



المنظومة  
ALMANDUMAH

العنوان:	تقرير مراجع الحسابات: الوسيلة التي يعبر بها عن رأيه حيال القوائم المالية
المصدر:	مجلة المال والتجارة
الناشر:	نادي التجارة
المؤلف الرئيسي:	السعدني، مصطفى حسن بسيوني
المجلد/العدد:	ع 489
محكمة:	لا
التاريخ الميلادي:	2010
الشهر:	يناير
الصفحات:	4 - 32
رقم MD:	90705
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	المعلومات المحاسبية، مراجعو الحسابات، القوائم المالية، مهنة المحاسبة ، مراجعة الحسابات، الافصاح المحاسبي، التقارير المالية، السعودية، نماذج التقارير، اعداد القوائم، معايير المحاسبة، الخدمات الاستشارية
رابط:	<a href="http://search.mandumah.com/Record/90705">http://search.mandumah.com/Record/90705</a>

للإستشهاد بهذا البحث قم بنسخ البيانات التالية حسب إسلوب الإستشهاد المطلوب:

إسلوب APA

السعدني، مصطفى حسن بسيوني. (2010). تقرير مراجع الحسابات: الوسيلة التي يعبر بها عن رأيه  
حيال القوائم المالية. مجلة المال والتجارة، ع 489، 4 - 32. مسترجع من  
<http://search.mandumah.com/Record/90705>

إسلوب MLA

السعدني، مصطفى حسن بسيوني. "تقرير مراجع الحسابات: الوسيلة التي يعبر بها عن رأيه حيال  
القوائم المالية." مجلة المال والتجارة ع 489 (2010): 4 - 32. مسترجع من  
<http://search.mandumah.com/Record/90705>

# تقرير

## مراجع الحسابات الوسيطة

### التي يعبر بها عن رأيه حيال

### القوائم المالية

الباحث

مصطفى حسن بسيوني السعدنى

عضو مجلس إدارة المنظمة الأفريقية للخبراء

عضو المنظمة العربية لخبراء المحاسبة القانونيين

E-mail: elsaadani@gmail.com

## مقدمة

يعتبر تقرير المراجع الوسيطة التي يعبر بها عن رأيه حيال القوائم المالية وفقا لشروط مهمة المراجعة التي أنجزها، ويصدر الرأي عادة عما اذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة وتتساج أعمالها وتدققاتها النقدية بناء على كفاية العرض والإفصاح للمعلومات التي تحتوي عليها تلك القوائم ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة، وأن المنشأة تلتزم بمتطلبات نظام الشركات ونظامها الأساسي فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم.

### الأمور المتعلقة بنطاق المراجعة:

- أ - تحديد الأشخاص الموجبة التقرير إليهم.
- ب- تحديد القوائم المالية التي يرتبط

### بها التقرير.

ج- تحديد الإجراءات التي تبناها

### المراجع.

د - عبارة تفيد أنه تم الحصول على معلومات وإيضاحات كافية.

### الأمور المتعلقة برأي المراجع:

أ - الصورة التي تعطيها القوائم المالية

بناء على كفاية العرض

والإفصاح للمعلومات التي تحتوي

عليها القوائم المالية ووفقا

لمعايير المحاسبة المتعارف

عليها الملائمة لظروف المنشأة.

ب- الالتزام بأحكام نظام الشركات

ونظام المنشأة فيما يتعلق باعداد

وعرض القوائم المالية.

وقد يكون من المفيد عند دراسة

التقارير أن نفرق بين الطرف مصدر

التأكيدات والطرف الآخر الذي يتولى

عملية إبداء الرأي فيها فإدارة المنشأة

تكون عادة مصدر التأكيدات (مثل:

القوائم المالية أعدت وفقا لمعايير المحاسبية المتعارف عليها)، بينما يمثل المحاسب القانوني (المراجع الخارجي) الطرف الآخر الذي يقوم بجمع الأدلة التي تساند هذه التأكيدات وتقييم أساليب قياسها وإرسالها وبالتالي إبداء الرأي فيها.

ويعتبر استقلال المراجع عن الأشخاص المسنولين عن إعداد القوائم المالية أحد المفاهيم الأساسية للمراجعة في جميع الدول. ويدرك نظام الشركات السعودي هذه الحقيقة إذ نصت المادة (١٢٣) علي أن يعد مجلس الإدارة في نهاية كل سنة مالية جردا لقيمة أصول الشركة وخصومها في التاريخ المذكور كما يعد ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر وتقريراً عن نشاط الشركة ومركزها المالي عن السنة المالية المنقضية ويضمن هذا التقرير الطريقة المقترحة

لتوزيع الأرباح الصافية ويضع المجلس هذه الوثائق تحت تصرف مراقب الحسابات.

ومن المهم التفرقة بين تكوين الرأب في القوائم المالية وبين الخدمات الأخرى التي يقوم بها المراجع حيث أنه طبقاً لنظام الشركات يجب على المراجع التحقق من التمشي مع عدة اشتراطات لمواده التي ليس لها علاقة مباشرة بالقوائم المالية. فعلى سبيل المثال أضافت المادة (١٣٨) على المراجع مسنولية قانونية لإعداد وتصديق شهادة أصل الدين الذي تم سداده بإصدار أسهم جديدة. وطبقاً للمدة (١٤٢) تمتد مسنولية المراجع لتغطي عملية تخفيض رأس مال الشركة بتوضيح ذلك في تقريره مبيناً الأسباب التي دعت إلى التخفيض والتزامات الشركة وتأثير هذا التخفيض على هذه الالتزامات. وبالرغم من أن مثل هذه الخدمات يقوم بتقديمها المراجع إلا أنه يجب تمييزها عن عملية مراجعة القوائم المالية التي تم ربط معايير المراجعة بها.

ويقوم المحاسب القانوني بإصدار عدداً من التقارير على المعلومات المالية التي تقدمها المنشأة وهي:

**أولاً :** تقرير مراجعة أو تدقيق القوائم المالية.

**ثانياً :** التقارير الخاصة.

**ثالثاً :** تقارير فحص التأكيدات.

**رابعاً :** تقرير فحص التقارير المالية الأولية.

**خامساً :** تقارير إعداد وفحص التنبؤات والتقديرات.

وتجدر الإشارة إلى أن تقرير المراجع يتفاوت من مجرد تقرير مختصر يتعرض لنطاق المهمة وما تم التوصل إليه من نتائج، إلى تقرير شامل يحتوي العمل الذي تم وبغض النظر عن حجم التقرير يجب أن يشمل ما

يلي :

أ - فقرة تبين الجهة الموجهة إليها التقرير والتي يتعين أن تكون الجهة المكلفة بإعداد المهمة .

ب- نطاق العمل الذي قام به .

ج- المعايير المهنية التي تم على أساسها القيام بالمهمة ، إن وجدت.

د - النتائج المترتبة التي توصل إليها والأسباب المؤيدة لهذه النتائج وما يدعها من بيانات ومعلومات وتحليلات والتي تعتبر مصدراً لهذه النتائج .

ونناقش فيما يلي كل من التقارير المذكورة أعلاه في ضوء معايير المراجعة المتعارف عليها .

### تقرير مراجعة القوائم المالية

#### الفصل الأول

#### تقرير مراجعة القوائم المالية

##### (تقرير الرأي المطلق)

يتركز معظم نشاط المحاسب القانوني في مهام مراجعة القوائم المالية. وقد أوردت معايير المراجعة بالملكة العربية السعودية ضمن معيار التقارير نماذج توضيحية لتقرير لمحاسب القانوني أولها النموذج التالي لتقرير الرأي المطلق:

##### نموذج رقم (١)

من ..... المحاسب القانوني

الي مساهمي شركة.....

الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

نطاق المراجعة : لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة.....

كما هي علي في .....

وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المبقاة

وقائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية

في ذلك التاريخ ؛ والإيضاحات من

رقم.....) الي رقم (.....) المعتبرة

جزءاً من هذه القوائم المعدة من قبل

الشركة وفقاً لنص المادة (١٢٣) من نظام الشركات والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها. وكانت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ؛ واشتملت علي فحص السجلات المحاسبية والإجراءات الأخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكننا من إبداء الرأي علي القوائم المالية.

رأي مطلق : وفي رأينا أن القوائم المالية المذكورة أعلاه ككل :

(١) تظهر بعدل المركز المالي

لشركة.....

كما هو في .....

ونطاق أعمالها وتدفعاتها النقدية

لسنة المنتهية في ذلك التاريخ ،

في ضوء العرض والأفصاح

للمعلومات التي تحتوي عليها

القوائم المالية ووفقاً لمعايير

المحاسبة المتعارف عليها

الملائمة لظروف الشركة .

(٢) تتفق متطلبات نظام الشركات

والنظام الأساسي للشركة فيما

يتعلق بإعداد وعرض القوائم

المالية .

التاريخ : .....

التوقيع : .....

المرخص له برقم : .....

وواضح أن نموذج التقرير المطلق

أعلاه قد احتوي علي متطلبات معيار

التقارير كالاتي :

- يجب علي المراجع أن ينص في تقريره علي من يوجه إليه التقرير .

- يحتوي التقرير علي فقرتين :

١- فقرة (نطاق المراجعة).

٢- فقرة (التعبير عن الرأي).

١- فقرة (نطاق المراجعة) :

نصت الفقرة ٣٥٤٠ من معيار

التقارير علي أنه يجب علي المراجع أن

يشير إلي نطاق المراجعة في فقرة

مستقلة يتم تمييزها باسم فقرة نطاق

المراجعة ، ويجب أن تشتمل فقرة نطاق المراجعة علي ما يلي :

أ - القوائم المالية المشمولة بتقرير المراجع .

ب- مسنولية إدارة المنشأة عن إعداد القوائم المالية .

ج- موقف إدارة المنشأة من تمكينه من الحصول علي البيانات والإيضاحات التي طلبها .

د - معايير المراجعة التي تمت المراجعة وفقا لها .

هـ - ما إذا كان قد تمكن من تطبيق إجراءات المراجعة التي اعتبرها ضرورية .

و - ما إذا كان قد وصل إلي درجة قناعة معقولة تمكنه من إبداء الرأي في القوائم المالية .

## ٢- فقرة (التعبير عن الرأي):

ونصت الفقرة ٣٥٤١ علي أنه يجب علي المراجع أن يعبر صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل :

أ - تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة كما هو عليه في نهاية الفترة المحاسبية ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام الأموال خلال تلك الفترة ، بناء علي كفاية العرض والإفصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملزمة لظروف المنشأة .

ب- تلتزم بمتطلبات ونظام الشركات والنظام الأساسي للمنشأة فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية .

وإذا لم يكن لدي المراجع تحفظات ذات تأثير هام علي هذه الأمور ، فيجب أن يعطي رأيا مطلقا في فقرة مستقلة يتم تمييزها باسم فقرة "الرأي المطلق" .

وفيما يلي صيغة التقرير المطلق (المختصر) الذي ورد ضمن بيان معيار

المراجعة الأمريكي (sas ٨) وذلك لغرض مقارنته مع الصيغة التي وردت ضمن نماذج معيار التقارير .

## تقرير المراجع الخارجي

الي مساهمي شركة .....

### فقرة المقدمة :

لقد قمنا بمراجعة قائمة المركز المالي لشركة ..... المرفقة كما هي في ..... وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة وقائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ . وتقع مسنولية هذه القوائم علي إدارة الشركة وتقتصر مسنوليتنا علي إبداء الرأي فيها استنادا علي مراجعتنا .

### فقرة النطاق :

وقد كانت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها وتطلب تلك المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول علي تأكيد معقول علي خلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية . وتتضمن المراجعة الفحص علي أساس العينات الاختبارية للأدلة والقرائن التي تعضد التقييم والإفصاح في القوائم المالية . وتشتمل المراجعة أيضا علي تقييم المعايير المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي قامت بها الإدارة بالإضافة الي التقييم العام لعرض القوائم المالية . وفي اعتقادنا أن مراجعتنا توفر أساسا معقولا لرأينا .

### فقرة الرأي :

وفي رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه تظهر بعدل ، في جميع الأمور الجوهرية ، المركز المالي لشركة ..... في ..... ونتائج العمليات والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها .

التوقيع : .....

التاريخ : .....

وقد اشتمل نموذج التقرير علي التفاصيل الأساسية الآتية التي يطلبها

بيان المعيار الأمريكي : (sas ٨) ١- يجب إضافة عبارة تدل علي استقلالية المراجع في العنوان .

٢- يوجه التقرير لمجلس إدارة الشركة و/أو مساهمها وليس لإدارتها .

٣- يتكون التقرير من ثلاث فقرات هي :

### (أ) فقرة المقدمة :

١- لقد قمنا بمراجعة .

٢- تحديد القوائم المالية للعميل التي تمت مراجعتها .

٣- تقع مسنولية القوائم المالية علي إدارة الشركة .

٤- مسنولية المراجع إبداء الرأي .

### (ب) فقرة النطاق :

١- تمت المراجعة علي أساس معايير المراجعة المتعارف عليها .

٢- تتطلب معايير المراجعة المتعارف عليها تخطيط وأداء المراجعة لتوفير تأكيد معقول لخلو القوائم المالية من الأخطاء الجوهرية .

٣- تتضمن المراجعة :

- الفحص علي أساس عينات اختبارية للأدلة والقرائن التي تعضد القيم والأفصاح .

- تقييم المعايير المحاسبية .

- تقييم التقديرات الجوهرية .

- تقييم العرض العام .

٤- توفر المراجعة أساسا معقولا للرأي .

### (ج) فقرة الرأي :

١- في رأينا .

٢- القوائم المالية تظهر بعدل وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها .

تفسر عبارة ككل المستخدمة في فقرة الرأي أن جميع القوائم المالية كما تم تحديدها في فقرة النطاق ترتبط بالقوائم المالية ككل بدلا من مفردات البنود التي تتضمنها . وتفسر عبارة (تظهر بعدل) المستخدمة في فقرة إبداء الرأي من خلال إطار المعايير المحاسبية المتعارف عليها . بمعنى أن القوائم المالية التي

تعد علي أساس المعايير المحاسبية المتعارف عليها يكون عرضها عادلا . غير أنه في بعض الحالات غير العادية قد ينتج عن استخدام أحد المعايير المحاسبية المتعارف عليها قوائم مالية مضللة ؛ لذلك قد تلجأ المنشأة الي استخدام ذلك المعيار المحاسبي.

## الفصل الثاني

### مراجعة القوائم المالية ( حالات تستدعي الانحراف

#### عن التقرير المطلق )

أ - حالات تستدعي إيضاحات إضافية تلحق بالتقرير المطلق (لضت الانتباه)؛

في العادة لا تحدد الجهات المنظمة لمهنة المراجعة الظروف الضرورية لإعطاء رأي مطلق بل تلجأ عادة الي تحديد الظروف والملابسات التي قد تستوجب عدم إعطاء رأي مطلق. ويمكن تقسيم هذه الظروف والملابسات الي تلك التي تتطلب إيضاحات إضافية تلحق بالتقارير المطلق وتلك التي ينتج عنها تقرير غير مطلق.

أ - حالات تستدعي إيضاحات إضافية تلحق بالتقرير المطلق (لضت الانتباه)؛

تتطلب هذه الحالات إضافة فقرة لفت انتباه تلي فقرة الرأي تبدأ بعبارة " نود لفت الانتباه (أو نود الإشارة الي .....)" تشمل هذه الحالات ما يلي :

- 1- ظروف غير طبيعية تستوجب الانحراف عن المعايير المحاسبية المتعارف عليها.
- 2- الشك المتعلق في مقدرة المنشأة علي الاستمرارية.
- 3- عدم الثبات في تطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها.
- 4- بعض الظروف المعينة التي تؤثر علي القوائم المالية المقارنة.

5- المعلومات المساندة التي تطلبها جهات تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.

6- المعلومات الاخرى المضمنة في مستند يحتوي علي قوائم مالية مراجعة.

7- التركيز علي موضوع محدد.

ب- حالات تستدعي اصدار تقرير غير مطلق (تقرير متحفظ) ؛ وهذا ما سيتم التطرق اليه في الفصل الثالث :

1- القصور في أمور محاسبية.

2- القصور في نطاق المراجعة.

3- الشك غير المتعلق باستمرار المنشأة.

4- انعدام الاستقلالية.

5- عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات او النظام الأساسي للمنشأة فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية.

6- أشكال أخرى لعلاقة المحاسب القانوني بالقوائم المالية التاريخية. والفقرات التالية تناقش أثر كل حالة من الحالات أعلاه علي تقرير المراجع :

1- الظروف غير الطبيعية التي تستدعي الانحراف عن المعايير المحاسبية المتعارف عليها ؛

قد يؤدي تطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها في بعض الحالات الي أن تصبح القوائم المالية مضللة ؛ لذلك قد تضطر إدارة المنشأة الي استخدام معايير بديلة حتى لا تكون القوائم المالية مضللة. وعلي المراجع أن يصل الي قناعة ذاتية بأن تلك المعايير البديلة ملائمة لظروف المنشأة وعليه التأكد من كفاية الإفصاح عن ذلك لانحراف وسببه. وعندما يقتنع المراجع بكفاية ذلك الإفصاح؛ وعليه أن يشير الي الانحراف في فقرة مستقلة تسمى فقرة لفت الانتباه تتبع فقرة الرأي. وقد أوردت الفقرة 3542 من معيار التقرير أنه عندما يريد

المراجع لفت انتباه مستخدم القوائم المالية إلي أمر هام يتعلق بالقوائم المالية إلا أنه لا يؤثر علي رأي المراجع فإن علي بيان ذلك في فقرة مستقلة بعد فقرة الرأي. ويجب أن تكون تلك الفقرة محددة وواضحة وأن تبدأ بعبارة " (أود) أو (نود) لفت الانتباه الي ..... " ثم يبين الأمر والعناصر ذات العلاقة في القوائم المالية. ويجب التنبيه الي عدم جواز اعتبار هذه الفقرة بديلا لفقرة التحفظ إن وجدت.

لضت الانتباه ؛ نود الإشارة الي أن السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة العقود الإنشائية طويلة المدى والظاهرة في الإيضاح رقم (.....) لا تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها، ورغم هذا قبلنا تطبيقها للأسباب المذكورة في الإيضاح رقم (.....).

2- الشك المتعلق باستمرارية المنشأة ؛

إحدى الحالات الخاصة لعدم التأكد تتعلق بوجود شك في مقدرة المنشأة علي الاستمرارية. وقد حددت معايير المراجعة في الفقرات 3558 و 3559 ما يجب علي المراجع عمله حيال حالة الشك المتعلقة باستمرارية المنشأة كما يلي :

– يتطلب الشك في قدرة المنشأة علي الاستمرار من المراجع فحص وتحليل جميع الأدلة والقرائن المتاحة والمتعلقة بهذا الأمر. وقد يصل المراجع بعد هذا التحليل إلي إحدى النتائج التالية :

- 1- أن هناك أدلة وقرائن كافية لإزالة ما اعتراه من شك حول استمرارية المنشأة. وفي هذه الحالة لا ينبغي للمراجع أن يعدل عن تقريره.
- 2- علي الرغم من أن حالة الشك حول استمرارية المنشأة لا تزال قائمة فإن احتمال استمرارها قائم بدرجة معقولة. وأن هناك إيضاحا مناسباً للظروف المتعلقة بحالة الشك في

القوائم المالية . فلا ينبغي للمراجع أن يعدل تقريره. إلا أنه يجب أن يلفت انتباه القارئ إلى المعلومات ذات العلاقة في فقرة "لفت الانتباه".

٣- إنه على الرغم من أن حالة الشك حول استمرارية المنشأة لا تزال قائمة فإن احتمال استمرارها قائم بدرجة معقولة إلا أن الإدارة رفضت إيضاح جميع الظروف ذات العلاقة. وفي هذه الحالة يجب على المراجع أن يعدل تقريره بسبب عدم كفاية الإفصاح ويتضمن التعديل في تقرير المراجع ما يلي :

أ - إضافة فقرة للتحفظ يبين فيها المراجع الظروف التي جعلته يشك في استمرارية المنشأة ويظهر المعلومات التي رفضت الإدارة إيضاحها.

ب- إصدار رأي متحفظ أو رأي معارض حسب ما يراه مناسباً بسبب عدم كفاية الإفصاح عن المعلومات المشار إليها في فقرة التحفظ.

٤- أن هناك حالة شك عظيم تحيط بقدرة المنشأة على الاستمرار. وفي هذه الحالة يجب على المراجع أن يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية ككل.

عندما يقرر المراجع الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية ككل بسبب حالة الشك المتعلقة باستمرارية المنشأة يجب عليه صياغة فقرة التحفظ بحيث :

١- تحتوي على وصف مفصل لكل الأسباب الجوهرية لحالة الشك في استمرارية المنشأة.

٢- تشير بوضوح إلى كيفية وإلى أي مدى يمكن للقوائم المالية أن تتأثر بالتعديلات الممكنة.

عندما تكون حالة شك عظيم حول استمرارية المنشأة فإن المراجع لا يستطيع أن يقرر ما إذا كانت القوائم

المالية يجب أن تعدل وإلى أي مدى. وطبقاً لذلك فإنه يتعين على المراجع أن يصوغ عبارات فقرة الرأي من تقريره بما يفيد بأن امتناعه عن إبداء رأي في القوائم المالية ككل يعود إلى عجزه عن الوصول إلى درجة معقولة من القناعة تمكنه من إصدار رأي في القوائم المالية بسبب التأثير المحتمل الملحوظ للأمور المذكورة في فقرة التحفظ.

٣- عدم الثبات في استخدام المعايير المحاسبية المتعارف عليها :

عندما تغير الإدارة سياسة محاسبية فإن معايير المحاسبة المتعارف عليها تقتضي أن تطبق السياسة الجديدة بأثر رجعي بحيث تعدل القوائم المالية للسنوات السابقة.

وبين ذلك التعديل في إيضاحات القوائم المالية. ولا يلزم المراجع تعديل تقريره نتيجة لتغيير السياسة المحاسبية إذا التزمت الإدارة بالمعالجة المحاسبية للتغيير والإيضاحات التي تتطلبها معايير المحاسبة المتعارف عليها.

وقد يصعب على الإدارة في بعض الأحيان إعادة عرض القوائم المالية لسنوات سابقة لعدم وجود البيانات اللازمة لذلك ، وفي هذه الحالة تتطلب معايير المحاسبة المتعارف عليها تعديل

الرصيد الافتتاحي لحساب "الأرباح المبقاة" للسنة المالية موضوع المراجعة أو للسنة التي تعرض قوائمها المالية لأغراض المقارنة ، إذا كان ذلك مناسباً ، بقيمة التأثير المتجمع للتغيير

في السياسة المحاسبية على السنوات السابقة ، والغرض من ذلك فصل تأثير تغيير السياسة الخاصة بسنوات سابقة عن السنة الحالية. كما أن معايير المحاسبة المتعارف عليها تقتضي الإفصاح عن بعض المعلومات المتعلقة

بهذا التغيير. وإذا ظهر للمراجع صعوبة تحديد تأثير التغيير في السياسة

المحاسبية على كل سنة من السنوات السابقة فلا يلزم بتعديل تقريره إذا التزمت الإدارة بمتطلبات معايير المحاسبة المتعارف عليها. وإنما يتعين على المراجع لفت انتباه مستخدم القوائم المالية في تقريره إلى أنه لا يمكن مقارنة القوائم المالية للسنة موضوع المراجعة مع القوائم المالية للسنوات السابقة نظراً لعدم قدرة الإدارة على إعادة عرض القوائم المالية للسنوات السابقة من أجل أننعكس تأثير السياسة المحاسبية الجديدة. ويتم لفت انتباه مستخدم القوائم المالية إلى هذا الأمر في فقرة مستقلة في تقرير المراجع يطلق عليها فقرة "لفت الانتباه". ويجب ملاحظة أن هذا لا يعتبر تحفظاً في رأي المراجع.

٤- بعض الظروف المعينة التي تؤثر على القوائم المالية المقارنته : نصت الدراسة التحليلية المرفقة بمعايير المراجعة (الفقرة ١٢٢) أن من بعض الجوانب التي لم تتطرق لها معايير المراجعة ما يلي :

- واجبات المحاسب القانوني إذا اكتشف أن تقريره الصادر عن الحسابات الختامية للمنشأة كان خاطئاً نتيجة لوجود أخطاء محاسبية في الحسابات الختامية تبينت للمراجع بعد إصدار تقريره.

- مسئولية المحاسب القانوني عن الحسابات الختامية لسنوات المقارنة.

- مسئولية وإجراءات المحاسب القانوني إذا طلب منه إعادة إصدار تقريره.

وقد أوجبت الفقرة ٣٥٦٣ من معيار التقارير أن لا يذكر المراجع في تقريره ما يفيد باستخدامه لعمل مراجع آخر ، وإذا كانت المراجعة مشتركة فيجب على المراجعين جميعاً توقيع تقرير المراجعة.

وقد نصت المعايير الأمريكية على أنه عند إصدار قوائم مالية مقارنة (لسنتين

أو أكثر) يجب علي المراجع أن يصدر تقريراً يتعلق بالقوائم المالية لجميع السنوات المعروضة وذلك بإصدار تقرير شامل يحمل تاريخ آخر يوم للعمل الميداني لآخر مهمة مراجعة قام بها أو يتناول جميع السنوات المعروضة. وهناك حالات تستدعي إصدار تقرير مطلق مع بعض الإيضاحات كالاتي:

١- قد يختلف رأي المراجع الخاص بالقوائم المالية لسنة سابقة عن الرأي السابق. ففي جميع الحالات التي يختلف فيها الرأي في التقرير للسنة الحالية عن الرأي السابق يجب علي المراجع الكشف عن جميع الأسباب الجوهرية التي أدت الي اختلاف رأيه وذلك في فقرة مستقلة يوضح فيها الاتي :

أ- تاريخ التقرير السابق.  
ب- الرأي الذي تم إصداره في التقرير السابق.

ج- الظروف التي أدت الي إصدار رأي يختلف عن الرأي السابق.

د - أن هناك اختلاف بين الرأي للسنة الحالية والرأي السابق.

٢- عندما تكون القوائم المالية للسنوات السابقة قد تمت مراجعتها من قبل المراجع السابق يجب اتخاذ قرار يتعلق بإعادة إصدار تقرير المراجع الحالي الآتي في فقرته الأولى:

أ - ما يفيد بأن القوائم المالية للسنوات السابقة تمت مراجعتها بواسطة مراجعين آخرين.

ب- تاريخ تقرير المراجع السابق.

ج- نوع التقرير الذي أصدره المراجع السابق.

د - الأسباب الجوهرية التي جعلت المراجع السابق يصدر رأياً غير مطلق.

أما في حالة إصدار تقرير المراجع السابق يجب أن يطلع المراجع السابق علي القوائم المالية الحالية ويقارنها

بقوائم السنة السابقة ، كما يجب عليه أن يحصل من المراجع الحالي علي خطاب إفصاح عام يوضح ما إذا كانت هناك أحداث جوهرية تؤثر علي القوائم المالية للسنوات السابقة. وبغض النظر عن ما إذا كان تقرير المراجع السابق قد أعيد إصدار أم لا؛ يجب أن تختص فقرة الرأي في تقرير المراجع الحالي بالسنة الحالية فقط.

٥- المعلومات المساندة التي تطلبها جهات تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة :

في حالة الحذف أو الأخطاء أو عند عدم مقدرة المراجع علي دراسة وتحليل المعلومات المقدمة قد يضطر المراجع الي إضافة فقرة توضيحية في التقرير.

٦- المعلومات الاخرى المضمنة في مستند يحتوي علي قوائم مالية مراجعة :

تنص المادة (١٢٣) من نظام الشركات علي أنه ((يعد مجلس الإدارة في نهاية كل سنة مالية جرداً لقيمة أصول الشركة وخصومها في التاريخ المذكور ، كما يعد ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر وتقريراً عن نشاط الشركة ومركزها المالي عن السنة المالية المنقضية ويضمن هذا التقرير الطريقة المقترحة لتوزيع الأرباح الصافية. ويضع المجلس هذه الوثائق تحت تصرف مراقب الحسابات قبل الموعد المحدد لاتعداد الجمعية العامة بخمسة وخمسين يوماً علي الأقل.))

وقد يتبين لمراجع الحسابات عند اطلاعه علي تقرير مجلس الإدارة ، أو أي معلومات تعد بغرض نشرها في الوثيقة التي تحتوي علي القوائم المالية وتقرير المراجع علي القوائم المالية للمنشأة (الوثيقة) ، احتواء الوثيقة علي معلومات لا تتفق مع المعلومات الواردة بالقوائم المالية. ويبين ما يلي الاعتبارات والإجراءات التي يلزم علي

المراجع أخذها في الاعتبار في هذه الأحوال :

١- لا تمتد مسنولية المراجع عن المعلومات الواردة في الوثيقة إلي ما هو أبعد من المعلومات الواردة في القوائم المالية المرفقة بتقرير المراجع ، ولا يلزم المراجع القيام بأية إجراءات لتعزيز المعلومات الواردة التي تحتوي عليها الوثيقة ، إلا أنه يجب علي المراجع قراءة المعلومات الواردة في الوثيقة وأن يأخذ في اعتباره ما إذا كانت هذه المعلومات ، أو طريقة عرضها ، لا تتفق بدرجة مهمة مع عرض المعلومات في القوائم المالية والإفصاح عنها. فإذا قرر المراجع أن هناك معلومات مهمة وردت في الوثيقة ولا تتفق مع المعلومات المبينة في القوائم المالية ، فيجب عليه تحديد ما إذا كانت القوائم المالية أو تقريره أو كلاهما يحتاج إلي تعديل. فإذا قرر أنها ليست في حاجة إلي تعديل فيجب عليه أن يطلب من العميل تعديل المعلومات الواردة في الوثيقة. فإذا لم يتم تعديل المعلومات الواردة في الوثيقة لاستبعاد التعارض المهم ، فيجب عليه أن ينظر في اتخاذ إجراءات أخرى مثل تعديل تقريره بحيث يشمل فقرة توضيحية تصف التعارض المهم ، أو عدم التصريح باستخدام تقريره في الوثيقة ، أو الانسحاب من العملية ويتوقف الإجراء الذي يتخذه المراجع علي الظروف المحددة للموضوع ومدى أهمية التعارض في المعلومات الواردة في الوثيقة.

٢- إذا نمي علم المراجع ، خلال قراءته للمعلومات الأخرى الموضحة أعلاه ، معلومات يعتقد أن بها تحريف جوهري لحقائق ، إلا أنها لا تمثل



عدم اتفاق مهم مع المعلومات الواردة في القوائم المالية ، فيجب علي المراجع أن يناقش الموضوع مع العميل. وأن يأخذ في الاعتبار عند مناقشة الموضوع ، أنه قد لا يكون لدي المراجع الخبرة اللازمة لتقدير مدي صحة المعلومات ، لاحتمال عدم وجود معايير تمكن المراجع من تقدير كافية وملاءمة عرض المعلومات ، ووجود اختلاف مبرر في الحكم أو الرأي في هذه المعلومات. فيجب علي المراجع أن يقترح علي العميل استشارة طرف آخر قد تكون نصابه مفيدة للعميل.

٣- إذا قرر المراجع ، بعد مناقشة الموضوع وفق ما ورد في (٢) أعلاه ، وجود بيان غير صحيح مهم يتضمن حقائق معينة ، فيتوقف الإجراء الذي يتخذه المراجع علي حكمه الشخصي في ضوء الظروف المعينة للموضوع . ويجب عليه أن ينظر في اتخاذ خطوات مثل إخطار العميل كتابة بإرادته في المعلومات وأخذ رأي المستشار القانوني في اتخاذ إجراءات ملائمة أخرى في ضوء الظروف.

#### ٧- التركيز علي موضوع محدد :

قد يرغب المراجع في التركيز علي مسألة معينة غير أنه يريد إصدار رأي مطلق ، مثال ذلك عندما تكون المنشأة جزءاً من منشأة أكبر أو عند وجود عمليات جوهرية مع أطراف ذوى علاقة أو يرغب المراجع لفت الانتباه الي حدث لاحق هام . مثل هذه المعلومات تضمن في فقرة توضيحية تتبع فقرة الرأي تسمى فقرة لفت الانتباه ، ومثال ذلك ما يلي :

**لفت الانتباه :** نود الإشارة إلي أن تقرير مجلس الإدارة أوضح أن أرباح هذا العام ازدادت بنسبه ١٨٠% عن

العام السابق وأن ذلك يعود إلي أرباح القطاع الصناعي. وكما هو مبين في الإيضاح رقم (.....) فإن فترة المقارنة تمثل خمسة أشهر فقط، وقد ظهر صافي دخل القطاع الصناعي في الإيضاح (.....) مبلغ ٢٠٠ مليون ريالاً للسنة المنتهية بتاريخ ..... بالمقارنة بمبلغ ١٠٠ مليون ريالاً للخمسة أشهر المنتهية بتاريخ ..... .

#### الفصل الثالث

**مراجعة القوائم المالية ( حالات تستدعي الانحراف عن التقرير المطلق )**

ب- حالات تستدعي اصدار تقرير غير مطلق (تقرير متحفظ) :

٨- الانحراف عن المعايير المحاسبية المتعارف عليها (القصور في أمور محاسبية) :

يستوجب الانحراف عن المعايير المحاسبية المتعارف عليها إصدار تقرير متحفظ أو معارض. ويعتمد نوع التقرير علي الأهمية النسبية لعملية الانحراف عن المعايير المحاسبية المتعارف عليها. فكلما كانت الأهمية النسبية للانحراف عالية كلما زاد احتمال إصدار تقرير معارض. أما إذا كان الانحراف عن المعايير المحاسبية المتعارف عليها متعلقاً بعدم الإفصاح الكافي لمعلومات محددة يتم إيراد المعلومات المطلوبة — إذا توافرت — في فقرة توضيحية تسبق فقرة الرأي المتحفظ أو المعارض. أما في حالة عدم توفر المعلومات المطلوبة يجب أن تبين الفقرة التوضيحية ذلك.

وفيما يلي نموذج لصيغة التعديلات في التقرير المطلق في حالة الرأي المتحفظ والرأي المعارض.

**رأي متحفظ :**

**فقرة التحفظ :**

لقد اقترضت الشركة بتاريخ ..... مبلغ ..... ريالاً لتمويل توسعة

المصنع. وتقتضي تلك الاتفاقية أن تحتفظ الشركة برأس مال عامل لا يقل عن ..... ريال وان لا توزع أرباح نقدية الا في حدود معينة. وقد بلغت الارباح المبقاة القابلة للتوزيع بتاريخ ..... مبلغ ..... ريالاً ، إلا أن ذلك لم يظهر في ايضاحات القوائم المالية مما يجعلها لا تتفق مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها فيما يتعلق بذلك الأمر.

**فقرة الرأي المتحفظ :**

(وفي رأينا فيما عدا ايضاح المعلومات المشار إليه في فقرة التحفظ أعلاه فان القوائم المالية ككل :

١- تظهر بعدل المركز المالي لشركة ..... كما هو عليه في ..... ونتائج أعمالها للسنة المنتهية في ذلك التاريخ في ضوء العرض والإفصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة.

٢- تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الأساسي للشركة فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية.

**رأي معارض :**

**فقرة التحفظ :**

(لقد وقعت الشركة بتاريخ ..... "تاريخ لاحق لتاريخ القوائم المالية" اتفاقاً باعته بموجبه معظم أصولها "بمبلغ ..... ريالاً نقداً بعد موافقة المساهمين ، وتمثل أصول ..... "اسم المنشأة المباعة أصولها" ٤٠% من مجموع موجودات الشركة بتاريخ ..... ، وقد ساهمت ..... (اسم المنشأة المباعة أصولها) بنسبة ٦٠% من مجموع إيرادات الشركة المنتهية بتاريخ ..... إلا أن القوائم المالية لم تفصح عن هذا

كانت السياسات التي أقرتها المنشأة تتمشي مع معايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة. الشكل التالي يلخص أثر القصور في نطاق المراجعة علي التقرير :

هل القصور يقيد نطاق المراجعة بشكل جوهري
لا
إصدار تقرير مطلق
نعم
إصدار تقرير مطلق
إذا كان تأثير التعديلات هام جدا أو شامل القوائم المالية يتم إصدار تقرير متحفظ "باستثناء"
مع تعديل فقرة النطاق وإضافة فقرة تحفظ
نعم
هل توجد إجراءات بديلة؟
لا
ما مدي أهمية تأثير التعديلات التي من الضروري إدخالها علي القوائم المالية
إذا كانت التعديلات ذات تأثير هام علي درجة تمتع المراجع من تكوين رأي في القوائم المالية ككل يمتنع المراجع عن إبداء الرأي بسبب التأثيرات الهامة للتعديلات التي قد تكون ضرورية علي القوائم المالية

(لم يتم تعييننا مراجعين لشركة ..... الا بعد .....(نهاية السنة المالية للشركة) لذا لم نحضر جرد المخزون السلي أول في آخرها ، ولم نتمكن من الاقتناع بكمية المخزون

تجعل من المستحيل أداء مهمة (المراجعة).

ويجب أن لا تتضمن فقرة نطاق المراجعة في تقرير مراجع الحسابات غير المتحفظ أي عبارات تدل علي تحفظات ، ومثال ذلك تضمين فقرة نطاق المراجعة عبارة (تم تقييم المخزون بمعرفة الإدارة) في حالة التقرير غير المتحفظ ، يترك مجالاً للشك لدي مستخدم القوائم المالية حول دلالة ومحتوي هذه العبارة ، حيث قد يفهم أن القصد منها :

— تأكيد علي أن تقييم البضاعة من مسؤولية إدارة الشركة ، وإذا كان الأمر كذلك فإن فقرة نطاق المراجعة في تقرير مراجع الحسابات تتضمن فقرة تنص علي أن إعداد القوائم المالية ككل (بما في ذلك تقييم المخزون) يتم من قبل إدارة الشركة.

— تحفظ ضمني حول عدم حصول المراجع علي أدلة وقرائن مراجعة كافية يمكن الاعتماد عليها للتأكد من سلامة السياسات المحاسبية التي اتبعتها لتقييم المخزون وما إذا كانت تتمشي مع معايير المحاسبة المتعارف عليها.

وتضمن مثل هذه العبارة يعتبر خروجاً علي معايير المراجعة المعتمدة في المملكة ، ويتعين عدم تضمينها تقرير مراجع الحسابات ويجب علي المراجع ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالي ونتائج الأعمال معتمدا علي نتائج معقولة مستخلصة من أدلة وقرائن ملائمة وكافية ، يمكن الاعتماد عليها بالنسبة للأرقام الفردية في القوائم المالية ، ولمحتوي القوائم المالية العام وعرضها وإيضاحاتها. وتعتمد كافية أدلة وقرائن المراجعة علي أهمية النتيجة التي يستخلصها المراجع بالنسبة للرأي الذي يعبر عنه في القوائم المالية. ويجب أن يبين المراجع ما إذا

الأمر ، كما أن الشركة لم تعد قائمة التدفقات النقدية لهذا فإن القوائم المالية لا تتفق مع المعايير المحاسبية (المتعارف عليها).

فقرة الرأي المعارض : (وفي رأينا أنه نظر العدم اعداد قائمة التدفقات النقدية وبسبب عدم الإفصاح عن المعلومات المذكورة في فقرة التحفظ أعلاه فإن القوائم المالية ككل : 1- لا تظهر بعدل المركز المالي لشركة ..... بتاريخ ..... ونتائج أعمالها للسنة المنتهية في ذلك التاريخ في ضوء العرض والإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والملائمة لظروف الشركة.

2- لا تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الأساسي للشركة فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم (المالية).

9- القصور في نطاق المراجعة : يؤدي القصور في نطاق المراجعة الي اصدار رأي متحفظ او الامتناع عن ابداء الرأي ، وفي الحالتين يجب أن تبين فقرة الرأي أن التعديل في الرأي جاء نتيجة للآثار المحتملة علي القوائم المالية ؛ وليس نتيجة لعملية القصور في نطاق المراجعة نفسها. ويعتمد نوع التقرير علي أهمية الإجراءات التي لم تطبق؛ كما يتأثر هذا التقييم بطبيعة وحجم الآثار المتوقعة لنسوح القصور وأهميتها بالنسبة للقوائم المالية (مثلا عدد الحسابات).

وهناك نوعان من أنواع القصور في نطاق المراجعة: نوع مصدره العميل وذلك عندما يمنع العميل المراجع من تطبيق بعض إجراءات المراجعة (مثل مصادقات المدينين). أما النوع الآخر فمصدره الظروف ويشمل كل أنواع القصور الأخرى التي لا يكون مصدرها العميل (مثل نظام رقابية داخلية ضعيف

السلعي بأي وسيلة أخرى ، ولقد أظهر فحصنا جوانب ضعف خطيرة في سجلات الشركة ونظام الرقابة الداخلية لذا لم نقتنع بأن جميع مصروفات الشركة وجميع إيراداتها قد تم تسجيلها أو أن ما تم تسجيله يعتبر صحيحا. وبناء علي ذلك لم نتمكن من تحديد ما اذا كانت هناك تعديلات ضرورية للأصول والخصوم المسجلة أو غير المسجلة وما ينتج عن ذلك من تأثير علي قائمة الدخل وقائمة الأرباح المبقاة وقائمة التدفقات النقدية.

#### ١٠- الشك غير المتعلق باستمرارية المنشأة :

لورأي المراجع أن القوائم المالية يمكن أن تتأثر بتعديلات هامة قد يكون في الإمكان تحديدها لو عرفت النتيجة المستقبلية لحالة الشك فيجب عليه أن يبدي رأيا متحفظا أو يمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية ككل.

وفي كلتا الحالتين فإنه يجب عليه :

١- أن يبين في فقرة التحفظ وصفا مناسبة لحالة الشك.

٢- أن يبين في فقرة التحفظ بوضوح كيفية وإلي أي مدي يمكن للقوائم المالية أن تتأثر بسبب التعديل لو حدث.

ويجب علي المراجع أن يصدر رأيا متحفظا عندما يجد نفسه أمام حالة شك غير متعلقة باستمرارية المنشأة إذا رأي أن القوائم المالية يمكن أن تتأثر بتعديلات هامة. أما إذا كان في تقديره الشخصي أن تأثير تلك التعديلات علي القوائم المالية قد يكون شاملا أو هاما جدا لدرجة لا تمكنه من الحصول علي أساس لا يبداء الرأي فيجب عليه أن يمتنع عن إبداء الرأي.

وعندما يتحفظ المراجع في رأيه بسبب حالة شك لا تتعلق باستمرارية المنشأة فإنه يجب عليه :

١- أن يبدأ تحفظه بعبارة "باستثناء" .

٢- أن يصوغ فقرة الرأي من تقريره بعبارات تشير إلي أن التحفظ في رأيه ينصب على تأثير التعديلات الممكنة علي القوائم المالية.

أما عندما يصل المراجع إلي قناعة بالامتناع عن إصدار رأي في القوائم المالية ككل بسبب حالة شك لا تتعلق باستمرارية المنشأة فيجب عليه أن يصوغ فقرة الامتناع عن الرأي من تقريره بعبارات تؤكد أن سبب عدم إبداء رأي في القوائم المالية ككل بسبب ما قد تتأثر به القوائم المالية حسب ما تم تفصيله في فقرة التحفظ.

#### ١١- انعدام الاستقلالية :

في حالة انعدام الاستقلالية يجب علي المراجع أن يمتنع عن إبداء الرأي مبينا عدم استقلاليته. غير أنه ليس هناك ما يدعوا الي توضيح أسباب عدم الاستقلالية أو إجراءات المراجعة التي طبقت.

وفيما يلي مثلا لصياغة فقرة الامتناع عن إبداء الرأي بسبب انعدام الاستقلالية :

الامتناع عن إبداء الرأي بسبب انعدام الاستقلالية :

(لم يرد كأحد نماذج معيار التقارير)

(نحن غير مستقلين عن شركة ..... كما أننا لم نراجع قائمة مركزها المالي كما هي في ..... وكذلك قائمة الدخل وقائمة الأرباح المبقاة وقائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ولذلك فإننا نمتنع عن إبداء الرأي).

١٢- عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات او النظام الأساسي للمنشأة فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية :

يقضي معيار التقارير بأن ينص المراجع في تقريره علي ما اذا كانت المنشأة قد التزمت بمتطلبات نظام الشركات ونظامها الأساسي فيما يتعلق

بإعداد وعرض القوائم المالية وإذا ظهر للمراجع عدم التزام المنشأة بتلك المتطلبات ؛ فإن عليه التحفظ في تقريره وان يبين سبب التحفظ وتأثيره علي القوائم المالية.

وفي حالة عدم قيام إدارة الشركة بإعداد القوائم المالية وتقديمها للمحاسب القانوني لإعداد تقريره بشأنها ، فإنه وحسب نص المادة (١٧٥) من نظام الشركات فإن المديرين يعدون عن كل سنة مالية قوائم مالية للمنشأة ، كما تقضي المادة (١٦٧) من نظام الشركات بأن للشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة صلاحية تعيين المدراء. وأن يتولي مجلس إدارة من المديرين إذا تعدوا إدارة الشركة وفي هذه الحالة يحدد عقد الشركة طريق العمل في هذا المجلس والأغلبية اللازمة لقراراته ، وتلتزم الشركة بأعمال المديرين التي تدخل في حدود سلطتهم المشهر عنها ، كما تقضي المادة ٤/٢٣٠ من نظام الشركات بمعاينة كل مدير أو عضو مجلس إدارة عوق عمل مراقب الحسابات بغرامة لا تقل عن ألف ريال ولا تزيد عن خمسة آلاف ريال.

وواضح من النصوص المتقدمة أن المسئول عن إدارة الشركة ذات المسؤولية المحددة هم المدير أو المديرين إعداد القوائم المالية للشركة وتقديمها للمحاسب القانوني لإعداد تقريره بشأنها. وإذا امتنع المدراء عن إعداد تلك القوائم المالية في مواعيدها النظامية فإن ذلك يعوق عمل المحاسب الأمر الذي يعد مخالفة نظامية يعاقب عليها بالغرامة ، ويتعين علي المحاسب في هذه الحالة دعوة جمعية الشركاء في الشركة للاجتماع للنظر في الأمر طبقا لنص المادة ١٧٤ من نظام الشركات والمادة ١٣١ من نظام الشركات التي تسري علي الشركات ذات المسؤولية المحدودة بحكم الإحالة عليها الواردة بالمادة (١٦٩) من نظام الشركات.

ملخص للتحفظات في تقرير المراجع وتأثيرها علي رأيه

سبب التحفظ	نوع التحفظ	فقرات التقرير المتأثرة	درجة التحفظ	نوع الرأي
القصور في نطاق المراجعة	احتمال وجود تعديلات قد يكون من الضروري ادخالها على القوائم المالية .	النطاق + التحفظ +	هام شامل او هام جدا لدرجة لا يمكن من ابداء الرأي .	متحفظ ( باستثناء ) الامتناع عن ابداء الرأي .
القصور في امور محاسبية	اخطاء في القوائم المالية و/او ايضاحات غير كافية و/او ايضاحات ناقصة .	التحفظ الرأي	هام شامل او هام جدا لدرجة تجعل القوائم المالية ككل مضللة .	متحفظ ( فيما عدا ) معارض
الشك غير المتعلق باستمرارية المنشأة	احتمال وجود تعديلات قد يكون من الضروري ادخالها على القوائم المالية .	التحفظ الرأي	هام شامل او هام جدا لدرجة لا تمكن من ابداء الرأي .	متحفظ ( باستثناء ) الامتناع عن ابداء الرأي .
الشك المتعلق باستمرارية المنشأة	امكانية تعديل القوائم المالية .	التحفظ الرأي	سك ملحوظ حول مقدرة المنشأة على الاستمرار .	الامتناع عن ابداء الرأي .
قصور في الالتزام بالانظمة	عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات او النظام الاساسي للمنشأة .	التحفظ الرأي	لا ينطبق	متحفظ ( فيما عدا )

إعداد التقرير

أفضل أسلوب لإعداد التقرير هو البدء بالتقرير المطلق (المختصر) وتعديله حسب ما تقتضيه الحالة. وقد يستدعي هذا بالضرورة حفظ صيغة التقرير المطلق لاستخدامها كأساس يعدل حسب الحال دون الحاجة لحفظ صيغ التقرير الاخر. وبالإمكان استخدام الطريقة الآتية لإعداد أو تقييم إكمال التقارير :

الخطوة الأولى : تحديد نوع التقرير المطلوب بشكل عام.

الخطوة الثانية : تحديد ما اذا كانت فقرة النطاق تحتاج الي تعديل.

الخطوة الثالثة : تحديد ما اذا كانت هناك حاجة لإضافة فقرة توضيحية.

الخطوة الرابعة : تحديد ما اذا كانت

فقرة الرأي تحتاج الي تعديل.

الخطوة الأولى :

تحديد نوع التقرير المطلوب بشكل عام :

للقيام بذلك يجب الاستفادة من المعلومات التي تم عرضها أعلاه لتحديد نوع التقرير المطلوب: تقرير مطلق ، تقرير مطلق مع لفت انتباه ، تقرير متحفظ ، تقرير معارض أو الامتناع عن ابداء الرأي.

الخطوة الثانية :

تحديد ما اذا كانت فقرة

النطاق تحتاج الي تعديل :

ويتم تعديل فقرة النطاق في حالة اصدار تقرير متحفظ او الامتناع عن ابداء الرأي بسبب القصور في نطاق المراجعة.

ويظهر التعديل كالاتي:

فقرة نطاق المراجعة :

لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة ..... كما هي عليه في ..... وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقة وقائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ..... والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها. وفيما عدا ما ورد في فقرة التحفظ

كانت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت علي فحص السجلات المحاسبية والإجراءات الاخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكننا من ابداء الرأي علي القوائم المالية.

وعند النظر في الحاجة لتعديل فقرة نطاق التقرير يجب أن يسأل المراجع نفسه هذا السؤال : هل المسألة موضوع الاهتمام أدت الي تقييد نطاق إجراءات المراجعة التي طبقت بشكل جوهري ؟ فإذا كانت الإجابة بنعم ولم يقتنع المراجع بكفاية الإجراءات البديلة يجب عليه تعديل فقرة النطاق.

#### الخطوة الثالثة :

تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لفقرة توضيحي إضافية :

القاعدة العامة هي أن أي انحراف عن التقرير المطلق المختصر يحتاج لفقرة توضيحية لتوضيح المسألة موضع الاهتمام. ففي التقرير المطلق مع لفت الانتباه تأتي فقرة لفت الانتباه بعد فقرة الرأي وتبدأ بعبارة (أود "نود" لفت الانتباه الي .....). أما في حالة التقرير المتحفظ فتأتي فقرة التحفظ بعد فقرة نطاق المراجعة ويجب أن تعنوي (التحفظ أو التحفظات).

#### الخطوة الرابعة :

تحديد ما اذا كانت فقرة الرأي تحتاج الي تعديل :

القاعدة العامة هي أنه فيما عدا التقرير المطلق تحتاج فقرة الرأي في جميع أنواع التقارير الاخرى الي تعديل. فإذا رأي المراجع ضرورة التحفظ يجب عليه اصدار رأي متحفظ أو معارض أو الامتناع عن إبداء الرأي وذلك في فقرة مستقلة تتبع فقرة التحفظ. ويجب أن تظهر تلك الفقرة بكل وضوح رأي المراجع أو ما يفيد بعدم تمكئة من إبداء الرأي ، ويجب أن تعنوي الفقرة بعنوان (رأي متحفظ) أو (رأي معارض) أو (امتناع عن إبداء الرأي) حسب درجة التحفظ. ويجب أن يحتوي الرأي المتحفظ للمراجع علي إحدي العبارتين الآتيتين حسب الحالة :

- قصور في نطاق المراجعة: استخدام عبارة (باستثناء .....)

- قصور في أمور محاسبية: استخدام عبارة (فيما عدا .....).

- عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات والنظام الأساسي للمنشأة (فيما عدا .....).

- حالة الشك : استخدام عبارة (باستثناء .....).

أما في حالة الامتناع عن إبداء الرأي يجب أن يصيغ المراجع فقرة الامتناع عن إبداء الرأي في تقريره بشكل يظهر بوضوح أن امتناع عن إبداء الرأي جاء بسبب التأثير أو التأثيرات المحتملة للتعديلات التي قد تكون ضرورية والتي كان من الممكن لة تحديدها لو لم يكن هنالك قصور في نطاق المراجعة أو لو زالت حالة الشك.

ويمثل الجدول التالي ملخصاً للعبارات الواجب استخدامها لكل نوع من تحفظات المراجع :

سبب التحفظ العبارة الواجب استخدامها

قصور في نطاق المراجعة باستثناء

قصور في أمور محاسبية. فيما عدا عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات والنظام الأساسي للمنشأة . فيما عدا

حالة الشك باستثناء

١٣- أشكال أخرى لعلاقت المحاسب القانوني بالقوائم

المالية التاريخية :

يمكن أن تأخذ هذه العلاقة شكلين :

حالة قوائم مالية غير مراجعة ، وإعداد أو دراسة وتقييم القوائم المالية.

أ - قوائم مالية غير مراجعة :

قد تنشأ علاقة بين المحاسب القانوني والقوائم المالية بسبب استخدام اسمة في مستند يحتوي علي القوائم المالية أو بسبب قيامه بإعداد أو المساعدة في إعداد القوائم المالية للشركات التي لا تكون المراجعة السنوية متطلبا نظاميا لها. ويجب علي المراجع في هذه الحالة أن يمتنع عن إبداء الرأي وأن يشير في

كل صفحة من صفحات القوائم المالية بأنها "غير مراجعة".

ويأخذ تقرير الامتناع عن إبداء الرأي في حالة القوائم المالية غير المراجعة الشكل التالي :

"قائمة المركز المالي المرفقة للشركة ..... كما هي عليه

في ..... وما يرتبط بها من قوائم دخل ، وأرباح محتجزة، وتدفقات نقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ لم تخضع لمراجعتنا وبناء عليه فإننا نمتنع عن إبداء الرأي في تلك القوائم".

وكحد أدني يجب علي المراجع قراءة القوائم المالية لاكتشاف الأخطاء الجوهرية الواضحة، فإذا تبين للمراجع أن القوائم المالية بها إنحرافاً جوهرياً عن معايير المحاسبة المتعارف عليها ، فيجب عليه تشجيع العميل علي تعديل القوائم المالية وفقاً لهذه المعايير. فإذا رفض العميل ذلك فيجب علي المراجع أن يصف هذا الانحراف ويبين آثار علي القوائم المالية ، إن أمكن. وإذا لم يوافق العميل علي ذلك فيجب أن يرفض المراجع أن يقرن اسمه بالقوائم المالية بأي حال.

ب- إعداد أو دراسة وتقييم القوائم المالية :

الوحدات التي لا يتم تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية قد تطلب من المحاسب القانوني (المراجع) إعداد أو دراسة وتقييم (فحص) قوائمها المالية. وغالبا ينشأ هذا الطلب عندما ترغب تلك الوحدات في الحصول علي قروض أو تحاول اجتذاب مستثمرين جدد. وحتى يمكن للمقرضين والمستثمرين من اتخاذ قرارات الاستثمارات فقد يرغبون في الحصول علي أكثر من مجرد القوائم المالية الأساسية التي لم تخضع للمراجعة ، ولكن يكون لديهم الاستعداد بقبول شكل ما من الفحص أقل من المراجعة ، وقد صممت عمليات إعداد

ودراسة وتقييم القوائم المالية للوفاء بهذه الحاجة. وقد أصدر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي عام ١٩٧٨ معايير تحكم عمليات إعداد وفحص القوائم المالية، ونعرض فيما يلي باختصار لهذه العمليات في ضوء تلك المعايير.

#### ١. إعداد القوائم المالية :

عند قيام المراجع بإعداد القوائم المالية للعميل فإنه يقوم بعرض المعلومات المقدمة له من الإدارة دون إبداء رأي أو تقديم أي تأكيد بخصوص تلك القوائم، وحتى يمكن للمراجع القيام بعملية إعداد هذه فيجب أن يكون لديه مستوي ملائم من المعرفة بمعايير المحاسبة وتطبيقاتها في مجال الصناعة. ومن المتطلبات الأساسية لنجاح عملية الإعداد ضرورة أن يكون لدى المراجع فهم شامل لطبيعة عمليات منشأة العميل، وسجلاته المحاسبية، ومؤهلات العاملين بالوظائف المحاسبية التي سيتم عرض القوائم المالية بناء عليها.

وتجدر الإشارة إلى أن المراجع لا يقوم بتنفيذ أي من إجراءات المراجعة في عملية الإعداد ومن ثم فإنه يمتنع عن إبداء الرأي، ويؤرخ التقرير بتاريخ الانتهاء من صفحات القوائم المالية إلى ضرورة الإطلاع على تقرير المحاسب القانوني الخاص بإعداد القوائم المالية.

وفيما يلي الصيغة الملائمة لتقرير إعداد القوائم المالية :

"لقد قمنا بإعداد قائمة المركز المالي لشركة ..... كما هي عليه في ..... وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المبقاة وقائمة التدفقات النقدية للسنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ على أساس المعايير المتعارف عليها لأداء مثل هذه المهمة. وتقتصر عملية إعداد القوائم المالية على عرض المعلومات المقدمة من إداء (أصحاب) الشركة في شكل قوائم مالية. وبما أننا

لم نقم بمراجعة أو دراسة وتقييم القوائم المالية المرفقة، فإننا لا نبدي رأياً فيها أو نصدر أي تأكيد آخر عليها".

التوقيع: .....

التاريخ: .....

وفي حالة وجود انحراف عن معايير المحاسبة المتعارف عليها فيجب على المحاسب القانوني تشجيع العميل على تعديل ذلك. وإذا رفض العميل إجراء التعديل فيجب أن يفصح التقرير عن هذه المعلومات بإضافة فقرة إضافية للتقرير السابق. فمثلاً، في حالة الفصوح في الإيضاح يمكن أن تأخذ الفقرة الإضافية الشكل التالي :

" لقد قررت اداره الشركة حذف كل الإفصاح تقريبا وقائمة التدفقات النقدية طبقا لما تتطلبه المعايير المحاسبية المتعارف عليها، وإذا تم تضمين هذا الإفصاح في القوائم المالية فقد يؤثر على النتائج التي يتوصل إليها مستخدمي القوائم المالية فيما يتعلق بالمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية، عليه فإن هذه القوائم غير مصممة لمن ليس له معرفة بتلك الأمور".

وإذا رفض العميل السماح بهذا الإفصاح في تقرير إعداد القوائم المالية فيجب على المحاسب القانوني أن يرفض اقتران اسمه بهذه القوائم.

#### ٢. دراسة وتقييم القوائم المالية :

تهدف عملية الدراسة والتقييم إلى تقديم تأكيد محدود عن مدى اتفاق القوائم المالية مع معايير المحاسبة المتعارف عليها، ورغم أن تقرير الدراسة والتقييم يقدم تأكيدا أقل من ذلك الذي يقدمه تقرير مراجعة القوائم المالية إلا أن كثير من جهات منح القروض تعتبر هذا التقرير كافيا لاتخاذ قرارات الإقراض ومنح الائتمان.

ويأخذ تقرير الدراسة والتقييم الشكل الآتي :

#### نموذج لتقرير الدراسة والتقييم

(لقد قمنا بدراسة وتقييم قائمة المركز المالي لشركة ..... كما هي عليه في ..... وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المبقاة وقائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية في نفس التاريخ على أساس المعايير المتعارف عليها لإجراء مثل هذه الدراسة والتقييم. وقد قدمت لنا إدارة (أصحاب) شركة ..... جميع المعلومات المضمنة في القوائم المالية.

وتشتمل عملية الدراسة والتقييم على استفسارات العاملين بالشركة والإجراءات التحليلية التي تطبق على البيانات المالية ويقل نطاقها بشكل جوهري عن نطاق الفحص على أساس معايير المراجعة المتعارف عليها والذي يكون هدفه إبداء الرأي في القوائم المالية ككل. عليه فإننا لا نبدي مثل هذا الرأي.

ومن خلال عملية الدراسة والتقييم التي قمنا بها لم يلفت انتباهنا وجود حاجة لإجراء تعديلات جوهرية على القوائم المالية المرفقة لكي تتفق مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها).

وعند وجود استثناءات في تقرير المحاسب المتعلق بمهمة الدراسة والتقييم تعدل فقرة الرأي لإظهار وجود مثل هذه الاستثناءات ثم يتم إيضاحها في فقرة منفصلة تتبع فقرة إبداء الرأي كالتالي :

(من خلال عملية الدراسة والتقييم التي قمنا بها، وفيما عدا المسألة التي سوف يتم توضيحها في الفقرة التالية، لم يلفت انتباهنا وجود حاجة لإجراء تعديلات جوهرية على القوائم المالية المرفقة لكي تتفق مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها).

وإذا رفضت الإدارة هذا الإفصاح يجب على المحاسب القانوني أن يرفض اقتران اسمه بهذه القوائم.

يلاحظ مما سبق أنه على عكس تقرير

إعداد القوائم المالية فإن تقرير الدراسة والتقييم يشتمل ، بعد فقرة الامتناع عن إبداء ، علي فقرة يبدي فيها المحاسب تأكيدا محدودا علي القوائم المالية وهو أحد أشكال الشهادة ومن ثم فإن المحاسب القانوني عند قيامه بعملية الدراسة والتقييم يكون خاضعا لمعايير الشهادة المحددة في معايير المراجعة المتعارف عليها.

## الفصل الثاني

### التقارير الخاصة :

حددت معايير التقارير الخاصة السعودي المتطلبات التي يتعين علي المحاسب القانوني الالتزام بها عند إعداد التقارير التالية :

المبحث الأول: تقارير المراجعة ذات الغرض الخاص بما في ذلك :

أ - التقارير علي قوائم مالية معدة وفقا لأساس محاسبي شامل لا يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها.

ب- التقارير علي عناصر محددة ، مجموعات ، أجزاء ، أو بنود في قائمة مالية.

ج- التقارير عن التقيد بأوجه اتفاقيات تعاقدية أو متطلبات رقابية ترتبط بقوائم مالية تمت مراجعتها.

د - التقارير علي قوائم مالية معروضة لغرض خاص للتقيد باتفاقيات تعاقدية.

هـ- التقارير علي معلومات مالية تعرض في شكل نماذج مقررة أو كشوف تتطلب شكلا مقررا من تقارير المراجعة.

و - التقارير علي قوائم مالية ملخصة.

المبحث الثاني:

التقارير علي عمليات تطبيق إجراءات متفق عليها.

المبحث الثالث: التقارير علي تطبيق معايير المحاسبة.

المبحث الرابع:

تقارير الخدمات الاستشارية. هذا ولا يشمل معايير التقارير الخاصة عددا من المواضيع مثل الخدمات القضائية والشهادات والتي سيصدر بشأنها معايير مستقلة. ونعرض فيما يلي لمطالبات إعداد كل من التقارير السابقة في ضوء معيار التقارير الخاصة الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين .

### المبحث الأول

#### تقارير المراجعة ذات الغرض الخاص

١/١ التقارير علي قوائم مالية معدة وفقا لأساس محاسبي شامل لا يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها :

عرف المعيار الأساسي المحاسبي الشامل الذي لا يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها بأنه أحد الأسس التالية علي سبيل المثال :

أ - أساس للمحاسبة تستخدمه المنشأة صاحبة التقرير للتقيد بمتطلبات أو أحكام خاصة بالتقارير المالية لجهاز من الأجهزة الرقابية الحكومية تخضع المنشأة لاختصاصه. ومن أمثلة ذلك أساس للمحاسبة قد يفرضه في شكل معايير محاسبية أو نظام محاسبي موحد أحد الأجهزة الحكومية علي المنشأة التي تخضع لاختصاصه في قطاع من قطاعات الأعمال.

ب- أساس للمحاسبة تستخدمه المنشأة أو تتوقع استخدام لتقديم إقرارها الضريبي أو الزكوي عن المدة التي تغطيها القوائم المالية.

ج- الأساس النقدي وتعديلات الأساس النقدي المتعارف عليها مثل تسجيل استهلاك الأصول الثابتة أو عمل مخصصات لأنواع معينة من المصروفات كالمطالبات الرسمية أو وفقا لعقود مستمرة.

د- مجموعة معينة من المقاييس التي

تحظي بقبول عام يتم تطبيقها علي جميع البنود الجوهرية الظاهرة بالقوائم المالية مثل أساس محاسبة التغيرات في الأسعار.

وقد نصت الفقرة (١٠٥) من معيار التقارير الخاصة علي أن تقرير المراجع عن قوائم مالية معدة وفقا لأساس محاسبي شامل لا يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها - كما تم تعريفه في هذا المعيار - يجب أن يشمل ما يلي :

أ - اسم أو أسماء من يوجه اليهم التقرير. السادة /.....

ب- فقرة نطاق المراجعة : يذكر فيها القوائم المالية المشمولة بتقرير المراجع ، مسنولية لها ، وما إذا كان المراجع قد تمكن من تطبيق إجراءات المراجعة التي اعتبرها ضرورية ، وما إذا كان قد وصل إلي قناعة معقولة تمكنه من إبداء الرأي في القوائم المالية بناء علي عملية المراجعة التي قام بها.

ج- فقرة أساس إعداد القوائم : توضح الأساس الذي اتبعه المنشأة لإعداد القوائم المالية ، وبيان رقم الإيضاح الوارد في القوائم المالية الذي يبين طرق تطبيق هذا الأساس ، وبيان أن الأساس المستخدم لإعداد القوائم المالية هو أساس آخر للمحاسبة لا يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها.

د - فقرة الرأي : ويعتبر فيها المراجع عن رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية ككل عرضت بعدل وفقا للأساس المحاسبي الذي تم وضعه.

وفيما يلي مثلا لتقرير علي القوائم مالية معدة علي الأساس النقدي :

نموذج تقرير عن قوائم مالية معدة علي الأساس النقدي

السادة /.....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،

## نطاق المراجعة :

لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة ..... كما هي عليه في ..... وقائمة الدخل المعدة عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ ، والإفصاح من رقم (.....) إلي رقم (.....) المعتبرة جزءا من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة وفقاً للأساس النقدي والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها. وكانت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت علي فحص السجلات المحاسبية والإجراءات الأخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من الاقتران تمكنا من إبداء الرأي علي القوائم المالية.

## أساس إعداد القوائم :

كما هو مبين في الإفصاح رقم (.....) فقد أعدت هذه القوائم علي الأساس النقدي ، وهو أساس شامل للمحاسبة خلاف معايير المحاسبة المتعارف عليها.

## رأي مطلق :

وفي رأينا ، أن القائمتين المشار إليها أعلاه تظهران بعدل المركز المالي لشركة ..... كما هي في ..... ونتائج أعمالها عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للأساس النقدي الموضح.

الاسم : ..... التاريخ : / /  
التوقيع : ..... الموافق : / /  
رقم الترخيص :

وقد نصت المواد ١٠٦ ، ١٠٧ ، ١٠٨ من معيار التقارير الخاصة علي متطلبات أخرى يجب مراعاتها عند إعداد التقرير مثل :

التأكد من أن القوائم المالية التي يتم التقرير عنها قد عنونت بطريقة ملائمة ، وما إذا كانت القوائم المالية والإيضاحات المرفق بها تشمل جميع الإفصاحات الملائمة للأساس المحاسبي

المستخدم وملخصاً للسياسات المحاسبية المهمة يبين أساس عرض هذه القوائم ومدى اختلاف هذا الأساس عن معايير المحاسبة المتعارف عليها. وتجدر الإشارة الي أنه يجب أن يطبق المراجع علي القوائم المعدة وفقاً لأساس شامل أحر للمحاسبة نفس الأسس التي يستخدمها في حالة القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

٢/١ التقارير علي عناصر محدودة ، مجموعات ، أو أجزاء ، أو بنود في قائمة مالية :

قد يطلب من المراجع إبداء رأي في واحد أو أكثر من عناصر محددة ، مجموعات ، أجزاء ، أو بنود في قائمة مالية. ومن أمثلة ذلك حسابات المدينين ، أو المخزون ، أو حصة مشاركة في الأرباح ، أو الدخل القابل للتوزيع ، أو اتفاقية عوائد امتياز. وقد ورد في معيار التقارير الخاصة الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (الفقرات من ١٦٣ الي ١٦٦) التعريف التالي :

## - عناصر القوائم المالية :

تشمل الأصول ، الخصوم ، حقوق أصحاب رأس المال ، الإيرادات ، المصروفات المكاسب والخسائر ، صافي الدخل (صافي الخسائر) ، استثمارات أصحاب رأس المال ، التوزيعات علي أصحاب رأس المال.

## - مجموعات القوائم المالية :

عدد من البنود التي تظهر في قائمة المركز المالي من أمثلتها مجموعة الأصول المتداولة ، ومجموعة الخصوم المتداولة.

## - الجزء :

مجموعة من البنود في قائمة الدخل أو قائمة التدفق النقدي. ومن أمثلتها الدخل من الأعمال الرئيسية المستمرة أو التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية.

## البنود :

أدني درجة ممكنة من التفصيل لعرض عناصر القوائم المالية في القوائم المالية أو الجداول المرفقة بها بحيث يخصص للبنود سطر مستقل في صلب القوائم المالية أو الجداول التي تشملها البيانات الايضاحية المرفقة بالقوائم المالية ومن أمثلة ذلك :

الربح أو الخسارة من بيع الأصول الثابتة إذ يمكن إظهاره كبنود مستقل في قائمة الدخل.

النقد في الصندوق ولدي البنوك كبنود مستقل من الأصول المتداولة في قائمة المركز المالي.

ويجب علي المراجع عند إبداء رأي في واحد أو أكثر مما سبق مراعاة الآتي :

- أن يقوم بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وإعداد تقريره بما يتفق مع الغرض من العملية وتطبيق جميع معايير المراجعة علي أي عملية لإبداء الرأي في هذا الخصوص.

- يجب أن يرتبط مقياس الأهمية النسبية لكل عنصر ، أو مجموعة ، أو جزء ، أو بند علي حدة وليس بالقوائم المالية ككل.

- إذا كانت مهمة المراجعة هذه لا تؤدي مقترنة بمراجعة القوائم المالية ككل فيجب أن يأخذ المراجع في اعتباره بنود القوائم المالية التي توجد بينها علاقة ارتباط والتي قد تؤثر تأثير جوهريا علي المعلومات التي يبدي فيها رأيه. نتيجة لذلك فإن عملية المراجعة في هذه الحالة قد تتطلب جهودا كبيرا لأن الأمر قد يستدعي مراجعة العديد أو ربما معظم الحسابات المرتبطة ببعضها البعض لإبداء الرأي في واحد منها فقط.

فمثلا عند إعداد تقرير عن المخزون فإن الأمر قد يتطلب قيام المراجع بفحص حسابات النقدية ، وتكلفة المبيعات ، وحسابات الدائنين ، وربما حسابات



أخري بسبب تأثيرها المحتمل على المخزون.

- إذا أبدى المراجع رأيا معارضا أو امتنع عن إبداء الرأي في قوائم مالية فيجب عدم إبداء الرأي في عناصر محددة ، مجموعات ، أو أجزاء ، أو بنود ضمن تلك القوائم ، إلا إذا كانت لا تتضمن عددا كبيرا من العناصر أو الحسابات أو البنود بحيث لا تمثل جزءا كبيرا من القوائم المالية فيجوز للمراجع إبداء رأي في واحد أو أكثر منها ويجب في هذه الحالة عرض التقرير بصفة مستقلة عن تقرير القوائم المالية.

وقد حددت الفقرة (١١٤) من معيار التقارير الخاص ما يجب أن يشمل عليه تقرير المراجع عند إبداء رأي في واحد أو أكثر من عناصر محددة ، مجموعات ، أجزاء أو بنود في قائمة مالية في الآتي :

١- اسم أو أسماء من يوجه اليهم التقرير. (السادة .....).

٢- فقرة نطاق المراجعة : تشمل علي المعلومات الآتية :

تمييز العناصر أو الحسابات أو البنود المحددة موضوع المراجعة. مسئولية إدارة المنشأة عن اعداد العناصر أو المجموعات أو الأجزاء أو البنود المحددة موضوع المراجعة.

ما إذا كان قد تمكن من تطبيق إجراءات المراجعة التي اعتبرها ضرورية.

ما إذا كان قد وصل الي قناعة معقولة تمكنا من إبداء الرأي.

ويجوز للمراجع أن يصف في فقرة مستقلة بعض إجراءات المراجعة التي قام بها إذا رغب في توفير معلومات أكثر عن نطاق عملية المراجعة.

٣- فقرة أساس اعداد القائمة : توضح أساس عرض العناصر أو

المجموعات أو الأجزاء أو البنود وأي تفسيرات مهمة قام بها العميل خلال عملية المراجعة.

٤- فقرة الرأي : يعبر فيها المراجع عن رأيه في مدى عدالة عرض العناصر أو المجموعات أو البنود أو الأجزاء وفقا للأساس المحاسبي الذي تم وصفه.

ويمكن للمراجع إضافة فقرة لفت انتباه بعد فقرة الرأي إذا كان التقرير معدا لاستخدامه من قبل جهة معينة ويحظر استخدامه لأي غرض آخر.

وفيما يلي مثالا للتقرير عن حصة الشركة في خطة مشاركة في الأرباح مع موظفيها :

نموذج تقرير عن حصة الشركة في خطة مشاركة في الأرباح مع موظفيها

السادة / .....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،

نطاق المراجعة :

لقد راجعنا القوائم المالية لشركة ..... كما هي عليه في ..... وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وقد أبدينا رأيا مطلقا علي هذه القوائم بتاريخ .....

ولقد راجعنا أيضا ، القائمة المرفقة عن حصة الشركة ..... في خطة المشاركة في الأرباح مع موظفيها عن السنة المنتهية في .....

والإيضاحات من (.....) إلي(.....) المعتبرة جزءا من هذه القائمة المعدة من قبل إدارة الشركة والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها. وكانت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجع المتعارف عليها واشتملت علي فحص السجلات المحاسبية والإجراءات الأخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من الاقتناع تمكنا من إبداء الرأي في هذه القائمة.

أساس اعداد القائمة :

لقد تم إعلامنا بأن الوثيقة التي تحكم تحديد حصة الشركة .....

في الأرباح مع موظفيها هي خطة المشاركة في الأرباح بين الشركة وموظفيها المؤرخة في .....

رأي مطلق :

وفي رأينا ، أن قائمة المشاركة في الأرباح المشار إليها أعلاه تظهر بعدل حصة الشركة ..... في خطة المشاركة في الأرباح مع موظفيها عن السنة المنتهية ..... وفقا لأحكام خطة المشاركة في الأرباح المشار إليها أعلاه.

لفت انتباه :

أعد هذا التقرير بغرض استخدام من قبل (تحدد الجهة المستفيدة من التقرير) ويحظر استخدامه لأي غرض آخر.

الاسم : ..... التاريخ : / /

التوقيع : ..... الموقع : / /

رقم الترخيص : .....

وفي حالة وجود قيد علي نطاق المراجعة أو أن العناصر أو المجموعات أو الأجزاء أو البنود المحددة لم تعرض بعدل وفقا للأساس الذي تم وصفة تتبع نفس الإجراءات التي سبق الإشارة إليها في حالة تقرير المراجع عن قوائم مالية معدة وفقا لأساس محاسبي شامل لا يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها.

٣/١ التقارير عن التقيد بأوجه اتصافيات تعاقديتة أو متطلبات رقابية تربط بقوائم ماليتة مراجعتها :

قد تلتزم بعض المنشآت بموجب اتصافيات تعاقدية مثل بعض عقود إصدار سندات أو القروض طويلة الأجل ، أو نتيجة لمتطلبات إحدى الوكالات الرقابية. فتتطلب اتصافيات القروض ، عادة ، من المقرض التقيد بمجموعة من التعهدات مثل دفع الفوائد ، وتجنب مبالغ في صناديق خاصة تستخدم في

سداد القروض ، والاحتفاظ بمستويات معينة من معدلات السيولة الجارية ، ووضع قيود علي توزيعات الأرباح . وطبقا للفقرة ( ١١٦ ) من معيار التقارير الخاصة فإن تقرير المراجع في هذه الحالة يجب أن يكون في شكل تأكيد سلبي بهذه التعهدات بناء علي عملية مراجعة القوائم المالية لهذه المنشأة . والتأكيد السلبي هو فقرة في تقرير المراجع يؤكد بموجبها أنه نتيجة للعمل الذي قام به لم يتبين له وجود أية تعديلات هامة يتعين إدخالها علي القوائم المالية لكي تتفق مع معايير المحاسبة التي أعدت أساسها هذه القوائم.

ويمكن أن يكون التأكيد السلبي في تقرير مستقل أو في فقرة أو أكثر من تقرير المراجع علي القوائم المالية. كما يجب عدم تقديم هذا التأكيد إذا كان المراجع قد أبدى رأيا معارضا أو امتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية التي ترتبط بهذه التعهدات.

- وطبقا للمادة ( ١١٧ ) من معيار التقارير الخاصة يجب أن يشمل التقرير المستقل الذي يصدره المراجع عن مدى التقيد باتفاقيات تعاقدية أو متطلبات رقابية ما يلي :
- ١- اسم أو أسماء من يوجه اليهم التقرير (السادة .....) .
  - ٢- فقرة نطاق المراجعة : تبين أن القوائم المالية قد روجعت وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وتاريخ تقرير المراجع عن هذه القوائم ، والإفصاح عن أي تحفظات للمراجع حيال هذه القوائم .
  - ٣- فقرة التأكيد السلبي : توفر تأكيدا سلبي عن التقيد بالتعهدات المحددة . ويتعين أن تنص علي أن هذا التأكيد السلبي تم التوصل إليه نتيجة لمراجعة القوائم المالية .
  - ٤- فقرة تشمل وصفا لأي تفسيرات

مهمة قدمتها الإدارة ومصدر هذه التفسيرات .

وفيما يلي مثلا لتقرير عن التقيد بأحكام اتفاقية تعاقدية .

نموذج تقرير عن التقيد بأحكام اتفاقية تعاقدية  
السادة /.....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ، ،  
نطاق المراجعة :

لقد راجعنا القوائم المالية لشركة ..... عن السنة المنتهية في ..... وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وقد أبدينا مطلقا علي هذه القوائم بتاريخ .....

تأكيد سلبي :

ولم تظهر عملية المراجعة التي قمنا بها ما يؤكد أن الشركة لم تقيد بالأحكام والشروط والتعهدات الواردة بالبنود من (.....) إلي (.....) من عقد القروض المؤرخ في ..... بين الشركة وبنك ..... التي ترتبط بأمر محاسبية أو مالية . ومع ذلك فإن عملية المراجعة التي قمنا بها لم تهدف أساسا إلي الحصول علي معلومات عن مدى تقيد الشركة بأحكام عقد القرض .

لصت افتباه :

أعد هذا التقرير بغرض استخدام من قبل (تحدد الجهة المستفيدة من التقرير) ويحظر استخدام لأي غرض آخر .

الاسم : ..... التاريخ : / /  
التوقيع : ..... الموافق : / /  
رقم الترخيص : .....

وطبقا للفقرة ( ١١٨ ) من معيار التقارير الخاصة : إذا أبدى المراجع رأيه في مدى التقيد باتفاقيات تعاقدية أو متطلبات رقابية ضمن تقرير المراجعة عن القوائم المالية فيجب أن يتضمن التقرير فقرة منفصلة بعد فقرة الرأي توفر تأكيدا سلبي عن التقيد بالتعهدات الواردة بالاتفاقية ، كما يجب أن يتضمن التقرير فقرة منفصلة تشمل وصفا لأي

تفسيرات قدمتها الإدارة ومصدرها .  
١/٤ التقارير عن قوائم مالية ذات غرض خاص أعدت للتنفيذ باتفاقيات تعاقدية :

قد يطلب من المراجع في بعض الأحيان أن يصدر تقريرا عن قوائم مالية أعدت لغرض خاص للتقيد باتفاقيات تعاقدية . وفي معظم الأحيان فإن الغرض من هذه الأنواع من القوائم المالية المعروضة يقتصر فقط علي استخدام أطراف الاتفاقية أو أطراف أخرى محددة . وقد معيار التقارير الخاصة نوعين من التقارير في هذا المجال :

النوع الأول :

التقارير عن قوائم مالية أعدت علي أساس محاسبي منصوص عليه في اتفاقية تعاقدية ينتج عنه قوائم مالية غير كاملة إلا أنها تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها أو أساس شامل آخر للمحاسبة . فقد تتطلب اتفاقية تعاقدية إعداد قوائم غير كاملة منصوص عليها في الاتفاقية مثل :

قائمة بإجمالي أصول وخصوم إحدى المنشآت أعدت علي أساس معايير المحاسبة المتعارف عليها ولكنها تقتصر علي الأصول المنقلة الي المشتري والخصوم المتعهد بها طبقا لاتفاقية بيع بين المنشأة والمشتري . وينطبق علي هذه القوائم غير الكاملة نفس اعتبارات الأهمية النسبية والإفصاح التي تنطبق علي القوائم الكاملة ، ويجب أن تعنون بطريقة ملائمة بحيث يفهم منها أنها قوائم مالية ذات غرض خاص وليست مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام .

ويجب أن يتضمن تقرير المراجع عن هذه القوائم ما يلي :

- ١- اسم أو أسماء من يوجه اليهم التقرير (السادة .....) .
- ٢- فقرة نطاق المراجعة : كما في حالة

تقرير مراجعة القوائم المالية المطلق.

٣- فقرة أساس إعداد القائمة : وتتضمن شرحا للهدف المقصود من القوائم المعروضة ويشير الي الافصاح الذي يصف أساس العرض ، وتوضح أيضا أن القوائم المعروضة لا يقصد منها أن تكون عرضا كاملا لأصول وخصوم وإيرادات ومصروفات المنشأة.

٤- فقرة الرأي : تعبر عن رأي المراجع في مدي عدالة عرض المعلومات التي تهدف القوائم الي عرضها وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها أو أي أساس شامل آخر للمحاسبة. وفيما يلي مثلا لتقرير عن قائمة بالأصول المباعة والخصوم المتعهد بها أعدت وفقا لأحكام اتفاقية تعاقدية .

#### نموذج تقرير

عن قائمتنا بالأصول المبيعتة والخصوم المتعهد بها أعدت وفقا لأحكام اتفاقية تعاقدية

السادة / ..... السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ، ،

نطاق المراجعة : لقد راجعنا قائمة صافي الأصول المبيعة من شركة ..... إلي شركة ..... كما هي في ..... والإيضاحات من (.....) إلي (.....) المعتبرة جزءا من هذه القائمة المعدة من قبل الشركة، والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها. وكانت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت علي فحص السجلات المحاسبية والإجراءات الأخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من الاقتناع تمكننا من إبداء الرأي في هذه القائمة.

أساس إعداد القائمة : ولقد أعدت القائمة المرفقة لتعرض صافي الأصول المبيعة من شركة .....

إلي شركة ..... بناء علي اتفاقية البيع المبينة بالإفصاح رقم .....، علما بأن هذه القائمة لا تهدف إلي أن تكون عرضا كاملا لأصول وخصوم شركة .....

رأي مطلق : وفي رأينا ، أن قائمة صافي الأصول المبيعة المرفقة تظهر بعدل صافي أصول شركة ..... كما في ..... المبيعة بموجب عقد البيع المشار إليه في الإفصاح رقم ..... وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

لصت انتباه :

أعد هذا التقرير بغرض استخدام من قبل (تحديد الجهة المستفيدة من التقرير) ويخطر استخدامه لأي غرض آخر .

الاسم : ..... التاريخ : / /  
التوقيع : ..... الموافق : / /  
رقم الترخيص : .....

وفي حالة عدم عدالة عرض المعلومات أو وجود قيد علي نطاق عملية المراجعة تتبع الإجراءات المذكورة في الحالات السابقة .

النوع الثاني : التقارير عن قوائم مالية أعدت علي أساس محاسبي منصوص عليه في اتفاقية تعاقدية ينتج عنه قوائم مالية معروضة لا تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها أو أساس محاسبي شامل آخر. فمثلا قد تتطلب اتفاقية شراء إعداد القوائم المالية للمنشأة المشترية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها فيما عدا بعض الأصول كالمدينين والمخزون والعقارات التي تقوم علي أساس منصوص عليه في الاتفاقية.

ويتشابه تقرير المراجع في هذه الحالة مع التقرير الخاص بالحالة السابقة فيما عدا إضافة فقرة تسبق فقرة الرأي تشمل وصفا لأي تفسيرات مهمة ومصدرها ، إن وجدت ، والتي قدمتها إدارة المنشأة فيما يتعلق بأحكام

الاتفاقية المختصة. كما أن رأي المراجع يجب أن يعبر عن مدى عدالة عرض المعلومات وفقا للأساس المحاسبي المنصوص عليه.

وفيما يلي مثلا للتقرير من هذا النوع. نموذج تقرير عن قوائم مالية أعدت بموجب اتفاقية قرض

نتج عنها عرض لا يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها

السادة / ..... السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ، ،

#### نطاق المراجعة :

لقد راجعنا قائمة الأصول والخصوم ذات الغرض الخاص المرفقة لشركة ..... كما هي

في .....، وقوائم الإيرادات عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات من رقم ( ) إلي رقم

( ) المعتبرة جزءا من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة ، والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها.

وكانت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت علي فحص السجلات المحاسبية والإجراءات الأخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكننا من إبداء

الرأي في هذه القوائم.

#### أساس إعداد القوائم :

كما هو مبين في الإفصاح رقم ( ) فقد أعدت القوائم المالية ذات الغرض الخاص المرفقة للتقيد بأحكام القسم

الرابع من اتفاقية القرض بين بنك ..... والشركة كما هو مبين بالإفصاح رقم ..... ولا تهدف إلي

أن تكون عرضا يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها .

#### رأي مطلق :

وفي رأينا ، أن القوائم المالية ذات الغرض الخاص المشار إليه أعلاه تظهر بعدل أصول وخصوم الشركة ..... كما هي عليه في .....

والإيرادات والمصروفات والتدفق النقدي للسنة المنتهية في ذلك التاريخ طبقاً للأساس المحاسبي المبين بالإيضاح رقم .....

### لغت انتباه :

أعد هذا التقرير بغرض استخدام من قبل (تحدد الجهة المستفيدة من التقرير) ويحظر استخدامه لأي غرض آخر .

الاسم : ..... التاريخ : / /

التوقيع : ..... الموافق : / /

رقم الترخيص : .....

١/٥ التقارير عن معلومات مالية تعرض في شكل نماذج أو قوائم ذات شكل خاص :

في كثير من الحالات قد تصمم أو تتبنى إحدى الجهات نماذج أو قوائم مطبوعة يرفق بها نموذج لصيغة تقرير المراجع ، وقد تكون هذه الصيغة غير متفقة مع المعايير المهنية لأنها تتطلب من المراجع بيان لا تتسق مع وظيفة المراجع أو مسؤليته .

وطبقاً للفقرة (١٢٢) من معيار التقارير الخاصة يجب علي المراجع إعداد صياغة أي تقارير تم إعدادها من قبل أي جهة في شكل نماذج أو قوائم مطبوعة إذا تبين له أن هذه الصيغة تتعارض مع المعايير المهنية ذات العلاقة. وإذا تعذر تعديل هذه النماذج يجب علي المراجع إعداد تقرير مستقل وفق ما تتطلبه المعايير المهنية ذات العلاقة .

١/٦ التقارير عن قوائم مالية ملخصة :

قد تقوم إحدى المنشآت بإعداد قوائم مالية سنوية المدققة بغرض إعلام بعض المستخدمين المهتمين بالنقاط التي تتعلق بالمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها. ويجب مراعاة الآتي :

١- لا يجب علي المراجع إصدار تقرير عن قوائم مالية ملخصة إلا إذا كان قد قام بمراجعة القوائم المالية التي

استمدت منها هذه القوائم الملخصة أبدى فيها رأيه.

٢- حيث تعرض القوائم المالية الملخصة بتفاصيل أقل بكثير من القوائم المالية السنوية المدققة ، لذلك يجب لغت انتباه القارئ أنه للحصول علي فهم أفضل للمركز المالي للمنشأة ونتائج عملياتها يجب أن تقرأ القوائم المالية الملخصة مقترنة مع أحدث قوائم مالية مدققة للمنشأة.

٣- يجب أن تعرف القوائم المالية الملخصة بطريقة ملائمة لتحديد القوائم المالية التي استمدت منها مثلاً "قوائم مالية ملخصة أعدت من القوائم المالية المراجعة عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠".

٤- يجب علي المراجع عدم استخدام عبارة "تظهر بعدل" عند إبداء راية في قوائم مالية ملخصة.

ويجب أن يحتوي تقرير المراجع عن قوائم مالية ملخصة علي العناصر التالية :

أ - اسم أو أسماء من يوجهه إليهم التقرير .

ب- فقرة نطاق المراجعة : وتوضح القوائم المالية المراجعة التي استمدت منها القوائم المالية الملخصة وتاريخ تقرير المراجع عنها ونوع الرأي.

ج- فقرة الرأي : توضح رأي المراجع في مدى اتساق المعلومات الواردة في القوائم المالية الملخصة مع القوائم المالية المرجعة التي استمدت منها.

د - فقرة لغت انتباه : تلقت انتباه القارئ إلي أن القوائم المالية الملخصة يجب أن تقرأ مقترنة بالقوائم المالية المراجعة التي استمدت منها وذلك للحصول علي فهم أفضل لنتائج العمليات والمركز المالي للمنشأة.

وفيما يلي مثالا لهذا النوع من التقرير :

نموذج تقرير عن قوائم مالية ملخصة حالة إصدار رأي مطلق علي القوائم المالية السنوية المراجعة السادة / .....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ، ،

### نطاق المراجعة :

لقد راجعنا القوائم المالية لشركة ..... عن السنة المنتهية في ..... والتي استمدت منها القوائم المالية الملخصة ، وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وقد أبدينا في تقريرنا المؤرخ في ..... رأيا مطلقا علي هذه القوائم المالية التي استمدت منها القوائم المالية الملخصة المرفقة .

### رأي مطلق :

وفي رأينا ، أن القوائم المالية الملخصة المرفقة تتسق ، في كافة النواحي المهمة ، مع القوائم المالية التي استمدت منها .

### لغت انتباه :

وللحصول علي فهم أفضل للمركز المالي للشركة ونتائج عملياتها عن الفترة موضوع المراجعة ولنطاق عملية المراجعة التي قمنا بها ، يجب أن تقرأ القوائم المالية الملخصة مقترنة بالقوائم المالية التي استمدت منها وتقرير المراجعة الموقع منا عن هذه القوائم.

الاسم : ..... التاريخ : / /

التوقيع : ..... الموافق : / /

رقم الترخيص : ..... /

وطبقاً للفقرة (١٢٧) إذا أبدى المراجع رأيا متحفظا في القوائم المالية غير الملخصة ولكنة مع ذلك مقتنع بعرض القوائم المالية الملخصة ، فيجب أن يذكر في تقريره أن القوائم المالية الملخصة استمدت من قوائم مالية أصدر بشأنها رأي متحفظ وذلك رغم اقتناع

باتساق القوائم المالية الملخصة مع تلك غير الملخصة .

## المبحث الثاني

### التقارير عن عملية تطبيق

#### إجراءات متفق عليها

عملية تطبيق إجراءات متفق عليها هي العملية التي يكلف فيها العميل المحاسب القانوني بإصدار تقرير بنتائج مبينة علي القيام بإجراءات محددة علي موضوع محدد لعناصر أو مجموعات أو أجزاء أو بنود محددة في قائمة مالية. ويعين العميل المحاسب القانوني لمساعدة المستخدمين في تقويم عناصر أو أجزاء أو مجموعات أو بنود محددة في قائمة مالية نتيجة حاجة مستخدمي التقرير لهذا التقويم ورغبتهم في أن تكون النتائج قد تم التوصل إليها بطريقة مستقلة لذلك يتم الحصول علي خدمات أحد المحاسبين القانونيين للقيام بالإجراءات وإصدار تقرير بالنتائج التي تم التوصل إليها. ويتم الاتفاق بين المستخدمين والمحاسب القانوني علي الإجراءات التي سيقوم بها المحاسب القانوني والتي يعتقد المستخدمون أنها ملائمة. ونظرا لأن حاجات المستخدمين قد تختلف اختلافا واسعا لذلك فإن طبيعة وتوقيت الإجراءات المتفق عليها قد تتغير أيضا ، ونتيجة لذلك فإن المستخدمين يتحملون مسؤولية كافية الإجراءات لأنهم أفضل من يتفهم احتياجاتهم الخاصة. وفي هذه العمليات لا يقوم المحاسب القانوني بعملية مراجعة ولا يصدر رأيا أو تأكيدا سلبيا عن عدالة عرض العناصر أو المجموعات أو الأجزاء أو البنود المحددة في قائمة مالية. وبدلا من ذلك فإن تقرير المحاسب القانوني في عملية إجراءات متفق عليها يجب أن يأخذ شكل إجراءات ونتائج. ونتيجة لدور المستخدمين في الاتفاق علي الإجراءات التي سيتم القيام بها ،

فإن تقرير المحاسب القانوني علي مثل هذه العمليات يجب أن يبين بوضوح أن استخدامه يقتصر علي هؤلاء المستخدمين المستفيدين من التقرير.

ويجب أن يحتوي تقرير المحاسب القانوني المرتبط بعملية إجراءات متفق عليها علي الإجراءات التي تم تنفيذها والنتائج التي توصل إليها وأن يشتمل علي ما يلي :

أ - عنوان يشمل عبارة "تقرير المحاسب القانوني".

ب- تحديد المستخدمين المستفيدين من التقرير.

ج- إشارة إلي العناصر أو المجموعات أو الأجزاء أو البنود المحددة في القائمة المالية للمنشأة المعنية ولنوع العملية المعنية.

د - أساس المحاسبة للعناصر أو المجموعات أو الأجزاء أو البنود المحددة في القائمة المالية.

هـ- إيضاح بأن الإجراءات التي تم القيام بها كانت هي الإجراءات التي تم الاتفاق عليها بواسطة المستخدمين المستفيدين من التقرير الذين تم تمييزهم في التقرير.

و - أن العمل المنفذ تم وفقا للمعايير المهنية ذات العلاقة المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

ز - إيضاحات أن كفاية الإجراءات هي من مسؤولية المستخدمين من التقرير وحدهم وعدم مسؤولية المحاسب القانوني عن كفاية هذه الإجراءات.

ح- تعداد الإجراءات التي تم القيام بها (أو الإشارة إليها) وما ارتبط بها من نتائج (يجب علي المحاسب القانوني عدم تقديم أي تأكيد سلبي).

ط - وصف لحدود الأهمية النسبية التي تم الاتفاق عليها، إن وجدت.

ي - إيضاح أن المحاسب القانوني لم

يعين من أجل القيام بعملية مراجعة للعناصر أو المجموعات أو الأجزاء أو البنود المحددة وأنه لم يتم بذلك والامتناع عن إبداء الرأي في أي منها، وبيان بأنه لو قام بإجراءات إضافية ربما تصل إلي علمه أمور أخرى قد يتم التقرير عنها.

ك- الامتناع عن إبداء الرأي في فاعلية الرقابة الداخلية علي التقارير المالية ككل أو أي جزء منها.

ل- بيان بالقيود علي استخدام التقرير وأنه قصد منه أن يستخدم من قبل المستخدمين المستفيدين من التقرير فقط.

م - التحفظات أو القيود فيما يتعلق بالإجراءات أو النتائج ، إن وجدت.

ن - وصف لطبيعة المساعدة التي وفرها أحد الخبراء ، إن وجدت.

وفيما يلي مثلا للتقرير عن تطبيق إجراءات متفق عليها يتعلق بمطالبات الدائنين :

نموذج تقرير يتعلق بمطالبات دائنين تقرير المحاسب القانوني المستقل عن تطبيق إجراءات متفق عليها إلي مصفي الشركة .....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،

#### نطاق الإجراءات :

قمنا بأداء الإجراءات المذكورة أدناه ، التي تم الاتفاق عليها مع مصفي شركة ..... بغرض تحديد صحة مطالبات الدائنين المستحقة علي الشركة في ٣١ مايو ١٩×× وفق ما هو موضح في القائمة (أ) المرفقة. وقد تم القيام بعملية الإجراءات المتفق عليها هذه وفقا للمعايير الصادرة عن كفاية هذه الإجراءات. ونتيجة لما تقدم فنحن لا نصدر أي بيان بشأن كفاية الإجراءات الوارد وصفها أدناه ، سواء الغرض الذي طلب من أجله هذا التقرير أو لأي غرض آخر .

## الإجراءات والنتائج :

وقد كانت الإجراءات والنتائج المترتبة عليها كما يلي :

١- مقارنة مجموع كشف أرصدة الدائنين الفردية في ..... التي أعدتها شركة ..... مع رصيد إجمالي الدائنين في دفتر الأستاذ العام.

٢- مقارنة مبالغ مطالبات الدائنين الواردة (كما هو مبين في مستندات المطالبات التي قُدمتها الشركة .....) مع المبالغ الواردة في كشف أرصدة الدائنين الفردية. باستخدام البيانات الواردة في مستندات المطالبات وفي السجلات التفصيلية لحسابات الدائنين لشركة ..... فقد تم تسوية أي فروق :

تم إدراج جميع الفروق التي وجدت في العمود (٣) من القائمة (أ). وقد تم تسوية جميع هذه الفروق فيما عدا المبالغ الظاهرة في العمود (٤) من القائمة (أ).

٣- تم فحص المستندات المقدمة من الدائنين المعززة لمطالباتهم ، ومقارنة هذه المستندات مع الوثائق الموجودة في ملفات لشركة ..... والتي شملت : الفواتير ، وتقارير التسلم ، وجميع الأدلة الأخرى لتسليم البضاعة أو تأدية الخدمات.

ولم تتبين لنا أية فروقات .

## لضت انتباه :

١- لم يكن الغرض من تطبيق الإجراءات المشار إليها القيام بعملية مراجعة الهدف منها هو إبداء الرأي في العناصر المحددة ، أو المجموعات ، أو الأجزاء ، أو البنود. ولذلك فنحن لا نبيد مثل هذا الرأي. ولو قمنا بإجراءات إضافية ربما نمت إلي علمنا أمور أخرى يتعين علينا التقرير عنها.

٢- التقرير مقصور فقط علي استخدام مصفي الشركة ..... ولا يجب استخدامه بواسطة أطراف لم يشتركوا في الاتفاق علي الإجراءات ولم يتحملوا مسؤولية تحديد كفاية الإجراءات التي تفي باحتياجاتهم.

الاسم : ..... التاريخ : / /  
التوقيع : ..... الموافق : / /  
رقم الترخيص : .....

وقد حدد المعيار الشروط التي يجب توافرها لقيام المحاسب القانوني بعملية إجراءات متفق عليها لعناصر أو مجموعات أو أجزاء أو بنود محددة في قائمة مالية وأهمها أن يكون المحاسب مستقلا وأن يتفق مع المستخدمين المستفيدين من التقرير علي الإجراءات التي قام أو سيقوم بها والتي يتحملون المسؤولية عن مدى كفايتها لأغراضهم والتي من المتوقع أن ينتج عنها نتائج معقولة متسقة ، وأن يتسم الأساس المحاسبي المستخدم للعناصر المحددة ، أو المجموعات ، أو الأجزاء أو البنود في قائمة مالية بالوضوح التام لكل من المستخدمين المستفيدين من التقرير والمحاسب القانوني ، وأن يكون من المتوقع وجود أدلة ترتبط بموضوع التأكيد المحدد الذي سيطبق عليه الإجراءات لتوفر أساسا معقولا للتعبير عن النتائج في تقرير المحاسب القانوني. إضافة الي ذلك يجب أن يتفق المحاسب القانوني والمستخدمون المستفيدون من التقرير علي أي مستويات للأهمية النسبية إذا لزم الأمر لأغراض التقرير فقط ، وأن يقتصر استخدام التقرير علي المستخدمين المستفيدين من التقرير.

من ناحية أخرى يجب أن يتوصل المحاسب القانوني إلي فهم واضح لشروط العملية وتوثيق ذلك عن طريق خطاب اتفاق يوجه إلي العميل وأحيانا يوجه إلي جميع المستخدمين

المستفيدين من التقرير أيضا ويمكن أن يشتمل هذا الخطاب علي ما يلي :

أ - طبيعة العملية.  
ب- تمييز العناصر المحددة أو المجموعات أو الآراء أو البنود في قائمة مالية أو الإشارة إليها والطرف المسئول عنها.

ج - تحديد المستخدمين المستفيدين من التقرير.

د - إقرارات المستخدمين من التقرير بمسئوليتهم عن كفاية الإجراءات. هـ التزامات المحاسب القانوني.

و - أساس المحاسبة للعناصر المحددة أو الحسابات أو البنود في قائمة مالية.

ز - الإشارة إلي المعايير ذات العلاقة التي أصدرتها الهيئة.

ح- الاتفاق علي الإجراءات بتعداد هذه الإجراءات أو الإشارة إليها.

ط - الأمور التي لا يتحمل المحاسب القانوني مسئوليتها والمتوقع أن يشملها التقرير.

ي - القيود علي استخدامات التقرير.

ك- المساعدة التي يقدمها موظفو العميل للمحاسب القانوني.

ل- الاستعانة بخبير.

م- مستويات الأهمية النسبية المتفق عليها.

## المبحث الثالث

### التقارير عن تطبيق معايير

#### المحاسبة

يقصد بهذا النوع من التقارير ما يلي :

١- إعداد المحاسب القانوني تقرير مكتوب عن تطبيق مبادئ المحاسبة (١) علي عمليات محددة سواء كانت هذه العمليات منتهية أو مقترحة.

٢- إعداد المحاسب القانوني لتقرير مكتوب بنوع الرأي الذي يمكن إبدائه علي القوائم المالية لمنشأة معينة.

٣- إعداد المحاسب القانوني لتقرير لأطراف وسيطة (٢) علي تطبيق مبادئ المحاسبة علي عمليات افتراضية لا تتضمن حقائق أو ظروف خاصة بمنشأة معينة.

٤- تقديم المحاسب القانوني توصيات شفوية علي تطبيق مبادئ المحاسبة علي عملية معينة أو علي نوع الرأي الذي يمكن إبدائه علي القوائم المالية لإحدى المنشآت إذ قرر المحاسب القانوني أن التوصل قصد منها أن يستخدمها أحد الأطراف الأصليين في العملية كعامل مهم يؤخذ في الاعتبار عند اتخاذ القرار.

٥- لا يسري هذا النوع من التقرير علي إصدار المحاسب القانوني المعين للتقرير عن قوائم مالية "المحاسب المستمر" ، ولا علي عمليات تقديم مساعدة في منازعات قضائية تتضمن أمور محاسبية أو لتقديم رأي خبرة فيما يتعلق بهذه المنازعات قضائية تتضمن أمور محاسبية أو لتقديم رأي خبرة فيما يتعلق بهذه المنازعات القضائية ، ولا علي التوصيات المهنية التي تقدم الي محاسب قانوني آخر.

٦- لا يسري هذا النوع من التقارير أيضا علي الكتابات من نوع أوراق الرأي التي يعدها المحاسب لبيان رأيه في موضوع يتضمن تطبيق مبادئ محاسبية أو نوع الرأي الذي يمكن تقديمه علي القوائم المالية لإحدى المنشآت. وتشمل أوراق الرأي المنشآت الإخبارية ، والمقالات ، والأحاديث ونصوصها المكتوبة ، والمحاضرات ، وأنواع العروض العامة الأخرى ، والخطابات المرسلة الي الهيئات المهنية والحكومية المختصة بوضع المعايير. ومع ذلك ، فإذا كان

المقصود من كتابات من النوع الذي ورد ذكره في هذه الفقرة هو تقديم إرشادات عن تطبيق مبادئ المحاسبة علي عملية معينة ، أو عن نوع الرأي الذي يمكن تقديمه علي القوائم المالية لمنشأة معينة ، فإن أحكام هذا المعيار يجب اتباعها.

وينص معيار التقارير الخاصة انه يجب علي المحاسب القانوني المعد للتقرير ان يمارس العناية المهنية الواجبة عند القيام بالعملية وان يكون لديه التدريب الفني والمهارة المهنية الكافيين وان يقوم بتخطيط العملية بكافية والاشراف على المساعدين ان وجدوا وان يقوم بجمع معلومات كافية لتوفر اساسا معقولاً لحكمة المهني الوارد في التقرير وان ياخذ في الاعتبار توجيهات طالب التقرير والظروف المحيطة بطلب التقرير واغراض هذا الطلب والاستخدام المزمع للتقرير من جانب طالب التقرير .

ويجب علي المحاسب القانوني المعد للتقرير - للمساعدة في تكوين حكمه المهني بالاجراءات التالية :

أ - ان يحصل على فهم لشكل ومضمون العملية .

ب- دراسة معايير المحاسبة المتعارف عليها التي تنطبق على الموضوع .

ج- استشارة مهنيين او خبراء كلما كان ذلك ملائماً .

د - القيام بدراسة بحثية او اجراءات اخرى للتحري عن وجود حالات سابقة يعتد بها او مواقف مثيلة يمكن ان تؤخذ في الاعتبار .

ويجب علي المحاسب القانوني عند تقويم معايير المحاسبة التي ترتبط بعملية معينة ان يستشير مراجع الحسابات المعين من قبل المنشأة لابداء الرأي في القوائم المالية لان هذا الاخير قد يوفر للمحاسب المعد للتقرير معلومات ليست متاحة له بطريق اخر منها شكل ومضمون العملية وكيف قامت

الادارة بتطبيق معايير المحاسبة على عمليات مماثلة وما اذا كانت ادارة المنشأة اعترضت على الطرق المحاسبية التي اقترحها مراجع الحسابات وما اذا كان المحاسب القانوني قد توصل الي نتيجة مختلفة عن تطبيق معايير المحاسبة او عن نوع الرأي الذي قد يمكن ابدائه عن القوائم المالية للمنشأة .

ويجب علي المحاسب القانوني ان يشرح الي الطرف الاصيل او الي الطرف الوسيط ضرورة استشارة المحاسب القانوني المستمر وان يطلب ان يؤذن له بذلك وان يطلب من الطرف الاصيل ان يسمح للمحاسب القانوني المستمر ان يستجيب استجابة كاملة لاستفسارات المحاسب القانوني للتقرير وتماثل مسنولية المحاسب القانوني المستمر للطرف الاصيل عن استجابة المحاسب القانوني المعد للتقرير نفس مسنولية المراجع السابق عن الاستجابة لاستفسارات المراجع اللاحق الواردة بالفقرة ( ٣٠٣٠ ) من معايير المراجعة والقاعدة ( ٤٠١ ) من قواعد سلوك واداب المهنة .

وبالنسبة لتقرير المحاسب القانوني في هذا الصدد فانه يجب ان يوجه الي الطرف الاصيل او الطرف الوسيط للعملية ويتضمن عادة ما يلي :

أ - وصفا مختصراً لطبيعة العملية وبياناً بأنها قد تمت وفقاً للمعايير المهنية ذات العلاقة المعتمدة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين .

ب- وصفا للعملية وبياناً بالحقائق المحيطة والظروف والافتراضات ومصدر المعلومات ويجب تمييز الاطراف الاصلية لعمليات محددة وان توصف العمليات الافتراضية بما يفيد انها لا تخص محددة ( مثل الشركة أ ، الشركة ب وهكذا ) .

ج- ايضاح معايير المحاسبة الملانمة التي سيتم تطبيقها او نوع الرأي

الاستراتيجي او التعريف بمتطلبات نظام للمعلومات.

### ٣- خدمات التنفيذ

#### Implementation Services

وفيها تكون وظيفة الممارس وضع خطة مقترحة موضوع التنفيذ وقد يتم تجميع موارد وموظفي العميل مع موارد ومساعدى الممارس لتحقيق اهداف التنفيذ ويكون الممارس مسنولا امام العميل عن الاشراف على ادارة أنشطة العملية . ومن امثلة خدمات التنفيذ القيام بتركيب نظام حاسب الى بما فى ذلك الانظمة المساندة او اتخاذ خطوات لتحسين الانتاجية او المساعدة فى عملية اندماج مع منشأة اخرى .

### ٤- خدمات تتعلق بعملية معينة

#### Transaction Services :

وفيها تكون وظيفة الممارس توفير خدمات تتعلق بعملية معينة تخص العميل وتكون مع طرف ثالث ومن امثلة هذا النوع الخدمات الخاصة بالتصفية او الافلاس وخدمات التقويم واعداد معلومات بغرض الحصول على تمويل وتحليل اندماج متوقع او شراء منشأة والخدمات القضائية .

### ٥- خدمات الافراد والخدمات

#### المساندة الاخرى

#### Staff and Other Support Services :

وفيها تكون وظيفة الممارس توفير الافراد الملائمين وربما ايضا خدمات مساندة اخرى للقيام بمهام محددة من جانب العميل ويقوم العميل فى هذا النوع من الخدمات بالاشراف على وتوجيه الافراد الذين تم توفيرهم طبقا لما تتطلبه ظروف الحال ومن امثلة خدمات الافراد والخدمات المساندة الاخرى خدمات ادارة تشغيل البيانات او خدمات البرمجة او القيام بوظائف التصفية او الحراسات .

### ٦- خدمات منتجات

#### Product Services

الشركة بنى حكما عن تطبيق معايير المحاسبة الملائمة المتعارف عليها على العملية المحددة ( الافتراضية ) التى ورد وصفها اعلاه بشكل كامل على الحقائق المقدمة لنا كما تم وصفها اعلاه واذا حدث تغير فى هذه الحقائق المقدمة لنا كما تم وصفها اعلاه واذا حدث تغير فى هذه الحقائق والظروف فان النتائج التى توصلنا اليها قد تتغير .

الاسم : ..... التاريخ : / /

التوقيع : ..... الموافق : / /

رقم الترخيص : .....

## المبحث الرابع

### تقارير الخدمات

#### الاستشارية

تهدف الخدمات الاستشارية الى تقديم العون للملاء فيما يتعلق بالانشطات الاقتصادية سواء كانت ادارية ، مالية او غير ذلك ومن امثلتها :

#### ١- المشورة Consultations

وفيها تتمثل خدمات الممارس فى توفير نصيحة او مشورة خلال وقت قصي تبني فى الغالب او كلية على المعرفة الحالية الشخصية بالعميل وبالظروف الموجودة والامور الفنية المختصة والبيانات الصادرة من العميل والمقاصد المتبادلة للاطراف المختصة ومن امثلة المشورة فحص خطة عمل اقتصادية قام باعدادها العميل والتعليق عليها واقتراح برنامج حاسب الى لزيادة تقصى الموضوع من جانب العميل .

### ٢- خدمات تقديم التوصيات

#### Advisory Services :

وفيها تكون وظيفة الممارس تغير النتائج والتوصيات لكى يقوم العميل بالنظر فيها واتخاذ القرار ومن امثلة هذا النوع من الخدمات دراسة تشمل فحص العمليات وتحسينها او تحليل لنظام محاسبي او المساعدة فى التخطيط

الذى يمكن ابداهه عن القوائم المالية للمنشاء وبيان المبررات التى استند اليها المحاسب القانوني عند التوصل الى رايه .

د - ايضاح ان المسئولية عن المعالجة المحاسبية السليمة تقع على معدى القوائم المالية ، الذين يجب عليهم التشاور مع المحاسبين المستمرين .  
هـ ايضاح ان اى تغيير فى الحقائق او الظروف او الافتراضات المقدمة قد يودى الى تغيير فى التقرير .

### نموذج تقرير عن تطبيق معايير المحاسبة

السادة / .....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،

#### تقديم :

تم تكليفنا من قبل ( تحدد الجهة المكلفة ) باصدار تقرير عن تطبيق معايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة على العملية المحددة ( او الافتراضية ) المبنية ادناه بغرض المساعدة فى تقويم معايير سيتم تطبيقها على العملية المحددة ( او الافتراضية ) المذكورة . وقد تم القيام بعملنا وفقا للمعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين .

#### وصف للعملية :

(( تبين هذه الفقرة وصفا للحقائق ، والظروف ، والافتراضات المتعلقة بالعملية المحددة ( الافتراضية ) التى قدمت من قبل ادارة الشركة ))

#### المعايير المحاسبية الملائمة :

(( تبين هذه الفقرة شرحا للمعايير المحاسبية التى سيتم تطبيقها على العملية )) .

#### لفت انتباه :

تقع المسئولية النهائية عن القرار المتعلق بتطبيق معايير المحاسبة الملائمة المتعارف عليها على عملية فعلية على معدى القوائم المالية الذين يجب عليهم اشارة مراجع حسابات



وفيها تكون وظيفة الممارس توفير منتج للعمل وما يرتبط به من خدمات مهنية لتدعيم تركيب واستخدام او صيانة المنتج ومن امثلة خدمات المنتجات بيع وتسليم مجموعة من برامج التدريب او بيع وتنفيذ برامج حاسب الى او بيع وتركيب تطوير منهجية انظمة .

ويحكم عمل المحاسب القانوني عند تقديم الخدمات الاستشارية كاي عمل مهني اخر القاعدة ( ١٠٢ ) من قواعد سلوك واداب المهنة الخاصة بالامانة والاستقامة والمعايير العامة لمهنة المحاسبة الواردة بالقاعدة ٢٠٢ وتشمل الكفاءة المهنية والعناية والمهنية الواجبة والتخطيط والاشراف والحصول على معلومات كافية وملائمة واذا قام المحاسب القانوني اثناء ادائه المهمة باعداد قوائم مالية او جزء منها او قام بعملية مراجعة فتحكم هذا الجزء من عمله ايضا معايير المحاسبة ومعايير المراجعة المتعارف عليها والمعايير المهنية الاخرى والانظمة ذات العلاقة وازضافة الى ذلك يتعين على المحاسب القانوني ان ياخذ في الاعتبار ما يلي :

#### أ- مصلحة العميل :

يجب على المحاسب القانوني ان يسعى لخدمة مصلحة العميل عن طريق تحقيق الاهداف التي تم الاتفاق عليها مع العميل مع الاحتفاظ في نفس الوقت بالامانة والموضوعية .

#### ب- التفاهم مع العميل :

يجب على المحاسب القانوني ان يوثق كتابة مسنوليات المهمة المكلف بها وطبيعة ونطاق وحدود التي سيتم تقديمها ويجب تعديل هذا الاتفاق وتوثيقه اذا تطلبت الظروف تعديله اثناء القيام بالمهمة .

#### ج- الافصاح :

يجب على المحاسب القانوني ان يفصح للجهة التي عينته بما يلي :

- اي تضارب في المصالح طبقا لما تقضى به احكام القاعدة ( ١٠٢ ) من قواعد سلوك واداب المهنة .  
- اي تحفظات مهمة تتصل بنطاق العملية او المنافع المستمدة منها .  
- اية احداث او نتائج مهمة يتم التوصل اليها .

ويقدم المحاسب القانوني تقريرا بالنتائج التي توصل اليها ويتفاوت التقرير من مجرد تقرير مختصر يتعرض لنطاق المهمة وما تم التوصل اليه من نتائج الى تقرير شامل يحتوى على العمل الذي تم وبغض النظر عن حجم التقرير يجب ان يشمل ما يلي :

أ - فقرة تبين الجهة الموجه اليها التقرير .

ب- نطاق العمل الذي قام به .

ج- المعايير المهنية التي تم على اساسها القيام بالمهمة ان وجدت .

د- النتائج التي توصل اليها والاسباب المؤيدة لهذه النتائج وما يدعمها من بيانات ومعلومات وتحليلات والتي تعتبر مصدرا لهذه النتائج .

### الفصل الثالث

#### تقارير فحص التاكيدات

طبقا لمعيار فحص التاكيدات يعرف التاكيد بأنه :

" معلومات او بيانات معدة من طرف مسنول يبلغ بموجبها بشكل جازم طرفا اخر موضوعا محدداً "

وتنطبق معايير فحص التاكيدات على انواع كثيرة متطورة من الخدمات مثل : التقارير على وصف انظمة الرقابة الداخلية وعلى وصف برامج الحاسب الالى او التقيد بمتطلبات قانونية او رقابية او تعاقدية وعلى احصائيات اداء صناديق الاستثمار وعلى المعلومات المكملة للقوائم المالية .

وتقرير فحص التاكيدات هو تبليغ مكتوب

صادر من طرف مسنول وقد يكون الهدف من العملية تحقيق درجة عالية من الثقة ( الفحص ) او قد يكون الهدف من العملية تحقيق درجة متوسطة من الثقة ( فحص محدود ) .

اما بالنسبة لتقرير المحاسب القانوني الخاص بفحص التاكيدات فانه يجب ان ينص على من يوجه اليه التقرير وان يشتمل على فقرتين :

#### النطاق :

يبين فيها المحاسب القانوني نطاق العمل الذي قام به والتاكيد الذي شمله التقرير والطرف المسنول عن التقرير ومدى مسنولية هذا الطرف عن موضوع التاكيد وطريقة عرضه .

كما يجب ان توضح فقرة النطاق ان مسنولية المحاسب القانوني هي ابداء الرأى فى التاكيد الصادر من الطرف المسنول بناء على الفحص الذي قام به وموقف الطرف المسنول عن التاكيد من تمكين المحاسب القانوني من الحصول على البيانات والايضاحات التي طلبها وان العملية تمت وفقاً لمعيار فحص التاكيدات الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين او اي معايير مهنية اخرى تحكم هذه العملية .

وفقا لمعيار فحص التاكيدات يجب على المحاسب القانوني ان يعبر صراحة عن النتائج التي توصل اليها ومدى الثقة فى التاكيد بناء على الاسس او المقاييس او المعايير المعتمدة التي تم قياسه عليها فاذا كان الهدف من العملية هو تحقيق درجة عالية من الثقة ( الفحص ) فيجب التعبير عن النتائج التي توصل اليها المحاسب القانوني فى شكل رأى اما اذا تم تخفيض الثقة فى التاكيد الى درجة متوسطة فقط ( الفحص المحدود ) فيجب التعبير عن النتائج التي توصل اليها المحاسب القانوني فى شكل تاكيد سلبى يوضح بموجبه انه لم يصل الى علمه بناء على العمل الذي قام به اية معلومات

تبين ان التأكيدات لم يتم عرضه فى كافة النواحي المهمة وفقا للمعايير او المقاييس او الاسس المعتمدة م مختصة او المينة فى التأكيد .

ويجب ان يبين المحاسب القانونى النتائج التى توصل اليها فى فقرة مستقلة وان توضح هذه الفقرة رأى المحاسب القانونى بخصوص ما اذا كان التأكيد قد تم عرضه ( او يظهر بعدل ) وفقا للمعايير والاسس او المقاييس المحددة فى التقرير وما اذا كان موضوع التأكيد يبنى على ( او يتفق مع ) الاسس او المقاييس المعتمدة من جهة مختصة وبيان القيود على استخدام التقرير .

اضافة الى ذلك يجب توقيع التقرير من المحاسب القانونى المرخص له وان يؤرخ تقرير الفحص بتاريخ اليوم الذى انتهى فيه العمل الميدانى .  
وفيما يلى مثالا لتقرير فحص نسب ومؤشرات مالية :

### نموذج تقرير فحص

#### ( نسب ومؤشرات مالية )

الى .....

وزارة الصناعة والكهرباء

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

### نطاق الفحص :

قمنا بفحص التأكيد الخاص بالنسب والمؤشرات المالية لشركة ... عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ..... المعدة من قبل الشركة ، وتقتصر مسنوليتنا على ابداء رأى فى هذه النسب والمؤشرات بناء على الفحص الذى قمنا به وقد تم فحصنا وفقا لمعيار فحص التأكيدات الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، وشمل الفحص الاجراءات التى اعتبرناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من الاقتناع تمكننا من ابداء الرأى فى النسب والمؤشرات المذكورة .

### نتيجة الفحص :

وفى رأينا فان النسب والمؤشرات المالية اليها اعلاه والبيانات المرفقة بها تتفق مع الاسس المينة فى الايضاح رقم ( .... ) ومتطلبات وزارة الصناعة والكهرباء .

التاريخ : .....

التوقيع : .....

رقم الترخيص : .....

وينص معيار فحص التأكيدات على انه تبين للمحاسب القانونى عند القيام بعملية الفحص عدم التزام التأكيد بالمعايير او المقاييس او الاسس المعتمدة من جهة مختصة او عدم كفاية الافصاح عن التأكيد او عدم تمكن المحاسب من القيام بجميع الاجراءات التى يعبرها ضرورية طبقا لظروف الحال او تلك التى تم الاتفاق عليها مع المستخدم فان عليه ما يلى :

١- اعلام الفارئ عن جميع تحفظاته فى فقرة التحفظ او التحفظات تتبع فقرة النطاق ويوضح فيها طبيعة الخروج عن المعايير او الاسس واثر هذا الخروج .

٢- اصدار رأى متحفظ او رأى معارض او الامتناع عن ابداء الرأى وذلك فى فقرة مستقلة تتبع فقرة التحفظ ويجب ان تظهر الفقرة بوضوح رأى المحاسب القانونى او ما يفيد بعدم تمكنه من ابداء الرأى وتنعون هذه الفقرة بعنوان رأى متحفظ او رأى معارض او الامتناع عن ابداء الرأى حسب درجة التحفظ .

واذا تبين للمحاسب القانونى وجود قيود على استكمال العمل بدرجة تؤدى الى صعوبة التوصل الى نتيجة حول التأكيد فيجب ان يقرر ما اذا كان القصور يمكن ان يمنعه من استكمال مهمته ويتوقف ذلك على اثر الاجراءات التى لم يتم القيام بها ، ومدى اهمية التأكيد وبما اذا كانت العملية هى عملية

فحص او فحص محدود فاذا كانت الاثار المتوقعة ترتبط بامور كثيرة تتعلق بالتأكد او اذا كان المحاسب يقوم بعملية فحص محدود فان الامتناع عن ابداء الرأى او الانسحاب من العملية هو الاكثر ملائمة .

واذا كانت القيود التى تؤثر تأثيرا هاما قد وضعت من جانب العميل فيجب على المحاسب القانونى بصفة عامة الامتناع عن ابداء اى ثقة فى التأكيد او الانسحاب من العملية واذا تبين للمحاسب القانونى عند قيامه بفحص محدود عدم الالتزام بالمعايير او المقاييس المعتمدة من جهة مختصة او عدم كفاية الافصاح عن التأكيد فيجب عليه ان يبين فى فقرة مستقلة من تقريره بعد فقرة النطاق ( فقرة الملاحظات ) يصف فيها طبيعة الخروج عن المعايير واثر هذا الخروج واذا تبين له وجود قيود على استكمال العمل بدرجة تؤدى الى صعوبة التوصل الى نتيجة حول التأكيد فيجب عليه ان يقرر ما اذا كان هذا القصور يمكن ان يمنعه من استكمال العملية وعندما يريد المحاسب القانونى لفت الانتباه الى امر مهم يتعلق بالتأكد لا يؤثر على رأى المحاسب القانونى فان عليه ان يبين ذلك فى فقرة مستقلة بعد فقرة الرأى ( فقرة لفت انتباه ) ويجب ان تكون تلك الفقرة محددة وواضحة وان تبدأ بعبارة اود او نود لفت الانتباه الى ..... ثم يبين الامر والعناصر ذات العلاقة بالتأكد ويجب التنبيه الى عدم جواز اعتبار هذه الفقرة بديلا لفقرة التحفظ او فقرة الملاحظات ان وجدت .

### الفصل الرابع

#### تقرير فحص التقارير المالية

##### الاولية

طبقاً لمعيار فحص التقارير الاولية فانه

يقصد بها تلك القوائم المالية التي تصدرها المنشآت عن فترة زمنية تقل مدتها عن سنة مالية كاملة وغالباً ما تكون عن فترة ثلاثة اشهر ( ربع سنوية ) لتوصيل معلومات مالية اولية عن المنشأة للمستفيدين من القوائم المالية يمكن الاعتماد في اتخاذ القرارات المالية ويتم عرض تلك المعلومات الاولية - عادة - بصفة مستقلة عن القوائم المالية السنوية ، او قد ترفق بالقوائم السنوية في صورة قوائم ملحقة او ملاحظات على تلك القوائم .

والهدف من فحص التقارير المالية الاولية هو ان يؤكد المراجع عدم حاجة الى اجراء تعديلات جوهرية على تلك التقارير الاولية لكي تتمشي مع المعايير المحاسبية المتعارف عليها بما يعنى ان المراجع في هذه الحالة لن يتوصل الى مثل هذا الرأى الذى يتم ابدؤه عند مراجعة القوائم المالية السنوية وانه يقتصر فى تقريره على بيان نتيجة الفحص فقط دون ابداء الرأى ولا يتضمن فحص التقارير المالية الاولية اجراء اختبارات للسجلات المحاسبية او جميع الادلة والقرائن من خلال استخدام اجراءات المراجعة مثل المطابقة والملاحظة والفحص وغيرها وتتمثل اجراءات الفحص الاولية اساسا فى الاستفسارات واجراءات الفحص التحليلي التي توجه مباشرة نحو الامور المحاسبية الجوهرية التي يمكن ان تؤثر فى التقارير المالية الاولية .

وفيما يختص بتقرير فحص التقارير المالية الاولية فهو بمثابة الخطوة الاخيرة لعملية فحص التقارير المالية الاولية ومعنى صدوره ان المراجع قد انتهى اجراءات فحص التقارير المالية الاولية وفقاً لمعايير الفحص الصادر من قبل الهيئة ويجب ان يحرص المراجع على ان يكون التقرير مفهوماً من قبل المهتمين باعدادده ومن قبل من

يستخدمونه كما يجب ان يكون تقرير الفحص واضحاً بحيث لا يترك مجالاً للشك من قبل مستخدم التقرير عن دلالة وابعاد محتواه بل يجب على المراجع ان يضمن تقرير فحصه كافة العناصر التي تضمن تحقيق الابلاغ الصريح والتي تشمل على :

أ - عنوان يتضمن : تقرير المحاسب القانوني عن فحص التقارير المالية الاولية .

ب- معد التقرير والجهة التي يوجه اليها التقرير .

ج- فقرة نطاق الفحص : وتشمل على :

- توضيحاً للقوائم او التقارير المالية الاولية التي تم فحصها .

- الفقرة الاولية التي اعدت عنها او فى نهايتها هذه المعلومات .

- الاشارة الى ان الفحص يتم وفقاً لمعيار فحص التقارير المالية الاولية الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين .

- ان القوائم ( المعلومات ) المالية الدورية هي مسئولية ادارة المنشأة بينما تقتصر مسئولية المراجع على عمل الفحص وتحديد نتائجه .

- بيان اجراءات فحص التقارير المالية الاولية والمتمثلة بصفة اساسية فى تطبيق اجراءات الفحص التحليلي والاستفسار عن الامور المالية والمحاسبية من المسؤولين بالمنشأة .

- التاكيد على ان الفحص الذى اداه المراجع يعد اقل نطاقاً من مراجعة القوائم المالية السنوية التي تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها بهدف ابداء الرأى فى القوائم المالية ككل .

د - فقرة نتائج الفحص : تستهدف اظهار تاكيد المراجع على انه بناء على الفحص الذى قام به فانه لم يتبين له وجود اية تعديلات مهمة

يتعين ادخلها على التقارير المالية الاولية محل الفحص لكي تتمشي مع معايير المحاسبة المتعارف عليها .

هـ - اسم المراجع وعنوان مكتبه وتوقيعه ورقم الترخيص بممارسة المهنة .

و - تاريخ تقرير الفحص ، حيث يجب ان يورخ التقرير بتاريخ اليوم الذى تم فيه الانتهاء من الفحص ويعنون التقرير باسم الشركة التي تم فحص معلوماتها المالية الدورية او باسم مجلس ادارتها او باسم المساهمين باعتبارهم اهم مصادر الطلب على خدمات مراجع الحسابات فى هذا الشأن بالاضافة الى ما سبق فانه يجب ان يوضح فى مكان ظاهر على كل صفحات التقارير المالية الاولية مصطلح " غير مراجع " .

وفيما يلى نموذجاً لتقرير فحص نمطى :

نموذج تقرير المحاسب القانوني عن

فحص التقارير المالية الاولية

تقرير فحص محدود نمطى

بسم الله الرحمن الرحيم

السلام عليكم ورحمة الله

وبركاته ،،،

### نطاق الفحص:

لقد فحصنا قائمة المركز المالى لشركة : ..... كما هي عليه فى: ..... وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية للاثلاثة المنتهية فى ذلك التاريخ ، والمعدة من قبل الشركة والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها وكان فحصنا فحصاً محدوداً وفقاً لمعيار فحص التقارير التي طلبناها وكان فحصنا فحصاً محدوداً وفقاً لمعيار فحص التقارير المالية الاولية الصادر من قبل الهيئة ويتكون الفحص المحدود بصفة اساسية من تطبيق اجراءات تحليلية على المعلومات المالية والاستفسار من

الأشخاص المسئولين في المنشأة عن الأمور المالية المحاسبية ويعد هذا الفحص أقل نطاقاً من عملية المراجعة التي تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها - والتي تهدف أساساً إلى إبداء الرأي في القوائم المالية ككل - لذا فإننا لن نبدي مثل هذا الرأي .

### نتيجة الفحص:

وبناء على الفحص المحدود والذي قمنا به لم يتبين لنا وجود أية تعديلات مهمة يتعين إدخالها على التقارير المالية الأولية المرفقة لكي تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها .

التاريخ: / /

التوقيع: .....

رقم الترخيص: .....

إذا تبين للمراجع عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها أو عدم كفاية الإفصاح عن العمليات والأحداث والظروف فيجب عليه أن يبين في تقريره أي ملاحظات تبين له أثناء قيامه بالفحص من شأنها عن عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها . وإذا توصل المراجع إلى أن التقارير المالية الأولية قد تأثرت بشكل ملحوظ نتيجة عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها فيجب عليه أن يضيف في تقريره بعد فقرة نطاق الفحص ( فقرة ملاحظات ) يصف فيها طبيعة الخروج عن معايير المحاسبة المتعارف عليها وأثر هذا الخروج على التقارير المالية الأولية وإذا تبين للمراجع وجود قيود على استكمال العمل المنوط به بدرجة تؤدي إلى صعوبة التوصل إلى نتيجة حول التقارير المالية الأولية ، فيجب عليه أن يقرر ما إذا كان هذا القصور يمكن أن يمنعه من استكمال مهمته .

وفيما يلي أمثلة للتعديلات التي يمكن إدخالها على تقرير الفحص :  
نموذج تقرير المحاسب القانوني عن

فحص التقارير المالية الأولية  
تقرير فحص محدود معدل بسبب عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها

بسم الله الرحمن الرحيم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

### نطاق الفحص:

لقد فحصنا قائمة المركز المالي لشركة : ..... كما هي عليه في : ..... وقائمة الدخل للأشهر الثلاثة المنتهية في ذلك التاريخ والايضاحات من رقم ( .... ) إلى رقم ( .... ) التي تعد جزءاً من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها وكان فحصنا فحصاً محدوداً وفقاً لمعيار فحص التقارير المالية الأولية الصادر من قبل الهيئة ويتكون الفحص المحدود بصفة أساسية من تطبيق إجراءات تحليلية على المعلومات المالية والاستفسار من الأشخاص المسؤولين في المنشأة عن الأمور المالية المحاسبية ويعد هذا الفحص أقل نطاقاً من عملية المراجعة التي تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها - والتي تهدف أساساً إلى إبداء الرأي في القوائم المالية ككل - لذا فإننا لا نبدي مثل هذا الرأي .

### فقرة الملاحظات:

بناءً على المعلومات التي قدمتها لنا الإدارة وكما هو مبين في الإيضاح رقم ( .... ) حول التقارير المالية الأولية فقد خضعت الشركة لغرامة بمبلغ ..... ريالاً بسبب عدم وفائها بالتزاماتها بموجب أحد العقود الانشائية وتتوى المنشأة تسجيل هذا المبلغ عند دفعه الأمر الذي لا يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها التي تتطلب إظهار هذا المبلغ ضمن الخصوم المتداولة ولو تم تسجيل

هذا المبلغ لزادت الخصوم المتداولة بمبلغ ..... ريال ونقص كل من صافي الدخل ورأس المال العامل الناتج عن التشغيل خلال الفترة المالية بنفس المبلغ .

### نتيجة الفحص:

وبناء على الفحص المحدود والذي قمنا به وفيما عدا ما أشرنا إليه في الفقرة السابقة لم يتبين لنا وجود أية تعديلات مهمة يتعين إدخالها على التقارير المالية الأولية المرفقة لكي تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها .

التاريخ: / /

التوقيع: .....

رقم الترخيص: .....

نموذج تقرير

تقرير المحاسب القانوني عن فحص التقارير المالية الأولية

تقرير فحص محدود معدل بسبب إفصاح غير ملائم

بسم الله الرحمن الرحيم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

### نطاق الفحص:

لقد فحصنا قائمة المركز المالي لشركة : ..... كما هي عليه في : ..... وقائمة الدخل للأشهر الثلاثة المنتهية في ذلك التاريخ والايضاحات من رقم ( .... ) إلى رقم ( .... ) التي تعد جزءاً من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها وكان فحصنا فحصاً محدوداً وفقاً لمعيار فحص التقارير المالية الأولية الصادر من قبل الهيئة ويتكون الفحص المحدود بصفة أساسية من تطبيق إجراءات تحليلية على المعلومات المالية والاستفسار من الأشخاص المسؤولين في المنشأة عن الأمور المالية المحاسبية ويعد هذا الفحص أقل نطاقاً من عملية

المحاسب فى حالتى الاعداد والفحص :

### نموذج تقرير اعداد التنبؤات والتقديرات

( لقد قمنا باعداد قائمة المركز المالى  
التقديرية لشركة ..... كما هي  
متوقعة فى ..... وقائمة الدخل وقائمة  
الارباح المبقة وقائمة التدفقات النقدية  
التقديرية للسنة المالية المنتهية فى ذلك  
التاريخ على اساس المعايير المحددة  
لمثل هذه المهمة .

وتقتصر عليه الاعداد على عرض  
المعلومات التقديرية المقدمة من ادارة  
الشركة ولا تتضمن تقييما للفروض التى  
بنيت عليها هذه التقديرات وبما اننا لم  
نقم بفحص التقديرات فاننا لا نبدي رأيا  
فى او نصدر اى من تأكيد اخر على  
القوائم المالية المرفقة او الفروض .

اضافة لذلك فى العادة تكون هنالك فروق  
بين النتائج التقديرية والفعلية وذلك لان  
الاحداث والظروف الفعلية لا تطابق عادة  
ما هو متوقع وقد تكون هذه الفروق  
جوهرية وليس علينا اى مسئولية  
لتحديث هذا التقرير لآخذ الاحداث  
والظروف اللاحقة لتاريخ التقرير فى  
الاعتبار ) .

### نموذج تقرير فحص التنبؤات والتقديرات

( لقد قمنا باعداد قائمة المركز المالى  
التقديرية لشركة ..... كما هي  
متوقعة فى ..... وقائمة الدخل وقائمة  
الارباح المبقة وقائمة التدفقات النقدية  
التقديرية للسنة المالية المنتهية فى ذلك  
التاريخ على اساس المعايير المحددة  
لمثل هذه المهمة عليه فقد قمنا  
بالاجراءات التى رأينا انها ضرورية  
لتقييم الفروض التى استخدمتها الادارة  
واعداد وعرض التقديرات .  
وفى رأينا ان عرض التقديرات المرفقة

لنا مع كافة المعلومات والبيانات التى  
طلبناها وكان فحصنا فحصا محدودا وفقا  
لمعيار فحص التقارير المالية الاولية  
الصادر من قبل الهيئة ويتكون الفحص  
المحدود بصفة اساسية من تطبيق  
اجراءات تحليلية على المعلومات المالية  
والاستفسار من الاشخاص المسؤولين  
فى المنشأة عن الامور المالية المحاسبية  
ويعد هذا الفحص اقل نطاقا من عملية  
المراجعة التى تتم وفقا لمعايير المراجعة  
المتعارف عليها - والتى تهدف اساسا  
الى ابداء الرأى فى القوائم المالية ككل -  
لذا فاننا لا نبدي مثل هذا الرأى .

### فقرة الملاحظات:

اظهرت المعلومات التى توصلنا اليها  
وجود اوجه قصور مهمة فى نظام  
الرقابة الداخلية للشركة .

### نتيجة الفحص:

وبناء على الفحص المحدود والذى قمنا  
به وفيما عدا ما اشرنا اليه فى الفقرة  
السابقة لم يتبين لنا وجود اية تعديلات  
مهمة يتعين ادخالها على التقارير المالية  
الاولية المرفقة لكى تتفق مع معايير  
المحاسبة المتعارف عليها.

التاريخ : / /

التوقيع : .....

رقم الترخيص : .....

## الفصل الخامس

### التنبؤات والتقديرات المالية

هنالك ثلاثة اشكال لعلاقة المحاسب  
القانونى بالتنبؤات والتقديرات هى  
الاعداد والفحص وتطبيق الاجراءات  
المتفق عليها والآتى نماذج تقرير

المراجعة التى تتم وفقا لمعايير المراجعة  
المتعارف عليها - والتى تهدف اساسا  
الى ابداء الرأى فى القوائم المالية ككل -  
لذا فاننا لا نبدي مثل هذا الرأى .

### فقرة الملاحظات:

بناءً على المعلومات التى قدمتها لنا  
الادارة تبين ان احد عملاء الشركة تقدم  
بتاريخ ..... بدعوى مطالب الشركة  
بتعويض قدره ..... ريبالا عن الاضرار  
التى لحقت به نتيجة استخدام احد  
منتجات الشركة ولا تزال القضية  
منظورة امام القضاء ولم تفصح التقارير  
المالية الاولية عن هذه القضية ووفقا  
لمعايير المحاسبة المتعارف عليها كان  
يتعين على الشركة الافصاح عنها .

### نتيجة الفحص:

وبناء على الفحص المحدود والذى قمنا  
به وفيما عدا ما اشرنا اليه فى الفقرة  
السابقة لم يتبين لنا وجود اية تعديلات  
مهمة يتعين ادخالها على التقارير المالية  
الاولية المرفقة لكى تتفق مع معايير  
المحاسبة المتعارف عليها.

التاريخ : / /

التوقيع : .....

رقم الترخيص : .....

نموذج تقرير

تقرير المحاسب القانونى عن فحص

التقارير المالية الاولية

تقرير فحص محدود معدل بسبب قصور

مهم فى نظام الرقابة الداخلية

بسم الله الرحمن الرحيم

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

### نطاق الفحص:

لقد فحصنا قائمة المركز المالى لشركة  
\_\_\_\_\_ كما هي عليه فى \_\_\_\_\_ وقائمة  
الدخل للاثلاثة المنتهية فى ذلك  
التاريخ والايضاحات من رقم ( .... ) الى  
رقم ( .... ) التى تعد جزءا من هذه  
القوائم المعدة من قبل الشركة والمقدمة

يتفق مع الاسس الاسترشادية المعروفة وان الفروض التى بنت عليها الادارة هذه التقديرات معقولة غير انه من المتوقع عادة ان تكون هنالك فروق بين النتائج التقديرية والفعلية وذلك لان الاحداث والظروف الفعلية لا تطابق ما هو متوقع ، وقد تكون هذه الفروق جوهرية وليس علينا اى مسئولية لتحديث هذا التقرير لآخذ الاحداث والظروف اللاحقة لتاريخ التقرير فى الاعتبار ) .

اما اذا كانت هنالك انحرافات عن المعايير المعروفة الخاصة بالتنبؤات والتقديرات فتعالج فى التقرير بأسلوب مشابه لمعالجة الانحرافات فى حالة القوائم المالية التاريخية والآتى بعض النقاط الهامة التى يجب ملاحظتها :

- ١- يجب ان لا يتعامل المحاسب القانونى مع التنبؤات / التقديرات التى لا يتم الافصاح عن افتراضاتها الاساسية .
- ٢- قد تستخدم التقديرات بشكل عام او محدود اما التنبؤات فيكون استخدامها محدودا فقط .
- ٣- الاستقلالية غير مطلوبة بالنسبة لمهمة اعداد القوائم المالية التقديرية .
- ٤- بالنسبة لتاكيدات المحاسب :

اعداد القوائم المالية التقديرية لا يعطى تاكيدا اما الفحص فيعطى تاكيدا يتعلق بمعقولية الافتراضات اما تقرير الاجراءات المتفق عليها فيعطى تاكيدا سالباً .

### خلاصة البحث

من خلال البحث يتضح مدى اهمية تقرير المراجع وهو الوسيلة التى يعبر بها عن رؤية حيال القوائم المالية وفقا لشروط مهمة المراجعة التى أنجزها ، ويصدر

الرأى عادة عما اذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية بناء على كفاية العرض والافصاح للمعلومات التى تحتوى عليها تلك القوائم ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملانمة لظروف النشأة ، وأن المنشأة تلتزم بمتطلبات قانون الشركات ونظامها الأساسى فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم .

ويجب أن يكون تقرير المراجع واضحا بحيث لا يترك مجالاً للشك من قبل مستخدم التقرير المدرك عن مدلوله وأبعاد محتواه. ومن أهم الوسائل لتحقيق هذا الهدف أن يتفق المراجعون على معاني للتعبيرات والألفاظ المستخدمة فى التقرير .

وكما هو معلوم طبقا لمعايير المراجعة انه يقوم المحاسب القانونى بإصدار عددا من التقارير على المعلومات المالية التى تقدمها المنشأة وهي:

أولا : تقرير مراجعة أو تدقيق القوائم المالية.

ثانيا : التقارير الخاصة.

ثالثا : تقارير فحص التاكيدات.

رابعا : تقرير فحص التقارير المالية الأولية.

خامسا : تقارير اعداد وفحص التنبؤات والتقديرات.

وقد تم التركيز فى هذا البحث على النوع الاول تقرير مراجعة القوائم المالية .

حيث تحدثنا فى البحث بالفصل الاول عن تقرير مراجعة القوائم المالية (تقرير الرأى المطلق) .

كما تحدثنا فى الفصل الثانى عن تقرير مراجعة القوائم المالية وخصوصا

الحالات التى تستدعي إيضاحات إضافية تلحق بالتقرير المطلق (لفت الانتباه) وذكرنا ان هذه الحالات تتطلب إضافة فقرة لفت انتباه تلي فقرة الرأى تبدأ بعبارة " نود لفت الانتباه (أو نود الإشارة إلي .....)" تشمل هذه الحالات ما يلي :

١- ظروف غير طبيعية تستوجب الانحراف عن المعايير المحاسبية المتعارف عليها.

٢- الشك المتعلق فى مقدرة المنشأة على الاستمرارية.

٣- عدم الثبات فى تطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها.

٤- بعض الظروف المعينة التى تؤثر على القوائم المالية المقارنة.

٥- المعلومات المساندة التى تطلبها جهات تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.

٦- المعلومات الأخرى المضمنة فى مستند يحتوى على قوائم مالية مراجعة.

٧- التركيز على موضوع محدد.

كما تحدثنا بالفصل الثالث عن تقرير مراجعة القوائم المالية وخصوصا الحالات التى تستدعي اصدار تقرير غير مطلق (تقرير متحفظ) طبقا للحالات التالية:

١- القصور فى أمور محاسبية.

٢- القصور فى نطاق المراجعة.

٣- الشك غير المتعلق باستمرار المنشأة.

٤- انعدام الاستقلالية.

٥- عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات او النظام الأساسى للمنشأة فيما

يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية.  
٦- أشكال أخرى لعلاقة المحاسب القانوني بالقوائم المالية التاريخية. وذلك للفت انتباه الاخوة السادة المراجعين لمثل هذه الحالات والتمييز بين حالات التقرير المطلق وحالات لفت الانتباه وحالات التحفظ حتى يستخدم تقرير مراقب الحسابات بالشكل السليم حسب الحالة محل المراجعة وعدم الخلط بين هذه الامور للاهمية القصوى لها .

### التوصيات

يجب على المراجع عند تنفيذ مهنته الفنية أن يعمل طبقا للوائح والمعايير المهنية، وان يتصرف بوعي، ويجب أن يكون دائم الصدق والمقدرة على تبرير تصرفه تبريرا موضوعيا وفي سبيل ذلك ينبغي على ممارس مهنة المحاسبة والمراجعة والهيئات المهمة بالمهنة:

١. سرعة إصدار قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة وكذلك ميثاق آداب وسلوكيات المهنة.
٢. أن يقيم المحاسب القانوني مقدرته على القيام بمهمة المراجعة قبل قبولها .
٣. الالتزام بالمعايير المهنية الصادرة عن الهيئات المسنولة عن المهنة وان يعمل على اختيار ما ينطبق منها على كل حالة مراجعه يقوم بمراجعتها .
٤. أن يبلغ عن أي تصرف تقوم به الإدارة يضر بمصلحة المنشأة التي يراجعها، ويتم الإبلاغ لأصحاب

الشان حالا إذا كان الأمر يستدعي العجلة أو يشير في تقريره في حالة الاقتناع بعدم الاستعجال  
٥. أن يبني تقريره ورأيه على حقائق فنية فعمله فني يعتمد على الدليل ولا يجب أن يكون للعاطفة فيه اثر .  
٦. أن يعتني بأوراق عمله وينظمها ويحفظها بشكل جيد .  
٧. أن يشرف على مساعديه إشرافا يمكنه من أداء أعمالهم حسب ما خطط لها .  
٨. أن يتعاون مع كل ذي علاقة لإصلاح أي أخطاء فنية يتسبب في وقوعها .  
٩. أن لا يتساهل في تأدية عمله والإشراف على مساعديه وألا اعتبر مخلا بواجباته الفنية .  
١٠. أن لا يجعل الوقت حائلا دون أداء عمله كما ينبغي، فعندما يرى أن الوقت لا يمكنه من إنجاز المهمة فعليه أن يبلغ عميله بذلك .  
١١. عندما يكون تحت يده أصول للغير (للعميل) فعليه الاحتفاظ بها بمعزل عن أمواله، وإذا كان الاتفاق يقضى باستغلالها لصالح العميل فعليه ان ينفذ ذلك  
١٢. التعليم المهني المستمر وعلى المراجع أن يستمر في الإطلاع ومتابعه كل ما يصدر عن الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة والجهات ذات العلاقة، إذا لم يقم بذلك فيعتبر قد أخل بالتزاماته .

١٣. تدريب العاملين الفنيين بالمكتب وهو استثمار فيما يدر عائد كبير يساعد على بذل الغاية المهنية المطلوبة .

١٤. توفير المراجع العملية لأعضاء المكتب حتى يرتقي بالمستوى المهني لمساعدته حتى يتمكنوا من النهوض بمسئوليتهم وبالتالي بذل العناية المهنية الواجبة بالشكل المطلوب لأداء المهنة .

وختاما أرجو أن أكون قد وفقت في إلقاء الضوء على تقرير المراجع الوسيلة التي يعبر بها عن رؤية حيال القوائم المالية بمعايير والمراجعة وتأثيرهم على أداء عمل المراجع والمسئولية الملقاة على عاتقه من زاوية التقرير .

والله ولي التوفيق .

### مراجع البحث

- ١- قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١
- ٢- بحث عن المسئولية القانونية لمراجع الحسابات مقدم لمؤتمر الفكر المحاسبي الجديد عام ٢٠٠٣ مصطفى حسن بسيوني السعدني
- ٣- موسوعة معايير المراجعة شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية د. طارق عبد العال حماد
- ٥- معايير المراجعة المصرية
- ٦- معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين .
- ٧- معايير المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين .