

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

مِشْرُوعٌ

قَطْرِيرٌ مَجْتَمِعٌ لِمُحَاسِبِي بِنَاوَالِ الْمَرْجِعِيَّةِ

المرحلة الثانية

الحاسبة المالية - المراجعة - التنظيم الداخلي للمهنة

المرجعيات

إعداد مصكّيب عبد العزيز الراشد
محاسبون ومراجعون قانونيون
بتكليف رسمي من وزارة التجارة

المراجعة

<u>صفحة</u>	<u>الفهرس العام</u>
١	مقدمة عامة
٢	تقديم المشروع والتعريف بالمهنة
٢٨	تمهيد
٤٥	معيار التأهيل المهني الكافي
٥٠	معيار الحياد والموضوعية والاستقلال
٥٥	معيار العناية المهنية اللازم
٦١	معيار التخطي
٧٣	معيار الرقابة والتوثيق
٩١	معيار ادلة وقرائن المراجعة
١٤٠	معيار التقارير
٢٠٦	ملحق (١) تعريف المصطلحات
	ملحق (٢) معاني بعض الكلمات والعبارات
٢١٥	الشائع استخدام
٢٣٤	قائمة المحتويات

مقدمة

مقدمة عامة

- تم تقسيم مكونات مشروع تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة (المهنة) الى ثلاثة مجلدات:
- المجلد الاول : يشمل ما يتعلق بالمحاسبة المالية وينقسم بدوره الى ثلاثة اجزاء:
 - الاول : اهداف المحاسبة المالية .
 - الثاني: مفاهيم المحاسبة المالية .
 - الثالث: معيار العرض والافصاح العام .
 - المجلد الثاني : ويشتمل على المراجعة .
 - المجلد الثالث : ويشمل المواضيع المتعلقة بالتنظيم الداخلى للمهنة وينقسم الى جزئين :
 - الاول : نظام المحاسبين القانونيين .
 - الثاني: النظام الداخلى لمعهد المحاسبين القانونيين ويشمل النظام الداخلى للمعهد والملحقات التالية :
 - الاول : يبين اهم واجبات اللجان العاملة ضمن المعهد ومختصرا لاسلوب عملها .
 - الثاني: قواعد سلوك واداب المهنة .
 - الثالث: برنامج مراقبة نوعية اداء المحاسبين القانونيين .
 - الرابع: دليل المشاركة بين محاسب قانونى سعودى واخر غير سعودى .

ولتأشير هذا المشروع على تطور المهنة فى هذه المرحلة تم اعداد تقديم له وتعريف بالمهنة يشمل نبذه تاريخيه وملخصا لاهم العناصر التى واكبت اعداده ونبذه عن مكوناته الرئيسية واذيف التقديم لكل مجلد . ونسرى ان من الضرورى للقارىء الاطلاع على التقديم لما له من اهمية فى ادراك العوامل التى واكبت اعداد المقترحات التى شملها المشروع وكان لها تأثير هام عليها .

وقد احتوى كل مجلد على فهرس عام . . . مقدمه عامه . . . اجزاء المجلد ، كما تم تقسيم كل جزء من اجزاء المشروع وفقا لاسلوب تناوله وبصفة عامه قسم الى:

- مقدمة تعرف بموضوعه .
- نصوص المقترحات .
- دراسة تحليلية توضح الاتجاه الذى تم فى ضوءه اعداد المقترحات . وينتهى الجزء بمقارنة مبوية لما تم اقتراحه مع مثيله فى الولايات المتحدة الامريكىة وانجلترا - المانيا - تونس او احدى هذه الدول حسب طبيعة الموضوع وظروف البحث وامكانية المقارنة المفيدة . ويلزم مراعاة ان من الضرورى الرجوع الى هذه الدراسات فى حالة غموض النص المقترح او الحاجة الى تفسيره .

تقديم المشـروع والتعريف بالمهنة

تقديم المشروع والتعريف بالمهنة

نبذة تاريخية:

في منتصف عام ١٣٩٩هـ دار حديث مع سعادة وكيل وزارة التجارة في حينه الاستاذ يوسف الحمدان حول ظروف المهنة في المملكة وواجه التطوير اللازم اجرائها ، وقد بدا الامر في حينه هاما وان اوجه النقص ذات خطر جسيم على النشاطات الاقتصادية والمالية لم يكن ظاهرا على قدر خطورته . وانتهى البحث الى ضرورة اتخاذ اجراءات عملية لمواجهة ذلك والعمل على تطوير المهنة لتواكب التغييرات الجذرية التي حدثت في مجالات نشاطها . وبعد ثلاثة اشهر تقريبا من هذا الحديث تبلورت فكرة تطوير المهنة . وجرى نقاشها مع معالي وزير التجارة الدكتور سليمان السليم وتم التوصل الى ان المهنة ليست مواكبة للتغيرات التي تمر بها المملكة الا ان اوجه النقص ليست محددة بشكل يمكن معه النظر في تطويرها بشكل عملي .

وقد اوضح هذا التقديم في صفحته (٧ ، ٨) نبذة عن المشاكل التي لها تأثير عام على النشاطات المالية والتجارية والاقتصادية وعلى تطور المهنة نفسها كأحد النشاطات الاساسية في المجتمع .

وليتسنى تحديد اوجه النقص بشكل عام تمهيدا لقيام الوزارة باتخاذ قرار حيال سبل تطوير المهنة قام مكتب الراشد من خلال نشاطه الخاص في مجال المهنة بتكوين فريق من داخل المكتب شارك فيه الدكتور عبدالله الفيصل من قسم المحاسبة بجامعة الملك سعود بدراسة اوليه مقتضية هدفت الى تحديد النقص على نحو اكثر وضوحا وانتهت بمذكرة مختصرة تحدد اوجه النقص في المجالات الرئيسية .

وتم استعراض هذه المذكرة مع المسؤولين في الوزارة واتفق على ان هذا التحديد يعكس بصفة عامة اوجه النقص وانها تصلح لان تكون اساسا ملائما لبدء مشروع تطوير المهنة . وطلبوا من مكتب الراشد ان يعد تصورا لما يجب ان يشمل تطوير المهنة تمهيدا للقيام بدراسته ومن ثم اتخاذ قرار في تنفيذ مشروع يحقق تطورا للمهنة يخدم المستفيدين من نشاطاتها على نحو يأخذ في الحسبان ما توصلت اليه الدول الاخرى وظروف المملكة .

بناء على ذلك تقدم مكتب الراشد ببحث مفصل يوضح طرق تطوير المهنة اللازم اتباعها وشمل ذلك مشروعا متكاملا لمعايير المحاسبة ومعايير المراجعة وتنظيم داخلي متكامل للمهنة يشمل قواعد تطويرها المستمر .

وبعد استعراضه مع الوزارة تم التوصل الى ان من الملائم ان يتم تطوير المهنة على مراحل قسمت من حيث المبدأ الى مرحلتين :

الاولى : دراسة مقارنة لعدة دول ليتسنى معرفة ماتم التوصل اليه واستخدامه كأساس للمراحل الاخرى .

والثانية : تشمل اعداد اسس تطوير المهنة وهي معايير المراجعة ومعايير المحاسبة والتنظيم الداخلى المتكامل .

وقدم الانتهاء من المرحلة الاولى وقدم للوزارة ماتم التوصل اليه بتاريخ ١٠/١٠/١٤٠١هـ وتوضح الصفحتان ٢٠ - ٢١ من هذا التقديم نبذة تاريخية عن هذه المرحلة . ويعسد دراستها من قبل الوزارة طلبت من مكتب الراشد ان يقدم تصورا شاملا للمرحلة الثانية . وتم ذلك وجرى بحثه من قبل الوزارة وانتهى الى ملاءمة تقسيم هذه المرحلة الى مرحلتين . الاولى تشمل اعداد معايير للمراجعة ، وتحديد اهداف المحاسبة المالية ، ومفاهيم المحاسبة المالية ، واعداد معيار اساسى من معايير المحاسبة هو معيار العرض والافصاح العام ، واعداد تنظيم داخلى متكامل للمهنة ينظم نشاطها والمنتمين اليها وواجه تطويرها المستمره .

وقدم انتهاء هذه المرحلة وهي موضوع هذا التقديم وفيما يلي نبذة عن مكوناتها كما توضح الصفحات من (٢١) الى (٢٢) من هذا التقديم نبذة عن اجراءات تنفيذها والمساهمين فى اعدادها .

مكونات المرحلة الثانية لمشروع تطوير المهنة :

ليتسنى تقديم مكونات هذا المشروع والتعريف بالمهنة فى نفس الوقت لما لذلك من اهمية فى هذه المرحلة من تطويرها ، فسيتم استعراض مكونات المشروع على شكل اسئلة واجوبه بأسلوب مبسط عملى نرجو الايخل بشكل اساسى بالجوانب الفنية للمشروع ، ان ليس المقصود منه تقديم ملخص للتوصيات فهذه وردت فى نهاية التقديم بشكل مستقل . ولعل اول سؤال يتبادر للقارئ هو :

ماهى المهنة وماهو دورها فى المجتمع ؟

لقد تطرقنا فى الجزء الخاص بالمصطلحات الى تعريف المصطلحات الهامة ومن بينها تعريف للمهنة . ومنه يتبين ان المهنة تشمل مايقوم به المحاسبون ومايقوم به المراجعون القانونيون من خدمات فى مجال المحاسبة والمراجعة ، وبالتالي فالمحاسبة والمراجعة ومايتصل بهما هما جوهر المهنة . لذا سيتم اخذهما كأساس للاجابة على الجزء الاخير من السؤال السابق مبتدئين بالمحاسبة ثم المراجعة . كما سيتم التعريف بهما من خلال الاجابة على السؤال نفسه .

ولكون هذا المشروع يركز على المحاسبة المالية ، وليتسنى تيسير تحقيق الهدف من هذا التقديم من حيث جعله مفهوما للجميع لابد من عدم الدخول فى جوانب فنية عن المحاسبة ككل والتركيز على المحاسبة المالية خاصة ماله صلة مباشرة بالمشروع . ومن ثم يكون السؤال كالتالى :

ما هو دور المحاسبة المالية في المجتمع؟

يمكن الاجابة على هذا السؤال من خلال التعريف بالمحاسبة المالية والمنتج النهائي لها وتتمثل اساسا في قياس اصول المنشأة وخصومها والتغيرات التي تطرأ عليها في فترة زمنية محددة . وتصنف هذه التغيرات مابين مايؤثر في الايرادات والمصروفات والارباح والخسائر ، ومايؤثر في الاصول والخصوم وحقوق مالكي المنشأة والتعبير عما تقدم بوحدات نقدية . ثم اعداد قوائم مالية وتقارير دورية عن اصول المنشأة وخصومها وحقوق المالكين في لحظة زمنية معينة ، و صافي الدخل ومكوناته ومصادر واستخدام الاموال خلال فترة زمنية معينة .

ومن هذا يتضح ان المنتج النهائي للمحاسبة المالية يتمثل في القوائم المالية والتقارير . وقد حدد نظام الشركات في المملكة الصادر عام ١٣٨٥هـ القوائم المالية التي يجب ان تصدرها المنشآت سنويا بالميزانية العمومية وحساب الارباح والخسائر . ولاتوجد وسيلة اخرى غير تلك القوائم لمن هم من خسارج المنشأة (المستفيدين من القوائم المالية) للحصول على معلومات عن المركز المالي للمنشأة . وبالتالي فان القرارات التي يتخذونها تعتمد اساسا على المعلومات التي يستقونها من هذه القوائم ومن هذا اشتقت القوائم اهميتها . ومن ثم تكون اهمية المحاسبة المالية مشتقة من اهمية ماتقدمه من معلومات على شكل قوائم مالية واهمية الذين يستخدمون هذه المعلومات وخطورة قراراتهم . لما لها من تأثير عليهم وعلى المجتمع ككل . وبالتالي تبرز الاسئلة الاتية :

ماهي المعلومات التي تهدف القوائم المالية الى ابرازها؟ ومن هم المستفيدون من القوائم المالية ؟ وماهي القرارات التي يتخذونها في ضوئها؟:

– ما هي المعلومات التي تهدف القوائم المالية الى تقديمها؟

تحتوي القوائم المالية بصفة عامة على معلومات تساعد على تقييم قدرة المنشأة على تحقيق الارباح وتحويلها الى تدفق نقدي كاف لسداد التزاماتها عند الاستحقاق وتوزيع الارباح دون تقليص لنطاق عملياتها ، وعن مصادر واستخدام النقود والتدفقات شبه النقدية الاخرى . كما تقدم معلومات عن مواردها الاقتصادية (الاصول والخصوم ، حقوق المالكين) بحكم كونها الاساس الذي يستخدم لتوليد الدخل ومكوناته خلال فترة زمنية معينة .

وقد ورد البحث في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية في الجزء الاول من مجلد المحاسبة المالية ، وانتهى الى ان المحيط القانوني والاقتصادي والاجتماعي

* تم تعريف المستفيدين ضمن المصطلحات وقد استخدمت كلمة المستخدمين لتعطي نفس المعنى .

في المملكة جميعها يعطى مؤشرا رئيسيا مهما وهو حاجة المجتمع ككل الى معلومات مالية كاحد المداخل الرئيسية في اتخاذ القرارات المختلفة . كما ان هذه العوامل تعطى مؤشرا اخر وهو وجوب انطلاق الاهداف من حاجات قطاعات المجتمع التي لاتملك بطرقها الخاصة الحصول على هذه المعلومات وذلك من اجل ترشيد استخدام الموارد بالطريق الامثل وبالتالي المساعدة في نمو الاقتصاد الوطنى .

- من هم مستخدمو القوائم المالية ؟ وما اهمية قراراتهم؟

يستخدم القوائم المالية طوائف عديدة من المجتمع اطلقنا عليهم (المستفيدين - المستخدمين) وورد تفصيل عنهم وعن احتياجاتهم المتشابهة والمتضاربة في الجزء الاول من مجلد المحاسبة المالية وخلصته ان المستفيدين الاساسيين من القوائم المالية كما تم تحديدهم في هذا المشروع هم :

- المستثمرون الحاليون والمرتبون :

يقرر المستثمر الحالى فى ضوء هذه المعلومات التى تقدمها القوائم المالية التصرف فى اسهمه (استثماره) بالتخلص منه او الاحتفاظ به بالاضافة الى قرارات اخرى عندما يتم انتخاب اعضاء مجلس الادارة وبراء ذمتهم والتصديق على توزيع الارباح وغيرها . كما تساعد القوائم المالية المستثمر المرتقب فى اتخاذ قرار بالاستثمار من عدمه . ويستخدم كل من المستثمر الحالى والمرتب القوائم المالية للمساعدة فى تحديد البدائل المتاحة وتقييم ما يعود عليه من فوائد اقتصادية .

- المقرضون الحاليون والمرتبون :

يهتم المقرض الحالى باسترداد ما أقرضه . كما ان المقرض المرتقب يفاضل بين اقراض المنشأة او استخدام امواله فى بدائل اخرى . ومن اهمهم البنوك والمؤسسات المالية . وتقدم القوائم المالية مساعدة هامة بحكم اظهارها لواقع المنشأة الذى يساعد فى اتخاذ قرار عن مدى قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية تمكنها من تسديد القرض الذى قدمه لها . وقد يعتمد على هذا القرار - الذى يؤخذ على هدى القوائم المالية - مستقبل المنشأة كما قد يترتب عليه خسارة المقرض لماله او استرداده . ولذلك تثير هام اذا لو امتنع المقرض عن اقراض المنشأة وهى قادرة بالقرض على الاستمرار والانتاج لأثر بها - وبالتالي بالمجتمع ولو اقترضها وضاع المال لأثر بنفسه وبالمجتمع .

- المـوردون :

يلجأ المورد ذو العلاقة طويلة الاجل مع المنشأة الى القوائم المالية لمعرفة مدى الاستقرار المالى للمنشأة وتوقعات استمرار نوع وحجم النشاط المرتبط

بما يورده ومايدل على امكانية سدادها لقيمة ما يورده في المواعيد المحددة .
ويتخذ في ضوء ذلك ضمن عوامل اخرى القرارات التي تحكم علاقته بالمنشأة من
حيث حجم تعامله ومدى امكانية الاعتماد على المنشأة كعميل في المستقبل .

- العملاء والموظفون :

يهتم العملاء وخاصة الدائمون منهم وموظفو المنشأة بقدرتها على الاستمرار
لضمان حصولهم على انتاجها او خدماتها بالنسبة للعملاء ، وكمصدر رزق
بالنسبة للموظفين . ويستخدم هؤلاء القوائم المالية ضمن عوامل اخرى لتحديد
مدى ضرورة البحث عن مصدر جديد للمواد او الخدمات او مصدر للرزق في حالة
الموظفين .

- الدوائر الحكومية :

وتشمل مصلحة الزكاة والدخل ، الجهات المسؤولة عن الاعانة واجهزة الرقابة
والاجهزة المسؤولة عن التخطيط وتوجيه الاقتصاد الوطنى . وهو لا يستخدمون القوائم
المالية بدرجة اقل نسبيا من الفئات السابقة بحكم قدرتهم بموجب النظام على
الحصول على المعلومات التي يرغبونها وبحكم وجود اهداف ذات طبيعة خاصة
لا يمكن ان تظهرها القوائم المالية بحكم محدودية المحاسبة المالية ، كالاهداف
السياسية والاجتماعية .

ولايعنى ذلك عدم استخدام الجهات الحكومية للقوائم المالية اذ انها كما هو
معروف تعتبر اساس احتساب الاعانة واساس احتساب الزكاة والضرائب وانما
يعنى انها لاتفى بجميع المعلومات التي تحتاجها تلك الجهات . ويؤثر مدى ثقة
تلك الجهات فى القوائم المالية على قراراتهم من حيث مدى الاعتماد عليها
وبالتالى حجم ونوع المعلومات الاضافية التي يطلبونها .

يبين ماسبق المعلومات التي تهدف القوائم المالية الى تقديمها واهميتها فى
اتخاذ قرارات المستفيدين كما يوضح اهمية قراراتهم وبالتالي يبين اهمية الحصول
على قوائم مالية تحتوى على معلومات يمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ هذه القرارات ،
مما يقودنا الى السؤال التالى :

- كيف يتم التأكد من ان القوائم المالية تحتوى على معلومات يمكن الاعتماد

عليها فى اتخاذ هذه القرارات :

الجواب الاساسى الذى عنيت به معظم الدول هو اعتماد معايير للمحاسبة المالية
يلزم الاختيار من بينها دون غيرها . وتختص هذه المعايير بتحديد الطريقة
او الطرق المناسبة لقياس وعرض وافصاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات

والاحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها . ويتعلق المعيار عادة بعنصر محدد من القوائم المالية او بنوع معين من انواع العمليات او الاحداث او الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها . وتتبين اهمية اعتماد المعايير الملائمة والمتسقة اذا نظرنا الى بعض ما يترتب على غيابها مثل :

- اختلاف الاسس التي تعالج بموجبها العمليات والاحداث المالية والظروف للمنشآت مما ينتج عنه صعوبة مقارنة مراكزها المالية وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة المتاحة عند اتخاذ المستفيدين لقراراتهم .

- استخدام طرق محاسبية غير سليمة وبالتالي لاتظهر القوائم المالية للمنشأة بعدل مركزها المالي ونتائج اعمالها ، ولكون القوائم المالية من اهم المصادر التي يبنى عليها المستفيدون قراراتهم فتكون القرارات خاطئة لبنائها على معلومات مغللة .

- اعداد القوائم المالية للمنشأة بطريقة مقتضبة ومعقدة ومتباينه مما يترتب عليه صعوبة استخدامها من قبل المستفيدين منها عند اتخاذ قراراتهم .

- خضوع المستفيدين فيما يحصلون عليه من معلومات عن المنشأة لقرارات المسؤولين التنفيذيين فيها . ولوجود خيارات عديدة لدى هؤلاء بحكم عدم وجود معايير معتمدة ملزمين بالاختيار فيما بينها فقد يأخذون بما يلائمهم دون النظر الى متطلبات المستفيدين الاخرين . فاذا كان الهدف اظهار زيادة في ارباح المنشأة لأى غرض كالاتجاه لبيعها او رفع قيمة اسهمها فقد يستخدم المعيار الذى يؤدي الى هذا الغرض ، اما اذا كانت الرغبة اظهار عكس ذلك لاي سبب - ولو كان غير امين على افتراض الاسوا - كخفض سعر السهم بهدف شرائه من فئة ذات تأثير في المنشأة ، او رغبت في عدم الانصاح عن معلومات هامة ذات تأثير على اظهار المركز المالي للمنشأة بعدل لاعتقادها بتأثيرها بشكل سلبي على سمعة المنشأة المالية او على تفسير نتائج عملياتها ، اختارت معيارا اخر .

ولعل السؤال الذى يفرض نفسه في هذا السياق هو :

* يعبر عن المركز المالي للمنشأة في المحاسبة المالية في صورة معادلة مثل :

المركز المالي للمنشأة = حقوق المساهمين (حقوق الملكية) = الاصول ناقصا الالتزامات (الخصوم) . وكل العمليات والاحداث والظروف التي تمر بها المنشأة وتؤثر على المركز المالي تؤثر على اثنين او اكثر من اطراف هذه المعادلة . ويقتصر التسجيل في الحسابات على الاحداث التي وقعت فعلا والتي يمكن قياسها نقديا ويتأثر بها المركز المالي للمنشأة ومن ثم فان المعلومات التي تشملها القوائم المالية تقتصر الى حد كبير على الاثار النقدية للاحداث التي وقعت فعلا دون غيرها .

هل تظهر القوائم المالية في المملكة معلومات يمكن الاعتماد عليها ؟

وليتسنى الاجابة بشكل علمي على هذا السؤال يلزم اجراء مسح شامل واستقصاء متعمق يُوخذ فيه رأى ذوى العلاقة كالمستفيدين . ولعدم تحقق مثل ذلك المسح يمكن الاخذ بالشواهد فى هذا المجال . ومن ذلك ان الاستطراق السابق وماشمله المشروع ككل وماسلى فى هذه المقدمة يبين الاسس اللازم توافرها لاطهار القوائم المالية لمعلومات يمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات . ولاجدال فى عدم وجودمعظمها المملكة وان وجد بعضها فليس بالشكل والاكتمال والمحتوى الذى يجعلها تحقق هذا الغرض . كما ان من الشواهد النظر فى تصرف المستفيدين فمثلا نجد ان بعضا من المؤسسات المالية توجد قسما خاصا بالمراجعة الخارجية هدفه مراجعة القوائم المالية بعد اصدارها والقيام بزيارات لعملائها للتحقق من معقولية المعلومات التى تحتويها تلك القوائم لاطهار مركز المنشأة المالى بعدل .

ومن الشواهد ايضا مايشعر به الملاحظ من تصرفات المستفيدين وماتظهره من انطباعات عن مدى ثقتهم فى القوائم المالية ، والتى تدل غالبا على عدم اهتمامهم بما تحويه من معلومات وبالتالي تعكس عدم ثقتهم فيها . هذا يوصل الى الاستنتاج بان القوائم المالية فى المملكة قد لاتظهر جميعها معلومات يمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات .

ولما كانت الفترة الاولى قد انتهت والثانية لم تعد كما كانت وحدث مابينهما امور هامة وتغييرات اساسية تستدعى ضرورة ان تقدم القوائم المالية معلومات يمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ القرارات ، وظهر ملخص لها فى الجزء الاول من مجلد المحاسبة المالية .

ومادامت هذه ظروف المملكة وهذه اهمية المعايير فالسؤال الذى يفرض نفسه هو:

كيف يتم ايجاد هذه المعايير؟

ورد الجواب على الصفحات من (٢٨) الى (٣٢) من هذا التقديم وخلصته النظر فى تجارب الدول الاخرى . وقد تم ذلك فى المرحلة الاولى التى صدر تقريرها بتاريخ ١٤٠١/١٠/٨هـ وشمل مقارنة بين الولايات المتحدة الامريكية والمانيا الغربية وتونس . ثم دراسة تحليلية والاخذ بمايكون ملائما لظروف المملكة منه وايجاد مالىس موجودا حتى يتم الحصول على معايير ملائمة لظروف المملكة . وهذا يقودنا الى السؤال التالى:

كيف يتم ايجاد المعايير التى تحتاجها المملكة وتلائم ظروفها؟

هذا هو احد مواضع هذه المرحلة (المرحلة الثانية) من مشروع تطوير المهنة . ولاهميته نورد فيمايلى خلاصة للاجراءات التى اتبعت لاختيار الاسلوب الملائم لاعداد المعايير للمملكة :

(١) تحديد الاهداف التي يتوخى من المحاسبة تحقيقها والتي في جوهرها تعكس متطلبات المستفيدين من القوائم المالية واستخدامها كأساس لاختيار المعايير الملاءمة لظروف المملكة على ان تكون مرتبطة بتلك الاهداف بينة الجدوى لتحقيقها . وقد تم ذلك وظهر في الجزء الاول من مجلد المحاسبة المالية .

(ب) تعريف طبيعة ونوعية المعلومات التي تنتجها المحاسبة المالية ومن ثم تعريف المفاهيم الاساسية والاسس التي تستخدمها للقياس والخصائص الواجب توافرها في المعلومات التي تفصح عنها القوائم المالية ليتسنى اختيار معايير سهلة الفهم والتطبيق وغير متعارضة او متناقضة (متسقة) ومن ثم تزيد فرص قبولها من المستخدمين من داخل المنشأة وخارجها وقد تم ذلك وظهر في الجزء الثاني من مجلد المحاسبة المالية . ويزيد من اهمية هذا الامر في المملكة عدم وضوح مايعنى كل مفهوم بحكم تعدد المحاسبين والمراجعين داخل المنشأة وخارجها القادمين من بلاد مختلفة لكل منها تجاربها والمعايير التي تعتمدها او اعتادت عليها . ولعل افضل وسيلة لايضاح اهمية المفاهيم ايراد ماتم تعريفه منها:

(١) مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية وتشمل :

الاصول، الخصوم، حقوق الملكية، الإيرادات، المصروفات، المكاسب، الخصائر، صافي الدخل (او صافي الخسارة) استثمارات المالكين والتوزيعات عليهم . وينصب القياس المحاسبي المالي وابلاغ نتائجه على هذه المعايير .

(٢) مفاهيم الاحداث والعمليات والظروف :

تعنى المحاسبه المالية بقياس التغيرات في اصول المنشأة وخصومها وحقوق مالكيها التي يمكن قياسها قياسا نقديا ، وبالتالي يتعين تعريف الاحداث والعمليات والظروف التي تؤثر على اصول المنشأة وخصومها وحقوق مالكيها حتى يتيسر قياسها .

(٣) مفاهيم القياس المحاسبي المالي لعناصر القوائم المالية والتغيرات فيها :

وينطوي ذلك على افتراضات تتعلق بالمنشأة ووحدة التعبير عن القياس فس الفترة الزمنية التي ترتبط بها ومايتميز به عن غيره من انواع القياس الاخرى . كماشمل تعريفا لمفاهيم متعددة : كالوحدة المحاسبية ، استمرارها ، اعداد التقارير الدورية ، وحدة القياس - الاثبات المحاسبي ، اساس القياس المحاسبي ، المضاهاة .

(٤) مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية :

تتأثر المعلومات التي تنتجها المحاسبة المالية كقوائم مالية او تقارير بطرق القياس واساليب الانصاح التي تتبعها المنشأة وليس من المتوقع ولامن المنطوق ان يؤدي اعتماد المعايير الى إلغاء جميع البدائل المتاحة للقياس والانصاح .

وبالتالى يلزم ايجاد اساس للاختيار من المعايير المعتمدة ولا افضل من تحديد خصائص المعلومات المفيدة للمستفيد كاساس للاختيار ومنها:

الملاءمة: وتعنى مساعدة المستفيد على تقييم محصلة احد البدائل التى يتعلق بها القرار . امانة المعلومات وهى اساس الثقة فى المعلومات . حيـودة المعلومات : أى وفاء القوائم المالية بالاحتياجات المشتركة للمستفيدين دون تحيز لاحدهم ، قابلية المعلومات للمقارنة حتى يتسنى التعرف على اوجه التشابه الحقيقية والاختلاف بين اداء المنشأة ومثيلاتها واداء المنشأة نفسها بين الفترات الزمنية المتعاقبة . التوقيت الملائم ويعنى ان تكون المعلومات متاحة عند الحاجة اليها . قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب . الاهمية النسبية والافصاح الامثل: ويعنى ذلك مايجب الافصاح عنه وكيف يفصح عنه . ومن الواضح ان هذه المفاهيم مترابطة ومتداخلة ولكن متابع ماورد فى الصفحات من (١٣٧) الى (١٤٦) من الجزء الثانى من مجلد المحاسبة المالية سيجد ايضا كافيًا يبين اوجه تداخلها واهمية التمييز بينها .

ج - الاختيار بين المعايير المتاحة واعداد مالييس متاحا وتحتاج المملوكة اليه منها على اساس ثلاثه مع متطلبات وظروف المملوكة .

ولكن اختيار واعتماد المعايير الملائمة ليس بالعمل اليسير بحكم تعدد المستفيدين وتضارب متطلباتهم احيانا واختلافها احيانا اخرى وتغيرها من وقت لآخر مما يستدعى دراسة عميقة لاحتياجاتهم وبلورتها لوجود حاجة ملحة تستدعى ايجاد حل عاجل لماله صلة مباشرة باحتياجات المستفيدين يسهل عليهم فهم القوائم المالية واستخدامها فى اتخاذ قراراتهم بما فى ذلك تقييم اداء المنشأة ومقارنته باداء المنشآت المماثلة . فمن اصعب ما يواجه المستفيد عند استخدام القوائم المالية فى المملوكة تفاوت اسلوب العرض والافصاح العام فى القوائم المالية بين المنشآت من حيث الاسلوب ودرجة التفصيل وطبيعة وانواع الايضاحات العامة التى تتعلق بامور ذات تأثير هام على جدوى المعلومات التى تظهر فى تلك القوائم . لذلك ولما يتطلبه الاعداد على نحو سليم من تحديد للاهداف وتعريف للمفاهيم كما سبقت الاشارة تقرر ان يتم تنفيذه فى المرحلة الثالثة من المشروع والاقتصار فى هذه المرحلة (الثانية) على اعداد معيار العرض والافصاح العام . وذلك ليتسنى اعطاء فكرة عن معيار العرض والافصاح العام نورد بصفة عامة ما تتركب منه :

(١) العرض العام: ويشمل تحديدا لمتطلبات عرض المعلومات العامة فى القوائم المالية ويحدد الاعتبارات التى يلزم مراعاتها فى تعيين الموضع الملائم لظهور البيانات المتعلقة بها والعدى الملائم لتجميع تلك المعلومات وابرار تفاصيلها والاسلوب الذى يتبع فى عرضها . كما يتطرق الى متطلبات العرض العام لكل قائمة على حدة .

- (٢) الانصاح العام: يعالج المعلومات العامة التي لا تتعلق بعنصر معين من عناصر القوائم المالية وقد تم تحديد ستة مواضيع يلزم الانصاح عنها ومنها السياسات المحاسبية الهامة والتغيرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء للفترات السابقة .
- (٣) العرض والانصاح العام المتعلق بالقوائم المالية الموحدة : ويشمل المواضيع العامة التي تنتج عن توحيد القوائم المالية وسبل عرضها والانصاح عنها .
- (٤) العرض والانصاح العام المتعلق بالقوائم المالية للمنشآت في مرحلة الانشاء : ويشمل المواضيع العامة التي يتطلبها العرض والانصاح العام الملائم لمشمل هذه المنشآت .

وقد خصص الجزء الثالث من مجلد المحاسبة المالية للدراسات التي تمت ومعيار العرض والانصاح العام المقترح .

يوضح ماسبق أهمية القوائم المالية كمساعد رئيسي لمتخذي القرارات المتعلقة بالمنشآت وأهمية معايير المحاسبة المالية في اعداد قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها . كما يوضح تعدد متطلبات المستفيدين وتضاربها واختلافها وتغيرها حسب الزمن والظروف وتباين سلطة كل منهم ، وان مسئولية اعداد القوائم المالية تقع اولاً واخيراً على المسؤولين التنفيذيين في المنشأة . وان اهداف القوائم المالية وجدواها في تقديم المعلومات الى المستفيدين من خارج المنشأة تتأثر بطبيعة النتائج التي يمكن استخراجها من سجلات المحاسبة المالية لدى المنشأة . وهذا جميعه يقود الى السؤال التالي :

كيف يتم التأكد من تطبيق معايير المحاسبة ليتمكن الحصول على قوائم مالية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ؟

الجواب المنطقي في هذا السياق هو - المراجعة :

وقد تطرقنا الى تعريفها ضمن المصطلحات في نهاية الملخص العام بانها :
فحص القوائم المالية لمنشأة طبقاً لمعايير المراجعة المعتمدة في المملكة من قبل شخص او اكثر مؤهلاً (او مؤهلين) تاهيلاً مهنيًا كافيًا ، بغرض ابداء الرأي عما اذا كانت القوائم المالية ككل :
(١) تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة كما هو عليه في نهاية الفترة موضوع المراجعة ، ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال بناءً على كفاية العرض والانصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة .

x (١) يستخدم المحاسبون القانونيون عدة مصطلحات في التقارير التي يصدرونها في المملكة

(٢) تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الأساس للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

ويقوم بهذا العمل المحاسبون القانونيون كطرف ثالث ليس من المنشأة ولا من المستفيدين ويبدى رأيا يفتسي مزيدا من الثقة على القوائم المالية ، بحيث يتسنى للمستفيدين الذين لا يعلمون الكثير عن العمليات المالية للمنشآت عدا ماتظهره تلك القوائم المالية ان يجدوا مصدرا جديرا بالثقة يساعدهم على اتخاذ قرارات سليمة . وان عدم وجودها او وجودها بشكل

والبلاد العربية وغيرها للتعبير عن رأيهم في القوائم المالية منها : تعكس بشكل عادل ، تعطي صورة عادلة ، مطابقة للواقع ... الخ ، ولما لهذا المصطلح من اهمية قصوى في فهم تقرير المراجع من قبل المستفيدين منه فقد حاولنا ان نستخدم عبارة سهلة الفهم للقارئ في المملكة واقرب للغة العربية السليمة واستشرنا في ذلك مختصين في اللغة العربية والعلوم الشرعية وتوصلنا الى ملاءمة استخدام (تظهر بعدل) . وتبين الصفحات من (١٨٥) الى (١٩٢) من مجلد المراجعة دراسة عامة عن المقصود بهذا المصطلح . ولاهميته نورد نص تعريفه كما ورد في تعريف المصطلحات :

"تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال اذا أمكن للقارئ المدرك المتاحة له نفس المعلومات المالية التي من المتوقع منطقيها ان تكون في حوزة ادارة المنشأة ان يقرر ان تلك القوائم المالية ككل تفصح بطريقة سليمة عن كل الامور الهامة التي يؤدي سوء عرضها او حذفها الى ان تكون القوائم المالية مضللة .

وعندما يصدر المراجع رأيا بأن القوائم المالية ككل تظهر بعدل المركز المالي في نهاية الفترة ونتائج الاعمال ومصادر استخدام الاموال خلال الفترة المحاسبية بناء على كفاية العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة موضوع المراجعة فان ذلك يعني ان المراجع توصل الى درجة معقولة من القناعة بما يلي :

أ - ان السياسات المحاسبية التي اتبعتها الادارة لاعداد القوائم المالية تتفق مع معايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة موضوع المراجعة .
ب - ان القوائم المالية والايضاحات المتعلقة بها تفصح بشكل ودرجة كافية عن الامور التي قد تؤثر على قدرة مستخدم القوائم المالية على استخدامها وتفسيرها واستيعابها .

ج - ان المعلومات المعروضة في القوائم المالية والايضاحات التابعة لها معروضة بشكل معقول أي دون تفصيل مغل أو اختصار مخل .

د - ان القوائم المالية تعكس جوهر العمليات والاحداث التي تمت والظروف التي احاطت بالمنشأة موضوع المراجعة .

× (٢) نامل ملاحظة ان المصطلحات المشار اليها في الفقرة السابقة وردت في مجلدات المشروع في اماكن متعددة واستخدمت لتعطي نفس المعنى الا اذا دل سياق الكلام على غير ذلك .

مضلل قد يؤدي الى الاحجام عن اتخاذ قرار وهذا يجد من استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة او اتخاذ قرار غير سليم قد يضر بهم (خسارة فردية) او بالمجتمع ككل (توجيه خاطئ للموارد) .
وهذا يبرز اهمية دور المحاسب القانوني ولكنه في نفس الوقت يطرح سؤالاً هاماً هو :

ماهي العوامل التي تجعل المستفيد يثق في رأى المحاسب القانوني في القوائم المالية؟

ويأتي الجواب بتحديد تلك العوامل من وجهة نظر المستفيد وهي عناصر عديدة من أهمها :

(١) ادراك المستفيد للكيفية التي يصدر بها المحاسب القانوني رأيه ومدلول ما يحويه من عبارات .

(٢) اعتقاد المستفيد ان المحاسب القانوني :

(أ) امين وذو ذمة ومستقل عن المنشأة التي يراجع حساباتها مما يجعل رأيه موضوعياً وغير متأثر بأي مصلحة .

(ب) ذو علم وخبرة كافية في الامور المالية والمحاسبة والمراجعة مما يجعل رأيه ذو قيمة كصاحب خبرة ومعرفة .

(ج) قد بنى رأيه على ادلة وقرائن كافية وليس اجتهادا شخصياً .

كيف يتم تحقيق ذلك ؟

ايجاد معايير يمكن من خلالها اقتناع المستفيد بأن تلك العوامل موجودة ومستخدمة كأساس للرأى الذي يبديه المحاسب القانوني . وقد تم اعداد تلك المعايير للمراجعة وظهرت في مجلد المراجعة مقسمة الى معايير عامة تحدد الصفات التي يجب توافرها في المراجع كشخص مثل القدرة والامانة والاستقامة وعند قيامه بالمراجعة كاستقلال ووردت في الصفحات من (٤٥) الى (٦٠) ، وكيف يقوم بالتخطيط للمراجعة على الصفحات من (٦١) الى (٧١) وكيف يتسنى له الاشراف والرقابة وتوثيق مايقوم به من عمل على الصفحات من (٧٢) الى (٩٠) ، وكيف يجمع ادلة وقرائن المراجعة التي تمكنه من ابداء الراى عن مدى اظهار القوائم المالية للمركز المالي للمنشأة بعدل وظهر ذلك في الصفحات من (٩١) الى (١٣٩) . كما يحدد معيار التقرير الشروط الواجب توافرها في تقريره شكلاً وموضوعاً ليسهل على المستفيدين فهمه واستخدامه بفعالية على الصفحات من (١٤٠) الى (٢٠٥) .

ولكون المحاسب القانوني كغيره من البشر يتعرض لظروف قد تؤدي الى عدم اتباعه لهذه المعايير ، سواء المعايير الشخصية كتطوير نفسه بالتعليم المستمر ، او اثناء تأديته واجبه من حيث اكمال عمله . لذا يطرح السؤال التالي :

كيف يتم التأكد من قيام المراجع باتتباع هذه المعايير؟

اتخذت الاجابة على هذا السؤال اشكالا متعددة لدى الدول المختلفة ، منها الانتظار حتى يقع فى المخالفة ثم مقاضاته ومعاقبته ، ومنها ماوضع للوقاية من ذلك . ومن سبل الوقاية ايجاد برنامج لرقابة دورية على نوعية اداؤه - يقوم بها زملاء له تحت ادارة واشراف الهيئة المسؤولة عن المهنة كما هو مأخوذ به فى الولايات المتحدة الامريكية ، وقد تم اعداد برنامج لمراقبة النوعية كملحق للنظام الداخلى للمعهد على الصفحات من (٩٦) الى (١٠٦) من مجلد التنظيم الداخلى للمهنة .

يوصل ماسبق الى مايجب اعداده لتحقيق الهدف الاساسى من القوائم المالية وهو اىصال معلومات ملائمة عن المركز المالى للمنشأة للمستفيدين يمكنهم الاعتماد عليها فى اتخاذ قراراتهم . والمراجعة اضافة مزيد من الثقة على هذه المعلومات حتى يتم استخدامها بفعالية عند اتخاذ تلك القرارات . ولكنه قد يعطى الانطباع بان هذه المتطلبات او مقومات المهنة امر يتم وضعه وينتهى منه . وحقيقة الامر عكس ذلك ، فمحيط المهنة فى تغير دائم والظروف والمتطلبات للمستفيدين كذلك ولعل المملكة اوضح مثال فرجل اعمال ١٣٩٣هـ يختلف عنه فى ١٤٠٣هـ وكذلك محيطه بكافة عناصره . وهذا يستدعى ان توضع أسس متينة لتطوير المهنة وفقا لظروف تطوّر محيطها من ناحية والتأثير فى هذا المحيط من ناحية اخرى بحيث تساعد على تطوره بالشكل الافضل والاجدى للمجتمع . وهذا يطرح السؤال التالى :

كيف توجد أسس تمكن المهنة من التطور والمساهمة فى التطوير؟

وللاجابة على هذا السؤال نجد ان معظم الدول التى سبقتنا فى هذا المجال اتجهت الى تطوير المهنة من خلال ايجاد معاهد متخصصة تتولى المهنة من عدة نواح وتسمى السى تطويرها المستمر وخاصة تطوير منسوبيها .

لذا تم اقتراح ايجاد معهد وتم وضع نظام متكامل له على غرار مايتم فى الدول الاخرى مع الاخذ فى الحسبان ظروف المملكة وظهر على الصفحات من (٧١) الى (٨٥) من مجلد التنظيم الداخلى للمهنة . وهدفه تطوير مقومات المهنة والمحاسبين انفسهم ، واقترحت لجان مختلفة تتولى كل منها مجالا من نشاطاته وحددت واجباتها ومسئولياتها ووضعت اسس اسلوب عملها وظهرت على الصفحات من (٨٦) الى (٩٠) من نفس المجلد .

كما تم التطرق الى مشكلة ذات تاثير خطير على المحاسبين الوطنيين الذين يعتمدون فى كسب رزقهم على مزاولتهم للمهنة وهى التسترالمهنى . وتظهر اهميته فى ضوء تشجيع الوزارة للدخول فى مشاركات مع المحاسبين غير السعوديين واطلق عليه دليل المشاركة . ويتطرق الى واجبات ومسئوليات كل من المحاسب السعودى وغير السعودى بحيث يعطى فكرة واضحة لكلا الطرفين وفى نفس الوقت يركز على الهدف العام من المشاركة الذى

تتوخاه الوزارة ، وهو زيادة قدرات المحاسبين السعوديين وتطوير مهنة المحاسبة . كما ان فيه مساعدة اساسية يحتاجها المحاسب السعودي المجتهد بحيث يستطيع ان يعلم حدود واجباته ومسئوليته ، ليس فقط التعاقدية وانما تجاه مواطنيه والمستفيدين من خدمته وبلده . وبالتالي يتم تجنب سوء الفهم واحتمال الاعتذار بالجهل بالمتطلبات اللازم توافرها في المشتركين والهدف الاساسي من السماح بها . فلا جدوى من المشاركة او من المراجعة اذا كان الذى يوقع التقرير لم يشرف على العمل ويتابعه بشكل معقول سواء كان سعوديا او غير سعودي . ولعل السؤال الذى يفرض نفسه فى ختام هذه التساؤلات هو:

معلقة ماسبق وتأثيره وتأثره بالنظام السارى المفعول الذى يحكم المهنة؟:

تم مراجعة نظام المحاسبين القانونيين الحالى وتعديلاته والنظام المقترح لىدى الوزارة والمقارنه بينهما . كما تم اقتراح نظام يآخذ فى الحسبان العناصر الاخرى لتطوير المهنة وقورن بالنظام الحالى ، وبرزت اوجه الاختلاف والتقارب وظهر على الصفحات من (٢٥) الى (٦٩) من مجلد التنظيم الداخلى للمهنة .

ماسبق يكون فى تقديرنا الاطار الشامل للمهنة وشودالتاكيد بان مكونات الاطار الشامل بنيت على بعضها البعض ممايستلزم اخذها ككل . فلو اخذ بعضها وتترك البعض الاخر لترتب على ذلك فى اغلب الاحوال خلل يلزم معالجته . فمثلا افترض وجود شهادة الزمالة من المعهد وان اختباراتها ستنحو بشكل هام الى تقييم الخبرة . وبالتالي تم التقليل نسبيا من متطلبات مدة الخبرة كعنصر يلزم توفره عند الترخيص على افتراض ان الامتحان سيعكس نوعية الخبرة اضافة الى مدتها . كما بنى معيار العرض والافصاح العام فى ضوء الاهداف والمفاهيم المقترحة فلو تغيرت للزم الامر النظر فيما يجب تغييره منه . وافترض فى معايير المراجعة وجود ضوابط ذاتية وخارجية فاذا لم تتوفر فقد يؤثر ذلك على جدوى المعايير حسب طبيعة التغيير .

كما نود الاشارة الى ان هذا ليس النهاية وانما هو محاولة لاجساد الاسس وبذلنا كل جهد ممكن كما ذكر فى الصفحات من (٢١) الى (٢٧) من هذا التقديم فسى اختيار الذين ساهموا مشكورين فى هذا المشروع وحرصنا على اعطائهم الوقت الكافى وعدم وضع اى حدود على عملهم لما لهذا المشروع من اهمية وطنية . ولوجود امور كثيرة اشرت على نحو او آخر فى الاختيار بين البدائل المتوفرة وسيساعد ذكرها القارئ على تفهم افضل لجوانب المشروع نورد فى الاسطر التالية اهمها .

عناصر هامة يلزم قراءة المشروع فى ضوئها:

لقد واجهتنا امور عديدة اثناء تقدم العمل فى المشروع بعضها كان متوقعا وبعضها لم يكن كذلك . ومن اهم المتوقع ادراكنا لصعوبة معالجة الجوانب التى يتكون منها المشروع لوجود بدائل متعددة لكثير من عناصره ولكون موضوعه ليس علما تجريبيا

يمكن اثبات نتائجه بالتجربة والبرهان العلمى البحث وانما هو احد العلوم الاجتماعية التى يحتاج الاخذ بمعاييرها للقبول العام من المنفذين والمراجعين (المحاسبين القانونيين) والمستفيدين منها .

وقد اشار كثير من المراجعين الاجانب من داخل المملكة وخارجها عند بحث فكرة الموضوع معهم فى البداية باستحالة القيام به ، اذ كيف نقوم بعمل فى سنة او سنتين استغرق الدول المتقدمة عشرات السنين، خصوصا وان كثيرا من الدول النامية لم تستطع ذلك ومنها الدول العربية .

ونظرا الى ان تلك الامور ذات تأثير هام على فهم كثير من المقترحات التى شملها المشروع وادراك مسيبتها وابعادها والظروف التى واكبت اعدادها ، بما فى ذلك اهداف المشروع نفسه التى قد تتضارب احيانا مما يستوجب تغليب بعضها على البعض الآخر ، او الاضطرار احيانا الى الاختيار بين جودة العرض والاسلوب او ايضا لالمعلومات . ومن ذلك ماقد يجده القارئ من تكرار ممل خاصة للمتخصصين منهم او عدم سلاسة الاسلوب لغويا، وفيمايلى اهم مآراينا جدوى ايضا للقرارئ من هذه الامور:

(١) يجب مراعاة اننا حاولنا فى الوصول الى ماتم التطرقاليه فى مقومات تطويرالمهنة فى المملكة الى التركيز على الجوانب التى لها اهمية كبيرة نسبيا بحكم ظروف المملكة وظروف المستفيدين من القوائم المالية وظروف مراجعى الحسابات انفسهم . وكان لهذا سبب اساسى اوله ظروف تطور المهنة وقدرات مستخدمى القوائم المالية وضرورة ان يكون مايبدا به مفهوما ما امكن للقرارئ المدرك او على الاقل يستطيع ان يتفهمه . وذلك تجنبيا لاحتمال عدم جدوى القيام بالمشروع سواء لعدم تبنيه من قبل الجهات المسؤولة او لعدم فهمه من قبل مستخدمى او معدى القوائم المالية . لذا نامل ان ينظر قرارئ مقومات المهنة فى المملكة والمستفيدين منها الى ان ماورد فى هذه المقومات قصد به وضع اساس مقبول فى ضوء الوقت والامكانيات المتاحة قابل للتطبيق ، ولأن ينطلق منه فى وضع قواعد المهنة على نحو ثابت يتطورحسب تطورالظروف الاقتصادية والاجتماعية والمهنية وغيرها فى المملكة . وبالتالي يجب ان يؤخذ على اساس كونه علاجا يهدف الى ايقاف النزيف بطريقة عملية ، مختارا للأكثر الحاجا من اسبابه لعلاجهسا . وان تجاوز بعض اوجه البحث النظرى او الميدانى كان مقصودا لتحقيق هذا الهدف ، فاذا حقق المشروع كل اوبعض مايلى فقد خدم القصد منه :

- (١) اذا ساعد على استقرار الاجتهادات المحاسبية والمراجعة وسلورتها بشكل يساعد على جدوى القوائم المالية للمستفيدين .
- (٢) اذا كان بداية معقولة لتطور مستقبلى مستمر .
- (٣) اذا اشار حماس الباحثين للتعلم والدراسة .

٤) اذا ساعدت الطيبة على بلورة ما سيواجهونه في الحياة العملية وخلق ربطاً بين الواقع العملي والدراسة في الجامعة بحيث يتعامل خريج الجامعة مع المحاسب في الحقل في اليوم الاول للتقائهما من انطلاقة واحدة وبفهم متقارب لاهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ومعاييرها ومعايير المراجعة في المملكة .

٥) اذا ادى الى تكوين منطلق خاص بالمملكة محدد وواضح لا يتذبذب بين متطلبات الدول الاخرى بسبب قدوم المحاسب من تلك البلد او من الاخرى . ومن ثم تجنب البلاد فوضى التناقض والثغرات والاجتهادات الفردية لكل محاسب حسب خبرته وثقافته وميوله والفضول التي يتعرض لها من مواطني بلده العاملين في المملكة والذين يستخدمونه منهم ومن غيرهم لاعداد او مراجعة حساباتهم المحاسبية ليست للمراجعين وانما هي اساساً للمحاسبين العاملين في الحقل العملي ، اي للاقسام المالية والمحاسبية والعاملين فيها في المنشآت ودور المراجع التأكد من اتباعها على النحو السابق ذكره . وبالتالي اذا سهلت عمل المراجع وزادت من فعالية دوره في خدمة المستفيدين .

٧) اذا اعطى ذلك متجعماً ثقة اكبر في القوائم المالية وزاد من الاعتماد عليها من قبل المستفيدين .

٨) اذا ساهم في تجنب مستفيد واحد اتخاذ قرار خاطيء قد يؤدي بتوفير العمر او يؤدي بتاجر الى الخسارة او الافلاس او سوء استخدام للموارد مهما صغر شأنه .

اذا حقق المشروع واحداً من هذه فهو يستحق منا الجهد واملنا ان نتحقق كلها وان على درجة متفاوتة فهي في الواقع خطوة في الطريق والدرجة الاولى من سلم طويل .

ب) نود التأكيد بضرورة مراعاة ان اسلوب اعداد المقترحات كان محل بحث طويل متواصل على مدى فترة اعداد مقومات المهنة وانها اعدت فعلاً على عدة طرق . وبعد الاجتماع الذي تم في معهد الادارة باصحاب المعالي وزير المالية والاقتصاد الوطني الشيخ محمد ابوالخيل ووزير التجارة الدكتور سليمان السليم ومحافظ مؤسسة النقد العربي السعودي الشيخ عبدالعزيز القرشي ووكلائهم المختصين بتاريخ ١٠/١/١٤٠٣هـ الى ان افضل السبل لاعداد المقترحات اخرجها كما لو كانت مجهزة للاعداد بشكلها النهائي من حيث التبويب والشكل والاسلوب . ومع ذلك يجب مراعاة ان معديها محاسبون متخصصون وليسو قانونيون . كما وان الوزارة لم تقل رأيها النهائي في المقترحات التي حوتها المجلدات . لهذا ولكون بعضها سيخرج على شكل أنظمة بمراسيم وبعضها على شكل قرارات من مجلس الوزراء والبعض الاخر بقرار من وزير التجارة فلا بد للأنظمة المقترحة والمعايير من صياغة لتأخذ الشكل والاسلوب القانوني الملائم .

ونود التأكيد بان اخراجها على هذا النحو قصد منه سهولة مراجعتها وسرعة اخراجها للتطبيق رغم ماتطلبه من جهد واعادة كتابه في معظم الحالات .
 (ج) لن يفوت القارى ملاحظة ان هناك تكرار فى بعض الاماكن لم نحاول تجنبه لتوقعنا ان يكون مساعدا على فهم المواضيع التي تم التطرق اليها ، ورأينا ان عيب التكرار فى هذا الطرف من الزمان والمكان والمستوى العام للمستفيدين من القوائم المالية يعتبر مساعدا على تحقيق احد اهداف المشروع .

(د) نود الاشارة الى ان ندرة المتخصصين المتعمقين فى مجالات مقومات المهنة فى المملكة والدول العربية او الذين يتكلمون العربية . وبحكم ان معظم ماكتب عنها باللغة الانجليزية كنتائج لمجهودات المعاهد والمتخصصين فيها، ارغمنا على الاستعانة بخبراء متخصصين اجانب ، مما اضطرنا الى القيام بمجهود خاص من حيث تعريف من لايعرف منهم بظروف المملكة وترجمة بعض المواد الاساسية التى يحتاجون الاطلاع عليها عن المملكة الى الانجليزية ، واتخاذ اجراءات خاصة لتعريفهم بظروف المملكة كماهو موضح فى هذا التقديم . كما اضطرنا مرغمين الى كتابة الدراسات الاولى باللغة الانجليزية لكي يتسنى مناقشتها بنفس اللغة الا ان المخرجات النهائية بعد الاعداد الاولى للمسودات تختلف كثيرا عن المسودات من حيث الاسلوب والترتيب والمقترحات .

واضافة الى ذلك فان طبيعة مكونات المشروع واهميته وضرورة الابتعاد عن الارتكاز على تجربة بلد واحد حدى بنا الى اختيار الخبراء من بلدان مختلفة ماامكن ذلك . كما ان حجم المشروع وتشعبه (محاسبية ، مراجعة ، انظمة ، تنظيم) ادى الى استحالة قيام فرد واحد بتعريبه وبالتالي قام عديدون من الخبراء العرب كلهم يحملون الدكتوراه فى المحاسبة . ولهم مؤلفات عديدة فى هذا المجال مشكورين بالمساهمة فى التعريب وفى ابداء مقترحاتهم . كما نتج عن تعدد المعربين وتفاوت زمن التعريب استخدام مصطلحات مختلفة احيانا لتعطين نفس المعنى رغم محاولتنا الجادة فى توحيد المصطلحات مايبين المعربين عن طريق وضع تعريف للمصطلحات والكلمات المتكرر استخدامها . ويعود ذلك ايضا الى ان بعض الوثائق لم يكتب اساسا باللغة الانجليزية وانما بلفات اخرى (كالالمانية والفرنسية) فنرجو من القارى ملاحظة سياق المعنى ، ومن المختص مقارنته وابرازه لتعديله مستقبلا .

(هـ) لن يعدم القارى المدرك وضوح الاخذ من تجربة الولايات المتحدة فى كثير من المجالات رغم عدم الاشارة الى ذلك فى بعض الاماكن للاشارة اليه فى مكان اخر او لتداخل المواضيع لما للولايات المتحدة من تقدم فى هذا المجال ، ولكننا نسود التاكيد بان ماتم اقتباسه منها او من غيرها خضع للدراسة لمعرفة مدى ملاءمته لظروف المملكة قبل اقتراحه .

ويجب ان يكون واضحا باننا نعتقد بان ما اقترحناه ليس النهاية بل هو البداية والبداية المتواضعة ولكننا نعتقد مخلصين بانه البداية السليمة ومن حيث انتهى الآخرون . كما نؤكد ان معظم ما توصلنا اليه من مقترحات مدون في نشرات المعاهد المتخصصة والكتب التي تدرس في الجامعات وان جدواها تنبثق من ملامتها لظروف المملكة واعتمادها من قبل جهة رسمية - عند اعتمادها - كأساس للمهنة . وبالتالي يعطى اتجاهها محددًا يحد من الاجتهادات والتشعب الذي نتج عن وجود محاسبين يعملون في المنشآت ومراجعين خارجيين ذوي خبرات وتأهيل مختلف المنشأ والمعرفة والتجربة حسب البلد الذي قدموا منه . كما سيكون اعتماده حافزا على قراءته من قبل الجميع سواء كانوا محاسبين في المنشآت او مراجعين او مستفيدين من نتائج المحاسبة العالية ، او من المنتميين الى الصرح العلمي في الجامعات .

مراحل تنفيذ المشروع

كما بينا في مقدمة التقديم من المشروع بمراحل تبلورت في مرحلتين الاولى
الدراسة المقارنة والثانية اعداد مقومات المهنة . وفيما يلي نبذة عن كل منهما:
المرحلة الاولى:

اجراء دراسة مقارنة لوضع المهنة في ثلاث دول مختلفة . وتهدف هذه الدراسة الى
معرفة خبرات هذه الدول في مجال تطوير المهنة فيها حتى يمكن الاستفادة منها لتطوير
المهنة في المملكة العربية السعودية .
عهدت وزارة التجارة لمكتب الراشد بالبدء في المرحلة الاولى من المشروع وذلك بعد
دراسة متعمقة للتصور المبدئي المقترح ، وقد تم البدء اولاً في تحديد الشـلات دول
لدراسة وضع المهنة فيها ، ومن اجل ذلك تم اختيار سبع دول مختلفة وتم تقسيمها
الى ثلاث مجموعات وذلك بناءً على مدى تطور المهنة فيها ، وكذلك الظروف الاقتصادية
لتلك الدول وامكانية الاستفادة من تجاربها لتطوير المهنة في المملكة ، وهـذه
المجموعات تشمل :

- المجموعة الاولى : الولايات المتحدة الامريكية ، بريطانيا وكندا
- المجموعة الثانية : فرنسا ، المانيا الغربية والسويد
- المجموعة الثالثة : تونس ، فنزويلا والبرازيل

ولقد تم اختيار دولة من كل من المجموعات السابقة هي : الولايات المتحدة الامريكية
والمانيا الغربية وتونس وشملت الدراسة المقارنة لوضع المهنة في هذه الدول الشـلات
الخطوات الاتية :

- أ) استعراض القوانين والانظمة والنشرات المهنية وكل ماله علاقة بـ:
 - ١) معايير المحاسبة ومتطلبات التقارير المالية .
 - ٢) معايير المراجعة ومتطلبات المراجعة الاخرى .
 - ٣) سلوك واداب المهنة .
 - ٤) التنظيم الداخلي للمهنة .
- ب) اجراء مقابلات مع المسؤولين عن المهنة في تلك الدول الشـلات والاستعانة بخبراء
من هذه الدول يتكلمون لغتها .
- ج) تحليل المعلومات التي تم الحصول عليها في الخطوتين السابقتين .
- د) اعداد تقرير باللغة العربية يشمل المقارنات بين اوضاع المهنة في الدول الشـلات
وخاصة :
- ١) مقارنة بين التنظيم الداخلي للدول الشـلات ومعايير المحاسبة والمراجعة فيها
وسلوك واداب المهنة .

(٢) اعداد تصور اولى بما يناسب محيط المملكة ويساعد على تطوير المهنة فيها .
تم تقديم تقرير مفصل عن نتائج المرحلة الاولى لوزارة التجارة ، وجرى استعراض نتائجه فى اجتماع حضره معالى وزير التجارة ووكيل الوزارة وكبار المسئولين فيها .
كما تم فى وقت لاحق مناقشة الطريقة المناسبة لتنفيذ المرحلتين الثانية والثالثة من المشروع مع سعادة الدكتور عبدالرحمن الزامل وكيل وزارة التجارة وتبين وجود اختياريين :

الاختيار الاول:

جمع المرحلتين الثانية والثالثة فى مرحلة واحدة وذلك باجراء دراسة شاملة لتطوير اوضاع المهنة فى المملكة العربية السعودية ليواكب التطور فى المجالات الاخرى وافضل مالى الدول المتقدمة الاخرى . وتبين ان الجمع بين المرحلتين يحتاج الى وقت بمافى ذلك اجراء دراسات ميدانية لتحديد اهم المستفيدين من القوائم المالية فى المملكة ، وماهى المعلومات التى يحتاجونها لاتخاذ قراراتهم وكذا مدى استطاعة المهنة تقديم مثل تلك المعلومات .

الاختيار الثانى:

القيام بتنفيذ المرحلة الثانية من المشروع فى الوقت الراهن وخاصة فيما يتعلق بالعناصر المهمة والملحة لتطوير اوضاع المهنة . وعلى وجه الخصوص اقتصار الدراسة على تطوير معايير المراجعة ، التنظيم الداخلى للمهنة ، لائحة سلوك واداب المهنة ، الاطار الفكرى للمحاسبة المالية ، وكذا معيار العرض والافصاح العام ، لأن الوضع المهنى فى المملكة يحتاج الى تنظيم سريع .

وقد وقع اختيار وزارة التجارة على الاختيار الثانى المحدد اعلاه وكلف مكتب الراشد بتنفيذه وتم توقيع العقد بتاريخ ١١/١٠/١٤٠٢هـ .

المرحلة الثانية:

بعد قيام الوزارة بمراجعة نتائج المرحلة الاولى كما سبقت الاشارة واعتمادها للبيديل الثانى بسبب الظروف التى تمر بها المملكة ويشمل اعداد مقومات المهنة الاتيية :

- ١) مواضيع مختارة من المحاسبة المالية تشمل :
 - أ) تحديد اهداف المحاسبة المالية .
 - ب) اختيار اهم مفاهيم المحاسبة المالية وتعريفها .
 - ج) اعداد معيار العرض والافصاح العام .
- ٢) معايير المراجعة .
- ٣) التنظيم الداخلى للمهنة .

جرى بحث مستفيض وجريت عدة طرق لتحديد السبيل الامثل لتنفيذ هذه المرحلة بحيث يتحقق الوصول الى مقترحات ملائمة لظروف المملكة وفي وقت معقول. وفي نفس الوقت خلق اساس للتطوير المستمر بما في ذلك مساهمة المواطنين الذين يستطيعون الاستمرار في متابعة المقترحات بعد اعتمادها وتطويرها. كما راعينا ان يكون من بين العاملين على المشروع من لهم معرفة عميقة فنيا في الدول المختارة ما امكن وممن يجيدون اللغة العربية كلما توفر ذلك وسنطلق عليهم (الخبراء) . وراعينا ان يكون من بين العاملين على المشروع مواطنين ذوي علم ودراية بظروف المملكة لذا تمت الاستعانة باساتذة متخصصين يحملون مؤهلات عليا في مجال المشروع للمساهمة في الاعداد والمراجعة لما يعده الخبراء وسنطلق عليهم (المستشارين) . كما قام منسوبو مكتب الراشد خاصة المحاسب القانوني عبدالعزيز الراشد والمحاسب القانوني يوسف المبارك والذين خصوا كل ما احتاجه المشروع من الوقت والجهد وبخلاصة ما لديهم من خبرة للمساهمة في الاعداد والمراجعة وتنظيم عمل الخبراء والمستشارين ، واعطوه الاولوية على كل اعمال المكتب الاخرى وسنطلق عليهم (المسؤولين) ، وجرى الاستعانة بخبراء متخصصين من الدول العربية للمساعدة في جانب او اكثر من جوانب المشروع والتعريب وسيطلق عليهم (الخبراء العرب) . وتجدر الاشارة الى ان التعريب والعكس لكافة اجزاء المشروع قام بها الخبراء انفسهم ، فقد جرينا الاستعانة بمتخصصين ذوي مؤهلات عالية في المحاسبة للمساعدة في هذا الشأن وتبين لنا عدم جدوى ذلك من ناحية الوقت والنوعية لما لمكونات المشروع من خاصية تعتمد على فهم المقصود من العبارة في ضوء مشروع متكامل وليس باستقلال عن غيرها في داخل القسم او مع الاقسام الاخرى - وقد اثر هذا على كلفة المشروع وتوقيته .

وقد كان تنظيم العمل وتقسيمه بين المشاركين (الخبراء ، المستشارين ، المسؤولين ، والخبراء العرب) بصفة عامة عاملا هاما في تحقيق الهدف من حيث النوعية والسرعة والشمول والملاءمة لظروف المملكة والبعد عن الاعتماد بشكل غير مدروس على تجربة بلد معين عاملا اخذناه في الحسبان عند اتباع الطريقة التي اخترناها في تنفيذ المشروع ما استطعنا الى ذلك سبيلا .

وقد قسمنا المشروع الى ثلاثة اقسام رئيسية وخصص لكل قسم فريق من الخبراء ومستشار من المستشارين اضافة الى مساهمة المستشار الشاملة في اجزاء المشروع ككل وفيما يلي نورد مختصرا للطريقة التي اتبعت لما لها من اهمية في النظر الى المقترحات النهائية التي تم التوصل اليها:

(١) تمت اجتماعات متعددة ما بين عدد من اعضاء الفرق وبعض المستشارين لتحديد ما يجب ان يعد ليكون تحت يد الفرق المختلفة كاساس ينطلقون منه للعمل في الاقسام التي تخصصهم ، وبهدف توحيد الاساس وتعريف الجميع بمتطلبات الانظمة

في المملكة والوضع الحالي للمهنة وظروف المماكة بصفة عامة . وتمت اجتماعات عديدة داخل المملكة وخارجها ، وانتهت بتجميع اهم مايتعلق بالمهنة من انظمة وبلورة اتجاهات الدراسة الاساسية في مجلد واحد شمل الانظمة والخلفيات الاساسية ذات التأثير على المهنة في المملكة والاسس التي تؤثر في اعداد اقسام المشروع، وقد اعد باللغتين العربية والانجليزية ووزع على جميع الاعضاء وطلب منهم اخذ المعلومات الواردة فيه في اعتبارهم عند اعداد المسودات الاولية لكل قسم من اقسام المشروع .

(٢) تم تنظيم زيارات عمل فردية متعددة للمملكة لكل من الخبراء في مراحل مختلفة من المشروع وساهموا فعليا في مراجعة بعض العمليات كما ساهموا في نقاش مشاكل من واقع ماظهرته المراجعة لعدد من العملاء في المكتب . كما ان بعضهم عاصر العمل مع المكتب منذ انشائه قبل اربع سنين بشكل مستمر . وكان الجميع على اتصال مستمر سواء ما بين الخبراء انفسهم او بين الخبراء والمستشارين او بين الجميع والمسؤولين في المكتب .

(٣) بعد الدراسة والاستقصاء والتعمق في فهم جوانب المشروع والقيام بزيارات لعدد من المعاهد المتخصصة في هذا المجال والتداول في خبرتهم والظروف التي مروا بها توصلنا الى ان الاسلوب المناسب هو التقسيم الى الاقسام التالية :

أ) المواضيع المختارة من المحاسبة المالية وتشمل:

- اهداف المحاسبة المالية .
- المفاهيم الاساسية للمحاسبة المالية .
- اعداد معيار العرض والانصاح العام
- وقد تولاهما كل من :
- ١ - الدكتور صبرى هيكل : دكتوراه في المحاسبة عام ١٩٦٨م ويحمل شهادة الزمالة من المعهد الامريكى وخبرة :
- ١١ سنة في تدريس المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة حتى وصل الى درجة استاذ ورئيس قسم المحاسبة جامعة ولاية مينسوتا سانت كلود .
- خبرة في المحاسبة والمراجعة العملية لمدة ٥ سنين وهو الشريك الفنى المعنى بأمور المحاسبة والمراجعة الفنية في شركة من كبريات شركات المحاسبة في امريكا وساهم في كثير من المجالات التي يتطرق اليها معهد المحاسبه الامريكى وقد اختير حاليا عضوا في احدى اللجان التابعة للمعهد .
- ٢ - الدكتور محمد عيد مصطفى : دكتوراه في المحاسبة جامعة الينوى / امريكا عام ١٩٦٥م له عدة ابحاث ومنشورات في المجالات العلمية الدولية . كما انه قام ببحث لهيئة الامم المتحدة خاص باستخدام

البيانات المحاسبية في المشاريع الصناعية بالدول النامية كما عمل
مستشارا لمكتب العمل الدولي من عام ١٩٧٥م حتى الان • وتتهتم
بحوثه بتطوير المحاسبة المالية •
تدرج في سلك التدريس في الجامعة في الولايات المتحدة واصبح رئيسا
لقسم المحاسبة ويشغل حاليا مركز عميد كلية ادارة الاعمال في
جامعة كاليفورنيا •

٣ - الدكتور عبدالرحمن ابراهيم الحميد كمستشار
- دكتوراه في المحاسبة وخبرة متنوعة كمستشار لعدة جهات حكومية
وتدرج بالتدريس في جامعة الملك سعود حتى وصل الى رئيس قسم
المحاسبة في كلية العلوم الادارية •

(ب) معايير المراجعة وتشمل:

المعايير العامة ... التخطيط للمراجعة والرقابة والتسجيل والادلة
والبراهين • معيار التقارير والاجراءات التنفيذية المتمثلة بها • وقد
تولاه كل من :

١ - ديفيد هاشلي ويحمل شهادة الماجستير وشهادة الزمالة من المعهد
الانجليزي .

العمل : مدير القسم الفني لبحوث المحاسبة والمراجعة في معهد
المحاسبين القانونيين في اسكتلندا ،

الخبرة : - لديه خبرة (١١) سنة في ابحاث المحاسبة والمراجعة
والعمل الميداني مع احدى شركات المحاسبة الكبيرة •
- الف كتابا عن (جمع البراهين في المراجعة)

٢ - بيتر سكيوز

المؤهلات - ليسانس في القانون وشهادة الزمالة من المعهد
الانجليزي •

الخبرة - الشريك المسئول عن الجوانب الفنية للمحاسبة
والمراجعة ومايتعلق بهما والتدريب في شركة
متوسطة الحجم في انجلترا •

- مثل شركته في مناقشة مسودات معايير المراجعة
عند اعدادها من قبل المعهد الانجليزي •

- لديه خبرة في المحاسبة والمراجعة تزيد على
ثلاثة عشر سنة •

٣ - كما تولاه الدكتور عبدالله الفيصل كمستشار ويحمل دكتوراه في
المحاسبة وخبرة تزيد على اربع سنوات كاستاذ للمحاسبة في جامعة

الملك سعود. - كلية العلوم الادارية ، ولديه خبرة كمستشار غير متفرغ لعدة جهات حكومية . وعاصر المشروع منذ بدايته .

(ج) التنظيم الداخلى للمهنة :

وقد تولاه كل من :

١ - ايفان بول ويحمل شهادة الزمالة من المعهد الامريكى - وقد كان رئيسا لمجلس ادارة معهد المحاسبين القانونيين الامريكى عام ١٩٧٣م وكان .

- رئيسا للجنة الشركات الصغيرة فى معهد المحاسبين القانونيين الامريكى .

- عضو اللجنة التنفيذية المتعلقة بعمليات () المعهد الامريكى .

- عضو اللجنة التى شكلت لدراسة المشاكل التى تواجه المهنة فى الولايات المتحدة وادت الى ايجاد المجلس المسئول حاليا عن اصدار المعايير .

- عضو المجلس الاستشارى لاعداد الحسابات المالية الموحدة للحكومة الامريكية .

- خبرة فى المراجعة والمحاسبة لمدة ٣٥ عاما، شغل خلالها مناصب اخرها الشريك المسئول (العضو المنتدب) لحدى شركات المحاسبة الامريكية الكبيرة .

٢ - والى اولسون : ويحمل شهادة الزمالة من المعهد الامريكى :

(١) نائب رئيس مجلس ادارة معهد المحاسبين الامريكى من عام ١٩٧٢ - ١٩٧٣م .

(٢) رئيس جمعية المعهد التنفيذى (العضو المنتدب) عام ١٩٧٣م الى ١٩٨٠م
(٣) رئيس قسم اداب واخلاقيات المهنة - المنبثق عن المعهد الامريكى من عام ١٩٧٠م - ١٩٧٢م .

(٤) الشريك المسئول (العضو المنتدب) فى احدى شركات المحاسبة الكبرى فى الولايات المتحدة الامريكية .

٣ - الدكتور عبدالله المنيف - كمستشار - دكتوراه فى المحاسبة وخبرة كمستشار غير متفرغ لعدة جهات حكومية واستاذ المحاسبة الضريبية فى كلية العلوم الادارية لمدة سنتين .

(٤) قام كل فريق باعداد المسودات الاولى للقسمة الذى هو مسئول عنه وتم مراجعتها بصفة اولية ثم اعيدت لهم بالملاحظات الاساسية ليعيدوا دراستهم ومقترحاتهم تمهيدا لتوزيعها على اعضاء الفرق الاخرى لدراستها والتعليق عليها .

(٥) تم توزيع مواد كل قسم على الفرق المسئولة عن الأقسام الأخرى وطلب منهم اعداد ملاحظاتهم كتابة وارسالها للمسؤولين لدراستها وارسالها للفرق الأخرى.

(٦) تم ارسال الملاحظات التي وردت من اعضاء الفرق وتعليق ماورد من المستشارين عليها وارسلت الى كل فريق للنظر فيها ومعرفة ماقام الآخرون باعداده ومدى تاثيره وتأثره بما اعده كل فريق . وجرت اتصالات عديدة بين اعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين اثناء اعداد المسودة الأخيرة والتي ستوزع على اعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين تمهيدا لبحثها فسي اجتمع شامل لكل اعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين . وقد كانت هناك بدائل لمكان الاجتماع من بينها ان يتم في المعهد الاسكتلندي الذي عسرض مشكورا ان يقوم باستضافة المستشارين والخبراء والمسؤولين وان تهيب لهم من متطلبات تساعد على القيام بعملهم على افضل وجه وبعد دراسة افضل البدائل تم التوصل الى الاجتماع في الرياض .

(٧) تم اجتماع جميع الخبراء الستة والمستشارين الثلاثة والمسؤولين من مكتب الراشد في الفترة من ١٤٠٣/١/٦هـ الى ١٤٠٣/١/١٢هـ في فندق قصر الرياض وخصصت صالة مستقلة للاجتماعات والتي كانت متصلة صباح مساء . كما هي للمجتمعين تسهيلات في الاختزال والتسجيل واستمرت الاجتماعات متواصلة لعدة ايام ، وجرى خلالها بحث المقترحات التي قدمها كل فريق والتوصل الى توصيات محدده لما تم بحثه . وقد ظهرت جوانب هامة استدعت ان ينظر في امكانيات معرفة اتجاهات وزارة التجارة واصحاب الملة من الجهات الأخرى حيالها . وقد شعرنا جميعا بان مثل هذا اللقاء سيكون له اثر كبير على ادراكنا لسلامة اتجاه بحثنا ومدى ملاءمة المقترحات التي توصلنا اليها .

(٨) تم ترتيب اجتماع في معهد الادارة العامة حضره كل من معالي وزير التجارة ووكيل الوزارة وكبار المسؤولين فيهما من اصحاب الملة كما حضره معالي وزير المالية والوكلاء المختصين في الوزارة وحضره معالي محافظ مؤسسة النقد ونائبه وقام معهد الادارة مشكورا بترتيب الاجتماع وتسجيل وقائه . وكان فسي حقيقة الامر مهما الى درجة كبيرة في ايضاح الاتجاهات المناسبة واعطائنا المزيد من الثقة في اهتمام المسؤولين عن المهنة . كما كان مفيدا في ايضاح اهمية الجوانب التي كانت محل بحث مستفيض من قبل اعضاء الفرق انفسهم ، كما اعطى الاجتماع دفعة قوية لاعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين اكسدت اهتمامهم بالمشروع وان ما يبذلونه من جهد سيكون محل اهتمام من المسؤولين عن اعتماده ومتابعة تنفيذه .

- (٩) وبعد الاجتماع عاود اعضاء الفرق والمستشارون والمسؤولون الاجتماع مرة اخرى فى فندق قصر الرياض للتداول فيماتم بحثه فى اجتماع السوزراء ، كما تم استخلاص النتائج النهائية لما دار من بحث فى الايام السابقــــــــــــة ووكل الى اعضاء كل فريق ان يدخلو هذه التعديلات ثم يرسلونها للمسؤولين فى الرياض ، وكلف احد الخبراء بقراءة للاقسام الثلاثة بعد ان يتم اعدادها بشكلها النهائي من قبل اعضاء الفرق .
- (١٠) وقد تم ذلك وارسلت النسخ النهائية للمسؤولين وجرى اطلاع المستشارين عليها ثم جرى اجتماع حضره المستشارون والمسؤولون فى المكتب والدكتورون صبرى لمناقشة النسخة النهائية .
- (١١) وقد تم بعد ذلك اجتماع فى الرياض فى فندق حياة ريجنسى لعدة ايام لمناقشة النسخة النهائية ، حضره المستشارون والدكتورون والمسؤولون ، وجرى خلال الاجتماع بحث مستفيض لما تبين من قراءة نتائج الفرق وماتم التوصل اليه من بحث معهم فى هذا المجال وجرى تسجيل وقائع هذا الاجتماع حتى نهايته .
- (١٢) تم الاتصال باعضاء الفرق ومناقشة ماتم بحثه مع المستشارين والمسؤولين فى الرياض وجرى ادخال بعض التعديلات على المنتج فى النهاية .
- وبتاريخ ١٤٠٣/٦/٩هـ جرى اجتماع فى الرياض حضره المستشارون والدكتورون والمسؤولون وتم خلاله نقاش كافة اوجه البحث التى ظهرت خلال الاتصالات التى تمت فى الفترة ما بين الاجتماع الذى تم فى فندق حياة ريجنسى وما ادخل من تعديلات او ترك لهذا الاجتماع للبت فيه . وقد انتهى الاجتماع بحيث وكل لكل مستشار ان يقرأ بشكل نهائى القسم الذى وكل اليه وان يتأكد من ملاءمته لظروف المملكة وملاءمته لظروف المهنة حالياً ولامته من الناحية الفنية ووضوح الاسلوب ومن ناحية تناسقه بصفة عامة ومدى جدواه للمملكة .
- (١٣) تم طيلة الفترة وعلى مراحل مختلفة تعريف كافة الاجزاء والدراسات . وبعد هذا الاجتماع تم تكليف الخبراء العرب بالنظر فى تعريف بعض المنتجات النهائية سواء ما عرب منها من قبل او ماهو تحت البحث فى حينه وقد تم انجاز ذلك ثم تسليمه للمستشارين والخبراء للقراءة النهائية .

مقدمة:

ماهية معايير المراجعة ومدى الحاجة اليها ومن المستفيد منها:

تعتبر الوظيفة الرئيسية للمراجعة اضافة مزيد من الثقة على القوائم المالية المعدة بواسطة ادارة المنشأة . وهذا يتطلب من المراجع ان يتمتع بثقة الاخرين الذين يعتمدون على رأيه كقاض خبير بعدالة تمثيل القوائم المالية . ولكي يعتمد الآخرون على رأى المراجع او تزداد ثقتهم فيه فلا بد من معايير او مقاييس يجمع عليها المراجعون ويقاس بها عمل المراجع . ولقد ادركت بعض الدول هذه الحقيقة منذ مدة طويلة مثل الولايات المتحدة حيث تبنت منذ عام ١٩٤٨م مجموعة من معايير المراجعة ، بينما اعتمدت دول اخرى على العرف المحاسبي وتأخرت في تبني معايير مكتوبة كاليابان واستراليا وكندا والمانيا الغربية والتي اصدرت فيها اخيرا الجهات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة معايير للمراجعة . ثم تلت مؤخرا المملكة المتحدة

ونظرا لان الاقتصاد السعودي اقتصاد كبير نسبيا وسريع النمو ونظرا لنشأة العديد من الشركات الكبيرة ، فان الحاجة بدت واضحة للاعتماد على تقارير المراجعين القانونيين من قبل عدد من الاطراف المستفيدة التي تتخذ قراراتها في ضوء من القوائم المالية . ولكي تكون تلك التقارير موضع ثقة فلا بد ان تكون خلاصة مراجعة تمت وفقا لمعايير ذات قبول عام .

وانطلاقا من ذلك فان ماتعالجه معايير المراجعة يهدف الى التاكيد للمستفيد من القوائم المالية :

- ١) بأن المراجع رجل امين ومستقل تماما عن المنشأة التي يراجع حساباتها مما يجعل رأيه غير متأثر بأي مصلحة .
- ٢) بأن المراجع رجل ذو علم وخبرة كافية في الامور المالية والمحاسبة والمراجعة مما يجعل رأيه ذوى وزن كاف كصاحب خبرة ومعرفة .
- ٣) بأن المراجع قد بنى رأيه على أدلة وقرائن ليس اجتهادا شخصيا .
- ٤) وتعريفه بالكيفية التي يصدر بها رأى المراجع ومدلول ما يحويه من عبارات .

لمن توجه معايير المراجعة:

توجه معايير المراجعة للمحاسبين القانونيين المطلوب منهم الالتزام بها ، الا ان المنتفع النهائي منها هم المستفيدين من القوائم المالية كالمستثمرين والمقرضين الحاليين والمرتبين والموردين والعملاء والموظفين .بالاضافة الى الجهات الحكومية التي تستخدم القوائم المالية للمنشأة لأغراض نظامية او لأغراض تحديد الضرائب والزكاة او الاعانة الحكومية للمنشأة ، او لمعرفة اتجاه النشاط الاقتصادي الوطنى . وتأتى

اهمية التفرقة بين المستفيدين من معايير المراجعة وبين من توجه لهم فى اختيار طريقة اعدادها واللغة التى تكتب بها .

نطاق معايير المراجعة :

يقضى نظام الشركات والنظام الاساسى لكل شركة مساهمة او ذات مسؤولية محدودة وبعض الانظمة الاساسية لمنشآت اخرى بأن تعد تلك المنشآت قوائم مالية فى نهاية كل سنة مالية تظهر مركزها المالى ونتائج اعمالها . كما تقضى تلك الانظمة بأن تراجع القوائم المالية من قبل مراجع قانونى وان يبين المراجع رأيه فى القوائم المالية فى تقرير ينشر مع القوائم ليطلع عليه كل ذو علاقة . وكل رأى يبدى وفقا لمعايير المراجعة المتفق عليها . وتوضح هذا النطاق ضرورى لمعرفة الاعمال التى يقوم بها المحاسب القانونى دون ان يلتزم فيها بمعايير المراجعة المتفق عليها .

ويجب مراعاة ان معايير المراجعة لاتحدد اجراءات المراجعة الواجب اتباعها فى كل حاله اذ يتعين على المراجع تحديد هذه الاجراءات اخذا بعين الاعتبار الظروف الخاصة بكل منشأة . وتحتوى الدراسة الايضاحية لكل معيار على امثلة لاجراءات المراجعة التى قد يتطلب المبدأ الاساسى الذى ينص عليه معيار المراجعة تطبيقها فى ظروف معينة .

مدى الالتزام بمعايير المراجعة :

تحتوى نصوص معايير المراجعة على درجات مختلفة للالتزام . فعندما ينص احد معايير المراجعة على لزوم وجوب (يجب) (يلزم) قيام المراجع باجراء معين او استكماله يجب عليه الالتزام بهذا الاجراء الا اذا رأى وفقا لتقديره الموضوعى ان هنالك اجراءا ابدىلا اكثر ملاءمة لظروف المنشأة وفى هذه الحالة يتعين عليه توثيق مبررات قراره باتباع الاجراء البديل . وعندما ينص احد معايير المراجعة على قيام المراجع باجراء معين او استكماله فليس للمراجع الا ان يقوم بالاجراء او ان يستكمله .

مجال معايير المراجعة :

تم تقسيم معايير المراجعة الى ثلاث مجموعات كالاتى :

المعايير العامة :

تتعلق هذه المعايير بالمبادئ الاساسية التى تحكم التأهيل المهني للمراجع كالتعليم والتدريب وحياد المراجع وموضوعيته واستقلاله ودرجة العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ اجراءات المراجعة . وقد صفت هذه المجموعة فى ثلاثة معايير هي :

أ - معيار التأهيل المهني الكافى ويقضى بوجوب ان يكون المراجع والجهاز الفنى العامل

معه على درجة كافية من التأهيل المهني للقيام بأعمال المراجعة التي تعاقبها على إنجازها والا يتعاقد الا بعد التأكد من قدرته على إنجاز مهمة المراجعة بكفاءة وان تشمل وشائق العمل ما يثبت ذلك .

وللمراجع التعاقد للقيام بعملية معينة اذا رأى ان في امكانه الحصول على درجة كافية من التأهيل المهني قبل البدء في تنفيذ عملية المراجعة .
ب - معيار الحياد والموضوعية والاستقلال ويتضمن وجوب استقلال المراجع المسئول وفريق المراجعة استقلالا تاما في جميع مايتعلق بالمراجعة وان يتجنب ما يحمله الاخرين على الشك في ذلك .

كما ان عليه توثيق مايعيد ذلك الاستقلال , ويجب على المراجع الامتناع عن ابداء الرأي في القوائم المالية للمشأة اذا تبين له بعد تعيينه عدم استقلاله او عدم استقلال فريق المراجعة عن المنشأة .

ج - معيار العناية المهنية اللازمة ويوجب على المراجع: ان يقوم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص المتوقعة من مراجع آخر مؤهل تأهيلا مهنيا كافيافي جميع مراحل المراجعة . وان يكون على درجة كافية من الدراية بأمر المنشأة وظروفها وخططها والاستخدامات المتوقعة لقوائمها المالية وتقريره عنها وان يتحرى الحقائق الى ان يصل الى نتائج موضوعية . كما ان عليه الاستعانة بخبرة ومهارة الاخرين اذا تطلبت الامور درجة من الخبرة والمهارة لاتتوفر لديه .

معايير العمل الميداني:

تتعلق هذه المعايير بالمبادئ الاساسية التي تحكم تكوين اساس كاف لبدء الرأي على القوائم المالية . وتتكون هذه المجموعة من المعايير من ثلاثة هي :

أ) معيار التخطيط: يتعلق هذا المعيار بالمبادئ الاساسية لتخطيط عملية المراجعة والذي يوجب على : على المراجع تخطيط عملية المراجعة بصورة تمكنه من الحصول على ادلة وقرائن مراجعة كافية يبنى عليها رأيه في القوائم المالية . وان عملية المراجعة تنفذ وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ووفقا للمتطلبات القانونية التي تتعلق بتنفيذ المراجعة .

ب) معيار الرقابة والتوثيق: يتعلق هذا المعيار بالمبادئ الاساسية للرقابة والاشراف على عملية المراجعة وتوثيق اجراءاتها والأدلة التي يحمل عليها المراجع:

الرقابة:

يجب على المراجع ان يوجه ويشرف ويدقق العمل الذي يقوم به اعضاء فريق المراجعة ليتوفر لديه تأكيد كاف بأن تنفيذ المراجعة قد تم وفقا لمعايير المراجعة , والمتطلبات القانونية التي تخضع لها .
وان يحدد مستوى الرقابة والاشراف المطلوبين في ضوء شعب المهمة وتعقدتها ,

وخبرة وكفاءة اعضاء فريق المراجعة : كما يجب عليه تصميم واستخدام اجراءات مناسبة لتحقيق درجة كافية من التوجيه والاشراف والتدقيق ، والتأكد من تنفيذ المراجع الاخر في حالة الاشتراك في المراجعة لمعايير المراجعة والاستعانة بخبراء متخصصين في المجالات التي لا يكون موهلا لمعالجتها . كما توجب على المراجع المسئول ان يدقق بنفسه جميع الامور الهامة المتعلقة بالمراجعة ونتائجها .
التوثيق :

يجب ان تكون اوراق العمل وافيه ، وتفصيلية ، بدرجة كافية تسمح لمراجع متمرس لاتكون لديه معرفة مسبقة بالمراجعة التي تمت من ان يصل الى نتائج معقولة عما اذا كانت معايير التخطيط والرقابة والتوثيق ، وادلة وقرائن المراجعة ، والتقارير ، قد تم الالتزام بها .
كما توجب على المراجع ان يعكس في اوراق عمله تفاصيل دراسة للنظام المحاسبي ويقيم نظام الرقابة الداخلي والمعلومات الاساسية عن المنشأة موضوع المراجعة وكافة تفاصيل ما اجراه من عمليات للحصول على ادلة وقرائن المراجعة من النظم المعمول بها في المنشأة ومن اختبارات المراجعة التحليلية واختبارات التحقق التفصيلية .

ج) معيار الادلة والقرائن : يتعلق هذا المعيار بالمبادئ الاساسية لجمع وتقييم الادلة والقرائن اللازمة لابداء الرأي في القوائم المالية بما في ذلك مصادر الادلة والقرائن ، ويوجب على المراجع الحصول على أدلة وقرائن مراجعة ملائمة يمكن الاعتماد عليها وكافية لتأييد رأيه في القوائم المالية وفقا لشروط مهمة المراجعة التي تعاقد على انجازها . ويفصل المعيار طرق الحصول على الادلة والقرائن وسبل استخدامها وعلاقتها ببعضها البعض وتأثيرها على الرأي الذي يصدره عن القوائم المالية .

معايير التقارير:

يتعلق هذا المعيار بالمبادئ الاساسية التي تحكم محتويات تقرير المراجع الخارجى على القوائم المالية وشكل التقرير والتحفظات والظروف التي تؤدي اليها . ويحدد من يوجه له التقرير كما يحدد مكونات التقرير الاساسية وما يجب ان يتصف به . ويوضح انواع التقارير ويورد امثلة عليها .

نطاق المراجعة

يجب على المراجع ان يشير الى نطاق المراجعة في فقرة مستقلة يتم تمييزها باسم فقرة "نطاق المراجعة" ، والتي يجب ان تشمل على مايلى:

- أ - القوائم المالية المشمولة بتقرير المراجع .
- ب - مسئولية ادارة المنشأة عن اعداد القوائم المالية .
- ج - موقف ادارة المنشأة من تمكينه من الحصول على البيانات والايضاحات التي طلبها .

- د - معايير المراجعة التي تمت المراجعة وفقا لها .
 هـ - ما اذا كان قد تمكن من تطبيق اجراءات المراجعة التي اعتبرها ضرورية .
 و - ما اذا كان قد وصل الى درجة اقتناع معقول تمكنه من ابداء الراى فى القوائم المالية .

التعبير عن الراى :

يجب على المراجع ان يعبر صراحة عن رأيه فى فقرة مستقلة يبين فيها ما اذا كانت القوائم المالية ككل :

- أ - تظهر بعدالة المركز المالى للمنشأة كما هو عليه فى نهاية الفترة المحاسبية ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال خلال تلك الفترة ، بناء على كفاية العرض والايضاح للمعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة .
 ب - تلتزم بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساسى للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .
 واذا لم يكن لدى المراجع تحفظات ذات تأثير هام على هذه الامور، فيجب أن يعطى رأيا مطلقا فى فقرة مستقلة يتم تمييزها باسم فقرة " الراى المطلق " . (النموذجين رقمى ١ ، ٢ من نماذج تقرير المراجع)

لفت الانتباه :

عندما يريد المراجع لفت انتباه مستخدم القوائم المالية الى أمر هام يتعلق بالقوائم المالية الا انه لا يؤثر على رأى المراجع فان عليه بيان ذلك فى فقرة مستقلة بعد فقرة الراى . ويجب ان تكون تلك الفقرة محددة وواضحة وان تبدأ بعبارة " (أود) او (نود) لفت الانتباه الى " ثم يبين الامر والعناصر ذات العلاقة فى القوائم المالية . ويجب التنبيه الى عدم جواز اعتبار هذه الفقرة بديلا لفقرة التحفظ ان وجدت (نموذج رقم (٣) من نماذج تقرير المراجع)

التحفظات فى تقرير المراجع :

يجب على المراجع ان يقرر لنفسه ما اذا كان يرى ضرورة التحفظ فى تقريره . كما يجب عليه ان يقرر نوع التحفظ المناسب والذى ينشأ عادة عن الاسباب التالية مجتمعة او متفرقة :

- ١ - القصور فى نطاق المراجعة .
- ٢ - القصور فى امور محاسبية .
- ٣ - الشك غير المتعلق باستمرارية المنشأة .
- ٤ - الشك المتعلق باستمرارية المنشأة .
- ٥ - عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات او النظام الاساسى للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

وإذا رأى المراجع ضرورة التحفظ يجب عليه :

- اعلام القارئ عن جميع تحفظاته وذلك فى فقره مستقله تلى فقره نطاق المراجعة ، ويجب ان تكون هذه الفقره بعنوان " التحفظ او التحفظات".

- اصدار رأى متحفظ او رأى معارض او الامتناع عن ابداء الرأى وذلك فى فقره مستقله تلى فقره التحفظ ، ويجب ان تظهر تلك الفقره بكل وضوح رأى المراجع ، او مايفيد بعدم تمكنه من ابداء الرأى ، ويجب ان تكون هذه الفقره بعنوان " الرأى الملائم".

أ - القصور فى نطاق المراجعة :

عندما يكون هناك قصور فى نطاق المراجعة يصعب على المراجع التأكد من خلو القوائم المالية من الاخطاء (بما فى ذلك اخطاء الحذف) . وعندما يصل المراجع الى اقتناع معقول بأنه قد يكون من الضرورى تعديل القوائم المالية تعديلا هاما نتيجة لاحتمال وجود اخطاء كان من الممكن له تحديدها لو تمكن من تطبيق كل اجراءات المراجعة التى رأها ضرورية ، يلزم عليه التحفظ فى رأيه او أن يمتنع عن ابداء ابداء الرأى عن القوائم المالية ككل.

ويصدر المراجع رأيا متحفظا اذا كان فى اعتقاده انه قد يكون من الضرورى تعديل القوائم المالية تعديلا هاما اما اذا كان فى تقديره الموضوعى أن تأثير التعديلات التى قد تكون ضرورية على القوائم المالية هام جدا او شامل لدرجة لايسطيع المراجع معها تكوين رأى فى القوائم المالية ككل . فيجب عليه ان يمتنع عن ابداء الرأى.

وعندما يتحفظ المراجع فى رأيه بسبب القصور فى نطاق المراجعة فيجب عليه :

- ١ - ان يعدل فقره نطاق المراجعة ليشير الى القصور فى نطاق المراجعة .
 - ٢ - ان يبين فى فقره التحفظ كيف والى اى مدى يمكن ان تعدل القوائم المالية اذا كان ذلك قابلا للتحديد المعقول .
 - ٣ - أن يبدأ تحفظه بعبارة " باستثناء".
 - ٤ - أن تعبر جمل فقره الرأى بما يفيد بأن تحفظه يعود على التأثير المحتمل للتعديلات التى قد تكون ضرورية على القوائم المالية . (نموذج رقم ٩ من نماذج تقرير المراجع).
- وعندما يمتنع المراجع عن ابداء رأى فى القوائم المالية ككل بسبب قصور فى نطاق المراجعة فان عليه ان يصوغ جمل فقره الامتناع عن ابداء الرأى بما يفيد بأن امتناعه عن ابداء رأى فى القوائم المالية

ككل يعود الى عدم تمكنه من تكوين رأى فى القوائم المالية ككل بسبب التأثيرات الهامة للتعديلات التى قد تكون ضرورية على القوائم المالية. (نموذج رقم ١٠ من نماذج تقرير المراجع).

ب - القصور فى امور محاسبية :

عندما تتأثر القوائم المالية بالقصور فى امور محاسبية ذات تأثير هام يجب على المراجع ان يتحفظ فى رأيه او يصدر رأيا معارضا . وفى كلتا الحالتين على المراجع أن يضمن تقريره فقرة للتحفظ يبين فيها مايلئى :

١ - وصفا كاملا للقصور فى الامور المحاسبية .
٢ - كيف والى اى مدى تأثرت القوائم المالية بذلك القصور فى الامور المحاسبية و/ او اذا كان ذلك ممكنا، المعلومات غير الموضحة التى يراها ضرورية لاكتمال الافصاح فى القوائم المالية .
ويجب على المراجع ان يصدر رأيا متحفظا اذا وصل الى اقتناع بان القوائم المالية تأثرت تأثيرا هاما بالقصور فى الامور المحاسبية الا اذا كان فى تقديره الشخصى ان القوائم المالية مظللة او غير مفيدة حتى اذا قرنت مع تقريره . وفى الحالة الاخيرة يجب عليه ان يصدر رأيا معارضا .

كما يجب على المراجع ان يعتبر القوائم المالية مظللة او غير مفيدة اذا كان تأثير القصور فى الامور المحاسبية :

١ - شاملا لدرجة لاتمكن المراجع من وصف كيف تأثرت القوائم المالية بوضوح .

٢ - هاما جدا لدرجة تطفى على كل محاولة لوصف كيفية تأثر القوائم المالية بالقصور المحاسبى .

وعندما يصدر المراجع رأيا متحفظا بسبب القصور فى امور محاسبية فيجب عليه ان :

أ - يبدأ تحفظه بعبارة " فيما عدا "

ب - يستعمل فى فقرة الراى من العبارات مايفيد بان تحفظه يعود

الى تأثير القصور فى امور محاسبية على القوائم المالية .

وللايضاح فقد أوردنا نموذجين للرأى المتحفظ بسبب القصور فى امور محاسبية (٥) ، (٧) من نماذج تقرير المراجع .

عندما يصل المراجع الى اقتناع باصدار رأى معارض على القوائم المالية ككل بسبب القصور فى امور محاسبية فان عليه ان يستعمل فى فقرة الراى من تقريره عبارات تبين ان الراى المعارض

يعود الى تأثير القصور المحاسبي على القوائم المالية حسبما مافصل في فقرة التحفظ.

وللايضاح فقد اوردنا نموذجين لتقرير المراجع ذى الرأى المعارض بسبب القصور فى امور محاسبية رقم (٦)، (٨) من نماذج تقرير المراجع.

الشك غير المتعلق باستمرارية المنشأة :

لو رأى المراجع ان القوائم المالية يمكن أن تتأثر بتعديلات هامة قد يكون فى الامكان تحديدها لو عرفت النتيجة المستقبلية لحالة الشك فيجب عليه أن يبدى رأيا متحفظا او يمتنع عن ابداء الرأى على القوائم المالية ككل .

وفى كلتا الحالتين فانه يجب عليه ان يبين فى فقرة التحفظ :

١ - وصفا مناسبيا لحالة الشك .

٢ - الاشارة بوضوح كيف والى أى مدى يمكن للقوائم المالية أن تتأثر بسبب التعديل لوحدث .

ويجب على المراجع أن يصدر رأيا متحفظا عندما يجد نفسه امام حالة شك غير متعلقه باستمرارية المنشأة اذا رأى أن القوائم المالية قد تتأثر بالتعديلات الهامة .

اما اذا كان فى تقديره الموضوعى ان تأثير تلك التعديلات على القوائم المالية قد يكون شاملا او هاما جدا لدرجة لاتمكنه من الحصول على اساس لابداء الرأى . فيجب على المراجع ان يمتنع عن ابداء الرأى .

وعندما يتحفظ المراجع فى رأيه بسبب حالة شك لاتتعلق باستمرارية المنشأة فانه يجب عليه :

١ - أن يبدأ تحفظه بعبارة " باستثناء " .

٢ - أن يصوغ فقرة الرأى من تقريره بعبارات تشير الى أن التحفظ فى رأيه ينصب على تأثير التعديلات الممكنة على القوائم المالية .

وللايضاح فقد اوردنا نموذجا للرأى المتحفظ بسبب حالة شك لاتتعلق بأمر يؤثر على استمرارية المنشأة فى النموذج رقم (١١) من نماذج تقرير المراجع .

اما عندما يصل المراجع الى اقتناع بالامتناع عن اصدار رأى حيال القوائم المالية ككل بسبب حالة شك لاتتعلق باستمرارية المنشأة فيجب عليه ان يصوغ فقرة الامتناع عن الرأى من تقريره بعبارات تؤكد ان سبب عدم ابداء الرأى فى القوائم المالية يعود الى عدم وصول المراجع الى اقتناع معقول يمكنه من ابداء رأى فى القوائم المالية ككل بسبب ماقد تتأثر به القوائم المالية حسب ماتم تفصيله فى فقرة التحفظ .

وللايضاح فقد اوردنا فى النموذج رقم (١٢) من نماذج تقرير المراجع نموذجا عن ذلك

الشك المتعلق باستمرارية المنشأة :

يتطلب الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار قيام المراجع بفحص وتحليل جميع الأدلة والقرائن المتاحة والمتعلقة بهذا الأمر . وقد يصل المراجع بعد هذا التحليل الى احدى النتائج التالية :

١ - أن هناك أدلة وقرائن كافية لازالة مااعتراه من شك حول قدرة المنشأة على الاستمرار. وفي هذه الحالة لايتأثر تقريره .

٢ - على الرغم من ان حالة الشك حول قدرة المنشأة على الاستمرار لاتزال قائمة فان احتمال استمرار المنشأة قائم بدرجة معقولة ايضا . كما ان هناك ايضا - مناسباً للظروف المتعلقة بحالة الشك في القوائم المالية . وفي هذه الحالة يجب أن يلفت انتباه القارئ الى المعلومات ذات العلاقة في فقرة "لفت الانتباه" .

٣ - على الرغم من ان حالة الشك حول استمرارية المنشأة لاتزال قائمة فان احتمال استمرارها قائمة بدرجة معقولة ايضا . الا ان المنشأة رفضت ايضاح جميع الظروف ذات العلاقة . وفي هذه الحالة يجب على المراجع ان يعدل تقريره بسبب عدم كفاية الافصاح ويتضمن التعديل في تقرير المراجع مايلي :

أ - اضافة فقرة للتحفظ يبين فيها المراجع الظروف التي جعلته يشك في استمرارية المنشأة ويظهر المعلومات التي رفضت المنشأة ايضاحها .
ب - اصدار رأى متحفظ او رأى معارض حسب مايراه مناسباً بسبب عدم كفاية الافصاح عن المعلومات المشار اليها في فقرة التحفظ .

٤ - ان هناك حالة شك عظيم تحيط بقدرة المنشأة على الاستمرار . وفي هذه الحالة يجب على المراجع ان يمتنع عن ابداء الرأى في القوائم المالية ككل .
عندما يقرر المراجع الامتناع عن ابداء رأى في القوائم المالية ككل بسبب حالة الشك المتعلقة باستمرارية المنشأة يجب عليه صياغة فقرة التحفظ بحيث:
١ - تحتوى على وصف مفصل لكل الاسباب الجوهرية لحالة الشك في استمرارية المنشأة .

٢ - تشير بوضوح الى كيفية والى أى مدى يمكن للقوائم المالية أن تتأثر بالتعديلات الممكنة .

عندما تكون هناك حالة شك عظيم حول استمرارية المنشأة فان المراجع لا يستطيع ان يقرر ما اذا كانت القوائم المالية يجب أن تعدل والى أى مدى . وطبقاً لذلك فانه يتعين على المراجع ان يصوغ عبارات فقرة الرأى من تقريره بما يفيد بان امتناعه عن ابداء رأى في القوائم المالية ككل يعود الى عجزه عن الوصول الى درجة معقولة من القناعة تمكنه من اصدار رأى في القوائم المالية بسبب التأثير المحتمل الملحوظ للامور المذكوره في فقرة التحفظ .

وللايضاح يوجد مثال للامتناع عن ابداء الرأى بسبب حالة شك فى استمرارية المنشأة فى النموذج رقم (١٣) .

عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساسى للمنشأة الذى ليس له اثر ملحوظ على عدالة القوائم المالية :

اذا رأى المراجع بناء على الادلة والقرائن المتاحة له أن القوائم المالية ككل تظهر بعدالة المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال الا ان هناك تجاوزات فى تطبيق احكام نظام الشركات وفقرات النظام الاساسى للمنشأة المتعلقة باعداد وعرض القوائم المالية فيجب عليه :

- ١ - أن يبين فى فقرة تحفظ مستقلة طبيعة تلك التجاوزات عن متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسى للمنشأة .
- ٢ - ان يصدر رأيا مطلقا فى القوائم المالية ككل يفيد بانها تظهر بعدل المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال .
- ٣ - ان يتحفظ فى رأيه عن الالتزام بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساسى للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

وللايضاح فقد أوردنا مثالا لهذا التقرير فى النموذج رقم (١٥) من المجلد () .

توقيع وتاريخ تقرير المراجع

يجب على المراجع أن يوقع تقريره وأن يضع رقم تسجيله بجانب اسمه ، ولايجوز ان يوقع عن المراجع الا شريك له يتمتع بالتأهيل المهنى المناسب ، وحاصل على الترخيص ولايجوز للمراجع أن يوقع التقرير قبل تاكده من محتوياته وانه يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها . كما يجب عليه - قبل توثيقه لتقرير المراجعة ان يفحص القوائم المالية وان يتأكد من انها قد اجيزت ممن يقع تحت مسؤوليته الاشراف العام على اعدادها .

ويجب ان يؤرخ تقرير المراجع بتاريخ اليوم الذى انتهى فيه العمل الميدانى . ويجب على المراجع أن يتأكد من انه لم تقع احداث بين نهاية الفترة المحاسبية موضوع المراجعة وتاريخ تقريره ، تتطلب الايضاح او تعديل القوائم المالية ولم يتم ايضاحها او تعديل القوائم المالية نتيجة لها .

المراجعون الاخرون

يجب أن لا يذكر المراجع فى تقريره ما يفيد باستخدامه لعمل مراجع آخر . وان كانت المراجعة مشتركة فيجب على المراجعين جميعا توقيع تقرير المراجعة .

المراجة

٢٨	تمهيد	المراجعة
<u>تمهيد</u> - ١		
		١-١ مقدمة :
١٠١	يشمل مايلي نبذة عن نطاق وسلطة معايير المراجعة كمايشمل تمهيدا لمعايير المراجعة يساعد القارئ على تفهم مايتبع من مقترحات المتعلقة بكل منها.	
		٢-١ الحاجة الى معايير المراجعة :
١٠٢	اشار الاستاذ/ ستامب والاستاذ/ مونتيز في دراستهما " معايير المراجعة الدولية " الصادره في عام ١٩٧٩م (صفحه ٢٩) الى الهدف العام لمعايير المراجعة كمايلي :	
١٠٣	"تعتبر الوظيفة الرئيسية للمراجع هي اضافة الثقة الى القوائم المالية المعدة بواسطة ادارة المنشأة . ويتطلب هذا من المراجع ان يتمتع بثقة الاخرين الذين يعتمدون على رأيه كقاض خبير بعدالة تمثيل القوائم المالية .	
١٠٣	ومن اجل تحقيق الهدف من المراجعة (اضافة الثقة على القوائم المالية) فانه يفترض في المستفيدين الخارجيين الذين يعتمدون على رأي المراجع ان يكونوا على ثقة في رأي المراجع واهميته . لذا تحتاج مهنة المراجعة نفسها الى مجموعة من معايير المراجعة لتضفي الثقة في عمل المراجع حتى يتسنى لعمل المراجع ان يضى الثقة على القوائم المالية المعدة من قبل ادارة المنشأة . وبمعنى اخر اذا كان على المستفيدين الخارجيين الاعتماد على عمل مهنة المراجعة فعلى هذه المهنة ان تلتزم بمجموعة من المعايير الموضوعية المقبولة والمطبقة من قبل كل اعضاء المهنة . ولقد ادركت الولايات المتحدة هذه الحقيقة منذ زمن طويل حيث تبنت المهنة مجموعة من معايير المراجعة منذ عام ١٩٤٨م وايضا تبنت مجموعة اخرى من الدول مثل : اليابان ، استراليا ، كندا وحديثا المانيا ، مجموعة من معايير المراجعة ."	
١٠٤	يتبين مما سبق ان هدف المراجعة هو اضافة الثقة في القوائم المالية ويتحقق ذلك اذا كان عمل المراجعين على درجة كبيرة من الاحترام . وهو ما تهدف معايير المراجعة الى تحقيقه ، ولا يمكن لمعايير المراجعة تحقيق هذا الهدف الا اذا كانت واضحة ومطبقة بواسطة كل المراجعين . ويعتبر التعليم والتطبيق جزءا اساسيا لنجاح معايير المراجعة ومن المتوقع ان يتبنى المعهد السعودي المقترح موضوع التعليم ومتابعة التطبيق بعناية .	
١٠٥	وتجدر الاشارة الى انه منذ انتهاء الاساتذة " ستامب ومونتيز " من دراستهما	

المشار اليها سابقا اصدرت الدوائر ذات العلاقة بالمهنة فى المملكة المتحدة ودول اخرى مجموعة من معايير المراجعة لاضافتها الى معايير المهنة الموجودة فى اليابان واستراليا وكندا والمانيا والولايات المتحدة . ويعتبر ذلك مؤشرا هاما بيان الشعور بالحاجة الى معايير المراجعة قد انتشر بصورة واسعة . ونظرا لان الاقتصاد السعودى اقتصاد كبير وسريع النمو فانه من المهم ان يكون لدى المملكة مهنة مراجعة تحوز على ثقة الاخرين محليا ودوليا . ولايتسنى ذلك الا اذا كانت هناك معايير مراجعة معتمدة يلتزم بها ممارس مهنة المراجعة ، و تعتبر المراجعة الموثوق بها ضرورية اذا كانت هناك حاجة الى قوائم مالية موثوق بها . ويعتبر وجود مثل تلك القوائم المالية عاملا اساسيا من العوامل التى تساعد على التخصيص السليم لموارد المملكة الاقتصادية .

المواضيع التى تتعرض لها معايير المراجعة : ٣-١

١٠٦ من اجل ان تضيف المراجعة مزيدا من الثقة فى القوائم المالية فانه يفترض ١٠٦ فى من يعتمد على هذه القوائم ان :

- أ) يعتقد بان المراجع رجل امين ومستقل تماما عن ادارة المنشأة للوصول الى رأى موضوعى فى القوائم المالية المعدة بواسطتها .
- ب) يعتقد بان المراجع رجل ذو خبرة وتعليم كاف فى الامور المالية والمحاسبية والمراجعة من اجل ان يكون لرأيه فى القوائم المالية قيمة وفائدة .
- ج) يعتقد بان المراجع قد تحصل على ادلة وقرائن ملائمة وكافية كأساس لرأيه فى القوائم المالية .
- د) يفهم بوضوح رأى المراجع المعبر عنه فى تقريره .

١٠٧ وحيث لا يوجد فى الوقت الحاضر معهد سعودى للمحاسبة والمراجعة فانه من الضرورى الرجوع الى النظام السعودى لمعرفة مدى ادراك ومعرفة المتطلبات الاربعة السابق الاشارة اليها . ويتضح ادراك المشرع السعودى لاهمية امانة واستقلال المراجع واهمية التعليم والتدريب للمراجع . فعلى سبيل المثال - فان المادة (١٣١) من نظام الشركات حرمت على المراجع ان يعمل فى تنظيم الشركة او ان يكون مديرها او يقوم بعمل ادارى او فنى للشركة وان كان ذاطابع استشارى . بالاضافة لذلك على المراجع ان يقوم بواجباته بطريقة صادقة وجدية تامة ولايقوم بسافشاء موضوعات سرية قسام بالاطلاع عليها بحكم مهنته . وعلى المراجع الا يكون شريكا او موظفا او قريبا حتى الدرجة الرابعة من صلة القرابة لى من مؤسس او مديرى الشركة .

٤٠	تمهيد	المراجعة
		<p>وفيما يتعلق بالتعليم والتدريب نصت المادة الثانية من نظام المحاسبين القانونيين على المتطلبات الواجب توافرها في الشخص المراد تسجيله كمحاسب تحت التمرين. كما نصت المواد (٣) و(٤) على المتطلبات التعليمية والتدريبية للمحاسب العمومي والمواد (٥) و(٦) نصت على متطلبات التعليم والتدريب اللازم للمحاسب القانوني.</p> <p>وتتعرض معايير المراجعة الى هذه الامور بصورة توضح للمراجع علاقتها بعملية المراجعة .</p> <p>١٠٨</p> <p>١٠٩ وعلى الرغم من ان نظام الشركات يضمن للمراجع الحصول على أية بيانات يراها ضرورية لاصدار رأيه لم يتعرض النظام الى نوعية وكفاية الادلة والقرائن التي يجب على المراجع الحصول عليها . ويعتبر ذلك نقصا تعالجه معايير المراجعة . بالاضافة الى ان نظام الشركات لم يتعرض بشكل كاف لمحتويات وشكل تقرير المراجع . فلقد كلفت المادة (١٣٢) من نظام الشركات المراجع بتقديم تقرير الى الجمعية العامة العادية السنوية يضمنه موقف ادارة الشركة من تمكنه من الحصول على البيانات والايضاحات التي طلبها وما كشفه من مخالفات لاحكام نظام الشركات واحكام نظام الشركة ، ورأيه في مدى مطابقة حسابات الشركة للواقع . ولم توضح هذه المادة امورا اخرى هامة تتعلق بتقرير المراجع (على سبيل المثال الظروف التي تستدعي التحفظ ، صيغة التحفظ .. الخ) . وتتعرض معايير المراجعة بشكل تفصيلي الى متطلبات تقرير المراجع عن القوائم المالية .</p>
		<p>٤-١ من المستفيد من معايير المراجعة :</p> <p>١١٠ يعتبر مستخدموا القوائم المالية المستفيد النهائي من معايير المراجعة وقد عرف بيان اهداف المحاسبة المالية مستخدمى القوائم المالية . ويشمل هذا التعريف المستثمرين والمقرضين الحاليين والمرتقبين والموردين والعملاء والموظفين ، بالاضافة الى الجهات الحكومية التي تعتمد الى حد ما على القوائم المالية للمنشأة لاجراض نظامية او لاجراض جباية الضرائب والزكاة او لاجراض تحديد الاعانة الحكومية للمنشأة او لاجراض تحديد اتجاه النشاط الاقتصادى الوطنى . ومع ذلك فانه من المهم التفرقة بين المستفيدين من معايير المراجعة وبين الذين توجه اليهم معايير المراجعة . وحيث ان معايير المراجعة توجه الى ممارس المهنة فى المملكة العربية السعودية لم يكن ضروريا صياغتها بشكل ياعد على فهمها من قبل المستفيد النهائي . وبناء على ذلك تمت صياغة معايير المراجعة بطريقة تمكن المراجع المؤهل تأهيلا مهنيا معقولا من استيعابها وتطبيقها .</p>

٤١	تمهيد	المراجعة
		<p>٥- ١ التفرقة بين مراجعة القوائم المالية والخدمات الاخرى التي يقدمها المراجع:</p> <p>١١١ في اعتقادنا ان الفرض الاساسي لعملية المراجعة هو اضافة الثقة فسي القوائم المالية ومن الممكن تعريف المراجعة بانها تعبير عن الرأى بواسطة شخص مؤهل تأهيلا مهنيا كافييا بان القوائم المالية للمنشأة المعين لمراجعة قوائمها المالية تظهر بعدال مركزها المالي ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال وتتمشى مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .</p> <p>١١٢ ويعتبر رأى المراجع من العوامل الرئيسية التي يؤثر على درجة الثقة فسي القوائم المالية من حيث ان هذه القوائم المالية تظهر او لاتظهر بعدل المركز المالي ونتائج اعمال المنشأة . ولقد تم توجيه معايير المراجعة اساسا الى مايتطلبه تكوين هذا الرأى.</p> <p>١١٣ ومن المهم التفرقة بين تكوين الرأى فى القوائم المالية وبين الخدمات الاخرى التي يقوم بها المراجع حيث انه طبقا لنظام الشركات يجب على المراجع التحقق من التمشى مع عدة اشتراطات لمواده التي ليس لها علاقة مباشرة بالقوائم المالية . فعلى سبيل المثال اضافت المادة (١٣٨) على المراجع مسئولية قانونية لاعداد وتصديق شهادة اصل الدين الذي تم سداده باصدار اسهم جديدة . وطبقا للمادة (١٤٢) تمتد مسئولية المراجع لتغطى عملية تخفيض رأس مسال الشركة بتوضيح ذلك فى تقريره مبينا الاسباب التي دعت الى التخفيض والتزامات الشركة وتأثير هذا التخفيض على هذه الالتزامات . وبالرغم من ان مثل هذه الخدمات يقوم بتقديمها المراجع الا انه يجب تمييزها عن عملية مراجعة القوائم المالية التي تم ربط معايير المراجعة بها .</p>
		<p>٦- ١ نطاق معايير المراجعة:</p> <p>١١٤ يهدف تقرير المراجع الى الادلاء برأى عما اذا كانت القوائم المالية لمنشأة معينة تظهر بعدل مركزها المالي ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام اموالها وفقا لمعايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروفها . ويدلى المراجع القانونى برأيه عقب قيامه بمراجعة القوائم المالية للمنشأة وفقا لمعايير المراجعة . وقد الزم نظام الشركات منشآت محددة بتقديم قوائم مالية بعد مراجعتها من قبل مراجع خارجى (مراقب حسابات) للاجتماع السنوى للجمعية العمومية للمساهمين او الشركاء كما تنص الانظمة الاساسية لمنشآت اخرى على وجوب تعيين مراجع خارجى لمراجعة القوائم المالية الخاصة بها .</p>

٤٢	تمهيد	المراجعة
		<p>ويلزم تطبيق معايير المراجعة فى حالة تعيين المراجع الخارجى لابتداء الراى فى القوائم المالية لاي منشأة سواء كان تعيينه قد نتج عن نص ملزم فى نظام الشركات او نتج عن اسباب اخرى .</p> <p>٧-١ <u>علاقة معايير المراجعة بالاطار الفكرى للمراجعة :</u></p> <p>١١٥ تعبر معايير المراجعة عن المبادئ الاساسية الواجب اتباعها عند القيام بعملية المراجعة وتعتبر هذه المعايير بمثابة مقاييس لتقييم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذى يقوم به . وتنشئ شرعية المبادئ الاساسية التي تعبر عنها معايير المراجعة من الاطار الفكرى للمراجعة كأحد العلوم التطبيقية المعترف بها من قبل الهيئات العلمية فى جميع انحاء العالم . وتحتوى المراجع والكتب المتعلقة بموضوع المراجعة والمنشورة فى البلاد المختلفة على الاطار الفكرى للمراجعة كعلم تطبيقى . وقد روعى فى اختيار المبادئ الاساسية التي تعبر عنها معايير المراجعة الاطار الفكرى الحديث للمراجعة .</p> <p>٨-١ <u>علاقة معايير المراجعة باجراءات المراجعة :</u></p> <p>١١٦ تعبر معايير المراجعة عن المبادئ الاساسية الواجب اتباعها عند القيام بكل عمليات المراجعة بغض النظر عن طبيعة نشاط المنشأة او حجمها او ظروفها الخاصة وانظمتها . ولاتعين معايير المراجعة جميع اجراءات المراجعة التفصيلية الواجب تطبيقها فى حالات معينة حيث يتعين على المراجع الخارجى تحديد هذه الاجراءات اخذا فى الاعتبار الظروف الخاصة بكل منشأة . وتحتوى الدراسة الايضاحية لكل معيار على امثلة توضيحية لاجراءات المراجعة التي قد يتطلب المبدأ الاساسى الذى ينص عليه معيار المراجعة تطبيقها فى ظروف معينة . وتجدر الاشارة الى ان الامثلة المذكورة لاتمثل حصرا شاملا لكل الاجراءات المناسبة فى ظروف معينه وبالتالي يتعين على كل مكتب محاسبة وضع نظام كاف لضمان اختيار اجراءات المراجعة الملائمة لظروف كل منشأة كلف المكتب بمراجعتها بما يتمشى مع المبادئ الاساسية التي تنص عليها معايير المراجعة . وقد اعتادت مكاتب المحاسبة الراشدة على اعداد دليل لاجراءات المراجعة التي تتمشى مع المبادئ الاساسية التي تنص عليها معايير المراجعة المتعارف عليها فى البلد الذى يقع به مكتب المراجعة . ويعتبر مثل هذا الدليل بمثابة النظام الاساسى السدى يتبعه مكتب المحاسبة لضمان الالتزام بمعايير المراجعة عند تطبيق هذه المعايير على منشأة معينة .</p>

٤٣	تمهيد	المراجعة
		<p>٩-١ <u>درجة الالتزام بمعايير المراجعة :</u></p> <p>١١٧ تحتوي نصوص معايير المراجعة على درجات مختلفة للالتزام . ويراعى انه عندما ينص احد معايير المراجعة على لزوم (يلزم) قيام المراجع باجراء معين او استكماله فيجب عليه الالتزام بهذا الاجراء الا اذا رأى وفقا لتقديره الموضوعى ان هناك اجراءا بديلا اكثر ملاءمة لظروف المنشأة . وفى هذه الحالة يتعين عليه توثيق مبررات قراره باتباع الاجراء البديل . وعندما ينص احد معايير المراجعة على وجوب (يجب) قيام المراجع باجراء معين او استكماله فليس للمراجع الا ان يقوم بالاجراء او ان يستكمله .</p>
		<p>١٠-١ <u>مجال معايير المراجعة :</u></p> <p>١١٨ تنقسم معايير المراجعة الى ثلاث مجموعات كالاتى:</p>
		<p>١-١٠-١ <u>المعايير العامة :</u></p> <p>١١٩ تتعلق هذه المعايير بالمبادئ الاساسية التى تحكم التأهيل المهني للمراجع وحياده وموضوعيته واستقلاله ودرجة العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ اجراءات المراجعة . وتتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير هي مايلى:</p> <p>(أ) معيار التأهيل المهني الكافى .</p> <p>(ب) معيار الحياد والموضوعيه والاستقلال .</p> <p>(ج) معيار العناية المهنية اللازمة .</p>
		<p>٢-١٠-١ <u>معايير العمل الميداني :</u></p> <p>١٢٠ تتعلق هذه المعايير بالمبادئ الاساسية التى تحكم تكوين اساس كفاف لابداء الرأى فى القوائم المالية . وتتكون هذه المجموعة من المعايير من ثلاثة معايير هي :</p> <p>(أ) <u>معيار التخطيط :</u></p> <p>يتعلق هذا المعيار بالمبادئ الاساسية لتخطيط عملية المراجعة .</p> <p>(ب) <u>معيار الرقابة والتوثيق :</u></p> <p>يتعلق هذا المعيار بالمبادئ الاساسية للرقابة والاشراف على عملية المراجعة وتوثيق اجراءاتها والادلة والقرائن التى يحصل عليها المراجع .</p>

٤٤	تمهيد	المراجعة
		ج) معيار الأدلة والقرائن :
		يتعلق هذا المعيار بالمبادئ الأساسية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن اللازمة لبدء الرأي في القوائم المالية بما في ذلك مصادر الأدلة والقرائن.
		٣-١٠-١ معيار التقارير :
١٢١		يتعلق هذا المعيار بالمبادئ الأساسية التي تحكم محتويات تقرير المراجع الخارجى عن القوائم المالية وشكل التقرير والتحفظات التي تؤدي إليها.
		١١-١ بعض الجوانب التي لم تتطرق لها معايير المراجعة .
١٢٢		توجد جوانب أخرى عديده لم تتطرق لها معايير المراجعة بالنص لعدة أسباب أهمها ملاءمة اختصار محتويات المعيار في هذه المرحلة ومن هذه الجوانب ما يلي:
		١) واجبات المحاسب القانوني اذا اكتشف ان تقريره الصادر عن الحسابات الختامية للمنشأة كان خاطئاً نتيجة لوجود اخطاء محاسبية في الحسابات الختامية تبينت للمراجع بعد اصدار تقريره .
		٢) واجبات المحاسب القانوني والاجراءات الواجب اتباعها بخصوص الحصول على خطاب من مستشار العميل القانوني يوضح فيه معلومات عن اية دعاوى مرفوعة او محتملة او مطالبات فعلية او محتملة لها او قد يكون لها تاثير على الحسابات الختامية والايضاحات .
		٣) مسؤولية المحاسب القانوني عن الحسابات الختامية لسنوات المقارنة .
		٤) مسؤولية واجراءات المحاسب القانوني اذا طلب منه اعادة اصدار تقريره .
		٥) تحديد مستوى الاهمية لاغراض اختبارات المراجعة ودرجة الثقة في نتائج الاختبارات وعلاقة مستوى الاهمية ودرجة الثقة بحجم العينات التي تحرى عليها اختبارات المراجعة .
		٦) مسؤولية المحاسب القانوني عند اكتشاف مايدل على وجود مخالفات قانونية قد يكون لها تاثير هام على الحسابات الختامية .
		٧) تقرير المحاسب القانوني عن الحسابات الختامية المعدة وفقا لاساس محاسبي متكامل لايتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها ، او اعداد انواع اخرى من التقارير غير النمطي كالتقرير الطويل مثلا .
		٨) ابداء الرأي في عنصر او اكثر من عناصر القوائم المالية .
		الفقرة التالية رقم ٥٠١

تمهيد

معیار التاهیل المهني الكافي

٤٥	معييار التأهيل المهني الكافي	المراجعة
<u>٢ - معيار التأهيل المهني الكافي</u>		
		١-٢ تمهيد: د
		١-١-٢ مقدمة:
٥٠١	<p>تتطلب المراجعة كمجال للممارسة المهنية تأهيلا علميا وعمليا كافيا من قبل ممارسيها نظرا لاهمية رأى المراجع الخارجى فى القوائم المالية للمنشأة . اذ يترتب على رأى المراجع اضافة درجة من الثقة فى القوائم المالية من قبل من يعتمدون عليها فى تقييم اداء المنشأة واتخاذ القرارات. ولذلك فانه من الضرورى ان يكون المراجع الخارجى واثقا من رايه ويتعذر عليه الوثوق من رايه اذا لم يساعده تأهيله العلمى والعملى على فهم نشاط المنشأة التى يقوم بمراجعة قوائمها المالية واستيعاب ماتعنيه المعلومات المعروضة فى هذه القوائم وتطبيق معايير المراجعة والمحاسبة بطريقة سليمة . وبالطبع لا يقتصر التأهيل العلمى والعملى اللازم على مجالات المراجعة والمحاسبة فقط وانما يشمل مجالات اخرى بعضها لايعتمد على طبيعة نشاط المنشأة التى كلف المراجع بمراجعة قوائمها المالية وبعضها يعتمد على طبيعة نشاط المنشأة . فعلى سبيل المثال من الصعب على المراجع الخارجى ابداء الرأى عما اذا كانت القوائم المالية لاحدى المنشآت المالية كالبنوك تظهر بعدل مركزها المالى ونشائج اعمالها اذا لم يكن على درجة كافية من المعرفة والخبرة بالقوانين واللوائح التى تحكم نشاط تلك المنشآت وعملياتها وتأثير الظروف الاقتصادية والاجتماعية على نشاط هذه المؤسسات.</p>	
	علاقة معيار التأهيل المهني الكافي بشروط منح ترخيص المهنة :	٢-١-٢
٥٠٢	<p>يحدد نظام المحاسبين القانونيين شروط منح ترخيص المهنة (كمحاسب قانونى) وتشمل هذه الشروط اجتياز اختبار الزمالة لمعهد المحاسبين القانونيين السعودى وقضاء فترة التدريب المطلوبة . واعترافا باختلاف درجة التأهيل المهني اللازمة لمراجعة منشآت معينة فقد نص نظام المحاسبين القانونيين على شروط معينة لمراجعة القوائم المالية للشركات المساهمة والقوائم المالية للبنوك والشركات العامة غير شروط الترخيص العامة . وتعتبر الشروط التى نص عليها نظام المحاسبين القانونيين بمثابة الحد الأدنى للتأهيل المهني اللازم لممارسة المهنة او لمراجعة القوائم المالية للشركات المساهمة والبنوك والشركات العامة . ولا يعتبر الالتزام بهذه الشروط دليلا قاطعا على التزام المراجع بمعيار التأهيل المهني الكافي.</p>	

٤٦	معييار التأهيل المهني الكافي	المراجعة
<p>اذ يتطلب هذا المعيار من المراجع الخارجي تقييم تعليمه وخبرته المهنية وتعليم وخبرة العاملين معه بصفة مستمرة بهدف تحديد ما اذا كان تاهيله المهني بما في ذلك تأهيل العاملين معه كافيا لانجاز عملية المراجعة قبل التعاقد على انجازها. مع الاخذ في الحسبان طبيعة نشاط المنشأة وحجمها وقدرته وقدرة الجهاز الفني العامل معه على الاعداد الفني الملائم بما في ذلك الدراسة والاطلاع على المراجع والنشرات المهنية المناسبة - اذا استدعى الامر - قبل تنفيذ عملية المراجعة .</p>		

٤٧	معييار التأهيل المهني الكافي	المراجعة
٥٠٣		<p>٢-٢ <u>نص المعيار:</u></p> <p>(١) يجب على المراجع بمافى ذلك الجهاز الفنى العامل معه ان يكون على درجة كافية من التأهيل المهني للقيام باعمال المراجعة التى يتعاقد لانجازها .</p> <p>(٢) يجب على المراجع تقييم تأهيله المهني وتأهيل الجهاز الفنى العامل معه وتحديد ما اذا كان من الممكن له انجاز مهمة المراجعة بكفاءة قبل التعاقد على انجازها .</p> <p>(٣) يجب على المراجع توثيق التقييم الذى ينص عليه هذا المعيار .</p> <p>(٤) يجوز للمراجع التعاقد لمراجعة القوائم المالية لمنشأة معينة اذا رأى وفاقالتقديره المهني ان فى امكانه الحصول على درجة كافية من التأهيل المهني عن طريق الدراسة او الالتحاق بدورات تدريبية ملائمة قبل البدء فى تنفيذ عملية المراجعة .</p>

٣-٢

تحليل:

٥٠٤

يظهر الجدول المرفق مقارنة بين متطلبات معيارالتأهيل المهني الكافي في كل من المملكة العربية السعودية والولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة والمانيا الغربية . ومن المقارنة يتضح ان معيار التأهيل المهني الكافي اكثر تحديدا من المعايير المماثلة في البلاد الاخرى لما ينهض على المراجع القيام به للالتزام بمقتضياته . ولقد بني المعيار على اساس ثلاثة مبادئ رئيسية كالاتي:

أ) ان التأهيل المهني الكافي يعتبر شرطا اساسيا لتنفيذ عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة ولذا يتعين على المراجع ان يقوم بتقييم تأهيله المهني وتأهيل الجهاز الفني العامل معه قبل التعاقد لانجاز عملية المراجعة .

ب) ان درجة التأهيل المهني الكافي قد تختلف من منشأة الى اخرى ومن فترة زمنية الى اخرى وبالتالي:

١) تعتبر مسئولية تقييم التأهيل المهني للمراجع والتأهيل المهني للجهاز الفني العامل معه مسئولية مستمرة . بمعنى اخر حصول المراجع على الترخيص لايعني كفاية تأهيله المهني لمراجعة أي منشأة بغض النظر عن طبيعة نشاطها وتشعب وصعوبة معاملاتها والظروف والاحداث التي تؤثر عليها .

٢) تقع مسئولية تقييم كفاية التأهيل المهني على المراجع نفسه نظرا لكونه اكثر دراية من الاخرين بقدرته وقدرة الجهاز الفني العامل معه .

ج) ان قصور التأهيل المهني قبل التعاقد على انجاز عملية المراجعة قد لا يكون عائقا للتعاقد على انجاز العملية اذا كان في رأى المراجع وفقا لتقديره الشخصي ان في امكانه قبل البدء في تنفيذ عملية المراجعة ازالة القصور في تأهيله أو تأهيل جهازه الفني عن طريق الدراسة أو حضور الدورات التدريبية الملائمة .

الفقرة التالية رقم ١٠٠١

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	العمان الخريفة
١) يجب على المراجع بمافى ذلك الجهاز المهني العامل معه ان يكون على درجة كافية من التأهيل المهني للقيام باعمال المراجعة التي يتعاقد على انجازها.	تتطلب المراجعة بان يقوم بها من اعد اعداد المحاسبة والمراجعة . وبالطبع يحمل المراجع علاقة بالادارة .	ينص قانون المحاسبة الاعاني الصادر عام ١٩٧٥م على ان اعداد المراجع علميا يتطلب له ان ينهى الدراسة الجامعية فى اى حقل له
٢) يجب على المراجع تقييم تاهيله المهني وشاهيل الجهاز المهني العامل معه وتحديد ما اذا كان من الممكن له انجاز مهمة المراجعة بكفاءة قبل التعاقد على انجازها .	على ذلك بالتعليم النظامى والممارسة . (المعيار الاول من معايير المراجعة الامريكية) الى جانب ذلك يتطلب منه ان يتدرب لمدة لا تقل عن خمس سنوات .	الى جانب ذلك ايضا عليه ان يكون على اطلاق مستمر على القوانين التجارية وماصدره الهيئات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة .
٣) يجب على المراجع توثيق التقييم الذى ينص عليه هذا المعيار .		
٤) من الملائم للمراجع التعاقد لمراجعة القوائم المالية لمنشأة معينة اذا راي وفقا لتقديره المهني ان فى امكانه الحصول على درجة كافية من التأهيل المهني عن طريق الدراسة او الالتحاق بدورات تدريبية ملائمة قبل البدء فى تنفيذ عملية المراجعة		

معييار الحيساد والموضعية والاستقلال

معيار الحياد والموضوعية والاستقلال	المراجعة
٥٠	
<u>٣ - معيار الحياد والموضوعية والاستقلال</u>	
	١-٣ <u>تمهيد:</u>
	١-١-٣ <u>مقدمة:</u>
١٠٠١	يعتبر حياد وموضوعية واستقلال المراجع الخارجى الركيزة الاساسية للثقة ١٠٠١ التى يضيفها تقريره على القوائم المالية للمنشأة . ولاشك ان حياد وموضوعية المراجع يعتمد على استقلاله الفكرى فى جميع مايتعلق بالمراجعة وخاصة عند تقييمه للدلة والقرائن الناتجة من اختبارات المراجعة وعند الوصول الى رأيه فى القوائم المالية . ولكن من المهم ايضا ان يتجنب المراجع الخارجى العلاقات المالية والادارية والاجتماعية التى من شأنها ان تؤدى الى شك الاخرين فى حياده وموضوعيته نظرا لعدم توفرالفرصة لدى المراجع لازالة شك من يعتمدون على تقريره . ويأخذ حياد وموضوعية واستقلال المراجع الخارجى درجة كبيرة من الاهمية فى المملكة العربية السعودية نظرا للتغيرات الاجتماعية السريعة وللتطور المستمر فى اتجاه العامة الى الاستثمارات المالية ومن ثم احتياجهم الى قوائم مالية تتميز بدرجة عالية من الثقة فى محتوياتها كأحدى مصادر المعلومات لتقييم بدائل الاستثمار المتاحة لهم واتخاذ القرارات . ومن ثم قد يؤدى الشك فى حياد وموضوعية واستقلال المراجع الخارجى الى فقد الثقة فى تقريره وبالتالي فى القوائم المالية موضوع المراجعة , مما قد يؤدى الى اعاقه اتجاه العامة الى الاستثمارات المالية , وقد يكون لذلك تأثير سلبى على الاقتصاد الوطنى .
١٠٠٢	٢-١-٣ <u>علاقة معيار الحياد والموضوعية والاستقلال بلائحة السلوك:</u> هناك علاقة وطيدة بين معيار الحياد والموضوعية والاستقلال ولائحة السلوك , فقد نصت القاعدة رقم (١٠٢) من قواعد سلوك واداب المهنة على اهمية الاستقامة والموضوعية فى تأدية العطل:المهنى كما نصت القاعدة رقم (١٠٣) على اهمية الاستقلال التام فى تأدية العمل المهنى , كما نصت على العلاقات المالية والادارية والاجتماعية الواجب على المراجع تجنبها حتى لا يكون هناك شك فى حياده وموضوعيته .

٥١	معييار الحياد والموضوعية والاستقلال	المراجعة
		<p data-bbox="443 383 1362 421">٣-١-٣ علاقة معيار الحياد والموضوعية والاستقلال بنظام الشركات:</p> <hr/> <p data-bbox="145 479 1240 902">نصت المادة (١٣٠) من نظام الشركات على العلاقات التي يجب على المراجع ١٠٠٣ الخارجي تجنبها للحفاظ على استقلاله . ويعتبر تركيز نظام الشركات على ماقد يؤدي الى الشك في استقلال المراجع في نظر الاخرين وعدم تعرض النظام للاستقلال الفكري للمراجع الخارجي شيء طبيعي حيث تعتمد فعالية نظام الشركات كغيره من الانظمة على موضوعية نصوصه (وجود مايدل على الالتزام او عدم الالتزام بها) . ومن الواضح ان تحديد الاستقلال الفكري للمراجع الخارجي يعتمد اساسا على المراجع نفسه ، ولا جدوى من استقلاله في نظر الاخرين اذا لم يحتفظ باستقلاله الفكري وحياده وموضوعيته في تنفيذ عملية المراجعة .</p>

٥٢	معييار الحياد والموضوعية والاستقلال	المراجعة
١٠٠٤		<p>٢-٣ نص المعيار:</p> <p>(١) يجب على المراجع ان يكون مستقلا استقلالاً تاماً في جميع مايتعلق بالمراجعة , كما يجب عليه الالتزام بالحياد والموضوعية عند تقييم أدلة وقرائن المراجعة وعند الوصول الى رأى في القوائم المالية .</p> <p>(٢) يجب على المراجع ان يتجنب ما يحتمل الاخرين على الشك في استقلاله وحياده وموضوعيته .</p> <p>(٣) يجب على المراجع ان يتأكد من استقلال وحياد وموضوعية فريق المراجعة المكلف بمراجعة القوائم المالية للمنشأة .</p> <p>(٤) يجب على المراجع الامتناع عن ابداء الرأى في القوائم المالية للمنشأة اذا تبين له بعد تعيينه لمراجعة تلك القوائم المالية عدم استقلاله او عدم استقلال فريق المراجعة عن المنشأة .</p> <p>(٥) يجب على المراجع توثيق استقلاله واستقلال فريق المراجعة عن المنشأة التي يقوم بمراجعة قوائمها .</p>

٥٣	معيار الحياد والموضوعية والاستقلال	المراجعة
١٠٠٥		<p style="text-align: right;">٣-٣</p> <p style="text-align: center;"><u>تحليل:</u></p> <p>يظهر الجدول المرفق مقارنة بين معيار الحياد والموضوعية والاستقلال والمعايير المماثلة في كل من الولايات المتحدة والمانيا الغربية والمملكة المتحدة . ومن المقارنة يتضح ان معيار الحياد والموضوعية والاستقلال قد بنى على اربعة مبادئ رئيسية يتضمن بعضها المعايير المماثلة في البلاد الاخرى كالآتي:</p> <p>أ) نوعية المراجعة وفعالية رأى المراجع يعتمدان اعتمادا كبيرا على استقلال المراجع الفكرى وحياده وموضوعيته .</p> <p>ب) نوعية المراجعة وفعالية رأى المراجع في نظر الاخرين يعتمدان على اعتقادهم في استقلال المراجع الفكرى وحياده وموضوعيته .</p> <p>ج) انعدام الاستقلال الحقيقي قد يؤدي في نظر الاخرين الى عدم جدوى عملية المراجعة وبالتالي يتعين على المراجع عدم ابداء الرأى فى القوائم المالية للمنشأة فى هذه الحالة . بمعنى اخر تعتبر اجراءات المراجعة التى يكون قد نفذها المراجع فى حالة عدم استقلاله الحقيقى مخالفة لمعايير المراجعة . وبالتالي لاتكون الادلة والقرائن الناتجة من هذه الاختبارات اساسا كافيا لابداء الرأى على القوائم المالية .</p> <p>د) يعتبر استقلال وحياد وموضوعية فريق المراجعة المكلف بمراجعة القوائم المالية على نفس مستوى الاهمية لاستقلال وحياد وموضوعية المراجع المسئول .</p> <p style="text-align: center;">-----</p> <p style="text-align: center;">الفقرة التالية رقم ١٥٠١</p>

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية
١) يجب على المراجع ان يكون مستقلا استقلالاً تاماً في جميع مايتعلق بالمراجعة كما يجب عليه الالتزام بالحياد والموضوعية عند تقييم ادلة وقرائن المراجعة وعند الوصول الى رأى على القوائم المالية .	يجب ان يكون المراجع مستقلا استقلالاً فكرياً في جميع مايتعلق بالمراجعة لكن يشرح له صفة المراجعة التي يراجعها فلا بد ان لا يكون له صلة وان لا يصيبه ضمير الى رأى على القوائم المالية .	لا يجوز ان يعين مراجعاً للمنشأة ما : اذا كان عضواً في مجلس الادارة او مجلس مستشارى المنشأة او كان موظفاً بها خلال السنوات السابقة .
٢) يجب على المراجع ان يتجنب ما يحتمل الاخرين على الشك في استقلاله وحياده وموضوعيته .	بمجرد وبطبيعة الحال لا يعرف استقلال المراجع الا المراجع نفسه ولكن مما يدل على ذلك الاستقلال انعدام اى التزام عليه او معلق	اذا كان ممثلاً قانونياً لها او عضواً في مجلس المستشارين او شريكاً او مالكاً للمنشأة او ان يكون له علاقة تجارية معها .
٣) يجب على المراجع ان يتأكد من استقلاله وحياد وموضوعية فريق المراجعة المكلف بمراجعة القوائم المالية للمنشأة .	له لدى المنشأة التي يراجعها او ادارتها او ملاكها . وبالتالي لا يكتفى ان يكون المراجع مستقلاً وموضوعياً عند تقييم ادلة وقرائن المراجعة وعند الوصول الى رأى على القوائم المالية .	اذا كان موظفاً في المنشأة .
٤) يجب على المراجع حجب الرأى على القوائم المالية للمنشأة اذا تبين له بعد تعيينه لمراجعة تلك القوائم المالية عدم استقلاله او عدم استقلال فريق المراجعة عن المنشأة بمعنى ذلك الاستقلال الفكرى .	محايداً بل لابد ان يتجنب ما يحتمل العامية على الشك في حياده .	بالاضافة يجب على المراجع ان يمتنع عن قبول مهمة المراجعة اذا ظهر ما يوجب عدم استقلاله وموضوعيته حتى ولو كان يعتقد فى
٥) يجب على المراجع توثيق استقلاله واستقلال فريق المراجعة عن المنشأة التي يقوم بمراجعة قوائمها المالية .	(المعيار الثانى من معايير المراجعة الأمريكية) قدرته على الالتزام بالاستقلال والموضوعية . (المادة ١٦٤ من نظام الشركات الالمانى)	

معيـار العنـايـة المهـنـيـة الـلازمـة

٥٥	معايير العناية المهنية اللازمة	المراجعة
<u>٤ - معيار العناية المهنية اللازمة</u>		
		١-٤ تمهيد: د:
١٥٠١	<p data-bbox="1114 631 1374 663" style="text-align: right;">١-١-٤ مقدمة:</p> <p data-bbox="236 689 1246 967">من الصفات المميزة للمهني الممارس بذل العناية المهنية اللازمة للحصول على الأدلة والقرائن الملائمة وتقييمها بغرض الوصول إلى رأي موضوعي على القوائم المالية . ولاشك ان تحديد درجة العناية المهنية اللازمة يعتمد على تقدير المراجع الشخصى لظروف المنشأة التى يراجع قوائمها المالية وطبيعة نشاطها وتقديره للاستخدامات المتوقعة للقوائم المالية وتقديره عليها .</p>	
١٥٠٢	<p data-bbox="730 1034 1374 1066" style="text-align: right;">٢-١-٤ <u>متطلبات المعيار من المراجع الخارجى:</u></p> <p data-bbox="635 1102 1246 1133">يتطلب هذا المعيار من المراجع الخارجى ان :</p> <p data-bbox="236 1146 1246 1581"> (١) يكون على درجة كافية من الدراية بأمر المنشأة وظروفها وخطتها . (٢) يكون على درجة كافية من الدراية بالاستخدامات المتوقعة للقوائم المالية وتقديره عنها . (٣) يقوم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة الحرص المتوقعة من مراجع اخر مؤهلا تأهلا مهنيا كافيًا . (٤) يتحرى الحقائق الى ان يصل الى نتائج موضوعية لاتعتمد اعتمدا كبيرا على وجهة نظر مفرضة . (٥) لا يتردد فى استشارة الاخرين اذا تطلبت الامور درجة من الخبرة والمهارة لاتتوفر لديه . </p>	

٥٦	معييار العناية المهنية اللازمة	المراجعة
١٥٠٣		<p style="text-align: right;">٢-٤ نص المعيار:</p> <p>(١) يجب على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة في جميع مراحل المراجعة وان يقوم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص المتوقعة من مراجع آخر مؤهل تأهيلا مهنيا كافيا.</p> <p>(٢) يجب على المراجع ان يكون على درجة كافية من الدراية بأمر المنشأة وظروفها وخططها والاستخدامات المتوقعة لقوائمها المالية وتقريره عنها.</p> <p>(٣) يجب على المراجع ان يتحرى الحقائق الى ان يصل الى نتائج موضوعية لاتعتمد على وجهة نظر مفرضة.</p> <p>(٤) يجب على المراجع الاستعانة بخبرة ومهارة الاخرين اذا تطلبت الامور درجة من الخبرة والمهارة لاتتوفر لديه.</p>

معييار العناية المهنية اللازمة	المراجعة
<p>١٥٠٤</p> <p>١) درجة العناية المهنية اللازمة غير ثابتة فقد تختلف باختلاف المنشأة موضوع المراجعة . كما قد تتغير مع تغير الزمن . ولذا تقاس درجة العناية المهنية اللازمة بدرجة الحرص المتوقعة من مراجع آخر في نفس الظروف شريطة ان يكون مؤهلا تأهيلا مهنيا كافيا . ويعتبر تطبيق معايير المراجعة بدرجة الحرص التي اشار اليها المعيار قرينة مقنعة على تنفيذ المراجعة بدرجة العناية المهنية اللازمة .</p> <p>٢) قدرة المراجع على تطبيق معايير المراجعة بدرجة الحرص المتوقعة في نفس الظروف من قبل مراجع اخر على درجة كافية من التأهيل المهني تعتمد الى حد كبير على درايته بامور المنشأة التي يقوم بمراجعة قوائمها المالية وظروفها وخططها بالاضافة الى دراية المراجع بالاستخدامات المتوقعة للقوائم المالية وتقريره .</p> <p>٣) تتطلب العناية المهنية اللازمة الالتزام بالموضوعية في الوصول الى النتائج والاراء .</p> <p>٤) من الخصائص المميزة للشخص المهني ادراكه لحدود قدرته المهنية وبالتالي تتطلب العناية المهنية اللازمة الاستعانة بخبرة ومهارة الاخرين لتعويض اي قصور في خبرته او مهارته الشخصية .</p> <p>وبمقارنة هذه المبادئ الرئيسية بالمبادئ التي تتضمنها معايير البلاد الاخرى ، نرى ان معيار الولايات المتحدة قد ربط درجة العناية المعقولة في تنفيذ عملية المراجعة بالالتزام بمعايير العمل الميداني (التخطيط، دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي وادلة وقرائن المراجعة) ومعيار التقرير في حين ان المعيار المماثل في المانيا الغربية قد اعتبر الالتزام بالمعايير المهنية عنصرا من عدة عناصر لدرجة العناية المهنية اللازمة . بالاضافة يعتبر المعيار الالمانى اكثر تفصيلا لما يتطلبه معيار العناية المهنية اللازمة كاحد معايير المراجعة . ويرجع ذلك الى ان المعيار الالمانى قد ورد ضمن لائحة سلوك المحاسب القانوني</p>	<p>٣-٤ تحليل : _____</p>

٥٨	معيار العناية المهنية اللازمة	المراجعة
<p>وليس ضمن معايير المراجعة ، وبالتالي يعكس المعيار الالمانى خبرة ممارسى المهنة فى المانيا الغربية بما قد يوشر على درجة العناية المهنية اللازمة وهذا شء طبيعى بالنسبة لمعايير السلوك خاصة بعد العمل بها لفترة زمنية معقولة .</p> <hr/> <p>الفقرة التالية رقم ٢٠٠١</p>		

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية
١) يجب على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة في جميع مراحل المراجعة وان يقوم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص المتوقعة من مراجع اخر موهلا تاهيلا مهنيها كافيها.	يجب ان يبذل المراجع درجة معقولة من العناية اثناء قيامه بعملية المراجعة واثناء اعداده للتقرير.	يجب على المراجع عند تنفيذ المهنة ان يعمل طبقا للوائح والمعايير المهنية ، وان يتصرف بوعي ، ويجب ان يكون
٢) يجب على المراجع ان يكون على درجة كافية من الدراية بامور المنشأة وظروفها وخطتها والاستخدامات المتوقعة لقوائمها العالية وتقريره عليها.	عندما يكون عمل المراجع ومن هم تحت اشرافه متمشيا مع معايير العمل الميداني للمراجعة وعندما يكون التقرير متمشيا مع معايير المراجع:	ادائم الصدق والمقدرة على تبرير تصرفه تبريرا موضوعيا وليس سهيل ذلك ينبغي على
٣) يجب على المراجع ان يتحرى الحقائق التي ان يصل الى نتائج موضوعية لاتعتمد على وجهة نظر مغرضه .	قد بذل العناية المعقولة المشار اليها .	الرجعة قبل قبولها .
٤) يجب على المراجع الاستعانة بخبرة ومهارة الاخرين اذا تطلبت الامور درجة من الخبرة والمهارة لاتتوفر لديه .	(المعيار الثالث من معايير المراجعة الأمريكية)	٢) الالتزام باصدارات اللجان الفنية بمعهد المحاسبة والعمل على اختيار ما ينطبق منها على كل حالة يقوم بمراجعتها وعليه الالتزام باصدارات المحلقة عند تعارضها مع اصدارات جهة خارجية حتى لو كانت المانيا عضوا فيها .
		٣) ان يبين ان ما حصل عليه من معلومات حصل عليه بنفسه او انه اعتمد على جهة اخرى في سهيل ذلك .
		٤) ان يبلغ عن اي تصرف تقوم به الادارة يضر بمصلحة المنشأة التي يراجها ويتم تبليغ المجلس الاستشاري بذلك حالا اذا كان الامر يستدعي العجلة او يشير اليها في تقريره في حالة الاقتناع بعدم الاستعجال .
		٥) ان يبنى تقريره ورايه على حقائق فنية فعلمه فني يعتمد على الدليل ولا يجب ان يكون للعاطفة فيه اثر .
		٦) ان يتبنى طريقة يعتمد عليها في تخطيط تواريخ المراجعة وتاريخ اعداد التقرير .
		٧) ان يعتنى باوراق عمله وينظمها ويحفظها .
		٨) ان يشرف على مساعديه اشرافا يمكنهم من اداء اعمالهم حسب ماخطط لها .

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية
		(٩) ان يعمل على ان لا تتسرب اسرار عمله اشياء محادثاته او محادثات اخدماعديه مع العميل ، او محادثاته مع مساعديه .
		(١٠) ان يتعاون مع كل ذي علاقة لاصلاح اى اخطاء فنية يتسبب فى وقوعها .
		(١١) ان لا يتساهل فى تادية عمله والاشراف على مساعديه والا اعتبر مخلا بواجباته الفنية .
		(١٢) ان لا يجعل الوقت حائلا دون اداء عمله كما ينبغي ، فعندما يرى ان الوقت لا يمكنه من انجاز المهمة فعليه ان يبلغ عميله بذلك .
		(١٣) عندما يكون تحت يده اصول للفير (للعميل) فعليه الاحتفاظ بها بمعزل عن امواله . واذا كان الاتفاق يقضى باستغلالها لصالح العميل فعليه ان ينفذ ذلك .
		(١٤) ان يستمر فى الاطلاع ومتابعة كل ما يصدر عن الجهات المنظمة لمهنة المحاسبين والمراجعة والجهات ذات العلاقة بالقانون التجارى ، واذا لم يتم بذلك فيعتبر قد اخل بالتزاماته .
		(١٥) فى حالة تغيير العراج قبل انتهاء عمله لاى سبب من الاسباب فان على العراج الجديد ان يعمل على الحصول على معلومات واقعية عن عملية العراجة وعن وضع المراجع السابق وعلاقته بالعمل قبل اخذها واذا لم يتمكن من ذلك فعليه ان لا يقبل العملية .

معيار التخطير

٦١	معييار التخطيط	المراجعة
<u>٥ - معييار التخطيط</u>		
		<p>١-٥ <u>تمهييد</u> :</p>
٢٠٠١		<p>١-١-٥ <u>مقدمة</u> :</p> <p>تتأثر كل عملية مراجعة بنطاق المراجعة ، وحجم المنشأة التي تخضع للمراجعة ، ومدى اتساع اعمالها ، وايضا بالمهارات الفنية والخبرة المطلوبة لدى المراجع والعاملين معه .</p>
٢٠٠٢		<p>٢-١-٥ <u>الاهداف</u> :</p> <p>يتعين على المراجع ان ينظر الى كل عملية مراجعة بصورة مستقلة عن طريق دراسة طبيعة نشاط المنشأة ونظامها المحاسبي والصادر المتوقعة لقرائن وادلة المراجعة والعمل المنفذ من قبل موظفي المنشأة ، خاصة فيما يتعلق باعداد وتدقيق القوائم المالية ، والتقارير المالية المعدة لادارة المنشأة ، واي اجراءات خاصة بالمراجعة الداخلية ، حتى يمكن تقييم تأثير ذلك كله على اجراءات المراجعة . ولضمان اخذ كل العناصر الاساسية لعملية المراجعة في الحسبان ، وايضا لفرض مساعدة المراجع وفريق المراجعة في اتمام المراجعة باكبر درجة ممكنة من الفعالية ، يتطلب الامر تخطيط عملية المراجعة بصرف النظر عن حجم المنشأة التي تخضع للمراجعة .</p>
٢٠٠٣		<p>٣-١-٥ <u>توقيت تخطيط المراجعة</u> :</p> <p>يعتبر التخطيط التام لعملية المراجعة مسئولية مستمرة في جميع مراحل عملية المراجعة وعلى الرغم من ان المراجع قد يقوم عادة بتنفيذ معظم اجراءات تخطيط المراجعة قبل البدء في تنفيذ اختبارات المراجعة الا ان نتائج هذه الاختبارات قد تؤثر بدرجة كبيرة على خطة المراجعة الاصلية خاصة بالنسبة للخطوط العريضة لمدخل المراجعة فيما يتعلق بالصادر المتوقعة لادلة وقرائن المراجعة ، وفي مثل هذه الحالات قد يحتاج المراجع الى تعديل خطته الاصلية .</p>

٦٢	معيار التخطيط	المراجعة
٢٠٠٤		<p>٤-١-٥ نطاق المراجعة :</p> <p>يتعين على المراجع فهم نطاق مهمة المراجعة التي تعاقدها لتنفيذها حتى يتسنى له تصميم الاجراءات المناسبة للحصول على الادلة والقرائن اللازمة لتأييد رأيه . وتشير مقدمة معايير المراجعة الى وجوب تطبيق معايير المراجعة في حالة تعيين المراجع لبدء رأيه في القوائم المالية لأي منشأة . وبالرغم من أن معظم عمليات المراجعة قد تنشأ نتيجة لنصوص أمره وردت في نظام الشركات أو نظام المنشأة ، فإنه يتعين على المراجع أن يأخذ في الاعتبار اشتراطات كل عملية مراجعة على حدة ، خاصة فيما يتعلق بمتطلبات احكام النظام الاساسي للمنشأة الخاصة باعداد وعرض القوائم المالية .</p>
٢٠٠٥		<p>٥-١-٥ فهم طبيعة نشاط المنشأة :</p> <p>تتطلب معايير المراجعة ان يكون تفهم المراجع لطبيعة نشاط المنشأة عنصرا اساسيا في تخطيط المراجعة . وتتطلب ايضا الاستعانة بمساعدين ذوي خبرة ملائمة . وان يتحدد مدى الاشراف عليهم في ضوء تشعب وضخامة المهام المناطة بهم . وقد يؤثر غياب مثل هذا الفهم بصورة اساسية على مقدرة المراجع على الحصول على القناعة المعقولة لتأييد رأيه . ومن المحتمل وجود اختلافات جذرية بين نشاطات المنشآت المختلفة ، والوضع القانوني لها ، ونظام المحاسبة بها ، ونظام الرقابة الداخلية المعمول به ، والسياسات المحاسبية المتبعة . الخ . وحتى بالنسبة للمنشأة الواحدة قد تكون هناك اختلافات هامة في هذه الامور من سنة لآخرى ، وقد يتطلب الامر ان يقوم المراجع بتغيير اعضاء فريق المراجعة المناط به مهمة العمل الميداني . وحتى يمكن تحقيق تقدم ايجابي ملموس في كل عملية مراجعة ، يعتبر تخطيط عملية المراجعة بصورة جيدة عنصرا اساسيا . وفي معظم الحالات قد يجد المراجع انه من المفيد له وللعاملين معه ان يقوم بتوثيق اهم الخصائص المميزة للمنشأة التي تخضع للمراجعة ، عن طريق اعداد ملف دائم يتم تحديثه في ضوء كل عملية مراجعة .</p>
٢٠٠٦		<p>٦-١-٥ التوثيق :</p> <p>يتطلب معيار التخطيط توثيق كل العناصر الاساسية في خطة المراجعة . وقد تتضمن اجراءات التوثيق التي يتبناها المراجع استخدام نماذج نمطية تنطوي على برامج المراجعة ، او قائمة نمطية باجراءات المراجعة .</p>

٦٣	معييار التخطيط	المراجعة
		<p>وبالنسبة لبعض العملاء ذوى النشاط المحدود ، قد يكتفى المراجع بشرح خطة المراجعة للفريق المناط به المهمة وفى هذه الحالة يجب تسجيل تفاصيل الخطة بصورة كاملة فى اوراق عمل المراجعة .</p> <p>٧-١-٥ <u>توقيت اجراءات المراجعة :</u></p> <p>٢٠٠٧ يعتبر توقيت تنفيذ اجراءات المراجعة من الامور الهامة ، لضمان تقديم التقارير المطلوبة فى موعدها المحدد ، ولضمان التنسيق بين تنفيذ خطوات المراجعة واعداد القوائم المالية من قبل موظف المنشأة . ومن المهم بصفة خاصة ادراك احتمال الاستعانة ببعض الاخصائيين او الخبراء ، مثل خبراء الاجهزة الحاسبة الالكترونية عندما يستدعى الامر ذلك .</p> <p>وعند اعداد الجدول الزمنى للمراجعة قد يحتاج المراجع ان يعطى اهتماما خاصا للأمور التالية :</p> <p>(أ) توقيت تنفيذ بعض اختبارات التحقق التفصيلية ، على سبيل المثال حضور الجرد الفعلى للمخزون السلعى او ارسال تاييدات ارسدة المدينين والدائنين .</p> <p>(ب) توقيت القيام باختبارات المراجعة لضمان الحصول على ادلة وقرائن تعطى الفترة التى تخضع للمراجعة بناكملها .</p> <p>(ج) تدقيق القوائم المالية التفصيلية التى تعدها الادارة اثناء الفترة ، متى وجدت تلك القوائم .</p> <p>(د) أثر أى معلومات أو بيانات أو تقارير يقوم بأعدادها موظفو المنشأة التى تخضع للمراجعة .</p> <p>(هـ) ضرورة الاجتماع مع موظف المنشأة كلما كان مناسباً ، قبل البدء فى عملية المراجعة ، وبعد الانتهاء من اتمام الاختبارات التفصيلية للمراجعة .</p>
٢٠٠٨		<p>٨-١-٥ <u>الكفاءة :</u></p> <p>على المراجع ان يقوم بتنفيذ عملية المراجعة باكبر درجة ممكنة من الكفاءة ، وقد يحتاج لاعداد ميزانية تقديرية لعملية المراجعة ، بالنسبة لكل مسن الوقت والتكلفة ، ومن ثم يمكنه بعد ذلك ان يراقب الساعات الفعلية للعمل الذى يتم واتخاذ الاجراءات الصحيحة لتجنب الوقت الضائع والتكلفة الاضافية .</p>

٦٤	معيان التخطيط	المراجعة
<p>وتجدر الاشارة الى ان وضع ميزانية تقديرية للوقت والتكلفة يجب ان لا يحصل دون حصول المراجع أو معاونيه على أدلة وقرائن مراجعة كافية وخاصة فيما يتعلق بتقصى الردود والتفسيرات عن اسباب الاخطاء التي اكتشفت عن طريق اختبارات المراجعة ، ومع ذلك فعلى المراجع ان يخطط لاتمام عمل المراجعة المحدد مقدما بأكبر درجة ممكنة من الكفاءة .</p>		

٦٥	معييار التخطيط	المراجعة
٢-٥ نصر المعييار:		
٢٠٠٩		<p>(١) يجب على المراجع تخطيط عملية المراجعة بصورة كافية لتحقيق مايلى:</p> <p>(أ) اختيار اجراءات ملائمة للحصول على ادلة وقرائن مراجعة كافية كاساس لرأيه فى القوائم المالية .</p> <p>(ب) ضمان ان جميع اجراءات المراجعة التى يقوم بها مساعده تتم تحت اشراف كاف من افراد تتوفر لديهم الخبرة والمهارات المناسبة .</p> <p>(ج) الاقتناع بان عملية المراجعة سوف تتم وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ووفقا لأية متطلبات قانونية تتعلق بتنفيذ المراجعة .</p>
٢٠١٠		<p>(٢) عند اختيار اجراءات المراجعة ، على المراجع ان يأخذ فى الاعتبار مايلى:</p> <p>(أ) نطاق مهمة المراجعة .</p> <p>(ب) طبيعة ونشاط وتنظيم المنشأة موضوع المراجعة ، حتى يتسنى له تحديد تلك العمليات والاحداث التى من المحتمل ان يكون لها تأثير هام على القوائم المالية .</p> <p>(ج) تأثير أى تغيرات هامة ، سواء فى التشريعات أو الممارسات المحاسبية ، على المنشأة التى تخضع للمراجعة ، أو أى تغيرات هامة فى النشاطات التجارية الخاصة بالمنشأة و اجراءات المحاسبة المتعلقة بها .</p> <p>(د) خبرته السابقة فيما يتعلق بدرجة الاعتماد على ادارة المنشأة وموظفيها ودقة اكتمال سجلاتها المحاسبية بالاضافة الى أى مؤشرات تدعو الى الشك فى موضوعية ادارة المنشأة .</p> <p>(هـ) استراتيجية المراجعة التى يتبناها المراجع بالنسبة للمنشأة المعنية بما فى ذلك القرارات المتعلقة بالاهمية النسبية ، ومشاكل المراجعة السابقة والحالية ومصادر ادلة وقرائن المراجعة التى يرى المراجع الاعتماد عليها ، وتوقيت اجراءات المراجعة .</p>
٢٠١١		<p>(٣) وعندما يستدعي الامر الاستعانة بمساعدين فى عملية المراجعة يجب على المراجع:</p> <p>(أ) ان يأخذ فى الاعتبار عدد ونوعية ومقدرة المساعدين المطلوبين للعمل ، وتوقيت زيارتهم الميدانية للمنشأة ، اخذا فى الحسبان توقيت اعداد القوائم المالية بواسطة ادارة المنشأة .</p>

٦٦	معيار التخطيط	المراجعة
		<p>(ب) ان يصف المنشأة ونشاطها وتنظيمها، واهداف عملية المراجعة ، والطرق والاساليب والاجراءات التي سيتم اتساعها من قبل افراد فريق المراجعة الذين يتم الاستعانة بهم .</p> <p>(ج) ان يحدد مدى الاشراف اللازم على اعضاء فريق المراجعة بعد الاخذ في الحسبان صعوبة الاعمال المكلف بها كل عضو من اعضاء الفريق .</p> <p>(٤) اذا كان هناك مراجع آخر يشارك في عملية المراجعة ، فيجب على كل ٢٠١٢ مراجع:</p> <p>(أ) ان يكون على درايه تامة بنطاق ومسئوليات مهمته .</p> <p>(ب) التشاور مع المراجع الاخر لتحديد مسئولية كل منهم واجراءات المراجعة التفصيلية وتوثيق ذلك .</p> <hr/> <p>الفقرة التالية رقم ٢٠١٥</p>

٦٧	معييار التخطيط	المراجعة
		<p>٢-٥ <u>تحليل</u> :</p> <p>١-٢-٥ <u>مقدمة</u> :</p> <p>٢٠١٥</p> <p>يظهر الجدول المرفق مقارنة بين متطلبات تخطيط المراجعة في كل من المملكة العربية السعودية والولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة والمانيا الغربية ، وقد تمت الاستفادة من الدراسة المقارنة للدول الثلاث الاخرى في استخلاص الخصائص الاساسية لتخطيط المراجعة من اجل تحديد عناصر معيار التخطيط وتجميع هذه الخصائص في الاطار الذي تم استخدامه لجميع معايير المراجعة بعد الاخذ في الحسبان الاجراءات التي "يجب" على المراجع تنفيذها او تلك التي "يلزم" على المراجع القيام بها .</p> <p>وقد تم استخدام الدراسة الايضاحية للمعيار لشرح وتوسيع متطلبات المعيار ، وبالتالي فان معظم المعلومات عن تخطيط المراجعة الواردة في معيار "كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني" في الولايات المتحدة الامريكية ، وتلك الواردة في "ارشادات المراجعة في المملكة المتحدة" قد تضمنها معيار التخطيط . وتجدر الاشارة الى ان "ارشادات المراجعة" في المملكة المتحدة تتطلب فقط ان يقوم المراجع "بتخطيط عمله بصورة كافية" وان معيار كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني في الولايات المتحدة الامريكية ينص على انه " يجب تخطيط العمل بصورة كافية ، والاشراف المناسب على المساعدين في حالة الاستعانة بهم " في حين ترمي المتطلبات اللزامية في الفقرات ٢٠٠٩ و ٢٠١١ و ٢٠١٢ من معيار التخطيط الى وضع الخصائص الضرورية لتخطيط المراجعة ، بدون اضافة اجراءات تفصيلية كثيرة وفقا للمدخل الذي اوضحناه في المقدمة الافتتاحية لمعايير المراجعة .</p>
٢٠١٦		<p>٢-٣-٥ <u>السمات الاساسية</u> :</p> <p>يراعى ان المتطلبات المبينة في (ب) من الفقرة ٢٠٠٩ من المعيار والمتعلقة بالاشراف على فريق المراجعة وردت في معيار "كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني" في الولايات المتحدة ، وقد تمت معالجتها بتفصيل اكثر في معيار الرقابة والتوثيق كمطلب يتعلق بالتوثيق ، وبالتالي فان هناك نوعا من التداخل الى حد ما ، ومع ذلك يتم ادراك الحاجة لتخطيط المراجعة كجزء ضروري من معايير المراجعة ، ولهذا يبدو من المنطقي التركيز على اهمية كل من تخطيط استخدام المساعدين ذوي الخبرة والمهارات المناسبة . وتوثيق</p>

اجراءات التخطيط نفسها ، والا تكون هناك خطورة بان يقتصر معنى تخطيط المراجعة على تخطيط الجهاز المهني العامل مع المراجع واعداد الميزانيات التقديرية لعمليات المراجعة .

وتبين الفقرة الاولى من المعيار اهداف تخطيط المراجعة ، وبعد ذلك تلخص الفقرة الثانية الخصائص الضرورية لتخطيط المراجعة ، وتعالج الاقسام الفرعية للفقرة الثانية هذه الخصائص الضرورية بترتيب منطقي قد يجده المراجع وسيلة مفيدة اذا رأى تصميم قائمة حصر اجراءات تخطيط المراجعة الخاصة به .

الفقرة التالية رقم ٢٥٠١

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المانيا الغربية
(١) على المراجع تخطيط عمله بصورة كافية لتحقيق ما يلي:	يجب تخطيط العمل بصورة كافية (المعيار الاول من معايير العمل الميداني).	يجب على المراجع تخطيط عمله بصورة كافية (الفقرة الثانية من معيار العمل).	عملية المراجعة التي يتم القيام بها بصورة سليمة تتطلب التخطيط (الفاصل رقم ١/١٩٧٧ القسم الرابع).
(١) اختيار اجراءات ملائمة للحصول على ادلة وقرائن مراجعة كافية كأساس لرايه في القوائم المالية.	عند تخطيط المراجع للتحقق الذي سيقوم به...	على المراجع تحديد طبيعة ونطاق اجراءات المراجعة بصورة تمكنه من الحكم المستنير على التزام القوائم المالية بالقانون وبالعبء المحاسبية المتعارف عليها. البيان رقم ١/١٩٧٧م القسم الخامس).	
(ب) ضمان ان جميع اجراءات المراجعة التي يقوم بها مساعده تتم تحت اشراف كاف مسن افرا تتوفر لديهم الخبرة والمهارات المناسبة.	... يجب ان يكون هناك اشراف جدي على اعمال المساعدين ، في حالة الاستعانة بهم. (المعيار الاول من معايير العمل الميداني).	يحتاج المراجع ان يقرر المساعدين المطلوبين بالخبرة والمهارات الخاصة التي يجب ان تتوفر فيهم. (الفقرة العاشرة من ارشادات المراجعة).	مبادئ السلوك المهني المتعلقة بالمسؤولية الفردية والضمير تتطلب من المراجع ان يقوم بالاشراف السليم على الموظفين القائمين بالمراجعة. (البيان رقم ١/١٩٧٧م القسم الرابع ملحوظه رقم ٤).
(ج) الاتساع بان عملية المراجعة سوف تتم وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ووفقا لاية متطلبات قانونية تتعلق بتنفيذ المراجعة.	عند تخطيط فحصه يجب على المراجع اعتماد ابرشامج مراجعة مكتوب (كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني).	قد يكون من المفيد اعداد مذكرة تبين الخطوط العريضة لمدخل المراجعة. (الفقرة العاشرة من ارشادات المراجعة).	يجب ان يراعي في اوراق العمل الاهداف التالية بحفا خاصة : تخطيط المراجعة (البيان رقم ٢/١٩٨١م القسم الثاني).
(٢) عند اختيار اجراءات المراجعة على المراجع ان يباخذ في الاعتبار ما يلي:	عند تخطيط فحصه يجب على المراجع الاخذ في الاعتبار طبيعة مدى العمل الذي سيقوم به (معيار كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني).	يتأثر شكل وطبيعة التخطيط المطلوبة للمراجعة ب طريقة معالجة العمليات والمتطلبات التي تخضع لها التقارير. (الفقرة الرابعة من ارشادات المراجعة).	البيان رقم ٢/١٩٨١م القسم الثاني).

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المانيا الغربية
(ب) طبيعة ونشاط وتنظيم المنشأة موضوع المراجعة ، حتى يتسنى له تحديد تلك العمليات والأحداث التي من المحتمل ان يكون لها تأثير هام على القوائم المالية .	يجب على المراجع ان يكون على مستوى المعرفة بعمل المنشأة يمكنه من تخطيط فحصه وتنفيذه وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها	حتى يمكن تخطيط المراجعة بصورة كافية يحتاج المراجع لان يتفهم طبيعة عمل المنشأة وتنظيمها وطريقة تشغيلها ، والصناعة التي تنتمي اليها	سيحدد التنظيم الداخلي والمستوى الفني للنظام المحاسبية طبيعة ونطاق اجراءات المراجعة التي يتم تطبيقها .
يكون لها تأثير هام على القوائم المالية .	كما يجب ان يمكنه مستوى المعرفة من تفهم الاحداث والعمليات والاجراءات التي قد يكتسبونها ، فن تقديره ، تأثيرها على القوائم المالية	حتى يكون بمقدوره ان يقيم تلك الاحداث والعمليات التي من المحتمل ان يكون لها تأثير هام على القوائم المالية .	(الفقرة رقم ١٩٧٧/١ القسم الخامس ، الملحوظه رقم ٢) .
(ج) تأثيرات تغيرات هامة ، سواء فسي التشريعات او الممارسات المحاسبية على المنشأة التي تخضع للمراجعة ، او تأثيرات هامة في النشاطات التجارية الخاصة بالمنشأة و اجراءات المحاسبية المتعلقة بها .	يجب على المراجع معرفة الامور التي لها علاقة بطبيعة عمل المنشأة وتنظيمها ، ومخاطر انشاؤها او الممارسات المحاسبية التي تخضع للمراجعة ، او تأثيرات هامة في النشاطات التجارية الخاصة بالمنشأة و اجراءات المحاسبية المتعلقة بها .	تشمل الاجراءات التمهيديّة التي يجب على المراجع ان يأخذها في الاعتبار ما يلي:	
(د) خبرته السابقة عن درجة الاعتماد على ادارة المنشأة وموظفيها ودقة واكتمال سجلاتها المحاسبية بالإضافة الى اية مؤشرات تدعو الى الشك في موضوع ادارة المنشأة .	يجب على المراجع معرفة الامور التي لها علاقة بطبيعة عمل المنشأة وتنظيمها ، ومخاطر انشاؤها او الممارسات المحاسبية التي تخضع للمراجعة ، او تأثيرات هامة في النشاطات التجارية الخاصة بالمنشأة و اجراءات المحاسبية المتعلقة بها .	(ب) تقييم اشارات تغيرات في التشريع او الاجراءات المحاسبية تؤثر على القوائم المالية الذي تعمل المنشأة في نطاقه مثل الاحوال الاقتصادية والتعليمات الحكومية والتغيرات	(ج) الامور التي يجب اخذها في الاعتبار تشمل الظروف التجارية الحالية والتغيرات الهامة في خبرته السابقة عن درجة الاعتماد على ادارة المنشأة وموظفيها ودقة واكتمال سجلاتها المحاسبية بالإضافة الى اية مؤشرات تدعو الى الشك في موضوع ادارة المنشأة .
(ج) استراتيجية المراجعة التي يتبناها المراجع بالنسبة للجهة المعنية بما في ذلك القرارات المتعلقة بالاهمية النسبية ومشاكل المراجعة السابقة والحالية ، ومصادر ادلة وقرائن المراجعة التي يسري المراجحة .	ينطوي تخطيط المراجعة على وضع استراتيجية شاملة للعمل المتوقع ونطاق الفحص وعند تخطيط الفحص يجب على المراجع الاخذ في الاعتبار ، بالإضافة الى الامور الاخرى ما يلي:	يجب على المراجع الاخذ في الاعتبار ما يلي:	المعايير الهامة لهذا الغرض هي الإنظمة التي تستخدمها المنشأة موضوع المراجعة والتي تستخدمها المراجعة الداخلية المحاسبية
	(أ) الامور المتعلقة بنشاط المنشأة والصناعة (ب) السياسات والاجراءات المحاسبية التي تتبعها المنشأة .	(الفقرة السابعة من ارشادات المراجعة) .	اهمية البند الذي يتم فحصه ، واحتمالات الخطأ او عدم الالتزام بالقواعد المحاسبية المحددة ("هامش الخطأ") .
	(ج) الاعتماد المتوقع على الفواصل المحاسبية الداخلية .	الاهتمام بها ما يلي:	
	(د) التقديرات الأولية لمستويات الاهمية النسبية لاغراض المراجعة .	(أ) مراجعة الامور التي اشيرت في مراجعة العام السابق والتي من المحتمل استمرارها في العام الحالي .	
		(الفقرة الثامنة من ارشادات المراجعة)	

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	ألمانيا الغربية
(هـ) بنود القوائم المالية التي من المحتمل ان تتطلب تعديلات او تصويات.	(و) الأوضاع التي قد تتطلب توسيع او تعديل اختبارات المراجعة .	ويجب على المراجع ان ياتخذ في الاعتبار ما يلي (الباب رقم ١/١٩٧٧م القسم السادس) .	الدرجة المناسبة من الاشراف تشمل على وجه التحديد التوجيه السليم لموظفي المراجعة ، ومراجعة النتائج التي يتوصلون اليها .
(و) الأوضاع التي قد تتطلب توسيع او تعديل اختبارات المراجعة .	(معييار كفاية التخظيط وتوقيت العمل الميداني) .	(١) توقيت المراحل الهامة لاعداد القوائم المالية (الفقرة التاسعة من ارشادات المراجعة) .	
(٣) وعندما يستدعي الامر الاستعانة بمساعدين في عملية المراجعة يجب على المراجع ان ياتخذ في الاعتبار عدد ونوع ومقدرة المساعدين المطلوبين للعمل وتوقيت زيارتهم الميدانية للمنشأة اخذا في الحسبان توقيت اعداد القوائم المالية بواسطة ادارة المنشأة .	وتتضمن الاشراف توجيه مجهودات المساعدين في عملهم على دراية شاملة بكافة الامور (معييار كفاية التخظيط وتوقيت العمل الميداني) .	ويجب ان تتوفر فيهم ، وتوقيت زيارتهم الميدانية ، وسيحتاج لان يتحقق من ان كل اعطاء فريق المراجعة قد تم تزويدهم بمعلومات عن اعمال المنشأة وعن طبيعة ونطاق العمل المطلوب منهم تنفيذه (الفقرة العاشرة من ارشادات المراجعة) .	وتتضمن الاشراف توجيه مجهودات المساعدين في عملهم على دراية شاملة بكافة الامور (معييار كفاية التخظيط وتوقيت العمل الميداني) .
(ب) ان يصف المنشأة ونشاطها وتنظيمها واهداف عملية المراجعة ، والظروف والاساليب والاجراءات التي سيتم اتباعها لافراد فريق المراجعة .	يجب ابلاغ المساعدين بمسئولياتهم ، والغرض من الاجراءات التي يقومون بها ، كما يجب ابلاغهم ايضا بالامور التي يمكن ان تؤثر على طبيعة ، ومدى ، وتوقيت الاجراءات التي يقومون بها مثل طبيعة عمل المنشأة وارتباطها بالمهام التي يقومون بها ومشاكل المحاسبة والمراجعة المحتملة . (معييار كفاية التخظيط وتوقيت العمل الميداني) .		

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الامريكىة	المملكة المتحدة	المانيا الغربية
<p>ج) ان يحدد مدى الاشراف اللازم على اعضاء فريق المراجعة بعد الاخذ فى الدسيان صعوبة الاعمال المكلف بها كل من اعضاء فريق المراجعة .</p>	<p>يعتمد مدى الاشراف المناسب فى حالة معينة على عدة عوامل تشمل تشعب وتعقد الموضوع وموهلات الاشخاص الذين يقومون بالعمل (معييار كفاية التخطيط وتوقيت العمل المييداشى)</p>	<p>يحتاج الشريك المسئول فى المكتب ان يكون مقتنعا بانه بالنسبة لكل عملية مراجعة يتم العمل وفقا لمعييار مقبول .</p>	<p>وتعتمد درجة الاشراف على تشعب وصعوبة المهمة وعلى خبرة وكفاءة هيئة المراجعة .</p>
<p>د) اذا كان هناك مراجعا اخر يشارك فى المراجعة , يجب على كل مراجع: ان يكون على دراية تامة بنطاق مهمته ومسئوليات هذه المهمة .</p>	<p>يجب عليه ان يتبني المعايير الملائمة لضعان تنسيق نشاطاته مع تلك الخاصة بالمراجعيين الاخرين حتى يمكن تحقيق مراجعة سليمة للامور التى تؤثر على توحيد او ادماج الحسابات فى القوائم المالية .</p>	<p>فى السراجيات بالاشترك يجب ان يكون هناك تبادل للراى بين المراجعيين بالاشترك لتحديد توزيع العمل الذى سيتم القيام به بينهم واجراءات مراقبته ومراجحته .</p>	<p>(الفقرة الحادية عشرة من ارشادات المراجعة) .</p>
<p>ب) التشاور مع المراجع الاخر لتحديد مسئولية العمل والقيام باجراءات المراجعة التفصيلية .</p>	<p>(معييار كفاية التخطيط وتوقيت العمل المييداشى)</p>		

معييار الرقابة والتوثيق

٧٣	معييار الرقابة والتوثيق	المراجعة
<u>٦ - معيار الرقابة والتوثيق</u>		
		١-٦ تمهيد:
٢٥٠١		١-١-٦ مقدمة:
	<p>حتى يمكن القيام بالمراجعة بفعالية وكفاءة يتطلب الامر تخطيطها ومراقبتها وتوثيق الخطوات التي اتبعت في تنفيذها ، ورغم وجود معيار مستقل يختص بالتخطيط وآخر يتعلق بالرقابة والتوثيق ، فهما مكملين لبعضهما .</p> <p>وتنشأ الحاجة للرقابة على عمل المراجعة ، وتوثيق الخطوات التي اتبعت في تنفيذها ، بغض النظر عن حجم المنشأة المعنية ، بالرغم من ان حجم العمل الضروري للالتزام بهذا المعيار قد يكون أقل في حالة المنشآت الصغيرة .</p>	
٢٥٠٢		٢-١-٦ الرقابة:
٢٥٠٣		١-٢-١-٦ الاهداف:
	<p>يجب ان يقتنع المراجع المسئول بان كل خطوة من خطوات المراجعة قد تم تنفيذها وفقا لمعيار مقبول . ومن اهم عناصر الرقابة على المراجعة توجيه اعضاء فريق المراجعة والاشراف عليهم وتدقيق عملهم ، وهذا التوجيه والاشراف والفحص يجب ان يمد المراجع المسئول بضمان كاف بأن المراجعة قد تمت وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ووفقا للمتطلبات القانونية الاخرى المعمول بها ، ويجب ان يربط المراجع المسئول بين درجة ومستوى الاشراف وبين تشعب مهمة المراجعة ، ودرجة الخبرة والمهارة المتوفرة لدى اعضاء هيئة المراجعة .</p>	
٢٥٠٤		٢-٢-١-٦ هياكل الرقابة:
	<p>تختلف هياكل الرقابة بين مكاتب المراجعة . ولا يمكن تحديد الاجراءات المطلوبة للرقابة على المراجعة نظرا لاعتمادها على تنظيم تلك المكاتب ، ودرجة التفويض في القيام بعمل المراجعة ، ومع ذلك ، فان الاجراءات التي يقع عليها الاختيار يجب ان تصمم بحيث يتم التأكد من ان الاهداف المحددة في الفقرة الثالثة من نص المعيار قد تحققت بصورة مرضية . ويحتاج كل مكتب مراجعة ان يقرر الحد الذي يعد ملائما لتأخذ فيه اجراءات المراجعة الصبغة الرسمية ، مع الأخذ في الاعتبار هيكل واسلوب الرقابة في المكتب .</p>	

٧٤	معييار الرقابة والتوثيق	المراجعة
٢٥٠٥		<p>٦-٢-١-٣ <u>التدقيق</u> ق:</p> <p>يعتبر تدقيق عمل فريق المراجعة من قبل المشرفين من الامور الهامة . وحتى يمكن القيام بهذا التدقيق بصورة سليمة يجب اعداد اوراق العمل واعطاء التعليمات الكافية لاعضاء فريق المراجعة عن شكل ومحتوى اوراق العمل . وتتنوع الاجراءات المصممة لتحقيق هذه الاهداف فقد تأخذ صورة تعليمات رسمية ، او حلقات تدريبية لاعضاء فريق المراجعة ، أو تأخذ شكل شرح مقتضب ، تبعاً للمدى الذي تتبع فيه اجراءات ذات صبغة رسمية في مكتب المراجعة .</p>
٢٥٠٦		<p>٦-٢-١-٤ <u>توقيت الاجراءات</u>:</p> <p>تمت الغالبية العظمى من الاجراءات المتعلقة بالتوجيه في بداية عملية المراجعة في حين ان الغالبية من الاجراءات المختصة بتدقيق عمل المساعدين تمت فسي نهاية عملية المراجعة ومع هذا يجب ان يتذكر المراجع ان هناك حاجة لتوجيه المساعدين وتدقيق عملهم في جميع المراحل اثناء عملية المراجعة . يجب ان يتم الاشراف على تقدم عملية المراجعة في جميع المراحل كما يجب مقارنة التقدم الذي يتم احرازه مع خطة المراجعة ، ويتطلب تعديل خطة المراجعة اصدار مجموعة جديدة من التعليمات .</p>
٢٥٠٧		<p>٦-٢-١-٥ <u>المراجعون الاخرون</u>:</p> <p>اذا كانت عملية المراجعة مشتركة فيجب تدقيق العمل الذي قام به المراجع الاخر للتحقق من ان هذا العمل تم وفقاً لمعايير المراجعة المناسبة .</p> <p>ويحتاج المراجع المسؤول عن القوائم المالية الموحدة ان يدقق العمل الذي قام به مراجع كل شركة تابعة ، ليتحقق من انه نفذ العمل وفقاً لمعايير المراجعة وبطريقة تتلائم مع متطلبات توحيد القوائم المالية .</p>
٢٥٠٨		<p>٦-٢-١-٦ <u>المراحل النهائية من المراجعة</u> :</p> <p>تتطلب المراحل النهائية من المراجعة عناية خاصة نظراً لانه في هذا الوقت بالذات يصل ضغط العمل الى اقصى مدى وتكون احتمالات الخطا والسهو في تطبيق الاجراءات عالية ، وقد يؤدي استخدام قائمة خاصة باجراءات اتمام المراجعة ، تستوفى بواسطة المراجع المسؤول ومساعديه الى توفير الرقابة اللازمة .</p>

٢٥	معييار الرقابة والتوثيق	المراجعة
٢٥٠٩		<p>٦-٢-١-٧ <u>المراجيع المسئول:</u></p> <p>من المهم التمييز بين المراجع المسئول وفريق المراجعة المعاون له ، وتحديد الامور التي يتعين عليه تنفيذها بنفسه ، لاعن طريق فريق المراجعة المعاون له .</p> <p>هذا ويجب ان يقوم المراجع المسئول بمايلي:</p> <p>(أ) تدقيق جميع الامور الهامة التي تنشأ اثناء عملية المراجعة .</p> <p>(ب) استشارة محاسب قانونى آخر، او استشارة خبير اخصائى مناسب ، وذلك اذا واجه ظروفنا تستدعى ذلك .</p> <p>(ج) التأكد من ان تقرير المراجعة يتضمن رأيه هو ، وليس رأى احد اعضاء فريق المراجعة أو رأى الخبير الاستشارى .</p>
٢٥١٠		<p>٦-٢-١-٨ <u>الاستشارة:</u></p> <p>تكون الاستشارة مطلوبة عندما تنشأ امور رئيسية تجعل المراجع يشك فى التصرف السليم الذى يتبع ، او عندما تنشأ ظروف احتمالية هامة ، وتتسم مثل هذه الاستشارة فى العادة مع محاسب قانونى اخر زميل فى نفس المكتب . واذا تطلب الامر استشارة محاسب قانونى معتمد خارج مكتب المحاسبة فيجب المحافظة على اسرار العميل . وفى بعض الحالات قد يكون من الضرورى ان يقوم المراجع المسئول باستشارة خبير متخصص فى حقل اخر من حقول المعرفة ، فمثلا قد يلجأ المراجع الى استشارة احد خبراء التثمين عمن قيمة مبنى معين او عن حالته .</p>
٢٥١١		<p>٦-٢-١-٩ <u>الرقابة على النوعية:</u></p> <p>يحتاج كل مكتب محاسبة ان يأخذ فى الاعتبار كيفية ملاحظة جودة العمل الذى يقوم به والمحافظة عليها ، وعادة تتضمن متابعة المحافظة على نوعية العمل الذى يقوم به المكتب متابعة تنفيذ الاجراءات المصححة لتحقيق رقابة كافية على عملية المراجعة .</p>
٢٥١٢		<p>٦-١-٣ <u>التوثيق</u></p>
٢٥١٣		<p>٦-٣-١ <u>الاهداف:</u></p> <p>يعتبر مايلي اهم اسباب اعداد اوراق العمل :</p> <p>أ - يحتاج المراجع المسئول وفريق المراجعة المعاون له الى الاقتناع بان العمل الذى فوضوا فيه تم القيام به بصورة سليمة . ولا يمكن</p>

٧٦	معييار الرقابة والتوثيق	المراجعة
		<p>بصفة عامة للمراجع المسئول وفريق المراجعة المعاون له تحقيق ذلك الا من خلال حصولهم على اوراق عمل تفصيلية يتم اعدادها بواسطة الافراد الذين قاموا بالعمل، ومن ثم فان اوراق عمل المراجعة تعتبر مطلبا مسبقا لامكان احكام الرقابة على عملية المراجعة .</p> <p>ب - تعتبر اوراق العمل بمثابة مرجع للمستقبل ، يتضمن تفاصيل المشاكل التي صادفتها عملية المراجعة ، بالاضافة الى انها تعتبر وثيقة عمن العمل الذي تم انجازه ، والنتائج التي توصل اليها .</p> <p>وبصفة خاصة ، تعتبر اوراق العمل مطلبا حتميا مسبقا لوضع نظام فعال لتدقيق عمل المراجعين للتحقق من التزامهم بمعايير المراجعة .</p> <p>ج - يشجع اعداد اوراق العمل المراجع على تبني مدخل منهجي في القيام بعملية المراجعة .</p> <p>د - تعتبر اوراق العمل المصدر الرئيسي المؤيد لتقرير المراجع والدليل على التزامه بمعايير المراجعة .</p> <p>هذا ويجب ان تكون اوراق العمل كاملة ، وتفصيلية ، بصورة تجعل من الممكن لمراجع ممارس - لاتتوافر لديه معلومات سابقة عن عملية المراجعة - ان يصل الى نتائج معقولة عن مدى الالتزام بمعايير المراجعة .</p> <p>٢-٣-١-٦ <u>محتويات اوراق العمل:</u></p> <p>٢٥١٤</p> <p>يجب ان تحتوى اوراق العمل على معلومات متعلقة بتخطيط المراجعة ، والرقابة عليها ، وادلة وقرائن المراجعة وتقرير المراجع ، وتبين الفقرة التاسعة من نص معيار الرقابة والتوثيق محتويات اوراق العمل بصورة تفصيلية .</p> <p>٢-٣-١-٦ <u>الأمور التي تخضع للحكم أو التقدير الشخصي:</u></p> <p>٢٥١٥</p> <p>بصفة خاصة يجب ان تتضمن اوراق العمل ملخصا لجميع الامور الهامة التي يتم تمييزها ، والتي قد تتطلب حكما او تقديرا شخصيا للموقف ، بالاضافة الى النتائج التي يتوصل اليها المراجع في هذا المجال . واذا نشأت اسئلة صعبة متعلقة بمبدأ اساسي معين ، أو متعلقة بالتقدير الشخصي ، يجب ان يسدون المراجع المعلومات الملائمة التي حصل عليها ، ويلخص كل النتائج التي حصل عليها من ادارة المنشأة والنتائج</p>

٧٧	معييار الرقابة والتوثيق	المراجعة
	<p>التي توصل اليها . وقد تكون النتائج التي توصل اليها المراجع في هذه المواقف عرضة للمساءلة ، من قبل طرف ثالث متضرر، وبالتالي ، فمن المهم ان يكون تحت يد المراجع، الوثائق اللازمة (اوراق العمل)، التي تمكنه من ان يبين الحقائق التي علم بها، والوقت الذي توصل فيه للنتائج التي استخلصها من هذه الحقائق ، وان يكون بمقدوره ان يثبت انه بالاعتماد على هذه الحقائق فان النتائج التي توصل اليها، وقت المراجعة ، تعتبر منطقية ومعقولة .</p>	<p>٦-٣-١-٦ <u>متطلبات الاعداد:</u></p> <p>٢٥١٦ تشمل المتطلبات الاساسية لاعداد اوراق العمل فيما يلي :</p> <p>(١) ان تعد اثناء تقدم العمل .</p> <p>(٢) ان تكون مستوفية للشكل السليم ، ومحفوظة بصورة منظمة، ومرمزه ومبوية ومفهرسة بصورة كافية .</p> <p>ويجب اعداد اوراق العمل اثناء تنفيذ عملية المراجعة ، ووفقا لتقدم العمل، حتى لا تسقط التفاصيل، أو يحدث سهو في اثبات المشاكل التي صادفها المراجعون ، كما يعتبر الشكل السليم ، والحفظ المنظم لاوراق العمل، وترميزها وتبويبها وفهرستها بصورة كافية ، مطلباً مسبقاً لفحص اوراق العمل من قبل المشرفيين.</p>
٢٥١٧		<p>٦-٣-١-٥ <u>اوراق العمل النمطية:</u></p> <p>يحتاج كل مكتب مراجعة الى تدبير مدى التنميط الذي يؤدي الى تحسين كفاءة استيفاء اوراق العمل ومراجعتها ، وقد يتضمن مثل هذا التنميط استخدام صحائف او استمارات استقصاء لنظام الرقابة الداخلية ، وصحائف تقييم، وقوائم حصر ٠٠٠٠٠ الخ ، وعندما يتم استخدامها بصورة سليمة، فان اوراق العمل النمطية تساعد في توجيه افراد فريق المراجعة ، وتمكن من تفويض العمل ، وفي نفس الوقت توفر الوسيلة التي عن طريقها يمكن تحقيق الرقابة على جودة العمل الذي يتم ومع ذلك ، يجب الأخذ في الاعتبار ان التمسك في التنميط قد يؤدي الى ان يقوم اعضاء فريق المراجعة بعملهم بصورة آلية ودون تفكير.</p>

٧٨	معييار الرقابة والتوثيق	المراجعة
		٢-٦ <u>نصر المعيار:</u>
٢٥١٨		١-٢-٦ <u>الرقابة:</u>
		(١) يجب على المراجع ان يوجه ويشرف ويدقق العمل الذى يقوم به اعضاء فريق المراجعة لىتوفر لديه تأكيد كاف بآن تنفيذ المراجعة قد تم وفقا لمعايير المراجعة ، وللمتطلبات القانونية التى يخضع لها .
٢٥١٩		(٢) يلزم علي المراجع ان يحدد مستوى الرقابة والاشراف المطلوبين فى ضوء تشعب المهمة وتعقدها ، وخبرة وكفاءة اعضاء فريق المراجعة .
٢٥٢٠		(٣) يجب تصميم واستخدام اجراءات مناسبة لتحقيق درجة كافية من التوجيه والاشراف والتدقيق مع الاهتمام بمايلى :
		(أ) تفويض العمل الى مساعدين على مستوى مناسب من التأهيل والخبرة والكفاءة .
		(ب) ابلاغ اعضاء فريق المراجعة المكلفين بعملية المراجعة على جميع المستويات بمسئولياتهم ، وباهداف الاجراءات التى يقومون بتطبيقها .
		(ج) ابلاغ اعضاء فريق المراجعة بالامورالتى قد تؤثر على طبيعة ، او مدى توقيت الاجراءات المكلفين بالقيام بها .
		(د) التوجيه المتعلق بشكل ومحتوى اوراق العمل .
		(هـ) توجيه التعليقات لاعضاء فريق المراجعة بلفت نظرالمشرفين والمسؤولين عن المراجعة لآى مشكلة هامة محتملة ، خاصة بالمحاسبة أو المراجعة قديصادفونها .
		(و) تدقيق اوراق العمل بواسطة المشرفين ، و المراجع المسئول عن العملية .
		(ز) مقارنة ماتم انجازه مع خطة المراجعة وابلاغ فريق العمل بأى اختلاف بينهما وأى تعديل يطرأ على خطة المراجعة .
		(ح) المحافظة على سرية اعمال العملاء .
٢٥٢١		(٤) اذاكان هناك مراجع اخر يشارك فى عملية المراجعة ، يجب تدقيق العمل الذى يقوم به المراجع الاخر لتقرير ما اذا كان هذا العمل قد تم وفقا لمعايير المراجعة . ويجب ان يربط مدى تدقيق عمل المراجع الاخر بتأهيله وسمعته واستقلاله .

٧٩	معيار الرقابة والتوثيق	المراجعة
	٢٥٢٢	٥) يجب ان يقوم المراجع المسئول بتدقيق جميع الامور الهامة المتعلقة بالقوائم المالية ، ونتائج المراجعة .
	٢٥٢٣	٦) يجب ان يلجأ المراجع للتشاور مع محاسب قانوني آخر ، او خبير مناسب، قبل تكوين رأيه فى الظروف التالية : (أ) عندما يكون لدى المراجع شك فى التصرف المناسب الواجب بخصوص امر يتعلق بمبدأ - (او) : (ب) عندما ينشأ امر من المحتمل ان يؤثر على الرأى الذى يدلى به المراجع .
٢٥٢٤	٢٥٢٥	٧) يجب ان يتحقق المراجع المسئول من ان تقرير المراجعة الذى يصدره يتفق مع رأيه فى القوائم المالية اذا اخذت ككل. ٢-٢-٦ التوثيق:
	٢٥٢٦	٨) يجب ان تكون اوراق العمل وافيه ، وتفصيلية ، بدرجة كافية تسمح لمراجع متمرس لاتكون لديه معرفة مسبقة بالمراجعة التى تمت من ان يصل الى نتائج معقولة عما اذا كانت معايير التخطيط، والرقابة والتوثيق، وادلة وقرائن المراجعة ، والتقارير ، قد تم الالتزام بها .
٢٥٢٦		٩) يجب ان تتضمن اوراق عمل المراجعة ما يلى : (أ) تفاصيل الدراسة التى قام بها المراجع للنظام المحاسبى للمنشأة موضوع المراجعة ، وتفاصيل دراسة نظام الرقابة الداخلية . (ب) المعلومات الاخرى التى لها اهمية مستمرة بالنسبة للمراجعة . (ج) تفاصيل تخطيط المراجعة الذى تم القيام به ، واسباب القرارات التى اتخذت . (د) التقييم المبدئى للنظام المحاسبى ، ونظام الرقابة الداخلية ، بما فى ذلك التحليل المعضد للتقييم . (هـ) قرار المراجع والتحليل المعضد بالنسبة لمدى حصوله على ادلة وقرائن المراجعة من النظم المعمول بها فى المنشأة ، ومن اختبارات المراجعة التحليلية واختبارات التحقق التفصيلية التى يقوم بها المراجع . (و) تفاصيل مصادر المعلومات التى يتم الحصول عليها من طرف ثالث ، مسع تحديد تاريخ وصول هذه المعلومات وتحديد الشخص الذى حصل عليها .

٨٠	معيار الرقابة والتوثيق	المراجعة
		<p>(ز) تفاصيل عمل المراجعة الذي تم تنفيذه ، متضمنا ملاحظات عن الاخطاء أو الاستثناءات التي تم اكتشافها ، والخطوات التي اتخذت لمعالجتها .</p> <p>(ح) النتائج التي يتوصل اليها المراجع عن مدى اقتناعه بأدلة وقرائن المراجعة التي حصل عليها ، واسباب هذه النتائج .</p> <p>(ط) تحليلات وملخصات وافية بغرض الربط بين الارقام الظاهرة في القوائم المالية والمجاميع الفرعية ومفردات هذه المجاميع المعضدة لها والتي تمت مراجعتها .</p> <p>(ي) سجل يبين اسم من قام بكل جزئية من جزئيات عملية المراجعة ، وتاريخ القيام بها .</p> <p>(ك) ماثبت انه قد تم تدقيق العمل الذي قام به فريق المراجعة بواسطة شخص مسئول على مستوى مناسب من المسؤولية ومن المراجع المسئول .</p> <p>(ل) ملخص بالنقاط الهامة التي تؤثر على القوائم المالية وتقرير المراجعة ، على ان يبين الملخص كيف تمت معالجة هذه النقاط .</p> <p>١٠) حتى لاتحذف أية تفاصيل متعلقة بعملية المراجعة ، يجب ان يتم استيفاء اوراق العمل اثناء القيام بالمراجعة ، ووفقا لتقدم العمل .</p> <p>١١) يجب ان تكون اوراق العمل مستوفية للشكل السليم ، ويتم حفظها بصورة منتظمة وان تكون معنونة ومبوبة ومفهرسة بصورة كافية .</p>
٢٥٢٧		
٢٥٢٨		

٨١	معييار الرقابة والتوثيق	المراجعة
		٣-٦ <u>تحليل:</u>
		١-٣-٦ <u>مقدمة:</u>
٢٥٢٩	يعتبر تخطيط العمل ومراقبته وتوثيق الخطوات التي اتبعت في انجاز العمل من أهم اسباب فعاليتها . كما ويختص معيار التخطيط بطرق تخطيط العمل ويتعلق معيار الرقابة والتوثيق بتسجيلها وما يتم من عمل ورغم فصلهما في معيارين فهما في الواقع مكملين لبعضهما . وتوجد الحاجة للرقابة والتوثيق بغض النظر عن حجم المنشأة المعنية ، مع الاخذ في الاعتبار حجم العمل اللازم لمقابلة متطلبات المعيار . فمن الطبيعي ان تكون تلك المتطلبات اقل في العمليات الصغيرة عنها في الكبيرة .	٢-٣-٦ <u>الرقابة:</u>
٢٥٣٠	يحتاج المراجع المسئول الى الاقتناع بان كل عمل من اعمال المراجعة تم القيام به وفقا لمعيار مقبول . ومن اهم عناصر الرقابة على المراجعة توجيه اعضاء فريق المراجعة والاشراف عليهم وتدقيق عملهم ، وتحدد الفقرة ٢٥١٨ من معيار الرقابة والتوثيق ان هذا التوجيه والاشراف والتدقيق يجب ان يمدد المراجع بضمان كاف بان العمل يتم القيام به وفقا لمعايير المراجعة ، ووفقا للمتطلبات القانونية الاخرى ، وتحدد الفقرة ٢٥١٨ من المعيار مايلي بايجاز: (١) مايجب عمله (يجب على المراجع ان يوجه اعضاء فريق المراجعة . ويشرف عليهم ، ويدقق عملهم) . (ب) مستوى مايجب عمله (مد المراجع بضمان كاف) . (ج) الهدف الكلي لمايجب عمله (ان المراجعة قد تمت وفقا لمعايير المراجعة الخ) . وبالتالي فان الفقرة (٢٥١٨) من نص المعيار تبين بوضوح المعيار العام للرقابة في ثلاثة اجزاء ، وفي اعتقادنا ان تلخيص مايجب عمله ، ومستوى مايجب عمله ، والهدف الكلي لمايجب عمله تمثل عرضا اوضح من العرض الذي تتضمنه الفقرات المماثلة في كل من المملكة المتحدة ، الولايات المتحدة الامريكية ، والمانيا الغربية (انظر الدراسة المقارنة) .	١-٢-٣-٦ <u>الخصائص الاخرى لمعيار الرقابة:</u>
٢٥٣١	تم ابراز الخصائص الاساسية للفقرات من (٢٥١٩) الى (٢٥٢٤) من معيار الرقابة في صورة شكل ايضاحي على النحو المبين بالشكل رقم (١) . وتتطلب فقره (٢٥١٩) ربط مستوى الرقابة بخبرة وكفاءة المساعدين . ولقد وردت تعليمات	

مشابهة بصورة ضمنية فى نصوص كل من المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الامريكية (انظر الدراسة المقارنة) ، وتبين النصوص فى الولايات المتحدة الامريكية ان هناك عوامل اخرى كثيرة ، بالاضافة الى تلك التى وردت فى نص معيار الرقابة والتوثيق ، تحدد مستوى الاشراف .
ويجب عدم النظر الى المعيار على انه يمنع الاخذ فى الاعتبار عوامل اخرى بالاضافة الى ما نص عليه .

تسرد الفقرة (٢٥٢٠) الاغراض المستهدفة من تصميم وتطبيق الاجراءات للوفاء ٢٥٣٢ بمتطلبات المعيار العام للرقابة ، وقد تمت الاستفادة من نصوص كل من المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الامريكية ، والمانيا الغربية المتعلقة بهذه الاغراض (انظر الدراسة المقارنة) ، وقد تم تحديد السرية كهدف نظرا لانه ينظر الى السرية كمطلب هام لنظام الشركات السعودى :

الفقرة المعنية من المعيار	
٢٥١٩	تحديد مستوى الرقابة والاشراف المطلوب
٢٥٢٠	تصميم وتنفيذ اجراءات تفصيلية
٢٥٢١	مراجعة عمل المراجعين الاخرين ، اذا وجدوا
٢٥٢٢	فحص المراجع لكل الامور الهامة
٢٥٢٣	استشارة محاسب قانونى اخر اذا كان ذلك ضروريا
٢٥٢٤	تدقيق تقرير المراجعة

شكل ايضا رقم (١) : الخصائص الرئيسية لمعيار الرقابة .

وتفرق المعايير الالمانية بين المراجع المسئول عن المراجعة وفريق المراجعة ٢٥٣٣ وتحدد مقاييس واجراءات (انظر الدراسة المقارنة) يجب ان يتم القيام بها من قبل المراجع المسئول وليس عن طريق فريق المراجعة .
وتحدد الفقرات (٢٥٢٢ ، ٢٥٢٣ ، ٢٥٢٤) المقاييس والاجراءات التى يجب ان

٨٣	معييار الرقابة والتوثيق	المراجعة
	<p>يقوم بها المراجع المسئول بنفسه . وتعتبر هذه المقاييس اقل اتساعا من تلك المبينة فى المعايير الالمانية نظرا لانه قد لا يكون قيام المراجع فى المملكة العربية السعودية بجميع المقاييس المدرجة فى القائمة الالمانية ممكنا عمليا فى ضوء الوضع الحالى لنمو المهنة فى المملكة والعدد الصغير نسبيا من المحاسبين المعتمدين الذين يمارسونها .</p> <p>والمطلبات المدرجة فى الفقرات من (٢٥٢٢ الى ٢٥٢٤) تمثل الحد الأدنى الضرورى حتى يكون رأى المراجعة ممثلا لرأى المراجع المسئول ، بدلا من ان يكون ممثلا لرأى فريق المراجعة المعاون له ، وتتطلب الفقرة (٢٥٢٣) ان يستشير المحاسب المسئول محاسب اخر فى بعض الظروف ، ومع ذلك فان رأى المراجعة النهائى ، كما تنص الفقرة (٢٥٢٤) ، يجب ان يمثل رأيه هو .</p>	<p>٣-٣-٦</p> <p>التوثيق:ق:</p>
٢٥٢٤	<p>يمكن ايضا اسباب اعداد اوراق عمل المراجعة على النحو التالى:</p> <p>(أ) يحتاج المراجع المسئول لان يقنع نفسه بأن العمل الذى فوض الى المساعدين قد تم القيام به بصورة سليمة ، ويمكن للمراجع المسئول تحقيق ذلك بصفة عامة عن طريق توفر اوراق عمل تفصيلية تم اعدادها بواسطة اعضاء فريق المراجعة الذين قاموا بالعمل .</p> <p>(ب) تعتبر اوراق العمل بمثابة "مرجع للمستقبل" يوفر تفاصيل عن المشاكل التى صادفتها عملية المراجعة ، بالإضافة الى الأدلة والقرائن عن العمل الذى تم ، والنتائج المستخلصة للوصول الى رأى المراجعة .</p> <p>(ج) يؤدي اعداد اوراق العمل الى تشجيع المراجع على تبني مدخل منهجى فى القيام بعملية المراجعة .</p>	
٢٥٢٥	<p>وتبين الفقرة (٢٥٢٥) التوثيق العام المطلوب، وهو ان تكون اوراق اوراق العمل كاملة، وتفصيلية ، بصورة تجعل من الممكن لمراجع متمرس - لا تتوفر لديه معلومات سابقة عن عملية المراجعة - ان يصل الى نتائج معقولة عما اذا كان قد تم الوفاء بمتطلبات معايير المراجعة .</p> <p>ومرة اخرى فان المعيار يتكون من ثلاثة اجزاء :</p> <p>(١) ما يجب عمله (اعداد اوراق العمل) .</p> <p>(٢) مستوى ما يجب عمله (ان يكون كاملا وتفصيليا بصورة كافية) .</p> <p>(٣) الهدف مما يجب عمله (يكون من الممكن لمراجع متمرس . . الخ) .</p>	
٢٥٢٦	<p>الهدف من معيار التوثيق العام هو ان يتمكن مراجع متمرس لاتكون لديه معرفة سابقة عن المراجعة التى تفت ان يصل الى نتائج معقولة عما اذا كان قد تم الالتزام بمعايير المراجعة ، وهذا هو الهدف الضرورى</p>	

لاوراق العمل اذا سلمنا بانه سيكون هناك فحص لنوعية العمل الذي يقوم به المحاسب القانوني في المملكة للتحقق من اتباع المعايير . ويعتبر المعيار العام للتوثيق هنا مشابهها للنص العام في كل من المملكة المتحدة ، والمانيا الغربية ، ولكنه مختلف عن النص العام في الولايات المتحدة الامريكية الذي يبين (بيان معايير المراجعة رقم ٤١ - ملحوظة رقم ٢) انه في الولايات المتحدة الامريكية قد لاتوفر اوراق العمل في حد ذاتها الادلة والقرائن الضرورية على الالتزام بمعايير المراجعة (انظر الدراسة المقارنة) .

١-٣-٣-٦ خصائص اخرى:

٢٥٢٢

يبرز الشكل الايضاحي رقم (٢) الخصائص الرئيسية لمعييار التوثيق، وتبين الفقرة (٢٥٢٦) محتويات اوراق العمل بالتفصيل وقدتمت الاستفادة من النصوص في كل من المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الامريكية ، والمانيا الغربية عند صياغة الفقرة (٢٥٢٦) من المعيار (انظر الدراسة المقارنة) وبالتالي فهي تعتبر اكثر شمولاً مما تتضمنه النصوص في اي من هذه الدول الثلاث، ومع ذلك ، فانه يجب عدم النظر الى هذه القائمة على انها شاملة تماماً لكل شيء ، شأنها في ذلك شأن جميع القوائم التي تتضمنها المعايير السعودية .

الفقرة المعنية من المعيار

٢٥٢٦	تحديد محتويات اوراق العمل
٢٥٢٧	اعداد اوراق العمل اثناء القيام بعمل المراجعة
٢٥٢٨	حفظ اوراق العمل بصورة منتظمة ، وتبويبها وترميزها وفهرستها بصورة كافية .

شكل ايضاحي رقم (٢) : الخصائص الرئيسية لمعييار التوثيق

وتعتبر الفقرة (٢٥٢٧) مماثلة تماماً لما في النص المعمول به في المملكة ٢٥٢٨ المتحدة بان يتم اعداد اوراق العمل اثناء القيام بالعمل . والفقرة (٢٥٢٨) مقتبسة من متطلبات النص الالمانى بان يتم حفظ اوراق العمل بصورة منتظمة وان يتم تبويبها وترميزها وفهرستها بصورة كافية .

الفقرة التالية رقم ٣٠٠١

الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون - ترخيص رقم (٥٠)

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية
١) يجب على المراجع ان يوجه ويشرف ويدقق العمل الذي يقوم به اعضاء فريق المراجعة ليتوفر لديه تأكيد كاف بان عمل المراجعة تم القيام به وفقا لمعايير المراجعة ووفقا للمتطلبات القانونية التي تنطبق على عملية المراجعة .	يجب تخطيط العمل بصورة كافية , والاشراف المناسب على اعمال المساعدين , في حالة الاستعانة بهم .	يجب تخطيط العمل بصورة كافية , والاشراف المناسب على اعمال المساعدين , في حالة الاستعانة بهم .	يجب التأكد من ان اعضاء فريق المراجعة عندما يقومون بالمراجعة يلاحظون نوعي التشريعات والقوانين والتعليمات المعنية , بالإضافة الى التعليمات
٢) يلزم على المراجع ان يحدد مستوى الرقابة والاشراف المطلوبين في ضوء شعبيته وتوقعها وخبرة وكفاءة اعضاء فريق المراجعة .	درجة الاشراف المطلوبة تتوقف على شعبيته وتوقعها وخبرة وكفاءة اعضاء فريق المراجعة .	درجة الاشراف والفحص الملائمة في موقف معين تعتمد على عوامل كثيرة تشمل شعبيته وموضوع الموضوع , وموهلات الافراد الذين يقومون بالعمل ومدى الاستشارة المتاحة والمستخدمه .	المناسبة المكتوبة بالنسبة للاشراف . (قائمة ١/١٩٨٢م القسم ٥ ب) .
٣) يجب تصميم واستخدام اجراءات مناسبة لتحقيق درجة كافية من التوجيه والاشراف والتدقيق مع الاهتمام بما يلي (١) تفويض العمل الى مساعدين على مستوى مناسب من التأهيل والخبرة والكفاءة (ب) فهم المراد فريق المراجعة على جميع المستويات (ب) ابلاغ اعضاء فريق المراجعة المكلفين بعملية المراجعة على جميع المستويات بمسئولياتهم , وباهداف الاجراءات التي يقومون بتطبيقها .	يجب تصميم وتطبيق الاجراءات التي توضع لضمان ان يتم توزيع العمل على المساعدين الذين يتوفر لديهم التدريب والخبرة والكفاءة المناسبة .	عند متابعة اهداف الرقابة على النوعية بالنسبة للاشراف , قد يستخدم مكتب المحاسبة سياسات واجراءات مثل اعطاء توجيهات عن شكل ومحتوى اوراق العمل , وعن طبيعة ومدى التعليمات المتعلقة بدراسة نظام الرقابة الداخلية ونقاط الضعف به وايضا عن اثره على طبيعة , ونطاق وتوقيت اجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها .	المناسبة المكتوبة بالنسبة للاشراف . (قائمة ١/١٩٨٢م القسم ٥ ب) .
٤) يجب تصميم وتطبيق الاجراءات التي توضع لضمان ان يتم توزيع العمل على المساعدين الذين يتوفر لديهم التدريب والخبرة والكفاءة المناسبة .	يجب تصميم وتطبيق الاجراءات التي توضع لضمان ان يتم توزيع العمل على المساعدين الذين يتوفر لديهم التدريب والخبرة والكفاءة المناسبة .	عند متابعة اهداف الرقابة على النوعية بالنسبة للاشراف , قد يستخدم مكتب المحاسبة سياسات واجراءات مثل اعطاء توجيهات عن شكل ومحتوى اوراق العمل , وعن طبيعة ومدى التعليمات المتعلقة بدراسة نظام الرقابة الداخلية ونقاط الضعف به وايضا عن اثره على طبيعة , ونطاق وتوقيت اجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها .	المناسبة المكتوبة بالنسبة للاشراف . (قائمة ١/١٩٨٢م القسم ٥ ب) .
٥) يجب تصميم وتطبيق الاجراءات التي توضع لضمان ان يتم توزيع العمل على المساعدين الذين يتوفر لديهم التدريب والخبرة والكفاءة المناسبة .	يجب تصميم وتطبيق الاجراءات التي توضع لضمان ان يتم توزيع العمل على المساعدين الذين يتوفر لديهم التدريب والخبرة والكفاءة المناسبة .	عند متابعة اهداف الرقابة على النوعية بالنسبة للاشراف , قد يستخدم مكتب المحاسبة سياسات واجراءات مثل اعطاء توجيهات عن شكل ومحتوى اوراق العمل , وعن طبيعة ومدى التعليمات المتعلقة بدراسة نظام الرقابة الداخلية ونقاط الضعف به وايضا عن اثره على طبيعة , ونطاق وتوقيت اجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها .	المناسبة المكتوبة بالنسبة للاشراف . (قائمة ١/١٩٨٢م القسم ٥ ب) .

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية
(ج) ابلاغ جميع اعضاء فريق المراجعة بجميع الامور التي قد تؤثر على طبيعة , اومدى توقيت الاجراءات المكلفين بها .	او توقيت الاجراءات التي يقومون بها . ويجب اعطائهم التعليمات المناسبة بلغت انتباه المشرفين عليهم لاي مشكلة محتملة	وقبل اخذ خطة المراجعة الموضوعية .
(د) توجيه المتعلق بشكل ومحتوى اوراق العمل .	قد يصادفونها خاصة بالحاسبة او المراجعة (ج) ان اوراق العمل تعتبر وثيقة كافية عن العمل .	اتخاذ قرار عن استخدام نتائج المراجعة والفحص الذي قام به طرف ثالث , وبصفة خاصة , النتائج التي يحمل عليها فريق المراجعة الداخلية في المنشأة التي تخضع للمراجعة , والنتائج التي يتوصل اليها المراجعون الاخرون .
(هـ) توجيه تعليمات لاعضاء فريق المراجعة بلغت انتباه المشرفين , لاي مشكلة هامة محتملة , خاصة بالحاسبة او المراجعة قد يصادفونها .	ان العمل الذي تم تنفيذه , وايضا عن النتائج التي تم التوصل اليها .	اتخاذ قرار بالنسبة للخبراء الاستشاريين سواء من داخل المهنة او من الخبراء الخارجيين .
(و) تدقيق اوراق العمل عن طريق المشرفين وايضا عن طريق المراجع المسئول عن عملية المراجعة .	مراجعين اكثر تاهيلا في مكتب المحاسبة والمراجعة . (ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١٤) .	الحصول على معلومات وفحص جميع الوثائق الهامة المتعلقة بالحسابات السنوية ونتائج المراجعة , وبصفة خاصة الامور التي تثير الشكوك .
(ز) مقارنة ماتم انجازه مع خطة المراجعة وابلاغ فريق المراجعة بى اختلاف بينهما وى تعديل بطرا على خطة المراجعة .	تعتبر اوراق العمل ملكا للمراجع ويجب ان يتبنى الاجراءات المناسبة لضمان الاحتفاظ بها في مكان امين والمحافظة على سريتها . (ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ٢٤) .	تدقيق الالتزام بتعليمات المراجعة . مراجعة مسودة تقرير المراجعة في حالة عدم قيام المراجع المسئول بكتابة التقرير بنفسه . (البيان رقم ١/١٩٨٢م القسم ٢ج) .
(ح) المحافظة على سرية اعمال العملاء وفقا لما هو متصوص عليه في نظام المحاسبين القانونيين ولائحة السلوك المهني ونظام الشركات .		
٤) اذا كان هناك مراجع اخر يشارك في عملية المراجعة يجب تدقيق العمل الذي يقوم به المراجع الاخر لتقرير ما اذا كان هذا العمل قد تم وفقا لمعايير المراجعة , ويجب ان يربط مدى تدقيق عمل المراجع الاخر بتاهيله وسعته واستقلاله .	في المراجعة المشتركة يجب ان يكون هناك تشاور بين المراجعين لتحديد توزيع العمل الذي يتم القيام به , واجراءات مراقبته وتدقيقه . (ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١١) .	سواء قرر المراجع الرئيسي الاشارة الى الفحص الذي قام به المراجع الاخر , لا يجب ان يقوم بتقصي السمعة المهنية واستقلال المراجع الاخر , كما يجب ايضا ان يتبنى المقاييس المناسبة للشاكد من تنسيق نشاطاته مع تلك التي يقوم بها المراجع الاخر حتى يمكن تحقيق فحص سليم للامور التي توضحها وادماج الحسابات في القوائم المالية .
		في بعض الحالات يعنى المراجع من القيام بمراجعة اضافية بنفسه عندما يتم القيام بالمراجعة بواسطة محاسب الاخرى من المسموح به قبول نتائج المراجعة التي يتوصل اليها محاسب قانوني اذا كان وبى صورة , يمكنه ان يقبل نتائج المراجعة بصورة كلية او جزئية

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية
			ويمكن المساعدة على استخدام نتائج المراجعة عن طريق التعاون ، مثلا عن طريق الاتفاق على طبيعة ، ونطاق اجراءات المراجعة ، وفحص اوراق العمل والمشاركة في الاجتماعات النهائية مع العميل . (البان رقم ١/١٩٧٧ القسم ٨ ج) .
٥) يجب ان يقوم المراجع المسئول بتدقيق جميع الامور الهامة المتعلقة بالقوائم المالية ونتائج المراجعة .	يجب ان تتضمن اوراق العمل ملخصا لجميع الامور الهامة التي يتم تحديدها والتي قد تتطلب تقدير او حكما شخصيا على الامور ، بالاضافة الى النتائج التي يستخلصها المراجع في هذا الشأن .	اوراق العمل ... يجب ان تتضمن ... تعليقات اشياء الفهام بالمراجعة ، يجب على المراجع المسئول ان يتخذ المعايير التالية بحد ادنى : ...	النتائج المتعلقة بالجوانب الهامة من مهمة المراجعة . (معييار ادلة وقرائن المراجعة) .
	(ارشادات المراجعة ١٠٢ فقرة ٢٠) .		الحقائق الهامة المتعلقة بالحسابات السنوية ونتائج المراجعة ، وبصفة خاصة الامور التي تثير الشكوك .
			عادة يتطلب تدقيق النتائج التي يستخلصها اعضاء فريق المراجعة القيام بتدقيق انتقادي لاوراق العمل ومودة التقرير . (البان رقم ١/١٩٧٧م القسم ٤ ملحوظه ٥)
٦) يجب ان يلجا المراجع للتشاور مع محاسب قاضى اخر ، او غير مناسب ، قبل تكويين رايه في الظروف التالية :	عندما تنشأ امور متعلقة بمبدأ او تعبر عن ظروف احتمالية قد تؤثر على راي المراجعة فيجب ان يكتفي بمقول بان المراجعين سيسعون للحصول على الاعتبارات استشارة محاسب على المساعدة في المحاسبة والمراجعة ، التي (ا) عندما يكون لدى المراجع شك في التصرف المتعمد اخر ، وقد يكون هذا الحساب ثري كافي المناسبات الواجب بخصوص امر يتعلق بالمكتب او زميلا اعلى ، او ممارس اخر ، وفي العلام من المعرفة ، والكفاءة ، والتقدير بمبدأ (او) حالة استشارة ممارس اخر يجب المحافظة على السلطة .		
	سرية العميل .		(معييار كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني) .
الراى الذى يدلى به المراجع .	(ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١٦)		

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
٧) يجب ان يتحقق المراجع المسئول من ان تقرير المراجعة الذي يصدر يتفق مع رأيه على القوائم المالية .	اشناء القيام بالمراجعة يجب على المراجع المسئول اتخاذ العقاييس التالية كحد ادنى....	مراجعة مودة تقرير المراجعة فسى حالة عدم كتابته بواسطة المراجع المسئول نفسه .	(بيان رقم ١/١٩٨٢م القسم ١١ج)
٨) يجب ان تكون اوراق العمل وافىة ، ويجب ان تكون اوراق العمل دائما كاملة ، وتفصيلية ، بدرجة كافية تسمح لمراجع متمرس ، لا تكون لديه معرفة مسبقة بالمراجعة التى تمت ، من ان يصل الى نتائج معقولة ، عما اذا كانت معايير التخطيط ، والرقابة والتوثيق ، وادلة وقرائن المراجعة والتقارير ، قد تم الالتزام بها .	ومع ذلك فليس المقصود منع المراجع من ايجاد محتوى شكل وترتيب اوراق العمل وتفصيلية ، بدرجة كافية تسمح لمراجع متمرس ، الذى ليس له ارتباط سابق بالمراجعة التى تمت من ان يقرر بمودة لاحقة من واقع اوراق العمل ، (معييار ادلة وقرائن المراجعة / اوراق العمل) العوامل التى تؤثر فى تقرير المراجع عن كمية ، ونوع ، ومحتوى اوراق العمل لمهمة معينة تشمل (١) طبيعة المهمة ، (ب) طبيعة تقرير المراجع ، (ج) طبيعة القوائم المالية ، والجدول ، او المعلومات الاخرى التى بعد المراجع تقريره عنها ، وطبيعة وحالة سجلات العميل ، (د) درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ، (هـ) احتياجات الاشراف على العمل وفحصه وفقا للظروف السائدة . (معييار ادلة وقرائن المراجعة / اوراق العمل)	ويعتبر المراجع المتمرس الذى ليس له ارتباط سابق بالمراجعة التى تمت من ان يقرر بمودة لاحقة من واقع اوراق العمل ، (معييار ادلة وقرائن المراجعة / اوراق العمل) العوامل التى تؤثر فى تقرير المراجع عن كمية ، ونوع ، ومحتوى اوراق العمل لمهمة معينة تشمل (١) طبيعة المهمة ، (ب) طبيعة تقرير المراجع ، (ج) طبيعة القوائم المالية ، والجدول ، او المعلومات الاخرى التى بعد المراجع تقريره عنها ، وطبيعة وحالة سجلات العميل ، (د) درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية ، (هـ) احتياجات الاشراف على العمل وفحصه وفقا للظروف السائدة . (معييار ادلة وقرائن المراجعة / اوراق العمل)	(ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١٩)
٩) يجب ان تتضمن اوراق العمل مايلى : (١) تفاصيل النظام المحاسبي للمنشأة موضوع المراجعة ، وتفاصيل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية (ب) المعلومات الاخرى التى لها اهمية مستمرة بالنسبة للمراجعة . (ج) تفاصيل تخطيط المراجعة الذى تم القيام به ، واسباب القرارات التى اتخذت .	تختلف كمية ونوع محتويات اوراق العمل وفقا للظروف ولكنها يجب ان تكون كافية بمودة تبين القوائم المالية او اى معلومات اخرى يتم اعداد التقرير عنها ، وان تم ملاحظة الالتزام بمعايير العمل الميدانى ، وعادة ، يجب ان تتضمن اوراق العمل وثائق تبين : (١) انه تم تخطيط العمل بمودة كافية والاشراف	تتضمن عادة اوراق العمل مايلى : (١) المعلومات التى تعتبر اهميتها مستمرة بالنسبة للمراجعة مثل مذكرات ونصوص تاسيس المنشأة . (ب) معلومات تخطيط المراجعة . (ج) تقييم المراجع للنظام المحاسبي للمنشأة مع فحة ، وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية بها .	يجب اخذ المبادئ السابقة فى الحسبان فيما يتعلق : (١) التفاصيل المتعلقة بتوقيت واعداد اوراق العمل راسم الشخص الذى قام باعدادها ، وتوقيت واسم من راجعها (ب) مذكرة عن طبيعة ، ونطاق ونتائج تطبيق اجراءات المراجعة ، بمدة خاصة ، يجب شرح اهميتها عن طريق

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية
(د) التقييم المبذول للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلي ، بما في ذلك التحليل المعقد للتقييم .	(د) تفاصيل عمل المراجعة الذي تم تنفيذه وملاحظات الاخطاء والاستثناءات التي اكتشفت والاجراءات التي اتخذت في هذا	(ب) انه تم دراسة نظام الرقابة المحاسبية الداخلية وتقييمه بدرجة كافية لتقرير ما اذا كان يتم الحد من اجراءات المراجعة الاخرى ، والى اى مدى ، مما يبين الالتزام بالمعيار الثاني من معايير العمل الميداني .	استخدام علامات المراجعة . (ج) تفاصيل عن المصادر التي تم الحصول منها على المعلومات وتاريخ الحصول على البيانات التي تم تسجيلها في اوراق العمل والشخص الذي حصل عليها .
(هـ) قرار المراجع والتحليل المعقد لمعدى حصوله على ادلة وقرائن مراجعة من النظم المعمول بها في المنشأة ، ومن اختبارات المراجعة التحليلية ومن اختبارات التحقق التفصيلية التي يقوم بها المراجع .	(هـ) قرائن عن فحص العمل الذي قام به اعضاء فريق المراجعة .	(د) القدرة على متابعة ومطابقة الاجماليات مع التفاصيل وبالعكس وامكان ربطها بالارقام التي تظهر في الميزانية .	(د) القدرة على متابعة ومطابقة الاجماليات مع التفاصيل وبالعكس وامكان ربطها بالارقام التي تظهر في الميزانية .
(و) تفاصيل مصادر المعلومات التي يتم الحصول عليها من طرف ثالث مع تحديد تاريخ وصول هذه المعلومات وتحديد الشخص الذي حمل عليها .	(و) قوائم بالارصدة الملائمة والمعلومات المالية ، بما في ذلك التحليلات والملخصات التي تعضد القوائم المالية .	(ج) ان قرائن المراجعة التي تم الحصول عليها واجراءات المراجعة التي طبقت ، والاختبارات التي تمت قد وفرت ادلة وقرائن كافية وممتازة لتوفير اساس معقول لابياد الرأي ، مما يبين الالتزام بالمعيار الثالث من معايير العمل الميداني .	(هـ) صلاحية العضون والارقام . (هـ) بيان رقم ٢/١٩٨١م القسم ج .
(ز) تفاصيل عمل المراجعة الذي تم تنفيذه متضمنا ملاحظات عن الاخطاء او الاستثناءات التي تم اكتشافها ، والخطوات التي اتخذت لمعالجتها .	(ز) ملخص للنقاط الهامة التي توشح على القوائم المالية وعلى تقرير المراجعة على ان يبين الملخص انه تم معالجة هذه النقاط .	(ج) ان قرائن المراجعة التي تم الحصول عليها واجراءات المراجعة التي طبقت ، والاختبارات التي تمت قد وفرت ادلة وقرائن كافية وممتازة لتوفير اساس معقول لابياد الرأي ، مما يبين الالتزام بالمعيار الثالث من معايير العمل الميداني .	(هـ) صلاحية العضون والارقام . (هـ) بيان رقم ٢/١٩٨١م القسم ج .
(ح) النتائج التي يتوصل اليها المراجع عن مدى اقتناعه بادلة وقرائن المراجعة التي حمل عليها ، واسباب هذه النتائج .	(ح) ملخص للنقاط الهامة التي توشح على القوائم المالية وعلى تقرير المراجعة على ان يبين الملخص انه تم معالجة هذه النقاط .	(ج) ان قرائن المراجعة التي تم الحصول عليها واجراءات المراجعة التي طبقت ، والاختبارات التي تمت قد وفرت ادلة وقرائن كافية وممتازة لتوفير اساس معقول لابياد الرأي ، مما يبين الالتزام بالمعيار الثالث من معايير العمل الميداني .	(هـ) صلاحية العضون والارقام . (هـ) بيان رقم ٢/١٩٨١م القسم ج .
(ط) تحليلات وملخصات وافية بغرض الربط بين الارقام الظاهرة في القوائم المالية والمجاميع الفرعية ومفردات هذه المجاميع المعقدة لها والتي تمت مراجعتها .	(ط) ملخص للنقاط الهامة التي توشح على القوائم المالية وعلى تقرير المراجعة على ان يبين الملخص انه تم معالجة هذه النقاط .	(ج) ان قرائن المراجعة التي تم الحصول عليها واجراءات المراجعة التي طبقت ، والاختبارات التي تمت قد وفرت ادلة وقرائن كافية وممتازة لتوفير اساس معقول لابياد الرأي ، مما يبين الالتزام بالمعيار الثالث من معايير العمل الميداني .	(هـ) صلاحية العضون والارقام . (هـ) بيان رقم ٢/١٩٨١م القسم ج .
(ك) سجل يبين اسم من قام بكل جزئية من جزئيات عملية المراجعة ، وتاريخ القيام بها .	(ك) ملخص للنقاط الهامة التي توشح على القوائم المالية وعلى تقرير المراجعة على ان يبين الملخص انه تم معالجة هذه النقاط .	(ج) ان قرائن المراجعة التي تم الحصول عليها واجراءات المراجعة التي طبقت ، والاختبارات التي تمت قد وفرت ادلة وقرائن كافية وممتازة لتوفير اساس معقول لابياد الرأي ، مما يبين الالتزام بالمعيار الثالث من معايير العمل الميداني .	(هـ) صلاحية العضون والارقام . (هـ) بيان رقم ٢/١٩٨١م القسم ج .

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة الأمريكية	الولايات المتحدة الأمريكية	العابثا العربىة
(ل) مايشيت انه قدتم تدقيق العمل الذى قام به فريق المراجعة بواسطة شخص مسئول على مستوى مناسب من المسئولية . (ى) ملخص بالنقاط التى توشر على القوائم المالية وتقرير المراجعة ، على ان يبين الملخص كيف تمت معالجة هذه النقاط .			
(١٠) حتى لاتحذف اية تفاصيل متعلقة بعملية المراجعة ، يجب ان يتم استيفاء اوراق العمل اثناء القيام بالمراجعة ، ووفقا لتقدم العمل	يجب اعداد اوراق العمل وفقا لتقدم المراجعة حتى لايسقط سهوا تسجيل التفاصيل والمشاكل . (ارشادات المراجعة ٢ فقرة ٩) .		
(١١) يجب ان تكون اوراق العمل مستوفية للشكل السليم ، ويتم حفظها بصورة منتظمة ، وان تكون معنونة ومبوبة ومفهرسة بصسورة كافية .	بغض النظر عن ان اوراق العمل لايتسم اعطاؤها للطرف ثالث ، يجب ان يتم حفظها بصورة منتظمة ، وان تكون شاملة . (بيان رقم ١/١٩٧٧م القسم ١٠ ملحوظه ٣) المبادئ السابقة تؤخذ بصفة خاصة من الحساب بالنسبة لـ (و) محتوى ونظام وتصميم اوراق العمل (مثل جدول المحتويات ، والترقيم المنظم) عندما يكون ضروريا يجب استخدام رمز او (كود) يربط اوراق العمل المتعلقة بموضوع واحد ببعضها . (بيان رقم ٢/١٩٨٢م القسم د)		

معييار ادلة وقراثن المراجه

٩١	معييار ادلة وقرائن المراجعة	المراجعة
<u>٧ - معيار أدلة وقرائن المراجعة</u>		
		١-٧ تمهيد:
٣٠٠١		١-١-٧ مقدمة:
	<p>تمثل ادلة وقرائن المراجعة معلومات تمكن المراجع من الوصول الى النتائج التي على اساسها يكون رأيه في القوائم المالية . ويربط معيار ادلة وقرائن المراجعة بين الاهداف التي يسعى المراجع لتحقيقها والادلة والقرائن التي يجمعها . ويبين العوامل التي تؤثر في اختيار وتقييم ادلة وقرائن المراجعة . كما يوضح الخطوات التي تتبع في حالة عدم الحصول على ادلة او قرائن كافية . وتبرز اهمية هذا المعيار في غرس الثقة في تقريره الذي يصدره . فاذا لم يعتقد مستخدم القوائم المالية ان المراجع قد حصل على ادلة وقرائن ملائمة وكافية فلن تتوفر لديه الثقة في رأى المراجع . وبالتالي تفقد المراجعة مضمونها .</p>	
		٢-١-٧ اسلوب المراجعة :
٣٠٠٢		
	<p>يعتمد المراجع بصفة اساسية على المصادر التالية لتجميع ادلة وقرائن ملائمة وكافية بغرض الوصول الى درجة معقولة من القناعة بخصوص هدف محدد من اهداف المراجعة :</p> <p>(أ) النظم المعمول بها في المنشأة ، خاصة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية .</p> <p>(ب) اختبارات المراجعة التحليلية .</p> <p>(ج) اختبارات التحقق التفصيلية .</p>	
٣٠٠٣		
	<p>ويجب على المراجع قبل اختيار اسلوب المراجعة ان يقوم باجراء تقييم مبدئي لجميع مصادر الادلة والقرائن المتاحة له . فهدون هذا التقييم المبدئي يتعذر على المراجع اختيار اسلوب المراجعة على أساس سليم . وبالإضافة الى ذلك يجب على المراجع ان يولي الاهتمام لجميع الادلة والقرائن المتاحة بغض النظر عما اذا كان يبدو انها تعضد القوائم المالية او لا ؟ . كما يجب ان يتبنى المراجع اسلوب مراجعة فعال من حيث التكلفة اي اسلوبا يوفر درجة معقولة من القناعة كاساس لبدء الراي وفي نفس الوقت يمثل بديلا منخفض التكلفة نسبيا .</p>	

٩٢	معيار ادلة وقرائن المراجعة	المراجعة
		<p>٣-١-٧ الايضاحات والبيانات التي تقدمها الادارة اثناء المراجعة :</p> <p>يحمل المراجع على ايضاحات وبيانات من ادارة المنشأة اثناء عمليته ٣٠٠٤ المراجعة ردا على استفسارات محددة ، وعادة تتم هذه الايضاحات بصورة شفوية اثناء المراجعة . وبالرغم من ان ايضاحات الادارة وموظفي المنشأة الشفهية تعتبر بمثابة قرائن مراجعة يجب ان لايعتمد المراجع فقط عليها كدليل او كقرينة كافية لأي جانب هام من جوانب المراجعة . وانما يجب ان يتم التحقق منها عن طريق الحصول على قرينة اخرى من احد المصادر الثلاثية الرئيسية للأدلة والقرائن .</p>
٣٠٠٥		<p>٤-١-٧ <u>النظم المعمول بها في المنشأة كمصدر لأدلة وقرائن المراجعة :</u></p> <p>تعتبر ادارة المنشأة مسؤولة عن تطبيق نظم ملائمة تودي الى استخراج القوائم المالية بصورة يمكن الاعتماد عليها . ويتأكد المراجع من ان النظم التي وضعتها المنشأة ملائمة وانها مطبقة بالفعل داخل المنشأة قبل تقرير الاعتماد عليها .</p> <p>ولايجوز للمراجع الاعتماد الكلي على ادلة وقرائن النظم المعمول بها في ٣٠٠٦ المنشأة ، اذ لا يوجد نظام للرقابة الداخلية ، مهما كان مطورا ومفصلا ، يضمن في حد ذاته اكتمال ودقة السجلات ، كما ان كفاءة وامانة الموظفين الذين ينفذون اجراءات الرقابة الداخلية يمكن التأكد منها عن طريق الاختيار الحسن والتدريب الكفء ، ولكن هذه الصفات قد تتغير نتيجة للضغوط من داخل ومن خارج المنشأة ، او نتيجة للاخطاء البشرية الناجمة عن اخطاء التقدير والحكم الشخصي على الامور ، او الناجمة عن التفسير او تلك التي تنشأ عن سوء الفهم او الاهمال او التعب او تشتت الانتباه ، مما يقلل من فعالية اجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها .</p>
		<p>٥-١-٧ <u>اختبارات الالتزام :</u></p> <p>يعتبر الهدف من اختبارات الالتزام هو التحقق مما اذا كان موظفو المنشأة ٣٠٠٧ ينفذون النظام الموضوع بواسطة الادارة بصورة سليمة أم لا؟ . وهناك ثلاثة اساليب تستخدم عادة للحصول على ادلة وقرائن الالتزام بالنظام كمايلي :</p> <p>(١) فحص القرائن المستندية التي تشير الى تنفيذ اجراءات الرقابة الداخلية .</p> <p>(٢) اعادة تنفيذ اجراءات الرقابة الداخلية بمعرفة المراجع .</p> <p>(٣) مراقبة موظفي المنشأة اثناء تنفيذهم لاجراءات الرقابة الداخلية .</p> <p>يتولد عن تنفيذ بعض اجراءات الرقابة الداخلية قرينة مستندية قبل توقيع</p>

٩٣	معييار ادلة وقرائن المراجعة	المراجعة
	<p>الموظف على مستند معين • ومع ذلك لا تكون مثل هذه القرائن مقنعة بدرجة كبيرة عن تطبيق نظام الرقابة الداخلية مالم يكن الموظف الذى يقوم بتطبيق اجراءات الرقابة على درجة عالية من الامانة • اذا من الممكن ان يقوم بالتوقيع على المستند دون أن ينفذ الاجراء الرقابى المطلوب بالفعل •</p> <p>كما قد تكون القرائن الناتجة عن اعادة تنفيذ اجراءات الرقابة الداخلية ٣٠٠٨ بمعرفة المراجع غير مقنعة بالالتزام بنظام الرقابة الداخلية فى بعض الاحوال • على الرغم من عدم اظهار الاختبارات لتطبيقها فعلا اذ انهم حقيقة لا يطبقون بالفعل اجراء الرقابة الموضوع فى هذا المجال ، ولذلك فان اعادة تنفيذ بعض اجراءات الرقابة قد لا يعتبر قرينة مقنعة على ان الاجراءات الموضوعية يتم تنفيذها والعمل بها من قبل موظفى المنشأة •</p> <p>ويؤدى قيام المراجع بمراقبة موظفى المنشأة اثناء تنفيذهم لاجراءات الرقابة الموضوعية الى توفير قرينة يمكن الاعتماد عليها عن الكيفية التى يتم بها تنفيذ اجراءات الرقابة الداخلية اثناء فترة المراقبة ، ولكن ليس بالضرورة فى غير اوقات المراقبة ، نظرا لاحتمال قيام المسئول بتطبيق اجراء معين بصورة سليمة عندما يكون تحت المراقبة ويتفادى عن تنفيذه عندما تنتهى المراقبة •</p> <p>وتعتبر الصعوبات التى ينطوى عليها الحصول على قرائن مقنعة عن الالتزام ٣٠٠٩ باجراءات الرقابة الموضوعية من القيود الاخرى على مقدرة المراجع على الاعتماد على النظم المعمول بها كمصدر لقرائن تعضد القوائم المالية • وبصفة عامة ، يتم القيام باختبارات الالتزام باستخدام أسلوب العينات •</p>	
		<p>٦-١-٧ اختبارات الالتزام التى تنفذ اثناء المراجعة الاولية :</p> <p>٣٠١٠ اذا قرر المراجع الاعتماد على النظم المعمول بها فى المنشأة بالنسبة للسنة بأكملها ، واذا كانت اختبارات الالتزام تنفذ اثناء المراجعة الاولية ، فيجب الحصول على قرائن الالتزام بالنظم التى قرر المراجع الاعتماد عليها خلال الفترة التى تقع بين تاريخ نهاية المراجعة الاولية وتاريخ نهاية السنة المالية •</p>
٣٠١١		<p>٧-١-٧ تقييم أدلة وقرائن النظم المعمول بها فى المنشأة :</p> <p>يجب مراعاة ان وضع اجراءات تودى الى التجميع المنتظم للمعلومات المحاسبية والتحليلات المناسبة التى تودى الى اعداد القوائم المالية يقع على عاتق ادارة المنشأة • وانها مسئولة عن وضع اجراءات رقابة تضمن اكتمال ودقة وصحة السجلات المحاسبية الخاصة بكل دورة من دورات العمليات •</p>

٩٤	معياري ادلة وقرائن المراجعة	المراجحة
٣٠١٢	<p>ويقوم المراجع بالتقييم الكلي لقرائن النظم في ثلاث مراحل :</p> <p>(١) تقييم التأثير المتجمع للاجراءات المناسبة في نطاق النظام المحاسبي واجراءات الرقابة الداخلية الملائمة على منع احتمال وقوع انواع معينة من الاخطاء او التلاعب موضوع الفحص .</p> <p>(٢) تقييم اثر الضوابط العامة على احتمال تنفيذ اجراءات الرقابة التطبيقية بصورة سليمة .</p> <p>(٣) تقييم قرائن الالتزام المتعلقة بتطبيق اجراءات الرقابة التطبيقية والضوابط العامة .</p>	<p>ويقيم المراجع بالتقييم الكلي لقرائن النظم في ثلاث مراحل :</p> <p>(١) تقييم التأثير المتجمع للاجراءات المناسبة في نطاق النظام المحاسبي واجراءات الرقابة الداخلية الملائمة على منع احتمال وقوع انواع معينة من الاخطاء او التلاعب موضوع الفحص .</p> <p>(٢) تقييم اثر الضوابط العامة على احتمال تنفيذ اجراءات الرقابة التطبيقية بصورة سليمة .</p> <p>(٣) تقييم قرائن الالتزام المتعلقة بتطبيق اجراءات الرقابة التطبيقية والضوابط العامة .</p> <p>ومن المهم ادراك انه يجب على المراجع ان يحدد مدى تطبيق اجراءات الرقابة ثم يقيم اثرها المجمع على انواع معينة من الاخطاء . وبعد ذلك ادمج تقييم اثر اجراءات الرقابة على انواع الاخطاء التي يتم فحصها مع التقييم الخاص بنوعية قرائن الالتزام ، حتى يمكن اجراء تقييم كلي لمدى امكان الاعتماد على قرائن النظم .</p>
٣٠١٤	<p>٨-١-٧ اختبارات المراجعة التحليلية :</p> <p>يتم بموجب تلك الاختبارات دراسة النسب الهامة ، والاتجاهات وغيرها من المؤشرات ، وتقصى أي تغيرات غير عادية او غير متوقعة ، ومنها يكون قناعة عن الاتجاهات المتوقعة فاذا كانت النتائج الفعلية متمشية بشكل منطقي معها يكون لديه قرينة تعضد رأيه في القوائم المالية . وبالتالي فان النقطات الرئيسية التي يجب ان يأخذها المراجع في الاعتبار للاقتناع بقرائن اختبارات المراجعة التحليلية تتضمن :</p> <p>(أ) تحديد مدى امكان الاعتماد على العلاقة بين العناصر المقارنة .</p> <p>(ب) صحة البيانات المستخدمة في التنبؤ .</p> <p>(ج) الاختلافات بين الارقام الفعلية والارقام التقديرية ، واذا كانت هناك اختلافات هامة فيتم البحث عن الاسباب التي ادت الى هذه الاختلافات .</p>	<p>٨-١-٧ اختبارات المراجعة التحليلية :</p> <p>يتم بموجب تلك الاختبارات دراسة النسب الهامة ، والاتجاهات وغيرها من المؤشرات ، وتقصى أي تغيرات غير عادية او غير متوقعة ، ومنها يكون قناعة عن الاتجاهات المتوقعة فاذا كانت النتائج الفعلية متمشية بشكل منطقي معها يكون لديه قرينة تعضد رأيه في القوائم المالية . وبالتالي فان النقطات الرئيسية التي يجب ان يأخذها المراجع في الاعتبار للاقتناع بقرائن اختبارات المراجعة التحليلية تتضمن :</p> <p>(أ) تحديد مدى امكان الاعتماد على العلاقة بين العناصر المقارنة .</p> <p>(ب) صحة البيانات المستخدمة في التنبؤ .</p> <p>(ج) الاختلافات بين الارقام الفعلية والارقام التقديرية ، واذا كانت هناك اختلافات هامة فيتم البحث عن الاسباب التي ادت الى هذه الاختلافات .</p>
٣٠١٦	<p>٩-١-٧ اختبارات التحقق التفصيلية :</p> <p>كما هو واضح من العنوان تعنى تلك الاختبارات بتفاصيل العمليات والارصدة بهدف توفير ادلة وقرائن تبين ان ارقام القوائم المالية كاملة ، ودقيقه ، وصحيه . ويشمل اختبارات التحقق التفصيلية معاينة بعض الاصول على الطبيعة وفحص القرائن المستندية التي تم توفيرها عن طريق النظام المحاسبي والقرائن المستندية من مصادر خارجية .</p>	<p>٩-١-٧ اختبارات التحقق التفصيلية :</p> <p>كما هو واضح من العنوان تعنى تلك الاختبارات بتفاصيل العمليات والارصدة بهدف توفير ادلة وقرائن تبين ان ارقام القوائم المالية كاملة ، ودقيقه ، وصحيه . ويشمل اختبارات التحقق التفصيلية معاينة بعض الاصول على الطبيعة وفحص القرائن المستندية التي تم توفيرها عن طريق النظام المحاسبي والقرائن المستندية من مصادر خارجية .</p>

٩٥	معياري أدلة وقرائن المراجعة	المراجحة
٣٠١٧	<p>١٠-١-٧ أدلة وقرائن العينات:</p> <p>عند تقييم مدى امكان الاعتماد على الادلة او القرائن المستمدة من اختبارات التحقق التفصيلية المنفذة على اساس عينة من الارصدة او العمليات موضوع الاختبار او من اختبارات الالتزام المنفذة على اساس عينة من العمليات التي تخضع لاجراء رقابي معين ، يجب ان يياخذ المراجع عدة عوامل في الاعتبار بفض النظر عما اذا كانت العينة المختارة عينة احصائية او غير احصائية ومن هذه العوامل حجم وتصميم العينة ، وطريقة اختيارها ، وطبيعة وتكرار حدوث الاخطاء والاستثناءات الموجدة ، ومدى الاعتماد على القرائن التي يتم الحصول عليها لمفردات القيود في العينة (توضح الدراسة التحليلية تفصيلا لهذه العوامل مع امثلة عن بعضها) .</p>	
٣٠١٨	<p>١١-١-٧ تقييم الأثر المتجمع للأدلة والقرائن:</p> <p>عند تقييم الأثر المتجمع للأدلة والقرائن التي تم الحصول عليها يجب ان يياخذ المراجع في الاعتبار اتساق الادلة ، ودرجة التيقن (الاقتناع) التي تعطىها كل مفردة من مفردات الادلة او القرائن واستقلالها عن بعضها البعض . وتنطبق هذه العوامل الثلاثة عندما يقوم المراجع بتقييم الاثر المتجمع للأدلة والقرائن المستمدة من النظم او القرائن المتولدة عن اختبارات المراجعة التحليلية او الادلة والقرائن التي تتوفر من اختبارات التحقق التفصيلية ، كما انها تنطبق ايضا اذا كان المراجع قدحصل اشياء قيامه باختبارات التحقق التفصيلية على اجزاء مختلفه من الادلة والقرائن تعضد المفردات التي تم اختيارها في العينة . فمثلا ، قد يختبر المراجع صحة عينة من عمليات البيع عن طريق الرجوع الى كل من فواتير البيع ، واشعارات الشحن ، والتحصيلات النقدية مقابل البيع ، وبالتالي يجب عليه ان يياخذ في الاعتبار الأثر المتجمع للحصول على هذه الاجزاء الثلاثة من الادلة والقرائن عند استخلاص النتيجة المتعلقة بصحة كل عملية من عمليات البيع .</p>	
٣٠١٩	<p>١-١١-١-٧ اتساق الادلة والقرائن :</p> <p>يجب على المراجع ان يقرر ما اذا كانت النتائج المستخلصة من انواع مختلفة من الادلة والقرائن متسقة مع بعضها البعض . فعندما يبدو ان دليل او قرينة المراجعة المستخلصة من مصدر معين غير متسقة مع تلك التي يتم الحصول عليها من مصدر اخر ، فان الاعتماد على كل منهما يكون محل شك الى أن يتم القيام بعمل اضافي لتصفية عدم الاتساق الموجود ،</p>	

معيار ادلة وقرائن المراجعة	المراجعة
<p>ومع ذلك ، عندما تكون كل مفردات الادلة والقرائن المتعلقة بموضوع معين متسقة مع بعضها فقد يحصل المراجع على درجة من الثقة المتجمعة اعلا من تلك التي يحصل عليها من المفردات .</p>	
<p>٣٠٢٠ <u>درجة التيقن التي تعطىها كل مفردة من مفردات الادلة والقرائن :</u></p> <p>عند تقييم الأثر المتجمع لمفردات الادلة والقرائن، يجب ان يتأثر المراجع بدرجة التيقن التي تعطىها كل مفردة . فاذا لم تكن المفردات مقنعة فان اثرها المتجمع لا يمكن ان يكون مقنعا ايضا .</p>	<p>٢-١١-١-٧</p>
<p>٣٠٢١ <u>استقلال مفردات الادلة والقرائن عن بعضها البعض :</u></p> <p>يضيف المراجع الكثير لدرجة الثقة اذا قام بالحصول على ادلة او قرائن اضافية من مصادر مستقلة عن المصادر التي تم الحصول منها على الادلة والقرائن التي جمعها بالفعل . فمن الضروري مثلا ان ياخذ المراجع فى الاعتبار استقلال القرائن المستمدة من اختبارات الالتزام (جزء من قرائن النظم المعمول بهافى المنشأة) ، والقرائن الناتجة عن اختبارات التحقق التفصيلية التي يقوم بها . فعندما يكون الاستقلال مفقودا (كما هو الحال مثلا عندما يقوم باعادة تنفيذ احد اجراءات الرقابة كاختبار الالتزام و كاختبار تحقق تفصيلي فى نفس الوقت ويعتبر الاختبار فى هذه الحالة اختبار مزدوج الغرض) ، فان درجة الثقة التي يتم الحصول عليها من قرائن النظم ومن اختبارات التحقق التفصيلية تكون اقل من درجة الثقة التي يتم الحصول عليها عندما تكون اختبارات الالتزام مستقلة عن اختبارات التحقق التفصيلية . وكمثال تكون اختبارات الالتزام مستقلة عن اختبارات التحقق التفصيلية عندما يتمثل اختبار الالتزام مثلا فى قيام المراجع باعادة تنفيذ احد اجراءات الرقابة الداخلية ، فى حين ينطوى اختبار التحقق التفصيلي المتعلق بنفس هدف المراجعة محل اهتمامه على الحصول على دليل او قرينة من طرف ثالث مثل تأييدات الدائنين وبالتالى تكون غير مرتبطة باجراءات الرقابة الداخلية وموضوع اختبار الالتزام .</p>	<p>٣-١١-١-٧</p>
<p>٣٠٢٢ <u>الحصول على أدلة أو قرائن غير كافية :</u></p> <p>اذا لم يتمكن المراجع من التوصل الى ادلة او قرائن كافية تمكنه من تكوين راي حيا ل امر هام فعليه ان يحاول القيام باجراءات مراجعة اضافية . واذا كان عدم كفاية الادلة والقرائن راجعا الى اخطاء او استثناءات تم اكتشافها اثناء تنفيذ احد الاختبارات فعلى المراجع فحص اسباب هذه الاخطاء او الاستثناءات لتأثيرها فى طبيعة ومدى اجراءات المراجعة الاضافية اللازمة . فعلى سبيل المثال اذا اكتشفت اختبارات</p>	<p>١٢-١-٧</p>

٩٧	معييار ادلة وقرائن المراجعة	المراجعة
<p>الالتزام استثناءات تبين ان اجراءات الرقابة الداخلية التي قرر المراجع الاعتماد عليها لم يلتزم بها ، فيجب عليه ان يقوم بتحديد اسباب ذلك . كما يجب عليه ان يحدد ما اذا كان كل استثناء يمثل حالة منفصلة وقائمة بذاتها ، ام انه يقصد استثناءات اخرى . فمثلا اذا اكتشف المراجع ان الاستثناء نتج عن غياب الموظف المسؤول عن تطبيق اجراءات الرقابة الداخلية التي قرر الاعتماد عليها وجب عليه حتى يكون في امكانه الاعتماد على اجراءات الرقابة الداخلية خلال الفترة التي لم يتغيب خلالها الموظف المسؤول ان يقوم بتصميم اجراءات المراجعة الاضافية لتحقيق ما يلي :</p> <p>(١) التأكد من صحة التبريرات التي اعطيت لاستثناءات الالتزام باجراءات الرقابة الداخلية التي قرر الاعتماد عليها .</p> <p>(٢) تحديد (عن طريق اختبارات التحقق التفصيلية) ما اذا كانت هناك اخطاء مالية خلال الفترة او الفترات التي لم تطبق فيها اجراءات الرقابة الداخلية بصورة سليمة ومدى تأثير هذه الاخطاء ان وجدت .</p> <p>واخيرا يجب على المراجع ان يستنفذ جميع المصادر العملية للحصول على ٢٠٢٣ قرائن المراجعة قبل ان ينتهي الى قرار بانه غير قادر على تكوين رأي بالنسبة لأي أمر هام ومن ثم اصدار تقرير متحفظ .</p>		

٩٨	معيان ادلة وقرائن المراجعة	المراجعة
		٢-٧ نص المعيار:
	٣٠٢٤	١ - يجب على المراجع الحصول على ادلة وقرائن مراجعة ملائمة وكافية للاعتماد عليها لتأييد رأيه في القوائم المالية وفقا لمتطلبات مهمة المراجعة التي تعاقد على انجازها .
	٣٠٢٥	٢ - من واجب المراجع ان يبدي اراء مستقلة عن : (أ) ما اذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال بناء على العرض والافصاح الكافيين في القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة . (ب) ما اذا كانت القوائم المالية تتمشى مع نظام الشركات والنظام الاساسي للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية . وبصفة خاصة يجب ان يكون رأى المراجع المتعلق بما اذا كانت القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالي ونتائج اعمال ومصادر واستخدام اموال المنشأة معتمدا على نتائج معقولة مستخلصة من ادلة وقرائن ملائمة وكافية , يمكن الاعتماد عليها بالنسبة : (أ) للأرقام الفردية في القوائم المالية . (ب) لمحتوى القوائم المالية العام وعرضها وايضا حاتها . وتعتمد كفاية ادلة وقرائن المراجعة على اهمية النتيجة التي يستخلصها المراجع بالنسبة للرأى الذى يعبر عنه في القوائم المالية .
	٣٠٢٦	٣ - يجب ان تمثل النتائج المعقولة التي يصل اليها المراجع بالنسبة لأرقام القوائم المالية اجابات للأسئلة التالية : <u>قائمة المركز المالي:</u> (أ) هل تم تسجيل كل الاصول والخصوم ؟ (ب) هل الاصول والخصوم المسجلة موجودة بالفعل؟ (ج) هل الاصول المسجلة مملوكة فعلا للمنشأة , وهل الخصوم المسجلة تمثل التزامات فعلية على المنشأة ؟ (د) هل تم التوصل الى المبالغ المعبرة عن الاصول والخصوم وفقا للسياسات التي اقرتها المنشأة وهل تتمشى هذه السياسات مع معايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة ؟ (هـ) هل تم عرض الاصول والخصوم وحقوق اصحاب رأس المال والافصاح عنها بصورة سليمة ؟

٩٩	معييار ادلة وقرائن المراجعة	المراجعة
٣٠٢٧		<p>قائمة الدخل :</p> <p>(أ) هل تم تسجيل كل الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر المتعلقة بالفترة المحاسبية ؟</p> <p>(ب) هل تمثل الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر ايرادات ومصروفات ومكاسب وخسائر تخص المنشأة ؟</p> <p>(ج) هل تم اثبات وقياس الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر وفقا للسياسات المحاسبية التي اقرتها المنشأة ؟ وهل تتمشى السياسات المحاسبية المقررة مع معايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة ؟</p> <p>(د) هل تم عرض الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر والافصاح عنها بصورة سليمة ؟</p>
٣٠٢٨		<p>قائمة مصادر واستخدام الاموال:</p> <p>أ - هل تظهر القائمة جميع مصادر الاموال خلال الفترة ؟</p> <p>ب - هل تظهر القائمة جميع اوجه استخدام الاموال خلال الفترة ؟</p> <p>ج - هل تظهر القائمة بصورة سليمة عمليات التمويل والاستثمار التي تمت خلال الفترة دون ان تؤثر على الموارد المالية ؟</p> <p>د - هل تم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعلقة بالعرض والافصاح عند اعداد هذه القائمة ؟</p>
٣٠٢٩		<p>٤ - يجب ان تمثل النتائج المعقولة التي يصل اليها المراجع بالنسبة للمحتوى العام للقوائم المالية وعرضها وايضاحاتها اجابيات للاسئلة التالية :</p> <p>(أ) هل اعدت القوائم المالية طبقا لسياسات محاسبية تتمشى مع معايير المحاسبة المتعارف عليها ؟</p> <p>(ب) هل هناك ظروف خاصة تؤثر على المنشأة او وجه النشاط الذي تنتمي اليه تجعل معايير المحاسبة المتعارف عليها غير ملائمة للمنشأة ؟</p> <p>(ج) هل تم تطبيق السياسات المحاسبية بصورة متسقة مع ما اتبع في العام السابق؟ او في حالة عدم الاتساق مع العام السابق هل تمت معالجة التغيير في السياسات المحاسبية وتم ايضاحه وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها ؟ ، وهل تم قياس الاصول والخصوم والاييرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر على نفس الاسس التي اتبعت في العام السابق طبقا للمواد (١٢٣ و ١٢٤) من نظام الشركات ؟</p> <p>(د) هل السياسات المحاسبية المطبقة متسقة مع بعضها البعض؟ ويتم تطبيقها بصورة متسقة بالنسبة لجميع نشاطات المنشأة ؟</p>

(هـ) هل تم الافصاح بصورة سليمة عن السياسات المحاسبية المطبقة ؟

(و) هل الارقام التي تتضمنها القوائم المالية متسقة مع بعضها البعض؟
ومتسقة مع المعلومات المرتبطة التي تتضمنها القوائم المالية
السابقة ؟

(ز) هل هناك افصاح كاف عن جميع الامور التي من المناسب الافصاح عنها؟
وهل البيانات التي تتضمنها القوائم المالية مبوبة ومعروضة بصورة
ملائمة ؟

(ح) هل المركز المالي ونتائج الاعمال ومصادر واستخدام الاموال كما
يظهران من واقع القوائم المالية يتمشيان مع معلومات المراجع
عن عمليات واحداث المنشأة والظروف التي اشرت عليها؟

(ط) هل هناك ايضاحات او بيانات غير صحيحة او بيانات لم يتم
الافصاح عنها تتعلق بالقوائم المالية من شأنها تضليل مستخدم
القوائم المالية المدرك ؟

٥ - على المراجع ان يستفسر كتابية من المراجع السابق عن اسباب عدم استمراره ٢٠٢٠
في مراجعة المنشأة وان يستفسر منه عن اى معلومات ذات تأثير على
القوائم المالية وان يطلب منه الاطلاع على اوراق عمله عن الفترة
السابقة - بعد اخذ موافقة المنشأة - وعلى المراجع ان يوثق ذلك
ويعتبره جزء من اوراق عمله .

٦ - يجب على المراجع ان يتحمل على خطاب من المنشأة (خطاب الافصاح العام) ٢٠٢١
ببين اسس اعداد القوائم المالية وانها قدمت له كافة المعلومات التي
لها تأثير على اظهار القوائم المالية للمنشأة بعدل .

٧ - يجب على المراجع ان يتحقق من ويجرى تقييما مبدئيا لكل من النظام ٢٠٢٢
المحاسبى للمنشأة ، ونظام الرقابة الداخلية المعمول به . كاحد مصادر
ادلة وقرائن المراجعة . كما يجب على المراجع اجراء تقييم مبدئى عن
مدى امكانية الحصول على ادلة وقرائن من اختبارات المراجعة
التحليلية ، واختبارات التحقق التفصيلية ، ويجب على المراجع ان يعطى
اهتماما لكل الادلة والقرائن المتاحة ، بصرف النظر عما اذا كانت
تبدو مؤيدة للبيانات التي تحتوى عليها القوائم المالية من عدمه .

٨ - يعد اجراء التقييم المبدئى المبين في الفقرة السابقة ، يجب على المراجع ٢٠٢٣
ان يحدد مدى اعتماده على المصادر التالية لتجميع الادلة والقرائن
اللازمة لتعضيد النتائج التي يصل اليها :
(أ) النظم المعمول بها في المنشأة ، خاصة النظام المحاسبى ونظام
الرقابة الداخلية .

معييار ادلة وقرائن المراجعة	المراجعة
١٠١	<p>(ب) اختبارات المراجعة التحليلية .</p> <p>(ج) اختبارات التحقق التفصيلية للارصدة والعمليات .</p> <p>٩ - عند اختيار اسلوب المراجعة ، يجب على المراجع الاخذ فى الحسبان ٣٠٣٤ فعالية التكلفة المتوقعة للاساليب البديلة المتاحة وان يراجع الاسلوب المختار باستمرار مع تقدم المراجعة لتعديلها عند الضرورة فى ضوء النتائج التى تظهرها اجراءات المراجعة التى تم تنفيذها . كما يجب على المراجع ان يحصل على ايضاحات وبيانات من ادارة وموظفى المنشأة لى امر هام ، وان يحصل على ادلة وقرائن كافية تعضد الايضاحات والبيانات التى يحمل عليها . وبصفة خاصة ، يجب ان يضم المراجع برنامج المراجعة بطريقة تمكنه من الحصول على درجة معقولة من القناعة بانه ليس هناك اخطاء او تلاعب تؤثر تأثيرا هاما على عدالة تمثيل القوائم المالية عن المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال .</p> <p>١٠- يجب على المراجع اذا كان يرغب فى الاعتماد على اجراءات النظام ٣٠٣٥ المحاسبى او اجراءات وضوابط نظام الرقابة الداخلية الحصول على ادلة وقرائن تبين الالتزام بتطبيق تلك الاجراءات والضوابط ولكامل الفترة الزمنية محل المراجعة .</p> <p>١١- نظرا لوجود جوانب القصور حتى فى اكثر النظم فعالية ، يجب على المراجع ٣٠٣٦ ان لا يعتمد فقط على ادلة وقرائن النظم ، بما فى ذلك الادلة والقرائن المستمدة من النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية ، كاساس جيد لى استنتاجات عن القوائم المالية . بل يجب على المراجع فى جميع الحالات الحصول على ادلة وقرائن من اختبارات المراجعة التحليلية و/او اختبارات التحقق التفصيلية كاساس لاية استنتاجات عن القوائم المالية .</p> <p>١٢- يجب على المراجع ان يقيم الاثر المتجمع للادلة والقرائن التى يحصل ٣٠٣٧ عليها لتعزيد كل نتيجة يمل اليها ، ويجب ان يربط تقييمه بما يلى :</p> <p>(أ) الاتساق بين بنود الادلة والقرائن المختلفة للملائمة للنتيجة التى يمل اليها .</p> <p>(ب) مدى الاقتناع الذى توفره كل مفردة من مفردات الادلة والقرائن التى يتم الحصول عليها .</p> <p>(ج) المدى الذى تم فيه الحصول على الادلة والقرائن المختلفه من مصادر مستقلة .</p>

١٠٢	معييار ادلة وقرائن المراجعة	المراجعة
	<p>ويجب على المراجع ان يعطى عناية لكل الادلة والقرائن التى يتم الحصول عليها ، بغض النظر عما اذا كانت معضدة او مناقضة للقوائم المالية .</p> <p>١٣- على المراجع ان يربط الاقتناع بالادلة والقرائن التى يتم الحصول عليها ٣٠٣٨ عليها من دراسة النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية بمايلى :</p> <p>(أ) الاثر المتجمع للاجراءات الملائمة فى نطاق النظام المحاسبى ، والاجراءات التطبيقية الملائمة فى نطاق نظام الرقابة الداخلية ، على احتمال وقوع انواع معينة من الاخطاء او التلاعب موضوع الفحص .</p> <p>(ب) اثر الضوابط العامة على احتمال تطبيق الاجراءات الملائمة للنظام المحاسبى والاجراءات التطبيقية الملائمة لنظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة .</p> <p>(ج) مدى الاقتناع الذى توفر من قرائن الالتزام بالنظم الموضوعية ، بان الاجراءات الملائمة للنظام المحاسبى والاجراءات والضوابط العامة لنظام الرقابة الداخلية قد نفذت خلال الفترة التى يتم فيها الاعتماد على هذه النظم .</p>	
	<p>١٤- يجب على المراجع ان يربط مدى الاقتناع بالقرائن التى يتم الحصول عليها ٣٠٣٩ من اختبارات المراجعة التحليلية بمايلى :</p> <p>(أ) مدى امكانية الاعتماد على العلاقة المستخدمة لتأييد ارقام القوائم المالية التى تخضع للاختبار التحليلي .</p> <p>(ب) صلاحية البيانات المستخدمة ، وفقا للعلاقة المحددة ، لتأييد ارقام القوائم المالية التى تخضع للاختبار التحليلي .</p> <p>(ج) الاستثناءات غير العادية التى اظهرتها اجراءات الاختبارات التحليلية ، بالاضافة الى مدى الاقتناع بالتفسيرات والايضاحات لاي استثناءات هامة .</p>	
	<p>١٥- يجب على المراجع أن يربط مدى الاقتناع بالادلة والقرائن التى يتم الحصول عليها من نتائج اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات والارصدة او من اختبارات الالتزام التى يتم تنفيذها على اساس عينات بمايلى :</p> <p>(أ) حجم وتصميم العينة .</p> <p>(ب) طريقة اختيار العينة .</p> <p>(ج) طبيعة ومدى تكرار الاخطاء او الاستثناءات المكتشفة فى العينة .</p> <p>(د) مدى الاعتماد على الادلة والقرائن التى يتم الحصول عليها ، بالنسبة لمفردات البنود فى العينة .</p>	

١٠٣	معييار ادلة وقرائن المراجعة	المراجعة
	<p>ويجب على المراجع ان يتحرى الظروف التى ادت الى الاخطاء او الاستثناءات المكتشفة فى العينة وتقييم تأثير هذه الاخطاء والاستثناءات على النتائج التى توصل اليها سابقا اثناء المراجعة .</p> <p>١٦- عندما ينطوى تنفيذ احد اختبارات التحقق التفصيلية او اى اجراء ٣٠٤١ مراجعة اخر على الاعتماد على ادلة وقرائن من طرف ثالث ، بما فى ذلك قرائن المستشارين القانونيين والخبراء والاختصاصيين ، يجب على المراجع ان يربط مدى الاقتناع بتلك الادلة والقرائن بما يلى :</p> <p>(أ) الشكل الذى تأخذه القرينة (مشاهدة أم كتابة) .</p> <p>(ب) اهداف ونطاق عمل الطرف الثالث عند اعداد التقرير الذى يستخدم كدليل او كقرينة مراجعة .</p> <p>(ج) درجة التوضيح المفصل المقدم من الطرف الثالث ، ومقدرة المراجع على فهم وتقييم مدى ملاءمة الطرق والاساليب والافتراضات المستخدمة من قبل الطرف الثالث .</p> <p>(د) مدى توقع معرفة الطرف الثالث بالامور المتعلقة بموضوع التقرير، وقد يكون من الضرورى قيام المراجع باستقصاء مؤهلات الخبير وقدراته المهنية .</p> <p>(هـ) مدى استقلال الطرف الثالث عن المنشأة .</p> <p>١٧- اذا اعتقد المراجع بعد تقييم كل الادلة والقرائن التى حصل عليها ٣٠٤٢ بعدم كفايتها لتعزيد اى من نتائج عمله فيجب عليه القيام باجراءات مراجعة اضافية . واذا كان عدم الحصول على ادلة وقرائن كافية راجع الى اكتشاف اخطاء واستثناءات ، اثناء اختبارات التحقق التفصيلية او اختبارات الالتزام فيلزم على المراجع ان يفحص الاسباب والمبررات التى ادت الى ذلك ، لتاثيرها على طبيعة ومدى ونطاق اجراءات المراجعة الاضافية اللازمة .</p> <p>١٨- عندما لا يكون من المتوقع الحصول على ادلة وقرائن كافية من المصادر ٣٠٤٣ المبينة فى الفقرة (٣٠٣٣) من المعيار بالنسبة لاي امر ذو تاثير هام يجب على المراجع الحصول على ايضاحات مكتوبة من الادارة عنها لتعلقها اساسا بجوانب تخضع للحكم والتقدير الشخصى ، او بحقائق لاتعلمها الادارة . كما يجب على المراجع ان يقرر ما اذا كانت هذه الايضاحات بالاضافة الى قرائن المراجعة الاخرى التى حصل عليها ، تعتبر كافية لتمكينه من الوصول الى نتيجة عن الامر محل البحث .</p>	

١٠٤	معييار ادلة وقرائن المراجعة	المراجعة
		<p>١٩- اذا كان راي المراجع ، بعد ان يقوم باجراء ات مراجعة اضافية، وبعد ٣٠٤٤ ان يقوم بالحصول على ايضاحات وبيانات مكتوبة من الادارة بعدم وجود ادلة وقرائن كافية ، او ليس من العملى الحصول على ادلة وقرائن كافية تايدا لامر ذى تاثير هام فعليه فى هذه الحالة ان يتحفظ فى تقريره وفقا لمقتضيات معيار التقارير .</p>

معييار ادلة وقرائن المراجعة	المراجعة
١٠٥	٣-٧ تحليل: ١-٣-٧ مقدمة:
٣٠٤٥	يجب أن يحصل المراجع على أدلة وقرائن مراجعة ملائمة كافية يمكن الاعتماد عليها لتأييد رأيه في القوائم المالية . فمالم يعتقد مستخدم القوائم المالية أن المراجع لديه أدلة وقرائن ملائمة وكافية فإنه لا يتوافر لديه الثقة في رأى المراجع . وبالتالي تفقد المراجعة مضمونها . ولذلك فإن وضع معيار لأدلة وقرائن المراجعة يعتبر مكونا أساسيا لمجموعة معايير المراجعة .
٣٠٤٦	وتمثل ادلة وقرائن المراجعة معلومات تمكن المراجع من الوصول الى النتائج التي على أساسها يكون رأيه في القوائم المالية . وتتمثل المصادر الرئيسية لأدلة وقرائن المراجعة في : (أ) النظم المعمول بها في المنشأة خاصة نظام المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية . (ب) اختبارات المراجعة التحليلية . (ج) اختبارات التحقق التفصيلية للارصدة والعمليات .
٣٠٤٧	وتعتبر ادارة المنشأة مسؤولة عن اعداد مجموعة من القوائم المالية تظهر ٣٠٤٧ يعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال ، وتلتزم بنظام الشركات والنظام الاساسي للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية ، كما ان ادارة المنشأة مسؤولة عن تطبيق نظم ملائمة تؤدي الى استخراج هذه القوائم المالية بصورة يمكن الاعتماد عليها . وقد يوفر استخدام المنشأة لنظم جيدة للمراجع بعض الثقة في القوائم المالية ولكن على المراجع ان يكون مقتنعا بأن النظم التي وضعتها المنشأة ملائمة ، وانها مطبقة بالفعل في المنشأة .
٣٠٤٨	وتنطوي اختبارات المراجعة التحليلية على قيام المراجع بدراسة النسب الهامة ٣٠٤٨ والاتجاهات ، وغيرها من المؤشرات ، وتقصى اى تغيرات غير متوقعة او غير عادية . فمثلا ، قد يجد المراجع انه خلال السنوات الخمس الماضية كان الربح الاجمالي للمنشأة ثابت عند ٢٥% ، وعلى اساس هذه الملاحظة ، يتوقع المراجع ان تكون نسبة الربح الاجمالي للعام الحالى ٢٥% ، واذا حدث ذلك تكون لديه قرينة تؤيد القوائم المالية للسنة الحالية . اما اذا انخفضت النسبة الى ٢٠% ، فيجب على المراجع في هذه الحالة تقصى الوضع لمعرفة الاسباب . وتتوقف طبيعة اجراءات الاختبارات التحليلية على ملائمتها وظروف كل عملية مراجعة ، ولكنها تتطلب دائما من المراجع:

- (١) تحديد علاقة معينة (العلاقة في هذه الحالة التنبؤ بهان مجمل ربح هذه السنة = ٢٥%) .
- (٢) اعداد تنبؤ على اساس هذه العلاقة (في هذه الحالة التنبؤ بهان مجمل ربح هذه السنة = ٢٥%) .
- (٣) تقص اي اختلافات جوهرية بين الارقام التقديرية والارقام الفعلية (مثلا، لماذا انخفض الربح الاجمالي الى ٢٠% ؟) .
- وتعرف اختبارات التحقق التفصيلية بانهاتلك الاختبارات للمعاملات والارصدة ٣٠٤٩ التي تهدف لتوفير ادلة وقرائن تبين ان القوائم المالية كاملة، ودقيقه، وصحيحه، وقد تنطوي هذه الاختبارات، بخلاف الاختبارات التحليلية التي يمكن ان ننظر اليها في حد ذاتها على انها اختبارات تحقق، على قيام المراجع بمايلي:
- أ - معاينة بعض الاصول (مثل المخزون السلعي او النقدية) على الطبيعة .
- ب - فحص القرائن المستندية التي يتم توفيرها عن طريق النظام المحاسبي (مثل فواتير المبيعات) .
- ج - فحص القرائن المستندية من مصادر خارجية (مثل فواتير الشراء) او التقارير من الاخصائيين (تقرير مئمن عن قيمة مبنى مثلا) .
- د - اعادة تنفيذ عملية معينة سبق للمنشأة ان قامت بها، او سبق لطرف ثالث ان قام بها ، ومطابقة النتائج التي يحصل عليها المراجع مع تلك التي وصلت اليها المنشأة او الطرف الثالث (مثل اعادة اجراء العمليات الحسابية في احدى الفواتير) .
- هـ - الاستفسار من الادارة والموظفين والاطراف الخارجية الذين يكون لديهم معلومات عن حدث معين او عن الوضع الذي وصلت اليه الامور .
- ومن الممكن اجراء اختبارات التحقق التفصيلية باستخدام اسلوب العينات، كما يحدث ، مثلا ، عندما يقوم المراجع بالكتابة لعينة من المدينين للمنشأة ويطلب من كل مدين في العينة ان يصادق على الرصيد المستحق عليه .
- ويحدد معيار الادلة والقرائن الاهداف التي يسعى المراجع لتحقيقها بالحصول ٣٠٥٠ على الادلة والقرائن ، والعوامل التي تؤثر في اختيار وتقييم ادلة وقرائن المراجعة ، كما يوضح المعيار تفاصيل الخطوات الواجب توافرها في حالة الحصول على ادلة وقرائن مراجعة غير كافية .

١٠٧	معيان ادلة وقرائن المراجعة	المراجعة
٣٠٥١	<p>٢-٣-٧ <u>المعيان العام</u> :</p> <p>تحدد الفقرة ٣٠٢٤ من المعيار ما يجب تحقيقه في صورة :</p> <p>(١) ما يجب عمله (الحصول على ادلة وقرائن المراجعة) .</p> <p>(٢) المستوى الذى يتم القيام بالعمل وفقا له (ان يكون كافيا لتأييد) .</p> <p>(٣) الغرض العام لما يتم عمله (لتأييد رأى المراجع وفقا لنطاق مهمة المراجعة) .</p> <p>وبالاطلاع على الدراسة المقارنة المرفقة يتبين ان بنيان ومحتوى المعيار العام فى كل من الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة مشابهان للغاية لبنيان ومحتوى معيار وادلة وقرائن المراجعة هنا، ولكن هدف المعيار العام فى المانيا الغربية مختلف الى حد ما، اذ انه يعكس اغراض المراجعة الالمانية التى تهتم اساسا بالالتزام بالمتطلبات القانونية .</p>	٣-٣-٧ <u>بنيان المعيار</u> :
٣٠٥٢	<p>٣-٣-٧ <u>بنيان المعيار</u> :</p> <p>يبرز الشكل الايضاحى رقم (١) الملامح الرئيسية للفقرات من (٣٠٢٤) الى (٣٠٤٤) من المعيار ويتبين من هذا الشكل الايضاحى ان معيار قرائن وادلة المراجعة يحدد الامور وفقا للتتابع الزمنى لها ، وان الخطوة الاولى التى يجب على المراجع القيام بها هى تحديد اهدافه بصورة تفصيلية .</p>	

شكل ايضاحي رقم (١) الملامح الرئيسية لمعييار ادلة وقرائن المراجعة

الفقرة المعنية من المعيار

٣٠٢٥ - ٣٠٢٩	تحديد الاهداف
٣٠٢٢	التقييم التمهيدي للادلة والقرائن المتاحة
٣٠٢٣	تحديد مدى الاعتماد على : (١) النظم (٢) الاختبارات التحليلية (٣) اختبارات التحقق التفصيلية
٣٠٣٥	الحصول على ادلة وقرائن الالتزام في حالة الاعتماد على النظم. القيام بالاختبارات التحليلية واجراء اختبارات التحقق التفصيلية ، وتقييم : (١) ادلة وقرائن النظم (٢) نتائج الاختبارات التحليلية (٣) نتائج اختبارات التحقق التفصيلية .
٣٠٣٦	تقييم الاثر المتجمع لمتاسيق .
٣٠٢٧ - ٣٠٤١	اذا كانت الادلة والقرائن المتجمعة غير كافية ، يجب القيام بمزيد من العمل .
٣٠٤٢	اذا كان ملائما ، يتم الحصول على ايضاحات مكتوبة من الادارة .
٣٠٤٣	يتم التحفظ فقط في حالة ما اذا كانت الادلة والقرائن مازالت غير كافية .
٣٠٤٤	

١٠٩	معييار ادلة وقرائن المراجعة	المراجعة
٣٠٥٣	<p>١-٣-٣-٧ تحديد الاهداف : (الفقرات من (٣٠٢٥) الى (٣٠٢٩)) :</p> <p>تحدد الفقرة (٣٠٢٥) من المعيار ان كفاية ادلة وقرائن المراجعة ترتبط باهمية الهدف او النتيجة التي يستخلصها المراجع في امر معين بالنسبة للرأى الكلى الذى يدلى به ، وتشير هذه الفقرة الى مفهوم الاهمية النسبية نظرا لأن الاهمية النسبية للشئء هي التى تحدد اهميته .</p> <p>كما تبين هذه الفقرة ايضا ان اهداف المراجعة المتعلقة بعدل تمثيل القوائم المالية تنقسم الى :</p> <p>(أ) الاهداف المتعلقة بصحة ارقام مفردات البنود فى القوائم المالية .</p> <p>(ب) الاهداف المتعلقة بالمحتوى والعرض الكلى للقوائم المالية .</p> <p>ويعتبر الرأى الذى يدلى به المراجع عما اذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل رأيا شاملا فى القوائم المالية ، وبالتالي يجب ان يخذ المراجع فى الاعتبار المحتوى والعرض الكلى للقوائم المالية ، وبالإضافة الى ذلك فان الرأى الشامل يمكن ان يتاثر بصحة ارقام مفردات البنود فى القوائم المالية ، وبالتالي يجب فحص مفردات البنود ايضا .</p> <p>وقد تم النص على التمييز بين الرأى الشامل للمراجعة والنتائج الفردية التى يشتق منها الرأى الشامل بصورة صريحة فى كل من المملكة المتحدة والمانيا الغربية والولايات المتحدة الامريكية . وتتضمن النصوص فى المملكة المتحدة والولايات المتحدة حصرا تفصيليا لاهداف مراجعة ارقام مفردات بنود الميزانية والارباح والخسائر . وقد اعد الحصر التفصيلى الذى تضمنته الفقرة الثالثة من هذا المعيار على نمط الحصر المدرج فى النص الانجليزى ، كما ان النصوص فى المملكة المتحدة هي النصوص الوحيدة فى الدول الثلاث (المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الامريكية ، والمانيا الغربية) التى تتضمن تفصيلا لتدقيق القوائم المالية . وبالتالي فان القائمة التفصيلية المتعلقة بالعرض والمحتوى الكلى للقوائم التى وردت فى الفقرة الرابعة من هذا المعيار ماخوذه من النص فى المملكة المتحدة .</p> <p>وفى اعتقادنا انه من غير الملائم ان يتضمن معيار المراجعة تفاصيل المتطلبات القانونية التى يجب ان تلتزم بها القوائم المالية . ومع ذلك فان الدراسة الايضاحية للمعايير تنص على انه يجب على المراجع ان يتأكد من ان المنشأة قامت بتحويل مبلغ ، وبقا للنسبة المحددة فى نظام الشركات ، للاحتياطى القانونى للاهمية الخاصة لهذا الموضوع . كما تم ذكر متطلبات</p>	
		الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون - ترخيص رقم (٥٠)

نظام الشركات المتعلقة بالاتساق في عناوين قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ، واتساق اساس تقييم الاصول والخصوم والايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر على وجه التحديد في الفقرة (٣٠٣٠) على سبيل المثال .

٢-٣-٣-٧ التقييم المبدئي للدلالة والقرائن المتاحة (الفقرة ٣٠٣٢)

٣٠٥٨

تدرك جميع النصوص في كل من المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الأمريكية ، والمانيا الغربية اهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كعامل يؤثر في طبيعة ومدى اختبارات المراجعة . ولهذا يجب على المراجع ان يقوم بتقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية قبل اختيار اسلوب المراجعة . وتتضمن الفقرة الثامنة من المعيار هذا المطلب الذي يمتد ليعطي النظام المحاسبي بالاضافة الى نظام الرقابة الداخليه . وتدرك النصوص في المملكة المتحدة والولايات المتحدة ان هناك تمييز بين النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وتتطلب ان يخضع كل منهما للتقييم التمهيدي ، وياخذ معيار ادلة وقرائن المراجعة بالنص الانجليزي والامريكي في هذا المجال ، وقد حذف المطلب الانجليزي الخاص بتوثيق النظام المحاسبي من معيار الادلة والقرائن هنا لانه ورد في معيار التوثيق . ويجب على المراجع قبل اختيار اسلوب المراجعة ان يقوم باجراء تقييم مبدئي للدلالة والقرائن المتاحة من الاختبارات التحليلية ومن اختبارات التحقق التفصيلية ويدون هذا التقييم المبدئي لجميع المصادر الهامة المحتملة للدلالة والقرائن لا يستطيع المراجع ان يقوم باختيار واعى لاسلوب المراجعة ، وهذه النقطة لا يتم ذكرها صراحة في النصوص في كل من الولايات المتحدة الأمريكية ، والمملكة المتحدة ، والمانيا الغربية ، ولكن النصوص الأمريكية تذكر بالفعل ان القيام بالاختبارات التحليلية في مرحلة مبكرة قد يساعد في تحديد طبيعة ومدى ، وتوقيت اجراءات المراجعة الاخرى . كما ان المطلب الخاص بان ياخذ المراجع في الاعتبار جميع الادلة والقرائن المتاحة بغض النظر عما اذا كان يبدو انها تؤيد القوائم المالية ام لا منقول عن النصوص الأمريكية . فعلى سبيل المثال ذكرت النصوص الأمريكية انه لا يجب ان يقوم المراجع بتقييم مبدئي للاختبارات التحليلية ويقرر استبعاد الاختبارات التحليلية من اسلوبه ببساطة لانه يبدو ان النتائج قد تكون غير معضدة للقوائم المالية .

١١١	معييار ادلة وقرائن المراجعة	المراجعة
٣٠٥٩	<p>٣-٣-٣-٧ تحديد مدى الاعتماد على : (١)النظم (٢)الاختبارات التحليلية (٣) اختبارات التحقق التفصيلية (الفقرات ٣٠٣٣ ، ٣٠٣٤ ، ٣٠٣٦)</p>	<p>في اعتقادنا انه من المهم جدا ان يدرك المراجع ان هناك ثلاثة مصادر رئيسية للحصول على ادلة وقرائن المراجعة بالنسبة لارقام مفردات البنود في القوائم المالية ، وانه يجب على المراجع اختيار اسلوب تكلفة فعال لادماج الادلة والقرائن من هذه المصادر الثلاث . وفي هذا المجال فان اسلوب التكلفة الفعال هو الاسلوب الذي يوفر تأكيدات كافية تبرر النتيجة التي يستخلصها المراجع وفي نفس الوقت يعتبر احد البدائل المنخفضة التكلفة نسبيا . وهناك اشارات ، سواء بصورة مباشرة او غير مباشرة ، في نصوص كل من المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الامريكية والمانيا الغربية الى حاجة المراجع لاختيار اسلوب تكلفة فعال .</p> <p>بالنسبة للسؤال الخاص بمدى الاعتماد على المصادر المختلفه للدالة ٣٠٦٠ والقرائن تركيز النصوص في كل من المملكة المتحدة ، والمانيا الغربية ، على العلاقة بين الرقابة الداخلية واختبارات التحقق التفصيلية ، وفي اعتقادنا ان معالجة الموضوع بهذه الصورة ادى الى قصور النصوص في كل من المملكة المتحدة ، والمانيا الغربية بالنسبة لاعطاء الوزن الكافي للعلاقة الهامة بين اختبارات المراجعة التحليلية واختبارات التحقق التفصيلية ، ولكن هذه العلاقة قد اعطيت الاهمية المناسبة في النصوص الامريكية ، وقد تمت صياغة معيار ادلة وقرائن المراجعة بحيث يتطلب ان يعطى المراجع العناية اللازمة للمصادر الثلاثة للدالة والقرائن .</p> <p>بالاضافة الى هذه المصادر الثلاثة الرئيسية للقرائن ، يحصل المراجع على ٣٠٦١ ايضا حث وبيانات من الادارة والموظفين اثناء تنفيذ عملية المراجعة ردا على استفسارات محددة ، واثناء المراجعة ، وتكون هذه البيانات والايضاحات عادة شفوية بدلا من ان تكون مكتوبة . وبالرغم من ان البيانات والايضاحات التي تقدمها الادارة تعتبر بمثابة ادلة وقرائن يجب على المراجع ان لا يعتمد فقط على البيانات والايضاحات الشفهية غير المؤيدة التي تقدمها الادارة او الموظفين بالنسبة لاي جانب هام في المراجعة . يجب تعضيد البيانات والايضاحات التي تقدمها الادارة بالحصول على ادلة وقرائن اخرى من واحد او اكثر من المصادر الرئيسية الثلاثة المدرجة في الفقرة (٣٠٣٣) ، كما ان الفقرة (٣٠٣٤) تتضمن مطلبا ايجابيا بان يقوم المراجع بتصميم اجراءاته بحيث يتم الحصول على تأكيد معقول بانه ليس هناك اخطاء او تلاعب لها تاثير هام على</p>

القوائم المالية . وفى اعتقادنا انه من المرغوب فيه ان يكون هناك نص ايجابى فى معيار الادلة والقرائن بالنسبة لمسئولية المراجع عن الاخطاء والتلاعب .

ومن المهم ان يضع المراجع اختياره لاسلوب المراجعة تحت الملاحظة المستمرة ٣٠٦٢ اثناء تنفيذ المراجعة وان يكون على استعداد لتعديل اسلوبه عند الضرورة فى ضوء الادلة والقرائن الجديدة التى يتم الحصول عليها ، ويجب على المراجع اتخاذ قراره المتعلق بمدى الاعتماد على ذلك الاسلوب فى مرحلة مبكرة من عملية المراجعة ، ولكن بعد الانتهاء من التقييم المبدئى المنصوص عليه فى الفقرتين (٣٠٣٢ ، ٣٠٣٣) ، وبالتالي فان موضوع الفقرة (٣٠٣٤) من هذا المعيار هو متابعة التسلسل المنطقي للاحداث فى عملية تجميع ادلة وقرائن المراجعة .

كما تعنى الفقرة (٣٠٣٦) ايضا باختيار اسلوب المراجعة ، وهى تشترك ٣٠٦٣ مع النصوص فى كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة الامريكية فى التركيز على جوانب القصور التى تعتبر جزءا لا يتجزأ من ادلة وقرائن النظم ، وحاجة المراجع المترتبة على ذلك ، لتأييد ادلة وقرائن النظم بادلة وقرائن من مصادر اخرى . فالاعتماد بصورة كلية او مطلقة على قرائن النظم لا يمثل احد البدائل الممكن الاخذ بها، وعند اختيار اسلوب المراجعة ، يقوم المراجع بتقييم فعالية التكلفة للبدائل المختلفة لمزج الادلة والقرائن ، وبالتالي يكون من الضرورى ان يقوم المراجع بتقييم الاثر المتجمع للادلة والقرائن من مصادر مختلفة ، وتحدد الفقرة (٣٠٣٧) من هذا المعيار العوامل التى يجب اخذها فى الاعتبار عند تقييم الاثر المتجمع ، ويتم مناقشة هذه العوامل فى قسم لاحق من هذه الدراسة .

٣-٣-٧ الحصول على ادلة وقرائن التزام فى حالة الاعتماد على النظم (الفقرة رقم ٣٠٣٥)

٣٠٦٤

تاخذ الفقرة (٣٠٣٥) بما ورد فى نصوص كل من المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الامريكية ، بضرورة الحصول على ادلة وقرائن الالتزام فى حالة الاعتماد على النظم وعادة يتم اجراء اختبارات الالتزام اثناء المراجعة الاولى . ويتم توجيه الانتباه فى هذا المعيار الى حقيقة انه اذا كان سيتم الاعتماد على النظم المعمول بها خلال الفترة التى تقع بين المراجعة الاولى والمراجعة النهائية ، فانه يجب الحصول ايضا على ادلة وقرائن التزام لتغطية هذه الفترة ، وتبين النصوص فى كل من المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الامريكية تفاصيل العوامل التى تؤثر على اختيار ادلة

وقرائن الالتزام خلال الفترة التي تقع بين المراجعة الاولى والمراجعة النهائية . وفي اعتقادنا ان مثل هذا المستوى من التفصيل غير ملائم للبنين الخاص بالمعايير في المملكة العربية السعودية ، وان هذه التفاصيل يجب ان تتضمنها المادة التعليمية التي تعضد المعيار بدلا من ان تتضمنها المعيار نفسه ، ومع ذلك ، فقد تم تحديد الخطوط العريضة للعوامل الرئيسية في الدراسة الايضاحية لمعييار الادلة والقرائن .

٥-٣-٣-٧ الاختبارات التحليلية واختبارات التحقق التفصيلية وتقييم : (١) ادلة وقرائن النظم (٢) نتائج الاختبارات التحليلية ، (٣) نتائج اختبارات التحقق التفصيلية وتقييم الاثر المتجمع (الفقرات من ٣٠٣٧ الى ٣٠٤٠)

١-٥-٣-٣-٧ الفقرة (٣٠٣٧) :

تلخص الفقرة (٣٠٣٧) العوامل التي تؤثر في تقييم المراجع للتأثير ٣٠٦٥ المتجمع للبنود المختلفه من الادلة والقرائن ، وتنطبق هذه العوامل عندما يكون المراجع بمدد النظر في التأثير المتجمع للأدلة وقرائن النظم ، والاختبارات التحليلية واختبارات التحقق التفصيلية ، كما انها تنطبق ايضا عندما يكون المراجع قد حصل اثناء اختبارات التحقق التفصيلية التي يقوم بها على اجزاء مختلفة من القرائن لتأييد البنود التي تضمنتها العينة ، على سبيل المثال ، يمكن للمراجع اختبار صحة المبيعات بالرجوع الى فواتير البيع ، واشعارات الشحن ، والمتحصلات النقدية ، ويجب ان يأخذ في الاعتبار التأثير المتجمع للحصول على هذه الاجزاء الثلاثة من الادلة والقرائن .

النقطة الاولى المذكوره في الفقرة (٣٠٣٧) هي الاتساق . وقد عالجت ٣٠٦٦ النصوص في كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة الامريكية ، اهمية الاتساق والنقطة الثانية هي الاقتناع بمفردات بنود الادلة والقرائن وهذه النقطة واضحة وضوحا ذاتيا . ومع ذلك فان التأثير المتجمع لمفردات بنود الادلة والقرائن يعتمد ايضا على استقلالها عن بعضها البعض ، وهذا الموضوع يمثل النقطة الثالثة الواردة في الفقرة (٣٠٣٧) ، ويضيف المراجع الكثير جدا لدرجة القناعة التي يكون قد حصل عليها

عندما يحصل على ادلة وقرائن اضافية من مصادر مستقلة عن مصادر الادلة والقرائن التي في حيازته . على سبيل المثال، يكون من الضروري على المراجع ان يباخذ في الاعتبار استقلال ادلة وقرائن الالتزام (جزء من ادلة وقرائن النظم) والادلة والقرائن المستخدمة في اختبارات التحقق التفصيلية التي يقوم بها ، وعندما يكون الاستقلال بينهما غير قائم ، مثلا عندما يتم الاعتماد على قيام المراجع باعادة تنفيذ احد الاجراءات بالنسبة لاغراض كل من اختبارات الالتزام واختبارات التحقق التفصيلية ، فان درجة القناعة الكلية يتم الحصول عليهما من ادلة وقرائن كل من النظم واختبارات التحقق التفصيلية يكون اقل مما هو عندما تكون اختبارات الالتزام مستقلة عن اختبارات التحقق التفصيلية ، وقد اغفلت النصوص في كل من المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الامريكية ، والمانيا الغربية اهمية استقلال الادلة والقرائن بدرجة كبيرة .

الفقرة (٣٠٣٨) - ادلة وقرائن النظم: ٢-٥-٣-٣-٧

٣٠٦٧

تلخص الفقرة (٣٠٣٨) العوامل التي يجب ان تؤخذ في الاعتبار من قبل المراجع عند اجراء التقييم الكلى لادلة وقرائن النظم ، ولفهم البنيان الذي تقوم عليه هذه الفقرة يجب ان نتذكر :

١ - ان الادارة تضع الاجراءات التي تؤدي الى التجميع المنتظم للمعلومات المحاسبية والتحليلات المناسبة التي تؤدي الى اعداد القوائم المالية .

٢ - ان الادارة تضع اجراءات تطبيقية تطبق على العمليات والبيانات المستخدمة من قبل موظفي المنشأة ، وان الهدف من هذه الاجراءات التطبيقية هو ضمان ان تكون السجلات المحاسبية كاملة ودقيقة وسليمة ، وعادة تطبق اجراءات الرقابة التطبيقية عن طريق وضع اجراءات اضافية في النظام المحاسبي ، مثل الاعتماد او التصديق، والمطابقة مع مجاميع الحسابات .

٣ - ان الادارة تضع ضوابط عامة تخلق المجال الذي يعمل في نطاقه النظام المحاسبي واجراءات الرقابة التطبيقية .

وبالتالي فان التقييم الكلى لقرائن النظم يتم في ثلاث مراحل :

٣٠٦٨

(١) تقييم التأثير المتجمع للاجراءات المناسبة في نطاق النظام المحاسبي واجراءات الرقابة التطبيقية الملائمة (في معظم الحالات، تكون اجراءات الرقابة التطبيقية ايضا اجراءات في نطاق النظام المحاسبي).

١١٥	معيان ادلة وقرائن المراجعة	المراجعة
	<p>(٢) تقييم اشر الضوابط العامة على احتمال القيام باجراءات الرقابة التطبيقية بطريقة سليمة .</p> <p>(٣) ادلة وقرائن الالتزام المتعلقة بتطبيق الاجراءات والضوابط الملائمة .</p>	<p>وتدرك النصوص في كل من المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة ٣٠٦٩ الامريكية بان على المراجع تحديد مفردات بنود الرقابة وبعد ذلك يقيم التاثير المتجمع لهذه البنود على اخطاء معينة وبالإضافة الى ذلك فان نصوص الولايات المتحدة الامريكية ادركت ان التقييم الكلي للرقابة يتضمن ادماج التقديرات الشخصية المتعلقة بالرقابة مع التقديرات الشخصية المتعلقة بادلة وقرائن الالتزام وقد ذكر التمييز بين اجراءات الرقابة التطبيقية والضوابط العامة فى النص الامريكى المتعلق بـ " اثار معالجة البيانات الكترونيا على تقييم الرقابة الداخلية " . ونظرا لانه ليس هناك فرق بين معالجة البيانات الكترونيا ومعالجة البيانات يدويا مسن ناحية المبدأ ، فاننا نعتقد انه يجب التمييز بين اجراءات الرقابة التفصيلية والضوابط العامة بالنسبة لجميع نظم الرقابة الداخلية .</p>
٣٠٧٠	<p>الفقرة (٣٠٣٩) - الاختبارات التحليلية:</p> <p>تلخص الفقرة (٣٠٣٩) العوامل التى يجب اخذها فى الاعتبار عندما يقوم المراجع بتقييم القرائن التى يتم الحصول عليها من الاختبارات التحليلية وقد اخذ تعريف الاختبارات التحليلية ، الذى ورد فى المصطلحات ، عن مؤلف ويست ويك نشرة المعهد البريطانى بعنوان هل للارقام معنى معقول ؟ ، وهذا التعريف يبين الخطوات الاساسية فى الاختبارات التحليلية على النحو التالى:</p> <p>(١) تحديد العوامل الرئيسية التى من المحتمل ان تحكم الرقم المحاسنى الذى يتم فحصه .</p> <p>(ب) تحديد العلاقة التقريبية بين العوامل والرقم المحاسنى .</p> <p>(ج) التنبؤ بما يجب ان يكون عليه الرقم الحالى اذا كانت العلاقة المحددة فى (ب) لازالت صحيحة .</p> <p>(د) مقارنة الرقم الفعلى بالرقم التقديرى .</p> <p>(هـ) تقصى اسباب اى اختلافات هامة نسبيا .</p> <p>وبالتالى فان العوامل الرئيسية التى يجب على المراجع ان يياخذها فى الاعتبار هى :</p>	٣-٥-٣-٣-٧

١١٦	معييار ادلة وقرائن المراجعة	المراجعة
	<p>(١) ماهو مدى امكان الاعتماد على العلاقة المحددة فى (ب) اعلاه ؟</p> <p>(٢) مامدى صحة البيانات المستخدمة فى القيام بالتنسيق المبين فى (ج) اعلاه ؟</p> <p>(٣) ماهو الاختلاف بين الرقم الفعلى والرقم التقديرى واذا كان هناك اختلاف هام نسبيا هل يمكن تاكيد اسباب هذا الاختلاف (وفقا لـ (د) و(هـ) اعلاه ؟</p>	
٣٠٧١	وهذه هى النقاط التى يتضمنها معيار ادلة وقرائن المراجعة ، ويمكن ٣٠٧١ التحقق من ملائمة هذه النقاط عن طريق دراسة النص الامريكى المتعلق بالاختبارات التحليلية (انظر الملحق ، ق ٣٠٧٠ م ٢٣) .	
٣٠٧٢	<p>الفقرة (٣٠٤٠) - ادلة وقرائن العينات:</p> <p>تلخص الفقرة (٣٠٤٠) العوامل التى يجب اخذها فى الاعتبار عند تقييم مدى الاقتناع بالادلة والقرائن التى يتم توفيرها عن طريق اختبارات التحقق التفصيلية او اختبارات الالتزام التى تتم على اساس عينات . وقد اشتقت هذه العوامل من النص الامريكى عن عينات المراجعة ، وهى تنطبق بالنسبة لكل من العينات الاحصائية والعينات غير الاحصائية ، وهذه العوامل هى :</p>	٤-٥-٣-٣-٧
٣٠٧٣	<p>١-٤-٥-٣-٣-٧ <u>حجم وتصميم العينة</u> :</p> <p>مع بقاء العوامل الاخرى على ماهى عليه ، تكون القرينة المستمدة من عينة كبيرة اكثر اقناعا من القرينة المستمدة من عينة صغيرة ، ومع هذا فانه بعد حجم معين فان اى زيادة فى حجم العينة يكون له تاثير طفيف على زيادة الثقة فى النتائج المستمدة من العينة ، على سبيل المثال ، اذا كان حجم العينة بالفعل ٢٠٠ بند (بافتراض ان ٢٠٠ بند تمثل عينة كبيرة جدا فى هذه الحالة) فان زيادتها الى ٢٥٠ بند قد يكون له اثر ضئيل نسبيا على مدى الاقتناع بالنتائج فى حين ان زيادة حجم العينة من ٢٥ الى ٧٥ بند قد يكون له تاثير هام للغاية ، كما يعتبر تصميم العينة هاما ايضا ، ولذلك يجب ان يحرص المراجع على التاكيد من ان التصميم يتلاءم مع الغرض من المراجعة موضوع الاهتمام ، على سبيل المثال ، لا يستطيع المراجع ان يتحقق من تسجيل جميع المبيعات التى تمت عن طريق فحص عينة مختارة من مجتمع فواتير البيع التى تم تسجيلها بالفعل .</p>	

٣-٣-٧-٣-٤-٥-٢ طريقة اختيار العينة :

٣٠٧٤

يجب ان يستخدم المراجع طريقة اختيار للعينة تعطى كل من مفردات المجتمع الذى تختار منه فرصة متساوية للاختيار ، وعندما يستخدم اسلوب العينات الاحصائية يكون من الضرورى عادة اختيار العينة على اساس عشوائى ، اما عنداستخدام اسلوب العينات غير الاحصائية فقد يكون من الملائم اختيار نسبة من العينة على اساس عشوائى ، ونسبة اخرى من العينة على اساس البنود الرئيسية التى قد تنطوى على درجة كبيرة من الاحتمال ان تكون خاطئة ، او البنود التى يعتبرها المراجع هامة بصورة غير عادية ، اما بسبب حجمها او بسبب عوامل اخرى .

٣-٣-٧-٣-٤-٥-٣ طبيعة وتكرار حدوث الاخطاء والاستثناءات الموجودة :

٣٠٧٥

مع بقاء العوامل الاخرى على ماهى عليه ، كلما قلت الاخطاء او الاستثناءات التى يتم اكتشافها فى العينة كلماكان التعضيد الذى تعطيه نتائج فحص العينة لهدف المراجع اكبر ، ومن المهم ايضا ان ياخذ المراجع فى الاعتبار اهمية وطبيعة الاخطاء والاستثناءات التى اكتشفت بالنسبة لهدف المراجعة . على سبيل المثال ، اذا كان المراجع يصدد القيام باختبارات الالتزام فان جميع جوانب الاخفاق فى تطبيق اجراءات الرقابة تعتبر استثناءات هامة بغض النظر عن الاهمية النسبية لقيمة المبالغ التى تنطوى عليها هذه الاستثناءات ، اما اذا كان المراجع يصدد القيام باختبارات تحقق تفصيلية ، فان الاخطاء الصغيرة فى قيمة بنود العينة قد تكون ، وقد لا تكون ، هامة تبعاً للظروف السائدة . ويجب على المراجع دائماً ان يتقصى الظروف السائدة التى حدثت الاخطاء او الاستثناءات فى ظلها ، كما يجب تقييم اشارها المحتملة على النتائج التى استخلصها المراجع فى مواقف اخرى اثناء قيامه بالمراجعة . على سبيل المثال ، قد تبين الاخطاء التى تكتشف من خلال اختبارات التحقق التفصيلية ان اجراءات الرقابة التى قرر المراجع الاعتماد عليها غير منفذه بالفعل . وبلاضافة الى ذلك يجب ان يكون المراجع يقظاً باستمرار لاكتشاف الاخطاء الصغيرة التى يكون لها اشار متجمعة هامة .

٣-٣-٥-٤-٤} مدى الاعتماد على القرائن التي يتم الحصول عليها بالنسبة لمفردات

البنود في العينة :

٣٠٧٦

مدى الاعتماد على نتائج اختبارات العينة لا يتوقف على النقاط المرتبطة بالعينات فحسب ، ولكنه يجب ان يتاثر ايضا بنوعية الدليل او القرينة المستخدمة في تعضيد النتائج التي تصل اليها المراجعة ، والمتعلقه بمفردات البنود في العينة . اذا كانت القرينة المستخدمة في الوصول الى النتائج عن مفردات البنود في العينة غير ملائمة فان المراجع لن يقتنع بنتائج الاختبار، حتى ولو شملت العينة كل بند من بنود المجتمع .

ومن الممكن تطبيق الفقرة الثالثة عشرة على اختبارات التحقق التفصيلية التي يتم القيام بها على اساس اسلوب العينات كما يمكن تطبيقها على اختبارات الالتزام التي يتم القيام بها باستخدام اسلوب العينات ، وفي اعتقادنا انه من غير الملائم ، في ضوء الهيكل او البنيان الخاص بمعايير المراجعة اعطاء تفاصيل في المعيار عن الانواع المختلفه من اختبارات الالتزام او اختبارات التحقق التفصيلية ، فمثل هذه التفاصيل يجب ان تتضمنها المادة التعليمية المعضدة بدلا من ان تتضمنها المعيار نفسه ، ومع ذلك فان الدراسة الايضاحية لمعيار الادلة والقرائن تتضمن بالفعل مناقشة المشاكل المرتبطة بانواع مختلفه من اختبارات الالتزام ، كما تبين ايضا بعض الانواع المختلفه من الادلة والقرائن التي يتم الحصول عليها عن طريق اختبارات التحقق التفصيلية ليكون اكثر فائدة في هذه المرحلة من اصدار المعايير .

٣-٣-٥-٥} الفقرة (٣٠٤١) - الادلة والقرائن التي يتم الحصول عليها

من طرف ثالث:

٣٠٧٧

تلخص هذه الفقرة العوامل التي على المراجع اخذها في الاعتبار عند تقييم الادلة والقرائن التي يتم الحصول عليها من طرف ثالث ومثل هذه الادلة او القرائن قد ترتبط بمفردات بنود معينة في اختبار تحقق تفصيلي او قد ترتبط بمجموع كلي او مجموع فرعي لرصيد يظهر في القوائم المالية . ومن الامثلة على الحالة الاولى الحصول من احد العملاء على خطاب يصادق فيه على رصيده المدين ، وكمثال على الحالة الثانية الحصول على شهادة من بنك معتمد يصادق فيها على رصيد النقدية الذي تحتفظ به المنشأة بأكملها لدى هذا البنك . وبالإضافة الى ذلك فان القرينة من طرف ثالث قد تاخذ شكل تقرير مقدم من احد الخبراء الاخصائيين مثل تقرير من مئمن عقارات او محامى او مهندس او مراجع

زميل • وتعتبر العوامل المدرجة فى الفقرة (٣٠٤١) ملائمة لتقييم العمل الذى يتم بواسطة مراجع داخلى او مراجع خارجى ، وبالتالى لاتوجد فقرة مستقلة ، فى هذا المعيار تتعلق بتقييم العمل الذى يقوم به المراجعون الداخليون والمراجعون الخارجيون ، وترتبط العوامل المدرجة فى الفقرة الرابعة عشرة عن قرب بالنقاط الواردة فى النص الأمريكى المماثل •

٦-٥-٣-٣-٧ الفقرة (٣٠٤٢) اذا كانت الادلة المتجمعه غير كافية يجب قيام المراجع بعمل اضافى:

٣٠٧٨

اذا اخفق المراجع فى الحصول على ادلة وقرائن كافية عن اى امر هام بالنسبة لتكوين رايه يجب ان لايتحفظ المراجع فى تقريره مباشرة ، بل عليه ان يحاول تنفيذ اجراءات مراجعة اضافيه • واذا كان نقص التاكيد راجعا الى الاخطاء او الاستثناءات التى تم اكتشافها اثناء القيام بعملية المراجعة فعلى المراجع فحص الاسباب حيث انها تؤثر فى طبيعة ومدى اجراءات المراجعة الاضافية اللازمة •

٣٠٧٩

٧-٥-٣-٣-٧ الفقرة (٣٠٤٣) - الحصول على ايضاحات من الادارة:

تتبع الفقرة (٣٠٤٣) الخط المقترح فى المملكة المتحدة بانه عندما لا يكون هناك تاكيد كاف بالنسبة لاي امر هام نسبيا ولا يكون من المتوقع ، بدرجة معقوله ، امكان الحصول على هذه التاكيدات من المصادر الاخرى للادلة والقرائن ، فعلى المراجع الحصول على ايضاحات مكتوبة من الادارة عن الامور موضع البحث ، كما يجب عليه فى هذه الحالات تحديد ما اذا كانت هذه الايضاحات والبيانات المكتوبة التى يتلقاها من الادارة ، بالاضافة الى ادلة وقرائن المراجعة الاخرى التى يحصل عليها ، تعتبر كافية لتمكينه من ابداء الراى •

ويجب عدم الاعتماد على ايضاحات الادارة اذا كان من المتوقع ، بدرجة معقوله ، امكانية الحصول على الادلة والقرائن المؤيدة المطلوبه ، وذلك للسببين التاليين :-

(١) احتمال ان تكون الادارة قد اخفت هذه الادلة والقرائن عن عمد ، او منعت توافرها ، او ،

(٢) احتمال ان لا يكون لدى الادارة نفسها معلومات او قرائن كافية تعتمد عليها فى اعداد الايضاحات المطلوبه •

معييار ادلة وقرائن المراجعة	المراجعة
١٢٠	<p data-bbox="464 427 1369 465">الفقرة (٣٠٤٤) - التحفظ فقط ، في حالة ما اذا كانت</p> <p data-bbox="708 477 1203 515"><u>الالة والقرائن مازالت غير كافية</u></p> <p data-bbox="153 499 220 526">٣٠٨٠</p> <p data-bbox="228 539 1209 674">يجب على المراجع ان يستنفذ جميع المصادر العملية لادلة وقرائن المراجعة قبل ان يصل الى قرار بانه لايمكنه تكوين راي عن اى امر هام نسبيا.</p> <p data-bbox="233 701 1209 790">ويبين الشكل الايضاحى رقم ٢ دور الايضاحات والبيانات التى تقدمها الادارة ، وعلاقتها بالادلة والقرائن .</p> <hr data-bbox="580 842 943 853"/> <p data-bbox="592 898 938 936">الفقرة التالية رقم ٣٥٠١</p>

١٢١	معيـار ادلة وقرائن المراجعة	المراجـعة
	<p>٤-٧ معيار ادلة وقرائن المراجعة - دراسة مقارنة فى اربع دول :</p> <hr/> <p>١-٤-٧ المراجع :</p> <p><u>الرمز المستخدم فى الملاحق</u> <u>للاشارة الى المرجع</u></p> <p>ق . ت .</p> <p>ق م م م .</p> <p><u>معيـار العمل الميدانى</u></p> <p><u>الارشادات</u></p>	<p>المراجع المستخدمة فى الدراسة المقارنة على النحو التالى: <u>الولايات المتحدة الامريكية</u></p> <p>الاقسام المعنية من قوائم ترميز معايير واجراءات المراجعة من رقم ١ الى ١٥ الصادرة عن المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين سنة ١٩٧٧م .</p> <p>الفقرات الملائمة من قائمة معايير المراجعة الصادرة عن المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين .</p> <p>معايير العمل الميدانى التى تتضمنها معايير المراجعة المتعارف عليها فى الولايات المتحدة الامريكية .</p> <p><u>المملكة المتحدة</u></p> <p>الفقرات الملائمة من معايير المراجعة او ارشادات المراجعة الصادرة عن الدوائر والاطراف المحاسبية فى المملكة المتحدة .</p>

١٢٢	معيار ادلة وقرائن المراجعة	المراجحة
<p style="text-align: center;"><u>تابع (المراجع) :</u></p> <p>المراجع المستخدمة في الدراسة المقارنة على النحو التالي: <u>الرمز المستخدم في الملاحق للإشارة الى المرجع</u></p> <p>المملكة المتحدة (١) <u>كتاب</u> (ج)</p> <p>الدراسة الاستطلاعية التي تم توزيعها على الدوائر والاوساط المحاسبية في المملكة المتحدة للتعليق عليها •</p> <p>د.س.س •</p> <p style="text-align: center;"><u>المانيا الغربية</u></p> <p>القسم المناسب من المعيار الصادر في سنة ١٩٧٧م عن معهد المحاسبين القانونيين في المانيا الغربية •</p> <p style="text-align: center;"><u>قائمة / ١٩٧٧م</u></p>		

الراشد محاسبون ومن اجمعون قانونيون - ترخيص رقم (٥٠)

العائيا الغربية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
<p>يجب ان يحدد المراجع طبيعة ونطاق اجراءات مراجعته بصورة تمكنه من اصدار حكم مستنير عن التزام القوائم المالية بالقانون والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها . (قائمة ١/١٩٧٧ ، القسم الخامس) .</p>	<p>يجب الحصول على ادلة وقرائن مراجعة كافية من خلال الفحص والملاحظة ، والتقصي ، والمصادقة لتوفير اساس معقول للرأى فيما يتعلق بالقوائم المالية تحت الفحص . (المعييار الثالث من معايير العمل الميداني) .</p>	<p>يجب على المراجع ان يحمل على ادلة وقرائن مراجعة ملائمة ، ويمكن الاعتماد عليها ، وتكفي لتمكينه من استخلاص نتائج معقولة .</p>	<p>١ - يجب على المراجع الحصول على ادلة وقرائن مراجعة ملائمة وكافية ، يمكن الاعتماد عليها لتأييد رأيه في القوائم المالية وثنا لمتطلبات مهمة المراجعة التي تعاقدها على انجازها .</p>
<p>يمثل الرأى نتيجة شاملة ، وليس مجرد تجميع للنتائج الفردية التي يتم الوصول اليها في كل من مجال من المجالات ولكنه يتطلب ان يقوم المراجع بتقييم الاهمية النسبية للنتائج الفردية . (قائمة ٣/١٩٧٧ ، القسم ب ، ملحوظة ٣) في ضوء هذه الاهداف ، يجب ان يقوم المراجع بتحديد طبيعة ونطاق اجراءات المراجعة بصورة واعية وبالعباية المهنية المناسبة . المعايير الهامة لذلك هي اهمية البنود التي تتم مراجعتها . (قائمة ١/١٩٧٧ ، القسم الخامس) .</p>	<p>يجب استخدام التقدير الشخصي للمراجع المستقل عن عدالة العرض الكلي للقوائم المالية في ضوء اطوار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . (ق ٥ ت ٠٠٣٠١١٠٤)</p> <p>يجب استخدام التقدير الشخصي للمراجع المستقل عن عدالة العرض الكلي للقوائم المالية في ضوء اطوار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . (ق ٥ ت ٠٠٣٠١١٠٤)</p>	<p>المراجع مطالب بتكوين رأى عن القوائم المالية للمنشأة ككل ، بعد تجميع ادلة وقرائن مراجعة عن مفردات البنود او مجموعات البنود ، يجب عليه القيام بفحص شامل (ارشادات ٢٠٥ فقرة ٢)وفي النهاية ما اذا كانت النتائج المستخلصة من الاختبارات الاخرى تم تنفيذها بالاضافة الى تلك المستخلصة من فحصه الشامل للقوائم المالية تمكنه من تكوين رأى عن القوائم المالية . (ارشادات ٢٠٥ فقرة ٢) يجب ربط ملائمة قرائن المراجعة بالهدف الكلي للمراجعة الخاص بتكوين رأى واعداد تقرير عن القوائم المالية . (ارشادات ٢٠٣ فقرة ٥)</p>	<p>٢ - من واجب المراجع ان يبدي رأى مستقلة عن : (أ) ما اذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر استخدام الاموال بنسبة على العرض والايضاح الكافيين في القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها اللائحة لظروف المنشأة . (ب) ما اذا كانت القوائم المالية تتمشى مع نظام الشركات والنظام الاساسي للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية . وبصفة خاصة يجب ان يكون رأى المراجع المتعلق بما اذا كانت القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالي ونتائج اعمال ومصادر واستخدام اموال المنشأة معتمدا على نتائج معقولة مستخلصة من ادلة وقرائن ملائمة ، يمكن الاعتماد عليها وكافية وذلك بالنسبة : (أ) للارقام الفردية في القوائم المالية . (ب) لمحتوى القوائم المالية العام وعرضها وايضا حاتها .</p>

المانيا الغربية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
<p>يساعد تفهيم البيانات التي سيتم مراجعتها بحسب حقول المراجعة الفردية على القيام بالفحص بصورة سليمة .</p> <p>قائمة ١/١٩٧٧، القسم السادس ، ملحوظة (١) .</p>	<p>تنطوي عناصر الفوائد المالية على عدة تمثيلات يمكن تقسيمها بصفة عامة كالآتي:</p> <ul style="list-style-type: none"> • الوجود الفعلي او الحدوث . • الاكتمال . • الملكية او الالتزام . • التقييم و التخصيص . • العرض والايضاح . <p>يتعلق تمثيل الوجود الفعلي او الحدوث بما اذا كانت اصول وخصوم المنشأة المسجلة موجودة فعلا بتاريخ معين وبما اذا كانت العمليات المسجلة قد حدثت فعلا خلال الفترة موضوع المراجعة يتعلق تمثيل الاكتمال بما اذا كانت كل اعمليات والحسابات الواجب عرضها في القوائم المالية قد تم عرضها فعلا .</p> <p>يتعلق تمثيل الملكية او الالتزام بما اذا كانت اصول تعثل اصولا مملوكة من قبل المنشأة بتاريخ معين وبما اذا كانت الخصوم تعثل التزامات على المنشأة في نفس التاريخ .</p> <p>يتعلق تمثيل التقييم والتخصيص</p>	<p>لتحقيق هذا الهدف على المراجع الحصول على ادلة لتمكينه من استخلاص نتائج معقولة للاجابة على الاسئلة التالية : بنسود الميزانية :</p> <p>(أ) هل تم تسجيل كافة الاصول والخصوم ؟</p> <p>(ب) هل الاصول والخصوم المسجلة موجودة ؟</p> <p>(ج) هل الاصول مملوكة للمنشأة وهل الخصوم تعثل كل الخصوم التي على المنشأة ؟</p> <p>(د) هل المبالغ المعبرة عن الاصول والخصوم تم التوصل اليها وفقا للسياسات المحاسبية المذكورة على اسس مقبولة ومنظمة ؟</p> <p>(هـ) هل تم الافصاح بصورة سليمة عن الاصول والخصوم وراس العـمال والاحتياجات ؟</p> <p>(ارشادات ٢٠٣ فقرة ٥)</p> <p>بنسود حساب الارباح والخسائر :</p> <p>(و) هل تم اثبات الايرادات والمصروفات ؟</p> <p>(ز) هل عمليات الايرادات والمصروفات المثبتة حدثت بالفعل ؟</p>	<p>وتعتمد كفاية ادلة وقراشئ المراجعة على اهمية النتيجة التي يستخلصها المراجع بالنسبة للرأى الذي يعبر عنه في القوائم المالية .</p> <p>يجب ان تمثل النتائج المعقولة التي يصل اليها المراجع بالنسبة لارقام القوائم المالية اجابات للاسئلة التالية : قائمة المركز المالي :-</p> <p>(أ) هل تم تسجيل كل الاصول والخصوم ؟</p> <p>(ب) هل الاصول والخصوم المسجلة موجودة بالفعل ؟</p> <p>(ج) هل الاصول المسجلة مملوكة فعلا للمنشأة ، وهل الخصوم المسجلة تمثل التزامات فعلية على المنشأة ؟</p> <p>(د) هل تم التوصل الى المبالغ المعبرة عن الاصول والخصوم وفقا للسياسات التي اقرتها المنشأة وهل تتماشى هذه السياسات مع معايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة .</p> <p>(هـ) هل تم عرض الاصول والخصوم وحقوق اصحاب راس المال والافصاح عنها بصورة سليمة ؟</p> <p>قائمة الدخل :</p> <p>(أ) هل تم تسجيل كل الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر المتعلقة بالفترة المحاسبية ؟</p> <p>(ب) هل تمثل الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر ايرادات ومصروفات ومكاسب وخسائر تخص المنشأة ؟</p>

العالم العربي	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
<p>يعتمد الرأي على النتيجة التي يصل إليها المراجع بان الشركة التي تخضع للمراجعة تلتزم بالمبادئ التي تنطبق عليها، وتشمل المبادئ جميع</p>	<p>بما إذا كانت بنود الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات قد تم عرضها في القوائم المالية بمبالغ صحيحة . ويتعلق تمثيل العرض والايضاح بما إذا كانت البنود المختلفة فسي القوائم المالية قد تم تبويبها وعرضها وايضاها بصورة مناسبة وصحيحة .</p> <p>(قوت ٢٢٦ر٠٣ الى ٢٢٦ر٠٨)</p> <p>يلزم على المراجع تطوير اهداف مراجعة محددة على ضوء التمثيلات التي تنطوي عليها عناصر القوائم المالية وذلك كأساس للحصول على الأدلة والقرائن الملائمة لتعزيد عناصر القوائم المالية .</p> <p>(قوت ٢٢٦ر٠٩)</p> <p>رأى المراجع بان القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج عملياتها والتغيرات في المركز المالي وفقا للمبادئ</p>	<p>(ح) هل تم قياس الإيرادات والمصروفات وفقا للسياسات المحاسبية المبنية على اسس مقبولة ومنتهمة ؟</p> <p>(ط) هل تم الإفصاح عن الإيرادات والمصروفات بصورة سليمة ؟</p> <p>(ارشادات ٢٠٣ ، فقرة ٥) .</p> <p>..... وبالتالي يجب على المراجعين تنفيذ فحص شامل لتقرير ما إذا كان في رأيه : {١} انه قد تم اعداد القوائم المالية</p>	<p>(ج) هل تم اثبات وقياس الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر وفقاً للسياسات المحاسبية التي اقترتها المنشأة وهل تتماشى السياسات المحاسبية المقررة مع معايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة ؟</p> <p>(د) هل تم عرض الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر والإفصاح عنها بصورة سليمة ؟</p> <p>قائمة مصادر واستخدام الأموال:</p> <p>(١) هل تظهر القوائم جميع مصادر الأموال خلال الفترة ؟</p> <p>(ب) هل تظهر القائمة جميع اوجه استخدام الأموال خلال الفترة ؟</p> <p>ج - هل تظهر القائمة بصورة سليمة عمليات التمويل والاستثمار التي تمت خلال الفترة دون ان تؤثر على المـوارد المالية ؟</p> <p>د - هل تم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعلقة بالعرض والايضاح عند اعداد هذه القائمة ؟</p> <p>٤ - يجب ان تمثل النتائج المعقولة التي يصل إليها المراجع بالنسبة للمحتوى العام للقوائم المالية وعرضها وايضاها بما اجابته للائلة التالية :-</p>

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية
<p>(أ) هل اعدت القوائم المالية طبقاً لسياسات محاسبية تتماشى مع معايير المحاسبة المتعارف عليها .</p> <p>(ب) هل هناك ظروف خاصة تؤثر على المنشأة او وجه النشاط الذى تنتم اليه تجعل معايير المحاسبة المتعارف عليها غير ملائمة للمنشأة ؟</p> <p>(ج) هل تم تطبيق السياسات المحاسبية بصورة متسقة مع ما اتبع فى العام السابق ؟ او فى حالة عدم الاتساق مع العام السابق هل تمت معالجة التغير فى السياسات المحاسبية وتم ايضاحه وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها . وبالنسبة للشركات الماهمة ، هل استخدمت عناوين قائمة المركز المالي وقائمة الدخل على نفس النمط الذى اتبع فى العام السابق ؟ وهل تم قياس الاصول والخصوم واليرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر على نفس الاسس التى اتبعت فى العام السابق طبقاً للمواد ١٢٢ و ١٢٤ من نظام الشركات السعودى ؟</p> <p>(د) هل السياسات المحاسبية المطبقة متسقة مع بعضها البعض ؟ ويتم تدقيقها بصورة متسقة بالنسبة لجميع نشاطات المنشأة ؟ .</p> <p>(هـ) هل تم الافصاح بصورة سليمة عن السياسات المحاسبية المطبقة ؟</p>	<p>باستخدام سياسات محاسبية مقبولة ، طبقت بصورة منتظمة وتعتبر مناسبة لنشاط المنشأة .</p> <p>(ب) ان نتائج العمليات ووضع الامور وجميع المعلومات الاخرى التى تتضمنها القوائم المالية متسقة مع بعضها ومع معلومات المراجع عن المنشأة .</p> <p>(ج) ان هناك افصاح ملائم عن جميع الامور المناسبة ، وان جميع المعلومات التى تتضمنها القوائم المالية تم تبويبها وعرضها بصورة سليمة . (ارشادات ٢٠٥ ، فقرة ٣)</p> <p>يجب على المراجع فحص السياسات المحاسبية التى تتبناها المنشأة لتحديد ما اذا كانت هذه السياسات : (أ) تلتزم بقوائم السياسات النمطية فى المحاسبة ، وفى حالة غياب هذه القوائم ما اذا كانت السياسات المطبقة تعتبر مقبولة .</p> <p>(ب) تعتبر متسقة مع تلك المستخدمة فى الفترة المابقة .</p> <p>(ج) يتم استخدامها بصورة متسقة فى المنشأة بأكملها .</p> <p>(د) يتم الافصاح عنها وفقاً للمتطلبات قائمة السياسات النمطية فى المحاسبة رقم ٢ بعنوان " الافصاح عن السياسات المحاسبية " (ارشادات ٢٠٥ فقرة ٦)</p>	<p>المحاسبية المتعارف عليها يجب ان يعتمد على حكمه عما اذا كانت :</p> <p>(أ) المبادئ المحاسبية التى تتم اختيارها وتطبيقها تلقى قبولاً عاماً .</p> <p>(ب) المبادئ المحاسبية تعتبر ملائمة فى الظروف الماثلة .</p> <p>(ج) القوائم المالية بما فى ذلك الملاحظات المرتبطة بها تعتبر كافية للافصاح عن الامور التى قد تؤثر على استخدامها وتفسيرها .</p> <p>(د) ان المعلومات التى تظهر فى القوائم المالية يتم تبويبها وتلخيصها بصورة معقولة ، بمعنى انها ليست مطولة اكثر من اللازم او موجزة اكثر من اللازم .</p> <p>(هـ) ان القوائم المالية تعكس الاحداث والعمليات بصورة تبين المركز المالي ، ونتائج العمليات والتغيرات فى المركز المالي فى الحدود المقبولة ، اى الحدود التى تعتبر معقولة وعملية بالنسبة للقوائم المالية . (ق.ت. ١١٠٤)</p>	<p>المتطلبات التى يحددها القانون ، والنظام الاساسى للشركة ، والتسنى تنطبق بصورة مباشرة او غير مباشرة على المحاسبة ، بمعنى ذلك المبادئ المحاسبية المتعارف عليها . (قائمة ١٩٧٧/٣ ، القسم ب ملحوظة ٥)</p>

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية
<p>(و) هل الأرقام التي تتضمنها القوائم المالية متفقة مع بعضها البعض؟ ومتفقة مع المعلومات المرتبطة التي تتضمنها القوائم المالية السابقة؟</p> <p>(ز) هل هناك إفصاح كاف عن جميع الأمور التي من المناسب الإفصاح عنها؟ وهل البيانات التي تتضمنها القوائم المالية مبنية ومعروضة بصورة ملائمة؟</p> <p>(ح) هل المركز المالي ونتائج الأعمال ومصادر واستخدام الأموال كما يظهران من واقع القوائم المالية يتماشيان مع معلومات المراجع عن عمليات وأحداث المنشأة والظروف التي أثرت عليها؟</p> <p>(ط) هل هناك إيضاحات أو بيانات غير صحيحة أو بيانات لم يتم الإفصاح عنها تتعلق بالقوائم المالية من شأنها تضليل مستخدم القوائم المالية المدرك؟</p> <p>٥ - على المراجع أن يستفسر كتابة من المراجع السابق عن أسباب عدم استمراره في مراجعة المنشأة وأن يستفسر منه عن أي معلومات ذات تأثير على القوائم المالية وأن يطلب منه الاطلاع على أوراق عمله عن الفترة السابقة - بعد أخذ موافقة المنشأة - وعلى المراجع أن يوثق ذلك ويعتبره جزءاً من أوراق عمله.</p> <p>٦ - يجب على المحاسب أن يتحمل على خطاب من المنشأة (خطاب الإفصاح العام) تبين أسس إعداد القوائم المالية وأنها قدمت له كافة المعلومات التي لها تأثير على إظهار القوائم المالية للمنشأة وبعدل.</p>	<p>بالإضافة لأي إجراءات فحص تدليلى يتم تنفيذها خلال المراجعة ، يجب أن يقوم المراجع بفحص كلى للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية (ارتدادات ٢٠٥ فقرة ٩) .</p>		

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
<p>مخالفات بنود التعليمات ، باستثناء المخالفات الصغيرة ، تؤدى الى رأى متحفظ دون النظر لاثارها على النتيجة الكلية ، اذا كانت هذه التعليمات بطبيعتها تعتبر ذات اهمية خاصة ، وهذا ينطبق على متطلبات القانون او متطلبات نظم الشركة المتعلقة بتكوين احتياطات ، او الافصاح عن اعادة شراء اسهم الشركة نفسها والاحتفاظ بها ، او الافصاح المستقل المطلوب فى تقرير الادارة وفقاً للقسم ١٦٠ والقسم ٢١٢ فقرة (٣) . (قائمة ١٩٧٧/٣ ، القسم ملحوظة (٢) .</p>	<p>كمية ونوع القرائن المطلوبة لتأييد الرأى المستنير هي امور يقررهما المراجع وفقاً لتقديره المهنى بعد القيام بدراسة مرضية للظروف فى كل حالة ، وعند اتخاذ هذه القرارات ، يجب ان ياتخذ فى الاعتبار طبيعة البند الذى يتم فحصه ، والاهمية النسبية للاخطاء الممكنة ، ودرجة المخاطرة التى ينطوى عليها الموقف ، وهذه العوامل تعتمد على كفاية نظام الرقابة الداخلية ومدى كون البند عرضة للتغيير او التلاعب او عرضة للمخاطر ، ونوعية وكفاءة القرائن المتاحة . (ق ٠٩٠٢٣٠٩) .</p>	<p>..... وبالتالى يجب عليه القيام بفحص شامل لتحديد ما اذا كان فى رايه (د) ان القوائم العالية تلتزم بجميع المتطلبات التشريعية وجميع التعليمات المتعلقة بنسب ونشاطات تلك المنشأة . (ارشادات ٢٠٥ ، فقرة ٢)</p> <p>يتأثر حكم المراجع على ما يمكن ان يعتبر قرينة مراجعة ملائمة بصورة كافية ويمكن الاعتماد عليها ببعض العوامل مثل : (١) معرفته بعمل المنشأة والصناعة التى تعمل فى نطاقها . (ب) درجة مخاطرة سوء المرض من خلال الاخطاء او عدم الانتظام ، ويمكن ان تتأثر هذه المخاطرة بعوامل مثل :- (١) طبيعة البنود التى تظهر فى القوائم العالية واهميتها النسبية . (٢) خبرة المراجع عن مدى امكانية الاعتماد على ادارة المنشأة وموظفيها ، وسجلاتها المحاسبية .</p>	<p>٧ - يجب على المراجع ان يتحقق من ويجرى تقييماً مبدئياً لكل من النظام المحاسبى للمنشأة ، ونظام الرقابة الداخلية المعمول به . كإحدى مصادر ادلة وقرائن المراجعة . كما يجب على المراجع اجراء تقييم مبدئى عن مدى امكانية الحصول على ادلة وقرائن من اختبارات المراجعة التحليلية ، واختبارات التحقق التفصيلية ويجب على المراجع ان يعطى اهتماماً لكل الادلة والقرائن المتاحة ، بصرف النظر عما اذا كانت تبدو مؤيدة للمبانيات التى تحتوى عليها القوائم المالية من عدمه .</p> <p>٨ - بعد اجراء التقييم المبدئى المبين فى الفقرة السابقة ، يجب على المراجع ان يحدد مدى اعتماده على المصادر التالية لتجميع الادلة والقرائن اللازمة لتعميد النتائج التى يصل اليها : (أ) النظم المعمول بها فى المنشأة ، خاصة النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية . (ب) اختبارات المراجعة التحليلية . (ج) اختبارات التحقق التفصيلية للارادة والعمليات .</p>

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
<p>يجب ان يتم تقيص جميع العقاشق التي تعتبر هامة في استخلاص نتيجة عن نظام المحاسبة المالية في كل مسرة يتم فيها مراجعة القوائم المالية في المهام المستمرة .</p> <p>(الفاشمة ١٩٧٧/١ القسم الرابع ملحوظة ٣)</p> <p>تؤدي مراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ، وبصفة خاصة مدى تأكيد النظام لاعداد تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها ، الى تمكين المراجع من تحديد نوع ونطاق اجراءات المراجعة بصورة سليمة .</p> <p>(الفاشمة ١٩٧٧/١ القسم الرابع)</p> <p>اذا اقتنع المراجع نفسه ان الضوابط المعمول بها تعتبر فعالة ، يمكنه ان يضم اجراءات المراجعة التالية</p>	<p>عند تكوين رايه يجب على المراجع ان يخذ في الاعتبار القرائن العلامية بغض النظر عما اذا كان يبدو انها تعضد او تتناقض مع ماهو مبين في القوائم المالية .</p> <p>(ق٥٠ ر١٥)</p> <p>يجب القيام بدراسة وتقييم ، بصورة سليمة ، للنظام الموجود للرقابة الداخلية ، كأساس للاعتماد عليه ولتحديد مدى الاختبارات اللازمة التي يتم قصر اجراءات المراجعة عليها .</p> <p>(المعيار الثاني من معايير العمل الميداني)</p> <p>من الممكن القيام باختبارات المراجعة التحليلية في عدة مراحل اثناء الفحص :</p> <p>(١) في مراحل التخطيط الاولية للمساعدة في تحديد طبيعة ومدى وتوقيت اجراءات المراجعة الاخرى .</p> <p>.....</p> <p>(ق٥٠ م٢٣ فقرة ٥)</p> <p>الادلة والقرائن المطلوبه ولقال للمعيار الثالث من معايير العمل الميداني يتم الحصول عليها عن طريق نوعين من</p>	<p>(٣) المركز المالي للمنشأة .</p> <p>(٤) التحيز المحتمل للإدارة .</p> <p>(ج) مدى الاقتناع بالقرائن .</p> <p>(ارشادات ٢٠٣ ، فقرة ٤)</p> <p>يجب على المراجع التحقق من نظام المنشأة لتسجيل ومعالجة البيانات وان يقيم كفايته كأساس لاعتماد القوائم المالية .</p> <p>(ارشادات ١٠١ ، فقرة ٣)</p> <p>سيحتاج المراجع للتأكد من نظام الرقابة الداخلية وتوثيقه حتى يمكنه القيام بتقييم تمهيدى للفعالية مكوشاته وان يقرر مدى اعتماده عليه ، وعادة يتم هذا التوثيق اثناء توثيق النظام المحاسبي .</p> <p>(ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ١١)</p> <p>يجب ان يخذ المراجع في الاعتبار الخطوط العريضة لمدخل المراجعة الذي يقترح تبنيه ، بما في ذلك المسدى</p>	<p>٩ - عند اختيار اسلوب المراجعة ، يجب على المراجع الاخذ في الحسان فعالية التكلفة المتوقعة للاساليب البديلة المتاحة . وان يراجع الاسلوب المختار باستمرار مع تقدم المراجعة لتعديله عند الضرورة في ضوء النتائج التي تظهرها اجراءات المراجعة التي تم تنفيذها .</p> <p>كما يجب على المراجع ان يحصل على ايضاحات وبيانات من ادارة وموظفي المنشأة لاي امر هام ، عندما تكون معلومات وخبرة الادارة والموظفين ملائمة . وان يحصل على ادلة وقرائن كافية تعضد الايضاحات والبيانات التي يحصل عليها . وبصفة خاصة ، يجب ان يصمم المراجع برنامج المراجعة بطريقة تمكنه من الحصول على درجة معقولة من القناعة بانه ليس هناك اخطاء او تلاعب تؤثر تأثيرا هاما على عدالة تمثيل القوائم المالية عن المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستفدام الاموال .</p> <p>١٠ - يجب على المراجع اذا كان يرغب في الاعتماد على اجراءات النظام المحاسبي او اجراءات وضوابط نظام الرقابة</p>

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
<p>تبعاً لذلك ، جوانب الضعف أو الغشور الهامة في نظم الرقابة الداخلية تتطلب ان يتم توسيع نطاق وعمق اجراءات المراجعة تبعاً لذلك . وفي ضوء هذه الاهداف ، يجب ان يحدد المراجع طبيعة ونطاق اجراءات المراجعة بصورة واعية وبالاعتناء المهنية المناسبة . المعيار الهام لذلك هي النظم التي تستخدمها المنشأة التي تخضع للمراجعة (القائمة ١/١٩٧٧ ، القسم الخامس) وبالتالي يجب على المراجع تكييف اجراءات المراجعة بحيث يمكنه ان يستخلص النتائج اللازمة في الوقت المناسب وبتكلفة اقتصادية . (القائمة ١/١٩٧٧ ، القسم الخامس ، ملحوظة ٢) .</p>	<p>اجراءات المراجعة : (١) اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات والارصدة . (ب) اختبارات المراجعة التحليلية للنسب والاتجاهات الهامة ، والتقلبات الناتجة ، والبنسود التي تشير تساؤلات . (ق ٢٢٠٧٠) تدرك العتبات السابقة ان الاعتماد علي اختبارات التحقق التفصيلية قد يتغير بصورة عكسية سليمة مع درجة الاعتماد على نظام الرقابة المحاسبية الداخلي ، كما تدرك ايضاً ان درجة الاعتماد النسبية على اختبارات التحقق التفصيلية واجراءات المراجعة التحليلية قد تتغير بصورة سليمة وقد تنشأ التغيرات في هذا المجال من الاختلاف في الظروف التي تؤثر على فعالية وكفاءة الانواع المعنية من الاجراءات ، وفي هذا المجال ، فان الفعالية تشير الى الوفاء بمتطلبات المراجعة التي يمكن الحصول عليها من استخدام الاجراءات ، والكفاءة تشير الى الوقت والمجهود الذي تتطلبه المراجعة للقيام بالاجراءات ، وبالضرورة فان الفعالية هي التي لها الاعتبار الاهم ، ولكن الكفاءة تمثل اعتباراً ملائماً عند الاختيار بين اجراءات لها نفس الفعالية . (ق ٢٢٠٧٣)</p>	<p>الذي يرغب فيه الاعتماد على الفواصل الداخلية (ارشادات ٢٠١ ، فقرة ٧) في هذا المجال ، يجب ان يهدف المراجع الى القيام بخدمة فعالة واقتصادية في نطاق توقيت زمني ملائم . (ارشادات ٢٠١ ، فقرة ٤) في مرحلة مبكرة من عمله ، يجب ان يقرر المراجع المدى الذي يرغب فيه الاعتماد على الفواصل الداخلية للمنشأة ، ومع تقدم المراجعة يجب ان يكون هذا القرار تحت الملاحظة ، وتبعاً لنتائج فحصه قد يقرر ان يعتمد بصورة اكبر او اقل على هذه الفواصل . (ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ٢) قد يعتمد المراجع في تكون رايه على قرائن ملائمة يتم الحصول عليها عن طريق الاختبارات الجوهرية بشرط ان تكون هذه القرائن كافية ، وكبديل ، قد يتمكن المراجع من الحصول على تأكيدات من وجود نظام للرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليه وبالتالي يقلل من مدى الاختبارات الجوهرية . (ارشادات ٢٠٣ ، فقرة ٩)</p>	<p>الداخلية الحصول على ادلة وقرائن تبين الالتزام بتطبيق تلك الاجراءات والفواصل ولكامل الفترة الزمنية محل المراجعة .</p>

العائيسا الغرييسا	الولايات المتحددة الامريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
	<p>الغرض من اختبارات الالتزام هو الحصول على تأكيد معقول بان اجراءات الرقابة المحاسبية تنفذ كما هو مخطط لها . وتعتبر مثل هذه الاختبارات ضرورية في حالة الاعتماد على الاجراءات الموضوعية كأساس لتحديد طبيعة وتوقيت ، ونطاق اختبارات المراجعة الاخرى (ق ٣٢٠٥٥)</p> <p>لمس المقصود بالمعيار الثاني ان يعتمد المراجع على نظام الرقابة المحاسبية الداخلي بصورة كلية بحيث يؤدي ذلك الى الاستغناء عن اجراءات المراجعة الاخرى فعالية الرقابة المحاسبية تمثل الاسباب الاساسية وراء هذا التفسير . (ق ٣٢٠٧١)</p> <p>هدف المراجع هو الحصول على ادلة وقرائن كافية وكفيلة تمده باساس كاف</p>	<p>لمس من حق المراجع ان يعتمد على صورة على الضوابط الداخلية على اساس التقييم التمهيدي فقط ، عليه القيام باختبارات الالتزام للحصول على تأكيدات معقولة بان الضوابط التي يرغب في الاعتماد عليها تعمل بصورة سلمية في الفترة باكملها . (ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ١٤) اذا رغب المراجع في الاعتماد على اي ضوابط داخلية يجب عليه التحقق من هذه الضوابط وتقييمها والقيام باختبارات للتحقق من الالتزام بالعمل بهذه الضوابط . (ارشادات ١٠١ ، فقرة ٥)</p> <p>بسبب المحددات التي تعتبر جزئياً لا يتجزأ حتى من اكثر نظم الرقابة الداخلية فعالية ، لمس من الممكن للمراجع ان يعتمد فقط على تنفيذ النظم كأساس لرأيه عن القوائم المالية . (ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ٨)</p> <p>على المراجع ان يخذ في الاعتبار ما اذا كانت النتائج المستخلصة من</p>	<p>١١- نظراً لوجود جوانب القصور ، حتى لو اكثر النظم فعاله ، يجب على المراجع ان لا يعتمد فقط على ادلة وقرائن النظم بمعنى ذلك الادلة والقرائن المستمدة من النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية كأساس جيد لاي استنتاجات عن القوائم المالية . بل يجب على المراجع في جميع الحالات الحصول على ادلة وقرائن من اختبارات المراجعة التدليلية و/ او اختبارات التحقق التفصيلية كأساس لأية استنتاجات عن القوائم المالية .</p> <p>١٢ - يجب على المراجع ان يقيم الاثر المتجمع للادلة والقرائن التي يحمل عليها لتعويض كل نتيجة يصل اليها ، ويجب ان يربط تقييمه بما يلي: (أ) الاتساق بين بنود الادلة والقرائن المختلفة الملائمة للنتيجة التي يصل اليها . (ب) مدى الاقتناع الذي توفره كل مفردة من مفردات الادلة والقرائن التي يتم الحصول عليها . (ج) المدى الذي تم فيه الحصول على الادلة والقرائن المختلفة من مصادر مستقلة . ويجب على المراجع ان يعطى عناية لكل الادلة والقرائن التي يتم الحصول عليها ، بغض النظر عما اذا كانت معقدة او متناقضة للقوائم المالية .</p> <p>١٣ - على المراجع ان يربط الاقتناع بالادلة والقرائن التي يتم الحصول عليها من</p>

الامانة الفرعية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
	<p>لتكوين رأي تحت الظروف السائدة . وفي الغالبية العظمى من الحالات ، يجسد المراجع من الضرورة الاعتماد على أدلة وقرائن تميل إلى الاقتناع بدلاً من أن تكون قاطعة .</p> <p>(ق ٣٠ ر ١٠ ٢٣٠)</p> <p>كمية وأنواع الأدلة والقرائن المطلوبة لتكوين رأي مستنير هي أمور يقررها المراجع في ضوء حكمه المهني بعد دراسة حريصه للظروف السائدة في الحالة المحددة ، وعند اتخاذ مثل هذه القرارات يجب أن يأخذ في الاعتبار أنواع وكفاءة مفردات الأدلة والقرائن المتاحة .</p> <p>عند تكوين رايه ، يجب ان يعطى المراجع عناية لادلة والقرائن الملائمة بغض النظر عما اذا كان يبدو انها تعضد او تناقض ماهر مبين في القوائم المالية .</p> <p>(ق ٣٠ ر ١٥ ٢٣٠)</p> <p>اذا بينت نتائج العينة ان الفروض التي بنى عليها المراجع تخطيطه تعتبر خطأ ، يجب عليه ان يتخذ الخطوات المصححة المناسبة ، على سبيل المثال ، اذا تم اكتشاف اخطاء مالية في تفاصيل المبالغ او في تكرار الاخطاء بصورة لا تتفق مع درجة الاعتماد التي التزمها مبدئياً نظام الرقابة المحاسبية الداخلي ، يجب على المراجع ان يغير تقييمه المبدئي في نظام الرقابة المحاسبية الداخلي .</p> <p>(ق ٣٩ م ٠٣٠ ، فقرة ٢٨)</p>	<p>انواع مختلفة مع القرائن تعتبر متسقة مع بعضها البعض ام لا .</p> <p>(ارشادات ٢٠٣ ، فقرة ٧)</p>	<p>دراسة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية بما يلي :-</p> <p>(أ) الاثر المتجمع للإجراءات الملائمة في نطاق النظام المحاسبي ، والاجراءات التطبيقية الملائمة في نطاق نظام الرقابة الداخلية ، على احتمال وقوع انواع معينة من الاخطاء او التلاعب موقوف الفحص .</p> <p>(ب) اثر الضوابط العامة على احتمال تطبيق الاجراءات الملائمة للنظام المحاسبي والاجراءات التطبيقية الملائمة لنظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة .</p> <p>(ج) مدى الاقتناع الذي توفر من قرائن الالتزام بالنظم الموضوعية ، بيان الاجراءات والضوابط العامة لنظام الرقابة الداخلية قد نفذت خلال الفترة التي يتم فيها الاعتماد على هذه النظم .</p>

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
<p>افضل وقت لفحص نظام الرقابة الداخلية يكون اثناء المراجعة التي تتم خلال العام قبل نهاية السنة المالية .</p> <p>ويجب مراعاة الحرص اللازم للتأكد من ان التفسيرات المعكنة التي قد تحدث في نظام الرقابة الداخلية بين تاريخ المراجعة التي تتم خلال العام وتاريخ المراجعة التي تتم في نهاية السنة المالية تخضع ايضاً للمراجعة (قائمة ١/١٩٧٧ ، القسم السادس ، ملحوظة ١) .</p>	<p>المدخل المنطقي النظري لتقييم المراجع للرقابة المحاسبية الذي يركز بصورة مباشرة على هدف منع او اكتشاف الاخطاء والتلاعب في القوائم المالية يتكون من اتخاذ الخطوات التالية عند فحص كل مجموعة هامة من العمليات والاصول المرتبطة بها :</p> <p>(أ) الاخذ في الاعتبار انواع الاخطاء والتلاعب الممكن حدوثها .</p> <p>(ب) تحديد اجراءات الرقابة المحاسبية التي يجب ان تمنع او تؤدي الى اكتشاف مثل هذه الاخطاء والتلاعب (ج) تحديد ما اذا كان قد تم وضع الاجراءات الضرورية لمنع او اكتشاف الاخطاء والتلاعب وما اذا كانت هذه الاجراءات تطبق بصورة مرضية .</p> <p>(د) تقييم اوجه الضعف (ق ٥ ت ٣٢٠٦٥)</p> <p>ترتبط اجراءات الرقابة المحاسبية المتعلقة بمعالجة البيانات الكترونيها بجميع نشاطات معالجة البيانات الكترونيها (الضوابط العامة واجراءات الرقابة التطبيقية لمهام محاسبية محددة) مثل اعداد قوائم حصر أرصدة الحسابات او اعداد كشوف المهابا والاجور) .</p> <p>(ق ٥ ت ٣٢١٠٦)</p>	<p>اذا كان المراجع يرغب في الاعتماد على اي ضوابط داخلية فعلية التأكد من هذه الضوابط وتقييمها ، وان يقوم باختبارات للتحقق من الالتزام بتطبيقها .</p> <p>(ارشادات ١٠١ ، فقرة ٥)</p> <p>بالرغم من ان الصورة قد تختلف تبعاً لطبيعة وحجم المنشأة المعنية ، غالباً ما يكون من الضروري ان يتضمن النظام المحاسبي ضوابط داخلية لتوفير تأكيدات بان</p> <p>(ارشادات ٢٠٢ ، فقرة ٦)</p> <p>بالاضافة الى تقييم النظام المحاسبي ، يحتاج المراجع الى التحقق من ان النظام يعمل وفقاً للصورة المخططة له خلال الفترة بأكملها .</p> <p>(ارشادات ٢٠٢ ، فقرة ١١)</p> <p>يمكن تفسير تقييم الضوابط الداخلية عن طريق استخدام مستندات مصممة للمساعدة في تحديد الضوابط الداخلية التي يرغب المراجع في الاعتماد عليها ، ويمكن لهذه المستندات ان شاخذ عدة اشكال ولكنها يمكن ان تعتمد على سئوالين يستوضحان :</p> <p>(أ) ما اذا كانت هناك ضوابط موجودة تفي باهداف الرقابة الكلية المحددة ، او</p> <p>(ب) ما اذا كانت هناك ضوابط تمنع ان تؤدي ، الى اكتشاف اخطاء</p>	<p>١٤ - يجب على المراجع ان يربط مدى الاقتران بالقرائن التي يتم الحصول عليها من اختبارات المراجعة التحليلية يعاين :</p> <p>(أ) مدى امانية الاعتماد على العلاقة المستخدمة لتأييد ارقام القوائم المالية التي تخضع للاختبار التحليلي .</p> <p>(ب) صلاحية البيانات المستخدمة ، وفقاً للعلاقة المحددة ، لتأييد ارقام القوائم المالية التي تخضع للاختبار التحليلي .</p> <p>(ج) الاستثناءات غير العادية التي اظهرتها اجراءات الاختبارات التحليلية ، بالاضافة الى مدى الاقتران بالتفسيرات والايضاحات لاي استثناءات هامة .</p>

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
	<p>عادة يكون لضعف الضوابط العامة اشارات سيئة وعندما تكون الضوابط العامة ضعيفة أو فاشية، يجب على المراجع الأخذ في الاعتبار تأثير مثل هذا الضعف أو النقص على تقييم إجراءات الرقابة التطبيقية . (قوت ٢٠٧ ر ٣٢١)</p> <p>التقييم الكلي الذي يقوم به المراجع للرقابة لغرض محدد تتضمن ادماج التقدير الشخصي للرقابة الصورية ونتائج العينة المستخدمة كأساس لاختبارات الالتزام، ونتائج الملاحظة والتقص عن الرقابة التي لا تترك دليلاً مستندياً على تنفيذها . (ق ٣٩٠ م ٣٩ ، فقرة ٣٢)</p> <p>تقييم جوانب معالجة البيانات الكترونياً في نظام الرقابة المحاسبية الداخلي لا تختلف من ناحية المبدأ عن تقييم الجوانب الأخرى للنظام . (قوت ٣٢١ ر ٣٢١)</p> <p>يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار العوامل التالية عند قيامه بتخطيط وتنفيذ إجراءات الاختبارات التحليلية (أ) طبيعة المنشأة..... (ب) نطاق المراجعة..... (ج) مدى توافر المعلومات المالية عن المركز العالي للمنشأة وعن نتائج عملياتها.....</p>	<p>محددة أو أمور معينة تستلزم سهواً . (ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ١٢)</p> <p>إذا كان سيتم الاعتماد على هذه الضوابط فعلى المراجع التأكد من أن هناك قرائن تدل على فعالية هذه الضوابط خلال الفترة التي تخضع للمراجعة بأكملها . (ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ١٢)</p> <p>هذه الإجراءات (إجراءات الفحص التحليلي) تشمل دراسة النسب والاتجاهات الهامة ، والأحصائيات الأخرى ، وتقصى أي تغييرات غير عادية أو غير متوقعة ، وتتوقف طبيعة هذه الإجراءات بالضغط والصورة التي يتم بها تنفيذها بالوثائق والمستندات اللازمة على ظروف كل عملية مراجعة . (ارشادات ٢٠٣ ، فقرة ١١)</p>	<p>١٥ - يجب على المراجع أن يربط مدى الاقتناع بالأدلة والقرائن التي يتم الحصول عليها من نتائج اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات والأرصدة ، أو من اختبارات الالتزام التي يتم تنفيذها على أساس عينات معياري :- (أ) حجم وتصميم العينة .</p>

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
	<p>(د) مدى توافر المعلومات غير العالية الملائمة.....</p> <p>(هـ) مدى امكان الاعتماد على المعلومات المالية والمعلومات غير المالية.....</p> <p>(و) مدى توافر المعلومات المالية المتعلقة بالنشاط الذى تنتعى اليه المنشأ ومدى قابلية هذه المعلومات للمقارنة مع المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة.....</p> <p>(ق ٢٠ م ٢٣ ، فقرة ٧)</p> <p>يجب على المراجع ان يتقصى عن اسباب التقلبات غير المتوقعة , واسباب غياب التقلبات المتوقعة , والبنود الأخرى غير العادية.....</p> <p>وعندما يتقصى المراجع مثل هذه التقلبات الهامة , لانه عادة يستفسر عنها من الإدارة.....</p> <p>وعندما تكون الإدارة عاجزة عن تقديم شرح مقبول عن التقلبات الهامة , يجب على المراجع القيام بإجراء ات اهلافية لمزيد من تقصى هذه التقلبات .</p> <p>(ق ٢٣ م ٢٣ ، فقرة ٩)</p>	<p>المقارنات التى تتم ستعتمد على طبيعة وامكانية الحصول على وملائمة البيانات المتاحة بمجرد ان يقرر المراجع المقارنات التى بنوى القيام بها عند اجراء الفحص التحليلى , يجب عليه تحديد التغييرات التى يتوقع ان تفصح عنها هذه المقارنات .</p> <p>(ارشادات ٢٠٣ ، فقرة ١٢)</p> <p>يجب تقصى التغييرات غير العادية , او غير المتوقعة , والتغييرات المتوقعة التى تخلف فى الظهور , كما يجب مراجعة وتقييم الردود التى يتم الحصول عليها بواسطة المراجع لتحديد ما اذا كانت متسقة مع مهمة المنشأة ومسح معلوماته العامة .</p> <p>(ارشادات ٢٠٣ ، فقرة ١٣)</p>	<p>(ب) طريقة اختيار العينة .</p> <p>(ج) طبيعة ومدى تكرار الاخطاء او الاستثناءات المكتشفة فى العينة .</p> <p>(د) مدى الاعتماد على الادلة والقرائن التى يتم الحصول عليها , بالنسبة لمفردات البنود فى العينة .</p> <p>يجب على المراجع ان يتحرى الظروف التى ادت الى الاخطاء او الاستثناءات المكتشفة فى العينة وتقييم تاثير هذه الاخطاء والاستثناءات على النتائج التى توصل اليها سابقا اثناء المراجعة .</p>
<p>عند اخذ عينات من مجالات معينة لمراجعتها يمكن للمراجع استخدام الاساليب الاحصائية عندما يكون ذلك ملائما .</p> <p>(قائمة ١/١٩٧٧ ، القسم الخامس ، ملحوظة ٥)</p>	<p>ترتبط كفاية القرينة بتصميم وحجم عينة المراجعة بالإضافة الى عوامل اخرى .</p> <p>(ق ٣٩ م ٣٩ ، فقرة ٥)</p> <p>فى المعنى الدقيق , يرتبط تقييم العينة , فقط باحتمال وجود اخطاء مالية او انحرافات عن الاجراءات</p>		<p>١٦ - عندما ينطوى تنفيذ احد اختبارات التحقق التفصيلية او اى اجراء مراجعة اخر على الاعتماد على ادلة وقرائن من طرف ثالث , بما فى ذلك قرائن الخبراء والاختصاصيين . يجب على المراجع ان يربط مدى الاقتناع بتلك الادلة والقرائن بما يلى :</p>

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية
<p>(أ) الشكل الذي تاخذه القرينة (مشافهة ام كتابية) .</p> <p>(ب) اهداف ونطاق عمل الطرف الثالث عند اعداد التقرير الذي يستخدم كدليل او كقرينة مراجعة ، وذلك ، بطبيعة الحال، اذا امكن معرفة اهداف ونطاق هذا العمل .</p> <p>(ج) درجة التوضيح المفصل المقدم من الطرف الثالث ، ومقدرة المراجع على فهم وتقييم مدى ملائمة الطرق والاساليب والافتراضات المستخدمة من قبل الطرف الثالث .</p> <p>(د) مدى توقع معرفة الطرف الثالث بالامور المتعلقة بموضوع التقرير ، وقد يكون من الضروري قيام المراجع باستقصاء مؤهلات الخبير وقدراته المهنية .</p>	<p>بالرغم من ان الاعتماد على قرائن المراجعة يتوقف على الظروف الخاصة بالقائمة الا ان ، الفروض العامة التالية قد تكون مفيدة :</p> <p>(أ) القرائن المستندية تعتبر افضل من القرائن الشفهية .</p> <p>(ب) القرائن التي يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج المنشأة تعتبر افضل من تلك التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة فقط .</p>	<p>الموضوعة تدخل في العينة بالتناسب ، ولا يرتبط بمعالجة المراجع لهذه البنود ، وبالتالي فان اختيار عينة احصائية او عينة غير احصائية لا يؤثر بصورة مباشرة على قرار المراجع بالنسبة لاجراءات المراجعة التي يتم اتباعها ، او كفاءة القرائن التي يتم الحصول عليها بالنسبة لعفردات البنود في العينة .</p> <p>(ق ٣٩٠ م ٣٩ ، فقرة ٦) .</p> <p>بالاضافة الى تقييم تكرار الاستثناءات وقيمة الاخطاء يجب اعطاء عناية للجوانب المتعلقة بصفات هذه الاخطاء .</p> <p>(ق ٣٩٠ م ٣٩ ، فقرة ٢٧)</p> <p>اذا بينت نتائج العينة ان افتراضات المراجع المتعلقة بتصميم العينة كانت خاطئة فيجب عليه ان يتخذ الاجراء المناسب حيال ذلك .</p>	<p>يجب ايضا القيام بمراجعة عامة للعمل المرتبط بالقوائم المالية الذي يتم تنفيذه بواسطة الغير او الخبراء ، ولكنه يجب ان يضع ايضا لتقييم انتقادي من قبل المراجع .</p> <p>(قائمة ١/١٩٧٧ م ، القسم الثامن ، ملحوظة ٤) .</p> <p>هذا الالتزام لا يمنع المراجع من قبول نتائج المراجعة والاعمال الاخرى التي</p>
<p>١٧ - مدى استقلال الطرف الثالث عن المنشأة .</p> <p>اذا اعتقد المراجع بعد تقييم كسبل الادلة والقرائن التي حصل عليها بعدم كفايتها لتعويض ايمن نتائج عملها فيجب عليه القيام باجراءات مراجعة اضافية . واذا كان عدم الحصول على ادلة وقرائن كافية راجع الى اكتشاف اخطاء واستثناءات اثناء اختبارات التحقق التفصيلية او اختبارات الالتزام</p>	<p>عندما يتم الحصول على ادلة وقرائن من مصادر مستقلة خارج المنشأة ، فانها تعطى تأكيد افضل لاغراض المراجع المستقل من ذلك التأكيد الذي تعطيه القرائن التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة فقط .</p> <p>(ق ٣٣٠ م ٣٠٨)</p> <p>يجب ان يكون هناك فهم متبادل بين المراجع ، والعميل ، والخبير</p>	<p>عندما يتم الحصول على ادلة وقرائن من مصادر مستقلة خارج المنشأة ، فانها تعطى تأكيد افضل لاغراض المراجع المستقل من ذلك التأكيد الذي تعطيه القرائن التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة فقط .</p> <p>(ق ٣٣٠ م ٣٠٨)</p> <p>يجب ان يكون هناك فهم متبادل بين المراجع ، والعميل ، والخبير</p>	<p>يجب ايضا القيام بمراجعة عامة للعمل المرتبط بالقوائم المالية الذي يتم تنفيذه بواسطة الغير او الخبراء ، ولكنه يجب ان يضع ايضا لتقييم انتقادي من قبل المراجع .</p> <p>(قائمة ١/١٩٧٧ م ، القسم الثامن ، ملحوظة ٤) .</p> <p>هذا الالتزام لا يمنع المراجع من قبول نتائج المراجعة والاعمال الاخرى التي</p>

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة الامريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
<p>تقوم بها مؤسسات المراجعة او الاطراف الاخرى على مسؤوليته الخاصة ، ويتوقف مدى ومستوى استخدام هذه النتائج على الكفاءة والعمولة المهنية للمؤسسات المينة وفنسا لمبادئ الاستقلال ، والوعي ، وعدم التجزئة ، وعدم التحيز ، والمسؤولية التي تقع على المراجع وحده .</p> <p>(قائمة ١٩٧٧/١ القسم الثامن)</p> <p>يجب على المراجع ان يباخذ ملحوظة بالفحص الذي يتم القيام به من قبل ادارات المراجعة الداخلية للشركة او لمجموعة شركات ومن الممكن اخدها المراجعة ولكنها لا يمكن ان تحل محل المراجعة التي يقوم بها والنتائج (قائمة ١٩٧٧/١ ، القسم الثامن ، ملحوظة ٣) .</p>	<p>عن طبيعة العمل الذي يتم القيام به بواسطة الخبير ، ومن المفضل ان يكون هذا الفهم موثقاً وان يعطى ما يلي :-</p> <p>(١) اهداف ونطاق عمل الخبير .</p> <p>(ب) الايضاحات التي يقدمها الخبير عن علاقته بالعميل ، ان وجدت .</p> <p>(ج) الطرق او الفروض التي تستخدم .</p> <p>(د) مقارنة الطرق او الفروض التي تستخدم مع تلك المستخدمة في الفقرة السابقة .</p> <p>(هـ) تفهم الخبير للغرض الذي يستخدم فيه المراجع النتائج التي يتوصل اليها الخبير وعلاقتها بما هو شكل ومحتوى تقرير الخبير الذي يمكن المراجع من اجراء التقييم (ق ٣٣٦٠٧)</p> <p>على الرغم من أن صحة ومعقولية الافتراضات والطرق المستخدمة وتنفيذها تعتبر من مسؤولية الخبير الا انه يجب على المراجع ان يتوعب الطرق والافتراضات المستخدمة حتى يتمكن من تحديد ما اذا كانت النتائج التي يتوصل اليها الخبير تعقد ما هو مبين في القوائم المالية .</p> <p>(ق ٣٣٦٠٨)</p>	<p>الحصول عليها من داخل المنشأة فقط .</p> <p>(ارشادات ٢٠٣ ، فقرة ٦)</p> <p>يتوقف المدى الذي يمكن فيه للمراجع الخارجي ان يباخذ في اعتباره العمل الذي قام به المراجع الداخلي على تقييمه للمعالية وظيفية المراجعة الداخلية ، وعند القيام بهذا التقييم يجب على المراجع الخارجي ان يهتم بـ:</p> <p>(١) درجة استقلال المراجع الداخلي عن اولئك الذين يقوم بفحص مسؤولياتهم .</p> <p>(ب) نطاق ، ومدى ، واتجاه ، وتوقيت الداخلي .</p> <p>(د) المدى الذي تقوم فيه الادارة وظيفية المراجعة الداخلية .</p> <p>(ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ١٩)</p>	<p>فيلزم على المراجع ان يحدد الاسباب والبررات التي ادت الى ذلك لتأثيرها على طبيعة ، ومدى ونطاق اجراءات المراجعة الاضافية اللازمة .</p>

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
	<p>بالإضافة الى تقييم تكافؤ قرار الاستثناءات وقبلة الاخطاء ، يجب اعطاء عناية للجوانب المتعلقة بنوعية الاخطاء وذلك يتضمن: (أ) تحديد طبيعة وسبب الخطأ ، مثلا ما اذا كان السبب يرجع الى اختلاف في المبادئ ، او الى التطبيق ، او اخطاء حسابية او تلاعب او راجعا لعدم تفهم التعليمات او الاهمال . (ب) العلاقة المحتملة للخطا او التلاعب بالجوانب الأخرى للمراجعة . (ق م م ٢٩ ، فقرة ٢٧)</p>	<p>اذا كشفت اختبارات الالتزام استثناءات تبين ان الضابط الذي تم اختياره لم يكن يعمل بصورة سليمة في التطبيق الفعلي ، يجب على المراجع تحديد اسباب ذلك ، وبحث المراجع الى تقييم ما اذا كان كل استثناء يعتبر حالة معزولة ، ام انه يعتبر لحالات اخرى ، وما اذا كان يشير الى احتمال وجود اخطاء في السجلات المحاسبية اذا كانت الايضاحات التي يتلقاها توحى بان الاستثناء يعتبر حالة معزولة ، يجب على المراجع التأكد من صحة هذه الايضاحات ، مثلا عن طريق القيام باختبارات اضافية واذا صادقت الايضاحات المقدمة على ان الضابط الذي تم اختياره لم يكن يعمل بصورة سليمة خلال الفترة بأكملها ، فلا يمكن للمراجع الاعتماد على هذا الضابط وفي هذه الحالات لا يكون بمقدور المراجع تشيهر اختباره الجوهرية (ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ١٦)</p>	<p>١٨ - عام : عندما لا يكون من المتوقع الحصول على ادلة وقرائن كافية من المصادر المبينة في الفقرة (٣٠٣٢) من المعيار بالنسبة لاي امر ذو تاثير هام ، يجب على المراجع الحصول على ايضاحات مكتوبة من الادارة عنها لتعلقها اساسا بجوانب تخضع للحكم والتقدير الشخصي ، او بحقائق لتعلمها الادارة . كما يجب على المراجع بعد الحصول على ايضاحات مكتوبة ان يقرر ما اذا كانت هذه الايضاحات بالإضافة الى قرائن المراجعة الأخرى التي حصل عليها ، تعتبر كافية لتمكينه من الوصول الى نتيجة عن الموضوع محل البحث.</p>
<p>يجب على المراجع الحصول على خطاب بالايضاحات من المنشأة التي تخضع للمراجعة ، وهذا الخطاب لا يعتبر بديلا لاي من اجراءات المراجعة . (قائمة ١٩٧٧/١م القسم التاسع) ويعتبر خطاب الايضاحات تأكيداً شاملاً عن طريق مجلس الادارة يتعلق بكفاية المعلومات والمستندات المعطاة للمراجع</p>	<p>خلال المراجعة ، تقدم الادارة للمراجع ايضاحات كثيرة شفوية او مكتوبة ، رداً على استفسارات محده او من خلال القوائم المالية وهذه الايضاحات التي تقدمها الادارة تعتبر جزءاً من القرائن التي يحمل عليها المراجع المستقل ولكنها لا تعتبر بديلاً عن استخدام تلك الاجراءات الضرورية</p>	<p>يتم الحصول على ايضاحات شفوية خلال عملية المراجعة رداً على استفسارات محده . وبالرغم من ان ايضاحات الادارة تعتبر قرائن مراجعة صحيحة يجب على المراجع ان لا يعتمد فقط على الايضاحات الشفهية غير المؤيدة التي تقدمها الادارة على انها تعتبر قرينة كافية يمكن الاعتماد عليها بالنسبة</p>	<p>١٩ - اذا كان رأي المراجع ، بعد ان يقوم باجراءات مراجعة اضافية ، وبعد ان يقوم بالحصول على ايضاحات وبيانات مكتوبة من الادارة ، بعدم وجود ادلة وقرائن كافية ، او ليس من العمل الحصول على ادلة وقرائن كافية ، او ليس من العمل الحصول على ادلة وقرائن كافية ، او ليس من العمل الحصول على ادلة وقرائن كافية فليس تأييداً لامر ذو تاثير هام فعليه</p>

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
<p>كما يبين ايضاً ما اذا كان قد تم تسجيل جميع العمليات وما اذا كانت الميزانية تعكس جميع الأصول والالتزامات والمخاطر التي يجلب المحاسبة عنها . (قائمة ١/١٩٧٧م ، القسم التاسع ، ملحوظة ١)</p>	<p>الخاصة بالمراجعة والتي تمثل اساس معقول لرايه عن القوائم المالية . . . (ق ٠ م ٠ م ١٩ ، فقره ٢) يحمل المراجع على ايضاحات كتابية من الادارة تتعلق بمعلوماتها او بنيتها عندما يعتقد انها ضرورية لتعفيذ اجراءات المراجعة الاخرى التي يقوم بها . (ق ٠ م ٠ م ، فقره ٣)</p>	<p>لاي جانب هام من جوانب المراجعة . معظم الايضاحات يمكن التحقق منها عن طريق مطابقتها مع مصادر مستقلة عن المنشأة ، او مع القرائن التي يمل بها المراجع ، عندما لا يكون من الممكن وليس من المتوقع بدرجة معقولة الحصول على تأكيد كاف لايضاحات الادارة ، يجب على المراجع التحقق من انه لا توجد قرائن اخرى تتعارض مع الايضاحات التي قدمتها الادارة وانه تمت المصادقة كتابية على هذه الايضاحات ويجب ان تقتصر هذه الايضاحات على الامور ذات الهمية النسبية للقوائم المالية والتي تعتبر اساسا من الامور توش على التقدير والراي ، ومع ذلك يمكن ان تتضمن ايضاً امور متعلقة بحقيقة معينة عندما تعتبر هذه الحقيقة هامة نسبياً وتكون المعلومات المتعلقة بها قاصرة على الادارة . بعد الحصول على ايضاحات كتابية يجب على المراجع ان يقرر ما اذا كانت هذه الايضاحات مع تلك القرائن الاخرى المتعلقة بالمراجعة كما حصل عليها تعتبر كافية لتمكينه من تكوين رأي غير متحفظ عن القوائم المالية تحت الظروف السائدة . (د ٠ س ٠ لقره ٣)</p>	<p>هذه الحالة ان يتحفظ في تقريره وفقاً لمقتضيات معيار التقارير .</p>

معييار الثقاري

١٤٠	معيان التقارير	المراجعة
٨ - معيار التقارير		
		٨ - ١ تمهيد: د
٣٥٠١	<p>يعتبر تقرير المراجع الوسيلة التي يعبر بها عن رأيه حيال القوائم المالية وفقا لشروط مهمة المراجعة التي قام بإنجازها ، ويصدر الرأي عادة عما اذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال بناء على كفاية العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوى عليها تلك القوائم ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة وتلتزم بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية . ويجب أن يكون التقرير واضحا وأن يحدد نطاق المراجعة .</p>	٨-١-١ مقدمة:
٣٥٠٢	<p>يجب أن يحرص المراجع على أن يكون معنى التقرير مفهوماً من قبل المهتمين باعداده ، ومن قبل من يستخدمونه وخاصة من يعتمدون عليه منهم . كما يجب أن يكون تقرير المراجعة واضحا بحيث لا يترك مجالاً للشك من قبل مستخدم التقرير المدرك، عن دلالة وأبعاد محتواه . ولعل من أهم وسائل تحقيق هذا الهدف ان يتفق المراجعون على معاني للتعبيرات والالفاظ المستخدمة في التقرير، خاصة بالنسبة للتقرير المطلق . وذلك لان المراجع الذي يبدي تحفظات في تقريره بسبب القصور في نطاق المراجعة او القصور المحاسبي او لوجود حالة شك او لعدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات او النظام الاساسي للمنشأة يكون بمقدوره ذكر الاسباب التي ادت الى التحفظات وتأثيرها الفعلي او المحتمل على القوائم المالية ، بينما المراجع الذي يبدي رأيا مطلقا لا يكون لديه مثل هذا الاختيار . ويجب أن يكون بمقدور مستخدم القوائم المالية المدرك أن يتبين ما اذا كان المراجع يرمى الى توجيه المستخدم الى تحفظات في تقريره . كما يجب على المراجع ان لا يتوقع من مستخدم القوائم المالية المدرك ، أن يكون عالما بالخصائص الاساسية لتقرير</p>	٨-١-٢ وضوح التقرير:

المراجع . ويترتب على ذلك ضرورة عدم اتباع اسلوب الابلاغ الضمني فى اعداد التقرير بحيث يقتصر على ابلاغ القارئ بالخصائص الاساسية التى لم يتم الالتزام او الوفاء بها (كعدم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها او عدم الوفاء بمتطلبات نظام الشركات او النظام الاساسى للمنشأة) . وانما يجب على المراجع ، بدلا من ذلك ، ابلاغ القارئ ابلاغاً صريحاً بالخصائص الاساسية الاتية للتقرير:

٣-١-٨ نطاق المراجعة :

٣٥٠٣

يجب ابلاغ مستخدم القوائم المالية وتقرير المراجع بطبيعة ونطاق مهمة المراجعة وعما اذا كانت المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها او ان هناك قيوداً على نطاق المراجعة . ويلزم مراعاة ان هذه القيود قد تكون مفروضة من قبل المنشأة او قد تنشأ عن ظروف اخرى مثل تعيين المراجع بتاريخ لا يمكنه من تنفيذ اجراءات يعتبرها ضرورية ، او عدم كفاية السجلات المحاسبية . وعندما يكون لمثل هذه القيود أثر هام على قدرة المراجع على تكوين رأيه ، يجب على المراجع أن يذكر فى فقرة النطاق من التقرير بيان نطاق المراجعة كان مقيداً كما يجب عليه توضيح طبيعة تحفظه على القوائم المالية الناتج عن تقييد نطاق المراجعة وأن يعكس ذلك فى رأيه وفقاً لما هو ملائم . كما يجب على المراجع أن يحدد بوضوح القوائم المالية التى يشملها رأيه للتأكد من عدم احتمال فهم المستخدم بأن رأى المراجع يشمل معلومات اخرى قد تنشر مع رأيه كتقارير مجلس الادارة او الاحصائيات . الخ .

١-٣-١-٨

٢-٣-١-٨ ينص نظام الشركات فى المادة (١٢٣) على ان اعداد القوائم المالية من ٣٥٠٤

مسئوليات المنشأة ، وبالتالي فان المراجع ليس مسئولاً عن اعداد القوائم المالية ومع ذلك فان الكثير من مستخدمي القوائم المالية المدركين فى المملكة لا يدركون ذلك مما يستدعى ذكرها بوضوح فى التقرير .

٣-٣-١-٨ ينص نظام الشركات فى المادة (١٣٢) بأن على المراجع النص صراحة ٣٥٠٥

فى تقريره عما اذا كان قد حصل على البيانات والايضاحات التى طلبها ، وتبعاً لذلك يجب ان تتضمن فقرة نطاق المراجعة جملة بهذا المعنى .

٤-١-٨

التعبير عن الرأي:

٣٥٠٦

ينص نظام الشركات فى المادة (١٣٢) على أن يقدم المراجع (مراقب الحسابات) الى الجمعية العامة العادية السنوية تقريراً يحتوى على رأيه عن مدى مطابفة حسابات الشركة للواقع بالإضافة الى ما قد يكون قد كشفه من مخالفات لاحكام نظام الشركات او احكام نظام المنشأة^(١) وتقع معظم تقارير المراجعين فى هذا المجال سواء نتجت عن مراجعة قانونية او مراجعة اختيارية ، وتهدف الى ابداء الرأى عما اذا كانت القوائم المالية ككل :

(١) تظهر بعدل المركز المالى للمنشأة فى نهاية الفترة المحاسبية ٣٥٠٧ ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال خلال الفترة المحاسبية بناءً على كفاية العرض والايضاح للمعلومات التى تحتوى عليها تلك القوائم ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والملائمة لظروف المنشأة .

وتجدر الاشارة الى ان من الضرورى فى الغالبية العظمى من الحالات ٣٥٠٨ اعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها كما ورد تعريفها فى معيار التقارير لكى تظهر بعدالة المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال . ومع ذلك يجب على الادارة عند اعداد القوائم المالية ، وعلى المراجع عند اعداد تقريره ، ان يأخذ فى الاعتبار دائماً ما اذا كانت معايير المحاسبة المتعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة وبالتالي تظهر القوائم المالية المعدة على اساسها المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال بعدل او ما اذا كان الامر يتطلب استخدام معالجة محاسبية بديلة اكثر ملائمة لظروف المنشأة او يتطلب الافصاح عن معلومات اضافية . كما يجب على

(١) يراعى ان معيار التقارير قد اخذ "التمثيل بعدل فى القوائم المالية" كمقياس لنوعية هذه القوائم لكونها اكثر شمولاً من "مطابقة حسابات الشركة للواقع" (انظر المقصود بعبارة تظهر بعدل فى مفاهيم المراجعة الاساسية) . كما يراعى ايضا ان معيار التقارير قد قصر مسؤولية المراجع فى تقريره عن القوائم المالية على ابداء الرأى فيما اذا كانت هذه القوائم تلتزم بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساسى للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية وذلك نظراً لان معيار التقارير يتعلق فقط بتقرير المراجع عن القوائم المالية . ولا يعنى ذلك انه ليس على المراجع مسؤولية وفقاً للمادة (١٣٢) من نظام الشركات عن تقديم تقرير او تقارير اخرى الى الجمعية العامة العادية السنوية فى حالة اكتشافه لمخالفات لاحكام نظام الشركات او لاحكام نظام الشركة ليس لها علاقة باعداد وعرض القوائم المالية كما ورد فى نص المادة ٦٩ من نظام الشركات .

١٤٣	معيان التقارير	المراجعة
	<p>المراجع ان يتأكد من ان القوائم المالية تعكس مضمون العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال قبل أن يصل الى رأيه فى القوائم المالية . وبالإضافة الى ذلك يجب على المراجع أن يستخدم تقديره الذاتى لتحديد ما اذا كانت المعلومات التى يتم الافصاح عنها فى القوائم المالية تعتبر واضحة وشاملة بالنسبة لمستخدم القوائم المالية المدرك .</p>	
٣٥٠٩	<p>(ب) تلتزم بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساسى للمنشأة فيما يتعلق بـ بأعداد وعرض القوائم المالية .</p>	
٣٥١٠	<p>الرأى المطلق : يجب على المراجع اذا لم يكن لديه اية تحفظات على القوائم المالية اصدار رأى مطلق وفي هذه الحالة يتكون تقريره عادة من فقرتين : الاولى نطاق المراجعة والثانية الرأى المطلق .</p>	١-٤-١-٨
٣٥١١	<p>لفت الانتباه : يوجد احيانا امور ذات تاثير على فهم القوائم المالية من قبل المستفيدين المستفيدين منها ولكن المراجع ليس لديه تحفظات على اظهار القوائم المالية بعدل لمركز الشركة المالى او التزاماتها القانونية . لذا يلجأ المراجع الى اضافة فقره لتقريره لتأكيد تلك الامور . وفيمايلى امثلة لمثل هذه الامور:</p>	٢-٤-١-٨
٣٥١٢	<p>١ - <u>الانحراف عن معايير المحاسبة المتعارف عليها لعدم ملاءمتها لظروف المنشأة :</u> قد يوءدى تطبيق معايير المحاسبة المتعارف عليها فى حالات نادرة الى أن تصبح القوائم المالية مضلله . فاذا حدث ذلك فلايد لادارة المنشأة من استخدام معايير بديلة من أجل أن لاتكون القوائم المالية مضللة . وعلى المراجع ان يصل الى قناعة ذاتية عما اذا كانت تلك المعايير البديلة ملائمة لظروف المنشأة . فان عليه التاكد من كفاية الافصاح عن ذلك الانحراف وسببه . وعندما يصل الى قناعة عن كفاية ذلك الافصاح فان عليه ان يشير الى الانحراف فى فقرة " لفت الانتباه "</p>	
٣٥١٣	<p>ب - <u>تغيير السياسات المحاسبية :</u> عندما تغير الادارة سياسة محاسبية فان معايير المحاسبة المتعارف عليها تقتضى ان تطبيق السياسة الجديدة بأثر رجعى بحيث</p>	

تعديل القوائم المالية للسنوات السابقة . وبيان ذلك التعديل في ايضاحات القوائم المالية . ولايلزم المراجع تعديل تقريره نتيجة لتغيير السياسة المحاسبية اذا التزمت الادارة بالمعالجة المحاسبية للتغيير والايضاحات التي تتطلبها معايير المحاسبة المتعارف عليها .

وقد يصعب على الادارة في بعض الاحيان اعادة تصوير القوائم المالية ٢٥١٤ لسنوات سابقة لعدم وجود البيانات اللازمة لذلك . وفي هذه الحالة تتطلب معايير المحاسبة المتعارف عليها تعديل الرصيد الافتتاحي لحساب " الارباح المبقاة " للسنة المالية موضوع المراجعة او للسنة التي تعرض قوائمها المالية لاغراض المقارنة ، اذا كان ذلك مناسباً ، بقيمة التأثير المتجمع للتغيير في السياسة المحاسبية على السنوات السابقة . والغرض من ذلك فصل تأثير تغيير السياسة الخاص بسنوات سابقه عن السنة الحالية . كما ان معايير المحاسبة المتعارف عليها تقتض الافصاح عن بعض المعلومات المتعلقة بهذا التغيير . واذا ظهر للمراجع صعوبة تحديد تأثير التغيير في السياسة المحاسبية على كل سنة من السنوات السابقة فلايلزم بتعديل تقريره اذا التزمت الادارة بمتطلبات معايير المحاسبة المتعارف عليها . وانما يتعين على المراجع لفت انتباه مستخدم القوائم المالية في تقريره الى انه لايمكن مقارنة القوائم المالية للسنة موضوع المراجعة مع القوائم المالية للسنوات السابقة نظرا لعدم قدرة الادارة على اعادة تصوير القوائم المالية للسنوات السابقة من أجل أن تعكس تأثير السياسة المحاسبية الجديدة . ويتم لفت انتباه مستخدم القوائم المالية الى هذا الامر في فقرة مستقلة في تقرير المراجع يطلق عليها فقرة " لفت الانتباه " . ويجب مراعاة ان هذا لايعتبر تحفظا في رأى المراجع .

٢-٤-١-٨ وجوه التحفظ :

٢٥١٥

اذا كان لدى المراجع تحفظات على القوائم المالية تمنعه من ابداء رأى مطلق فيجب عليه أن يبين طبيعة تحفظاته على القوائم المالية بطريقة تمكن مستخدم القوائم المالية المدرك من فهم تلك التحفظات وتأثيرها الفعلي او المحتمل على القوائم المالية . ومما يساعد المراجعين على تحقيق هذه الغاية الالتزام بتعبيرات نمطية وشكل نمط الى اقصى حد ممكن عند صياغة التحفظات .

وتعتبر أهم الاسباب التي تدعو المراجع الى عدم اصدار رأى مطلق (بمعنى آخر اصدار رأى متحفظ أو معارض أو الامتناع عن ابداء الرأى) القصور فى نطاق المراجعة أو فى أمور محاسبية أو حالة الشك أو عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات أو النظام الاساسى للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية. وفيما يلى ايضاح لكل منها وتأثيره على رأى المراجع :

١ - القصور فى نطاق المراجعة :

١ - ينشأ القصور فى نطاق المراجعة عندما لايمكن المراجع من تطبيق ٣٥١٦

اجراءات المراجعة التى يراها ضرورية ولم يتمكن من الوصول الى درجة القناعة المطلوبه بوسائل اخرى . و قد ينتج مثل هذه القصور عن قيود يفرضها العميل على نطاق المراجعة أو قدينتج عن الظروف التى تحيط بالمراجعة أو بالمنشأة كما هو الحال اذا تم تعيين المراجع بعد انتهاء السنة المالية ونتيجة لذلك لم يتمكن من حضور الجرد الفعلى للمخزون السلسل أو كما هو الحال اذا لم يكن لدى المنشأة سجلات تفصيلية كافية للاصول الشائته تمكن المراجع من تنفيذ الاجراءات اللازمة للتأكد من الوجود الفعلى للاصول التى تمثلها القيمة الدفترية الظاهرة فى قائمة المركز المالى . ويجب التاكيد هنا بان القصور فى نطاق المراجعة لا يحدث اذا تمكن المراجع من الحصول على ادلة وقرائن كافية بوسائل بديلة على الرغم من عدم قدرته على تنفيذ اجراءات مراجعة معينة . ويؤثر قصور نطاق المراجعة اذا تعلق بينود ذات اهمية نسبية فى القوائم المالية على قدرة المراجع على بناء اساس معقول للتعبير عن الرأى على القوائم المالية . وعند قصور نطاق المراجعة لا يستطيع المراجع ان يحدد ما اذا كان من الضرورى تعديل القوائم المالية كما لا يستطيع تحديد قيمة التعديلات التى قد تكون ضرورية . ونتيجة لذلك يجب على المراجع ابلاغ مستخدم القوائم المالية بعدم قدرته على تنفيذ اجراءات مراجعة معينة وبالتالي عدم تمكنه من تحديد ما اذا كانت هناك تعديلات يجب ادخالها على القوائم المالية .

٢ - تأشير القصور فى نطاق المراجعة على رأى المراجع :

٣٥١٧

اذا تبين للمراجع وجود قصور فى نطاق المراجعة يتعلق بأمر

ذات أهمية نسبية فعادة يكون لدى المراجع أحد البديلين التاليين :

(١) ابداء رأى متحفظ

(٢) الامتناع عن ابداء الرأى

وفى كلا الحالتين يتعين على المراجع توضيح السبب او الاسباب التي أدت الى البديل الذى يختاره .

وينطوى اختيار المراجع بين البديلين السابقين على تقييم التاثير ٣٥١٨ المحتمل للتعديلات التى قد تكون ضرورية على القوائم المالية ككل ويلزم على المراجع عادة ابداء رأى متحفظ اذا كان فى تقديره أن التعديلات التى قد تكون ضرورية لن تؤثر على منفعة القوائم المالية بصورة عامة لمن يستخدمها .

وفى العادة يصل المراجع الى هذه النتيجة اذا توفى الشرطان التاليان :

(١) اذا كان من الممكن تحديد وفصل التاثير المحتمل لاية

تعديلات قد تكون ضرورية على القوائم المالية ووصفه فى تقرير المراجع بطريقة واضحة تمكن مستخدمى القوائم المالية من تقييمه بسهولة .

(٢) اذا لم يكن حجم التعديلات التى قد تكون ضرورية هاما

جدا لدرجة تؤدى الى عدم جدوى وصف تاثيرها المحتمل على القوائم المالية فى تقرير المراجع بطريقة واضحة .

كما يلزم على المراجع ان يمتنع عن ابداء الرأى فى القوائم ٣٥١٩

المالية نتيجة لقصور نطاق المراجعة اذا كان فى تقديره ان التاثير المحتمل للتعديلات التى قد تكون ضرورية لا يمكن تحديده وفصله ووصفه بطريقة واضحة تمكن مستخدم القوائم المالية من تقييمه بسهولة او اذا كان فى تقديره ان حجم اية تعديلات قد تكون ضرورية يعتبر هاما جدا لدرجة تؤدى الى اعتقاده بعدم حصوله على أساس كافى لابداء رأى على القوائم المالية ككل .

ب - القصور فى امور محاسبية :

١ - ينشأ القصور فى امور محاسبية عندما تستخدم المنشأة سياسة ٣٥٢٠

او سياسات محاسبية غير سليمة او عندما يكون هناك

تقييم غير سليم لبند او أكثر من بنود القوائم المالية، او نقص فى عرض او الافصاح عن أحد بنود القوائم المالية او الامور الهامة التى تؤثر عليها. ويؤدى القصور فى الامور المحاسبية الى وجود اخطاء و/ او نقص فى صلب القوائم المالية و/ او ايضاحاتها. ويتعين على المراجع تحديد الاهمية النسبية لتأثير هذه الاخطاء او النقص على القوائم المالية من أجل أن يتمكن من تقرير ضرورة التحفظ على القوائم المالية ودرجة التحفظ الملائمة.

ولتحديد الاهمية النسبية لتأثير الاخطاء الناتجة عن القصور ٣٥٢١ فى الامور المحاسبية يجب على المراجع ان يأخذ فى الاعتبار التأثير الكمي لهذه الاخطاء كما يجب عليه أن يأخذ فى الاعتبار أهمية الامر الذى تأثر بالخطأ من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية وتأثير الخطأ على القرارات التى قد يتخذونها اعتمادا على القوائم المالية.

٢ - تأثير القصور فى أمور محاسبية على رأى المراجع: ٣٥٢٢

يتعين على المراجع اذا كان فى تقديره الذاتى ان القوائم المالية قد تأثرت تأثرا هاما نتيجة لقصور فى امور محاسبية ابلاغ مستخدم القوائم المالية بصورة واضحة بتأثير القصور فى الامور المحاسبية . ويكون أمام المراجع أحد البديلين التاليين :

(١) ابداء رأى متحفظ

(٢) ابداء رأى معارض

وينطوى اختيار المراجع احد البديلين السابقين على تقييم ٣٥٢٣ وتأثير القصور فى الامور المحاسبية على القوائم المالية ككل ويلزم على المراجع ابداء رأى متحفظ اذا كان فى تقديره ان تأثير القصور المحاسبى على الرغم من اهميته لن يؤثر على منفعة القوائم المالية بصورة عامة لمن يستخدمها . وفى العادة يصل المراجع الى هذه النتيجة اذا توفر الشرطان التاليان :

(١) اذا كان من الممكن تحديد وفصل تأثير القصور فى أمور محاسبية على القوائم المالية ووصفه بطريقة تمكن مستخدمى القوائم المالية من تقييمه بسهولة .

(٢) اذا لم يكن حجم تأثير القصور فى امور محاسبية على القوائم المالية هاما لدرجة تؤدى الى عدم جدوى وصفه بطريقة واضحة .

كما يلزم على المراجع ابداء رأى معارض فى القوائم المالية اذا كان فى اعتقاده أن القوائم المالية تعتبر مضللة او ليست مفيدة لمستخدميها حتى لو تم استخدامها فى ضوء تقريره - وفى العادة تعتبر القوائم المالية مضللة او غير مفيدة لمستخدميها فى كل من الحالتين التاليتين :

٣٥٢٤ (١) اذا كان تأثير القصور فى الامور المحاسبية على القوائم المالية شاملا لدرجة لا يمكن المراجع من وصف كيف تأثرت القوائم المالية فى تقريره .

(٢) اذا كان تأثير القصور فى الامور المحاسبية هاما جدا لدرجة تؤدى الى عدم جدوى وصف كيفية تأثر القوائم المالية على الرغم من امكانية هذا الوصف .

ج - حالة الشك:

٣٥٢٥

١ - تتعلق حالة الشك بطرف او مجموعة من ظروف تنطوي على نتائج مستقبلية لامور قد يكون لها تأثير على القوائم المالية وليست قابلة للتقدير المعقول فى الوقت الحالى . وعند وجود حالة شك يكون من الصعب على ادارة المنشأة او المراجع تحديد ما اذا كان من الضرورى تعديل القوائم المالية او تحديد قيمة هذا التعديل الذى قد يكون ضروريا ، ومن أجل تحقيق هدف المراجع بالابلاغ الواضح عن الاسباب الجوهرية لتحفظاته يتعين عليه التفرقة بين حالة الشك وبعض اسباب التحفظات الاخرى ، وبين حالات الشك غير المتعلقة باستمرارية المنشأة وحالات الشك المتعلقة باستمرارها كما يلى :

٣٥٢٦ (أ) التفرقة بين حالات الشك وبعض اسباب التحفظات الاخرى:

(١) عدم الاتفاق مع تقدير ادارة المنشأة للنتائج المستقبلية لامور قابلة للتقدير المعقول فى الوقت الحالى: حيث أن المنشأة تمثل سلسلة من النشاطات الاقتصادية فان فصل تلك السلسلة الى اجزاء كل منها يمثل فترة زمنية ، محددة يستدعى تقدير

الادارة لأموار مستقبلية حتى تتمكن من اعداد القوائم المالية فى نهاية كل فترة زمنية مثال ذلك تقدير الادارة للعمر الانتاجي او مدة المنفعة للاصول الشابهة والذى يترتب عليه تحديد مايتحملة ايراد هذه الفترة والفترات القادمة من تكلفة تلك الاصول ، او تقدير الادارة لقابلية أرصدة المدينين للتحصيل او تقديرها لاحتمال تحمل المنشأة لخسارة متوقعة فى تاريخ نهاية السنة . وفى معظم مثل هذه الحالات يمكن للمراجع بالاعتماد على الادلة والقرائن المتوفرة ان يصل الى نتيجة بخصوص معقولية تقدير الادارة . واذا توفرت لديه الادلة والقرائن وكون رأيا يختلف مع تقدير الادارة فان الامر لم يعد حالة شك وانما تحول الى حالة قصور فى امور محاسبية .

(٢) القصور فى نطاق المراجعة : يجب التفرقة بين حالة الشك ٣٥٢٧

والقصور فى نطاق المراجعة على الرغم من أن تأثيرهما على تقرير المراجع متشابهة . وكما سبق ذكره عند قصور نطاق المراجعة لا يستطيع المراجع ان يحدد ما اذا كان من الضروري تعديل القوائم المالية كما لا يستطيع تحديد قيمة هذه التعديلات التى قد تكون ضرورية نتيجة لعدم قدرته على الحصول على ادلة وقرائن من المفروض أن تكون متوفرة فى الوقت الحالى فى حالة الشك فيتماشل الامر ماعدا أن الادلة والقرائن المطلوبة تتوفر فى المستقبل .

(٣) الخسائر المحتملة : واخيرا يجب على المراجع ان يفرق ٣٥٢٨

بين الخسائر المحتملة التى يتم اثباتها محاسبيا وحالات الشك . فالخسائر المحتملة التى يتم اثباتها محاسبيا تتعلق بامور تعتبر نتائجها حسب المعلومات المتوفرة وقت اعداد القوائم المالية متوقعة وان كانت غير مؤكده . بينما تتعلق حالات الشك بامور قد يكون لها تأثير على القوائم المالية لا يمكن تحديده حسب المعلومات المتوفرة وقت اعداد القوائم المالية الا بحصول او عدم حصول حدث او اكثر فى المستقبل . ومن ثم فليس فى

امكان الادارة الا ان تبين في ايضاحاتها حول القوائم
المالية طبيعة الامور التي ادت الى حالة الشك .

(ب) حالات الشك وعلاقتها باستمرارية المنشأة:

٣٥٢٩

(١) حالات الشك غير المتعلقة باستمرارية المنشأة:

(أ) تتعلق بعض حالات الشك بامور محددة ينحصر
تأثيرها المحتمل على بنود محددة في القوائم
المالية ولا تشير شكاً نظراً لحجمها المحتمل في قدرة
المنشأة على الاستمرار اذا ترتب على هذه الامور
نتائج سلبية في المستقبل . ومن أمثلة ذلك :
الشك في تحصيل او دفع مبلغ هام مرتبط بقضايا لم
يتم البت فيها او الشك في تحصيل مبلغ اعانة
حكومية نتيجة لتعديلات في مبلغ الاعانة عليه
منازعات لم يتم تصفيتها . ويطلق على مثل هذه
الحالات " حالات الشك غير المتعلقة باستمرارية
المنشأة " .

(ب) تأثير حالات الشك غير المتعلقة باستمرارية المنشأة ٣٥٣٠
على رأى المراجع:

- عندما يجد المراجع نفسه امام حالة شك غير
متعلقة باستمرارية المنشأة قد يكون لها
تأثير هام على القوائم المالية فان عليه
أن يبدي رأياً محتفظاً او أن يمتنع عن
ابداء الراى فى القوائم المالية ككل . كما يجب
على المراجع أن يبين فى تقريره كل الاسباب
الجوهريّة التي أدت الى تحفظه او الى امتناعه
عن ابداء الراى .

ويعتمد قرار المراجع بالتحفظ او الامتناع عن
ابداء الراى على اقتناعه باحتمال تأثر
القوائم المالية بالتعديلات التي قد تكون ضرورية
لو أمكن معرفة نتيجة الامور التي أدت الى
حالة الشك . ويلزم على المراجع أن يبدي
رأياً محتفظاً اذا كان فى تقديره أن
التعديلات التي قد تكون ضرورية ، وان كانت هامة

لن تؤثر على الصورة التي تعطيهما القوائم المالية ككل وبالتالي لن تؤثر على منفعة القوائم المالية لمن يستخدمها. وفي العادة يصل المراجع الى هذه النتيجة اذا توفر الشرطان التاليان :

- اذا كان من الممكن تحديد وفصل التأثير المحتمل لأية تعديلات قد تكون ضرورية على القوائم المالية ووصفه في تقريره بطريقة واضحة تمكن مستخدمى القوائم المالية من تقييمه بسهولة .

- اذا لم يكن حجم التعديلات التي قد تكون ضرورية هاماجدا لدرجة تؤدى الى عدم جدوى وصف تأثيرها المحتمل على القوائم المالية في تقرير المراجع بطريقة واضحة .

- كما يلزم على المراجع ان يمتنع عن ابداء الرأي على القوائم المالية اذا كان في تقديره ان التأثير المحتمل للتعديلات التي قد تكون ضرورية لا يمكن تحديده وفصله ووصفه بطريقة واضحة تمكن مستخدمى القوائم المالية من تقييمه بسهولة او اذا كان في تقديره ان حجم أية تعديلات قد تكون ضرورية يعتبر هاماجدا لدرجة تؤدى الى اعتقاده بعدم حصوله على اساس كاف لاسدء رأى على القوائم المالية .

٢ - حالات الشك المتعلقة باستمرارية المنشأة:

٢٥٢١

تتعلق بعض حالات الشك بامور لا يمكن حصر تأثيرها على القوائم المالية . ومن أمثلة هذه الامور خسائر التشغيل المتكررة ، النقص الملحوظ في راس المال العامل ، عدم قدرة المنشأة على الحصول على التمويل اللازم ، عدم قدرة المنشأة على الالتزام بشروط قرض قائم ، او العوامل الخارجية التي قد تجبر المنشأة على التصفية . وقد تؤدى مثل هذه الامور مجتمعة او

(٢)

- متفرقه الى الشك فى قدرة المنشأة على الاستمرار .
- ويطلق على مثل هذه الحالات " حالات الشك المتعلقة باستمرارية المنشأة " .

ج - بتأثير حالات الشك المتعلقة باستمرارية المنشأة على

راى المراجع:

٢٥٣٢

اذا كانت حالة الشك تتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار فان على المراجع أن يوجه اهتمامه الى ما اذا كانت القوائم المالية قد اعدت وفقا لمعايير محاسبية ملائمة نظرا لاحتمال عدم صلاحية افتراض استمرارية المنشأة كاساس لاعداد القوائم المالية . ويلزم على المراجع ان يمتنع عن ابداء الرأى على القوائم المالية ككل اذا كان لديه شك كبير فى قدرة المنشأة على الاستمرار . ويتعين عليه فى هذه الحالة ايضاح كل الاسباب الجوهرية التى ادت الى امتناعه عن ابداء الرأى فى تقريره .

د - عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات او النظام الاساسى

للمنشأة:

٢٥٣٣

يقضى معيار التقارير بأن ينص المراجع فى تقريره على ما اذا كانت المنشأة قد التزمت بمتطلبات نظام الشركات ونظامها الاساسى فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية . واذا ظهر للمراجع عدم التزام المنشأة بتلك المتطلبات فان عليه أن يتحفظ فى تقريره وأن يبين فى تحفظه ان سبب التحفظ هو عدم التزام المنشأة بمتطلبات نظام الشركات ونظامها الاساسى فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية وتأثير عدم الالتزام على القوائم المالية .

(٢) يعتبر مفهوم استمرارية المنشأة احد المفاهيم الاساسية التى يتم على اساسها اعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها . ويعنى ذلك ان القوائم يتم اعدادها على افتراض قدرة المنشأة على تحقيق القيسم الدفترية لاصولها والوفاء بالتزاماتها بدون الحاجة الى تصفية اعمالها .

١٥٣	معيان التقارير	المراجعات
٣٥٣٤	<p>د - التعبير عن التحفظات في تقرير المراجع:</p> <p>يجب على المراجع اذا لم يتمكن من اصدار رأى مطلق أن يتحفظ وأن يشرح أسباب تحفظاته بطريقة تمكن مستخدم القوائم المالية المدرك من استيعاب طبيعة التحفظات التي ادت بالمراجع الى عدم اصدار رأى مطلق . ويقتضى هذا ان يضيف المراجع فقرة اخرى لتقريره يشرح فيها ذلك . ويطلق على هذه الفقرة " فقرة التحفظ او التحفظات" . ويعتبر استخدام فقرة مستقلة لايضاح تحفظ او تحفظات المراجع وسيلة فعالة لتوجيه نظر مستخدم القوائم المالية المدرك الى وجود تحفظات في تقرير المراجع ، وتوضع هذه الفقرة بعد فقرة نطاق المراجعة وقبل فقرة الرأى لكي تكون وسيلة اتصال تبين للمستخدم ماوجده المراجع وتمهد لرأيه . ويتم تعديل كلمات فقرة الرأى بما يتفق ويعبر عما يبديه المراجع من رأى . واذا نتج التحفظ عن قصور في نطاق المراجعة فعلى المراجع تعديل فقرة النطاق ايضا بالاشارة الى قصور نطاق المراجعة المبين في فقرة التحفظ .</p>	<p>ويجب على المراجع ان يفصل في فقرة التحفظ جميع الاسباب الجوهرية التي ادت الى عدم اصدار رأى مطلق كما يجب ان يشمل هذا التفصيل مايلى:</p> <p>(١) جميع تحفظات المراجع .</p> <p>(٢) تفصيلا وشرحا كافيا للاسباب الجوهرية التي أدت الى تلك التحفظات .</p> <p>(٣) التأثير الفعلى او المحتمل على القوائم المالية الذى ترتب على الاسباب الجوهرية للتحفظ او التحفظات كالاتى:</p> <p>(أ) التحفظ بسبب القصور في أمور محاسبية : يجب على المراجع ان يوضح كيف تأثرت القوائم المالية بذلك القصور ومدى هذا التأثير اذا كان قابلا للتحديد المعقول .</p> <p>(ب) التحفظ بسبب القصور في نطاق المراجعة : يجب على المراجع أن يوضح مدى وكيفية تأثر القوائم المالية بالتعديلات التى قد تكون ضرورية لو تمكن من تطبيق اجراءات المراجعة التى يراها ضرورية</p>
٣٥٣٥		<p>الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون - ترخيص رقم (٥٠)</p>

(ج) التحفظ بسبب حالة شك غير متعلقة باستمرارية المنشأة :
يجب على المراجع أن يوضح كيف تأثر القوائم المالية بالتعديلات التي قد تكون ضرورية لو انتهت حالة الشك ومدى هذا التأثير اذا كان قابلا للتقدير المعقول .

(د) التحفظ بسبب حالة شك متعلقة باستمرارية المنشأة :
يجب على المراجع أن يوضح كيفية تأثر القوائم المالية اذا لم تتمكن المنشأة من الاستمرار .

(هـ) التحفظ بسبب عدم التزام المنشأة بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية : يجب على المراجع أن يوضح كيفية تأثر القوائم المالية نتيجة لعدم الالتزام بذلك .

(هـ) صياغة التحفظات في رأى المراجع :

١ - صياغة الرأى المتحفظ :

٣٥٣٦

كما سبق ايضاحه في (٨-١-٢) من المهم أن يستخدم المراجعون عبارات متماثلة للدلالة على مواقف متماثلة . ولذا يجب أن يحتوى الرأى المتحفظ للمراجع على احدى العبارتين الاتيتين حسب مقتضيات الاحوال :

العبارة الواجب استخدامها	سبب التحفظ
باستثناء	قصور نطاق المراجعة
فيما عدا	قصور في امور محاسبية
فيما عدا	عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات او النظام الاساسي للمنشأة
باستثناء	حالة الشك

ويلزم التأكيد بان المراجع يبدى رأيا متحفظا بسبب قصور في القوائم المالية (في حالة التحفظ الناتج عن قصور في امور محاسبية او التحفظ الناتج عن عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات او النظام الاساسي للمنشأة) او بسبب احتمال وجود قصور في القوائم المالية (في حالة التحفظ الناتج عن قصور في نطاق المراجعة او التحفظ الناتج عن حالة شك غير

متعلقة باستمرارية المنشأة) • وبالتالي يجب ان ينصب الرأي المتحفظ على تأثير القصور او تأثير احتمال القصور على القوائم المالية • ولذلك يلزم على المراجع ان يتجنب صياغة الرأي المتحفظ بطريقة تجعل الرأي ينصب على :

(أ) عدم اتفائه مع ادارة المنشأة على الامور التي أدت الى القصور في القوائم المالية (في حالة التحفظ بسبب قصور في أمور محاسبية او التحفظ بسبب اعتقاده بعدم التزام المنشأة بمتطلبات نظام الشركات او نظامها الاساسي فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية) ،

(ب) او عدم تأكده شخصيا من الامر موضوع المراجعة (في حالة التحفظ الناتج عن قصور في نطاق المراجعة او التحفظ الناتج عن حالة شك غير متعلقة باستمرارية المنشأة) •

٢ - صياغة الرأي المعارض:

٢٥٣٧

يصدر المراجع رأيا معارضا عندما يجمع من الادلة والقرائن ما يوصله الى قناعة معقولة ان للقصور في امور محاسبية تأثيرا هاما يجعل القوائم المالية ككل لاتظهر بعدالة المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال • ويجب ان تصاغ عبارات الرأي المعارض لتظهر ان المراجع وصل الى هذا الرأي بسبب التأشير او التأثيرات الهامة للقصور المحاسبي على القوائم المالية • كما يجب على المراجع ان يتجنب في تقريره ما يشير الى ان اصداره للرأي المعارض جاء بسبب عدم اتفائه مع الادارة حول محتويات وشكل القوائم المالية وانما ينصب الرأي على القصور المحاسبي وتأثيره على القوائم المالية • ويلزم التاكيد بان الرأي المعارض يشمل رأى المراجع في عدالة القوائم المالية ورأيه عن التزام المنشأة بمتطلبات نظام الشركات ونظامها الاساسي فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية •

٢ - صياغة الامتناع عن ابداء الرأي:

٣٥ ٣٨

يمتنع المراجع عن ابداء رأى في القوائم المالية عندما يحول القصور في نطاق المراجعة او الشك - بما في ذلك الشك في استمرار المنشأة - الى عدم تمكنه من الوصول الي قناعة معقولة تمكنه من ابداء رأى في القوائم المالية ككل • ولا يجوز

للمراجع ان يمتنع عن ابداء الرأى عندما يصل الى قناعة معقولة بان القوائم المالية غير عادله .
وعندما يمتنع المراجع عن ابداء الرأى ، فيجب أن يصيغ فقرة الامتناع عن الرأى فى تقريره بشكل يظهر بوضوح ان امتناعه عن الرأى جاء بسبب التأثير او التأثيرات المحتمله للتعديلات التى قد تكون ضرورية والتي كان من الممكن له تحديدها لو لم يكن هناك قصور فى نطاق المراجعة او لو زالت حالة الشك . ولايجوز للمراجع ان يشير فى تقريره الى مايفهم منه ان الامتناع عن ابداء الرأى جاء بسبب شك المراجع نفسه وانما ينصب الامتناع عن ابداء الرأى على التأثير او التأثيرات المحتمله للتعديلات التى قد تكون ضرورية . ويلزم التاكيد بانه اذا لم يتمكن المراجع من ابداء الرأى فى عدالة القوائم المالية ككل فلايمكن له ابداء الرأى فى التزام القوائم المالية بمتطلبات نظام الشركات او النظام الاساسى للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .
ولايعفى الامتناع عن ابداء الرأى المراجع من ضرورة ايضاح وجود قصور فى امور محاسبية تؤثر على القوائم المالية اذا تبين له ان القوائم المالية التى قرر عدم ابداء الرأى فيها تحتوى على اخطاء او ايضاحات غير كافية او لاتحتوى على ايضاحات يراها ضرورية . وبالتالي يتعين على المراجع وصف مثل هذه الامور فى فقرة التحفظات فى تقريره بالاضافة الى وصف الاسباب الجوهرية التى أدت الى امتناعه عن ابداء الرأى .

ملخص للتحفظات في تقرير المراجع وتأثيرها على رأيه

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

١٥٨	معيـار التـقارـير	المراجـع
		٢ - ٨ <u>نص المعيار:</u>
		١-٢-٨ <u>توجيه التقرير:</u>
٣٥٣٩	يجب على المراجع ان ينص في تقريره على من يوجه اليه التقرير.	
		٢-٢-٨ <u>نطاق المراجعة</u>
٣٥٤٠	يجب على المراجع ان يشير الى نطاق المراجعة في فقرة مستقلة يتم تمييزها باسم فقرة نطاق المراجعة ، ويجب ان تشمل فقرة نطاق المراجعة على مايلي:	
	أ - القوائم المالية المشمولة بتقرير المراجع .	
	ب - مسئولية ادارة المنشأة عن اعداد القوائم المالية .	
	ج - موقف ادارة المنشأة من تمكينه من الحصول على البيانات والايضاحات التي طلبها .	
	د - معايير المراجعة التي تمت المراجعة وفقا لها .	
	هـ - ما اذا كان قد تمكن من تطبيق اجراءات المراجعة التي اعتبرها ضرورية .	
	و - ما اذا كان قد وصل الى درجة قناعة معقولة تمكنه من ابداء الراي فسي القوائم المالية .	
٣٥٤١		٣-٢-٨ <u>التعبير عن الراي:</u>
	يجب على المراجع ان يعبر صراحة عن رايه في فقرة مستقلة يبين فيها ما اذا كانت القوائم المالية ككل :	١-٣-٢-٨
	أ - تظهر بعـدل المركز المالي للمنشأة كما هو عليه في نهاية الفترة المحاسبية ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال خلال تلك الفترة ، بناء على كفاية العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوى عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملازمة لظروف المنشأة .	
	ب - تلتزم بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساس للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .	
	واذا لم يكن لدى المراجع تحفظات ذات تاثير هام على هذه الامور ، فيجب ان يعطى رايها مطلقا في فقرة مستقلة يتم تمييزها باسم فقرة " الراي المطلق " . (نموذج رقم ١ و ٢) .	

١٥٩	معيان التقارير	المراجحة
		<p>٢-٣-٢-٨ <u>لفت الانتباه</u></p> <p>عندما يريد المراجع لفت انتباه مستخدم القوائم المالية الى امر هام ٣٥٤٢ يتعلق بالقوائم المالية الا انه لا يؤثر على رأى المراجع فان عليه بيان ذلك فى فقرة مستقلة بعد فقرة الرأى. ويجب ان تكون تلك الفقرة محددة وواضحة وان تبدأ بعبارة " (أود) او (نود) لفت الانتباه الى " ثم يبين الامر والعناصر ذات العلاقة فى القوائم المالية . ويجب التنبيه الى عدم جواز اعتبار هذه الفقرة بديلاً لفقرة التحفظ ان وجدت ويوضح نموذج رقم (٣ و ٤) امثلة على لفت الانتباه .</p>
٣٥٤٣		<p>٣-٣-٢-٨ <u>التحفظات فى تقرير المراجع :</u></p> <p>يجب على المراجع ان يقرر لنفسه ما اذا كان يرى ضرورة التحفظ فى تقريره . كما يجب عليه ان يقرر نوع التحفظ المناسب والذي ينشأ عادة عن الاسباب التالية مجتمعة او منفردة :</p> <ol style="list-style-type: none"> ١ - القصور فى نطاق المراجعة . ٢ - القصور فى امور محاسبية . ٣ - الشك غير المتعلق باستمرارية المنشأة . ٤ - الشك المتعلق باستمرارية المنشأة . ٥ - عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات او النظام الاساسى للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .
٣٥٤٤		<p>وإذا رأى المراجع ضرورة التحفظ يجب عليه مايلى :</p> <p>٣٥٤٤ - اعلام القارئ عن جميع تحفظاته وذلك فى فقرة مستقلة تتبع فقرة نطاق المراجعة ، ويجب ان تعنون هذه الفقرة بعنوان التحفظ اوالتحفظات".</p> <p>- اصدار رأى متحفظ او رأى معارض او الامتناع عن ابداء الرأى وذلك فى فقرة مستقلة تتبع فقرة التحفظ ويجب ان تظهر تلك الفقرة بكل وضوح رأى المراجع ، او مايفيد بعدم تمكنه من ابداء الرأى، ويجب ان تعنون هذه الفقرة بعنوان (رأى متحفظ) او (رأى معارض) او(الامتناع عن ابداء الرأى) حسب درجة التحفظ .</p> <p>أ - <u>القصور فى نطاق المراجعة :</u></p>
٣٥٤٥		<p>عندما يكون هناك قصور فى نطاق المراجعة يصعب على المراجع ٣٥٤٥ التأكد من خلوالقوائم المالية من الاخطاء (بما فى ذلك اخطاء الحذف) . وعندما يصل المراجع الى قناعة معقولة الى أنه قد</p>

يكون من الضروري تعديل القوائم المالية تعديلا هاما نتيجة لاحتمال وجود اخطاء كان من الممكن له تحديدها لو تمكن من تطبيق كل اجراءات المراجعة التي رآها ضرورية يلزم عليه التحفظ في رأيه او أن يمتنع عن ابداء الرأي في القوائم المالية ككل.

ويصدر المراجع رأيا متحفظا اذا كان في اعتقاده انه قد يكون ٣٥٤٦ من الضروري تعديل القوائم المالية تعديلا هاما . اما اذا كان في تقديره الشخصي أن تأثير التعديلات التي قد تكون ضرورية على القوائم المالية هام جدا او شامل لدرجة لا يستطيع المراجع معها تكوين رأي في القوائم المالية ككل فيجب عليه ان يمتنع عن ابداء الرأي.

وعندما يتحفظ المراجع في رأيه بسبب القصور في نطاق المراجعة ٣٥٤٧ فيجب عليه :

- (١) ان يعدل فقرة نطاق المراجعة ليشير الى القصور فيه .
- (٢) ان يبين في فقرة التحفظ كيف والى اى مدى يمكن ان تعدل القوائم المالية اذا كان ذلك قابلا للتحديد المعقول .
- (٣) أن يبدأ تحفظه بعبارة " باستثناء " .
- (٤) أن تعبر جمل فقرة الرأي بما يفيد بأن تحفظه يعود على التأثير المحتمل للتعديلات التي قد تكون ضرورية على القوائم المالية (نموذج رقم ٩) .

وعندما يمتنع المراجع عن ابداء رأي في القوائم المالية ككل ٣٥٤٨ بسبب قصور في نطاق المراجعة فان عليه ان يصوغ جمل فقرة الامتناع عن الرأي بما يفيد بأن امتناعه عن ابداء رأي في القوائم المالية ككل يعود الى عدم تمكنه من تكوين رأي في القوائم المالية ككل بسبب التأثيرات الهامة للتعديلات التي قد تكون ضرورية على القوائم المالية . (نموذج رقم ١٠) .

٣٥٤٩

ب - القصور في امور محاسبية :

عندما تتأثر القوائم المالية بالقصور في امور محاسبية ذات تأثير هام يجب على المراجع ان يتحفظ في رأيه او يصدر رأيا معارضا . وفي كلتا الحالتين على المراجع أن يضمن تقريره فقرة للتحفظ يبين فيها مايلي :

١ - وصفا كاملا للقصور في الامور المحاسبية .

٢ - كيف والى اى حد تأثرت القوائم المالية بذلك القصور فى الامور المحاسبية و/ او اذا كان ذلك ممكنا، المعلومات غير الموضحة التى يراها ضرورية لاكتمال الافصاح فى القوائم المالية .

٣٥٥٠ ويجب على المراجع ان يصدر رأيا متحفظا اذا وصل الى قناعة بان القوائم المالية تأثرت تأثيرا هاما بالقصور فى الامور المحاسبية الا اذا كان فى تقديره الشخصى ان القوائم المالية مظللة او غير مفيدة حتى اذا قرنت مع تقريره . وفى الحالة الاخيرة يجب عليه ان يصدر رأيا معارضا .

كما يجب على المراجع ان يعتبر القوائم المالية مظللة او غير مفيدة اذا كان تأشير القصور فى الامور المحاسبية :

١ - شاملا لدرجة لاتمكن المراجع من وصف كيفية تأثر القوائم المالية بوضوح .

٢ - هاما جدا لدرجة تطفى على كل محاولة لوصف كيفية تأثر القوائم المالية بالقصور المحاسبى .

وعندما يصدر المراجع رأيا متحفظا بسبب القصور فى امور محاسبية فيجب عليه ان :

أ - يبدأ تحفظه بعبارة " فيما عدا "

ب - يستعمل فى فقرة الرأى من العبارات مايفيد بان تحفظه يعود الى تأشير القصور فى امور محاسبية على القوائم المالية .

٣٥٥٢ ويوجد مثالان للرأى المتحفظ بسبب القصور فى امور محاسبية فى النموذجين (٥ ، ٧) .

وعندما يصل المراجع الى قناعة باصدار رأى معارض فى القوائم المالية ككل بسبب القصور فى امور محاسبية فان عليه ان يستعمل فى فقرة الرأى من تقريره عبارات تبين ان الرأى المعارض يعود الى تأشير القصور المحاسبى على القوائم المالية حسبما فصل فى فقرة التحفظ .

ويوجد مثالان لتقرير المراجع ذى الرأى المعارض بسبب القصور فى امور محاسبية فى (النموذجين رقمى (٦ ، ٨) .

ج - الشك غير المتعلق باستمرارية المنشأة :

٣٥٥٤

لو رأى المراجع ان القوائم المالية يمكن ان تتأثر بتعديلات هامة قد يكون في الامكان تحديدها لو عرفت النتيجة المستقبلية لحالة الشك فيجب عليه أن يبدي رأيا متحفظا او يمتنع عن ابداء الرأي في القوائم المالية ككل .
وفي كلتا الحالتين فانه يجب عليه :

- ١ - أن يبين في فقرة التحفظ وصفا مناسبيا لحالة الشك .
- ٢ - أن يبين في فقرة التحفظ بوضوح كيف والى أي مدى يمكن للقوائم المالية أن تتأثر بسبب التعديل لو حدث .

ويجب على المراجع ان يصدر رأيا متحفظا عندما يجد نفسه امام حالة ٣٥٥٥ شك غير متعلقه باستمرارية المنشأة اذا رأى ان القوائم المالية يمكن ان تتأثر بتعديلات هامة اما اذا كان في تقديره الشخصي ان تأثير تلك التعديلات على القوائم المالية قد يكون شاملا او هاما جدا لدرجة لا تمكنه من الحصول على اساس لابداء الرأي فيجب عليه ان يمتنع عن ابداء الرأي .

وعندما يتحفظ المراجع في رأيه بسبب حالة شك لاتتعلق باستمرارية ٣٥٥٦ المنشأة فانه يجب عليه :

- ١ - أن يبدأ تحفظه بعبارة " باستثناء " .
- ٢ - أن يصوغ فقرة الرأي من تقريره بعبارات تشير الى أن التحفظ في رأيه ينصب على تأثير التعديلات الممكنة على القوائم المالية .

وللايضاح فقد اوردنا نموذجا للرأي المتحفظ بسبب حالة شك لاتتعلق بأمر يؤثر على استمرارية المنشأة في النموذج رقم (١١) من نماذج تقرير المراجع .

اما عندما يمل المراجع الى قناعة بالامتناع عن اصدار رأي في القوائم ٣٥٥٧ المالية ككل بسبب حالة شك لاتتعلق باستمرارية المنشأة فيجب عليه ان يصوغ فقرة الامتناع عن الرأي من تقريره بعبارات تؤكد ان سبب عدم ابداء الرأي في القوائم المالية يعود الى عدم وصول المراجع الى قناعة معقولة تمكنه من ابداء رأي في القوائم المالية ككل بسبب ما قد تتأثر به القوائم المالية حسب ماتم تفصيله في فقرة التحفظ .

ويبين النموذج رقم (١٢) تقريرا متضمنا عدم ابداء الرأي بسبب الشك .

٢ - تشير بوضوح الى كيفية والى أى مدى يمكن للقوائم المالية ان تتأثر بالتعديلات الممكنة .

عندما تكون هناك حالة شك عظيم حول استمرارية المنشأة فان المراجع ٣٥٦٠ لا يستطيع ان يقرر ما اذا كانت القوائم المالية يجب ان تعدل والى أى مدى . وطبقا لذلك فانه يتعين على المراجع ان يصوغ عبارات فقرة الرأى من تقريره بما يفيد بأن امتناعه عن ابداء رأى فى القوائم المالية ككل يعود الى عجزه عن الوصول الى درجة معقولة من القناعة تمكنه من اصدار رأى فى القوائم المالية بسبب التأشير المحتمل الملحوظ للامور المذكوره فى فقرة التحفظ .

وللايضاح يوجد مثال للامتناع عن ابداء الرأى بسبب حالة شك فى استمرارية المنشأة فى النموذج رقم (١٣) .

هـ - عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساسى للمنشأة

الذى ليس له أثر ملحوظ على عدالة القوائم المالية :

٣٥٦١

اذا رأى المراجع بناء على الادلة والقرائن المتاحة له أن القوائم المالية ككل تظهر بعدالة المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال الا ان هناك تجاوزات فى تطبيق احكام نظام الشركات و فقرات النظام الاساسى للمنشأة المتعلقة باعداد وعرض القوائم المالية فيجب عليه :

١ - أن يبين فى فقرة تحفظ مستقلة طبيعية تلك التجاوزات عن متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسى للمنشأة .

٢ - ان يصدر رأيا مطلقا فى القوائم المالية ككل يفيد بانها تظهر بعدل المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال .

٣ - ان يتحفظ فى رأيه عن الالتزام بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساسى للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

وللايضاح فقد أوردنا مثالا لهذا التقرير فى النموذج رقم (١٥) .

٤-٣-٢-٨ توقيع وتاريخ تقرير المراجع :

٣٥٦٢

يجب على المراجع أن يوقع تقريره وأن يضع رقم تسجيله بجانب اسمه . ولايجوز ان يوقع عن المراجع الا شريك له يتمتع بالتأهيل

١٦٥	معيان التقارير	المراجعة
		<p>المهني المناسب • وحاصل على الترخيص • ولايجوز للمراجع أن يوقع التقرير قبل تاكده من محتوياته وانه يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليها • كما يجب عليه - قبل توثيقه لتقرير المراجعة - ان يفحص القوائم المالية وان يتأكد من انها قد اجيزت ممن يقسع تحت مسؤوليته الاشراف العام على اعدادها •</p> <p>ويجب ان يؤرخ تقرير المراجع بتاريخ اليوم الذي انتهى فيه العمل الميداني • ويجب على المراجع أن يتأكد من انه لم تقع أحداث بين نهاية الفترة المحاسبية موضوع المراجعة وتاريخ تقريره تتطلب الايضاح او تعديل القوائم المالية ولم يتم ايضاحها او تعديل القوائم المالية نتيجة لها •</p> <p style="text-align: right;">المراجعون الآخرون: ٥-٣-٢-٨</p> <p>يجب أن لا يذكر المراجع في تقريره مايفيد باستخدامه لعمل مراجع آخر • وان كانت المراجعة مشتركة فيجب على المراجعين جميعاتوقيع تقرير المراجعة •</p>
٣٥٦٣		

١-٤-٢-٨

نموذج رقم (١)

الرأى المطلق - شركة مساهمة

بسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني

الى مساهمي شركة

الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته:

نطاق المراجعة لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة كما هي عليه ٣٥٦٤

في وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (٠٠) الى رقم (٠٠) المعتبرة جزءا من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة وفقا لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وكانت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والاجراءات الاخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكننا من ابداء الرأى على القوائم المالية

رأى مطلق وفي رأينا ان القوائم المالية المذكورة اعلاه ككل : ٣٥٦٥

(١) تظهر بعديل المركز المالي لشركة كما هو في ونتائج اعمالها ، ومصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، في ضوء المرض والافصاح للمعلومات التي تحتوى عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملازمة لظروف الشركة .

(٢) تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للشركة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

التوقيع:

المرخص له برقم:

التاريخ: / /

نموذج رقم (٢)

الرأى المطلق - القوائم المالية الموحدة

بسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني
الى مساهمي شركة

الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

نطاق المراجعة لقد راجعنا قائمة المركز المالي الموحدة لشركة وشركاتها التابعة ٢٥٦٦ كما هو عليه في وقائمة الدخل الموحدة وقائمة الارباح المبقاة الموحدة وقائمة مصادر واستخدام الاموال الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (٠٠) الى رقم (٠٠) المعتبرة جزءاً من هذه القوائم المالية المعدة من قبل الشركة وفقاً لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وكانت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والاجراءات الاخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكننا من ابداء الرأى على القوائم المالية .

رأى مطلق وفى رأينا ان القوائم المالية المذكورة اعلاه ككل :
(١) تظهر بعسدل المركز المالي الموحد لشركة
كما هو عليه في وعن نتائج اعمالها،
ومصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ،
في ضوء العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوى عليها
القوائم المالية ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها
الملائمة لظروف الشركة .
(٢) تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للشركة
فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

التوقيع :
المرخص له برقم

التاريخ : / /

٣-٤-٢-٨

نموذج رقم (٣)

رأى مطلق مع لفت الانتباه

بسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني
الى مساهمي شركة

الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

نطاق المراجعة لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة كما هي عليه ٣٥٦٨
في وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر
واستخدام الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، والايضاحات
من رقم (٠٠) الى رقم (٠٠) المعتبرة جزءا من هذه القوائم المعدة
من قبل الشركة وفقا لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة
لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وكانت
مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت
على فحص السجلات المحاسبية والاجراءات الاخرى التي رأيناها
ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكننا من ابداء
الرأى على القوائم المالية .

رأى مطلق وفي رأينا ان القوائم المالية المذكورة اعلاه ككل :
(١) تظهر يعادل المركز المالي لشركة ..
.....
كما هو في ونتائج اعمالها، ومصادر واستخدام ٣٥٦٩
الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، في ضوء
العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم
المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها للملائمة
لظروف الشركة .
(٢) تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للشركة
فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

لفت الانتباه نود الاشارة الى ان تقرير مجلس الادارة اوضح ان ارباح هذا ٣٥٧٠
العام ازدادت بنسبة ١٨٠٪ عن العام السابق وان ذلك يعود الى
ارباح القطاع الصناعي . وكما هو مبين في الايضاح رقم (٠٠) فان
فترة المقارنة تمثل خمسة اشهر فقط ، وقد ظهر صافي دخل
القطاع الصناعي في الايضاح (٠٠) يمثل مبلغ ٢٠٠ مليون ريال
للسنة المنتهية بتاريخ : بالمقارنة بمبلغ ١٠٠
مليون ريال للخمسة اشهر المنتهية بتاريخ:

التوقيع : - - - - -
المرخص له برقم
.....

التاريخ : / /

نموذج رقم (٤)

٤-٤-٢-٨

الرأى المطلق - الانحراف المقبول
عن معايير المحاسبة المتعارف عليها

بسم الله الرحمن الرحيم

بسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني
الى مساهمي شركة

الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

نطاق المراجعة لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة كما هي عليه في ٢٥٢١ وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (٠٠) الى رقم (٠٠) المعتبرة جزءا من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة ووفقا لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وكانت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والاجراءات الاخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكننا من ابداء الرأى على القوائم المالية .

رأى مطلق وفي رأينا ان القوائم المالية المذكورة اعلاه ككل : ٢٥٢٢
(١) تظهر بعدل المركز المالي لشركة كما هو في ونتائج اعمالها ، ومصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، في ضوء العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوى عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف الشركة .

(٢) تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للشركة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

لفت الانتباه نود الاشارة الى ان السياسة المحاسبية المتبعة لمعالجة العقود ٢٥٢٣ الانشائية طويلة المدى والظاهرة في الايضاح رقم (٠٠٠) لاتتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها ، ورغم هذا قبلنا تطبيقها للأسباب المذكورة في الايضاح رقم (٠٠٠)

التوقيع :
المرخص له برقم:

التاريخ : / /

٥-٤-٢-٨

نموذج رقم (٥)

رأى متحفظ بسبب حذف معلومات
ضرورية لاعطاء صورة عادلة

بسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني
الى مساهمي شركة

الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

نطاق المراجعة لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة كما هي عليه في ٢٥٧٤ وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (٠٠) الى رقم (٠٠) المعتبرة جزءا من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة ووفقا لنص المادة ١٢٢ من نظام الشركات والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وكانت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والاجراءات الاخرى التي رايناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكنا من ابداء الرأي على القوائم المالية .

التحفظ لقد اقترضت الشركة بتاريخ مبلغ ريالاً لتمويل توسعة المصنع . وتقتضي تلك الاتفاقية ان تحتفظ الشركة برأس مال عامل لا يقل عن ريالاً ، وان لاتوزع ارباحا نقدية الا في حدود معينة . وقد بلغت الارباح المبقاة القابلة للتوزيع بتاريخ مبلغ ريالاً ، الا ان ذلك لم يظهر في ايضاحات القوائم المالية مما يجعلها لاتتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها فيما يتعلق بذلك الامر .

رأى متحفظ وفي راينا فيما عدا عدم ايضاح المعلومات المشار اليها في فقرة ٢٥٧٦ التحفظ اعلاه فان القوائم المالية ككل :

- (١) تظهر يعدل المركز المالي لشركة كما هو عليه في ونتائج اعمالها ، ومصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، في ضوء العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوى عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والملائمة لظروف الشركة .
- (٢) تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاناسي للشركة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

التوقيع:
المرخص له برقم:

التاريخ : / /

نموذج رقم (٦)

رأى معارض بسبب عدم ايضاح

معلومات تعتبر ضرورية لاعطاء صورة عادلة

بسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني
الى مساهمي شركة
الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

نطاق المراجعة لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة كما هو عليه في ٣٥٧٧ وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (٥٥) الى رقم (٥٥) المعتبرة جزءا من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة وفقا لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وكانت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والاجراءات الاخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكننا من ابداء الرأي على القوائم المالية .

التحفظ لقد وقعت الشركة بتاريخ (تاريخ لاحق لتاريخ القوائم المالية) ٣٥٧٨ اتفاقا باعت بموجبه معظم اصول (اسم المنشأة المباعة اصولها) بمبلغ ريالاً نقداً بعد موافقة المساهمين ، وتمثل اصول (اسم المنشأة المباعة اصولها) ٤٥٪ من مجموع موجودات الشركة بتاريخ / / ، وقد ساهمت (اسم المنشأة المباعة اصولها) بنسبة ٦٥٪ من مجموع ايرادات الشركة للسنة المنتهية بتاريخ / / ، الا ان القوائم المالية لم تفصح عن هذا الامر ، كما ان الشركة لم تعد قائمة مصادر واستخدام الاموال ، لهذا فان القوائم المالية لا تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها .

رأى معارض وفي رأينا انه نظرا لعدم اعداد قائمة مصادر واستخدام الاموال ٣٥٧٩ وبسبب عدم الافصاح عن المعلومات المذكورة في فقرة التحفظ اعلاه فان القوائم المالية ككل :

- (١) لا تظهر بعدل المركز المالي لشركة بتاريخ ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، في ضوء العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوى عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والملائمة لظروف الشركة .
- (٢) لا تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للشركة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

التوقيع :
المرخص له برقم :

التاريخ : / /

نموذج رقم (٧)

رأى متحفظ بسبب عدم الالتزام

بمعايير محاسبة متعارف عليه ملائم لظروف المنشأة

بسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني
الى مساهمي شركة
الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

- نطاق المراجعة
- لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة كما هي عليه ٣٥٨٠ في وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (٥٥) الى رقم (٥٥) المعتبرة جزءا من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة ووفقا لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنا مع كافة المعلسومات والبيانات التي طلبناها . وكانت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والاجراءات الاخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكننا من ابداء الرأي على القوائم المالية .
- التحفظ
- كما هو مبين في ايضاح رقم (٥٥٥٥) حول القوائم المالية لقد خضعت ٣٥٨١ الشركة لغرامة بمبلغ ريالاً بسبب عدم وفائها بالتزاماتها بموجب احد العقود الانشائية . وقد اخبرتنا الادارة بانها لن تسجل هذا المبلغ حتى يتم دفعه وهذا يخالف معايير المحاسبة المتعارف عليها التي تتطلب اظهار هذا المبلغ ضمن الخصوم المتداولة . ولو تم تسجيل ذلك المبلغ لنقص كل من صافي دخل الشركة ورأس المال العامل الناتج عن التشغيل خلال السنة والارباح المبقاة ورأس المال العامل في نهاية السنة بمبلغ ريالاً .
- رأى متحفظ
- وفي رأينا فيما عدا عدم تاثير عدم تسجيل مبلغ الغرامة المشار اليه ٣٥٨٢ في فقرة التحفظ اعلاه فان القوائم المالية ككل :
- (١) تظهر بعادل المركز المالي للشركة كما هو عليه بتاريخ ونتائج اعمالها، ومصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، في ضوء العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوى عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والملائمة لظروف الشركة .
- (٢) تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للشركة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .
- التاريخ : / /
التوقيع :
المرخص له برقم :

١٢٣	معيار التقارير	المراجعة
	<p style="text-align: center;"><u>نموذج رقم (٨)</u> <u>رأى معارض بسبب عدم الالتزام بمعايير</u> <u>المحاسبة المتعارف عليها والملائمة لظروف المنشأة</u></p> <p style="text-align: center;"><u>بسم الله الرحمن الرحيم</u></p> <p>من المحاسب القانوني الى مساهمي شركة الموضوع : <u>تقرير المراجعة</u></p> <p>السلام عليكم ورحمة الله وبركاته:</p> <p>لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة كما هي عليه في ٢٥٨٣ وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (٠٠) الى رقم (٠٠) المعتبرة جزءا من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة وفقا لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وكانت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والاجراءات الاخرى التي رايناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكننا من ابداء الرأي على القوائم المالية .</p> <p>كما هو مبين في ايضاح رقم (٠٠) حول القوائم المالية قررت الشركة ٢٥٨٤ ابتداء من هذا العام عدم توحيد القوائم المالية لشركاتها التابعة نظرا لوجود حقوق اقلية في الشركات التابعة بنسب عالية . ولقد اظهرت الشركة استثماراتها في الشركات التابعة على اساس التكلفة الاصلية . هذا ، ولاعتبر معايير المحاسبة المتعارف عليها وجود حقوق اقلية بنسب عالية اساسا مقبولا لعدم توحيد القوائم المالية للشركات التابعة . وتختلف الارقام المعروضة في القوائم المالية المرفقة والمعلومات الظاهرة في الايضاحات حولها اختلافا جذريا عن الارقسام والمعلومات التي شملها القوائم المالية الموحدة لو اعدتها الشركة . ولقد اظهرت القوائم المالية للشركات التابعة المصدق عليها من قبل مراجعي حسابات هذه الشركات خسائر خلال السنة الحالية يبلغ نصيب الشركة فيها حوالي ريالاً .</p> <p>وفي رأينا بسبب تأشير عدم توحيد القوائم المالية للشركات التابعة ٢٥٨٥ المشار اليه في فقرة التحفظ السابقة فان القوائم المالية ككل :</p> <p>(١) لا تظهر بعادل المركز المالي لشركة بتاريخ ونتايج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، في ضوء العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والملائمة لظروف الشركة .</p> <p>(٢) لا تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للشركة فيما يتعلق بساعداد وعرض القوائم المالية .</p> <p>التوقيع: المرخص له برقم:</p> <p style="text-align: right;">التاريخ : / /</p>	<p style="text-align: right;">٨-٤-٢-٨</p> <p>نطاق المراجعة</p> <p>التحفظ</p> <p>رأى معارض</p>

نموذج رقم (٩)
رأى متحفظ بسبب القصور في نطاق المراجعة

بسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني
الى مساهمي شركة

الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

نطاق المراجعة
لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة كما هي عليه في ٢٥٨٦
وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام
الأموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، والإيضاحات من
رقم (٥٥) الى رقم (٥٥) المعتبرة جزءاً من هذه القوائم المعدة من
قبل الشركة وفقاً لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة
لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وفيما عدا
ماورد في فقرة التحفظ كانت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة
المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والاجراءات
الأخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة
تمكنا من ابداء الرأي على القوائم المالية .

التحفظ
لقد ادى استخدام نظام الى لحسابات العملاء لضبط حسابات المدينين ٢٥٨٧
الى وقوع بعض الأخطاء ، ورغم ان جوانب القصور في النظام التي
ادت الى هذه الأخطاء قد تمت معالجتها الا ان الإدارة حريصة على
استمرار العلاقات الحسنة مع العملاء مما دعاها الى ان تطلب منا
عدم ارسال تاييدات لأرصدة بعض العملاء البالغة ريالاً
ولم نتمكن من استخدام وسائل اخرى للتأكد من صحة تلك
الأرصدة . كما لم نتمكن من تحديد ما اذا كان هناك ضرورة
لتعديل رصيد المدينين ، ايراد المبيعات ، صافي الدخل وراس
المال العامل .

رأى متحفظ
وفي رأينا باستثناء اثر التعديلات التي كان من الممكن لاتحديدها
ضرورتها لو تمكنا من تاييد ارصدة المدينين المفصلة في فقرة
التحفظ اعلاه فان القوائم المالية ككل :
(١) تظهر بعديل المركز المالي لشركة كما هو في / /
ونتائج اعمالها ، ومصادر واستخدام الاموال للسنة
المنتهية في ذلك التاريخ، في ضوء العرض والافصاح للمعلومات
التي تحتوى عليها القوائم المالية ووفقاً لمعايير المحاسبة
المتعارف عليها والملائمة لظروف الشركة .
(٢) تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للشركة
فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

التوقيع : / /
المرخص له برقم :

نموذج رقم (١٠)

١٠-٤-٢-٨

الامتناع عن ابداء الراى بسبب
القصور فى نطاق المراجعة

بسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني

الى مساهمي شركة

الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

نطاق المراجعة لقدراجنا قائمة المركز المالي لشركة كماهى عليه فى ٣٥٨٩ وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية فى ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (٠٠) الى رقم (٠٠) المعتبرة جزءا من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة وفقا لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التى طلبناها ، وفيما عدا ماورد فى فقره التحفظ كانت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والاجراءات الاخرى التى رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة

تمكنا من ابداء الراى على القوائم المالية .

التحفظ لم يتم تعييننا مراجعين لشركة الا بعد (نهاية السنة ٣٥٩٠ المالية للشركة) لذا لم نحضر جرد المخزون السلعي فى اول السنة ولا فى آخرها ، ولم نتمكن من الاقتناع بكمية المخزون السلعي بأى وسيلة اخرى . ولقد اظهر فحصنا جوانب ضعف خطيرة فى سجلات الشركة وفى نظام الرقابة الداخلية . لذا لم نقتنع بان جميع مصروفات الشركة وجميع ايراداتها قد تم تسجيلها او ان ماتم تسجيله يعتبر صحيحا . وبناء على ذلك لم نتمكن من تحديد ما اذا كانت هناك تعديلات ضرورية للاصول والخصوم المسجلة او غير المسجلة وماينتج عن ذلك من تاثير على قائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة وقائمة مصادر واستخدام الاموال .

الامتناع عن الراى بسبب التاثيرات المحتملة الهامة على القوائم المالية للامور المشسار اليها فى فقره التحفظ لم نصل الى درجة معقولة من القناعة تمكنا من ابداء راى فى القوائم المالية ، لذا فاننا لانبدى رأيا فى القوائم المالية المذكوره اعلاه .

التوقيع :
المرخص له برقم :

التاريخ / /

نموذج رقم (١١)

رأى متحفظ بسبب شك لا يتعلق
باستمرارية المنشأة

بسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني
الى مساهمي شركة
الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

- نطاق المراجعة
- ٣٥٩٢ لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة كما هي عليه في وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الأموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والايضاحات من رقم (٠٠) الى رقم (٠٠) المعتبرة جزءاً من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة وفقاً لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وكانت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والاجراءات الأخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكننا من ابداء الرأي على القوائم المالية .
- التحفظ
- ٣٥٩٣ كما تم بيانه في الايضاح رقم (٠٠) حول الحسابات الختامية فان رصيد المدينين الظاهر في قائمة المركز المالي يتضمن مبلغ ريالاً يمثل مطالبة على احد الموردین مقابل بضائع معابه . ولا تخضع قابلية هذه المطالبة للتحصيل للتقدير المعقول في الوقت الحالي .
- رأى متحفظ
- ٣٥٩٤ وفي رأينا باستثناء ما قد تتعرض له القوائم المالية من تعديل حسيما تنتهي اليه المطالبة المشار اليها في فقرة التحفظ اعلاه فان القوائم المالية ككل :
- (١) تظهر بعسدل المركز المالي لشركة بتاريخ ونتائج اعمالها ، ومصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، في ضوء العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والملائمة لظروف الشركة . (٢) تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للشركة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

التوقيع : - - - - -
المرخص له برقم : - - - - -

التاريخ : / /

١٢-٤-٢-٨

نموذج رقم (١٢)

الامتناع عن ابداء الراى بسبب
شك غير متعلق باستمرارية المنشأة

بسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني
الى مساهمي شركة
الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

- نطاق المراجعة
- ٣٥٩٥ لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة كما هي عليه في وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (٥٥) الى رقم (٥٥) المعتبرة جزءا من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة وفقما لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وكانت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والاجراءات الاخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكننا من ابداء الراى على القوائم المالية .
- التحفظ
- ٣٥٩٦ يوجد مطالبة على الشركة بمبلغ ريالاً بسبب اضرار يدعى انها نتجت بسبب بضائع الشركة كما هو مبين في الايضاح رقم (٥٥٥) ولاتزال الاجهزة الحكومية ذات العلاقة تتحرى الامر . وليس في الامكان تقديس ما قد ينتهي اليه هذا الادعاء ، كما ان الشركة لم تكون احتياطي لما قد تتعرض له من التزام بسبب ما ذكره .
- الامتناع عن الراى
- ٣٥٩٧ نظرا لما قد تتاثر به القوائم المالية من تعديل جوهرى بسبب ما ذكر في فقرة التحفظ لم نحصل على درجة معقولة من القناعة تمكننا من ابداء راى في القوائم المالية ، لذا فاننا لانبدى رأيا في القوائم المالية المذكورة اعلاه .

التوقيع :

المرخص له برقم :

التاريخ : / /

نموذج رقم (١٣)

الامتناع عن ابداء الراى بسبب
الشك المتعلق باستمرارية المنشأة

بسم الله الرحمن الرحيم

مسن المحاسب القانوني
الى مساهمي شركة
الموضوع : تقرير المراجحة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

نطاق المراجعة
لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة كماهى عليه فى ٣٥٩٨
..... وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر
واستخدام الاموال للسنة المنتهية فى ذلك التاريخ ، والايضاحات
من رقم (٠٠) الى رقم (٠٠) المعتبرة جزءاً من هذه القوائم المعدة من
قبل الشركة وفقاً لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنا
مع كافة المعلومات والبيانات التى طلبناها . وكانت مراجعتنا
وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات
المحاسبية والاجراءات الاخرى التى رأيناها ضرورية لتكوين درجة
معقولة من القناعة تمكننا من ابداء الراى على القوائم المالية .

التحفظ
كما هو مبين فى القوائم المالية حققت الشركة خسارة فى السنة
٣٥٩٩ المنتهية بتاريخ بمبلغ ريالاً كما حققت
خسائر كبيرة فى كل سنة من (الخمسة) سنوات السابقة . وبتاريخ
..... (تاريخ قائمة المركز المالي) تتجاوز خصوم الشركة
المتداولة اصولها المتداولة بمبلغ ريالاً كما يزيد
مجموع خصومها عن مجموع اصولها بمبلغ ريالاً . كما ان
الشركة يجب ان تلتزم بشروط قرضها من البنك . ويدعى البنك بان
الشركة لم تلتزم ببعض شروط القرض خلال السنة المنتهية فى
..... لذا فقد طلب البنك بتاريخ من الشركة تسديد رصيد
القرض . هذه العوامل مع ماتم تفصيله فى ايضاح رقم (٠٠)
حول القوائم المالية تشير الشك فى قدرة الشركة على الاستمرار .
واذا اجبرت الشركة على تصفية اصولها فمن الممكن ان لا تتمكن
من تحقيق القيم الدفترية للمدينين ، المخزون السلعي ، الاصول
الثابتة والمبالغ المدفوعة مقدماً بدون تحمل خسائر باهظة .
ولا تتضمن القوائم المالية المرفقة اى تعديلات قد تكون ضرورية فى
حالة تصفية الشركة وتتعلق بتحقيق او تهويب الاصول المسجلة او
مبالغ وتهويب الخصوم .

الامتناع عن
الراى
نظراً لما قد تتأثر به القوائم المالية من تعديل جوهرى بسبب
٣٦٠٠ ما ذكر فى فقرة التحفظ لم نحصل على درجة معقولة من القناعة
تمكننا من ابداء راى فى القوائم المالية ، لذا فاننا لانهدى
راياً فى القوائم المالية المذكورة اعلاه .

التوقيع :
المرخص له برقم :

التاريخ : / /

نموذج رقم (١٤)

الامتناع عن ابداء الرأي بسبب شك يتعلق باستمرارية
المنشأة مع عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف
عليها الملائمة لظروف المنشأة

بسم الله الرحمن الرحيم

مسن المحاسب القانوني
الى مساهمي شركة
الموضوع : تقرير المراجحة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

نطاق المراجعة
لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة كما هي عليه في ٣٦٠١
وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام
الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، والايضاحات من
رقم (٥٥) الى رقم (٥٥) المعتبرة جزءا من هذه القوائم المعدة من
قبل الشركة وفقا لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة
لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وكانت
مراجعتنا وفقا لمعايير المراجحة المتعارف عليها واشتملت
على فحص السجلات المحاسبية والاجراءات الاخرى التي رأيناها
ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكننا من ابداء
الرأي على القوائم المالية .

التحفظات (١) يعتمد استمرار الشركة على نجاح المفاوضات الجارية بين ادارتها ٣٦٠٢
وبعض البنوك للحصول على قرض يبلغ ريالاً كما
هو مبين في الايضاح رقم (٥٥) الا ان القوائم المالية اعدت
على اساس استمرار الشركة . ولو ادى الامر الى تصفية الشركة
فقد لا يتمكن من تحقيق القيم الدفترية المسجلة للمدينين
والمخزون السلعي والاصول الثابتة والمبالغ المدفوعة مقدما بدون
خسائر كبيرة . ولا تتضمن القوائم المالية اي تعديلات قد تكون
ضرورية لو تعرضت الشركة للتصفية .

(٢) لم تحسب الشركة استهلاكها لاصول ثابتة اشترت خلال السنة ،
وفي هذا عدم التزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها والتي
تقضي باستهلاك الاصل خلال فترة استخدامه ، وقد ادى عدم
احتساب الاستهلاك الى تخفيض خسائر الشركة عن السنة المنتهية
بتاريخ / / بمبلغ ٥٥٥٥ ريالاً، كما ادى الى زيادة صافي
اصولها بتاريخ / / بمبلغ ٥٥٥٥ ريالاً.

الامتناع عن
الرأي
نظرا لما قد تتأثر به القوائم المالية من تعديل جوهرى بسبب ٣٦٠٣
ما ذكر في البند الاول من فقرة التحفظ ، فاننا لم نصل الى درجة
معقولة من القناعة تمكننا من ابداء رأي في القوائم المالية ،
لذا فاننا لانبدي رأيا في القوائم المالية المذكورة اعلاه .

التوقيع :
المرخص له برقم :

تاريخ : / /

١٨٠	معياري التقارير	المراجعة
	<p style="text-align: center;">نموذج رقم (١٥)</p> <p style="text-align: center;"><u>رأى متحفظ بسبب عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات و/او النظام الاساسي للمنشأة ليس له تأثير على اعطاء صورة عادلة</u></p> <p style="text-align: center;"><u>بسم الله الرحمن الرحيم</u></p> <p>من المحاسب القانوني الى مساهمي شركة</p> <p style="text-align: center;"><u>الموضوع : تقرير المراجعة</u></p> <p style="text-align: center;">السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :</p> <p>لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة كما هي عليه في ٢٦٠٤ وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (٠٠) الى رقم (٠٠) المعتبرة جزءا من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة وفقا لنص المادة ١٢٢ من نظام الشركات والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وكانت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والاجراءات الاخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكننا من ابداء الرأي على القوائم المالية .</p> <p>وفقا لنظام الشركات فان النظام الاساسي لشركة ينص ٣٦٠٥ على ان مكافاة اعضاء مجلس الادارة تتمثل في ٠٠٪ من صافي الارباح لكل عضو الى جانب مرتبه المحدد. وقد تم اظهار مستحقات ثلاثة من اعضاء مجلس الادارة ضمن المطلوبات المتداوله ولم تظهر القوائم المالية استحقاق الآخرين .</p> <p>وفي رأينا فان القوائم المالية اعلاه ككل : ٣٦٠٦ (١) تظهر بعديل المركز المالي لشركة ونتائج اعمالها، ومصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، في ضوء العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوى عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف الشركة .</p> <p>رأى متحفظ (٢) فيما عدا الالتزام المتعلق بالامور المشار اليها في فقرة ٣٦٠٧ المتحفظ، تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للشركة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .</p> <p style="text-align: right;">التاريخ : / / التوقيع : المرخص له برقم :</p>	<p style="text-align: right;">١٥-٤-٢٠٠٨</p> <p>نطاق المراجعة</p> <p>التحفظ</p> <p>رأى مطلق</p>

١٨١	معيـار التـقارـير	المراجـعة
		٣ - ٨ <u>تحليل:</u>
		١-٣-٨ <u>مقدمة:</u>
٣٦٠٨	يعتبر تقرير المراجع الوسيلة التي عن طريقها يبلغ المراجع رايه ، وبالإضافة ٣٦٠٨ الى المتطلبات التشريعية ، فان معظم المعاهد المهنية التي تراقب المراجعين المعتمدين قد اصدرت معاييرها الخاصة عن تقارير المراجعة ، وعند صياغة معيار التقارير للمملكة العربية السعودية اخذنا في الاعتبار النصوص الحالية لنظام الشركات في المملكة العربية السعودية ، بالإضافة الى معايير التقارير وقوانين الشركات في كل من الولايات المتحدة الامريكية ، والمملكة المتحدة ، والمانيا الغربية .	
	ويبين الملحق (١) للدراسة التحليلية معايير تقارير المراجع في كل من الولايات المتحدة الامريكية ، والمانيا الغربية ، والمملكة المتحدة في تلك الظروف التي يتمكن فيها المراجع من اصدار راي مطلق . ومما تجدر ملاحظته ان شكل التقرير نمطي تقريبا في جميع الدول حتى في الحالات التي تكون فيها الاجراءات المتعلقة بالتقارير مختلفة .	
	ويمكن تبويب الخصائص العامة للتقرير على النحو التالي:	
٣٦٠٩		٢-٣-٨ <u>الامور المتعلقة بنطاق المراجعة:</u>
	(١) تحديد الاشخاص الموجه التقرير اليهم . (ب) تحديد القوائم المالية التي يرتبط بها التقرير . (ج) تحديد الاجراءات التي تبناها المراجع . (د) عبارة تفيد انه تم الحصول على معلومات وايضاحات كافية .	
		٣-٣-٨ <u>الامور المتعلقة برأي المراجع:</u>
٣٦١٠	(١) الصورة التي تعطىها القوائم المالية بناء على كفاية العرض والافصاح ٣٦١٠ للمعلومات التي تحتوى عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملازمة لظروف المنشأة . (ب) الالتزام باحكام نظام الشركات ونظام المنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .	
٣٦١١	ويتضمن الملحق (٢) دراسة مقارنة لمعايير التقارير في كل من الولايات المتحدة الامريكية ، والمملكة المتحدة ، والمانيا الغربية ، ونظام الشركات في المملكة العربية السعودية من زاوية هذه الخصائص العامة .	

كما تمت دراسات الآراء والمقترحات المتعلقة بتحسين تقارير المراجع ٣٦١٢ في الدول المشار إليها ويخلص الملحق (٣) الاقتراحات لتعديل التقرير النمطي التي صدرت عن مجموعة الدراسة الدولية للمحاسبين في سنة ١٩٦٩م ، وذلك التي صدرت عن لجنة اجراءات المراجعة المتفرعة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين خلال الفترة من ١٩٦٥م الى ١٩٧٢م . وقد حاولنا في هذه الدراسة ان نعطي معظم الاقتراحات التي تم اعدادها بواسطة هاتين المجموعتين . واذا ما استبعدنا الامور التفصيلية التي تمت مناقشتها في الدراسة التحليلية ، فان الخصائص العامة التي تم تحديدها هي :

- (أ) اعداد التقرير وفقا لمبدأ الاستثناء .
- (ب) الافصاح عن السياسات المحاسبية الاساسية .
- (ج) مسؤولية المراجع عن الاختلاس والتلاعب .

٣٦١٣ ويجب ان يعتبر الافصاح عن السياسات المحاسبية الاساسية جزءا من المعيار المحاسبي المتعلق بمقتضيات العرض والافصاح العام كما هو الحال بالنسبة للافصاح عن السياسات المحاسبية الهامة .

٣٦١٤ ورغم تعاطفنا مع الاتجاه القائل بضرورة احتواء فقرة النطاق من تقرير المراجع لعبارة عن مسؤولية المراجع عن الاختلاس والتلاعب ، فاننا نجد انه من الصعب التعبير عن هذا المدخل في تقرير المراجعة بلغة عادية يمكن فهمها من قبل المستخدم المدرب دون زيادة شروط مهمة المراجعة بصورة غير عملية .

٣٦١٥ وفيما يتعلق باعداد التقارير وفقا لمبدأ الاستثناء فان قوانين او انظمة الشركات عادة تطلب من المراجع ان يبين في تقريره ما اذا كان هناك عدم التزام ببعض متطلباتها فمثلا يبين التقرير المطلق في المملكة المتحدة انه تم الاحتفاظ بسجلات محاسبية ملائمة وان الحسابات كما يتم عرضها تتفق مع السجلات المحاسبية . وبالمثل فان المادة (١٣٢) من نظام الشركات السعودي تتطلب ان يقدم المراجع للاجتماع العادي للجمعية العمومية للمساهمين تقريرا يبين فيه اي مخالفات لاحكامه واحكام النظام الاساسي للشركة ، وليس على المراجع ان يعطي اي عبارة ايجابية في هذا الصدد ، وقد يؤدي غياب التاكيد الايجابي الى ان يثور شك لدى المستخدم المدرك حول ما تم حذفه ، ويوضح الملحق (٢) كيف تتبني عدة دول " مبدأ الاستثناء " في اعداد التقارير بالنسبة لموضوعات مختلفة . وقد يحتاج المستخدم المدرك معرفة نصوص نظام الشركات ، ونصوص النظام

الاساسي للمنشأة ليستطيع تفهم تقرير المراجعة . ولكن مثل هذا المستخدم (كما تم تعريفه في مصطلحات المراجعة) يكاد يكون متاكدا من ان التقرير المطلق الصادر في المملكة المتحدة ضمينا انه قد تم استلام ملخصات وافية من فروع المنشأة بالرغم من عدم الاشارة الى ذلك صراحة في تقرير المراجع نظرا لعدم وجود نص يتطلب تبين ان هذه الفروع موجودة .

وإذا كان المراجع مطالباً بان يبين في تقريره اي مخالفات لاحكام نظام ٣٦١٦ الشركات ، فانه من المنطقي ان يكون بمقدوره اعطاء عبارة ايجابية تفيد بان القوائم المالية تلتزم بتلك النصوص نظرا لانه يكون مطالباً بالحصول على تأكيدات بانه لم تحدث مخالفات . ولذلك يبدو من المنطق ان يطالب المراجع باعطاء عبارة ايجابية في تقريره تفيد بان القوائم المالية تلتزم بالمتطلبات القانونية والنظامية الملائمة .

١-٣-٣-٨ لمن يوجه التقرير؟

يمكن ان نلاحظ من الدراسة المقارنة في الملحق (٢) (القسم ١) انه ليس ٣٦١٧ هناك مدخل عام لمعالجة هذه المشكلة . وتعتبر المملكة المتحدة الدولة الوحيدة التي تتطلب ان يحدد المراجع الاشخاص الذين يوجه اليهم تقريره ، وتذكر المعايير في الولايات المتحدة الامريكية الحاجة الى توجيه التقرير لشخص ما ، ومن المهم ان نتذكر ان في كلتا الدولتين لا يؤدي التوجيه الى الحد من مسئولية المراجع عن الهمال في عمله في معظم الاحوال . ونظرا لان نظام الشركات السعودي يتطلب ان يقدم المراجع تقريره الى الاجتماع السنوي للجمعية العمومية للمساهمين ، فانه لا يبدو ان هناك سبب يحول دون ان يتضمن تقرير المراجعة ذلك . وتتطلب القواعد في المنشآت الاخرى التي لاتخضع لنظام الشركات ولكنها تخضع للمراجعة ان يسلم تقرير المراجعة مع القوائم المالية التي تعدها الادارة . وفي اعتقادنا انه من المفيد ان يحدد المراجع لمن يوجه تقريره ، كما ان استعراضنا لتقارير المراجعة في المملكة يبين ان هذا اجراء شائع بالفعل .

٢-٣-٣-٨ نطاق التقرير:

٣٦١٨ تتفق جميع الدول على ضرورة تفهم المراجع لنطاق مهمة المراجعة التي تعاقدها على انجازها وان يوضح في تقريره اذا كان نطاق مهمته قد تم تطبيقه باى صورة هامة نسبيا ، ومع ذلك فهناك اختلافات بين الدول في الكيفية التي يطالب بها المراجع بالانصاف في تقريره عن نطاق المراجعة . فنظام الشركات السعودي الحالي يتطلب ان يضمن المراجع تقريره

عبارة ايجابية تبين مدى استجابة الادارة فى وضع جميع الوثائق والايضاحات التى طلبها تحت تصرفه . وفى ضوء كل من روح هذا النص ومدخلنا الخاص باعطاء تأكيد ايجابي للمستخدم المدرك فاننا نعتبر انه يجب تبني المدخل الذى يتضمنه المعيار الرابع من معايير التقارير فى الولايات المتحدة الاميركية وفقا للصياغة التالية: "فى جميع الحالات التى يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية، يجب ان يتضمن التقرير عبارة واضحة قاطعة عن طبيعة الفحص الذى يقوم به المراجع " ، وحتى يمكن ان يتضمن التقرير عبارة واضحة قاطعة يجب على المراجع ان يحدد للمستخدم فقرة النطاق بصورة واضحة .

٤-٣-٨ الخصائص الضرورية :

١-٤-٣-٨ تحديد القوائم المالية التى يرتبط بها التقرير:

٣٦١٩ معيار المملكة المتحدة هو معيار المراجعة الوحيد الذى يتطلب من المراجع بصراحة ان يحدد القوائم المالية التى ترتبط بها المراجعة عن طريق استخدام التعبير "القوائم المالية المبينة على الصفحات منالى....." ، ومع ذلك، فمعايير كل من الولايات المتحدة الاميركية والمانيا الغربية تعنى ذلك ضمنا عن طريق تحديد ان القوائم المالية (وليس اى معلومات اخرى) هى التى يرتبط بها تقرير المراجع . المشكلة ان فى كثير من الاحيان قد تحوى الوثيقة التى تشمل القوائم المالية معلومات بالاضافة الى القوائم المالية ، مثل تقرير مجلس الادارة او معلومات احصائية ترتبط بعدد من السنوات ، او تقرير عن القيمة المضافة او تقرير للموظفين ، الخ . ويتم التعبير عن الكثير من هذه المعلومات الاضافية بصورة مالية ، ونتيجة لذلك ، فان المستخدم المدرك قد يكون فى شك ان كل او جزء من هذه المعلومات الاضافية قد خضع للمراجعة . وفى اعتقادنا ان تحديد المراجع بصراحة لاجزاء المعلومات المالية التى يرتبط تقريره بها يؤدى الى تخفيض امكانية حدوث هذا الشك بدرجة كبيرة جدا .

٢-٤-٣-٨ تحديد المسؤولين عن اعداد القوائم المالية :

٣٦٢٠ يعتبر استقلال المراجع عن الاشخاص المسؤولين عن اعداد القوائم المالية احد المفاهيم الاساسية للمراجعة فى جميع الدول . ويدرك نظام الشركات السعودى هذه الحقيقة ان نصت المادة (١٢٣) على ان يعد مجلس الادارة فى نهاية كل سنة مالية جرد لقيمة اصول الشركة وخضوعها فى التاريخ المذكور كما يعد ميزانية الشركة وحساب الارباح والخسائر وتقريراً عن

نشاط الشركة ومركزها المالي عن السنة المالية المنقضية ويضمن هذا التقرير الطريقة المقترحة لتوزيع الارباح الصافية ويضع المجلس هذه الوثائق تحت تصرف مراقب الحسابات .

وقد اقترحت كل من مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين واللجنة التنفيذية لمعايير المراجعة المتفرعة عن المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين ان يتضمن تقرير المراجع عبارة بهذا المعنى .

وبما انه من المسلم به ان العبارات الايجابية للمراجع تؤدي الى تحسين ابلاغ المستخدم المدرك فاننا نعتقد انه يجب ان تكون هناك عبارة بهذا المعنى في تقرير المراجع . واذا وجدت عبارة بهذا المعنى فـسـى القوائم المالية ، مثلا فـسـى بدايا الانصاح عن السياسات المحاسبية ، فقد تكون مثل هذه العبارة غير مطلوبة في التقرير .

٣-٤-٣-٨ مدى استجابة الادارة في وضع جميع الوثائق والايضاحات المطلوبة تحت تصرف ٣٦٢١ المراجع :

تقضى المادة (١٣٢) من نظام الشركات السعودي بان يقدم مراقب الحسابات الى الاجتماع العادى للجمعية العمومية للمساهمين تقريرا يبين فيه موقف ادارة الشركة من تمكينه من الحصول على البيانات والايضاحات التى طلبها .

ويبدو لنا ان وضع مثل هذا النص في نظام الشركات السعودي يتطلب من المراجع اشارة صريحة الى مدى تجاوب الشركة في هذا المجال . ويتطلب القانون الالمانى ان يعطى المراجع تعليق مشابه في التقرير المطول . وتتطلب المعايير في كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة الامريكية ان يتضمن تقرير المراجع نصا في حالة ما اذا كانت هذه الوثائق والايضاحات التى تعتبر ضرورية لغرض المراجعة لم تتوفر للمراجع . ونحن نوصى بالابقاء على النص الذى يتضمنه النظام السعودى ، مرة ثانية لأنه يبعد الشك لدى المستخدم المدرك .

٣-٤-٣-٨ تحديد المعايير التى تم القيام بالمراجعة وفقا لها: ٣٦٢٢

تتطلب تعليمات مصلحة الزكاة والدخل في المملكة النص على ذلك ومن ثم يجب ان يقوم المراجع باعداد تقريره وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها . ويتطلب معيار التقارير في كل من الولايات الامريكية والمملكة المتحدة (انظر الملحق ١) ان يتضمن المراجع تقريره عبارة بان المراجعة تمت

وفقا لمعايير المراجحة الملائمة ، وكذلك الحال بالنسبة للتقرير المطول في المانيا الغربية ، ومع ذلك فانه من الضروري ان نأخذ في الاعتبار ما اذا كان يجب على المراجع ان يضيف معلومات اخرى علاوة على مصدر معايير المراجحة في البيان الذي اصدرته اللجنة الخاصة بمسؤوليات المراجعين التي كونها المعهد الامريكى للمحاسبة القانونيين في سنة ١٩٧٤م والتي اشارت المشكلة كمايلى :

" هل يجب ان يشرح التقرير طبيعة الفحص الذى يقوم به المراجع بصورة اكثر وضوحا بما في ذلك زيادة ايضاح حدود المراجحة ؟ " ، ونلاحظ ان تقرير المراجحة الحالى في الولايات المتحدة الامريكية يذهب لأبعد مما تذهب اليه التقارير في الدول الاخرى عن طريق النص التالى : " وتبعاً لذلك، اشتملت مراجعتنا على الاختبارات المتعلقة بالسجلات المحاسبية واجراءات المراجحة الاخرى التى رأيناها ضرورية وفقاً للظروف " ، ومع ذلك تدبرنا ما اذا كانت هذه العبارة الاضافية تساهم بأى شىء في فهم المستخدم المدرك لتقرير المراجحة . فالمراجع يوضح انه تم القيام بالمراجحة وفقاً لمعايير المراجحة ، ويمكن ان نتوقع ان المستخدم المدرك ان يكون على بينة بأن معايير المراجحة موجودة بالفعل بالرغم من انه قد لا يكون على دراية بمحتويات المعاير بالتفصيل . وقد اخذنا بالرأى الذى توصل اليه ج . اندرسون في دراسته بعنوان " المراجع الخارجى " (الباب ١٧٤٢ ر ١٧٤٢) .

٣٦٢٣ وفى رأينا انه يبدو من المرغوب ان يتضمن تقرير المراجع تعليق محدود على الاقل بالنسبة لمفاهيم الاهمية النسبية ، ودرجة القناعة المعقولة ودرجة المخاطرة التى يبنى على اساسها رأى المراجع فالمراجعون يتفقون على ان رأى المراجع لا يمثل تأكيداً مطلقاً بان القوائم المالية لايشوبها ماقد يوءثر على عدل تمثيلها للمركز العالى للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الامول . ويبدو لنا انه من المفيد اعلام المستخدم المدرك بالتفسير .

٣٦٢٤ وقد اخذنا في الاعتبار كيفية تحقيق هذا التفسير بدون استخدام تعبيرات فنية تؤدى الى تقليل قدرة المستخدم على فهم تقرير المراجع ، وانتهينا الى ان المراجع يجب ان يبين في فقرة النطاق بشأن هدف المراجحة هو الحصول على درجة معقولة من القناعة وليس الحصول على تأكيد مطلق كأساس لبدء الرأى .

٣-٨-٥ ابداء الراى :

يلاحظ من الملحق (٢) ، ان هناك اتفاق فى كل من المملكة العربية السعودية ، ٣٦٢٥ والولايات المتحدة الامريكية ، والمملكة المتحدة بان يقوم المراجع باداء رايه فى القوائم المالية . جميع هذه الدول تتطلب من المراجع ان يوضح للقرائى ان الراى الذى يدلى به يعبر عن رايه هو ، وهناك اتفاق ايضا بالنسبة للخصائص الاساسية للامور موضع الراى ، وهذه الخصائص يمكن تحديدها على النحو التالى :

(١) " الصورة التى تعطىها القوائم المالية .

(ب) الالتزام بالمبادئ او المعايير المحاسبية الملائمة بما فى ذلك كفاية

العرض والافصاح فى القوائم المالية .

(ج) الالتزام بالمتطلبات القانونية .

ويقع الخلاف الرئيسى بين الدول فى العلاقة بين (١) و (ب) وفى الصياغة

المختارة لفقرة الراى . وسيتم مناقشة هذه الامور فيما بعد .

٣-٨-٥-١ القوائم المالية ككل :

نظرا لان فقرة الراى ترتبط بجميع القوائم المالية كما يتم تحديدها فى ٣٦٢٦ فقرة النطاق ترتبط بالقوائم المالية ككل بدلا من مفردات البنود التى تتضمنها . ولهذا السبب فان المعيار الرابع من معايير التقارير فى الولايات المتحدة الامريكية ينص على ان " اما ان يتضمن التقرير ابداء الراى المتعلق بالقوائم المالية ، ككل ، او تأكيد بانه لا يمكن ابداء الراى . واذا كان من الممكن اعطاء راي متحفظ بدلا من الراى المعارض او الامتناع عن الراى فيجب تبيان راي المراجع عن الخصائص الثلاث الاساسية كما تم تحديدها فى المقدمة لهذه الفقرة بالنسبة للقوائم المالية ككل ، والا فان من المنطقى الا يكون بمقدور المراجع الا اصدار راي معارض او الامتناع عن ابداء الراى فقط اذا كانت لديه تحفظات تعتبر ذات طبيعة هامة نسبية . وطالما ان الوضع كذلك ، فاننا نرى ان عبارة ايجابية كتلك التى يتضمنها المعيار الامريكى تعتبر جزءا ضروريا من هذه الفقرة .

٣-٨-٥-٢ تظهر بعدل :

فى سنة ١٩٠٠م تطلب قانون الشركات فى المملكة المتحدة من المراجع ٣٦٢٧ ان يبدى رايه عن الصورة الصادقة والصحيحة " عن حالة الشركة ، وبحلول ١٩٤٨م كانت الصياغة قد تطورت الى " الصورة الصادقة العادلة " ، وقد اكد قانون الشركات لسنة ١٩٨١م الذى ادخل التوجيه السابع للمجموعة

الاقتصادية الاوربية فى قانون الشركات بالمملكة المتحدة ان العطلب الاكثر اهمية بالنسبة للقوائم المالية هو ان تعطى " صورة صادقة وعادلة " ، ومع ذلك ، لا يوجد تعريف للصورة " الصادقة والعدالة " فى اى مكان فى قانون الشركات الانجليزى . ويبين القسم الخاص بالذكورات التفسيرية لمعايير المراجعة الخاصة بتقرير المراجعة فى المملكة المتحدة : " ان الفاعلية من تقارير المراجعة تصدر وفقا لقانون الشركات الذى يطلب عادة باستخدام اللفظين " صادقة وعادلة " ، ولذلك فلقد تم الاحتفاظ بالتعبير " صورة صادقة وعادلة " لغرض هذا المعيار ، عند ابداء رأى بان القوائم المالية تعطى صورة صادقة وعادلة يجب ان يكون المراجع مقتنعاً ، بالاضافة الى اشياء اخرى :

(أ) انه تم الالتزام بجميع قوائم بيانات معايير المحاسبية ، فيما عدا الحالات التى لا تنطبق عليها هذه المعايير لاسباب لها ما يبررها كأن تكون غير عملية ، او غير ملائمة ، او ان الالتزام بها يؤدى الى صورة مظللة ، فى بعض الحالات النادرة ، فى ضوء الظروف السائدة .

(ب) ان اى سياسات محاسبية هامة تتبعها المنشأة ، لم ترد فى بيانات معايير المحاسبة تعتبر ملائمة لظروف المنشأة .

وبالتالى ، فانه كان من الواضح للجنة اجراءات المراجعة فى المملكة المتحدة فى سنة ١٩٨٠م ان المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (كما تم تعريفها تعتبر جزءاً لا يتجزأ من " الصورة الصادقة والعدالة ") . ومع ذلك فانها لم تكن تمثل كل المبادئ بالضرورة فبعد سننص قانون الشركات لأول مرة فى سنة ١٩٨١م على المبادئ المحاسبية الرئيسية . كما نص القانون ايضا على انه يمكن التفاضى عن هذ المبادئ بشرط الحصول على " صورة صادقة وعادلة " .

وفى الولايات المتحدة الامريكية ، يقرأ الجزء المعنى من التقرير النمطى ٣٦٢٨ كما يلى " تعبير بصورة عادلة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها " ، وهذه الصياغة لها ميزة كبرى على تلك الخاصة بالمملكة المتحدة من ناحية ان هناك اشارة صريحة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، كما انها تربط مفهوم " العدالة " باستخدام " المبادئ المحاسبية المتعارف عليها " بصورة مشابهة لمعيار المملكة المتحدة (الاقتباس الموضح بعاليه) . ومع ذلك فان بعض القضايا القانونية فى الولايات المتحدة الامريكية تؤيد وجهة نظر قانون الشركات لسنة ١٩٨١م فى المملكة المتحدة بانه بالرغم من ان الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدى عادة الى

تأكيد " العرض العادل وفقا لمبادئ المحاسبة العامة المتعارف عليها " ، فان هناك خصائص اضافية للعدالة يجب الوفاء بها ايضا ولذلك اوضح القاضى فى قضية " كونتيننتال فندنج " ان القانون الاول للمحاسبين ليس الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وانما الافصاح التام والعدال ، والعرض العادل....."

وقد استمرت المناقشة عن العلاقة بين " الصورة العادلة " وبين " المبادئ ٣٦٢٩ المحاسبية العامة المتعارف عليها " محتدمه عدة سنوات . وبصفة عامة فان هذه المناقشة كانت قاصرة على الدول التى تتكلم اللغة الانجليزية فقط ، ففى اوربا من النادر ان نجد نصا مماثلا يطلب من المراجع ان يعطى رأيا عن الصورة العادلة التى تبينها الحسابات . وهناك بعض الشواهد منذ وقت قريب جدا تبين ان المعهد الالمانى ٣٦٣٠ للمحاسبين القانونيين قد يأخذ فى الاعتبار تضمين الراى عن الصورة العادلة فى تقرير المراجعة .

وفى كندا ، مازالت بعض الولايات تطلب الراى عن (أ) العدالة ، (ب) . ٣٦٣١ عن المبادئ المحاسبية العامة المتعارف عليها . اما المعهد الكندى نفسه فقد تبنى اسلوب التقرير الامريكى فى سنة ١٩٢٦م

وقد نشأ الكثير من المناقشات بسبب عدم وجود تعريف قانونى فى ٣٦٣٢ الدول التى لها تاريخ طويل فى اعطاء آراء عن " الصورة العادلة " ويبدو لنا ان وجود تعريف قانونى لكل من " الصورة العادلة " و " المبادئ المحاسبية المتعارف عليها " تعتبر امرا حيويا . ولكن قبل تعريف مثل هذه المصطلحات يجب ان نتدبر ماذا كانت هذه الكلمات تمثل تعبيرات ملائمة ، ويجب ان تكون المعايير التى يتم الاسترشاد بها فى مثل هذه القرارات هى فعاليتها فى توصيل نتائج المراجعة لمستخدم القوائم المالية المدرك فى المملكة العربية السعودية .

ونظرا لان الهدف من تقرير المراجع هو ان يكون اداة اتصال بين المراجع ٣٦٣٣ والمستخدم المدرك وبناء على مشورة مختصين فى اللغة العربية والعلوم الشرعية فقد حاولنا استخدام لغة يكون لها معنى مفهوم لغير الخبير حتى تكون لغة مشتركة بين كاتب التقرير ومستخدمه وفى هذا المجال فان التعبير "تظهر بعدل" يبدو لنا اكثر ملاءمة من التعبير " صورة صادقة وعادلة " او بصوره حقيقية ومماثبه ذلك من تعبيرات فالصورة الصادقة او الصورة الحقيقية فى المحاسبة المعتمدة على مفهوم الاهمية النسبية تختلف بدرجة كبيرة عن مفهوم القارئ العادى عن المدق او الحقيقة ، كما وجدنا ايضا من دراستنا لتقارير المراجعة فى المملكة العربية السعودية ان تعبير "الصورة العادلة" استخدم فى عدة مناسبات ، وبصفة

١٩١	معيـار التـقارير	المراجـع
	<p>وبالتالى يجب على المراجع ان يـاخذ فى الـاعتبار ما اذا كان الـاختيار الذى قامت به الـادارة يعد ملائـما ، مع الـاخذ فى الحسبان جميع الـظروف الـمتعلقة بالمنشأة .</p> <p>ومن ثم فان الـتعريف بهذه الصـورة يـرتبط بمعلـومات الـادارة وتـقديرها ٢٦٢٦</p> <p>عـما اذا كانت القـوائم المـالية كما يـتم عرضها من الـممكن ان تـخلل مـستخدم القـوائم المـالية المـدرك وعلـيه فاننا نـعرف " الـاظهار بـعدل " كـما يلى :</p> <p>" تـظهر القـوائم المـالية بـعدل " اذا كان فى امكان القارئ الـمـدرك الـمتاحة له نـفس المـعلـومات الـمتاحة لـادارة الـمنشأة عن احوال الـمنشأة ان القـوائم المـالية لا يـشوبها نـقص فى الـايضاحات الـهامـة او الـاخطاء " وفى العـادة تعطى القـوائم المـالية صـورة عـادلة اذا توافرت الشـروط التـالية :</p> <p>(أ) اذا كانت الـسياسات المحاسبية الـتى اتبعتها الـادارة لـاعداد القـوائم المـالية تتفق مع مـعايير المحاسبة الـمتعارف علـيها ملائـمة لـظروف الـمنشأة مـوضوع المـراجعة .</p> <p>(ب) اذا كانت القـوائم المـالية وايضاحاتها تـفصح بـشكل و بـدرجة كـافية الـامور الـتى قد تـؤثر على قـدرة الـمستخدم المـدرك للقـوائم المـالية على اسـتيعابها وتـفسيرها واسـتخدامها .</p> <p>(ج) اذا كانت المـعلـومات المـعروضة فى القـوائم المـالية والـايضاحات التـابعة لـها مـعروضة بـشكل مـعقول اى بـدون تـفصيل مـمـل او اختصار مـخل .</p> <p>(د) اذا كانت القـوائم المـالية تـعكس جـوهر الـعمليات والـاحداث الـتى تـمـت والـظروف الـتى احاطت بـالمنشأة مـوضوع المـراجعة .</p> <p>وفى ضـوء هـذا الـتعريف فان العـلاقة بـين " الـاظهار بـعدل " و " مـعايير المحاسبة الـمتعارف علـيها " تـصبح اـكثر وضـوحا . وتـصبح مـعظم ان لم يـكن كل مـجموعات القـوائم المـالية الـتى تـلتزم بـمبادئ او مـعايير المحاسبة الـمتعارف علـيها ، كما تم تـعريفها ، تعطى صـورة عـادلة . ومع ذلك ، يجب على الـادارة عـندما تـقوم بـاعداد القـوائم المـالية ، وعلى المـراجع عـند ابداء رايه ، ان يـاخذ فى الـاعتبار ما اذا كانت الصـورة العـادلة الـمتوفرة او ما اذا كانت هناك حـاجة لمـعالجة محاسبية بـديلة او لمـعلومات اـضافية .</p> <p>ويوجد مـثـالين فى الـملحق (٤) لـظروف نـعتبرها ذات عـلاقة ، احدهما من ٢٦٢٨ من الـماضى والـاخر من الـحاضر . ويتبين من المـثـالين ان على المـراجع ان يـقرر ما اذا كانت القـوائم المـالية تـظهر بـعدل بالرغم من انه يـكون مـقتنعا تـماما بانـه تم اـعداد القـوائم المـالية وفقـا لمـعايير</p>	

المحاسبية المتعارف عليها • ويبدو من المنطقى انه يجب مطالبة المراجع ان يجعل حكمه فى هذا المجال متاحا للمستخدم •

ويتم تحقيق ميزة اضافية عندما يتدبر المراجع العلاقة بين الصورة ٣٦٣٩ العادلة ومعايير المحاسبة المتعارف عليها فى الاحوال التى قد يتوفر فيها اكثر من معيار متعارف عليه • وفى ضوء العلاقة بين الصورة العادلة ومعايير المحاسبة المتعارف عليها يتعين على المراجع فى هذه الحالات ان يقرر ما اذا كانت القوائم المالية تعطى صورة عادلة وفقا للمعيار الذى تختاره المنشأة من البدائل المتاحة ويكون اساس حكمه فى هذه الحالات هو ملائمة المعيار المختار لظروف المنشأة •

ولقد اخذنا فى الاعتبار عند تعريف معايير المحاسبة المتعارف عليها ٣٦٤٠ فى المملكة العربية السعودية عدم وجود مصدر رسمى فى الوقت الحاضر لمثل هذه المعايير وبالتالي الحاجة الى مقاييس لما يعتبر متعارفا عليه • ولقد حددنا هذه المقاييس كالآتى:

(أ) اذا كان المعيار قد اصدر من قبل لجنة معايير المحاسبة التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين السعودى يعتبر مثل هذا المعيار متعارفا عليه ويلزم اتبائه الا اذا كان فى امكان المنشأة (مع موافقة المراجع) تبرير عدم الالتزام به من اجل ان تعطى القوائم المالية صورة عادلة

(ب) فى غياب معيار صادر من قبل اللجنة المشار اليها فى (أ) يتم الاختيار من مصادر اخرى وخاصة التطبيقات المحاسبية الشائعة فى المملكة شريطة ان يتناسق ما يتم اختياره مع بيان اهداف المحاسبة المالية وبيان مفاهيم المحاسبة المالية الصادر من قبل معهد المحاسبين القانونيين السعوديين • ويعتبر هذا الشرط اساسيا حتى يتسنى تطبيق معايير محاسبية غير متناقضة عند اعداد القوائم المالية •

٣-٥-٣-٨ الالتزام بالمتطلبات القانونية المناسبة:

٣٦٤١

كما يتضح من الملحق (٢) يتم الابلاغ بالالتزام بالمتطلبات القانونية بصورة ايجابية فى كل من المملكة المتحدة والمانيا الغربية بينما يقتصر تقرير المراجع فى كل من الولايات المتحدة الامريكية والمملكة العربية السعودية على الابلاغ فى حالة المخالفات القانونية فقط - وفى اعتقادنا ان التعبير الايجابى الالتزام اكثر فعالية وبالتالي يتطلب معيار التقارير مثل هذا التعبير •

٦-٣-٨-

التسليم بعدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

تتنوع المتطلبات المختلفة في الدول بالنسبة لهذه المشكلة اكثر مما هو ٣٦٤٢ الحال بالنسبة " للصورة العالة " و " الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ففي المملكة المتحدة يمكن للمراجع الموافقة على عدم الالتزام باحدى قوائم التطبيقات المحاسبية النمطية الملائمة تحت ظروف مناسبة دون ان يكون ملزما باظهار موافقته على ذلك في التقرير المطلق. وبالرغم من اننا نتفق مع القائلين بان المراجع يجب ان يصدر تقريراً مطلقاً في مثل هذه الحالات ، فاننا نعتقد ايضاً ان مستخدم القوائم المالية المدرك يجب ان لا يكون في شك عن موقف المراجع من عدم الالتزام. اما في الولايات المتحدة الامريكية يتطلب تقرير المراجع النمطى المطلق تعبيراً ايجابياً عن " الالتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها " . ويمكن ان نتعرف على الوضع في الولايات المتحدة الامريكية من التسليم بعدم الالتزام من المصدر التالي:

القاعدة (٢٠٣) من لائحة سلوك المحاسبين القانونيين الامريكيين الصادرة من قبل معهد المحاسبين القانونيين الامريكي تنص على ان :
 " العضو يجب ان لا يقوم بابداء رايه بان القوائم المالية تعكس بشكل عادل وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها اذا كانت هذالقوائم تتضمن اى خروج عن مبدأ محاسبى ، صدر عن الهيئة المحددة بواسطة المجلس لوضع مثل هذه المبادئ ، اذا كان لهذا الخروج اثر هام نسبياً على القوائم المالية ككل ، ما لم يكن باستطاعة العضو ان يوضح انه نظراً لظروف غير عادية فانه في غياب المبادئ المحاسبية التى استخدمت تصح القوائم المالية مظللة ، وفى هذه الحالات يجب ان يبين تقريره الخروج على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، والاثر التقرىبي له على القوائم المالية ، اذا كان ذلك عملياً ، واسباب ان الالتزام بالمبدأ المتعارف عليه يؤدى الى قوائم مالية مظللة .

وفى البيان الصادر عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين تحت عنوان ٣٦٤٣ " التقارير عن القوائم المالية التى تمت مراجعتها " (فقرة ١٨) تم زيادة ايضاح ماتضمنته العبارة السابقة على النحو التالى : " عندما تكون الحالات المبينة فى القاعدة قائمة ، يجب ان يتضمن تقرير المراجع ، فى فقرة او فقرات مستقلة ، المعلومات التى تتطلبها القاعدة ، وفى مثل هذه الحالة ، يكون من الملائم التعبير عن راي غير متحفظ بالنسبة لالتزام القوائم المالية بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، ما لم تكن هناك اسباب اخرى لارتبط بالخروج على المبدأ المنصوص عليه ، تتطلب تعديل هذا التقرير .

وبالتالى فان كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة الامريكية تتفقان على ان يصدر المراجع تقرير مراجعة غير متحفظ بالنسبة للحالات النادرة التى يسلم فيها بعدم الالتزام، ولكنهما يختلفان على كيفية اعداد التقرير فى هذه الحالة .

ولم تتطرق معايير المراجعة فى المانيا الى هذه المشكلة .

٨-٣-٧- لفت الانتباه :

- المملكة المتحدة :

٣٦٤٤ يبين معيار تقرير المراجعة فى المملكة المتحدة - المذكرات التفسيرية ، الفقرتان (٩٠٨) كمبدأ عام بان المراجع الذى يقوم باصدار راي غير مطلق يجب ان لا يشير الى جوانب محددة من القوائم المالية فى صلب تقريره ، نظرا لأنه قد ينظر الى مثل هذه الاشارة على انها تحفظ ، ومع ذلك ، ففى حالات نادرة يحصل المستخدم على فهم افضل للقوائم المالية اذا تم توجيه انتباهه الى امر هام ، وقد تتضمن الامثلة حادث غير عادى ، سياسة او ظرف محاسبى ، يعتبر الامام بها امرا اساسيا لتفهم القوائم المالية .

٣٦٤٥ وحتى يمكن تجنب الانطباع بان الغرض هو التحفظ ، فان التفسيرات التى يكون الغرض منها تاكيد امور معينة يجب ان تظهر فى فقرة مستقلة ويتم التقديم لها بعبارة مثل " نوجه الانتباه الى " ويجب عدم الاشارة اليها فى فقرة الرأى كما يجب عدم استخدام التاكيد على امور معينة لمعالجة نقص الافصاح الملائم فى القوائم المالية ، كما انها لاتعتبر بديلا للتحفظ " .

- الولايات المتحدة الامريكية :

٣٦٤٦ يشير البيان الصادر عن المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين بعنوان : - التقارير عن القوائم المالية التى تمت مراجعتها (فقرة ٢٧) الى ان المراجع قد يرغب فى بعض الحالات فى التاكيد على امر معين يتعلق بالقوائم المالية ، ومع ذلك يهدف الى اعطاء راي مطلق ، على سبيل المثال ، قد يرغب فى ان يبين ان المنشأة ، بالرغم من ان لها شخصية اعتبارية مستقلة ، الا انها تعتبر جزء من منشأة اكبر ، او انها قامت بعمليات هامسة مع اطراف تربطهم بها علاقة معينة ، وقد يرغب فى جذب الانتباه الى حدث لاحق غير عادى وهام ، او لأمر محاسبى هام يؤثر على قابلية القوائم المالية للمقارنة مع الفترة السابقة فى تقرير المراجع ، ويجب عدم استعمال تعبيرات مثل " فى ضوء الشرح السابق " فى فقرة الرأى فى مثل هذا النوع من الحالات .

١٩٥	معيير التقارير	المراجعة
<p style="text-align: right;">- المانيا الغربية :</p> <p>تنص القائمة ٣/١٩٧٧م معايير اصدار اراء المراجعة (هـ) - الاضافات ٣٦٤٧ للآراء النمطية مراجعة على هذا الامر الا انها تعتبر مرغوبا فيها او مطلوبة اذا لم يكن لدى المراجع ، كنتيجة نهائية للفحص الذي قام به ، تقييدات ناشئة عن الخروج على المتطلبات القانونية او نظام تأسيس الشركة ومع ذلك يرى ان هناك عبارة اضافية تعتبر ضرورية .</p> <p>وقد تنشأ الاضافات عن تحفظات او تمثّل ملاحظات اضافية ، يجب على المراجع ان يتخذ قرار بشأن الاضافات للتقرير النمطي فقط بعد ان يكون قد قام بفحص دقيق عن ضرورتها ، ويجب ان يقوم بصياغتها بصورة لاتؤدى الى التاثير على قيمة او وضوح الراى ، يجب التعبير عن التحفظات بهذا المعنى ، ويجب ان لاتعطى الانطباع بانها اضافات الى الراى النمطي ."</p> <p style="text-align: right;"><u>- الخلاصة :</u></p>		
<p>٣٦٤٨ تبين الملاحظات السابقة ان معايير المراجعة فى كل من الدول الثلاث تـدرك ان هناك حالات لا يكون لدى المراجع تحفظات على اعطاء القوائم المالية صورة عادلة او التزامها بالمتطلبات القانونية ، ومع ذلك قد تكون اضافة فقرة لتأكيد امور معينة مطلوبة ، ويترك لتقدير المراجع ان يقرر متى تكون هذه الفقرة الاضافية مطلوبة . ونظرا لأن الخاصة الاكثر اهمية فى تقرير المراجعة هى ابداء المراجع لتقديره ، فانه من الاتساق ان يكون الوضع بالنسبة للفقرة الاضافية كما هو مبين .</p> <p>وفى اعتقادنا ان المدخل الذى تبنته الدول الثلاث بخصوص " التاكيد على امور معينة " يعتبر ملائما لىتضمنه معيار التقارير .</p>		
<p style="text-align: right;"><u>التحفظات:</u></p>		
<p>٣٦٤٩ تعالج الدراسة الايضاحية ومعيير التقارير باستفاضة الى حد ما كيف يجب ان يعبر المراجع عن التحفظات ، ويمكن ان نجد المادة التى تعتمد عليها هذه المتطلبات بالنسبة للمملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الامريكية ، وكندا فى نصوص المعايير ، وفى الارشادات ، وفى البيانات الايضاحية التى تصدرها الهيئات المهنية المسؤولة عن اصدار معايير المراجعة فى هذه البلاد ، وتسمح المانيا الغربية باستخدام راى مراجعة متحفظ ، او الامتناع عن ابداء الراى ولكن لا يبدو انها اصدرت نوصيا للراى المعارض (انظر القائمة ٣/١٩٧٧م ، (ب) ، ملحوظة ١) .</p>		

١٩٦	معيار التقارير	المراجعة
٣٦٥٠	<p>وتتبنى كل من الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة نفس الاطار ٣٦٥٠ بالنسبة للرأى المتحفظ نتيجة للقصور فى نطاق المراجعة او القصور فى امور محاسبية او حالة شك ويستخدمان نفس اللغة تقريبا.</p> <p>ولذلك نجد ان القسم رقم ٢٩ ر ٥٠٩ من " ترميز القوائم " ينص " الرأى المتحفظ يذكر انه " باستثناء " او " فيما عدا " آشار الامور التى يرتبط بها التحفظ ، فان القوائم المالية " ويتطلب معيار المملكة المتحدة ان يتم التعبير عن التقييد الهام نسبيا باستخدام اللفظ " باستثناء " بالنسبة للتقييد الناتج عن عدم الاتفاق ، واستخدام اللفظ " فيما عدا " بالنسبة للتقييد الناتج عن عدم التاكيد .</p>	
٣٦٥١	<p>وهناك اتفاق مشابه بالنسبة للافصاح عن اسباب التحفظ فى راي المراجع ، ٣٦٥١ فنجد القسم ٥٠٩ من " ترميز القوائم " ينص على انه " عندما يهدف المراجع الى ابداء راي متحفظ ، يجب عليه ان يفصح عن جميع الاسباب المؤيدة فى فقرة او فى فقرات تفسيرية مستقلة من تقريره ، ويجب ان يضمن فقرة الرأى لغة التحفظ المناسبة مع الاشارة الى الفقرة التفسيرية " ويجب ان تفصح الفقرة او الفقرات التفسيرية الآثار الرئيسية للامور موضع التحفظ على المركز المالى ، ونتائج العمليات ، والتغيرات فى المركز المالى ، اذا كان من الممكن تحديدها بصورة معقولة ، وينص معيار المملكة المتحدة " الفقرة ١) على انه " يجب اعطاء جميع اسباب التحفظ ، بالاضافة الى قياس اثرها على القوائم المالية بصورة كمية " .</p>	
٣٦٥٢	<p>وتعالج التقييدات على نطاق المراجعة بصورة مشابهة ، مثلا عن طريق ٣٦٥٢ الشرح فى الفقرة التفسيرية والاشارة الى التحفظات فى كل من فقرتى النطاق والرأى والتغيير الوحيد فى معيار التقارير يتعلق بالمطلب الخاص بان يكون هناك عنوان لفقرة التحفظ ولكل من فقرات الرأى المتحفظ ، والرأى المعارض والامتناع عن ابداء الرأى ، وتعتبر ذلك متسقا مع هدف " عدم ترك القارئ فى شك عن معنى ودلالات " تقرير المراجع .</p>	
		<p>توقيع وتاريخ تقرير المراجعة : ٩-٣-٨</p>
٣٦٥٣	<p>تتفق الاجراءات المتعلقة بتوقيع تقرير المراجع مع نصوص القانسون ٣٦٥٣ السعودى الحالى . ولا تتضمن معايير المراجعة او الارشادات فى المملكة المتحدة اى اشارة لمتطلبات توقيع وتاريخ التقرير ولكن القسم رقم ٥٣٠ من " ترميز القوائم " فى الولايات المتحدة الامريكية بعنوان " </p>	

تأريخ تقرير المراجع المستقل ينص على انه " بصفه عامة ، يجب استخدام تاريخ الانتهاء من العمل الميدانى كتاريخ لتقرير المراجع المستقل" ، وتعالج الفقرة الخامسة من نفس المصدر الحالات التى يقع فيها حادث لاحق يكون قد تم الافصاح عنه فى القوائم المالية بعد الانتهاء من العمل الميدانى ولكن قبل اصدار التقرير. فى هذه الحالة يمكن استخدام التاريخ الاخير ، او استخدام تاريخ مزدوج " (التاريخ الاول لانتهاء المراجعة والتاريخ التالى الذى تم فيه الانتهاء من فحص الحدث اللاحق) وقد اخذنا بمبدأ التاريخ المزدوج حتى يكون القارىء على بينة من مسؤولية المراجع بالتحديد .

١٠-٣-٨ المراجعون الآخرون:

يرتكز طلب عدم الاشارة فى تقرير المراجعة الى العمل الذى قام به مراجعون ٣٦٥٤ آخرون على وجهة النظر القائله بان المراجع مسئول عن الحصول على تأكيد معقول من قرائن مراجعة كافية لتعضيد رأيه وبالتالي فعليه القيام بما يجب لتحقيق ذلك ولتجنب اى عدم وضوح لدى المستخدم عن مدى مسؤولية كل من المراجعين.

١١-٣-٨ الامثلة الايضاحية:

ادراج امثلة ايضاحية فى ارشادات المراجعين بالمملكة المتحدة كان ناجحا للغاية فى ان الامثلة اشارت تعليقات اكثر من محتويات معايير المتعلقة بها وتنص الارشادات على " ترمى الامثلة لأن توضح فقط الاشكال المختلفه للصياغة المستخدمة فى الظروف المختلفه . ونظرا لانه يجب صياغة التحفظات باستخدام تعبيرات يتم اختيارها لتلائم الظروف الخاصة التى ترتبط بها ، فانه ليس من العمل اقتراح اشكال نموذجية للتحفظ قد تكون مضللة" . ويبدو ان هذه العبارة تتناقض مع الفقرة الثانية من معيار المراجعة فى المملكة المتحدة الذى ينص على ان " تقرير المراجعة المتحفظ يجب ان لا يترك المستخدم فى شك عن معناه ودلالته لتفهم القوائم المالية ، ولتشجيع فهم اكثر اتساقا للتقارير المتحفظه ، يجب استخدام الصياغة المستخدمة للتعبير عن التحفظات فى رأى المراجع والتى نص عليها معيار التقارير والمبينة فى التقارير الايضاحية مالم يكن فى رأى المراجع انه اذا قام بذلك سيخفق فى توصيل المعنى المقصود بوضوح . وتأخذ الامثلة الايضاحية بوجهة النظر هذه عن طريق استخدام نفس اللغة للتعبير عن الخصائص الاساسية فى فقرات النطاق ، والرأى ، والتأكيد على امور معينة .

١٢-٣-٨ التقارير المطلقة :

١ - الولايات المتحدة الامريكية :

" قمنا بفحص الميزانية لشركة - - - - - في - - - - - والقوائم المرتبطة بها الخاصة بالدخل ، والارباح المبقاة ، والتغيرات في المركز المالي عن السنة المالية المنتهية في هذا التاريخ ، وقد تم فحصا وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وتبعاً لذلك، تضمن الفحص الذي قمنا به تلك الاختبارات المتعلقة بالسجلات المحاسبية ، واجراءات المراجعة الاخرى التي اعتبرناها ضرورية في ضوء الظروف القائمة . وفي راينا ان القوائم المالية المشار اليها بعاليه تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي لشركة - - - - - في - - - - - وعن نتائج اعمالها ، والتغيرات في مركزها المالي عن السنة المنتهية في هذا التاريخ ، وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها المطبقة على نفس الاسس التي اتبعت في العام الماضي " .

٢ - المملكة المتحدة :

" قمنا بمراجعة القوائم المالية المبينة على الصفحات من الى وفقا لمعايير المراجعة المعتمده . وفي راينا ان القوائم المالية ، التي تم اعدادها وفقا لمفهوم التكلفة التاريخية تعطى صورة صادقة وعادلة عن احوال الشركة في - - - - - وعن ارباحها ، وعن مصادر الاموال واستخداماتها عن السنة المنتهية في هذا التاريخ وتلتزم بقوانين الشركات لسنة ١٩٤٨م الى سنة ١٩٨١م " .

٣ - المانيا الغربية :

(أ) التقرير الموجز - ينشر مع القوائم المالية وفقا للقسم ١٦٧ من

قانون الشركات:

" مسك الدفاتر ، والقوائم المالية السنوية ، وتقرير مجلس
الادارة ، تتفق مع القانون ونصوص النظام الاساسى للشركة على
اساس الفحص المهنى الذى قمنا به " .

(ب) التقرير الكامل لمجلس الادارة

مخلص المحتويات

القسم الرئيسى

المهمة والاراء

المركز القانونى للشركة

المركز المالى

تبويب وتقييم الاصول والخصوم

التحليل المالى

البنود الرئيسية للميزانية

الارباح

مسك الدفاتر

تقرير الادارة

النتائج المالية والتاكدات

معايير المراجعة المقترحة

تقارير المراجعة .

فترة النطاق	القانون السعودي الحالي	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	المعيار الغربي
١- تحديد العوَجَه المبهم التقرير	يطلب نظام الشركات السعودي ان يقدم المراجع تقريره الى الاجتماع السنوي للجمعية العمومية العادية للمساهمين. (العادة ١٣٢)	يجب ان يحدد تقرير المراجع اولئك الذين يوجه اليهم التقرير (معيار المملكة المتحدة ، الفقرة ٢) (٢)	يمكن توجيه التقرير الى الشركة التي يتم فحص قوائمها المالية او الى مجلس ادارتها او الى المساهمين فيها ، وبالنسبة للتقرير عن القوائم المالية لصنعشاة لاتخاذ شكل شركة مساهمة يجب ان يوجه وفقا لما تعلمه الظروف ، الى الشركاء مثلا (ق ٥٠٩ر٥٨)	الرائ هو نتيجة المراجعة ، ويوجه الى العميل فقط ولكنه يوجه ايضا الى عدد اكبر من الناس ، في معظم الحالات الى الجمهور العام . (قائمة ١٩٧٧/٢ م "ت")
٢- تحديد القوائم المالية التي يرتبط بها التقرير .	ليست هناك قرائن قانونية فيما عدا ما يتطلب نظام الشركات خاصا بتقديم تقرير الى الاجتماع السنوي للجمعية العمومية بوضع المدى الذي تبين فيه الحسابات(العادة ١٣٢ نظام الشركات)	يجب ان يحدد تقرير المراجعة القوائم المالية التي يرتبط بها (معيار المملكة المتحدة الفقرة ٢) . التقارير) .	اما ان يتضمن التقرير ابداء راي يتعلق بالقوائم المالية ككل ، او تاكيدا بانه لا يمكن ابداء الراي (المعيار الرابع عن التقارير) .	
		قمنا بمراجعة القوائم المالية المبينة على الصفحات من الى " (اقتباس من تقارير المراجعة الايضاحية في المملكة المتحدة ز فقرة ١٢) .	" قمنا بمراجعة الميزانية ، والقوائم المالية المرتبطة بها الخاصة بالدخل والارباح المبقاة ، والتغيرات في المركز المالي " (اقتباس من تقرير المراجعة المنعطف) .	" مسك الدفاتر ، والقوائم المالية السنوية " (اقتباس من تقرير المراجعة الموجز) .
٣- تحديد اجراءات المراجعة التي يتم القيام بها .	تعليمات مصلحة الزكاة والدخل: يجب ان يعد المراجع تقريره الخاص بالمراجعة وفقا لمبادئ المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها . كما تنص المادة ١٣١ من نظام الشركات على ان لمراقب الحسابات في كل وقت حق الاطلاع على دفاتر الشركة وسجلاتها وغير ذلك مسن الوثائق وله طلب البيانات	يجب ان يشير المراجع في تقريره صراحة الى ما يلي: (١) ما اذا كان قد تمت مراجعة القوائم المالية وفقا لمعايير المراجعة المعتمدة (معيار المملكة المتحدة ، الفقرة ٣) .	في جميع الحالات التي يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية ، يجب ان يتضمن التقرير تحديدا والمحاو قاطعا عن طبيعة الفحص الذي يقوم به المراجع ، ان وجد ، ودرجته المسئولية التي يتحملها (المعيار الرابع من التقارير) . يمكن للمراجع ان يقرر انه بإمكانه ابداء راي متحفظ فقط في حالة ما اذا كان قد قام بالفحص وفقا لمعايير المراجعة	يجب ان يصف تقرير المراجعة مهمة المراجعة والقيام بها ، يجب ان يذكر تقرير المراجعة ان المراجع قام بالمراجعة وفقا لمعايير المتعارف عليها لمراجعة القوائم المالية (قائمة ١٩٧٧/٢م تقرير المراجعة المطول) .

المانيا الغربية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	القانون السعودي العالسي	(شابع) نفرة النطاق
	المتعارف عليها (ق ت ١٠ ر ٥٠٩)		والايفاحات التي يرى ضرورة الحصول عليها وله ايضا ان يتحقق مسن موجودات الشركة والتزاماتها وعلى رئيس مجلس الادارة ان يمكنه من اداء واجبة . واذا صادف مراقب الحسابات صعوبة في هذا الشأن اثبت ذلك في تقرير يقدم الى المجلس الادارة فاذا لم ييسر المجلس عمل مراقب الحسابات وجب على الاخير دعوة الجمعية العادية للنظر في الامر.	
وفقا للقم ١٦٦ فقرة ١ من قانون (الشركات) يجب ان يذكر صراحة ما اذا كان مجلس الادارة فداعطى الايفاحات وقدم القرائن المطلوبة . (قاشمة ١٩٧٧/٢م تقارير المراجعة المطولة) .	الابلاغ وفقا لمبدأ الاستثناء كما في المملكة المتحدة .	لا يوجد شيء منصوص عليه صراحة في تقرير السراجة في المملكة المتحدة في هذا المدد . وفقا لقانون الشركات في المملكة المتحدة اذا اخلق المراجعون في الحصول على جميع المعلومات والايفاحات التي تعتبر وفقا لافضل تقدير واعتقاد لديهم ضرورة لغرض المراجعة التي يقومون بها ، يجب ان يذكروا هذه الحقيقه في تقريرهم (اعداد التقارير وفقا لمبدأ الاستثناء) .	يجب ان يقدم المراجع العالسي الاجتماع السنوي للجمعية العمومية للمساهمين تقريرا يبين فيه مدى استجابة ادارة الشركة في وضع الوثائق والايفاحات التي طلبها تحت تصرفه (المادة ١٣٢ من نظام الشركات)	٤ - القيود على نطاق المراجعة
لا يتضمن تقرير السراجة الموجز اي اشارة صريحة خاصة بالرائي في القوائم المالية بخلاف الالتزام	عادة يتم صياغة الراي غير المتدخل للمراجع المستقل على النحو التالي: في رايها ان القوائم المالية المشار اليها	يجب ان يشير المراجع في تقريره صراحة الى مايلي (ب) ما اذا كان في راي المراجع	يجب ان يقدم المراجع الى الاجتماع السنوي للجمعية العمومية العادية للمساهمين تقريرا يبين فيه	فقرة الراي ١ - معيار جودة القوائم المالية

العائيا الغربية	الولايات المتحدة الامريكية	المملكة المتحدة	القانون السعودي الحالي	(تابع) فقرة الراى
بالقانون .	بعاليه تعبر بعدالة عن المركز العالى (ق.١١) ، لقرة ا.ر. ، عن معنى "تعبر بعداله" .	ان القوائم العالیه تعطى صورة صادقة وعادلة عن حالة المنشأة والارباح والخسائر، ومصادر الاموال واستخداماتها، اذا كانت مطبقة . (المعيار لقرة ٢ "ب") رايه عن اتفاق حسابات الشركة مع الحفيقة . (المادة ١٣٢ من نظام الشركات)	
الهدف الاسمى للمراجعة (بيان العهد) هو تقرير ان الحسابات تم اعدادها وفقا للقانون والمبادئ المحاسبية السليمة . يجب ان يذكر تقرير المراجعة على وجه التحديد ما اذا كانت المحاسبة تفى بالمتطلبات القانونية وما اذا كانت القوائم العالیه قد اعدت وفقا للقانون (قائمة ١٩٧٧/٢ م)	ليست هناك اشارة صريحة فى التقرير المطلق واذا كان الراى عن التعشيل العادل ناثر بدرجة هامة نسبيا بمخالفات قانونية فـ يجب على المراجع ان يتحفظ فى تقريره .	يجب ان يشير المراجع فى تقريره صراحة الى مايلى (ج) اى امور محددة عن طريق التشريعات الملائمة او المتطلبات الآخري .	يجب على المراجع تقديم تقرير للاجتماع العادى للجمعية العمومية للمساهمين يبين فيه اى مخالفات لاحكام نظام الشركات او نظام الشركة الاساسى . (المادة ١٣٢ من نظام الشركات)	٢- الخروج على المتطلبات القانونية
يجب ان يذكر تقرير المراجعة على وجه التحديد ما اذا كانت المحاسبة تفى بالمتطلبات القانونية وما اذا كانت القوائم العالیه قد اعدت وفقا للقانون (قائمة ١٩٧٧/٢ م)	كما فى المملكة المتحدة الاشارة صراحة غير مطلوبة ، اذا ناثر الراى عن التعبير العادل للقوائم العالیه بدرجة هامة نسبيا ، فـ يجب على المراجع ان يتحفظ فى تقريره .	الاشارة صراحة غير مطلوبه - اذا كان للمخالفة اثر هام نسبى يجب على المراجع ان يذكرها ، وفيما عدا ذلك فان الالتزام يكون مفهوما ضمنا"	يجب على المراجع تقديم تقرير للاجتماع العادى للجمعية العمومية للمساهمين يبين فيه اى خروج على نصوص النظام الاساسى للمنشأة (المادة ١٣٢ من نظام الشركات) . ليست هناك اشارة صريحة لاعداد التقارير وفقا لمبدأ الاستثناء كما هو الحال بالنسبة للخروج على المتطلبات القانونية .	٣ - الخروج على النظام الاساسى للمنشأة

المانيا الغربية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	القانون السعودي الحالي	(تابع) فقرة الرأي
المتطلبات القانونية المشار إليها ، في الفاشة ١٩٧٧/٢ تتضمن قانون المحاسبة .	" يجب ان يذكر التقرير ما اذا كانت القوائم العالية معسده وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها " (المعيار الاول من معايير التقارير - ق.٤١٠)	لايطلب المعيار في المملكة المتحدة اشارة صريحة - ومع ذلك " عند ابداء الراى بان القوائم العالية تعطى صورة صادقة وعادلة ، فهجب ان يكون المراجع مقتنعاً ، بالاضافة الى اشياء اخرى بانه :	تعليقات مملحة الزكاة والدخل: يجب على المحاسب القانونى ان يعيد تقرير المراجعة وفقاً لمبادئ المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها	٤ - الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها
		(١) تم الالتزام بجميع البيانات الصادرة عن معايير المحاسبة المنطقية ، فيمعان الحالات التي لا تكون فيها هذه المعايير قابلة للتطبيق بصورة دقيقة لانها تعتبر غير عمليه ٠٠٠٠ (ب) اى سياسات محاسبية لم ترد في البيانات الصادرة عن معايير المحاسبة المنطقية وتعتبر ملائمة لظروف المنشأة (الارشادات التفسيرية فى المملكة المتحدة لفقرة ٦) .		
السياسات المحاسبية المتسقة جرد من قانون المحاسبة	يجب ان يذكر التقرير ما اذا كانت هذه المبادئ قد طبقت بصورة متسقة فى الفترة الحالية بالمقارنة مع الفترة السابقة . (المعيار الثانى للتقارير ق.٤٢٠)	الاشارة الصريحة ليست مطلوبه - ومع ذلك فان الاتساق هو احد المفاهيم المحاسبية الاساسية ، حتى يمكن ابداء الراى عن الصورة الصادقة والعادلة ، بطالب قانون الشركات المراجع بالتحقق من التطبيق المتسق ، يقوم المراجع باعداد تقريره وفقاً لمبدأ الاستثناء ، بمعنى الافصاح عن الاستثناء ان وجد فقط ، ولكنه ليس مطالب بان يعطى عبارة ايجابية تفيد انه تم تطبيق المبادئ المحاسبية بصورة متسقة اذا كان التطبيق متسقاً .	يتطلب نظام الشركات ان يكون التبويب فى الميزانية وفى حساب الارباح والخسائر متسقاً ، وان تكون اسس قياس الاصول والخصوم متسقة . (المادة ١٢٤)	٥ - تطبيق المبادئ المحاسبية بصورة متسقة .

٢٠٤	معيـار التـقارـيـر	المراجـع
<p style="text-align: center;"><u>١٤-٣-٨ الاقتراحات المقدمة لتعديل التقرير النمطي</u></p> <p style="text-align: center;"><u>١ - مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين - ١٩٦٩ م</u></p> <p>المراجعون في الولايات المتحدة الامريكية الذين يرون توضيح مسئولية المراجع عن طريق تعديل التقرير يقترحون ان يشمل الرأى الموسع مايلى:</p> <p>(١) تعليق بان القوائم المالية هي من اعداد الادارة .</p> <p>(٢) ايضاح بان المبالغ المبينة فى القوائم المالية هي على وجه التقريب بصورة معقولة ولا تمثل قياسات دقيقه .</p> <p>(٣) الاشارة الى حقيقة ان المراجعة تمت وفقا لمعايير المراجعة التى وضعتها مهنة المحاسبة .</p> <p>(٤) ايضاح انه تم استخدام اختبارات منتقاه وانها اعتمدت على تقييم المراجع للرقابة الداخلية .</p> <p>(٥) الرأى بان القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية التى تم تحديدها بواسطة مهنة المحاسبة وان هذه المبادئ قد طبقت بصورة متسقة .</p> <p>ب - اللجنة التنفيذية لمعايير المراجعة (المعهد الامريكى للمحاسبين القانونيين)</p>		
<p style="text-align: center;"><u>اقتراحات للتوسع الممكن للتقرير النمطي :</u></p>		
<p>(١) تحديد ان القوائم المالية تم اعدادها بواسطة الادارة</p> <p>(٢) مناقشة طبيعة القوائم المالية بصورة موجزة, بما فى ذلك الاشارة الى:</p> <p>أ - مفهوم " الاستمرار "</p> <p>ب - مفهوم " الاستحقاق "</p> <p>ج - اساس " التكلفة التاريخية "</p> <p>د - الحاجة الماسة للنظر الى الارقام على وجه التقريب</p> <p>(٣) تحديد مصدر معايير المراجعة ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها .</p> <p>(٤) ادراج بعض الملاحظات عن الاختلاس والتلاعب وعدم الانتظام .</p> <p>(٥) تحديد عنوان الزامى للتقرير (ربما الاشارة الى الموضوعية او الاستقلال)</p>		

١٥-٣-٨ الصور العادلة

المثال أ

قبل ان يتم وضع معايير المحاسبة فى الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة عن الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وعن الالتزامات المحتملة , لم يكن مطلوباً الافصاح عن هذه الاحداث, وتبعاً لذلك , كان ممكناً ان تكون الادارة على علم بحدث يؤثر بدرجة هامة نسبياً او بدرجة اساسية على الصورة العادلة التى تبينها الحسابات , ومع علم المراجع بالظروف , كان فى موقف يمكنه من تقرير ان القوائم المالية اعطت صورة عادلة وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها نظراً لأنه لم يحدث خروج على هذه المبادئ , ولكن , هل كان يمكنه ان يقرر ان القوائم المالية تعطى صورة عادلة؟

المثال ب

العمليات بين اطراف تربطهم علاقة , كالعمليات بين شركتين فى مجموعة واحدة , لم تخضع بعد لمعيار محاسبى فى المملكة المتحدة . احد المشاكل التى قد تحدث تتعلق بالاعباء التى تحملها ادارة الشركة القابضة للشركة التابعة , اذا افترضنا مثلاً ان شركة تابعة كانت قائمة بتنفيذ عقد مقاولات حكومى وصدرت تعليمات عن وكالة حكومية بأن :

(أ) الحد الاقصى لها من الربح المسموح به لمثل هذ العقود هو ١٠٪ .

(ب) اذا تعدت الشركة هذا الهامش , لن تمنح اى عقود اخرى .

(ج) وقد حققت الشركة هامش اكبر من الهامش المسموح به .

(د) وحتى يمكن تخفيض الهامش الى الحد المسموح به , قامت الادارة المسئولة

بالموافقة على اعباء حملتها لها الشركة القابضة على اساس اتعاب قدرها

١٠٠٠ جنيه استرلينى فى الساعة للموظف الذى قام بالخدمة فعلاً لشركة

المقاولات .

فى مثل هذه الحالات , تكون القوائم المالية لشركة المقاولات , بعد تحميلها

بالاعباء التى رخصت بها الادارة , ملتزمة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

وبقانون الشركات , ولكن هل هذه القوائم تعطى صورة عادلة للمستخدم المدرك .

ملحق (١) تعريف المصطلحات

ملحق (١)

نظرا لمرحلة التطور التي تمر بها المهنة من حيث اخذها من منابع العلم والخبرة للدول الاخرى وبحكم تواجدهم محاسبين من دول ذات ثقافات مختلفة يعملون في المملكة ، فان من الضروري لتسهيل عملهم وجعله اكثر جدوى للمستفيدين من خدماتهم محاولة توحيد معاني بعض المصطلحات الهامة في مجال المهنة . ويلزم مراعاة ان اهمية تعريفها يأتى من التعارف على ماتعنيه وتوحيد استعماله من الجميع :

المراجعة :

فحص القوائم المالية للمنشأة طبقا لمعايير المراجعة المعتمدة في المملكة ، من قبل شخص (او اكثر) مؤهل (او مؤهلين) تأهيلا مهنيا كافيا ، بغرض ابداء الرأى في ان القوائم المالية ككل :

- ١ - تظهر يعادل المركز المالى للمنشأة كما هو عليه في نهاية المدة موضوع المراجعة ، ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال بناء على كفاية العرض والانصاح للمعلومات التي تحتوى عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة .
- ٢ - تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسى للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

المراجع المسئول :

الشخص المسئول عن عملية المراجعة . وحسب الظروف فان وصف المراجع قد يلحق بأى من اعضاء فريق المراجعة سواء كان شريكا او موظفا في مكتب المراجعة مسادا . يتمتع بصلاحيات المراجع الا ان المراجع المسئول هو من يوقع تقرير المراجعة .

المراجعون الاخرون :

قد يشترك اكثر من مراجع فى مراجعة المنشأة ويكونوا مسئولين عن امدار تقرير مشترك كما قد يراجع كل منهم وحدة محاسبية مستقلة من وحدات المجموعة موضوع المراجعة .

القوائم المالية :

المعلومات المالية المستخرجة من السجلات المحاسبية للمنشأة والمعروضة بشكل يظهر مركزها المالي في تاريخ معين والتغير في مركزها المالي خلال فترة محددة وفقا لاساس محاسبي شامل . وتتكون القوائم المالية للمنشأة عادة من قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة الارباح المبقاة (او قائمة التغير في حقوق أصحاب رأس المال) ، قائمة مصادر واستخدام الاموال والايضاحات المتعلقة بتلك القوائم المالية .

تظهر بعدل:

تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال اذا أمكن للقارئ المدرك المتاحة له نفس المعلومات المالية التي من المتوقع منطقيًا أن تكون في حوزة ادارة المنشأة أن يقرر أن تلك القوائم المالية ككل تفصح بطريقة سليمة عن كل الامور الهامة التي يؤدي سوء عرضها او حذفها الى أن تكون القوائم المالية مضللة .

و عندما يصدر المراجع رأيا بأن القوائم المالية ككل تظهر بعدل المركز المالي في نهاية الفترة ونتائج الاعمال ومصادر استخدام الاموال خلال الفترة المحاسبية وبناء على كفاية العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة موضوع المراجعة فان ذلك يعنى ان المراجع توصل الى درجة معقولة من القناعة بمايلي:

أ - ان السياسات المحاسبية التي اتبعتها الادارة لاعداد القوائم المالية تتفق مع معايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة موضوع المراجعة .

ب - ان القوائم المالية والايضاحات المتعلقة بها تفصح بشكل ودرجة كافية عن الامور التي قد تؤثر على قدرة مستخدم القوائم المالية على استخدامها وتفسيرها واستيعابها .

ج - ان المعلومات المعروضة في القوائم المالية والايضاحات التابعة لها معروضة بشكل معقول أي دون تفصيل ممل او اختصار مخل .

د - أن القوائم المالية تعكس جوهر العمليات والاحداث التي تمت والظروف التي احاطت بالمنشأة موضوع المراجعة .

معايير المحاسبة المتعارف عليها:

يقصد بمعايير المحاسبة المتعارف عليها المعايير التي تتمتع بدرجة كبيرة من الدعم الناتج من اعتمادها رسميا او الناتج من اكتسابها قبولا عاما في

المملكة العربية السعودية . وتشمل معايير المحاسبة المتعارف عليها للمنشآت الهادفة للربح مايلي:

- أ - معايير المحاسبة المالية المصدرة من قبل معهد المحاسبين القانونيين السعودى ، او فى غيابها -
 ب - الممارسات المحاسبية التى اكتسبت قبولا عاما فى المملكة العربية السعودية شريطة تناسقها مع بيان اهداف المحاسبة المالية وبيان مفاهيم المحاسبة المالية الصادرين من قبل معهد المحاسبين القانونيين السعودى .

ملائمة ظروف المنشأة:

فى غالبية الاحوال تعتبر معايير المحاسبة المتعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة الا فى الحالات النادرة التى قد يودى التطبيق الحرفى لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الى قوائم مالية مزللة . وفى مثل هذه الحالات النادرة يتعين على المنشأة استخدام معالجة محاسبية بديلة من أجل أن تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالى للمنشأة .

الاهمية النسبية:

القيمة النسبية لبيد من بيود القوائم المالية او لامر من الامور الواجب الافصاح عنها او تأثيره المتوقع على القرارات التى يتخذها المستخدمون بناء على المعلومات المعروضة فى القوائم المالية . ويعتبر البند او الامر ذا أهمية نسبية اذا كان من المحتمل أن يؤدي عدم الافصاح عنه ، او سوء عرضه او حذفه الى تشويه او نقص المعلومات المعروضة فى القوائم المالية بدرجة تؤدي الى تضليل القارئ المدرك عند اتخاذ قرار يعتمد على تلك المعلومات .

*

درجة الاقتناع المعقول:

يقصد بدرجة الاقتناع المعقول حصول المراجع على ادلة وقرائن ملائمة وكافية تمكنه من ابداء الرأى على القوائم المالية ككل . ويراعى ان راي المراجع لا يعتمد على براهين قاطعة وانما يعتمد على أدلة وقرائن مقنعة تشير الى ما اذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام الاموال . بمعنى آخر لا تهدف المراجعة الى الاثبات العلمى وانما تهدف الى الحصول على درجة معقولة من الاقتناع لايداء الرأى فى القوائم المالية .

* جرى استخدام (القناعة) لتعنى الاقتناع بحكم شيوع استخدامها .

المراجعة النهائية:

اختبارات المراجعة التي ينفذها المراجع في نهاية السنة المالية موضوع المراجعة بهدف الحصول على أدلة وقرائن كافية ، بعد الاخذ في الحسبان الأدلة والقرائن التي حصل عليها أثناء المراجعة الأولية، تمكنه من ابداء الرأي في القوائم المالية التي أعدتها ادارة المنشأة .

التدقيق:

تشير كلمة التدقيق في هذه الوثيقة الى مراجعة أوراق العمل بما في ذلك خطة المراجعة وما يوثقها من أوراق عمل من قبل الشخص أو الاشخاص المسؤولين عن الاشراف على أعمال المساعدين كما تشير الى قراءة القوائم المالية والتقرير المقترح عليها قراءة متعمقة بهدف التأكد من أن تلك القوائم والتقرير تتناسب مع الأدلة والقرائن التي تم الحصول عليها نتيجة لتنفيذ اختبارات المراجعة .

العميل:

المنشأة التي تتعاقد مع احد مكاتب المحاسبين القانونيين او احدى شركات المحاسبة القانونية لقيام الاخيرة بالخدمات المهنية .

المجلس:

مجلس ادارة معهد المحاسبين القانونيين السعودى .

المنشأة:

أى شخص أو أى شخصية اعتبارية سواء كانت هادفة أو غير هادفة للربح .

مكتب المحاسبة:

أى منشأة تزاول مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية .

شركة المحاسبة:

تنشأ بسبب اتفاق شخصين أو أكثر ممن رخص لهم بممارسة المهنة على تكوين شركة محاسبة .

المعهد:

معهد المحاسبين القانونيين السعودى .

العمـو :

عضو معهد المحاسبين القانونيين السعودى الاساس او المشارك او المنتسب .

ممارسة المهنة :

تقديم الخدمات المهنية للعملاء بواسطة محاسب قانونى او شركة محاسبة .

اختبار التأهيل للزمالة :

هو ذلك الامتحان المعطى من قبل المعهد وبإشراف لجنة الاختبارات به حسب الاجراءات المحددة وذلك لمعرفة مدى الكفاءة العلمية والتأهيل المهنى لمن يريد مزاولة المهنة . يجب ان يغطي هذا الامتحان كل ماله صلة بعمل المراجع مثل المحاسبة المالية ، المراجعة ، انظمة الضرائب والزكاة ، الانظمة التجارية . الخ .

شهادة الزمالة :

وثيقة تعطى من قبل المعهد لمن اجتاز اختبار التأهيل للزمالة بنجاح .

معايير المراجعة المتعارف عليها :

معايير المراجعة المعتمدة فى المملكة العربية السعودية من قبل جهة رسمية اعطيت سلطة اصدار هذه المعايير . وتعتبر معايير المراجعة المعتمدة من قبل معهد المحاسبين القانونيين السعودى هى المعايير المتعارف عليها عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح .

القارئ المدرك :

يقصد بالقارئ المدرك الشخص القادر على تحديد الامور المعروضة فى القوائم المالية التى لها علاقة بالقرارات التى يتخذها بناء على تلك القوائم . ولا يشترط فى ذلك الشخص قدرته على اعداد القوائم المالية . وانما يشترط فيه القدرة على استيعاب المعنومات المعروضة فى القوائم المالية وتحديد ماله علاقة منها بالقرار او القرارات التى يتخذها والتى تتطلب معلومات مالية معروضة فى تلك القوائم .

اسلوب المراجعة :

القرارات التي يتخذها المراجع المتعلقة بدرجة القناعة التي ينوي الحصول عليها من المصادر التالية عند تجميع أدلة وقرائن المراجعة اللازمة لتحقيق هدف معين من أهداف المراجعة :

- (أ) الانظمة المستخدمة في المنشأة خاصة نظام المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية .
- (ب) اختبارات المراجعة التحليلية .
- (ج) اختبارات التحقق التفصيلية للارصدة والعمليات .

ادلة وقرائن المراجعة :

المعلومات والاثباتات التي يحصل عليها المراجع للوصول الى درجة معقولة من القناعة تمكنه من ابداء الرأي في القوائم المالية ككل .

النظام المحاسبي :

الاجراءات التي اقترتها ادارة المنشأة لتحديد العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على مركزها المالي ونتائج أعمالها واثبات تلك العمليات والاحداث والظروف وتحليلها وقياس تأثيرها وتصنيفها وتجميع المعلومات اللازمة لاعداد القوائم المالية .

نظام الرقابة الداخلية :

الاجراءات التي اقترتها ادارة المنشأة للتأكد من الالتزام بالسياسات التي وضعتها والديان على اصول المنشأة واكتمال ودقة السجلات . ويهدف نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالنظام المحاسبي الى منع الاخطاء او اكتشافها واتخاذ الاجراءات المناسبة لتصحيحها . وتشمل الاخطاء المقصودة منها وغير المقصودة . ويتكمن نظام الرقابة الداخلية عادة من ضوابط عامة واجراءات رقابة تطبيقية .

الضوابط العامة في نظام الرقابة الداخلية :

يقصد بالضوابط العامة القواعد الاساسية لنظام الرقابة الداخلية الهادفة لخلق محيط ملائم لتنفيذ الانظمة المعمول بها في المنشأة وخاصة النظام المحاسبي واجراءات الرقابة الداخلية . وتعنى الضوابط العامة بحدود امور منها الفصل المناسب بين المسؤوليات المتعارضة ، تحديد الصلاحيات الملائمة ، الاشراف والتدقيق على التنفيذ ، اختيار الاشخاص ذوي الكفاءة المناسبة وضبط حرية الوصول الى اصول المنشأة وسجلاتها .

اجراءات الرقابة التطبيقية:

يقصد بها اجراءات الرقابة المتعلقة بتطبيق معين (على سبيل المثال: المبيعات، التحصيلات والمدينون او المشتريات ، المدفوعات والدائنون) . وتهدف اجراءات الرقابة التطبيقية الى التاكد من صحة واكتمال ودقة العمليات والسجلات المتعلقة بتطبيق معين . وتشمل هذه الاجراءات عادة اجراءات تتعلق بالتاكد من ان العملية قد تم اعتمادها من قبل الشخص ذو الملاحية المناسبة ، اكتمال وصحة ودقة المستندات المؤيدة للعملية ، اكتمال وصحة ودقة تسجيل العملية ، اكتمال وصحة ودقة التقارير التي تحتوى على العملية . وقد يتم تنفيذ اجراءات الرقابة التطبيقية يدويا او قد يتم تنفيذها عن طريق الحاسب الالى .

اختبارات الالتزام:

الاجراءات التي ينفذها المراجع للحصول على ادلة وقرائن تمكنه من تحديد ما اذا كانت الانظمة (نظام الرقابة الداخلية مثلا) التي ينوى الاعتماد عليها كاساس لبدء الراى فى القوائم المالية قد تم تطبيقها اثناء المدة موضوع المراجعة . وقد ينطوى اختبار الالتزام على عينة من العمليات التي تخضع للنظام الذى ينوى المراجع الاعتماد عليه او قد يشمل كل العمليات التي تخضع لذلك النظام .

أدلة وقرائن الالتزام:

المعلومات التي يحمل عليها المراجع نتيجة لتنفيذ اختبارات الالتزام والتي تساعد على تحديد ما اذا كانت اجراءات احد الانظمة التي ينوى الاعتماد عليها قد تم تطبيقها خلال المدة موضوع المراجعة .

اختبارات المراجعة التحليلية:

الاجراءات التي ينفذها المراجع بهدف الحصول على قرائن تشير الى معقولية أحد الأرقام الظاهرة فى القوائم المالية . وتنطوى اختبارات المراجعة التحليلية على دراسة المراجع للعلاقة بين رقم فى القوائم المالية وأرقام او مؤشرات او معلومات اخرى متاحة له . وتتضمن اختبارات المراجعة التحليلية الخطوات التحليلية الاساسية التالية:

- أ - تحديد العوامل الرئيسية التي من المتوقع أن تحكم حجم الرقم موضوع المراجعة .
- ب - تحديد العلاقة التقريبية بين العوامل الرئيسية التي تم تحديدها فى (أ) والرقم موضوع المراجعة .

- ج - تقدير حجم الرقم بناءً على العلاقة المحددة في (ب) إذا كانت لاتزال صحيحة .
 د - مقارنة الرقم الفعلي بالرقم المقدر .
 هـ - تقصي أسباب أية اختلافات هامة بين الرقم الفعلي والرقم المقدر .

اختبارات التحقق التفصيلية :

الاجراءات التي ينفذها المراجع بهدف الحصول على أدلة وقرائن تعضد أحد ارقام القوائم المالية عن طريق فحص التفاصيل التي تكوّن ذلك الرقم . وقد يمثل الرقم موضوع اختبار التحقق أحد اُرصدة قائمة المركز المالي (على سبيل المثال: رصيد المدينين التجاريين) او قد يمثل عملية أو مجموعة من العمليات التي أشرت على قائمة المركز المالي خلال المدة موضوع المراجعة (على سبيل المثال :المبيعات, المبالغ المحصلة من احد البنوك نتيجة لاتفاقية القرض الموقع معه) وقد يقوم المراجع بتنفيذ اختبار التحقق التفصيلي على أساس عينة من المفردات التي تكوّن الرصيد او على أساس كل المفردات التي تكوّن الرصيد .

المراجعة الاولية :

اختبارات المراجعة التي ينفذها المراجع قبل نهاية السنة المالية موضوع المراجعة بهدف الحصول على أدلة وقرائن تمكنه من تحديد ما اذا كانت العمليات والاحداث والظروف التي لها تأثير على المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها قدمت اثباتها وقياسها وتصنيفها وتحليلها بطريقة سليمة , مكتملة ودقيقة . وقد يشمل نطاق المراجعة الاولية تنفيذ اختبارات الالتزام اذا كان أسلوب المراجعة المعتمد من قبل المراجع المسؤول ينطوي على الاعتماد على الانظمة المعمول بها في المنشأة كما قد يشمل تنفيذ اختبارات التحقق التفصيلية واختبارات المراجعة التحليلية على العمليات والاحداث والظروف التي أشرت على المركز المالي ونتائج الاعمال حتى تاريخ سابق لتاريخ نهاية السنة المالية موضوع المراجعة .

مهنة المحاسبة والمراجعة والخدمات المهنية (المهنة) :

يقدم المحاسبون القانونيون مجموعة من الخدمات المترابطة فلسفيا وعمليا هدفها المشترك هو مساعدة عملائهم على تحقيق اهدافهم المشروعه . وتشمل هذه الخدمات مايلي :

- أ - خدمات محاسبية
 ب - خدمات المراجعة والتدقيق
 ج - خدمات استشارية
 د - خدمات الضريبة والزكاة .

تهدف الخدمات المحاسبية الى مساعدة المنشأة على الاحتفاظ بسجلات كاملة للعمليات

والاحداث والظروف التي تؤثر على مركزها المالي ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال واستخراج التقارير المالية الدورية .

وتهدف خدمات المراجعة والتدقيق الى زيادة الثقة بدرجات متفاوتة في التقارير المالية التي تصدرها ادارة المنشأة لمنفعة الاخرين مما يؤدي الى زيادة اعتماد مستخدمي هذه التقارير عليها . وتتطلب مراجعة التقارير المالية التي تصدرها الادارة بهدف ابداء الرأي عليها قيام المحاسب القانوني بدراسة الكثير من اوجه نشاط المنشأة بما في ذلك الانظمة المالية والادارية والاجراءات المعمول بها بما يمكنه من تقديم مقترحات بناء على هذه الانظمة والاجراءات . والهدف من تقديم هذه المقترحات هو مساعدة العميل على تحقيق اهدافه الشرعية . وعادة ما يتم ذلك نتيجة لتطبيق خبرة المحاسب القانوني ودرايته بالممارسات المالية والادارية الجيدة لحل المشاكل الادارية والمالية التي يواجهها العميل والتي يتسنى للمحاسب القانوني التعرف عليها اثناء تنفيذه لاجراءات المراجعة والتدقيق .

وبالاضافة الى تقديم المقترحات البناءة لحل المشاكل التي قد يتعرف عليها المحاسب القانوني اثناء تنفيذه لاجراءات المراجعة والتدقيق، قد تتعاقد المنشأة مع المحاسب القانوني لتقديم خدمات استشارية بخصوص مشاكل محددة تواجهها ادارة المنشأة . ولا يقتصر نطاق الخدمات الاستشارية التي قد يقدمها المحاسب القانوني على نوع معين من انواع المشاكل التي قد تواجهها ادارة المنشأة . ففي نطاق الخدمات الاستشارية قد يقوم المحاسب القانوني بتصميم نظام محاسبي سواء كان يدويا او الكترونيا، نظام رقابة داخلية ، نظام لاحتساب التكاليف كما قد يقوم المحاسب القانوني بدراسة الهيكل التنظيمي للمنشأة وتقديم الاقتراحات اللازمة لزيادة فعاليته او قد يقوم المحاسب القانوني بدراسة فرص الاستثمار المتاحة للمنشأة والخدمات الاخرى التي يتخصص في اداؤها وتقديم المقترحات اللازمة لاستغلالها وتوقف قدرة المحاسب القانوني على تقديم مثل هذه الخدمات الاستشارية على خبرته ودرايته بالممارسات المالية والادارية الجيدة وكفاءته في تحليل المشاكل المالية والادارية التي قد تواجه ادارة المنشأة واقتراح الحلول العملية التي شبتت فعاليتها في اوضاع مشابهة . وفي نطاق الخدمات الاستشارية ، ينحصر دور المحاسب القانوني في تقديم الاقتراحات العملية وتقع مسؤولية قبول هذه الاقتراحات او ورفضها على ادارة المنشأة . وتهدف الخدمات الضريبية والزكاة الى مساعدة العميل على الوفاء بمتطلبات مصلحة الدخل والزكاة .

وعلى الرغم من اختلاف انواع الخدمات التي قد يقدمها محاسبون قانونيون مختلفون هناك عنصر اساسي يوحد بينهم كمنهيين وهو الالتزام بالمعايير الفنية والاخلاقية التي تفرضها عليهم مهنتهم وورغبتهم الاكيدة في مساعدة عملائهم على تحقيق اهدافهم المشروعه . وهذا هو العنصر الذي يوحد كاعضاء في مهنة واحدة ويضع اساسا لتوسيع نطاق خدماتهم لتشمل مجالات جديدة .

ملحق (٢) معاني بعض الكلمات والعبارات الشائع استخدامها

الانجليزى

العربى

الانجليزى	العربى
Account	حساب
Account Design	تصميم الحساب
Accounts Payable Ledger	دفتر استاذ حسابات الدائنين
Accounts Receivable	حسابات مدينين
Accounts Receivable Ledger	دفتر استاذ حسابات المدينين
Accounts Titles	اسماء الحسابات
Accounting Concepts	المفاهيم المحاسبية
Accounting Controls	الضوابط المحاسبية
Accounting Conventions	البدئيات المحاسبية
Accounting Cycle	الدورة المحاسبية
Accounting Equation	المعادلة المحاسبية
Accounting Period	الفترة المحاسبية
Accounting Postulates	بدئيات المحاسبة
Accounting Principles	مبادئ المحاسبة
Accounting Procedures	الاجراءات المحاسبية
Accounting Procedures and Techniques	اجراءات واساليب المحاسبية
Accounting Standards	المعايير المحاسبية
Accounting System	النظام المحاسبى
Accounting Theory	نظرية المحاسبة
Accumulated Depreciation	متجمع الاستهلاك
Accrual Basis	اساس الاستحقاق
Accrued Expenses	مضروفات مستحقة
Acid-test Ratio	نسبة السداد السريع
Adjustments	تسويات
Administrative Accounting	محاسبة ادارية
Administrative Controls	الضوابط الادارية
Administrative and General Expenses	مضروفات ادارية وعمومية
Aging Receivables	تحديد عمر حسابات المدينين

Application Controls	الضوابط التطبيقية
Articles of Incorporation	النظام الاساس للشركة
Audit Manual	دليل المراجعة
Audit Plan	خطة المراجعة
Audit Program	برنامج المراجعة
Audit Trail	تدقيق المراجعة
Average Cost Method	طريقة متوسط التكلفة
Bad Debt Expense	ديون معدومة
Balance	رصيد
Balance Sheet	قائمة المركز المالي
Balance Sheet Classification	تصويب قائمة المركز المالي
Bank Statement	كشف حساب البنك
Bill of Lading	بوليصا الشحن
Bonds Payable	قرض السندات
Book of Final Entry	دفتر القيد النهائي
Book-keeping Machines	الات الحاسبية
Book Value	القيمة الدفترية
Budget	الموازن
Budgetary Control	الرقابة باستخدام الموازنات
Budgeting	اعداد الموازنات
Buildings	مبان
Bylaws	اتراخ داخلي
Capital	رأس المال
Capital Assets	اصول رأسمالية
Capital Expenditure	مصروفات رأسمالية
Cash in Bank	نقدية في البنك
Cash Basis	الاساس النقدي
Cash Deficit	عجز نقدي
Cash Disbursement Journal	يومية المدفوعات
Cash Discount	خصم نقدي

Cash Discount on Purchase	خصم نقدي على المشتريات
Cash Flows	تدفقات نقدية
Cash Flow Statement	قائمة التدفق النقدي
Cash on Hand	نقدية في الخزينة
Cash In-Flows	تدفقات نقدية داخلية (مقبوضات)
Cash Out-Flows	تدفقات نقدية خارجية (مدفوعات)
Cash Receipts Journal	يومية المقبوضات
Cash Register	آلة تسجيل النقد
Cash Surplus	فائض نقدي
Certified Public Accountant	محاسب قانوني عام
Chart of Accounts	دليل الحسابات
Check Register	سجل الشيكات الصادرة
Closing the Books	قفول الدفاتر
Code of Professional Ethics	قواعد سلوك واداب المهنة
Collections	المتحركات
Common Stock	الاسهم العادية
Communication Function	وظيفة الاتصال
Comparative Statements	القوائم المقارنة
Comparative Income Statements	قوائم الدخل المقارن
Compensating Balances	الارمودة المعوضة
Compound Journal Entry	قيد يومية مركب
Conservatism	التحفظ
Consignment Goods	بضاعة بمفوضة امانة
Contra Accounts	حسابات مقابل
Controlling Accounts	حسابات المراقبة
Correction of Errors	تصحيح الاخطاء
Cost Accounting	محاسبة التكاليف
Cost of Goods in Process	تكلفة البضائع تحت التشغيل
Cost of Goods Sold	تكلفة البضاعة المباعة
Cost of Sales	تكلفة المبيعات
Credit	دائن

Credit Department	ادارة الائتمــــــــــــــــان
Creditors Ledger	دفتر استاذ الدائنين
Current Assets	اصول متداولة (جارية)
Customer Ledger	دفتر استاذ حسابات عملاء
Current Liabilities	خصوم متداولة
Current Ratio	نسبة التداول
Debit	مدينــ
Debit and Credit Memoranda	اشعار خصم و اشعار اضافة
Deferred charges	اعباء مؤجلة
Depletion	النــاد
Depletion Expense	مــروف التــاد
Depreciation	الاستــلاك
Depreciation Expense	مصاريف الاستهلاك
Design of Accounting Systems	تصميم النظم المحاسبية
Disbursements	مدفــوات
Dishonoured Notes Receivable	اوراق قبض مرفوضة
Discount on Stock	خصم اصدار الاسهم
Dividend Income	ارــاح موزعة
Dividends Payable	ارباح موزعة مستحقة الدفع
Donations	تبرــعات (هبات)
Double Declining Balance	طريقة القسط المتناقص
Double-Entry System	نظام القيد المزدوج
Dual Dating	التاريخ المزدوج
End of Period Adjustments	تسويات نهاية المدة
Engagement Letter	خطاب اتفاق
Entity Concept	مفهوم الوحدة المحاسبية
Equipment	مــعدات
Finance	تمويــل
Financial Analysis	تحليل مــال
Financial Position	المركز المــال
Financial Statements	القوائم المــالية

Quantifiability	القياس الكمي
Ratio Analysis	التحليل باستخدام النسب
Real Accounts	الحسابات الحقيقية
Realization Principle	مبدأ التحقّق
Reconciling the Bank Account	تسوية حساب البنك
Relevance	الملاءمة
Rent Expenses	مصروفات الايجار
Rent Income	ايرادات من الايجار
Replacement Cost	تكلفة الاحلال
Responsibility Accounting	المحاسبة على اساس المسؤولية
Retail Method of Inventory Valuation	طريقة اسعار التجزئة
Retained Earnings	ارباح محتجزة
Revenue Expenditure	مصروفات ايرادية
Rules of Professional Conduct	قواعد السلوك المهني
Sales Discount	خصم مبيعات
Sales Journal	يومية مبيعات
Sales Returns and Allowances	مردودات وسموحات مبيعات
Sales Returns and Allowances Journal	يومية مردودات وسموحات مبيعات
Sales Revenue	ايراد مبيعات
Securities	اوراق مالية
Selling Expenses	مصروفات البيع
Shareholders	حاملات الاسهم
Simultaneous Preparation of Documents Journals & Ledger	الاعداد المتزامن للمستندات مع التسجيل في اليومية والاستاذ في نفس الوقت
Software	
Sources and Application of Funds Table	برامج الحاسب الالكتروني
Special Journal	قائمة مصادر الاموال واستخداماتها
	يومية خاصة

Finished Goods Inventory	تكلفة البضاعة الجاهزة
First-in, First Out (FIFO)	مايرد اولا يصرف اولا
Fixed Assets	اصول ثابتة
Flow Charts	خراطط مسار وتتبع الاجراءات
Freight-in	النقل لداخل المنشأة
Freight-in Expenses	تكاليف النقل لداخل المنشأة
Functions of the Accounting System	وظائف النظام المحاسبي
Furniture and Fixtures	اشاث وتركيبات
General Journal	يومية عامة
General Ledger	استاذ عام
Goodwill	الشهرة
Governmental Accounting	المحاسبة الحكومية
Gross Profit Method of Estimating Inventories	طريقة الربح الاجمالي لتقدير المخزون
Hardware	اجهزة الحاسب الالكتروني
Hourly Rate Method	طريقة معدل الساعة (لتقدير الاستهلاك)
Income Statement	قائمة الدخل
Income Taxes	ضريبة الدخل
Input Devices	اجهزة مدخلات الحاسب الالكتروني
Intangible Assets	اصول غير ملموسة
Integrated Data Processing	المعالجة الاندماجية للبيانات
Internal Control	الرقابة الداخلية
Internal Controls	الضوابط الداخلية
Interpretation of Accounting Data	تفسير البيانات المحاسبية
Inventory	المخزون (الجرد)
Invoices	الفواتير
Journal	دفتر اليومية

Journal Entry	قيود اليومية
Land	اراضي
Last-in, First Out (LIFO)	الوارد اخيرا يصرف اولا
Lease Contract	عقد ايجار
ledger	دفتر استاذ
Lessee	المستأجر
Lessor	المؤجر
Liabilities	الخصوم
Long-term Liabilities	خصوم طويلة الاجل
Management Advisory Services	خدمات استشارية ادارية
Marketable Securities	اوراق مالية قابلة للتحويل الى نقد فورا
Matching Concept	مفهوم مضاهاة الايرادات بالمصروفات
Measurement Function	وظيفة القياس
Merchandise Inventory	مخزون البضاعة
Mortgage	رهين
Mortgage Payable	قرض برهن
Miscellaneous Expenses	مصروفات متنوعة
Negative Confirmation	مصادقة سلبية
Neutrality	الحياد (الاستقلال)
Nominal Accounts	الحسابات الاسمية
Normal Balance	الرصيد العادي
Notes Receivable	اوراق قبض
Notes Receivable Journal	يومية اوراق قبض
Notes Payable	اوراق دفع
Notes Payable Journal	يومية اوراق دفع
Objective Evidence	الدليل الموضوعي
Other Expenses	مصروفات اخرى
Other Income	ايرادات اخرى
Output Devices	اجهزة مخرجات الحاسب الالكتروني
Owners' Equity	حقوق الملكية
Owners' Equity-to-Debt Ratio	نسبة حقوق الملكية الى الدائنين

Peer Review	مراقبة الاداء
Permanent Accounts	الحسابات الدائمة
Periodic Inventory System	نظام الجرد الدوري
Periodicity Concept	مفهوم الفترات الدورية
Perpetual Inventory System	نظام الجرد المستمر
Petty Cash	خزينة المصروفات النثرية
Petty Cash Journal	يومية المصروفات النثرية
Plant Assets	اموال المصنع
Positive Confirmation	مصادقة ايجابية
Posting Machine	آلة الترحيل
Predecessor Auditor	المراجع السابق
Preferred Stock	الاسهم الممتازة
Pre-opening Expenses	مصاريف ما قبل الافتتاح
Premium on Stock	علاوة اصدار الاسهم
Prepaid Expenses	مصاريف مدفوعة مقدما
Pricing the Inventory	تسعير المخزون السلعي
Principle of Associating Cause and Effect	مبدأ ربط السبب بالآثر
Principle of Systematic and Rational Allocation	مبدأ التخصيص المنطقي المنتظم
Productivity Method	طريقة حجم الانتاج (لتقدير الاستهلاك)
Profession	مهنة او وظيفة
Profit and Loss Account	حساب الارباح والخسائر
Physical Inspection of Assets	المعاينة الفعلية للاصول
Punched-card Equipment	آلة تشقيب البطاقات
Purchases	مشتريات
Purchases Discount	خصم مشتريات
Purchases Journal	يومية مشتريات
Purchases Returns and Allowances Journal	يومية مردودات ومسموحات المشتريات

Stable Purchasing Power Concept	مفهوم القوة الشرائية الثابتة
Stationary	ادوات كتابية
Statement of Change in Financial Position	قائمة التغيرات في المركز المالي
Stockholders' Equity	حقوق المساهمين
Straight Line Method	طريقة القسط الثابت في تقدير الاستهلاك
Subsidiary ledger	دفتر استاذ فرعي
Substantive Tests	اختبارات التحقق
Successor Auditor	المراجع اللاحق
Sum of year's Digits	طريقة مجموعة ارقام السنوات لحساب الاستهلاك
System of Internal Control	نظام الرقابة الداخلية
Systems Flow Charts	خرائط تتابع سلسلة الاجراءات والنظم
Temporary Accounts	الحسابات المؤقتة
Timeliness	التوقيت
Tools	عدد
Trading Account	حساب المتاجرة
Treasury Stock	سندات الخزانية
Trial Balance	ميزان المراجعة
Turnover of Merchandise Inventory	معدل دوران المخزون السلعي
Understandability	القابلية للفهم
Unexpired Costs	مصاريف غير مستنفذة
Uniformity	التوحيد
Valuation Accounts	حسابات تقويم الاصول
Verifiability	القابلية للمراجعة
Vertical Analysis	التحليل الرأسى
Vouchers Payable Journal	يومية اذونات السداد
Working Capital	رأس المال العام
Working Capital Turnover	معدل دوران رأس المال العامل
Work Sheet	ورقة عمل
Written Narrative of Internal Control	وصف كتابي للرقابة الداخلية

قائمة المحتويات

٥٠		معيار الحياد والموضوعية والاستقلالية:	٣ -
٥٠		تمهيد	٣ - ١
٥٠	١٠٠١	مقدمة	٣ - ١ - ١
		علاقة معيار الحياد والموضوعية والاستقلالية	٣ - ١ - ٢
٥٠	١٠٠٢	بلاشحة السالك	٣ - ١ - ٣
		علاقة معيار الحياد والموضوعية والاستقلالية	٣ - ١ - ٣
٥١	١٠٠٣	بنظام الشركة	
٥٢	١٠٠٤	نص المعيار	٣ - ٢
٥٣	١٠٠٥	تحليل	٣ - ٣
٥٤		دراسة مقارنة	٣ - ٤
٥٥		معيار العناية المهنية اللازم:	٤ -
٥٥		تمهيد	٤ - ١
٥٥	١٥٠١	مقدمة	٤ - ١ - ١
٥٥	١٥٠٢	متطلبات المعيار من المراجع الخارجيين	٤ - ١ - ٢
٥٦	١٥٠٣	نص المعيار	٤ - ٢
٥٧	١٥٠٤	تحليل	٤ - ٣
٥٩		دراسة مقارنة	٤ - ٤
٦١		معيار التخطيط	٥ -
٦١		تمهيد	٥ - ١
٦١	٢٠٠١	مقدمة	٥ - ١ - ١
٦١	٢٠٠٢	الاهداف	٥ - ١ - ٢
٦١	٢٠٠٣	توقيت تخطيط المراجع	٥ - ١ - ٣
٦٢	٢٠٠٤	نطاق المراجع	٥ - ١ - ٤
٦٢	٢٠٠٥	فهم طبيعة نشاط المنشأة	٥ - ١ - ٥
٦٢	٢٠٠٦	التوثيق	٥ - ١ - ٦
٦٣	٢٠٠٧	توقيت اجراءات المراجع	٥ - ١ - ٧
٦٣	٢٠٠٨	الكفاءة	٥ - ١ - ٨
٦٥	٢٠٠٩ - ٢٠١٢	نص المعيار	٥ - ٢
٦٧		تحليل	٥ - ٣
٦٧	٢٠١٥	مقدمة	٥ - ٣ - ١
٦٧	٢٠١٦	المبادئ الاساسية	٥ - ٣ - ٢
٦٩		دراسة مقارنة	٥ - ٤

قائمة المحتويات (تابع)

٧٣		معييار الرقابة والتوثيق:	٦ -
٧٣		تمهيد	٦ - ١
٧٣	٢٥٠١	مقدمة	٦ - ١ - ١
٧٣	٢٥٠٢	الرقابة	٦ - ١ - ٢
٧٣	٢٥٠٣	الاهداف	٦ - ١ - ٢ - ١
٧٣	٢٥٠٤	هيكل الرقابة	٦ - ١ - ٢ - ٢
٧٤	٢٥٠٥	التدقيق	٦ - ١ - ٢ - ٣
٧٤	٢٥٠٦	مراعات	٦ - ١ - ٢ - ٤
٧٤	٢٥٠٧	مراجعون الاخرون	٦ - ١ - ٢ - ٥
٧٤	٢٥٠٨	المراحل النهائية من المراجعة	٦ - ١ - ٢ - ٦
٧٥	٢٥٠٩	المراجع المسئول	٦ - ١ - ٢ - ٧
٧٥	٢٥١٠	الاستشارة	٦ - ١ - ٢ - ٨
٧٥	٢٥١١	الرقابة على النوعية	٦ - ١ - ٢ - ٩
٧٥	٢٥١٢	التوثيق	٦ - ١ - ٣
٧٥	٢٥١٣	الاهداف	٦ - ١ - ٣ - ١
٧٦	٢٥١٤	محتويات اوراق العمل	٦ - ١ - ٣ - ٢
٧٦	٢٥١٥	الامور التي تخضع للحكم او التقدير الشخصي	٦ - ١ - ٣ - ٣
٧٧	٢٥١٦	متطلبات الاءداد	٦ - ١ - ٣ - ٤
٧٧	٢٥١٧	اوراق العمل النمطية	٦ - ١ - ٣ - ٥
٧٨		نص المعيار	٦ - ٢
٧٨	٢٥٢٤ - ٢٥١٨	الرقابة	٦ - ٢ - ١
٧٩	٢٥٢٨ - ٢٥٢٥	التوثيق	٦ - ٢ - ٢
٨١		تحليل	٦ - ٢ - ٣
٨١	٢٥٢٩	مقدمة	٦ - ٢ - ١
٨١	٢٥٣٠	الرقابة	٦ - ٢ - ٢
٨١	٢٥٣٣ - ٢٥٣١	الخصائص الاخرى لمعييار الرقابة	٦ - ٢ - ٢ - ١
٨٣	٢٥٣٦ - ٢٥٣٤	التوثيق	٦ - ٢ - ٢ - ٢
٨٤	٢٥٤٠ - ٢٥٣٧	خصائص اخرى	٦ - ٢ - ٢ - ١
٨٥		دراسة مقارنة	٦ - ٤

٩١		معييار ادللة وقرائن المراجعة :	٧ -
٩١		تمهيد	٧ - ١
٩١	٣٠٠١	مقدمة	٧ - ١ - ١
٩١	٣٠٠٢ - ٣٠٠٣	اسلوب المراجعة	٧ - ١ - ٢
		الايضاحات والبيانات التي تقدمها الادارة	٧ - ١ - ٣
٩٢	٣٠٠٤	اشناء المراجعة	٧ - ١ - ٤
		النظم المعمول بها في المنشأة كمصدر لادللة	
٩٢	٣٠٠٥ - ٣٠٠٦	وقرائن المراجعة	٧ - ١ - ٥
٩٢	٣٠٠٧ - ٣٠٠٩	اختبارات الالتمزام	٧ - ١ - ٦
		اختبارات الالتمزام التي تنفذ اشناء المراجعة	
٩٣	٣٠١٠	الاولية	٧ - ١ - ٧
		تقييم ادلة وقرائن النظم المعمول بها في	
٩٣	٣٠١١ - ٣٠١٣	المنشأة	٧ - ١ - ٨
٩٤	٣٠١٤ - ٣٠١٥	اختبارات المراجعة التحليلية	٧ - ١ - ٩
٩٤	٣٠١٦	اختبارات التحقق التفصيلية	٧ - ١ - ١٠
٩٥	٣٠١٧	ادللة وقرائن العينات	٧ - ١ - ١١
٩٥	٣٠١٨	تقييم الاثر المتجمع للادللة والقرائن	٧ - ١ - ١١
٩٥	٣٠١٩	اتساق الادللة والقرائن	٧ - ١ - ١١ - ١
		درجة التيقن التي تعطيهما كل مفردة من	٧ - ١ - ١١ - ٢
٩٦	٣٠٢٠	مفردات الادللة والقرائن	٧ - ١ - ١١ - ٣
		استقلال مفردات الادللة والقرائن عن بعضها	
٩٦	٣٠٢١	المعوض	٧ - ١ - ١٢
٩٦	٣٠٢٢ - ٣٠٢٣	الحصول على ادلة او قرائن غير كافية	٧ - ٢ - ١
٩٨	٣٠٢٤ - ٣٠٤٤	نصوص المعيار	٧ - ٢ - ٢
١٠٥		تحليل	٧ - ٢ - ٣
١٠٥	٣٠٤٥ - ٣٠٥٠	مقدمة	٧ - ٣ - ١
١٠٧	٣٠٥١	المعييار العام	٧ - ٣ - ٢
١٠٧	٣٠٥٢	بنية المعيار	٧ - ٣ - ٣
١٠٩	٣٠٥٣ - ٣٠٥٧	تحديد الاهداف	٧ - ٣ - ٣ - ١
١١٠	٣٠٥٨	التقييم المبدئي للادللة والقرائن المتاحة	٧ - ٣ - ٣ - ٢
		تحديد مدى الاعتماد على: (١) النظم	٧ - ٣ - ٣ - ٣
		(٢) الاختبارات التحليلية ، (٣) اختبارات	
١١١	٣٠٥٩ - ٣٠٦٣	التحقق التفصيلية	

قائمة المحتويات (تابع)

		الحصول على ادلة وقرائن التزام في حالة	٤-٣-٣-٧
١١٢	٣٠٦٤	الاعتماد على النظر	
		الاختبارات التحليلية واختبارات التحقق	٥-٣-٣-٧
		التفصيلية وتقييم: (١) ادلة وقرائن النظم	
		(٢) نتائج الاختبارات التحليلية (٣) نتائج	
		اختبارات التحقق التفصيلية وتقييم الاشر	
١١٣	٣٠٧٢ - ٣٠٦٥	المتجم	
١١٦	٣٠٧٣	حجم وتصميم العينة	١-٤-٥-٣-٣-٧
١١٧	٣٠٧٤	طريقة اختيار العينة	٢-٤-٥-٣-٣-٧
		طبيعة وتكرار حدوث الاخطاء والاستثناءات	٣-٤-٥-٣-٣-٧
١١٧	٣٠٧٥	الموجودة	
		مدى الاعتماد على القرائن التي يتم الحصول	٤-٤-٥-٣-٣-٧
١١٨	٣٠٧٦	عليها بالنسبة لمفردات البنود في العينة	
		الادلة والقرائن التي يتم الحصول عليها من	٥-٥-٣-٣-٧
١١٨	٣٠٧٧	طرف ثالث	
		اذا كانت الادلة المتجمعة غير كافية يجب قيام	٦-٥-٣-٣-٧
١١٩	٣٠٧٨	المراجع يعمل اضافي	
١١٩	٣٠٧٩	الحصول على ايضاحات من الادارة	٧-٥-٣-٣-٧
		التحفظ فقط , في حالة ما اذا كانت الادلة	٨-٥-٣-٣-٧
١٢٠	٣٠٨٠	والقرائن مازالت غير كافية	
١٢١		دراسة مقارنة	٤ - ٧
١٢١		المراجع	١ - ٤ - ٧
١٤٠		معياري التقارير	- ٨
١٤٠		تمهيدي	١-٨
١٤٠	٣٥٠١	مقدمة	١-١-٨
١٤٠	٣٥٠٢	وضوح التقرير	٢-١-٨
١٤١	٣٥٠٥ - ٣٥٠٣	نطاق المراجعة	٣-١-٨
١٤٢	٣٥٠٩ - ٣٥٠٦	التعبير عن الرأى	٤-١-٨
١٤٣	٣٥١٠	الرأى المطالب	١-٤-١-٨
١٤٣	٣٥١٤ - ٣٥١١	لفت الانتباه	٢-٤-١-٨
١٤٤	٣٥٣٨ - ٣٥١٥	وجوه التحفظ	٣-٤-١-٨

١٥٨		نص المعيار	٢-٨
١٥٨	٣٥٣٩	توجيه التقرير	١-٢-٨
١٥٨	٣٥٤٠	نطاق المراجعة	٢-٢-٨
١٥٨	٣٥٤١	التعبير عن الرأي	٣-٢-٨
١٥٩	٣٥٤٢	لفت الانتباه	٢-٣-٢-٨
١٥٩	٣٥٦١ - ٣٥٤٣	التحفظات فسي تقرير المراجع	٣-٣-٢-٨
١٦٤	٣٥٦٢	توقيع وتاريخ تقرير المراجع	٤-٣-٢-٨
١٦٥	٣٥٦٣	المراجعون الاخرون	٥-٣-٢-٨
		نماذج تقارير المراجعة:	٤-٢-٨
١٦٦	٣٥٦٥ - ٣٥٦٤	نموذج رقم (١) الرأي المطلق - شركة مساهمة	١-٤-٢-٨
		نموذج رقم (٢) الرأي المطلق - القوائم	٢-٤-٢-٨
١٦٧	٣٥٦٧ - ٣٥٦٦	المالية الموحدة	
١٦٨	٣٥٧٠ - ٣٥٦٨	نموذج رقم (٣) رأي مطلق مع لفت الانتباه	٣-٤-٢-٨
		نموذج رقم (٤) الرأي المطلق - الانحراف	٤-٤-٢-٨
١٦٩	٣٥٧٣ - ٣٥٧١	المقبول عن معايير المحاسبة المتعارف عليها	
		نموذج رقم (٥) رأي متحفظ بسبب حذف	٥-٤-٢-٨
١٧٠	٣٥٧٦ - ٣٥٧٤	معلومات ضرورية لاعطاء صورة عادلة	
		نموذج رقم (٦) رأي معارض بسبب عدم	٦-٤-٢-٨
		ايضاح معلومات تعتبر ضرورية لاعطاء صورة	
١٧١	٣٥٧٩ - ٣٥٧٧	عادلة	
		نموذج رقم (٧) رأي متحفظ بسبب عدم	٧-٤-٢-٨
		الالتزام بمعيار محاسبة متعارف عليه	
١٧٢	٣٥٨٢ - ٣٥٨٠	ملائم لظروف المنشأة	
		نموذج رقم (٨) رأي معارض بسبب عدم	٨-٤-٢-٨
		الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف	
١٧٣	٣٥٨٥ - ٣٥٨٢	عليها والملائمة لظروف المنشأة	
		نموذج رقم (٩) رأي متحفظ بسبب القصور في	٩-٤-٢-٨
١٧٤	٣٥٨٨ - ٣٥٨٦	نطاق المراجعة	
		نموذج رقم (١٠) الامتناع عن ابداء الرأي	١٠-٤-٢-٨
١٧٥	٣٦٩١ - ٣٥٨٩	بسبب القصور في نطاق المراجعة	
		نموذج رقم (١١) رأي متحفظ بسبب شك	١١-٤-٢-٨
١٧٦	٣٦٩٤ - ٣٥٩٢	لايتعلق باستمرارية المنشأة	
		نموذج رقم (١٢) الامتناع عن ابداء الرأي	١٢-٤-٢-٨
١٧٧	٣٥٩٧ - ٣٥٩٥	بسبب شك غير متعلق باستمرارية المنشأة	

قائمة المحتويات (تابع)

		نموذج رقم (١٣) الامتناع عن ابداء الراى	١٣-٤-٢-٨
١٧٨	٣٦٠٠ - ٣٥٩٨	بسبب شك المتعلق باستمرارية المنشأة	
		نموذج رقم (١٤) الامتناع عن ابداء الراى	١٤-٤-٢-٨
		بسبب شك يتعلق باستمرارية المنشأة مع	
		عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف	
١٧٩	٣٦٠٣ - ٣٦٠١	عليها الملازمة لظروف المنشأة	
		نموذج رقم (١٥) راى متحفظ بسبب عدم	١٥-٤-٢-٨
		الالتزام بمتطلبات نظام الشركات و/ او	
		النظام الاساسى للمنشأة ليس له تاثير	
١٨٠	٣٦٠٧ - ٣٦٠٤	على اعطاء صورة عادلة	
١٨١		تحليل	٣-٨
١٨١	٣٦٠٨	مقدمة	١-٣-٨
١٨١	٣٦٠٩	الامور المتعلقة بنطاق المراجعة	٢-٣-٨
١٨١	٣٦١٠ - ٣٦١٦	الامور المتعلقة برأى المراجع	٣-٣-٨
١٨٣	٣٦١٧	لمن يوجه التقرير؟	١-٣-٣-٨
١٨٣	٣٦١٨	نطاق التقرير	٢-٣-٣-٨
١٨٤		الخصائص الضرورية	٤-٣-٨
١٨٤	٣٦١٩	تحديد القوائم المالية التى يرتبط بها التقرير	١-٤-٣-٨
١٨٤	٣٦٢٠	تحديد المسئولين عن اعداد القوائم المالية	٢-٤-٣-٨
		مدى استجابة الادارة فى وضع جميع الوثائق	٣-٤-٣-٨
١٨٥	٣٦٢١	والايضاحات المطلوبة تحت تصرف المراجع	
		تحديد المعايير التى تم القيام بالمراجعة	٤-٤-٣-٨
١٨٥	٣٦٢٢ - ٣٦٢٤	وفقا لها	
١٨٧	٣٦٢٥	ابداء الراى	٥-٣-٨
١٨٧	٣٦٢٦	القوائم المالية ككل	١-٥-٣-٨
١٨٧	٣٦٢٧ - ٣٦٤٠	تظهر بعد	٢-٥-٣-٨
١٩٢	٣٦٤١	الالتزام بالمتطلبات القانونية المناسبة	٣-٥-٣-٨
		التسليم بعدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية	٦-٣-٨
١٩٣	٣٦٤٢ - ٣٦٤٣	المتعارف عليهم	
١٩٤	٣٦٤٤ - ٣٦٤٨	لفت الانتباه	٧-٣-٨
١٩٥	٣٦٤٩ - ٣٦٥٢	التحفظات	٨-٣-٨

قائمة المحتويات (تابع)

١٩٦	٣٦٥٣	توقيع وتاريخ تقرير المراجعة	٩-٣-٨
١٩٧	٣٦٥٤	المراجعون الاخرون	١٠-٣-٨
١٩٧		الامثلة الايضاحية	١١-٣-٨
١٩٨		التقارير المطلقة	١٢-٣-٨
٢٠٠		دراسة مقارنة للخصائص الاساسية للتقارير	١٣-٣-٨
٢٠٤		الاقتراحات المقدمة لتعديل التقرير النمطي	١٤-٣-٨
٢٠٥		المور العادل	١٥-٣-٨