشار إليها.
- ✓ إذا لم تتضمن القوائم المالية الإفصاح الكاف، فيجب أن يصدر المراقب رأياً متحفظا أو رأياً عكسيا علي القوائم المالية – حسب الأحوال – طبقا لمعيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) "التعديلات على تقرير مراقب الحسابات"، ويجب أن يتضمن التقرير إشارة صريحة إلي حقيقة أن هناك تأكد هام قد يؤدي إلي شك جوهري في قدرة المنشأة على الإستمرار.
- ✓ وفيما يلي مثال للفقرات التي يجب أن يتضمنها التقرير في حالة إصدار رأي متحفظ.

"تنتهي الإتفاقيات التمويلية للشركة ويستحق سداد الديون القائمة المتعلقة بها في ١٩ مارس سنة ٢٠٠٦، ولم تستطيع الشركة إعادة التفاوض علي الديون القائمة أو الحصول علي تمويل بديل. وتشير هذه الظروف إلي وجود عدم تأكد هام يؤدي إلي شك جوهري في قدرة الشركة علي الاستمرار، لذا فقد لا تستطيع الشركة تحقيق أصولها وتسوية التزاماتها من خلال أنشطتها العادية، ولم يتم الإفصاح بالقوائم المالية للشركة والإيضاحات المتممة لها عن هذه الحقيقة.

وفيما عدا عدم الإفصاح عن المعلومات الواردة في الفقرة السابقة ، فمن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه مع الإيضاحات المتممة لها تعبر بعدالة ووضوح - في كل جوانبها الهامة - عن المركز المالي للشركة في ٣١ديسمبر ٢٠٠٥ ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لمعايير المحاسبة المصرية و .....".

- ✓ وفيما يلي مثال للفقرات التي يجب أن يتضمنها التقرير في حالة إصدار رأي عكسي:

"تنتهي الاتفاقيات التمويلية للشركة ويستحق سداد الديون القائمة المتعلقة بها في ١٩ مارس سنة ٢٠٠٦ . ولم تستطيع الشركة إعادة التفاوض علي الديون القائمة أو الحصول علي تمويل بديل وان الشركة معرضة حاليا لإشهار إفلاسها. وتشير هذه الظروف إلي وجود عدم تأكد هام قد يؤدي إلى شك جوهري في قدرة الشركة علي الإستمرار، لذا فقد لا تستطيع الشركة تحقيق أصولها وتسوية التزاماتها من خلال أنشطتها العادية، ولم يتم الإفصاح بالقوائم المالية للشركة والإيضاحات المتممة لها عن هذه الحقيقة.

ونظراً لعدم الإفصاح عن المعلومات الجوهرية الواردة في الفقرة السابقة ، فمن رأينا أن القوائم المشار إليها أعلاه لا تعبر بعدالة ووضوح عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٥ ونتائج أعمالها و تدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لمعايير المحاسبة المصرية و....."

في حالة أن فرض الاستمرارية غير ملائم للمنشاة

- ✓ إذا كان المراقب على قناعة كافية بأن المنشأة لن تتمكن من الإستمرار في مزاولة أنشطتها، فيجب أن يصدر رأياً عكسياً إذا ما كانت القوائم المالية قد أعدت بإفتراض إستمرارية المنشأة.
- ✓ عندما تصل الإدارة لقناعة بأن فرض الإستمرارية المستخدم لإعداد القوائم المالية للمنشاة لا يتلاءم مع ظروفها، فإنه يجب أن تعد القوائم المالية باستخدام أساس بديل معترف به يتناسب مع هذه الظروف. وإذا أسفرت إجراءات المراجعة الإضافية التي تم تنفيذها والمعلومات التي تم الحصول عليها عن سلامة الأساس البديل المستخدم في إعداد القوائم المالية وكفاية الإفصاح الوارد بها، فيمكن للمراقب في هذه الحالة أن يصدر رأياً بدون تحفظ، وقد يري المراقب إضافة فقرة توضيحية في تقريره لتوجيه انتباه القارئ إلي الأساس البديل الذي تم استخدامه في إعداد هذه القوائم المالية.

في حالة عدم رغبة الإدارة في إعداد أو في توسيع نطاق تقييمها لإستمرارية المنشأة

- ✓ إذا رفضت الإدارة طلب المراقب فى إعداد أو فى توسيع نطاق تقييمها لإستمرارية المنشأة، في هذه الحالة يجب علي المراقب إعادة النظر في تعديل تقريره كنتيجة للقيد علي نطاق المراجعة.
- ✓ وقد يكون من المناسب في هذه الحالة تعديل تقرير المراقب حيث أنه قد لا يستطيع الحصول علي الأدلة الكافية والمناسبة فيما يتعلق بملاءمة استخدام فرض الإستمرارية في إعداد القوائم المالية للمنشأة.
- ✓ في بعض الحالات لا يمنع قصور الإدارة في إعداد التحليلات اللازمة المراقب من الحصول علي قناعة بمدى قدرة المنشأة علي الإستمرار. وفي حالات أخرى، فإنه في غياب تقييم الإدارة لإستمرارية المنشأة قد لا يتمكن المراقب من التحقق عما إذا كانت هناك أحداث أو ظروف قد تؤدي لشك في قدرة المنشأة علي الإستمرار أو عما إذا كانت هناك خطط وضعتها الإدارة لمواجهة تلك الأحداث أو عما إذا كانت هناك عوامل أو ظروف أخرى تحد من أثر تلك الأحداث. وفي هذه الحالات، يقوم المراقب بتعديل تقريره كما هو موضح بمعيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) "التعديلات على تقرير مراقب الحسابات".

التاخير الملحوظ في توقيع أو إعتماد القوائم المالية

- ✓ عندما يحدث تأخير ملحوظ في توقيع أو إعتماد القوائم المالية للمنشاة بعد تاريخ الميزانية، فيجب أن يدرس المراقب أسباب هذا التأخير. وإذا ما كانت أسباب هذا التأخير ترجع لأحداث أو ظروف تتعلق بتقييم إستمرارية المنشأة، عليه أن يدرس مدي الحاجة لتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية، بالإضافة إلي دراسة مدى تأثير هذه الأحداث علي رأي المراقب فيما يتعلق بوجود حالات هامة من عدم التأكد.

معيار المراجعة المصرى رقم (٥٨٠)
إقرارات الإدارة

معيار (٥٨٠) إقرارات الإدارة

١- التمهيد

* فى حالات معينة يمكن ألا تكون هناك أدلة مراجعة متاحة بخلاف التى تم الحصول عليها بعمل استفسارات، ويكون إقرارات الادارة هى دليل المراجعة الوحيد المتاح.
* ينبغى أن يحصل المراقب على إقرار مكتوب من الإدارة بأنها:

أ) مسئولة عن القوائم المالية طبقا لاطار إعداد القوائم المالية.

ب) مسئولة عن تصميم الرقابة الداخلية وتنفيذها لمنع الخطأ واكتشافه.

ج) تعتقد أن التحريفات فى القوائم المالية والتى اكتشفها المراقب خلال المراجعة والتى لم يتم تصويبها ذات تأثير غير هام

٢- الموضوعات التى يتضمنها خطاب التمثيل

١- مسئولية الادارة عن العرض العادل وفقا لأعداد التقارير المالية المطبق
٢- عدم وجود مخالفات من أعضاء مجلس الادارة أو العاملين عى نحو يؤثر تأثير هام فى القوائم المالية
٣- خلو القوائم المالية من أى تحريفات هامة
٤- عدم وجود التزامات لم يتم تسجيلها بالدفاتر
٥- عدم وجود دعاوى قضائية مرفوعة ضد الشركة
٦- ملكية الشركة لأصولها وانه لايوجد أى أصول مرهونة.
٧- تأكيد عن الافصاح عن الاطراف ذات علاقة وأرصدتهم والمعاملات معهم.

٣- واجبات المراقب بالنسبة للإقرارات المكتوبة حول الامور الهامة ذات العلاقة بالقوائم المالية

١- الحصول على أدلة مراجعة موثقة من داخل وخارج المنشأة
٢- تقييم مدى معقولية التأكيدات المقدمة من الادارة واتساقها مع أدلة المراجعة الاخرى
٣- دراسة ما إذا كان مقدمو الاقرارات على دراية تامة بهذه الامور

٤- توثيق إقرارات الادارة :

١- خطاب تمثيل من الادارة.
٢- خطاب من مراقب الحسابات يحدد تفهمه لأقرارات الادارة ، ويتم قبول ما ورد به وتأييده من قبل الادارة.
٣- محاضر اجتماعات مجلس الادارة ذات الصلة أو أى هيئة مماثلة
٤- نسخة موقعة من القوائم المالية.

٥- محتويات خطاب التمثيل

١- معلومات محددة
٢- اعتماد الادارة
٣- التاريخ المناسب لتحريره

٦- العناصر الرئيسية لخطاب التمثيل

١- موجه الى مراقب الحسابات
٢- يحتوى على معلومات محددة وأن يكون معتمدا ومؤرخا فى نفس تاريخ تقرير مراقب الحسابات
٣- يوقع من المسئولين عن إدارة المنشأة

٧- الاجراءات المتبعة فى حالة رفض الادارة تقديم الاقرارات

* يجب على المراقب القيام بإعداد تقرير برأى متحفظ أو ان يمتنع عن إبداء الرأى (بإعتبار ان ذلك الرفض قيد على نطاق عمل المراقب)

إقرار الإدارة بمسئوليتها عن القوائم المالية

- ✓ يجب علي مراقب الحسابات أن يحصل علي أدلة بأن الإدارة تقر بمسئوليتها عن القوائم المالية طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق وأنها قد إعتمدت هذه القوائم.

إقرارات الإدارة كدليل للمراجعة

- ✓ يجب علي مراقب الحسابات أن يحصل علي إقرارات مكتوبة من الإدارة عن الأمور الهامة المتعلقة بالقوائم المالية عندما يتعذر الحصول علي أدلة مراجعة كافية أخرى.
- ✓ ينبغي أن يحصل المراقب علي إقرار مكتوب من الإدارة بأنها:
(أ) تعترف بمسئوليتها عن تصميم الرقابة الداخلية وتنفيذها لمنع الخطأ وإكتشافه.
و(ب) تعتقد أن تأثير تحريفات القوائم المالية غير المصوبة منفردة أو مجمعة و التي أكتشفها المراقب خلال عملية المراجعة غير هامة للقوائم المالية مأخوذة ككل. ويجب أن يتضمن الإقرار ملخصاً بمثل تلك البنود أو يُلحق بإقرارات الإدارة المكتوبة.
- ✓ تعطي الإدارة للمراقب كثيراً من الإقرارات خلال المراجعة سواء كانت من تلقاء نفسها أو بناء علي إستفسارات محددة.
- ✓ حين تتعلق هذه الإقرارات بأمور هامة متعلقة بالقوائم المالية يجب على المراقب أن:
(أ) يحصل على أدلة مراجعة موثقة من داخل أو خارج المنشأة.
و (ب) يقيم معقولية التأكيدات المقدمة من الإدارة و مدى اتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى التي حصل عليها المراقب بما فيها الإقرارات الأخرى.
و (ج) دراسة ما إذا كان مقدمى الإقرارات على دراية تامة بهذه الأمور.
- ✓ لا يجب أن تستخدم إقرارات الإدارة كبديل لأدلة مراجعة أخرى يتوقع المراقب توقعاً معقولا أن تكون متوافرة.
- ✓ إذا لم يستطع المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يتعلق بأمر له أو قد يكون له تأثير هام على القوائم المالية، فإن ذلك يعتبر قيد على نطاق عمل المراقب حتى وأن حصل على إقرار من الإدارة في هذا الشأن.
- ✓ في حالات معينة يمكن ألا تكون هناك أدلة مراجعة متاحة بخلاف تلك التي تم الحصول عليها بعمل استفسارات ، ولذلك فإن على المراقب الحصول على إقرار مكتوب من الإدارة. فتكون إقرارات الإدارة هي دليل المراجعة الوحيد المتاح.
- ✓ إذا تعارضت إقرارات الإدارة مع أدلة مراجعة ، يجب على مراقب الحسابات بحث الظروف المحيطة بهذا الموضوع وفى حالة الضرورة إعادة النظر في مصداقية الإقرارات الأخرى المقدمة من الإدارة.

توثيق إقرارات الإدارة

- ✓ عادة ما يحتفظ مراقب الحسابات بإقرارات الإدارة في صورة ملخص للمناقشات الشفهية مع الإدارة أو إقرارات مكتوبة من قبل الإدارة.
- ✓ إقرارات الإدارة المكتوبة أفضل من الشفهية كدليل مراجعة ويمكن أن تتمثل في:
(أ) خطاب تمثيل من الإدارة.
أو (ب) خطاب من مراقب الحسابات يحدد تفهم المراقب لإقرارات الإدارة يتم قبول ما ورد به وتأييده من قبل الإدارة.
أو (ج) محاضر اجتماعات مجلس الإدارة ذات الصلة أو أي هيئة مماثلة أو نسخة موقعة من القوائم المالية .

العناصر الأساسية لخطاب التمثيل

- ✓ عند طلب خطاب تمثيل من الإدارة ، يجب على المراقب أن يطلب توجيهه إليه ، وأن يحتوى على معلومات محددة وأن يكون معتمداً ومؤرخاً بتاريخ مناسب.
- ✓ عادة ما يكون خطاب التمثيل مؤرخ في نفس تاريخ تقرير مراقب الحسابات. ولكن قد يتطلب الأمر في بعض الأحوال الحصول على خطاب تمثيل خلال فترة المراجعة أو بتاريخ بعد تقرير المراقب. بخصوص معاملات أو أحداث أخرى.
- ✓ علي سبيل المثال، في تاريخ طرح المنشأة لأسهمها في إكتتاب عام.
- ✓ يوقع خطاب التمثيل بطبيعة الحال من أعضاء الإدارة الذين لهم مسئولية رئيسية بالمنشأة وشئونها المالية(عادة ما يكون الرئيس التنفيذي والمدير المالي)، وذلك استناداً على أفضل المعلومات المعروفة والموثقة لديهم.
- ✓ في بعض الأحوال، قد يرغب المراقب في الحصول علي خطابات تمثيل من أعضاء آخرين في الإدارة.
- ✓ على سبيل المثال/

قد يرغب المراقب في الحصول علي خطاب تمثيل بشأن اكتمال محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة واللجان الهامة من الأفراد المسئولون عن الاحتفاظ بهذه المحاضر.

الاجراءات المتبعة في حالة رفض الادارة تقديم الاقرارات

- ✓ في حالة رفض الإدارة تقديم إقراراً يراه مراقب الحسابات ضرورياً ، يعتبر ذلك قيد علي نطاق عمل المراقب ويجب عليه إعداد تقرير برأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي.
- ✓ وفي هذه الأحوال، يجب على المراقب تقييم أي إعتماد سابق قام به إستناداً لإقرارات أخرى من الإدارة خلال المراجعة ودراسة الآثار الأخرى المترتبة على الرفض وتأثيرها على تقرير المراقب.

ملحق
مثال لخطاب بإقرارات الإدارة
(خطاب تمثيل)

ليس الغرض من الخطاب الوارد أن يكون خطاباً نموذجياً، لأن الإقرارات من الإدارة تختلف من منشأة لأخرى و من فترة لأخرى .
أن مجرد طلب الحصول على إقرار إدارة فى أمور متنوعة قد يخدم فى حث الإدارة على التركيز فى هذه الأمور وبذلك يؤدى إلى اهتمام الإدارة بدراسة تلك الأمور بتفصيل أكبر . ويجب على مراقب الحسابات أن يكون على دراية بحدود إقرارات الإدارة كدليل مراجعة كما هو موضحاً فى هذا المعيار .

(مطبوعات المنشأة)

(إلى مراقبى الحسابات) (التاريخ)

نتقدم بهذا الخطاب باعتباره مرتبطاً بمراجعتكم للقوائم المالية لشركة س ص ع عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٠٠٠٠٠٠ بغرض إبداء الرأى عما إذا كانت القوائم المالية للشركة تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي في ٣١ ديسمبر ٠٠٠٠٠ ونتيجة نشاطها و تدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ومدي اتفاقها مع (الإشارة إلي إطار إعداد التقارير المالية المطبق).
نحن نؤكد مسئوليتنا عن العرض العادل و الواضح للقوائم المالية وذلك طبقا لـ (الإشارة إلي إطار إعداد التقارير المالية المطبق)(١).
وفي هذا الصدد وطبقا لأحسن معلومات متوافرة لدينا نقر بالآتي :
تضاف هنا الإقرارات ذات الصلة بالمنشأة ويمكن أن تشمل تلك الإقرارات ما يلي:

* أنه لا يوجد أي مخالفات من أي من أعضاء مجلس الإدارة أو من العاملين الذين لهم دور مؤثر في الحسابات والرقابة الداخلية والتي يكون لها تأثير هام علي القوائم المالية .

* أننا قد وضعنا تحت تصرفكم كافة دفاتر الحسابات والمستندات المالية والبيانات المؤيدة لها وكافة محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة. (خاصة التي عقدت في .....)

* إننا نؤكد اكتمال البيانات المقدمة المتعلقة بتحديد الأطراف ذوي العلاقة .

* أن القوائم المالية خالية من أي تحريفات هامة ومؤثرة بما في ذلك الحذف .

* أن الشركة قد التزمت بكافة تعاقداتها مع الغير التي يمكن أن يكون لها أثر هام ومؤثر علي القوائم المالية .

* أنه لا يوجد أي إخلال بمتطلبات الجهات الرقابية والنظامية والتي قد يكون لها أثر هام علي القوائم المالية في حالة حدوثها.

* تم تسجيل البنود التالية والتي تم الإفصاح عنها بصورة مناسبة وكافية في القوائم المالية:

(أ) هوية الأطراف ذوي العلاقة والأرصدة والمعاملات معهم .

(ب) الخسائر الناتجة عن ارتباطات شراء أو بيع .

(ج) الاتفاقيات والخيارات لإعادة شراء أصول سبق بيعها .

(د)أصول المنشأة المرهونة كضمان للغير .

---

(١) إذا طلب يمكن إضافة " نيابة عن أعضاء مجلس الإدارة (أو أي هيئة مثيله) " .

* لا يوجد لدينا أية خطط أو نوايا قد تؤثر بشكل هام على القيم الدفترية للأصول أو الالتزامات أو تبويبها بالقوائم المالية .

* لا يوجد أي خطط لوقف تشغيل أي خطوط إنتاج أو خطط أخرى أو نوايا مما قد ينتج عنه مخزون راكد أو زائد عن الحاجة ، ولم يتم تقييم أي مخزون بقيمة أعلى من صافي القيمة البيعية المتوقعة له .

* تملك الشركة كافة أصولها ملكية خالصة من أي رهن أو التزام عليها بخلاف ما تم الإفصاح عنه بالقوائم المالية بالإيضاح رقم .....

* قمنا بتسجيل أو الإفصاح بطريقة مناسبة عن جميع الالتزامات – الفعلية والمحتملة – وتم الإفصاح في الإيضاح رقم ..... بالقوائم المالية عن كافة الضمانات المقدمة للغير .

* لا يوجد أي أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية تتطلب تعديل أو إفصاح في القوائم المالية أو أية إيضاحات متعلقة بها . بخلاف ما تم الإفصاح عنه بالإيضاح رقم..... .

* تم سداد مطالبة شركة ..... بمبلغ إجمالي قدره ..... والذي كان قد تم عمل الاستحقاق المناسب له فى القوائم المالية ولا يوجد مطالبات قائمة أو غير نهائية قد ينتج عنها التزامات محتملة يجب أخذها في الاعتبار أو الإفصاح عنها .

* لا يوجد أي ترتيبات لتعويضات رسمية أو غير رسمية بالنسبة لأي من حساباتنا النقدية أو الاستثمارية ، وفيما عدا ما تم الإفصاح عنه في الإيضاح رقم ..... في القوائم المالية ، ليس لدينا أية ترتيبات ائتمان أخرى .

* قمنا بتسجيل أو الإفصاح بصورة ملائمة في القوائم المالية عن اتفاقيات وخيارات إعادة شراء أسهم رأس المال ، وكذلك أسهم رأس المال المحتفظ بها من أجل الخيارات، الضمانات، التحويلات وغيرها من المتطلبات .

المدير المالي الرئيس التنفيذي

معيار المراجعة المصرى رقم (٦٠٠)
استخدام عمل مراقب آخر

معيار (٦٠٠) استخدام عمل مراقب اخر

١- التمهيد:

١- الهدف من المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير و توفير إرشادات تتعلق باستعانة المراقب - الذي يقوم بإصدار تقرير عن القوائم المالية الخاصة بالمنشأة، - بعمل مراقب آخر فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية الخاصة بوحدة أو أكثر من وحدات المنشاة

٢- متطلبات المعيار:

يجب على المراقب الرئيسي عند الاستعانة بعمل مراقب اخر ان يحدد كيفية تأثير عمل المراقب الاخرعلى عملية المراجعة

٢- قبول المراقب مهمة المراجعة باعتباره المراقب الرئيسى:

* يجب على مراقب الحسابات ان يدرس ما إذا كانت مشاركته بنفسه كافية ليستطيع العمل كمراقب حسابات ، ولذلك يجب ان يدرس الاتى:

أ) الاهمية النسبية للجزء الخاص من القوائم المالية الذى يقوم المراقب الرئيسي بمراجعتها.

ب) درجة معرفة مراقب الحسابات بنشاط الوحدات.

ج) خطر التحريفات الهامة والمؤثرة فى الوحدة التي قام مراقب اخر بمراجعتها.

د) أداء اجراءات مراجعة اضافية فيما يتعلق بالوحدات التى قام مراقب اخر بمراجعتها مما يؤدى الى قيام المراقب الرئيسي بمشاركة فعالة فى هذه العملية.

٣- العلاقة بين المراقب الرئيسى والمراقب الاخر

١- الاجراءات التى يقوم بها المراقب الرئيسي:

أ) قيام المراقب الرئيسى بدراسة الكفاءة المهنية للمراقب الاخر فى سياق المهمة المحددة عن طريق اسلوبين:

١- اسلوب الاستفسار عن المراقب الاخر

٢- اسلوب المناقشة مع المراقب الاخر

ب) حصول المراقب الرئيسي على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن عمل المراقب الاخر يكفى لتحقيق اهداف المراقب الرئيسي ، وذلك من خلال:

١- إسداءالنصح للمراقب فى بعض الامور

٢- المناقشة مع المراقب الاخر فى إجراءات المراجعة المطبقة

ج) قيام المراقب الرئيسي بدراسة النتائج الهامة التى توصل اليها المراقب الاخر.

٢- التعاون بين مراقبى الحسابات :

*يجب على كل من المراقب الرئيسي والمراقب الاخر مراعاة الاتى عند التعاون مع بعضهما البعض:

أ) يجب على المراقب الاخر مراعاة التعاون مع المراقب الرئيسي وذلك عند معرفة السياق الذي سيستخدم المراقب الرئيسى فيه عمل المراقب الآخر

ب) يجب على المراقب الرئيسي توجيه النصح الى المراقب الاخر فيما يتعلق بأية أمور تنمو إلى علمه والتي قد يكون لها تأثير هام على عمل المراقب الآخر.

٤- اعتبارات اعداد التقرير:

أ) فى حالة توصل المراقب الرئيسي الى استنتاج بعدم إمكانية الاستفادة من عمل المراقب الاخر مع عدم قدرته على اداء اجراءات مراجعة اضافية ـــ فيجب على المراقب الرئيسي ابداء راى متحفظ او الامتناع عن ابداء الراى بسبب وجود قيد على نطاق عمله.

ب) فى حالة قيام المراقب الاخر بإصدار تقرير براى معدل ـــ فيجب على المراقب الرئيسى دراسة مدى الاهمية النسبية لموضوع التعديل على التقرير على النحو الذى يتطلب تعديل تقريره (كمراقب رئيسي) على القوائم المالية التى يقوم بإعداد تقاريره عنها.

المقدمة

- ✓ ينبغي على المراقب الرئيسى عند الاستعانة بعمل مراقب آخر أن يحدد كيفية تأثير عمل المراقب الآخر على عملية المراجعة.
- ✓ "**المراقب الرئيسي**" هو المراقب الذي تقع على عاتقه مسئولية إعداد التقارير عن القوائم المالية لمنشأة ما عندما تشمل تلك القوائم المالية على معلومات مالية لوحدة أو أكثر تمت مراجعتها بواسطة مراقب آخر.
- ✓ " **المراقب الآخر**" هو مراقب بخلاف المراقب الرئيسي، تقع على عاتقه مسئولية إعداد تقارير عن المعلومات المالية المتعلقة بوحدة تتضمنها القوائم المالية التي يتم مراجعتها بواسطة المراقب الرئيسي. ويتضمن أيضاً تعريف المراقب الآخر المؤسسات التابعة والمراسلين سواء استخدموا نفس الاسم أم لا بالإضافة إلى المراقبين غير ذوي العلاقة.
- ✓ " **الوحدة** " يعني قسم أو فرع أو شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة أو منشأة أخرى أدرجت معلوماتها المالية في القوائم المالية الذي قام المراقب الرئيسي بمراجعتها .

قبول المراقب مهمة المراجعة باعتباره المراقب الرئيسي

- ✓ يجب على مراقب الحسابات أن يدرس ما إذا كانت مشاركته بنفسه كافية ليستطيع العمل كمراقب رئيسى.
- ✓ وتحقيقاً لهذا الغرض يجب على المراقب الرئيسى دراسة ما يلي:

(أ) الأهمية النسبية للجزء الخاص من القوائم المالية الذي يقوم المراقب الرئيسى بمراجعته.
و(ب) درجة معرفة مراقب الحسابات عن نشاط الوحدات.
و(ج) خطر التحريفات الهامة والمؤثرة في الوحده الذي قام مراقب آخر بمراجعته.
و(د) أداء إجراءات إضافية كما هو موضح في هذا المعيار وذلك فيما يتعلق بالوحدات التي قام مراقب آخر بمراجعتها مما يؤدى إلى قيام المراقب الرئيسى بمشاركة فعالة في هذه العملية.

الإجراءات التي يقوم بها المراقب الرئيسى

- ✓ عند التخطيط للاستعانة بعمل مراقب آخر، على المراقب الرئيسى أن يدرس الكفاءة المهنية للمراقب الآخر في سياق المهمة المحددة.
- ✓ يقوم المراقب الرئيسي بالحصول على المعلومات اللازمة لهذه الدراسة، ومن مصادر المعلومات لهذه الدراسة العضوية المشتركة لمنظمة مهنية، أو عضوية مشتركة أو تبعية لمؤسسة أخرى أو الرجوع إلى المنظمة المهنية التي ينتمي إليها المراقب الآخر. وعندما يكون ملائماً يمكن استكمال تلك المصادر بعمل استفسارات من مراقبين أو مصرفيين آخرين..الخ. ومن المناقشة مع المراقب الآخر.
- ✓ يجب على المراقب الرئيسى أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن عمل المراقب الآخر يكفي لتحقيق أهداف المراقب الرئيسى في سياق المهمة المحددة المكلف بها.
- ✓ يقوم المراقب الرئيسى بإسداء النصح للمراقب الآخر في الأمور التالية:

(أ) متطلبات الاستقلالية المتعلقة بكل من المنشأة ووحداتها ويحصل على إقرار مكتوب عن الالتزام بهما.
و(ب) الاستفادة المتوقعة من عمل المراقب الآخر والتقرير الذي يعده وعمل الترتيبات المناسبة لتنسيق جهودهم في مرحلة التخطيط الأولية من عملية المراجعة. ويخطر المراقب الرئيسى المراقب الآخر بأمور مثل المناطق التي تتطلب اعتبارات خاصة والإجراءات للتعرف على المعاملات بين الشركات فى المجموعة والتي يمكن أن تتطلب إفصاح ، والجدول الزمني لاستكمال عملية المراجعة.
و(ج) متطلبات المحاسبة و المراجعة وإعداد التقارير والحصول على إقرار مكتوب عن الالتزام بهما.

- ✓ قد يقوم المراقب الرئيسي أيضاً، على سبيل المثال، بمناقشة إجراءات المراجعة المطبقة مع المراقب الآخر ويقوم بفحص ملخص مكتوب خاص بالإجراءات التي قام بها الأخير، والتي قد تكون في هيئة استبيان أو قائمة استقصاء ، أو فحص أوراق العمل الخاصة بالمراقب الآخر. وقد يرغب المراقب الرئيسى في القيام بتلك الإجراءات بزيارة المراقب الآخر.
- ✓ وتعتمد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات على ظروف مهمة المراجعة ومعرفة المراقب الرئيسى بالكفاءة المهنية للمراقب الآخر. ويمكن أن يعزز تلك المعرفة عن طريق فحص أعمال المراجعة السابقة التي قام بها المراقب الآخر.
- ✓ ويمكن أن يستنتج المراقب الرئيسى أنه ليس من الضروري تطبيق الإجراءات السابقة عندما تشير أدلة المراجعة الكافية والملائمة التي تم الحصول عليها سابقا بأن سياسات مراقبة الجودة المقبولة وإجراءاتها سيتم الالتزام بها أثناء ممارسة المراقب الآخر لعمله. على سبيل المثال ، عندما تكون هناك مؤسسة تربط المراقب الرئيسى والمراقب الآخر ستكون هناك علاقة مستمرة ورسمية في القيام بالإجراءات التي توفر أدلة المراجعة مثل الفحص الدوري بين المؤسسات ، واختبارات السياسات والإجراءات التشغيلية وفحص أوراق العمل لأعمال المراجعة التي تم انتقائها.
- ✓ يجب على المراقب الرئيسى دراسة النتائج الهامة التي توصل إليها المراقب الآخر.
- ✓ يقوم المراقب الرئيسي بتوثيق الوحدات التي تمت مراجعة معلوماتها المالية من قبل مراقبين آخرين في أوراق العمل الخاصة بعملية المراجعة مع بيان أهميتها النسبية للقوائم المالية للمنشأة ككل وأسماء المراقبين الآخرين وأية استنتاجات تم التوصل إليها تتعلق بأن الوحدات كل على حده غير هامة .
- ✓ ويقوم المراقب الرئيسي أيضا بتوثيق الإجراءات التي تم أداؤها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها.

التعاون بين مراقبي الحسابات

- ✓ ينبغي على المراقب الآخر التعاون مع المراقب الرئيسى ، عند معرفة السياق الذي سيستخدم المراقب الرئيسى فيه عمل المراقب الآخر.

إعتبارات إعداد التقرير

- ✓ عندما يستنتج المراقب الرئيسى انه لا يمكن الاستفادة من عمل المراقب الآخر ولا يكون الأول قادراً على أداء إجراءات إضافية كافية تتعلق بالمعلومات المالية الخاصة بالوحدة الذي قام المراقب الآخر بمراجعتها، يجب على المراقب الرئيسى إبداء رأي **متحفظ** أو **الإمتناع عن إبداء الرأي** بسبب وجود قيد على نطاق عمله.
- ✓ إذا قام المراقب الآخر بإصدار، أو كان ينوي إصدار تقرير برأي معدل، يقوم المراقب الرئيسى بدراسة ما إذا كان موضوع التعديل على التقرير يمثل أهمية نسبية تتطلب تعديل تقرير المراقب الرئيسى ، وذلك فيما يتعلق بالقوائم المالية للمنشأة التي يقوم المراقب الرئيسى بإعداد التقارير عنها.

معيار المراجعة المصري رقم (٦١٠)
دراسة عمل المراجعة الداخلية

معيار (٦١٠) دراسة عمل المراجعة الداخلية

١- التمهيد :

١- الهدف من المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير و توفير إرشادات إلى مراقبي الحسابات عند دراسة عمل المراجعة الداخلية.

٢- متطلبات المعيار:

يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بدراسة أنشطة المراجعة الداخلية وتأثيرها على إجراءات المراجعة الخارجية، إن وجدت.

٣- المقصود بالمراجعة الداخلية:

نشاط تقييم أداء الادارة والعاملين داخل المنشأة كخدمة لها.

٢- نطاق عمل المراجعة الداخلية وأهدافها

* يتنوع نطاق أعمال المراجعة الداخلية وأهدافها تنوعا كبيراً. وتعتمد على حجم المنشأة وهيكلها ومتطلبات الإدارة . وفي العادة تشمل واحدا أو أكثر مما يلي:

١- متابعة أعمال الرقابة الداخلية

٢- فحص المعلومات المالية والتشغيلية.

٣- فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفاعليتها

٤- فحص مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والمتطلبات الخارجية الأخرى وسياسات الإدارة وتوجيهاتها

٣- العلاقة بين المراجعة الداخلية ومراقب الحسابات

١- دور المراجعة الداخلية وأهدافها

تحدد الإدارة دور المراجعة الداخلية وتتنوع أهداف وظائف المراجعة الداخلية طبقا لمتطلبات الإدارة.

٢- اهداف مراقب الحسابات

تتمثل اهدافه فى إعداد التقارير بصورة مستقلة على القوائم المالية، ويكون الاهتمام الرئيسي لمراقب الحسابات هو ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة

٣- استقلالية المراجعة الداخلية

لا تستطيع تحقيق نفس درجة الاستقلالية المطلوبة من المراقب عند إبداء الرأى على القوائم المالية، وذلك بإعتباها جزء من المنشأة

٤- اعتماد المراقب على عمل المراجعة الداخلية

لا يعتمد المراقب على عمل المراجعة الداخلية اعتمادا مطلقا حيث لا يقلل هذا من مسئوليته عن القوائم المالية

٤- تفهم انشطة المراجعة الداخلية

*لتفهم أنشطة المراجعة الداخلية والتقييم المبدئى لها يجب على المراقب القيام بما يلى:

١- الحصول على تفهم كافٍ عن أنشطة المراجعة الداخلية لتحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية وتقييمها وتصميم وأداء مزيد من إجراءات المراجعة.

٢- القيام بتقييم مهام المراجعة الداخلية إذا كانت ترتبط انشطتها بتقييم الخطر الذي يقوم به المراقب، وبالتالى تعديل طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة الخارجية ، لذا يجب عليه دراسة ما يلى

أ) الوضع التنظيمى للمراجعة الداخلية

ب) نطاق عمل المراجعة الداخلية

ج) الكفاءة المهنية للمراجعة الداخلية

د) العناية المهنية الفنية

٥- تقييم عمل المراجعة الداخلية

أ)عندما ينوي المراقب استخدام عمل محدد من أعمال المراجعة الداخلية، ينبغي عليه تقييم وأداء إجراءات المراجعة التي تتعلق بهذا العمل لتأكيد ملاءمتها لأغراضه.

ب) يقوم مراقب الحسابات بتسجيل الاستنتاجات المتعلقة بأعمال المراجعة الداخلية المحددة التي تم تقييمها وكذلك إجراءات المراجعة التي تم أداؤها على عمل المراجع الداخلي.

المقدمة

- ✓ يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بدراسة أنشطة المراجعة الداخلية وتأثيرها على إجراءات المراجعة الخارجية، إن وجدت.
- ✓ "***المراجعة الداخلية***"

نشاط تقييم يتم إجراءه داخل منشأة كخدمة لها. و تتضمن وظائف المراجعة الداخلية، ضمن أمور أخرى، متابعة الرقابة الداخلية.

نطاق عمل المراجعة الداخلية وأهدافها

- ✓ يتنوع نطاق أعمال المراجعة الداخلية وأهدافها تنوعا كبيراً. وتعتمد على حجم المنشأة وهيكلها ومتطلبات الإدارة. وفي العادة تشمل أعمال المراجعة الداخلية واحداً أو أكثر مما يلي:
  - ***متابعة أعمال الرقابة الداخلية.***

تقع مسئولية وضع نظام رقابة داخلية مناسب على عاتق الإدارة ويتطلب ذلك وجود تنبه ملائم بصفة مستمرة. وتكلف الإدارة المراجعة الداخلية عادة بمسئولية محددة تتمثل في فحص الضوابط ، ومتابعة تشغيلها وتقديم التوصيات لتحسينها.

  - ***فحص المعلومات المالية والتشغيلية.***

ويمكن أن يشمل ذلك فحص السبل المستخدمة لتحديد وقياس وإعداد التقارير بشأن تلك المعلومات والاستفسارات المحددة وتبويبها ويتضمن ذلك الاختبارات التفصيلية للمعاملات وأرصدة الحسابات والإجراءات.

  - ***فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفاعليتها.***

ويشمل ذلك عناصر الرقابة غير المالية للمنشأة.

  - ***فحص مدى الإلتزام.***

بالقوانين واللوائح والمتطلبات الخارجية الأخرى وسياسات الإدارة وتوجيهاتها وغير ذلك من المتطلبات الداخلية الأخرى.

العلاقة بين المراجعة الداخلية ومراقب الحسابات

- ✓ تحدد الإدارة دور المراجعة الداخلية وتختلف أهدافها عن تلك التي يحددها مراقب الحسابات الذي يتم تعيينه لإعداد التقارير بصورة مستقلة على القوائم المالية. وتتنوع أهداف وظائف المراجعة الداخلية طبقا لمتطلبات الإدارة، فى حين يكون الإهتمام الرئيسي لمراقب الحسابات هو ما إذا كانت القوائم المالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة.
- ✓ غالباً ما تتشابه بعض سبل تحقيق أهداف كل من المراجعة الداخلية و المراجعة الخارجية وبالتالي فإن بعض جوانب المراجعة الداخلية يمكن أن تكون مفيدة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية.
- ✓ تعتبر المراجعة الداخلية جزء من المنشأة ، وبغض النظر عن درجة استقلال وموضوعية المراجعة الداخلية إلا إنها لا تستطيع تحقيق نفس درجة الاستقلالية كما هو مطلوب من مراقب الحسابات عند إبداء الرأي على القوائم المالية، حيث يتحمل مراقب الحسابات المسئولية الكاملة عن رأي المراجعة الذي يتم إبداؤه، ولا يقلل إستخدام أي من أعمال المراجعة الداخلية شئ من هذه المسئولية. وكل الأحكام الشخصية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية تظل أحكام مراقب الحسابات.

تفهم أنشطة المراجعة الداخلية وتقييمها المبدئى

- ✓ يجب على المراقب الحصول على تفهم كافٍ عن أنشطة المراجعة الداخلية لتحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية وتقييمها وتصميم وأداء مزيد من إجراءات المراجعة.
- ✓ يجب على مراقب الحسابات عمل تقييم لمهام المراجعة الداخلية وذلك عندما ترتبط أنشطة المراجعة الداخلية بتقييم الخطر الذي يقوم به مراقب الحسابات.
- ✓ سيؤثر تقييم مراقب الحسابات لوظيفة المراجعة الداخلية على حكم المراقب المتعلق باستخدام أنشطة المراجعة الداخلية عند عمل تقييم للخطر وبالتالي يقوم بتعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية الإضافية.
- ✓ لغرض الحصول على تفهم لوظيفة المراجعة الداخلية والقيام بعمل تقييم لها ، تؤخذ المعايير الهامة التالية في الاعتبار:

(أ) ***الوضع التنظيمي:***

موقع أنشطة المراجعة الداخلية في الهيكل التنظيمى للمنشأة وتأثير هذا على موضوعيتها. و في الحالة المثالية ، تقوم أنشطة المراجعة الداخلية برفع التقارير لأعلى مستوى من الإدارة ولا تقوم بأداء أية أعمال تنفيذية أخرى. ويجب دراسة أية قيود أو محاذير تفرضها الإدارة على أعمال المراجعة الداخلية بعناية شديدة ، وعلى وجه الخصوص يجب أن يتمتع المراجع الداخلي بحرية كاملة للإتصال بمراقب الحسابات.

(ب)***نطاق العمل :***

طبيعة ومدى المهام المكلفة بها المراجعة الداخلية . ويكون المراقب أيضا بحاجة لدراسة ما إذا كانت الإدارة تستجيب لتوصيات المراجعة الداخلية وكيفية توثيق ذلك.

(ج) الكفاءة الفنية:

ما إذا كانت أعمال المراجعة الداخلية يقوم بها أشخاص تلقوا تدريباً تقنياً مناسباً ولديهم الكفاءة للعمل كمراجعين داخليين.ويمكن للمراقب، على سبيل المثال ، فحص سياسات التعيين وتدريب الموظفين القائمين بأعمال المراجعة الداخلية وخبرتهم ومؤهلاتهم المهنية.

(د) العناية المهنية الواجبة:

ما إذا كان التخطيط والإشراف والفحص والتوثيق لأعمال المراجعة الداخلية يتم بصورة مناسبة و يجب دراسة مدى وجود أدلة للمراجعة وبرامج للعمل وأوراق العمل.

توقيت عملية الاتصال والتنسيق

- ✓ عند التخطيط لاستخدام أعمال المراجعة الداخلية ، يكون مراقب الحسابات بحاجة لدراسة الخطة الموضوعة لأعمال المراجعة الداخلية للفترة ومناقشتها في مرحلة مبكرة قدر المستطاع.
- ✓ يكون الاتصال بالمراجعة الداخلية أكثر فعالية عندما تعقد الاجتماعات على فترات مناسبة أثناء فترة المراجعة. ويكون المراقب بحاجة للإحاطة بتقارير المراجعة الداخلية ذات الصلة ويكون لديه إمكانية للحصول عليها وأن يخطر بأية أمور هامة يكتشفها المراجع الداخلي من شأنها أن تؤثر على عمل المراقب. وبصورة مماثلة، يخطر المراقب عادة المراجع الداخلي بأية أمور هامة يمكن أن تؤثر على المراجعة الداخلية.

تقييم عمل المراجعة الداخلية

- ✓ عندما ينوي المراقب استخدام عمل محدد من أعمال المراجعة الداخلية، ينبغي عليه تقييم وأداء إجراءات المراجعة التي تتعلق بهذا العمل لتأكيد ملاءمتها لأغراضه.
- ✓ يتطلب تقييم العمل المحدد للمراجعة الداخلية دراسة ملاءمة نطاق العمل والبرامج ذات الصلة وما إذا كان تقييم المراجعة الداخلية لا يزال ملائما. ويمكن أن يشمل هذا التقييم دراسة:

(أ) ما إذا كان يتم أداء العمل بواسطة أفراد تلقوا التدريب الفني والمهني الكاف ولديهم المهارة اللازمة كمراجعين داخليين ويتم الإشراف على عمل المساعدين وفحصه وتوثيقه بصورة ملائمة.

و (ب) ما إذا كان يتم الحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة للتوصل لاستنتاجات معقولة.

و (ج) ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل لها مناسبة للظروف و أن أية تقارير أعدت تتطابق مع نتائج العمل الذي تم أداؤه.

و (د) أن أي استثناءات أو أمور غير عادية أُكتشفت بواسطة المراجع الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب.

- ✓ تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي يتم أدائها على الأعمال المحددة للمراجعة الداخلية على حكم مراقب الحسابات بالنسبة لخطر التحريف الهام والمؤثر في الجزء المعنى، وتقييم المراجعة الداخلية والأعمال المحددة التي تقوم بها. ويمكن أن تشمل مثل تلك الإجراءات فحص البنود التي تم فحصها بالفعل من قبل المراجعة الداخلية وفحص بنود مماثلة وملاحظة إجراءات المراجعة الداخلية.
- ✓ يقوم مراقب الحسابات بتسجيل الاستنتاجات المتعلقة بأعمال المراجعة الداخلية المحددة التي تم تقييمها وكذلك إجراءات المراجعة التي تم أداؤها على عمل المراجع الداخلي.

معيار المراجعة المصرى رقم (٦٢٠)
استخدام عمل خبير

معيار (٦٢٠) استخدام عمل خبير

١- التمهيد:

١- الهدف من المعيار:
يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق باستخدام عمل خبير كدليل للمراجعة

٢- متطلبات المعيار:
يجب على المراقب عند استخدام العمل الذي قام خبير بأدائه ، الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن مثل هذا العمل مناسب لأغراض المراجعة.

٣- المقصود بالخبير:
يعني شخص أو مؤسسة تملك مهارة معينة ومعرفة وخبرة في مجال محدد بخلاف المحاسبة والمراجعة

٢- الترتيبات اللازمة لتحديد الخبير المتخصص وارتباطه بعملية المراجعة:

أ) تحديد الحاجة لاستخدام عمل خبير
عند تحديد الحاجة لاستخدام عمل خبير، على المراقب أن يدرس ما يلي:
(أ) درجة معرفة فريق العمل و خبرته السابقة الخاصة بالموضوع محل المراجعة.
و(ب) خطر التحريف الهام والمؤثر فى ضوء طبيعة وتعقد واهمية للموضوع محل المراجعة.
و(ج) كيفية ونوعية أدلة المراجعة الأخرى المتوقع الحصول عليها.
*ومن أمثلة ادلة المراجعة التى يتم الحصول عليها من الخبير
* تقييم بعض أنواع الأصول
* تحديد الكميات أو الحالة المادية للأصول
* تحديد قيم معينة باستخدام الأساليب المتخصصة.
* الآراء القانونية بخصوص تفسيرات الاتفاقات

ب) كفاءة الخبير وموضوعيته
ينبغي على مراقب الحسابات عند التخطيط لاستخدام عمل خبير أن يقوم بتقييم
١- الكفاءة المهنية للخبير
٢- موضوعية الخبير (الاستقلالية)
٣- خبرة وسمعة الخبير

٣- مدى مسئولية المراجع عن الاعمال التى سوف يقوم بها الخبير وكيفية إدارة هذه المسئولية

أ) نطاق عمل خبير
يجب على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن نطاق عمل الخبير مناسب لتحقيق أغراض المراجعةمن خلال فحص شروط المهمة، ومن أمثلتها :
* أهداف ونطاق عمل الخبير.
* ملخص بالامور المحددة التى يتوقع المراقب من الخبير إعداد تقرير عنها.
* توضيح علاقة الخبير بالمنشأة، إن وجدت.
* سرية المعلومات الخاصة بالمنشأة.
* مدى إمكانية وصول الخبير للسجلات والملفات المناسبة.
في حالة عدم وضوح شروط المهمة
قد يحتاج المراقب إلى الاتصال بالخبير مباشرة للحصول على أدلة المراجعة في هذا الصدد.

ب) تقييم عمل خبير
على مراقب الحسابات تقييم مدى ملاءمة عمل الخبير بوصفه دليل مراجعة بخصوص التأكيدات محل المراجعة.
من خلال دراسة بعض الامور منها :
* مصدر المعلومات المستخدمة.
* الافتراضات والأساليب المستخدمة ومدى تماشيها مع الفترات السابقة.
* نتائج عمل الخبير في ضوء المعرفة الكلية للخبير بالنشاط ونتائج إجراءات المراجعة

- في حالة عدم توفير نتائج الخبير ادلة مراجعة كافية وملائمة
فيجب عليه ان يلجأ الى احد او كل من الاجراءات التالية:
١- إجراء مناقشة مع الخبير
٢- تطبيق اجراءات مراجعة اضافية
٣- استخدام عمل خبير اخر
٤- تعديل تقرير مراقب الحسابات

٤- الاشارة الى الخبير فى تقريرمراقب الحسابات

١- لا يجب على المراقب ان يشير فى تقريره الى عمل الخبير فى حالة إصداره **تقرير براى غير متحفظ**، حتى لا يساء فهم هذه الاشارة على انها تحفظ او تقسيما للمسئولية على خلاف الواقع.

٢- اما فى حال اصدار المراقب **تقرير براى متحفظ** بناء على نتائج عمل الخبير فيكون من الملائم الى الاشارة الى عمل الخبير
وإذا لم يوافق الخبير فيجب على المراقب الحصول على استشارة قانونية فى هذا الصدد.

المقدمة

- ✓ يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق باستخدام عمل خبير كدليل للمراجعة.
- ✓ ينبغي على مراقب الحسابات ، عند استخدام العمل الذي قام خبير بأدائه، الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن مثل هذا العمل مناسب لأغراض المراجعة.
- ✓ "**الخبير**" يعني شخص أو مؤسسة تملك مهارة معينة ومعرفة وخبرة في مجال محدد بخلاف المحاسبة والمراجعة.
- ✓ يمكن أن يكون الخبير:
  (أ) متعاقد معه من قبل المنشأة.
  أو(ب) متعاقد معه من قبل مراقب الحسابات.
  أو(ج) موظفاً لدى المنشأة .
  أو(د) موظفاً لدى مراقب الحسابات .

تحديد الحاجة لاستخدام عمل خبير

- ✓ للحصول على تفهم للمنشأة وأداء إجراءات إضافية لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها ، فقد يحتاج المراقب الحصول – عن طريق المنشأة أو مستقلاً- على أدلة مراجعة في هيئة تقارير وآراء وتقييمات وبيانات من خبير. و أمثلة ذلك ما يلي:
  * تقييم بعض أنواع الأصول مثل الأراضي والمباني و الأصول الثابتة الأخرى والتحف الفنية والأحجار الكريمة.
  * تحديد الكميات أو الحالة المادية للأصول مثل، المعادن الجوفية واحتياطي البترول والعمر الإنتاجي المتبقي للأصول الثابتة.
  * تحديد قيم معينة باستخدام الأساليب أو الوسائل المتخصصة مثل التقييم الاكتوارى.
  * قياس العمل الذي اكتمل والذي سيكتمل بشأن العقود تحت التنفيذ .
  * الآراء القانونية بخصوص تفسيرات الاتفاقات واللوائح والنظم الأساسية.
- ✓ عند تحديد الحاجة لاستخدام عمل خبير، على المراقب أن يدرس ما يلي:
  (أ) درجة معرفة فريق العمل و خبرته السابقة الخاصة بالمسألة محل المراجعة.
  و(ب) خطر التحريف الهام والمؤثر استنادا على طبيعة وتشابك والأهمية النسبية للموضوع محل المراجعة.
  و(ج) كيفية ونوعية أدلة المراجعة الأخرى المتوقع الحصول عليها.

كفاءة الخبير وموضوعيته

- ✓ ينبغي على مراقب الحسابات عند التخطيط لاستخدام عمل خبير أن يقوم بتقييم الكفاءة المهنية للخبير. و يستدعى ذلك دراسة ما يلي:
  (أ) الشهادة المهنية أو الترخيص الممنوح للخبير من جهة مهنية ملائمة أو عضويته فيها.
  و(ب) خبرة وسمعة الخبير في المجال الذي يسعى المراقب فيه للحصول على أدلة المراجعة.
- ✓ يجب على مراقب الحسابات تقييم موضوعية الخبير. مع الأخذ في الإعتبار أنه تؤدي العوامل التالية إلي زيادة مخاطر عدم موضوعية الخبير:
  (أ) في حالة كونه موظفاً لدى المنشأة.
  أو(ب) في حالة كونه مرتبطاً بصورة أخرى بالمنشأة، كأن يكون معتمداً ماليا على المنشأة أو له استثمار فيها.

نطاق عمل الخبير

- ✓ يجب على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن نطاق عمل الخبير مناسب لتحقيق أغراض المراجعة.
- ✓ ويمكن الحصول على أدلة المراجعة من خلال فحص شروط المهمة التي غالبا ما تكون موضحة في صورة تعليمات مكتوبة من المنشأة للخبير: والتي يمكن أن تغطى أموراً كالتالي:
  * أهداف ونطاق عمل الخبير.
  * موجز عام للأمور المحددة التي يتوقع المراقب من الخبير إعداد تقرير عنها.
  * الاستخدام المتوقع من مراقب الحسابات لعمل الخبير ويتضمن ذلك الاتصال المحتمل مع الغير بشأن هوية الخبير ومدى اشتراكه في أعمال مثيلة.
  * مدى إمكانية وصول الخبير للسجلات والملفات المناسبة.
  * توضيح علاقة الخبير بالمنشأة، إن وجدت.
  * سرية المعلومات الخاصة بالمنشأة.
  * المعلومات المتعلقة بالافتراضات والأساليب التي يعتزم الخبير استخدامها ومدى اتفاقها مع تلك المستخدمة في الفترات السابقة.
- ✓ في حالة عدم توضيح تلك الأمور توضيحا جيدا في صورة تعليمات مكتوبة للخبير، قد يحتاج المراقب إلى الاتصال بالخبير مباشرة للحصول على أدلة المراجعة في هذا الصدد. وعند الحصول على فهم للمنشأة يقوم المراقب أيضا بدراسة ما إذا كان عليه أن يشرك الخبير أثناء مناقشة فريق العمل لقابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر.

تقييم عمل الخبير

- ✓ على مراقب الحسابات تقييم مدى ملاءمة عمل الخبير بوصفه دليل مراجعة بخصوص التأكيدات محل المراجعة. ويرتبط ذلك بتقييم ما إذا كان جوهر نتيجة عمل الخبير ينعكس انعكاسا جيدا في القوائم المالية أو يؤيد التأكيدات مع دراسة:
  * مصدر المعلومات المستخدمة.
  و * الافتراضات والأساليب المستخدمة ومدى تماشيها مع الفترات السابقة.
  و * نتائج عمل الخبير في ضوء المعرفة الكلية للخبير بالنشاط ونتائج إجراءات المراجعة
- ✓ عند دراسة ما إذا كان الخبير استخدم مصادر للبيانات ملائمة للظروف ، يقوم المراقب بدراسة عمل الإجراءات التالية:
  (أ) عمل استفسارات بخصوص أية إجراءات يقوم بها الخبير ليتأكد عما إذا كانت مصادر البيانات ذات صلة وموثوق بها.
  (ب) فحص أو اختبار البيانات التي يستخدمها الخبير.
- ✓ تعتبر ملاءمة ومعقولية الافتراضات والأساليب المستخدمة وتطبيقاتها من مسئوليات الخبير. و حيث أن المراقب لا يحظى بنفس الخبرة وبالتالي لا يستطيع دائما مناقشة الافتراضات والأساليب التي يستخدمها الخبير، إلا أن المراقب يظل بحاجة للحصول على فهم للافتراضات والأساليب المستخدمة وأن يقوم بدراسة مدى ملاءمتها ومعقوليتها استنادا على معرفة المراقب بالنشاط ونتائج إجراءات المراجعة الأخرى.
- ✓ ذا لم توفر نتائج عمل الخبير أدلة مراجعة كافية وملائمة أو إذا لم تكن النتائج متسقة مع أدلة المراجعة الأخرى يجب على المراقب بحث هذا الأمر والبت فيه. ويمكن أن يرتبط ذلك بمناقشات مع المنشأة والخبير وتطبيق إجراءات مراجعة إضافية ويتضمن ذلك بصورة محتملة استخدام عمل خبير آخر أو تعديل تقرير مراقب الحسابات.

الإشارة إلى الخبير في تقرير مراقب الحسابات

- ✓ عند إصدار تقرير برأي **غير معدل**، لا يجب أن يشير المراقب إلى عمل الخبير. فقد يساء فهم مثل تلك الإشارة على أنها تحفظ في رأي المراقب أو تقسيم للمسئولية، وهو أمر غير وارد.
- ✓ كنتيجة لعمل خبير، إذا قرر المراقب إصدار تقرير برأي **معدل**، فقد يكون من الملائم في بعض الحالات، تفسير طبيعة التعديل والإشارة إلي أو وصف عمل الخبير (ويشمل ذلك هوية الخبير ومدى اشتراكه)
- ✓ وفي هذه الحالات ، فعلى المراقب الحصول على إذن الخبير قبل إتمام ذلك . وإذا رفض الخبير مع اعتقاد المراقب بضرورة ذلك ، يسعى المراقب للحصول على الاستشارة القانونية.

AUDIT ALLSH

معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠)
تقرير مراقب الحسابات
على مجموعة كاملة من القوائم المالية
ذات الأغراض العامة

معيار (٧٠٠) تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية

١) الهدف من المعيار

وضع معايير وتوفير إرشادات عن تقرير مراقب الحسابات الصادر كنتيجة لمراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الاغراض العامة والمعدة طبقا لاعداد التقارير المالية المصمم لتحقيق عرض عادل للقوائم المالية .

٢) الهدف من مراجعة القوائم المالية

إن الهدف من مراجعة القوائم المالية هو تمكين المراقب من التعبير عن رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية معدة، فى جميع جوانبها الهامة ، طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

ينص رأى المراقب على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة والمعدة طبقا لإطار إعداد تقارير مالية مصمم لتحقيق عرض عادل (يشار إليها لأغراض هذا المعيار بـ"القوائم المالية") عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة " طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق".

٣) العناصر الرئيسية لتقرير مراقب الحسابات فى عملية مراجعة طبقا لمعايير المراجعة المصرية

١- عنوان التقرير.

٢- الموجه إليهم التقرير.

٣ - الفقرة افتتاحية .

٤- مسئولية الإدارة عن القوائم المالية.

٥- مسئولية مراقب الحسابات.

٦- فقرة الرأي.

٧- أي متطلبات إلزامية أخرى

٨- توقيع مراقب الحسابات.

٩- تاريخ تقرير مراقب الحسابات

١٠- عنوان مراقب الحسابات.

تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية

- ✓ يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات تعبيراً واضحا عن رأيه على القوائم المالية.
- ✓ إن الهدف من مراجعة القوائم المالية هو تمكين المراقب من التعبير عن رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية معدة، فى جميع جوانبها الهامة، طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- ✓ ينص رأى المراقب على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة والمعدة طبقا لإطار إعداد تقارير مالية مصمم لتحقيق عرض عادل (يشار إليها لأغراض هذا المعيار بـ"القوائم المالية") عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة " طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق".

إطار إعداد التقارير المالية المطبق

- ✓ إن حكم مراقب الحسابات فيما يتعلق بما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة يتم في سياق إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- ✓ يوفر إطار إعداد التقارير المالية سياجاً لتقييم مراقب الحسابات للعرض العادل والواضح للقوائم المالية ويتضمن ذلك ما إذا كان قد تم إعداد القوائم المالية وعرضها طبقا للمتطلبات المحددة لإطار إعداد التقارير المالية المطبق لفئات محددة من المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات.

تكوين رأي على القوائم المالية

- ✓ ينبغي على المراقب تقييم النتائج المستخلصة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها كأساس لتكوين رأي على القوائم المالية.
- ✓ عند تكوين رأي على القوائم المالية، يقوم المراقب بتقييم ما إذا كانت هناك درجة تأكد مناسبة تتعلق بما إذا كانت القوائم المالية مأخوذة ككل خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة، إستناداً على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، ويتضمن ذلك إستنتاج ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لتخفيض مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية لمستوى منخفض مقبول نسبياً وتقييم آثار التحريفات المحددة التي لم يتم تصحيحها.
- ✓ يرتبط تكوين رأي بخصوص ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة، طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، تقييم ما إذا كانت القوائم المالية معدة وتعرض طبقا للمتطلبات المحددة لإطار إعداد التقارير المالية المطبق لفئة محددة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.
- ✓ ويتضمن هذا التقييم دراسة ما يلي في سياق إطار إعداد التقارير المالية المطبق:

(أ) ما إذا كانت السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة تتسق مع إطار إعداد التقارير المالية وملائمة للظروف.

و(ب) ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة مناسبة للظروف.

و(ج) ما إذا كانت المعلومات التي تم عرضها في القوائم المالية بما في ذلك السياسات المحاسبية ملائمة وذات مصداقية ويمكن مقارنتها وفهمها.

و(د) ما إذا كانت القوائم المالية توفر إفصاحات كافية لتمكن المستخدمين من فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة والمؤثرة على المعلومات التي أدرجت في القوائم المالية، على سبيل المثال، في حالة القوائم المالية المعدة طبقا لمعايير المحاسبة المصرية، عن المركز المالي للمنشأة وأداؤها المالي وتدفقاتها النقدية.

الحالات النادرة جدا التى ينتج عنها قوائم مالية مضللة عند تطبيق إطار إعداد التقارير المالية

- ✓ يدرس المراقب إمكانية قبول إطار إعداد التقارير المالية عند التفكير في قبول مهمة المراجعة. في بعض الحالات النادرة للغاية يمكن أن ينتج عن تطبيق مطلب محدد في إطار مقبول لإعداد قوائم مالية ذات الأغراض العامة، قوائم مالية تكون مضللة في الظروف المحددة للمنشأة، وبعض أطر إعداد التقارير المالية المقبولة لإعداد قوائم مالية ذات الأغراض العامة تعترف ضمنياً أو صراحة أن هناك حالات نادرة للغاية يكون من الضروري للقوائم المالية أن تبتعد عن مطلب محدد في الإطار وذلك لتحقيق هدف العرض العادل والواضح للقوائم المالية كما توفر هذه الأطر إرشادات عن الافصاحات المطلوبة.
- ✓ وإذا واجه مراقب الحسابات حالات تجعله يستنتج أن الإلتزام بمطلب محدد يسفر عن قوائم مالية مضللة، يدرس المراقب الحاجة إلى تعديل تقرير مراقب الحسابات، وتعتمد أية تعديلات ملائمة لتقرير مراقب الحسابات – إن وجدت - على كيفية معالجة الإدارة للموضوع في القوائم المالية وكيفية تعامل إطار إعداد التقارير المالية من هذه الحالات النادرة.

العناصر الرئيسية لتقرير مراقب الحسابات في عملية مراجعة طبقا لمعايير المراجعة المصرية

- ✓ يؤدي الاتساق في تقرير مراقب الحسابات عندما يتم أداء عملية مراجعة طبقا لمعايير المراجعة المصرية إلى تعزيز المصداقية بحيث يسهل تحديد عمليات المراجعة التي تمت طبقا لمعايير المراجعة المعترف به، كما تساعد على تعزيز فهم القارئ فى تحديد الحالات غير العادية عند حدوثها.
- ✓ توضح النقاط الأتية المتطلبات المرتبطة بالعناصر التالية في تقرير مراقب الحسابات عندما يتم أداء عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المصرية. وفيما يلي العناصر الرئيسية لتقرير مراقب الحسابات:

(أ) عنوان التقرير
و(ب) الموجه إليهم التقرير.
و(ج) الفقرة افتتاحية .
و(د) مسئولية الإدارة عن القوائم المالية.
و(هـ) مسئولية مراقب الحسابات.
و(و) فقرة الرأي.
و(ز) أي متطلبات إلزامية أخرى
و(ح) توقيع مراقب الحسابات.
و(ط) تاريخ تقرير مراقب الحسابات
و(ى) عنوان مراقب الحسابات.

عنوان التقرير

- ✓ يجب أن يعنون تقرير مراقب الحسابات بعنوان يشير بوضوح أنه تقرير مراقب الحسابات.
- ✓ يجب أن يعنون التقرير بعبارة "تقرير مراقب الحسابات " لتمييزه عن التقارير التي قد تصدر عن آخرين.

الموجه إليهم التقرير

- ✓ يجب أن يوجه تقرير مراقب الحسابات إلى الجهة التى تحددها ظروف العملية و الشكل القانونى للمنشأة.
- ✓ يوجه التقرير عادة إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين .

الفقرة الإفتتاحية

- ✓ يجب أن تحدد الفقرة الإفتتاحية في تقرير مراقب الحسابات، المنشأة التي تمت مراجعة قوائمها المالية والقوائم المالية التي تم مراجعتها، كما يجب أن تحدد الفقرة الإفتتاحية أيضاً ما يلي:
(أ) تحديد عنوان كل قائمة من القوائم المالية التي تكون المجموعة الكاملة من القوائم المالية.
(ب) الإشارة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات المتممة.
(ج) تحديد التاريخ والفترة التي تغطيها القوائم المالية.
- ✓ يشمل رأي مراقب الحسابات المجموعة الكاملة للقوائم المالية كما هو محدد في إطار إعداد التقارير المالية المطبق. وفي حالة القوائم المالية المعدة طبقا لمعايير المحاسبة المصرية فتشمل: الميزانية، قائمة الدخل، قائمة التغيرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات المتممة.
- ✓ في بعض الظروف يمكن أن تختار المنشأة طواعيةً أن تقدم مع القوائم المالية معلومات إضافية لا يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية. يكون من الهام للمراقب أن يكون مقتنعاً أنه قد تم فصل المعلومات الإضافية التي لا يغطيها رأي مراقب الحسابات فصلاً واضحاً.
- ✓ في بعض الظروف لا يمكن التفرقة بين المعلومات المرفقة والقوائم المالية بصورة واضحة بسبب طبيعتها وكيفية عرضها. ويغطي رأي مراقب الحسابات مثل تلك المعلومات المرفقة، على سبيل المثال يغطى رأي المراقب الإيضاحات أو الجداول المرفقة التي يتم الإشارة إليها في القوائم المالية.
- ✓ لاتكون المعلومات المرفقة التي تعرض كجزء لا يتجزأ من القوائم المالية بحاجة لأن يشار إليها بصورة محددة في الفقرة الإفتتاحية في تقرير مراقب الحسابات عندما تكون الإشارة للإيضاحات في وصف مكونات القوائم المالية في الفقرة الافتتاحية كافياً.

مسئولية الإدارة عن القوائم المالية

- ✓ يجب أن ينص تقرير المراقب على أن الإدارة مسئولة عن الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، وتتضمن هذه المسئولية ما يلي:
(أ) تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية مرتبطة بالإعداد والعرض العادل و الواضح لقوائم مالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء بسبب الغش أو الخطأ.
و(ب) اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملائمة.
و(ج) عمل تقريرات محاسبية ملائمة للظروف.
- ✓ *القوائم المالية هي إقرارات الإدارة*. فالإدارة مسئولة عن إعداد القوائم المالية والعرض العادل والواضح لها طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. وللتحقق من القيام بهذه المسئولية، تقوم الإدارة بتصميم وتنفيذ رقابة داخلية لمنع أو إكتشاف التحريفات الناتجة عن الغش أو الخطأ وتصحيحها لضمان مصداقية التقارير المالية الخاصة بالمنشأة. ويتطلب إعداد القوائم المالية قيام الإدارة بإصدار أحكام شخصية في عمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف بالإضافة إلى اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وتُتخذ تلك الأحكام في سياق إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

مسئولية مراقب الحسابات

- ✓ يجب أن ينص تقرير مراقب الحسابات على أن مسئوليته هي إبداء رأي على القوائم المالية فى ضوء مراجعته لها.
- ✓ يجب أن ينص تقرير المراقب على أن عملية المراجعة تمت طبقا لمعايير المراجعة المصرية، كما يجب أن يشرح التقرير أيضا أن تلك المعايير تتطلب أن يلتزم المراقب بالمتطلبات الأخلاقية وأن يقوم المراقب بتخطيط عملية المراجعة وأدائها للحصول على درجة تأكد مناسبة بأن القوائم المالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة.
- ✓ الإشارة إلى المعايير المستخدمة توضح للقارئ أن عملية المراجعة تمت طبقا للمعايير الموضوعة.

- ✓ يجب أن يصف تقرير مراقب الحسابات عملية المراجعة وذلك بأن ينص على ما يلي:

(أ) أن عملية المراجعة ترتبط بأداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة متعلقة بالقيم والإفصاحات في القوائم المالية.

و(ب) أن الإجراءات التي تم إختيارها تعتمد على حكم المراقب الشخصي، ويتضمن ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية الناتج سواء عن الغش أو الخطأ. وعند عمل تقييم للخطر يقوم المراقب بدراسة الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد وعرض المنشأة للقوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وذلك لتصميم إجراءات مراجعة ملائمة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء الرأي على مدى كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وفي الظروف التى يطلب فيها من المراقب أيضاً إبداء الرأي على كفاءة الرقابة الداخلية مع مراجعة القوائم المالية، ينبغي على المراقب أن يقوم بحذف عبارة "أن دراسة المراقب للرقابة الداخلية لا تتم بغرض إبداء الرأي عن مدى كفاءة الرقابة الداخلية".

و(ج) أن المراجعة تشمل أيضاً تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ، ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة بالإضافة إلى العرض العام للقوائم المالية.

- ✓ يجب أن ينص تقرير مراقب الحسابات على أن المراقب يعتقد بأن أدلة المراجعة التي حصل عليها المراقب تعتبر كافية ومناسبة لتوفير أساس يستند عليه في بناء رأيه.

فقرة الـرأي

- ✓ يتم إبداء رأي غير متحفظ عندما ينتهي المراقب إلى أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- ✓ عند إبداء رأي غير متحفظ، فينبغي أن *تنص فقرة الرأي* في تقرير مراقب الحسابات على أن رأي المراقب أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح فى جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- ✓ عند عدم إستخدام معايير المحاسبة المصرية كإطار لإعداد التقارير المالية ينبغي عند الإشارة لإطار إعداد التقارير المالية في صياغة الرأي إلى المنطقة أو بلد المنشأ الخاصة بإطار إعداد التقاريرالمالية هذا.
- ✓ لإسداء النصح للقارئ بالسياق الذي يتم فيه التعبير عن رأي المراقب، يحدد رأي مراقب الحسابات إطار إعداد التقارير المالية المطبق والذي يُبنى عليه القوائم المالية، وعندما يكون إطار إعداد التقارير المالية المطبق ليس معايير المحاسبة المصرية ، يقوم رأي المراقب أيضا بتحديد المنطقة أو بلد المنشأ لإطار إعداد التقارير المالية. ويقوم المراقب بتحديد إطار إعداد التقارير المالية المطبق بمصطلحات كما يلي:

- "".....طبقا لمعايير المحاسبة المصرية"

أو– ".....طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بصورة عامة في (اسم البلد) ".

- ✓ عندما تكون هناك متطلبات قانونية وتنظيمية ، يقوم المراقب بتحديد إطار إعداد التقارير المالية المطبق كما يلي:

".....طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ومتطلبات قانون ....."

أمـور أخرى

- ✓ يمكن أن تتطلب المعايير أو القوانين أو الممارسات العامة المتفق عليها في منطقة أو تسمح للمراقب في الإسهاب في أمور توفر تفسيراً إضافياً لمسئوليات المراقب في مراجعة القوائم المالية أو لتقرير مراقب الحسابات على تلك القوائم، فى هذه الحالة يمكن معالجة مثل تلك الأمور في فقرة منفصلة تعقب فقرة رأي مراقب الحسابات.

المتطلبات الإلزامية الأخرى

- ✓ يمكن أن يطلب من مراقب الحسابات القيام بأداء إجراءات محددة إضافية أو إبداء الرأي على أمور محددة مثل: كفاية الدفاتر المحاسبية والسجلات أو سلامة عملية جرد المخزون ... إلخ.
- ✓ قد تتطلب القوانين ذات الصلة من المراقب أن يعد تقريراً عن تلك المسئوليات الأخرى داخل تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية وفي حالات أخرى، يمكن أن يطلب من المراقب أو يسمح له بأن يعد تقرير منفصل.
- ✓ عندما يقوم مراقب الحسابات بالتعبير عن المتطلبات القانونية أو الإلزامية الأخرى داخل تقرير مراقب الحسابات الصادر على القوائم المالية، فينبغي التقرير عن ذلك في قسم منفصل في تقرير المراقب يعقب فقرة الرأي.

توقيع مراقب الحسابات

- ✓ يجب أن يوقع تقرير مراقب الحسابات.
- ✓ يكون توقيع التقرير بالاسم الشخصى للمراقب أو باسم المؤسسة إذا سمحت القوانين بذلك.

تاريـخ تقرير مراقب الحسابات

- ✓ ينبغي على المراقب أن يؤرخ تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية بتاريخ لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المراقب على أدلة المراجعة الكافية والملائمة التي سيبني عليها الرأي على القوائم المالية. ويجب أن تشتمل أدلة المراجعة الكافية والملائمة دليل على أن المجموعة الكاملة من القوائم المالية الخاصة بالمنشأة أعدت وأن هؤلاء الذين لديهم السلطة المعترف بها أكدوا على تحملهم مسئولية هذه القوائم.
- ✓ إن تاريخ التقرير ينبئ القارئ أن المراقب قد أخذ في إعتباره تأثير الأحداث والمعاملات التي من شأنها أن تؤثر على القوائم المالية والتي نمت إلى علمه حتى ذلك التاريخ.
- ✓ يحدد القانون واللوائح المسئولون عن عملية الإعتماد اللازمة. وفي مثل هذه الحالات، يحصل المراقب على أدلة على هذا الإعتماد قبل أن يؤرخ التقرير لذا يجب ألا يؤرخ التقرير بتقرير سابق على توقيع أو إعتماد الإدارة للقوائم المالية.
- ✓ تتطلب القوانين المصرية الموافقة النهائية للمساهمين على القوائم المالية، ولا تعتبر الموافقة النهائية للمساهمين ضرورية للمراقب ليتوصل لنتيجة أنه قد تم الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة. وتحقيقاً لأغراض هذا المعيار فإن تاريخ اعتماد القوائم المالية هو التاريخ الذي تحدد فيه الإدارة أنها أعدت مجموعة كاملة من القوائم المالية.

عنوان مراقب الحسابات

- ✓ يجب أن يحدد التقرير عنوان معين لمراقب الحسابات وهو المدينة التي يقع فيها مكتب مراقب الحسابات المسئول عن عملية المراجعة.

تقرير مراقب الحسابات

- ✓ يجب أن يكون تقرير مراقب الحسابات مكتوباً.
- ✓ يشمل التقرير المكتوب كلاً من التقارير الورقية المكتوبة والتقارير المكتوبة في صيغة إلكترونية.
- ✓ فيما يلي نموذج كامل لتقرير مراقب الحسابات يتفق مع العناصر الرئيسية المبينة أعلاه في هذا المعيار بالنسبة لعملية مراجعة للقوائم المالية معدة طبقا لمعايير المحاسبة المصرية. ويصور هذا التقرير التعبير عن رأي غير متحفظ. وبالإضافة إلى مراجعة القوائم المالية يفترض النموذج أن للمراقب مسئوليات أخرى مطلوبة بموجب القوانين المصرية.

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

تقرير عن القوائم المالية

راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في الميزانية في ٣١ ديسمبر..... وكذا قوائم الدخل و التغير فى حقوق الملكية والتدفق النقدى عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

مسئولية الإدارة عن القوائم المالية

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد و عرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.

مسئولية مراقب الحسابات

تنحصر مسئوليتنا فى إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة.

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والافصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصى للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ. ولدى تقييم هذه المخاطر يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل و الواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل عملية المراجعة أيضا تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية.

الـرأي

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح ، في جميع جوانبها الهامة ، عن المركز المالي لشركة.....في ٣١ ديسمبر، وعن أدائها المالى وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجود إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية.

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك فى الحدود التى تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

تقرير مراقب الحسابات عن عمليات المراجعة التى تمت طبقا لكل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة الخاصة بمنطقة أو ببلد ما

لا ينبغي أن يشير تقرير مراقب الحسابات لعملية مراجعة تم أداؤها طبقا لمعايير المراجعة المصرية (إلا عندما يكون المراقب قد إلتزم تماماً بجميع معايير المراجعة المصرية ذات الصلة بعملية المراجعة).
يمكن أن يشير المراقب لعملية مراجعة تم أداؤها طبقا لكل من معايير المراجعة المصرية بالإضافة إلى معايير مراجعة محلية (معايير المراجعة الخاصة بمنطقة أو بلد ما)، عندما يلتزم المراقب بكل من معايير المراجعة المصرية ذات الصلة بعملية المراجعة ويقوم بأداء أية إجراءات إضافية ضرورية للإلتزام بالمعايير ذات الصلة الخاصة بهذه المنطقة أو هذا البلد. وينبغي أن يحدد تقرير المراقب في هذه الحالة المنطقة أو بلد المنشأ لمعايير المراجعة.
وتكون الإشارة لكل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة المحلية غير ملائمة إذا كان هناك إختلاف بين متطلبات إعدد التقارير المتعلقة بتقرير مراقب الحسابات في معايير المراجعة المصرية وفي معايير المراجعة المحلية والتي تؤثر على رأي المراقب أو الحاجة لإضافة فقرة توجيه الإنتباه في الظروف المحددة. ففي حالة مثل هذه الإختلافات يشير تقرير المراقب فقط إلى معايير المراجعة (إما معايير المراجعة المصرية أو معايير المراجعة المحلية ذات الصلة)، التي يكون المراقب قد إلتزم بمتطلبات إعداد التقارير طبقاً لها.

عندما يعد المراقب تقرير مراقب الحسابات باستخدام النموذج أو الصيغة التي يحددها القانون أو اللائحة أو معايير المراجعة للمنطقة أو البلد المحددة، فينبغي أن يشير التقرير لعملية المراجعة التي تم أداؤها طبقا لكل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة للمنطقة أو البلد المحدد فقط في حالة إذا شمل تقرير مراقب الحسابات على ما يلي كحد أدنى:
(أ) عنوان التقرير.
و(ب) الموجه إليهم التقرير (حسبما تتطلب ظروف المهمة).
و(ج) فقرة افتتاحية تحدد القوائم المالية التي تم مراجعتها.
و(د) وصف لمسئولية إدارة المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً.
و(هـ) وصف لمسئولية مراقب الحسابات في إبداء الرأي على القوائم المالية ونطاق عملية المراجعة التي تشمل:
(١) الإشارة إلى معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة الخاصة بمنطقة محددة أو بلد ما.
و(٢) وصف العمل الذي قام مراقب الحسابات بأدائه.
و(و) فقرة الرأي على القوائم المالية وتتضمن إبداء الرأي على القوائم المالية وإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية المطبق المستخدم لإعداد القوائم المالية.(ويشمل ذلك تحديد بلد المنشأ لإطار إعداد التقارير المالية وذلك عندما لا تستخدم معايير المحاسبة المصرية).
و(ز) توقيع مراقب الحسابات.
و(ح) تاريخ التقرير.
و(ط) عنوان مراقب الحسابات.

قد يضطر المراقب إلتزاماً بقانون محلي أو لائحة أن يستخدم نموذج أو صيغة في التقرير تختلف عن تلك الموصوفة في هذا المعيار. وعندما ترتبط الإختلافات فقط بالنموذج أو الصيغة لتقرير المراقب سيعتبر المراقب أنه إلتزم بمتطلبات إعداد التقارير الخاصة بمعايير المراجعة المصرية بشرط أن يتضمن التقرير - على الأقل - كل من العناصر المحددة سابقاً في هذا المعيار حتى لو كان يستخدم نموذج أو صيغة تحددها القوانين أو اللوائح المحلية. وعندما لا تتعارض متطلبات محددة في منطقة ما مع معايير المراجعة المصرية، يقوم المراقب بإعتماد النموذج والصيغة المستخدمة في هذا المعيار حتى يمكن للقراء أن يميزوا بسهولة أن تقرير مراقب الحسابات أعد عن عملية مراجعة تمت طبقا لمعايير المراجعة المصرية.

المعلومات الإضافية التى لم تتم مراجعتها والمعروضة مع القوائم المالية التى تمت مراجعتها

يجب أن يكون المراقب على قناعة بأن أية معلومات إضافية تعرض مع القوائم المالية التي لم يغطيها رأي المراقب، يتم تمييزها تمييزاً واضحاً عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها.

يمكن أن يطلب من المنشأة أو يمكن أن تختار الإدارة أن تضيف معلومات إضافية مع القوائم المالية. ويفترض أن رأي المراقب يغطى المعلومات الإضافية التي لا يمكن تمييزها بوضوح عن القوائم المالية بسبب طبيعتها وكيفية عرضها. لذا يجب أن يقوم المراقب بدراسة ما إذا كانت المعلومات الإضافية قد تم عرضها بطريقة يمكن أن تفسر بأنها قد تم تغطيتها من قبل المراقب، وإذا كان هذا هو الحال، يطلب المراقب من الإدارة تغيير طريقة عرض المعلومات. وما إذا كانت قد عرفت بوضوح بأنها "لم تتم مراجعتها" كما يسأل المراقب الإدارة إزالة أي إشارة فى القوائم المالية إلى المعلومات الإضافية أو الإفصاحات التي لم تتم مراجعتها لأن التمييز بين المعلومات التي تم مراجعتها والتي لم تتم مراجعتها لن يكون واضحاً بما فيه الكفاية. أما بالنسبة للإفصاحات التي لم تتم مراجعتها والتي تختلط بالإفصاحات التي تمت مراجعتها يمكن أيضا أن يُساء تفسيرها على إعتبار أن كليهما تمت مراجعته.

وبناءً عليه يسأل المراقب المنشأة بأن تضع المعلومات التي لم تتم مراجعتها خارج مجموعة القوائم المالية، أو، إذا لم يكن ذلك ممكناً فعلى الأقل، أن تضع الإفصاحات التي لم تتم مراجعتها معا في نهاية الإفصاحات المطلوبة مع القوائم المالية ويضع لها عنوان "لم تتم مراجعتها".

عندما يكون المراقب على دراية بأن القوائم المالية ستوضع في مستند يحتوى على معلومات أخرى، يمكن أن يدرس المراقب، إذا سمح شكل العرض بذلك، تحديد أرقام الصفحات التي تعرض بها القوائم المالية التي تمت مراجعتها في تقرير مراقب الحسابات وهذا يساعد القارئ على التفرقة بين القوائم المالية التى تمت مراجعتها والمعلومات التي لم يغطيها رأي المراقب.

إذا انتهى المراقب إلى أن العرض الذي تقدمه المنشأة لأي معلومات إضافية لم تتم مراجعتها لا يفرق بصورة كافية عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها فينبغي على المراقب أن يشرح في التقرير أن هذه المعلومات لم تتم مراجعتها.

ولا تعفي حقيقية أن المعلومات الإضافية لم تتم مراجعتها المراقب من مسئولية قراءة هذه المعلومات لتحديد التعارضات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية التي تمت مراجعتها.

معيار المراجعة المصري رقم (٧٠١)
التعديلات على تقرير مراقب الحسابات

معيار (٧٠١) التعديلات على تقرير مراقب الحسابات

الأمور التى لا تؤثر على رأي مراقب الحسابات

لفت انتباه

تضاف فقرة ايضاحية بعد فقرة الرأى فى حالة عدم التأكد المؤثر والذي يعتمد المراقب في معالجته على أحداث مستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية وذلك للفت انتباه قارئ القوائم المالية مع الافصاح عنها فى الايضاحات المتممة للقوائم المالية وفقا لمتطلبات المعايير المحاسبية المصرية
(يوجد نموذج لفقرة توجيه انتباه القارئ لأمر يتعلق بالاستمرارية موضحاً في معيار المراجعة المصرى رقم (٥٧٠) "الاستمرارية").
*وفى حالة عدم إتفاق المراقب مع الإدارة بشأن الافصاح فى القوائم المالية ففى هذه الحالة يتم تقييم تأثير هذا الايضاح فى حالة عدم الافصاح عنه ، فإما ان يكون فإذا كانت مثل هذه الخلافات هامة ومؤثرة بالنسبة للقوائم المالية يجب على المراقب أن يبدي رأيا متحفظاً أو رأياً عكسياً.

الأمور التى تؤثر على رأي مراقب الحسابات

مشكلة محاسبية (خاصة بمعايير المحاسبة)

فى حالة الحصول على دليل مراجعة ويوجد مشكلة محاسبية تخص معايير المحاسبة المصرية ففى هذه الحالة يتم تقييم المشكلة فهى إما أن تكون:

هامة ومؤثرة

فى حالة ان المشكلة هامة ومؤثرة يتحفظ المراقب فى تقريره "وتضاف فقرة التحفظ قبل فقرة الرأى "

مشكلة جوهرية

ففى هذه الحالة يقوم المراقب بإبداء رأى عكسي فى تقريره.

مشكلة مراجعة (خاصة بمعايير المراجعة)

فى حالة وجود قيد على نطاق عمل المراقب (بمعنى عدم الحصول على دليل مراجعة مع عدم قدرة المراقب على التحقق من البند)، ففي هذه الحالة يتم تقييم هذا القيد فهو إما أن يكون:

هام ومؤثر

هذا القيد هام ومؤثر يتحفظ المراقب فى تقريره "تؤثر فى فقرة مسئولية المراقب و قبل فقرة الرأى"

جوهرى

هذا القيد يخص امور جوهرية فيمتنع المراقب من إبداء رايه على القوائم المالية.

المقدمة

- ✓ يصف هذا المعيار كيفية تعديل صيغة تقرير مراقب الحسابات في المواقف التالية :

أولاً: الأمور التى لا تؤثر على رأي مراقب الحسابات وينتج عنها:

(أ) توجيه انتباه القارئ لموضوع معين

ثانياً: الأمور التى تؤثر على رأي مراقب الحسابات وينتج عنها:

(أ) رأي متحفظ.

أو(ب) الامتناع عن إبداء رأي

أو(ج) رأي عكسي

الأمور التى لا تؤثر على رأي مراقب الحسابات

- ✓ في حالات معينة قد يعدل تقرير المراقب بإضافة فقرة لتوجيه إنتباه القارئ لأمر معين يؤثر على القوائم المالية ورد تفصيلاً ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، ونظراً لأن إضافة هذه الفقرة لا يؤثر على رأي المراقب فيفضل إضافتها بعد فقرة الرأي، ولكن قبل أي قسم يتعلق بأي مسئوليات أخرى لإعداد التقارير- إن وجد - وتشير فقرة توجيه الانتباه عادة إلى حقيقة أن رأي المراقب لا يعتبر متحفظاً في هذا الخصوص.
- ✓ يجب على المراقب تعديل تقريره بإضافة فقرة لإلقاء الضوء على أمر هام يتعلق بمشكلة إستمرارية المنشأة.
- ✓ يجب أن يدرس المراقب الحاجة إلى تعديل تقريره بإضافة فقرة إذا كان هناك عدم تأكد مؤثر (بخلاف مشكلة إستمرارية المنشأة) والذي يعتمد في معالجته على أحداث مستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية. وعدم التأكد هو موضوع تعتمد نتائجه على تصرفات أو أحداث مستقبلية لا يمكن للمنشأة التحكم فيها ولكنها قد تؤثر على القوائم المالية.
- ✓ وفيما يلي نموذج لفقرة توجه انتباه القارئ إلى عدم تأكد مؤثر في تقرير مراقب الحسابات:

" ومع عدم اعتبار ذلك تحفظاً وكما هو مبين تفصيلا في الإيضاح رقم ( ) توجد قضية مرفوعة ضد الشركة لانتهاك حقوق اختراع، والشركة مطالبة بإتاوات وتعويضات عن الأضرار المترتبة على ذلك وتقوم الشركة باتخاذ الإجراءات المضادة ، ولا يزال النزاع مستمراً ولا يمكن في الوقت الحالي تحديد النتائج النهائية لهذا الأمر ، ولم يتم تكوين مخصص لأي التزام قد ينشأ عن ذلك في القوائم المالية" .

- ✓ (يوجد نموذج لفقرة توجيه انتباه القارئ لأمر يتعلق بالاستمرارية موضحاً في معيار المراجعة المصرى رقم (٥٧٠) "الاستمرارية").
- ✓ إن إضافة فقرة لتوجيه انتباه القارئ بأمور متعلقة بمشكلة الاستمرارية، أو عدم تأكد مؤثر، يعتبر عادة كافياً للوفاء بمسئوليات إعداد تقرير مراقب الحسابات بالنسبة لهذه الأمور، ومع ذلك وفي الحالات الصارخة مثل حالات تعاظم عدم التأكد من وقوع أحداث هامة تؤثر على القوائم المالية قد يدرس المراقب ما إذا كان من المناسب الإمتناع عن إبداء رأي بدلاً من إضافة فقرة توجيه الإنتباه المشار إليها.

الأمور التى تؤثر على رأي مراقب الحسابات

- ✓ قد لا يستطيع مراقب الحسابات إبداء رأي غير متحفظ في حالة وجود أي من الظروف التالية والتي يكون أو ربما يكون تأثيرها هاماً ومؤثراً على القوائم المالية:-
(أ) عند وجود قيود على نطاق عمل المراقب.
أو (ب) عند وجود خلاف مع الإدارة حول إمكانية قبول السياسات المحاسبية التي اتبعتها أو أسلوب تطبيقها أو كفاية الإفصاح في القوائم المالية.
- ✓ قد تؤدي الظروف الموضحة في (أ) أعلاه إلى رأي متحفظ أو الإمتناع عن إبداء رأي وقد تؤدي الظروف الموضحة في (ب) أعلاه إلى رأي متحفظ أو إلى رأي عكسي.

رأي متحفــظ	عندما	**لا يمكن إبداء رأي غير متحفظ، وإلي أن وجود خلاف مع الإدارة أو أن القيد على النطاق ليس جوهرياً إلى الدرجة التي تستدعى إبداء رأي عكسي أو الإمتناع عن إبداء رأي**
الإمتناع عن إبداء رأي	عندما	**يكون الأثر المحتمل للقيد على النطاق جوهرياً وشاملاً للدرجة التي يجد فيها مراقب الحسابات نفسه غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة ومن ثم غير قادر على إبداء رأي على القوائم المالية**
رأي عكســي	عندما	**يكون تأثير الخلاف جوهرياً وشاملاً على القوائم المالية لدرجة أن المراقب انتهى إلى أن التحفظ في التقرير غير كاف للإفصاح عن طبيعة التضليل أو عدم تكامل القوائم المالية**

- ✓ عندما يبدي مراقب الحسابات رأيا آخر بخلاف الرأي غير المتحفظ، يجب أن يتضمن التقرير جميع الأسباب الجوهرية لذلك بوضوح، وعليه كذلك أن يبرز قيم الآثار المحتملة على القوائم المالية متى كان ذلك ممكناً.

الظروف التي قد ينتج عنها رأي آخر بخلاف الراي غير المتحفظ

قيد على نطاق عمل المراقب

- ✓ قد يفرض أحياناً قيداً على نطاق عمل المراقب **بواسطة الشركة**، وعند وجود مثل هذا القيد في شروط عملية مراجعة جديدة ويعتقد المراقب أن هذا القيد قد يؤدي إلى إمتناعه عن إبداء الرأي فإنه عادة لا يقبل مثل هذه المهمة، وأيضاً لن يقبل مراقب الحسابات مثل هذه المهمة عندما يطغي القيد على مهام المراقب القانونية.
- ✓ قد تفرض **الظروف** قيداً على النطاق (مثلا عندما يكون تعيين المراقب قد تم في توقيت يجعله غير قادر على ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون). وقد ينشأ القيد أيضاً عندما يرى المراقب أن السجلات المحاسبية للمنشأة غير كافية، أو عندما يكون المراقب غير قادر على تنفيذ إجراء مراجعة معين يعتقد انه إجراء مرغوب فيه، وفي هذه الحالات، يحاول المراقب تنفيذ إجراءات بديلة مناسبة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لتأييد إبداء رأي غير متحفظ.
- ✓ عندما يوجد قيد على نطاق عمل المراقب يتطلب التعبير عن رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء رأي، يجب أن يبين تقرير المراقب هذا القيد ويشير إلى التسويات المحتملة في القوائم المالية التي كان من الممكن حدوثها إذا لم يوجد هذا القيد.

✓ وفيما يلي نماذج لهذه الأمور:

قيد على النطاق – رأى بتحفظ

"راجعنا.....(تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج الفقرة الافتتاحية).

" هذه القوائم المالية مسئولية الإدارة..... .....(تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج فقرة مسئولية الإدارة).

"ومسئوليتنا إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها ، *وفيما عدا ما سيتم مناقشته في الفقرة (الفقرات) التالية ، فقد تمت مراجعتنا وفقا لـ..... .....*(تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج فقرة مسئولية المراقب).

لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون فى ..... حيث أن تاريخ الجرد كان سابقا على تاريخ تعييننا كمراقبي لحسابات الشركة ونظرا لطبيعة السجلات بالشركة ، لم نتمكن من القيام بأية إجراءات مراجعة بديلة للتحقق من كميات المخزون.

وفيما عدا تأثير التسويات المحتملة والتي كان من الممكن تحديد ضرورتها إذا تمكنا من تحقيق الكميات الفعلية للمخزون ، فمن رأينا أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح، في كل جوانبها الهامة، ....(نفس العبارات الواردة في نموذج فقرة الرأي).

قيد على النطاق - الامتناع عن إبداء الرأي

"تم تعييننا لمراجعة القوائم المالية المرفقة لشركة (أ ب ج) والمتمثلة فى الميزانية في ٣١ ديسمبر..... وكذا قوائم الدخل و التغير فى حقوق الملكية و التدفق النقدى عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وملخص للسياسات المحاسبية الهامة و غيرها من الإيضاحات وهذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة (تستكمل بنفس العبارات الواردة فى نموذج فقرة مسئولية الإدارة ، أحذف الجملة التى تبين مسئولية مراقب الحسابات)

(تحذف أو تعدل فقرة نطاق المراجعة حسب الأحوال)

(تضاف فقرة القيد على النطاق كالآتي:

لم نتمكن من ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون بالكامل، كما لم نتمكن من الحصول على مصادقات عن حسابات المدينين بسبب القيود التي فرضت على عملنا من الشركة.)

ونظرًا لجوهرية الأمور الموضحة في الفقرة السابقة فإننا لا نستطيع إبداء راي على القوائم المالية.

الخلاف مع الإدارة

- ✓ قد يختلف المراقب مع الإدارة حول بعض الأمور مثل مدى قبول السياسات المحاسبية التي إتبعتها أو أسلوب تطبيقها، أو كفاية الإفصاح في القوائم المالية **فإذا كانت مثل هذه الاختلافات هامة ومؤثرة بالنسبة للقوائم المالية يجب على المراقب أن يبدي رأيا متحفظاً أو رأياً عكسياً.**

- ✓ وفيما يلي نماذج لهذه الأمور:

الإختلاف بشأن السياسات المحاسبية - أسلوب محاسبي غير مناسب - رأي متحفظ

"راجعنا.....(تستكمل بنفس العبارات الواردة فى نموذج الفقرة الافتتاحية).
" هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة..... .....(تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج فقرة مسئولية الإدارة).
"وتنحصر مسئوليتنا..... (تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج فقرة مسئولية المراقب).
كما هو مبين تفصيلاً في الإيضاح رقم ..... من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية لم يتم حساب إهلاك للأصول الثابتة في القوائم المالية ، وهذا الأمر في رأينا لا يتفق مع معايير المحاسبة المصرية. وتبلغ قيمة الإهلاك عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر.....مبلغ.....جنيها (تذكر طريقة الإهلاك و معدلات الإهلاك للأنواع المتجانسة للأصول). وبالتالي يجب تخفيض الأصول الثابتة بمجمع إهلاك قدره.....جنيها ويجب تخفيض ربح العام بمبلغ.....جنيها والأرباح المرحلة بمبلغ.....جنيه.
وفيما عدا تأثير ما ورد في الفقرة (الفقرات) السابقة على القوائم المالية فمن رأينا أن القوائم المالية وتعبر بعدالة ووضوح ، فى.....(نفس العبارات في فقرة الرأي).

الاختلاف حول السياسات المحاسبية – إفصاح غير كاف- رأي متحفظ

"راجعنا.....(تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج الفقرة الافتتاحية).
" هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ....(تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج فقرة مسئولية الإدارة).
"وتنحصر مسئوليتنا..... (تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج فقرة مسئولية المراقب).
هناك رهن عقاري على الأصول الثابتة للشركة كضمان للقروض الممنوحة لها من بنك..... ويتطلب معيار المحاسبة المصري رقم.....الإفصاح عن هذه المعلومات.
فيما عدا إغفال المعلومات الواردة في الفقرة السابقة ، فمن رأينا أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح، فى.....(نفس العبارات في فقرة الرأى).

الإختلاف حول السياسات المحاسبية – إفصاح غير كاف- رأي عكسي

"راجعنا.....(تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج الفقرة الافتتاحية).
" هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة.....(تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج فقرة مسئولية الإدارة).
" تنحصر مسئوليتنا..... (تستكمل بنفس العبارات الواردة في نموذج فقرة مسئولية المراقب).
(فقرة أو فقرات تناقش الاختلاف)
ونظرا لجوهرية الأمور المبينة في الفقرة (أو الفقرات) السابقة فمن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه لا تعبر بعدالة ووضوح ، فى جميع جوانبها الهامة ، عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ولا تتفق مع القوانين واللوائح المصرية.

معيار المراجعة المصرى رقم (٧١٠)

أرقام المقارنة

معيار (٧١٠) أرقام المقارنة

١) ارقام المقارنة

١- **الأرقام المقابلة:**
وهى التى تعرض فيها المبالغ والإفصاحات الأخرى كجزء من القوائم المالية للفترة الجارية بغرض قراءتها مع المبالغ والافصاحات الأخرى المتعلقة بالفترة الجارية .

٢- **مسئولية مراقب الحسابات:**
ينبغي أن يحصل المراقب على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن الأرقام المقابلة تفي بمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق. ويرتبط هذا بتقييم المراقب عما إذا كانت:

(أ) السياسات المحاسبية المستخدمة للأرقام المقابلة تتماشى مع تلك الخاصة بالفترة الحالية أو ما إذا كان قد تم عمل التعديلات الملائمة و/ أو الإفصاح عنها.
(ب) الأرقام المقابلة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترات السابقة أو ما إذا كان قد تم عمل التعديلات الملائمة و/ أو الإفصاح عنها.

٣- متطلبات المعيار من المراقب بشأن الارقام المقارنة فى حالة قيام مراقب اخر بمراجعة القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة و لم يتم مراجعتها:
عند قيام مراقب آخر بمراجعة القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، أو إذا لم تراجع القوائم المالية عن الفترة السابقة فعلى المراقب الجديد فإن المراقب الجديد يقوم بتقدير ما إذا كانت الأرقام المقابلة تفي بالشروط المحددة أعلاه كما أن عليه إتباع الإرشادات الموجودة في معيار المراجعة المصري رقم (٥١٠)"التكليف بالمراجعة لأول مرة - الأرصدة الإفتتاحية ".

٤- متطلبات المعيار من المراقب اذا نما الى علمه احتمال وجود تحريف هام ومؤثر فى الارقام المقابلة عند أداء عملية مراجعة الفترة الجارية:
يقوم المراقب بأداء الاجراءات الاضافية المناسبة فى مثل هذه الظروف.

٢) القوائم المالية المقارنة

١- **القوائم المالية المقارنة :**
حيث تدرج المبالغ والافصاحات للقوائم المالية فى الفترة السابقة بغرض مقارنتها بالقوائم المالية للفترة الجارية ولكنها لا تشكل جزءا من القوائم المالية للفترة الجارية.

٢- **مسئولية مراقب الحسابات:**
ينبغي أن يحصل المراقب على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن القوائم المالية المقارنة تفي بمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق. ويرتبط هذا بتقييم المراقب عما إذا كانت:

(أ) السياسات المحاسبية المستخدمة للفترة السابقة تتماشى مع تلك الخاصة بالفترة الحالية أو ما إذا كان قد تم عمل التعديلات الملائمة و/ أو الإفصاح عنها.
(ب) ارقام الفترة السابقة المعروضة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو ما إذا كان قد تم عمل التعديلات الملائمة و/ أو الإفصاح عنها.

٣- متطلبات المعيار من المراقب بشأن القوائم المالية المقارنة فى حالة قيام مراقب اخر بمراجعة القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة او لم يتم مراجعتها:
في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد تمت مراجعتها بواسطة مراقب آخر، أو إذا لم يتم مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة يقوم المراقب الجديد بتقدير ما إذا كانت القوائم المالية المقارنة تفي بالشروط المذكورة أعلاه، وتتبع أيضا الإرشادات الواردة في معيار المراجعة المصري رقم (٥١٠) "التكليف بالمراجعة لأول مرة - الأرصدة الإفتتاحية ".

٤- متطلبات المعيار من المراقب اذا نما الى علمه احتمال وجود تحريف هام ومؤثر فى ارقام السنة السابقة عند أداء عملية مراجعة الفترة الجارية:
يقوم المراقب بأداء الاجراءات الاضافية المناسبة فى مثل هذه الظروف.

٥- **اصدار المراقب تقريره فى حالة عرض أرقام البيانات المقارنة بإعتبارها أرقام مقابلة:**

يجب على المراقب إصدار تقريره ولا يذكر فيه أرقام المقارنة على وجه التحديد

٦- **الاشارة الى تقرير مراقب الحسابات السابق فى تقرير المراقب الجديد فى حالة مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة :**

يسمح المعيار للمراقب الجديد بالاشارة الى تقرير مراقب الحسابات السابق بشأن الارقام المقابلة فى تقريره الجديد عن الفترة الحالية، وفى هذه الحالة يجب عليه ان يتضمن تقريره ما يلى:

أ- الاشارة الى ان القوائم المالية للفترة السابقة تم مراجعتها من قبل مراقب اخر.

ب- الاشارة الى نوع التقرير الذى قام المراقب السابق بإصداره مع بيان أسباب تعديل التقرير (فى حالة التعديل)

ج- تاريخ تقرير المراقب الاخر.

*ولا يعفى هذا من قيام المراقب بأداء إجراءات مراجعة ملائمة فيما يتعلق بالارصدة الافتتاحية.

٧- **متطلبات المعيار من المراقب الجديد فى حالة عدم مراجعة القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة :**

ينبغى ان يذكر المراقب الجديد فى تقريره أن القوائم المالية المقارنة ومن المقارنة لم تتم مراجعتها ومن المفضل ان يتم الافصاح فى القوائم المالية بوضوح أن القوائم المالية المقارنة لم تتم مراجعتها.

*ولا يعفى هذا من قيام المراقب بأداء إجراءات مراجعة ملائمة فيما يتعلق بالارصدة الافتتاحية.

٨- **متطلبات المعيار من المراقب الجديد فى حالة اقتناعه بأن الارقام المقابلة محرفة بصورة هامة ومؤثرة:**

على المراقب الجديد أن يطلب من الإدارة تعديل الأرقام المقابلة وفى حالة رفض الادارة إجراء ذلك فعليه تعديل تقريره بصورة ملائمة.

٥- **اصدار المراقب تقريره فى حالة عرض أرقام المقارنة بوصفها قوائم مالية مقارنة:**

ينبغي أن يصدر المراقب تقريراً يذكر فيه أرقام المقارنة على وجه التحديد

٦- **متطلبات المعيار من المراقب الجديد فى حالة مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة من قبل مراقب اخر وقيامه بتعديل تقريره المتعلق بالفترة السابقة :**

يمكن للمراقب السابق إعادة إصدار تقريره المتعلق بالفترة السابقة مع قيام المراقب الجديد فقط بإعداد التقارير عن الفترة الحالية.

ويجب ان يذكر المراقب الجديد ان مراقباً اخر قد قام بمراجعة الفترة السابقة مع الاشارة الى :

أ- نوع التقرير الذى قام المراقب السابق بإصداره مع بيان أسباب تعديل التقرير (فى حالة التعديل)

ب- تاريخ تقرير المراقب الاخر.

*ولا يعفى هذا من قيام المراقب بأداء إجراءات مراجعة ملائمة فيما يتعلق بالارصدة الافتتاحية.

٧- **متطلبات المعيار من المراقب الجديد فى حالة عدم مراجعة القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة ::**

ينبغى ان يذكر المراقب الجديد فى تقريره أن القوائم المالية المقارنة ومن المقارنة لم تتم مراجعتها ومن المفضل ان يتم الافصاح فى القوائم المالية بوضوح أن القوائم المالية المقارنة لم تتم مراجعتها.

*ولا يعفى هذا من قيام المراقب بأداء إجراءات مراجعة ملائمة فيما يتعلق بالارصدة الافتتاحية.

٨- **متطلبات المعيار من المراقب الجديد فى حالة اقتناعه بأن أرقام العام السابق التى لم تتم مراجعتها محرفة بصورة جوهريا :**

على المراقب الجديد أن يطلب من الإدارة تعديل ارقام العام السابق وفى حالة رفض الادارة إجراء ذلك فعليه تعديل تقريره بصورة ملائمة.

المقدمة

- ✓ يجب على المراقب أن يقوم بتحديد ما إذا كانت أرقام المقارنة تتماشى في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق الخاص بالقوائم المالية محل المراجعة.
- ✓ يشار إلى أطر وأساليب العرض في هذا المعيار كالآتي:

(أ) الأرقام المقابلة: وهى التى تعرض فيها المبالغ والإفصاحات الأخرى كجزء من القوائم المالية للفترة الجارية بغرض قراءتها مع المبالغ والافصاحات الأخرى المتعلقة بالفترة الجارية (تحقيقاً لأغراض هذا المعيار يشار إليها "بأرقام الفترة الجارية"). والأرقام المقابلة هي جزء لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الجارية ويتم عرضها لقراءتها مع الأرقام الخاصة بالفترة الجارية وليس بإعتبارها قوائم مالية قائمة في حد ذاتها.

(ب) القوائم المالية المقارنة: حيث تدرج المبالغ والافصاحات للقوائم المالية في الفترة السابقة بغرض مقارنتها بالقوائم المالية للفترة الجارية ولكنها لا تشكل جزءا من القوائم المالية للفترة الجارية (انظر ملحق (١) من هذا المعيار لمزيد من التفاصيل عن اطر إعداد التقارير المالية المختلفة).

- ✓ تعرض أرقام المقارنة بما يتماشى مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق. وتكون الفروق الأساسية فى تقرير المراجعة كالآتي:

(أ) بالنسبة للأرقام المقابلة فإن تقرير مراقب الحسابات يشير فقط إلى القوائم المالية للفترة الجارية في حين أنه،
(ب) بالنسبة للقوائم المالية المقارنة فإن تقرير مراقب الحسابات يشير إلى كل فترة تعرض فيها القوائم المالية.

الارقام المقابلة

مسئوليات مراقب الحسابات

- ✓ ينبغي أن يحصل المراقب على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن الأرقام المقابلة تفي بمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق. ويرتبط هذا بتقييم المراقب عما إذا كانت:

(أ) السياسات المحاسبية المستخدمة للأرقام المقابلة تتماشى مع تلك الخاصة بالفترة الحالية أو ما إذا كان قد تم عمل التعديلات الملائمة و/ أو الإفصاح عنها.
و(ب) الأرقام المقابلة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترات السابقة أو ما إذا كان قد تم عمل التعديلات الملائمة و/ أو الإفصاح عنها.

- ✓ عند قيام مراقب آخر بمراجعة القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، أو إذا لم تراجع القوائم المالية عن الفترة السابقة فعلى المراقب الجديد فإن المراقب الجديد يقوم بتقدير ما إذا كانت الأرقام المقابلة تفي بالشروط المحددة أعلاه كما أن عليه إتباع الإرشادات الموجودة في معيار المراجعة المصري رقم (٥١٠) " التكليف بالمراجعة لأول مرة - الأرصدة الإفتتاحية ".
- ✓ إذا نما إلى علم المراقب إحتمال وجود تحريف هام ومؤثر في الأرقام المقابلة عند أداء عملية مراجعة الفترة الجارية، يقوم المراقب بأداء الإجراءات الإضافية المناسبة في مثل هذه الظروف.

- ✓ عندما يتم عرض أرقام البيانات المقارنة بوصفها أرقام مقابلة، يجب على المراقب أن يصدر تقرير مراقب حسابات لا يذكر فيه أرقام المقارنة على وجه التحديد لأن رأي المراجعة يكون على القوائم المالية للفترة الجارية ككل بما فى ذلك الأرقام المقابلة.
- ✓ عندما يشمل تقرير المراقب الخاص بالفترة السابقة - السابق إصداره - رأيا متحفظا أو امتناع عن إبداء الرأي أو رأيا عكسياً وتكون الدواعي التي أدت إلى هذا التعديل في التقرير:
(أ) لم يتم حلها و تتطلب تعديل في تقرير مراقب الحسابات بخصوص أرقام الفترة الحالية، عندئذ ينبغي أن يعدل تقرير مراقب الحسابات أيضا فيما يخص الأرقام المقابلة.
أو (ب) لم يتم حلها ولكنها لا تتطلب تعديل في تقرير مراقب الحسابات بخصوص أرقام الفترة الحالية، عندئذ ينبغي أن يعدل تقرير مراقب الحسابات فيما يخص الأرقام المقابلة.
- ✓ عندما يشمل تقرير المراقب الخاص بالفترة السابقة - السابق إصداره - رأياً متحفظاً أو إمتناع عن إبداء الرأي أو رأياً عكسياً وتم إزالة الأسباب التي أدت إلى حدوث التعديل وتم التعامل معها تعاملاً ملائماً داخل القوائم المالية، فإن التقرير الحالي لا يشير عادة إلى التعديلات السابقة، إلا إنه إذا كانت هذه الأسباب هامة ومؤثرة للفترة الحالية فيمكن أن يقوم المراقب بإضافة فقرة إيضاحية تشرح هذا الموقف.
- ✓ عند أداء عملية المراجعة للقوائم المالية الخاصة بالفترة الجارية قد ينمو إلى علم المراقب في بعض الحالات غير العادية وجود تحريف جوهري يؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة التي سبق إصدار تقرير برأي غير معدل عليها.
- ✓ ينبغي أن يقوم المراقب في مثل هذه الحالات بدراسة الإرشادات الواردة في معيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠)،"الأحداث اللاحقة"و:
(أ) إذا روجعت القوائم المالية للفترة السابقة وأعيد إصدارها بتقرير المراقب الجديد ، ينبغي أن يحصل المراقب على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن الأرقام المقابلة تتفق مع القوائم المالية التي تمت مراجعتها.
أو(ب) إذا لم تراجع القوائم المالية للفترة السابقة ولم يعاد إصدارها ولم يتم تبويب الأرقام المقابلة بصورة ملائمة و/ أو لم يتم عمل الإفصاحات المناسبة، ينبغي أن يصدر المراقب تقريراً برأي معدل على القوائم المالية للفترة الحالية، ومعدلا بالنسبة للأرقام المقابلة المتضمنة فيه.
- ✓ في الحالات غير العادية إذا لم تراجع القوائم المالية للفترة السابقة ولم يعاد إصدار تقرير المراقب، ولكن أعيد تبويب الأرقام المقابلة بصورة ملائمة و/أو تم عمل الافصاحات الملائمة في القوائم المالية للفترة الحالية، يمكن للمراقب إضافة فقرة إيضاحية واصفاً الظروف ومشيراً إلى الإفصاحات الملائمة.

مراقب الحسابات الجديد - المتطلبات الإضافية

- ✓ بالنسبة للقوائم المالية للفترة السابقة التي تمت مراجعتها بمعرفة مراقب آخر.
- ✓ يسمح للمراقب الجديد بالإشارة إلى تقرير مراقب الحسابات السابق بشأن الأرقام المقابلة في تقريره الجديد عن الفترة الحالية. وعندما يقرر المراقب الإشارة إلى تقرير مراقب آخر فإن تقرير مراقب الحسابات الجديد ينبغي أن يتضمن :
(أ) أن القوائم المالية للفترة السابقة قد تمت مراجعتها بمعرفة مراقب آخر.
(ب) نوع التقرير الذي قام المراقب السابق بإصداره وإن كان التقرير معدلا يشار إلى أسباب هذا التعديل.
(ج) تاريخ ذلك التقرير.
- ✓ و لا يعفي هذا المراقب من القيام بإجراءات مراجعة ملائمة تتعلق بالأرصدة الافتتاحية طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٥١٠).

بالنسبة للقوائم المالية للفترة السابقة التي لم تتم مراجعتها

- ✓ في حالة عدم مراجعة القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، ينبغي أن يذكر المراقب الجديد في تقريره أن الأرقام المقابلة لم تتم مراجعتها. وعلى الرغم من ذلك فإن مثل هذا البيان لا يعفي المراقب من مطلب أداء إجراءات مراجعة ملائمة فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية للفترة الحالية. و من المفضل الإفصاح بوضوح في القوائم المالية بأن الأرقام المقابلة لم تتم مراجعتها.
- ✓ لدى إقتناع المراقب الجديد بأن الأرقام المقابلة محرفة تحريفا هاماً ومؤثراً، عليه أن يطلب من الإدارة تعديل الأرقام المقابلة، وفي حالة رفض الإدارة إجراء ذلك، يقوم بتعديل التقرير تعديلاً ملائماً.

القوائم المالية المقارنة

مسئوليات مراقب الحسابات

- ✓ ينبغي على المراقب أن يحصل على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن القوائم المالية المقارنة تفي بمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق. ويرتبط هذا بتقييم المراقب مما إذا كانت:
(أ) السياسات المحاسبية للفترة السابقة تتماشى مع تلك السياسات للفترة الحالية أو ما إذا كان قد تم عمل التسويات الملائمة و/ أو الإفصاح عنها.
(ب) أرقام الفترة السابقة المعروضة تتفق مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو ما إذا كان قد تم عمل التسويات والإفصاحات الملائمة.
- ✓ في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة قد تمت مراجعتها بواسطة مراقب آخر، أو إذا لم تجر مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة يقوم المراقب الجديد بتقدير ما إذا كانت القوائم المالية المقارنة تفي بالشروط المذكورة أعلاه، وتتبع أيضا الإرشادات الواردة في معيار المراجعة المصري رقم (٥١٠).
- ✓ إذا نما إلى علم المراقب إحتمال وجود تحريف هام ومؤثر في أرقام السنة السابقة عند أداء مراجعة الفترة الحالية، يقوم المراقب بالإجراءات الإضافية المناسبة في مثل هذه الظروف.

التقارير

- ✓ عندما تعرض أرقام المقارنة بوصفها قوائم مالية مقارنة ينبغي أن يصدر المراقب تقريراً يذكر فيه أرقام المقارنة على وجه التحديد نظراً لأن رأي المراجعة على القوائم المالية يتم التعبير عنه بصورة منفردة لكل فترة معروضة. وحيث أن تقرير المراقب على القوائم المالية المقارنة ينطبق على القوائم المالية المنفردة المعروضة كل على حده لذا يمكن للمراقب أن يقوم بالتعبير عن رأي متحفظ أو رأي عكسي أو يمتنع عن إبداء الرأي أو أن يقوم بإضافة فقرة إيضاحية فيما يتعلق بإحدى القوائم المالية لفترة أو أكثر من الفترات في حين يقوم بإصدار تقرير مختلف بشأن القوائم المالية الأخرى.
- ✓ عند إعداد تقرير على القوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة العام الحالي، وفي حالة كون رأي المراقب بشأن القوائم المالية للفترة السابقة يختلف عن رأي المراجعة الذي تم التعبير عنه سابقاً ينبغي على المراقب الإفصاح عن الأسباب الجوهرية لاختلاف الرأي في الفقرة الإيضاحية. ويمكن أن يحدث هذا لدى اطلاع المراقب على أحداث أو إلمامه بظروف تؤثر تأثيرا جوهريا على القوائم المالية لفترة سابقة أثناء سير المراجعة في الفترة الحالية.

➢ ***بالنسبة للقوائم المالية للفترة السابقة التي تمت مراجعتها بمعرفة مراقب آخر***

- ✓ في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة روجعت بمعرفة مراقب آخر:

(أ) يمكن للمراقب السابق أن يعيد إصدار تقريره المتعلق بالفترة السابقة مع قيام المراقب الجديد فقط بإعداد التقارير عن الفترة الحالية.

أو (ب) يجب أن يذكر تقرير مراقب الحسابات الجديد أن مراقب آخر قام بمراجعة الفترة السابقة و ينبغي أن يشير تقرير مراقب الحسابات الجديد إلى:

(١) أن القوائم المالية للفترة السابقة روجعت بمعرفة مراقب آخر.

(٢) نوع التقرير الذي قام المراقب السابق بإصداره وما إذا تم تعديل التقرير وأسباب هذا التعديل.

(٣) تاريخ التقرير .

- ✓ عند قيام مراقب الحسابات الجديد بأداء عملية المراجعة المتعلقة بالقوائم المالية للفترة الحالية فيمكن له في بعض الحالات غير العادية أن يصبح على دراية بتحريفات هامة ومؤثرة التي تؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة التي قام المراقب السابق بإصدار تقرير برأى غير معدل عليها.
- ✓ ينبغي أن يقوم مراقب الحسابات الجديد فى مثل هذه الحالات بمناقشة المسألة مع الإدارة وبعد حصوله على التفويض اللازم من الإدارة يقوم بالاتصال بالمراقب السابق ويقترح أن القوائم المالية للفترة السابقة ينبغي أن يعاد عرضها. وإذا وافق المراقب السابق على إعادة إصدار تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية المعاد عرضها للفترة السابقة.
- ✓ إذا لم يوافق المراقب السابق على التعديل المقترح أو رفض إعادة إصدار تقرير المراقب على القوائم المالية للفترة السابقة في الظروف التي تمت مناقشتها في الفقرة قبل السابقة يمكن أن تشير فقرة المقدمة لتقرير المراقب أن المراقب السابق أعد تقريراً عن الفترة السابقة قبل إعادة العرض. وبالإضافة إلى ذلك ففي حالة تكليف المراقب الجديد بمهمة المراجعة، يقوم بتطبيق إجراءات مراجعة كافية ليصل إلى قناعة بملائمة تسويات إعادة العرض وقد يقوم المراقب أيضا بإضافة الفقرة التالية في تقريره.

"وقد قمنا أيضا بمراجعة التسويات الواردة في الإيضاح رقم ( ) والتي أجريت لإعادة عرض القوائم المالية لعام ..... وفي رأينا فإن مثل تلك التسويات ملائمة وتم تطبيقها تطبيقا مناسبا."

➢ ***بالنسبة القوائم المالية للفترة السابقة التي لم تتم مراجعتها***

- ✓ في حالة عدم مراجعة القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، ينبغي أن يذكر المراقب الجديد في تقريره أن القوائم المالية المقارنة لم تتم مراجعتها. وعلى الرغم من ذلك فمثل هذا البيان لا يعفي المراقب من مطلب أداء إجراءات مراجعة ملائمة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للفترة الحالية. ومن المفضل الإفصاح بوضوح في القوائم المالية بأن القوائم المالية المقارنة لم تتم مراجعتها.
- ✓ لدى اقتناع المراقب الجديد أن أرقام العام السابق التي لم تتم مراجعتها محرفة تحريفا جوهرياً، ينبغي أن يطلب من الإدارة تعديل أرقام العام السابق و في حالة رفض الإدارة إجراء ذلك يقوم بتعديل التقرير تعديلاً ملائماً.

ملحق (١)
مناقشة أطر إعداد التقارير المالية لأرقام المقارنة

١- توفر أرقام المقارنة التي تغطي واحدة أو أكثر من الفترات السابقة لمستخدمي القوائم المالية المعلومات اللازمة لتحديد الاتجاهات والتغيرات التي تؤثر على المنشأة خلال فترة زمنية.

٢- بموجب اطر إعداد التقارير المالية السائدة في عدد من البلدان تعتبر إمكانية المقارنة والثبات من الصفات المرغوب توافرها في المعلومات المالية ،. وفي أوسع تعريفاتها تعتبر إمكانية المقارنة هى صفة لوجود بعض الخصائص المشتركة. وتعتبر المقارنة بطبيعتها تقييما كميا للخصائص المشتركة . أما الثبات فهو صفة للعلاقة بين رقمين ماليين. (فالثبات على سبيل المثال هو الثبات في استخدام المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى وثبات طول الفترة التي يتم التقرير عنها). وعليه فالثبات مطلب أساسي لإمكانية عمل مقارنة حقيقية.

٣- يوجد إطارين لإعداد التقارير المالية خاصين بأرقام المقارنة: الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة.

٤- بموجب اطار الأرقام المقابلة تعتبر الأرقام المقابلة للفترات السابقة جزءاً لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الحالية ويجب قراءتهما معاً بما يتمشى مع المبالغ والافصاحات الأخرى المرتبطة بالفترة الحالية. و يتحدد مستوى التفاصيل المعروضة في المبالغ المقابلة والافصاحات أساساً فى ضوء ارتباطها بأرقام الفترة الحالية.

٥- أما بالنسبة لإطار القوائم المالية المقارنة تعتبر القوائم المالية المقارنة للفترة السابقة قوائم مالية منفصلة . وبناء عليه فإن مستوى المعلومات المضمنة في تلك القوائم المالية المقارنة (ويشمل جميع مبالغ القائمة المالية والافصاحات والإيضاحات والبيانات الأخرى في حدود أهميتهم النسبية) تقارب مثيلتها بالقوائم المالية للفترة الحالية.

ملحق (٢)
أمثلة لتقارير مراقب الحسابات
مثال (أ)
الأرقام المقابلة:

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

تقرير عن القوائم المالية
راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في الميزانية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ وكذا قوائم الدخل و التغير فى حقوق الملكية والتدفق النقدى عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

مسئولية الإدارة عن القوائم المالية
هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد و عرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.

مسئولية مراقب الحسابات
تنحصر مسئوليتنا فى إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة.

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والافصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصى للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ. وبعمل إجراءات تقييم الخطر تلك يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل و الواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل عملية المراجعة أيضا تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية.

وكما هو موضح تفصيلاً في الايضاح ( ) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية لم يتم حساب إهلاك في القوائم المالية الأمر الذى يعتبر، في رأينا ، مخالفاً لمعايير المحاسبة المصرية. وقد تم هذا نتيجة قرار اتخذته الإدارة في بداية العام المالي السابق وتسببت في إصدارنا لتقرير متحفظ على القوائم المالية الخاصة بذلك العام. واستنادا إلى طريقة الإهلاك بالقسط الثابت ومعدلات سنوية تبلغ ٥% للمباني و١٠% للمعدات يجب أن تزيد خسائر العام بمبلغ ..... في عام ٢٠٠١ و مبلغ ..... فى عام ٢٠٠٠ ، ويجب أن تخفض الأصول الثابتة بمجمع الإهلاك بمبلغ ..... في ٢٠٠١ و مبلغ ..... في ٢٠٠٠ ويجب أن تزيد الخسارة المتجمعة بمبلغ ..... في ٢٠٠١ و مبلغ ..... في ٢٠٠٠.

الرأى المتحفظ

وفيما عدا تأثير ما جاء بعاليه في الفقرة السابقة على القوائم المالية فمن رأينا أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر٢٠٠١ و أدائها المالى و تدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين و اللوائح المصرية ذات العلاقة.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون و نظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية.

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك فى الحدود التى تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]
[عنوان مراقب الحسابات]

تابع ملحق (٢)

مثال (ب)

الأرقام المقابلة:

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

تقرير عن القوائم المالية

راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في الميزانية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ وكذا قوائم الدخل و التغير فى حقوق الملكية والتدفق النقدى عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

مسئولية الإدارة عن القوائم المالية

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد و عرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.

مسئولية مراقب الحسابات

تنحصر مسئوليتنا فى إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة.

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والافصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصى للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ. وبعمل إجراءات تقييم الخطر تلك يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل و الواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل عملية المراجعة أيضا تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية.

وحيث أننا عينا كمراقبين لحسابات الشركة خلال عام ٢٠٠٠ فإننا لم نستطع ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون في بداية هذه الفترة أو نتحقق من كميات المخزون بوسائل بديلة. وحيث أن مخزون أول المدة يدخل في تحديد نتائج العمليات ، فلم نستطع تحديد ما إذا كانت هناك تسويات على نتائج العمليات والأرباح المرحلة في أول المدة قد تكون ضرورية في عام٢٠٠٠ .وبناء عليه تم تعديل تقريرنا على القوائم المالية للسنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ .

الرأى المتحفظ

وفيما عدا تأثير التسويات المحتملة على نتائج الأعمال و التى كان من الممكن تحديد ضرورتها لو كنا قد لاحظنا جرد مخزون أول المدة فمن رأينا أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح فى جميع جوانبها الهامة عن المركز المالى للشركة فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ و أدائها المالى و تدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون و نظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية.

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك فى الحدود التى تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

AUDIT ALLSH

تابع ملحق (٢)

مثال (ج)

القوائم المالية المقارنة :

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

تقرير عن القوائم المالية

راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في الميزانية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ وكذا قوائم الدخل و التغير فى حقوق الملكية والتدفق النقدى عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

مسئولية الإدارة عن القوائم المالية

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد و عرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.

مسئولية مراقب الحسابات

تنحصر مسئوليتنا فى إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة.

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والافصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصى للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ. وبعمل إجراءات تقييم الخطر تلك يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل و الواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل عملية المراجعة أيضا تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على القوائم المالية.

كما هو موضح تفصيلاً في الإيضاح رقم ( ) من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، لم يتم حساب إهلاك في القوائم المالية الأمر الذى يعتبر ، في رأينا، مخالفاً لمعايير المحاسبة المصرية. و استنادا إلى طريقة الإهلاك بالقسط الثابت ومعدلات سنوية تبلغ ٥% للمباني و١٠% للمعدات يجب أن تزيد خسارة العام بمبلغ ..... في عام ٢٠٠١ و مبلغ ..... فى عام ٢٠٠٠ ، كما يجب أن تخفض الأصول الثابتة بمجمع الإهلاك بمبلغ ..... في ٢٠٠١ و مبلغ ..... في ٢٠٠٠ ويجب أن تزيد الخسارة المجمعة بمبلغ ..... في ٢٠٠١ و مبلغ ..... في ٢٠٠٠.

الرأى المتحفظ

وفيما عدا تأثير ما جاء بعاليه في الفقرة السابقة فمن رأينا أن القوائم المالية ، تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ ، ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ و أدائها المالى و تدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة .

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون و نظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية.

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك فى الحدود التى تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

AUDIT ALLSH

تابع ملحق (٢)

مثال (د)

الأرقام المقابلة:

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

تقرير عن القوائم المالية
راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في الميزانية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ وكذا قوائم الدخل و التغير فى حقوق الملكية والتدفق النقدى عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

مسئولية الإدارة عن القوائم المالية
هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد و عرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.

مسئولية مراقب الحسابات
تنحصر مسئوليتنا فى إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة.

بالنسبة للقوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ فقد تمت مراجعتها بمعرفة مراقب حسابات آخر أصدر تقريره المؤرخ / / برأى غير متحفظ على القوائم المالية .

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والافصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصى للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ. وبعمل إجراءات تقييم الخطر تلك يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل و الواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل عملية المراجعة أيضا تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.

و إننا نرى أدلة المراجعة التى قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة و تعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية .

الـرأي

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة ووضوح ، في جميع جوانبها الهامة ، عن المركز المالي للشركة.....في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ ، وعن أدائها المالى وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون و نظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية.

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك فى الحدود التى تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

AUDIT ALLSH

تابع ملحق (٢)

مثال (هـ)

القوائم المالية المقارنة:

تقرير مراقب الحسابات

[الموجه إليهم التقرير]

تقرير عن القوائم المالية

راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة ..... "شركة مساهمة مصرية" والمتمثلة في الميزانية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ وكذا قوائم الدخل و التغير فى حقوق الملكية والتدفق النقدى عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات.

مسئولية الإدارة عن القوائم المالية

هذه القوائم المالية مسئولية إدارة الشركة ، فالإدارة مسئولة عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد و عرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.

مسئولية مراقب الحسابات

تنحصر مسئوليتنا فى إبداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها. وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية. وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية أخطاء هامة ومؤثرة.

بالنسبة للقوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ فقد تمت مراجعتها بمعرفة مراقب حسابات آخر أصدر تقريره المؤرخ / / برأى متحفظ بعدم موافقة متعلق بكفاية مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم والافصاحات في القوائم المالية. وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصى للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ. وبعمل إجراءات تقييم الخطر تلك يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات الصلة بقيام المنشأة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل و الواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية في المنشأة. وتشمل عملية المراجعة أيضا تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.

و أننا نرى أن المراجعة التى قمنا بالحصول عليها كافية و مناسبة و تعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية .

لا تزال أرصدة المدينين المشار إليها أعلاه قائمة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ ولم يتم عمل أي مخصص للخسارة المتوقعة في القوائم المالية. وبناء عليه ينبغي زيادة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بمبلغ ..... وأن يخفض صافي الربح لعام٢٠٠٠ بمبلغ..... وأن تخفض الأرباح المرحلة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ ، ٢٠٠٠ بمبلغ .....

الرأى المتحفظ

فيما عدا تأثير ما جاء بعاليه فى الفقرة السابقة على القوائم المالية فمن رأينا أن القوائم المالية لعام ٢٠٠١ المشار إليها أعلاه تعبر بعدالة و وضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ و أدائها المالى و تدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين و اللوائح المصرية ذات العلاقة.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون و نظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات ، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية.

البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو وارد بدفاتر الشركة وذلك فى الحدود التى تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

[توقيع مراقب الحسابات]

[تاريخ التقرير]

[عنوان مراقب الحسابات]

AUDIT ALLSH

معيار المراجعة المصري رقم (٧٢٠)
المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تمت مراجعتها

AUDIT ALLSH

معيار (٧٢٠) المعلومات الاخرى المرافقة للقوائم المالية التى تمت مراجعتها

تمهيد

١- الهدف من المعيار:
وضع وتوفير ارشادات عن الاعتبارات التى يتعين على مراقب الحسابات مراعاتها بشأن المعلومات المرفقة للقوائم المالية والتى لايوجد إلزام عليه بالتقرير.

٢- متطلبات المعيار من مراقب الحسابات:
قراءة المعلومات الاخرى لتحديد مدى وجود اختلافات هامة بينها وبين القوائم المالية التى خضعت لمراجعته.

٣- الاثار المترتبة على تعارض المعلومات الاخرى مع المعلومات الواردة فى القوائم المالية التى تمت مراجعتها:
هذا التعارض يخلق الشك فى الاستنتاجات التى توصل اليها المراقب من أدلة المراجعة التى سبق له الحصول عليها.

٤- أمثلة المعلومات الاخرى المرفقة:
أ) تقرير الادارة
ب) تقرير المسئولين عن الحوكمة
ج) ملخص بأهم المؤشرات المالية
د) بيانات عن العمالة
ه) بيانات عن المصروفات الرأسمالية المخططة
ز) أسماء الموظفين والمديرين
ح) النسب المالية
ط) المعلومات ربع السنوية المنتقاه.

الحصول على المعلومات الاخرى المرافقة

* ضوابط حصول المراقب على المعلومات الاخرى المرفقة:
كى يتمكن المراقب من دراسة المعلومات الاخرى التى يحتوى عليها التقرير ، فإن عليه إجراء ما يلى:
أ) الحصول على تلك المعلومات فى التوقيت المناسب.
ب) إذا لم يتوفر جميع المعلومات الاخرى قبل تاريخ إصدار التقرير ، فيجب على المراقب فى هذه الحالة أداء ما يلى:
أولا: دراسة هذه المعلومات فى أقرب وقت ممكن للتعرف على مدى إحتوائها على اختلافات هامة .
ثانيا: إذا تبين له من دراسة هذه المعلومات وجود اختلافات هامة وتحريف هام للحقائق (أى ورود معلومات اخرى او عرضها بصورة غير صحيحة) فيجب عليه دراسة مدى حاجة القوائم المالية التى قام بمراجعتها الى التعديل أو مدى حاجة المعلومات الأخرى الى التعديل.
ثالثا: إذا تبين ضرورة تعديل القوائم المالية فيجب عليه تعديل تقريره إما برأى متحفظ او برأى عكسي إذا رفضت الادارة التعديل الضرورى للقوائم المالية مع ضرورة تضمين التقرير فى هذه الحالة فقرة توضيحية لبيان الاختلاف.
رابعا: إذا تبين ضرورة تعديل المعلومات الاخرى ووافقت الادارة يجب عليه فحص الاجراءات التى إتخذتها الادارة نحو إخطار الافراد الذين تسلموا القوائم المالية السابق إصدارها وتقرير المراقب عنها والمعلومات الأخرى المرافقة لها، قد اخطروا بالتعديل في هذه المعلومات الأخرى
خامسا: في حالة وجود ضرورة لإجراء تعديل بالمعلومات الأخرى ورفضت الإدارة إجراء هذا التعديل ، يجب على المراقب دراسة اتخاذ إجراء أخر مناسب. مثل إخطار المسئولون عن الحوكمة كتابة عن قلق المراقب بشأن المعلومات الأخرى والحصول على إستشارة قانونية.

المقدمة

- ✓ يجب على مراقب الحسابات قراءة المعلومات الأخرى لتحديد أية إختلافات هامة بينها وبين القوائم المالية التي قام بمراجعتها.
- ✓ عندما تتعارض المعلومات الأخرى مع المعلومات الواردة في القوائم المالية التي تمت مراجعتها فقد يؤدي هذا التعارض إلى وجود إختلاف هام ومؤثر مما يؤدي إلى الشك في الإستنتاجات التي توصل إليها المراقب من أدلة المراجعة التي سبق الحصول عليها، ويحتمل أيضاً الشك في الأساس الذي بنى عليه المراقب رأيه على القوائم المالية.
- ✓ من أمثلة هذه المعلومات الأخرى تقرير الإدارة أو تقرير المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بالتشغيل، وكذلك ملخصاً بأهم المؤشرات المالية، وبيانات عن العمالة، والمصروفات الرأسمالية المخطط لها، والنسب المالية وأسماء الموظفين والمديرين، والمعلومات الربع سنوية المنتقاة.
- ✓ في بعض الحالات يقع على عاتق المراقب إلزام قانوني بأن يقوم بعمل تقرير على وجه التحديد على المعلومات الأخرى (مثل تقرير مجلس الإدارة). ومع ذلك يحتاج المراقب لأن يولي مثل هذه المعلومات الأخرى إعتباراً عند إصدار تقريره على القوائم المالية، حيث أن مصداقية القوائم المالية التي تمت مراجعتها يمكن أن تتأثر بالإختلافات التي يمكن أن توجد بين القوائم المالية التي تمت مراجعتها والمعلومات الأخرى المرافقة.
- ✓ إن بعض المتطلبات القانونية قد تستلزم من المراقب القيام بتطبيق إجراءات محددة لتأكيد المعلومات الأخرى، مثلاً طلب معلومات إضافية ومعلومات مالية دورية، فإذا أغفلت مثل هذه المعلومات الأخرى أو شابها نواحي نقص أو قصور، فقد يتطلب الأمر من المراقب أن يشير إلى ذلك في تقريره.
- ✓ عندما يوجد إلتزام بالتقرير عن معلومات أخرى فإن مسئوليات المراقب تتحدد وفقاً لطبيعة المهمة والقوانين السارية والمعايير المهنية. وعندما تتضمن مثل هذه المسئوليات فحص المعلومات الأخرى المرافقة يجب على المراقب إتباع الإرشادات عن مهام الفحص الواردة في معايير المراجعة الملائمة ذات العلاقة.

الحصول على المعلومات الأخرى المرافقة

- ✓ لكي يتمكن مراقب الحسابات من دراسة المعلومات الأخرى التي يحويها التقرير السنوي، يجب عليه الحصول على تلك المعلومات في التوقيت المناسب ومن ثم يلزم على المراقب أن يقوم بعمل الترتيبات اللازمة مع المنشأة للحصول على تلك المعلومات قبل تاريخ إصدار تقرير مراقب الحسابات وفي بعض الظروف عندما لا تتوافر جميع المعلومات الأخرى قبل ذلك التاريخ يجب على المراقب إتباع إرشادات إضافية.

دراسة المعلومات الأخرى المرافقة

- ✓ يتحدد هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية بإفتراض أن مسئولية المراقب تنحصر في المعلومات التى أشار إليها في تقريره، وبالتالي فإن المراقب ليست عليه أية مسئولية في إقرار مدى دقة عرض المعلومات الأخرى.

الإختلافات الهامة

- ✓ إذا تبين للمراقب عند دراسته للمعلومات الأخرى وجود إختلاف هام، يجب عليه تحديد ما إذا كانت القوائم المالية التي قام بمراجعتها تحتاج إلى تعديل أم أن المعلومات الأخرى المرافقة هي التي يجب تعديلها.
- ✓ إذا كان هناك ضرورة لتعديل القوائم المالية التي قام المراقب بمراجعتها وترفض إدارة المنشأة إجراء هذا التعديل يجب عليه إبداء رأي متحفظ أو رأي عكسي في تقريره حسب الأحوال.
- ✓ إذا كان هناك ضرورة لتعديل المعلومات الأخرى المرافقة وترفض إدارة المنشأة إجراء هذا التعديل يجب على المراقب إما أن يصدر تقريره متضمنا فقرة توضيحية يبين فيها الاختلاف أو أن يتخذ إجراءات أخرى مثل عدم إصدار تقرير أو الانسحاب من المهمة. وقد يدرس المراقب أيضاً الحصول على استشارة قانونية بشأن الإجراءات الأخرى.

التحريفات الهامة للحقائق

- ✓ عند دراسة المراقب للمعلومات الأخرى المرافقة بغرض تحديد الإختلافات الهامة، قد يكتشف وجود تحريف هام و واضح للحقائق.
- ✓ ولأغراض هذا المعيار، يتمثل "التحريف الهام للحقائق في المعلومات الأخرى المرافقة" في حالة ورود هذه المعلومات أو عرضها بصورة غير صحيحة، وذلك على الرغم من أن هذه المعلومات تكون غير مرتبطة بأمور مدرجة بالقوائم المالية التي قام بمراجعتها.
- ✓ إذا علم المراقب بأن المعلومات الأخرى المرافقة تحتوى على أي تحريف هام للحقائق، يجب عليه مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة. وعند مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة، قد لا يستطيع المراقب تقييم صحة المعلومات الأخرى و ردود الإدارة على إستفسارات المراقب، وسيكون بحاجة لدراسة مدى وجود إختلافات قائمة في الحكم الشخصى أو الرأي.
- ✓ إذا ظل المراقب معتقدا بأن هناك تحريف واضح للحقائق، يجب عليه أن يطلب من الإدارة أن تستشير طرفا آخر مؤهلاً، مثل المستشار القانوني للمنشأة وأن يدرس ما يقدمه من مشورة.
- ✓ إذا تأكد المراقب من وجود تحريف هام للحقائق في المعلومات الأخرى المرافقة وترفض الإدارة تصحيحه، يجب عليه دراسة اتخاذ إجراء آخر مناسب.

توفر المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات

- ✓ إذا توافرت لدى مراقب الحسابات معلومات أخرى بعد تاريخ إصداره لتقريره، يجب عليه دراسة هذه المعلومات في أقرب فرصة ممكنة للتعرف على ما إذا كانت تحتوى على اختلافات هامة.
- ✓ إذا تبين للمراقب عند دراسته للمعلومات الأخرى، وجود إختلافات هامة، أو أي تحريف هام للحقائق يجب عليه أن يدرس ما إذا كانت القوائم المالية التي قام بمراجعتها تحتاج إلى تعديل أم أن المعلومات الأخرى هي التي يجب تعديلها.
- ✓ إذا كان من الضروري تعديل القوائم التي قام بمراجعتها، يجب عليه إتباع الإرشادات الواردة في معيار المراجعة المصرى رقم (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة".
- ✓ إذا كانت المعلومات الأخرى هي التي يجب تعديلها وتوافق إدارة المنشأة على ذلك، يجب على المراقب القيام بالإجراءات الضرورية في مثل هذه الظروف، وقد تتضمن هذه الإجراءات فحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من أن الأفراد الذين تسلموا القوائم المالية السابق إصدارها وتقرير المراقب عنها والمعلومات الأخرى المرافقة لها، قد اخطروا بالتعديل في هذه المعلومات الأخرى.
- ✓ في حالة وجود ضرورة لإجراء تعديل بالمعلومات الأخرى ورفضت الإدارة إجراء هذا التعديل ، يجب على المراقب دراسة اتخاذ إجراء أخر مناسب. مثل إخطار المسئولون عن الحوكمة كتابة عن قلق المراقب بشأن المعلومات الأخرى والحصول على إستشارة قانونية.

معيار المراجعة المصري رقم (٨٠٠)
تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة

معيار (٨٠٠) تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الاغراض الخاصة

١- التمهيد:

١- الهدف من المعيار:
يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفيرالإرشادات اللازمة فيما يتعلق بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة والتي تتضمن:
أ) مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية.

ب) مراجعة حسابات معينة أو عناصر معينة من تلك الحسابات أو بنود بعينها من القوائم المالية (والمشار إليها فيما بعد بالتقارير عن عنصر من عناصر القوائم المالية).

ج) أعمال المراجعة المتعلقة بالالتزام بالشروط التعاقدية.

د) مراجعة القوائم المالية الملخصة

٢- التقرير عن القوائم المالية المعدة وفقا لاطار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية

❖ يجب ان يشمل تقرير المراجع على القوائم المالية المعدة وفقا لاطار محاسبى شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية على ما يلى :

١- عبارة توضح الاطار المحاسبى المستخدم

٢- الاشارة الى الايضاح بالقوائم المالية التي يفصح عن هذه المعلومات

٣- اشتمال فقرة الرأي على مدى اعداد القوائم المالية– في كل جوانبها الهامة- بما يتفق مع الإطار المحاسبي المحدد.

❖ وفي حالة ما إذا كانت القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل آخر غير معنونة على النحو الملائم أو إذا لم يتم الإفصاح عن الأساس المحاسبي بدرجة كافية ، يجب على المراجع إصدار تقرير برأي معدل بما يتناسب مع الموقف.

٣- التقرير عن عنصر من عناصر القوائم المالية:

❖ يجب ان يشمل تقرير المراجع عن احد بنود القوائم المالية على ما يلى:

١- عبارة توضح إطار إعداد التقارير المالية الذي تم عرض البند وفقا له أو أن يشير إلى اتفاقية ما تحدد هذا الأساس

٢- رأي المراجع حول مدى اعداد البند - في كل جوانبه الهامة- بما يتفق مع الأساس المحاسبي المشار إليه.

❖ في حالة إبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي على القوائم المالية بالكامل ينبغى على المراجع إعداد تقرير عن مكونات القوائم المالية فقط في حالة ما إذا كانت هذه المكونات ليست بالحجم الذي يجعلها تمثل جزءا كبيرا من القوائم المالية. حيث أن إصدار تقرير عن مكون يمثل جزءا كبيرا من قوائم مالية تم إبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي عنه قد يحول الانتباه عن التقرير عن القوائم المالية الكاملة.

٤- التقرير عن مدى الالتزام بالاتفاقيات التعاقدية

❖ يمكن للمراجع قبول المهام المتعلقة بإبداء رأي عن مدى التزام منشأة بالشروط التعاقدية فقط عندما تتعلق نواحي الالتزام بأمور مالية ومحاسبية تدخل في نطاق معرفة وخبرة المراجع المهنية. ومع ذلك فإذا وجد أن المهمة تتضمن أمورا خاصة تقع خارج نطاق خبرة المراجع يكون عليه أن يدرس ويقرر ما إذا كان يحتاج لاستخدام عمل خبير متخصص في هذه الأمور.

❖ يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عما إذا كانت المنشأة قد التزمت بشروط الاتفاقية

٥- التقرير عن القوائم المالية الملخصة:

❖ يجب على المراقب أن لا يصدر تقريرا عن القوائم المالية الملخصة ما لم يكن قد سبق له إبداء رأي عن القوائم المالية التي تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها.

❖ يجب على المراقب مراعاة الامور التالية عند إعداد القوائم المالية الملخصة :

١- يجب أن توضح هذه القوائم الطبيعة المختصرة للمعلومات وأن تنبه القارئ إلى انه للحصول على تفهم أفضل للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها يتعين عليه أن يقرأ القوائم المالية الملخصة مع آخر قوائم مالية تمت مراجعتها والتي تتضمن كافة الافصاحات التي يتطلبها الإطار المحاسبي المستخدم

٢- يجب إعطاء عنوان مناسب للقوائم المالية الملخصة لتحديد القوائم المالية التي تمت مراجعتها والتي تم استخراج القوائم الملخصة منها

٣- لا تتضمن القوائم المالية الملخصة كافة المعلومات التي يتطلبها الإطار المحاسبي المتبع في إعداد القوائم المالية السنوية التي تمت مراجعتها. وعليه لا يستخدم المراقب عبارة "تعبر بوضوح وعدالة في كل جوانبها الهامة" عند إبداء رأيه على القوائم المالية الملخصة.

تابع: معيار (٨٠٠) تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الاغراض الخاصة

٦- الاعتبارات العامة :

١- تختلف طبيعة وتوقيت نطاق العمل في مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة باختلاف الظروف المتعلقة بكل مهمة. وعلى المراجع قبل بدء تنفيذ مهمة المراجعة ذات الاغراض الخاصة أن يتأكد من وجود اتفاق تام مع العميل حول ما يلى :
أ) طبيعة المهمة بالتحديد
ب) شكل ومحتويات التقرير الذي سيتم إصداره

٢- عند التخطيط لأعمال المراجعةيجب على المراجع مراعاة الاتى :
أ) أن يحصل على تفهم واضح للغرض الذي ستستخدم فيه المعلومات التي سيعد تقريره عنها
ب) معرفة من هم مستخدمي هذه المعلومات

٣- ولتفادي احتمال استخدام تقرير المراجع في أغراض لم يكن مخصصا من اجلها ، على المراجع أن يذكر في صلب التقرير الغرض من إعداده وكذلك وجود أي حظر على توزيعه أو استخدامه.

٤- في حالة تقديم المنشأة معلومات مالية لجهات حكومية أو الأمناء أو شركات التامين أو المنشآت الأخرى قد يكون هناك نموذج محدد لتقرير المراجع، ويطلب من المراجع أن يصدر تقريره وفقا لهذا النموذج الذي قد لا يتفق مع متطلبات هذا المعيار.على سبيل المثال، يمكن أن يتطلب التقرير المحدد إثبات للحقائق عندما يكون إبداء الرأي مناسبا أو يمكن أن يتطلب إبداء رأى على أمور خارج نطاق المراجعة أو يقوم بحذف صياغات هامة. وعندما يطلب من المراجع إعداد تقرير طبقاً لنموذج محدد يجب عليه دراسة جوهر وصياغة نموذج التقرير، وفي حالة الضرورة يتحتم إجراء التعديلات اللازمة على النموذج حتى يتفق مع متطلبات هذا المعيار وذلك من خلال إعادة صياغة النموذج أو إرفاق تقرير منفصل.

٥- عندما تكون المعلومات التي يقوم المراجع بإعداد تقريره عنها قد أعدت وفقا لشروط اتفاقية ما- يكون على المراجع أن يأخذ في اعتباره التفسيرات الهامة التي تبنتها الإدارة لتلك الشروط عند إعداد هذه المعلومات. وتعتبر هذه التفسيرات هامة في حالة ما إذا كان تبنى تفسير آخر معقول سيؤدي لظهور اختلاف جوهري في المعلومات المالية

٧- العناصر الاساسية التى يجب ان يشتمل عليها التقرير :

* العناصرالاساسية التى يجب ان يشتمل عليها تقرير المراجعة عن مهام المراجعة ذات الاغراض الخاصة:
فيما عدا التقرير عن القوائم المالية الملخصة يجب أن يتضمن تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة العناصر الأساسية التالية بالترتيب التالي:
(أ)العنوان
(ب) الموجه إليهم التقرير.
(ج) الفقرة الافتتاحية وتتضمن:
١- تحديدا للمعلومات المالية التي تم مراجعتها.
٢- تحديد مسئولية كل من إدارة المنشأة والمراجع.
(د) فقرة النطاق (التي تصف طبيعة عملية المراجعة) وتتضمن:
الإشارة إلى معايير المراجعة المصرية الخاصة بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة.
وصف العمل الذي قام به المراجع.
(هـ) فقرة تتضمن رأي المراجع عن المعلومات المالية التي قام بمراجعتها.
(و) تاريخ التقرير.
(ز) عنوان المراجع.
(ح) توقيع المراجع .

* العناصرالاساسية التى يجب ان يشتمل عليها تقرير المراجعة على القوائم المالية الملخصة:
(أ) العنوان : يعنون التقرير بعبارة تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة.
(ب) الموجه إليهم التقرير.
(ج) تحديد للقوائم المالية التي تمت مراجعتها والتي تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها.
(د) إشارة إلى تاريخ تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية التي تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها ونوع الرأي الوارد بالتقرير.
(هـ) إبداء الرأى عما إذا كانت المعلومات الواردة فى القوائم المالية الملخصة متسقة مع القوائم المالية التي تم مراجعتها والتي تم استخراجها منها.
وفي حالة ما إذا كان مراقب الحسابات قد أصدر تقريرا يبدي فيه رأياً معدلاً على القوائم المالية الكاملة إلا أن المراقب كان مقتنع بعرض القوائم المالية الملخصة، فإن تقرير المراقب عن القوائم المالية الملخصة يجب أن يذكر انه بالرغم من اتساقها مع القوائم المالية الكاملة إلا أن القوائم المالية الملخصة قد تم استخراجها من قوائم مالية صدر عنها تقرير برأي معدل.
(و) عبارة أو إشارة إلى الإيضاح المرفق مع القوائم المالية الملخصة والذي يبين انه للحصول على تفهم أفضل للأداء المالي للمنشأة والمركز المالي لها وكذلك لنطاق أعمال المراجعة التي تمت يتعين قراءة القوائم المالية الملخصة مع القوائم المالية الكاملة وتقرير مراقب الحسابات عليها.
(ز) تاريخ التقرير
(ح) عنوان المراجع.
(ط) توقيع المراجع .

المقدمة

- ✓ يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير الإرشادات اللازمة فيما يتعلق بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة والتي تتضمن:
  - مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية.
  - **و** مراجعة حسابات معينة أو عناصر معينة من تلك الحسابات أو بنود بعينها من القوائم المالية (والمشار إليها فيما بعد بالتقارير عن عنصر من عناصر القوائم المالية).
  - **و** أعمال المراجعة المتعلقة بالالتزام بالشروط التعاقدية.
  - **و** مراجعة القوائم المالية الملخصة.
- ✓ لا يسرى هذا المعيار على المهام المتعلقة بالفحص المحدود للقوائم المالية أو تلك المتعلقة بتطبيق إجراءات متفق عليها أو بمهمة إعداد معلومات مالية.
- ✓ يجب على المراجع دراسة وتقييم النتائج المستخلصة من الأدلة التي حصل عليها خلال عملية المراجعة (ذات الغرض الخاص) كأساس لإبداء رأيه. ويجب أن يتضمن التقرير رأيا واضحا ومكتوبا للمراجع.

إعتبارات عامة

- ✓ تختلف طبيعة وتوقيت نطاق العمل في مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة باختلاف الظروف المتعلقة بكل مهمة. وعلى المراجع أن يتأكد من وجود إتفاق تام مع العميل حول طبيعة المهمة بالتحديد و شكل ومحتويات التقرير الذي سيتم إصداره وذلك قبل بدء المراجع في تنفيذ المهمة.
- ✓ عند التخطيط لأعمال المراجعة- على المراجع أن يحصل على تفهم واضح للغرض الذي ستستخدم فيه المعلومات التي سيعد تقريره عنها ومعرفة من هم مستخدمي هذه المعلومات. ولتفادي إحتمال إستخدام تقرير المراجع في أغراض لم يكن مخصصاً من أجلها، على المراجع أن يذكر في صلب التقرير الغرض من إعداده وكذلك وجود أي حظر على توزيعه أو إستخدامه.
- ✓ فيما عدا التقرير عن القوائم المالية الملخصة يجب أن يتضمن تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة العناصر الأساسية التالية بالترتيب التالي:

(أ)العنوان.
و(ب) الموجه إليهم التقرير.
و(ج) الفقرة الافتتاحية وتتضمن:
(١) تحديداً للمعلومات المالية التي تم مراجعتها.
و(٢) تحديد مسئولية كل من إدارة المنشأة والمراجع.
و(د) فقرة النطاق (التي تصف طبيعة عملية المراجعة) وتتضمن:
- الإشارة إلى معايير المراجعة المصرية الخاصة بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة.
- وصف العمل الذي قام به المراجع.

و(هـ) فقرة تتضمن رأي المراجع عن المعلومات المالية التي قام بمراجعتها.
و(و) تاريخ التقرير.
و(ز) عنوان المراجع.
و(ح) توقيع المراجع.

- ✓ وعندما يطلب من المراجع إعداد تقرير طبقاً لنموذج محدد يجب عليه دراسة جوهر وصياغة نموذج التقرير، وفي حالة الضرورة يتحتم إجراء التعديلات اللازمة على النموذج حتى يتفق مع متطلبات هذا المعيار وذلك من خلال إعادة صياغة النموذج أو إرفاق تقرير منفصل.

- ✓ عندما تكون المعلومات التي يقوم المراجع بإعداد تقريره عنها قد أعدت وفقاً لشروط إتفاقية ما- يكون على المراجع أن يأخذ في إعتباره التفسيرات الهامة التي تبنتها الإدارة لتلك الشروط عند إعداد هذه المعلومات. وتعتبر هذه التفسيرات هامة في حالة ما إذا كان تبنى تفسير آخر معقول سيؤدي لظهور إختلاف جوهري في المعلومات المالية.
- ✓ يجب على المراجع أن يتأكد من أنه قد تم الإفصاح بشكل كاف عن التفسيرات الهامة لإتفاقية ما والتي تم في ضوئها إعداد المعلومات المالية. و قد يكون من الملائم أن يشير المراجع في تقريره إلى الإيضاح المدرج ضمن المعلومات المالية والذي يصف هذه التفسيرات.

التقرير عن القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية

- ✓ يتكون الإطار المحاسبي الشامل من مجموعة من القواعد المستخدمة في إعداد القوائم المالية والتي تسرى على كافة البنود الهامة ويكون لها ما يؤيد استخدامها. وقد يتم إعداد القوائم المالية لأغراض خاصة بما يتفق مع إطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية (والمشار إليه فيما بعد بالإطار المحاسبي الشامل الآخر). ولا تعتبر مجموعة القواعد المحاسبية التي تعد وفقا لرغبات شخصية بمثابة إطار محاسبي شامل. وقد تتضمن الأطر الأخرى لإعداد التقارير المالية ما يلي:-
  - القواعد التي تستخدمها المنشأة لإعداد الإقرار الضريبي عن الدخل.
  - استخدام الأساس النقدي للمحاسبة.
  - قواعد إعداد التقارير المالية الخاصة بجهات تنظيمية حكومية.
- ✓ يجب أن يتضمن تقرير المراجع على القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل آخر عبارة توضح الإطار المحاسبي المستخدم أو أن تتم الإشارة إلى الإيضاح بالقوائم المالية التي يفصح عن هذه المعلومات. وينبغي أن يذكر في فقرة الرأي ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها – في كل جوانبها الهامة- بما يتفق مع الإطار المحاسبي المبين.
- ✓ **ويوضح الملحق رقم (١) أمثلة لتقارير المراجع عن القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل آخر.**
- ✓ يجب على المراجع أن يراعى ما إذا كان عنوان القوائم المالية أو أحد الإيضاحات الخاصة المرفق بها يوضح للقارئ أن هذه القوائم لم يتم إعدادها وفقا لمعايير المحاسبة المصرية. وعلى سبيل المثال فإن القوائم المالية المعدة وفقا لأساس ضريبي يمكن أن تعنون "قائمة الإيرادات والمصروفات-وفقا للأساس الضريبي".
- ✓ وفي حالة ما إذا كانت القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل آخر غير معنونة على النحو الملائم أو إذا لم يتم الإفصاح عن الأساس المحاسبي بدرجة كافية ، يجب على المراجع إصدار تقرير برأي معدل بما يتناسب مع الموقف.

التقرير عن عنصر من عناصر القوائم المالية

- ✓ قد يطلب من المراجع أن يصدر تقريراً موضحاً به رأيه عن أحد أو بعض مكونات القوائم المالية، مثل حسابات العملاء أو حسابات المخزون أو حساب مكافآت لأحد العاملين أو حساب مخصص ضريبة الدخل وقد يعد هذا التقرير لتلبية إحتياجات مستخدمين محددين على نطاق ضيق للقوائم المالية، أو لتلبية إحتياجات سلسلة واسعة من المستخدمين للمعلومات ويتم إعداده طبقاً للمتطلبات المناسبة لإطار إعداد تقارير مالية مطبق. وقد يقوم بهذا النوع من المهام بإعتباره مراقباً لحسابات المنشأة أو قد يقوم بها كمهمة منفصلة. ولا يؤدى هذا النوع من المهام إلى إصدار تقرير عن القوائم المالية ككل. ومن ثم فإن المراجع يصدر تقريره متضمناً رأيه فقط عما إذا كان العنصر الذي تمت مراجعته قد تم إعداده- في جميع جوانبه الهامة- بما يتفق مع الإطار المحاسبي الموضح.

- ✓ توجد علاقات مترابطة بين العديد من بنود القوائم المالية، وعلى سبيل المثال –المبيعات وأرصدة حسابات العملاء، المخزون وحسابات الموردين. وعليه فعند إعداد التقرير عن أحد بنود القوائم المالية قد لا يستطيع المراجع أحياناً أن يأخذ البند في عزلة عن بنود أخرى بالقوائم المالية ويتعين عليه أن يفحص عن معلومات مالية أخرى. ومن ثم يجب على المراجع عند تحديد نطاق المهمة أن يأخذ في إعتباره بنود القوائم المالية ذات العلاقات المترابطة والتي يمكن أن تؤثر بصورة جوهرية على المعلومات التي سيتم إبداء الرأي عنها.
- ✓ يجب على المراجع أن يأخذ في إعتباره مبدأ الأهمية النسبية للبند الذي سيتم إعداد التقرير عنه. فعلى سبيل المثال فإن رصيد حساب معين يوفر أساساً أقل لقياس الأهمية النسبية بالمقارنة بالقوائم المالية إذا أخذت كوحدة واحدة، ومن ثم فإن نطاق فحص المراجع سيكون أكبر مما لو كان قد تم مراجعة نفس البند في إطار إعداد تقرير عن القوائم المالية بالكامل.
- ✓ ينبغي أن يتضمن تقرير المراجع عن احد بنود القوائم المالية عبارة توضح إطار إعداد التقارير المالية الذي تم عرض البند وفقا له أو أن يشير إلى اتفاقية ما تحدد هذا الأساس. ويجب أن يذكر الرأي ما إذا كان البند قد تم إعداده- في كل جوانبه الهامة- بما يتفق مع الأساس المحاسبي المشار إليه.
- ✓ **ويوضح ملحق رقم (٢) أمثلة لتقارير المراجع عن عنصر من عناصر القوائم المالية.**
- ✓ في حالة إبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي على القوائم المالية بالكامل ينبغى على المراجع إعداد تقرير عن مكونات القوائم المالية فقط في حالة ما إذا كانت هذه المكونات ليست بالحجم الذي يجعلها تمثل جزءاً كبيراً من القوائم المالية. حيث أن إصدار تقرير عن مكون يمثل جزءا كبيرا من قوائم مالية تم إبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي عنه قد يحول الانتباه عن التقرير عن القوائم المالية الكاملة.

التقرير عن مدى الإلتزام بالإتفاقات التعاقدية

- ✓ قد يطلب من المراجع أن يعد تقريراً عن مدى إلتزام منشأة ما ببعض الأمور الواردة في إتفاقات تعاقدية، كصكوك السندات أو إتفاقات القروض. وغالباً ما تتطلب مثل هذه الإتفاقات من المنشأة الإلتزام بمجموعة من الشروط تتعلق بأمور مثل سداد الفوائد أو الحفاظ على نسب مالية محددة مسبقاً أو وجود حظر على سداد توزيعات الأرباح أو وجود حظر على إستخدام عائد بيع ممتلكات المنشأة.
- ✓ يمكن للمراجع قبول المهام المتعلقة بإبداء رأي عن مدى إلتزام منشأة بالشروط التعاقدية فقط عندما تتعلق نواحي الإلتزام بأمور مالية ومحاسبية تدخل في نطاق معرفة وخبرة المراجع المهنية. ومع ذلك فإذا وجد أن المهمة تتضمن أموراً خاصة تقع خارج نطاق خبرة المراجع يكون عليه أن يدرس ويقرر ما إذا كان يحتاج لإستخدام عمل خبير متخصص في هذه الأمور.
- ✓ يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عما إذا كانت المنشأة قد إلتزمت بشروط الإتفاقية.
- ✓ **ويوضح ملحق رقم (٣) أمثلة لتقارير المراجع عن الالتزام بالاتفاقات التعاقدية والمقدمة في صورة تقرير مستقل أو في صورة تقرير مصاحب للقوائم المالية.**

التقرير عن القوائم المالية الملخصة

- ✓ قد تقوم المنشأة بإعداد قوائم مالية تلخص القوائم المالية السنوية التي تمت مراجعتها وذلك بغرض توفير المعلومات التي تناسب بعض مستخدمي القوائم المالية والمهتمين بالحصول على ملخص للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها. وفي هذه الحالة يجب على المراقب أن لا يصدر تقريراً عن القوائم المالية الملخصة ما لم يكن قد سبق له إبداء رأي عن القوائم المالية التي تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها.
- ✓ يتم تقديم القوائم المالية الملخصة بتفاصيل أقل عن القوائم المالية السنوية. لذلك فإن مثل هذه القوائم يجب أن توضح الطبيعة المختصرة للمعلومات وأن تنبه القارئ إلى انه للحصول على تفهم أفضل للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها يتعين عليه أن يقرأ القوائم المالية الملخصة مع آخر قوائم مالية تمت مراجعتها والتي تتضمن كافة الافصاحات التي يتطلبها الإطار المحاسبي المستخدم.

- ✓ يجب إعطاء عنوان مناسب للقوائم المالية الملخصة لتحديد القوائم المالية التي تمت مراجعتها والتي تم استخراج القوائم الملخصة منها ، مثل "المعلومات المالية الملخصة والمعدة من القوائم المالية التي تمت مراجعتها للعام المنتهي في ../../....."
- ✓ لا تتضمن القوائم المالية الملخصة كافة المعلومات التي يتطلبها الإطار المحاسبي المتبع في إعداد القوائم المالية السنوية التي تمت مراجعتها. وعليه لا يستخدم المراقب عبارة "تعبر بوضوح وعدالة في كل جوانبها الهامة" عند إبداء رأيه على القوائم المالية الملخصة.
- ✓ يتضمن تقرير المراقب على القوائم المالية الملخصة العناصر الأساسية التالية وبالترتيب التالي:

(أ) العنوان: يعنون التقرير بعبارة تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة.
و(ب) الموجه إليهم التقرير.
و(ج) تحديد للقوائم المالية التي تمت مراجعتها والتي تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها.
و(د) إشارة إلى تاريخ تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية التي تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها ونوع الرأي الوارد بالتقرير.
و(هـ) إبداء الرأى عما إذا كانت المعلومات الواردة فى القوائم المالية الملخصة متسقة مع القوائم المالية التي تم مراجعتها والتي تم استخراجها منها. وفي حالة ما إذا كان مراقب الحسابات قد أصدر تقريرا يبدي فيه رأياً معدلاً على القوائم المالية الكاملة إلا أن المراقب كان مقتنع بعرض القوائم المالية الملخصة، فإن تقرير المراقب عن القوائم المالية الملخصة يجب أن يذكر أنه بالرغم من إتساقها مع القوائم المالية الكاملة إلا أن القوائم المالية الملخصة قد تم استخراجها من قوائم مالية صدر عنها تقرير برأي معدل.
و(و) عبارة أو إشارة إلى الإيضاح المرفق مع القوائم المالية الملخصة والذي يبين انه للحصول على تفهم أفضل للأداء المالي للمنشأة والمركز المالي لها وكذلك لنطاق أعمال المراجعة التي تمت يتعين قراءة القوائم المالية الملخصة مع القوائم المالية الكاملة وتقرير مراقب الحسابات عليها.
و(ز) تاريخ التقرير
و(ح) عنوان مراقب الحسابات
و(ط) توقيع مراقب الحسابات

- ✓ **ويوضح ملحق رقم (٤) أمثلة لتقارير المراقب على القوائم المالية المختصرة.**

ملحق (١)

أمثلة لتقارير عن القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية.

(أ) قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية

تقرير المراجع إلى.....

راجعنا قائمة المقبوضات والمدفوعات النقدية لشركة.....عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر..... وهذه القائمة مسئولية إدارة الشركة و مسئوليتنا إبداء الرأي على هذه القائمة في ضوء مراجعتنا لها.

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القائمة المالية لا تحتوى على أخطاء مؤثرة ، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص اختباري للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقائمة المالية ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضا تقييما للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذي قدمت به القائمة المالية ، وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التي رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ، ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على هذه القائمة المالية.

إن سياسة الشركة هي إعداد القائمة المالية المرفقة على أساس المقبوضات والمدفوعات النقدية. ووفقا لهذا الأساس يتم تحقق الإيراد عند تحصيله وليس عند استحقاقه وكذلك يتم تحقق المصروفات عند سدادها وليس عند استحقاقها.

ومن رأينا أن القائمة المرفقة تعبر بوضوح وعدالة في كل جوانبها الهامة عن الإيرادات المحصلة والمصروفات المدفوعة بواسطة الشركة خلال السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر..... طبقا لأساس المقبوضات والمدفوعات النقدية كما هو موضح في الإيضاح رقم (..).

تاريخ التقرير توقيع المراجع

عنوان المراجع

(ب) القوائم المالية المعدة وفقا لأساس ضريبة الدخل

تقرير المراجع إلى.....

راجعنا القوائم المالية المعدة وفقا لأساس ضريبة الدخل لشركة.....عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر..... وهذه القوائم مسئولية إدارة الشركة و مسئوليتنا إبداء الرأي على هذه القائمة في ضوء مراجعتنا لها.

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القائمة المالية لا تحتوى على أخطاء مؤثرة ، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص اختباري للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالقوائم المالية ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضا تقييما للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذي قدمت به القائمة المالية ، وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التي رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ، ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على هذه القائمة المالية.

ومن رأينا أن القائمة المشار إليها أعلاه تعبر بوضوح وعدالة في كل جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة في ٣١ ديسمبر..... وعن إيراداتها ومصروفاتها عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقا للأساس المحاسبي المستخدم لأغراض ضريبية الدخل كما هو موضح في الإيضاح رقم (..).

تاريخ التقرير توقيع المراجع

عنوان المراجع

ملحق (٢)

مثال للتقارير عن عنصر من عناصر القوائم المالية

(أ) بيـان العمـلاء

تقرير المراجع إلى.....

راجعنا البيان الخاص بحسابات عملاء شركة.....عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر..... وهذا البيان مسئولية إدارة الشركة و مسئوليتنا إبداء الرأي على هذا البيان في ضوء مراجعتنا له.

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن البيان لا يحتوى على أخطاء مؤثرة ، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص اختباري للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالبيان ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضا تقييما للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذي قدم به البيان ، وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التي رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ، ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على هذا البيان.

ومن رأينا أن بيـان العـملاء يعبر بوضوح وعدالة في كل جوانبه الهامة عن أرصدة العملاء بالشركة في ٣١ ديسمبر..... طبقا لمعايير المحاسبة المصرية.

تاريخ التقرير توقيع المراجع

عنوان المراجع

(ب) بيـان المشـاركة في الأربـاح

تقرير المراجع إلى.....

راجعنا بيان المشاركة في الأرباح المرفق لشركة.....عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر..... وهذا البيان مسئولية إدارة شركة..... ومسئوليتنا إبداء الرأي على هذا البيان في ضوء مراجعتنا له.

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن البيان لا يحتوى على أخطاء مؤثرة ، وتتضمن أعمال المراجعة إجراء فحص اختباري للمستندات والأدلة المؤيدة للقيم والإيضاحات الواردة بالبيان ، كما تتضمن أعمال المراجعة أيضا تقييما للسياسات وللقواعد المحاسبية المطبقة وللتقديرات الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذلك سلامة العرض الذي قدم به البيان ، وقد حصلنا من الإدارة على البيانات والإيضاحات التي رأيناها لازمة لأغراض المراجعة ، ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا على هذا البيان.

ومن رأينا أن بيان المشاركة في الأرباح يعبر بوضوح وعدالة في كل جوانبه الهامة عن حصة.....في أرباح شركة..... عن السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر..... وفقا لشروط عقود العمل بين .....والشركة المؤرخة في .../..../.....

تاريخ التقرير توقيع المراجع

عنوان المراجع

ملحق (٣)

أمثلة للتقارير عن الالتزام بمتطلبات ما

تقرير منفصل

تقرير المراجع إلى.....

راجعنا مدى التزام شركة.....بالمتطلبات المحاسبية ومتطلبات إعداد التقارير الواردة في الفقرات من ( ) إلى ( ) من الاتفاقية المؤرخة .../.../..... مع بنك م.م.م.

وقد تمت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المصرية الخاصة بمهام المراجعة المتعلقة بالالتزام بمتطلبات ما ، وتتطلب معايير المراجعة المصرية تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب عما إذا كانت شركة.....قد التزمت بمتطلبات الفقرات المشار إليها من الاتفاقية. وتتضمن أعمال المراجعة أيضا فحص اختباري ونرى أن ما قمنا به من أعمال المراجعة يعد أساسا مناسبا لإبداء رأينا.

ومن رأينا أن الشركة كانت ، في كل الجوانب الهامة ، ملتزمة بالمتطلبات المحاسبية ومتطلبات إعداد التقارير المالية الواردة في فقرات الاتفاقية المشار إليها وذلك في .../..../.....

تاريخ التقرير توقيع المراجع

عنوان المراجع

ملحق (٤)

أمثلة عن التقارير عن القوائم المالية الملخصة

مثـــال لتـقريــر بدون تحفظ عن قوائم مالية ملخصة

عندما يتم إبداء رأي غير متحفظ على القوائم المالية السنوية التي تمت مراجعتها.

تقرير مراقب الحسابات إلى.....

راجعنا القوائم المالية لشركة.....عن السنة المالية المنتهية في .../..../..... والتي استخرجت منها القوائم المالية الملخصة المرفقة ، وذلك طبقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية. وحسبما هو وارد بتقريرنا المؤرخ..... فقد أبدينا رأيا غير متحفظ على القوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية في .../..../..... والتي استخرجت منها القوائم المالية الملخصة المرفقة .

ومن رأينا أن القوائم المالية الملخصة المرفقة تتفق –في كل جوانبها الهامة- مع القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية في ..../..../.....

ومن اجل الحصول على تفهم اشمل للمركز المالي للشركة في ..../..../..... ونتائج أعمالها عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وكذا عن نطاق أعمال مراجعتنا ، يقتضى الأمر الرجوع إلى القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية في ..../..../..... وتقريرنا عليها.

تاريخ التقرير　　توقيع مراقب الحسابات

عنوان المراقب

مثال لتقرير بتحفظ عن قوائم مالية ملخصة

فى حالة إبداء رأى متحفظ على القوائم المالية السنوية التى تمت مراجعتها

تقرير مراقب الحسابات إلى ..... على القوائم المالية الملخصة لشركة.....

راجعنا القوائم المالية لشركة.....عن السنة المالية المنتهية في .../..../..... والتي استخرجت منها القوائم المالية الملخصة المرفقة ، وذلك طبقا لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية السارية. وحسبما هو وارد بتقريرنا المؤرخ..... فقد أبدينا رأيا متحفظاً بأن القوائم المالية للشركة عن السنة المالية المنتهية في .../..../..... والتي استخرجت منها القوائم المالية الملخصة المرفقة تعبر بوضوح وعدالة - في كل جوانبها الهامة- عن المركز المالي للشركة في ..../..../..... وكذا عن نتيجة أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ فيما عدا –تضخم بند المخزون بمبلغ.....

ومن رأينا أن القوائم المالية الملخصة المرفقة تتفق –في كل جوانبها الهامة- مع القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية في ..../..../..... والتي أبدينا رأيا متحفظا عليها.

ومن اجل الحصول على تفهم اشمل للمركز المالي للشركة في ..../..../..... ونتائج أعمالها عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وكذا عن نطاق أعمال مراجعتنا ، يقتضى الأمر الرجوع إلى القوائم المالية الكاملة للشركة عن السنة المالية المنتهية في ..../..../..... وتقريرنا عليها.

تاريخ التقرير　　توقيع مراجع الحسابات

عنوان المراجع

الإرشاد المصرى فى ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥)

الاعتبارات الخاصة فى مراجعة المنشآت الصغيرة

الارشاد المصرى رقم (١٠٠٥) الاعتبارات الخاصة فى مراجعة المنشات الصغيرة

١- التمهيد :

١- الهدف من الارشاد :
* يستهدف هذا الارشاد بيان الخصائص المشتركة للمنشات الصغيرة مع بيان كيفية تأثيرها على تطبيق معايير المراجعة .
ومن ثم فإن هذا الارشاد يشتمل على ما يلى :
أ) مناقشة خصائص المنشات الصغيرة
ب) بيان الارشادات المتعلقة بتطبيق معايير المراجعة المصرية على مراجعة المنشات الصغيرة.
٢- المقصود بالمنشات الصغيرة :
هى أى منشأة تتصف بما يلى:
أ) تركيزالملكية والادارة فى عدد صغير من الافراد
ب) توفر واحد أو أكثر مما يلى:
١- قلة مصادر الدخل.
٢- بساطة السجلات وعدم تعقيدها
٣- محدودية الرقابة الداخلية
٣- أثر خصائص المنشأة الصغيرة على عملية المراجعة :
أ) قلة مصادر الدخل يسهل على المراقب الامور التالية :-
١- الحصول على معرفة بالمنشأة وتوثيقها.
٢- تطبيق العديد من إجراءات المراجعة بصورة مباشرة.
٣- إمكانية تطبيق الاجراءات التحليلية دون الحاجة الى اجراءات تحقق.

٢- خصائص المنشأة الصغيرة على تطبيق معايير المراجعة المصرية :

١- فيما يتعلق بتطبيق معايير المراجعة المصرى رقم ٢١٠ (شروط التكليف بعملية المراجعة):
أ) لا يكون المديرون الملاك فى المنشات الصغيرة على دراية بمسئوليتهم او مسئولية مراقبى الحسابات.
ب) يكون الهدف من خطاب الارتباط توصيل المسئولية الخاصة بكل من المدير ومراقب الحسابات.
ج) يقوم المراقب بإضافة فقرة فى خطاب الارتباط توضح الامور المتوقع على اساسها سيتم الحصول على إقرارت الادارة .
٢- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصرى رقم ٢٥٠ (مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية):
يقوم المراقب بتسجيل القوانين واللوائح الخاصة بنشاط المنشأة الصغيرة ويعتبرها معلومات دائمة عن معرفة المنشأة ويتم تحديث هذه المعلومات عند الضرورة.
٣- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصرى رقم ٢٦٠ (الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة):
يقوم المراقب بتحديد المسئول عن الاشراف والرقابة فى المنشات الصغيرة والتى غالباً ما يكون هيكل الحوكمة غير محدد أو قد يكون المسئولون عن الحوكمة فيها هم نفس المسئولون عن أدائها.
٤- فيما يتعلق بمعيار المراجعة المصرى رقم ٣٢٠ (الأهمية النسبية فى المراجعة) :
أ) غالبا فى حالة المنشات الصغيرة لا يكون مشروع القوائم المالية متاحا لمراقب الحسابات فى بداية عملية المراجعة، ولذا يمكن استخدام ميزان المراجعة للعام الجارى إذا كان متاحا.
ب) يقوم المراقب بإعادة تقييم الاهمية النسبية عند تقييم نتائج إجراءات المراجعة فى ضوء الارقام المتوقعة للنسخة النهائية للقوائم المالية بعد التسويات.
٥- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصرى رقم ٥٢٠ (الاجراءات التحليلية):
نظرا لنقص المعلومات المالية التى يمكن الاعتماد عليها فى تطبيق الاجراءات التحليلية عند مرحلة التخطيط فى المنشات الصغيرة فإنه يمكن للمراقب أداء فحص مختصر للدفاتر والسجلات المحاسبية مع اجراء مناقشة مع المدير المالك للحصول على المعلومات المطلوبة.

٤- محدودية مجتمعات العينة.
ب) يؤدى حفظ الدفاتر بصورة غير معقدة الى زيادة خطر عدم الدقة وعدم اكتمال القوائم المالية .
ج) تؤدى الرقابة المباشرة للمدير المالك الى تعويض ضغط إجراءات الرقابة الداخلية.
د) قد يسئ المدير المالك استغلال مركزه ويتجاوز أنظمة الرقابة بما يؤدى زيادة خطر الغش والتحريف الجوهرى فى القوائم المالية.

٦- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصرى رقم ٥٣٠ (المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الأخرى):
نظرا لصغر مجتمعات العينات فى المنشات الصغيرة فإنه من الممكن إجراء الاختبارات بواقع ١٠٠ % من مجتمع العينة.

٧- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصرى رقم ٥٤٥ (مراجعة قياس القيمة العادلة والافصاح عنها):
قد لايملك المدير الخبرة الازمة لأداء المسئوليات المتعلقة بقياس القيمة العادلة ورغم ان استخدام الخبير قد يكون مكلفا بالنسبة للمنشات الصغيرة فقد يوصى المراقب المدير المالك باستخدام عمل خبير إذا إقتضت الظروف ذلك.

٨- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصرى رقم ٥٥٠ (الاطراف ذوى العلاقة):
ينبغى على المراقب تقديم بعض التفسيرات للتعريف الفنى للطرف ذوى العلاقة وذلك لإعداد اقرارات سليمة من قبل الادارة فى هذا الموضوع، ويقوم المراقب عادة بإجراءات تحقق عند تحديد الاطراف ذوى العلاقة ومعاملاتهم.

٩- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصرى رقم ٥٦٠ (الاحداث اللاحقة):
أ) الاجراءات المتعلقة بالأحداث اللاحقة فى مراجعة المنشات الصغيرة تكون أطول منها فى المنشأت الكبيرة.
ب) إذا أصبح المراقب على علم بأمور تؤثر على القوائم المالية فإن عليه دراسة مدى الحاجة الى تعديل القوائم المالية مع مناقشة هذا الأمر مع الادارة واتخاذ الاجراءات المناسبة.

١٠- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصري رقم ٥٧٠ (الاستمرارية):
أ) عند مراجعة المنشات الصغيرة فإن المراقب لا يتوقع عادة وجود توقعات تفصيلية مرتبطة بدراسة الاستمرارية ، إلا انه يجب عليه مناقشة الوضع مع المدير المالك.
ب) عند إعتماد المنشات الصغيرة على دعم إضافى من المدير المالك ، يجب على المراقب دراسة قدرة المدير المالك على الوفاء بإلتزاماته ، مع طلب إقرار مكتوب من المدير المالك يؤكد فيه نيته وفهمه للأمر.

١١- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصرى رقم ٥٨٠ (اقرارات الادارة):
قد يجد المراقب انه من الملائم ان يحصل على اقرارات مكتوبة من المدير المالك فيما يتعلق بإكتمال الارصدة ودقة السجلات المحاسبية والقوائم المالية.

١٢- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصرى رقم ٧٢٠ (المعلومات الاخرى المرافقة للقوائم التى تمت مراجعتها):
يقوم المراقب بقراءة هذه المعلومات الاخرى لتحديد اوجه الاختلاف الهامة مع القوائم المالية التى تمت مراجعتها.

المقدمة

- ✓ ولا تضع الإرشادات المصرية في ممارسة عملية المراجعة أية متطلبات جديدة لمراجعة المنشآت الصغيرة، كما أنها لا تقوم بعمل أي إعفاءات من متطلبات معايير المراجعة المصرية.
- ✓ ويهدف هذا الإرشاد إلى وصف الخصائص المشتركة التي توجد في المنشآت الصغيرة وأن يوضح كيفية تأثيرها على تطبيق معايير المراجعة المصرية. وتشمل هذه الإرشادات ما يلي:

(أ) مناقشة خصائص المنشآت الصغيرة.

و(ب) إرشادات على تطبيق معايير المراجعة المصرية الصادرة على مراجعة المنشآت الصغيرة.

- ✓ وغالباً ما يكون المدير المالك لمنشأة صغيرة بحاجة إلى مساعدة في إعداد السجلات المحاسبية والقوائم المالية. ويتناول القسم الثامن من الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة الاستقلالية. وعلى مراقبى الحسابات الذين يدرسون تقديم خدمات أخرى لعملاء مراجعة المنشأة الصغيرة الرجوع إلى الميثاق ومتطلبات الاستقلالية.
- ✓ ولتحديد طبيعة ومدى الإرشادات المتوفرة في هذا الإرشاد رأت لجنة المعايير توفير مستوى من الإرشاد يحظى بقبول في كل المراجعات التي تتم في المنشآت الصغيرة والتي ستساعد مراقب الحسابات في ممارسة الحكم المهني وذلك فيما يتعلق بتطبيق معايير المراجعة المصرية وعلى الرغم من ذلك لم يتم توفير إرشادات تفصيلية ذات طبيعة إجرائية حيث أن إصدار مثل تلك الإرشادات يمكن أن يعوق الممارسة السليمة للحكم المهني في عمليات المراجعة.

خصائص المنشآت الصغيرة

- ✓ يقوم مراقب الحسابات الخاص بأي منشأة بمحاولة تكييف أسلوب المراجعة مع الظروف الخاصة بالمنشأة والمهمة. وتختلف مراجعة المنشآت الصغيرة عن مراجعة المنشآت الكبيرة حيث أن التوثيق فى الأول يكون أقل تعقيداً ، كما أن عمليات المراجعة في المنشآت الصغيرة عادة ما تكون اقل تعقيداً أيضاً ويمكن أداؤها باستخدام مساعدين أقل.
- ✓ ولا يتضمن معنى "منشأة صغيرة" في هذا السياق فقط حجم المنشأة ولكن أيضا خصائصها النوعية. ويمكن أن تشمل المؤشرات الكمية لحجم المنشأة مجموع الميزانيات و / أو الإيرادات و / أو عدد العاملين ولكن مثل تلك المؤشرات لا تكون حاسمة. ولذا فمن غير الممكن إعطاء تعريف مناسب للمنشأة الصغيرة في سياق كمي فقط.
- ✓ وتحقيقا لأغراض هذا الإرشاد ، فالمنشأة الصغيرة هي أي منشأة تتصف بما يلي:-

(أ) تتركز بها الملكية والإدارة في عدد صغير من الأفراد (غالبا ما يكون ***شخص*** منفرد)،

و(ب) توافر واحد أو أكثر من النقاط التالية:

(١) مصادر قليلة للدخل.

أو(٢) سجلات غير معقدة

أو(٣) رقابة داخلية محدودة بالإضافة إلى احتمالية تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة.

كلمة "شخص" تشير إلى الملكية بواسطة شخص طبيعي وليس بواسطة منشأة أخرى. أما المنشأة المملوكة بواسطة مشروع آخر يمكن اعتبارها منشأة صغيرة وذلك تحقيقا لأغراض هذا الإرشاد إذا توافر في المالك الخصائص ذات الصلة.

- ✓ لا تعتبر الخصائص النوعية المذكورة أعلاه شاملة ولاقاصرة على المنشآت الصغيرة كما أنه ليس من الضرورة أن تتصف كل المنشآت الصغيرة بكل تلك الخصائص.
- ✓ وتحقيقا لأغراض الإرشادات المصرية في ممارسة عملية المراجعة تتصف المنشآت الصغيرة عادة بالخاصية (أ) وخاصية أو أكثر من الخصائص الواردة في الفقرة (ب).

تركز الملكية والإدارة

- ✓ عادة ما تملك المنشآت الصغيرة عدد قليل من الملاك، وغالبا ما يكون مالك واحد. ويمكن أن يعين المالك مدير لإدارة المنشأة ولكن في اغلب الحالات يكون مشتركاً يوميا في إدارة المنشأة بشكل مباشر. وكذا الحال في حالة المنشآت الصغيرة غير محققة للربح ومنشآت القطاع العام على الرغم من وجود عدة أفراد غالبا ما يكون لهم مسئولية رسمية في المنشأة إلا أنه يمكن أن يوجد القليل من الأفراد مشتركين في إدارة المنشأة على أساس يومي.
- ✓ يستخدم هذا الإرشاد مصطلح **"المدير المالك"** للإشارة إلى ملاك المنشآت المشتركين في إدارة المنشأة على أساس يومي. وعندما لا يكون الملاك مشتركين في إدارة المنشأة على أساس يومي ، يستخدم مصطلح **"المدير المالك"** للإشارة إلى كل من الملاك والى أي مديرين يتم تعيينهم لإدارة المنشأة.

مصادر قليلة للدخل

- ✓ غالبا ما يكون للمنشآت الصغيرة مدى محدود من المنتجات أو الخدمات وتعمل من خلال موقع واحد أو عدد محدود من المواقع. ومثل تلك الخصائص تجعل من السهل على مراقب الحسابات الحصول على معرفة بالمنشأة وتسجيل تلك المعرفة و الاحتفاظ بها علي خلاف ما هو قائم في المنشآت الأكبر حجماً.ويمكن أن يكون تطبيق العديد من إجراءات المراجعة مباشراً في تلك الظروف. ويمكن أن توفر الإجراءات التحليلية أدلة مفيدة، تقلل في بعض الأحيان من الحاجة إلى إجراءات تحقق أخرى. وبالإضافة إلى ذلك غالبا ما تكون مجتمعات العينة في المحاسبة في المنشآت الصغيرة محدودة ويسهل تحليلها.

سجلات غير معقدة

- ✓ تكون المنشآت الصغيرة بحاجة إلى الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية الكافية لأية متطلبات قانونية أو تنظيمية وإلى تلبية احتياجات المنشأة بما فى ذلك إعداد القوائم المالية ومراجعتها، وبالتالي يكون النظام المحاسبي بحاجة لأن يكون مصمماً بطريقة توفر تأكد مناسب عن:-
  - (أ) أنه تم تسجيل جميع المعاملات وغيرها من المعلومات المحاسبية التي كان ينبغي تسجيلها.
  - و(ب) أن الأصول والالتزامات المسجلة في النظام المحاسبي موجودة وهي مسجلة بالمبالغ الصحيحة.
  - و(ج) أنه سيتم اكتشاف الغش أو الخطأ في معالجة المعاملات المحاسبية.
- ✓ تقوم اغلب المنشآت بتعيين عدد قليل من الأفراد يكونون مسئولون فقط عن حفظ السجلات. وبالتالي غالبا ما تكون وظائف حفظ الدفاتر والسجلات المحاسبية غير معقدة. ويمكن أن يكون حفظ السجلات غير معقد أو ضعيف مما يؤدي إلى خطر اكبر وهو إمكانية أن تكون القوائم المالية غير دقيقة أو غير مكتملة. وبعض المنشآت يقومون بالاستعانة بمصدر خارجى لتسجيل بعض أو جميع سجلاتهم المحاسبية.
- ✓ غالباً ما تجد المنشآت الصغيرة من الملائم استخدام حزم البرامج المحاسبية الجاهزة على الحاسبات الشخصية. ويكون بالطبع قد تم اختبار العديد من تلك الحزم واعتمادها ويمكن إذا تم اختيارها وتنفيذها بحرص أن توفر أساسا مناسبا لنظام محاسبي فعال ويمكن الاعتماد عليه.

رقابة داخلية محدودة

- ✓ أن أنظمة الرقابة الداخلية المعقدة غالباً ما تكون غير ضرورية ولا مرغوب فيها في حالة المنشآت الصغيرة بسبب حجمها المحدود واعتباراتها الاقتصادية. كما أن قلة عدد العاملين يحد من المدى الذي يكون فيه فصل الاختصاصات أمرا قابلا للتطبيق. وعلى الرغم من ذلك ففي الجوانب الهامة ـ حتى في المنشأة الصغيرة جدا ـ يمكن أن يكون من العملي تنفيذ درجة ما من فصل المهام أو شكل آخر من أنظمة الرقابة غير المعقدة ولكن الفعالة ، ويمكن أيضا أن يكون لأنظمة الرقابة الإشرافية التي يقوم المدير المالك بممارستها يوميا، تأثير مفيد حيث يكون للمدير المالك مصلحة شخصية في حماية أصول المنشأة وقياس أداؤها والتحكم في أنشطتها.
- ✓ يحتل المدير المالك مركز قيادي في المنشأة الصغيرة ومن ثم فإن الرقابة المباشرة للمدير المالك في اتخاذ جميع القرارات والقدرة على التدخل شخصيا في أي وقت لضمان الاستجابة الملائمة للظروف المتغيرة، غالباً ما تكون خصائص هامة لإدارة المنشآت الصغيرة . كما أن ممارسة تلك الرقابة من المدير المالك قد تعوض ضعف إجراءات الرقابة الداخلية. فعلى سبيل المثال في الحالات التي يكون فيها توزيع الاختصاصات محدوداً في مجالات الشراء أو المصروفات النقدية ، تتحسن الرقابة الداخلية عندما يقوم المدير المالك شخصيا بتوقيع جميع الشيكات. وعندما لا يكون للمدير المالك علاقة بذلك تزداد مخاطر حدوث غش العاملين أو خطأهم وعدم اكتشافه.
- ✓ في حين أن نقص التعقيد في الرقابة الداخلية لا يشير في حد ذاته إلى خطر غش أو خطأ مرتفع ، فإنه يمكن إساءة استغلال المركز المسيطر للمدير المالك، حيث يمكن أن يكون لتجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة تأثير عكسي هام على بيئة الرقابة في أي منشأة مما يؤدى إلى خطر متزايد متمثل في غش الإدارة أو تحريف هام في القوائم المالية ، على سبيل المثال يمكن أن يوجه المدير المالك الأفراد لتنفيذ عمليات صرف لم يكن من الممكن بصورة أو بأخرى تنفيذها في غياب المستندات المؤيدة.
- ✓ إن تأثير المدير المالك واحتمال تجاوزات الإدارة للرقابة الداخلية على عملية المراجعة يعتمد بدرجة كبيرة على نزاهة واتجاهات ودوافع المدير المالك. وكما هو الحال في أية عملية مراجعة أخرى يقوم مراقب المنشأة الصغيرة بممارسة الشك المهني. ولا يجب أن يفترض مراقب الحسابات أن المدير المالك غير شريف أو أن أمانته مشكوك فيها ، ويعتبر ذلك عنصراً هاماً يجب على المراقب أخذه في الحسبان عند تقييم خطر المراجعة وتخطيط طبيعة ومدى عملية المراجعة وتقييم أدلة المراجعة وتقييم مصداقية إقرارات الإدارة.

تعليق على تطبيق معايير المراجعة المصرية

- ✓ يوفر التعليق التالي إرشادات تتعلق بتطبيق معايير المراجعة المصرية على مراجعة منشأة صغيرة ويعتبر هذا الإرشاد مكملا للإرشادات الموجودة في معيار المراجعة ذي الصلة ولا يكون بديلا عنه، كما أنه يضع في حسبانه الاعتبارات الخاصة المتعلقة بمراجعة المنشآت الصغيرة. ويقوم مراقب الحسابات من أجل المتطلبات الخاصة بمعايير المراجعة المصرية بالإشارة إلى معيار المراجعة المختص، وعندما ينطبق معيار مراجعة، مبدئياً على مراجعة القوائم المالية للمنشآت الصغيرة ـ مع عدم وجود اعتبارات خاصة تؤخذ فى الحسبان عند أداء عملية مراجعة منشأة صغيرة ـ لا يتم إعطاء إرشاد يخص هذا المعيار.

معيار المراجعة المصرى رقم [٢١٠]: شروط التكليف بعمليات المراجعة

- ✓ في العديد من الحالات لا يكون المديرين الملاك للمنشآت الصغيرة على دراية تامة بمسئولياتهم أو مسئوليات مراقبى حساباتهم. فعلى وجه الخصوص يمكن ألا يقدِّر المديرين الملاك أن القوائم المالية هي مسئولياتهم خاصة عندما يكون المدير المالك قد استعان بمصدر خارجي في إعداد القوائم المالية.
- ✓ أحد أهداف خطاب الارتباط هو توصيل المسئوليات الخاصة بكل من المدير المالك و مراقب الحسابات توصيلا واضحا. ويوفر ملحق معيار المراجعة المصري رقم (٢١٠) مثال لخطاب ارتباط لمهمة مراجعة.
- ✓ يتبين من معيار المراجعة رقم (٢١٠) أن مراقب الحسابات قد يرغب في أن يضيف في خطاب الارتباط توقعات المراقب بالنسبة للحصول على إقرارات الإدارة المكتوبة وذلك فيما يتعلق بعملية المراجعة.

- ✓ ويتطلب معيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠) "إقرارات الإدارة" من مراقب الحسابات أن يحصل على أدلة أن الإدارة تعترف بمسئولياتها الخاصة بالعرض العادل والواضح للقوائم المالية طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق و أنها قد اعتمدت القوائم المالية. بينما تتطلب معايير مراجعة مصرية أخرى بعض الإقرارات المحددة. ويمكن أن يقوم المراقب بدراسة إضافة توضيح في خطاب الارتباط خاص بالأمور المتوقعة التي على أساسها سيتم الحصول على إقرارات الإدارة. ويوفر ذلك فرصة للمراقب لإجراء مناقشة مع المدير المالك في بداية المهمة بخصوص أسباب الحصول على مثل تلك الإقرارات وتأثيرها المحتمل على تقرير مراقب الحسابات في حالة عدم الحصول على مثل تلك الإقرارات ، والتي يمكن أن تساعد على تجنب نشوء مشكلة قرب انتهاء عملية المراجعة كما أنها ستساعد أيضا مراقب الحسابات على دراسة الدلالات الضمنية للمراجعة وإعداد التقارير في حالة إذا كان المدير المالك غير قادر على عمل الإقرارات اللازمة أو يرفض عملها .
- ✓ وفي بعض الحالات يمكن أن يحدد مراقب الحسابات انه لن يكون ممكنا الحصول على أدلة مراجعة كافية لتكوين رأي على القوائم المالية بسبب أوجه الضعف التي يمكن أن تنشأ من خصائص المنشأة الصغيرة. وفي هذه الظروف ، يمكن أن يقرر المراقب عدم قبول المهمة أو الانسحاب من المهمة عقب قبوله لها. كما يمكن أن يقرر مراقب الحسابات الاستمرار في المهمة ولكن يقوم بإبداء رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي ، وعلى المراقب مراعاة الفقرة "١٦" من معيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) "التعديلات على تقرير مراقب الحسابات" والتى تنص على أن المراقب لن يقوم عادة بقبول مهمة للمراجعة تكون فيها شروط المهمة مصاغة بشكل يجعل المراقب يعتقد بوجود حاجة للامتناع عن إبداء الرأي.

معيار المراجعة المصري رقم [٢٥٠]: مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية

- ✓ يتطلب معيار المراجعة المصري رقم (٢٥٠) من مراقب الحسابات الحصول على تفهم عام للإطار القانوني و النظامى الذي تخضع له المنشأة. وبخلاف تلك القوانين واللوائح التي ترتبط بصورة مباشرة بإعداد القوائم المالية ، يمكن أيضا أن توجد قوانين ولوائح توفر إطار قانوني لإدارة المنشأة والتي تكون رئيسية بالنسبة لقدرة المنشأة على إدارة نشاطها. وحيث أن أغلب المنشآت الصغيرة لها أنشطة غير معقدة فإن البيئة القانونية والتنظيمية التي تخضع لها تلك المنشآت الصغيرة تكون اقل تعقيدا من البيئة التي تعمل بها منشآت اكبر وأكثر تنوعاً.
- ✓ وبمجرد أن يقوم مراقب حسابات منشأة صغيرة بتحديد القوانين واللوائح الخاصة بالنشاط ذو الصلة، يتم تسجيل تلك المعلومات بوصفها معلومات دائمة كجزء من معرفة المنشأة ويتم فحصها وتحديثها عند الضرورة في السنوات التالية.

معيار المراجعة المصري رقم [٢٦٠]: الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة

- ✓ تتطلب الفقرة "٥" من معيار المراجعة المصري رقم (٢٦٠) من مراقب الحسابات تحديد الأشخاص الملائمين بالمنشأة المسئولين عن الحوكمة والذين سيتم إبلاغهم بنتائج عملية المراجعة المتعلقة بالحوكمة. ويمكن أن يكون هيكل الحوكمة في منشأة صغيرة غير محدد بصورة جيدة أو يكون هؤلاء المسئولون عن الحوكمة في منشأة صغيرة هم نفس الأفراد المسئولين عن إدارة المنشأة. ويمكن أيضا أن تشمل الأزواج أو غيرهم من الأقارب الذين يكونون غير مشتركين في الإشراف على المنشأة أو الرقابة عليها على أساس يومي. ويقوم المراقب بتحديد من المسئول عن الإشراف والرقابة والتوجيه في المنشأة الصغيرة.

معيار المراجعة المصري رقم [٣٢٠]: الأهمية النسبية في المراجعة

- ✓ تعرف "الأهمية النسبية" في "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" كالتالي: تعتبر المعلومة هامة إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التى يتخذها المستخدمين اعتماداً على تلك القوائم. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة بحذفه أو تحريفه. وعليه فإن مفهوم الأهمية النسبية يمدنا بنقطة بداية أو نقطة نهاية و ليست خاصية أو صفة نوعية يجب أن تتوافر فى المعلومات حتى تكون مفيدة.

مرحلة التخطيط

- ✓ تحقيقا لأغراض تخطيط عملية المراجعة يكون من الضروري بصورة عامة تقييم الأهمية النسبية من منظور كمي ونوعي وأحد أغراض هذا الحكم المبدئي بخصوص الأهمية النسبية يتمثل في تركيز انتباه المراقب إلى أكثر بنود القوائم المالية أهمية أثناء تحديد إستراتجية المراجعة. وفى ضوء عدم وجود أي إصدارات رسمية أو مهنية عن كيفية تقييم الأهمية النسبية من منظور كمي ، يقوم المراقب في كل حالة بتطبيق الحكم المهني في ضوء الظروف، وتتمثل أحد المناهج لتقييم الأهمية النسبية الكمية هي استخدام نسبة من رقم أساسي في القوائم المالية قد يكون:
  * الربح أو الخسارة قبل الضريبة (معدلة "إذا كان مناسبا" بأية بنود غير عادية مثل مرتب المدير المالك).
  * الإيراد
  * مجموع الميزانية.
- ✓ غالبا في حالة المنشآت الصغيرة ، لا يكون مشروع القوائم المالية متاحاً لمراقب الحسابات في بداية عملية المراجعة. وعندما يكون هذا هو الحال يستخدم المراقب أفضل معلومات متاحة في ذلك الوقت ويمكن استخدام ميزان المراجعة للعام الجاري إذا كان متاحاً. وغالبا يمكن الحصول على تقدير للإيراد عن الفترة الجارية بصورة أسهل من الحصول على تقدير الربح (أو الخسارة) أو تقدير لمجموع الميزانية. وأحد الاتجاهات الشائعة في الحكم الأولي على الأهمية النسبية يتمثل في حساب الأهمية النسبية على القوائم المالية التي تمت مراجعتها للعام السابق بعد تعديلها بأية أمور معلومة تتصل بالعام محل المراجعة.
- ✓ يمكن أن يكون تقييم الأهمية النسبية كنسبة مئوية للنتائج قبل الضريبة غير ملائما عندما تكون المنشأة قد بلغت نقطة التعادل أو بالقرب منها حيث أنها يمكن أن تعطي مستوى منخفض غير مناسب للأهمية النسبية مؤديا ذلك إلى إجراءات مراجعة مكثفة غير ضرورية. وفي مثل تلك الحالات يمكن أن يطبق المراقب أسلوب النسبة المئوية، على سبيل المثال ، على إجمالى الإيراد أو إجمالى الميزانية. وفي غير ذلك يمكن تقييم الأهمية النسبية بالنظر إلى المستويات التي تم تقييمها للأهمية النسبية في الأعوام السابقة والمستوى الطبيعي للنتائج. وبالإضافة إلى دراسة الأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية ككل ، يقوم المراقب بدراسة الأهمية النسبية في علاقتها بأرصدة الحسابات الفردية وفئات المعاملات والافصاحات.

تقييم الأهمية النسبية عند تقييم نتائج إجراءات المراجعة

- ✓ أيا كان الأساس الذي يمكن أن يستخدم لتقييم الأهمية النسبية لأغراض التخطيط لعملية المراجعة ، يقوم المراقب بإعادة تقييم الأهمية النسبية عند تقييم نتائج إجراءات المراجعة. ويتم ذلك في ضوء الأرقام المتوقعة للنسخة النهائية من القوائم المالية ، بعد أخذ كل التسويات المتفق عليها والمعلومات التي تم الحصول عليها أثناء سير عملية المراجعة.
- ✓ على الرغم من أن الأهمية النسبية في مرحلة إعداد التقارير يتم حسابها في سياق كمي، فلا توجد قيمة أولية واضحة حيث يوجد مدى من القيم يقوم المراقب بممارسة الحكم في نطاقه. وبالنسبة للمبالغ التي تتعدى الحد الأقصى للمدى فتعتبر هامة أما بالنسبة للمبالغ التي تقل عن الحد الأدنى فيمكن أن تعتبر غير هامة ، وذلك على الرغم من أن أياً من الافتراضين يمكن إثبات عدم سلامته إذا تم تطبيق اعتبارات نوعية.
- ✓ بالإضافة إلى ذلك، فعلى الرغم من أن التخطيط يمكن أن يكون مستندا على تقييم كمي للأهمية النسبية، فإن رأي المراقب سيضع في اعتباره ليس فقط المبالغ ولكن أيضا الطبيعة النوعية للتحريفات غير المعدلة التي لم يتم تسويتها فى القوائم المالية.

معيار المراجعة المصري رقم [٥٢٠]: "الإجراءات التحليلية"

الإجراءات التحليلية عند التخطيط لعملية المراجعة

- ✓ يقوم مراقب الحسابات بتطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط للمراجعة. ويمكن أن تكون طبيعة ومدى الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمراجعة منشأة صغيرة مقيداً بوقت تشغيل المعاملات بواسطة المنشأة الصغيرة ، ونقص المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في هذه النقطة الزمنية ، ويمكن ألا يكون للمنشآت الصغيرة قوائم مالية دورية أو شهرية يمكن استخدامها في الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط. وكبديل لذلك يمكن أن يقوم المراقب بأداء فحص مختصر لدفتر الأستاذ العام أو غيره من السجلات المحاسبية التي يمكن أن تكون متاحة. وفي العديد من الحالات يمكن ألا يكون هناك معلومات موثقة يمكن استخدامها لهذا الغرض، ويمكن للمراقب الحصول على المعلومات المطلوبة من خلال المناقشة مع المدير المالك.

الإجراءات التحليلية كجزء من إجراءات التحليل التحقيقى

- ✓ غالبا ما تكون الإجراءات التحليلية وسيلة اقتصادية وفعالة للحصول على الأدلة التي يطلبها المراقب. ويقوم المراقب بتقييم أنظمة الرقابة المتعلقة حول إعداد المعلومات المستخدمة في تطبيق الإجراءات التحليلية وعندما تكون مثل تلك الأنظمة الرقابية فعالة يكون لدى المراقب ثقة اكبر في مصداقية المعلومات وبالتالي في نتائج الإجراءات التحليلية.
- ✓ في بعض الأحيان يمكن أن يكون استخدام نموذج تنبؤي غير معقد فعالا ، على سبيل المثال في حالة توظيف منشأة صغيرة لعدد معروف من العاملين بمعدلات أجور ثابتة طوال الفترة سيتمكن المراقب عادة باستخدام تلك البيانات من تقدير إجمالي تكاليف الأجور والمرتبات للفترة بدرجة عالية من الدقة ، مما يوفر أدلة مراجعة لبند جوهرى في القوائم المالية و يقلل من الحاجة لأداء اختبارات تفاصيل تتعلق بالأجور والمرتبات. أن استخدام مدى واسع من النسب التجارية المعترف بها (مثل هوامش الربح لأنواع مختلفة من منشآت التجزئة) غالباً ما يكون فعالاً في الإجراءات التحليلية لتوفير أدلة تدعم معقولية البنود المسجلة. ويمكن أن يكون مدى الإجراءات التحليلية في مراجعة منشأة صغيرة محدودا بسبب عدم توفر المعلومات التي تبنى عليها الإجراءات التحليلية.
- ✓ غالبا ما تكون الإجراءات التحليلية التنبؤية وسيلة فعالة لاختبار الاكتمال ، بشرط أن يمكن التنبؤ بالنتائج بدرجة معقولة من الدقة والثقة. ويمكن أن يشير الاختلاف عن النتائج المتوقعة إلى احتمالية الحذف الذي لم يتم اكتشافه بواسطة اختبارات التحليل التحقيقى.
- ✓ على الرغم من ذلك، توفر الأنواع المختلفة من الإجراءات التحليلية مستويات مختلفة من التأكد. فالإجراءات التحليلية التي ترتبط ـ على سبيل المثال ـ بتنبؤ إجمالي الدخل الإيجارى لمبنى مقسم إلى وحدات سكنية ، آخذاً في الحسبان المعدلات الإيجارية وعدد الوحدات السكنية والوحدات الشاغرة، يمكن أن يكون مصدراً مقنعاً جداً للأدلة، ومن ثم قد لا يكون هناك حاجة لإجراء إختبارات التفاصيل للحصول على مزيد من الإثبات. وبخلاف ذلك يمكن أن يكون حساب ومقارنة الهوامش كوسيلة لتأكيد الإيراد ، مصدراً للأدلة أقل إقناعاً ولكنه يمكن أن يوفر تأييدا مفيداً لو استخدم مع إجراءات مراجعة أخرى.

الإجراءات التحليلية كجزء من الفحص الكلي

- ✓ عادة ما تكون الإجراءات التحليلية التي يتم أداؤها في هذه المرحلة من المراجعة مشابهة جدا لتلك التي قد تستخدم في مرحلة التخطيط للمراجعة وتشمل ما يلي:
  - * مقارنة القوائم المالية للعام الحالي بالأعوام السابقة.
  - * مقارنة القوائم المالية مع أية موازنات أو توقعات الإدارة.
  - * فحص الاتجاهات لأي نسب هامة في القوائم المالية.
  - * دراسة ما إذا كانت القوائم المالية تعكس بشكل مناسب أية تغييرات في المنشأة يكون المراقب على دراية بها.
  - * الاستفسار عن أية خصائص غير مفسرة أو غير متوقعة في القوائم المالية.

معيار المراجعة المصري رقم [٥٣٠]: "المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الأخرى"

- ✓ هناك العديد من الطرق لاختيار البنود من اجل الاختبار ، وتمثل اعتبارات الكفاءة والفاعلية الأساس في اختيار المراقب للأسلوب المناسب. وتتمثل الوسائل المتاحة للمراقب فيما يلي:

(أ) اختيار جميع البنود (١٠٠% فحص).

أو(ب) اختيار بنود محددة.

أو(ج) المراجعة بالعينة.

- ✓ أن مجتمعات العينات الصغيرة التي تتواجد عادة في المنشآت الصغيرة قد تجعل من الممكن اختبار الأتي:

(أ) ١٠٠% من مجتمع العينة.

أو(ب) ١٠٠% من جزء من مجتمع العينة، على سبيل المثال: جميع البنود التي تتعدى مبلغ محدد، أو تطبيق الإجراءات التحليلية على رصيد المجتمع، إذا كان هاماً.

- ✓ عندما لا يتم استخدام الطرق المذكورة أعلاه للحصول على أدلة المراجعة، يقوم المراقب باستخدام الإجراءات التي تتعلق بعينة المراجعة وهي نفس المبادئ الأساسية التي تتطبق على كل من المنشآت الصغيرة والكبيرة. ويقوم المراقب باختيار بنود العينة بطريقة تجعل من المتوقع أن تكون تلك العينة ممثلة للمجتمع.

معيار المراجعة المصرى رقم [٥٤٥]: "مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها"

- ✓ طبقا للفقرة "٤" من معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٥)، تكون الإدارة مسئولة عن عمل قياسات وإفصاحات القيمة العادلة الواردة في القوائم المالية. كما أن الإدارة أيضا تعتبر مسئولة عن وضع إجراءات محاسبية وإجراءات لإعداد التقارير المالية لتحديد قياسات و أفصاحات القيمة العادلة واختيار طريقة التقييم المناسبة وتحديد ودعم أية افتراضات هامة مستخدمة بالصورة المناسبة وإعداد التقييم والتأكيد على أن العرض والإفصاح لقياسات القيمة العادلة تتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق فى المنشأة.

- ✓ طبقا للفقرة "١١" من معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٥)، فى بعض الحالات يمكن أن يكون قياس القيمة العادلة وبالتالي الإجراءات المعدة من قبل الإدارة لتحديد القيمة العادلة بسيطة و موثوق فيها، و مثال لذلك أن تكون الإدارة قادرة على الرجوع إلى الأسعار المعلنة لتحديد القيمة العادلة للأوراق المالية القابلة للتداول التي تحتفظ بها المنشأة. و مع ذلك فإن بعض قياسات القيمة العادلة تكون أكثر تعقيدا من غيرها بشكل متأصل وترتبط بعدم تأكد متعلق بحدوث لأحداث مستقبلية أو نتائجها وبالتالي فإن الافتراضات التي تبنى على أساس الحكم الشخصى يجب أن تتم كجزء من عملية القياس.

- ✓ قد لا يملك المدير المالك لمنشأة صغيرة الخبرة اللازمة لأداء المسئوليات المشار إليها في الفقرة "٤٣" لقياسات القيمة العادلة وذلك بخلاف تلك التي تستند على الأسعار المعلنة. ويدرك المراقب أن استخدام عمل خبير، مثل مثمن مستقل ، يمكن أن يشكل تكلفة كبيرة بالنسبة للمنشأة الصغيرة. ومع هذا يوصي المراقب المدير المالك باستخدام عمل خبير إذا استلزمت الظروف ذلك .

- ✓ يمكن أن تشكل أي مساعدة يقدمها المراقب خطرا لاستقلالية المراجعة. وعلى المراقب الرجوع إلى الفقرات من "٨-١٧١" إلى "٨-١٧٦" من الميثاق للتعرف على خدمات التقييم التي يمكن أن تشكل تهديداً للاستقلالية وأدوات الحماية المحتملة التي يمكن وضعها في الاعتبار.

- ✓ تتطلب الفقرة "٦٣" من معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٥) من المراقب الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة تتعلق بمعقولية الافتراضات الهامة ، بما فى ذلك ما إذا كانت تعكس بصدق نية الإدارة وقدرتها على تنفيذ بعض طرق العمل المحددة نيابة عن المنشأة متى كانت ذات صلة بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة. ونظراً للأسباب الموضحة في الفقرة "٤٥" قد يرى المدير المالك انه ليس من الممكن توفير الإقرار المطلوب ، إلا أن مسئولية عمل قياسات القيمة العادلة والافصاحات الواردة في القوائم المالية يقع على المدير المالك. وإذا رفض المدير المالك توفير الإقرار المطلوب، فإن ذلك يمثل قيداً على نطاق المراجعة وفي هذه الحالة يقوم المراقب بإبداء رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي.

معيار المراجعة المصري رقم [٥٥٠]: "الأطراف ذوي العلاقة"

- ✓ غالبا ما تقع معاملات هامة بين المنشأة الصغيرة والمدير المالك، أو بين المنشأة الصغيرة والمنشآت ذات الصلة بالمدير المالك. ونادرا ما يكون للمنشآت الصغيرة سياسات رشيدة وقواعد منظمة لمعاملات الأطراف ذوى العلاقة. وبالفعل تعتبر معاملات الأطراف ذوى العلاقة صفة منتظمة للعديد من المنشآت التي يملكها ويديرها فرد أو أسرة. وعلاوة على ذلك فيمكن ألا يفهم المدير المالك تعريف الطرف ذو العلاقة فهما تاما خاصة عندما تعتبر المعايير المحاسبية الخاصة بذلك بعض العلاقات ذات صلة والبعض الآخر غير ذلك. إن توفير إقرارات الإدارة فيما يتعلق باكتمال الإفصاح يمكن أن يستلزم بعض التفسيرات التي يقدمها المراقب عن التعريف الفني للطرف ذو العلاقة.
- ✓ يقوم مراقب حسابات المنشأة الصغيرة عادة بأداء إجراءات تحقق عند تحديد الأطراف ذوي العلاقة ومعاملات الأطراف ذوي العلاقة. وعلى الرغم من ذلك إذا قام المراقب بتقييم خطر معاملات أطراف ذوى علاقة لم يتم الإفصاح عنها على أنه منخفض فلا داعى لأداء إجراءات تحقق مكثفة ، وغالبا ما يعمل المراقب كمراقب حسابات لمنشآت أخرى مرتبطة بالمنشأة الصغيرة الأمر الذي يمكن أن يساعده في تحديد الأطراف ذوي العلاقة.
- ✓ يمكن أن تساعد معرفة المراقب العميقة بالمنشأة الصغيرة على تحديد الأطراف ذوي العلاقة ، والتي تكون في العديد من الأحيان ، مع المنشآت التي تقع تحت سيطرة المدير المالك. ويمكن أن تساعد تلك المعرفة أيضا المراقب في تقييم ما إذا كانت معاملات الأطراف ذوي العلاقة يمكن أن تكون قد حدثت دون أن يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية الخاصة بالمنشأة.

معيار المراجعة المصري رقم [٥٦٠]: "الأحداث اللاحقة"

الأحداث اللاحقة التي تقع بين نهاية الفترة وتاريخ تقرير مراقب الحسابات

- ✓ ليس من المعتاد بالنسبة للمنشآت الصغيرة أن يطلب منها إعداد تقرير بعد مدة وجيزة من نهاية الفترة. وغالبا ما يمر وقت أطول بين نهاية الفترة وقيام المدير المالك بالمنشآت الصغيرة باعتماد أو توقيع قوائمها المالية عنها في المنشآت الكبيرة. وبالتالي تكون الفترة التي يجب أن تغطيها إجراءات المراقب المتعلقة بالأحداث اللاحقة أطول عند مراجعة منشأة صغيرة مما يتيح فرصة اكبر لحدوث أحداث لاحقة من شأنها أن تؤثر على القوائم المالية. ويتطلب معيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠) من المراقب أداء إجراءات لتغطية الفترة بأكملها من نهاية الفترة وحتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات.
- ✓ تعتمد إجراءات الأحداث اللاحقة التي يقوم مراقب حسابات منشأة صغيرة بأدائها على المعلومات المتاحة، وعلى وجه التحديد ، المدى الذي تم به تحديث السجلات المحاسبية منذ تاريخ نهاية الفترة. وعندما تكون السجلات المحاسبية غير محدثة ولا تكون محاضر اجتماعات المديرين معدة، فيمكن أن تأخذ الإجراءات التى يقوم بها المراقب قى هذا الشأن شكل الاستفسار من المدير المالك ويتم تسجيل إجابات المدير المالك وفحص كشوف حسابات البنوك. وتعطي الفقرة "٥" من معيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠) أمثلة على بعض الأمور التي يمكن أن تكون ملائمة للمراقب ليقوم بدراستها في سياق تلك الاستفسارات.
- ✓ يمكن للمراقب ـ اعتمادا على الظروف ـ أن يدرس ضرورة أن يغطي خطاب التمثيل الأحداث اللاحقة. وعادة ما يؤرخ خطاب التمثيل في نفس يوم تقرير مراقب الحسابات مغطيا بذلك الفترة بأكملها منذ نهاية الفترة.
- ✓ إن الإرشاد بشأن إجراءات المراقب المتعلقة بالأحداث اللاحقة (إن وجدت)، في الفترة ما بين اعتماد القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات عليها، تتوافر في إرشادات معيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠) " تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة ".

الأحداث اللاحقة بين تاريخ تقرير مراقب الحسابات والقوائم المالية التي تم إصدارها

- ✓ كما يحدث في العديد من المنشآت الصغيرة ، إذا تم عقد الاجتماع العام السنوى مباشرة بعد تاريخ الاجتماع الذي يتم فيه اعتماد أو توقيع القوائم المالية ، فلا تتطلب الفترة الواقعة بين الاثنين أي اعتبارات منفصلة من قبل المراقب حيث أن تلك الفترة تكون قصيرة جداً.
- ✓ إذا أصبح المراقب على دراية بحقيقة تؤثر على القوائم المالية تأثيرا هاما ، يقوم المراقب في تلك الحالة بدراسة ما إذا كانت القوائم المالية تتطلب تعديلاً. ويقوم بمناقشة هذا الأمر مع الإدارة كما يتخذ الإجراء المناسب للظروف القائمة.

معيار المراجعة المصرى رقم [٥٧٠]: "الاستمرارية"

- ✓ يؤثر حجم المنشأة على قدرتها على تحمل الظروف الصعبة فيمكن أن تستجيب المنشآت الصغيرة بسرعة لفرص النجاح ولكنها قد تفتقد الاحتياطيات لدعم عملياتها.
- ✓ يتطلب معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠) أن يدرس مراقب الحسابات ما إذا كانت هناك أية أحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكا جوهريا يتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار، وتتضمن الظروف التي لها صلة محددة بالمنشآت الصغيرة ، مخاطر احتمال توقف البنوك والمقرضين الآخرين، عن دعم المنشأة ، أو إمكانية فقدان مورد رئيسي أو عميل هام أو موظف رئيسى أو الخسارة المحتملة لحق التشغيل بموجب رخصة أو امتياز أو أي اتفاق قانوني آخر.
- ✓ يقدم معيار المراجعة المصرى رقم (٥٧٠) إرشادات بشأن إجراءات المراجعة الإضافية التي يمكن أن تكون ذات صلة عندما يتم تحديد الأحداث أو الظروف التي من شأنها أن تثير شكا جوهريا يتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار. ويمكن أن تشمل مثل تلك الإجراءات فحصا للمستندات مثل التدفقات النقدية وتوقعات الربح. وعند مراجعة منشأة صغيرة لا يتوقع المراقب عادة أن يجد توقعات تفصيلية ترتبط بدراسة الاستمرارية. وعلى الرغم من ذلك يقوم المراقب بمناقشة وضع المنشأة مع المدير المالك وبخاصة تمويل المنشأة على المدى المتوسط والمدى البعيد ويقوم المراقب بدراسة تلك المناقشات في ضوء الوثائق المؤيدة ومعرفة المراقب بالنشاط كما يسعى للحصول على إقرار مكتوب من المدير المالك يتعلق بالأمور التي تم تحديدها.
- ✓ عندما يتم تمويل المنشأة الصغيرة بدرجة كبيرة بواسطة قرض من المدير المالك، قد يكون من المهم عدم سحب مثل تلك الأموال. على سبيل المثال، يمكن أن يعتمد استمرار منشأة صغيرة ـ تعاني من ضائقة مالية ـ على تقديم المدير المالك قرض مساند للمنشأة لصالح البنوك أو غيرها من المؤسسات المالية. وفي مثل تلك الظروف يقوم المراقب بفحص الوثائق المستندية الملائمة الخاصة للتأكد من وجود قرض المدير المالك المساند. وعندما تكون المنشأة معتمدة على دعما إضافيا من المدير المالك يقوم المراقب بدراسة قدرة المدير المالك على الوفاء بالالتزامات بموجب ترتيبات الدعم وبالإضافة إلى ذلك يمكن أن يطلب المراقب إقرارا مكتوبا من المدير المالك يؤكد فيه نيته و فهمه.

معيار المراجعة المصرى رقم [٥٨٠]: "إقرارات الإدارة"

- ✓ تنص الفقرة "٦" من معيار المراجعة المصرى رقم (٥٨٠) على انه عندما تتعلق أقرارات الإدارة بأمور هامة متعلقة بالقوائم المالية يجب على المراقب أن:

(أ) يحصل على أدلة مراجعة موثقة من داخل أو خارج المنشأة.

و(ب) يقوم بتقييم مدى معقولية التأكيدات المقدمة من الإدارة و مدى اتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى التي حصل عليها المراقب بما فيها الإقرارات الأخرى.

و(ج) دراسة ما إذا كان مقدمى الإقرارات على دراية تامة بهذه الأمور.

- ✓ ينص معيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠) على أن الإقرارات من الإدارة لا يمكن أن تكون بديلا لإجراءات المراجعة الأخرى التي يتوقع المراقب أن تكون متوفرة ، وإذا لم يستطع المراقب الحصول على مثل تلك الأدلة فإن ذلك قد يشكل قيداً على نطاق عمل المراقب وعليه أن يقوم بدراسة تأثيرات ذلك على تقريره. وعلى الرغم من ذلك ففي بعض الحالات قد يكون إقرار الإدارة هو دليل المراجعة الوحيد الذي قد يتوقع المراقب توفره بشكل معقول.
- ✓ في ضوء الخصائص المحددة للمنشآت الصغيرة قد يجد المراقب انه من الملائم الحصول على إقرارات مكتوبة من المدير المالك خاصة باكتمال ودقة السجلات المحاسبية والقوائم المالية (على سبيل المثال انه تم تسجيل كل الإيراد). ولا توفر مثل تلك الإقرارات ، بنفسها، أدلة مراجعة كافية. ويقوم المراقب بتقييم الإقرارات في ضوء نتائج إجراءات المراجعة الأخرى ذات الصلة ومعرفة المراقب بالنشاط وبالمدير المالك، كما يأخذ في الاعتبار ـ في بعض الظروف المحددة ـ أنه سيكون من المعقول توقع توفر أدلة مراجعة أخرى. وتنخفض إمكانية حدوث سوء فهم بين المراقب والمدير المالك عندما يقوم المدير بتأكيد الإقرارات الشفهية كتابةً.
- ✓ بسبب طبيعة المنشآت الصغيرة، قد يكون من رأي المدير المالك عدم إمكان توفير بعض الإقرارات المحددة. ويمكن أن يكون هذا الحال على وجه الخصوص بالنسبة للإقرارات المحددة في معايير المراجعة المصرية أرقام (٢٤٠) و(٥٤٥) و(٥٧٠)، عندئذ على المراقب مناقشة أسباب طلب مثل تلك الإقرارات وتأثيرها المحتمل على تقرير مراقب الحسابات مع المدير المالك في حالة عدم الحصول عليها. وكما هو مذكور في هذا الإرشاد يمكن أن يكون من المفيد مناقشة تلك الإقرارات مع الإدارة عند الاتفاق على شروط المهمة.

معيار المراجعة المصري رقم [٧٢٠]: "المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التى تمت مراجعتها"

- ✓ يقرأ مراقب الحسابات المعلومات الأخرى لتحديد أوجه الاختلاف الهامة مع القوائم المالية التي تمت مراجعتها. وغالبا ما تشمل الأمثلة على "المعلومات الأخرى" المرافقة للقوائم المالية لمنشأة صغيرة تحليل الإيراد وبيان المصروفات التي غالبا ما تكون ملحقة مع القوائم المالية التي تمت مراجعتها لأغراض ضريبية وتقرير الإدارة.

ملحق رقم (١)

لا ينطبق فى مصر

AUDIT
ALLSH

ملحق رقم (٢)

أين تجد اعتبارات مراجعة المنشآت الصغيرة

يبين الجدول أدناه معايير المراجعة المصرية التي تم بناءً عليها إعداد الإرشادات المصرية في ممارسة عملية مراجعة منشأة صغيرة .

معيار المراجعة المقرر	العنوان	أين تجد اعتبارات مراجعة المنشآت الصغيرة
٢١٠	شروط التكليف بعمليات المراجعة	الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥).
٢٢٠	رقابة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية	الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥). معيار المراجعة المصرى رقم (٢٢٠) "رقابة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية.
٢٣٠	توثيق أعمال المراجعة	الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥).
٢٤٠	مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية	معيار المراجعة المصرى رقم (٢٤٠).
٢٥٠	مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية	الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥).
٢٦٠	الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة	الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥).
٣٠٠	تخطيط عملية مراجعة قوائم مالية	معيار المراجعة المصرى رقم (٣٠٠)
٣١٥	تفهم المنشأة و بيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام	معيار المراجعة المصرى رقم (٣١٥).
٣٢٠	الأهمية النسبية في المراجعة	الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥).
٣٣٠	إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها	معيار المراجعة المصرى رقم (٣٣٠).
٥٠٠	أدلة المراجعة	معيار المراجعة المصرى رقم (٥٠٠).
٥٢٠	الإجراءات التحليلية	الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥).
٥٣٠	المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الأخرى	الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة (١٠٠٥).
٥٤٥	مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها	الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥).
٥٥٠	الأطراف ذوي العلاقة	الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥).
٥٦٠	الأحداث اللاحقة	الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥).
٥٧٠	الاستمرارية	الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥).
٥٨٠	إقرارات الإدارة	الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥).
٧٠٠	تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة	معيار المراجعة المصرى رقم (٧٠٠) ، ومعيار المراجعة المصرى رقم (٧٠١)
٧٢٠	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها	الإرشاد المصرى في ممارسة عملية المراجعة رقم (١٠٠٥).

المعيار المصري لمهام الفحص المحدود
رقم (٢٤١٠)
الفحص المحدود للقوائم الماليةالدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها

١

معيار (٢٤١٠) الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة

١- التمهيد :

١- الهدف من المعيار:
يهدف الى وضع معايير وتوفير إرشادات بشأن المسئوليات المهنية للمراقب عندما يأخذ على عاتقه القيام بمهمة فحص محدود للقوائم المالية الدورية الخاصة بعميل المراجعة وكذلك بشأن شكل ومحتوى التقرير .

٢- القوائم المالية الدورية:
هى القوائم المالية التى تعد وتعرض طبقا لاطار اعداد التقارير المالية المطبق ، وتشمل إما مجموعة من القوائم المختصرة أو الكاملة عن فترة تعد أقصر من العام المالى للمنشأة.

٢- المبادئ العامة لمهمة الفحص المحدود

* ينبغى على المراقب الالتزام بهذه المبادئ فى مجال مهمة الفحص المحدود ، وتتمثل فيما يلى:
١- الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية والسلوكية (النزاهة – الاستقلالية – الموضوعية – الكفاءة المهنية – السرية – السلوك المهنى والمعايير المهنية)
٢- تنفيذ إجراءات مراقبة الجودة التى تطبق فى كل عملية على حدة. (اختيار فريق المهام- المتابعة – أداء عملية المراجعة- مسئولية قيادة المؤسسة المتعلقة بالجودة – قبول واستمرار العلاقة مع العميل)
٣- تخطيط عملية الفحص وأدائها متخذا نوعا من الشك المهنى .

٣- أهداف مهام الفحص المحدود :

* يتمثل الهدف فى تمكين مراقب من إبداء استنتاج عما إذا كان نما إلى علمه ما يجعله يعتقد بأن القوائم المالية الدورية غير معدة فى كافة جوانبها الهامة طبقا لاطار إعداد التقارير المالية المطبق.

٤- الاتفاق على شروط المهمة :

* ينبغى أن يتفق المراقب والعميل على شروط المهمة وعادة يتم تسجيل الشروط المتفق عليها للمهمة فى خطاب الارتباط أو فى صورة أخرى مناسبة لمثل هذا التعاقد.
* وذلك لتجنب سوء الفهم حول طبيعة المهمة فيما يتعلق (بهدف ونطاق عملية الفحص المحدود ومسئوليات الادارة ومسئوليات المراقب ودرجة التأكد التى يتم الحصول عليها وطبيعة وشكل التقرير

٥- إجراءات عملية الفحص المحدود :

أولاً: مرحلة التخطيط:

١- تفهم كاف للمنشأة وبيئتها ورقابتها الداخلية.
٢- تحديد أنواع التحريفات الهامة المحتملة.
٣- اختيار الإستفسارات والأجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود.
٤- الإطلاع على المستندات للفترات السابقة.
٥- دراسة أى مخاطر هامة.
٦- دراسة الاهمية النسبية.
٧- دراسة أى تحريفات هامة ومؤثرة تم تصحيحها بالاضافة الى أي تحريفات غير هامة تم تحديدها فى العام السابق ولم يتم تصحيحها.
٨- إجراء استفسار من مراقب الحسابات السابق.
٩- فحص مستندات المراقب السابق لعملية المراجعة لفترات سابقة.

ثانيا: مرحلة الفحص :

١- الإطلاع على محاضر مجلس الإدارة والمسئولين عن الحوكمة.
٢- الاستفسار من أعضاء الإدارة حول الاتى:
أ) أن القوائم المالية قد تم إعدادها طبقا لإطار إعداد التقارير المالية.
ب) مدى حدوث تغيير فى المبادئ المحاسبية أو طرق تطبيقها.
ج) مدى وجود أمور غير عادية يمكن أن تؤثر على القوائم المالية الدورية.
د) التغييرات الهامة فى الارتباطات والالتزامات التعاقدية.
ه) الافتراضات الهامة المتعلقة بقياس القيمة العادلة والإفصاحات.
و) مدى معالجة المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة.
٣- الاجراءات التحليلية.

ثالثا: مرحلة الإتمام :

١- الاحداث اللاحقة:
ينبغى على المراقب الاستفسار عن أن الادارة قد حددت جميع الاحداث حتى تاريخ تقرير الفحص المحدود.
٢- الاستمرارية:
ينبغى على المراقب الاستفسار من مدى تغيير الادارة لتقيمها لفرض استمرارية المنشأة.
٣- إقرارات الادارة:
ينبغى على المراقب الحصول على إقرارات مكتوبة من الادارة

٦- مسئولية المراقب عن المعلومات المرفقة:

* متطلبات المعيار بشأن اتساق المعلومات المرفقة مع القوائم المالية الدورية :

أ) ينبغى على المراقب قراءة هذه المعلومات للتحقق من مدى عدم اتفاق هذه المعلومات بصورة هامة مع القوائم المالية الدورية.

ب) إذا تبين له من دراسة هذه المعلومات وجود اختلافات هامة وتحريف هام للحقائق (أى ورود معلومات اخرى او عرضها بصورة غير صحيحة) فيجب عليه دراسة مدى حاجة القوائم المالية التى قام بمراجعتها الى التعديل أو مدى حاجة المعلومات الأخرى الى التعديل.

ج) إذا تبين ضرورة تعديل القوائم المالية فيجب عليه تعديل تقريره إذا رفضت الادارة التعديل الضرورى للقوائم المالية مع ضرورة تضمين التقرير فى هذه الحالة فقرة توضيحية لبيان الاختلاف.

د) إذا تبين ضرورة تعديل المعلومات الاخرى ووافقت الادارة يجب عليه فحص الاجراءات التى إتخذتها الادارة نحو إخطار الافراد الذين تسلموا القوائم المالية السابق إصدارها وتقرير المراقب عنها والمعلومات الأخرى المرافقة لها، قد اخطروا بالتعديل في هذه المعلومات الأخرى

ه) في حالة وجود ضرورة لإجراء تعديل بالمعلومات الأخرى ورفضت الإدارة إجراء هذا التعديل ، يجب على المراقب دراسة اتخاذ إجراء أخر مناسب. مثل إخطار المسئولون عن الحوكمة كتابة عن قلق المراقب بشأن المعلومات الأخرى والحصول على إستشارة قانونية.

٧- المراسلات :

* إذا نما الى علم المراقب ما يجعله يعتقد بضرورة إجراء تسوية هامة للمعلومات المالية الدورية أو وجود غش أو عدم إلتزام بالقوانين واللوائح فيجب عليه فى هذه الحالة إبلاغ هذا الامر بالسرعة الممكنة إما شفاهة أو كتابة إلى مسئولى الحوكمة.

* وفى حالة عدم استجابة المسئولين عن الحوكمة لحكمه الشخصى ينبغى على المراقب فى هذه الحالة دراسة ما يلى :

أ) ما إذا كان سيقوم بتعديل تقريره من عدمه.

ب) إمكانية الانسحاب من المهمة .

ج) إمكانية الاعتذار عن التكليف بعملية المراجعة.

٨- إعداد التقارير عن طبيعة ومدى نتائج الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية:

* محتويات التقرير:

١- عنوان التقرير

٢- الموجه إليهم التقرير.

٣- تحديد القوائم المالية التى يتم فحصها والتاريخ والفترة التى تغطيها القوائم المالية الدورية.

٤- مسئولية الادارة عن إعداد القوائم المالية الدورية وعرضها.

٥- مسئولية المراقب عن إبداء استنتاج على القوائم المالية الدورية استنادا الى عملية الفحص المحدود.

٦- عبارة انه تم فحص القوائم المالية الدورية طبقا لمعيار (٢٤١٠).

٧- عبارة أن الفحص المحدود يقل بشكل جوهرى فى نطاقه عن عملية المراجعة التى يتم أدائها طبقا لمعايير المراجعة المصرية

٨- استنتاج المراقب ما إذا كان نما الى علمه ما يجعله يعتقد بأن القوائم المالية الدورية لا تعبر بعدالة ووضوح فى جميع جوانبها الهامة طبقا لإعداد التقارير المالية المطبق.

٩- تاريخ التقرير.

١٠ – توقيع المراقب

١١- عنوان المراقب.

المبادئ العامة لمهمة الفحص المحدود

- ✓ **على المراقب الالتزام بنفس المتطلبات الأخلاقية والسلوكية المتعلقة بعملية مراجعة القوائم المالية السنوية الخاصة بالمنشأة**

وتحكم تلك المتطلبات الأخلاقية المسئوليات المهنية لمراقب الحسابات وعلى الأخص فيما يتعلق بالاستقلالية والنزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني والمعايير الفنية.

- ✓ **ينبغي على المراقب تنفيذ إجراءات مراقبة الجودة التي تطبق في كل عملية على حده**

وتتضمن عناصر مراقبة الجودة التي ترتبط بكل عملية ، مسئوليات قيادة المؤسسة المتعلقة بالجودة في مهمة المراجعة والمتطلبات الأخلاقية، وقبول واستمرار العلاقات مع العميل ، وغير ذلك من المهام المحددة، وإختبار فريق المهام وأداء عملية المراجعة و المتابعة.

- ✓ **ينبغي على مراقب الحسابات تخطيط عملية الفحص وأدائها متخذا نوعا من الشك المهني ومدركاً لإمكانية حدوث ظروف قد تستدعي القيام بتعديل هام في القوائم المالية الدورية حتى تكون معدة في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.**

ويعني اتخاذ أسلوب الشك المهني أن المراقب يقوم بعمل تقييم انتقادى وبعقل يقظ لصحة الأدلة التي تم الحصول عليها وأن يكون منتبها إلى الأدلة التي تناقض بعضها أو تدعو إلى التساؤل بشأن مصداقية المستندات أو الإقرارات التي تقدمها إدارة المنشأة.

أهداف مهام الفحص المحدود

- ✓ يعتبر الهدف من عملية الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية هو **تمكين المراقب**، إستناداً إلى عملية الفحص المحدود من إبداء **إستنتاج** عما إذا كان، قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية غير معدة في جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

ويقوم المراقب بعمل الاستفسارات كما يقوم بأداء الإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود وذلك حتى يمكنه تقليل خطر إبداء استنتاج غير ملائم إلى مستوى مقبول، بعدم وجود تحريفات مؤثرة أو جوهرية فى القوائم المالية الدورية.

- ✓ **لا توفر** عملية فحص محدود لقوائم مالية دورية أساسا لإبداء الرأي عن ما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- ✓ يعتبر الفحص، على خلاف عملية المراجعة، **غير مصمم للحصول على درجة تأكد مناسبة** بأن القوائم المالية الدورية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة.
- ✓ ويتكون الفحص من عمل **إستفسارات** وبصورة أساسية من الأشخاص المسئولون عن الأمور المالية والمحاسبية وتطبيق **الإجراءات التحليلية** وغيرها من إجراءات الفحص المحدود.
- ✓ ويمكن أن يؤدي الفحص المحدود إلى وصول أمور هامة إلى علم المراقب تؤثر على القوائم المالية الدورية، **ولكنه لا يوفر** جميع الأدلة التي قد تكون مطلوبة فى عملية المراجعة.

الاتفاق على شروط المهمة

- ✓ **ينبغي أن يتفق المراقب والعميل على شروط المهمة.**
- ✓ عادة ما تسجل الشروط المتفق عليها للمهمة في **خطاب الإرتباط** أو في صورة أخرى مناسبة لمثل هذا التعاقد.
- ✓ عادة ما يغطي الخطاب الأمور التالية:

* هدف عملية الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية
* نطاق عملية الفحص المحدود
* مسئولية الإدارة عن القوائم المالية الدورية
* مسئولية الإدارة عن وضع والحفاظ على نظام رقابة داخلية فعال متعلق بإعداد القوائم المالية الدورية .
* مسئولية الإدارة عن إعداد جميع السجلات المالية والمعلومات ذات الصلة المتاحة لمراقب الحسابات.
* موافقة الإدارة على تزويد المراقب بإقرارات مكتوبة لتأكيد الإقرارات التي تم إعدادها شفاهة أثناء عملية الفحص المحدود بالإضافة إلى الإقرارات الواردة في سجلات المنشأة.
* الشكل والمحتوى المتوقع للتقرير الواجب إصداره بما فى ذلك تحديد المرسل إليه التقرير.
* موافقة الإدارة على أن يشير أي مستند يحتوي على قوائم مالية دورية إلى أن تلك القوائم قد تم فحصها بمعرفة مراقب حسابات المنشأة و أن تقرير الفحص المحدود مرفق أيضا في المستند.

وهناك نموذج توضيحي لخطاب الارتباط موضح في الملحق (١) من هذا المعيار ويمكن أيضا أن تدمج شروط مهمة الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية مع شروط مهمة مراجعة القوائم المالية السنوية.

إجراءات عملية الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية

- ➢ **تفهم المنشأة وبيئتها بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية بها**

- ✓ للتخطيط ولأداء المهمة، ينبغي على المراقب التوصل إلى تفهم كاف للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك الرقابة الداخلية فيها حيث أنها ترتبط بإعداد كل من القوائم المالية السنوية والدورية وذلك حتى يتمكن من:

(أ) تحديد أنواع التحريفات الهامة المحتملة ودراسة احتمالية حدوثها.

(ب) اختيار الاستفسارات والإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود التي ستمد المراقب بأساس لإعداد تقرير عما إذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية ليست معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

- ✓ مراقب الحسابات الذي قام بمراجعة القوائم المالية الخاصة بالمنشأة لفترة سنوية أو أكثر يحصل على **تفهم كاف** للمنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية فيها.
- ✓ عند التخطيط لعملية فحص محدود للقوائم المالية الدورية يقوم المراقب **بتحديث** هذا التفهم. كما يحصل المراقب أيضا على تفهم كاف لعناصر الرقابة الداخلية التى ترتبط بإعداد القوائم المالية الدورية حيث أنه يمكن أن تختلف عن تلك العناصر حيث أنها ترتبط بالمعلومات المالية السنوية.
- ✓ يستخدم المراقب تفهمه للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية بها لتحديد الإستفسارات الواجب عملها والإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود الواجب تطبيقها، كما يقوم بتحديد الأحداث المحددة والمعاملات والتأكيدات التي يمكن أن توجه إليها الإستفسارات أو الإجراءات التحليلية أو غيرها من إجراءات الفحص المحدود الواجب تطبيقها.

- ✓ عادة ما تتضمن الإجراءات التي يقوم المراقب بأدائها لتحديث تفهمه للمنشأة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بها، ما يلي:

* الإطلاع على المستندات الخاصة بمراجعة السنة السابقة وعمليات الفحص المحدود للفترات الدورية السابقة للسنة الحالية والفترة الدورية المقابلة للعام السابق ، وذلك ليتمكن من تحديد الأمور التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية الدورية للفترة الحالية.
* دراسة أية مخاطر هامة بما فى ذلك خطر تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة التي تم تحديدها في عملية مراجعة القوائم المالية للعام السابق.
* قراءة احدث معلومات مالية سنوية والمعلومات المقارنة للفترة الدورية السابقة.
* دراسة الأهمية النسبية مع الإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية المطبق حيث انها ترتبط بالقوائم المالية الدورية للمساعدة في تحديد طبيعة ومدى الإجراءات الواجب تطبيقها وتقييم تأثير التحريفات.
* دراسة طبيعة أية تحريفات هامة ومؤثرة تم تصحيحها بالإضافة إلى أية تحريفات غير هامة تم تحديدها ولم يتم تصحيحها في القوائم المالية الخاصة بالعام السابق.
* دراسة الأمور المحاسبية المالية الهامة والأمور الخاصة بإعداد التقارير التي يمكن أن يكون لها أهمية مستمرة مثل أوجه الضعف الهام في الرقابة الداخلية.
* دراسة نتائج أي إجراءات مراجعة تم أداؤها فيما يخص القوائم المالية للعام الحالي.
* دراسة نتائج أي عمليات مراجعة داخلية تم أداؤها والإجراءات اللاحقة التي قامت بها الإدارة.
* الاستفسار من الإدارة عن نتائج تقييمها لخطر إمكانية تحريف القوائم المالية الدورية تحريفاً هاماً ومؤثراً نتيجة للغش والتدليس.
* الاستفسار من الإدارة عن تأثير التغييرات في أنشطة المنشأة.
* الاستفسار من الإدارة عن أية تغييرات هامة في الرقابة الداخلية والتأثير المحتمل لأي من تلك التغييرات على إعداد القوائم المالية الدورية.
* الاستفسار من الإدارة عن إجراءات إعداد القوائم المالية الدورية ومصداقية السجلات المحاسبية ذات الصلة التي تم مطابقتها أو تسويتها مع القوائم المالية الدورية.

- ✓ يقوم المراقب بتحديد طبيعة إجراءات الفحص المحدود، إن وجدت، وذلك ليتم أدائها على المكونات ومتى كان ذلك مطلوباً، يقوم بتوصيل مثل تلك الأمور للمراقبين الآخرين المشتركين في الفحص المحدود.
- ✓ تشمل العوامل:

- الأهمية النسبية للقوائم المالية الدورية الخاصة بالمكونات
و- خطر التحريف فيها وتفهم المراقب للمدى الذي يمكن معه للرقابة الداخلية أن تكون مركزية أو لا مركزية عند إعداد مثل تلك المعلومات.

- ✓ حتى يمكن التخطيط وأداء عملية فحص محدود للقوائم المالية الدورية ، ينبغي على مراقب الحسابات الذى تم تعيينه **حديثاً** ويكون لم يقم بأداء عملية مراجعة للقوائم المالية السنوية بعد، أن يحصل على تفهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بها حيث أنها ترتبط بإعداد كل من القوائم المالية السنوية والدورية.
- ✓ عادة ما يقوم مراقب الحسابات بعمل استفسارات من مراقب الحسابات السابق، ومتى كان ذلك ممكناً، يقوم بفحص مستندات المراقب السابق لعملية المراجعة السنوية السابقة ولأي فترات دورية سابقة في العام الحالي يكون المراقب السابق قد قام بفحصها. وعند القيام بذلك يقوم المراقب بدراسة طبيعة أية تحريفات تم تصحيحها وأية تحريفات اكتشفت بمعرفة المراقب السابق لم يتم تصحيحها وأية مخاطر هامة بما فى ذلك خطر تجاوزات الإدارة للرقابة وأية أمور محاسبية هامة أو أية أمور متعلقة بإعداد التقارير التي يمكن أن يكون لها أهمية مستمرة مثل أوجه الضعف الهام في الرقابة الداخلية.

➢ **الاستفسارات والإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود**

✓ على المراقب أن يقوم بعمل إستفسارات وبصورة أساسية من الأشخاص المسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية، ويقوم بأداء الإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود لتمكين المراقب من التوصل لإستنتاج عما إذا كان قد نما إلى علمه - إستناداً على الإجراءات التي تم أداؤها - ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية ليست معدة في جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

✓ عادة ما يقوم المراقب بأداء الإجراءات التالية:

* الإطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والمسئولون عن الحوكمة وغيرهم من اللجان المناسبة لتحديد الأمور التي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية الدورية والاستفسار بشأن أمور تم التعامل معها في الاجتماعات التي لا يتوافر لها محاضر ويمكن أن تؤثر على القوائم المالية الدورية.
* دراسة تأثير الأمور التي أدت إلى حدوث تعديلات في تقرير المراجعة أو الفحص المحدود أو التسويات المحاسبية أو التحريفات التي لم يتم تسويتها- إن وجدت - وذلك أثناء عملية المراجعة أو الفحص المحدود السابق.
* الاتصال – حيثما كان ملائما – مع المراقبين الآخرين الذين يقومون بأداء عملية فحص لمعلومات مالية دورية للتقرير عن عناصر هامة متعلقة بالمنشأة.
* الاستفسار من أعضاء الإدارة المسئولون عن الأمور المالية والمحاسبية وغيرها حسبما يكون ذلك ملائما بشأن ما يلي:
  - ما إذا كان قد تم إعداد القوائم المالية الدورية وعرضها طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق .
  - ما إذا كان قد حدثت أية تغييرات في المبادئ المحاسبية أو في طرق تطبيقها.
  - ما إذا كانت هناك أية معاملات جديدة تستلزم تطبيق مبدأ محاسبي جديد.
  - ما إذا كانت القوائم المالية الدورية تحتوي على أية تحريفات تم معرفتها و لم يتم تصحيحها.
  - الأمور غير العادية أو المعقدة التي يمكن أن تكون قد أثرت على القوائم المالية الدورية مثل تجميع الأعمال أو التخلص من جزء من النشاط.
  - الافتراضات الهامة المتعلقة بقياس القيمة العادلة أو الافصاحات وإتجاهات الإدارة وقدرتها على القيام بأعمال معينة نيابة عن المنشأة.
  - ما إذا كانت معاملات الأطراف ذوى العلاقة قد تم معالجتها بصورة ملائمة والإفصاح عنها في القوائم المالية الدورية.
  - التغييرات الهامة في الارتباطات والالتزامات التعاقدية.
  - التغييرات الهامة في الالتزامات الطارئة بما فى ذلك القضايا أو الدعاوي.
  - الالتزام بتعهدات الدين.
  - الأمور التي أُثير حولها تساؤلات في سياق تطبيق إجراءات الفحص المحدود.
  - المعاملات الهامة التي حدثت في الأيام الأخيرة من الفترة الدورية أو الايام الأولى في الفترة الدورية المقبلة.
  - المعرفة بأي أعمال غش ـ أو الشك في احتمالية وجودها ـ تؤثر على المنشأة وتتعلق بما يلي:
    - الإدارة
    أو- الموظفين الذين يلعبون أدوارا هاما في الرقابة الداخلية.
    أو- غيرهم حيث يمكن أن يكون للغش تأثير هام على القوائم المالية الدورية.
  - التعرف على أية ادعاءات بالغش أو اشتباه في غش يؤثر على القوائم المالية الدورية للمنشأة والتي بُلغت بمعرفة الموظفين أو الموظفين السابقين أو المحللين أو المنظمين أو غيرهم.
  - التعرف على أية أوجه فعلية أو محتملة لعدم الالتزام بالقوانين أو اللوائح التي يمكن أن يكون لها تأثير هام على القوائم المالية الدورية.
* تطبيق الإجراءات التحليلية على القوائم المالية الدورية المصممة لتحديد العلاقات والبنود كل على حده و التي يتضح أنها غير عادية والتي يمكن أن تعكس تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية الدورية. ويمكن أن تشمل الإجراءات التحليلية تحليلات للنسب والأساليب الإحصائية مثل تحليل الاتجاهات أو تحليل الانحدار ويمكن أداؤها يدويا أو باستخدام أساليب الحاسب الآلي. ويحتوي الملحق ٢ من هذا المعيار على أمثلة للإجراءات التحليلية التي يمكن للمراقب أن يقوم بدراستها عند أداء فحص محدود للقوائم المالية الدورية.
* إستعراض القوائم المالية الدورية ودراسة ما إذا كان قد نما إلى علم المراقب ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية ليست معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

- ✓ يمكن أن يقوم المراقب بأداء العديد من إجراءات الفحص المحدود قبل أو في وقت واحد مع إعداد المنشأة للقوائم المالية الدورية.

مثال/ يمكن أن يكون من العملي تحديث فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بها والبدء في قراءة محاضر الجلسات ذات العلاقة قبل نهاية الفترة الدورية. حيث أن أداء بعض إجراءات الفحص المحدود في هذه التوقيتات أمر قد يسمح بالتحديد المبكر ودراسة أية أمور محاسبية هامة تؤثر على القوائم المالية الدورية.

- ✓ يكون المراقب الذي يقوم بالفحص المحدود للقوائم المالية الدورية أيضاً مكلفاً بأداء عملية مراجعة للقوائم المالية السنوية للمنشأة.
- ✓ ومن أجل الكفاءة والملاءمة يمكن للمراقب أن يقرر أداء بعض إجراءات المراجعة بالتزامن مع فحص القوائم المالية الدورية.

مثال/ يمكنه استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة فيما يتصل بفحص القوائم المالية الدورية في عملية المراجعة السنوية. ويمكن للمراقب أيضا ، في وقت الفحص الدوري أن يقرر أداء، إجراءات مراجعة يتعين أداؤها تحقيقا لأغراض عملية مراجعة القوائم المالية السنوية مثل أداء إجراءات المراجعة على معاملات هامة أو غير عادية حدثت خلال الفترة مثل تجميع الأعمال أو إعادة الهيكلة أو معاملات هامة خاصة بالإيرادات.

- ✓ لا يتطلب فحص القوائم المالية الدورية عادة تأكيد الاستفسارات عن القضايا أو الدعاوى.
- ✓ ينبغي **أن يحصل المراقب على أدلة بأن القوائم المالية الدورية تتفق مع السجلات المحاسبية المعنية أو يمكن مطابقتها معها .** ويمكن أن يحصل المراقب على أدلة بأن القوائم المالية الدورية تتفق مع السجلات المحاسبية المعنية بمقارنتها مع:

(أ) السجلات المحاسبية مثل دفتر الأستاذ العام أو المرفقات الرئيسية التي تتفق أو يمكن مطابقتها مع السجلات المحاسبية.

و(ب) غيرها من البيانات المؤيدة في سجلات المنشأة حسب الضرورة.

- ✓ ينبغي أن يستفسر المراقب عما إذا كانت الإدارة قد حددت جميع الأحداث حتى تاريخ تقرير الفحص المحدود التي يمكن أن تتطلب تسوية أو إفصاح في المعلومات المالية الدورية. وليس من الضروري على مراقب الحسابات أن يقوم بأداء إجراءات أخرى لتحديد الأحداث التي تحدث بعد تاريخ تقرير الفحص المحدود.
- ✓ ينبغي على المراقب الاستفسار عما إذا كانت الإدارة قد قامت بتغيير تقييمها لفرض استمرارية المنشأة. وعندما يصبح المراقب - كنتيجة لهذا الاستفسار أو غيره من إجراءات الفحص- على دراية بأحداث أو ظروف من شأنها أن تثير شكاً هام لفرض **إستمرارية المنشأة** ينبغي على المراقب القيام بما يلي:

(أ) الاستفسار من الإدارة بشأن خططها للإجراءات المستقبلية المبنية على فرض استمرارية المنشأة وجدوى تلك الخطط وما إذا كانت الإدارة تعتقد أن ناتج تلك الخطط سيقوم بتحسين الموقف.

(ب) دراسة ملاءمة الإفصاح عن مثل تلك الأمور في القوائم المالية الدورية.

- ✓ من الممكن أن تكون الأحداث والظروف التي قد تثير شكاً كبيراً في مدى قدرة المنشأة على الإستمرارية موجودة في تاريخ القوائم المالية السنوية أو يمكن تحديدها نتيجة للاستفسارات من الإدارة أو في سياق أداء إجراءات فحص أخرى .وعندما تتوافر لدى المراقب مثل هذه الأمور أو الظروف بالاستفسار من الإدارة عن خططها للعمل في المستقبل مثل خططها لتصفية الأصول أو اقتراض الأموال أو إعادة هيكلة الدين أو تقليل أو تأجيل النفقات أو زيادة رأس المال. كما يقوم أيضا بالاستفسار عن جدوى خطط الإدارة وما إذا كانت الإدارة تعتقد أن ناتج مثل تلك الخطط سوف يقوم بتحسين الموقف. وعلى الرغم من ذلك فعادة لا يكون من الضروري على المراقب أن يقوم بتأييد جدوى خطط الإدارة وما إذا كانت نتائج مثل تلك الخطط ستحسن الموقف أم لا.
- ✓ إذا بلغ المراقب أي من المعلومات التي تجعله يتساءل عن مدى الحاجة لإجراء تسوية هامة في القوائم المالية الدورية لتكون معدة في جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، ينبغي عليه إجراء إستفسارات إضافية أو أداء إجراءات أخرى تمكنه من إبداء الإستنتاج الذي توصل إليه في تقرير الفحص المحدود.

مثال/ إذا أدت إجراءات الفحص المحدود التي يقوم بها المراقب إلى جعله يتساءل عما إذا كانت معاملة بيع هامة تم تسجيلها طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق يقوم المراقب في تلك الحالة بأداء إجراءات إضافية كافية للإجابة على هذه التساؤلات مثل مناقشة شروط المعاملة مع أفراد التسويق والمحاسبة من ذوي المناصب العليا أو قراءة عقد البيع.

تقييم التحريفات

- ✓ ينبغي على المراقب أن يقوم بتقييم، ما إذا كانت التحريفات غير المصححة (سواء بصورة منفردة أو مجمعة) التي تم الوقوف عليها تعتبر هامة بالنسبة للقوائم المالية الدورية.
- ✓ يمارس المراقب الحكم المهنى عند تقييمه الأهمية النسبية لأية تحريفات لم تقم المنشأة بتصحيحها. ويقوم بدراسة عدة أمور مثل طبيعة وسبب ومقدار التحريفات و ما إذا كانت التحريفات قد نشأت فى العام السابق أو فى الفترة الدورية من العام الحالى و تأثير التحريفات المحتملة على الفترات الدورية المستقبلية أو السنوية .
- ✓ على المراقب تحديد قيمة ما، و عليه عدم تجميع التحريفات التي تقل مبالغها عن هذه القيمة لأن المراقب يتوقع ألا يكون هناك تأثير هام وواضح على القوائم المالية الدورية من تجميع مثل هذه المبالغ. وعند قيامه بذلك يضع المراقب في إعتباره حقيقة أن تحديد الأهمية النسبية يرتبط باعتبارات كمية ونوعية وكيفية وأن التحريفات بالنسبة للمبالغ الصغيرة نسبياً قد يكون لها رغم ما ذكر تأثير هام على القوائم المالية الدورية.

إقرارات الإدارة

- ✓ ينبغي على المراقب الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة بشأن ما يلي:

(أ) اعتراف الإدارة بمسئولياتها عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الغش والخطأ.

و(ب) أن القوائم المالية الدورية تعد وتعرض طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

و(ج) أنها تعتقد أن تأثير تلك التحريفات غير المصححة التي قام المراقب بتجميعها خلال عملية الفحص غير هامة سواء كانت بصورة منفردة أو مجمعة على القوائم المالية الدورية ومأخوذة ككل مع عمل ملخص بمثل تلك البنود أو يتم إلحاقه بالإقرارات المكتوبة.

و(د) أنها قد أفصحت للمراقب عن كل الحقائق الهامة المرتبطة بأي عمليات غش أو اشتباه بغش تكون الإدارة على علم بها والتي قد تكون ذات تأثير على المنشأة.

و(هـ) أنها قد أفصحت للمراقب عن نتائج تقييمها لمخاطر أن القوائم المالية الدورية يمكن أن تكون قد حرفت تحريفا هاما ومؤثرا نتيجة للغش.

و(و) أنها أفصحت للمراقب بجميع أوجه عدم الالتزام الفعلية أو الممكنة بالقوانين واللوائح التي يجب أن يؤخذ تأثيرها في الحسبان عند إعداد القوائم الدورية.

و(ز) أنها أفصحت للمراقب عن جميع الأحداث الهامة التي حدثت بعد تاريخ الميزانية وحتى تاريخ تقرير الفحص المحدود والتي يمكن أن تتطلب تسوية أو إفصاح في القوائم المالية الدورية.

- ✓ يحصل المراقب على إقرارات إضافية حسبما يكون ذلك ملائما ترتبط بأمور محددة خاصة بنشاط المنشأة.

وهناك نموذج لخطاب إقرارات الإدارة موضح في الملحق ٣ من هذا المعيار.

مسئولية المراقب عن المعلومات المرافقة

- ✓ ينبغي على مراقب الحسابات قراءة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية الدورية لدراسة ما إذا كان أي من تلك المعلومات لا تتفق بصورة هامة مع القوائم المالية الدورية.
- ✓ وإذا قام المراقب بتحديد عدم اتساق هام، يقوم المراقب بدراسة ما إذا كانت القوائم المالية الدورية أو أية معلومات أخرى بحاجة إلى تعديل.

إذا كان هناك ضرورة لعمل تعديل في القوائم المالية الدورية ورفضت الإدارة عمل ذلك التعديل يقوم المراقب بدراسة تأثيرات ذلك على تقرير الفحص المحدود	إذا كان من الضروري عمل تعديل في المعلومات الأخرى ورفضت الإدارة عمل ذلك التعديل يقوم المراقب بدراسة إضافة فقرة في تقرير الفحص تصف عدم الاتساق الهام أو اتخاذ أية إجراءات أخرى مثل منع صدور تقرير الفحص المحدود أو الانسحاب من المهمة
على سبيل المثال يمكن أن تقوم الإدارة بعرض أسس قياس بديلة للإيرادات تصور الأداء المالي بصورة أفضل من القوائم المالية الدورية، حيث قد تعطي هذه الأسس البديلة أهمية زائدة أو تكون غير محددة بوضوح أو لم يتم تسويتها تسوية واضحة مع القوائم المالية الدورية بحيث تؤدي للحيرة وتكون مضللة	

- ✓ إذا نما إلى علم المراقب ما يجعله يعتقد أن المعلومات الأخرى تبدو أنها تتضمن تحريفا هاماً لحقيقة ما، عندئذ ينبغي عليه مناقشة هذا الأمر مع إدارة المنشأة.
- ✓ ولدى قيام المراقب بقراءة المعلومات الأخرى لغرض تحديد أوجه عدم الاتساق الهام، قد يترآى له تحريف هام واضح للحقائق وعند مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة يضع المراقب في اعتباره صحة المعلومات الأخرى وردود أفعال الإدارة للاستفسارات التي قام بها مراقب الحسابات وما إذا كان هناك اختلافات صحيحة للأحكام أو الآراء وما إذا كان عليه أن يطلب من الإدارة التشاور مع الغير المؤهل لحل التحريف الواضح للحقيقة، وإذا كان التعديل ضروري لتصحيح التحريف الهام للحقيقة، ورفضت الإدارة تنفيذ هذا التعديل، يقوم المراقب بدراسة اتخاذ إجراء إضافي حسبما يكون ذلك ملائما مثل إخطار المسئولون عن الحوكمة والحصول على الاستشارة القانونية.

المراسلات

- ✓ عندما ينمو إلى علم المراقب (كنتيجة لأداء عملية فحص محدود للقوائم المالية الدورية) ما يجعله يعتقد انه من الضروري عمل تسوية هامة للمعلومات المالية الدورية حتى تصبح معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، ينبغي عليه إبلاغ هذا الأمر في أسرع وقت ممكن إلى المستوى الملائم من الإدارة.
- ✓ عند عدم استجابة الإدارة لإجراء التسوية الهامة المقترحة وفقاً لحكم المراقب الشخصي، وبالشكل المناسب وخلال فترة زمنية معقولة، ينبغي عليه إبلاغ المسئولين عن الحوكمة. ويتم هذا الإبلاغ بالسرعة الممكنة. ويتأثر قرار المراقب فيما إذا كان سيقوم بالإبلاغ شفاهة أو كتابة بعوامل مثل طبيعة وحساسية وأهمية الأمر الذي يجب إبلاغه وتوقيت مثل هذه المراسلات. وعندما يتم إبلاغ المعلومة شفاهة يقوم المراقب بتوثيق هذا الإبلاغ.
- ✓ عند عدم إستجابة المسئولين عن الحوكمة ـ طبقاً لحكم المراقب الشخصي بإجراء التسوية المقترحة بالشكل المناسب ـ خلال فترة زمنية معقولة، ينبغي على المراقب دراسة ما يلي:
  - (أ) ما إذا كان سيقوم بتعديل التقرير أم لا.
  - أو(ب) إمكانية الانسحاب من المهمة.
  - و(ج) إمكانية الإعتذار عن التكليف بعملية مراجعة القوائم المالية السنوية.

- ✓ عندما ينمو إلى علم المراقب - كنتيجة لأداء فحص القوائم المالية الدورية - ما يجعله يعتقد في وجود غش أو عدم الإلتزام بالقوانين أو اللوائح ينبغي عليه إبلاغ هذا الأمر بأسرع وقت ممكن إلى المستوى الملائم من الإدارة. ويتأثر تحديد المستوى الملائم من الإدارة باحتمالية تواطؤ أو تورط عضو من أعضاء الإدارة. كما يقوم المراقب أيضا بدراسة الحاجة لإعداد تقارير بشأن تلك الأمور للمسئولين عن الحوكمة ودراسة تأثير ذلك على عملية الفحص.
- ✓ ينبغي على المراقب إبلاغ الأمور ذات الصلة بالحوكمة والتي تنشأ عن فحص القوائم المالية الدورية للمسئولين عن الحوكمة.

إعداد تقارير عن طبيعة ومدى ونتائج الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية

- ✓ ينبغي على المراقب إصدار تقرير مكتوب يحتوي على ما يلي:

(أ) عنوان ملائم

(ب) الموجه إليهم التقرير ، حسبما تقتضي ظروف المهمة.

(ج) تحديد القوائم المالية التي تم فحصها بما فى ذلك تحديد كل عنوان لكل من العبارات الموجودة في مجموعة القوائم المالية المختصرة أو الكاملة والتاريخ والفترة التي غطتها القوائم المالية الدورية.

(د) إذا كانت القوائم المالية الدورية تشمل مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة طبقا لإطار إعداد تقارير مالية مصمم لتحقيق العرض العادل و الواضح ، ويتم تضمين التقرير أن الإدارة مسئولة عن إعداد القوائم المالية الدورية والعرض العادل لها طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

(هـ) وفي الظروف الأخرى، يتم تضمين التقرير أن الإدارة مسئولة عن إعداد القوائم المالية الدورية وعرضها طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

(و) عبارة أن المراقب مسئول عن إبداء استنتاج على القوائم المالية الدورية استنادا إلى عملية الفحص المحدود.

(ز) عبارة أنه تم فحص القوائم المالية الدورية طبقا للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠)، "الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة و المؤدى بمعرفة مراقب حساباتها " وعبارة أن مثل هذا الفحص يتكون من عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية وعن تطبيق الإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود.

(ح) عبارة أن الفحص المحدود يقل بشكل جوهري في نطاقه عن عملية مراجعة تم أداؤها طبقا لمعايير المراجعة المصرية، وبالتالي فهو لا يمكن المراقب من الحصول على تأكد بأنه سيصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد تتكشف في عملية مراجعة ، وبناء عليه فهو لا يبدى رأي مراجعة.

(ط) إذا كانت القوائم المالية الدورية تشمل مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة طبقا لإطار إعداد تقارير مالية مصمم لتحقيق العرض العادل، فعلي المراقب إستنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق (ويشمل ذلك الإشارة إلى المنطقة أو بلد المنشأ لإطار إعداد التقارير المالية عندما يكون إطار إعداد التقارير المالية المستخدم ليس معايير المحاسبة المصرية).

(ي) وفي الظروف الأخرى ، استنتاج عما إذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية ليست معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق (ويشمل ذلك الإشارة إلى المنطقة أو بلد المنشأ لإطار إعداد التقارير المالية عندما يكون إطار إعداد التقارير المالية المستخدم ليس معايير المحاسبة المصرية).

(ك) تاريخ التقرير

(ل) موقع البلد أو المنطقة التي يقوم فيها المراقب بالممارسة.

(م) توقيع المراقب

ويوضح الملحق رقم (٤) نموذج تقرير فحص محدود .

الخروج عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق

- ✓ ينبغي على المراقب إبداء إستنتاج **متحفظ** أو استنتاج **عكسي** عندما ينمو إلى علمه ما يجعله يعتقد أنه ينبغي عمل تسوية هامة للقوائم المالية الدورية حتى تصبح معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- ✓ إذا نمت أمور إلى علم المراقب تجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية قد تأثرت أو ربما قد تتأثر تأثيراً هاماً بسبب الخروج عن تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المطبق ولم تقم الإدارة بتصحيح القوائم المالية الدورية، يقوم المراقب بتعديل تقرير الفحص المحدود. ويصف التعديل طبيعة الخروج عن تطبيق الإطار، وإذا كان ذلك ممكناً، يذكر آثار ذلك على القوائم المالية الدورية. وإذا كانت المعلومات التي يعتقد مراقب الحسابات أنها لازمة للإفصاح المناسب غير موجودة في القوائم المالية الدورية يقوم المراقب بتعديل تقرير الفحص - وإذا كان ذلك عمليا - بإضافة المعلومات اللازمة في تقرير الفحص .وعادة ما يتم إتمام التعديل في تقرير الفحص المحدود بواسطة إضافة فقرة إيضاحية لتقرير الفحص المحدود وإصدار إستنتاج متحفظ.

ويوضح الملحق (٥) من هذا المعيار نموذج لتقارير فحص محدود **بإستنتاج متحفظ**.

- ✓ عندما يكون تأثير الخروج عن تطبيق إطار إعداد التقارير المالية هام وجوهري بالنسبة للقوائم المالية الدورية إلى الحد الذي يرى معه المراقب إن إبداء استنتاج متحفظ غير مناسب للإفصاح عن الطبيعة المضللة أو غير الكاملة للقوائم المالية الدورية، فعلى المراقب إبداء إستنتاج عكسي.

ويوضح الملحق (٧) من هذا المعيار نموذج لتقارير فحص محدود **بإستنتاج عكسي**.

قيد على نطاق عمل المراقب

✓ عندما يكون المراقب غير قادر على استكمال الفحص المحدود، ينبغي عليه إبلاغ المستوى الملائم من الإدارة وهؤلاء المسئولون عن الحوكمة كتابة بأسباب عدم قدرته على استكمال الفحص المحدود، ودراسة ما إذا كان من الملائم إصدار تقرير فحص محدود.

قيد على نطاق عمل المراقب مفروض من قبل الإدارة	قيود أخرى على نطاق عمل المراقب
لا يقبل المراقب مهمة فحص محدود لقوائم مالية دورية إذا كانت معرفة المراقب المبدئية بظروف المهمة تشير إلى أن المراقب سيكون غير قادر على استكمال الفحص المحدود بسبب وجود قيد على نطاق عمل المراقب مفروض من قبل إدارة المنشأة. **بعد قبول** المراقب للمهمة، إذا قامت الإدارة بفرض قيد على نطاق عمل المراقب في الفحص، **يطلب المراقب إزالة هذا القيد.** **وإذا رفضت** الإدارة عمل ذلك يكون المراقب **غير قادر على استكمال الفحص و إبداء استنتاج.** في مثل هذه الحالات **يقوم المراقب بإبلاغ المستوى الملائم من الإدارة** وهؤلاء المسئولون عن الحوكمة كتابة بأسباب عدم قدرته على إستكمال الفحص المحدود. وعلى الرغم من ذلك إذا نمت أمور إلى علم المراقب تجعله يعتقد بضرورة عمل تسوية هامة في القوائم المالية الدورية حتى تكون معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق **يقوم المراقب بإبلاغ مثل تلك الأمور** يقوم المراقب أيضا بدراسة المسئوليات القانونية والتنظيمية بما فى ذلك متطلب إصدار تقرير فحص محدود. وفي حالة وجود مثل هذا المتطلب، **يقوم المراقب بالامتناع عن إبداء إستنتاج** ويقدم في تقرير الفحص أسباب عدم استكمال الفحص المحدود. وعلى الرغم من ذلك إذا نما إلى علم المراقب ما يجعله يعتقد بضرورة عمل تسوية هامة للقوائم المالية الدورية حتى تكون معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق **يقوم المراقب بتضمين التقرير مثل هذا الأمر**	في **مثل هذه الظروف** عادة ما يكون المراقب **غير قادر على استكمال الفحص المحدود وإبداء إستنتاج.** هناك بعض الظروف النادرة التى يكون فيها القيد على نطاق عمل المراقب مرتبط بواحدة أو أكثر من الأمور المحددة والتى هي هامة إلا أنها لا تعتبر حسب حكم المراقب جوهرية على القوائم المالية الدورية. في مثل هذه الظروف يقوم المراقب بتعديل تقرير الفحص المحدود بالإشارة إلى انه ، فيما عدا الأمر المشار إليه في الفقرة الإيضاحية في تقرير الفحص المحدود فقد تم أداء الفحص المحدود طبقا لهذا المعيار ويصدر إستنتاج متحفظ. ويوضح الملحق (٦) من هذا المعيار نموذج تقارير فحص محدود **باستنتاج متحفظ**. يمكن أن يكون المراقب قد قام بإصدار رأي متحفظ في عملية مراجعة آخر قوائم مالية سنوية بسبب قيد على نطاق عمل المراقب في عملية المراجعة تلك. ويقوم المراقب بدراسة ما إذا كان هذا القيد مازال موجوداً. وفي حالة استمرار وجوده، **عليه بيان أثر ذلك على تقرير الفحص المحدود**

فرض الاستمرارية وأوجه عدم التأكد الجوهرية

- ✓ في بعض الظروف **يمكن إضافة فقرة توجيه الإنتباه** إلى تقرير الفحص المحدود دون التأثير على إستنتاج المراقب، وذلك للتركيز على أمر يتم إضافته في إيضاح متمم للقوائم المالية الذي يناقش بصورة مكثفة هذا الأمر. ومن **المفضل** إضافة هذه الفقرة **بعد فقرة الإستنتاج** وعادة ما تشير إلى حقيقة أن الإستنتاج غير متحفظ.
- ✓ إذا تم عمل **إفصاح مناسب** عن **مشاكل الإستمرارية** في القوائم المالية الدورية ينبغي على مراقب الحسابات **إضافة فقرة توجيه الإنتباه** (بتقرير الفحص المحدود) وذلك لإيضاح عدم وجود تأكد هام يتعلق بحدث أو ظرف من شأنه أن يثير شك جوهري بشأن فرض إستمرارية المنشأة.
- ✓ يمكن أن يكون مراقب الحسابات قد قام بتعديل تقرير مراجعة سابق أو تقرير فحص محدود بواسطة إضافة فقرة توجيه الانتباه بإلقاء الضوء على عدم تأكد هام يرتبط بحدث أو ظرف من شأنه أن يثير شك جوهري يتعلق بفرض استمرارية المنشأة . وفي **حالة استمرار وجود عدم التأكد الهام** وتم عمل إفصاح ملائم في القوائم المالية الدورية، **يقوم المراقب بتعديل تقرير الفحص المحدود** عن القوائم المالية الدورية **للفترة الحالية** بواسطة إضافة **فقرة لإلقاء الضوء على استمرار عدم التأكد الهام**.
- ✓ إذا **نما إلى علم المراقب** كنتيجة للاستفسارات أو غيرها من إجراءات الفحص المحدود **عدم تأكد هام** مرتبط بحدث أو ظرف من شأنه أن يثير شك جوهري **يتعلق بفرض استمرارية المنشأة** وتم عمل الإفصاح المناسب فى القوائم المالية الدورية **يقوم المراقب بتعديل تقرير الفحص** المحدود بإضافة **فقرة توجيه الإنتباه**.
- ✓ اذا **لم يتم الإفصاح** عن عدم تأكد هام يثير شك جوهري يتعلق بفرض استمرارية المنشأة بصورة ملائمة في القوائم المالية الدورية ، ينبغي على المراقب **إبداء إستنتاج متحفظ أو إستنتاج عكسي** – حسب الحال - وينبغي أن **يتضمن التقرير إشارة محددة** بوجود حالة عدم التأكد هذه.
- ✓ ينبغي على المراقب دراسة تعديل تقرير الفحص عن طريق إضافة فقرة لإلقاء الضوء على عدم التأكد الهام (بخلاف مشكلة فرض الإستمرارية) التي تنمو إلى علمه والتي يعتمد حلها على الأحداث المستقبلية والتي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية الدورية.

إعتبارات أخرى

- ✓ تشمل شروط المهمة موافقة الإدارة انه عندما يشير أي مستند يحتوي على معلومات مالية دورية أن مثل تلك المعلومات تم فحصها بواسطة مراقب حسابات المنشأة ، فيجب إضافة تقرير الفحص المحدود أيضا إلى هذا المستند. وإذا لم تقم الإدارة بإضافة تقرير الفحص المحدود في المستند يقوم المراقب بالسعي للحصول على استشارة قانونية لمساعدته على تحديد اتخاذ الإجراء الملائم في تلك الظروف.
- ✓ إذا اصدر مراقب الحسابات تقرير فحص محدود معدل وقامت الإدارة بإصدار القوائم المالية الدورية دون إضافة تقرير الفحص المحدود المعدل في المستند الذي يحتوي على القوائم المالية الدورية يدرس المراقب الحصول على استشارة قانونية لمساعدته في تحديد الإجراء الملائم في تلك الظروف وإمكانية الاعتذار عن التكليف بعملية إجراء مراجعة القوائم المالية السنوية.
- ✓ لاتتضمن القوائم المالية الدورية التي تحتوي على مجموعة مختصرة من القوائم المالية بالضرورة جميع المعلومات التي سيتم إضافتها في مجموعة كاملة من القوائم المالية، ولكن بدلا من ذلك يمكنها أن تعرض تفسير للأحداث والتغييرات التي تعتبر هامة لتفهم التغيرات للمركز والأداء المالي للمنشأة منذ تاريخ التقرير السنوي. وفي ظروف أخرى يقوم المراقب مع الإدارة بمناقشة مدى الحاجة لأن تحتوي القوائم المالية الدورية على عبارة " *التي يجب قراءتها بما يتماشى مع احدث قوائم مالية تمت مراجعتها*". وفي غياب مثل تلك العبارة يقوم المراقب بدراسة ما إذا كان بدون الإشارة لأحدث قوائم مالية تمت مراجعتها تكون القوائم المالية الدورية مضللة في تلك الظروف وتأثير ذلك على تقرير الفحص المحدود.

التوثيق

- ✓ ينبغي على مراقب الحسابات إعداد مستندات الفحص المحدود التي تكون كافية وملائمة لتوفير أساس لمراقب الحسابات لإبداء إستنتاج استنادا إليها ولتوفير أدلة أن عملية الفحص المحدود قد تم أداؤها طبقا لهذا المعيار وطبقا للمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
- ✓ ويساعد التوثيق مراقب الحسابات ذو الخبرة والذي ليست له أي صلة سابقة بالمهمة من تفهم طبيعة وتوقيت ومدى الاستفسارات التي تم عملها والإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود المطبقة والمعلومات التي تم الحصول عليها وأية أمور هامة تمت دراستها أثناء أداء الفحص المحدود بما فى ذلك حل مثل تلك الأمور.

AUDIT ALLSH

ملحق (١)

مثال لخطاب ارتباط لمهمة الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية

يستخدم الخطاب التالي على سبيل الاسترشاد فيما يخص الأمور المذكورة من هذا المعيار، ويتعين تعديله وفقا للمتطلبات والظروف الخاصة بكل مهمة على حدة.

إلى مجلس الإدارة (أو الجهة التى تمثل الإدارة العليا)

نرسل هذا الخطاب لتأكيد تفهمنا لشروط ولأهداف مهمتنا المتعلقة بالفحص المحدود لميزانية المنشأة الدورية فى ٣٠ يونيو ٢٠٠١، وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية عن فترة الستة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ. سيتم القيام بفحصنا المحدود وفقا للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) "الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها" بهدف الحصول على أساس نستند إليه لإعداد تقرير عما إذا كان قد نما إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد بأن القوائم المالية الدورية ليست معدة ، في جميع جوانبها الهامة طبقا لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدر له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق) ويشمل مثل هذا الفحص عمل استفسارات بصورة أساسية من الأشخاص المسئولون عن الأمور المالية والمحاسبية وتطبيق الإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود. وعادة لا يتطلب ذلك تأييد المعلومات التي تم الحصول عليها ويقل نطاق الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عن نطاق عملية مراجعة تم أداؤها وفقا لمعايير المراجعة المصرية والتي يكون هدفها هو إبداء الرأي على القوائم المالية. وتجدر الإشارة إلى أننا لن نقوم بإجراء عملية مراجعة لهذه القوائم المالية وعليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية .

ونتوقع أن يكون تقريرنا عن القوائم المالية الدورية كالآتي:

(يرفق عينة من نص التقرير)

تقع مسئولية إعداد القوائم المالية الدورية متضمنة الافصاحات الكافية على عاتق إدارة المنشأة. ويتضمن ذلك تصميم وتنفيذ ودعم نظام رقابة داخلية مرتبط بإعداد وعرض قوائم مالية دورية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة سواء كانت ناتجة عن الغش أو الخطأ. كما تتحمل الإدارة أيضا اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل تقديرات محاسبية ملائمة للظروف. وسنطلب من الإدارة (كجزء من عملية الفحص) خطاب تمثيل مكتوب فيما يخص التأكيدات المتعلقة بفحصنا. وسنطلب أيضا انه إذا ما أشار أي مستند يحتوى على معلومات مالية دورية إلى أن المعلومات المالية الدورية تم فحصها، أن يرفق تقريرنا أيضا مع مثل هذا المستند.

ولا يوفر فحص المعلومات المالية الدورية تأكد بأننا سنكون على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم أكتشافها أثناء عملية المراجعة. وعلاوة على ذلك لا يمكن الاعتماد على مهمتنا للكشف عن وجود غش أو أخطاء أو تصرفات غير قانونية ومع ذلك فإننا سنقوم بإعلامكم بالأمور ذات الأهمية النسبية التي تنمو إلى علمنا.

اننا نتطلع للتعاون التام مع العاملين لديكم وإننا واثقون أنهم سيوفرون لنا أية سجلات أو مستندات وأية معلومات أخرى تكون مطلوبة ذات صلة بفحصنا.

(أضف هنا المعلومات الإضافية المتعلقة بترتيبات الأتعاب وإصدار الفواتير حسبما يكون ذلك ملائما).

ونحيطهم علما بأن هذا الخطاب سيظل ساريا للسنوات التالية إلا إذا تم إلغاؤه أو تعديله أو تم إصدار خطاب آخر.

يرجى توقيع وإعادة نسخه الخطاب المرفقة بما يفيد انه يتفق مع تفهمكم للترتيبات الخاصة بفحصنا المحدود للقوائم المالية.

يعتمد بالنيابة عن منشأة أ ب جـ

التوقيع　　توقيع المراقب

الاسم والوظيفة

التاريخ

ملحق (٢)

الإجراءات التحليلية التي يقوم المراقب بدراستها في اعمال الفحص المحدود للقوائم المالية

فيما يلي أمثلة على إجراءات المراجعة التحليلية التي يقوم المراقب بدراستها في أعمال الفحص المحدود للقوائم المالية:

* مقارنة المعلومات المالية الدورية مع كل من المعلومات المالية الدورية للفترة الدورية السابقة مباشرة، ومع المعلومات المالية الدورية للفترة الدورية المقابلة للعام المالي السابق ، ومع المعلومات المالية الدورية التي كانت الإدارة تتوقعها للفترة الحالية، ومع احدث القوائم المالية السنوية التي تم مراجعتها.

* مقارنة المعلومات المالية الدورية الحالية مع النتائج المتوقعة مثل الموازنات أو التوقعات (على سبيل المثال مقارنة ارصدة الضرائب والعلاقة بين مخصص ضريبة الدخل إلى الربح قبل الضريبة في المعلومات المالية الحالية مع المعلومات المقابلة في (أ) الموازنات باستخدام النسب (المعدلات) المتوقعة و(ب) المعلومات المالية للفترات السابقة).

* مقارنة المعلومات المالية الدورية الحالية مع المعلومات غير المالية ذات الصلة.

* مقارنة المبالغ المسجلة أو النسب المستخرجة منها بتوقعات مراقب الحسابات. ويقوم المراقب بوضع هذه التوقعات عن طريق تحديد وتطبيق العلاقات التي يتوقع وجودها بصورة معقولة استنادا على فهم المراقب للمنشأة والنشاط التي تعمل به المنشأة.

* مقارنة النسب والمؤشرات للفترة الدورية الحالية مع تلك الخاصة بالمنشآت في نفس النشاط.

* مقارنة العلاقات بين العناصر في القوائم المالية الدورية الحالية مع العلاقات المقابلة في القوائم المالية الدورية للفترات السابقة ، على سبيل المثال المصروفات حسب النوع كنسبة من المبيعات ، والأصول حسب النوع كنسبة من اجمالي الأصول ونسبة التغير في المبيعات بالمقارنة إلى نسبة التغيير في المدينين.

* مقارنة البيانات المفصلة. وفيما يلي أمثلة توضح كيف يمكن أن تكون البيانات مفصلة:
  - حسب الفترة على سبيل المثال ، بنود الإيرادات أو بنود المصروفات مفصلة كمبالغ ربع سنوية أو شهرية أو أسبوعية.
  - حسب خط الإنتاج أو مصدر الإيراد
  - حسب الموقع ، أو حسب المكون .
  - حسب خصائص المعاملة ، على سبيل المثال ، الإيراد المتولد عن طريق المصممين أو المعماريين أو الحرفيين.
  - حسب الخصائص المتعددة للمعاملة، على سبيل المثال ، المبيعات طبقا لنوع المنتج والشهر.

ملحق (٣)

مثال لخطاب بإقرارات الإدارة

ليس الغرض من الخطاب الوارد أدناه أن يكون الخطاب النموذجي. لأن الإقرارات من الإدارة تختلف من منشأة لأخرى ومن فترة دورية لأخرى.

(مطبوعات المنشأة)

(إلى مراقب الحسابات) (التاريخ)

* الفقرة الافتتاحية في حالة إذا ما كانت القوائم المالية الدورية تشمل قوائم مالية مختصرة:

نتقدم بهذا الخطاب باعتباره مرتبطا بفحصكم المحدود للميزانية المختصرة لشركة أ ب جـ كما فى ٣١ مارس ٢٠٠١ والقوائم المختصرة للدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المتعلقة بها عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات المتممة بغرض إبداء استنتاج عما إذا كان قد نما إلى علمكم ما يجعلكم تعتقدون أن القوائم المالية الدورية لا تعبر بعدالة و وضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة أ ب جـ فى ٣١ مارس ٢٠٠١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية طبقا لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدر له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

نحن نؤكد مسئوليتنا عن إعداد القوائم المالية الدورية والعرض العادل و الواضح لها طبقا لـ (اذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

- الفقرة الافتتاحية إذا كانت القوائم المالية الدورية تشمل مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق المصمم لتحقيق العرض العادل و الواضح:

نتقدم بهذا الخطاب باعتباره مرتبطا بفحصكم المحدود لميزانية شركة أ ب جـ كما فى ٣١ مارس ٢٠٠١ وقوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المتعلقة بها عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الإيضاحات المتممة بغرض إبداء إستنتاج عما إذا كان قد نما إلى علمكم ما يجعلكم تعتقدون أن القوائم المالية الدورية لا تعبر بعدالة و وضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للشركة أ ب جـ فى ٣١ مارس ٢٠٠١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية طبقا لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدر له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

نحن نقر بمسئوليتنا عن العرض العادل و الواضح للقوائم المالية الدورية طبقاً لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

وفي هذا الصدد وطبقا لأفضل تقديراتنا نقر بالاتي:

* أن القوائم المالية الدورية المشار اليها أعلاه تم إعدادها وعرضها طبقا لـ(يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق).
* إننا قد وضعنا تحت تصرفكم كافة السجلات المحاسبية والمستندات المالية والبيانات المتعلقة بها وكافة محاضر مجلس الإدارة (خاصة التي عقدت في (اذكر التواريخ التي تنطبق)).
* انه لا يوجد معاملات هامة لم يتم تسجيلها بالصورة الملائمة في السجلات المحاسبية المؤيدة للقوائم المالية الدورية.
* انه لا يوجد أي إخلال بمتطلبات الجهات الرقابية والقوانين والقواعد التي قد يكون لها اثر هام على القوائم المالية الدورية في حالة حدوثها.
* إننا نقر بمسئوليتنا عن تصميم وتنفيذ نظام رقابة داخلية لمنع واكتشاف الغش والخطأ.
* إننا أفصحنا لكم عن جميع الحقائق الهامة المرتبطة بأي أعمال غش معروفة أو اشتباه في غش والتي يمكن أن يكون لها تأثير على المنشأة.
* إننا أفصحنا لكم عن نتائج تقييمنا لخطر إمكانية أن تكون القوائم المالية الدورية محرفة تحريفا هاما ومؤثرا كنتيجة للغش.

* إننا نعتقد أن تأثير أية تحريفات غير المصححة و الملخصة في الجداول المرفقة تعتبر غير هامة للقوائم المالية الدورية مأخوذة ككل سواء أكانت منفردة أو مجمعة.
* إننا نؤكد اكتمال المعلومات التي زودناكم بها بشأن تحديد الأطراف ذوى العلاقة.
* تم تسجيل ما يلي تسجيلا ملائما والإفصاح عنه بالصورة المناسبة في القوائم المالية الدورية كلما كان ذلك ملائما:
  - o معاملات الأطراف ذوى العلاقة ، بما في ذلك المبيعات ، و المشتريات والقروض والنقل وترتيبات عقود التأجير التمويلي والضمانات والمبالغ التي تم الحصول عليها من أو المدفوعة إلى الأطراف ذوى العلاقة.
  - و o الضمانات، سواء المكتوبة أو الشفهية، والتي تكون المنشاة مسئولة بموجبها .
  - و o اتفاقات و خيارات لشراء الأصول التي تم بيعها مسبقا .
* أن العرض والإفصاح عن قياسات القيمة العادلة للأصول والالتزامات هما طبقا لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق). و أن الافتراضات المستخدمة تعكس نيتنا وقدرتنا للقيام بإجراءات محددة نيابة عن المنشاة متى كان ذلك مرتبطا بقياسات القيمة العادلة أو الإفصاح .
* لا توجد لدينا خططاً أو نوايا قد تؤثر بشكل هام على القيمة المسجلة أو تصنيف الأصول والإلتزامات بالقوائم المالية الدورية .
* ليس لدينا خطط لوقف خطوط أنتاج أو أي خطط أو نوايا ينجم عنها زيادة في المخزون الراكـــد (المتقادم)، كما أن المخزون غير مقيم بأكبر من قيمته الاستردادية .
* المنشأة تمتلك جميع الأصول، ولا توجد قيود أو رهون أو أعباء على أصول المنشأة .
* لقد سجلنا أو أفصحنا بشكل مناسب عن كل الالتزامات الفعلية أو الطارئة.
* تضاف أية إقرارات أخرى متعلقة بمعايير المحاسبة الجديدة التي يتم تطبيقها لأول مرة مع الأخذ في الاعتبار أية إقرارات إضافية تتطلبها معايير المراجعة ذات الصلة بالقوائم المالية الدورية.

وفي هذا الصدد وطبقا لأفضل معلومات متوافرة لدينا لا يوجد أية أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية و حتى تاريخ هذا الخطاب يمكن أن تتطلب تعديل أو إفصاح في القوائم المالية الدورية المذكورة سابقا.

عن شركة أ ب جـ

المدير المالي المدير التنفيذي

ملحق (٤)

أمثلة لتقارير فحص محدود للقوائم المالية الدورية
مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة طبقا لإطار أعداد تقارير مالية مصمم لإعطاء صورة عادلة وواضحة

تقرير فحص محدود للقوائم المالية الدورية

تقرير فحص محدود إلى.....

المقدمة
قمنا بأعمال الفحص المحدود للميزانية المرافقة لشركة أ ب جـ فى ٣١ مارس٢٠٠١ وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المتعلقة بها عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، و ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الايضاحات المتممة الأخرى. والإدارة هى المسئولة عن إعداد القوائم المالية الدورية هذه والعرض العادل والواضح لها طبقا لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق)، وتنحصر مسئوليتنا في إبداء إستنتاج على القوائم المالية الدورية فى ضوء فحصنا المحدود لها.

نطاق الفحص المحدود
قمنا بفحصنا المحدود طبقا للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) "الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها ". يشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية و المحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية، وغيرها من إجراءات الفحص المحدود.و يقل الفحص المحدود جوهريا في نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقا لمعايير المراجعة المصرية، و بالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة، و عليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية.

الإستنتاج
وفى ضوء فحصنا المحدود ،لم ينمُ إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية الدورية المرافقة لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للمنشاة فى ٣١ مارس ٢٠٠١ و عن أداؤها المالي و تدفقاتها النقدية عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

مراقب الحسابات

التاريخ / /

العنوان

تابع ملحق (٤)

قوائم مالية دورية أخرى

تقرير فحص محدود للقوائم المالية الدورية

تقرير فحص محدود إلى.....

المقدمة

قمنا بأعمال الفحص المحدود للميزانية المختصرة المرافقة لشركة أ ب جـ في ٣١ مارس ٢٠٠١ وكذا قوائم الدخل و التغيرات في حقوق الملكية و التدفقات النقدية المختصرة المتعلقة بها عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ ،والإدارة هى المسئولة عن إعداد القوائم المالية الدورية هذه و العرض العادل و الواضح لها طبقا لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق) ، وتنحصر مسئوليتنا في إبداء إستنتاج على القوائم المالية الدورية فى ضوء فحصنا المحدود لها.

نطاق الفحص المحدود

قمنا بفحصنا المحدود طبقا للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) "الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها". و يشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية و المحاسبية ، و تطبيق إجراءات تحليلية ، و غيرها من إجراءات الفحص المحدود.و يقل الفحص المحدود جوهريا في نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقا لمعايير المراجعة المصرية و بالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة، و علية فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية .

الإستنتاج

وفى ضوء فحصنا المحدود ،لم ينمُ إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية الدورية المرافقة ليست معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لـ(يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق)

مراقب الحسابات

التاريخ / /
العنوان

أمثلة لتقارير فحص محدود باستنتاج متحفظ للخروج عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق

مجموعة كاملة من القوائم المالية المُعدة طبقا لإطار إعداد تقارير مالية مصمم لإعطاء صورة عادلة وواضحة

تقرير فحص محدود للقوائم المالية الدورية

تقرير فحص محدود إلى.....

المقـــدمة

"قمنا بأعمال الفحص المحدود للميزانية المرفقة لشركة أ ب جـ في ٣١ مارس ٢٠٠١ و قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المتعلقة بها عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ ، وملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات المتممة الأخرى. والإدارة هى المسئولة عن إعداد القوائم المالية الدورية هذه والعرض العادل و الواضح لها طبقا لـ (يذكر إطار أعداد التقارير المالية المطبق) وتنحصر مسئوليتنا فى إبداء إستنتاج علي القوائم المالية الدورية فى ضوء فحصنا المحدد لها .

نطاق الفحص المحدود

قمنا بفحصنا المحدود طبقاً للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) "الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها " ويشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية ، وتطبيق إجراءات تحليلية، وغيرها من إجراءات الفحص المحدود. ويقل الفحص المحدود جوهرياً فى نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقاً لمعايير المراجعة المصرية وبالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة، و عليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية.

أساس إبداء إستنتاج *متحفظ*

فى ضوء المعلومات التي حصلنا عليها من الإدارة ، قامت شركة أ ب جـ برسملة تكلفة اقتراض بمبلغ ..... على أصول غير مؤهلة للرسملة وكان يجب تحميلها على المصروفات مع (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق) وتشير هذه المعلومات إلي أنه إذا تم إلغاء هذه الرسملة في ٣١ مارس ٢٠٠١،لكان يجب تخفيض الأصول الثابتة بمبلغ .....، وزيادة المصروفات بمبلغ .....، و انخفاض صافي الربح ونصيب السهم فى الأرباح بمبلغ.....و .....علي الترتيب عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ .

الإستنتاج المُتحفظ

وفى ضوء فحصنا المحدود ، وباستثناء ما جاء في الفقرة السابقة ، لم ينم إلي علمنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية الدورية المرافقة لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للمنشأة في ٣١ مارس ٢٠٠١ وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

مراقب الحسابات

التاريخ / /

العنوان

تابع ملحق (٥)

قوائم مالية دورية أخري

تقرير فحص محدود إلي .....

المقدمة

قمنا بأعمال الفحص المحدود للميزانية المختصرة المرافقة لشركة أ ب جـ في ٣١ مارس ٢٠٠١ وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المتعلقة بها عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ، والإدارة هى المسئولة عن إعداد القوائم المالية الدورية هذه والعرض العادل و الواضح لها طبقاً لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق) وتنحصر مسئوليتنا في إبداء إستنتاج علي القوائم المالية الدورية فى ضوء فحصنا المحدود لها .

نطاق الفحص المحدود

قمنا بفحصنا المحدد طبقاً للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) "الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها " ويشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية ، وتطبيق إجراءات تحليلية، وغيرها من إجراءات الفحص المحدود. ويقل الفحص المحدود جوهرياً فى نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقاً لمعايير المراجعة المصرية ، وبالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة، وعليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية .

أساس إبداء إستنتاج متحفظ

فى ضوء المعلومات التي حصلنا عليها من الإدارة ، قامت شركة أ ب جـ برسملة تكلفة اقتراض على أصول غير مؤهلة للرسملة وكان يجب تحميلها على المصروفات لتتماشي مع (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق) وتشير هذه المعلومات إلي أنه إذا تم إلغاء هذه الرسملة فى ٣١ مارس ٢٠٠١، فإن الأصول الثابتة يجب أن تنخفض بمبلغ .....، وزيادة المصروفات بمبلغ .....،و انخفاض صافي الربح ونصيب السهم فى الأرباح بمبلغ .....و .....علي الترتيب عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ .

إستنتاج *متحفظ*

وفى ضوء فحصنا المحدود، و باستثناء ما جاء في الفقرة السابقة، لم ينم إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية الدورية المرافقة ليست مُعدة، في جميع جوانبها الهامة، طبقاً لـ (يذكر أطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

مراقب الحسابات

التاريخ / /

العنوان

ملحق (٦)

أمثلة لتقارير بإستنتاج مُتحفظ لقيد على نطاق عمل المراقب لم تفرضه الإدارة

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة المُعدة طبقاً لإطار إعداد تقارير مالية مصمم لإعطاء صورة عادلة وواضحة

تقرير فحص محدود على القوائم المالية الدورية

المقدمة

قمنا بأعمال الفحص المحدود للميزانية المرافقة لشركة أ ب جـ في ٣١ مارس ٢٠٠١ وكذا قوائم الدخل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المتعلقة بها عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ ، ومُلخصاً للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الايضاحات المُتممة الأخرى. والإدارة هي المسئولة عن إعداد القوائم المالية الدورية هذه والعرض العادل و الواضح لها طبقاً لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق) ، وتنحصر مسئوليتنا في إبداء إستنتاج على تلك القوائم المالية الدورية في ضوء فحصنا المحدود لها.

نطاق الفحص المحدود

فيما عدا ما هو موضح في الفقرة التالية، قمنا بفحصنا المحدد طبقاً للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) " الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها " ويشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود. ويقل الفحص المحدود جوهرياً في نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقاً لمعايير المراجعة المصرية ،وبالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة، وعليه فنحن لا نبدي رأي مراجعة على هذه القوائم المالية.

أساس إبداء إستنتاج متحفظ

أدى حريق في فرع الشركة في ..... إلى هلاك سجلات العملاء بهذا الفرع. وبالتالي لم نتمكن من استكمال فحصنا لحساب العملاء والتي يبلغ إجماليها مبلغ ..... والواردة في القوائم المالية الدورية. وتقوم المنشأة بإعادة إنشاء سجلات العملاء وهناك عدم تأكد عما إذا كانت هذه السجلات ستدعم المبلغ المذكور أعلاه وكذلك قيمة الهبوط المتعلق بالديون المشكوك في تحصيلها ، ولو استطعنا استكمال فحصنا المحدود لحسابات العملاء، لكان يمكن أن ينمو إلى علمنا ما يشير إلى ضرورة عمل تسوية في القوائم المالية الدورية.

الإستنتاج المتحفظ

وفيما عدا التسويات في القوائم المالية الدورية التي كان من الممكن أن نكون على دراية بها إذا لم يحدث الموقف المذكور أعلاه ، وفي ضوء فحصنا المحدود، لم ينم إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية الدورية المرافقة لاً تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للمنشأة في ٣١ مارس ٢٠٠١ وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ طبقاً لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق) .

مراقب الحسابات

التاريخ / /

العنوان

تابع ملحق (٦)

قوائم مالية دورية أخرى

تقرير فحص محدود لقوائم مالية دورية

تقرير فحص محدود إلى .....

المقدمـــة

قمنا بأعمال الفحص المحدود للميزانية المختصرة المرافقة لشركة أ ب جـ في ٣١ مارس ٢٠٠١ ، وكذا قوائم الدخل والتغير فى حقوق الملكية والتدفقات النقدية المُختصرة المتعلقة بها عن الثلاثة أشهر المنتهية فى ذلك التاريخ. والإدارة هى المسئولة عن إعداد القوائم المالية الدورية هذه والعرض العادل والواضح لها طبقاً لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق) وتنحصر مسئوليتنا فى إبداء إستنتاج على القوائم المالية الدورية فى ضوء فحصنا المحدود لها.

نطاق الفحص المحدود

فيما عدا ما هو موضح فى الفقرة التالية، قمنا بفحصنا المحدود طبقاً للمعيار المصرى لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) "الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها " ويشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية وتطبيق إجراءات تحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود. ويقل الفحص المحدود جوهرياً فى نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقاً لمعايير المراجعة المصرية، وبالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة، وعليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية .

أساس إبداء إستنتاج متحفظ

أدى حريق في فرع الشركة في .....إلى هلاك ..... سجلات العملاء بهذا الفرع. وبالتالي لم نتمكن من استكمال فحصنا لحساب العملاء والتي يبلغ إجماليها مبلغ ..... والواردة في القوائم المالية الدورية. وتقوم المنشأة بإعادة إنشاء سجلات العملاء وهناك عدم تأكد عما إذا كانت هذه السجلات ستدعم المبلغ المذكور أعلاه وكذلك قيمة الهبوط المتعلق بالديون المشكوك في تحصيلها ، ولو استطعنا استكمال فحصنا المحدود لحسابات العملاء، لكان يمكن أن ينمو إلى علمنا ما يشير إلى ضرورة عمل تسوية في القوائم المالية الدورية.

الإستنتاج المتحفظ

وفيما عدا التسويات فى القوائم المالية الدورية التى كان من الممكن أن نكون على دراية بها إذا لم يحدث الموقف المذكور أعلاه. وفى ضوء فحصنا المحدود، لم ينم إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن القوائم المالية الدورية المرافقة ليست مُعدة فى جميع جوانبها الهامة، طبقاً لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما فى ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هى إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

مراقب الحسابات

التاريخ / /

العنوان

ملحق (٧)

أمثلة على تقارير بإستنتاج عكسي بسبب الخروج عن تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المطبق

مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة المعدة طبقا لإطار إعداد تقارير مالية مصممة لإعطاء صورة عادلة وواضحة

تقرير فحص محدود على القوائم المالية الدورية

تقرير فحص محدود إلى.....

المقدمة

قمنا بأعمال الفحص المحدود للميزانية المرافقة لشركة أ ب جـ في ٣١ مارس٢٠٠١، وكذا قوائم الدخل والتغير فى حقوق الملكية و التدفقات النقدية المتعلقة بها عن الثلاثة أشهر المنتهية فى ذلك التاريخ، و ملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة و غيرها من الايضاحات المتممة الأخرى. والإدارة هى المسئولة عن إعداد القوائم المالية الدورية هذه و العرض العادل و الواضح لها طبقاً لـ(يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق)، وتنحصر مسئوليتنا في إبداء إستنتاج على القوائم المالية الدورية فى ضوء فحصنا المحدود لها.

نطاق الفحص المحدود

قمنا بفحصنا المحدود طبقا للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) "الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها " و يشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية و المحاسبية، وتطبيق إجراءات تحليلية، وغيرها من إجراءات الفحص المحدود.و يقل الفحص المحدود جوهريا في نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقا لمعايير المراجعة المصرية، و بالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة و عليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية .

أساس إبداء إستنتاج عكسي

اعتبارا من هذه الفترة، قررت الإدارة التوقف عن إعداد قوائم مالية مجمعة لشركات تابعة حيث أن الإدارة تعتقد أن القوائم المالية المجمعة سوف تكون غير ملائمة بسبب ظهور عوامل جوهرية تشير إلى عدم وجود سيطرة وذلك بالمخالفة لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق) .و تجدر الإشارة إلى أنه لو أعدت قوائم مالية مجمعة لاختلف كل حساب اختلافاً جوهرياً عما جاء بالقوائم المالية الدورية.

الإستنتاج العكسي

يشير فحصنا إلى أنه بسبب عدم المحاسبة عن استثمارات المنشأة في الشركات التابعة على أساس مجمع،كما هو مذكور في الفقرة السابقة، فان القوائم المالية الدورية لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة عن المركز المالي للمنشأة في ٣١ مارس٢٠٠١ ،و كذا أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن الثلاثة أشهر المنتهية في ذلك التاريخ طبقا لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق)

مراقب الحسابات

التاريخ / /
العنوان

تابع ملحق (٧)

قوائم مالية دورية أخرى

تقرير فحص محدود لقوائم مالية دورية

تقرير فحص محدود إلى.....

المقدمة

قمنا بأعمال الفحص المحدود للميزانية المختصرة المرافقة لشركة أ ب جـ فى ٣١ مارس٢٠٠١ ، وكذا قوائم الدخل و التغير فى حقوق الملكية و التدفقات النقدية المختصرة المتعلقة بها عن الثلاثة أشهر المنتهية فى ذلك التاريخ .و الإدارة هى المسئولة عن إعداد القوائم المالية الدورية هذه و العرض العادل و الواضح لها طبقاً (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق) ، و تنحصر مسؤوليتنا في إبداء إستنتاج على القوائم المالية الدورية فى ضوء فحصنا المحدود لها.

نطاق الفحص المحدود

قمنا بفحصنا المحدود طبقا للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) "الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها " و يشمل الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية و المحاسبية ، و تطبيق إجراءات تحليلية ، و غيرها من إجراءات الفحص المحدود.و يقل الفحص المحدود جوهريا في نطاقه عن عملية مراجعة تتم طبقا لمعايير المراجعة المصرية ، و بالتالي لا يمكننا الحصول على تأكد بأننا سنصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد يتم اكتشافها في عملية مراجعة ، و عليه فنحن لا نبدى رأى مراجعة على هذه القوائم المالية .

أساس إبداء إستنتاج عكسي

اعتباراً من هذه الفترة، قررت الإدارة التوقف عن إعداد قوائم مالية مجمعة لشركات تابعة حيث أن الإدارة تعتقد أن القوائم المالية المجمعة سوف تكون غير ملائمة بسبب ظهور عوامل جوهرية تشير إلى عدم وجود سيطرة وذلك بالمخالفة لـ (يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق) .و تجدر الإشارة إلى أنه لو أعدت قوائم مالية مجمعة لاختلف كل حساب اختلافاً جوهرياً عما جاء فى القوائم المالية الدورية.

الإستنتاج العكسي

يشير فحصنا إلى أنه بسبب عدم المحاسبة عن استثمارات المنشأة في الشركات التابعة على أساس مجمع،كما هو مذكور في الفقرة السابقة،فان القوائم المالية الدورية المرفقة لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقا لـ(يذكر إطار إعداد التقارير المالية المطبق بما في ذلك البلد المصدرة له عندما لا تكون معايير المحاسبة المصرية هي إطار إعداد التقارير المالية المطبق)

مراقب الحسابات

التاريخ / /

العنوان

المعيار المصري لمهام التأكد رقم (٣٠٠٠)
مهام التأكد بخلاف مراجعة
أو فحص معلومات مالية تاريخية

المقدمة

- ✓ تهدف مهام التأكد المناسب إلى تخفيض خطر مهمة التأكد لمستوى منخفض مقبول نسبيا حسب ظروف المهمة و ذلك كأساس للنموذج الايجابي لإبداء استنتاج المزاول.
- ✓ أما بالنسبة لمهام التأكد المحدود فيكون الهدف منها هو تخفيض خطر مهمة التأكد لمستوى مناسب لظروف المهمة و لكن حيث يكون ذلك الخطر أكبر من الخطر الموجود في مهمة تأكد مناسبة و ذلك كأساس للتعبير عن النموذج السلبي لإبداء استنتاج المزاول.

العلاقة مع الإطار و المعايير المصرية الأخرى لمهام التاكد و معايير المراجعة المصرية و مهام الخدمات ذات الصلة

- ✓ **يجب على المزاول الالتزام بهذا المعيار و غيره من المعايير ذات الصلة و ذلك عند أداء مهمة تأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية والتى تغطيها معايير المراجعة المصرية أو المعايير المصرية لمهام الفحص المحدود.** ويقرأ هذا المعيار فى سياق"الإطار المصري لمهام التأكد" (الإطار) الذي يعرف ويصف عناصر وأهداف مهمة التأكد كما يحدد المهام التي تسرى عليها المعايير المصرية لمهام التأكد. هذا المعيار أعد للتطبيق العام على مهام التأكد بخلاف عمليات المراجعة أو الفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية التى تغطيها معايير المراجعة المصرية أو المعايير المصرية لمهام الفحص المحدود.ويمكن أن تتعلق المعايير المصرية لمهام التأكد بأمور تطبق على جميع موضوعات مهام التأكد أو بموضوع المهمة تحديداً، وعلى الرغم من أن معايير المراجعة المصرية والمعايير المصرية لمهام الفحص المحدود لا تنطبق على المهام التي تغطيها المعايير المصرية لمهام التأكد إلا أنهم على الرغم من ذلك يوفرون إرشادات للمزاولين.

المتطلبات الأخلاقية

- ✓ **ينبغي على المزاول الالتزام بمتطلبات الجزء (أ) و(ب) من الميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة (الميثاق).**
- ✓ يوفر الميثاق إطار من المبادئ يستخدمها أعضاء فرق التأكد والمؤسسات ووحداتها الخارجية وذلك لتحديد التهديدات التي تواجه الاستقلالية وتقييم أهمية تلك التهديدات، وإذا كانت التهديدات جوهرية يقوموا بتحديد إجراءات الحماية وتطبيقها للقضاء على التهديدات أو تخفيضها لمستوى منخفض مقبول نسبياً، حتى لا يتم التغاضي عن الاستقلالية في الشكل وفي الموضوع.

مراقبة الجودة

- ✓ **ينبغي على المزاول تطبيق إجراءات مراقبة الجودة الواجبة التطبيق على كل مهمة على حدة.** وبموجب المعيار المصري لمراقبة الجودة رقم (١)" مراقبة الجودة للمؤسسات التي تقوم بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية و غير ذلك من مهام التأكد والمهام الأخرى ذات العلاقة" يقع على عاتق أي مؤسسة بها محاسبين مهنيين الالتزام بوضع نظام لمراقبة الجودة مصمم لتزويدها بدرجة التأكد المناسبة بأن المؤسسة و العاملين بها ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية وبأن تقارير التأكد التي تصدرها المؤسسة أو الشركاء المسئولين مناسبة للظروف.وبالإضافة إلى ذلك تتضمن عناصر مراقبة الجودة التي ترتبط بكل مهمة على حدة، مسئوليات قيادة المؤسسة فيما يتعلق بجودة المهام والمتطلبات الأخلاقية وقبول وإستمرار العلاقة مع العميل والمهام المحددة وتكليف فرق العمل وأداء المهام والمتابعة.

قبول المهمة و الاستمرار فيها

- ✓ **ينبغى على المزاول أن يقبل القيام بمهمة تأكد (أو يستمر فيها)فقط إذا كان موضوع المهمة مسئولية طرف بخلاف المستخدم المرتقب أو المزاول.** و كما يشير الإطار، يمكن أن يكون الطرف المسئول أحد المستخدمين المرتقبين ولكنه ليس الوحيد.ويوفر الإقرار من الطرف المسئول دليل على وجود العلاقة الملائمة كما يضع أيضا أساس لفهم مشترك لمسئولية كل طرف تجاه الآخر. ويعتبر الإقرار المكتوب أنسب شكل يوثق فهم الطرف المسئول.و في حالة عدم وجود إقرار بالمسئولية يضع المزاول في إعتباره ما يلي:
  (أ) ما إذا كان من الملائم قبول المهمة، و يكون قبول المهمة ملائما عندما تشير مصادر أخرى، (على سبيل المثال مثل تشريع أو عقد) إلى تلك المسئولية.
  و(ب) فى حالة قبول المهمة، ما إذا كان سيتم الإفصاح عن تلك الظروف في تقرير التأكد.
- ✓ ينبغي على المزاول قبول مهمة تأكد(أو الاستمرار بها) فقط إذا كان، إستناداً على معرفة مبدئية بظروف المهمة ، لم ينم إلى علمه ما يشير إلى أنه لن يتم الوفاء بمتطلبات الميثاق أو المعايير المصرية لمهام التأكد. ويقوم المزاول بدراسة الأمور المذكورة فى الإطار ولا يقبل المهمة إلا إذا توافرت بها جميع الخصائص المطلوبة فى هذه الفقرة .و أيضا إذا كان الطرف الذي يعين المزاول (مسند المهمة) ليس الطرف المسئول، يقوم المزاول بدراسة تأثير ذلك على الوصول للسجلات والمستندات وغيرها من المعلومات التي قد يحتاجها المزاول لاستكمال المهمة.
- ✓ **ينبغي على المزاول قبول مهمة تأكد (أو الإستمرار فيها) فقط إذا كان المزاول على قناعة بأن الأفراد الذين سيقومون بأداء المهمة يمتلكون الكفاءة المهنية اللازمة.** ويمكن أن يطلب من المزاول أداء مهام تأكد على العديد من الموضوعات.و قد تتطلب بعض موضوعات المهام المهارة المتخصصة و المعرفة التي قد تفوق تلك التي عادة ما يحوزها مزاول منفرد.

الاتفاق على شروط المهمة

- ✓ **يجب على المزاول الاتفاق على شروط المهمة مع الطرف "مسند المهمة".** ولتجنب سوء الفهم يتم تسجيل الشروط المتفق عليها فى خطاب إرتباط أو أى شكل آخر مناسب للتعاقد.و إذا كان الطرف مُسند المهمة ليس الطرف المسئول يمكن أن تختلف طبيعة و محتوى خطاب الإرتباط أو التعاقد. وقد يفيد وجود متطلبات تشريعية إلى الاتفاق على تحديد شروط المهمة، و حتى في تلك الظروف يمكن أن يكون خطاب الإرتباط مفيد لكلا من المزاول و الطرف مُسند المهمة.
- ✓ **ينبغي على المزاول دراسة مدى ملائمة طلب تغيير نوع المهمة، قبل اكتمال مهمة تأكد إلي مهمة بخلاف التأكد أو تغيرها من مهمة تأكد مناسب إلي مهمة تأكد محدود ويجب على المزاول عدم الموافقة على أي تغيير بدون وجود مبرر مقبول.** إن وجود تغيير في الظروف التي تؤثر على متطلبات المستخدمين المرتقبين أو وجود سوء فهم فيما يتعلق بطبيعة المهمة عادة ما يكون مبرراً لتغيير طبيعة المهمة وفي حالة حدوث هذا التغيير فعلى المزاول عدم التغاضي عن الأدلة التي تم الحصول عليها قبل التغيير.

التخطيط للمهمة وأدائها

- ✓ **ينبغي على المزاول أن يقوم بالتخطيط للمهمة حتى يتم أداؤها بكفاءة.** ويرتبط التخطيط بوضع إستراتيجية شاملة لنطاق المهمة والتركيز عليها وتوقيتها وسيرها بالإضافة إلى خطة للمهمة تتكون من نهج تفصيلي لطبيعة وتوقيت إجراءات جمع الأدلة الواجب عملها وأسباب اختيارها. ويساعد التخطيط المناسب على تخصيص الاهتمام اللازم للمناطق الهامة في المهمة، ويقوم بتحديد المشاكل المحتملة في الوقت المناسب كما يقوم بتنظيم وإدارة المهمة وذلك حتى يتم أداؤها بكفاءة وفاعلية. كما يساعد التخطيط الجيد أيضا المزاول على تكليف أعضاء فرق المهام بالمهام الملائمة وتسهيل توجيههم والإشراف عليهم وفحص عملهم. وعلاوة على ذلك فهو يساعد، حسب الأحوال ، فى تنسيق العمل الذي تم أداؤه بواسطة مزاولين وخبراء آخرين. وتتنوع طبيعة ومدى أنشطة التخطيط بحسب ظروف المهمة، على سبيل المثال، حجم ومدى تشابك المنشأة والخبرة السابقة للمزاول معها.وفيما يلي أمثلة على الأمور الأساسية التي يجب دراستها:
  * شروط المهمة
  * خصائص موضوع المهمة والمقاييس المحددة.
  * إجراءات المهمة والمصادر الممكنة للأدلة.
  * تفهم المزاول للمنشأة وبيئتها متضمنا ذلك مخاطر إمكانية تحريف المعلومات الخاصة بموضوع المهمة تحريفا هاما ومؤثرا.
  * تحديد المستخدمين المرتقبين واحتياجاتهم ودراسة الأهمية النسبية ومكونات خطر مهمة التأكد.
  * متطلبات الأفراد والخبرة بما فى ذلك طبيعة ومدى اشتراك خبراء.
- ✓ لا يعتبر التخطيط مرحلة منفصلة لكنه على العكس عملية مستمرة ومتكررة خلال المهمة . وكنتيجة لأحداث غير متوقعة أو تغيير في الظروف أو الأدلة التي تم الحصول عليها من نتائج إجراءات جمع الأدلة، يمكن أن يكون المزاول بحاجة إلى مراجعة الإستراتيجية الكلية وخطة المهمة ، وبالتالي الطبيعة المخطط لها الناتجة عن ذلك وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية.
- ✓ **ينبغي على المزاول تخطيط وأداء المهمة متخذا أسلوب الشك المهني وأن يكون مدركا لإمكانية وجود ظروف من شأنها أن تؤدي إلى تحريف المعلومات الخاصة بموضوع المهمة تحريفا هاما ومؤثراً.** ويعني أسلوب الشك المهني أن يقوم المزاول بعمل تقييم انتقادي بعقل يقظ ، عن صحة الأدلة التي تم الحصول عليها وأن يكون منتبها للأدلة المتعارضة أو التى تجعل مصداقية المستندات أو الإقرارات محل تساؤل من قبل الطرف المسئول.
- ✓ **ينبغي أن يحصل المزاول على تفهم يتعلق بموضوع المهمة والظروف الأخرى المحيطة بالمهمة يكفي لتحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بتحريف المعلومات الخاصة بموضوع المهمة تحريفا هاما ومؤثرا، كما يكون هذا الفهم كافيا لتصميم و أداء المزيد من إجراءات جمع الأدلة وأدائها.**
- ✓ يعد الحصول على فهم لموضوع المهمة وغيرها من الظروف المتعلقة بالمهمة جزء ضروريا من التخطيط لمهمة تأكد وأدائها. ويوفر هذا الفهم للمزاول إطار مرجعي لممارسة الحكم المهني طوال المهمة ، على سبيل المثال عند:
  * دراسة خصائص موضوع المهمة.
  و* تقييم ملائمة المقاييس المحددة .
  و* تحديد متى تكون الدراسات الخاصة ضرورية ، على سبيل المثال ، العوامل التي تدل على الغش والحاجة للمهارات المتخصصة أو الاستعانة بعمل خبير.
  و* وضع وتقييم الملائمة المستمرة لمستويات الأهمية النسبية الكمية (متى كان ذلك ملائما) ودراسة عوامل الأهمية النسبية الفرعية.
  و* عمل توقعات صالحة للاستخدام عند أداء الإجراءات التحليلية.
  و* تصميم وأداء المزيد من إجراءات جمع الأدلة لتخفيض خطر مهمة التأكد لمستوى مناسب
  و* تقييم الأدلة بما فى ذلك مدى معقولية الإقرارات الشفهية والمكتوبة من الطرف المسئول.
- ✓ يستخدم المزاول الحكم المهني لتحديد مدى التفهم المطلوب لموضوع المهمة وغيرها من ظروف المهمة. كما يقوم المزاول بدراسة ما إذا كان التفهم كاف لتقييم مخاطر أن تكون المعلومات الخاصة بموضوع المهمة محرفة تحريفا هاما ومؤثر وعادة ما يكون مستوى تفهم المزاول اقل عمقا من الطرف المسئول.

تقييم ملائمة موضوع المهمة

- ✓ **ينبغي على المزاول تقييم ملاءمة موضوع المهمة.** ويحتوي موضوع المهمة الملائم على الخصائص المذكورة في الإطار. ويقوم المزاول أيضاً بتحديد خصائص موضوع المهمة التي تعد ذات أهمية خاصة للمستخدمين المرتقبين وينبغي ذكرها في تقرير التأكد. كما يشير الإطار إلى أن المزاول لا يقبل مهمة تأكد إلا إذا كانت معرفة المزاول المبدئية بظروف المهمة تشير إلى أن موضوع المهمة ملائم. وعلى الرغم من ذلك فبعد قبول المهمة إذا توصل المزاول إلى أن موضوع المهمة غير ملائم ، يقوم المزاول بإبداء استنتاج متحفظ أو عكسي أو يقوم بالامتناع عن إبداء الاستنتاج. وفي بعض الحالات يقوم بدراسة الانسحاب من المهمة.

تقييم مدى ملائمة المقاييس المحددة

- ✓ **ينبغي على المزاول تقييم ملائمة المقاييس المحددة لتقييم أو قياس موضوع المهمة.** والمقاييس المحددة المناسبة هي تلك التي تحتوي على الخصائص المذكورة في الإطار. وكما تمت الإشارة في الإطار فإن المزاول لا يقبل مهمة تأكد إلا إذا كانت معرفته المبدئية بظروف المهمة تشير إلى أن المقاييس المحددة الواجب استخدامها ملائمة. وبالرغم من ذلك فبعد قبول المهمة إذا توصل المزاول أن المقاييس المحددة ليست مناسبة، فعليه إبداء استنتاج متحفظ أو عكسي أو الامتناع عن إبداء الاستنتاج، وفي بعض الحالات يقوم بدراسة الإنسحاب من المهمة.
- ✓ ويشير الإطار إلى أن المقاييس المحددة إما أن تكون موضوعة من قبل أو توضع خصيصا وفي العادة تكون المقاييس المحددة الموضوعة ملائمة عندما تكون ذات صلة باحتياجات المستخدمين المرتقبين. وعندما توجد المقاييس المحددة الموضوعة لموضوع مهمة ما فيمكن أن يتفق مستخدمين محددين على مقاييس محددة أخرى من اجل أهدافهم المحددة، على سبيل المثال يمكن استخدام الأطر المختلفة كمقاييس محددة موضوعة لتقييم فاعلية الرقابة الداخلية. ومن ناحية أخرى يمكن لمستخدمين محددين وضع مجموعة من المقاييس المحددة أكثر تفصيلا تلبي احتياجاتهم الخاصة فيما يتعلق، على سبيل المثال، بالرقابة الحذرة. وفي مثل هذه الحالات فإن تقرير التأكد يجب أن:

  (أ) يشير، عندما يكون ذلك متعلقا بظروف المهمة، إلى أن المقاييس المحددة ليست مضمنة في قوانين أو لوائح أو مصدرة من قبل جهة لها خبرة أو معترف بها كجهة تراعى عملية الشفافية الواجبة.

  و(ب) ينص على انه قاصر على استخدام المستخدمين المحددين ولأغراضهم.
- ✓ بالنسبة لبعض موضوعات المهام يكون عدم وجود مقاييس محددة موضوعة أمرا محتملا، وفي تلك الحالات يتم وضع مقاييس محددة خصيصاً. ويقوم المزاول بدراسة ما إذا كانت المقاييس المحددة الموضوعة خصيصا قد تسفر عن تقرير تأكد يكون مضللا للمستخدمين المرتقبين. ويحاول المزاول الحصول على إقرار من المستخدمين المرتقبين أو الطرف مُسند المهمة بأن المقاييس المحددة الموضوعة خصيصا تلائم أغراض المستخدمين المرتقبين. ويقوم المزاول بدراسة كيفية تأثير غياب مثل هذا الإقرار على ما يجب فعله لتقييم مدى ملائمة المقاييس المحددة والمعلومات المتوفرة عن المقاييس المحددة في تقرير التأكد.

الأهمية النسبية وخطر مهمة التاكد

- ✓ **ينبغي على المزاول أن يدرس الأهمية النسبية وخطر مهمة التأكد عند التخطيط و أداء مهمة تأكد.**
- ✓ يقوم المزاول بدراسة الأهمية النسبية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة وكذلك عند تقييم ما إذا كانت المعلومات الخاصة بموضوع المهمة خالية من أي تحريف . وتتطلب دراسة الأهمية النسبية من المزاول تفهم وتقييم للعوامل التي قد تؤثر على قرارات المستخدمين المرتقبين. على سبيل المثال عندما تسمح المقاييس المحددة بالتنوع في شكل عرض المعلومات الخاصة بموضوع المهمة ، يقوم المزاول بدراسة كيفية تأثير شكل العرض الذي تم اختياره على قرارات المستخدمين المرتقبين. وتتم دراسة الأهمية النسبية في سياق العوامل الكمية والنوعية مثل الحجم النسبي وطبيعة ومدى تأثير تلك العوامل على تقييم أو قياس موضوع المهمة بالإضافة إلى مصالح المستخدمين المرتقبين. ويرجع تقييم الأهمية النسبية للعوامل الكمية والنوعية إلى حكم المزاول.
- ✓ **ينبغي على المزاول تخفيض خطر مهمة التأكد إلى مستوى منخفض مقبول نسبيا طبقا لظروف المهمة.** في مهمة تأكد مناسبة يقوم المزاول بتخفيض خطر مهمة التأكد إلى مستوى منخفض مقبول حسب ظروف المهمة وذلك للحصول على تأكد مناسب كأساس للنموذج الايجابي لإبداء إستنتاج المزاول. ويكون مستوى خطر مهمة التأكد أعلى في مهمة تأكد محدود عنها في مهمة تأكد مناسب بسبب الطبيعة المختلفة والتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة. ومع ذلك ففي مهمة تأكد محدود فإن الجمع بين طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة يكون على الأقل كافياً للمزاول الحصول على مستوى مقبول من التأكد كأساس للنموذج السلبي لإبداء استنتاجه .وحتى يكون مستوى التأكد الذي تم الحصول عليه ذو معنى فإن ذلك من المحتمل أن يعزز من ثقة المستخدمين المرتقبين بشأن المعلومات ذات الصلة بموضوع المهمة لدرجة واضحة أكثر من كونها غير منطقية.
- ✓ يشير الإطار بصورة عامة إلى أن خطر مهمة التأكد يشمل الخطر المتأصل وخطر الرقابة وخطر عدم الاكتشاف.وتتأثر درجة دراسة المزاول لكل من هذه المكونات بظروف المهمة مثل طبيعة موضوع المهمة وما إذا كانت المهمة التي يتم القيام بها مهمة تأكد مناسب أو مهمة تأكد محدود.

الاستعانة بعمل خبير

- ✓ **عندما يستخدم المزاول عمل خبير في جمع الأدلة وتقييمها، ينبغي عليه وعلى الخبير، أن يملكا سوياً المهارة اللازمة والمعرفة المتعلقة بموضوع المهمة والمقاييس المحددة اللازمة للمزاول لتحديد ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة.**
- ✓ وفي بعض مهام التأكد يمكن أن يتضمن موضوع المهمة والمقاييس المحددة ذات الصلة جوانب تتطلب المعرفة المتخصصة والمهارة في جمع الأدلة وتقييمها. وفي هذه المواقف يمكن أن يقرر المزاول الاستعانة بعمل أشخاص من فروع مهنية أخرى، يشار إليهم بالخبراء، الذين لديهم المعرفة والمهارة المطلوبة .ولا يوفر هذا المعيار إرشادات تتعلق بالاستعانة بعمل خبير في مهام فيها مسئولية مشتركة وإعداد تقارير بين المزاول وواحد أو أكثر من الخبراء.
- ✓ تعتبر العناية الواجبة صفة مهنية مطلوبة لكل الأفراد بما في ذلك الخبراء المشتركين في مهمة تأكد . وبالنسبة للأفراد المشتركين في مهام التأكد فهم يكلفون بمهام مختلفة تسند إليهم. وتختلف مدى الكفاءة المطلوبة لأداء تلك المهام حسب طبيعة مسئولياتهم. و فى حين أن الخبراء لا يلزمهم نفس القدر من الكفاءة مثل المزاول لأداء جميع جوانب مهمة التأكد إلا أن على المزاول أن يتأكد من أن الخبراء لديهم التفهم الكاف للمعايير المصرية لمهام التأكد ليتمكنوا من ربط العمل المكلفون به بهدف المهمة.
- ✓ يطبق المزاول إجراءات مراقبة الجودة التي تناقش مسئولية كل شخص يقوم بأداء مهمة التأكد. بما فى ذلك عمل أي خبراء ليسوا محاسبين مهنيين وذلك لضمان الالتزام بهذا المعيار وغيره من المعايير ذات الصلة في سياق مسئولياتهم.
- ✓ **ينبغي على المزاول أن يشارك في المهمة وأن يتفهم العمل الذي يتم الاستعانة بخبير لادائه، للمدى الذى يُمَكن المزاول من قبول مسئولية إبداء إستنتاج على المعلومات الخاصة بموضوع المهمة.** ويدرس المزاول المدى المناسب للاستعانة بعمل خبير عند تكوين إستنتاجه.

- ولا يتوقع من المزاول أن يمتلك نفس القدر من المعرفة المتخصصة والمهارة مثل الخبير. وعلى الرغم من ذلك يجب أن يكون لدى المزاول المهارة الكافية والمعرفة من اجل:

(أ) تحديد أهداف العمل المكلف به وكيفية ارتباط هذا العمل بأهداف المهمة.

و(ب) دراسة مدى معقولية الافتراضات والأساليب والبيانات الأساسية التى يستخدمها الخبير.

و(ج) دراسة مدى معقولية الحقائق التي توصل لها الخبير فيما يتعلق بظروف ومهمة الاستنتاج الذي توصل إليه المزاول.

- **ينبغي على المزاول أن يحصل على أدلة كافية وملائمة بأن عمل الخبير كاف لأغراض مهمة التأكد.** ولتقييم كفاية وملائمة الأدلة التي قدمها الخبير، يقوم المزاول بتقييم ما يلي:

(أ) الكفاءة المهنية ، بما في ذلك خبرة وموضوعية الخبير.

و(ب) مدى معقولية الافتراضات والأساليب والبيانات الأساسية التي استخدمها الخبير.

و(ج) مدى معقولية وأهمية الحقائق التي توصل لها الخبير فيما يتعلق بظروف المهمة و الاستنتاج الذى توصل إليه المزاول.

الحصول على الأدلة

- **ينبغي على المزاول الحصول على الأدلة الكافية والملائمة التى يبني عليها استنتاجه.** فالكفاية هي مقياس كمية الأدلة أما الملاءمة فهي مقياس نوعية الأدلة أي ملاءمتها ومصداقيتها. ويقوم المزاول بدراسة العلاقة بين تكلفة الحصول على الأدلة ومدى فائدة المعلومات التي تم الحصول عليها. و مع ذلك فإن مسألة الصعوبة أو التكلفة المرتبطة بالموضوع لا تعتبر في حد ذاتها أساساً صحيحاً لحذف إجراء لجمع الأدلة ليس له بديل.ويستخدم المزاول الحكم المهني ويقوم بممارسة الشك المهني لتقييم كمية ونوعية الأدلة ومن ثم كفايتها وملائمتها لدعم تقرير التأكد.

- نادرا ما ترتبط مهمة تأكد بتحقيق مصداقية المستندات ولا يكون المزاول مدرباً مثل - أو متوقع أن يكون مثل - خبير في هذا العمل ومع ذلك، يضع المزاول في اعتباره مصداقية المعلومات التي يجب أن تستخدم كأدلة، على سبيل المثال، الصور والفاكسات وغيرها من الوثائق المحفوظة على ميكروفيلم أو الرقمية أو الالكترونية، بما في ذلك دراسة عناصر الرقابة الخاصة بإعدادها وحفظها متى كان ذلك ممكنا.

- يتم الحصول على أدلة كافية وملائمة في مهمة تأكد مناسب كجزء من إجراءات مهمة متصلة ومنتظمة تتعلق بـ:

(أ) الحصول على تفهم لموضوع المهمة والظروف الأخرى للمهمة والتي تشمل ـ اعتمادا على موضوع المهمة ـ الحصول على تفهم لنظام الرقابة الداخلية.

و(ب) إستناداً على ذلك التفهم يتم تقييم مخاطر أن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة قد تكون محرفة تحريفا هاما ومؤثرا.

و(ج) الاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها بما فى ذلك إعداد ردود الأفعال وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية.

و(د) أداء إجراءات إضافية ترتبط ارتباطا واضحا بالمخاطر التي تم تحديدها، باستخدام مزيج من التفتيش والملاحظة والمصادقة وإعادة الحساب وإعادة الأداء والإجراءات التحليلية والاستفسار.وترتبط مثل تلك الإجراءات الإضافية بإجراءات التحليل التحقيقى بما فى ذلك الحصول على المعلومات المؤيدة من مصادر مستقلة عن المنشأة واعتمادا على طبيعة موضوع المهمة واختبار فاعلية تشغيل الضوابط.

و(هـ) تقييم كفاية الأدلة وملاءمتها.

- تعتبر "درجة التأكد المناسب" أقل من "التأكد المطلق". ومن النادر إمكان تقليل خطر مهمة التأكد إلى درجة صفر ولا أن تكون تكلفة محاولة التقليل مبررة كنتيجة للعوامل الآتية:

* استخدام الاختبار الاختياري
* المحددات المتأصلة للرقابة الداخلية
* حقيقة أن أغلبية الأدلة المتاحة للمزاول مقنعة أكثر منها حاسمة.
* استخدام الحكم الشخصى في جمع الأدلة وتقييمها وتكوين استنتاجاً استنادا إلى تلك الأدلة.
* وفي بعض الحالات خصائص موضوع المهمة.

- ✓ يتطلب كل من مهام التأكد المناسب ومهام التأكد المحدود تطبيق مهارات التأكد وأساليبه وجمع الأدلة الكافية والملائمة كجزء من إجراءات مهمة متصلة ومنتظمة تشمل الحصول على تفهم لموضوع المهمة وغير ذلك من الظروف الخاصة بالمهمة. ومع ذلك فإن طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات لجمع أدلة كافية وملائمة في مهمة تأكد محدود تكون محدودة نسبياً بشكل متعمد مقارنة بمهمة تأكد مناسب. وبالنسبة لبعض موضوعات المهام قد يكون هناك معايير محددة لتوفير إرشادات عن الإجراءات المتعلقة بجمع أدلة كافية وملائمة لمهمة تأكد محدود .وفي غياب معيار محدد لمهام التأكد، تتنوع الإجراءات لجمع أدلة كافية وملائمة حسب تنوع ظروف المهمة وعلى وجه التحديد موضوع المهمة واحتياجات المستخدمين المرتقبين والطرف المسند للمهمة بما فى ذلك الوقت المناسب وقيود التكلفة .وبالنسبة لكل من مهام التأكد المناسب والتأكد المحدود إذا أصبح المزاول على دراية بمسألة تجعله يتساءل عن ضرورة عمل تعديل هام في المعلومات الخاصة بموضوع المهمة يتابع المزاول المسألة عن طريق أداء إجراءات أخرى تمكنه من رفع تقرير بشأنها.

الإقرارات التي يقدمها الطرف المسئول

- ✓ **ينبغي على المزاول الحصول على إقرارات من الطرف المسئول حسبما يكون ذلك ملائما.** وتخفض المصادقة المكتوبة للإقرارات الشفهية من إمكانية حدوث سوء فهم بين المزاول والطرف المسئول. وعلى وجه التحديد يطلب المزاول من الطرف المسئول إقرار مكتوب يقيم أو يقيس موضوع المهمة في مقابل المقاييس المحددة سواء أكانت ستصبح متاحة كنوع من التأكيد للمستخدمين المرتقبين أم لا. ويمكن أن يؤدي عدم وجود إقرار مكتوب إلى إبداء استنتاج متحفظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج استنادا إلى قيد على نطاق عمل المزاول في المهمة. ويمكن للمزاول أيضا أن يضع قيداً على استخدام تقرير التأكد.
- ✓ في أثناء مهمة تأكد يمكن للطرف المسئول عمل إقرارات للمزاول إما من تلقاء نفسه أو ردا على استفسارات محددة. وعندما ترتبط مثل تلك الإقرارات بأمور تعتبر هامة لتقييم أو قياس موضوع المهمة يقوم المزاول بما يلي:
  - (أ) تقييم معقولياتها واتساقها مع الأدلة التى تم الحصول عليها بما فى ذلك الإقرارات.
  - و(ب) دراسة ما إذا كان مقدمى الإقرارات لديهم المعلومات بصورة جيدة بشأن أمور محددة.
  - و(ج) الحصول على أدلة مؤيدة في حالة مهمة تأكد مناسب. ويمكن أن يسعى المزاول أيضا للحصول على أدلة مؤيدة في حالة مهمة تأكد محدود.
- ✓ لا يمكن أن تحل الإقرارات التي يقدمها الطرف المسئول محل الأدلة الأخرى التي يتوقع المزاول توقعا معقولا أن تكون متاحة. وتشكل عدم القدرة للحصول على أدلة كافية وملائمة فيما يتعلق بأمر له، أو يمكن أن يكون لها، تأثير هام على تقييم أو قياس موضوع المهمة عندما تكون مثل تلك الأدلة عادة متاحة، قيداً على نطاق المهمة حتى ولو تم إستلام إقرار من الطرف المسئول بشأن تلك المسألة.

دراسة الأحداث اللاحقة

- ✓ **ينبغي على المزاول دراسة تأثير الأحداث التي تقع حتى تاريخ إصدار تقرير التأكد على المعلومات الخاصة بموضوع المهمة والمتعلقة بتقرير التأكد** ويعتمد مدى دراسة الأحداث اللاحقة على احتمالية تأثير تلك الأحداث على المعلومات الخاصة بموضوع المهمة بالإضافة إلى تأثيرها على ملاءمة الاستنتاج الذى توصل إليه المزاول. ويمكن أن تكون دراسة الأحداث اللاحقة في بعض مهام التأكد ليست ذات صلة بسبب طبيعة موضوع المهمة.على سبيل المثال، عندما تتطلب المهمة إبداء إستنتاج على دقة بيان إحصائى في نقطة زمنية معينة ، حينئذ. لا تؤثر الأحداث التي تقع بين تلك النقطة الزمنية وتاريخ إصدار تقرير التأكد على الاستنتاج أو تتطلب إفصاح في البيان الإحصائي أو تقرير التأكد.

التوثيق

- ✓ **ينبغي على المزاول توثيق الأمور الهامة التى ساعدت على توفير أدلة تدعم تقرير التأكد ، والتي تؤيد أن المهمة تمت طبقا للمعيار المصري لمهام التأكد.**
- ✓ يشتمل التوثيق على سجل للاستدلال المنطقي للمزاول في جميع الأمور الهامة التي تتطلب ممارسة الحكم المهني وما يرتبط به من استنتاجات .ويدعو وجود أمور صعبة تتعلق بمبدأ أو حكم شخصى إلى التوثيق، وذلك ليقوم المزاول بإضافة الحقائق ذات الصلة التي كان على علم بها في الوقت الذي قام فيه بإبداء الاستنتاج.
- ✓ ليس من الضروري ولا العملي توثيق كل أمر يقوم المزاول بدراسته. فعند تطبيق الحكم المهني لتقييم المستندات الواجب إعدادها و المحتفظ بها يمكن للمزاول دراسة ما هو ضروري لتوفير فهم لمزاول آخر ليست لديه خبرة سابقة بالمهمة، عن العمل الذي تم أداؤه وأساس القرارات التي اتخذها (و ليس الجوانب التفصيلية للمهمة) و يمكن للمزاول الآخر الحصول على فهم للجوانب التفصيلية للمهمة عن طريق مناقشتها مع المزاول الذي أعد التوثيق.

إعداد تقرير التاكد

- ✓ **ينبغي على المزاول أن يستخلص ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لدعم الاستنتاج الذي قام بإبدائه في تقرير التأكد.** وللتوصل إلى الاستنتاج يقوم المزاول بدراسة جميع الأدلة ذات الصلة التي تم الحصول عليها بغض النظر عن ما إذا كان يبدو إنها تؤيد أو تناقض المعلومات الخاصة بموضوع المهمة.
- ✓ **ينبغي أن يكون تقرير التأكد مكتوب وأن يحتوي على تعبير واضح عن استنتاج المزاول بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة.**
- ✓ يمكن أن يساء فهم الاستنتاجات التى تصدر شفهياً. غيرها من صور التعبير عن الاستنتاج إذا لم يتم دعمها بتقرير مكتوب. ولهذا السبب لا يقوم المزاول بتقديم تقارير شفهية أو ملخصات دون أن يقدم أيضا تقرير تأكد مكتوب محدد يكون متاحا وذلك فى حالة تقديمه تقريراً شفهياً أو ملخصات على سبيل المثال .
- ✓ لا يتطلب هذا المعيار نموذجاً نمطياً للتقارير التى تتعلق بجميع مهام التأكد، بل على العكس فهو يحدد العناصر الأساسية التي ينبغي أن يتضمنها تقرير التأكد. وتعد تقارير التأكد خصيصا بما يتناسب مع الظروف المحددة لكل مهمة فيختار المزاول أسلوب (نموذج مختصر) أو (نموذج مطول) لإعداد التقارير لتسهيل الاتصال الفعال بالمستخدمين المرتقبين. وعادة ما تتضمن التقارير ذات الشكل المختصر العناصر الأساسية فقط أما التقارير ذات الشكل المطول فغالبا ما تصف بالتفصيل شروط المهمة والمقاييس المحددة المستخدمة والحقائق المتعلقة بجوانب محددة في المهمة، وفي بعض الحالات، التوصيات وكذلك العناصر الأساسية. ويتم فصل أية حقائق أو توصيات فصلا واضحا عن الاستنتاج الذى توصل إليه المزاول بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة مع ضرورة أن توضح الصياغة المستخدمة في عرضها أنه ليس الهدف منها التأثير على استنتاج المزاول. ويمكن أن يستخدم المزاول رؤوس المواضيع أو أرقام للفقرات أو أساليب الطباعة، على سبيل المثال الكتابة بخط سميك وغير ذلك من الآليات لتعزيز وضوح وإمكانية قراءة تقرير التأكد.

محتويات تقرير التأكد

✓ **ينبغي أن يشمل تقرير التأكد العناصر الأساسية التالية:**

(أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكد مستقل: يساعد العنوان الملائم على تحديد طبيعة تقرير التأكد وعلى التمييز بينه وبين التقارير التي يصدرها آخرون مثل هؤلاء الذين لا يجب عليهم الالتزام بنفس المتطلبات الأخلاقية التي يجب أن يلتزم بها المزاول.

(ب) الموجه إليهم التقرير: يحدد الموجه إليهم التقرير الطرف أو الأطراف التي يوجه إليها تقرير التأكد. ومتى كان ذلك عمليا يوجه تقرير التأكد إلى جميع المستخدمين المرتقبين ولكن في بعض الحالات يمكن أن يوجد مستخدمين مرتقبين آخرين.

(ج) تحديد ووصف للمعلومات الخاصة بموضوع المهمة ، ومتى كان ذلك ملائما، موضوع المهمة: ويشمل ذلك على سبيل المثال:

* النقطة الزمنية أو الفترة الزمنية التي يرتبط بها التقييم أو قياس موضوع المهمة.
* متى أمكن ، اسم المنشأة أو فرع من الفروع (مكون من المكونات) التي يرتبط موضوع المهمة بها.
* تفسير لخصائص موضوع المهمة أو المعلومات الخاصة بموضوع المهمة التي ينبغي أن يكون المستخدمين المرتقبين على دراية بها وكيف يمكن أن تؤثر مثل تلك الخصائص على دقة التقييم أو قياس موضوع المهمة في مقابل المقاييس المحددة أو مدى إقناع الأدلة المتاحة على سبيل المثال:

- درجة كون المعلومات الخاصة بالموضوع هل موضوعية أم شخصية، أو أنها تاريخيه أم مستقبلية، أو أنها نوعية أم كمية.
- التغيير في موضوع المهمة أو غير ذلك من ظروف المهمة التي تؤثر على إمكانية مقارنة المعلومات الخاصة بموضوع المهمة بين فترة ما والتي تليها.

عندما يصاغ إستنتاج المزاول في سياق تأكيد الطرف المسئول يلحق التأكيد بتقرير التأكد أو يصدر مع تقرير التأكد أو يشار في التقرير إلى أن المصدر متاح إلى المستخدمين المرتقبين.

(د) تحديد المقاييس المحددة: يحدد تقرير التأكد المقاييس المحددة التي يقيم أو يقاس على أساسها موضوع المهمة حتى يمكن للمستخدمين المرتقبين فهم الأسس التي يبدي المزاول استنتاجه بناءً عليها. ويمكن أن يتضمن تقرير التأكد المقاييس المحددة أو يشير إليها إذا وضعت داخل تأكيد أعده الطرف المسئول ويكون متاحا للمستخدمين المرتقبين ، أو إذا كانت متاحة بصورة أو بأخرى من مصدر يمكن الوصول إليه بسهولة. ويقرر المزاول ما إذا كانت الظروف مناسبة للإفصاح عن :

* مصدر المقاييس المحددة و ما إذا كانت متمثلة في القوانين واللوائح أو صادرة بواسطة جهة من الخبراء مصرح لها أو معترف بها والتي تتبع إجراءات الشفافية الواجبة و ما إذا كانت مقاييس محددة موضوعة في سياق موضوع المهمة (وإذا لم تكن كذلك، توضيح أسباب إعتبارها مناسبة).
و* طرق القياس المستخدمة عندما تسمح المقاييس المحددة بالاختيار بين عدد من الطرق.
و* أية تفسيرات تمت عند تطبيق المقاييس المحددة طبقاً لظروف المهمة.
و* ما إذا كانت هناك أية تغييرات في طرق القياس المستخدمة.

(هـ) متى كان ملائما ، وصف لأية محددات متأصلة هامة تصاحب التقييم أو قياس موضوع المهمة في مقابل المقاييس المحددة : قد يكون من المتوقع في بعض الحالات أن يفهم قراء تقرير التأكد المحددات المتأصلة فهما جيدا ، إلا أنه في حالات أخرى يمكن أن يكون من الملائم عمل إشارة صريحة لذلك في تقرير التأكد. على سبيل المثال في تقرير تأكد مرتبط بفاعلية الرقابة الداخلية يكون من الملائم ذكر أن التقييم التاريخي للفاعلية لا يرتبط بالفترات المستقبلية بسبب خطر إمكانية أن تصبح الرقابة الداخلية غير مناسبة بسبب تغييرات في الظروف أو نتيجة لإحتمال انخفاض درجة الالتزام بالسياسات والإجراءات.

(و) عندما تكون المقاييس المحددة المستخدمة لتقييم أو لقياس موضوع المهمة متاحة فقط لمستخدمين مرتقبين محددين أو ترتبط فقط بغرض محدد ، تضاف عبارة تحظر استخدام تقرير التأكد إلا لهؤلاء المستخدمين أو لهذا الغرض : بالإضافة إلى ذلك متى كان تقرير التأكد موجه فقط لمستخدمين مرتقبين محددين أو لغرض محدد يقوم المزاول بدراسة ذكر ذلك في تقرير التأكد ويوفر هذا تنبيهاً للقراء إلى أن تقرير التأكد مقصور على مستخدمين محددين أو لغرض محدد.

(ز) عبارة لتحديد الطرف المسئول ولوصف مسئوليات كل من الطرف المسئول والمزاول: وهذا الأمر ينبه المستخدمين المرتقبين بأن الطرف المسئول هذا، مسئول عن موضوع المهمة في حالة مهام إعداد تقارير مباشرة ، أو المعلومات الخاصة بموضوع المهمة في حالة مهمة قائمة على التأكد ، وأن دور المزاول هو التعبير بصورة مستقلة عن استنتاج متعلق بالمعلومات الخاصة بموضوع المهمة.

(ح) عبارة بأن المهمة تم أداؤها طبقا للمعايير المصرية لمهام التأكد: عندما يكون هناك موضوع مهمة خاص بمعيار مهام تأكد محدد ، يمكن أن يتطلب هذا المعيار أن يشير تقرير التأكد إليه على وجه الخصوص.

(ط) ملخص للعمل الذي تم أداؤه: يساعد هذا الملخص المستخدمين المرتقبين على فهم طبيعة التأكد الذي قدمه تقرير التأكد. ويوفر معيار المراجعة المصرى رقم (٧٠٠) "تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة " والمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠)" الفحص المحدود للقوائم المالية المرحلية لمنشأة و المؤدى بمعرفة مراقب حساباتها" إرشادات لنوع الملخص الملائم.

وحيث أن أي معيار محدد لمهام التأكد لا يوفر إرشادات تتعلق بإجراءات جمع الأدلة لموضوع مهمة محدد، فقد يشمل الملخص وصف أكثر تفصيلا للعمل الذي تم أداؤه.

و لأنه في مهام التأكد المحدود يكون تقدير طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة التي تم أداؤها ضروريا لفهم التأكد الذي تم التعبير عنه بواسطة استنتاج تم إبدائه بصورة سلبية(فى النموذج السلبى) يكون ملخص العمل الذي تم أداؤه على الوجه التالي:

(١) أكثر تفصيلا عادة عنه في مهام التأكد المناسب كما يقوم بتحديد القيود على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة. وقد يكون من الملائم الإشارة إلى الإجراءات التي لم يتم أداؤها والتي عادة ما يتم القيام بها في مهام التأكد المناسب.

و(٢) يذكر أن إجراءات جمع الأدلة تعتبر محدودة أكثر عنها في مهمة للتأكد المناسب وأنه بناء على ذلك يتم الحصول على تأكد اقل عنه في مهمة تأكد مناسب.

(ى) استنتاج المزاول: عندما تتكون المعلومات الخاصة بموضوع المهمة من عدد من الجوانب فيمكن إبداء استنتاجات منفصلة تتعلق بكل جانب من الجوانب. و عندما لا تكون هناك حاجة لأن ترتبط جميع الاستنتاجات بنفس المستوى الخاص بإجراءات جمع الأدلة فيتم التعبير عن كل استنتاج في الشكل المناسب سواء أكانت مهمة تأكد مناسب أم مهمة تأكد محدود.

وحيثما يكون ذلك ملائما ينبغي أن يبلغ الاستنتاج الذي توصل إليه المزاول المستخدمين المرتقبين بالسياق الذي ينبغي معه قراءة استنتاج المزاول : يمكن أن يشمل الاستنتاج الذي قام المزاول بإبدائه على صياغة مثل: "قمنا بتكوين هذا الاستنتاج بناءا على ، و هو يخضع إلى المحددات المتأصلة الموضحة في مكان آخر في تقرير التأكد المستقل هذا" ويكون هذا ملائما ، على سبيل المثال عندما يتضمن التقرير توضيح لخصائص محددة في موضوع المهمة ينبغي أن يكون المستخدمين المرتقبين على دراية بها.

وفي مهمة للتأكد المناسب ينبغي أن يتم التعبير عن الاستنتاج بشكل ايجابي (في النموذج الايجابي): على سبيل المثال: "وفي رأينا أن نظام الرقابة الداخلية فعال في جميع جوانبه الهامة والمؤثرة استنادا إلى المقاييس المحددة س ص ع " أو "وفي رأينا أنه تم التعبير بعدالة ووضوح عن أن تأكيد الطرف المسئول بأن نظام الرقابة الداخلية فعال في جميع جوانبه الهامة والمؤثرة استنادا إلى المقاييس المحددة س ص ع".

وفي مهمة للتأكد المحدود ينبغي التعبير عن الاستنتاج بشكل سلبي (في النموذج السلبي): "على سبيل المثال استنادا على عملنا المذكور في هذا التقرير لم ينمو إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد أن الرقابة الداخلية غير فعالة في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة استنادا إلى المقاييس المحددة س ص ع ". أو " استنادا على عملنا المذكور في هذا التقرير لم ينمو إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد بأنه لم يتم التعبير بعدالة ووضوح عن تأكيد الطرف المسئول بأن الرقابة الداخلية فعالة في جميع جوانبها الهامة استنادا إلى المقاييس المحددة س ص ع".

وعندما يقوم المزاول بإبداء استنتاج بخلاف الاستنتاج غير المتحفظ فينبغي أن يحتوي تقرير التأكد على وصف واضح لجميع الأسباب:

(ك) تاريخ تقرير التأكد: و يخطر هذا التاريخ المستخدمين المرتقبين بأن المزاول قام بدراسة تأثير الأحداث التي وقعت حتى هذا التاريخ على المعلومات الخاصة بموضوع المهمة وعلى تقرير التأكد.

(ل) اسم المؤسسة أو المزاول و موقعة المحدد والذي يكون عادة في المدينة التي يوجد فيها مكتب المزاول المسئول عن المهمة: و يخطر هذا المستخدمين المرتقبين بالفرد أو المنشأة التي أخذت على عاتقها القيام بالمهمة.

- ✓ يمكن أن يقوم المزاول بزيادة حجم تقرير التأكد ليشمل معلومات وتفسيرات أخرى لا يكون الهدف منها التأثير على استنتاج المزاول. وتشمل الأمثلة على: تفاصيل مؤهلات وخبرة المزاول وغيره من المشتركين في المهمة، والإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية، والحقائق المرتبطة بجوانب محددة من المهمة، بالإضافة إلى التوصيات. وتعتمد إضافة مثل تلك المعلومات على أهميتها لاحتياجات المستخدمين المرتقبين. ويتم فصل المعلومات الإضافية فصلا واضحا عن استنتاج المزاول ويتم صياغتها بطريقة من شأنها أن لا تؤثر على استنتاج المزاول.

إستنتاج متحفظ و إستنتاج عكسي والإمتناع عن إبداء إستنتاج

- ✓ **ينبغي على المزاول ألا يقوم بإبداء استنتاج غير متحفظ عندما تتوافر الظروف التالية ـ حسب حكمه ـ والتي يكون أو قد يكون تأثيرها هاما:ـ**

(أ) أن هناك قيد على نطاق عمل المزاول، أي أن الظروف تمنع ، أو أن الطرف المسئول أو الطرف المسند للمهمة يقوم بفرض قيود تمنع المزاول من الحصول على الأدلة المطلوبة لتخفيض خطر مهمة التأكد إلى المستوى المناسب فعند ذلك ينبغي على المزاول إبداء استنتاج متحفظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج.

أو(ب) في تلك الحالات التي:

(١) يتم صياغة استنتاج المزاول في سياق تأكيد الطرف المسئول وألا يكون قد تم التعبير عن التأكيد بصورة عادلة وواضحة في جميع جوانبه الهامة .

أو(٢) يتم صياغة استنتاج المزاول بصورة مباشرة في سياق موضوع المهمة والمقاييس المحددة والمعلومات الخاصة بموضوع المهمة محرفة تحريفا هاما ومؤثرا ،

فعند ذلك ينبغي على المزاول إبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج عكسي.

أو(ج) إذا ُاكتشف بعد قبول المهمة أن المقاييس المحددة غير مناسبة أو أن موضوع المهمة غير ملائم لمهمة التأكد عندئذ ينبغي على المزاول إبداء:

*** استنتاج متحفظ أو استنتاج عكسي عندما يكون من المحتمل أن تؤدي المقاييس المحددة غير المناسبة أو موضوع المهمة غير الملائم إلى تضليل المستخدمين المرتقبين.**

أو* استنتاج متحفظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج في الحالات الأخرى.

- ✓ **ينبغي على المزاول إبداء استنتاج متحفظ عندما يكون تأثير مسألة ما ليس هاماً أو منتشراً بالدرجة التي تتطلب إبداء استنتاج عكسي أو الامتناع عن إبداء الاستنتاج. ويتم إبداء استنتاج متحفظ بعبارة "فيما عدا" تأثير المسألة التي ترتبط بها التحفظات.**

- ✓ وفي الحالات التي يتم صياغة الاستنتاج غير المتحفظ الذي قام المزاول بإبدائه في سياق تأكيد الطرف المسئول وأن يكون التأكيد قام بتحديد المعلومات الخاصة بموضوع المهمة ووصفها وصفا ملائما بأنها محرفة تحريفا هاما ومؤثرا يقوم المزاول إما:

(أ) بإبداء استنتاج متحفظ أو استنتاج عكسي مصاغ بصورة مباشرة في سياق موضوع المهمة والمقاييس المحددة.

أو(ب) إذا كان مطلوبا على وجه التحديد طبقا لشروط المهمة صياغة الاستنتاج في سياق تأكيد الطرف المسئول يقوم المزاول بإبداء استنتاج غير متحفظ ولكنه يقوم بالتأكيد على الأمر بالإشارة إليه على وجه التحديد في تقرير التأكد.

المسئوليات الأخرى لإعداد التقارير

- ✓ **ينبغي على المزاول دراسة مسئوليات إعداد التقارير الأخرى بما فى ذلك ملاءمة توصيل الأمور ذات الصلة التي تعتبر ذات أهمية بالنسبة للحوكمة والتي تنشأ عن مهمة تأكد مع هؤلاء المسئولون عن الحوكمة.**
- ✓ في هذا المعيار تصف عبارة"الحوكمة" دور الأشخاص المكلفون بالإشراف والرقابة وتوجيه الطرف المسئول. وعادة ما يكون هؤلاء المسئولون عن الحوكمة مسئولون عن تأكيد أن المنشأة تحقق أهدافها وعن رفع تقارير بخصوص ذلك للأطراف المهتمة بالموضوع. وإذا كان الطرف المسند للمهمة مختلف عن الطرف المسئول يمكن أن يكون من غير الملائم الاتصال بصورة مباشرة مع الطرف المسئول أو هؤلاء المسئولون عن الحوكمة بخصوص الطرف المسئول.
- ✓ في هذا المعيار تعتبر، "الأمور ذات الصلة التي تهم الحوكمة" هي تلك الأمور الناتجة عن مهمة التأكد وتعتبر حسب رأي المزاول هامة وذات صلة بالمسئولين عن الحوكمة. وتشمل الأمور ذات الصلة التي تهم الحوكمة فقط تلك الأمور التي نمت إلى علم المزاول أثناء أداء مهمة التأكد. وإذا كانت شروط المهمة لا تتطلب ذلك على وجه التحديد فيكون المزاول غير مطالب بتصميم إجراءات للغرض المحدد المتمثل في تحديد الأمور التي تهم الحوكمة.

المعيار المصري لمهام التأكد رقم (٣٤٠٠)
اختبار المعلومات المالية المستقبلية

معيار (٣٤٠٠) اختبار المعلومات المستقبلية

١- التمهيد :

١- الهدف من المعيار:
يهدف هذا المعيار الى وضع معايير وتوفير إرشادات حول المهام الخاصة بإختبار وإبداء الرأى عن المعلومات المالية المستقبلية بما فى ذلك إجراء الاختبارات للحصول على أفضل التقديرات والافتراضات النظرية.
٢- المقصود بالمعلومات المالية المستقبلية:
تتمثل فى تلك المعلومات المالية المبنية على افتراضات عن أحداث قد تقع فى المستقبل ورد فعل المنشأة المحتمل تجاهها.
٣- صور المعلومات المالية المستقبلية:
أ) تنبؤات.
ب) تقديرات مستقبلية .
ج) خليط من كلهما .
٤- مسئولية إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية:
تقع مسئولية إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية على الادارة بما فى ذلك تحديد الافتراضات التى بنيت عليها تلك المعلومات والافصاح عنها.
٥- دور المراجع بالنسبة للمعلومات المالية المستقبلية:
قد يطلب من المراجع اختبار هذه المعلومات وإصدار تقرير عنها لزيادة مصداقيتها سواء كان الغرض من المعلومات الاستخدام الداخلى او بمعرفة الغير.

٢- تأكيدات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المالية المستقبلية:

* يصعب على المراجع الحصول على قدر كاف من القناعة من الأدلة التنبؤية على نحو يمكنه من إبداء رأى ايجابى حول خلو الافتراضات التى بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية من اى تحريف هام ومؤثر.
* وبناءا عليه فإن المراجع عند قيامه بإبداء الرأى حول مدى معقولية افتراضات الادارة فإنه يقدم فقط مستوى معقولا من التأكيد.
*وإذا كان فى تقدير المراجع أنه قد حصل على درجة معقولة من القناعة فإنه يمكن له فى هذه الحالة فقط إبداء رأى إيجابى حول تلك الافتراضات.

٣- الخطوات التفصيلية لعمل اختبار المعلومات المالية المستقبلية:

أولاً: قبول المهمة:

* على المراجع أن يراعى قبل قبول مهمة اختبار معلومات مالية مستقبلية عدة امور منها:
أ) الغرض التى تستخدم فيه هذه المعلومات.
ب) ما إذا كانت المعلومات سيتم توزيعها بشكل محدود او عام.
ج) ما إذا كانت طبيعة الافتراضات التى تمثل أفضل التقديرات .
د) العناصر المكونة لتلك المعلومات.
ه) الفترة التى تغطيها هذه المعلومات.
* على المراجع ألا يقبل أو عليه ان ينسحب من المهمة فى حالة أن المعلومات المالية المستقبلية ستكون غير ملائمة للغرض المعدة من أجله.

ثانيا: التعرف على طبيعة نشاط الشركة :

* يجب على المراجع أن يراعى عدة عناصر :
أ) الرقابة الداخلية على نظام إعداد المعلومات المالية المستقبلية.
ب) خبرات الأشخاص القائمين على إعداد تلك المعلومات .
ج) درجة إستخدام الأساليب الإحصائية .
د) درجة الإعتماد على إستخدام الحاسب الالى.
ه) صحة المعلومات المالية المستقبلية المعدة فى فترات سابقة.

ثالثا: دراسة الفترة التى تغطيها المعلومات المالية المستقبلية :

* يجب على المراجع أن يأخذ فى اعتباره الفترة التى تغطيها تلك المعلومات ، حيث أنه كلما طالت الفترة قلت قدرة الادارة على الوصول لأى افتراضات مبنية على أفضل التقديرات.
* وهناك بعض العوامل يجب أن يأخذها المراجع فى الإعتبار:
أ) دورة التشغيل .
ب) إمكانية الاعتماد على الافتراضات.
ج) احتاجات مستخدمى المعلومات المالية المستقبلية.

رابعا: إجراءات الاختبار

* عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الإختبار يجب على المراجع أن يراعى :
أ) إمكانية وجود أخطاء جوهرية.
ب) الخبرة المكتسبة من المهام السابقة.
ج) قدرة الإدارة على إعداد المعلومات المالية المستقبلية.
د) مدى تأثر المعلومات المالية المستقبلية بالحكم الشخصى للإدارة.
ه) مدى كفاية وإمكانية الأعتماد على البيانات التى تستخدم لإعداد المعلومات المالية المستقبلية.
و) مدى الثقة فى البيانات المستخدمة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية.

خامسا: العرض والافصاح:

* يجب على المراجع أن يراعى عند تقييم العرض والإفصاح للمعلومات المالية المستقبلية بالإضافة الى المتطلبات التى تحددها القوانين المتبعة والقواعد التنظيمية أو المعايير المهنية ما إذا كان :
أ) عرض المعلومات المالية يمد القارئ بالمعلومات ولا يضله.
ب) قد تم الافصاح عن السياسات المحاسبية بشكل كاف فى الايضاحات.
ج) قد تم الافصاح بشكل كاف عن الافتراضات فى الايضاحات.
د) قد تم الافصاح عن تاريخ إعداد المعلومات المالية المستقبلية.
ه) قد تم الافصاح عن أى تغيير فى السياسات المحاسبية .

سادسا: التقرير عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية:

* ينبغى أن يتضمن تقرير المراجع العناصر الرئيسية التالية:
١- عنوان التقرير
٢- الموجه اليهم التقرير
٣- تحديد المعلومات المالية المستقبلية
٤- الاشارة الى معيار (٣٤٠٠)
٥- مسئولية الادارة عن اعداد المعلومات المالية المستقبلية ومسئوليتها عن الافتراضات التى بنيت عليها هذه المعلومات.
٦- الاشارة الى الغرض من اعداد المعلومات المالية المستقبلية.
٧- التأكيد السلبى حول مدى توفير الافتراضات أساسا معقولا للمعلومات المالية المستقبلية.
٨- إبداء رأى حول مدى إعداد المعلومات المالية المستقبلية بشكل ملائم على أساس الافتراضات المستخدمة.
٩- تحذير عن مدى إمكانية تحقيق النتائج التى تظهر المعلومات المالية المستقبلية.
١٠- تاريخ التقرير
١١- عنوان المراجع
١٢- توقيع المراجع.

المقدمة

- ✓ عند قيام المراجع بإجراء مهمة اختبار لمعلومات مالية مستقبلية عليه أن يحصل على أدلة كافية وملائمة فيما يتعلق بكل من الأمور التالية:

(أ) أن الافتراضات التي بنى عليها أفضل تقديرات الإدارة والتي تم استخدامها في الوصول إلى المعلومات المالية المستقبلية تعتبر معقولة. أما في حالة الافتراضات النظرية فيجب أن تكون تلك الافتراضات متفقة مع الغرض من المعلومات.

و(ب) أن المعلومات المالية المستقبلية معدة إعداداً جيد على أساس تلك الافتراضات.

و(ج) أن يكون قد تم عرض المعلومات المالية المستقبلية بطريقة مناسبة وأن يكون قد تم الإفصاح الكافي عن كل الافتراضات الهامة بما في ذلك الإشارة الصريحة عما إذا كانت هذه الافتراضات تمثل الافتراضات الخاصة بأفضل التقديرات أم إنها افتراضات نظرية.

و(د) أن المعلومات المالية المستقبلية تم إعدادها على أساس متسق مع القوائم المالية التاريخية وباستخدام مبادئ محاسبية مناسبة.

- ✓ **"المعلومات المالية المستقبلية"**

تلك المعلومات المالية المبنية على افتراضات عن الأحداث التي قد تقع في المستقبل ورد فعل المنشأة المحتمل تجاهها، وهي تخضع بطبيعتها للحكم الشخصي بدرجة عالية، ويتطلب إعدادها ممارسة قدر كبير من الحكم الشخصي. وقد تكون المعلومات المالية المستقبلية في صورة تنبؤات أو تقديرات مستقبلية أو خليط من كليهما وعلى سبيل المثال قد يكون هناك تنبؤات عن عام واحد بالإضافة إلى تقديرات مستقبلية عن خمسة أعوام.

- ✓ **"التنبؤات"**

المعلومات المالية المستقبلية المعدة على أساس افتراضات خاصة بأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها ورد فعل الإدارة المتوقع عند تحقق تلك الافتراضات وذلك في التاريخ الذي يتم فيه إعداد المعلومات (الافتراضات المتعلقة بأفضل التقديرات).

- ✓ **"التقديرات المستقبلية"**

المعلومات المالية المستقبلية المعدة في ضوء أحد الأسس التالية:

(أ) افتراضات نظرية عن أحداث مستقبلية ورد فعل الإدارة تجاهها والتي ليس من الضروري أن تحدث. مثل المنشآت التي في مرحلة بدء التشغيل أو تلك التي تنوى عمل تغييرات جوهرية في طبيعة عملياتها.

أو(ب) خليط من الافتراضات المستخدمة لإعداد أفضل التقديرات والافتراضات النظرية. وتوضح مثل هذه المعلومات النتائج المحتملة (وذلك في تاريخ إعداد المعلومات) إذا ما تحققت الأحداث وردود الأفعال (سيناريو "ماذا لو").

- ✓ قد تتضمن المعلومات المالية المستقبلية القوائم المالية كلها أو واحد أو أكثر من هذه القوائم ويمكن إعدادها:

(أ) كأداة داخلية للإدارة للمساعدة مثلاً في تقييم جدوى استثمار رأسمالي.

أو (ب) للتقديم للغير مثل:

* نشرة الإكتتاب – التي تمد المستثمرين المرتقبين بمعلومات عن التوقعات المستقبلية.
* التقرير السنوي- اللازم لتقديم معلومات للمساهمين والجهات التنظيمية والأطراف الأخرى المهتمة بالمنشأة.
* مستند يقدم للجهات المقرضة لتوفير المعلومات اللازمة لهم مثل توقعات التدفقات النقدية.

- ✓ تقع **مسئولية إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية على الإدارة** بما في ذلك تحديد الإفتراضات التي بنيت عليها تلك المعلومات والإفصاح عنها. وقد يطلب من المراجع أن يقوم بإختبار هذه المعلومات وإصدار تقرير عنها لزيادة مصداقيتها سواء كان الغرض من استخدامها داخليا أو بمعرفة الغير.

تأكدات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المالية المستقبلية

- ✓ تتعلق القوائم المالية المستقبلية بأحداث لم تقع وقد لا تحدث على الإطلاق. وبالرغم من احتمال وجود أدلة تؤيد الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية ، إلا أن هذه الأدلة في حد ذاتها موجهة نحو أحداث مستقبلية، ولذلك تعتبر أدلة تنبؤية في طبيعتها وذلك بعكس معظم الأدلة المتوفرة عادة عند مراجعة القوائم المالية التاريخية. لذا فإن المراجع ليس في موقف يسمح له بإبداء رأي عما إذا كانت النتائج الموضحة بالمعلومات المالية المستقبلية سيتم تحققها.
- ✓ بالنظر لأنواع الأدلة المتاحة لتقييم الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية فقد يكون من الصعب على المراجع الحصول على قدر كاف من القناعة لإبداء رأي ايجابي بأن تلك الافتراضات خالية من التحريف الهام والمؤثر. وعليه فعند إبداء الرأي على مدى معقولية افتراضات الإدارة فإن المراجع يقدم فقط مستوى معتدل من التأكد. أما إذا كان في تقدير المراجع انه قد تم الحصول على درجة معقولة من القناعة ، فلا يوجد ما يمنع المراجع من إبداء رأي ايجابي على تلك الافتراضات.

قبول المهمة

- ✓ قبل قبول مهمة اختبار معلومات مالية مستقبلية على المراجع أن يدرس عدة أمور منها:
  * الغرض الذي تستخدم فيه هذه المعلومات.
  و* ما إذا كانت المعلومات سيتم توزيعها بشكل محدود أم بشكل عام.
  و* ما إذا كانت طبيعة الافتراضات تمثل أفضل التقديرات أو أنها افتراضات نظرية.
  و* العناصر المكونة لتلك المعلومات.
  و* الفترة التي تغطيها المعلومات.
- ✓ **على المراجع ألا يقبل، أو عليه أن ينسحب من المهمة عندما تكون الإفتراضات غير واقعية بدرجة واضحة أو عندما يعتقد المراجع أن المعلومات المالية المستقبلية ستكون غير ملائمة للغرض المعدة من أجله.**
- ✓ **على المراجع والعميل أن يتفقا على شروط المهمة** ومن مصلحة كل من المنشأة والمراجع أن يقوم المراجع بإرسال خطاب قبول المهمة للمساعدة في تفادى أي سوء فهم خاص بالمهمة. ويتعين أن يتناول خطاب قبول المهمة الأمور الواردة في الفقرة السابقة وأن يحدد مسئولية الإدارة عن الافتراضات وعن إمداد المراجع بالمعلومات والبيانات المستخدمة للوصول إلى الافتراضات.

معرفة طبيعة النشاط

- ✓ **على المراجع أن يحصل على مستوى كاف من المعرفة عن نشاط المنشأة ليكون بمقدوره أن يقيم ما إذا كانت كافة الافتراضات الهامة المطلوبة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية قد تم تحديدها.** ويحتاج المراجع أيضا للتعرف على الخطوات التي تقوم بها المنشأة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية وذلك بأخذه في الاعتبار العناصر الآتية على سبيل المثال لا الحصر:
  * الرقابة الداخلية على نظام إعداد المعلومات المالية المستقبلية وخبرات الأشخاص القائمين على إعداد تلك المعلومات.
  * طبيعة المستندات المستخدمة والتي تعد من قبل المنشأة لتأييد افتراضات الإدارة.
  * درجة استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية ودرجة الاعتماد على استخدام الحاسب الآلي.
  * الأساليب المستخدمة للوصول الى الافتراضات وتطبيقها.
  * صحة المعلومات المالية المستقبلية المعدة في فترات سابقة وأسباب وجود اختلافات جوهرية بها .

✓ **على المراجع أن يدرس الى أي مدى يمكنه الاعتماد على المعلومات المالية التاريخية للمنشأة**
فعلى المراجع أن يحصل على درجة من المعرفة عن المعلومات المالية التاريخية
- لتقييم ما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها وفقا لأساس متسق مع المعلومات المالية التاريخية.
- ولتوفير قاعدة تاريخية يمكن استخدامها لتقييم افتراضات الإدارة.
- على سبيل المثال أن يحدد ما إذا كانت المعلومات التاريخية ذات العلاقة قد تم مراجعتها أو فحصها فحصاً محدوداً وما إذا كان قد تم استخدام مبادئ محاسبية مقبولة في إعدادها.

✓ إذا كان تقرير المراجعة أو الفحص المحدود الخاص بالمعلومات المالية التاريخية الخاصة بالفترة السابقة تقريراً معدلاً وإذا كانت المنشأة في المرحلة الأولى من بدء التشغيل فعلى المراجع أن يأخذ في إعتباره الظروف المحيطة وتأثيرها على إختباره للمعلومات المالية المستقبلية.

الفترة التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية

✓ **على المراجع أن يأخذ في إعتباره الفترة التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية**
حيث أن الإفتراضات التي بنيت عليها تلك المعلومات، تزداد درجة عدم واقعيتها بزيادة الفترة التي تغطيها تلك المعلومات حيث انه كلما طالت الفترة كلما قلت قدرة الإدارة على الوصول إلى افتراضات مبنية على أفضل التقديرات. ويجب ألا تمتد الفترة بعد الوقت الذي يكون لدى الإدارة أسس معقولة لافتراضها، وفيما يلي بعض العوامل التي ينبغي أن يأخذها المراجع في اعتباره فيما يتعلق بالفترة التي تغطيها المعلومات المالية:
* دورة التشغيل، فعلى سبيل المثال في حالة المشروعات الإنشائية فالوقت المطلوب لإتمام المشروع قد يحدد الفترة التي تغطيها المعلومات.
* إمكانية الاعتماد على الافتراضات ، فإذا كانت المنشأة مثلا تنوى تقديم منتج جديد فإن الفترة التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية قد تكون قصيرة ويمكن تقسيمها إلى فترات اصغر كأسابيع أو شهور، وكبديل لذلك إذا كان النشاط الوحيد للمنشأة هو امتلاك الأراضي بموجب عقود إيجار تمويلية طويلة الأجل فقد يكون من المناسب أن تغطى المعلومات المالية المستقبلية فترة أطول.
* احتياجات مستخدمي المعلومات المالية المستقبلية، فقد يتم إعداد تلك المعلومات كجزء من طلب الحصول على قرض عن الفترة اللازمة لتوليد أموال كافية لسداد القرض. ويمكن أيضا إعداد هذه المعلومات للمستثمرين وذلك فيما يتعلق بإصدار سندات وذلك لإيضاح الغرض الذي تستخدم فيه حصيلة الإصدار في الفترات اللاحقة.

إجراءات الاختبار

✓ **عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الاختبار يجب على المراجع أن يراعي:**
(أ) إمكانية وجود تحريفات هامة ومؤثرة.
و(ب) الخبرة المكتسبة من المهام السابقة.
و(ج) كفاءة الإدارة فى إعداد المعلومات المالية المستقبلية.
و(د) مدى تأثر المعلومات المالية المستقبلية بالحكم الشخصي للادارة.
و(هـ) مدى كفاية موثوقية البيانات التي تم استخدامها لإعداد المعلومات المالية المستقبلية.

✓ على المراجع أن يقيم مصادر الأدلة المؤيدة لافتراضات أفضل تقديرات الإدارة والى أي حد يمكن الاعتماد عليها . ويمكن الحصول على أدلة كافية ومناسبة لتأييد تلك الافتراضات من مصادر داخلية وخارجية بما فيها تقييم الافتراضات في ظل المعلومات المالية التاريخية، وتقييم ما إذا كانت تلك الافتراضات مبنية على خطط يمكن للمنشأة تحقيقها من خلال قدراتها المتوفرة.

- ✓ على المراجع عند استخدام افتراضات نظرية الوقوف على ما إذا كان قد تم الأخذ في الاعتبار كافة الآثار الهامة لاستخدام تلك الافتراضات.
وعلى سبيل المثال إذا ما تم افتراض نمو المبيعات إلى ما يزيد على الطاقة الإنتاجية الحالية للمصنع ، فيجب أن تتضمن المعلومات المالية المستقبلية الاستثمار اللازم لزيادة الطاقة الإنتاجية للمصنع أو تكلفة البدائل الأخرى لمقابلة المبيعات المتوقعة مثل إسناد مهمة الإنتاج الإضافي لمقاول من الباطن.
- ✓ على الرغم من أنه ليس من الضروري الحصول على أدلة لتدعيم الافتراضات النظرية إلا أن على المراجع أن يحصل على درجة قناعة كافية بأن تلك الافتراضات متسقة مع الغرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية وأنه لا يوجد سبب يدعوا للاعتقاد بعدم واقعيتها.
- ✓ على المراجع أن يقتنع بأن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها وفقا لافتراضات الإدارة بشكل مناسب وذلك مثلا عن طريق اختبار دقة العمليات الحسابية مثل إعادة الحساب ومراجعة مدى الاتساق الداخلي ، بمعنى مدى توافق الإجراءات التي تنوى الإدارة اتخاذها مع بعضها وأنه لا توجد أوجه عدم اتساق في تحديد القيم المبنية على متغيرات مشتركة مثل أسعار الفائدة.
- ✓ على المراجع أن يولي اهتماما لدرجة تأثير الأمور الأكثر حساسية للتغيرات على النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية. حيث أن ذلك سيحدد إلى أي مدى يقوم المراجع بجمع الأدلة المناسبة وأيضا سيؤثر على تقييم المراجع لمدى ملاءمة وكفاية الافصاحات.
- ✓ عند قيام المراجع باختبار عنصر أو أكثر من عناصر المعلومات المالية المستقبلية مثل قائمة مالية منفردة. يكون من المهم أن يراعي اتفاق البيانات في هذا العنصر مع البيانات ذات العلاقة في القوائم المالية الأخرى.
- ✓ في حالة تضمين المعلومات المالية المستقبلية لجزء منصرم من الفترة المالية الحالية فعلى المراجع أن يراعى إلى أي مدى ينبغي تطبيق الإجراءات على المعلومات التاريخية. ويلاحظ أن تلك الإجراءات ستختلف وفقا للظروف مثل طول الفترة المنقضية من الفترة المستقبلية.
- ✓ **على المراجع أن يحصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة بخصوص الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المالية المستقبلية ومدى اكتمال افتراضات الإدارة وقبول الإدارة لمسئوليتها عن المعلومات المالية المستقبلية.**

العرض والإفصاح

- ✓ على المراجع أن يدرس عند تقييم العرض والإفصاح للمعلومات المالية المستقبلية ، بالإضافة إلى المتطلبات التي تحددها القوانين المتبعة والقواعد التنظيمية أو المعايير المهنية ما إذا كان:

(أ) عرض المعلومات المالية المستقبلية يمد القارئ بالمعلومات ولا يضلله.

و(ب) قد تم الإفصاح عن السياسات المحاسبية بشكل كاف في الإيضاحات المرفقة مع المعلومات المالية المستقبلية.

و(ج) قد تم الإفصاح بشكل كاف عن الافتراضات في الإيضاحات المرفقة مع المعلومات المالية المستقبلية. ويجب توضيح ما إذا كانت تلك الافتراضات تمثل أفضل تقديرات للإدارة أو أنها تمثل افتراضات نظرية. وعندما تكون الافتراضات متعلقة بأمور جوهرية وخاضعة لدرجة كبيرة من عدم التأكد فيجب أن يتم الإفصاح بشكل كاف عن ذلك وعن مدى حساسية النتائج.

و(د) قد تم الإفصاح عن تاريخ إعداد المعلومات المالية المستقبلية، وعلى الإدارة أن تتأكد من أن الافتراضات تعتبر ملائمة في هذا التاريخ على الرغم من أن المعلومات قد تكون قد تم تجميعها على مدى فترة زمنية.

و(هـ) قد تم إيضاح أسس اختيار نقاط معينة داخل مدى محتمل لهذا التقدير و أن هذا المدى قد تم اختياره بأسلوب غير متحيز أو مضلل وذلك عندما تكون النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية قد تم التعبير عنها في صورة مدى .

و(و) قد تم الإفصاح عن أي تغيير في السياسات المحاسبية عن تلك المتبعة في إعداد أحداث قوائم مالية تاريخية والإفصاح عن أسباب التغيير وأثره على المعلومات المالية المستقبلية.

التقرير عن إختبار معلومات مالية مستقبلية

✓ **٢٧- ينبغي أن يتضمن تقرير المراجع عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية العناصر الرئيسية التالية:**

(أ) عنوان التقرير.

و(ب) الموجه إليهم التقرير

و(ج) تحديد للمعلومات المالية المستقبلية

و(د) إشارة إلى المعيار المصرى الخاص باختبار المعلومات المالية المستقبلية.

و(هـ) عبارة تشير إلى مسئولية الإدارة عن المعلومات المالية المستقبلية بما فى ذلك مسئوليتها عن الافتراضات التي بنيت عليها هذه المعلومات.

و(و) الإشارة إلى الغرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية والأطراف التي يجب أن يقتصر توزيع المعلومات المالية المستقبلية عليها وذلك في وجود حظر على توزيع تلك المعلومات.

و(ز) تأكيدات سلبية عما إذا كانت الافتراضات توفر أساسا معقولا للمعلومات المالية المستقبلية.

و(ح) إبداء رأي عما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشكل ملائم على أساس الافتراضات المستخدمة وتم عرضها بما يتفق مع الإطار المحاسبي المستخدم لإعداد القوائم المالية.

و(ط) تحذير عن مدى إمكانية تحقيق النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية.

و(ى) تاريخ التقرير والذي يجب أن يكون تاريخ استكمال الإجراءات.

و(ك) عنوان المراجع

و(ل) توقيع المراجع

✓ يجب أن يتضمن التقرير ما يلي:

* ما إذا كان قد نما إلى علم المراجع كنتيجة لفحص الأدلة المؤيدة للافتراضات ما يدعوه للاعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر أساسا مناسبا للمعلومات المالية المستقبلية.
* إبداء رأي عما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الافتراضات المستخدمة وقد تم عرضها بما يتفق مع الإطار المحاسبي المستخدم لإعداد القوائم المالية.
* يبين ما يلى:

- ما إذا كان من المتوقع أن تكون النتائج الفعلية مختلفة عن المعلومات المالية المستقبلية، حيث أن الأحداث المتوقعة غالبا ما لا تتحقق كما هو متوقع وقد يكون الاختلاف جوهريا أيضا. وعندما يتم التعبير عن المعلومات المالية المستقبلية في صورة مدى فيجب النص على انه لا يمكن إعطاء تأكيدات بأن النتائج الفعلية ستقع داخل هذا المدى.
- في حالة التقديرات ، أن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بغرض (يذكر السبب) باستخدام مجموعة من الافتراضات والتي تتضمن افتراضات عن أحداث مستقبلية وعن تصرفات الإدارة وليس من المحتم أن تتحقق هذه الافتراضات. وعليه فنحذر القارئ بأن المعلومات المالية المستقبلية يجب ألا تستخدم في غير الغرض الموضح بها.

✓ **فيما يلي مثال لجزء من تقرير غير متحفظ عن (تنبؤ)**

"قمنا باختبار تنبؤات (يتم ذكر اسم المنشأة ، الفترة التي تغطيها التنبؤات وتوفير مرجع واضح مثل ذكر اسم كل قائمة) وفقا للمعيار المصرى الخاص باختبار المعلومات المالية المستقبلية. وهذه التنبؤات هي مسئولية الإدارة بما في ذلك الافتراضات المذكورة في الإيضاح رقم ( ) والتي تم بناء التنبؤات عليها.

بناءا على فحصنا للأدلة المؤيدة للافتراضات ، لم ينم إلى علمنا ما يدعو للاعتقاد بأن تلك الافتراضات لا توفر أساسا معقولا للتنبؤات. ومن رأينا أن التنبؤات قد تم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الافتراضات المستخدمة وقد تم عرضها بما يتفق مع (يتم إيضاح الإطار المحاسبي لإعداد القوائم المالية).

من المحتمل أن تختلف النتائج الفعلية عن التنبؤات حيث انه غالبا ما لا تتحقق الأحداث المتوقعة كما هو مفترض وقد يكون الاختلاف جوهرياً".

✓ **فيما يلي مثال لجزء من تقرير غير متحفظ على معلومات مالية مستقبلية:**

" قمنا باختبار المعلومات المالية المستقبلية (يتم ذكر اسم المنشأة ، الفترة التي تغطيها المعلومات وتوفير مرجع واضح مثل ذكر اسم كل قائمة) وفقا للمعيار المصرى الخاص باختبار المعلومات المالية المستقبلية. وهذه المعلومات المالية المستقبلية هي مسئولية الإدارة بما في ذلك الافتراضات المذكورة في الإيضاح رقم ( ) والتي تم بناء التنبؤات عليها.

وقد تم إعداد هذه المعلومات بغرض (يذكر سبب الإعداد). وحيث أن المنشأة مازالت في المراحل الأولى من بدء التشغيل فإن المعلومات قد أعدت باستخدام مجموعة من الافتراضات النظرية والتي تتضمن افتراضات عن أحداث مستقبلية وعن تصرفات الإدارة وليس من الضروري أن تتحقق تلك الافتراضات. وعليه فإن هذه المعلومات قد لا تكون مناسبة للاستخدام في أغراض أخرى بخلاف الموضحة عاليه.

وبناءا على اختبارنا للأدلة المؤيدة للافتراضات ، لم ينم إلى علمنا ما يدعو للاعتقاد بأن هذه الافتراضات لا توفر أساسا معقولا للتنبؤات ، بافتراض (أن يتم ذكر أو الإشارة إلى الافتراضات) ومن رأينا أيضا أن المعلومات قد تم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الافتراضات المستخدمة وقد تم عرضها بما يتفق مع (إيضاح الإطار المحاسبي لإعداد القوائم المالية).

وحتى في حالة تحقق الأحداث المتوقعة في ظل الافتراضات المستخدمة ، فقد تختلف النتائج الفعلية عن التقديرات حيث انه غالبا ما لا تتحقق الأحداث المتوقعة كما هو مفترض وقد يكون الاختلاف جوهرياً.

الإعتقاد	عرض المعلومات المالية المستقبلية والافصاحات الخاصة بها	واحد أو أكثر من الافتراضات	الافتراضات	تأثر عملية الاختبار
الموقف	غير سليمة	لا يوفر أساسا مناسبا للمعلومات المالية المستقبلية المعدة على أساس أفضل التقديرات	لا توفر أساسا معقولا للمعلومات المالية المستقبلية في ظل الافتراضات النظرية	بظروف تمنع تطبيق واحد أو أكثر من الإجراءات التي تعتبر لازمة في تلك الظروف
الرأي	رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية	رأيا عكسيا في تقريره على المعلومات المالية المستقبلية	رأيا عكسيا في تقريره على المعلومات المالية المستقبلية	يمتنع عن إبداء رأي في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية وأن يصف هذا القيد على نطاق الاختبار في تقريره
أو	ينسحب من المهمة حسبما هو ملائم	ينسحب من المهمة حسبما هو ملائم	ينسحب من المهمة حسبما هو ملائم	ينسحب من المهمة حسبما هو ملائم
مثال	قصور المعلومات المالية عن إعطاء الإفصاح الكافي لعواقب الافتراضات ذات الحساسية العالية			

المعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة
رقم (٤٤٠٠)
مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها
متعلقة بمعلومات مالية

معيار (٤٤٠٠) مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية

١- التمهيد:

١- الهدف من المعيار:
يهدف الى وضع معايير وتوفير إرشادات بشأن المسئوليات المهنية للمراقب عند قيامه بتنفيذ اجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية وكذلك شكل ومحتوى التقرير الذى سيقوم المراقب بإصداره فيما يتعلق بهذه المهمة .

٢- المقصود بمهمة أداء اجراءات متفق عليها:
هى المهمة التى يطلب فيها من المراقب اداء بعض الاجراءات المتعلقة ببند او أكثر فى القوائم المالية .

٢- المبادئ العامة لمهمة تنفيذ اجراءات متفق عليها:

١- متطلبات المعيار:

أ) ينبغى على المراقب الالتزام بالميثاق العام لاداب وسلوكيات مزاولة المهنة (النزاهة – الموضوعية – الكفاءة المهنية – السرية – السلوك المهنى والمعايير المهنية)

ب) ينبغى على المراقب القيام بتنفيذ اجراءات متفق عليها طبقا لهذا المعيار وشروط تحديد المهمة .

٢- الاستقلالية
الاستقلالية ليست مطلوبة الا اذا تضمنت شروط واهداف المهمة من المراقب الالتزام بالاستقلالية الواردة بالميثاق العام لاداب وسلوكيات مزاولى المهنة ، وفى هذه الحالة وفى حالة عدم الاستقلالية يجب الاشارة الى ذلك صراحة فى تقرير الحقائق المكتشفة.

٣- الهدف من مهمة تنفيذ اجراءات متفق عليها:

*الهدف هو قيام المراقب بإجراءات ذات طبيعة مشابهة لأعمال المراجعة يتفق عليها مع المنشأة وأى طرف ثالث مناسب ويقوم المراقب بإعداد تقرير عن الحقائق المكتشفة.

* لا يقوم المراقب فى ظل هذه المهمة بإصدار تأكد حيث أنه يقدم فقط تقريرا عن الحقائق المكتشفة عن القيام بالاجراءات المتفق عليها

* ويقتصر استخدام هذا التقرير على الأطراف التى اتفقت على الاجراءات التى يجب القيام بها ، وذلك اعتبارا ان الغير ليس على دراية بأسباب اداء هذه الاجراءات ومن ثم يمكن ان يتم تفسير النتائج بطريقة خاطئة.

٤- الاتفاق على شروط المهمة:

* ينبغى أن يتفق المراقب والعميل على شروط المهمة وعادة يتم تسجيل الشروط المتفقة عليها للمهمة فى خطاب الارتباط أو فى صورة أخرى مناسبة لمثل هذا التعاقد.

* وذلك لتجنب سوء الفهم حول طبيعة المهمة فيما يتعلق (بهدف ونطاق عملية المهمةومدى مسئولية المراقب وشكل التقرير الواجب اصداره

* الامور التى يجب الاتفاق عليها :

١- طبيعة المهمة
٢- الغرض المتفق عليه من المهمة
٣- تحديد المعلومات المالية التى سيطبق عليها الاجراءات المتفق عليها
٤- طبيعة وتوقيت ومدى الاجراءات المحددة الواجب تطبيقها
٥- الشكل المتوقع لتقرير الحقائق المكتشفة
٦- القيود على توزيع الحقائق المكتشفة،وفى حالة وجود تعارض قيود التوزيع مع المتطلبات القانونية فينبغى على المراقب عدم قبول المهمة.

٥- التخطيط :

* ينبغى على المراقب تخطيط العمل حتى يتم اداء المهمة بطريقة فعالة

٦- التوثيق :

* ينبغى على المراقب توثيق الامور الهامة التى توفر ادلة لدعم تقرير الحقائق المكتشفة بالاضافة الى ادلة تفيد انه قد تم اداء المهمة طبقا لهذا المعيار ولشروط المهمة.

٧- إجراءات مهمة تنفيذ اجراءات متفق عليها :

* الاجراءات التى يمكن للمراقب أدائها فى مهمة تنفيذ اجراءات متفق عليها ، وتتمثل هذه الاجراءات فيما يلى:

١- الاستفسار والتحليل
٢- اعادة الحساب
٣- المقارنات
٤- الاختبارات الاخرى للتأكد من الدقة
٥- الملاحظة والتفتيش
٦- الحصول على المصادقات

٨- إعداد التقارير:

* محتويات التقرير:

١- عنوان التقرير
٢- الموجه إليهم التقرير.
٣- تحديد المعلومات المالية او غير المالية المعينة والتى تم تطبيق الاجراءات المتفق عليها
٤- الاشارة الى ان الاجراءات المؤداه هى تلك الاجراءات المتفق عليها مع مستخدم التقرير
٥- الاشارة الى انه قد تم اداء المهمة طبقا لمعيار (٤٤٠٠)
٦- الاشارة – اذا لزم الامر- ان المراقب غير مستقل عن المنشأة
٧- تحديد الغرض الذى من اجله تم تنفيذ الاجراءات المتفق عليها
٨- قائمة بالاجراءات المحددة التى تم القيام بها
٩- وصف للحقائق المكتشفة التى توصل اليها المراقب
١٠- الاشارة الى ان الاجراءات التى تم ادائها لا تمثل عملية مراجعة ولا فحصا محدودا وبناءا عليه لا يتم اصدار تقرير تاكد.
١١- الاشارة الى ان المراقب لو كان قد قام بأداء إجراءات اضافية او عملية مراجعة او فحص محدود لكان بالامكان اتضاح امور اخرى كان من الممكن التقرير عنها.
١٢- الاشارة الى ان التقرير يقتصر على تلك الاطراف التى اتفقت على الاجراءات الواجب ادائها
١٣- الاشارة – متى كان ممكنا- الى ان التقرير يرتبط فقط بالعناصر او الحسابات او البنود او المعلومات المالية او غير المالية المحددة ولا يمتد الى القوائم المالية الخاصة بالمنشأة ككل.
١٤- تاريخ التقرير.
١٥– توقيع المراقب
١٦- عنوان المراقب

المقدمة

- ✓ علي الرغم من أن هذا المعيار موجة لمهام تتعلق بمعلومات مالية إلا إنه يمكن أن يوفر إرشادات مفيدة للمهام المتعلقة بالمعلومات غير المالية ، بشرط أن يكون لدي المراجع المعرفة الكافية عن موضوع المهمة محل البحث وأن يكون لدية مقاييس معقولة يبني عليها اكتشافاته. وقد تكون الإرشادات في معايير المراجعة المصرية مُفيدة عند تطبيق هذا المعيار.
- ✓ يمكن وصف مهمة أداء إجراءات متفق عليها/ عندما يطلب من المراجع أداء بعض الإجراءات المتعلقة ببند أو أكثر فى القوائم المالية.
على سبيل المثال/
الدائنون والمدينون وعمليات الشراء من الأطراف ذوى العلاقة والمبيعات والأرباح في قطاع من قطاعات المُنشأة
أو قائمة مالية (على سبيل المثال ميزانية) أو حتى مجموعة كاملة من القوائم المالية.

الهدف من مهمة تنفيذ إجراءات مُتفق عليها

- ✓ **الهدف من مهمة القيام بإجراءات مُتفق عليها هو قيام المراجع بإجراءات ذات طبيعة مشابهة لأعمال المراجعة يتفق عليها مع المنشأة وأي طرف ثالث مناسب و يقوم المراجع بإعداد تقرير عن الحقائق المكتشفة .**
- ✓ وحيث أن المراجع يقدم فقط تقرير عن الحقائق المكتشفة عند القيام بالإجراءات المتفق عليها لذا **لا يقوم بإصدار تأكد** ولكن بدلاً من ذلك **يقوم مستخدمو التقرير بتقييم الإجراءات والاكتشافات** التي أعدها المراجع بأنفسهم **ويقومون باستخلاص استنتاجاتهم الخاصة** من عمل المراجع .
- ✓ يقصر استخدام التقرير علي الأطراف التي اتفقت علي الإجراءات التي يجب القيام بها. حيث أن الآخرين الذين ليسوا علي دراية بأسباب القيام بتلك الإجراءات ، يمكن أن يفسروا النتائج بطريقة خاطئة.

المبادئ العامة لمهمة تنفيذ إجراءات مُتفق عليها

- ✓ **ينبغي علي المراجع الالتزام *بالميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولى المهنة*** . وتشمل المبادئ الأخلاقية التي تحكم المسئوليات المهنية للمراجع في هذا النوع من المهام الآتي:
  - (أ) النزاهة.
  - (ب) الموضوعية .
  - (ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
  - (د) السرية .
  - (هـ) السلوك المهني .
  - (و) المعايير الفنية .
- ✓ على الرغم من أن الاستقلالية ليست مطلوبة في مهمة تنفيذ إجراءات متفق عليها إلا أن الشروط والأهداف لمهمة ما يمكن أن تتطلب من المراجع الالتزام بمتطلبات الاستقلالية الواردة بالميثاق العام المصري لآداب وسلوكيات مزاولى المهنة.
- ✓ وفي حالة عدم استقلالية المراجع يجب كتابة ما يُفيد ذلك في تقرير الحقائق المُكتشفة .
- ✓ **يجب على المراجع القيام بمهمة تنفيذ إجراءات مُتفق عليها طبقاً لهذا المعيار ولشروط المهمة .**

تحديد شروط المهمة

- ✓ **ينبغي علي المراجع أن يقوم بالتأكيد مع ممثلي المنشأة، وعادة، الأطراف المُحددة الأخرى ممن سيقومون بإستلام نسخ من تقرير الحقائق المكتشفة، بأن هناك تفهم واضح متعلق بالإجراءات المتفق عليها وشروط المهمة وتشمل الأمور التي يجب الاتفاق عليها ما يلي:**

* طبيعة المهمة بما فى ذلك حقيقة أن الإجراءات التي سيتم أداؤها لا تشكل عملية مراجعة أو فحص محدود وبناء عليه فلن يتم إصدار تقرير تأكد.
* الغرض المتفق علية من المهمة .
* تحديد المعلومات المالية التي سيُطبق عليها الإجراءات المُتفق عليها .
* طبيعة وتوقيت ومدي الإجراءات المُحددة الواجب تطبيقها .
* الشكل المُتوقع لتقرير الحقائق المُكتشفة .
* القيود علي توزيع تقرير الحقائق المُكتشفة . وعندما تتعارض تلك القيود مع المُتطلبات القانونية ، إن وجدت ، فإن علي المراقب عدم قبول المهمة .

- ✓ في بعض الظروف، علي سبيل المثال ، عندما يتم الاتفاق علي الإجراءات بين الجهة الرقابية أو ممثلى الصناعة أوممثلي مهنة المحاسبة ، قد لا يستطيع المراجع مناقشة الإجراءات مع جميع الأطراف التي ستتلقي التقرير وفي مثل هذه الحالات، علي سبيل المثال ، يدرس المراجع مناقشة الإجراءات الواجب تطبيقها مع الممثلين المناسبين للأطراف ذات الصلة ويقوم بفحص المراسلات ذات الصلة من تلك الأطراف أو يرسل لهم مسودة مشروع التقرير المُزمع إصدارة.
- ✓ من مصلحة العميل و المراجع أن يُرسل المراجع خطاب ارتباط موثقاً فيه الشروط الأساسية للمهمة . ويؤكد خطاب الارتباط قبول المراجع للمهمة ويساعد علي تجنب سوء الفهم المتُعلق بأمور مثل أهداف ونطاق المهمة ومدي مسئوليات المراجع بالإضافة إلي شكل التقرير الواجب إصداره .
- ✓ يتضمن خطاب الإرتباط الأمور التالية:

* قائمة بالإجراءات المُقرر أداؤها كما هو متفق عليه بين الأطراف .
* بيان يوضح أن توزيع تقرير الحقائق المُكتشفة سيكون مقتصراً علي الأطراف المُحددة التي اتفقت علي الإجراءات الواجب أداؤها.

- ✓ وبالإضافة إلي ذلك يقوم المراجع بدراسة إرفاق نموذج مشروع التقرير الخاص بالحقائق المُكتشفة المزمع إصداره مع خطاب الارتباط . ويوضح ملحق(١) من هذا المعيار مثال لخطاب ارتباط .

التخطيط

- ✓ **ينبغي علي المراجع تخطيط العمل حتى يتم أداء المهمة بطريقة فعالة .**

التوثيق

- ✓ **ينبغي علي المراجع توثيق الأمور الهامة التي توفر أدلة لدعم تقرير الحقائق المُكتشفة بالإضافة إلي أدلة تُفيد بأنه قد تم أداء المهمة طبقاً لهذا المعيار ولشروط المهمة .**

الإجراءات والأدلة

- ✓ **يجب علي المراجع القيام بالإجراءات المُتفق عليها واستخدام الأدلة التي تم الحصول عليها كأساس لتقرير الحقائق المُكتشفة .**
- ✓ يمكن أن تشمل الإجراءات المطبقة في مهمة تنفيذ إجراءات مُتفق عليها ما يلي :
  * الاستفسار والتحليل .
  * إعادة الحساب والمُقارنات والاختبارات المكتبية الأخرى للتأكد من الدقة .
  * الملاحظة .
  * التفتيش .
  * الحصول علي المصادقات .
- ✓ و يوضح الملحق (٢) من هذا المعيار مثال على تقرير يحتوى علي قائمة توضيحية للإجراءات التي يمكن استخدامها كجزء من مهمة القيام بإجراءات متفق عليها .

إعداد التقارير

- ✓ يكون التقرير المتعلق بمهمة تنفيذ إجراءات متفق عليها بحاجة إلي وصف الغرض من المهمة والإجراءات المتفق عليها وصفاً تفصيليا ليمكن القاريء من فهم طبيعة ومدي العمل الذي تم أداؤه.
- ✓ **ينبغي أن يحتوي تقرير الحقائق المكتشفة علي ما يلي :**

(أ) عنوان التقرير.
و(ب) الموجه إليهم التقرير (عادة ما يكون العميل الذي كلف المراجع بالقيام بالإجراءات المُتفق عليها).
و(ج) تحديد المعلومات المالية أو غير المالية المعينة و التى طبقت عليها الإجراءات المُتفق عليها .
و(د) بيان يُفيد بأن الإجراءات التي تم أداؤها هي تلك المتفق عليها مع مستخدم التقرير .
و(هـ) بيان يفيد بأنة تم أداء المهمة طبقاً للمعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة الذي يسري علي مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها أو الممارسات الأخرى ذات الصلة .
و(و) إذا لزم الأمر ، بيان بأن المراجع غير مستقل عن المنشأة .
و(ز) تحديد الغرض الذي من أجله تم تنفيذ الإجراءات المتفق عليها .
و(ح) قائمة بالإجراءات المحددة التي تم القيام بها .
و(ط) وصف للحقائق المُكتشفة التي توصل لها المراجع بما فى ذلك التفاصيل الكافية للأخطاء والاستثناءات التي وجُدت .
و(ى) بيان بان الإجراءات التي تم أداؤها لا تمثل عملية مراجعة ولا فحص محدود و بناء علية لا يتم إصدار تقرير تأكد .
و(ك) بيان بأن المراجع لو كان قد قام بأداء إجراءات إضافية أو عملية مراجعة أو فحص لكان من الممكن أن تتضح أموراً أخرى كان من الممكن التقرير عنها .
و(ل) بيان بأن التقرير يقتصر علي تلك الأطراف التي اتفقت علي الإجراءات الواجب أداؤها .
و(م) بيان (متى أمكن التطبيق) بأن التقرير يرتبط فقط بالعناصر أو الحسابات أو البنود أو المعلومات المالية أو غير المالية المُحددة و أنه لا يمتد إلي القوائم المالية الخاصة بالمنشأة مأخوذة ككل .
و(ن) تاريخ التقرير .
و(س) عنوان المراجع.
و(ع) توقيع المراجع.

- ✓ يحتوي ملحق (٢) من هذا المعيار علي مثال تقرير حقائق مُكتشفة صادر فيما يتصل بمهمة لأداء إجراءات متفق عليها تتعلق بمعلومات مالية .

ملحق (١)

مثال : لخطاب ارتباط لمهمة تنفيذ إجراءات متفق عليها

يستخدم الخطاب التالي كنوع من الإرشاد لما جاء بالفقرة "٩" من هذا المعيار وليس الهدف منة أن يكون خطاباً نموذجياً . فخطاب الارتباط قد يكون بحاجة إلي التغيرات طبقاً للمتطلبات والظروف .

إلي مجلس الإدارة أو غيره من الممثلين الملائمين للعميل الذي قام بتكليف المراجع.....

نرسل هذا الخطاب تأكيدا لفهمنا لشروط المهمة وأهدافها وطبيعة الخدمات التي سنقدمها و حدودها . وستقوم بأداء مهمتنا طبقاً للمعيار المصري بمهام الخدمات ذات الصلة الذى يسرى علي مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها و سنقوم بذكر ذلك في تقريرنا .

اتفقنا علي القيام بالإجراءات التالية وعلي رفع تقارير لكم بخصوص الحقائق المكتشفة الناتجة عن عملنا .

(اذكر طبيعة وتوقيت ومدي الإجراءات الواجب أدائها متضمنا ذلك إشارة محدودة ، متي أمكن التطبيق ، إلي هوية المستندات والسجلات الواجب الإطلاع عليها والأشخاص الذين يجب الاتصال بهم والأطراف الذين ينبغي الحصول علي المصادقات منهم).

وما سنقوم به من إجراءات هي فقط لمساعدتكم في (اذكر السبب)و لا يجب استخدام تقريرنا في أي غرض آخر فهو فقط من أجل تزويدكم بالمعلومات .

إن الإجراءات التي سنقوم بها لا تشكل عملية مراجعة ولا فحص محدود طبقا لمعايير المراجعة المصرية أو للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود وبالتالي لن يتم إصدار تقرير تأكد .

إننا نتطلع إلي التعاون التام مع العاملين لديكم وأننا واثقون من أنهم سيوفرون لنا أية سجلات أو مستندات أو أية معلومات أخرى مطلوبة ذات صلة بالمهمة.

سيتم إصدار مطالبات عن أتعابنا طبقا لتقدم العمل بناء علي الوقت المستغرق من الأفراد المكلفين بالمهمة بالإضافة إلى أية مصروفات نثرية يتم تكبدها .

الرجاء التوقيع علي النسخة الملحقة بهذا الخطاب وإعادتها للإشارة علي أنها متفقة مع فهمكم لشروط المهمة بما فى ذلك الإجراءات المحددة التي اتفقنا علي أدائها .

توقيع المؤسسة

يعتمد بالنيابة عن شركة ..... بواسطة .....

(التوقيع)

.....

الاسم / الوظيفة

التاريخ

ملحق (٢)

مثال لتقرير حقائق مكتشفة ذات صلة بالدائنين

تقرير حقائق مكتشفة

إلي (أولئك المسئولون عن تعيين المراجع) .....

قمنا بأداء الإجراءات المتفق عليها معكم المذكورة أدناه المتصلة بحسابات الدائنين لشركة ..... في تاريخ ..... الموضحة في الكشوف المرافقة (غير موضح في هذا المثال) .

وقد قمنا بمهمتنا طبقا للمعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة الذى يسرى علي مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها . وقد قمنا بأداء الإجراءات فقط لمساعدتكم على تقييم صحة حسابات الدائنين وهذه الإجراءات يمكن تلخيصها فى الآتى :

١- حصلنا علي وفحصنا ميزان مراجعة الدائنون في تاريخ .....الذي أعدته شركة .....، كما قمنا بمطابقة المجموع مع الرصيد في حساب الأستاذ العام .

٢- قمنا بمطابقة القائمة المرفقة (ليست موضحة في هذا المثال)، للموردين الرئيسيين والمبالغ المستحقة في (التاريخ) بالأسماء والمبالغ في ميزان المراجعة .

٣- حصلنا علي كشوف حسابات الموردين أو طلبنا من الموردين التصديق علي الأرصدة المستحقة في (التاريخ)

٤- قمنا بمطابقة هذه الكشوف أو المصادقات مع المبالغ المشار إليها في (٢) أعلاه وقد حصلنا علي تسويات من شركة .....لتلك المبالغ التي لم تتطابق .

ومن خلال التسويات التي تم الحصول عليها فقد قمنا بحصر الفواتير وإشعارات الخصم والشيكات المعلقة التي تبلغ قيمتها أكبر من .....

وقمنا بتحديد تلك الفواتير وفحصها وإشعارات الخصم التي تم استلامها لاحقا بالإضافة إلي الشيكات التي تم دفعها لاحقا وتأكدنا أنه كان يجب إظهارها في التسويات كبنود معلقة.

وفيما يلي بيان بما تم اكتشافه:

(أ) فيما يتعلق بالبند رقم (١) وجدنا الجمع صحيحا وأن المجموع مطابقا .

(ب) فيما يتعلق بالبند رقم (٢) وجدنا تطابقاً بين المبالغ التي تمت مقارنتها .

(ج) فيما يتعلق بالبند رقم (٣) وجدنا أن هناك كشوف موردين لكل هؤلاء الموردين .

(د)وفيما يتعلق بالبند رقم (٤) وجدنا أن المبالغ مُطابقة أو بالنسبة للمبالغ التي لم تتطابق وجدنا أن شركة ..... قد أعدت التسويات وأن إشعارات الخصم والفواتير والشيكات المعلقة التي تزيد مبالغها عن ..... قد سجلت بصورة ملائمة بوصفها بنود تمت تسويتها فيما عدا الاستثناءات التالية :

(تفاصيل الاستثناءات)

وحيث أن الإجراءات الواردة أعلاه لا تمثل عملية مراجعة ولا فحص محدود تمت طبقا لمعايير المراجعة المصرية أو المعايير المصرية لمهام الفحص المحدود، لذا لن نقوم بإصدار تقرير بأي تأكد علي حسابات الدائنين فى تاريخ .....

لو كنا قد قمنا بأداء إجراءات إضافية أو بأداء عملية مراجعة أو فحص محدود للقوائم المالية طبقا لمعايير المراجعة المصرية أو المعايير المصرية لمهام الفحص المحدود ، لكان من الممكن أن تنمو أموراً أخري إلي علمنا والتي كان من الممكن أن نرفعها لكم .

أعد تقريرنا هذا فقط من أجل الغرض الموضح في الفقرة الأولي من هذا التقرير ولتوفير المعلومات لكم ، وليس معداً للاستخدام لأي غرض آخر وغير مسموح بتوزيعه علي أية أطراف أخرى. ويرتبط هذا التقرير فقط بالحسابات والبنود المحددة أعلاه ولا يمتد لأيه قوائم مالية لشركة ..... مأخوذة ككل .

مراجع الحسابات

التاريخ

العنوان

المعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة رقم (٤٤١٠)
مهام إعداد قوائم مالية

معيار (٤٤١٠) مهام اعداد قوائم مالية

١- التمهيد:

١- الهدف من المعيار:
يهدف الى وضع معايير وتوفير إرشادات حول المسئوليات المهنية للمحاسب عند قيامه بمهمة إعداد معلومات مالية ، كما يوفر ارشادات تتعلق بشكل ومحتوى التقرير الذى يصدره المحاسب فيما يتعلق بهذه المهمة .

٢- نطاق المعيار
يقتصر على مهمة اعداد المعلومات المالية الا انه يمكن تطبيقه على معلومات غير مالية بشرط ان يكون المحاسب على معرفة كافية بموضوع المهمة.

٢- المبادئ العامة لمهمة إعداد قوائم مالية:

١- متطلبات المعيار:

أ) ينبغى على المحاسب الالتزام بالميثاق العام لاداب وسلوكيات مزاولة المهنة (النزاهة – الموضوعية – الكفاءة المهنية – السرية – السلوك المهنى والمعايير المهنية)
ب) اصدار تقرير عندما يكون اسمه مرتبطا بالمعلومات المالية التى اعدها

٢- الاستقلالية
الاستقلالية ليست مطلوبة ومع ذلك فانه عندما لا يكون المحاسب مستقلا فيجب كتابة ما يفيد ذلك فى تقريره .

٣- الهدف من مهمة إعداد قوائم مالية:

*الهدف هو استخدام المحاسب للخبرة المحاسبية – والتى تختلف عن خبرة المراجعة فى جمع وتبويب وتلخيص المعلومات المالية
* لا تحتاج مهمة إعداد القوائم المالية الى اختبار التاكيدات التى تتضمنها هذه المعلومات حيث ان الاجراءات غير مصممة على نحو يمكن المحاسب من إصدار أى تأكد على المعلومات المالية
* يمكن ان تشمل مهمة الاعداد جمع وتبويب وتلخيص المعلومات المالية الاخرى.

٤- الاتفاق على شروط المهمة :

* ينبغى على المحاسب ان يضمن وجود فهم واضح فيما بينه وبين العميل فيما يتعلق بشروط المهمة
* وذلك لتجنب سوء الفهم حول طبيعة المهمة فيما يتعلق (بهدف ونطاق عملية المهمةومدى مسئولية المحاسب وشكل التقرير الواجب اصداره)
* الامور التى ينبغى تفهمها فيما يتعلق بشروط المهمة :

١- طبيعة المهمة والحقيقة بأنه لم يتم القيام بعملية مراجعة او فحص محدود ومن ثم فلن يتم إصدار تقرير تأكد.
٢- الحقيقة المتعلقة بعدم إمكانية الاعتماد على المهمة فى الكشف عن الاخطاء او التصرفات غير القانونية وغيرها من المخالفات
٣- طبيعة المعلومات المقدمة من العميل
٤- مسئولية الادارة عن دقة واكتمال المعلومات التى يتم تزويد المحاسب بها من اجل اكتمال ودقة المعلومات المالية
٥- الاسس المحاسبية التى يجب اعداد المعلومات المالية وفقا لها والافصاح عن الخروج عنها عند حدوثه وسبب ذلك
٦- الاستخدام المتوقع وتوزيع المعلومات التى تم اعدادها
٧- شكل التقرير حول المعلومات المالية المعدة والواجب تقديمه عند اقتران اسم المحاسب بها

تابع : معيار (٤٤١٠) مهام إعداد قوائم مالية

٥- التخطيط :

* ينبغى على المحاسب تخطيط العمل حتى يتم اداء المهمة بطريقة فعالة

٦- التوثيق :

١- متطلبات المعيار بشأن التوثيق:
* ينبغى على المحاسب توثيق الامور الهامة التى توفر ادلة حول اداء المهمة طبقا لهذا المعيار ولشروط المهمة.

٢- متطلبات المعيار بشأن القوائم المالية والمعلومات المالية التى تم اعدادها من قبل المحاسب:
*يجب ان تحتوى مقدمة القوائم المالية او كل صفحة من صفحاتها على الاشارة الى اى مما يلى :
أ) ان القوائم المالية " لم تتم مراجعتها "
ب) ان القوائم المالية " تم اعدادها دون مراجعة او فحص محدود "
ج) عبارة " يرجع لتقرير الاعداد"

٧- إجراءات مهمة إعداد قوائم مالية :

١- ضرورة المعرفة بنشاط وعمليات المنشأة والمبادئ المحاسبية الخاصة بالنشاط والاسس المحاسبية التى يجب عرض المعلومات المالية بناءا عليها
٢- قراءة المعلومات المعدة ودراسة مدى ملاءمتها من حيث الشكل ومدى خلوها من التحريفات الهامة ، وتتمثل التحريفات فيما يلى :
* الأخطاء في تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المستخدم.
* عدم الإفصاح عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق واكتشاف الخروج عنه .
* عدم الإفصاح عن أية أمور مهمة أخرى أصبح المُحاسب علي دراية بها .
٣- إذا أصبح المُحاسب علي دراية بأية تحريفات هامة ، ينبغي عليه أن يحاول الاتفاق على التعديلات الملائمة مع المنشأة . وإذا لم يتم عمل مثل تلك التعديلات واعتبرت المعلومات المالية مُضللة ، علي المحاسب الانسحاب من المهمة .
٤- الحصول على اقرار من الادارة بمسئوليتها عن العرض الملائم للمعلومات المالية وعن اعتماها

٨- إعداد التقارير:

* محتويات التقرير:
١- عنوان التقرير
٢- الموجه إليهم التقرير.
٣- بيان يُفيد بأنه تم أداء المهمة طبقا للمعيار (٤٤١٠)
٤- عندما يكون ملائماً بيان بأن المحاسب غير مستقل عن المنشأة
٥- تحديد المعلومات المالية مع التنويه بأنها مستنده علي معلومات قدمتها الإدارة .
٦- بيان بأن الإدارة مسئولة عن المعلومات المالية التي أعدها المُحاسب .
٧- بيان بأنه لم يتم أداء عملية مراجعة ولا فحص محدود وأنه بناء علي ذلك لن يتم إصدار تقرير تأكد علي المعلومات المالية .
٨- يتم إدراج فقرة توجه الانتباه بشأن الإفصاح عن الخروج عن إطار إعداد التقارير المالية المُطبق، عند الحاجة لذلك ،
٩- تاريخ التقرير.
١٠– توقيع المراقب
١١- عنوان المراقب

المقدمة

- ✓ أن هذا المعيار مخصص لمهمة إعداد المعلومات المالية. وعلي الرغم من ذلك فيمكن تطبيقه إذا كان ذلك عملياً علي مهام إعداد معلومات غير مالية ، بشرط أن يكون لدي المحاسب(♦) المعرفة الكافية بموضوع المهمة. أن مهام توفير مساعدة محدودة لعميل لدى إعداد قوائم مالية (على سبيل المثال، عند اختيار السياسة المحاسبية الملائمة) لا تشكل مهمة لإعداد معلومات مالية.

هدف مهمة إعداد قوائم مالية

- ✓ **يعتبر الهدف من مهمة الإعداد هو استخدام المحاسب للخبرة المحاسبية، و التى تختلف عن خبرة المراجعة، لجمع وتبويب وتلخيص المعلومات المالية**
- ✓ إن الإجراءات المستخدمة غير مصممة ولا تمكن المحاسب من إصدار أي تأكد علي المعلومات المالية. ومع ذلك فمستخدمي المعلومات المالية المعدة يحصلون علي بعض الفائدة كنتيجة لإشتراك المحاسب ، حيث يتم أداء الخدمة بالكفاءة المهنية والعناية الواجبة.

المبادئ العامة لمهمة إعداد قوائم مالية

- ✓ **ينبغي علي المحاسب الالتزام بالميثاق العام المصري لأداب وسلوكيات مزاولى المهنة.**
- ✓ وتشمل المبادئ الأخلاقية التي تحكم المسئوليات المهنية للمحاسب فى هذا النوع من المهام الآتي:
  (أ) النزاهة.
  و(ب) الموضوعية.
  و(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
  و(د) السرية.
  و(هـ) السلوك المهني.
  و(و) المعايير الفنية.
- ✓ ولا تعتبر الاستقلالية مطلب من متطلبات مهمة الإعداد، ومع ذلك فعندما لا يكون المحاسب مستقلاً يجب كتابة ما يفيد ذلك في تقرير المحاسب.
- ✓ **في جمع الأحوال عندما يكون أسم المحاسب مرتبطاً بالمعلومات المالية التي أعدها، يجب علي المحاسب إصدار تقرير.**

(♦) لأغراض هذا المعيار المصري للمراجعة وللتمييز بين عملية المراجعة والتكليف بإعداد الحسابات فإن مصطلح "المحاسب" (بدلاً من المراجع) قد استعمل خلال هذا المعيار للإشارة إلي المحاسب المهني في مجال ممارسة المهنة.

تحديد شروط المهمة

- ✓ **ينبغي علي المحاسب أن يضمن أن هناك فهم واضح بين العميل والمحاسب فيما يتعلق بشروط المهمة. وتشمل الأمور التي يجب دراستها ما يلي:**

* طبيعة المهمة متضمنة حقيقة أنه لن يتم القيام بعملية مراجعة أو فحص محدود وبناء علية لن يتم إصدار تقرير تأكد.
* حقيقة أنه لا يمكن الاعتماد علي المهمة للكشف عن الأخطاء ، أو الأفعال غير القانونية أو غيرها من المخالفات ، علي سبيل المثال ، حوادث الغش أو الاختلاس التي قد توجد.
* طبيعة المعلومات التي تُقدم من قبل العميل .
* حقيقة أن الإدارة مسئولة عن دقة واكتمال المعلومات التي يزود بها المحاسب من اجل اكتمال ودقة المعلومات المالية المعدة .
* الأسس المحاسبية التي ينبغي إعداد المعلومات المالية بناء عليها وأنه في حالة الخروج عنها سيتم الإفصاح عن ذلك.
* الاستخدام المتوقع وتوزيع المعلومات متي تم إعدادها.
* شكل التقرير الواجب تقديمه وذلك فيما يتعلق بالمعلومات المالية التي تم إعدادها، وذلك عندما يكون اسم المحاسب مصحوبا بها .

- ✓ يُساعد خطاب الارتباط في التخطيط لعملية الإعداد ، حيث أنه من مصلحة كلاً من المحاسب والمنشأة أن يُرسل المحاسب خطاب ارتباط موثقاً فيه الشروط الأساسية للتعيين . ويؤكد خطاب الارتباط قبول المحاسب للمهمة ويُساعد علي تجنب سوء الفهم المتعلق بأمور مثل أهداف المهمة ونطاقها ومدي مسئوليات المحاسب وشكل التقارير الواجب إصدارها ويوضح الملحق (١) من هذا المعيار مثال لخطاب ارتباط لمهمة إعداد القوائم المالية .

التخطيط

- ✓ **ينبغي علي المُحاسب تخطيط العمل حتي يتم انجاز المهمة بطريقة فعالة .**

التوثيق

- ✓ **ينبغي على المحاسب توثيق الأمور الهامة لتوفير أدلة بأن أداء المهمة قد تم طبقاً لهذا المعيار ولشروط المُهمة.**

الإجراءات

- ✓ **ينبغي أن يتوافر لدى المحاسب معرفة عامة بالنشاط وعمليات المنشأة وان يكون علي دراية بالمبادئ المحاسبية الخاصة بالنشاط الذي تعمل به المنشأة وبشكل ومحتوي المعلومات المالية الملائمة للظروف .**
- ✓ وعادة ما يكتسب المحاسب المعرفة بتلك الأمور من خلال خبرته مع المنشأة أو الاستفسار من العاملين بالمنشأة
- ✓ وبخلاف ما هو مذكور في هذا المعيار، لا يتطلب من المحاسب عادة الآتي:

(أ) الحصول على استفسارات من الإدارة لتقييم مصداقية المعلومات المقدمة واكتمالها.
أو(ب) تقييم الرقابة الداخلية.
أو(ج) التحقق من أية أمور.
أو(د) التحقق من أي إيضاحات.

- ✓ **في حالة معرفة المُحاسب بأن المعلومات التي تقدمها الإدارة غير صحيحة أو غير مكتملة أو غير مُرضية بصورة أو بأخرى، ينبغي عليه أن يدرس أداء الإجراءات المذكورة أعلاه وأن يطلب من الإدارة تزويده بمعلومات إضافية. وإذا رفضت الإدارة تزويده بمعلومات إضافية، ينبغي علي المحاسب الانسحاب من المهمة، وان يُخطر المنشأة بأسباب انسحابه.**
- ✓ **ينبغي علي المُحاسب قراءة المعلومات المُعدة ودراسة ما إذا كانت تبدو ملائمة في الشكل وخالية من أية تحريفات هامة واضحة. وفي هذا السياق، تشمل التحريفات ما يلي:**
  * الأخطاء في تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المستخدم.
  * عدم الإفصاح عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق واكتشاف الخروج عنه.
  * عدم الإفصاح عن أية أمور مهمة أخرى أصبح المُحاسب علي دراية بها.
- ✓ **ينبغي الإفصاح عن إطار إعداد التقارير المالية المُطبق والخروج عنه في المعلومات المالية بالرغم من عدم ضرورة تقييم آثارها .**
- ✓ **إذا أصبح المُحاسب علي دراية بأية تحريفات هامة ، ينبغي عليه أن يحاول الاتفاق على التعديلات الملائمة مع المنشأة. وإذا لم يتم عمل مثل تلك التعديلات واعتبرت المعلومات المالية مُضللة ، علي المحاسب الانسحاب من المهمة.**

مسئولية الإدارة

- ✓ **ينبغي علي المحاسب أن يحصل علي إقرار من الإدارة بمسئوليتها عن العرض الملائم للمعلومات المالية وعن اعتمادها المعلومات المالية.**
- ✓ وينبغي أن يقدم مثل هذا الإقرار من خلال إقرارات من الإدارة والتي تغطى دقة البيانات المحاسبية واكتمالها والإفصاح الكامل للمحاسب عن جميع المعلومات الهامة المرتبطة به.

إعداد تقرير عن مهمة إعداد قوائم مالية

- ✓ **ينبغي أن تحتوي التقارير المتعلقة بمهمة الإعداد ما يلي:**

(أ) عنوان التقرير.
و(ب) الموجه إليهم التقرير.
و(ج) بيان يُفيد بأنه تم أداء المهمة طبقا للمعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة والذي يسري علي مهام إعداد قوائم مالية.
و(د) عندما يكون ملائماً بيان بأن المحاسب غير مستقل عن المنشأة.
و(هـ) تحديد المعلومات المالية مع التنويه بأنها مستنده علي معلومات قدمتها الإدارة.
و(و) بيان بأن الإدارة مسئولة عن المعلومات المالية التي أعدها المُحاسب.
و(ز) بيان بأنه لم يتم أداء عملية مراجعة ولا فحص محدود وأنه بناء علي ذلك لن يتم إصدار تقرير تأكد علي المعلومات المالية.
و(ح) يتم إدراج فقرة توجه الانتباه بشأن الإفصاح عن الخروج عن إطار إعداد التقارير المالية المُطبق، عند الحاجة لذلك،
و(ط) تاريخ التقرير.
و(ى) عنوان المُحاسب.
و(ك) توقيع المُحاسب.

- ✓ **ويحتوي الملحق (٢) من هذا المعيار أمثلة تقارير إعداد قوائم مالية.**
- ✓ **ينبغي أن تحتوي المعلومات المالية التي أعدها المُحاسب علي إشارة مثل " لم تتم مراجعتها " أو " تم إعدادها دون مراجعة أو فحص محدود " أو " يرجع لتقرير الإعداد " علي كل صفحة من صفحات المعلومات المالية أو في مقدمة المجموعة الكاملة من القوائم المالية.**

ملحق (١)

مثال لخطاب ارتباط لمهمة إعداد قوائم مالية

يستخدم الخطاب التالي كنوع من الإرشاد بما يتماشي مع الاعتبارات المُوضحة في هذا المعيار وسيكون بحاجة لأن يتم تغييره طبقا لمتطلبات وظروف كل مهمة .وهذا المثال عن مهمة إعداد قوائم مالية .

إلي أعضاء مجلس الإدارة أو الممثلين الملائمين من الإدارة العليا

نرسل هذا الخطاب لتأكيد فهمنا لشروط و طبيعة المهمة وحدود الخدمات التي سنقدمها.

وقد طلبتم منا تأدية الخدمات التالية :

استنادا علي المعلومات التي ستقدمونها ، سنقوم بإعداد ميزانية شركة ..... فى ٣١ ديسمبر .....وكذا قوائم الدخل والتدفقات النقدية ذات الصلة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ علي الأساس النقدي. وذلك طبقا للمعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة التي تسري علي مهام إعداد قوائم مالية.

لن نقوم بأداء إجراءات مراجعة أو فحص محدود فيما يتعلق بتلك القوائم المالية وبالتالي لن يتم إصدار تقرير تأكد علي القوائم المالية .

ومن المتوقع أن يُقرأ تقريرنا علي القوائم المالية لشركة.....كالتالي :

(راجع الملحق (٢) من هذا المعيار) .

الإدارة مسئولة عن دقة واكتمال المعلومات المقدمة لنا وهى المسئولة أمام مستخدمي المعلومات المالية المُعدة بمعرفتنا . وتتضمن هذه المسئولية الاحتفاظ بالسجلات المحاسبية المناسبة والرقابة الداخلية واختيار السياسات المحاسبية المناسبة وتطبيقها . ولا يمكن الاعتماد علي مهمتنا لاكتشاف وجود غش أو خطأ أو أية أفعال غير قانونية وعلي الرغم من ذلك سنخطركم بمثل هذه الأمور في حالة علمنا بها.

وستعد تلك المعلومات طبقا لـ [إطار إعداد التقارير المالية المطبق] و سيتم الإفصاح عن أي خروج عن ذلك الإطار داخل القوائم المالية، وعند الضرورة يُشار إلي ذلك في تقرير الإعداد الذي نقوم به .

أننا نفهم أن الاستخدام المتوقع وتوزيع المعلومات التي قمنا بإعدادها[محدد] و يجب إخطارنا إذا حدث تغيير هام على هذا الموضوع.

إننا نتطلع إلي التعاون الكامل مع العاملين لديكم وأننا علي ثقة بأنهم سيوفرون لنا السجلات والمستندات وغيرها من المعلومات التي نطلبها فيما يتصل بمهمة الإعداد.

أن أتعابنا المتفق عليها سيتم المطالبة بها طبقاً لتقدم العمل .

يسري هذا الخطاب علي السنوات المستقبلية الإ في حالة إنهاؤه أو تعديله أو إلغاؤه.

الرجاء توقيع النسخة الملحقة بهذا الخطاب وإعادتها للدلالة علي أنها تتفق مع تفهمكم لترتيبات إعدادنا لقوائمكم المالية .

توقيع المؤسسة

اعتمدت بالنيابة عن شركة .....

التوقيع

الاسم و الوظيفة

التاريخ

ملحق (٢)

أمثلة علي تقارير مهام إعداد قوائم مالية

مثال علي تقرير عن مهمة إعداد قوائم مالية

تقرير إعداد إلي .....

بناء علي المعلومات التي قدمتها الإدارة لنا ، قمنا بإعداد ميزانية شركة..... في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ وكذا قائمتى الدخل والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ و ذلك طبقا للمعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة التي تسري علي مهام الإعداد . والإدارة مسئولة عن تلك القوائم المالية . وحيث أننا لم نقم بمراجعة أو فحص تلك القوائم المالية و لذا فنحن لا نصدر تقرير تأكد بشأنها .

المحاسب

التاريخ

العنوان

أمثلة على تقرير عن مهمة إعداد قوائم مالية مع فقرة إضافية تجذب الانتباه الى الخروج عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق

تقرير إعداد الى.....

بناء علي المعلومات التي قدمتها الإدارة لنا ، قمنا بإعداد ميزانية شركة..... في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ وكذا قائمتى الدخل والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ و ذلك طبقا للمعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة ، والتي تسري علي مهام الإعداد . والإدارة مسئولة عن تلك القوائم المالية . وحيث أننا لم نقم بمراجعة أو فحص تلك القوائم المالية ولذا فنحن لا نصدر تقرير تأكد بشأنها.

نوجه الانتباه إلى إيضاح رقم ( ) فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية حيث أن الإدارة (أذكر السبب) مما يعد خروجا عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

المحاسب

التاريخ

العنوان