

## الإطار المصري لعمليات خدمة التأكيد

يهدف هذا الإطار إلى تعريف ووصف عناصر وأهداف عملية التأكيد ويحدد العمليات التي تطبق عليها المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود و عمليات التأكيد الأخرى .

### محتويات الإطار

- مقدمة.
- تعريف عملية التأكيد وأهدافها.
- نطاق إطار عمليات التأكيد.
- قبول المهمة.
- عناصر عملية التأكيد.
- سوء استخدام أسم المزاوول.
- **المبادئ الأخلاقية ومعايير مراقبة الجودة**
- (أ) النزاهة.
- (ب) الموضوعية.
- (ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
- (د) السرية.
- (هـ) السلوك المهني.

### تعريف عملية التأكيد وأهدافها

يُقصد بـ " عملية التأكيد " هي العملية التي يعبر فيها المحاسب المزاوول عن نتيجة تهدف إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المرتقبين - بخلاف الطرف المسئول عن موضوع المهمة - فى ناتج تقييم أو قياس موضوع التقرير وذلك بالرجوع إلى مقاييس محددة معينة. أمثلة ذلك :

- (١) الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح فى القوائم المالية.
- (٢) تطبيق إطار إعداد التقارير المالية فى الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح مثل معايير المحاسبة المصرية.
- (٣) المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة.
- (٤) فاعلية الرقابة الداخلية.
- (٥) تطبيق إطار لتقييم فاعلية الرقابة الداخلية.
- (٦) نظام الرقابة الداخلية.

### مهام قائمة على تأكيد

يقوم الطرف المسئول عن موضوع المهمة بأداء التقييم أو القياس لموضوع المهمة، وتأتى المعلومات الخاصة بالموضوع فى شكل تأكيد يقدمه هذا الطرف ويكون متاحاً للمستخدمين المرتقبين: (القوائم المالية)

### مهام إعداد التقارير المباشرة

يقوم المزاوول إما بأداء التقييم أو القياس للموضوع بصورة مباشرة أو الحصول على إقرار من الطرف المسئول الذى قام بأداء التقييم أو القياس غير المتاح للمستخدمين المرتقبين. وتقدم المعلومات الخاصة بالموضوع للمستخدمين المرتقبين فى تقرير التأكيد : (نظام الرقابة الداخلية)

### مهام إصدار تقرير تأكد مناسب :

• يكون الهدف منه هو تخفيض الخطر الذي يواجه عملية التأكيد لمستوى مقبول نسبياً بالنسبة لظروف المهمة وذلك بوصفه الأساس للنموذج الايجابي للتعبير عن النتيجة التي توصل اليها المزاوول إليها.

### مهام إصدار تقرير تأكد محدود :

• يكون الهدف منه هو تخفيض الخطر الذي يواجه عملية التأكيد لمستوى مقبول بالنسبة لظروف المهمة وذلك بوصفه الأساس للنموذج السلبي للتعبير عن النتيجة التي توصل اليها المزاوول إليها.

### تقارير بشأن عمليات لا تمثل عمليات تأكد

عند إصدار المزاوول تقريراً عن مهمة ليست من مهام التأكيد فى نطاق هذا الإطار ، فعليه أن يميز التقرير المعد عن هذه المهمة ليكون واضحاً بأنه لا يتعلق بمهمة تأكد حتى لا يتسبب ذلك فى ارباك المستخدمين .

## قبول المهمة

يقبل المزاوول عملية التأكد فقط عندما تشير معرفته المبدئية عن ظروف العملية إلى :  
(أ) أنه سيتم الوفاء بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية ذات الصلة مثل الاستقلالية والكفاءة المهنية.  
(ب) تتوافر في العملية جميع الخصائص التالية :

- (١) ملاءمة موضوع المهمة.
- (٢) تكون المقاييس المحددة المستخدمة مناسبة ومتاحة للمستخدمين المرتقبين.
- (٣) يتاح للمزاوول إمكانية الوصول إلى الأدلة الملائمة الكافية لدعم النتيجة التي توصل لها.
- (٤) أن النتيجة التي توصل إليها المزاوول ستكون في صورة تقرير مكتوب بالنموذج الملائم إما لمهمة التأكد المناسب أو مهمة التأكد المحدود.
- (٥) توافر القناعة لدى المزاوول بوجود سبب منطقي للعملية.

## عناصر عملية التأكد

- (أ) علاقة ثلاثية الأطراف تخص محاسب مهني وطرف مسئول ومستخدمين مرتقبين
- (ب) موضوع مهمة ملائم .
- (ج) مقاييس محددة مناسبة .
- (د) أدلة ملائمة وكافية .
- (هـ) تقرير تأكد مكتوب طبقاً للنموذج المناسب لمهام إصدار تقرير تأكد مناسب أو مهام إصدار تقرير تأكد محدود.

## (أ) الأطراف الثلاثة

### (١) المزاوول

يعتبر مصطلح "مزاوول" كما هو مستخدم في هذا الإطار اشمل من مصطلح " مراقب " كما هو مستخدم في معايير المراجعة والمعيان المصري رقم "٢٤١٠" والخاص بمهام الفحص المحدود للقوائم المالية والتي تتعلق فقط بالمزاوولين الذين يقومون بأداء مهام المراجعة والفحص المحدود المتعلقة بالمعلومات المالية التاريخية.

### (٢) الطرف المسئول عن موضوع المهمة

هو الشخص (أو الأشخاص) الذي:

- يكون مسئول عن المعلومة الخاصة بموضوع المهمة (التأكيد) في مهمة "قائمة على التأكيد".
- يكون مسئولاً عن موضوع المهمة في "مهام إعداد التقارير المباشرة".

### (٣) المستخدمون المرتقبون

المستخدمون المرتقبون هم شخص أو أشخاص أو مجموعة من الأشخاص يقوم المزاوول بإعداد تقرير التأكد لهم. ويمكن أن يكون الطرف المسئول واحداً من المستخدمين المرتقبين ولكن ليس الوحيد.

### (ب) موضوع المهمة

يمكن أن يأخذ موضوع مهمة التأكد أو المعلومة الخاصة بالموضوع أشكالاً عدة مثل:

### (ج) المقاييس المحددة

- المقاييس المحددة هي وسائل القياس المستخدمة لتقييم أو قياس موضوع المهمة. ويتضمن ذلك :
- عند إعداد القوائم المالية يمكن أن تكون المقاييس المحددة هي معايير المحاسبة المصرية.
- وعند إعداد تقرير خاص بالرقابة الداخلية يمكن أن تتمثل المقاييس المحددة في إطار موضوع للرقابة الداخلية أو أهداف الرقابة الفردية الموضوعية خصيصاً للمهمة.

### الخصائص الواجب توافرها في المقاييس المحددة المناسبة

- الملاءمة.
- الاكتمال.
- المصدقية.
- الحياد.
- القدرة على الفهم .

### (د) الأدلة

يقوم المزاوول بتخطيط و أداء عملية التأكد ويتخذ موقف الشك المهني للحصول على الأدلة الملائمة الكافية عما إذا كانت المعلومة ذات الصلة بالموضوع خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة. ويأخذ المزاوول في اعتباره الأهمية النسبية ومخاطر عملية التأكد وكم جودة الأدلة المتاحة عند التخطيط للمهمة وأدائها وبخاصة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة.

### الشك المهني

يقوم المزاوول بتخطيط و أداء عملية التأكد مستخدماً أسلوب الشك المهني و مدركاً لإمكانية وجود الظروف التي قد تتسبب في تحريف المعلومات الخاصة بالموضوع تحريفاً هاماً و مؤثراً .

## كفاءة وملاءمة الأدلة

تعد الكفاية مقياساً لكمية الأدلة وتعد الملاءمة مقياساً لجودة الأدلة. ومن هنا تتضح ملاءمتها و مصداقيتها، فكلما زاد الخطر كلما زادت إمكانية طلب الأدلة، وكلما زادت الجودة ، كلما قلت الحاجة لطلب أدلة. وبناء عليه تكون العلاقة بين كفاية وملاءمة الأدلة علاقة تبادلية ومع ذلك فالحصول على أية أدلة أكثر لا يمكن في حد ذاته أن يعوض عن قلة جودتها.

### مصداقية المعلومات

- تكون الأدلة أكثر مصداقية عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة .
- تكون الأدلة المعدة داخليا أكثر مصداقية عندما تكون الرقابة عليها فعالة .
- تكون الأدلة التي حصل المزاول عليها بصورة مباشرة (على سبيل المثال ملاحظة تطبيق الرقابة) أكثر مصداقية من الأدلة التي تم الحصول عليها بصورة غير مباشرة (على سبيل المثال فحص نظام الرقابة) .
- تكون الأدلة أكثر مصداقية عندما تكون موجودة في شكل موثق سواء كانت ورقة أو بيانات الكترونية أو وسائل أخرى (فعلى سبيل المثال يكون السجل المكتوب المعاصر لاجتماع أكثر مصداقية من اقرار شفهي لما تم مناقشته) .
- تعتبر الأدلة التي تقدمها الوثائق الأصلية مصدرا أكثر مصداقية من الأدلة التي يتم الحصول عليها عن طريق الصور أو الفاكسات .

### الأهمية النسبية

لدي تحديد المزاول طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة وعند تقييم ما إذا كانت المعلومة الخاصة بالموضوع خالية من التحريفات فعليه مراعاة الأهمية النسبية في تحديد وتقييم ذلك وعند دراسة الأهمية النسبية يقوم المزاول بتفهم وتقييم العناصر التي قد تؤثر على قرارات المستخدمين المرتقبين .

### خطر عملية التأكد

الخطر المتمثل في أن تحرف المعلومة ذات الصلة بموضوع المهمة تحريفا هاما :

(١) الخطر المتأصل.

و(٢) خطر الرقابة.

و(٣) خطر عدم الاكتشاف .

### طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة

- (أ) الحصول على تفهم بشأن موضوع المهمة والظروف الأخرى المحيطة بالمهمة .
  - و(ب) استنادا على هذا التفهم يتم تقييم المخاطر.
  - (ج) الاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها.
  - و(د) القيام بإجراءات أخرى ترتبط ارتباطا واضحا بالمخاطر المحددة .
  - و(هـ) تقييم مدى كفاية وملاءمة الأدلة .
- يأتي ” التأكد المناسب ” في مرتبة أقل من التأكد الحاسم لعوامل عديدة منها :

\* استخدام الاختبار بالعينة .

\* المحددات المتأصلة للرقابة الداخلية .

و\* حقيقة أن الأدلة المتوفرة للمزاول تكون مقنعة أكثر منها حاسمة .

و\* استخدام الحكم المهني في جمع وتقييم الأدلة وتكوين استنتاجات بناء على هذه الأدلة .

### (هـ) تقرير التأكد

يقدم المزاول تقريرا مكتوبا يحتوي على نتيجة التأكد الذي توصل إليه بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة.

### سوء استخدام اسم المزاول

يرتبط اسم المزاول بموضوع المهمة عندما يقدم تقريرا بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة أو يوافق على استخدام اسمه في ارتباط مهني متعلق بموضوع المهمة

## معيير المراجعة المصري رقم (٢٠٠)

الهدف من عملية مراجعة القوائم المالية والمبادئ العامة التي تحكمها

هدف مراجعة قوائم مالية

هو تمكين مراقب الحسابات من إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت، في كافة جوانبها الهامة، طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق .

المتطلبات السلوكية و الأخلاقية المتعلقة بعملية مراجعة قوائم مالية

على مراقب الحسابات الالتزام بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية المتعلقة بمهام المراجعة .

القيام بمراجعة قوائم مالية

على مراقب الحسابات القيام بعملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المصرية .

تحتوي معايير المراجعة المصرية على مجموعة من المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية بالإضافة إلى كافة الإيضاحات والتفسيرات والإرشادات المرتبطة بها بما في ذلك الملاحق المرفقة بها .

يمكن للمراقب أيضاً القيام بعملية المراجعة طبقاً لكل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة الخاصة ببلد معين آخر .

نطاق عملية مراجعة قوائم مالية

يشير إلى إجراءات المراجعة الواجب أدائها طبقاً للظروف لتحقيق هدف المراجعة وذلك طبقاً لحكم المراقب المهني واستناداً إلى معايير المراجعة المصرية .

ولتحديد الإجراءات اللازمة لأداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المصرية يقوم المراقب بالالتزام بكل معيار من هذه المعايير .

يجب ألا تخالف هذه المعايير القوانين واللوائح المحلية التي تحكم عملية مراجعة القوائم المالية .

تابع - نطاق عملية مراجعة قوائم مالية

عندما يقوم المراقب بأداء عملية مراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة الخاصة ببلد ما فإنه بالإضافة إلى الالتزام بكل معايير المراجعة المصرية المتعلقة بعملية المراجعة هذه ، يقوم المراقب أيضاً بأداء أية إجراءات مراجعة إضافية ضرورية للالتزام بالمعايير المتعلقة بذلك البلد .

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

الشك المهني

ينبغي على مراقب الحسابات القيام بتخطيط وأداء عملية المراجعة متبعاً أسلوب الشك المهني وأن يكون مدركاً للعوامل التي قد تؤدي إلى تحريف القوائم المالية تحريفاً هاماً ومؤثراً ومن ثم عدم مصداقيتها .

ويقصد بالشك المهني تقييم المراقب لمدى سلامة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ويكون منتبهاً إلى أدلة المراجعة المتعارضة ويتساءل عن مدى مصداقية المستندات أو إقرارات الإدارة .

درجة التأكد المناسبة

يعبر مفهوم "درجة التأكد المناسبة" عن تجميع كافة أدلة المراجعة الضرورية للمراقب ليتحقق من أن القوائم المالية ككل خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة .

المحددات المتأصلة

تنشأ هذه المحددات عن عوامل مثل:

• استخدام العينة .

• المحددات المتأصلة الناجمة عن طبيعة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية (مثال: إمكانية حدوث تواطؤ أو تجاوزات الإدارة) .

• حقيقة أن غالبية أدلة المراجعة مقنعة أكثر منها حاسمة .

• اعتماد مراقب الحسابات على حكمه الشخصي المهني .

هام

لا تعتبر عملية المراجعة ضماناً بأن القوائم المالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة بسبب عدم إمكانية الحصول على التأكد الحاسم. وعلاوة على ذلك لا يعتبر رأي المراجعة تأكيداً لاستمرارية المنشأة كما انه لا يعبر بالضرورة عن مدى كفاءة وفعالية الإدارة في إدارة شؤون المنشأة

## خطر المراجعة والأهمية النسبية

ينبغي على مراقب الحسابات تخطيط وأداء عملية المراجعة لتخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض نسبياً يتماشى مع هدف عملية المراجعة و يتولد خطر المراجعة من خطر التحريف الهام و المؤثر في القوائم المالية وخطر عدم الاكتشاف .

## خطر التحريفات الهامة والمؤثرة

•الخطر المتأصل

•خطر الرقابة

يعتبر كل من الخطر المتأصل وخطر الرقابة من الأخطار التي تخص المنشأة و يتواجدان بصورة منفصلة عند مراجعة القوائم

المالية .

•خطر عدم الاكتشاف

هي المخاطر التي تنشأ عن عجز إجراءات التحقق التي يطبقها المراقب في اكتشاف تحريفات في أرصدة الحسابات أو في فئات

المعاملات قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع تحريفات في أرصدة أو فئات أخرى .

## المسئولية عن القوائم المالية

تقع مسئولية إعداد وعرض القوائم المالية بصورة عادلة وواضحة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق على عاتق إدارة المنشأة،

وبالتالي فإن مراجعة القوائم المالية لا تعفى الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة من مسئولياتهم .

تشمل هذه المسئوليات الآتى :

\* تصميم وتنفيذ والحفاظ على نظام الرقابة الداخلية المتعلق بإعداد وعرض قوائم مالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة قد تحدث بسبب غش أو خطأ .

و \* اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها .

و \* اتخاذ تقديرات محاسبية مناسبة للظروف .

## تحديد مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية

على مراقب الحسابات تحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية الذي تبنته الإدارة في إعداد القوائم المالية مقبولاً أم لا .

ويحدد المراقب ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية الذي تبنته الإدارة مقبولاً بالنظر إلى طبيعة المنشأة (مثل: ما إذا كانت منشأة تجارية

أو منشأة قطاع عام أو منظمة لا تهدف إلى الربح) والهدف من القوائم المالية .

## إبداء الرأي على القوائم المالية

لدى قيام مراقب الحسابات بإبداء الرأي على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة والمعدة طبقاً لإطار إعداد التقارير

المالية المصممة لتحقيق عرض عادل وواضح ، عليه الرجوع إلى معيار المراجعة المصرى رقم ( ٧٠٠ ) .

(أ) مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة طبقاً لأسس محاسبية أخرى شاملة.

و(ب) أحد مكونات المجموعة الكاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة أو الخاصة، مثل قائمة مالية فردية أو حسابات محددة أو

عناصر حسابات أو بنود في القائمة المالية.

و(ج) الالتزام بالاتفاقات التعاقدية.

و(د) القوائم المالية الملخصة.

## معايير المراجعة المصرية رقم (٢١٠) شروط التكاليف بعمليات المراجعة

يجب أن يتم الاتفاق فيما بين مراقب الحسابات و العميل على شروط المهمة والتي يجب أن يتم توثيقها من خلال خطاب الارتباط بالمراجعة أو في شكل تعاقدي آخر مناسب .  
يتحدد في مصر هدف و نطاق المراجعة إلى حد ما بموجب القانون ومع ذلك فإن المراقب يستطيع من خلال خطاب الارتباط عن عمليات المراجعة أن يوفر لعملائه معلومات تعريفية مفيدة .

### المحتويات الرئيسية

- الهدف من مراجعة القوائم المالية .
- مسئولية الإدارة عن القوائم المالية .
- نطاق المراجعة .
- شكل التقارير أو المراسلات .
- الحقيقة الخاصة بأن هناك مخاطر لا يمكن تجنبها .
- الحق غير المقيد للمراقب في الإطلاع على الدفاتر و السجلات و المستندات و الحصول على كافة المعلومات .

قد يتضمن خطاب الارتباط النقاط التالية أيضاً :

- الترتيبات الخاصة بتخطيط عملية المراجعة .
- إقرارات الإدارة المكتوبة .
- ما يفيد استلام العميل لخطاب الارتباط .
- الخطابات أو التقارير .
- أتعاب المراجعة وكيفية سدادها .
- يمكن أيضاً إضافة النقاط التالية عندما يكون ذلك ملائماً :
- الترتيبات الخاصة باشتراك خبراء أو مراقبين آخرين .
- الترتيبات الخاصة بإشراك المراجعين الداخليين وموظفي العميل .
- الترتيبات الواجب عملها مع المراقب السابق – إن وجد .
- أية قيود على مسئولية المراقب .
- الإشارة إلى أية اتفاقيات أخرى بين المراقب و العميل .
- اعتبارات خاصة عن مراجعة الفروع والوحدات التابعة
- ما هي الجهة التي تقوم بتعيين مراقب حسابات الشركات التابعة / الفروع .
- هل سوف يتم إصدار تقرير مراجعة منفصل للشركات التابعة / الفروع .
- المتطلبات القانونية .

• نطاق العمل المؤدى بواسطة المراقبين الآخرين .

• نسبة مساهمة الشركة الأم في حقوق الملكية للشركات التابعة .

• درجة استقلالية إدارة الشركة التابعة .

الاتفاق على إطار إعداد التقارير المالية المطبق

ينبغي أن تحدد شروط التكاليف بعمليات المراجعة إطار إعداد التقارير المالية المطبق .

ولا ينبغي أن يقبل مراقب الحسابات مهمة مراجعة القوائم المالية إلا عندما يتوصل إلى أن إطار إعداد التقارير المالية الذي تبنته الإدارة مقبول .

### المراجعات المتكررة

بالنسبة للمراجعات المتكررة لابد وأن يقوم مراقب الحسابات بالتحري فيما إذا كانت الظروف تتطلب إعادة النظر في شروط المهمة وما إذا كانت هناك حاجة لتذكير العميل بشروط المهمة الحالية .

قبول التغيير في شروط المهمة

على مراقب الحسابات الذى يطلب منه - قبل الإنهاء من المهمة - تغيير شروط المهمة بالشكل الذى يؤدي إلى الحصول على درجة أقل من التأكد أن يقوم بدراسة مدى معقولية و ملاءمة ذلك .

في حالة تغيير شروط المهمة لابد و أن يتم الاتفاق بين مراقب الحسابات و العميل على الشروط الجديدة .

يجب على مراقب الحسابات أن لا يوافق على تغيير شروط المهمة إذا لم تكن هناك مبررات معقولة لهذا التغيير .

إذا لم يوافق مراقب الحسابات على تغيير التكاليف بأداء المراجعة ، ولم يسمح له باستكمال أعمال المراجعة وفقاً لشروط التكاليف الأصلية فإنه يجب عليه الاعتذار عن أداء المهمة .

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

ينبغي على فريق العمل تنفيذ إجراءات لمراقبة الجودة الواجب تطبيقها على كل عملية مراجعة. مسؤوليات قادة المؤسسة تجاه الجودة على أعمال المراجعة على الشريك المسئول تحمل مسؤولية الجودة الشاملة على عملية المراجعة المكلف بها.

يُعتبر الشريك المسئول مثلاً يحتذى به لأعضاء فريق العمل الآخرين وذلك فيما يتعلق بجودة المراجعة في جميع مراحل عملية المراجعة. عليه ان يؤكد :

(أ) حقيقة أن الجودة ضرورية لأداء عمليات المراجعة.  
(ب) أهمية:

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

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

(٣) صدور تقرير المراقب بما يلائم الظروف.

### المتطلبات الأخلاقية والسلوكية

ينبغي على الشريك المسئول الأخذ في الاعتبار مدى التزام أعضاء فريق العمل بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية.

وإذا ما استرعى اهتمام الشريك المسئول أموراً من خلال نظم المؤسسة أو غيرها تشير إلى عدم التزام أعضاء فريق العمل بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية ، فإن عليه تحديد الإجراءات المناسب الذي يجب اتخاذه بالتشاور مع المسؤولين الآخرين في المؤسسة.

يقوم الشريك المسئول وغيره من أعضاء فريق العمل بتوثيق المسائل المحددة، وكيفية حلها متى كان ذلك مناسباً. الاستقلالية

ينبغي على الشريك المسئول أن يتوصل لنتيجة عن مدى الالتزام بمتطلبات الاستقلالية المتعلقة بعملية المراجعة عن طريق :

(أ) الحصول على المعلومات ذات الصلة من المؤسسة، وفروعها ،  
(ب) تقييم المعلومات الخاصة بالمخالفات التي تم تحديدها، إن وجدت،

(ج) اتخاذ الإجراءات المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات

أو تخفيضها لمستوى مقبول ،

(د) توثيق النتائج التي تم التوصل لها .

يكون هناك تهديداً يواجه الاستقلالية فيما يتعلق بعملية المراجعة، وقد لا تستطيع أدوات الحماية القضاء عليه أو تخفيضه لمستوى مقبول؟

قبول المهام واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام المراجعة المحددة

ينبغي أن يشعر الشريك المسئول بالرضا عن الإجراءات المناسبة المتبعة بشأن قبول المهمة واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام المراجعة المحددة وأن النتائج التي تم التوصل إليها في هذا الصدد ملائمة وتم توثيقها وذلك عن طريق دراسة ما يلي :

\* نزاهة أصحاب حقوق الملكية الأساسيين والإدارة العليا وأولئك المسؤولين عن حوكمة المنشأة ،

\* ما إذا كان فريق العمل مؤهلاً للقيام بعملية المراجعة ولديه الوقت والموارد اللازمة ،

\* إمكانية التزام المؤسسة وفريق العمل بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية .

تابع - قبول المهام واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام المراجعة المحددة

يتضمن اتخاذ قرار الاستمرار في علاقة مع عميل دراسة الأمور الجوهرية التي تكون قد ظهرت أثناء عملية المراجعة الحالية أو السابقة و تأثيرها على استمرارية العلاقة ، فعلى سبيل المثال قد يكون العميل قد بدأ في توسيع نطاق نشاطه في منطقة لا تمتلك المؤسسة الخبرة ولا المعرفة اللازمة للعمل بها .

في حالة توصل الشريك المسئول إلى معلومات لو سبق أن توفرت في وقت سابق لاتخذت المؤسسة قراراً برفض عملية المراجعة، يتعين عليه إبلاغ المؤسسة في الحال بهذه المعلومات حتى يتسنى لها اتخاذ الإجراء اللازم .

## تعيين فرق العمل

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

### القدرات و الكفاءات الملائمة

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

### أداء المهام

يتعين على الشريك المسنول تحمل مسؤولية التوجيه والإشراف وأداء عملية المراجعة طبقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية و أن يكون تقرير المراقب الصادر ملائماً للظروف .  
التوجيه

- (أ) مسؤولياتهم ،
- (ب) طبيعة نشاط المنشأة،
- (ج) المسائل المتعلقة بالمخاطر،
- (د) المشاكل التي قد تطرأ ،
- (هـ) البرنامج التفصيلي لأداء المهام،

### الإشراف

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

تحدد مسؤوليات المراجعة على أساس قيام أعضاء فريق العمل الأكثر خبرة بما فيهم الشريك المسنول بفحص العمل الذي قام بأدائه أعضاء فريق العمل الأقل خبرة .

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

يؤدي الشريك المسنول الفحص في الوقت المناسب بتغطية الأجزاء الهامة من الأحكام الشخصية المهنية وخاصة تلك المتعلقة بالأمور الصعبة أو محل النزاع والأخطار الجوهرية التي يتم تحديدها أثناء العملية.  
لا يكون الشريك المسنول بحاجة إلى فحص كل الوثائق الخاصة بعملية المراجعة ، ومع ذلك يوثق مدى وتوقيت عمليات الفحص و كيف حل الأمور التي تثار أثناء فحص الشريك المسنول.

### التشاور

ينبغي على الشريك المسنول أن:

- (أ) يكون مسنولاً عن قيام فريق العمل بإجراءات التشاور الملائم بشأن الأمور الصعبة أو محل الخلاف،
- (ب) يكون على قناعة بأن أعضاء فريق العمل قاموا بإجراء التشاور الملائم أثناء سير العمل فيما بينهم، ومع غيرهم على المستوى المهني الملائم من داخل المؤسسة أو خارجها ،
- (ج) يقتنع بسلامة توثيق طبيعة مثل هذه التشاورات وتوثيق نطاقها والنتائج التي أسفر عنها وتم الاتفاق عليها مع الطرف الذي تمت مشاورته،

(د) يقرر ما إذا كانت النتائج التي أسفر عنها التشاور قد تم تنفيذها.  
في حالة حدوث اختلافات في الرأي داخل فريق العمل مع أولئك الذين تمت استشاراتهم ، وكذلك بين الشريك المسنول و فاحص ما قبل الإصدار ، ينبغي على فريق العمل إتباع سياسات المؤسسة وإجراءاتها للتعامل مع مثل هذه الأمور وحلها.

عند الضرورة يُخطر الشريك المسنول أعضاء فريق العمل أن بإمكانهم توجيه انتباهه هو أو غيره داخل المؤسسة إلى الأمور المتعلقة باختلافات الرأي دون الخوف من الانتقام .



## فحص ما قبل الإصدار

بالنسبة :

للقوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة و المنشآت عالية المخاطر:

- (أ) يجب تعيين فاحص ما قبل الإصدار،  
(ب) مناقشة الأمور الجوهرية التي قد تطرأ أثناء عملية المراجعة وتشمل تلك التي تم تحديدها أثناء فحص ما قبل الإصدار مع فاحص ما قبل الإصدار،  
(ج) عدم إصدار تقرير المراقب حتى يتم استكمال فحص ما قبل الإصدار.

فحص ما قبل الإصدار بالنسبة لمراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة والمنشآت عالية المخاطر :

- تقييم لاستقلالية المؤسسة.
- المخاطر الجوهرية.
- الأحكام الشخصية المهنية.
- تم عمل التشاور الملائم.
- التحريفات المصوبة وغير المصوبة.
- الأمور التي يجب إبلاغها لإدارة العميل.
- ما إذا كانت اوراق عمل المراجعة المنتقاة للفحص تعكس العمل الذي تم أدائه.
- ملاءمة التقرير المزمع إصداره.

## المتابعة

على المؤسسة أن تضع سياسات وإجراءات تهدف إلى تزويدها بدرجة التأكد المناسبة بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام مراقبة الجودة مناسبة وكافية وتعمل بفاعلية وملتزم بها عمليا .  
لا يعنى القصور في نظم مراقبة الجودة في المؤسسة بالضرورة إلى أن أداء عملية مراجعة معينة لم يتم طبقا للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية أو إلى أن تقرير مراقب الحسابات لم يكن ملائما .

## معيان المراجعة المصرى رقم (٢٣٠) توثيق أعمال المراجعة

يجب على مراقب الحسابات إعداد وثائق المراجعة - في الوقت المناسب - والتي توفر ما يلي:

(أ) سجلاً كافياً ومناسباً كأساس لإعداد تقريره.

(ب) الأدلة بأن عملية المراجعة قد تمت وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة وأنه قد تمت مراعاة متطلبات القوانين واللوائح ذات الصلة.

**أوراق عمل المراجعة تساهم فى :**

(أ) مساعدة فريق المراجعة فى تخطيط و أداء عملية المراجعة.

(ب) مساعدة أعضاء فريق المراجعة المسؤولين عن الإشراف فى توجيه فريق العمل و الإشراف عليهم و أداء مسؤولياتهم الخاصة بالمراجعة .

(ج) تمكين فريق المراجعة من تنفيذ عمله.

(د) الاحتفاظ بملف دائم للبيانات ذات الأهمية لأغراض المراجعة المستقبلية.

(هـ) تمكين المراجع الخبير من إجراء رقابة الجودة على أداء عملية المراجعة .

(و) إجراء عمليات الفحص الخارجى طبقاً للمتطلبات القانونية و التنظيمية والمتطلبات الأخرى ذات الصلة.

**تعريفات**

**توثيق المراجعة :** تعنى سجل يحتوى على :

• بيان إجراءات المراجعة المنفذة .

• أدلة المراجعة المناسبة التى تم الحصول عليها .

• نتائج المراجعة التى تم التوصل إليها .

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

**المراجع الخبير :** تعنى مراجع من داخل أو من خارج المؤسسة لديه تفهم معقول فيما يتعلق بما يلى :

• أساليب عملية المراجعة .

• معايير المراجعة المصرية و المتطلبات القانونية و التنظيمية المطبقة .

• بيئة العمل التى تعمل فيها المنشأة .

• موضوعات المراجعة و إعداد التقارير المالية المتعلقة بمجال عمل المنشأة .

**أوراق المراجعة**

قد يتم الاحتفاظ بأوراق عمل المراجعة فى صورة ورقية أو الكترونية أو فى أى صورة أخرى . وتشمل أوراق العمل هذه على سبيل المثال :

(أ) برامج المراجعة .

(ب) التحليل المالى و استخراج النسب المحاسبية .

(ج) مذكرات وملخصات خاصة بموضوعات هامة .

(د) خطابات الارتباط و التمثيل .

(هـ) قوائم الفحص .

(و) المراسلات .

**شكل ومحتوى ومدى أوراق عمل المراجعة**

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

(أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التى تمت وفقاً لمعايير المراجعة المصرية، ووفقاً للمتطلبات القانونية و التنظيمية ذات الصلة.

(ب) نتائج إجراءات المراجعة التى تم التوصل إليها وأدلة المراجعة التى تم الحصول عليها .

(ج) الموضوعات الهامة التى أثرت أثناء عملية المراجعة

والنتائج التى تم التوصل إليها بشأنها .

على المراقب تسجيل الخصائص المميزة للبنود أو الأمور التي يتم اختبارها وذلك عند قيامه بتوثيق طبيعة و توقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة .

• عند إجراء فحص تفصيلي.

• عند الرغبة في اختيار أو مراجعة جميع مفردات البنود والتي تزيد عن مقدار محدد.

• عند الرغبة في عمل عينة منتظمة.

• عند الرغبة في الاستفسار من موظفين محددين.

• عند الرغبة في ملاحظة عملية معينة.

على مراقب الحسابات توثيق المناقشات الخاصة بالموضوعات الهامة مع الإدارة والآخرين في الوقت المناسب.

إذا حدد مراقب الحسابات معلومات تتعارض مع النتائج التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بموضوع هام ، فعلى المراقب أن يوثق كيفية معالجة هذا التعارض عند تكوين استنتاجه النهائي .

في الحالات الاستثنائية التي يرى فيها المراقب ضرورة الخروج عن الالتزام بمبدأ أساسي أو إجراء ضروري فعليه توثيق أسباب عدم الالتزام وتوثيق الإجراءات البديلة التي تم تنفيذها وكيفية مساهمتها في تحقيق هدف المراجعة.

و يتضمن هذا التوثيق تحديد ما إذا كانت إجراءات المراجعة البديلة المؤداة كافية ومناسبة لتحل محل المبدأ الأساسي أو الإجراء الضروري .

تحديد من قام بالإعداد ومن قام بالفحص

لدى توثيق طبيعة و توقيت ومدى إجراءات المراجعة المنفذة يجب على مراقب الحسابات أن يضمن أوراق العمل ما يلي :

(أ) من قام بأداء العمل و تاريخ انتهائه منه.

(ب) من قام بفحص أعمال المراجعة المنفذة و تاريخ الفحص ومداه .

تجميع ملف المراجعة النهائي

• التخلص من بعض الوثائق والتي حلت أخرى محلها .

• تصنيف و فحص و ترقيم أوراق العمل .

• توقيع قوائم الفحص الخاصة بعمليات تجميع الملف .

• توثيق أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ومناقشتها و الاتفاق عليها مع أعضاء فريق المراجعة قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات.

بعد إتمام تجميع ملف المراجعة النهائي يجب على مراقب الحسابات ألا يحذف أو يتخلص من أى مستند فيه إلا بعد انتهاء فترة الاحتفاظ به .

عندما يجد مراقب الحسابات أنه من الضروري إجراء تعديل في وثائق المراجعة الحالية أو إضافة وثائق مراجعة جديدة على ملف المراجعة النهائي بعد إتمام تجميعه فإنه بغض النظر عن طبيعة هذه التعديلات أو الإضافات فإنه يجب على مراقب الحسابات توثيق ما يلي:

(أ) متى و من قام بإجراء التعديل.

(ب) أسباب إجراء التعديل.

(ج) أثر هذا التعديل – إن وجد – على استنتاجاته.

تعديل أوراق المراجعة في الظروف الاستثنائية بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات

عندما تنشأ حالات استثنائية بعد تاريخ تقرير المراقب تتطلب تنفيذ إجراءات مراجعة جديدة و إضافية تؤدي إلى أن يتوصل المراقب إلى استنتاجات جديدة فعليه توثيق ما يلي :

## معيان المراجعة المصري رقم (٢٤٠) مسئولية المراقب بشأن الغش و التدليس عند مراجعة قوائم مالية

لتخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض نسبياً ينبغي على المراقب عند التخطيط وأداء المراجعة أن يأخذ في اعتباره مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الأخطاء و الغش و التدليس في القوائم المالية .

### خصائص الغش و التدليس

- قد تنشأ التحريفات في القوائم المالية بسبب الغش أو الخطأ ويكون العنصر الفاصل بين الغش والخطأ هو ما إذا كان الفعل الأساسي الذي تسبب في تحريف القوائم المالية متعمداً أم غير متعمد .
- يشير مصطلح "خطأ" إلى تحريف غير متعمد في القوائم المالية .
- يشير مصطلح "الغش" إلى عمل متعمد يقوم به فرد أو عدة أفراد من بين أفراد الإدارة أو أولئك المسؤولين عن الحوكمة أو العاملين أو الغير ، ويتعلق ذلك باستخدام الخداع للحصول على ميزة غير قانونية و غير مستحقة .

"غش الإدارة" ويشار للغش الذي يقوم به فرد أو أكثر من الإدارة أو هؤلاء المسؤولين عن الحوكمة .

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

### وهناك نوعان من التحريفات المتعمدة :

- إعداد تقارير مالية مزيفة بتحريفات متعمدة تتضمن حذف أو إسقاط مبالغ أو إفصاحات في القوائم المالية لتضليل مستخدمي القوائم المالية
- سرقة أصول المنشأة .

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

### مسئوليات المسؤولين عن الحوكمة و الإدارة

- المسؤولية الأساسية لمنع و اكتشاف الغش و التدليس .
- إيجاد بيئة آمنة وسلوك أخلاقي .
- وضع نظام رقابة داخلية والحفاظ عليه .
- إيجاد بيئة رقابية مناسبة .

### المحددات المتأصلة لعملية المراجعة في سياق الغش و التدليس

خطر عدم اكتشاف تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش **أكبر** من خطر عدم اكتشاف تحريف هام ومؤثر ناتج عن خطأ .  
خطر عدم اكتشاف المراقب للتحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن غش المديرين **أكبر** من تلك الناتجة عن غش العاملين .  
ومع هذا لا يدل الاكتشاف اللاحق لتحريف هام ومؤثر في القوائم المالية ناتج عن غش أو تدليس في حد ذاته على الفشل في الالتزام بمعايير المراجعة المصرية .

### مسئوليات المراقب

لا يمكن للمراقب الحصول على تأكيد حاسم بأنه سيتم اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية بسبب :

- (١) استخدام الحكم الشخصي .
- (٢) استخدام العينة .
- (٣) المحددات المتأصلة للرقابة الداخلية .
- (٤) الكثير من أدلة المراجعة المتاحة مقنعة أكثر منها حاسمة .

### الشك المهني

الشك المهني هو نمط في التصرف يتضمن عقلية متسائلة كما يتضمن تقييم حذر لأدلة المراجعة . ويتطلب الشك المهني تساؤلاً مستمراً عما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ترجح وجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش .  
وينبغي علي المراقب الحفاظ علي أسلوب الشك المهني طوال عملية المراجعة وأن يكون مدركاً لإمكانية وجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش وذلك علي الرغم من خبرة المراقب السابقة مع المنشأة فيما يتعلق بأمانه ونزاهة الإدارة وهؤلاء المسؤولين عن الحوكمة .

## سلامة المستندات

نادرا ما تشمل عملية المراجعة التي تم أداؤها طبقا لمعايير المراجعة المصرية تقييم سلامة المستندات. ولكن علي المراجع أن يأخذ في اعتباره أثناء المراجعة مصداقية المعلومات التي سيستخدمها كأدلة للمراجعة ويتضمن ذلك مراعاة عناصر الرقابة أثناء إعدادها والحفاظ عليها متى أمكن ذلك .

### المنافشة ما بين أعضاء فريق العمل

ينبغي على أعضاء فريق العمل مناقشة إمكانية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش أو التدليس .  
وعلي الشريك المسئول تحديد الأمور التي ينبغي إبلاغها لأعضاء فريق العمل غير المشتركين في المناقشة .

ويجب توثيق الاجتماعات التي تتم فيها هذه المناقشات.

عادة ما تتضمن المناقشة الآتى :

- تبادل الأفكار بين فريق العمل.
- الممارسات التي تقوم بها الإدارة في التحكم في الأرباح.
- العوامل الخارجية و الداخلية المعروفة التي تمثل ضغطاً على الإدارة أو غيرها لارتكاب الغش .
- دراسة أى تغييرات غير عادية أو غير مفسرة في سلوك الإدارة أو العاملين أو أسلوب معيشتهم .
- التأكيد على أهمية الحفاظ على حالة ذهنية جيدة طوال عملية المراجعة.
- دراسة أنواع الظروف التي لو صادفت المراقب قد تشير إلى احتمالية وجود غش أو تدليس.
- ما إذا كانت بعض أنواع إجراءات المراجعة أكثر فاعلية من غيرها .
- دراسة أية دعاوى بالغش و التدليس يكتشفها المراقب.
- دراسة خطر تجاوزات الإدارة للرقابة الداخلية .

### إجراءات تقييم المخاطر

- (أ) عمل استفسارات من الإدارة، والمسئولين عن الحوكمة و غيرهم من داخل المنشأة.
- (ب) دراسة إمكانية وجود خطر أو أكثر من مخاطر الغش والتدليس.
- (ج) دراسة أية نسب أو مؤشرات غير عادية أو غير متوقعة يتم تحديدها عند أداء الإجراءات التحليلية .
- (د) دراسة باقي المعلومات التي قد تقيد في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش .

علي المراقب القيام بعمل استفسارات مع الإدارة و أعضاء المراجعة الداخلية وغيرها من داخل المنشأة متى كان ذلك ملائماً لتحديد ما إذا كانت لديهم أية خلفية عن عملية غش حقيقية أو مشتبه في حدوثها أو محتملة قد تؤثر على المنشأة.

### عوامل خطر الغش و التدليس

- الرغبة في تحقيق توقعات الغير للحصول على تمويل إضافي لحقوق الملكية.
- الرغبة في الحصول على مكافآت هائلة في حالة الوفاء بتحقيق الأرباح السابق تقديرها .
- بيئة الرقابة غير الفعالة.
- العلاقات غير العادية وغير المتوقعة.
- اية معلومات الأخرى.

### تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الهامة و المؤثرة الناتجة عن الغش و التدليس

- (أ) تحديد مخاطر الغش عن طريق دراسة المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال أداء إجراءات تقييم المخاطر ودراسة فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في القوائم المالية .
- (ب) ربط مخاطر الغش التي تم تحديدها بما يمكن أن يحدث من خطأ عند مستوي التأكد .
- (ج) دراسة القيمة المتوقعة للتحريفات المحتملة بما في ذلك إمكانية أن يؤدي الخطر إلي حدوث تحريفات متعددة واحتمالية حدوث الخطر.

### مخاطر الغش في الإيرادات

غالبا ما تنتج التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن إعداد تقارير مالية مزيفة من تضخيم الإيرادات ( على سبيل المثال: من خلال الاعتراف المبكر بالإيراد أو تسجيل إيرادات وهمية ) أو تخفيض الإيرادات ( على سبيل المثال : من خلال ترحيل الإيرادات إلى فترة لاحقة دون وجود سبب ) . ومن ثم فعادة ما يفترض المراقب وجود مخاطر للغش في الاعتراف بالإيرادات .

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

- (أ) رد فعل له تأثير كلي علي كيفية سير عملية المراجعة ، ألا وهو شك مهني زائد ورد فعل يتعلق باعتبارات أكثر عموماً بعيداً عن الإجراءات المحددة التي تم التخطيط لها بصورة أو بأخرى.
- (ب) رد فعل تجاه المخاطر التي تم تقييمها علي مستوى التأكيد تتعلق بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي ينبغي أداؤها .
- (ج) رد فعل للمخاطر التي تم تحديدها يتعلق بأداء بعض إجراءات المراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش المتعلقة بتجاوزات الإدارة للرقابة مع الأخذ في الاعتبار الطرق التي لا يمكن التنبؤ بها و التي يمكن أن يحدث عن طريقها مثل هذه التجاوزات.
- (د) حساسية متزايدة عند اختيار طبيعة ومدى المستندات المؤيدة للمعاملات الهامة والمؤثرة التي سيتم اختبارها .
- (هـ) إدراك متزايد للحاجة لتعزيز تفسيرات أو إقرارات الإدارة المتعلقة بالأمور الهامة والمؤثرة .

## ردود الأفعال العامة

ينبغي علي مراقب الحسابات أن :

- (أ) يدرس اختيار فريق العمل والإشراف عليه .
- (ب) يدرس السياسات المحاسبية المستخدمة بالمنشأة .
- (ج) يدخل عنصر عدم التوقع عند اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .

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

- يمكن أن تكون طبيعة إجراءات المراجعة التي ستتم في حاجة إلي التغيير للحصول علي أدلة مراجعة أكثر مصداقية وذو صلة بالموضوع.
- يمكن أن يكون توقيت الإجراءات الهامة في حاجة إلي تعديل. ويمكن لمراقب الحسابات أن يصل إلي استنتاج أن القيام باختبارات هامة في نهاية أو بالقرب من نهاية الفترة هو الأفضل لمواجهة خطر تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش .
- يعكس مدى الإجراءات المطبقة مدى تقدير المخاطر في التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس. ومثال لذلك زيادة حجم العينات أو عمل إجراءات تحليلية علي مستوي أكثر تفصيلاً .

## إجراءات المراجعة لمواجهة تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية

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

## خصائص قيود اليومية أو التسويات الأخرى المزيفة

- (أ) تتم علي حسابات ليست ذات صلة بالموضوع أو غير عادية أو حسابات نادراً ما تستخدم .
- (ب) تتم بواسطة أفراد لا يقومون عادة بعمل قيود اليومية .
- (ج) يتم تسجيلها في نهاية المدة أو قيود بعد الإقفال والتي يكون لها القليل من التفسير و الوصف أو بدون أي تفسير أو وصف.
- (د) تتم أما قبل أو أثناء إعداد القوائم المالية والتي لا يكون لها أرقام حسابات .
- (هـ) تحتوي علي أرقام (صحيحة) أو مقربه لأرقام تنتهي بنفس الرقم .

## طبيعة ومدى تعقيد الحسابات

- (أ) تحتوي علي معاملات تكون معقدة أو غير عادية في طبيعتها .
- (ب) تحتوي علي تقديرات هامة وتسويات نهاية المدة .
- (ج) كانت عرضة للتحريفات في الماضي .
- (د) لم يتم تسويتها بانتظام أو أنها تحتوي علي فروق لم يتم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتسويتها .
- (هـ) تحتوي علي معاملات تمت بين شركات المجموعة .
- (و) تشترك في خطر قد تم تحديده يخص تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس .

## التقديرات المحاسبية

- (أ) يدرس ما إذا كانت الاختلافات بين التقديرات المدعمة بأدلة المراجعة والتقديرات الموجودة في القوائم المالية- حتى ولو كانت معقولة- تشير إلى تحيز محتمل من ناحية إدارة المنشأة وفي هذه الحالة فإن علي مراقب الحسابات أن يعيد النظر في التقديرات ككل .
- (ب) يقوم بعمل فحص بآثر رجعي لأحكام وافتراضات الإدارة ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية الهامة والظاهرة في القوائم المالية للسنة السابقة .

## الأسباب المنطقية للمعاملات الهامة

- ما إذا كان شكل هذه المعاملات يبدو معقداً أكثر من اللازم .
- ما إذا كانت الإدارة قد ناقشت طبيعة وتفسير مثل هذه المعاملات مع المسؤولين عن الحوكمة.
- ما إذا كانت الإدارة تصر على معالجة محاسبية خاصة تختلف عن الجوهر الاقتصادي للمعاملة .
- ما إذا كانت المعاملات التي تشمل أطراف أخرى غير داخلية في التجميع وتشمل منشآت ذات أغراض خاصة قد تم فحصها بطريقة جيدة .
- ما إذا كانت المعاملات تشمل أطراف أخرى لم تحدد مسبقاً أو أطراف ليس لديها القدرة أو القوة المالية لدعم المعاملات بدون مساعدة من المنشأة محل المراجعة .

## تقييم أدلة المراجعة

يجب علي مراقب الحسابات أن يدرس ما إذا كانت الإجراءات التحليلية - التي تتم في أو بالقرب من نهاية عملية المراجعة للتوصل إلي الاستنتاج العام عما إذا كانت القوائم المالية ككل متسقة مع معرفة مراقب الحسابات للنشاط - تشير إلى خطر تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش والتدليس لم يتم التعرف عليه سابقاً.

عندما يقوم مراقب الحسابات بتحديد عملية تحريف فإنه يتوجب عليه أن يدرس ما إذا كان هذا التحريف يمكن أن يكون مؤشراً عن الغش والتدليس. وان كان هناك مثل هذا المؤشر فإنه يجب علي المراقب أن يأخذ في اعتباره مضمون التحريف وعلاقته بالمجالات الأخرى من المراجعة وبصفة خاصة مدي مصداقية إقرارات الإدارة .

لا يمكن للمراقب أن يفترض أن واقعة الغش هي واقعة مستقلة بذاتها . كما أنه يجب علي المراقب أن يدرس ما إذا كانت التحريفات المكتشفة يمكن أن تكون مؤشراً علي خطر أعلي من التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس في موقع معين. و المثال علي ذلك وجود تحريفات متعددة في منطقة ما حتى ولو كان التأثير التراكمي لها غير مؤثر يمكن أن تكون مؤشراً علي خطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس .

## إقرارات الإدارة

- يجب علي مراقب الحسابات أن يحصل علي إقرارات تحريرية من الإدارة بأنها :
- (أ) تعترف بمسئوليتها عن تصميم وتنفيذ أعمال الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف أعمال الغش والتدليس.
- (ب) قد أفصحت لمراقب الحسابات عن نتائج تقييمها لخطر أن تحرف القوائم المالية تحريفاً هاماً و مؤثراً نتيجة للغش والتدليس .
- تابع - إقرارات الإدارة
- (ج) قد أفصحت لمراقب الحسابات بمعرفتها عن أعمال الغش أو أعمال الغش المشتبه فيها والتي تؤثر علي المنشأة وتعلق :
- (١) بالإدارة

- أو(٢) بالموظفين الذين يلعبون دوراً هاماً في الرقابة الداخلية
- أو(٣) بالآخرين عندما يكون لأعمال الغش والتدليس تأثير هام ومؤثر علي القوائم المالية
- و(د) قد أفصحت لمراقب الحسابات عن معلوماتها عن أية دعاوى بالغش أو عن الغش المشتبه فيه تؤثر علي القوائم المالية للمنشأة يقوم الموظفين أو الموظفين السابقين أو المحللين أو المنظمين أو غيرهم بإبلاغها.
- الاتصال مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة
- إذا قام المراقب بتحديد عملية غش أو يكون قد حصل علي معلومات تشير إلي إمكانية وجود عملية غش ، فإنه ينبغي عليه أن يقوم بإبلاغ هذه الأمور بأسرع ما يمكن إلي المستوى المناسب من الإدارة .

إذا قام مراقب الحسابات بتحديد عملية غش عن طريق :

- (أ) الإدارة .
- أو(ب) الموظفين الذين يلعبون دوراً هاماً في عملية الرقابة الداخلية .
- أو(ج) الآخرين عندما تتسبب عملية الغش والتدليس في تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية .
- ينبغي علي المراقب أن يعلم المسؤولين عن الحوكمة وكذلك الإدارة بأسرع ما يمكن - وعلي المستوي المناسب من المسؤولية - بجوانب الضعف الهامة والمؤثرة في تصميم أو تنفيذ عمليات الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف عمليات الغش التي يمكن أن تصل إلي علم المراقب واكتشافها .

## إبلاغ السلطات التنظيمية والرقابية

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

عدم قدرة مراقب الحسابات علي الاستمرار في عملية المراجعة

ينبغي علي المراقب أن :

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

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

إذا قام المراقب بالانسحاب فإنه :

(١) يناقش مع المستوي المناسب من الإدارة ومع المسؤلون عن الحوكمة، عملية انسحابه من عملية المراجعة وأسباب هذا الانسحاب.

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

التوثيق

ينبغي أن يشمل الآتي :

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

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

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

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



## معايير المراجعة المصرية رقم (٢٥٠) مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية

عند تخطيط و تنفيذ عملية المراجعة وكذلك عند تقييم و عرض نتائجها فإن على المراقب إدراك أن عدم التزام المنشأة بالقوانين واللوائح قد يؤثر بشكل أساسي على القوائم المالية .  
(مصطلح عدم الالتزام ) يشير إلى أعمال السهو أو الأعمال التي قامت بها المنشأة محل المراجعة - إما بقصد أو بدون قصد - والمخالفة للقوانين واللوائح السائدة.

مسئولية الإدارة تجاه الالتزام بالقوانين واللوائح  
الإدارة مسؤولة عن التأكد من أن معاملات المنشأة تتم طبقاً للقوانين واللوائح المعمول بها وأن مسؤولية منع و اكتشاف عدم الالتزام تقع على عاتق الإدارة في المقام الأول .

### **بعض السياسات و الإجراءات**

- متابعة المتطلبات القانونية و التأكد من أن إجراءات التشغيل قد صممت طبقاً لهذه المتطلبات .
- تصميم و تشغيل أنظمة ملائمة للرقابة الداخلية .
- وضع قواعد سلوكية للعمل و الإعلان عنها و إتباعها .
- التأكد من تدريب العاملين بالمنشأة على قواعد سلوكيات العمل المعمول بها و تفهمهم لها .
- متابعة الالتزام بقواعد العمل و اتخاذ الإجراءات التأديبية المناسبة تجاه حالات عدم الالتزام .
- إشراك مستشارين قانونيين للمساعدة في متابعة تنفيذ المتطلبات القانونية .
- الاحتفاظ بملف يتضمن القوانين الهامة التي يجب على المنشأة الالتزام بها إضافة إلى سجل بالشكاوى الناتجة عن عدم الالتزام .
- وفي المنشآت الكبيرة قد تستكمل هذه السياسات و الإجراءات بتفويضات ملائمة إلى :
  - إدارة المراجعة الداخلية .
  - لجنة المراجعة .

### **محددات مراجعة الالتزام بالقوانين واللوائح**

- وجود قوانين و لوائح تعود بالدرجة الأولى إلى أوجه النشاط للمنشأة ، و عادة ليس لها تأثير هام على القوائم المالية و لا يمكن اكتشافها عن طريق نظم المعلومات المتعلقة بإعداد التقارير المالية .
- تأثير فعالية إجراءات المراجعة بالمحددات المتأصلة في نظام الرقابة الداخلية و باستخدام أسلوب المراجعة بالعينة .
- أن معظم الأدلة التي يحصل عليها المراقب هي أدلة مقنعة ولكنها ليست حاسمة بطبيعتها .
- قد يصاحب عدم الالتزام بالقوانين واللوائح تصرفاً متعمداً لإخفائه كالتواطؤ و التزوير و التعمد بعدم تسجيل المعاملات و تجاوز الإدارة لبعض الضوابط أو التحريف المقصود للبيانات المقدمة إلى المراقب .

### **التخطيط**

لغرض التخطيط لعملية المراجعة، على المراقب الحصول على تفهم عام للإطار القانوني والنظامي للمنشأة والقطاع الذي تنتمي إليه ومدى التزام المنشأة بهذا الإطار .

## الإجراءات

بعد حصول المراقب على تفهم كامل ، عليه تنفيذ بعض إجراءات المراجعة التي تساعد في تحديد حالات عدم الالتزام بهذه القوانين واللوائح ، حيث يتعين أخذ هذه الحالات في الاعتبار عند إعداد القوائم المالية و خاصة :

(أ) الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت المنشأة ملتزمة بهذه القوانين و اللوائح .

(ب) فحص المراسلات الجارية مع السلطات المانحة لترخيص العمل أو المنظمة له .

إضافة لذلك هناك إجراءات مراجعة قد تشير إلى احتمال وجود حالات عدم التزام بالقوانين واللوائح المطبقة مثل الإجراءات الخاصة بقراءة محاضر الاجتماعات ، الاستفسار من إدارة المنشأة و المستشار القانوني عن القضايا و المطالبات و التقديرات ، وكذلك إجراءات اختبارات الفحص المستندي لتفاصيل المعاملات أو الأرصدة أو الإفصاحات .

بعد ذلك ، لا يقوم المراقب بأى اختبار أو اتخاذ أية إجراءات أخرى حول مدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح نظراً لأن ذلك يعتبر خارج نطاق مراجعة القوائم المالية.

ولكن يمكن الحصول على إقرارات مكتوبة بأن الإدارة قد كشفت له عن كافة حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح المعروفة أو المحتملة و التي سيؤخذ تأثيرها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية .

عندما ينمو إلى علم المراقب معلومات تشير إلى احتمال وجود حالات عدم التزام ، عليه تفهم طبيعة الحالة و الظروف التي أدت إليها وكافة المعلومات المتعلقة بها . وذلك لغرض تقييم التأثير المحتمل على القوائم المالية.

وعندما يقتنع المراقب بإمكانية وجود حالات من عدم الالتزام بالقوانين واللوائح فإن عليه توثيق النتائج ومناقشتها مع الإدارة .

في حالة عدم الحصول على أدلة كافية بشأن مدى الالتزام بالقوانين واللوائح فإن على المراقب أخذ ذلك في الاعتبار عند إبداء رأيه على القوائم المالية.

على المراقب النظر إلى تأثير عدم الالتزام بالقوانين واللوائح فيما يتعلق بالجوانب الأخرى لعملية المراجعة و خاصة مصداقية إقرارات الإدارة ، وعلى المراقب إعادة النظر في تقييمه للمخاطر و صحة إقرارات الإدارة .

## الإبلاغ عن عدم الالتزام

### إلى الإدارة :

على المراقب ، وبأسرع وقت ممكن ، أما إبلاغ حالات عدم الالتزام التي نمت إلى علمه إلى هؤلاء المسؤولين عن حوكمة الشركة أو الحصول على دليل بأنه قد تم إبلاغهم بها بالشكل المناسب .

في حالة شك المراقب بأن بعض أعضاء الإدارة العليا ، بما فيهم أعضاء مجلس إدارة متورطون في حالات عدم الالتزام ، فعليه إبلاغ الأمر إلى المستوى الأعلى للسلطة .

### إلى مستخدمي تقرير المراقب على القوائم المالية :

إذا توصل المراقب إلى أن حالات عدم الالتزام لها تأثير هام على القوائم المالية ، ولم يتم إظهارها بشكل ملائم في تلك القوائم ، فعليه أن يعطى رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً.

في حالة قيام المنشأة بمنع المراقب من الحصول على أدلة كافية ومناسبة لتقييم مدى احتمال حدوث حالات عدم الالتزام التي لها تأثير هام على القوائم المالية ، فإن على المراقب أن يعطى رأياً متحفظاً أو يقدم تقريراً بعدم القدرة على إبداء الرأي على القوائم المالية مستنداً على وجود قيود على نطاق المراجعة .

### إلى السلطات النظامية و الرقابية :

يمنع واجب السرية المراقب عادة من إبلاغ عدم الالتزام إلى طرف ثالث، في مثل هذه الظروف قد يحتاج المراقب إلى السعي للحصول على استشارة قانونية آخذاً في الاعتبار مسؤولية المراقب تجاه المصلحة العامة .

### الانسحاب من مهمة المراجعة

قد يقرر المراقب بأن الانسحاب من مهمة المراجعة ضروري عندما لا تقوم المنشأة باتخاذ الإجراءات المناسبة التي يراها ضرورية في مثل تلك الظروف .

## معايير المراجعة المصرية رقم (٢٦٠) الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة

على المراقب إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة بالمنشأة بموضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة والنتيجة عن عملية مراجعة القوائم المالية .

### الحوكمة

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

### موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة

هى النتائج التي تم التوصل إليها من خلال مراجعة القوائم المالية و التي يراها المراقب بأنها هامة وضرورية لتلبية احتياجات المسؤولين عن الحوكمة بالمنشأة في الإشراف على عمليات إعداد التقارير المالية و الإفصاح .  
المراقب غير مطالب – طبقاً لمعايير المراجعة – بتصميم إجراءات معينة لتحقيق أهداف خاصة باهتمامات المسؤولين عن الحوكمة بالمنشأة.

### الأشخاص المناسبون

على المراقب تحديد الأشخاص المناسبين بالمنشأة المسؤولون عن الحوكمة و الذين سيتم إبلاغهم بنتائج عملية المراجعة.  
في مصر تعتبر لجنة المراجعة هي المسؤولة عن أعمال الحوكمة فيما يتعلق بأعمال المراقب و هي بالطبع لا تلغى مسؤولية مجلس الإدارة و اللجان الإشرافية الأخرى عن الحوكمة في المنشأة .

### خطاب التعيين لعملية المراجعة يجب أن يشرح :

الشكل الذي سيتم به إبلاغ موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة .  
تحديد المسؤول الذي سيتم إبلاغه .

تحديد الموضوعات ذات الصلة بالحوكمة المتفق على إبلاغه .

### موضوعات الحوكمة ذات الصلة بالحوكمة التي يتم تبليغها:

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

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

### توقيت الاتصال

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

وقد يكون اتصال المراقب مع المسؤولين عن الحوكمة شفهيًا أو كتابيًا.

عند قيام المراقب بالإبلاغ عن بعض نتائج المراجعة ذات الصلة بالحوكمة بصورة شفوية ، عليه توثيق ذلك في أوراق العمل .  
السرية

على مراقب الحسابات الرجوع إلى المتطلبات المهنية و القوانين التي قد تفرض عليه التزام السرية وذلك قبل إبلاغ نتائج المراجعة إلى المسؤولين عن الحوكمة بالمنشأة.

وفي ظروف معينة يكون التداخل المتوقع بين أخلاقيات المراقب المهنية و الالتزامات القانونية المتعلقة بالسرية و إعداد التقارير معقد جداً وفي هذه الحالات على المراقب الاستعانة بمستشار قانوني .

## معيار المراجعة المصري رقم (٣٠٠)

### تخطيط عملية مراجعة قوائم مالية

ينبغي علي مراقب الحسابات أن يقوم بالتخطيط لعملية المراجعة حتى يتم أداء مهمة المراجعة بطريقة فعالة وذلك عن طريق :  
• وضع إستراتيجية مراجعة عامة.

• وضع خطة مراجعة .

• وذلك لتخفيض خطر المراجعة لمستوي منخفض مقبول نسبيًا

#### ويشترك في التخطيط :

(٢) الأعضاء الأساسيين في فريق العمل.

(١) الشريك المسئول .

#### التخطيط الجيد لعملية المراجعة يساعد على :

(١) التأكد من أن موضوعات المراجعة الهامة قد نالت العناية المناسبة. (٢) المشاكل المتوقعة قد تم تحديدها وحلها في الوقت المناسب.

(٣) إسناد الأعمال المناسبة لأعضاء فريق العمل . (٤) التوجيه والإشراف على أعضاء فريق العمل وفحص عملهم.

(٥) تنسيق العمل الذي تم أدائه بواسطة مراقبي حسابات وحدات الشركة والخبراء حال وجودهم .

#### الأنشطة المبدئية للمهمة

• أداء إجراءات تتعلق باستمرار العلاقة مع العميل ومهمة المراجعة المحددة (معيار ٢٢٠).

• تقييم مدى الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ، بما فيها الاستقلالية (معيار ٢٢٠).

• الحصول على فهم لشروط المهمة (معيار ٢١٠).

#### إستراتيجية المراجعة العامة

• تحديد خصائص المهمة.

• التعرف على أهداف إعداد التقارير الخاصة بالمهمة.

• دراسة العوامل الهامة التي ستكون محور إرتكاز لجهود فريق العمل مثل تحديد مستويات الأهمية النسبية .

• تحديد مبدئي للمناطق التي يمكن أن تزيد بها مخاطر التحريف الهام والمؤثر.

• تحديد مبدئي للمكونات الهامة وأرصدة الحسابات.

• فعالية نظام الرقابة الداخلية .

• أهم أحدث أنشطة للمنشأة.

• التقارير المالية .

تساعد عملية وضع إستراتيجية عامة للمراجعة في تحديد:

(أ) الإمكانيات التي يجب استخدامها.

(ب) الوقت الذي سيخصص لكل منطقة مراجعة محددة.

(ج) متى يتم استخدام هذه الإمكانيات.

(د) كيفية إدارة وتوجيه و الإشراف على هذه الإمكانيات.

#### خطة المراجعة

ينبغي علي مراقب الحسابات وضع خطة لعملية المراجعة وذلك لتخفيض خطر المراجعة لمستوي منخفض مقبول.

وتكون خطة المراجعة أكثر تفصيلاً من إستراتيجية المراجعة العامة وتشمل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.

#### تشمل خطة المراجعة

• وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم الخطر التي تم التخطيط لها .

• وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة.

• إجراءات المراجعة الأخرى .

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

كما ينبغي علي المراقب أيضاً التخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف علي أعضاء فريق العمل وفحص عملهم .

في أعمال المراجعة للمنشآت الصغيرة قد يقوم الشريك المسئول عن المراجعة ( الذي قد يكون ممارساً فرداً ) بأداء عملية المراجعة بأكملها.

#### ما أثر ذلك ؟

#### التوثيق

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

يمكن أن يلخص المراقب إستراتيجية المراجعة العامة في شكل مذكرة تحتوي علي القرارات الرئيسية المتعلقة بالنطاق العام وتوقيت وأداء عملية المراجعة

كما يجب أن تكون خطة المراجعة الموثقة كافية لإظهار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم الخطر الذي تم التخطيط لها وإجراءات المراجعة

الإضافية علي مستوي التأكيد لكل فئة هامة من فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها.

ويمكن أن يستخدم المراقب برامج مراجعة نمطية أو قائمة استكمال المراجعة .

#### اعتبارات إضافية لعملية مراجعة منشأة لأول مرة

بالنسبة لعملية المراجعة لأول مرة يمكن أن يحتاج المراقب لان يتوسع في أنشطة التخطيط لأنه عادة لا يملك الخبرة السابقة مع المنشأة التي تكون

محل دراسة عند التخطيط لعمليات المراجعة فيجب عليه أن يدرس :

• عمل ترتيبات مع المراقب السابق .

• أية موضوعات هامة ( مثل تطبيق المبادئ المحاسبية أو معايير المراجعة و معايير اعداد التقارير ) .

• إجراءات المراجعة للحصول علي أدلة مراجعة ملائمة وكافية فيما يتعلق بأرصدة أول المدة

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

### متطلبات هذا المعيار

- إجراءات تقييم الخطر ومصادر المعلومات عن المنشأة وعن بيئتها ، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها .
- تفهم المنشأة وبيئتها ، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها .
- تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر .
- الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة ومع الإدارة .
- التوثيق .

### إجراءات تقييم الخطر

- (أ) الاستفسار من الإدارة ومن الآخرين داخل المنشأة .
- (ب) القيام بالإجراءات التحليلية .
- (ج) القيام بأعمال الملاحظة والتفتيش .

### (أ) الاستفسار

علي الرغم من أن أكثر المعلومات التي يحصل عليها مراقب الحسابات عن طريق الاستفسار تكون من الإدارة ومن المسؤولين عن إعداد التقارير المالية و من آخرين داخل المنشأة، مثل العاملين في الإنتاج وفي أعمال المراجعة الداخلية، والموظفين الآخرين من ذوي المستويات المختلفة للسلطة ، فإن هذه المعلومات يمكن أن تكون مفيدة في إعطائه رؤية مختلفة في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر .

### (ب) الإجراءات التحليلية

يمكن أن تكون مفيدة في تحديد وجود معاملات أو أحداث غير عادية ومبالغ ونسب واتجاهات غير عادية والتي قد يستنبط منها دلالات ذات تأثير علي القوائم المالية وأعمال المراجعة .

### (ج) الملاحظة والتفتيش

ملاحظة أنشطة وعمليات المنشأة .

فحص المستندات ( مثل خطط واستراتيجيات النشاط ) والسجلات و دليل أعمال الرقابة الداخلية .

• قراءة التقارير المالية التي أعدتها الإدارة ( مثل تقارير الإدارة الربع سنوية والقوائم المالية الدورية ) والمسؤولون عن الحوكمة ( مثل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة ) .

• زيارات إلي مواقع المنشأة .

• تتبع المعاملات من خلال نظام المعلومات ذو الصلة بعملية إعداد التقارير المالية ( الأعمال الروتينية ) .

### هام

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

### المناقشة ما بين أعضاء فريق العمل

يتيح هذا النقاش الفرصة لأعضاء فريق العمل الأكثر خبرة بما في ذلك الشريك المسؤول - للمشاركة بأرائهم المبينة علي معلوماتهم عن المنشأة . وبالنسبة لأعضاء فريق العمل لتبادل المعلومات عن مخاطر النشاط التي تتعرض له المنشأة وعن كفاءته وأين يمكن أن تتعرض القوائم المالية للتحريف الهام والمؤثر .

### تفهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها

(أ) العوامل الصناعية ، والتنظيمية ، والخارجية الأخرى بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق .

(ب) طبيعة المنشأة بما في ذلك اختيار المنشأة وتطبيقها للسياسات المحاسبية .

(ج) الأهداف والاستراتيجيات وما يرتبط بها من مخاطر النشاط والتي يمكن أن ينتج عنها تحريف هام ومؤثر للقوائم المالية .

(د) قياس وتقييم الأداء المالي للمنشأة .

(هـ) الرقابة الداخلية .

وسنشرح هذه البنود تفصيلاً .

## (أ) العوامل الصناعية

وتشمل هذه العوامل ظروف الصناعة مثل (أ) البيئة التنافسية و(ب) العلاقات مع الموردين والعملاء و(ج) التطورات التكنولوجية و(د) البيئة التنظيمية و(هـ) إطار إعداد التقارير المالية المطبق و(و) البيئة القانونية والسياسية و(ز) الاشتراطات البيئية التي تؤثر على الصناعة و(ح) علي المنشأة وكذلك العوامل الخارجية الأخرى مثل الظروف الاقتصادية العامة والمتطلبات الإضافية المرتبطة بإطار العمل القانوني والتنظيمي المطبق في المنشأة وفي الصناعة (معيان المراجعة المصرى رقم (٢٥٠)).

## (ب) طبيعة المنشأة

يجب علي المراقب أن يتوصل إلي تفهم لطبيعة المنشأة. وتشير طبيعة المنشأة إلي عمليات المنشأة وملكيته وحوكمتها وأنواع الاستثمارات التي تقوم بها والخطط المزمع عملها والطريقة التي يتم بها هيكله المنشأة وكيف يتم تمويلها. ويساعد فهم طبيعة المنشأة مراقب الحسابات من فهم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات المتوقعة في القوائم المالية .

## (ج) الأهداف و الاستراتيجيات ومخاطر النشاط المرتبطة بها

ينبغي علي مراقب الحسابات أن يتوصل إلي تفهم لأهداف المنشأة وإستراتيجيتها ومخاطر النشاط المرتبطة بها والتي يمكن أن ينتج عنها تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية .

## (د) قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة

يجب علي مراقب الحسابات أن يصل إلي تفهم لقياس وفحص الأداء المالي للمنشأة . وتبين قياسات الأداء للمراقب جوانب أداء المنشأة التي تعتبرها الإدارة والآخرين ذات أهمية. وتخلق قياسات الأداء سواء كانت خارجية أم داخلية ضغوطا علي المنشأة التي بدورها يمكن أن تحفز الإدارة علي اتخاذ إجراءات لتحسين أداء النشاط أو أن تحرف القوائم المالية.

## (هـ) الرقابة الداخلية

الرقابة الداخلية هي العملية المصممة والتي يتم تنفيذها بواسطة المسؤولين عن الحوكمة والإدارة والأفراد الآخرين وذلك لإعطاء درجة تأكد معقولة عن تحقيق أهداف المنشأة فيما يخص مصداقية إعداد التقارير المالية وفعالية وكفاءة العمليات والالتزام بالقوانين والنظم المطبقة. ويستتبع ذلك أن نظام الرقابة الداخلية يتم تصميمه وتنفيذه لمواجهة مخاطر النشاط المحددة التي تهدد تحقيق أي من هذه الأهداف . وسنشرح الرقابة الداخلية تفصيلاً .

## يتكون نظام الرقابة الداخلية من العناصر التالية :

### (أ) بيئة الرقابة.

### (ب) عملية تقييم المخاطر في المنشأة.

### (ج) نظام المعلومات ويشمل عمليات النشاط المرتبطة به والمتعلقة بأعمال إعداد التقارير المالية ونشرها.

### (د) أنشطة الرقابة.

### (هـ) متابعة أنظمة الرقابة .

## عناصر الرقابة ذات الصلة بعملية المراجعة

•الحكم الشخصي للمراقب فيما يتعلق بالأهمية النسبية.

•حجم المنشأة.

•طبيعة نشاط المنشأة بما في ذلك خصائص تنظيمها وملكيته.

•مدي تنوع وتعقيد عمليات المنشأة .

•المتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة .

•طبيعة و تعقيد النظم التي تمثل جزءاً من نظام الرقابة الداخلية في المنشأة ، بما في ذلك استخدام المنشآت الخدمية .

## التفهم العميق للرقابة الداخلية

يستدعي الحصول على تفهم للرقابة الداخلية تقييم مدى دقة تصميم كل عنصر من عناصر الرقابة وتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذه أم لا . و يشمل هذا التقييم دراسة ما إذا كانت هذه العناصر سواء كانت منفردة أو مجتمعة مع عناصر رقابة أخرى قادرة علي القيام بكفاءة بمنع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الهامة والمؤثرة .

إن الحصول على تفهم لأحد عناصر الرقابة لا يكفي ليكون اختباراً لفاعلية تشغيل عناصر الرقابة ما لم يكن هناك شيء من الميكنة التي توفر التطبيق المستمر لعمل عنصر الرقابة. وعلي سبيل المثال فإن الحصول على أدلة مراجعة عن تنفيذ عناصر الرقابة التي تعمل يدويا في وقت من الأوقات لا تعطي أي أدلة مراجعة عن مدي الفعالية التشغيلية لعناصر الرقابة في أوقات أخرى أثناء الفترة محل المراجعة .

## مزايا تكنولوجيا المعلومات

- \* أن تطبق بثبات قواعد محددة مسبقاً للأنشطة وتؤدي حسابات معقدة في شكل تشغيل عدد كبير من المعاملات أو البيانات .
- \* تحسين إمكانية توفير ودقة وسلامة توقيت المعلومات .
- \* تسهيل التحليل الإضافي للمعلومات .
- \* تسهيل القدرة علي متابعة أداء أنشطة المنشأة وسياساتها وإجراءاتها
- \* تقليل خطر اختراق عناصر الرقابة .
- \* تعزز من القدرة علي تحقيق توزيع فعال للاختصاصات، وذلك بتنفيذ عناصر الرقابة الآمنة في التطبيقات وقواعد البيانات ونظم المعلومات .

## مخاطر تكنولوجيا المعلومات

- \* الاعتماد علي نظم أو برامج تعالج البيانات بطريقة غير دقيقة ، أو تعالج بيانات غير دقيقة ، أو الاثنين معاً .
  - \* الوصول غير المصرح به للبيانات والذي يمكن أن ينتج عنه تدمير للبيانات أو تغييرات غير مناسبة عليها، ويشمل ذلك تسجيل معاملات غير مصرح بها أو غير موجودة ، أو تسجيل غير دقيق لمعاملات. كما تنشأ مخاطر عندما يتاح لأكثر من مستخدم الوصول إلي قاعدة مشتركة للبيانات .
  - \* احتمال حصول الأفراد العاملين في مجال تكنولوجيا المعلومات علي مزايا الوصول تزيد عن تلك المزايا الضرورية لأداء الواجبات الموكلة لهم مما يؤدي إلى خرق توزيع الاختصاصات .
  - \* التغييرات غير المصرح بها للبيانات في الملفات الرئيسية .
  - \* التغييرات غير المصرح بها في النظم والبرامج .
  - \* الفشل في عمل التغييرات الضرورية للنظم أو للبرامج .
  - \* التدخل اليدوي غير المناسب.
  - \* احتمال فقدان البيانات أو عدم القدرة علي الوصول إلي البيانات كما هو مطلوب .
- تكون الجوانب اليدوية للنظم مناسبة أكثر في الظروف التالية:**
- معاملات عالية القيمة وغير عادية أو غير متكررة .
  - الظروف التي يكون من الصعب فيها تحديد الخطأ أو تقديره ، أو التنبؤ به .
  - في الظروف المتغيرة والتي تتطلب استجابة رقابية خارج نطاق عناصر الرقابة الآلية الموجودة .
  - عند متابعة مدى فعالية عناصر الرقابة الآلية .

## محددات الرقابة الداخلية

- (١) الحكم الشخصي يمكن أن يخطئ في صنع القرار.
- (٢) القصور في الطبيعة البشرية ويتمثل في السهو أو الأخطاء البسيطة.
- (٣) وجود قصور في فهم العاملين في نظام معلومات المنشأة.
- (٤) تواطؤ اثنين أو أكثر من العاملين بالمنشأة.
- (٥) تجاوز الإدارة غير المناسب لنظام الرقابة الداخلية .
- (٦) التكلفة و العائد.

عند تقييم تصميم بيئة الرقابة في المنشأة ، يدرس المراقب العناصر التالية :

- (أ) غرس وتطبيق النزاهة و القيم الأخلاقية .
- (ب) الالتزام بالكفاءة .
- (ج) مساهمة المسؤولين عن الحوكمة.
- (د) فلسفة الإدارة و أسلوب التشغيل.
- (هـ) الهيكل التنظيمي.
- (و) توزيع السلطة و المسؤولية .
- (ى) سياسات وممارسات الموارد البشرية.

## إجراءات تقييم الخطر في المنشأة

يستفسر المراقب عن مخاطر النشاط التي حددتها الإدارة ودراسة ما إذا كان سينتج عنها تحريف هام ومؤثر، وأثناء عملية المراجعة، يمكن أن يحدد المراقب مخاطر التحريف الهام والمؤثر الذي فشلت الإدارة في تحديدها. وفي مثل هذه الحالات ، يضع المراقب في اعتباره ما إذا كان هناك خطر ضمني من النوع الذي كان يجب تحديده بواسطة إجراءات الإدارة لتقييم الخطر في المنشأة، وأسباب فشل إجراءات التقييم في تحديده، وتحديد مدى مناسبة الإجراءات لإنجاز مهمة التقييم .

يجب على المراقب الوصول إلى تفهم لنظام المعلومات، ويتضمن ذلك المجالات التالية:

- \* فئات المعاملات في عمليات المنشأة ذات الأهمية للقوائم المالية.
- \* الإجراءات التي تتم داخل كل من نظم تكنولوجيا المعلومات والنظم اليدوية و التي عن طريقها يتم بدء، وتسجيل، ومعالجة، وعرض المعاملات في القوائم المالية.
- تابع - نظام المعلومات
- \* السجلات المحاسبية ذات الصلة، سواء كانت اليكترونية أو يدوية، والمعلومات المساندة والحسابات المحددة في القوائم المالية، فيما يخص بدء، وتسجيل، ومعالجة و عرض المعاملات.
- \* كيفية جمع نظام المعلومات للأحداث والحالات - بخلاف فئات المعاملات - والتي تكون ذات أهمية للقوائم المالية.
- \* عملية إعداد التقارير المالية المستخدمة لإعداد القوائم المالية للمنشأة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية الهامة والافصاحات.
- تابع - نظام المعلومات
- قيود اليومية النمطية.
- قيود يومية غير نمطية وذلك لتسجيل معاملات أو تسويات غير متكررة أو غير عادية .

#### الأنشطة الرقابية المحددة

- سلطة الاعتماد .
- فحص الأداء .
- تشغيل المعلومات .
- عناصر الرقابة المادية .
- فصل الاختصاصات .
- تتمثل عناصر الرقابة الهامة لتكنولوجيا المعلومات في ما يلي :
- مركز البيانات و تشغيل شبكة الاتصالات .
- اقتناء برمجيات النظام، والتغيير فيها، وصيانتها .
- أمن الوصول إلى النظام .
- اقتناء تطبيقات النظام وتطويره وصيانتها .

#### تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر

- \* تحديد المخاطر طوال عملية تفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك عناصر الرقابة ذات الصلة التي ترتبط بالمخاطر، ودراسة فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات والافصاحات في القوائم المالية.
- و\* ربط المخاطر المحددة بما يمكن أن يحدث من خطأ على مستوى التأكيد .
- و\* دراسة ما إذا كانت المخاطر قوية للحد الذي قد ينتج عنه تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية .
- و\* دراسة احتمال أن ينشأ عن المخاطر تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية .
- المخاطر الهامة التي تتطلب اعتبارات مراجعة خاصة**
- ما إذا كان هذا الخطر هو خطر غش وتدليس .
- ما إذا كان الخطر مرتبطاً بأية تطورات اقتصادية أو محاسبية أو أية تطورات أخرى هامة، وبالتالي فإنه يتطلب اهتماماً خاصاً .
- مدى تعقد المعاملات .
- ما إذا كان الخطر يشمل معاملات هامة مع الأطراف ذوى العلاقة .
- درجة عدم الموضوعية في قياس المعلومات المالية المرتبطة بالخطر، وبصفة خاصة تلك التي تشمل مجالاً واسعاً من قياسات عدم التأكد .
- ما إذا كان الخطر يشمل معاملات هامة تكون خارج المسار الطبيعي لنشاط المنشأة، أو تلك التي تبدو غير عادية .
- تدخل الإدارة بدرجة كبيرة لتحديد المعالجة المحاسبية .
- التدخل اليدوى الكبير لتجميع ومعالجة البيانات .
- الحسابات أو المبادئ المحاسبية المعقدة .
- طبيعة المعاملات غير الروتينية والتي قد تجعل من الصعب على المنشأة تنفيذ عناصر رقابة فعالة على المخاطر .

#### مخاطر التحريف الهام والمؤثر قد تنشأ عن أمور منها:

- التباين في تفسيرات المبادئ المحاسبية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية أو الاعتراف بالإيراد .
- قد تنتم الأحكام الشخصية المطلوبة بعدم الموضوعية، أو تكون معقدة أو تتطلب افتراضات عن تأثيرات الأحداث المستقبلية، مثل الأحكام الخاصة بالقيمة العادلة .



المخاطر التي لا تستطيع إجراءات التحقق بمفردها توفير أدلة مراجعة كافية ومناسبة لها هي التي طبقا لحكم المراقب المهني لا يكون من الممكن أو الواقعي تخفيض مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد إلى مستوى منخفض مقبول مع أدلة مراجعة تم الحصول عليها فقط من إجراءات التحقق.

الاتصال بالمسؤولين عن الحوكمة والإدارة على المراقب سرعة إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة والإدارة، وعلى المستوي الوظيفي المناسب من المسؤولية، بنقاط الضعف الهامة والمؤثرة في تصميم أو تنفيذ نظام الرقابة الداخلية، التي قد يكتشفها المراقب .

#### التوثيق

على المراقب توثيق الأمور التالية:

- (أ) المناقشات التي تتم بين أعضاء فريق العمل .
- (ب) العناصر الرئيسية لمدى التفهم الذي تم الحصول عليه فيما يخص كل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها، بما في ذلك كل من عناصر الرقابة الداخلية وذلك من أجل تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية، وتقييم مصادر المعلومات التي تم الحصول منها على هذا التفهم، وكذلك إجراءات تقييم الخطر.
- (ج) مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تحديدها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكد.
- (د) المخاطر المحددة وعناصر الرقابة ذات الصلة التي تم تقييمها.

## معيان المراجعة المصرى رقم (٣٢٠) الأهمية النسبية فى المراجعة

على مراقب الحسابات أن يأخذ فى اعتباره الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر المراجعة عند قيامه بتنفيذ عملية مراجعة .  
تعريف الأهمية النسبية

تعتبر المعلومة هامة إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدمى القوائم المالية اعتماداً على تلك القوائم، وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر فى ظل الظروف الخاصة بحذفه أو تحريفه .

اعتبارات الأهمية النسبية

الهدف من مراجعة القوائم المالية هو تمكين مراقب الحسابات من إبداء رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت فى جميع جوانبها الهامة وفقاً لإطار محدد لإعداد التقارير المالية . ويدخل تقدير ما هو الشيء ذا الأهمية النسبية فى نطاق الحكم المهنى .  
إلا أنه يجب دراسة كل من قيمة ( كم ) وطبيعة ( نوع ) هذا التحريف .

تابع - اعتبارات الأهمية النسبية

يحتاج المراقب أن يأخذ فى الاعتبار إمكانية وجود تحريفات ذات مبالغ صغيرة نسبياً ، إلا أنه لو تم تجميعها يمكن أن يكون لها تأثير ذو أهمية على القوائم المالية .

على المراقب أن يأخذ فى اعتباره الأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية ككل وكذلك بالنسبة لأرصدة الحسابات و فئات المعاملات و متطلبات الإفصاح .

يجب أن يأخذ المراقب الأهمية النسبية فى الاعتبار عند :

(أ) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .

و(ب) تقييم آثار التحريف .

العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة

هناك علاقة عكسية بين الأهمية النسبية و مستوى مخاطر المراجعة ، بمعنى أنه كلما ارتفع مستوى الأهمية النسبية كلما انخفضت مخاطر المراجعة و بالعكس . ويأخذ المراقب فى الاعتبار العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة عند تحديد طبيعة و توقيت ومدى إجراءات المراجعة .

إذا قرر المراقب أن المستوى المقبول للأهمية النسبية منخفض فإن مخاطر المراجعة ستكون متزايدة ، ويقوم المراقب بتعويض ذلك عن طريق :

(أ) تخفيض مستوى خطر التحريف الهام - عندما يكون ذلك ممكناً - عن طريق تنفيذ اختبارات إضافية للرقابة الداخلية أو زيادة مداها .

أو(ب) تخفيض مخاطر المراجعة عن طريق تعديل طبيعة و توقيت ومدى إجراءات التحقيق التي تم تخطيطها .

الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة عند تقييم أدلة المراجعة

قد يختلف تقدير المراقب للأهمية النسبية و مخاطر المراجعة عند التخطيط المبدئي لعملية المراجعة عن تقديره لها بعد تقييم نتائج إجراءات المراجعة .

عند تقييم عدالة عرض القوائم المالية يجب على المراقب تقدير ما إذا كان مجموع التحريفات التي تم اكتشافها خلال المراجعة ولم تصحح تعتبر ذات أهمية .

و تتكون هذه التحريفات من :

(أ) تحريفات معينة تم اكتشافها خلال المراجعة .

و(ب) أفضل تقديرات المراقب للتحريفات الأخرى (مثل الأخطاء المتوقعة) .

تبلغ الأخطاء

إذا أكتشف المراقب تحريفاً جوهرياً ناتج عن خطأ ، فلا بد عليه أن يبلغ عن هذا التحريف إلى مستوى مناسب فى إدارة المنشأة فى الوقت المناسب ودراسة الحاجة إلى إعداد تقرير موجه إلى المسئولين عن الحوكمة (معيان ٢٦٠)

## معايير المراجعة المصرية رقم (٣٣٠) إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها

### متطلبات المعيار

- ردود الأفعال العامة للمراقب.
- إجراءات المراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الهام و المؤثر على مستوى التأكيد.
- تقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها .
- التوثيق.

### (١) ردود الأفعال العامة للمراقب

- الحفاظ على الشك المهني
- تعيين عاملين أكثر خبرة ، أو موظفين من ذوى المهارات الخاصة أو استخدام خبراء .
- أداء إجراءات تحقيق معينة فى نهاية الفترة وذلك بدلاً من عمل ذلك فى تاريخ سابق .
- مثل التركيز على إجراءات التحقيق ( أسلوب التحقيق) أو أسلوب استخدام اختبارات عناصر الرقابة إلى جانب إجراءات التحقيق (الأسلوب المختلط).

### (٢) إجراءات المراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد

- ينبغى على مراقب الحسابات أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية و التى يكون لطبيعتها، وتوقيتها، ومداهما أثر لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التى تم تقييمها على مستوى التأكيد .
- وعند تصميم إجراءات مراجعة إضافية ، يقوم مراقب الحسابات بدراسة مثل الأمور التالية:
- أهمية الخطر.

• احتمالية حدوث تحريف هام ومؤثر.

• خصائص فئة المعاملات، أو رصيد الحساب، أو الإفصاح.

• طبيعة أنظمة الرقابة المحددة المستخدمة بواسطة المنشأة وبصفة خاصة ما إذا كانت تلك الأنظمة يدوية أم آلية.

• ما إذا كان المراقب يتوقع الحصول على أدلة مراجعة لتحديد ما إذا كانت أنظمة الرقابة بالمنشأة فعالة فى منع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الهامة والمؤثرة.

• فى حالة المنشآت الصغيرة جداً، يمكن أن لا يكون هناك الكثير من الأنشطة الرقابية التى يمكن تحديدها بواسطة المراقب. ولهذا السبب، فإن الإجراءات الإضافية للمراجعة الخاصة بمراقب الحسابات يحتمل أن تكون فى الأساس إجراءات تحقيق، وفى هذه الحالات، يقوم مراقب الحسابات بدراسة ما إذا كان ممكناً فى ظل غياب الضوابط الحصول على أدلة مراجعة مناسبة وكافية .

### دراسة طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات المراجعة الإضافية .

#### الطبيعة

تشير طبيعة إجراءات المراجعة الإضافية إلى الغرض منها (اختبارات الرقابة أو إجراءات التحقيق ) ونوعها، أى التفقيش أو الملاحظة أو الاستفسار أو المصادقات أو إعادة الحسابات أو إعادة الأداء أو الإجراءات التحليلية.

ويمكن أن تكون بعض إجراءات المراجعة أكثر ملاءمة لبعض التأكيدات عن غيرها .

عند تحديد إجراءات المراجعة التى يجب أدائها، يقوم المراقب بدراسة أسباب تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد لكل فئة من المعاملات، أو رصيد حساب و الإفصاح:

المخاطر المتأصلة.

خطر الرقابة .

#### التوقيت

يشير التوقيت إلى وقت أداء إجراءات المراجعة أو الفترة أو التاريخ التى تطبق عليها أدلة المراجعة.

و عند دراسة توقيت أداء إجراءات المراجعة، يقوم مراقب الحسابات أيضاً بدراسة مثل الأمور التالية:

• بيئة الرقابة.

• متى تكون المعلومات ذات الصلة متاحة.

• طبيعة الخطر .

• الفترة أو التاريخ الذى يتصل بأدلة المراجعة.

#### المدى

يشمل المدى كمية إجراءات المراجعة المحددة التى يجب أدائها، على سبيل المثال، حجم العينة أو عدد مرات الملاحظة لنشاط الرقابة. ويتم تحديد مدى الإجراءات فى عملية مراجعة طبقاً لحكم المراقب بعد دراسة الأهمية النسبية والخطر الذى تم تقييمه ودرجة التأكد التى يخطط المراقب للحصول عليها .

## اختبارات أنظمة الرقابة

يُطلب من المراقب أن يقوم بأداء اختبارات لأنظمة الرقابة وذلك عندما يشتمل تقييم الخطر الذي قام به المراقب على توقعات بمدى فعالية تشغيل أنظمة الرقابة أو عندما لا توفر إجراءات التحقيق وحدها أدلة مراجعة كافية وملائمة على مستوى التأكيد. وعندما يشتمل تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات علي توقع بأن أنظمة الرقابة تعمل بفعالية ، فينبغي على المراقب أن يؤدي اختبارات الرقابة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن أنظمة الرقابة تعمل بشكل فعال في الأوقات المناسبة أثناء الفترة محل المراجعة .  
يختلف اختبار فعالية تشغيل أنظمة الرقابة عن الحصول على أدلة مراجعة لتقييم مدى الالتزام.

## طبيعة اختبارات أنظمة الرقابة

ينبغي على المراقب أن يؤدي إجراءات مراجعة أخرى بالإضافة إلى القيام بالاستفسارات لاختبار فعالية تشغيل أنظمة الرقابة . تؤثر طبيعة بعض أنظمة الرقابة الخاصة على نوع إجراءات المراجعة المطلوبة . وبالنسبة لبعض أنظمة الرقابة ، فان فعالية تشغيلها تظهر عن طريق التوثيق . وبالنسبة لأنظمة رقابة أخرى قد لا تكون مثل هذه المستندات متاحة أو ذات صلة بالأمر .

### هام

التحريف الهام والمؤثر الذي يتم اكتشافه عن طريق إجراءات المراقب و لم يكن قد تم اكتشافه بواسطة المنشأة يعطى عادة مؤشراً علي وجود نقاط ضعف هامة ومؤثرة في نظام الرقابة الداخلية .

## توقيت اختبارات عناصر الرقابة

تعتمد توقيتات اختبارات عناصر الرقابة على هدف المراقب، من الممكن أن تكون أدلة المراجعة التي تخص نقطة زمنية واحدة كافية لغرض المراقب .

وقد تكون أدلة المراجعة التي تتعلق بنقطة زمنية واحدة غير كافية، وبالتالي يقوم المراقب بتعزيز هذه الاختبارات باختبارات أخرى لعناصر الرقابة تكون قادرة على توفير أدلة مراجعة على أن عناصر الرقابة قد تم تشغيلها بفعالية في الأوقات المناسبة أثناء الفترة محل المراجعة .

### هام

إذا خطط المراقب لاستخدام أدلة المراجعة المتعلقة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة التي تم الحصول عليها في أعمال المراجعة السابقة، فينبغي عليه أن يحصل على أدلة مراجعة تتعلق بمدى حدوث تغييرات في تلك العناصر المعينة عقب عملية المراجعة السابقة. كما يجب عليه الحصول على أدلة مراجعة عما إذا كانت هذه التغييرات قد حدثت وذلك عن طريق إجراء استفسارات بالإضافة إلي الملاحظة أو الفحص وذلك لتأكيد تفهم هذه العناصر المعينة .

إذا خطط المراقب للاعتماد على عناصر الرقابة التي تكون قد تغيرت منذ آخر اختبار لها ، فينبغي عليه اختبار فعالية تشغيل مثل هذه العناصر في أعمال المراجعة الحالية .

إذا خطط المراقب للاعتماد على أنظمة الرقابة التي لم تتغير منذ أن تم اختبارها في آخر مرة، فينبغي عليه اختبار فعالية تشغيل مثل هذه الأنظمة مرة على الأقل في كل ثلاثة مراجعات.

وعند دراسة ما إذا كان من الملائم استخدام أدلة مراجعة تتعلق بفعالية تشغيل عناصر الرقابة التي تم الحصول عليها في أعمال المراجعة السابقة علي المراقب دراسة ما يلي:

- فعالية العناصر الأخرى للرقابة الداخلية.
- المخاطر الناشئة عن خصائص عناصر الرقابة.
- فعالية عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات.
- فعالية عنصر الرقابة وتطبيق المنشأة له.
- ما إذا كان القصور في تغيير عنصر رقابة معين يشكل خطراً بسبب تغير الظروف.
- خطر التحريف الهام والمؤثر ومدى الاعتماد على عنصر الرقابة.
- كلما زاد خطر التحريف الهام والمؤثر، أو كلما ازداد الاعتماد على عناصر الرقابة، فمن الأفضل تقصير فترة وقت إعادة الاختبار .

وكذلك في حالة وجود:

- بيئة رقابة ضعيفة.
- متابعة ضعيفة لعناصر الرقابة.
- تدخل العنصر اليدوي في أنظمة الرقابة ذات الصلة .
- التغييرات في الأفراد والتي تؤثر بشدة على تطبيق عناصر الرقابة.
- الظروف المتغيرة التي تشير إلى الحاجة للتغيير في عناصر الرقابة.
- ضعف عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات .

## مدى اختبارات عناصر الرقابة

يقوم المراقب بدراسة :

- مدى تكرار أداء عنصر الرقابة بواسطة المنشأة أثناء الفترة.
- طول الفترة الزمنية أثناء الفترة محل المراجعة التي يعتمد فيها المراقب على فعالية تشغيل أنظمة الرقابة.
- ملاءمة ومصداقية أدلة المراجعة التي يجب الحصول عليها في دعم أن العناصر الرقابية تمنع، أو تكتشف وتصحح التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد.
- المدى الذي يتم معه الحصول على أدلة المراجعة من اختبارات عناصر الرقابة الأخرى المرتبطة بالتأكيد.
- المدى الذي يخطط له المراقب في الاعتماد على فعالية تشغيل عناصر الرقابة في تقييم الخطر (وبذلك يخفض من إجراءات التحقق المبنية على الاعتماد على مثل هذه العناصر).
- الانحراف المتوقع عن أنظمة الرقابة.
- كلما زاد اعتماد المراقب على فعالية تشغيل عناصر الرقابة في تقييم الخطر كلما زاد مدى اختباره لعناصر الرقابة . وبالإضافة لذلك، كلما زاد معدل الانحراف المتوقع عن نظم الرقابة، يزيد المراقب من مدى اختبار عناصر الرقابة.
- ومع ذلك، يضع المراقب في اعتباره ما إذا كان معدل الانحراف المتوقع يشير إلى أن عنصر الرقابة لا يكفي لتخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد إلى المستوى الذي قام المراقب بتقييمه. وإذا كان يتوقع أن معدل الانحراف المتوقع قد يكون عالياً جداً، يمكن أن يتوصل المراقب إلى عدم فعالية اختبارات عناصر الرقابة بالنسبة لتأكيد معين .
- بسبب الثبات المتأصل في أي نظام لتشغيل تكنولوجيا المعلومات، فيمكن ألا يحتاج المراقب إلى زيادة اختبار عنصر الرقابة الآلى .
- ومع ذلك فعلى المراقب القيام بأداء اختبارات لتحديد أن عنصر الرقابة مستمر في العمل بفعالية مثل :
- أن النسخة المعتمدة للبرنامج قد تم استخدامها في تشغيل المعاملات.
- أى عناصر رقابة عامة أخرى ذات صلة بالموضوع تعمل بفعالية .
- عدم عمل تغييرات في البرامج.
- لم يتم حدوث أى محاولة وصول غير مصرح بها خلال الفترة .

## إجراءات التحقيق

تشمل اختبارات تفاصيل فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات، والإفصاحات وإجراءات التحقيق التحليلية وبعض النظر عن خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه، ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات تحقيق لكل فئة هامة من فئات المعاملات، وأرصدة الحسابات، والإفصاحات.

ينبغي أن تشمل إجراءات التحقيق التي يقوم بها مراقب الحسابات على إجراءات المراجعة التالية والتي ترتبط بعملية إقفال القوائم المالية:

\* مطابقة القوائم المالية مع السجلات المحاسبية المعنية.

و\* فحص قيود اليومية الهامة والمؤثرة والتسويات الأخرى التي تم عملها أثناء عملية إعداد القوائم المالية.

هناك هام عندما يتوصل مراقب الحسابات أن أحد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه على مستوى التأكيد يمثل خطراً جوهرياً، فينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بأداء إجراءات التحقيق التي تتعامل مع هذا الخطر بصفة خاصة .

## طبيعة إجراءات التحقيق

تجد بصفة عامة أن إجراءات التحليل التحقيقي تكون مطبقة بصورة أكبر على حجم المعاملات الكبيرة التي تميل لأن يتم التنبؤ بها بمرور الزمن. في حين تكون اختبارات التفاصيل أكثر ملاءمة للحصول على أدلة مراجعة بخصوص بعض التأكيدات التي تتعلق بأرصدة الحسابات، بما في ذلك الوجود و التقييم .

## المراجعة بالأهداف

وعند تصميم إجراءات التحقيق المرتبطة بالوجود أو الحدوث ، فإن مراقب الحسابات يختار من بنود موجودة في المبالغ المدرجة في القوائم المالية ويقوم بالحصول على أدلة المراجعة ذات الصلة. عند تصميم إجراءات المراجعة مرتبطة بالاكتمال، فإن المراجع يختار أدلة المراجعة التي تؤكد شمول المبالغ الموجودة في القوائم المالية ذات الصلة لأحد البنود، وأن يقوم بالتحقيق في ما إذا كان هذا البند قد تم إثباته أم لا .

عند تصميم إجراءات التحليل التحقيقي ، يقوم مراقب الحسابات بدراسة الأمور التالية:

- مدى ملاءمة استخدام إجراءات التحليل التحقيقي للتأكدات.
- مدى مصداقية البيانات، سواء كانت داخلية أم خارجية، والتي يتم الحصول منها على توقعات المبالغ المسجلة أو النسب.
- ما إذا كانت التوقعات دقيقة بما فيه الكفاية لتحديد التحريف الهام والمؤثر على المستوى المرغوب من التأكد.
- مقدار الفروق المقبولة بين المبالغ المسجلة وبين المبالغ المتوقعة .

## توقيت إجراءات التحقيق

عندما يتم أداء إجراءات التحقيق في تاريخ سابق لنهاية الفترة، فينبغي على المراقب أن يؤدي إجراءات تحقيق إضافية أو إجراءات تحقيق ممزوجة مع اختبارات الرقابة لتغطية الفترة المتبقية التي تعطي أساساً منطقياً للتوسع في نتائج المراجعة من هذا التاريخ إلى نهاية الفترة .

و عند دراسة ما إذا كان سيتم أداء إجراءات التحقيق في تاريخ مبكر، يضع المراقب في اعتباره العوامل التالية على سبيل المثال:

- بيئة الرقابة و عناصر الرقابة الأخرى ذات الصلة.
- مدى إتاحة المعلومات الضرورية للإجراءات التي يقوم بها مراقب الحسابات في تاريخ لاحق.
- الهدف من إجراء التحقيق.
- خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه.
- طبيعة فئة المعاملات أو أرصدة الحسابات والتأكيدات ذات الصلة.
- قدرة المراقب على أداء إجراءات تحقيق ملائمة أو إجراءات تحقيق ممزوجة مع اختبارات للرقابة لتغطية الفترة المتبقية من أجل تخفيض خطر عدم اكتشاف التحريفات التي قد توجد في نهاية الفترة.
- من المعتاد أن يقوم مراقب الحسابات بمقارنة وتسوية المعلومات الخاصة بالأرصدة في نهاية المدة مع المعلومات القابلة للمقارنة في التاريخ المبكر وذلك لتحديد المبالغ التي تبدو غير عادية، وبالتالي يتتبع مثل هذه المبالغ، و يقوم بأداء إجراءات التحليل التحقيقي أو اختبارات التفاصيل لاختبار الفترة التي تقع بينهما .
- إذا تم اكتشاف تحريفات في فئات المعاملات أو في أرصدة الحسابات في أحد التواريخ المبكرة ،فعادة ما يقوم مراقب الحسابات بتعديل التقييم المرتبط بالخطر و طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التحقيق التي تعطي الفترة المتبقية التي تم التخطيط لها والتي ترتبط بمثل هذه الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات، أو يقوم بمد أو تكرار مثل إجراءات المراجعة هذه في نهاية الفترة .

## هام

لا يكفي استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أداء إجراءات التحقيق في عملية مراجعة سابقة للتعامل مع خطر التحريف الهام والمؤثر في الفترة الحالية. وفي أغلب الحالات، توفر أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أداء إجراءات التحقيق في عملية مراجعة سابقة، القليل من أو لا شيء من أدلة المراجعة للفترة الحالية.

## مدى أداء إجراءات التحقيق

كلما زاد خطر التحريف الهام والمؤثر، كلما زاد مدى إجراءات التحقيق .

عند تصميم اختبارات التفاصيل، فعادة ما يتم التفكير في مدى الاختبارات من ناحية حجم العينة التي تتأثر بخطر التحريف الهام والمؤثر .

## مدى كفاية العرض والإفصاح

ينبغي على مراقب الحسابات أن يؤدي إجراءات المراجعة لتقييم ما إذا كان العرض الكلي للقوائم المالية، بما في ذلك الإفصاحات ذات الصلة، يتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق .

## (٣) تقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها

استناداً على إجراءات المراجعة التي تم أدائها وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ، ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بتقييم ما إذا كان تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد مازال ملائماً .

تعتبر عملية مراجعة القوائم المالية عملية تراكمية ومتكررة. وحيث ان المراقب يقوم بأداء إجراءات المراجعة المخطط لها، فإن أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها يمكن أن تجعل المراقب يقوم بتعديل طبيعة، أو توقيت، أو مدى إجراءات المراجعة الأخرى المخطط لها، ويمكن أن يكتشف مراقب الحسابات معلومات تختلف بشدة عن تلك التي بنى عليها تقييمه للخطر .

يعترف مفهوم فعالية تشغيل عناصر الرقابة بإمكانية حدوث بعض الانحرافات في الطريقة التي يتم بها تطبيق تلك العناصر بواسطة المنشأة. و قد تنتج الانحرافات الناشئة عن عناصر الرقابة الموصوفة عن عوامل مثل التغييرات التي تحدث بين العاملين الرئيسيين، والتقلبات الموسمية الضخمة في حجم المعاملات والأخطاء البشرية. وعندما يتم اكتشاف مثل هذه الانحرافات أثناء أداء اختبارات الرقابة، يقوم المراقب بعمل استفسارات معينة لكي يفهم هذه الأمور وتوابعها المحتملة، مثل الاستفسار عن توقيت تغيير الأفراد في وظائف الرقابة الداخلية الرئيسية .

لا يمكن لمراقب الحسابات أن يفترض أن أحد حالات الغش أو الخطأ هي حدث منفصل، وبالتالي يدرس كيف أن اكتشاف التحريف يمكن أن يؤثر على مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها .

ويتأثر حكم مراقب الحسابات في مدى كفاية و ملائمة أدلة المراجعة بمثل العوامل التالية:

- مدى أهمية التحريف المحتمل في التأكيد وإمكانية أن يكون له تأثير هام ومؤثر، سواء كان ذلك منفرداً أو مجتمعاً مع التحريفات الأخرى المحتملة في القوائم المالية.
- فعالية استجابة الإدارة و عناصر الرقابة للتعامل مع المخاطر.
- الخبرة التي تم الحصول عليها أثناء عمليات المراجعة السابقة وذلك فيما يخص التحريفات المحتملة المماثلة .
- نتائج إجراءات المراجعة التي تمت، وتشمل ما إذا كانت مثل إجراءات المراجعة هذه قد اكتشفت حالات محددة من الغش أو الخطأ.
- مصدر و مصداقية المعلومات المتاحة.
- مدى القناعة بأدلة المراجعة.
- فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بها.

إذا لم يحصل مراقب الحسابات على أدلة مراجعة كافية وملائمة بالنسبة إلى تأكيد هام ومؤثر في القوائم المالية، فعليه محاولة الحصول على أدلة مراجعة إضافية، و إذا كان مراقب الحسابات غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة، ينبغي عليه أن يعبر عن رأى متحفظ أو أن يمتنع عن إبداء الرأى .

#### التوثيق

يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بتوثيق ردود الأفعال الكلية التي أتخذها لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها على مستوى القوائم المالية وعلى طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات المراجعة الإضافية، والصلة مع تلك الإجراءات الخاصة بالمخاطر التي تم تقييمها على مستوى التأكيد، والنتائج الخاصة بإجراءات المراجعة.

إذا كان مراقب الحسابات يخطط لاستخدام أدلة المراجعة المتعلقة بفعالية تشغيل عناصر الرقابة التي تم الحصول عليها في عمليات مراجعة سابقة، فعلى المراقب أن يوثق النتائج التي تم الوصول إليها بخصوص الاعتماد على مثل هذه الضوابط التي تم اختبارها في مراجعة سابقة.

## معيان المراجعة المصري رقم (٤٠٢)

### اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستخدم منشآت خدمية

ينبغي على مراقب الحسابات أن يقوم بدراسة كيفية تأثير استخدام المنشأة محل المراجعة (العميل) لمنشأة خدمية على نظام الرقابة الداخلية لدى العميل وذلك لتحديد وتقييم خطر التحريف الهام والمؤثر ولتصميم وأداء أية إجراءات مراجعة إضافية .  
أنواع الخدمة

قيام المنشأة الخدمية بوضع وتنفيذ سياسات وإجراءات من شأنها أن تؤثر على الرقابة الداخلية لدى العميل.  
قيام المنشأة الخدمية فقط بتسجيل وتشغيل معاملات العميل مع احتفاظ الأخير بالمسئولية كاملة بما فيها سلطة الاعتماد.  
على المراقب تفهم ما يلي:

- طبيعة الخدمات التي تقدمها المنشأة الخدمية.
- شروط العقد والعلاقة بين العميل والمنشأة الخدمية.
- المدى الذي تتفاعل معه نظم الرقابة الداخلية لدى العميل مع نظم المنشأة الخدمية.
- نظام الرقابة الداخلية لدى العميل المتعلق بأنشطة المنشأة الخدمية مثل:
  - تلك التي تطبق على المعاملات التي تقوم المنشأة الخدمية بمعالجتها.
  - كيفية تحديد العميل وإدارته للمخاطر المتعلقة باستخدام المنشآت الخدمية.
- قدرة المنشأة الخدمية، وسلامة مركزها المالي ، بما في ذلك إمكانية التأثير المحتمل لفشل المنشأة الخدمية على العميل.
- معلومات بشأن المنشأة الخدمية مثل تلك الموجودة في دليل المستخدم والدليل التقني.
- المعلومات المتاحة عن عناصر الرقابة المتعلقة بنظم معلومات المنشأة الخدمية مثل عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات وعناصر الرقابة المطبقة.
- إذا توصل المراقب إلى أن أنشطة المنشأة الخدمية هامة للعميل وذات صلة بعملية المراجعة فينبغي عليه أن يحصل على تفهم كاف للمنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية وذلك لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر ولتصميم إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها .
- إذا استخدم المراقب تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية، فينبغي أن يضع المراقب في اعتباره القيام باستفسارات تتعلق بالكفاءة المهنية لمراقب حسابات المنشأة الخدمية عند تنفيذه لمهمة المراجعة للمنشأة الخدمية التي وافق عليها.



## معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٠) أدلة المراجعة

ينبغي علي مراقب الحسابات الحصول علي أدلة مراجعة كافية وملائمة حتي يتوصل إلي استنتاجات معقولة تمكنه من أن يقوم ببناء رأي المراجعة عليها .

والكفاية هي مقياس لكمية أدلة المراجعة .

و الملاءمة هي مقياس لنوعية الدليل ومدى ارتباطه بموضوع المراجعة ومصادقته .  
تتأثر كمية أدلة المراجعة التي يحتاجها المراقب بخطر التحريف (فكلما زاد الخطر زادت احتمالية طلب أدلة مراجعة إضافية) وتتأثر أيضا بنوعية أدلة المراجعة (فكلما زادت جودة الأدلة تقل الحاجة إلى المزيد منها) ، علما بأن الأدلة الرديئة لا يعوضها الحصول على المزيد منها  
**تعريف أدلة المراجعة**

هي :

- المعلومات الموجودة في السجلات المحاسبية المؤيدة للقوائم المالية والمعلومات الأخرى .
- المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال إجراءات المراجعة .
- المعلومات التي تم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات مراجعة سابقة .

### **السجلات المحاسبية**

- سجلات القيود الأولية .
- المستندات المؤيدة .
- دفاتر الأستاذ العام و المساعدة .
- قيود اليومية .
- قوائم التسوية .
- القوائم التحليلية المؤيدة لتوزيع التكلفة .
- العمليات الحسابية .
- التسويات .
- الإفصاحات .

### **المعلومات الأخرى**

- محاضر الاجتماعات .
- المصادقات من الغير .
- أدلة فحص الرقابة .
- المعلومات التي حصل عليها المراقب من إجراءات المراجعة كالاستفسار و الملاحظة و التفتيش .

### **مصادقية أدلة المراجعة**

- تكون أدلة المراجعة أكثر مصادقية حينما يتم الحصول عليها من مصدر خارجي مستقل .
- تكون أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها داخليا أكثر مصادقية عندما تكون عناصر الرقابة ذات الصلة بها فعالة .
- أدلة المراجعة التي حصل المراقب عليها مباشرة أكثر مصادقية من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها بصورة غير مباشرة .
- تكون أدلة المراجعة أكثر مصادقية عندما تكون موثقة سواء كان التوثيق ورقيا أو الكترونيا أو بأي وسيلة أخرى .
- تعتبر أدلة المراجعة التي توفرها المستندات الأصلية أكثر مصادقية من أدلة المراجعة التي توفرها الصور أو النسخ .
- عندما يستخدم مراقب الحسابات المعلومات التي أعدتها المنشأة لأداء إجراءات المراجعة ، فينبغي عليه الحصول علي أدلة مراجعة تتعلق بدقة واكتمال المعلومات .
- وعندما تكون أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من مصدر ما غير متسقة مع تلك التي تم الحصول عليها من غيره فعلى المراقب أداء إجراءات المراجعة الإضافية التي يراها ضرورية لحل هذا التعارض .
- ينبغي على المراقب استخدام التأكيدات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والعرض والإفصاح على نحو تفصيلي يمكنه من تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتصميم وأداء إجراءات المراجعة الإضافية .

## التأكدات

### (أ) تأكيدات بشأن فئات من المعاملات وأحداث الفترة محل المراجعة:

-الحدوث.

-الاكتمال .

-الدقة .

-إجراءات القطع .

-التبويب.

### (ب) التأكيدات المتعلقة بأرصدة الحسابات في نهاية المدة:

-الوجود.

-الحقوق والالتزامات.

-الاكتمال .

-التقييم.

### (ج) التأكيدات المتعلقة بالعرض والإفصاح :

-الحدوث والحقوق والالتزامات.

-الاكتمال.

-التبويب والقابلية للفهم .

-الدقة والتقييم .

### إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة

• إجراءات تقييم الخطر.

• اختبارات الرقابة.

• إجراءات التحقق.

يمكن أن تتأثر طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التي ستستخدم بحقيقة أن بعض البيانات المحاسبية أو المعلومات الأخرى يمكن أن تكون متاحة فقط في صورة الكترونية.

في هذه الحالة يمكن أن يقوم المراقب بأداء بعض إجراءات المراجعة بواسطة أساليب المراجعة بالكمبيوتر.

### إجراءات الحصول على أدلة المراجعة

• المراجعة المستندية وفحص السجلات.

• جرد الأصول الملموسة.

• الملاحظة.

• الاستفسار.

• المصادقات.

• إعادة الحساب.

• إعادة الأداء.

• الإجراءات التحليلية .

## معيان المراجعة المصري رقم (٥٠١) أدلة المراجعة – اعتبارات إضافية لبنود معينة

عندما يكون المخزون بندا هاما ومؤثرا، على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية ومقنعة تتعلق بوجود وصلاحيّة المخزون وذلك عن طريق حضور عملية الجرد الفعلي.

وفي حالة عدم تمكن المراقب من حضور جرد المخزون في الموعد المحدد لأي ظرف كان ، فيمكنه أن يقوم بالجرد في تاريخ بديل. وعند الضرورة يقوم المراقب بأداء إجراءات مراجعة خاصة بالتعاملات التي تقع بين التاريخين .

عندما يكون حضور الجرد غير عملي نظراً لعوامل مثل طبيعة و موقع المخزون ، فعلى المراقب أن ينظر في ما إذا كان هناك إجراءات بديلة تزوده بأدلة مراجعة كافية و ملائمة فيما يتعلق بوجود و حالة المخزون ليصل إلى قناعة بعدم الحاجة إلى الإشارة في تقريره إلى وجود قيد على نطاق المراجعة ناتج عن عدم حضور الجرد.

**ملحوظة هامة :**  
يلاحظ المراقب الجرد ولا يشرف عليه ولا يعتبر عضواً في لجنة الجرد.

### اعتبارات الجرد

#### ما قبل الجرد

- دراسة مخاطر التحريف الهام و المؤثر المرتبطة بالمخزون .
- طبيعة نظام الرقابة الداخلية الخاص بالمخزون.
- ما إذا كان من المتوقع وجود إجراءات كافية و صدور تعليمات جرد ملائمة خاصة بجرد المخزون.
- توقيت الجرد.
- مواقع الجرد.
- مدى الحاجة لوجود خبير.
- مراجعة تعليمات الإدارة المتعلقة بـ:
- (أ) تطبيق أنشطة الرقابة
- (ب) التحديد الدقيق لمرحلة الاستكمال الخاصة بأعمال تحت التنفيذ ، وللبنود بطيئة الحركة و للبنود المتقدمة أو التألفة، و للمخزون المملوك للغير ( على سبيل المثال بضاعة الأمانة) .
- (ج) مدى وجود إجراءات ملائمة فيما يتعلق بحركة المخزون بين المواقع وكذلك عمليات استلام و شحن المخزون قبل و بعد تاريخ القطع.

#### أثناء الجرد

- تم تطبيق إجراءات الإدارة بشكل مناسب.
- العد الفعلي لبعض الأصناف، بتتبع بنود مختارة من السجلات ومقارنتها مع الجرد الفعلي وتتبع بنود مختارة من الجرد الفعلي ومقارنتها مع قوائم الجرد و إثبات هذه العينة في أوراق عمله .
- مراعاة إجراءات القطع بما في ذلك تفاصيل حركة المخزون قبل و خلال و بعد عملية الجرد لكي يتم التأكد من صحة إثبات تلك الحركة في تاريخ لاحق.
- التأشير على قوائم الجرد للتعرف عليها لاحقاً.

#### بعد الجرد

- اختبار قوائم الجرد النهائية للتأكد مما إذا كانت تعكس الجرد الفعلي للمخزون .

#### المخزون الذي في حيازة طرف ثالث

- مدى نزاهة واستقلالية الطرف الثالث .
- ملاحظة أو الترتيب لقيام مراقب آخر بملاحظة عملية الجرد.
- الحصول على تقرير من مراقب آخر فيما يتعلق بمدى كفاية النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية للطرف الثالث.
- فحص المستندات المتعلقة بالمخزون لدى الغير.

## الإجراءات المتعلقة بالمنازعات و المطالبات

على المراقب تنفيذ الإجراءات التي تمكنه من التعرف على وجود أي منازعات أو مطالبات .

• الاستفسارات المناسبة من الإدارة بما في ذلك الحصول على الإقرارات اللازمة.

• فحص محاضر جلسات المسؤولين عن الحوكمة والمراسلات مع المستشار القانوني للمنشأة.

• فحص حساب المصروفات القانونية .

• استخدام أية معلومات يتم الحصول عليها تتعلق بنشاط المنشأة بما في ذلك المعلومات التي يتم الحصول عليها من المناقشات مع إدارة الشؤون القانونية الخاصة بالعميل .

عندما يتبين للمراقب وجود دعاوي قضائية أو مطالبات أو عند اعتقاد المراقب بإمكانية وجودها ، عليه السعي للاتصال المباشر مع المستشار القانوني للمنشأة .

يتم إعداد خطاب للمستشار القانوني بواسطة الإدارة ويرسل بواسطة المراقب وفيه تطلب الإدارة من المستشار القانوني أن يرد مباشرة على المراقب .

## محتويات الخطاب

• قائمة بالمنازعات و المطالبات.

• تقييم الإدارة لنتائج كل منازعة أو مطالبة والأثر المالي على القوائم المالية .

• طلب قيام المستشار القانوني بالمصادقة على مدى معقولية تقييم الإدارة مع تزويد المراقب بأية معلومات إذا ما وجد المستشار القانوني أن القائمة غير مكتملة أو غير صحيحة.

إذا ما رفضت الإدارة التصريح للمراقب بالاتصال بالمستشار القانوني فإن ذلك يعتبر قيداً على نطاق المراجعة ويقود تلقائياً إلى تقرير برأي متحفظ أو عدم القدرة على إبداء الرأي .

## معيار المراجعة المصري رقم (٥٠٥) المصادقات الخارجية

ينبغي على المراقب أن يُحدد ما إذا كان استخدام المصادقات الخارجية ضروري للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة على مستوى التأكيد.

الأمثلة للحالات التي يمكن فيها استخدام المصادقات الخارجية

- أرصدة البنوك.
- أرصدة المدينين.
- المخزون المحتفظ به لدى الغير.
- مستندات ملكية العقارات المحتفظ بها لدى المحامين .
- الاستثمارات المالية المشتراة من السماسرة ولم يتم تسلمها حتى تاريخ الميزانية.
- الاقتراض.
- أرصدة الدائنين.

التأكيدات المحققة عن طريق المصادقات الخارجية

- الوجود لحسابات المدينين (لا يحقق الاكتمال أو القيمة).
- الوجود والحقوق والالتزامات للبضائع المحتفظ بها كبضاعة أمانة لدى الغير (لا يحقق القيمة).
- الاكتمال للدائنين (لا يحقق الوجود).

تصميم طلب المصادقة الخارجية

- العوامل التي تؤثر على تصميم طلب المصادقات بما يتلاءم مع أهداف المراجعة المحددة :
- شكل طلب المصادقات .
  - الخبرة السابقة.
  - طبيعة المعلومات التي يتم تأكيدها .
  - مرسل الرد المرتقب .

استخدام المصادقات

- يتطلب طلب المصادقة الإيجابية من مرسل الرد ، أن يرد على المراقب في جميع الحالات .  
يتطلب طلب المصادقة السلبية من مرسل الرد ، أن يرد فقط في حالة عدم الموافقة على المعلومات الموجودة في الطلب .  
يتطلب طلب المصادقة العمياء من مرسل الرد ، أن يرد برصيده أو كشف حسابه .  
يمكن استخدام طلبات المصادقات السلبية عندما يكون:

- (أ) قد تم تقييم خطر التحريف الهام و المؤثر بمستوي منخفض.
- (ب) الأمر متعلقاً بعدد كبير من الحسابات ذات الأرصدة الصغيرة.
- (ج) من غير المتوقع وجود عدد كبير من الأخطاء.
- (د) هناك اعتقاد ضعيف لدى المراقب في عدم التفات مرسلي الرد إلى هذه الطلبات.

طلبات الإدارة

- عدم إرسال مصادقات

(١) الأسباب المنطقية لمثل هذا الطلب.

(٢) الحصول على أدلة مراجعة لتأييد صحة طلبات الإدارة.

موافقة المراجع

- يطبق إجراءات مراجعة بديلة للحصول على أدلة مراجعة .
- كافية وملائمة تتعلق بهذا الموضوع.

عدم الموافقة

وتم منعه من الاستمرار في المصادقات ، يكون هناك قيد على نطاق عمل المراقب وينبغي عليه أن يدرس التأثير الممكن لهذا على تقريره .  
خصائص مرسلي الردود

• الكفاءة .

• الاستقلالية .

• الصلاحية للرد .

• المعرفة بالموضوع الذي يتم المصادقة عليه .

• الموضوعية .

## إجراءات المصادقات الخارجية

ينبغي على المراقب :

اختيار الذين سيتم إرسال الطلبات إليهم.

مراقبة إعداد وإرسال طلبات المصادقة .

مراقبة الردود على تلك الطلبات .

عدم الرد على طلب المصادقة الايجابية

في حالة عدم استلام المراقب ردا على طلب مصادقة ايجابية ينبغي عليه أداء إجراءات مراجعة بديلة. ويجب أن تكون إجراءات المراجعة البديلة من النوع الذي يوفر أدلة مراجعة تتعلق بالتأكدات التي كان طلب المصادقة يهدف لتقديمها.

مصادقية الردود التي تم تلقيها

يدرس مراقب الحسابات ما إذا كان هناك ما يشير إلى عدم مصداقية المصادقات الخارجية التي تم تلقيها فيدرس صحة الرد ويقوم بأداء إجراءات مراجعة لإزالة أي شك .

تقييم نتائج عملية المصادقات

ينبغي على المراقب تقييم ما إذا كانت عملية المصادقات الخارجية مع نتائج أية إجراءات مراجعة أخرى تم أدائها يوفران أدلة مراجعة كافية وملئمة تتعلق بالتأكد محل المراجعة .

(إحصائية ردود المصادقات)

المصادقات الخارجية التي ترسل قبل نهاية السنة المالية

عندما يرسل المراقب المصادقة في تاريخ يسبق تاريخ الميزانية للحصول على أدلة مراجعة لتأييد تأكيد ما .

يدرس المراقب مدى الحاجة للحصول على أدلة مراجعة إضافية تتعلق بباقي الفترة .

## معيار المراجعة المصري رقم (٥١٠) التكليف بالمراجعة لأول مرة – أرصدة أول المددة

- (أ) أرصدة أول المددة لا تتضمن تحريفات يمكن أن تؤثر بشكل هام ومؤثر على القوائم المالية للفترة الحالية.
- (ب) أرصدة إقفال العام السابق تم ترحيلها إلى العام الحالي بصورة سليمة أو تم تعديلها إذا كان الأمر يتطلب ذلك.
- (ج) السياسات المحاسبية الملائمة يتم تطبيقها بصورة ثابتة و أن أية تغييرات في تلك السياسات يتم معالجتها محاسبيا والإفصاح عنها وعرضها بصورة كافية وملائمة .
- يعتمد مدي كفاية وملاءمة أدلة المراجعة التي يحتاج المراقب الحصول عليها فيما يتعلق بأرصدة أول المددة علي بعض الأمور مثل :
- السياسات المحاسبية المتبعة بمعرفة المنشأة.
- ما إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد تم مراجعتها ، وإذا كان كذلك ، ما إذا كان مراقب الحسابات قد أصدر تقريراً معدلاً .
  - طبيعة الحسابات وخطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية للفترة الحالية.
  - الأهمية النسبية لأرصدة أول المددة المتصلة بالقوائم المالية للفترة الحالية .
- إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد تم مراجعتها بواسطة مراقب حسابات آخر فعلى المراقب الحالي :
- (١) الحصول علي أدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يتعلق بأرصدة أول المددة من خلال فحص أوراق عمل مراقب الحسابات السابق .
- (٢) دراسة مستوي الكفاءة المهنية والاستقلالية للمراقب السابق.
- (٣) إذا كان مراقب الحسابات للفترة السابقة قد أصدر تقريراً معدلاً فما هي الأمور التي أدت إلى إصدار التقرير المعدل.
- إذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة لم يتم مراجعتها أو إذا لم يتمكن المراقب الحالي من الحصول علي أدلة كافية ، يمكن الحصول علي بعض أدلة المراجعة بطريقة عادية كجزء من إجراءات المراجعة في الفترة الحالية .
- نتائج المراجعة وإعداد التقارير**
- إذا لم يتمكن المراقب من الحصول علي أدلة مراجعة كافية وملائمة بعد كل هذا فيما يتعلق بأرصدة أول المددة ، فيجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات ما يلي :
- (أ) رأياً متحفظاً لقيود على النطاق.
- أو (ب) الإمتناع عن إبداء الرأي.
- أو (ج) إبداء رأياً متحفظاً أو الإمتناع عن إبداء الرأي فيما يتعلق بنتائج العمليات ورأي غير متحفظ فيما يتعلق بالمركز المالي .
- إذا أحتوت أرصدة أول المددة على أخطاء تؤثر بشكل هام ومؤثر على القوائم المالية للفترة الحالية، و لم يتم معالجة تأثير هذا التحريف بشكل سليم وعرضه والإفصاح عنه بصورة كافية فيجب على المراقب الحالي إبداء رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً حسب الحالة. على القوائم المالية الحالية
- إذا لم يتم تطبيق السياسات المحاسبية الخاصة بالفترة الحالية بثبات فيما يتعلق بأرصدة أول المددة و إذا كان هناك تغيير في السياسات المحاسبية المتعلقة بأرصدة أول المددة ولم يتم إجراء المعالجات المحاسبية السليمة لهذا التغيير أو لم يتم عرضه والإفصاح عنه بصورة كافية فيجب على المراقب الحالي إبداء رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً حسب الحالة. على القوائم المالية الحالية .
- إذا كان تقرير مراقب الحسابات الخاص بالمنشأة للفترة السابقة قد صدر معدلاً فيجب على المراقب الحالي مراعاة تأثير هذه التعديلات على القوائم المالية عن الفترة الحالية.
- وإذا كانت أسباب التعديل الخاص بالقوائم المالية للفترة السابقة مازال قائما وذو تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية الحالية ، فينبغي على المراقب الحالي أن يصدر تقريراً معدلاً في ضوءها.

## معيان المراجعة المصرى رقم (٥٢٠) الإجراءات التحليلية

### طبيعة وغرض الإجراءات التحليلية

- تتضمن الإجراءات التحليلية عمل دراسة مقارنات للمعلومات المالية للمنشأة :
  - المعلومات المقارنة للفترة السابقة.
  - النتائج المتوقعة للمنشأة مثل الموازنات والتنبؤات أو توقعات المراقب .
  - المعلومات المماثلة في نفس النشاط .
  - العلاقة ما بين عناصر المعلومات المالية.
  - العلاقة بين المعلومات المالية و المعلومات غير المالية.

### استخدامات الإجراءات التحليلية

- (أ) كإجراءات لتقييم الخطر للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها .
  - (ب) كإجراءات للتحقيق وذلك عندما يكون استخدامها أكثر فعالية أو كفاءة من استخدام اختبارات التفاصيل .
  - (ج) كفحص شامل للقوائم المالية في مرحلة الفحص الختامية للمراجعة.
- والإجراءات التحليلية تفتح السؤال ولا تجيب عليه

### الإجراءات التحليلية كإجراءات تقييم الخطر

ينبغي على المراقب تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراءات تقييم الخطر للتوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها. ويمكن أن يشير تطبيق الإجراءات التحليلية إلى نواحي من نشاط المنشأة لم يكن يعلمها المراقب من قبل ستساعد في تقييم مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة وذلك لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى .

### الإجراءات التحليلية كإجراءات للتحقيق

- على المراقب أن يضع في اعتباره عدة عوامل مثل:
- (١) مدى ملاءمة استخدام إجراءات التحليل التحقيقي في وجود التأكيدات.
  - (٢) مدى مصداقية البيانات ، سواء داخليا أو خارجيا التي تم استخراج المبالغ المسجلة والنسب منها.
  - (٣) ما إذا كانت التوقعات دقيقة بما فيه الكفاية.
  - (٤) مقدار أبه فروق بين المبالغ المسجلة و القيم المتوقعة المقبولة .
- (١) مدى ملاءمة استخدام إجراءات التحليل التحقيقي في إثبات التأكيدات
- (أ) تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر.
  - (ب) أية اختبارات تفاصيل موجهة لنفس التأكيد.

### (٢) مصداقية البيانات

- (أ) مصدر المعلومات المتاحة.
  - (ب) مدى قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة.
  - (ج) طبيعة وصلة المعلومات المتاحة.
  - (د) أنظمة الرقابة على إعداد المعلومات.
- (٣) ما إذا كان التوقع دقيقاً بما فيه الكفاية
- الدقة التي يمكن من خلالها التنبؤ بنتائج إجراءات التحليل التحقيقي.
  - المدى الذي يمكن أن تجزأ إليه المعلومات.
  - توافر المعلومات المالية وغير المالية .

### (٤) مقدار الاختلاف بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة المقبولة

عند تصميم وأداء إجراءات التحليل التحقيقي ، يضع المراقب في اعتباره مقدار الاختلاف عن التوقعات التي يمكن قبولها دون مزيد من البحث و الدراسة وبصورة أساسية يتأثر هذا الاعتبار بالأهمية النسبية والاتساق مع المستوى المطلوب من التأكد.

### الإجراءات التحليلية في الفحص الشامل في نهاية عملية المراجعة

ينبغي على المراقب تطبيق الإجراءات التحليلية عند أو قرب نهاية عملية المراجعة عند تكوينه لاستنتاج شامل عما إذا كانت القوائم المالية ككل تتسق مع تفهم المراقب للمنشأة .

الاستفسار عن البنود غير العادية

عندما تؤدي الإجراءات التحليلية إلى التحقق من وجود تقلبات هامة أو علاقات غير متسقة مع المعلومات المرتبطة بها أو لا تتفق مع المبالغ المتوقعة فعلى المراقب الاستفسار عن أسباب ذلك والحصول على تفسيرات كافية وأدلة مناسبة ومؤيدة .



## **معيار المراجعة المصري رقم (٥٣٠) المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الأخرى**

### **تعريفات**

"خطأ متفرد" يعني الخطأ الذي ينشأ عن حدث منعزل لا يتكرر.  
"المجتمع" يعني مجموعة البيانات الكاملة التي يستمد المراقب منها عينة للتوصل إلى نتيجة.  
"خطر العينة" ينشأ من إمكانية اختلاف النتيجة التي توصل إليها المراقب، استناداً على فحص عينة عن النتيجة التي كان سيتوصل إليها إذا اخضع مجتمع العينة بأكمله لنفس إجراء المراجعة. وهناك نوعان من خطر العينة هما:  
(أ) خطر أن يتوصل المراقب لنتيجة مؤداها أن أنظمة الرقابة أكثر فعالية مما هي عليه في واقع الحال، أو أن يتوصل لنتيجة مؤداها عدم وجود خطأ هام ومؤثر بينما هو في واقع الحال موجود فعلاً. وفي أغلب الاحتمالات يؤدي هذا إلى التوصل إلى رأي مراجعة غير مناسب.  
(ب) خطر أن يتوصل المراقب لنتيجة - في حالة اختبارات الرقابة - مؤداها أن أنظمة الرقابة أقل فعالية مما هي عليه في واقع الحال، أو في حالة اختبارات التفاصيل لنتيجة مؤداها إلى وجود خطر هام ومؤثر بينما في الحقيقة أن هذا الخطر غير موجود. ويؤثر هذا النوع من الخطر على كفاءة عملية المراجعة حيث أنها ستتطلب في الغالب عمل إضافي لإثبات أن النتائج المبدئية كانت غير صحيحة.

### **تابع - تعريفات**

"مخاطر عدم الاكتشاف الأخرى" أن يتوصل المراقب إلى نتيجة خاطئة لأسباب متنوعة غير مرتبطة بحجم العينة. على سبيل المثال قد لا يستطيع المراقب اكتشاف خطأ ما كنتيجة لاعتماده على أدلة مراجعة مقنعة ولكنها ليست حاسمة أو لاستخدامه إجراءات مراجعة غير ملائمة أو نتيجة إساءة تفسير أدلة المراجعة.

"وحدة العينة" تعني مفردات البنود التي يتألف منها المجتمع.

"العينات الإحصائية" وتعني أية طريقة لاختيار العينات لها الخصائص التالية:

(أ) اختيار عشوائي لعينة.

(ب) استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج العينة بما في ذلك قياس خطر العينات

تعتبر العينات التي ليست لها خصائص (أ) و (ب) عاليه عينات غير إحصائية.

"تقسيم المجتمع إلى طبقات" تعني عملية تقسيم المجتمع إلى مجتمعات فرعية كل منها مجموعة من وحدات العينة

ذات خصائص متماثلة (عادة في القيمة النقدية).

"مستوي الأخطاء المسموح بها" وهو الحد الأقصى من الأخطاء في المجتمع و التي يكون المراقب على استعداد لقبوله.

### **أدلة المراجعة**

#### **إجراءات تقييم الخطر**

يقوم المراقب بأداء إجراءات تقييم الخطر للتوصل إلى تفهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية. وفي العادة لا يرتبط استخدام إجراءات تقييم الخطر باستخدام المراجعة بالعينة.

#### **اختبارات الرقابة**

تكون المراجعة بالعينة الخاصة باختبارات أنظمة الرقابة ملائمة بصورة عامة عندما يستدل من تطبيق عنصر من عناصر الرقابة على تطبيق نظام الرقابة المتعلق بأداء عمل ما بكامله.

#### **إجراءات التحقيق**

وعند أداء اختبارات التفاصيل يمكن استخدام المراجعة بالعينة وغيرها من طرق اختيار البنود للاختبار وجمع الأدلة وذلك لمراجعة تأكيد أو أكثر يتعلق بمبلغ في قائمة مالية.

### **اختيار بنود للاختبار لجمع أدلة المراجعة**

عند تصميم إجراءات المراجعة، ينبغي على المراقب تحديد الوسائل الملائمة لاختيار البنود من أجل الاختبار. والوسائل المتاحة هي:

(أ) اختيار جميع البنود (١٠٠% فحص).

(ب) اختيار بنود محددة.

(ج) المراجعة بالعينة.

كما أن تطبيق أي من أو مزيج منها يمكن ان يكون ملائماً في ظروف محددة.

### (أ) اختيار جميع البنود

يمكن أن يقرر المراقب أنه من المناسب بدرجة كبيرة أن يقوم بفحص البنود في المجتمع بأكمله التي تشكل فئة من المعاملات أو رصيد حساب ( أو طبقة داخل هذا المجتمع ) . ومن غير المحتمل القيام بفحص ١٠٠% في حالة اختبارات الرقابة ، ومع ذلك فهي أكثر شيوعاً بالنسبة لاختبارات التفاصيل .

### (ب) اختيار بنود محددة

القيمة المرتفعة أو البنود الأساسية: يمكن أن يقرر المراقب اختيار بنود محددة داخل مجتمع العينة لأنها ذات قيمة مرتفعة أو أنها تظهر بعض الخصائص الأخرى، على سبيل المثال البنود المثيرة للشك أو غير العادية وعلى الأخص العرضة للخطر أو التي سبق أن كانت عرضة للخطأ لأكثر من مرة.

- جميع البنود التي تزيد على مبلغ معين.
- بنود للحصول على معلومات.
- بنود لاختبار أنشطة الرقابة .

على الرغم من أن الفحص الاختياري لبنود محددة من فئة من المعاملات أو أرصدة الحسابات غالباً ما تكون وسيلة لجمع أدلة المراجعة إلا أنها لا تشكل مراجعة بالعينة . ولا يمكن تعميم نتائج إجراءات المراجعة المطبقة على البنود المختارة بهذه الطريقة على مجتمع العينة بأكمله ، فيجب أن يضع المراقب في اعتباره الحاجة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يتعلق بباقي مجتمع العينة عندما يكون هذا المتنبى هاماً ومؤثراً .

### (ج) المراجعة بالعينة

يمكن أن يقرر المراقب تطبيق المراجعة بالعينة على فئة من المعاملات أو رصيد حساب ويمكن تطبيق المراجعة بالعينة باستخدام أساليب العينات الإحصائية أو غير الإحصائية.

### أساليب العينات الإحصائية مقارنة بغير الإحصائية

يرجع قرار استخدام أساليب العينات الإحصائية أو غير الإحصائية لحكم المراقب . عند تطبيق العينات غير الإحصائية ، يمكن تحديد حجم العينة باستخدام إما نظرية الاحتمالات أو الحكم المهني . حتى وعندما لا يتسق الأسلوب الذي تم تبنيه مع تعريف العينات الإحصائية، يتم استخدام المنهج الإحصائي لإختيار العناصر، كاستخدام الإختيار العشوائي باستخدام أرقام عشوائية مستخرجة من الكمبيوتر مثلاً .

### تصميم العينة

عند تصميم عينة المراجعة ، ينبغي على المراقب أن يضع في اعتباره أهداف إجراءات المراجعة وصفات المجتمع الذي يرغب في اختيار العينة منه .

يقوم المراقب بدراسة الحالات التي تمثل خطأ بالرجوع إلى أهداف المراجعة. ويعتبر الوصول لتفهم واضح لما يمثل خطأ أمر هام لضمان أن جميع تلك الحالات وليس غيرها التي تكون ذات صلة بأهداف المراجعة قد دخلت ضمن تعميم الأخطاء .

### صفات المجتمع

(أ) ملائم.

و(ب) مكتمل.

### تقسيم مجتمع العينة إلى طبقات

يمكن تحسين كفاءة عملية المراجعة إذا قام المراقب بتقسيم المجتمع إلى عدة مجتمعات اصغر لها خصائص مميزة . ويهدف هذا التقسيم إلى تقليل التباين في بنود الطبقة الواحدة وبالتالي يسمح بتقليل حجم العينة دون زيادة نسبية في خطر العينة.

عند أداء إختبارات التفاصيل فإنه غالباً يتم تقسيم فئة المعاملات أو رصيد الحساب إلى قيم نقدية وهذا يسمح بتوجيه مجهود المراجعة إلى البنود التي قد تنطوي على خطأ مادي محتمل .

يمكن فقط تعميم نتائج إجراءات المراجعة المطبقة على عينة من البنود داخل طبقة ما على كافة البنود التي تشملها هذه الطبقة. وللتوصل لنتيجة تتعلق بمجتمع العينة بأكمله، على المراقب القيام بدراسة خطر التحريف الهام والمؤثر فيما يتعلق بالطبقات الأخرى المكونة لمجتمع العينة بأكمله.

## حجم العينة

عند تحديد حجم العينة ينبغي على المراقب مراعاة ما إذا كان قد تم تخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض مقبول . ويتأثر حجم العينة بمستوى خطر العينة الذي يكون المراقب مستعداً لقبوله. فكلما قل الخطر الذي يكون المراقب مستعداً لقبوله كلما زادت الحاجة لزيادة حجم العينة.

## اختيار العينة

ينبغي على المراقب اختيار بنود العينة مع توقع أن جميع وحدات المجتمع لديها فرصة الاختيار في العينة. وتتطلب العينات الإحصائية أن يتم اختيار بنود العينة بصورة عشوائية حتى يكون لكل وحدة من وحدات اختيار العينة فرصة لأن يتم اختيارها. ويجب أن تكون وحدات اختيار العينة بنود ملموسة.

## أساليب اختيار العينة

(أ) استخدام أرقام عشوائية عن طريق الكمبيوتر باستخدام أساليب المراجعة بالكمبيوتر أو من جداول الأرقام العشوائية.

(ب) الاختيار المنتظم.

(ج) الاختيار العشوائي.

(د) اختيار مجموعات.

الاختيار الزمني لا يحقق أهداف العينة

## أداء إجراء المراجعة

ينبغي على المراقب أداء إجراءات مراجعة ملائمة على كل بند يتم اختياره لتحقيق هدف المراجعة المحدد.

إذا ظهر أن هناك بند تم اختياره غير ملائم لتطبيق إجراء المراجعة عليه ففي العادة يتم أداء إجراء المراجعة على بند بديل.

قد لا يستطيع المراقب أحياناً تطبيق إجراءات المراجعة التي تم التخطيط لها على بند تم إختياره لأن المستندات الخاصة بهذا البند على سبيل المثال قد فقدت. وإذا لم يكن ممكناً تطبيق إجراءات مراجعة بديلة مناسبة على هذا البند ، فعادة ما يعتبر المراقب أن هذا البند خطأً.

## طبيعة الأخطاء و أسبابها

(أ) التأثير المباشر للأخطاء التي تم تحديدها على القوائم المالية.

(ب) فعالية نظام الرقابة الداخلية وتأثيره على طريقة المراجعة عندما تحدث الأخطاء على سبيل المثال بسبب تجاوزات الإدارة للرقابة.

عند تحليل الأخطاء المكتشفة في العينة قد يتبين للمراقب أن للعديد منها خصائص مشتركة مثل نوع المعاملة أو مكانها أو خط الإنتاج أو الفترة الزمنية، وفي مثل هذه الظروف قد يقرر المراقب حصر كل البنود في المجتمع التي تمثل هذه الخصائص المشتركة ويقوم بتوسيع تطبيق إجراءات المراجعة على هذه الطبقة .

يمكن أن يكون المراقب أحياناً قادراً على إثبات أن الخطأ ناشئ عن حدث منفصل لن يتكرر إلا في حالات محددة بصورة خاصة وبالتالي لا يمكن تعميم الخطأ على مستوى مجتمع العينة (خطأ متفرد).

## تعميم الأخطاء

بالنسبة لإختبارات التفاصيل ينبغي على المراقب تعميم القيمة النقدية للأخطاء الموجودة في العينة لتسرى على المجتمع ، كما ينبغي أن يقوم بدراسة تأثير الأخطاء التي تم تعميمها على هدف المراجعة المحدد على موضوعات أخرى في المراجعة .

وعندما يتم إثبات أن الخطأ هو خطأ متفرد فيمكن إستبعاده عند تعميم أخطاء العينة على المجتمع .

وعندئذ يتم تجميع الأخطاء التي تم تعميمها مع الأخطاء المتفردة لكل طبقة عند دراسة التأثير المحتمل للأخطاء على مجموع فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات .

ليس من الضروري - في اختبارات الرقابة - تعميم الأخطاء لأن معدل خطأ العينة هو معدل الأخطاء المتوقعة في المجتمع ككل.

## تقييم نتائج العينة

في حالة اختبارات الرقابة يمكن أن يؤدي معدل مرتفع من الخطأ في عينه إلى زيادة في مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها إلا إذا تم الحصول على أدلة مراجعة إضافية تثبت التقييم المبدئي. وفي حالة اختبارات التفاصيل فإن كمية الأخطاء الكبيرة غير المتوقعة في عينه ما يمكن أن تدفع المراقب للاعتقاد بأن فئة من المعاملات أو رصيد حسابات حرف تحريفا هاما ومؤثرا وذلك في ظل غياب أدلة مراجعة إضافية تشير إلى وجود تحريف هام ومؤثر.

إذا كان مجموع الأخطاء التي يتم تعميمها بالإضافة إلى الخطأ المتفرد أقل من ولكن قريب من الخطأ الذي يعتبره المراقب مسموح به، فعلى المراقب - حتى يقتنع بنتائج العينة التي تم التوصل إليها - تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى للحصول على أدلة مراجعة إضافية ويكون تقدير الأخطاء التي تم تعميمها بالإضافة إلى الأخطاء المتفردة هو التقدير الأفضل الذي يقوم به المراقب لمجتمع العينة.

إذا كان تقييم نتائج العينة يشير إلى أن تقييم الخصائص المرتبطة بالمجتمع بحاجة لإعادة النظر، يمكن للمراقب أن:

- (أ) يطلب من الإدارة أن تتحقق من الأخطاء التي تم التعرف عليها وإحتمالية وجود المزيد من الأخطاء والقيام بأية تعديلات لازمة.
- و/أو (ب) تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية على سبيل المثال، في حالة إختبارات أنظمة الرقابة يمكن أن يوسع المراقب من حجم العينة ويقوم بإختبار نظام رقابة بديل أو بتعديل إجراءات التحقق ذات الصلة.
- و/أو (ج) يدرس تأثير ذلك على تقرير المراقب.

## معايير المراجعة المصرية رقم (٥٤٠) مراجعة التقديرات المحاسبية

### التقديرات المحاسبية

هى القيمة التقريبية للبند فى ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه ومن أمثلة ذلك :

- مخصصات تخفيض المخزون وحسابات المدينون إلى القيمة الاستردادية المتوقعة .
- مخصص لتوزيع تكلفة الأصول الثابتة على مدار أعمارها الإنتاجية المقدره .
- المصروفات المستحقة .
- الضرائب المؤجلة .
- مخصص الخسارة الناتجة عن دعاوي قضائية .
- الخسائر فى عقود المقاولات تحت التنفيذ .
- مخصص لمقابلة التزامات خلال فترة الضمان .

### طبيعة التقديرات المحاسبية

- تعتبر الإدارة مسئولة عن وضع التقديرات المحاسبية .
- تتم هذه التقديرات عادة فى ظل ظروف من عدم التأكد المناسبة للأحداث وتحتاج إلى استخدام الحكم الشخصي .
- خطر حدوث تحريف هام يكون أعلى .
- قد يكون تحديد التقدير المحاسبى بسيط أو معقد .
- قد يتم تحديد التقديرات المحاسبية بصورة روتينية أو قد يكون بصورة غير روتينية .

إجراءات المراجعة لمواجهة خطر التحريف الهام فى التقديرات المحاسبية للمنشأة

يستخدم المراقب واحدا أو أكثر من الأساليب التالية فى مراجعة التقديرات المحاسبية:

- (أ) فحص واختبار الإجراءات المستخدمة بمعرفة الإدارة للتوصل إلى التقدير .
- (ب) استخدام تقدير محايد لمقارنته مع التقدير المعد بمعرفة الإدارة .
- (ج) فحص الأحداث اللاحقة التى توفر أدلة مراجعة عن مدى معقولية التقديرات التى وضعت .

### (أ) فحص واختبار الإجراءات المستخدمة بمعرفة الإدارة

- (١) تقييم البيانات ودراسة الافتراضات التى بنى على أساسها التقدير .
- (٢) اختبار العمليات الحسابية التى ينطوي عليها التقدير .
- (٣) مقارنة تقديرات الفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه التقديرات متى كان ذلك ممكناً .
- (٤) دراسة إجراءات اعتماد الإدارة لهذه التقديرات .

### (ب) استخدام تقدير مستقل

قد يقوم المراقب بحساب – أو الحصول على- تقدير مستقل ومقارنته مع التقديرات المحاسبية المعدة بمعرفة الإدارة. وعند استخدام تقدير مستقل يقوم المراقب عادة بتقييم البيانات ودراسة الافتراضات وفحص الإجراءات المتبعة فى الحساب. وقد يكون من المناسب مقارنة التقديرات المحاسبية للفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات .

### (ج) فحص الأحداث اللاحقة

قد توفر الأحداث والمعاملات التى تحدث بعد نهاية الفترة وقبل اكتمال أعمال المراجعة دليل مراجعة بشأن التقديرات المحاسبية المعدة بمعرفة الإدارة. فقد يؤدي فحص المراقب لهذه الأحداث والمعاملات إلى تخفيض أو حتى استبعاد حاجته لفحص واختبار الإجراءات المتبعة بمعرفة الإدارة وأيضا حاجته لاستخدام تقدير مستقل لتقييم معقولية التقدير المحاسبى .

### تقييم نتائج إجراءات المراجعة

يجب على المراقب أن يقوم بعمل تقييم نهائى لمعقولية التقدير المحاسبى بناء على خبرته بالمنشأة وبالصناعة، وما إذا كان التقدير متفقا مع أدلة المراجعة الأخرى التى حصل عليها خلال مراجعته .

## **معايير المراجعة المصري رقم (٥٤٥) مراجعة قياس القيمة العادلة و الإفصاح عنها**

الإدارة مسئولة عن عمل قياسات وإفصاحات القيمة العادلة الواردة في القوائم المالية. وكجزء من مسؤوليتها ، تحتاج الإدارة إلى وضع آلية لإعداد تقارير محاسبية ومالية لتحديد قياسات وإفصاحات القيمة العادلة ، واختيار طريقة التقييم المناسبة ، وتحديد ودعم أي افتراضات هامة مستخدمة بالصورة المناسبة، وإعداد التقييم والتأكد على أن العرض و الإفصاح لقياسات القيمة العادلة تتماشى مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة.

**ينبغي على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة للتأكد من أن قياسات وإفصاحات القيمة العادلة تتماشى مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة .**  
**تعريف القيمة العادلة**

تعرف معايير المحاسبة المصرية القيمة العادلة على أنها " القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل ، أو تسوية التزام ، بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل و على بنية من الحقائق و يتعاملان بإرادة حرة".

للحصول على تفهم لإجراءات المنشأة لتحديد قياس القيمة العادلة والإفصاح، يدرس المراقب، على سبيل المثال:

- أنشطة الرقابة ذات الصلة على العملية المستخدمة لتحديد قياس القيمة العادلة .
- مدى خبرة الأشخاص الذين يحددون قياسات القيمة العادلة.
- مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في التقييم .
- أنواع الحسابات أو المعاملات التي تتطلب قياسات أو إفصاحات القيمة العادلة.
- مدى اعتماد المنشأة على منشأة خدمية لتوفير قياسات للقيمة العادلة أو البيانات التي تدعم القياس.
- مدى استعانة المنشأة بعمل الخبراء في تحديد قياسات و إفصاحات القيمة العادلة .
- افتراضات الإدارة الهامة المستخدمة في تحديد القيمة العادلة.
- المستندات التي تؤيد افتراضات الإدارة.
- الأساليب المستخدمة لتطبيق وتطوير افتراضات الإدارة لمتابعة التغييرات في هذه الافتراضات.
- النزاهة في تغيير أنظمة الرقابة وإجراءات الأمن لنماذج التقييم ونظم المعلومات ذات الصلة ، بما في ذلك إجراءات الاعتماد.
- أنظمة الرقابة على اتساق وتوقيتات ومصادقية المعلومات المستخدمة في نماذج التقييم.

**تقييم مدى ملاءمة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة**

**يجب على المراقب أن يقوم بتقييم ما إذا كانت قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية متسقة مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة.**

**وينبغي على المراقب الحصول على أدلة عن نوايا الإدارة لتنفيذ أسلوب عمل محدد ، متى كان ذلك متعلقا بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة في ظل إطار إعداد التقارير المالية المطبق وأن يدرس مدى قدرتها على فعل ذلك .**

- دراسة التاريخ السابق للإدارة في تنفيذ أهدافها المقررة وذلك فيما يخص الأصول والالتزامات.
- فحص الخطط المكتوبة والمستندات الأخرى وتشمل- متى كان ذلك متوفراً- الموازنات ، ومحاضر الاجتماعات وغيرها.
- دراسة أسباب الإدارة المعلنة لاختيار أسلوب عمل معين.
- دراسة قدرة الإدارة على تنفيذ أسلوب عمل معين، في ظل الظروف الاقتصادية للمنشأة، بما في ذلك تأثيرها على ارتباطاتها التعاقدية.

**يتعين على المراقب تقييم ما إذا كان أسلوب المنشأة لتقدير القيمة العادلة يطبق بثبات.**

**استخدام عمل خبير**

**يجب على المراقب تحديد مدى الحاجة لاستخدام خبير. وعند اتخاذ مثل هذا القرار، فإن المراقب يضع في اعتباره الأمور التي تمت**

**مناقشتها في معيار المراجعة المصري رقم (٦٢٠) "استخدام عمل الخبير".**

**إجراءات المراجعة التي تتعامل في قياسات وإفصاحات المنشأة للقيمة العادلة**

(أ) اختبار الافتراضات الهامة للإدارة و نموذج التقييم والبيانات الأساسية.

أو(ب) عمل تقديرات مستقلة للقيمة العادلة من أجل إثبات صحة وملاءمة قياسات القيمة العادلة .

أو(ج) دراسة تأثير الأحداث اللاحقة على قياس القيمة العادلة والإفصاح .

• يتطلب استخدام عرض أسعار للحصول على أدلة مراجعة عن التقييم تفهم الظروف التي صاحبت العرض .

• عند استخدام أدلة المراجعة التي يوفرها الغير ، يضع المراقب في اعتباره مدى مصداقيتها .

• عند الحصول على أدلة المراجعة التي تؤيد قياسات القيمة العادلة في تاريخ لا يتزامن مع التاريخ الذي تقيس وتسجل فيه المنشأة هذه المعلومات في قوائمها المالية، يتعين التأكد من أن المنشأة قد أخذت في حسابها تأثير التغيير في الظروف.

• في بعض المواقف قد يكون من الضروري القيام بإجراءات مراجعة إضافية مثل فحص الأصل بمعرفة المراقب للحصول على أدلة مراجعة كافية و ملائمة .

## اختبار الافتراضات الهامة للإدارة ونموذج التقييم والبيانات الأساسية

- (أ) مدى معقولية الافتراضات التي استخدمتها الإدارة.  
(ب) ما إذا كان قياس القيمة العادلة قد تم باستخدام نموذج مناسب، متى أمكن ذلك .  
(ج) ما إذا كانت الإدارة قد استخدمت المعلومات ذات الصلة والتي كانت متوفرة بطريقة معقولة في هذا الوقت.

وحتى تكون تلك الافتراضات منطقية و معقولة، سواء تم أخذها بمفردها أو ككل، يجب أيضا أن تكون واقعية ومتسقة مع:  
(أ) البيئة الاقتصادية العامة والظروف الاقتصادية للمنشأة.  
(ب) خطط المنشأة .  
(ج) الافتراضات التي تم افتراضها في الفترات السابقة ، متى كانت مناسبة وصحيحة.  
(د) خبرة المنشأة السابقة ، أو الظروف السابقة التي عايشتها إلى المدى الذي يمكن تطبيقه حالياً.  
(هـ) الأمور الأخرى المرتبطة بالقوائم المالية ، على سبيل المثال ، الافتراضات التي تستخدمها الإدارة في التقديرات المحاسبية لحسابات القوائم المالية بخلاف المرتبطة بقياسات و إفصاحات القيمة العادلة.  
(و) - متى أمكن ذلك - الخطر المصاحب للتدفقات النقدية ، بما ذلك التنوع المحتمل للتدفقات النقدية والتأثيرات المرتبطة بها على معدل الخصم.

ينبغي على المراقب أن يقوم بأداء إجراءات مراجعة على البيانات المستخدمة لعمل قياسات وإفصاحات القيمة العادلة وتقييم ما إذا كان قد تم تحديد قياس القيمة العادلة تحديدا ملائما استنادا على مثل هذه البيانات و على افتراضات الإدارة.

### الأحداث اللاحقة

يمكن أن توفر المعاملات والأحداث التي تحدث بعد نهاية الفترة ، ولكن تكون قبل اكتمال أعمال المراجعة، أدلة مراجعة مناسبة فيما يخص قياس القيمة العادلة الذي قامت به الإدارة. فعلى سبيل المثال ،يمكن أن يوفر بيع أحد الاستثمارات العقارية بعد فترة قصيرة من نهاية الفترة ،دليل إثبات يرتبط بقياس القيمة العادلة.

### الإفصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة

يجب على المراقب أن يقوم بتقييم ما إذا كانت الإفصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة والتي قامت بها المنشأة تستوفي متطلبات إطار إعداد التقارير المالية.

ويتم الإفصاح عن طريقة التقدير والافتراضات الهامة المستخدمة بطريقة ملائمة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق . وعلى المراقب دراسة ما إذا كانت المعلومات المفصح عنها طوعية غير مناسبة في سياق القوائم المالية.  
عندما يتم حذف إفصاح لمعلومات القيمة العادلة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق بسبب أنه ليس من العملي تحديد القيمة العادلة بمصادقية كافية، يقوم المراقب بتقييم مدى كفاية الإفصاحات المطلوبة في هذه الظروف.

### تقييم نتائج إجراءات المراجعة

عند تقييم ما إذا كانت قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية متسقة مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق الخاص بالمنشأة، فإن المراقب يقوم بتقييم مدى توافق المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها أثناء مراجعة قياس القيمة العادلة مع أدلة المراجعة الأخرى التي تم الحصول عليها أثناء عملية المراجعة .

### إقرارات الإدارة

يتعين على المراقب أن يحصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة تتعلق بمعقولية الافتراضات الهامة، بما في ذلك ما إذا كانت تعكس بصدق نية الإدارة وقدرتها على تنفيذ بعض طرق العمل المحددة نيابة عن المنشأة متى كانت ذات صلة بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة.  
معيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠) ”إقرارات الإدارة“.

ويمكن أن تشمل إقرارات الإدارة المتعلقة بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة الموجودة في القوائم المالية أيضا إقرارات عما يلي:  
• مدى ملاءمة أساليب القياس، وتشمل الافتراضات المرتبطة بها ، والمستخدم بواسطة الإدارة في تحديد القيمة العادلة ضمن إطار إعداد التقارير المالية المطبق ومدى الثبات في تطبيق هذه الطرق.  
• الأسس التي تستخدمها الإدارة للتوصل إلى الافتراضات المرتبطة باستخدام القيمة العادلة والموضحة تحت إطار إعداد التقارير المالية الخاص بالمنشأة.

- مدى اكتمال وملائمة الإفصاحات المرتبطة بالقيمة العادلة تحت إطار إعداد التقارير المالية الخاص بالمنشأة.
- ما إذا كانت الأحداث اللاحقة تتطلب تعديلات في قياسات و إفصاحات القيمة العادلة المضمنة في القوائم المالية.

## معيان المراجعة المصرى رقم (٥٥٠) الأطراف ذوى العلاقة

يجب على المراقب القيام بإجراءات مراجعة مصممة للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة فيما يتعلق بقيام الإدارة بتحديد الأطراف ذوى العلاقة والإفصاح عنهم وأثر المعاملات الهامة معهم على القوائم المالية. ومع هذا فإنه ليس من المتوقع أن تكشف أعمال المراجعة جميع المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة .

تعريف الطرف ذو العلاقة و المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة  
الطرف ذو العلاقة : يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة إذا:  
(أ) كان الطرف بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال وسيط أو أكثر :

أو(ب) كان شركة شقيقة للمنشأة كما تم تعريفه فى معيار المحاسبة المصرى رقم (١٨) .  
أو(ج) كان مشروعاً مشتركاً و المنشأة شريك فى هذا المشروع .  
أو(د) كان عضواً أساسياً فى الإدارة العليا سواء للمنشأة أو شركتها القابضة.  
أو(هـ) كان عضواً قريباً لعائلة شخص تم ذكره فى (أ) و (د) .  
أو(و) كان منشأة تحت السيطرة أو السيطرة المشتركة أو التأثير الهام لأشخاص من الفقرة (د/هـ) أعلاه بما يملكونه من قوة تصويت هامة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.  
أو(ز) كان نظاماً مستقلاً عن المنشأة لمزايا و معاشات التقاعد لصالح العاملين فى المنشأة أو أى منشأة لها علاقة بالمنشأة.

**معاملات الأطراف ذوى العلاقة :** هى تبادل الموارد أو الخدمات أو الالتزامات فيما بين الأطراف بغض النظر عن وجود مقابل لهذا التبادل . رغم أن وجود أطراف ذوى علاقة ومعاملات فيما بينها يعتبر من الأمور العادية فى النشاط، فإن المراقب يكون فى حاجة إلى التعرف عليها بسبب ما يلي:

(أ) يمكن أن يتطلب إطار إعداد التقارير المالية الإفصاح المطلوب فى القوائم المالية عن علاقات أو معاملات معينة للأطراف ذوى العلاقة كما موضح بمعيان المحاسبة المصرى رقم (١٥).  
(ب) يمكن أن يؤثر وجود الأطراف ذوى العلاقة والمعاملات معها على القوائم المالية. فمثلاً قد تتأثر الالتزامات الضريبية والعبء الضريبى بقوانين الضرائب فى التشريعات المختلفة التى تتطلب اعتبارات خاصة فى حالة وجود أطراف ذوى علاقة .  
(ج) يؤثر مصدر أدلة المراجعة على تقييم المراقب لمدى مصداقيتها . وتزداد درجة الاعتماد على دليل المراجعة بالنسبة للأدلة التى يتم الحصول عليها من أو عن طريق الغير الذى لا تربطه بالمنشأة أية علاقة .  
(د) قد يكون لبعض المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة دوافع أخرى بخلاف اعتبارات النشاط العادية ، كالمشاركة فى الأرباح أو حتى الغش و التدليس مثلاً.

**وجود الأطراف ذوى العلاقة و الإفصاح عنهم**

(أ) فحص أوراق عمل السنة الماضية بالنسبة لأسماء الأطراف ذوى العلاقة المعروفين .  
(ب) فحص إجراءات المنشأة لتحديد الأطراف ذوى العلاقة .  
(ج) الاستفسار عن علاقة المسنولون عن الحوكمة و الموظفين بالمنشآت الأخرى .  
(د) فحص سجلات المساهمين لتحديد أسماء المساهمين الرئيسيين أو الحصول على قائمة بأسماء المساهمين الرئيسيين من سجل المساهمين (إذا كان ذلك مناسباً) .  
(هـ) فحص محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمسئولين عن الحوكمة وغيرها من السجلات القانونية الأخرى ذات الصلة.  
(و) الاستفسار من مراقبى الحسابات الأخرين المشتركين حالياً فى المراجعة أو المراقبين السابقين بشأن معلوماتهم عن أطراف آخرين ذوى علاقة.  
(ي) فحص الإقرارات الضريبية للمنشأة والمعلومات الأخرى التى تم إرسالها للجهات التنظيمية .



- المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة
- على المراقب ، أثناء تنفيذ المراجعة الانتباه إلى المعاملات التي تبدو غير عادية ومن أمثلة ذلك ما يلي:
- معاملات تتضمن شروط تجارية غير عادية كالأسعار ومعدلات الفوائد والضمانات وشروط السداد .
- معاملات تفتقد لسبب منطقي لحدوثها .
- تابع - المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة
- معاملات يختلف جوهرها عن شكلها .
- معاملات عولجت بطريقة غير معتادة .
- معاملات ذات مبالغ هامة أو ذات حجم كبير مع عملاء أو موردين بالمقارنة بغيرهم .
- معاملات غير مثبتة كأداء الإدارة لبعض الخدمات بدون مقابل .

الاختبارات التي تؤدي إلى اكتشاف وجود معاملات مع أطراف ذوي علاقة وأمثلة ذلك:

- إجراء اختبارات تفصيلية للمعاملات والأرصدة .
- فحص محاضر اجتماعات الجمعية العامة واجتماعات المسؤولين عن الحوكمة .
- فحص السجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات الكبيرة أو الأرصدة غير العادية مع إعطاء عناية خاصة للمعاملات المسجلة قرب أو في نهاية الفترة المالية .
- فحص مصادقات القروض المدينة والدائنة والمصادقات من البنوك . و مثل هذا الفحص قد يشير إلى علاقة الضامن ومعاملات أخرى مع أطراف ذوي علاقة .
- فحص معاملات الاستثمار مثل شراء أو بيع حصص في حقوق الملكية لشركة أشخاص أو أي منشأة أخرى.

اختبار المعاملات المحددة مع الأطراف ذوي العلاقة

- عند فحص المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة يجب على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة عما إذا كانت تلك المعلومات قد تم تسجيلها والإفصاح عنها بطريقة مناسبة
- وعلى المراقب أن يأخذ في الاعتبار القيام بإجراءات أخرى كما يلي:
- المصادقة على شروط وقيمة المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة.
  - فحص الأدلة الموجودة لدى الطرف ذوي العلاقة .
  - تأكيد أو مناقشة المعلومات مع الأطراف الذين لهم علاقة بالمعاملة كالبنوك والمحامين والضامنين والوكلاء .

إقرارات الإدارة

- يجب أن يحصل المراقب على إقرار كتابي من الإدارة فيما يتعلق بما يلي:
- (أ) اكتمال المعلومات التي أعطيت له والخاصة بتحديد الأطراف ذوي العلاقة.
- و(ب) سلامة الإفصاحات عن الأطراف ذوي العلاقة في القوائم المالية.
- استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير

## معيان المراجعة المصري رقم (٥٦٠) الأحداث اللاحقة

يستخدم مصطلح الأحداث اللاحقة في هذا المعيار للإشارة إلى كل من الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير مراقب الحسابات وكذا الحقائق التي تكتشف بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات. يتناول معيار المحاسبة المصري رقم (٧) "الأحداث التالية لتاريخ الميزانية". هناك نوعين من الأحداث:

- (أ) تلك التي توفر أدلة عن ظروف كانت موجودة في تاريخ القوائم المالية.  
(ب) تلك التي تعطي دلالة عن ظروف ظهرت بعد تاريخ القوائم المالية.

### تعريفات

- (أ) "تاريخ القوائم المالية" هو تاريخ نهاية آخر فترة غطتها القوائم المالية، و الذي يكون في العادة تاريخ أحدث ميزانية في القوائم المالية محل المراجعة.  
(ب) "تاريخ إصدار القوائم المالية" هو التاريخ الذي يقوم فيه هؤلاء الذين لديهم السلطة المعترف بها بتأكيد إعدادهم مجموعة القوائم المالية الخاصة بالمنشأة، و تحملهم مسئوليتها .  
(ج) "تاريخ تقرير مراقب الحسابات" هو التاريخ الذي يختاره المراقب ليؤرخ تقريره على القوائم المالية . ولا ينبغي أن يؤرخ تقرير المراقب بتاريخ يسبق تاريخ حصوله على أدلة مراجعة كافية وملائمة يمكن أن يبنى عليها رأيه الخاص بالقوائم المالية. و تشمل أدلة المراجعة الكافية و الملائمة أدلة على أن مجموعة القوائم المالية الخاصة بالمنشأة قد أعدت و أن هؤلاء الذين لديهم السلطة المعترف بها قد أكدوا على أنهم يتحملون مسئوليتها .  
(د) "تاريخ نشر القوائم المالية" هو التاريخ الذي يصبح فيه تقرير مراقب الحسابات والقوائم المالية التي تمت مراجعتها متاحة للغير والذي يمكن أن يكون في العديد من الظروف ووفقاً للأحكام القانونية المقررة هو التاريخ الذي يسبق انعقاد الجمعية العامة بأسبوعين على الأقل أو التاريخ الذي تم فيه إرسال القوائم المالية إلى الجهة الرقابية المختصة أيهما أسبق .

الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات على مراقب الحسابات أن يقوم بأداء إجراءات مصممة للحصول على أدلة مراجعة كافية و ملائمة على أنه قد تم تحديد كل الأحداث التي وقعت حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات، والتي قد تتطلب تعديلات أو إفصاح في القوائم المالية .

### الإجراءات

- فحص الإجراءات التي وضعتها الإدارة .
- الإطلاع على محاضر الجلسات .
- الإطلاع على آخر قوائم مالية دورية.
- الاستفسار أو التوسع في الاستفسارات الشفهية أو الكتابية السابقة من المستشار القانوني للمنشأة عن أي دعاوى أو مطالبات.
- الاستفسار من الإدارة .

### الاستفسارات

- الوضع الحالي للبنود التي تم المحاسبة عنها على أساس مؤقت أو على أساس بيانات غير مؤكدة .
- التزامات أو قروض أو ضمانات جديدة.
- بيع أصول.
- التخطيط لإصدار أسهم جديدة أو سندات.
- أية أصول ألت ملكيتها للدولة أو هلكت .
- مناطق الخطر أو الظروف المحتملة.
- أية تسويات محاسبية غير عادية .
- أية أحداث قد وقعت أو من المتوقع حدوثها .

عندما يكون مراقب الحسابات على علم بأية أحداث هامة من شأنها التأثير على القوائم المالية تأثيراً هاماً و مؤثراً فإن عليه أن يدرس ما إذا كانت هذه الأحداث قد تم المحاسبة عنها بطريقة مناسبة أو أنه قد تم الإفصاح عنها في القوائم المالية . في حالة عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية في الظروف التي يري مراقب الحسابات انها بحاجة إلى تعديلها ولم يكن قد أصدر تقريره بعد فيجب عليه إصدار تقرير برأى متحفظ أو برأى عكسي كما هو مبين في معيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) " التعديلات على تقرير مراقب الحسابات" .

الحقائق التي تكتشف بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات ولكن قبل تاريخ نشر القوائم المالية لا يقع علي عاتق مراقب الحسابات أية مسؤولية للقيام بإجراءات أو عمل أي استفسارات عن القوائم المالية بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات .  
وتقع مسؤولية إبلاغ مراقب الحسابات بأية حقائق من شأنها أن تؤثر علي القوائم المالية علي عاتق الإدارة.

إذا أصبح مراقب الحسابات بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات ولكن قبل تاريخ نشر القوائم المالية علي علم بأية حقائق من شأنها أن تؤثر تأثيرا هاما علي القوائم المالية فيجب عليه أن يدرس ما إذا كانت القوائم المالية في حاجة إلي تعديل ،وعليه أن يناقش الأمر مع الإدارة وان يقوم باتخاذ الإجراء المناسب طبقا للظروف .

في حالة قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية ، فعلي مراقب الحسابات القيام باتخاذ الإجراءات التي يراها مناسبة طبقا للحالة وان يمد الإدارة بتقرير جديد علي القوائم المالية المعدلة، ويجب أن يورخ تقرير مراقب الحسابات الجديد بتاريخ لا يسبق تاريخ الموافقة علي إصدار القوائم المالية المعدلة.

في حالة عدم قيام الإدارة بالتعديل علي مراقب الحسابات عليه إخطار الأشخاص المسؤولين عن المنشأة بعدم نشر القوائم المالية و تقريره عليها لأية أطراف خارجية، فإذا تم نشر القوائم المالية بعد ذلك يكون مراقب الحسابات في حاجة إلي اتخاذ إجراء ليمنع الاعتماد علي تقريره ويتوقف الإجراء الذي يتخذه المراقب علي حقوقه وواجباته و توصيات مستشاره القانوني .  
الحقائق التي تكتشف بعد نشر القوائم المالية

بعد نشر القوائم المالية ليس هناك التزام علي مراقب الحسابات بأن يقوم بالاستفسار عن هذه القوائم.

لو أصبح مراقب الحسابات بعد نشر القوائم المالية علي علم بأية حقائق كانت موجودة في تاريخ تقريره وكان من شأنها الحاجة الي تعديل تقريره،عليه ان يناقش الامر مع الادارة.

في حالة قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية عليه أن يقوم بإصدار تقرير جديد علي القوائم المالية التي تم إعادة فحصها.

يجب أن يتضمن التقرير الجديد لمراقب الحسابات فقرة إيضاحية تشير إلي إيضاح في القوائم المالية يشرح بتوسع أكبر السبب وراء تعديل القوائم المالية التي سبق إصدارها وإلي التاريخ السابق الذي صدر فيه تقرير مراقب الحسابات.

في حالة عدم قيام الإدارة باتخاذ الخطوات اللازمة للتحقق من أن كل شخص استلم القوائم المالية السابق نشرها مع تقرير مراقب الحسابات عليها قد تم إبلاغه بالموقف ولم تقم بتعديل القوائم المالية عليه استشارة المستشار القانوني.

هام

قد لا يكون هناك حاجة لتعديل القوائم المالية وإصدار تقرير جديد في حالة ما إذا كانت القوائم المالية للفترة التالية قد قاربت علي الإصدار بشرط وجود إفصاح مناسب عن ذلك في تلك القوائم.

طرح أوراق مالية للاكتتاب العام

في حالات طرح أوراق مالية للاكتتاب العام ، فإن علي مراقب الحسابات أن يأخذ في الاعتبار المتطلبات القانونية التي تتعلق بذلك . فعلي

سبيل المثال يطلب من مراقب الحسابات بموجب المتطلبات القانونية تنفيذ إجراءات مراجعة إضافية حتى آخر تاريخ لنشر نشرة الاكتتاب .

## معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠) الاستمرارية

### مسئولية الإدارة

فرض الاستمرارية هو أحد المبادئ الأساسية في إعداد القوائم المالية. و يعنى أن المنشأة مستمرة في مزاوله نشاطها في المستقبل القريب ، وان المنشأة ليست مضطرة - كما لا يوجد لديها النية - لتصفية أو تقليص حجم أعمالها . يتم تسجيل الأصول و الالتزامات علي أساس أن المنشأة سوف يكون لديها القدرة علي تحقيق قيمة أصولها و تسوية التزاماتها من خلال ممارستها لأنشطتها العادية . أمثلة لأحداث أو ظروف قد تؤدي - مجتمعة أو منفردة - إلى الشك في قدرة المنشأة علي الاستمرار :

- أحداث وظروف مالية.
- أحداث وظروف تشغيلية.
- أحداث وظروف أخرى.

في بعض الأحيان قد يمكن الحد من أثر تلك الأحداث أو الظروف عن طريق عوامل أخرى.

### مسئولية مراقب الحسابات

يجب علي المراقب دراسة مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية ، مع مراعاة أنه إذا كان هناك شك كبير في قدرة المنشأة علي الاستمرارية أن يتم الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية . علي المراقب أن يبقي متيقظا خلال عملية المراجعة للأدلة المتعلقة بأحداث أو ظروف قد تؤدي إلي وجود شك جوهري في قدرة المنشأة علي الاستمرار ، وإذا ما تم تحديد مثل هذه الأحداث أو الظروف فعليه القيام - علاوة علي تنفيذ إجراءات المراجعة الإضافية - بدراسة ما إذا كانت تلك الظروف أو الأحداث تؤثر علي تقييمه لمكونات خطر المراجعة .

### إجراءات المراجعة الإضافية

(أ) فحص خطة الإدارة وإجراءاتها المستقبلية .  
(ب) الحصول علي أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتأكيد أو استبعاد الشك في قدرة المنشأة علي الاستمرار .  
(ج) الحصول علي إقرارات مكتوبة من الإدارة عن خططها وإجراءاتها المستقبلية .

### تقييم المراقب لتقييمات الإدارة

يجب علي المراقب أن يأخذ في اعتباره نفس الفترة الزمنية التي اتخذتها الإدارة لإجراء تقييمها طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، فإذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة علي الاستمرار تغطي فترة تقل عن اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية فيجب عليه أن يطلب من الإدارة تمديد فترة تقييمها لتغطي فترة اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية .

- الإجراءات التي قامت بها الإدارة لإعداد هذا التقييم .
- الافتراضات الأساسية التي بني عليها التقييم .
- خطة الإدارة لمقابلة الأحداث المستقبلية .
- جميع المعلومات التي تكتشف له من خلال إجراءات المراجعة قد تم أخذها في الاعتبار بمعرفة الإدارة .

### الفترة التالية لتقييمات الإدارة

يجب أن يتنبه المراقب لإمكانية علم الإدارة بأحداث أو ظروف يتوقع حدوثها خلال الفترة التالية لفترة التقييم والتي من شأنها الحد من مدى ملاءمة فرض الاستمرارية للقوائم المالية للمنشأة.

- تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح وبعض التنبؤات الأخرى المناسبة مع الإدارة .
- تحليل ومناقشة آخر قوائم مالية مرحلية متاحة للمنشأة .
- مراجعة شروط إصدار السندات واتفاقيات القروض وتحديد مدى التزام المنشأة بكل منها .
- الاطلاع علي محاضر الجمعيات العامة ومجلس الإدارة ومسئولي الحوكمة وأية لجان هامة للوقوف علي أية صعوبات تمويلية أو مشاكل أخرى تتعلق بالاستمرارية تم مناقشتها .
- الاستفسار من المستشار القانوني للمنشأة عن القضايا أو المطالبات ومدى معقولية تقييمه لنتائجها المتوقعة وكذلك مناسبة تقدير الآثار المالية المترتبة عليها .
- التأكد من وجود ترتيبات ملزمة وقابلة للتنفيذ لحصول المنشأة أو استمرار احتفاظها بالتمويل اللازم لها سواء من الأطراف ذوي العلاقة أو الأطراف الخارجية مع تقييم مدى القدرة المالية لهذه الأطراف لإمداد المنشأة بأموال إضافية .
- دراسة خطة المنشأة في التعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة .
- فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية لتحديد الأحداث التي قد تساهم في مواجهة مشاكل الاستمرارية أو الأحداث التي قد تؤثر علي قدرة المنشأة علي الاستمرار .

#### معلومات التدفقات النقدية المستقبلية

- مدى إمكانية الاعتماد علي النظم التي تستخدمها المنشأة في تحديد تلك المعلومات .
- دراسة مدى كفاية الأدلة المؤيدة لعادلة الافتراضات التي بنيت في ضوءها التنبؤات المستقبلية .

علاوة علي ذلك يقوم المراقب بمقارنة :

- التنبؤات المالية لأحدث فترات مالية سابقة مع النتائج التاريخية الفعلية لها .
- التنبؤات المالية للفترة المالية الجارية مع النتائج الفعلية التي تم تحقيقها حتى تاريخه .

#### استنتاجات المراجعة و اعداد التقارير

في حالة كون فرض الاستمرارية يعد ملائماً مع وجود عدم تأكد هام

يقوم المراقب بدراسة ما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة :

- تتضح بشكل كاف وملائم عن الأحداث أو الظروف الأساسية .
- تتضمن صراحة أن هناك عدم تأكد هام يتعلق بأحداث أو ظروف من شأنها أن تؤدي إلي الشك في قدرة المنشأة علي الاستمرار .
- إذا ما تم الإفصاح بالشكل الكاف في القوائم المالية ، فيجب أن يصدر المراقب رأياً غير متحفظاً ولكن يتم تعديل تقرير مراقب الحسابات ليتضمن فقرة إيضاحية .

وفي بعض الحالات الصارخة ، عند تعاطم حالات عدم التأكد من وقوع أحداث أو ظروف هامة تؤثر بشكل جوهري علي استمرارية المنشأة ، قد يري المراقب أنه من الأنسب الامتناع عن إبداء رأى علي القوائم المالية بدلاً من إضافة الفقرة الإيضاحية المشار إليها .

إذا لم تتضمن القوائم المالية الإفصاح الكاف ، فيجب أن يصدر المراقب رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً علي القوائم المالية – حسب الأحوال .

ويجب أن يتضمن التقرير إشارة صريحة إلي حقيقة أن هناك تأكد هام قد يؤدي إلي شك جوهري في قدرة المنشأة علي الاستمرار .

في حالة أن فرض الاستمرارية غير ملائم للمنشأة

إذا كان المراقب علي قناعة كافية بأن المنشأة لن تتمكن من الاستمرار في مزاولة أنشطتها ، فيجب أن يصدر رأياً عكسياً إذا ما كانت القوائم المالية قد أعدت بافتراض استمرارية المنشأة .

في حالة عدم رغبة الإدارة في إعداد أو في توسيع نطاق تقييمها لاستمرارية المنشأة

إذا رفضت الإدارة طلب المراقب في إعداد أو في توسيع نطاق تقييمها لاستمرارية المنشأة ، في هذه الحالة يجب علي المراقب إعادة النظر في تعديل تقريره كنتيجة للقيود علي نطاق المراجعة .

التأخير الملحوظ في توقيع أو اعتماد القوائم المالية

عندما يحدث تأخير ملحوظ في توقيع أو اعتماد القوائم المالية للمنشأة بعد تاريخ الميزانية ، فيجب أن يدرس المراقب أسباب هذا التأخير. وإذا ما كانت أسباب هذا التأخير ترجع لأحداث أو ظروف تتعلق بتقييم استمرارية المنشأة، عليه أن يدرس مدى الحاجة لتنفيذ إجراءات مراجعة إضافية .

## معيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠) إقرارات الإدارة

إقرار الإدارة بمسئوليتها عن القوائم المالية يجب علي مراقب الحسابات أن يحصل علي أدلة بأن الإدارة تقر بمسئوليتها عن القوائم المالية طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق وأنها قد اعتمدت هذه القوائم من خلال :  
\* إقرار مكتوب من الإدارة (خطاب التمثيل).  
أو \* محاضر اجتماعات المسؤولين عن الحوكمة .  
أو \* نسخة موقعة من القوائم المالية .

إقرارات الإدارة كدليل للمراجعة يجب علي مراقب الحسابات أن يحصل علي إقرارات مكتوبة من الإدارة عن الأمور الهامة المتعلقة بالقوائم المالية عندما يتعذر الحصول علي أدلة مراجعة كافية أخرى .  
ينبغي أن يحصل المراقب علي إقرار مكتوب من الإدارة بأنها:  
• تعتقد أن تأثير تحريفات القوائم المالية غير المصوبة منفردة أو مجمعة و التي أكتشفها المراقب خلال عملية المراجعة غير هامة للقوائم المالية مأخوذة ككل . ويجب أن يتضمن الإقرار ملخصاً يمثل تلك البنود أو يلحق بإقرارات الإدارة المكتوبة .

### هام

لا يجب أن تستخدم إقرارات الإدارة كبدل لأدلة مراجعة أخرى يتوقع المراقب توقعاً معقولاً أن تكون متوافرة .

إذا تعارضت إقرارات الإدارة مع أدلة مراجعة ، يجب علي مراقب الحسابات بحث الظروف المحيطة بهذا الموضوع وفي حالة الضرورة إعادة النظر في مصداقية الإقرارات الأخرى المقدمة من الإدارة .

### العناصر الأساسية لخطاب التمثيل

- يحتوي علي معلومات محددة.
- مؤرخ في نفس تاريخ تقرير مراقب الحسابات.
- يوقع خطاب التمثيل من أعضاء الإدارة الذين لهم مسؤولية رئيسية بالمنشأة وشنونها المالية .

الإجراءات المتبعة في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرارات في حالة رفض الإدارة تقديم إقراراً يراه مراقب الحسابات ضرورياً ، يعتبر ذلك قيد علي نطاق عمل المراقب ويجب عليه إعداد تقرير برأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي .

## معيان المراجعة المصرى رقم (٦٠٠) استخدام عمل مراقب آخر

"المراقب الرئيسى" هو المراقب الذي تقع على عاتقه مسئولية إعداد التقارير عن القوائم المالية لمنشأة ما عندما تشمل تلك القوائم المالية على معلومات مالية لوحدة أو أكثر تمت مراجعتها بواسطة مراقب آخر .

" المراقب الآخر" هو مراقب بخلاف المراقب الرئيسى، تقع على عاتقه مسئولية إعداد تقارير عن المعلومات المالية المتعلقة بوحدة تتضمنها القوائم المالية التي يتم مراجعتها بواسطة المراقب الرئيسى .

" الوحدة " يعني قسم أو فرع أو شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة أو منشأة أخرى أدرجت معلوماتها المالية في القوائم المالية الذي قام المراقب الرئيسى بمراجعتها.

**قبول المراقب مهمة المراجعة باعتباره المراقب الرئيسى**

يجب على المراقب الرئيسى دراسة ما يلي:

• الأهمية النسبية للجزء الخاص من القوائم المالية الذي يقوم المراقب الرئيسى بمراجعته.

• درجة معرفة مراقب الحسابات عن نشاط الوحدات.

• خطر التحريفات الهامة والمؤثرة في الوحدة الذي قام مراقب آخر بمراجعتها.

• أداء إجراءات إضافية كما هو موضح في هذا المعيار وذلك فيما يتعلق بالوحدات التي قام مراقب آخر بمراجعتها مما يؤدي إلى قيام المراقب الرئيسى بمشاركة فعالة في هذه العملية.

**الإجراءات التي يقوم بها المراقب الرئيسى**

عند التخطيط للاستعانة بعمل مراقب آخر ، على المراقب الرئيسى أن يدرس الكفاءة المهنية للمراقب الآخر في سياق المهمة المحددة . يجب على المراقب الرئيسى أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة كافية وملانمة بأن عمل المراقب الآخر يكفي لتحقيق أهداف المراقب الرئيسى في سياق المهمة المحددة المكلف بها .

يقوم المراقب الرئيسى بإسداء النصح للمراقب الآخر فى الأمور التالية :

متطلبات الاستقلالية .

• الاستفادة المتوقعة من عمل المراقب الآخر والتقارير الذى يعده.

• متطلبات المحاسبة والمراجعة وإعداد التقارير والحصول على إقرار مكتوب منه عن الالتزام بهما.

تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يقوم بها المراقب الرئيسى على ظروف مهمة المراجعة ومعرفة المراقب الرئيسى بالكفاءة المهنية للمراقب الآخر .

يجب على المراقب الرئيسى دراسة النتائج الهامة التي توصل إليها المراقب الآخر. وقد يرى المراقب الرئيسى انه من الملانم مناقشة نتائج عملية المراجعة مع الأخير.

ويقوم المراقب الرئيسى بتوثيق الوحدات التي تمت مراجعة معلوماتها المالية من قبل مراقبين آخرين في أوراق العمل الخاصة بعملية المراجعة.

كما يقوم أيضا بتوثيق الإجراءات التي تم أدائها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها .

**التعاون بين مراقبى الحسابات**

ينبغي على المراقب الآخر التعاون مع المراقب الرئيسى ، عند معرفة السياق الذي سيستخدم المراقب الرئيسى فيه عمل المراقب الآخر .

اعتبارات إعداد التقرير

عندما يستنتج المراقب الرئيسى انه لا يمكن الاستفادة من عمل المراقب الآخر، ولا يكون الأول قادراً على أداء إجراءات إضافية كافية تتعلق بالمعلومات المالية الخاصة بالوحدة الذي قام المراقب الآخر بمراجعتها، يجب على المراقب الرئيسى إبداء رأياً متحفظاً أو الامتناع عن إبداء الرأي بسبب وجود قيد على نطاق عمله .

إذا قام المراقب الآخر بإصدار، أو كان ينوي إصدار، تقرير برأى معدل، يقوم المراقب الرئيسى بدراسة ما إذا كان موضوع التعديل على التقرير يمثل أهمية نسبية تتطلب تعديل تقرير المراقب الرئيسى ، وذلك فيما يتعلق بالقوائم المالية للمنشأة التي يقوم المراقب الرئيسى بإعداد التقارير عنها .

## معيار المراجعة المصري رقم (٦١٠) دراسة عمل المراجعة الداخلية

يجب على مراقب الحسابات أن يقوم بدراسة أنشطة المراجعة الداخلية وتأثيرها على إجراءات المراجعة الخارجية، إن وجدت . وتعني "المراجعة الداخلية" نشاط تقييم يتم إجراءه داخل منشأة. و تتضمن وظائف المراجعة الداخلية ، ضمن أمور أخرى ، متابعة الرقابة الداخلية .

### **نطاق عمل المراجعة الداخلية وأهدافها**

- متابعة أعمال الرقابة الداخلية.
  - فحص المعلومات المالية والتشغيلية.
  - فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها .
  - فحص مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والمتطلبات الخارجية الأخرى وسياسات الإدارة.
  - تفهم أنشطة المراجعة الداخلية وتقييمها المبني
- يجب على المراقب الحصول على تفهم كاف عن أنشطة المراجعة الداخلية لتحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية وتقييمها وتصميم أداء مزيد من إجراءات المراجعة .
- يجب على مراقب الحسابات عمل تقييم لمهام المراجعة الداخلية وذلك عندما ترتبط أنشطة المراجعة الداخلية بتقييم الخطر الذي يقوم به مراقب الحسابات .

تابع - تفهم أنشطة المراجعة الداخلية وتقييمها المبني

(أ) الوضع التنظيمي.

(ب) نطاق العمل.

(ج) الكفاءة الفنية.

(د) العناية المهنية الواجبة .

### **تقييم عمل المراجعة الداخلية**

- ما إذا كان يتم أداء العمل بواسطة أفراد تلقوا التدريب الفني والمهني الكاف ولديهم المهارة اللازمة كمراجعين داخليين ويتم الإشراف على عمل المساعدين وفحصه وتوثيقه بصورة ملائمة.
- ما إذا كان يتم الحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة للتوصل لاستنتاجات معقولة.
- ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم التوصل إليها مناسبة للظروف و أن أية تقارير أعدت تتطابق مع نتائج العمل الذي تم أدائه.
- أن أي استثناءات أو أمور غير عادية اكتشفت بواسطة المراجع الداخلي قد تم معالجتها بشكل مناسب .

### **العلاقة بين المراجعة الداخلية ومراقب الحسابات**

- استخدام عمل قامت به المراجعة الداخلية.
  - استخدام عمل المراجعة الداخلية في أداء بعض أعمال مراقب الحسابات.
- وفي الحالة الأخيرة يتحمل مراقب الحسابات المسؤولية الكاملة عن رأي المراجعة الذي يتم إيدأؤه ، ولا يقلل استخدام أي من أعمال المراجعة الداخلية شئ من هذه المسؤولية. وكل الأحكام الشخصية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية تظل أحكام مراقب الحسابات.

### **عملية الاتصال والتنسيق**

- عندما تلعب أعمال المراجعة الداخلية دوراً في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يقوم بها مراقب الحسابات يكون من المفضل الموافقة مسبقاً على توقيت مثل هذا العمل ، ومدى تغطية أعمال المراجعة ، ومستويات الأهمية النسبية ، والطرق المقترحة لاختيار العينة ، وتوثيق العمل الذي تم أدائه وإجراءات الفحص وإعداد التقارير .
- الإحاطة بتقارير المراجعة الداخلية ذات الصلة ويكون لديه إمكانية للحصول عليها وأن يخطر بأية أمور هامة يكتشفها المراجع الداخلي من شأنها أن تؤثر على عمل المراقب. وبصورة مماثلة، يخطر المراقب عادة المراجع الداخلي بأية أمور هامة يمكن أن تؤثر على المراجعة الداخلية.



## معيان المراجعة المصري رقم (٦٢٠) استخدام عمل خبير

"الخبير" يعني شخص أو مؤسسة تملك مهارة معينة ومعرفة وخبرة في مجال محدد بخلاف المحاسبة والمراجعة مثل خبير اكتواري أو مهندس.

ويمكن أن يكون :

(أ) متعاقد معه من قبل المنشأة.

أو(ب) متعاقد معه من قبل مراقب الحسابات.

أو(ج) موظفاً لدى المنشأة .

أو(د) موظفاً لدى مراقب الحسابات .

عند الحاجة لاستخدام عمل خبير، على المراقب أن يدرس ما يلي:

(أ) درجة معرفة فريق العمل و خبرته السابقة الخاصة بالمسألة محل المراجعة.

و(ب) خطر التحريف الهام والمؤثر استنادا على طبيعة وتشابك والأهمية النسبية للموضوع محل المراجعة.

و(ج) كيفية ونوعية أدلة المراجعة الأخرى المتوقع الحصول عليها.

### **كفاءة الخبير وموضوعيته**

يستدعى ذلك دراسة ما يلي:

(أ) الشهادة المهنية أو الترخيص الممنوح للخبير من جهة مهنية ملائمة أو عضويته فيها .

و(ب) خبرة وسمعة الخبير في المجال الذي يسعى المراقب للحصول على أدلة المراجعة فيه

و(ج) مدى موضوعية الخبير والتي قد تتأثر:

\* في حالة كونه موظفاً لدى المنشأة.

\* في حالة كونه مرتبطاً بصورة أخرى بالمنشأة .

### **نطاق عمل الخبير**

**يجب على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملئمة بأن نطاق عمل الخبير مناسب لتحقيق أغراض المراجعة.**

ويمكن الحصول على أدلة المراجعة من خلال فحص شروط المهمة التي غالبا ما تكون موضحة في صورة تعليمات مكتوبة من المنشأة للخبير .

• أهداف ونطاق عمل الخبير .

• موجز عام للأمر المحددة التي يتوقع المراقب من الخبير إعداد تقرير عنها .

• الاستخدام المتوقع من مراقب الحسابات لعمل الخبير. ويتضمن ذلك الاتصال المحتمل مع الغير بشأن هوية الخبير ومدى اشتراكه في أعمال مثيلة .

• مدى إمكانية وصول الخبير للسجلات والملفات المناسبة .

• توضيح علاقة الخبير بالمنشأة، إن وجدت .

• سرية المعلومات الخاصة بالمنشأة.

• المعلومات المتعلقة بالافتراضات والأساليب التي يعتزم الخبير استخدامها ومدى اتفاقها مع تلك المستخدمة في الفترات السابقة .

### **تقييم عمل الخبير**

**على مراقب الحسابات تقييم مدى ملاءمة عمل الخبير بوصفه دليل مراجعة بخصوص التأكيدات محل المراجعة.** ويرتبط ذلك بتقييم ما

إذا كان جوهر نتيجة عمل الخبير يعكس انعكاسا جيدا في القوائم المالية أو يؤيد التأكيدات مع دراسة:

\* مصدر المعلومات المستخدمة.

و \* الافتراضات والأساليب المستخدمة ومدى تماشيها مع الفترات السابقة.

و \* نتائج عمل الخبير في ضوء المعرفة الكلية للخبير بالنشاط ونتائج إجراءات المراجعة.

إذا لم تتوفر نتائج عمل الخبير أدلة مراجعة كافية وملئمة أو إذا لم تكن النتائج متسقة مع أدلة المراجعة الأخرى يجب على المراقب بحث هذا الأمر والبت فيه. ويمكن أن يرتبط ذلك بمناقشات مع المنشأة والخبير وتطبيق إجراءات مراجعة إضافية ويتضمن ذلك بصورة محتملة استخدام عمل خبير آخر أو تعديل تقرير مراقب الحسابات .

### **الإشارة إلى الخبير في تقرير مراقب الحسابات**

عند إصدار تقرير برأي غير معدل ، لا يجب أن يشير المراقب إلى عمل الخبير. فقد يساء فهم مثل تلك الإشارة على أنها تحفظ في رأي المراقب أو تقسيم للمسئولية، وهو أمر غير وارد .

كنتيجة لعمل خبير، إذا قرر المراقب إصدار تقرير برأي معدل، فقد يكون من الملائم في بعض الحالات، تفسير طبيعة التعديل والإشارة إلي أو وصف عمل الخبير. وفي هذه الحالات، على المراقب الحصول على إذن الخبير قبل القيام بذلك . وإذا رفض الخبير مع اعتقاد المراقب بضرورة ذلك ، يسعى المراقب للحصول على الاستشارة القانونية.

## معيان المراجعة المصرى رقم (٧٠٠) تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الاغراض العامة

"القوائم المالية ذات الأغراض العامة" هى قوائم مالية معدة طبقاً لإطار إعداد تقارير مالية مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات لقاعدة عريضة من المستخدمين.

يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات تعبيراً واضحاً عن رأيه على القوائم المالية عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة " طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق".

ويجب أن يكون تقرير مراقب الحسابات مكتوباً.

إطار إعداد التقارير المالية المطبق

بدون إطار إعداد تقارير مالية مقبول ، لا يكون لدى مراقب الحسابات مقاييس محددة مناسبة لتقييم القوائم المالية الخاصة بالمنشأة. ويصف معيار المراجعة المصرى رقم (٢٠٠) مسؤولية المراقب لتحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية الذي اعتمده الإدارة لإعداد القوائم المالية مقبولاً أم لا.

تكوين رأى على القوائم المالية

ينبغي على المراقب تقييم النتائج المستخلصة من أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها كأساس لتكوين رأى على القوائم المالية . يتضمن التقييم دراسة ما يلي :

(أ) ما إذا كانت السياسات المحاسبية المختارة والمطبقة تتسق مع إطار إعداد التقارير المالية وملائمة للظروف .  
(ب) ما إذا كانت التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة مناسبة للظروف .  
(ج) ما إذا كانت المعلومات التي تم عرضها في القوائم المالية بما في ذلك السياسات المحاسبية ملائمة وذات مصداقية ويمكن مقارنتها وفهمها .

(د) ما إذا كانت القوائم المالية توفر افصاحات كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة والمؤثرة على المعلومات التي أدرجت في القوائم المالية .

العناصر الرئيسية لتقرير مراقب الحسابات

(أ) عنوان التقرير .

(ب) الموجه إليهم التقرير .

(ج) الفقرة افتتاحية .

(د) مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية .

(هـ) مسؤولية مراقب الحسابات .

(و) فقرة الرأي .

(ز) أي متطلبات إلزامية أخرى .

(ح) توقيع مراقب الحسابات .

(ط) تاريخ تقرير مراقب الحسابات .

(ى) عنوان مراقب الحسابات .

عندما يشير تقرير المراقب لكل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة لمنطقة أو بلد محدد ، ينبغي أن يحدد تقرير المراقب في هذه الحالة المنطقة أو بلد المنشأ لمعايير المراجعة. وينبغي أن يشير التقرير لعملية المراجعة التي تم أداؤها طبقاً لكل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة للمنطقة أو البلد المحدد فقط في حالة إذا شمل تقرير مراقب الحسابات على ما يلي كحد أدنى:

(أ) عنوان التقرير .

(ب) الموجه إليهم التقرير (حسبما تتطلب ظروف المهمة) .

(ج) فقرة افتتاحية تحدد القوائم المالية التي تم مراجعتها .

(د) وصف لمسئولية إدارة المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً .

(هـ) وصف لمسئولية مراقب الحسابات في إبداء الرأي على القوائم المالية ونطاق عملية المراجعة التي تشمل:

(١) الإشارة إلى معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة الخاصة بمنطقة محددة أو بلد ما .

(٢) وصف العمل الذي قام مراقب الحسابات بأدائه .

(و) فقرة الرأي على القوائم المالية وتتضمن إبداء الرأي على القوائم المالية وإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية المطبق المستخدم لإعداد القوائم المالية.

(ز) توقيع مراقب الحسابات.

(ح) تاريخ التقرير.

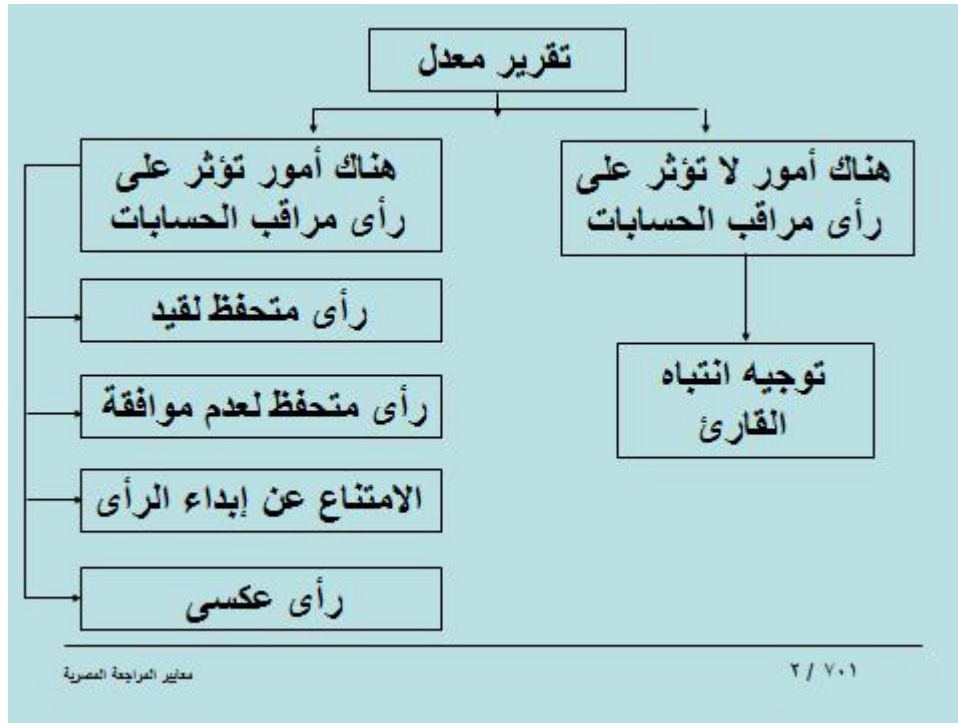
(ط) عنوان مراقب الحسابات .

هام

يجب أن يكون المراقب على قناعة بأن أية معلومات إضافية تعرض مع القوائم المالية التي لم يغطيها رأي المراقب ، يتم تمييزها تمييزاً واضحاً عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها.

وإذا انتهى المراقب إلى أن العرض الذي تقدمه المنشأة لأي معلومات إضافية لم تتم مراجعتها لا يفرق بصورة كافية عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها فينبغي على المراقب أن يشرح في التقرير أن هذه المعلومات لم تتم مراجعتها .

**معيار المراجعة المصري رقم (٧٠١)  
التعديلات على تقرير مراقب الحسابات**



الموضوع / الحجم	هام ومؤثر	جوهرى
عدم تأكد	فقرة توجيه الانتباه ١ ت	فقرة توجيه الانتباه ١ ت
مشاكل استمرارية مع إفصاح	فقرة توجيه الانتباه ١ ت	فقرة توجيه الانتباه ١ ت
مشاكل استمرارية بدون إفصاح	تحفظ عدم موافقة ٤ ت	رأي عكسي ٦ ت
قيد على النطاق	تحفظ قيد على النطاق ٢ ت	الامتناع عن إبداء رأي ٥ ت
عدم موافقة	تحفظ عدم موافقة ٤، ٣ ت	رأي عكسي ٦ ت

معايير المراجعة المصرية ٣ / ٧٠١

## معيان المراجعة المصري رقم (٧١٠) أرقام المقارنة

هناك نوعين :

(أ) الأرقام المقابلة (الإطار المحاسبي المصري)  
بالنسبة للأرقام المقابلة فإن تقرير مراقب الحسابات يشير فقط إلى القوائم المالية للفترة الجارية .

(ب) القوائم المالية المقارنة ( إطار محاسبي آخر)  
بالنسبة للقوائم المالية المقارنة فإن تقرير مراقب الحسابات يشير إلى كل فترة تعرض فيها القوائم المالية .  
مسئوليات مراقب الحسابات  
ينبغي أن يحصل المراقب على أدلة مراجعة كافية وملانمة بأن الأرقام المقابلة تفي بمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق .  
ويرتبط هذا بتقييم المراقب عما إذا كانت:

عندما يشمل تقرير المراقب الخاص بالفترة السابقة - السابق إصداره - رأياً متحفظاً أو امتناع عن إبداء الرأي أو رأياً عكسياً وتكون الدواعي التي أدت إلى هذا التعديل في التقرير :

(أ) لم يتم حلها و تتطلب تعديل في تقرير مراقب الحسابات بخصوص أرقام الفترة الحالية ، عندئذ ينبغي أن يعدل تقرير مراقب الحسابات أيضاً فيما يخص الأرقام المقابلة [ ت(١) ] .

أو(ب) لم يتم حلها ولكنها لا تتطلب تعديل في تقرير مراقب الحسابات بخصوص أرقام الفترة الحالية، عندئذ ينبغي أن يعدل تقرير مراقب الحسابات فيما يخص الأرقام المقابلة [ ت(٢) ] .  
مراقب الحسابات الجديد  
بالنسبة للقوائم المالية للفترة السابقة التي تمت مراجعتها بمعرفة مراقب آخر .

يسمح للمراقب الجديد بالإشارة إلى تقرير مراقب الحسابات السابق بشأن الأرقام المقابلة في تقريره الجديد عن الفترة الحالية .

عندما يقرر المراقب الإشارة إلى تقرير مراقب آخر فإن تقرير مراقب الحسابات الجديد ينبغي أن يتضمن :

(أ) أن القوائم المالية للفترة السابقة قد تمت مراجعتها بمعرفة مراقب آخر .

(ب) نوع التقرير الذي قام المراقب السابق بإصداره وإن كان التقرير معدلاً يشار إلى أسباب هذا التعديل

(ج) تاريخ ذلك التقرير .

ولا يعفى هذا المراقب من القيام بإجراءات مراجعة ملانمة تتعلق بالأرصدة الافتتاحية طبقاً لمعيان المراجعة المصري رقم (٥١٠) .

بالنسبة للقوائم المالية للفترة السابقة التي لم تتم مراجعتها

في حالة عدم مراجعة القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، ينبغي أن يذكر المراقب الجديد في تقريره أن الأرقام المقابلة لم تتم مراجعتها .

ولدى اقتناع المراقب الجديد بأن الأرقام المقابلة محرفة تحريفاً هاماً ومؤثراً، عليه أن يطلب من الإدارة تعديل الأرقام المقابلة، وفي حالة رفض الإدارة إجراء ذلك ، يقوم بتعديل التقرير تعديلاً ملانماً .

التقارير

القوائم المالية المقارنة

عندما تعرض أرقام المقارنة بوصفها قوائم مالية مقارنة ينبغي أن يصدر المراقب تقريراً يذكر فيه أرقام المقارنة على وجه التحديد نظراً لأن رأي المراجعة على القوائم المالية يتم التعبير عنه بصورة منفردة لكل فترة معروضة [ ت(٣) ] .

القوائم المالية المقارنة

عند إعداد تقرير على القوائم المالية للفترة السابقة فيما يتصل بمراجعة العام الحالي ، وفي حالة كون رأي المراقب بشأن القوائم المالية للفترة السابقة يختلف عن رأي المراجعة الذي تم التعبير عنه سابقاً ينبغي على المراقب الإفصاح عن الأسباب الجوهرية لاختلاف الرأي في الفقرة الإيضاحية .

مراقب الحسابات الجديد القوائم المالية المقارنة  
في حالة كون القوائم المالية للفترة السابقة روجعت بمعرفة مراقب آخر:  
(أ) يمكن للمراقب السابق أن يعيد إصدار تقريره المتعلق بالفترة السابقة مع قيام المراقب الجديد فقط بإعداد التقارير عن الفترة الحالية.  
و(ب) يجب أن يذكر تقرير مراقب الحسابات الجديد أن مراقب آخر قام بمراجعة الفترة السابقة و ينبغي أن يشير تقرير مراقب الحسابات  
الجديد إلى :

- (١) أن القوائم المالية للفترة السابقة روجعت بمعرفة مراقب آخر.
- (٢) نوع التقرير الذي قام المراقب السابق بإصداره وما إذا تم تعديل التقرير وأسباب هذا التعديل.
- (٣) تاريخ التقرير [ت(٥)].

بالنسبة للقوائم المالية للفترة السابقة التي لم تتم مراجعتها  
في حالة عدم مراجعة القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة، ينبغي أن يذكر المراقب الجديد في تقريره أن القوائم المالية المقارنة لم تتم  
مراجعتها.

لدى اقتناع المراقب الجديد أن أرقام العام السابق التي لم تتم مراجعتها محرفة تحريفا جوهريا ، ينبغي أن يطلب من الإدارة تعديل أرقام  
العام السابق و في حالة رفض الإدارة إجراء ذلك يقوم بتعديل التقرير تعديلا ملانما.

**معيان المراجعة المصري رقم (٧٢٠)**  
**المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية**  
**التي تمت مراجعتها**

يجب على مراقب الحسابات قراءة المعلومات الأخرى المرافقة لتحديد أية اختلافات هامة بينها وبين القوائم المالية التي قام بمراجعتها. وهذه المعلومات قد تكون في شكل كتيب التقرير السنوي أو نشرة اكتتاب في الأوراق المالية .

في بعض الحالات يقع على عاتق المراقب إلزام قانوني بأن يقوم بعمل تقرير على وجه التحديد على المعلومات الأخرى (مثل تقرير مجلس الإدارة). وفي حالات أخرى لا يكون هناك مثل هذا الالتزام .

**الخطوات**

- الحصول على المعلومات الأخرى المرافقة.
- دراسة المعلومات الأخرى المرافقة.
- دراسة الاختلافات الهامة.

**التحريفات الهامة للحقائق**

إذا علم المراقب بأن المعلومات الأخرى المرافقة تحتوى على أي تحريف هام للحقائق، يجب عليه مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة.

إذا ظل المراقب معتقداً بأن هناك تحريف واضح للحقائق، يجب عليه أن يطلب من الإدارة أن تستشير طرفاً آخر مؤهلاً، مثل المستشار القانوني للمنشأة وأن يدرس ما يقدمه من مشورة.

إذا تأكد المراقب من وجود تحريف هام للحقائق في المعلومات الأخرى المرافقة وترفض الإدارة تصحيحه، يجب عليه دراسة اتخاذ إجراء آخر مناسب .

أسئلة

## معيار المراجعة المصري رقم (٨٠٠) تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة

يجب على المراجع دراسة وتقييم النتائج المستخلصة من الأدلة التي حصل عليها خلال عملية المراجعة (ذات الغرض الخاص) كأساس لإبداء رأيه. ويجب أن يتضمن التقرير رأياً واضحاً ومكتوباً للمراجع .

وعلى المراجع أن يتأكد من وجود اتفاق تام مع العميل حول طبيعة المهمة بالتحديد و شكل ومحتويات التقرير الذي سيتم إصداره وذلك قبل بدء المراجع في تنفيذ المهمة .

أشكال المهام

•مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية.

•مراجعة حسابات معينة أو عناصر معينة من تلك الحسابات أو بنود بعضها من القوائم المالية (والمشار إليها فيما بعد بالتقارير عن عنصر من عناصر القوائم المالية).

•أعمال المراجعة المتعلقة بالالتزام بالشروط التعاقدية.

•مراجعة القوائم المالية الملخصة .

محتويات التقرير

فيما عدا التقرير عن القوائم المالية الملخصة

(أ) العنوان

و(ب) الموجه إليهم التقرير.

و(ج) الفقرة الافتتاحية وتتضمن:

(١) تحديداً للمعلومات المالية التي تم مراجعتها.

و(٢) تحديد مسؤولية كل من إدارة المنشأة والمراجع.

تابع – محتويات التقرير

و(د) فقرة النطاق (التي تصف طبيعة عملية المراجعة) وتتضمن:

الإشارة إلى معايير المراجعة المصرية الخاصة بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة.

وصف العمل الذي قام به المراجع.

و(هـ) فقرة تتضمن رأي المراجع عن المعلومات المالية التي قام بمراجعتها.

و(و) تاريخ التقرير.

و(ز) عنوان المراجع.

و(ح) توقيع المراجع .

عندما يطلب من المراجع إعداد تقرير طبقاً لنموذج محدد يجب عليه دراسة جوهر وصياغة نموذج التقرير، وفي حالة الضرورة يتحتم إجراء التعديلات اللازمة على النموذج حتى يتفق مع متطلبات هذا المعيار وذلك من خلال إعادة صياغة النموذج أو إرفاق تقرير منفصل.

التقرير عن القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية] ت (١) [

يجب أن يتضمن تقرير المراجع على القوائم المالية المعدة وفقاً لإطار محاسبي شامل آخر عبارة توضح الإطار المحاسبي المستخدم أو أن تتم الإشارة إلى الإيضاح بالقوائم المالية التي يفسح عن هذه المعلومات. وينبغي أن يذكر في فقرة الرأي ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها – في كل جوانبها الهامة – بما يتفق مع الإطار المحاسبي المبين .

التقرير عن عنصر من عناصر القوائم المالية] ت (٢) [

يجب على المراجع عند تحديد نطاق المهمة أن يأخذ في اعتباره بنود القوائم المالية ذات العلاقات المترابطة والتي يمكن أن تؤثر بصورة جوهرية على المعلومات التي سيتم إبداء الرأي عنها .

يجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره مبدأ الأهمية النسبية للبند الذي سيتم إعداد التقرير عنه .

ينبغي أن يتضمن تقرير المراجع عن احد بنود القوائم المالية عبارة توضح إطار إعداد التقارير المالية الذي تم عرض البند وفقاً له أو أن يشير إلى اتفاقية ما تحدد هذا الأساس. ويجب أن يذكر الرأي ما إذا كان البند قد تم إعداده- في كل جوانبها الهامة- بما يتفق مع الأساس

المحاسبي المشار إليه. (هام)

في حالة إبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي على القوائم المالية بالكامل ينبغي على المراجع إعداد تقرير عن مكونات القوائم المالية فقط في حالة ما إذا كانت هذه المكونات ليست بالحجم الذي يجعلها تمثل جزءاً كبيراً من القوائم المالية .

التقرير عن مدى الالتزام بالاتفاقات التعاقدية] ت (٣) [

يمكن للمراجع قبول المهام المتعلقة بإبداء رأي عن مدى التزام منشأة بالشروط التعاقدية فقط عندما تتعلق نواحي الالتزام بأمر مالي ومحاسبية تدخل في نطاق معرفة وخبرة المراجع المهنية .



يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عما إذا كانت المنشأة قد التزمت بشروط الاتفاقية .  
التقرير عن القوائم المالية الملخصة [ ت (٤) ]

يجب على المراقب أن لا يصدر تقريراً عن القوائم المالية الملخصة ما لم يكن قد سبق له إبداء رأي عن القوائم المالية التي تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها.

#### المحتويات

•العنوان : يعنون التقرير بعبارة تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة.

•الموجه إليهم التقرير .

•تحديد للقوائم المالية التي تمت مراجعتها والتي تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها .

•إشارة إلى تاريخ تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية التي تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها ونوع الرأي الوارد بالتقرير .

•إبداء الرأي عما إذا كانت المعلومات الواردة في القوائم المالية الملخصة متسقة مع القوائم المالية التي تم مراجعتها والتي تم استخراجها منها. وفي حالة ما إذا كان مراقب الحسابات قد أصدر تقريراً بيدي فيه رأياً معدلاً على القوائم المالية الكاملة إلا أن المراقب كان مقتنع بعرض القوائم المالية الملخصة، فإن تقرير المراقب عن القوائم المالية الملخصة يجب أن يذكر أنه بالرغم من اتساقها مع القوائم المالية الكاملة إلا أن القوائم المالية الملخصة قد تم استخراجها من قوائم مالية صدر عنها تقرير برأي معدل [ ت (٥) ] .

•عبارة أو إشارة إلى الإيضاح المرفق مع القوائم المالية الملخصة والذي يبين أنه للحصول على تفهم أفضل للاداء المالي للمنشأة والمركز المالي لها وكذلك لنطاق أعمال المراجعة التي تمت يتعين قراءة القوائم المالية الملخصة مع القوائم المالية الكاملة وتقرير مراقب الحسابات عليها .

•تاريخ التقرير.

•عنوان مراقب الحسابات .

•توقيع مراقب الحسابات.

## **الإرشاد المصري رقم (١٠٠٥)** **الاعتبارات الخاصة في مراجعة المنشآت الصغيرة**

تتضمن معايير المراجعة المصرية مبادئ أساسية وإجراءات ضرورية بالإضافة إلى الإرشادات ذات الصلة التي تسري على مراجعة القوائم المالية لأي منشأة بغض النظر عن حجمها وشكلها القانوني وملكيته أو هيكلها الإداري أو طبيعة نشاطها. ولا تضع الإرشادات المصرية في ممارسة عملية المراجعة أية متطلبات جديدة لمراجعة المنشآت الصغيرة، كما أنها لا تقوم بعمل أي إعفاءات من متطلبات معايير المراجعة المصرية .

### **هدف الإرشاد**

(أ) مناقشة خصائص المنشآت الصغيرة.

و(ب) إرشادات على تطبيق معايير المراجعة المصرية الصادرة على مراجعة المنشآت الصغيرة.

### **خصائص المنشآت الصغيرة**

تختلف مراجعة المنشآت الصغيرة عن مراجعة المنشآت الكبيرة حيث أن التوثيق في الأولى يكون أقل تعقيداً ، كما أن عمليات المراجعة في المنشآت الصغيرة عادة ما تكون أقل تعقيداً أيضاً ويمكن أداؤها باستخدام مساعدين أقل. يمكن أن تشمل المؤشرات الكمية لحجم المنشأة مجموع الميزانيات و / أو الإيرادات و / أو عدد العاملين ولكن مثل تلك المؤشرات لا تكون حاسمة. ولذا فمن غير الممكن إعطاء تعريف مناسب للمنشأة الصغيرة في سياق كمي فقط.

(أ) تتركز بها الملكية والإدارة في عدد صغير من الأفراد (غالبا ما يكون شخص منفرد)،

و(ب) توافر واحد أو أكثر من الصفات التالية:

(١) مصادر قليلة للدخل.

أو (٢) سجلات غير معقدة

أو (٣) رقابة داخلية محدودة بالإضافة إلى احتمالية

تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة.

وتحقيقاً لأغراض الإرشادات المصرية في ممارسة عملية المراجعة تتصف المنشآت الصغيرة عادة بالصفة (أ) وصفة أو أكثر من الصفات الواردة في الفقرة (ب).

### **(أ) تركيز الملكية والإدارة**

عادة ما يملك المنشأة الصغيرة عدد قليل من الملاك ، وغالبا ما يكون مالك واحد. ويمكن أن يعين المالك مديراً لإدارة المنشأة ولكن في اغلب الحالات يكون مشتركاً يومياً في إدارة المنشأة بشكل مباشر .

### **(ب) (١) مصادر قليلة للدخل**

• مدى محدود من المنتجات أو الخدمات تعمل من خلال موقع واحد أو عدد محدود من المواقع.

• من السهل على مراقب الحسابات الحصول على معرفة بالمنشأة.

• يكون تطبيق العديد من إجراءات المراجعة مباشراً في تلك الظروف.

• توفر الإجراءات التحليلية أدلة مفيدة .

• غالباً ما تكون مجتمعات العينة في المحاسبة في المنشآت الصغيرة محدودة ويسهل تحليلها.

### **(ب) (٢) سجلات غير معقدة**

• عدد قليل من الأفراد يكونون مسئولون فقط عن حفظ السجلات.

• حفظ السجلات غير معقد أو ضعيف مما يؤدي إلى خطر أكبر.

• بعض المنشآت يقومون بالاستعانة بمصدر خارجي لتسجيل بعض أو جميع سجلاتهم المحاسبية.

• استخدام حزم البرامج المحاسبية الجاهزة على الحاسبات الشخصية.

### **(ب) (٣) رقابة داخلية محدودة**

• أنظمة الرقابة الداخلية المعقدة غالباً ما تكون غير ضرورية.

• قلة عدد العاملين يحد من المدى الذي يكون فيه فصل الاختصاصات أمراً قابلاً للتطبيق.

• يكون للمدير المالك مصلحة شخصية في حماية أصول المنشأة وقياس أداؤها والتحكم في أنشطتها.

• ممارسة المدير المالك قد تعوض ضعف إجراءات الرقابة الداخلية.

يمكن أن يكون لتجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة تأثير عكسي هام على بيئة الرقابة مما يؤدي إلى خطر متزايد متمثل في غش الإدارة أو تحريف هام في القوائم المالية ، ويعتمد تأثير المدير المالك بدرجة كبيرة على نزاهته واتجاهاته ودوافعه.

كما هو الحال في أية عملية مراجعة أخرى يقوم مراقب المنشأة الصغيرة بممارسة الشك المهني. ولا يجب أن يفترض مراقب الحسابات أن المدير المالك غير شريف أو أن أمانته مشكوك فيها .

### التعليق على تطبيق معايير المراجعة المصرية

عندما ينطبق معيار مراجعة مبدئياً على مراجعة القوائم المالية للمنشآت الصغيرة - مع عدم وجود اعتبارات خاصة تؤخذ في الحسبان - لا يتضمن هذا الإرشاد نصاً يخص هذا المعيار.

#### معيار المراجعة المصري رقم (٢١٠) "شروط التكاليف بعمليات المراجعة"

يمكن أن يقوم المراقب بدراسة إضافة توضيح في خطاب الارتباط خاص بالأمر المتوقع التي على أساسها سيتم الحصول على إقرارات الإدارة. ويوفر ذلك فرصة للمراقب لإجراء مناقشة مع المدير المالك في بداية المهمة بخصوص أسباب الحصول على مثل تلك الإقرارات وتأثيرها المحتمل على تقرير مراقب الحسابات في حالة عدم الحصول على مثل تلك الإقرارات .

#### معيار المراجعة المصري رقم (٢٥٠) "مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية"

حيث أن أغلب المنشآت الصغيرة لها أنشطة غير معقدة فإن البيئة القانونية والتنظيمية التي تخضع لها تلك المنشآت الصغيرة تكون أقل تعقيداً من البيئة التي تعمل بها منشآت أكبر وأكثر تنوعاً.

وبمجرد أن يقوم مراقب حسابات منشأة صغيرة بتحديد القوانين واللوائح الخاصة بالنشاط ذو الصلة ، يتم تسجيل تلك المعلومات بوصفها معلومات دائمة كجزء من معرفة المنشأة ويتم فحصها وتحديثها عند الضرورة في السنوات التالية.

#### معيار المراجعة المصري رقم (٢٦٠) "الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة"

يمكن أن يكون هيكل الحوكمة في منشأة صغيرة غير محدد بصورة جيدة أو يكون هؤلاء المسؤولون عن الحوكمة في منشأة صغيرة هم نفس الأفراد المسؤولين عن إدارة المنشأة. ويمكن أيضاً أن تشمل الأزواج أو غيرهم من الأقارب الذين يكونون غير مشتركين في الإشراف على المنشأة أو الرقابة عليها على أساس يومي. ويقوم المراقب بتحديد من المسؤول عن الإشراف والرقابة والتوجيه في المنشأة الصغيرة.

#### معيار المراجعة المصري رقم (٣٢٠) "الأهمية النسبية في المراجعة"

\* الربح أو الخسارة قبل الضريبة (معدلة "إذا كان مناسباً" بأية بنود غير عادية مثل مرتب المدير المالك).

\* الإيراد.

\* مجموع الميزانية.

غالبا في حالة المنشآت الصغيرة ، لا يكون مشروع القوائم المالية متاحاً لمراقب الحسابات في بداية عملية المراجعة. ويمكن استخدام ميزان المراجعة للعام الجاري إذا كان متاحاً. وغالبا ما يمكن الحصول على تقدير للإيراد عن الفترة الجارية بصورة أسهل من الحصول على تقدير الربح (أو الخسارة) أو تقدير لمجموع الميزانية .

قد يكون تقييم الأهمية النسبية كنسبة مئوية من النتائج قبل الضريبة غير ملائماً . في مثل تلك الحالات يمكن أن يطبق المراقب أسلوب النسبة المئوية ، على سبيل المثال ، على إجمالي الإيراد أو إجمالي الميزانية. وبالإضافة إلى دراسة الأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية ككل ، يقوم المراقب بدراسة الأهمية النسبية في علاقتها بأرصدة الحسابات الفردية وقات المعاملات والافصاحات.

#### معيار المراجعة المصري رقم (٥٢٠) "الإجراءات التحليلية"

يمكن أن تكون طبيعة ومدى الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط لمراجعة منشأة صغيرة مقيداً بوقت تشغيل المعاملات بواسطة المنشأة الصغيرة ، ونقص المعلومات المالية التي يمكن الاعتماد عليها في هذه النقطة الزمنية ، ويمكن ألا يكون للمنشآت الصغيرة قوائم مالية دورية أو شهرية يمكن استخدامها في الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط .

في بعض الأحيان يمكن أن يكون استخدام نموذج تنبؤي غير معقد فعالاً، وغالبا ما تكون الإجراءات التحليلية التنبؤية وسيلة فعالة لاختبار الاكتمال ، بشرط أن يمكن التنبؤ بالنتائج بدرجة معقولة من الدقة والثقة.

#### عادة ما تشمل الإجراءات التحليلية كجزء من الفحص الكلي:

- مقارنة القوائم المالية للعام الحالي بالأعوام السابقة.
- مقارنة القوائم المالية مع أية موازنات أو توقعات الإدارة.
- فحص الاتجاهات لأي نسب هامة في القوائم المالية.
- دراسة ما إذا كانت القوائم المالية تعكس بشكل مناسب أية تغييرات في المنشأة يكون المراقب على دراية بها.
- الاستفسار عن أية خصائص غير مفسرة أو غير متوقعة في القوائم المالية.

#### معيار المراجعة المصري رقم (٥٣٠) " المراجعة بالعينة ووسائل الاختبار الأخرى"

(أ) ١٠٠% من مجتمع العينة.

أو(ب) ١٠٠% من جزء من مجتمع العينة ، على سبيل المثال: جميع البنود التي تتعدى مبلغ محدد، أو تطبيق الإجراءات التحليلية على رصيد المجتمع ، إذا كان هاماً.

عندما لا يتم استخدام الطرق المذكورة أعلاه للحصول على أدلة المراجعة ، يقوم المراقب باستخدام الإجراءات التي تتعلق بعينة المراجعة وهي نفس المبادئ الأساسية التي تنطبق على كل من المنشآت الصغيرة والكبيرة. ويقوم المراقب باختيار بنود العينة بطريقة تجعل من المتوقع أن تكون تلك العينة ممثلة للمجتمع.

### معيار المراجعة المصري رقم (٥٤٥): "مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح"

قد يرى المدير المالك انه ليس من الممكن توفير الإقرارات المطلوبة. وإذا رفض المدير المالك توفير الإقرار المطلوب، فإن ذلك يمثل قيداً على نطاق المراجعة وفي هذه الحالة يقوم المراقب بإبداء رأي متحفظ أو يمتنع عن إبداء الرأي.

### معيار المراجعة المصري رقم (٥٥٠) "الأطراف ذوي العلاقة"

تعتبر معاملات الأطراف ذوي العلاقة صفة منتظمة للعديد من المنشآت التي يملكها ويديرها فرد أو أسرة. وقد لا يفهم المدير المالك تعريف الطرف ذو العلاقة فهما تاماً. لذا فإن توفير إقرارات الإدارة فيما يتعلق باكتمال الإفصاح يمكن أن يستلزم بعض التفسيرات التي يقدمها المراقب عن التعريف الفني للطرف ذو العلاقة.

### معيار المراجعة المصري رقم (٥٦٠) "الأحداث اللاحقة"

غالباً ما يمر وقت أطول بين نهاية الفترة وقيام المدير المالك بالمنشآت الصغيرة باعتماد أو توقيع قوائمها المالية عنها في المنشآت الكبيرة. وتعتمد إجراءات الأحداث اللاحقة التي يقوم مراقب حسابات منشأة صغيرة بأدائها على المعلومات المتاحة، ويمكن أن تأخذ الإجراءات التي يقوم بها المراقب في هذا الشأن شكل الاستفسار من المدير المالك ويتم تسجيل إجابات المدير المالك، ويمكن للمراقب - اعتماداً على الظروف - أن يدرس ضرورة أن يغطي خطاب التمثيل الأحداث اللاحقة.

### معيار المراجعة المصري رقم (٥٧٠) "الاستمرارية"

تتضمن الظروف التي لها صلة محددة بالمنشآت الصغيرة، مخاطر احتمال توقف البنوك والمقرضين الآخرين، عن دعم المنشأة، أو إمكانية فقدان مورد رئيسي أو عميل هام أو موظف رئيسي أو الخسارة المحتملة لحق التشغيل بموجب رخصة أو امتياز أو أي اتفاق قانوني آخر.

عندما يتم تمويل المنشأة الصغيرة بدرجة كبيرة بواسطة قرض من المدير المالك، قد يكون من المهم التأكد من عدم سحب مثل تلك الأموال .

### معيار المراجعة المصري رقم (٥٨٠) "إقرارات الإدارة"

في ضوء الخصائص المحددة للمنشآت الصغيرة قد يجد المراقب انه من الملائم الحصول على إقرارات مكتوبة من المدير المالك خاصة باكتمال ودقة السجلات المحاسبية والقوائم المالية (على سبيل المثال انه تم تسجيل كل الإيراد).

بسبب طبيعة المنشآت الصغيرة، قد يكون من رأي المدير المالك عدم إمكان توفير بعض الإقرارات المحددة، عندئذ على المراقب مناقشة أسباب طلب مثل تلك الإقرارات وتأثيرها المحتمل على تقرير مراقب الحسابات مع المدير المالك .

### معيار المراجعة المصري رقم (٧٢٠) "المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها"

يقرأ مراقب الحسابات المعلومات الأخرى لتحديد أوجه الاختلاف الهامة مع القوائم المالية التي تمت مراجعتها. وغالباً ما تشمل الأمثلة على "المعلومات الأخرى" المرافقة للقوائم المالية لمنشأة صغيرة تحليل الإيراد و بيان المصروفات التي غالباً ما تكون ملحقة مع القوائم المالية التي تمت مراجعتها لأغراض ضريبية وكذلك تقرير الإدارة.

## المعيار المصري لمهام الفحص المحدود

رقم (٢٤١٠)

### الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية للمنشأة و المؤدى بمعرفة مراقب حساباتها

يستخدم مصطلح مراقب في هذا المعيار لمهام الفحص المحدود ليس بسبب أن المراقب يقوم بمهمة مراجعة ولكن بسبب أن نطاق هذا المعيار مقصور على عملية فحص محدود للقوائم المالية الدورية التي يقوم بها مراقب الحسابات على القوائم المالية للمنشأة.

القوائم المالية الدورية هي قوائم مالية تعد وتعرض طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق وتشمل إما مجموعة من القوائم المختصرة أو الكاملة لفترة تعد أقصر من العام المالي للمنشأة.

#### **المبادئ العامة لمهمة الفحص المحدود**

الالتزام بنفس المتطلبات الأخلاقية والسلوكية المتعلقة بعملية مراجعة القوائم المالية السنوية الخاصة بالمنشأة. تنفيذ إجراءات مراقبة الجودة التي تطبق في كل عملية على حده.

تخطيط عملية الفحص وأدائها متخذاً نوعاً من الشك المهني ومدركاً لإمكانية حدوث ظروف قد تستدعي القيام بتعديل هام في القوائم المالية الدورية حتى تكون معدة في جميع جوانبها الهامة والمؤثرة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

#### **أهداف مهام الفحص المحدود**

تمكين المراقب من إبداء استنتاج عما إذا كان ، قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية غير معدة في جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

وبهذا يختلف اختلافاً جوهرياً عن الهدف من عملية مراجعة تم أداؤها طبقاً لمعايير المراجعة المصرية . ويمكن أن يؤدي إلى وصول أمور هامة إلى علم المراقب تؤثر على القوائم المالية الدورية ، ولكنه لا يوفر جميع الأدلة التي قد تكون مطلوبة في عملية المراجعة.

#### **الاتفاق على شروط المهمة**

ينبغي أن يتفق المراقب والعميل على شروط المهمة.

وهناك نموذج توضيحي لخطاب الارتباط موضح في ت(١)/٢٤١٠.

#### **إجراءات عملية الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية (مرحلة التخطيط)**

ينبغي على المراقب التوصل إلى تفهم كافٍ للمنشأة وبينتها بما في ذلك الرقابة الداخلية فيها حيث أنها ترتبط بإعداد كل من القوائم المالية السنوية والدورية وذلك حتى يتمكن من :

• الإطلاع على المستندات الخاصة بمراجعة السنة السابقة وعمليات الفحص المحدود للفترات الدورية السابقة للسنة الحالية والفترة الدورية المقابلة للعام السابق .

• دراسة أية مخاطر هامة بما في ذلك خطر تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة .

• قراءة أحدث معلومات مالية سنوية و المعلومات المقارنة للفترة الدورية السابقة.

• دراسة الأهمية النسبية

• دراسة طبيعة أية تحريفات هامة ومؤثرة تم تصحيحها بالإضافة إلى أية تحريفات غير هامة تم تحديدها ولم يتم تصحيحها في القوائم المالية الخاصة للعام السابق.

• دراسة الأمور المحاسبية المالية الهامة والأمور الخاصة بإعداد التقارير التي يمكن أن يكون لها أهمية مستمرة مثل أوجه الضعف الهام في الرقابة الداخلية.

• دراسة نتائج أي إجراءات مراجعة تم أداؤها فيما يخص القوائم المالية للعام الحالي

• دراسة نتائج أي عمليات مراجعة داخلية تم أداؤها والإجراءات اللاحقة التي قامت بها الإدارة.

• الاستفسار من الإدارة عن نتائج تقييمها لخطر إمكانية تحريف القوائم المالية الدورية تحريفاً هاماً ومؤثراً نتيجة للغش والتدليس.

• الاستفسار من الإدارة عن تأثير التغييرات في أنشطة المنشأة.

• الاستفسار من الإدارة عن أية تغييرات هامة في الرقابة الداخلية والتأثير المحتمل لأي من تلك التغييرات على إعداد القوائم المالية الدورية.

ينبغي على مراقب الحسابات الذي تم تعيينه حديثاً ، ولم يكن قد قام بأداء عملية مراجعة للقوائم المالية السنوية بعد ، طبقاً لمعايير المراجعة المصرية ، أن يحصل على تفهم للمنشأة وبينتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بها حيث أنها ترتبط بإعداد كل من القوائم المالية السنوية والدورية.

#### **الاستفسارات والإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود**

على المراقب أن يقوم بعمل استفسارات وبصورة أساسية من الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية ، ويقوم بأداء الإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود .

## عادة ما يقوم المراقب بأداء الإجراءات التالية: (مرحلة الفحص)

- الإطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والمسؤولون عن الحوكمة وغيرهم من اللجان المناسبة .
- دراسة تأثير الأمور التي أدت إلى حدوث تعديلات في تقرير المراجعة أو الفحص المحدود أو التسويات المحاسبية أو التحريفات التي لم يتم تسويتها- إن وجدت - وذلك أثناء عملية المراجعة أو الفحص المحدود السابق.
- الاتصال – حيثما كان ملائماً – مع المراقبين الآخرين الذين يقومون بأداء عملية فحص لمعلومات مالية دورية للتقرير عن عناصر هامة متعلقة بالمنشأة.
- ما إذا كان قد تم إعداد القوائم المالية الدورية وعرضها طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق .
- ما إذا كان قد حدثت أية تغييرات في المبادئ المحاسبية أو في طرق تطبيقها.
- ما إذا كانت هناك أية معاملات جديدة تستلزم تطبيق مبدأ محاسبي جديد.
- ما إذا كانت القوائم المالية الدورية تحتوي على أية تحريفات تم معرفتها و لم يتم تصحيحها.
- الأمور غير العادية أو المعقدة التي يمكن أن تكون قد أثرت على القوائم المالية الدورية مثل تجميع الأعمال أو التخلص من جزء من النشاط.
- الاقتراضات الهامة المتعلقة بقياس القيمة العادلة أو الإفصاحات وإتجاهات الإدارة وقدرتها على القيام بأعمال معينة نيابة عن المنشأة.
- ما إذا كانت معاملات الأطراف ذوى العلاقة قد تم معالجتها بصورة ملائمة والإفصاح عنها في القوائم المالية الدورية.
- التغييرات الهامة في الارتباطات والالتزامات التعاقدية.
- التغييرات الهامة في الالتزامات الطارئة بما في ذلك القضايا أو الدعاوى.
- الالتزام بتعهدات الدين.
- الأمور التي أثير حولها تساؤلات في سياق تطبيق إجراءات الفحص المحدود.
- المعاملات الهامة التي حدثت في الأيام الأخيرة من الفترة الدورية أو الأيام الأولى في الفترة الدورية المقبلة.
- المعرفة بأي أعمال غش - أو الشك في احتمالية وجودها - تؤثر على المنشأة وتعلق بما يلي:
  - الإدارة

أو- الموظفين الذين يلعبون أدواراً هامة في الإدارة الداخلية.

أو- غيرهم حيث يمكن أن يكون للغش تأثير هام على القوائم المالية الدورية.

- التعرف على أية ادعاءات بالغش أو اشتباه في غش يؤثر على القوائم المالية الدورية للمنشأة والتي بلغت بمعرفة الموظفين أو الموظفين السابقين أو المحللين أو المنظمين أو غيرهم.
- التعرف على أية أوجه فعلية أو محتملة لعدم الالتزام بالقوانين أو اللوائح التي يمكن أن يكون لها تأثير هام على القوائم المالية الدورية.
- تطبيق الإجراءات التحليلية على القوائم المالية الدورية المصممة لتحديد العلاقات والبنود كل على حده والتي يتضح أنها غير عادية والتي يمكن أن تعكس تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية الدورية. ويمكن أن تشمل الإجراءات التحليلية تحليلات للنسب والأساليب الإحصائية مثل تحليل الاتجاهات أو تحليل الانحدار ويمكن أداؤها يدوياً أو باستخدام أساليب الحاسب الآلي.
- ويحتوي ت(٢)/٢٤١٠ على أمثلة للإجراءات التحليلية التي يمكن للمراقب أن يقوم بدراستها عند أداء فحص محدود للقوائم المالية الدورية.
- استعراض القوائم المالية الدورية ودراسة ما إذا كان قد نما إلى علم المراقب ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية ليست معدة في جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

## اعتبارات هامة

- من أجل الكفاءة والملاءمة يمكن للمراقب أن يقرر أداء بعض إجراءات المراجعة بالتزامن مع فحص القوائم المالية الدورية.
- لا يتطلب فحص القوائم المالية الدورية عادة تأكيد الاستفسارات عن القضايا أو الدعاوى. وبناء عليه ففي العادة يكون إرسال خطاب استفسار لمحامي المنشأة غير ضروري
- يمكن أن يحصل المراقب على أدلة بأن القوائم المالية الدورية تتفق مع السجلات المحاسبية المعنية بمقارنتها مع :
- ينبغي أن يستفسر المراقب عما إذا كانت الإدارة قد حددت جميع الأحداث حتى تاريخ تقرير الفحص المحدود التي يمكن أن تتطلب تسوية أو إفصاح في المعلومات المالية الدورية. وليس من الضروري على مراقب الحسابات أن يقوم بأداء إجراءات أخرى لتحديد الأحداث التي تحدث بعد تاريخ تقرير الفحص المحدود.

(أ) الاستفسار من الإدارة بشأن خططها للإجراءات المستقبلية المبنية على فرض استمرارية المنشأة وجدوى تلك الخطط وما إذا كانت الإدارة تعتقد أن نتائج تلك الخطط سيقوم بتحسين الموقف.

(ب) دراسة ملاءمة الإفصاح عن مثل تلك الأمور في القوائم المالية الدورية.

- إذا نما إلى علم المراقب أي من المعلومات التي تجعله يتساءل عن مدى الحاجة لإجراء تسوية هامة في القوائم المالية الدورية لتكون معدة في جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق ، ينبغي عليه إجراء استفسارات إضافية أو أداء إجراءات أخرى تمكنه من إبداء الاستنتاج الذي توصل إليه في تقرير الفحص المحدود.

## تقييم التحريفات

ينبغي على المراقب أن يقوم بتقييم ، التحريفات غير المصححة (سواء بصورة منفردة أو مجمعة ) التي تم الوقوف عليها وما إذا كانت تعتبر هامة بالنسبة للقوائم المالية الدورية.

## إقرارات الإدارة

ينبغي على المراقب الحصول على إقرارات مكتوبة من الإدارة ويوجد في ت(٣) / ٢٤١٠ نموذج لخطاب إقرارات الإدارة .  
مسئولية المراقب عن المعلومات المرافقة  
نفس الإجراءات التي تم شرحها في المعيار الخاص بذلك .

## المراسلات

عندما ينمو إلى علم المراقب ما يجعله يعتقد انه من الضروري عمل تسوية هامة للمعلومات المالية الدورية حتى تصبح معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، ينبغي عليه إبلاغ هذا الأمر في أسرع وقت ممكن إلى المستوى الملائم من الإدارة.

عند عدم إستجابة المسئولين عن الحوكمة ينبغي على المراقب دراسة ما يلي:

(أ) ما إذا كان سيقوم بتعديل التقرير أم لا.

أو(ب) إمكانية الانسحاب من المهمة.

و(ج) إمكانية الاعتذار عن التكليف بعملية مراجعة القوائم المالية السنوية.

عندما ينمو إلى علم المراقب - كنتيجة لأداء فحص القوائم المالية الدورية - ما يجعله يعتقد في وجود غش أو عدم الالتزام بالقوانين أو اللوائح ينبغي عليه إبلاغ هذا الأمر بأسرع وقت ممكن إلى المستوى الملائم من الإدارة .  
ينبغي على المراقب إبلاغ الأمور ذات الصلة بالحوكمة والتي تنشأ عن فحص القوائم المالية الدورية للمسئولين عن الحوكمة.

## محتويات التقرير

(أ) عنوان التقرير.

(ب) الموجه إليهم التقرير ، حسبما تقتضي ظروف المهمة.

(ج) تحديد القوائم المالية التي تم فحصها.

(د) إذا كانت القوائم المالية الدورية تشمل مجموعة كاملة ،

أن الإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية الدورية والعرض العادل لها طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

(هـ) إذا كانت القوائم المالية مختصرة ، أن الإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية الدورية وعرضها طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

(و) عبارة أن المراقب مسنول عن إبداء استنتاج على القوائم المالية الدورية استنادا إلى عملية الفحص المحدود.

(ز) عبارة أنه تم فحص القوائم المالية الدورية طبقا للمعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) .

(ح) عبارة أن الفحص المحدود يقل بشكل جوهري في نطاقه عن عملية مراجعة تم أداؤها طبقا لمعايير المراجعة المصرية.

(ط) إذا كانت القوائم المالية الدورية تشمل مجموعة كاملة من القوائم المالية ، فعلى المراقب استنتاج ما إذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية لا تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق .

(ي) إذا كانت القوائم المالية مختصرة ، استنتاج عما إذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية ليست معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق .

(ك) تاريخ التقرير .

(ل) موقع البلد أو المنطقة التي يقوم فيها المراقب بالممارسة.

(م) توقيع المراقب .

## الخروج عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق

ينبغي على المراقب إبداء إستنتاج متحفظ أو إستنتاج عكسي عندما ينمو إلى علمه ما يجعله يعتقد أنه ينبغي عمل تسوية هامة للقوائم المالية الدورية حتى تصبح معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

ويوضح ت(٦)/٢٤١٠ نموذج لتقرير فحص محدود على قوائم مالية كاملة باستنتاج متحفظ للخروج عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

ويوضح ت(٧)/٢٤١٠ نموذج لتقرير فحص محدود على قوائم مالية مختصرة باستنتاج متحفظ للخروج عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

عندما يكون تأثير الخروج عن تطبيق إطار إعداد التقارير المالية هام وجوهري بالنسبة للقوائم المالية الدورية إلى الحد الذي يرى معه المراقب إن إبداء إستنتاج متحفظ غير مناسب للإفصاح عن الطبيعة المضللة أو غير الكاملة للقوائم المالية الدورية، فعلي المراقب إبداء إستنتاج عكسي.

ويوضح ت(٨)/٢٤١٠ نموذج لتقرير فحص محدود باستنتاج عكسي على قوائم مالية كاملة .

ويوضح ت(٩)/٢٤١٠ نموذج لتقرير فحص محدود باستنتاج عكسي على قوائم مالية مختصرة .

## قيد على نطاق عمل المراقب

### قيد على نطاق عمل المراقب مفروض من قبل الإدارة

يقوم المراقب بالامتناع عن إبداء إستنتاج ويشرح في تقرير الفحص المحدود أسباب عدم استكمال الفحص. وعلى الرغم من ذلك إذا نما إلى علم المراقب ما يجعله يعتقد بضرورة عمل تسوية هامة للقوائم المالية الدورية حتى تكون معدة في جميع جوانبها الهامة طبقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق يقوم المراقب بتضمين التقرير مثل هذا الأمر.

### قيود أخرى على نطاق المراقب

يقوم المراقب بتعديل تقرير الفحص المحدود بالإشارة إلى انه ، فيما عدا الأمر المشار إليه في الفقرة الإيضاحية في تقرير الفحص المحدود فقد تم أداء الفحص المحدود طبقا لهذا المعيار ويصدر إستنتاج متحفظ.

ويوضح ت(١٠)/٢٤١٠ نموذج تقرير فحص محدود على قوائم مالية كاملة باستنتاج متحفظ لوجود قيد على النطاق.

ويوضح ت(١١)/٢٤١٠ نموذج تقرير فحص محدود على قوائم مالية مختصرة باستنتاج متحفظ لوجود قيد على النطاق .

### فرض الاستمرارية وأوجه عدم التأكد الجوهرية

إذا تم عمل إفصاح مناسب عن مشاكل الاستمرارية في القوائم المالية الدورية ينبغي على مراقب الحسابات إضافة فقرة توجيه الانتباه ( بتقرير الفحص المحدود) وذلك لإيضاح عدم وجود تأكيد هام يتعلق بحدث أو ظرف من شأنه أن يثير شك جوهري بشأن فرض استمرارية المنشأة.

إذا لم يتم الإفصاح عن عدم تأكيد هام يثير شك جوهري يتعلق بفرض استمرارية المنشأة بصورة ملائمة في القوائم المالية الدورية ، ينبغي على المراقب إبداء إستنتاج متحفظ أو إستنتاج عكسي - حسب الحال - وينبغي أن يتضمن التقرير إشارة محددة بوجود حالة عدم التأكد هذه.

### التوثيق

ينبغي على مراقب الحسابات إعداد أوراق عمل الفحص المحدود التي تكون كافية وملائمة لتوفير أساس لمراقب الحسابات لإبداء إستنتاج استنادا إليها ولتوفير أدلة أن عملية الفحص المحدود قد تم أداؤها طبقا لهذا المعيار وطبقا للمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.



**المعيار المصري لمهام التأكد رقم ( ٣٠٠٠ )**  
**مهام التأكد بخلاف مراجعة**  
**أو فحص معلومات مالية تاريخية**

**مراقبة الجودة**

ينبغي على المزاوول تطبيق إجراءات مراقبة الجودة الواجبة التطبيق على كل مهمة على حدة .  
قبول المهمة و الاستمرار فيها

ينبغي على المزاوول أن يقبل القيام بمهمة تأكد ( أو يستمر فيها ) فقط إذا كان موضوع المهمة مسنولية طرف بخلاف المستخدم المرتقب أو المزاوول . و يمكن أن يكون الطرف المسئول احد المستخدمين المرتقبين و لكنه ليس الوحيد .

وينبغي على المزاوول قبول مهمة تأكد( أو الاستمرار فيها) فقط إذا كان ، استنادا على معرفة مبدئية بظروف المهمة ، لم ينم إلى علمه ما يشير إلى أنه لن يتم الوفاء بمتطلبات الميثاق أو المعايير المصرية لمهام التأكد .

ينبغي على المزاوول قبول مهمة تأكد(أو الاستمرار فيها ) فقط إذا كان المزاوول على قناعة بان الأفراد الذين سيقومون بأداء المهمة يمتلكون الكفاءة المهنية اللازمة .

الاتفاق على شروط المهمة

يجب على المزاوول الاتفاق على شروط المهمة مع الطرف "مسند المهمة".

وينبغي عليه دراسة مدى ملائمة طلب تغيير نوع المهمة، قبل اكتمال مهمة تأكد إلى مهمة بخلاف التأكد أو تغييرها من مهمة تأكد مناسب إلى مهمة تأكد محدود ويجب على المزاوول عدم الموافقة على أي تغيير بدون وجود مبرر مقبول.

التخطيط للمهمة وأدائها

الأمر الأساسية التي يجب دراستها:

•شروط المهمة

•خصائص موضوع المهمة والمقاييس المحددة.

•إجراءات المهمة والمصادر الممكنة للأدلة.

•تفهم المزاوول للمنشأة وبيئتها متضمنا ذلك مخاطر إمكانية تحريف المعلومات الخاصة بموضوع المهمة تحريفا هاما ومؤثرا .

•تحديد المستخدمين المرتقبين واحتياجاتهم ودراسة الأهمية النسبية ومكونات خطر مهمة التأكد.

•متطلبات الأفراد والخبرة بما في ذلك طبيعة ومدى اشتراك خبراء .

تقييم ملائمة موضوع المهمة.

•تقييم مدى ملائمة المقاييس المحددة.

•الأهمية النسبية وخطر مهمة التأكد.

•الاستعانة بعمل خبير..

الحصول على الأدلة

(أ) الحصول على تفهم لموضوع المهمة والظروف الأخرى للمهمة والتي تشمل - اعتمادا على موضوع المهمة - الحصول على تفهم لنظام الرقابة الداخلية.

(ب) إستناداً على ذلك التفهم يتم تقييم مخاطر أن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة قد تكون محرفة تحريفا هاما ومؤثرا .

(ج) الاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها بما في ذلك إعداد ردود الأفعال وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية.

(د) أداء إجراءات إضافية ترتبط ارتباطا واضحا بالمخاطر التي تم تحديدها، باستخدام مزيج من التفقيش والملاحظة والمصادقة وإعادة

الحساب وإعادة الأداء والإجراءات التحليلية والاستفسار وترتبط مثل تلك الإجراءات الإضافية بإجراءات التحليل التحقيقي بما في ذلك

الحصول على المعلومات المؤيدة من مصادر مستقلة عن المنشأة واعتمادا على طبيعة موضوع المهمة واختبار فاعلية تشغيل الضوابط.

(هـ) تقييم كفاية الأدلة وملاءمتها.

الإقرارات التي يقدمها الطرف المسنول

ينبغي على المزاوول الحصول على إقرارات من الطرف المسنول حسبما يكون ذلك ملائما . وتخضع المصادقة المكتوبة للإقرارات الشفهية من إمكانية حدوث سوء فهم بين المزاوول والطرف المسنول.

## دراسة الأحداث اللاحقة

ينبغي على المزاوول دراسة تأثير الأحداث التي تقع حتى تاريخ إصدار تقرير التأكد على المعلومات الخاصة بموضوع المهمة والمتعلقة بتقرير التأكد ويعتمد مدى دراسة الأحداث اللاحقة على احتمالية تأثير تلك الأحداث على المعلومات الخاصة بموضوع المهمة بالإضافة إلى تأثيرها على ملاءمة الاستنتاج الذي توصل إليه المزاوول .

## التوثيق

ينبغي على المزاوول توثيق الأمور الهامة التي ساعدت على توفير أدلة تدعم تقرير التأكد ، والتي تؤيد أن المهمة تمت طبقاً للمعيار المصري لمهام التأكد.

## إعداد تقرير التأكد

ينبغي أن يكون تقرير التأكد مكتوب وأن يحتوي على تعبير واضح عن استنتاج المزاوول بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة.

## محتويات تقرير التأكد

- (أ) عنوان يشير بوضوح إلى أن التقرير هو تقرير تأكد مستقل .
- (ب) الموجه إليهم التقرير.
- (ج) تحديد ووصف للمعلومات الخاصة بموضوع المهمة.
- (د) تحديد المقاييس المحددة.
- (هـ) متى كان ملائماً ، وصف لأية محددات متصلة هامة تصاحب التقييم أو قياس موضوع المهمة في مقابل المقاييس المحددة .
- (و) عندما تكون المقاييس المحددة المستخدمة لتقييم أو لقياس موضوع المهمة متاحة فقط لمستخدمين مرتقبين محددين أو ترتبط فقط بغرض محدد ، تضاف عبارة تحظر استخدام تقرير التأكد إلا لهؤلاء المستخدمين أو لهذا الغرض .
- (ز) عبارة لتحديد الطرف المسنول ولوصف مسنوليات كل من الطرف المسنول والمزاوول.
- (ح) عبارة بأن المهمة تم أداؤها طبقاً للمعايير المصرية لمهام التأكد.
- (ط) ملخص للعمل الذي تم أداؤه.
- (ي) استنتاج المزاوول

في مهمة للتأكد المناسب ينبغي أن يتم التعبير عن الاستنتاج بشكل ايجابي (في النموذج الايجابي). وفي مهمة للتأكد المحدود ينبغي التعبير عن الاستنتاج بشكل سلبي (في النموذج السلبي).

وعندما يقوم المزاوول بإبداء استنتاج بخلاف الاستنتاج غير المتحفظ فينبغي أن يحتوي تقرير التأكد على وصف واضح لجميع الأسباب.

## (ك) تاريخ تقرير التأكد

(ل) اسم المؤسسة أو المزاوول و موقعة المحدد والذي يكون عادة في المدينة التي يوجد فيها مكتب المزاوول المسنول عن المهمة .

## استنتاج متحفظ و استنتاج عكسي والامتناع عن إبداء استنتاج

عندما يكون هناك قيد على نطاق عمل المزاوول، أي أن الظروف تمنع ، أو أن الطرف المسنول أو الطرف المسند للمهمة يقوم بفرض قيود تمنع المزاوول من الحصول على الأدلة المطلوبة لتخفيض خطر مهمة التأكد إلى المستوى المناسب فعند ذلك ينبغي على المزاوول إبداء استنتاج متحفظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج.

تابع - استنتاج متحفظ و استنتاج عكسي والامتناع عن إبداء استنتاج في الحالات التي:

- (١) ألا يكون قد تم التعبير عن التأكيد بصورة عادلة وواضحة في جميع جوانبه الهامة .
  - أو(٢) يكون سياق موضوع المهمة والمقاييس المحددة والمعلومات الخاصة بموضوع المهمة محرفة تحريفاً هاماً ومؤثراً .
- \* استنتاج متحفظ أو استنتاج عكسي عندما يكون من المحتمل أن تؤدي المقاييس المحددة غير المناسبة أو موضوع المهمة غير الملائم إلى تضليل المستخدمين المرتقبين.
- أو\* استنتاج متحفظ أو الامتناع عن إبداء استنتاج في الحالات الأخرى.
- ينبغي على المزاوول إبداء استنتاج متحفظ عندما يكون تأثير مسألة ما ليس هاماً أو منتشرراً بالدرجة التي تتطلب إبداء استنتاج عكسي أو الامتناع عن إبداء الاستنتاج. ويتم إبداء استنتاج متحفظ بعبارة "فيما عدا" تأثير المسألة التي ترتبط بها التحفظات.

## المعيار المصري لمهام التأكد رقم (٣٤٠٠) اختبار المعلومات المالية المستقبلية

"المعلومات المالية المستقبلية" هي تلك المعلومات المالية المبنية على افتراضات عن الأحداث التي قد تقع في المستقبل ورد فعل المنشأة المحتمل تجاهها ، وهي تخضع بطبيعتها للحكم الشخصي بدرجة عالية، ويتطلب إعدادها ممارسة قدر كبير من الحكم الشخصي. وقد تكون المعلومات المالية المستقبلية في صورة تنبؤات أو تقديرات مستقبلية أو خليط من كليهما وعلى سبيل المثال قد يكون هناك تنبؤات عن عام واحد بالإضافة إلى تقديرات مستقبلية عن خمسة أعوام.

"التنبؤات" هي المعلومات المالية المستقبلية المعدة على أساس افتراضات خاصة بأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها ورد فعل الإدارة المتوقع عند تحقق تلك الافتراضات وذلك في التاريخ الذي يتم فيه إعداد المعلومات (الافتراضات المتعلقة بأفضل التقديرات).  
"التقديرات المستقبلية" هي المعلومات المالية المستقبلية المعدة في ضوء احد الأسس التالية:

(أ) افتراضات نظرية عن أحداث مستقبلية ورد فعل الإدارة تجاهها والتي ليس من الضروري أن تحدث. مثل المنشآت التي في مرحلة بدء التشغيل أو تلك التي تنوى عمل تغييرات جوهرية في طبيعة عملياتها.  
أو(ب) خليط من الافتراضات المستخدمة لإعداد أفضل التقديرات والافتراضات النظرية. وتوضح مثل هذه المعلومات النتائج المحتملة (وذلك في تاريخ إعداد المعلومات) إذا ما تحققت الأحداث وردود الأفعال (سيناريو "ماذا لو").

أشكال القوائم المالية المستقبلية

(أ) كأداة داخلية للإدارة للمساعدة مثلاً في تقييم جدوى استثمار رأسمالي.

أو (ب) للتقديم للغير مثل:

تقع مسئولية إعداد و عرض المعلومات المالية المستقبلية على الإدارة بما في ذلك تحديد الافتراضات التي بنيت عليها تلك المعلومات والإفصاح عنها. وقد يطلب من المراجع أن يقوم باختبار هذه المعلومات وإصدار تقرير عنها لزيادة مصداقيتها سواء كان الغرض من استخدامها داخلياً أو بمعرفة الغير.

الأدلة الكافية والملائمة

(أ) أن الافتراضات التي بنى عليها أفضل تقديرات الإدارة والتي تم استخدامها في الوصول إلى المعلومات المالية المستقبلية تعتبر معقولة. أما في حالة الافتراضات النظرية فيجب أن تكون تلك الافتراضات متفقة مع الغرض من المعلومات.  
(ب) أن المعلومات المالية المستقبلية معدة إعداداً جيداً على أساس تلك الافتراضات.

تابع - الأدلة الكافية والملائمة

(ج) أن يكون قد تم عرض المعلومات المالية المستقبلية بطريقة مناسبة وأن يكون قد تم الإفصاح الكافي عن كل الافتراضات الهامة بما في ذلك الإشارة الصريحة عما إذا كانت هذه الافتراضات تمثل الافتراضات الخاصة بأفضل التقديرات أم إنها افتراضات نظرية.  
(د) أن المعلومات المالية المستقبلية تم إعدادها على أساس متسق مع القوائم المالية التاريخية وباستخدام مبادئ محاسبية مناسبة.

تأكدات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المالية المستقبلية

تتعلق القوائم المالية المستقبلية بأحداث لم تقع وقد لا تحدث على الإطلاق. وبالرغم من احتمال وجود أدلة تؤيد الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية ، إلا أن هذه الأدلة في حد ذاتها موجهة نحو أحداث مستقبلية ، لذا فإن المراجع ليس في موقف يسمح له بإبداء رأي عما إذا كانت النتائج الموضحة بالمعلومات المالية المستقبلية سيتم تحققها.

من الصعب على المراجع للحصول على قدر كاف من القناعة لإبداء رأي إيجابي بأن تلك الافتراضات خالية من التحريف الهام والمؤثر. وعليه فعند إبداء الرأي على مدى معقولية افتراضات الإدارة فإن المراجع يقدم فقط مستوى معتدل من التأكد.

قبول المهمة

\* الغرض الذي تستخدم فيه هذه المعلومات.

\* ما إذا كانت المعلومات سيتم توزيعها بشكل محدود أم بشكل عام.

\* ما إذا كانت طبيعة الافتراضات تمثل أفضل التقديرات أو أنها افتراضات نظرية.

\* العناصر المكونة لتلك المعلومات.

\* الفترة التي تغطيها المعلومات.

على المراجع ألا يقبل ، أو عليه أن ينسحب من المهمة عندما تكون الافتراضات غير واقعية بدرجة واضحة أو عندما يعتقد المراجع أن المعلومات المالية المستقبلية ستكون غير ملائمة للغرض المعدة من أجله.

## معرفة طبيعة النشاط

- على المراجع أن يحصل على مستوى كاف من المعرفة عن نشاط المنشأة ليكون بمقدوره أن يقيم ما إذا كانت كافة الافتراضات الهامة المطلوبة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية قد تم تحديدها على سبيل المثال لا الحصر:
- \* الرقابة الداخلية على نظام إعداد المعلومات المالية المستقبلية .
  - \* طبيعة المستندات المستخدمة .
  - \* درجة استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية .
  - \* الأساليب المستخدمة للوصول الى الافتراضات وتطبيقها .
  - \* صحة المعلومات المالية المستقبلية المعدة في فترات سابقة .

على المراجع أن يدرس الى أي مدى يمكنه الاعتماد على المعلومات المالية التاريخية للمنشأة . فعلى المراجع أن يحصل على درجة من المعرفة عن المعلومات المالية التاريخية لتقييم ما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها وفقاً لأساس متسق مع المعلومات المالية التاريخية .

وإذا كان تقرير المراجعة أو الفحص المحدود الخاص بالمعلومات المالية التاريخية الخاصة بالفترة السابقة تقريراً معدلاً أو إذا كانت المنشأة في المرحلة الأولى من بدء التشغيل فعلى المراجع أن يأخذ في اعتباره الظروف المحيطة و تأثيرها على اختباره للمعلومات المالية المستقبلية .

### الفترة التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية

على المراجع أن يأخذ في اعتباره الفترة التي تغطيها المعلومات المالية المستقبلية حيث أن الافتراضات التي بنيت عليها تلك المعلومات ، تزداد درجة عدم واقعيته بزيادة الفترة التي تغطيها تلك المعلومات حيث انه كلما طالت الفترة كلما قلت قدرة الإدارة على الوصول إلى افتراضات مبنية على أفضل التقديرات .

### إجراءات الاختبار

- (أ) إمكانية وجود تحريفات هامة ومؤثرة .
- (ب) الخبرة المكتسبة من المهام السابق
- (ج) كفاءة الإدارة في إعداد المعلومات المالية المستقبلية .
- (د) مدى تأثير المعلومات المالية المستقبلية بالحكم الشخصي للإدارة .
- (هـ) مدى كفاية موثوقية البيانات التي تم استخدامها لإعداد المعلومات المالية المستقبلية .

على المراجع أن يحصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة بخصوص الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المالية المستقبلية ومدى اكتمال افتراضات الإدارة وقبول الإدارة لمسئوليتها عن المعلومات المالية المستقبلية .

### العرض و الإفصاح

- (أ) عرض المعلومات المالية المستقبلية بمد القارئ بالمعلومات ولا يضلله .
- (ب) قد تم الإفصاح عن السياسات المحاسبية بشكل كاف .
- (ج) قد تم الإفصاح بشكل كاف عن الافتراضات .
- (د) قد تم الإفصاح عن تاريخ إعداد المعلومات المالية المستقبلية .
- (هـ) قد تم إيضاح أسس اختيار نقاط معينة داخل مدى محتمل لهذا التقدير .
- (و) قد تم الإفصاح عن أي تغيير في السياسات المحاسبية .

## محتويات التقرير

- (أ) عنوان التقرير.
- (ب) الموجه إليهم التقرير.
- (ج) تحديد للمعلومات المالية المستقبلية.
- (د) إشارة إلى المعيار المصرى الخاص باختبار المعلومات المالية المستقبلية.
- (هـ) عبارة تشير إلى مسئولية الإدارة عن المعلومات المالية المستقبلية بما فى ذلك مسئوليتها عن الافتراضات التي بنيت عليها هذه المعلومات.
- (و) الإشارة إلى الغرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية والأطراف التي يجب أن يقتصر توزيع المعلومات المالية المستقبلية عليها وذلك في وجود حظر على توزيع تلك المعلومات.
- (ز) تأكيدات سلبية عما إذا كانت الافتراضات توفر أساسا معقولا للمعلومات المالية المستقبلية.
- (ح) إبداء رأي عما إذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشكل ملائم على أساس الافتراضات المستخدمة وتم عرضها بما يتفق مع الإطار المحاسبي المستخدم لإعداد القوائم المالية.
- (ط) تحذير عن مدى إمكانية تحقيق النتائج التي تظهرها المعلومات المالية المستقبلية.
- (ي) تاريخ التقرير والذي يجب أن يكون تاريخ استكمال الإجراءات.
- (ك) عنوان المراجع.
- (ل) توقيع المراجع.

عندما يعتقد المراجع أن عرض المعلومات المالية المستقبلية والافصاحات الخاصة بها غير سليمة فعليه أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا عكسيا في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية أو عليه أن ينسحب من المهمة حسبما هو ملائم ، ومثال ذلك قصور المعلومات المالية عن إعطاء الإفصاح الكافي لعواقب الافتراضات ذات الحساسية العالية.

في حالة اعتقاد المراجع بأن واحد أو أكثر من الافتراضات لا يوفر أساسا مناسباً للمعلومات المالية المستقبلية المعدة على أساس أفضل التقديرات ، أو إذا كانت هذه الافتراضات لا توفر أساسا معقولا للمعلومات المالية المستقبلية في ظل الافتراضات النظرية ، على المراجع إما أن يبدي رأيا عكسيا في تقريره على المعلومات المالية المستقبلية أو أن ينسحب من المهمة.

في حالة تأثر عملية الاختبار بظروف تمنع تطبيق واحد أو أكثر من الإجراءات التي تعتبر لازمة في تلك الظروف فعلى المراجع إما أن ينسحب من المهمة أو أن يمتنع عن إبداء رأي في تقريره عن المعلومات المالية المستقبلية وأن يصف هذا القيد على نطاق الاختبار في تقريره.

## المعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة

رقم (٤٤٠٠)

### مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها

#### متعلقة بمعلومات مالية

الهدف من مهمة تنفيذ إجراءات مُتفق عليها  
الهدف من مهمة القيام بإجراءات مُتفق عليها هو قيام المراجع بإجراءات ذات طبيعة مشابهة لأعمال المراجعة يتفق عليها مع المنشأة  
وأي طرف ثالث مناسب و يقوم المراجع بإعداد تقرير عن الحقائق المكتشفة .

تحديد شروط المهمة  
ينبغي علي المراجع أن يقوم بالتأكد مع ممثلي المنشأة ،وعادة ،الأطراف المُحددة الأخرى ممن سيقومون باستلام نسخ من تقرير الحقائق المكتشفة ، بأن هناك تفهم واضح متعلق بالإجراءات المتفق عليها و شروط المهمة.

#### التخطيط

- ينبغي علي المراجع تخطيط العمل حتى يتم أداء المهمة بطريقة فعالة .
- الإجراءات والأدلة
- الاستفسار والتحليل .
- إعادة الحساب والمُقارنات والاختبارات المكتبية الأخرى للتأكد من الدقة .
- الملاحظة .
- التفتيش .
- الحصول علي المصادقات .

#### محتويات التقرير

- أ) عنوان التقرير .
  - ب) الموجه إليهم التقرير ( عادة ما يكون العميل الذي كلف المراجع بالقيام بالإجراءات المُتفق عليها).
  - ج) تحديد المعلومات المالية أو غير المالية المعنية و التي طبقت عليها الإجراءات المُتفق عليها .
  - د) بيان يُفيد بأن الإجراءات التي تم أداؤها هي تلك المتفق عليها مع مستخدم التقرير .
- تابع - محتويات التقرير
- هـ) بيان يفيد بأنه تم أداء المهمة طبقاً للمعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة الذي يسري علي مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها أو الممارسات الأخرى ذات الصلة .
  - و) إذا لزم الأمر ،بيان بأن المراجع غير مستقل عن المنشأة .
  - ز) تحديد الغرض الذي من أجله تم تنفيذ الإجراءات المتفق عليها .
  - ح) قائمة بالإجراءات المحددة التي تم القيام بها .
- تابع - محتويات التقرير
- ط) وصف للحقائق المُكتشفة التي توصل لها المراجع بما في ذلك التفاصيل الكافية للأخطاء والاستثناءات التي وُجدت .
  - ي) بيان بان الإجراءات التي تم أداؤها لا تمثل عملية مراجعة ولا فحص محدود و بناء عليه لا يتم إصدار تقرير تأكد .
  - ك) بيان بان المراجع لو كان قد قام بأداء إجراءات إضافية أو عملية مراجعة أو فحص لكان من الممكن أن تتضح أموراً أخرى كان من الممكن التقرير عنها .
  - ل) بيان بأن التقرير يقتصر علي تلك الأطراف التي اتفقت علي الإجراءات الواجب أداؤها .
- تابع - محتويات التقرير
- م) بيان ( متى أمكن التطبيق ) بأن التقرير يرتبط فقط بالعناصر أو الحسابات أو البنود أو المعلومات المالية أو غير المالية المُحددة و أنه لا يمتد إلي القوائم المالية الخاصة بالمنشأة مأخوذة ككل .
  - ن) تاريخ التقرير .
  - س) عنوان المراجع.
  - ع) توقيع المراجع.

**المعيار المصري**  
**لمهام الخدمات ذات الصلة رقم (٤٤١٠)**  
**مهام إعداد قوائم مالية**

هدف مهمة إعداد قوائم مالية  
يعتبر الهدف من مهمة الإعداد هو استخدام المحاسب للخبرة المحاسبية، و التي تختلف عن خبرة المراجعة ، لجمع وتبويب وتلخيص المعلومات المالية .  
ولا تعتبر الاستقلالية مطلب من متطلبات مهمة الإعداد، ومع ذلك فعندما لا يكون المحاسب مستقلاً يجب كتابة ما يفيد ذلك في تقرير المحاسب .

**تحديد شروط المهمة**

- طبيعة المهمة متضمنة حقيقة أنه لن يتم القيام بعملية مراجعة أو فحص محدود وبناء عليه لن يتم إصدار تقرير تأكد .
- حقيقة أنه لا يمكن الاعتماد علي نتائج المهمة للكشف عن الأخطاء، أو التصرفات غير القانونية أو غيرها من المخالفات، علي سبيل المثال ، حوادث الغش أو الاختلاس التي قد توجد.
- طبيعة المعلومات التي يلتزم العميل بتقديمها.
- حقيقة أن الإدارة مسؤولة عن دقة واكتمال المعلومات التي يزود بها المحاسب من أجل اكتمال ودقة المعلومات المالية المعدة .
- الأسس المحاسبية التي ينبغي إعداد المعلومات المالية بناء عليها وأنه في حالة الخروج عنها سيتم الإفصاح عن ذلك.
- الاستخدام المتوقع وتوزيع المعلومات متي تم إعدادها.
- شكل التقرير الواجب تقديمه وذلك فيما يتعلق بالمعلومات المالية التي تم إعدادها، وذلك عندما يكون اسم المحاسب مصحوباً بها .

**الإجراءات**

ينبغي أن يتوافر لدى المحاسب معرفة عامة بالنشاطات وعمليات المنشأة وان يكون علي دراية بالمبادئ المحاسبية الخاصة بالنشاط الذي تعمل به المنشأة وبشكل ومحتوي المعلومات المالية الملائمة للظروف .

لا يتطلب من المحاسب عادة الآتي:

- (أ) الحصول على استفسارات من الإدارة لتقييم مصداقية المعلومات المقدمة واكتمالها .
- (ب) تقييم الرقابة الداخلية .
- (ج) التحقق من أية أمور .
- (د) التحقق من أية إيضاحات.

**محتويات التقرير**

- (أ) عنوان التقرير .
  - (ب) الموجه إليهم التقرير.
  - (ج) بيان يُفيد بأنه تم أداء المهمة طبقاً للمعيار المصري لمهام الخدمات ذات الصلة والذي يسري علي مهام إعداد قوائم مالية.
  - (د) عندما يكون ملائماً بيان بأن المحاسب غير مستقل عن المنشأة.
  - (هـ) تحديد المعلومات المالية مع التنويه بأنها مستنده علي معلومات قدمتها الإدارة .
  - (و) بيان بأن الإدارة مسؤولة عن المعلومات المالية التي أعدها المحاسب .
  - (ز) بيان بأنه لم يتم أداء عملية مراجعة ولا فحص محدود وأنه بناء علي ذلك لن يتم إصدار تقرير تأكد علي المعلومات المالية .
  - (ح) يتم إدراج فقرة توجه الانتباه بشأن الإفصاح عن الخروج عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق، عند الحاجة لذلك ،
  - (ط) تاريخ التقرير .
  - (ي) عنوان المحاسب .
  - (ك) توقيع المحاسب .
- ويحتوي ت(٢)، (٣)/٤٤١٠ على أمثلة تقارير إعداد قوائم مالية .