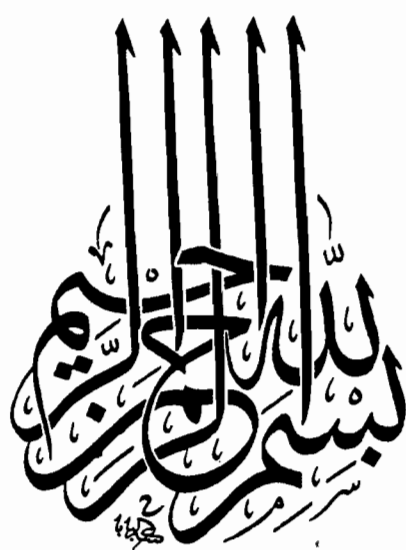


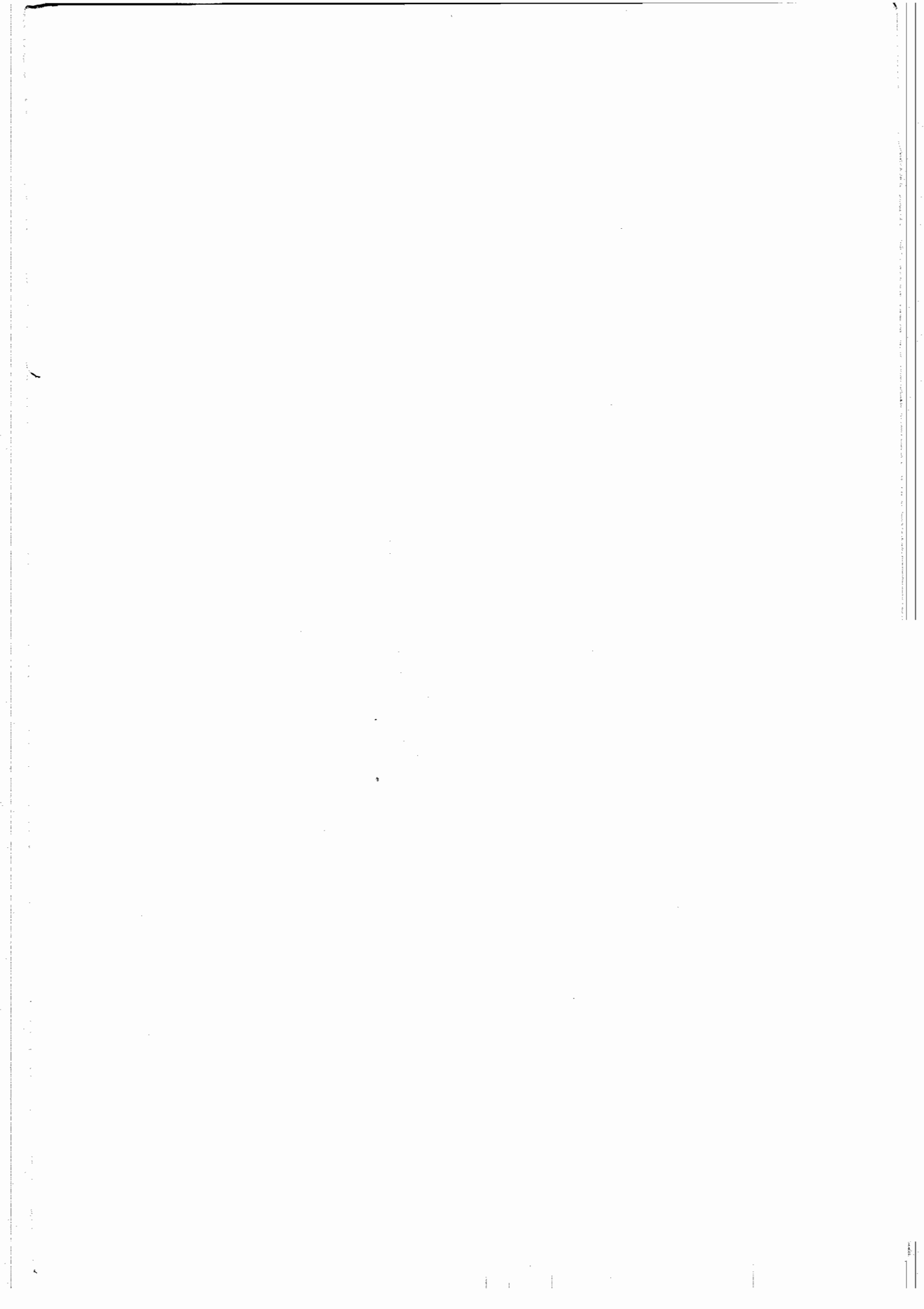
المملكة العربية السعودية
وزارة التجارة

معايير المراجعة

التوقيع

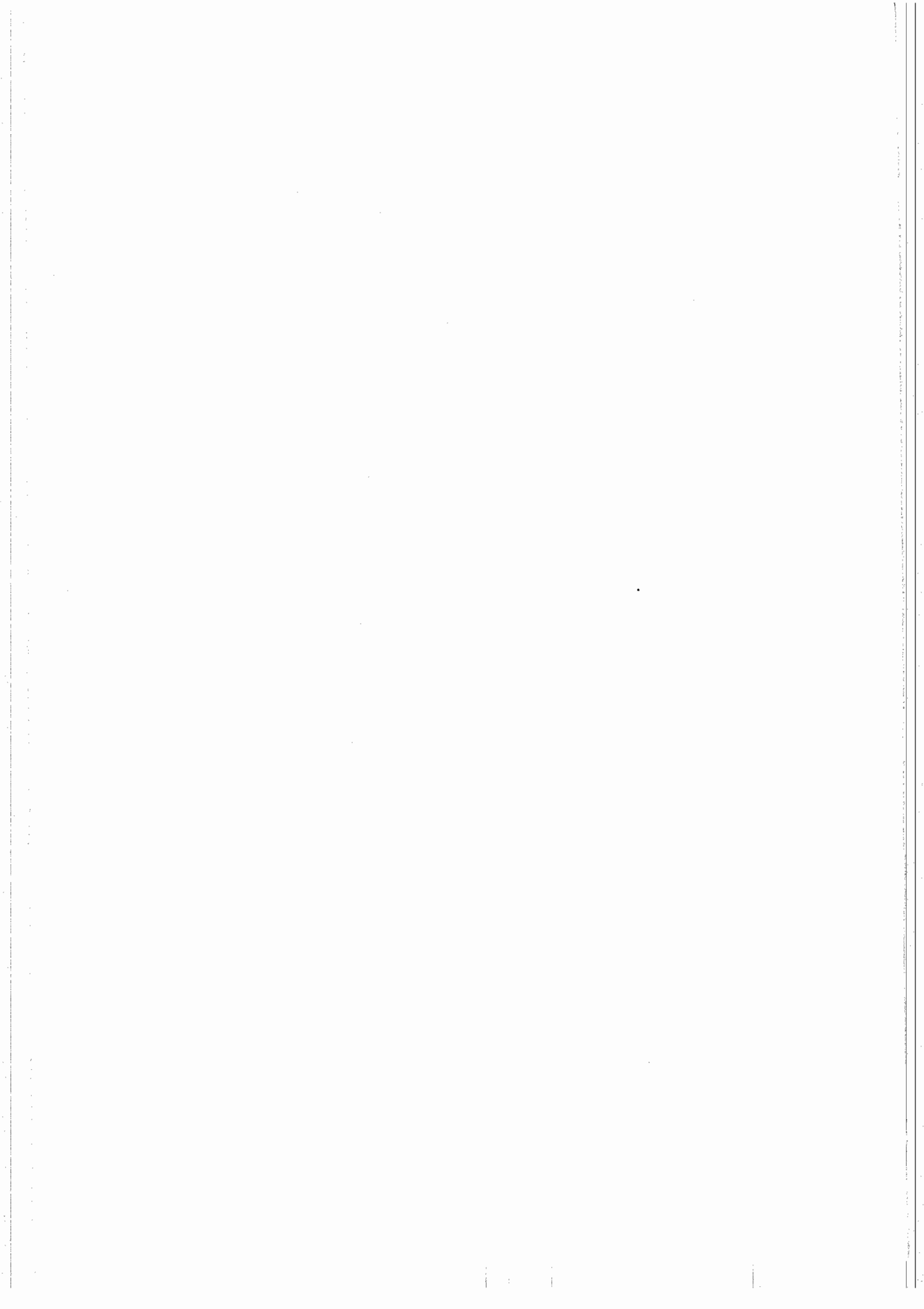
والمعتمدة بقرار معالي وزير التجارة رقم ٦٩٢ وتاريخ ١٤٠٦/٢/٢٨ هـ





المراجعة

الفهرس	العنام	صفحة	الفقرة
١ —	مقدم	١١	—
٢ —	نطاق معايير المراجعة	١١	—
٣ —	نصوص معايير المراجعة	١٣	—
٣ — ١	معار التأهيل المهني الكافي	١٥	٥٠.٣
٣ — ٢	معار الحياد والموضوعية والاستقلال	١٩	١٠٠.٤
٣ — ٣	معار العناية المهنية اللازمة	٢٣	١٥٠.٣
٣ — ٤	معار التخطيط	٢٧	٢٠٠.٩
٣ — ٥	معار الرقابة والتوثيق	٣١	٢٥١.٨
٣ — ٦	معار أدلة وقراءن المراجعة	٣٧	٣٠.٢٤
٣ — ٧	معار التقارير	٤٥	٣٥٣.٩
٤ —	الملحة	٧٣	—
٤ — ١	تقديم	٧٥	—
٤ — ٢	تمهي	٨٢	١٠.١
٤ — ٣	الدراسة التحليلية	٨٩	—



معايير المراجعة

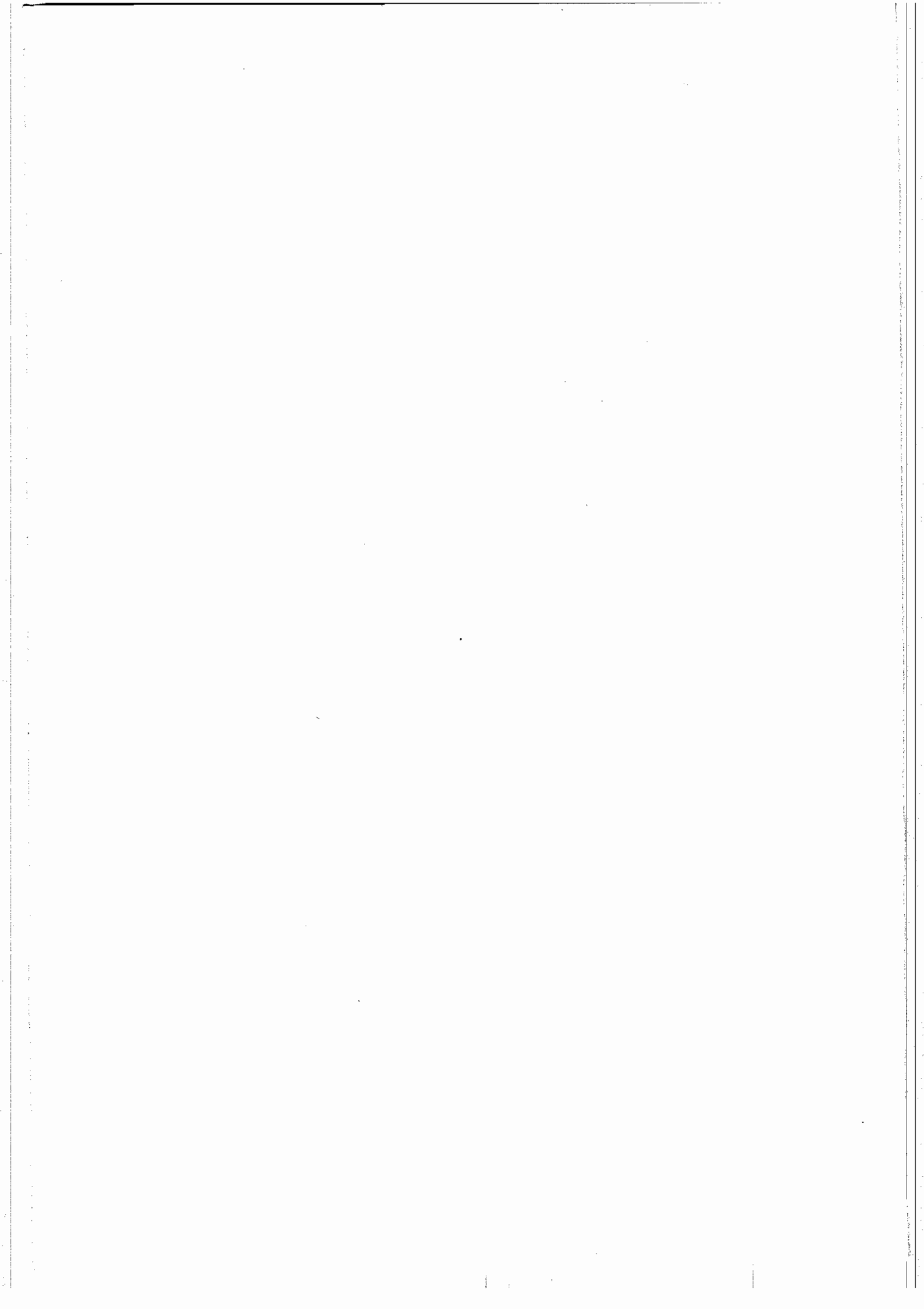
- ١ - مقدمة
- ٢ - نطاق معايير المراجعة
- ٣ - نصوص معايير المراجعة

١ - مقدمة :

تهدف المراجعة الى اضافة مزيد من الثقة على القوائم المالية وليتسنى تحقيق ذلك يجب ان يثق مستخدمي تلك القوائم في قدرة المراجع كقاضي خبير باظهارها للمركز المالي للمنشأة بعدل . ويتطلب تحقيق ذلك وجود معايير مراجعة موضوعية محددة ومقبولة يلتزم بها كل المراجعين . وتعتبر بمثابة مقاييس لتقييم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يقوم به .

٢ - نطاق معايير المراجعة :

يهدف تقرير المراجع الى الادلاء برأي عما اذا كانت القوائم المالية لمنشأة معينة تظهر بعدل مركزها المالي ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام اموالها وفقا لمعايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروفها . ويدلي المراجع القانوني برأيه عقب قيامه بمراجعة القوائم المالية للمنشأة وفقا لمعايير المراجعة . وقد الزم نظام الشركات منشآت محددة بتقديم قوائم مالية بعد مراجعتها من قبل مراجع خارجي (مراقب حسابات) للاجتماع السنوي للجمعية العمومية للمساهمين أو الشركاء كما تنص الأنظمة الأساسية لمنشآت اخرى على وجوب تعيين مراجع خارجي لمراجعة القوائم المالية الخاصة بها .



٣ — نصوص معايير المراجعة

معيـار التأهيل المهني الكافي	٣ — ١
معيـار الحياد والموضوعية والاستقلال	٣ — ٢
معيـار العناية المهنية اللازمة	٣ — ٣
معيـار التخطيط	٣ — ٤
معيـار الرقابة والتوثيق	٣ — ٥
معيـار ادلة وقرائن المراجعة	٣ — ٦

تقديم

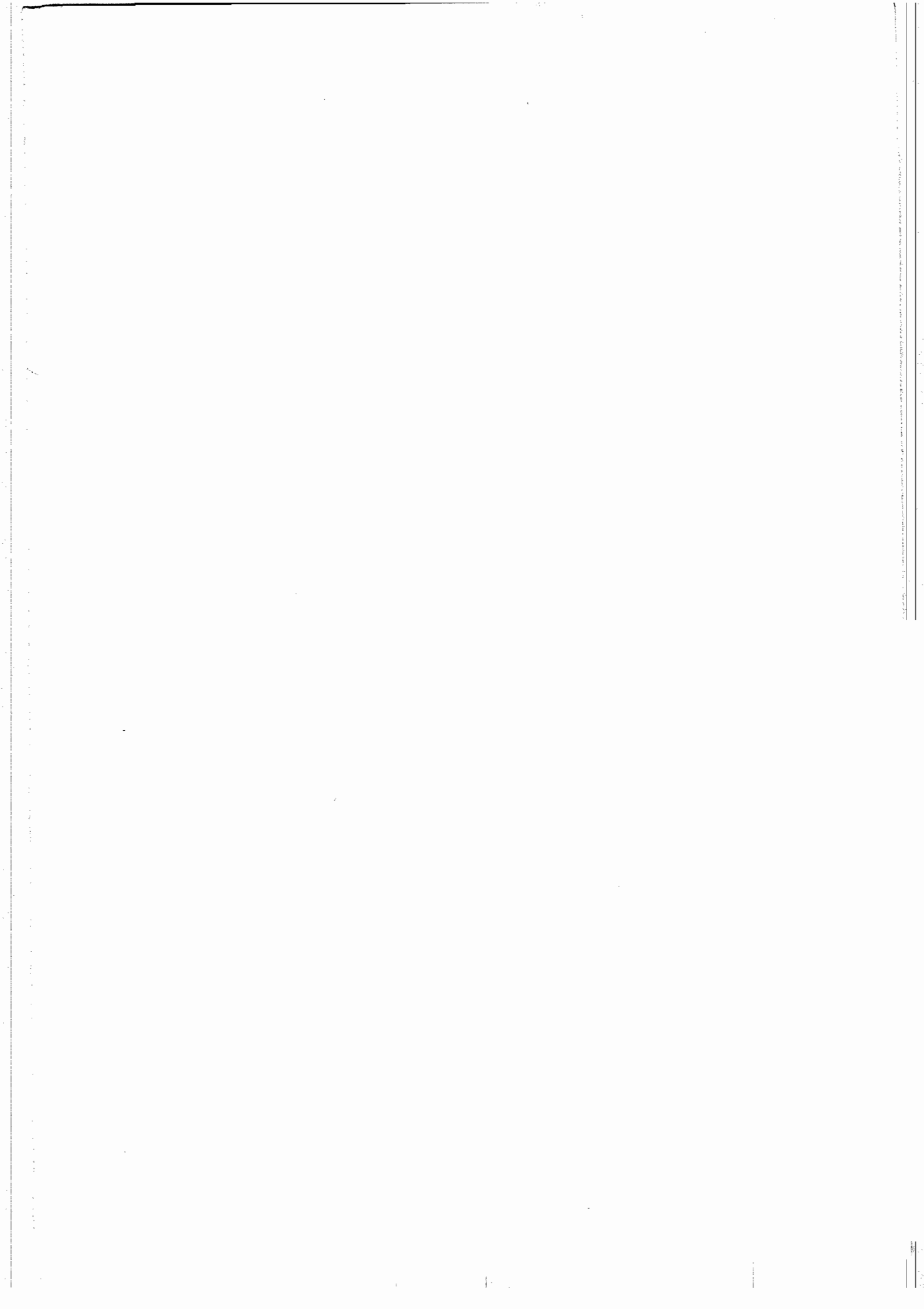
منذ فترة من الزمن ووزارة التجارة ترقب مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة لتطويرها لتواكب التغيرات الجذرية التي حدثت في النشاطات المالية والتجارية والاقتصادية وفي متطلبات المهنة نفسها كأحد النشاطات الأساسية في المجتمع .

وقد قامت الوزارة بعد دراسة مستفيضة باعداد معايير للمراجعة تشمل الصفات التي يجب ان يتحلى بها مراجع الحسابات وتحدد الاسلوب الذي يتوقع منه ان يتبعه عند القيام بالمراجعة وشكل وفحوى تقريره . ويعتبر ذلك وسيلة للتأكد من وصول القوائم المالية الى مستوى يجعلها تظهر بعديل المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها والتغير في مصادر واستخدامات أموالها .

وقد صدر القرار الوزاري رقم ٦٩٢ وتاريخ ١٤٠٦/٢/٢٨ هـ باعتبار معايير المراجعة مرجعا رسميا يسترشد به جميع المحاسبين القانونيين المرخص لهم بالعمل في المملكة . وأعدت الوزارة دراسة تحليلية توضح الاتجاه الذي تم في ضوءه اعداد النصوص الواردة في معايير المراجعة .. ومقارنة مبوبة لها مع ما يماثلها في الولايات المتحدة الامريكية وانجلترا — المانيا وتونس أو احدى هذه الدول حسب طبيعة الموضوع وظروف البحث وامكانية المقارنة المفيدة . والحقت هذه الدراسة بنصوص المعايير بهدف الاستفادة مما ورد فيها لايضاح النص وتفهم اسباب الأخذ به ..

والله الموفق ،،

وزير التجارة



٣ - ١ معيار التأهيل المهني الكافي

- ٣ - ١ - ١ يجب على المراجع بما في ذلك الجهاز الفني العامل معه أن يكون على درجة كافية من التأهيل المهني للقيام بأعمال المراجعة التي يتعاقد لانجازها (الفقرة ٥٠٣) *
- ٣ - ١ - ٢ يجب على المراجع تقييم تأهيله المهني وتأهيل الجهاز الفني العامل معه وتحديد ما اذا كان من الممكن له انجاز مهمة المراجعة بكفاءة قبل التعاقد على انجازها .
- ٣ - ١ - ٣ يجب على المراجع توثيق التقييم الذي ينص عليه هذا المعيار .
- ٣ - ١ - ٤ يجوز للمراجع التعاقد لمراجعة القوائم المالية لمنشأة معينة اذا رأى وفقا لتقديره المهني ان في إمكانه الحصول على درجة كافية من التأهيل المهني عن طريق الدراسة أو الالتحاق بدورات تدريبية ملائمة قبل البدء في تنفيذ عملية المراجعة .

الفقرة التالية (١٠٠٤)

* أقيمت ارقام الفقرات كما وردت في الدراسة التحليلية حيث يتسنى ربطها بالتحليل المتعلق بها في الدراسة ، وتظهر أرقام الفقرات السابقة في مقدمة الدراسة .

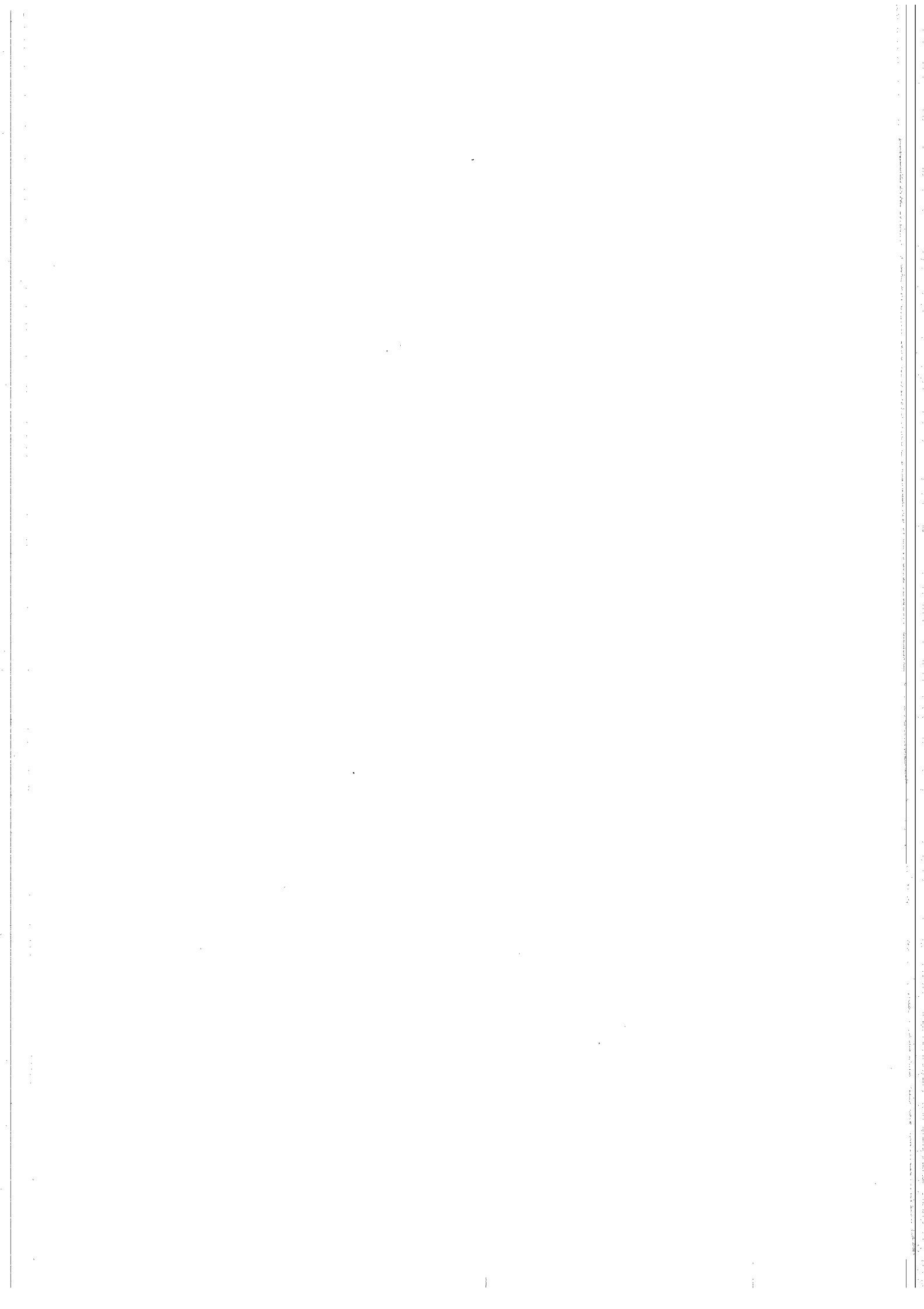
٣ - ٢ معيار الحياد والموضوعية والاستقلال

- ٣ - ٢ - ١ يجب على المراجع ان يكون مستقلا استقلالاً تاماً في جميع ما يتعلق بالمراجعة ، كما يجب عليه الالتزام بالحياد والموضوعية عند تقييم ادلة وقرائن المراجعة وعند الوصول الى رأي في القوائم المالية . (الفقرة ١٠٠٤) *
- ٣ - ٢ - ٢ يجب على المراجع أن يتجنب ما يحمل الآخرين على الشك في استقلاله وحياده وموضوعيته .
- ٣ - ٢ - ٣ يجب على المراجع أن يتأكد من استقلال وحياد وموضوعية فريق المراجعة المكلف بمراجعة القوائم المالية للمنشأة .
- ٣ - ٢ - ٤ يجب على المراجع الامتناع عن ابداء الرأي في القوائم المالية للمنشأة اذا تبين له بعد تعيينه لمراجعة تلك القوائم المالية عدم استقلاله او عدم استقلال فريق المراجعة عن المنشأة .
- ٣ - ٢ - ٥ يجب على المراجع توثيق استقلاله واستقلال فريق المراجعة عن المنشأة التي يقوم بمراجعة قوائمها .

الفقرة التالية (١٥٠٣)

* أقيمت ارقام الفقرات كما وردت في الدراسة التحليلية حيث يتسنى ربطها بالتحليل المتعلق بها في الدراسة ، وتظهر أرقام الفقرات السابقة في مقدمة الدراسة .

٣ — ٣ معيار العناية المهنية اللازمة



- ١ - ٣ - ٣ يجب على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة في جميع مراحل المراجعة وان يقوم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص المتوقعة من مراجع آخر مؤهلا تأهيلا مهنيا كافيا . (الفقرة ١٥٠٣) *
- ٢ - ٣ - ٣ يجب على المراجع ان يكون على درجة كافية من الدراية بأمور المنشأة وظروفها وخططها والاستخدامات المتوقعة لقوائمها المالية وتقريره عنها .
- ٣ - ٣ - ٣ يجب على المراجع ان يتحرى الحقائق الى ان يصل الى نتائج موضوعية لا تعتمد على وجهة نظر مغرضة .
- ٤ - ٣ - ٣ يجب على المراجع الاستعانة بخبرة ومهارة الآخرين اذا تطلبت الأمور درجة من الخبرة والمهارة لا تتوفر لديه .

الفقرة التالية (٢٠٠٩)

* أقيمت أرقام الفقرات كما وردت في الدراسة التحليلية حيث يتسنى ربطها بالتحليل المتعلق بها في الدراسة ، وتظهر أرقام الفقرات السابقة في مقدمة الدراسة .

٣ - ٤ معيار التخطيط

٣ - ٤ - ١

- يجب على المراجع تخطيط عملية المراجعة بصورة كافية لتحقيق ما يلي :
- أ - اختيار اجراءات ملائمة للحصول على أدلة وقرائن مراجعة كافية كأساس لرأيه في القوائم المالية (الفقرة ٢٠٠٩) *
- ب - ضمان ان جميع اجراءات المراجعة التي يقوم بها مساعده تتم تحت اشراف كاف من افراد تتوفر لديهم الخبرة والمهارات المناسبة .
- ج - الاقتناع بان عملية المراجعة سوف تتم وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ووفقا لأية متطلبات قانونية تتعلق بتنفيذ المراجعة .

٣ - ٤ - ٢

- عند اختيار اجراءات المراجعة ، على المراجع أن يأخذ في الاعتبار ما يلي : (الفقرة ٢٠١٠)
- أ - نطاق مهمة المراجعة .
- ب - طبيعة ونشاط وتنظيم المنشأة موضوع المراجعة ، حتى يتسنى له تحديد تلك العمليات والأحداث التي من المحتمل أن يكون لها تأثير هام على القوائم المالية .
- ج - تأثير أي تغيرات هامة ، سواء في التشريعات أو الممارسات المحاسبية ، على المنشأة التي تخضع للمراجعة ، أو أي تغيرات هامة في النشاطات التجارية الخاصة بالمنشأة واجراءات المحاسبة المتعلقة بها .
- د - خبرته السابقة فيما يتعلق بدرجة الاعتماد على ادارة المنشأة وموظفيها ودقة اكمال سجلاتها المحاسبية بالاضافة الى أي مؤشرات تدعو الى الشك في موضوعية ادارة المنشأة .
- هـ - استراتيجية المراجعة التي يتبناها المراجع بالنسبة للمنشأة المعنية بما في ذلك القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية . ومشاكل المراجعة السابقة والحالية ومصادر ادلة وقرائن المراجعة التي يرى المراجع الاعتماد عليها ، وتوقيت اجراءات المراجعة .

٣ - ٤ - ٣

- وعندما يستدعي الأمر الاستعانة بمساعدين في عملية المراجعة يجب على المراجع :
- (الفقرة ٢٠١١)

- أ - أن يأخذ في الاعتبار عدد ونوعية ومقدرة المساعدين المطلوبين للعمل ، وتوقيت زيارتهم الميدانية للمنشأة ، أخذا في الحسبان توقيت اعداد القوائم المالية بواسطة ادارة المنشأة .

* أقيمت أرقام الفقرات كما وردت في الدراسة التحليلية حيث يتسنى ربطها بالتحليل المتعلق بها في الدراسة ، وتظهر أرقام الفقرات السابقة في مقدمة الدراسة .

- ب — ان يصف المنشأة ونشاطها وتنظيمها ، وأهداف عملية المراجعة ، والطرق والاساليب والجراءات التي سيتم اتباعها من قبل افراد فريق المراجعة الذين يتم الاستعانة بهم .
- ج — ان يحدد مدى الاشراف اللازم على اعضاء فريق المراجعة بعد الأخذ في الحسبان صعوبة الاعمال المكلف بها كل عضو من اعضاء الفريق .

٣-٤-٤ اذا كان هناك مراجع آخر يشارك في عملية المراجعة ، فيجب على كل مراجع : (الفقرة ٢٠١٢)

- أ — أن يكون على دراية تامة بنطاق ومسؤوليات مهمته .
- ب — التشاور مع المراجع الآخر لتحديد مسؤولية كل منهم واجراءات المراجعة التفصيلية وتوثيق ذلك .

الفقرة التالية (٢٥١٨)

٣ - ٥ معيار الرقابة والتوثيق

الرقابة :

- ١ — يجب على المراجع ان يوجه ويشرف ويدقق العمل الذي يقوم به اعضاء فريق المراجعة ليتوفر لديه تأكيد كاف بأن تنفيذ المراجعة قد تم وفقاً لمعايير المراجعة ، وللمتطلبات القانونية التي يخضع لها . (الفقرة ٢٥١٨) *
- ٢ — يلزم على المراجع أن يحدد مستوى الرقابة والاشراف المطلوبين في ضوء تشعب المهمة وتعقدها ، وخبرة وكفاءة اعضاء فريق المراجعة . (الفقرة ٢٥١٩)
- ٣ — يجب تصميم واستخدام اجراءات مناسبة لتحقيق درجة كافية من التوجيه والاشراف والتدقيق مع الاهتمام بما يلي : (الفقرة ٢٥٢٠)
 - أ — تفويض العمل الى مساعدين على مستوى مناسب من التأهيل والخبرة والكفاءة .
 - ب — ابلاغ اعضاء فريق المراجعة المكلفين بعملية المراجعة على جميع المستويات بمسئولياتهم ، وبأهداف الاجراءات التي يقومون بتطبيقها .
 - ج — ابلاغ اعضاء فريق المراجعة بالأمور التي قد تؤثر على طبيعة أو مدى توقيت الاجراءات المكلفين بالقيام بها .
 - د — التوجيه المتعلق بشكل ومحتوى اوراق العمل .
 - هـ — توجيه التعليمات لاعضاء فريق المراجعة بلفت نظر المشرفين والمسؤولين عن المراجعة لأي مشكلة هامة محتملة ، خاصة بالمحاسبة أو المراجعة قد يصادفونها .
 - و — تدقيق أوراق العمل بواسطة المشرفين ، والمراجع المسئول عن العملية .
 - ز — مقارنة ما تم انجازه مع خطة المراجعة وابلاغ فريق العمل بأي اختلاف بينهما وأي تعديل يطرأ على خطة المراجعة .
 - ح — المحافظة على سرية اعمال العملاء .
- ٤ — اذا كان هناك مراجع آخر يشارك في عملية المراجعة ، يجب تدقيق العمل الذي يقوم به المراجع الآخر لتقرير ما اذا كان هذا العمل قد تم وفقاً لمعايير المراجعة . ويجب ان يربط مدى تدقيق عمل المراجع الآخر بتأهيله وسمعته واستقلاله . (الفقرة ٢٥٢١) *

* أبقى أرقام الفقرات كما وردت في الدراسة التحليلية حيث يتسنى ربطها بالتحليل المتعلق بها في الدراسة ، وتظهر أرقام الفقرات السابقة في مقدمة الدراسة .

- ٥ — يجب أن يقوم المراجع المسئول بتدقيق جميع الأمور الهامة المتعلقة بالقوائم المالية ، ونتائج المراجعة . (الفقرة ٢٥٢٢)
- ٦ — يجب ان يلجأ المراجع للتشاور مع محاسب قانوني آخر ، أو خبير مناسب ، قبل تكوين رأيه في الظروف التالية : (الفقرة ٢٥٢٣)
- أ — عندما يكون لدى المراجع شك في التصرف المناسب الواجب بخصوص أمر يتعلق بمبدأ — (أو) :
- ب — عندما ينشأ أمر من المحتمل ان يؤثر على الرأي الذي يدلي به المراجع .
- ٧ — يجب ان يتحقق المراجع المسئول من أن تقرير المراجعة الذي يصدره يتفق مع رأيه في القوائم المالية اذا أخذت ككل . (الفقرة ٢٥٢٤)

التوثيق :

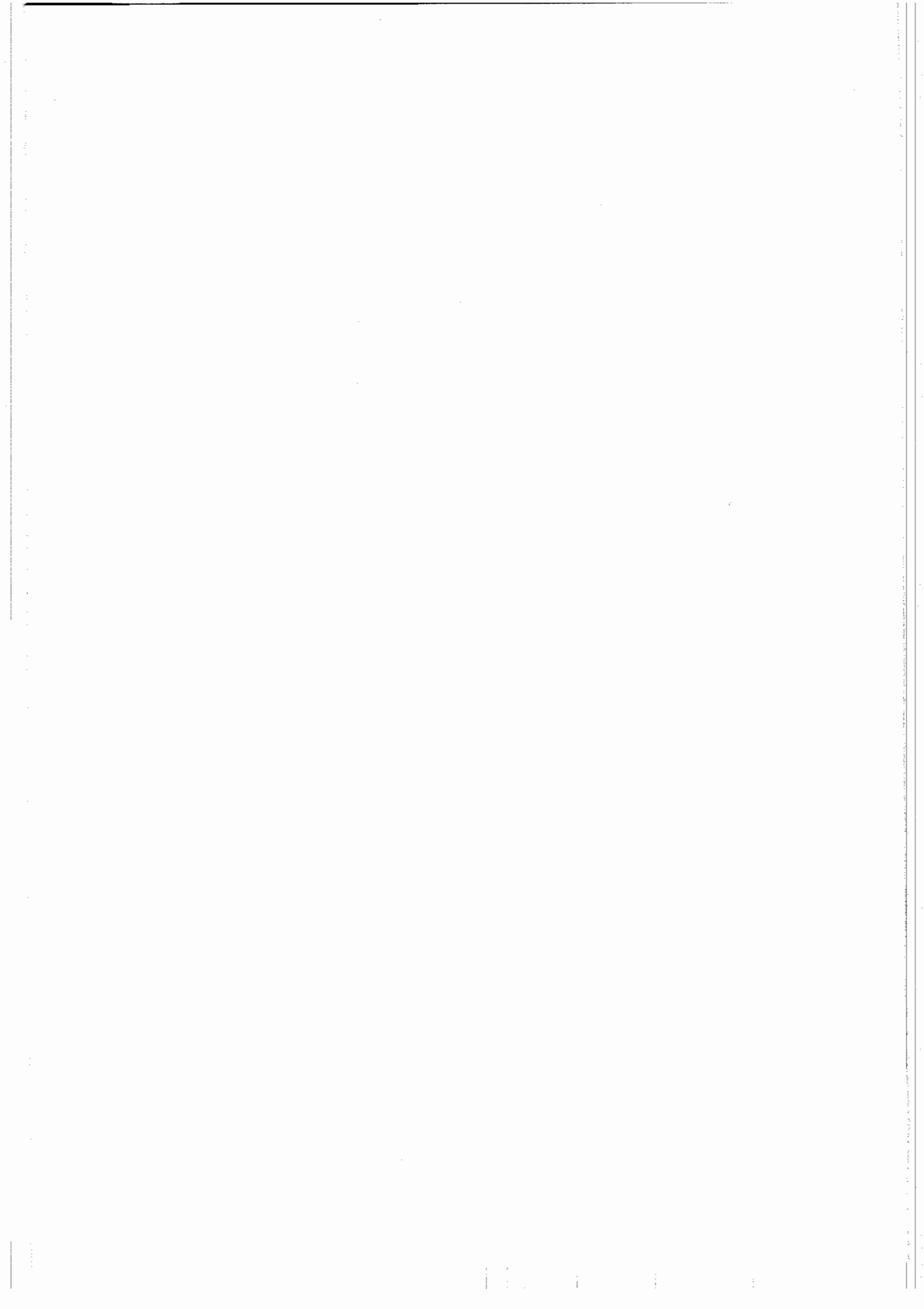
٢ - ٥ - ٣

- ٨ — يجب ان تكون اوراق العمل وافية ، وتفصيلية ، بدرجة كافية تسمح لمراجع متمرس لا تكون لديه معرفة مسبقة بالمراجعة التي تمت من أن يصل الى نتائج معقولة عما اذا كانت معايير التخطيط ، والرقابة والتوثيق ، وأدلة وقرائن المراجعة ، والتقارير ، قد تم الالتزام بها . (الفقرة ٢٥٢٥)
- ٩ — يجب ان تتضمن أوراق عمل المراجعة ما يلي :

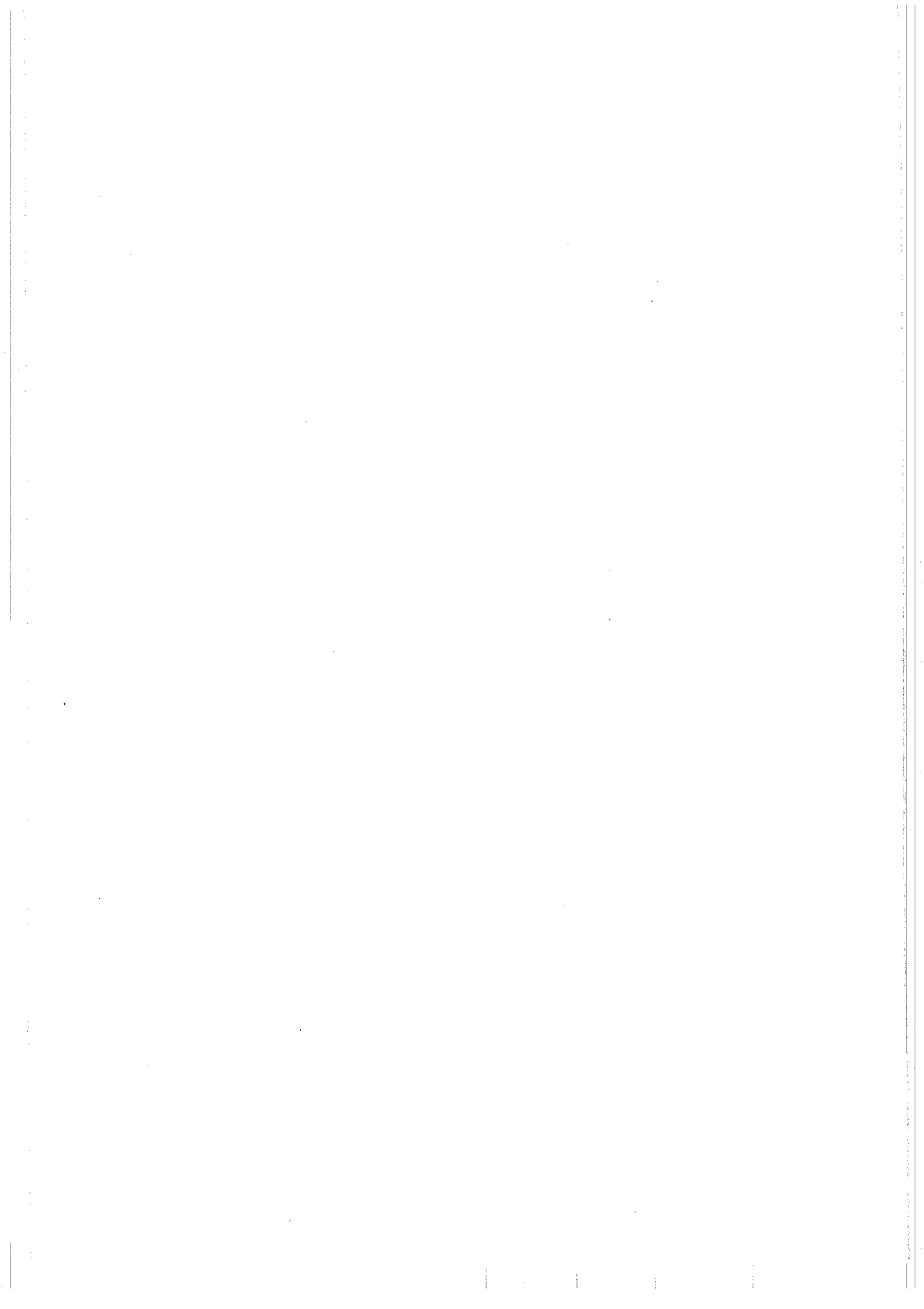
- أ — تفاصيل الدراسة التي قام بها المراجع للنظام المحاسبي للمنشأة موضوع المراجعة ، وتفاصيل دراسة نظام الرقابة الداخلية . (الفقرة ٢٥٢٦)
- ب — المعلومات الأخرى التي لها اهمية مستمرة بالنسبة للمراجعة .
- ج — تفاصيل تخطيط المراجعة الذي تم القيام به ، واسباب القرارات التي اتخذت .
- د — التقييم المبدئي للنظام المحاسبي ، ونظام الرقابة الداخلية ، بما في ذلك التحليل المعضد للتقييم .
- هـ — قرار المراجع والتحليل المعضد بالنسبة لمدى حصوله على ادلة وقرائن المراجعة من النظم المعمول بها في المنشأة ، ومن اختبارات المراجعة التحليلية واختبارات التحقق التفصيلية التي يقوم بها المراجع .
- و — تفاصيل مصادر المعلومات التي يتم الحصول عليها من طرف ثالث ، مع تحديد تاريخ وصول هذه المعلومات وتحديد الشخص الذي حصل عليها .
- ز — تفاصيل عمل المراجعة الذي تم تنفيذه ، متضمنا ملاحظات عن الازخام او الاستثناءات التي تم اكتشافها ، والخطوات التي اتخذت لمعالجتها .
- ح — النتائج التي يتوصل اليها المراجع عن مدى اقتناعه بأدلة وقرائن المراجعة التي حصل عليها ، واسباب هذه النتائج .

- ط — تحليلات وملخصات وافية بغرض الربط بين الأرقام الظاهرة في القوائم المالية والمجاميع الفرعية ومفردات هذه المجاميع المعضدة لها والتي تمت مراجعتها .
- ي — سجل يبين اسم من قام بكل جزئية من جزئيات عملية المراجعة ، وتاريخ القيام بها .
- ك — ما يثبت انه قد تم تدقيق العمل الذي قام به فريق المراجعة بواسطة شخص مسئول على مستوى مناسب من المسئولية ومن المراجع المسئول .
- ل — ملخص بالنقاط الهامة التي تؤثر على القوائم المالية وتقرير المراجعة ، على أن يبين الملخص كيف تمت معالجة هذه النقاط .
- ١٠ — حتى لا تحذف أية تفاصيل متعلقة بعملية المراجعة ، يجب ان يتم استيفاء اوراق العمل اثناء القيام بالمراجعة ، ووفقا لتقدم العمل . (الفقرة ٢٥٢٧)
- ١١ — يجب ان تكون اوراق العمل مستوفية للشكل السليم ، ويتم حفظها بصورة منتظمة وان تكون معنونة ومبوبة ومفهرسة بصورة كافية . (الفقرة ٢٥٢٨)

الفقرة التالية (٣٠٢٤)



٣ - ٦ معيار أدلة وقرائن المراجعة



يجب على المراجع الحصول على ادلة وقرائن مراجعة ملائمة وكافية للاعتماد عليها لتأييد رأيه في القوائم المالية وفقا لمتطلبات مهمة المراجعة التي تعاقدها على انجازها . (الفقرة ٣٠٢٤) *

٢ - من واجب المراجع ان يبدي اراء مستقلة عن : (الفقرة ٣٠٢٥) *

أ - ما إذا 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 رأي 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 أهمية النتيجة التي يستخلصها المراجع بالنسبة

للرأي الذي يعبر عنه في القوائم المالية .

٣ - يجب ان تمثل النتائج المعقولة التي يصل اليها المراجع بالنسبة لأرقام القوائم المالية

اجابات الاسئلة التالية : (الفقرة ٣٠٢٦)

قائمة المركز المالي :

أ - هل تم تسجيل كل الأصول والخصوم ؟

ب - هل الاصول والخصوم المسجلة موجودة بالفعل ؟

ج - هل الاصول المسجلة مملوكة بالفعل 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 ؟

(الفقرة ٣٠٢٧)

قائمة الدخل :

أ - هل تم تسجيل كل الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر المتعلقة

بالفترة المحاسبية ؟

- ب — هل تمثل الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر إيرادات ومصروفات ومكاسب وخسائر تخص المنشأة ؟
- ج — هل تم اثبات وقياس الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر وفقا للسياسات المحاسبية التي اقترتها المنشأة ؟ وهل تتمشى السياسات المحاسبية المقررة مع معايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة ؟
- د — هل تم عرض الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر والافصاح عنها بصورة سليمة ؟

قائمة مصادر واستخدام الأموال : (الفقرة ٣٠٢٨) *

- أ — هل تظهر القائمة جميع مصادر الاموال خلال الفترة ؟
- ب — هل تظهر القائمة جميع أوجه استخدام الاموال خلال الفترة ؟
- ج — هل تظهر القائمة بصورة سليمة عمليات التمويل والاستثمار التي تمت خلال الفترة دون ان تؤثر على الموارد المالية ؟
- د — هل تم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعلقة بالعرض والافصاح عند اعداد هذه القائمة ؟

٤ — يجب ان تمثل النتائج المعقولة التي يصل اليها المراجع بالنسبة للمحتوى العام للقوائم المالية وعرضها وايضا اجاباتها للاسئلة التالية : (الفقرة ٣٠٢٩)

- أ — هل اعدت القوائم المالية طبقا لسياسات محاسبية تتمشى مع معايير المحاسبة المتعارف عليها ؟
- ب — هل هناك ظروف خاصة تؤثر على المنشأة أو وجه النشاط الذي تنتمي اليه تجعل معايير المحاسبة المتعارف عليها غير ملائمة للمنشأة ؟
- ج — هل تم تطبيق السياسات المحاسبية بصورة منسقة مع ما اتبع في العام السابق ؟ أو في حالة عدم الاتساق مع العام السابق هل تمت معالجة التغير في السياسات المحاسبية وتم ايضاحه وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها ؟ ، وهل تم قياس الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر على نفس الأسس التي اتبعت في العام السابق طبقا للمواد (١٢٣ و ١٢٤) من نظام الشركات ؟
- د — هل السياسات المحاسبية المطبقة متسقة مع بعضها البعض ؟ ويتم تطبيقها بصورة متسقة بالنسبة لجميع نشاطات المنشأة ؟
- هـ — هل تم الافصاح بصورة سليمة عن السياسات المحاسبية المطبقة ؟
- و — هل الأرقام 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 الأموال كما يظهران من واقع القوائم المالية يتمشيان مع معلومات المراجع عن عمليات واحداث المنشأة والظروف التي اثرت عليها ؟
- ط — هل هناك ايضاحات أو بيانات غير صحيحة أو بيانات لم يتم الافصاح عنها تتعلق بالقوائم المالية من شأنها تضليل مستخدم القوائم المالية المدرك ؟

٥ — على المراجع ان يستفسر كتابة من المراجع السابق عن اسباب عدم استمراره في مراجعة المنشأة وان يستفسر منه عن أي معلومات ذات تأثير على القوائم المالية وأن يطلب منه الاطلاع على اوراق عمله عن الفترة السابقة — بعد أخذ موافقة المنشأة — وعلى المراجع ان يوثق ذلك ويعتبر جزء من اوراق عمله . (الفقرة ٣٠٣٠)

٦ — يجب على المراجع ان يتحصل على خطاب من المنشأة (خطاب الافصاح العام) يبين اسس اعداد القوائم المالية وانها قدمت له كافة المعلومات التي لها تأثير على اظهار القوائم المالية للمنشأة بعدل . (الفقرة ٣٠٣١)

٧ — يجب على المراجع ان يتحقق من ويجري تقييما مبدئيا لكل من النظام المحاسبي للمنشأة ، ونظام الرقابة الداخلية المعمول به . كأحد مصادر ادلة وقرائن المراجعة . كما يجب على المراجع اجراء تقييم مبدئي عن مدى إمكانية الحصول على أدلة وقرائن من اختبارات المراجعة التحليلية ، واختبارات التحقق التفصيلية ، ويجب على المراجع ان يعطي اهتماما لكل الأدلة والقرائن المتاحة ، بصرف النظر عما اذا كانت تبدو مؤيدة للبيانات التي تحتوي عليها القوائم المالية من عدمه . (الفقرة ٣٠٣٢)

٨ — بعد اجراء التقييم المبدئي المبين في الفقرة السابقة ، يجب على المراجع ان يحدد مدى اعتماده على المصادر التالية لتجميع الادلة والقرائن اللازمة لتعزيد النتائج التي يصل اليها : (الفقرة ٣٠٣٣)

أ — النظم المعمول بها في المنشأة ، خاصة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية .

ب — اختبارات المراجعة التحليلية .

ج — اختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات .

٩ — عند اختيار اسلوب المراجعة ، يجب على المراجع الأخذ في الحسبان فعالية التكلفة المتوقعة للأساليب البديلة المتاحة وأن يراجع الأسلوب المختار باستمرار مع تقدم المراجعة لتعديله عند الضرورة في ضوء النتائج التي تظهرها اجراءات المراجعة التي تم تنفيذها . كما يجب على المراجع أن يحصل على إيضاحات وبيانات من ادارة وموظفي المنشأة لأي أمر هام ، وأن يحصل على أدلة 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 بأنه ليس هناك اخطاء أو تلاعب تؤثر تأثيرا هاما على عدالة تمثيل القوائم المالية عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام الأموال . (الفقرة ٣٠٣٤)

١٠ — يجب على المراجع اذا كان يرغب في الاعتماد على اجراءات النظام المحاسبي أو اجراءات وضوابط نظام الرقابة الداخلية الحصول على أدلة وقرائن تبين الالتزام بتطبيق تلك الاجراءات والضوابط ولكامل الفترة الزمنية محل المراجعة (الفقرة ٣٠٣٥)

١١ — نظرا لوجود جوانب القصور حتى في أكثر النظم فعالية ، يجب على المراجع أن لا يعتمد فقط على أدلة وقرائن النظم ، بما في ذلك الأدلة والقرائن المستمدة من النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ، كأساس جيد لأي استنتاجات عن القوائم المالية . بل يجب على المراجع في جميع الحالات الحصول على أدلة وقرائن من اختبارات المراجعة التحليلية و — أو اختبارات التحقق التفصيلية كأساس لأية استنتاجات عن القوائم المالية . (الفقرة ٣٠٣٦)

١٢ — يجب على المراجع ان يقيم الأثر المتجمع للأدلة والقرائن التي يحصل عليها لتعزيد كل نتيجة يصل اليها ، ويجب ان يربط تقييمه بما يلي : (الفقرة ٣٠٣٧)
أ — الاتساق بين بنود الأدلة والقرائن المختلفة الملائمة للنتيجة التي يصل اليها .
ب — مدى الاقتناع الذي توفره كل مفردة من مفردات الأدلة والقرائن التي يتم الحصول عليها .
ج — المدى الذي تم فيه الحصول على الأدلة والقرائن المختلفة من مصادر مستقلة .

ويجب على المراجع ان يعطي عناية لكل الأدلة والقرائن التي يتم الحصول عليها ، بغض النظر عما اذا كانت معضدة او مناقضة للقوائم المالية .

١٣ — على المراجع ان يربط الاقتناع بالأدلة والقرائن التي يتم الحصول عليها من دراسة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية بما يلي : (الفقرة ٣٠٣٨)
أ — الأثر المتجمع للاجراءات الملائمة في نطاق النظام المحاسبي ، والاجراءات التطبيقية الملائمة في نطاق نظام الرقابة الداخلية ، على احتمال وقوع انواع معينة من الاخطاء او التلاعب موضوع الفحص .

ب — أثر الضوابط العامة على احتمال تطبيق الاجراءات الملائمة للنظام المحاسبي والاجراءات التطبيقية الملائمة لنظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة .
ج — مدى الاقتناع الذي توفر من قرائن الالتزام بالنظم الموضوعه ، بأن الاجراءات الملائمة للنظام المحاسبي والاجراءات والضوابط العامة لنظام الرقابة الداخلية قد نفذت خلال الفترة التي يتم فيها الاعتماد على هذه النظم .

١٤ — يجب على المراجع أن يربط مدى الاقتناع بالقرائن التي يتم الحصول عليها من اختبارات المراجعة التحليلية بما يلي : (الفقرة ٣٠٣٩)
أ — مدى امكانية الاعتماد على العلاقة المستخدمة لتأييد ارقام القوائم المالية التي تخضع للاختبار التحليلي .
ب — صلاحية البيانات المستخدمة ، وفقا للعلاقة المحددة ، لتأييد ارقام القوائم المالية التي تخضع للاختبار التحليلي .
ج — الاستثناءات غير العادية التي اظهرتها اجراءات الاختبارات التحليلية ، بالاضافة الى مدى الاقتناع بالتفسيرات والايضاحات لأي استثناءات هامة .

١٥ — يجب على المراجع ان يربط مدى الاقتناع بالأدلة والقرائن التي يتم الحصول عليها من نتائج اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات والأرصدة أو من اختبارات الالتزام التي يتم تنفيذها على اساس عينات بما يلي : (الفقرة ٣٠٤٠)
أ — حجم وتصميم العينة .
ب — طريقة اختيار العينة .
ج — طبيعة ومدى تكرار الاخطاء او الاستثناءات المكتشفة في العينة .
د — مدى الاعتماد على الأدلة والقرائن التي يتم الحصول عليها ، بالنسبة لمفردات البنود في العينة .
ويجب على المراجع ان يتحرى الظروف التي ادت الى الاخطاء او الاستثناءات المكتشفة في العينة وتقييم تأثير هذه الاخطاء والاستثناءات على النتائج التي توصل اليها سابقا اثناء المراجعة .

١٦ — عندما ينطوي تنفيذ احد اختبارات التحقق التفصيلية أو أي اجراء مراجعة اخر على الاعتماد على أدلة وقرائن من طرف ثالث ، بما في ذلك قرائن المستشارين القانونيين والخبراء والاختصاصيين ، يجب على المراجع أن يربط مدى الاقتناع بتلك الادلة والقرائن بما يلي : (الفقرة ٣٠٤١)
أ — الشكل الذي تأخذخ القرينة (مشافهة أم كتابة) .
ب — اهداف ونطاق عمل الطرف الثالث عند اعداد التقرير الذي يستخدم كدليل او كقرينة مراجعة .

ج — درجة التوضيح المفصل المقدم من الطرف الثالث ، ومقدرة المراجع على فهم وتقييم مدى ملائمة الطرق والاساليب والافتراضات المستخدمة من قبل الطرف الثالث .

د — مدى توقع معرفة الطرف الثالث بالأمر المتعلقة بموضوع التقرير ، وقد يكون من الضروري قيام المراجع باستقصاء مؤهلات الخبير وقدراته المهنية .

هـ — مدى استقلال الطرف الثالث عن المنشأة .

١٧ — اذا اعتقد المراجع بعد تقييم كل الأدلة والقرائن التي حصل عليها بعدم كفايتها لتعزيد أي من نتائج عمله فيجب عليه القيام باجراءات مراجعة اضافية . واذا كان عدم الحصول على أدلة وقرائن كافية راجع الى اكتشاف اخطاء واستثناءات ، اثناء اختبارات التحقق التفصيلية او اختبارات الالتزام فيلزم على المراجع ان يفحص الاسباب والمبررات التي أدت الى ذلك ، لتأثيرها على طبيعة ومدى ونطاق اجراءات المراجعة الاضافية اللازمة . (الفقرة ٣٠٤٢)

١٨ — عندما لا يكون من المتوقع الحصول على أدلة وقرائن كافية من المصادر الميينة في الفقرة (٣٠٣٣) من المعيار بالنسبة لأي أمر ذو تأثير هام يجب على المراجع الحصول على ايضاحات مكتوبة من الادارة عنها لتعلقها اساسا بجوانب تخضع للحكم والتقدير الشخصي ، او بحقائق لا تعلمها الادارة . كما يجب على المراجع ان يقرر ما اذا كانت هذه الايضاحات بالاضافة الى قرائن المراجعة الأخرى التي حصل عليها ، تعتبر كافية لتمكينه من الوصول الى نتيجة عن الأمر محل البحث . (الفقرة ٣٠٤٣)

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 العملي الحصول على ادلة وقرائن كافية تأييدا لأمر ذو تأثير هام فعليه في هذه الحالة أن يتحفظ في تقريره وفقا لمقتضيات معيار التقارير . (الفقرة ٣٠٤٤)

الفقرة التالية (٣٥٣٩)

٣ - ٧ معيار التقارير

١ - ٧ - ٣ توجيه التقرير :
يجب على المراجع ان ينص في تقريره على من يوجه اليه التقرير . (الفقرة ٣٥٣٩)

٢ - ٧ - ٣ نطاق المراجعة :
يجب على المراجع ان يشير الى نطاق المراجعة في فقرة مستقلة يتم تمييزها باسم فقرة نطاق المراجعة ، ويجب ان تشمل فقرة نطاق المراجعة على ما يلي : (الفقرة ٣٥٤٠)

- أ — القوائم المالية المشمولة بتقرير المراجع
- ب — مسئولية ادارة المنشأة عن اعداد القوائم المالية .
- ج — موقف ادارة المنشأة من تمكنه 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 الرأي في القوائم المالية .

٣ - ٧ - ٣ التعبير عن الرأي :
يجب على المراجع ان يعبر صراحة عن أريه في فقرة مستقلة يبين فيها ما اذا كانت القوائم المالية ككل : (الفقرة ٣٥٤١)

- أ — تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة كما هو عليه في نهاية الفترة المحاسبية ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الأموال خلال تلك الفترة ، بناء على كفاية العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة .
 - ب — تلتزم بمتطلبات نظام الشركات والنظام الأساسي للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .
- واذا لم يكن لدى المراجع تحفظات ذات تأثير هام على هذه الأمور ، فيجب ان يعطي رأيا مطلقا في فقرة مستقلة يتم تمييزها باسم فقرة « الرأي المطلق » (نموذج رقم ١ - و ٢) .

٢ - ٣ - ٧ - ٣ لفت الانتباه :
عندما يريد المراجع لفت انتباه مستخدم القوائم المالية الى أمر هام يتعلق بالقوائم المالية إلا أنه لا يؤثر على رأي المراجع فان عليه بيان ذلك في فقرة مستقلة بعد فقرة الرأي . ويجب ان تكون تلك الفقرة محددة وواضحة وان تبدأ بعبارة « (اود) او (نود) لفت الانتباه الى » ثم يبين الأمر والعناصر ذات العلاقة في القوائم المالية . ويجب التنبيه الى عدم جواز اعتبار هذه الفقرة بديلا لفقرة التحفظ ان وجدت ويوضح نموذج رقم (٣ و ٤) امثلة على لفت الانتباه .

التحفظات في تقرير المراجع (الفقرة ٣٥٤٣)

يجب على المراجع أن يقرر لنفسه ما اذا كان يرى ضرورة التحفظ في تقريره . كما يجب عليه ان يقرر نوع التحفظ المناسب والذي ينشأ عادة عن الاسباب التالية مجتمعة أو منفردة :

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

واذا رأى المراجع ضرورة التحفظ يجب عليه ما يلي : (الفقرة ٣٥٤٤)

— اعلام القاريء عن جميع تحفظاته وذلك في فقرة مستقلة تتبع فقرة نطاق المراجعة ، ويجب ان تعنون هذه الفقرة بعنوان « التحفظ او التحفظات » .

— اصدار رأي متحفظ أو رأي معارض أو الامتناع عن ابداء الرأي وذلك في فقرة مستقلة تتبع فقرة التحفظ ويجب ان تظهر تلك الفقرة بكل وضوح رأي المراجع ، او ما يفيد بعدم تمكنه من ابداء الرأي ، ويجب ان تعنون هذه الفقرة بعنوان (رأي متحفظ) أو (رأي معارض) أو (الامتناع عن ابداء الرأي) حسب درجة التحفظ .

أ — القصور في نطاق المراجعة :

عندما يكون هناك قصور في نطاق المراجعة يصعب على المراجع التأكد من خلو القوائم المالية من الاخطاء (بما في ذلك اخطاء الحذف) . وعندما يصل المراجع الى قناعة معقولة الى أنه قد 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 أو أن يمتنع عن ابداء الرأي في القوائم المالية ككل . (الفقرة ٣٥٤٥)

ويصدر المراجع رأيا متحفظا اذا كان في اعتقاده انه قد يكون 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 للدرجة لا يستطيع المراجع معها تكوين رأي في القوائم المالية ككل فيجب عليه ان يمتنع عن ابداء الرأي . (الفقرة ٣٥٤٦)

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

- ١ — ان يعدل فقرة نطاق المراجعة ليشير الى القصور فيه .
- ٢ — ان يبين في فقرة التحفظ كيف والى اي مدى يمكن ان تعدل القوائم المالية اذا كان ذلك قابلا للتحديد المعقول .

- ٣ — ان 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) . (الفقرة ٣٥٤٧)
- وعندما يمتنع المراجع عن ابداء رأي في القوائم المالية ككل 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) . (الفقرة ٣٥٤٨)
- 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 ان يضمن تقريره فقرة للتحفظ يبين فيها ما يلي :
- ١ — وصفا كاملا للقصور في الأمور المحاسبية .
- ٢ — كيف والى أي حد تأثرت القوائم المالية بذلك القصور في الأمور المحاسبية و — أو اذا كان ذلك ممكنا ، المعلومات غير الموضحة التي يراها ضرورية لاكتمال الافصاح في القوائم المالية . (الفقرة ٣٥٤٩)
- ويجب على المراجع ان يصدر رأيا متحفظا اذا وصل الى قناعة بان القوائم المالية تأثرت تأثيرا هاما بالقصور في الأمور المحاسبية إلا اذا كان في تقديره الشخصي ان القوائم المالية مضللة أو غير مفيدة حتى اذا قورنت مع تقريره . وفي الحالة الأخيرة يجب عليه ان يصدر رأيا معارضا . (الفقرة ٣٥٥٠)
- كما يجب على المراجع ان يعتبر القوائم المالية مضللة أو غير مفيدة اذا كان تأثير القصور في الأمور المحاسبية :
- ١ — شاملا للدرجة لا تمكن المراجع من وصف كيفية تأثر القوائم المالية بوضوح .
- ٢ — هاما جدا للدرجة تغطي على كل محاولة لوصف كيفية تأثر القوائم المالية بالقصور المحاسبي .
- وعندما يصدر المراجع رأيا متحفظا بسبب القصور في امور محاسبية فيجب عليه ان :
- أ — يبدأ تحفظه بعبارة « فيما عدا » .
- ب — يستعمل في فقرة الرأي من العبارات ما يفيد بان تحفظه يعود الى تأثير القصور في امور محاسبية على القوائم المالية . (الفقرة ٣٥٥١)
- ويوجد مثالان للرأي المتحفظ بسبب القصور في امور محاسبية في النموذجين (٧ ، ٥) . (الفقرة ٣٥٥٢)

وعندما يصل المراجع الى قناعة باصدار رأي معارض في القوائم المالية ككل بسبب القصور في امور محاسبية فان عليه ان يستعمل في فقرة الرأي من تقريره عبارات تبين ان الرأي المعارض يعود الى تأثير القصور المحاسبي على القوائم المالية حسبما فصل في فقرة التحفظ .

ويوجد مثالان لتقرير المراجع ذي الرأي المعارض بسبب القصور في امور محاسبية في (النموذجين رقمي (٦ ، ٨) . (الفقرة ٣٥٥٣)

ج -

الشك غير المتعلق باستمرارية المنشأة :

لو رأى المراجع ان القوائم المالية يمكن ان تتأثر بتعديلات هامة قد يكون في الامكان تحديدها لو عرفت النتيجة المستقبلية لحالة الشك فيجب عليه ان يبدي رأيا متحفظا او يمتنع عن ابداء الرأي في القوائم المالية ككل . (الفقرة ٣٥٥٤)

وفي كلتا الحالتين فانه يجب عليه :

١ - ان يبين في فقرة التحفظ وصفا مناسباً لحالة الشك .

٢ - ان يبين في فقرة التحفظ بوضوح كيف وإلى أي مدى يمكن للقوائم المالية أن تتأثر بسبب التعديل لو حدث .

ويجب على المراجع ان يصدر رأيا متحفظا عندما يجد نفسه امام حالة شك غير متعلقة 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 أو هاما جدا للدرجة لا تمكنه من الحصول على اساس لابداء الرأي فيجب عليه ان يمتنع عن ابداء الرأي . (الفقرة ٣٥٥٥)

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

١ - ان يبدأ تحفظه بعبارة « باستثناء » .

٢ - ان يصوغ فقرة الرأي من تقريره بعبارات تشير الى ان التحفظ في رأيه ينصب على تأثير التعديلات الممكنة على القوائم المالية

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

اما عندما يصل المراجع الى قناعة بالامتناع عن اصدار رأي في القوائم المالية ككل بسبب حالة شك لا تتعلق 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 ما تم تفصيله في فقرة التحفظ . (الفقرة ٣٥٥٧)

ويبين النموذج رقم (١٢) تقريراً متضمناً عدم ابداء الرأي بسبب الشك .

د -

الشك المتعلق باستمرارية المنشأة :

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

(الفقرة ٣٥٥٨)

- ١ - ان هناك أدلة وقرائن كافية لازالة ما اعتراه من شك حول استمرارية المنشأة . وفي هذه الحالة لا ينبغي للمراجع أن يعدل عن تقريره .
- ٢ - على الرغم من أن حالة الشك حول استمرارية المنشأة لا تزال قائمة فان احتمال استمرارها قائم بدرجة معقولة . وان هناك ايضا حاسبا للظروف المتعلقة بحالة الشك في القوائم المالية . فلا ينبغي للمراجع ان يعدل تقريره . الا انه يجب ان يلفت انتباه القاريء الى المعلومات ذات العلاقة في فقرة « لفت الانتباه » .

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

- أ - اضافة فقرة للتحفظ يبين فيها المراجع الظروف التي جعلته يشك في استمرارية المنشأة ويظهر المعلومات التي رفضت الادارة ايضاحها .
- ب - اصدار رأي متحفظ او رأي معارض حسب ما يراه 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 الرأي في القوائم المالية ككل .

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

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

(الفقرة ٣٥٥٩)

- ١ - تحتوي على وصف مفصل لكل الأسباب الجوهرية لحالة الشك في استمرارية المنشأة .
- ٢ - تشير بوضوح الى كيفية والى أي مدى يمكن للقوائم المالية ان تتأثر بالتعديلات الممكنة .

عندما تكون هناك حالة شك عظيم حول استمرارية المنشأة فان المراجع لا يستطيع ان يقرر ما اذا كانت القوائم المالية يجب ان تعدل والى أي مدى . وطبقا لذلك فانه يتعين على المراجع ان يصوغ عبارات فقرة الرأي من تقريره بما يفيد بأن امتناعه عن ابداء رأي في القوائم المالية ككل يعود الى عجزه عن الوصول الى درجة معقولة من القناعة تمكنه من اصدار رأي في القوائم المالية بسبب التأثير المحتمل الملحوظ للأموال المذكورة في فقرة التحفظ .

وللايضاح يوجد مثال للامتناع عن ابداء الرأي بسبب حالة شك في استمرارية المنشأة في النموذج رقم (١٣) (الفقرة ٣٥٦٠)

هـ — عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للمنشأة الذي ليس له اثر ملحوظ على عدالة القوائم المالية : (الفقرة ٣٥٦١)

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

١ — ان يبين في فقرة تحفظ مستقلة طبيعة تلك التجاوزات عن متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للمنشأة .

٢ — ان يصدر رأيا مطلقا في القوائم المالية ككل يفيد بانها تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال .

٣ — ان يتحفظ في رأيه عن الالتزام بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

وللايضاح فقد اوردنا مثالا لهذا التقرير في النموذج رقم (١٥)

توقيع وتاريخ تقرير المراجع :

٤ — ٣ — ٧ — ٣

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

ويجب ان يؤرخ تقرير المراجع بتاريخ اليوم الذي انتهى فيه العمل الميداني . ويجب على المراجع ان يتأكد من أنه 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 . (الفقرة ٣٥٦٢)

المراجعون الآخرون :

٥ — ٣ — ٧ — ٣

يجب ان لا يذكر المراجع في تقريره ما يفيد باستخدامه لعمل مراجع آخر . وان كانت المراجعة مشتركة فيجب على المراجعين جميعا توقيع تقرير المراجعة . (الفقرة ٣٥٦٣)

نماذج توضيحية لتقرير المحاسب القانوني

نموذج رقم (١)
الرأي 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 في
وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في
ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (.....) الى رقم (.....) (.....) 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 .

رأي مطلق :
وفي رأينا ان القوائم المالية المذكورة اعلاه ككل :
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 تحتوي عليها
القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملزمة لظروف الشركة .
٢ - تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للشركة فيما يتعلق باعداد وعرض
القوائم المالية .

التاريخ : / /

التوقيع

المرخص له برقم

نموذج رقم (٢)
الرأي 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 كما هي عليه في وقائمة الدخل الموحدة وقائمة الارباح المبقاة الموحدة ،
وقائمة مصادر واستخدام الاموال الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، والايضاحات من
رقم (.....) الى رقم (.....) (.....) المعتبرة جزءا من هذه القوائم المالية 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 .

رأي مطلق :

وفي رأينا ان القوائم المالية المذكورة اعلاه ككل :

- ١ - تظهر بعدل 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 تحتوي 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 .

التاريخ : / /

التوقيع

المرخص له برقم

نموذج رقم (٣)
رأي مطلق - مع لفت انتباه

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
وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في
ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (.....) الى رقم (.....) (.....) المتبعة 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 .

رأي مطلق :
وفي رأينا ان القوائم المالية المذكورة اعلاه ككل :
١ - تظهر بعدل المركز المالي لشركة
كما هو في وعن نتائج اعمالها ، ومصادر واستخدام الاموال للسنة
المنتهية في ذلك التاريخ ، في ضوء العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوي 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 تقرير مجلس الادارة اوضح ان ارباح هذا العام ازدادت بنسبة ١٨٠٪
عن العام السابق وان ذلك يعود الى ارباح القطاع الصناعي . وكما هو مبين في الايضاح رقم
(.....) فان فترة المقارنة تمثل خمسة اشهر فقط ، وقد ظهر صافي دخل القطاع الصناعي
في الايضاح (.....) يمثل مبلغ ٢٠٠ مليون ريالاً للسنة المنتهية بتاريخ
بالمقارنة بمبلغ ١٠٠ مليون ريالاً للخمسة اشهر المنتهية بتاريخ :

التاريخ : / /

التوقيع

المرخص له برقم

نموذج رقم (٤)
الرأي المطلق - الانحراف المقبول
عن معايير المحاسبة المتعارف عليها
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
وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في
ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (.....) الى رقم (.....) المعتبرة جزءا من
هذه القوائم المعلقة 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 .

رأي مطلق :

وفي رأينا ان القوائم المالية المذكورة اعلاه ككل :

- ١ - تظهر بعنل المركز المالي لشركة
كما هو في ونتائج اعمالها ، ومصادر واستخدام الاموال للسنة
المنتهية في ذلك التاريخ ، في ضوء العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوي 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 الانشائية طويلة المدى والظاهرة في
الايضاح رقم (.....) لا تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها ، ورغم هذا قبلنا
تطبيقها للأسباب المذكورة في الايضاح رقم (.....) .

التاريخ : / /

التوقيع

المُرخص له برقم

رأي 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
وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في
ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (.....) الى رقم (.....) (.....) 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 اقترضت الشركة بتاريخ مبلغ ريالا
تمويل توسعة المصنع . وتقتضي تلك الاتفاقية ان تحتفظ الشركة برأس مال عامل لا يقل عن
..... ريالا ، وان لا توزع ارباحا نقدية الا في حدود معينة . وقد بلغت
الارباح المبقاة القابلة للتوزيع بتاريخ مبلغ ريالا ،
الا ان ذلك لم يظهر في ايضاحات القوائم المالية مما يجعلها لا تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف
عليها فيما يتعلق بذلك الامر .
وفي رأينا فيما عدا عدم ايضاح المعلومات المشار اليها في فقرة التحفظ اعلاه فان القوائم المالية
رأي متحفظ :
ككل :

- ١ - تظهر بعديل المركز المالي لشركة
كما هو عليه في ونتائج 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 .
- ٢ - تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للشركة فيما يتعلق باعداد وعرض
القوائم المالية .

التاريخ : / /

التوقيع

المرخص له برقم

رأي 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 هي عليه في
قائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في
ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (.....) الى رقم (.....) (.....) 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 تمكنا من ابداء الرأي على القوائم المالية .

التحفظ :

لقد وقعت الشركة بتاريخ (تاريخ لاحق لتاريخ القوائم المالية) اتفاقا باعت بموجبه معظم
اصول (اسم المنشأة المباعة اصولها) بمبلغ ريالاً نقداً بعد موافقة المساهمين ،
وتمثل اصول (اسم المنشأة المباعة اصولها) ٤٠٪ من مجموع موجودات الشركة بتاريخ
/ / ، وقد ساهمت (اسم المنشأة المباعة اصولها) بنسبة ٦٠٪ من
مجموع ايرادات الشركة للسنة المنتهية بتاريخ / / ، الا ان القوائم المالية لم
تفصح عن هذا الأمر ، كما ان الشركة لم تعد قائمة مصادر واستخدام الاموال ، لهذا فان
القوائم المالية لا تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها .

رأي معارض :

وفي رأينا انه نظرا لعدم اعداد قائمة مصادر واستخدام الاموال 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 تحتوي 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 .

التاريخ : / /

التوقيع

المرخص له برقم

رأي 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 في
وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في
ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (.....) الى رقم (.....) (المعتمدة 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 :

كما هو مبين في ايضاح رقم (.....) حول القوائم المالية لقد خضعت 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 .

رأي متحفظ :

وفي رأينا فيما عدا ذلك تأثير عدم تسجيل مبلغ الغرامة المشار اليه في فقرة التحفظ اعلاه فان
القوائم المالية ككل :

١ - تظهر بعدل المركز المالي للشركة كما هو عليه بتاريخ
ونائج اعمالها ، ومصادر واستخدام الأموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، في ضوء
العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوي 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

نموذج رقم (٨)
رأي معارض بسبب عدم الالتزام بمعايير
الحاسبة المتعارف عليها والملائمة 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 في
وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في
ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (.....) الى رقم (.....) (.....) (.....) (.....) (.....) (.....)
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 تمكنتنا من ابداء الرأي على القوائم المالية .

التحفظ :

كما هو مبين في ايضاح رقم (.....) حول القوائم المالية قررت الشركة ابتداء من هذا
العام عدم توحيد القوائم المالية لشركاتها التابعة نظرا لوجود حقوق اقلية في الشركات التابعة
لنسب عالية . ولقد اظهرت الشركة استثماراتها في الشركات التابعة على اساس التكلفة
الاصلية . هذا ، ولا تعتبر معايير الحاسبة 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 الارقام
والمعلومات التي تشملها القوائم المالية الموحدة لو اعدتها الشركة . ولقد اظهرت القوائم
المالية للشركات التابعة المصدق عليها من قبل مراجعي حسابات هذه الشركات خسائر
خلال السنة الخالية يبلغ نصيب الشركة ريالاً .
فيها حوالي

رأي معارض :

وفي رأينا بسبب تأثير عدم توحيد القوائم المالية للشركات التابعة المشار اليها في فقرة التحفظ
السابقة فان القوائم المالية ككل :

١ — لا تظهر بعديل المركز المالي لشركة
بتاريخ ونتائج اعمالها ، ومصادر واستخدام الاموال للسنة
المنتهية في ذلك التاريخ ، في ضوء العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوي عليها
القوائم المالية ووفقا لمعايير الحاسبة المتعارف عليها والملائمة لظروف الشركة .

٢ — تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الأساسي للشركة فيما يتعلق بأعداد وعرض القوائم المالية .

التاريخ : / /

التوقيع

المرخص له برقم

نموذج رقم (٩)
رأي 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
وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في
ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (.....) الى رقم (.....) (.....) المتبعة جزءا من
هذه القوائم المعدة من قبل الشركة وفقا لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنا مع
كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وفيما عدا ما ورد في فقرة التحفظ كانت مراجعتنا
وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والاجراءات
الآخري التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكننا من ابداء الرأي على
القوائم المالية .

التحفظ :

لقد ادى استخدام نظام الى حسابات العملاء لضبط حسابات المدينين الى وقوع بعض
الاطعاء ، ورغم ان جوانب القصور في النظام التي ادت الى هذه الاخطاء قد تمت معالجتها
الا ان الادارة حريصة على استمرار العلاقات الحسنة مع العملاء مما دعاها الى ان تطلب منا
عدم ارسال تأييدات لأرصدة بعض العملاء البالغة ريالاً ولم تتمكن من استخدام وسائل
آخري للتأكد من صحة تلك الارصدة . كما لم تتمكن من تحديد ما اذا كان هناك ضرورة
لتعديل رصيد المدينين ، ايراد المبيعات ، صافي الدخل ورأس المال العامل .

رأي متحفظ :

وفي رأينا باستثناء اثر التعديلات التي كان من الممكن لنا تحديد ضرورتها لو تمكننا من تأييد
ارصدة المدينين المفصلة في فقرة التحفظ اعلاه فان القوائم المالية ككل :

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
تحتوي 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

نموذج رقم (١٠)
الامتناع عن ابداء الرأي 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
وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في
ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (.....) الى رقم (.....) (المعتبرة جزءا من
هذه القوائم المعلقة من قبل الشركة وفقا لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنا
مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وفيما عدا ما ورد في فقرة التحفظ كانت
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 :

لم يتم تعييننا مراجعين لشركة الا بعد (نهاية السنة
المالية للشركة) لذا لم نحضر جرد المخزون السلعي في اول السنة ولا في آخرها ، ولم
نتمكن من الاقتناع بكمية المخزون السلعي بأي وسيلة اخرى . ولقد اظهر فحصنا
جوانب ضعف خطيرة في سجلات الشركة وفي نظم الرقابة الداخلية . لذا لم نقتنع بان
جميع مصروفات الشركة وجميع ايراداتها قد تم تسجيلها أو أن ما تم تسجيله يعتبر
صحيحا . وبناء على ذلك لم نتمكن من تحديد ما اذا كانت هناك تعديلات ضرورية
للاصول والخصوم المسجلة او غير المسجلة وما ينتج عن ذلك من تأثير على قائمة الدخل
وقائمة الارباح المبقاة وقائمة مصادر واستخدام الأموال .

الامتناع عن الرأي :

بسبب التأثيرات المحتملة الهامة على القوائم المالية للأموال المشار اليها في فقرة التحفظ لم
نصل الى درجة معقولة من القناعة تمكننا من ابداء رأي في القوائم المالية ، لذا فاننا لا
نبدي رأيا في القوائم المالية المذكورة اعلاه .

التاريخ : / /

التوقيع

المرخص له برقم

رأي 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 :
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 (.....) الى رقم (.....) (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 :
كم تم بيانه في الايضاح رقم حول الحسابات الختامية فان رصيد المدينين
الظاهر في قائمة المركز المالي يتضمن مبلغ ريالاً يمثل
مطالبة على احد الموردين مقابل بضائع معابه . ولا تخضع قابلية هذه المطالبة للتحصيل
للتقدير المعقول في الوقت الحالي .

رأي متحفظ :
وفي رأينا باستثناء ما قد تتعرض له القوائم المالية من تعديل حسبما تنتهي اليه المطالبة المشار
اليها في فقرة التحفظ اعلاه فإن القوائم المالية ككل :
١ - تظهر بعدل المركز المالي لشركة بتاريخ ونتائج
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 .
٢ - تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للشركة فيما يتعلق باعداد وعرض
القوائم المالية .

التاريخ : / /

التوقيع

المرخص له برقم

نموذج رقم (١٢)
الامتناع عن ابداء الرأي 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 :
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 (.....) الى رقم (.....) (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 :
يوجد مطالبة على الشركة بمبلغ ريالاً بسبب اضرار يدعى انها نتجت بسبب
بضائع الشركة كما هو مبين في الايضاح رقم ولا تزال الاجهزة الحكومية
ذات العلاقة تتحرى الأمر . وليس في الامكان تقدير ما قد ينتهي اليه هذا الادعاء ، كما
ان الشركة لم تكون احتياطي لما قد تتعرض له من التزام بسبب ما ذكر .

الامتناع عن الرأي :
نظرا لما قد تتأثر به القوائم المالية من تعديل جوهري بسبب ما ذكر في فقرة التحفظ لم
نحصل على درجة معقولة من القناعة تمكننا من ابداء رأي في القوائم المالية ، لذا فاننا لا
نبدي رأيا في القوائم المالية المذكورة اعلاه .

التاريخ : / /

التوقيع

المرخص له برقم

نموذج رقم (١٣)
الامتناع عن ابداء الرأي بسبب
الشك المتعلق باستمرارية 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 في
وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في
ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (.....) الى رقم (.....) (المعترة 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 :

كما هو مبين في القوائم المالي حققت الشركة خسارة في السنة المنتهية بتاريخ
بمبلغ ريالاً كما حققت خسائر كبيرة في كل سنة من (الخمس) 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 . ويدعي البنك بان الشركة لم
تلتزم ببعض شروط القرض خلال السنة المنتهية في لذا فقد طلب البنك بتاريخ من
الشركة تسديد رصيد القرض . هذه العوامل مع ما تم تفصيله في ايضاح رقم (.....)
(حول

القوائم المالية تثير الشك في 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 مقدما بدون تحمل خسائر باهظة ، ولا
تتضمن القوائم المالية المرفقة اي تعديلات قد تكون ضرورية في حالة تصفية الشركة
وتتعلق بتحقيق او تبويب الاصول المسجلة او مبالغ وتبويب الخصوم .

الامتناع عن الرأي :
نظرا لما قد تتأثر به القوائم المالية من تعديل جوهري بسبب ما ذكر في فقرة التحفظ لم
نحصل على درجة معقولة من القناعة تمكننا من ابداء رأي في القوائم المالية ، لذا فاننا لا
نبدي رأيا في القوائم المالية المذكورة اعلاه .

التاريخ : / /

التوقيع

المرخص له برقم

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

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
وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في
ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (.....) الى رقم (.....) (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 .

التحفظات :

- ١ — يعتمد استمرار الشركة على نجاح المفاوضات الجارية بين ادارتها وبعض البنوك
للحصول على قرض بمبلغ ريالا كما هو مبين في الايضاح
رقم الا ان القوائم المالية اعدت على اساس استمرار الشركة . ولو ادى الأمر
الى تصفية الشركة فقد لا تتمكن 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 استهلاك 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 / / ريالا ، كما ادى الى زيادة صافي اصولها بتاريخ
بمبلغ / / ريالا .

الامتناع عن الرأي : نظرا لما قد تتأثر به القوائم المالية من تعديل جوهري بسبب ما ذكر في البند الأول من
فقرة التحفظ فإننا لم نصل الى درجة معقولة من القناعة تمكننا من ابداء رأي في القوائم
المالية ، لذا فاننا لا نبدي رأيا في القوائم المالية المذكورة اعلاه .

التاريخ : / /

التوقيع

المرخص له برقم

نموذج رقم (١٥)

رأي متحفظ بسبب عدم الالتزام بمتطلبات نظام
الشركات و / أو النظام الاساسي للمنشأة ليس له
تأثير على اعطاء 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
وقائمة الدخل وقائمة الارباح الميقاتية ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في
ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (.....) الى رقم (.....) (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 :

وفقا لنظام الشركات فان النظام الاساسي لشركة ينص على ان مكافأة اعضاء مجلس
الادارة تتمثل في% من صافي الارباح لكل عضو الى جانب مرتبه المحدد . وقد تم
اظهار مستحقات ثلاثة من اعضاء مجلس الادارة ضمن المطلوبات المتداولة ولم تظهر
القوائم المالية استحقاق الآخرين .
وفي رأينا فان القوائم المالية اعلاه ككل :

رأي مطلق :

١ - تظهر بعدل المركز المالي لشركة ونتائج اعمالها ،
ومصادر واستخدام الأموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، في ضوء العرض
والافصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف
عليها الملازمة لظروف الشركة .

٢ - فيما عدا الالتزام المتعلق بالأمور المشار إليها في فقرة التحفظ ، تتفق مع متطلبات نظام
الشركات والنظام الاساسي للشركة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

التاريخ : / /

التوقيع

المرخص له برقم

٤ - الملحقــــــــــــــــات

- تقديمــــــــــــــــم
- تمهيدــــــــــــــــ
- الدراسة التحليلية

تقديم

نبذة تاريخية :

في منتصف عام ١٣٩٩ هـ دار حديث مع سعادة وكيل وزارة التجارة في حينه الاستاذ يوسف الحمدان حول ظروف المهنة في المملكة وأوجه التطوير اللازم اجراءها ، وقد بدا الأمر في حينه هاما وأن أوجه 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 التغيرات 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 أوجه 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 أوجه 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 عبد الله الفيصل من قسم المحاسبة بجامعة الملك سعود بدراسة اولية مقتضبة هدفت الى تحديد النقص على نحو اكثر وضوحا وانتهت بمذكرة مختصرة تحدد أوجه النقص في المجالات الرئيسية .

وتم استعراض هذه المذكرة مع المسؤولين في الوزارة واتفق على ان هذا التحديد يعكس بصفة عامة أوجه النقص وانها تصلح لأن تكون اساسا ملائما لبدء مشروع تطوير المهنة . وطلبوا من مكتب الراشد ان يعد تصورا لما يجب ان يشمله 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 الأخرى وظروف المملكة .

بناء على ذلك تقدم مكتب الراشد ببحث مفصل يوضح طرق تطوير المهنة اللازم اتباعها وشمل ذلك مشروعا متكاملًا 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 :

المرحلة الأولى :

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 الأولى من المشروع وذلك بعد دراسة متعمقة للتصور المبدئي المقترح . وقد تم البدء اولا في تحديد الثلاث دول لدراسة وضع المهنة فيها ، ومن اجل ذلك تم اختيار تسع دول مختلفة وتم تقسيمها الى ثلاث مجموعات وذلك بناء على مدى تطور المهنة فيها ، وكذلك الظروف الاقتصادية لتلك الدول وامكانية الاستفادة من تجاربها لتطوير المهنة في المملكة ، وهذه المجموعات تشمل :

— المجموعة الأولى : الولايات المتحدة الامريكية ، بريطانيا وكندا .

— المجموعة الثانية : فرنسا ، ألمانيا الغربية والسويد .

— المجموعة الثالثة : تونس ، فنزويلا والبرازيل .

ولقد تم اختيار دولة من كل من المجموعات السابقة هي : الولايات المتحدة الأمريكية والمانيا الغربية وتونس وشملت الدراسة المقارنة لآوضاع المهنة في هذه الدول الثلاث الخطوات الآتية :

أ — استعراض القوانين والأنظمة والنشرات المهنية وكل ما له علاقة بـ :

١ — معايير المحاسبة ومتطلبات التقارير المالية .

٢ — معايير المراجعة ومتطلبات المراجعة الأخرى .

٣ — سلوك وآداب المهنة .

٤ — التنظيم الداخلي للمهنة .

ب — اجراء مقابلات مع المسؤولين عن المهنة في تلك الدول الثلاث 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 أوضاع المهنة في الدول الثلاث وخاصة :

١ — مقارنة بين التنظيم الداخلي للدول الثلاث ومعايير المحاسبة والمراجعة فيها وسلوك وآداب المهنة .

٢ — اعداد تصور اولي بما يناسب محيط المملكة ويساعد على تطوير المهنة فيها .

تم تقديم تقرير مفصل عن نتائج المرحلة الأولى لوزارة التجارة ، وجرى استعراض نتائجه في اجتماع حضره معالي وزير التجارة ووكيل الوزارة وكبار المسؤولين فيها . كما تم في وقت لاحق مناقشة الطريقة المناسبة لتنفيذ المرحلتين الثانية والثالثة من المشروع مع سعادة الدكتور عبد الرحمن الزامل وكيل وزارة التجارة .

وتبين وجود اختياريين :

الاختيار الاول :

جمع المرحلتين الثانية والثالثة في مرحلة واحدة وذلك باجراء دراسة شاملة لتطوير اوضاع المهنة في المملكة العربية السعودية ليواكب التطور في المجالات الأخرى وأفضل ما لدى الدول المتقدمة الأخرى . وتبين ان الجمع بين المرحلتين يحتاج الى وقت بما في ذلك اجراء دراسات ميدانية لتحديد اهم المستفيدين من القوائم المالية في المملكة ، وما هي المعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ قراراتهم وكذا مدى استطاعة المهنة تقديم مثل تلك المعلومات .

الاختيار الثاني :

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

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

المرحلة الثانية :

بعد قيام الوزارة بمراجعة نتائج المرحلة الأولى كما سبقت الإشارة واعتمادها للبدل الثاني بسبب الظروف التي تمر بها المملكة ويشمل اعداد مقومات المهنة الآتية :

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 الداخلي للمهنة .

أ — طريقة الاعداد :

جرى بحث مستفيض وجريت عدة طرق لتحديد السبيل الأمثل 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 أمكن ومن 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 عبد العزيز الراشد والمحاسب القانوني يوسف المبارك والذين خصصوا كل ما احتاجه المشروع من الوقت والجهد وخلاصة ما لديهم من خبرة للمساهمة في الاعداد والمراجعة وتنظيم عمل الخبراء والمستشارين ، واعطوه الاولوية على كل اعمال المكتب الأخرى وسنطلق عليهم (المسؤولين) ، وجرى الاستعانة بخبراء متخصصين من الدول العربية للمساعدة في جانب أو أكثر من جوانب المشروع والتعريب وسيطلق عليهم (الخبراء العرب) . وتجدر الإشارة الى ان التعريب والعكس لكافة اجزاء المشروع قام بها الخبراء انفسهم . فقد جربنا الاستعانة بمختصين 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 الأخرى — وقد أثر 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 لم لها من أهمية 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 كأساس ينطلقون منه للعمل في الاقسام التي تخصهم ، وبهدف توحيد الاساس وتعريف الجميع بمتطلبات الانظمة في المملكة والوضع الحالي للمهنة وظروف المملكة بصفة عامة . وتمت اجتماعات عديدة داخل المملكة وخارجها ، وانتهت بتجميع اهم ما يتعلق بالمهنة من انظمة وبلورة اتجاهات الدراسة الاساسية في مجلد واحد شمل الانظمة والخلفيات الاساسية ذات التأثير على المهنة في المملكة والأسس التي تؤثر في اعداد اقسام المشروع ، وقد أعد باللغتين العربية والانجليزية ووزع على جميع الاعضاء وطلب منهم اخذ المعلومات الواردة فيه في اعتبارهم عند اعداد المسودات الأولية 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 ما اظهرته 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 والافصاح العام .

وقد تولاهما كل من :

- ١ — **الدكتور صبري هيكل** : دكتوراة في المحاسبة عام ١٩٦٨ م ويحمل شهادة الزمالة من المعهد الامريكي 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 الفني المعنى بأمر المحاسبة والمراجعة الفنية في شركة من كبريات شركات المحاسبة في امريكا . وساهم في كثير من المجالات التي يتطرق اليها معهد المحاسبة الامريكي وقد اختير حاليا عضوا في احدى اللجان التابعة للمعهد .
 - ٢ — **الدكتور محمد عيد مصطفى** : دكتوراة في المحاسبة جامعة الينوى / امريكا عام ١٩٦٥ م له عدة اجاث ومنشورات في المجالات العلمية الدولية . كما انه قام ببحث لهيئة الأمم المتحدة خاص باستخدام البيانات المحاسبية في المشاريع الصناعية بالدول النامية كما عمل مستشارا لمكتب العمل الدولي من عام ١٩٧٥ م حتى الآن . وتهتم بحوثه بتطوير المحاسبة المالية .
- تدرج في سلك التدريس في الجامعة في الولايات المتحدة واصبح رئيسا لقسم المحاسبة ويشغل حاليا مركز عميد كلية ادارة الأعمال في جامعة كاليفورنيا .

٣ - الدكتور عبد الرحمن ابراهيم الحميد كمستشار :

— دكتوراة 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 والأدلة والبراهين .. معيار التقارير والاجراءات التنفيذية المتصلة بها . وقد تولاه كل من :

١ - ديفيد هاثري 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 وما يتعلق بهما والتدريب في شركة متوسطة الحجم في إنجلترا .

— مثل شركته في مناقشة مسودات معايير المراجعة عند اعدادها من قبل المعهد الانجليزي .

— لديه خبرة في المحاسبة والمراجعة تزيد على ثلاث عشر سنة .

٣ - كما تولاه الدكتور عبد الله الفيصل كمستشار ويحمل دكتوراة 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 الداخلي للمهنة :

وقد تولاه كل من :

١ - ايفان بول ويحمل شهادة الزمالة من المعهد الامريكي — وقد كان رئيسا لمجلس ادارة معهد

المحاسبين القانونيين الامريكي عام ١٩٧٦ م وكان :

— رئيسا للجنة الشركات الصغيرة في معهد المحاسبين القانونيين الامريكي .

— عضو اللجنة التنفيذية المتعلقة بعمليات (المعهد الامريكي) .

— عضو اللجنة التي شكلت لدراسة المشاكل التي تواجه المهنة في الولايات المتحدة وادت الى ايجاد المجلس المسئول حاليا عن اصدار المعايير .

— عضو المجلس الاستشاري لاعداد الحسابات المالية الموحدة للحكومة الامريكية .

— خبرة في 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 الامريكي :
- ١ — نائب رئيس مجلس ادارة معهد المحاسبين الامريكي من عام ١٩٧٢ — ١٩٧٣ م .
- ٢ — رئيس جمعية المعهد التنفيذي (العضو المنتدب) عام ١٩٧٣ م الى ١٩٨٠ م .
- ٣ — رئيس قسم اداب واخلاقيات المهنة — المنبثق عن المعهد الامريكي من عام ١٩٧٠ — ١٩٧٢ م .
- ٤ — الشريك المسئول (العضو المنتدب) في احدى شركات المحاسبة الكبرى في الولايات المتحدة الامريكية .

- ٣ — الدكتور عبد الله المنيف — كمستشار — دكتوراة في المحاسبة وخبرة كمستشار غير متفرغ لعدة جهات حكومية واستاذ المحاسبة الضريبية في كلية العلوم الادارية لمدة سنتين .
- ٤ — قام كل فريق باعداد المسودات الاولى للقسم الذي هو مسئول عنه وتم مراجعتها بصفة اولية ثم اعيدت لهم بالملاحظات الاساسية ليعملوا دراستهم ومقترحاتهم تمهيدا لتوزيعها على اعضاء الفرق الاخرى لدراستها والتعليق عليها .
- ٥ — تم توزيع مسودات كل قسم على الفرق المسئولة عن الاقسام الاخرى وطلب منهم اعداد ملاحظاتهم كتابة وارسالها للمسئولين لدراستها وارسالها للفرق الاخرى .
- ٦ — تم ارسال الملاحظات التي وردت من اعضاء الفرق وتعليق ما ورد من المستشارين عليها وارسلت الى كل فريق للنظر فيها ومعرفة ما قام الآخرون باعداده ومدى تأثيره وتأثره بما اعده كل فريق . وجرت اتصالات عديدة بين اعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين اثناء اعداد المسودة الاخيرة والتي ستوزع على اعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين ، تمهيدا لبحثها في اجتماع شامل لكل اعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين . وقد كانت هناك بدائل لمكان الاجتماع من بينها ان يتم في المعهد الاسكتلندي الذي عرض مشكورا ان يقوم باستضافة المستشارين والخبراء المسئولين وان تمهيء 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 ١٤٠٣/١/٦ هـ الى ١٤٠٣/١/١٢ هـ في فندق قصر الرياض وخصصت صالة مستقلة للاجتماعات والتي كانت متصلة صباح مساء . كما هيء للمجتمعين تسهيلات في الاختزال والتسجيل واستمرت الاجتماعات متواصلة لعدة ايام ، وجرى خلالها بحث المقترحات التي قدمها كل فريق والتوصل الى توصيات محددة لما تم بحثه . وقد ظهرت جوانب هامة استدعت ان ينظر في امكانية معرفة اتجاهات وزارة التجارة واصحاب الصلة من الجهات الاخرى حيالها . وقد شعرنا جميعا بان مثل هذا اللقاء سيكون له اثر كبير على ادراكنا لسلامة اتجاه بحثنا ومدى ملائمة المقترحات التي توصلنا اليها .
- ٨ — تم ترتيب اجتماع في معهد الادارة العامة حضرة كل من معالي وزير التجارة ووكيل الوزارة وكبار المسئولين فيها من اصحاب الصلة كما حضره معالي وزير المالية والوكلاء المختصين في الوزارة وحضره معالي محافظ مؤسسة النقد ونائبه وقام معهد الادارة مشكورا بترتيب الاجتماع وتسجيل وقائعه . وكان في حقيقة الامر مهما الى درجة كبيرة في ايضاح الاتجاهات المناسبة واعطائنا المزيد

من الثقة في اهتمام المسؤولين عن المهنة . كما كان مفيداً في ايضاح اهمية الجوانب التي كانت محل بحث مستفيض من قبل اعضاء الفرق انفسهم ، كما اعطى الاجتماع دفعة قوية لاعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين اكدت اهتمامهم بالمشروع وان ما يبذلونه من جهد سيكون محل اهتمام المسؤولين عن اعتياده ومتابعة تنفيذه .

٩ — وبعد الاجتماع عاود اعضاء الفرق والمستشارون والمسؤولون الاجتماع مرة اخرى في فندق قصر الرياض فيما تم بحته في اجتماع الوزراء ، كما تم استخلاص النتائج النهائية لما دار من بحث في الايام السابقة ووكل الى اعضاء كل فريق ان يدخلوا هذه التعديلات ثم يرسلونها للمسؤولين في 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 في المكتب والدكتور صبري لمناقشة النسخة النهائية .

١١ — وقد تم بعد ذلك اجتماع في الرياض في فندق حياة ريجنسي لعدة ايام لمناقشة النسخة النهائية ، حضره المستشارون والدكتور صبري والمسؤولون ، وجرى خلال الاجتماع بحث مستفيض لما تبين من قراءة نتائج الفرق وما تم التوصل اليه من بحث معهم في هذا المجال وجرى تسجيل وقائع هذا الاجتماع حتى نهايته .

١٢ — تم الاتصال باعضاء الفرق ومناقشة ما تم بحته مع المستشارين والمسؤولين في الرياض وجرى ادخال بعض التعديلات على المنتج في النهاية .

وبتاريخ ١٤٠٣/٦/٩ هـ جرى اجتماع في الرياض حضره المستشارون والدكتور صبري والمسؤولون وتم خلاله نقاش كافة اوجه البحث التي ظهرت خلال الاتصالات التي تمت في الفترة ما بين الاجتماع الذي تم في فندق حياة ريجنسي وما ادخل من تعديلات او ترك لهذا الاجتماع للبت فيه . وقد انتهى الاجتماع بحيث وكل لكل مستشار ان يقرأ بشكل نهائي القسم الذي أوكل اليه وان يتأكد من ملائمة لظروف المملكة وملائمة لظروف المهنة حالياً وسلامته من الناحية الفنية ووضوح الاسلوب ومن ناحية تناسقه بصفة عامة ومدى جدواه للمملكة .

١٣ — تم طيلة الفترة وعلى مراحل مختلفة تعريب كافة الاجزاء والدراسات . وبعد هذا الاجتماع تم تكليف الخبراء العرب بالنظر في تعريب بعض المنتجات النهائية سواء ما عرب منها من قبل او ما هو تحت البحث في حينه وقد تم انجاز ذلك ثم تسليمه للمستشارين والخبراء للقراءة النهائية .

١٤ — ارسلت وزارة التجارة الدراسة الى الجهات الحكومية المختصة ومجموعة مختارة من المحاسبين المرخص لهم وطلبت منهم تزويدها بمبرراتهم .

١٥ — درست الملاحظات الواردة وتم اعداد خلاصة لها على اساس ايراد الملاحظة حسب مصدرها يليه الاقتراح الوارد ثم النص الاصلي كما ورد في الدراسة يليه الرأي حيال كل ملاحظة واقتراح . ثم عدلت الدراسة بالملاحظات التي رأت الوزارة الأخذ بها .

١٦ — صدر القرار الوزاري رقم ٦٩٢ وتاريخ ١٤٠٦/٢/٢٨ هـ والقاضي بأن تعتمد الدراسة المتعلقة بأهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ومعايير العرض والافصاح العام مرجعاً رسمياً يسترشد به جميع المحاسبين القانونيين المرخص لهم بالعمل في المملكة العربية السعودية .

مقدمة :

— ١

يشمل ما يلي نبذة عن نطاق وسلطة معايير المراجعة كما يشمل تمهيدا لمعايير المراجعة يساعد القارئ على تفهم ما يتبع من مقترحات . المتعلقة بكل منها . (الفقرة ١٠١)

الحاجة الى معايير المراجعة :

— ٢

أشار الاستاذ / ستامب والاستاذ / مونتيز في دراستهما « معايير المراجعة الدولية » الصادرة في عام ١٩٧٩ م (صفحة ٢٩) الى الهدف العام لمعايير المراجعة كما يلي :
« تعتبر الوظيفة الرئيسية للمراجع هي اضافة الثقة الى القوائم المالية المعدة بواسطة ادارة المنشأة . ويتطلب هذا من المراجع ان يتمتع بثقة الآخرين الذين يعتمدون على رأيه كقاضي خبير بعدالة تمثيل القوائم المالية . (الفقرة ١٠٢)

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 وأهميته . لذا تحتاج مهنة المراجعة نفسها الى مجموعة من معايير المراجعة لتضفي الثقة في عمل المراجع حتى يتسنى لعمل المراجع ان يضفي الثقة على القوائم المالية المعدة من قبل ادارة المنشأة . وبمعنى آخر 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 ١٩٤٨ م وايضا تبنت مجموعة اخرى من الدول مثل : اليابان ، استراليا ، كندا وحديثا المانيا ، مجموعة من معايير المراجعة » . (الفقرة ١٠٣)

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 . (الفقرة ١٠٤)

وتجدر الاشارة الى انه منذ انتهاء الاساتذة « ستامب ومونتيز » من دراستهما المشار اليها سابقا اصدرت الدوائر ذات العلاقة بالمهنة في المملكة المتحدة ودول اخرى مجموعة من معايير المراجعة لاضافتها الى معايير المهنة الموجودة في اليابان واستراليا وكندا والمانيا والولايات المتحدة . ويعتبر ذلك مؤشرا هاما بان الشعور بالحاجة الى معايير المراجعة قد انتشر بصورة واسعة . ونظرا لأن الاقتصاد السعودي اقتصاد كبير وسريع النمو فانه من المهم ان يكون لدى المملكة مهنة مراجعة تحوز على ثقة الآخرين محليا ودوليا . ولا يتسنى ذلك الا اذا كانت هناك معايير مراجعة معتمدة يلتزم بها ممارس مهنة المراجعة ، وتعتبر المراجعة الموثوق بها ضرورية اذا

كانت هناك حاجة الى قوائم مالية موثوق بها . ويعتبر وجود مثل تلك القوائم المالية عاملا اساسيا من العوامل التي تساعد على التخصيص السليم لموارد المملكة الاقتصادية . (الفقرة ١٠٥)

— ٣ —

المواضيع التي تتعرض لها معايير المراجعة :

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

(الفقرة ١٠٦)

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

وحيث لا يوجد في الوقت الحاضر معهد سعودي للمحاسبة والمراجعة فانه من الضروري الرجوع الى النظام السعودي لمعرفة مدى ادراك ومعرفة المتطلبات الاربعة السابق الاشارة اليها . ويتضح ادراك المشرع السعودي لأهمية امانة واستقلال المراجع وأهمية التعليم والتدريب للمراجع . فعلى سبيل المثال : فإن المادة (١٣١) من نظام الشركات حرمت على المراجع ان يعمل في تنظيم الشركة أو أن يكون مديرها أو يقوم بعمل إداري أو فني للشركة وان كان ذو طابع استشاري . بالاضافة لذلك على المراجع ان يقوم بواجباته بطريقة صادقة وجدية تامة ولا يقوم بافشاء موضوعات سرية قام بالاطلاع عليها بحكم مهنته . وعلى المراجع الا يكون شريكا أو موظفا أو قريبا حتى الدرجة الرابعة من صلة القرابة لأي من مؤسسي أو مديري الشركة . (الفقرة ١٠٧)

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 .

وتتعرض معايير المراجعة الى هذه الأمور بصورة توضح للمراجع علاقتها بعملية المراجعة . (الفقرة ١٠٨)

وعلى الرغم من أن نظام الشركات يضمن للمراجع الحصول على أية بيانات يراها ضرورية لاصدار رأيه لم يتعرض النظام الى نوعية وكفاية الأدلة 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 يضمه موقف ادارة الشركة من تمكنه من الحصول على البيانات والايضاحات التي طلبها وما كشفه من مخالفات لأحكام نظام الشركات وأحكام نظام الشركة ، ورأيه في مدى مطابقة حسابات الشركة للواقع . ولم توضح هذه المادة امورا أخرى هامة تتعلق بتقرير المراجع (على سبيل المثال الظروف التي تستدعي التحفظ ، صيغة التحفظ .. الخ) . وتعرض معايير المراجعة بشكل تفصيلي الى متطلبات تقرير المراجع عن القوائم المالية . (الفقرة ١٠٩)

من المستفيد من معايير المراجعة :

يعتبر مستخدموا القوائم المالية المستفيد النهائي من معايير المراجعة وقد عرف بيان أهداف المحاسبة المالية مستخدمي القوائم المالية . ويشمل هذا التعريف المستثمرين والمقرضين الحاليين والمرتبين والموردين والعملاء والموظفين ، بالإضافة الى الجهات الحكومية التي تعتمد الى حد ما على القوائم المالية للمنشأة لأغراض نظامية أو لأغراض جباية الضرائب والزكاة أو لأغراض تحديد الاعانة الحكومية للمنشأة أو لأغراض تحديد اتجاه النشاط الاقتصادي الوطني . ومع ذلك فانه من المهم التفرقة بين المستفيدين من معايير المراجعة وبين الذين توجه اليهم معايير المراجعة . وحيث ان معايير المراجعة توجه الى ممارسي المهنة في المملكة العربية السعودية لم يكن ضروريا صياغتها بشكل يساعد على فهمها من قبل المستفيد النهائي . وبناء على ذلك تمت صياغة معايير المراجعة بطريقة تمكن المراجع المؤهل تأهيلا مهنيا معقولا من استيعابها وتطبيقها . (الفقرة ١١٠)

التفرقة بين مراجعة القوائم المالية والخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع :

في اعتقادنا ان الغرض الاساسي لعملية المراجعة هو اضافة الثقة في القوائم المالية ومن الممكن تعريف المراجعة بانها تعبير عن الرأي بواسطة شخص مؤهل تأهيلا مهنيا كافيا بان القوائم المالية للمنشأة المعين لمراجعة قوائمها المالية تظهر بعدل مركزها المالي ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال وتمشي مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية . (الفقرة ١١١)

ويعتبر رأي المراجع من العوامل الرئيسية التي يؤثر على درجة الثقة في القوائم المالية من حيث ان هذه القوائم المالية تظهر او لا تظهر بعدل المركز المالي ونتائج اعمال المنشأة . ولقد تم توجيه معايير المراجعة اساسا الى ما يتطلبه تكوين هذا الرأي . (الفقرة ١١٢)

ومن المهم التفرقة بين تكوين الرأي في القوائم المالية وبين الخدمات الأخرى التي يقوم بها المراجع حيث انه طبقا لنظام الشركات يجب على المراجع التحقق من التمشي مع عدة اشتراطات لمواده التي ليس لها علاقة مباشرة بالقوائم المالية . فعلى سبيل المثال اضافت المادة (١٣٨) على المراجع مسؤولية قانونية لاعداد وتصديق شهادة اصل الدين الذي تم سداداه باصدار اسهم جديدة . وطبقا للمادة (١٤٢) تمتد مسؤولية المراجع لتغطي عملية تخفيض رأس مال الشركة بتوضيح ذلك في 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 . (الفقرة ١١٣)

نطاق معايير المراجعة :

يهدف تقرير المراجع الى الادلاء برأي عما اذا كانت القوائم المالية لمنشأة معينة تظهر بعدل مركزها المالي ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام اموالها وفقا لمعايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروفها . ويدلي المراجع القانوني برأيه عقب قيامه بمراجعة القوائم المالية للمنشأة وفقا لمعايير المراجعة .. وقد الزم نظام الشركات منشآت محددة بتقديم قوائم مالية بعد مراجعتها من قبل مراجع خارجي (مراقب حسابات) للاجتماع السنوي للجمعية العمومية للمساهمين أو الشركاء كما تنص الانظمة الاساسية لمنشآت اخرى على وجوب تعيين مراجع خارجي لمراجعة القوائم المالية الخاصة بها .

ويلزم تطبيق معايير المراجعة في حالة تعيين المراجع الخارجي لبدء الرأي في القوائم المالية لأي منشأة سواء كان تعيينه قد نتج عن نص ملزم في نظام الشركات او نتج عن اسباب اخرى . (الفقرة ١١٤)

علاقة معايير المراجعة بالاطار الفكري للمراجعة :

تعتبر معايير المراجعة عن المبادئ الاساسية الواجب اتباعها عند القيام بعملية المراجعة وتعتبر هذه المعايير بمثابة مقاييس لتقييم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يقوم به . وتنبثق شرعية المبادئ الاساسية التي تعتبر عنها معايير المراجعة من الاطار الفكري للمراجعة كأحد العلوم التطبيقية المعترف بها من قبل الهيئات العلمية في جميع انحاء العالم . وتحتوي المراجع والكتب المتعلقة بموضوع المراجعة والمنشورة في البلاد المختلفة على الاطار الفكري للمراجعة كعلم تطبيقي . وقد روعي في اختيار المبادئ الاساسية التي تعتبر عنها معايير المراجعة الاطار الفكري الحديث للمراجعة . (الفقرة ١١٥)

علاقة معايير المراجعة باجراءات المراجعة :

تعتبر معايير المراجعة عن المبادئ الاساسية الواجب اتباعها عند القيام بكل عمليات المراجعة بغض النظر عن طبيعة نشاط المنشأة او حجمها أو ظروفها الخاصة وأنظمتها . ولا تعين معايير المراجعة جميع اجراءات المراجعة التفصيلية الواجب تطبيقها في حالات معينة حيث يتعين على المراجع الخارجي تحديد هذه الاجراءات آخذا في الاعتبار الظروف الخاصة بكل منشأة . وتحتوي الدراسة الايضاحية لكل معيار على أمثلة توضيحية لاجراءات المراجعة التي قد يتطلب المبدأ الاساسي الذي ينص عليه معيار المراجعة تطبيقها في ظروف معينة . وتجدر الاشارة الى ان الأمثلة المذكورة لا تمثل حصرا شاملا لكل الاجراءات المناسبة في ظروف معينة 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 الرائدة على اعداد دليل لاجراءات المراجعة التي تتمشى مع المبادئ الاساسية التي تنص عليها معايير المراجعة المتعارف عليها في البلد الذي يقع به مكتب المراجعة . ويعتبر مثل هذا الدليل بمثابة النظام الاساسي الذي يتبعه مكتب المحاسبة لضمان الالتزام بمعايير المراجعة عند تطبيق هذه المعايير على منشأة معينة . (الفقرة ١١٦)

درجة الالتزام بمعايير المراجعة :

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 الموضوعي ان هناك اجراءا بديلا اكثر ملائمة لظروف المنشأة . وفي هذه الحالة يتعين عليه توثيق مبررات قراره باتباع الاجراء البديل . وعندما ينص احد معايير المراجعة على وجوب (يجب) قيام المراجع باجراء معين أو استكماله فليس للمراجع الا ان يقوم بالاجراء او أن يستكمله . (الفقرة ١١٧)

مجال معايير المراجعة :

تنقسم معايير المراجعة الى ثلاث مجموعات كآلاتي : (الفقرة ١١٨)

المعايير العامة :

تتعلق هذه المعايير بالمبادئ الأساسية التي تحكم التأهيل المهني للمراجع وحياده وموضوعيته واستقلاله ودرجة العناية المهنية اللازمة عند تنفيذ اجراءات المراجعة . وتتكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير هي ما يلي :

أ — معيار التأهيل المهني الكافي .

ب — معيار الحياد والموضوعية والاستقلال .

ج — معيار العناية المهنية اللازمة . (الفقرة ١١٩)

معايير العمل الميداني :

تتعلق هذه المعايير بالمبادئ الأساسية التي تحكم تكوين اساس كاف لبدء الرأي في القوائم المالية . وتتكون هذه المجموعة من المعايير من ثلاثة معايير هي : (الفقرة ١٢٠)

أ — معيار التخطيط :

يتعلق هذا المعيار بالمبادئ الأساسية لتخطيط عملية المراجعة .

ب — معيار الرقابة والتوثيق :

يتعلق هذا المعيار بالمبادئ الأساسية للرقابة والاشراف على عملية المراجعة وتوثيق اجراءاتها والأدلة والقرائن التي يحصل عليها المراجع .

ج — معيار الأدلة والقرائن :

يتعلق هذا المعيار بالمبادئ الأساسية لجمع وتقييم الادلة والقرائن اللازمة لبدء الرأي في القوائم المالية بما في ذلك مصادر الادلة والقرائن .

معايير التقارير :

يتعلق هذا المعيار بالمبادئ الأساسية التي تحكم محتويات تقرير المراجع الخارجي عن القوائم المالية وشكل التقرير والتحفظات التي تؤدي إليها . (الفقرة ١٢١)

بعض الجوانب التي لم تتطرق لها معايير المراجعة .

توجد جوانب أخرى عديدة لم تتطرق لها معايير المراجعة بالنص لعدة أسباب أهمها ملاءمة اختصار محتويات المعيار في هذه المرحلة ومن هذه الجوانب ما يلي : (الفقرة ١٢٢)

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 تأثير 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 الأهمية لأغراض اختبارات المراجعة ودرجة الثقة في نتائج الاختبارات وعلاقة مستوى الأهمية ودرجة الثقة بحجم العينات التي تجرى عليها اختبارات المراجعة .

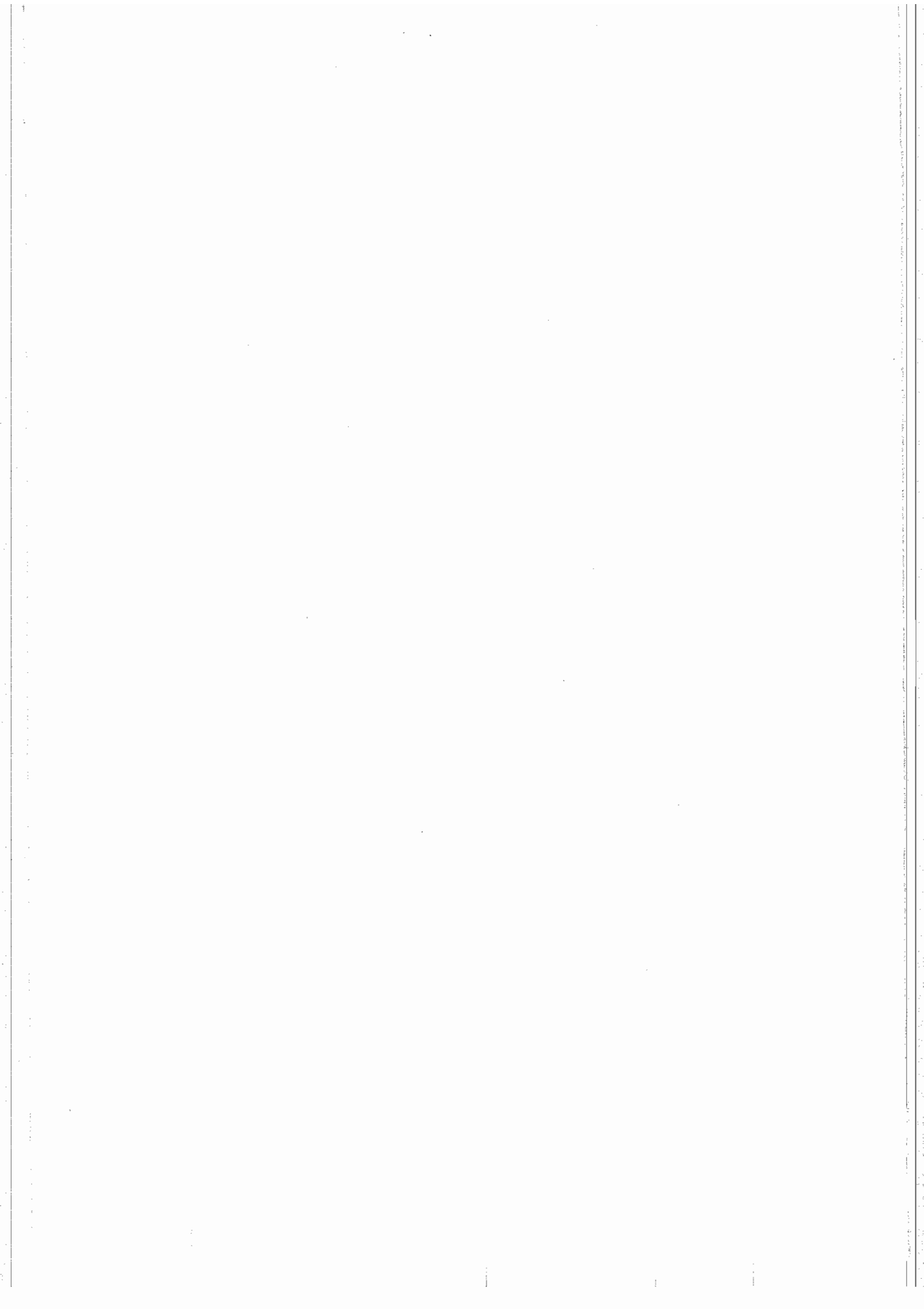
٦ - مسؤولية المحاسب القانوني عند اكتشاف ما يدل على وجود مخالفات قانونية قد يكون لها تأثير هام على الحسابات الختامية .

٧ - تقرير المحاسب القانوني عن الحسابات الختامية المعدة وفقاً لاساس محاسبي متكامل لا يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها ، او اعداد انواع اخرى من التقارير غير النمطي كالتقرير الطويل مثلاً .

٨ - ابداء الرأي في عنصر او اكثر من عناصر القوائم المالية .

الدراسة التحليلية

- ١ — معيار التأهيل المهني الكافي
- ٢ — معيار الحياد والموضوعية والاستقلال
- ٣ — معيار العناية المهنية اللازمة
- ٤ — معيار التخطيط
- ٥ — معيار الرقابة والتوثيق
- ٦ — معيار ادلة وقرائن المراجعة



١ – معيار التأهيل المهني الكافي

مقدمة :

تتطلب المراجعة كمجال للممارسة المهنية تأهيلا علميا وعمليا كافيا من قبل ممارسيها نظرا لأهمية رأي المراجع الخارجي في القوائم المالية للمنشأة . اذ يترتب على رأي المراجع اضافة درجة من الثقة في القوائم المالية من قبل من يعتمدون عليها في تقييم اداء المنشأة واتخاذ القرارات . ولذلك فانه من الضروري ان يكون المراجع الخارجي واثقا من رأيه ويتعذر عليه الوثوق من رأيه اذا لم يساعده تأهيله العلمي والعمل على فهم نشاط المنشأة التي يقوم بمراجعة قوائمها المالية واستيعاب ما تعنيه المعلومات المعروضة في هذه القوائم وتطبيق معايير المراجعة والحاسبة بطريقة سليمة . وبالطبع لا يقتصر التأهيل العلمي والعمل على مجالات المراجعة والحاسبة فقط وانما يشمل مجالات اخرى بعضها لا يعتمد على طبيعة نشاط المنشأة التي كلف المراجع بمراجعة قوائمها المالية وبعضها يعتمد على طبيعة نشاط المنشأة . فعلى سبيل المثال من الصعب على المراجع الخارجي ابداء الرأي عما اذا كانت القوائم المالية لاحدى المنشآت المالية كالبنوك تظهر بعقل مركزها المالي ونتائج اعمالها اذا لم يكن على درجة كافية من المعرفة والخبرة بالقوانين واللوائح التي تحكم نشاط تلك المنشآت وعملياتها وتأثير الظروف الاقتصادية والاجتماعية على نشاط هذه المؤسسات .

(الفقرة ٥٠١)

علاقة معيار التأهيل المهني الكافي بشروط منح ترخيص المهنة :

يحدد نظام المحاسبين القانونيين شروط منح ترخيص المهنة (كمحاسب قانوني) وتشمل هذه الشروط اجتياز اختبار الزمالة لمعهد المحاسبين القانونيين السعودي 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 التي 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 . اذ يتطلب هذا المعيار من المراجع الخارجي تقييم تعليمه وخبرته المهنية وتعليم وخبرة العاملين معه بصفة مستمرة بهدف تحديد ما اذا كان تأهيله المهني بما في ذلك تأهيل العاملين معه كافيا لانجاز عملية المراجعة قبل التعاقد على انجازها . مع الأخذ في الحسبان طبيعة نشاط المنشأة وحجمها وقدرته وقلرة 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 .

(الفقرة ٥٠٢)

تحليل :

يظهر الجدول المرفق مقارنة بين متطلبات معيار التأهيل 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 ينبغي على المراجع القيام به للالتزام بمقتضياته . ولقد بني المعيار على اساس ثلاثة مبادئ رئيسية كالآتي :

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 .

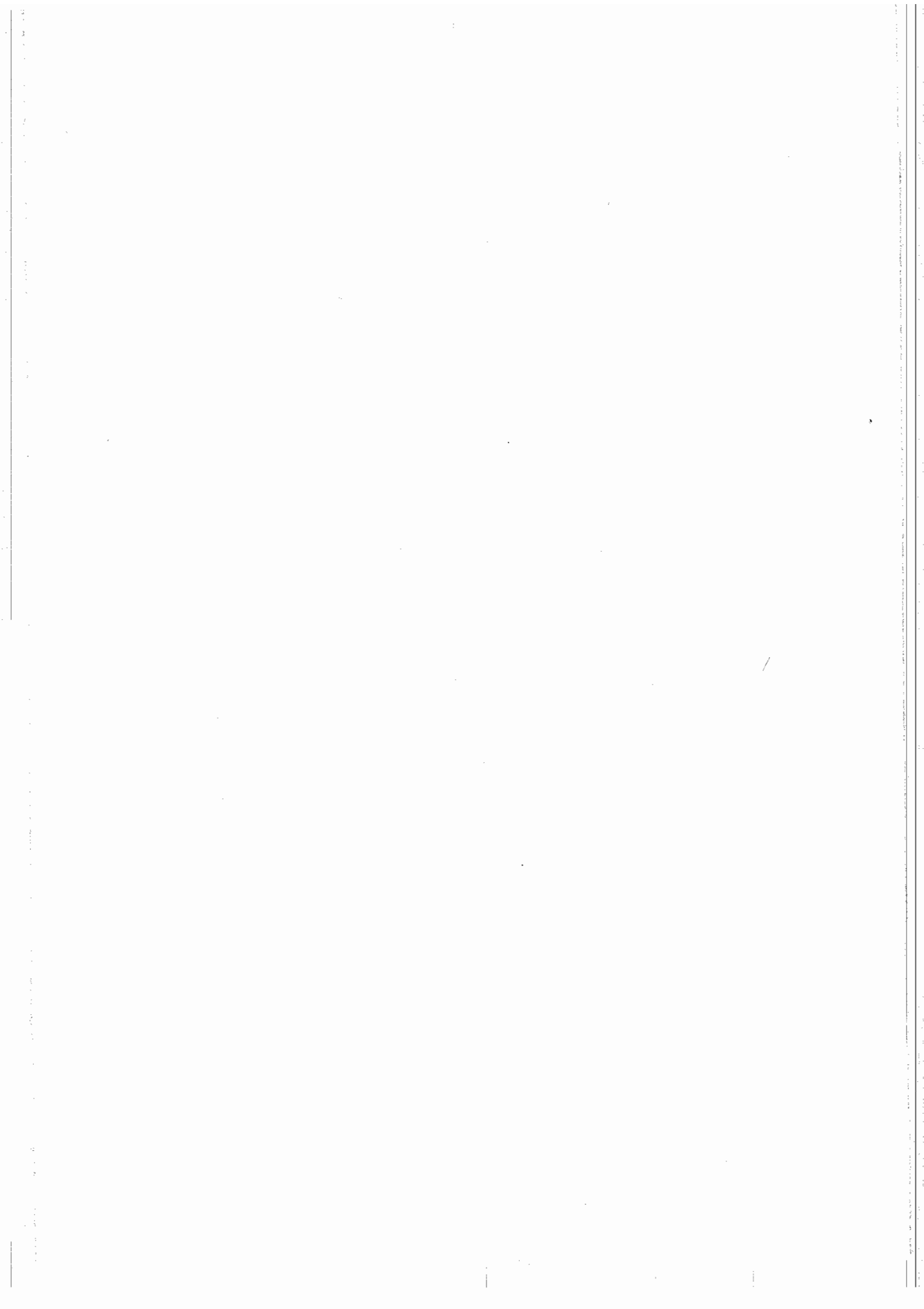
ب — ان درجة التأهيل المهني الكافي قد تختلف من منشأة الى اخرى ومن فترة زمنية الى اخرى وبالتالي :

- ١ — تعتبر مسئولية تقييم التأهيل المهني للمراجع والتأهيل المهني للجهاز الفني العامل معه مسئولية مستمرة . بمعنى آخر حصول المراجع على الترخيص لا يعني 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 الآخرين 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 رأي المراجع وفقا لتقديره الشخصي ان في امكانه قبل البدء في تنفيذ عملية المراجعة ازالة القصور في تأهيله أو تأهيل جهازه الفني عن طريق الدراسة او حضور الدورات التدريبية الملائمة . (الفقرة ٥٠٤) *

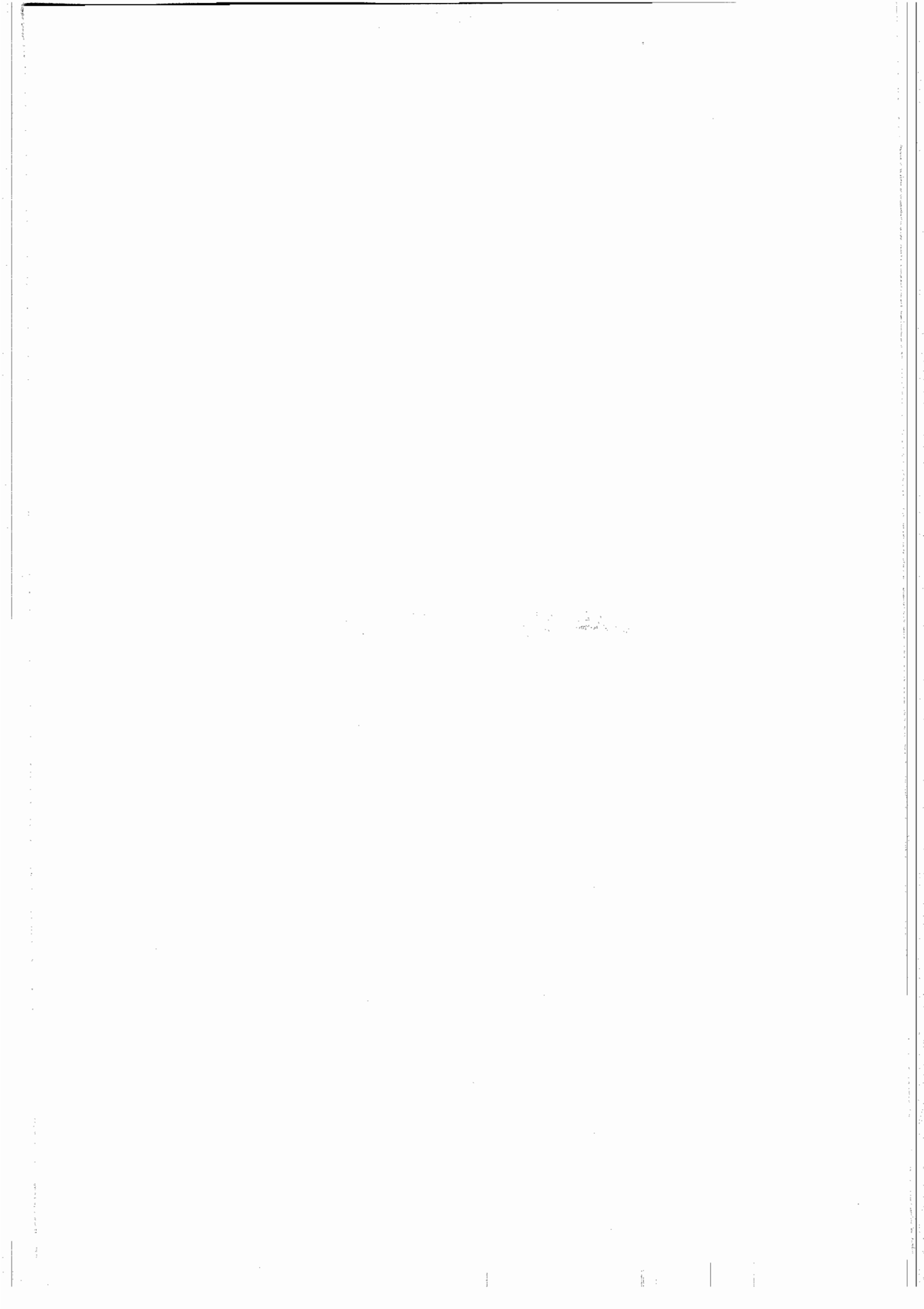
* الفقرة الناقصة تتعلق بنص المعيار والتي وضعت في مقدمة الكتاب .

١ - ٣ معيار التأهيل المهني الكافي - دراسة مقارنة

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	ألمانيا الغربية
<p>١ - يجب على المراجع بما في ذلك الجهاز المهني العامل معه ان يكون على درجة كافية من التأهيل المهني للقيام بأعمال المراجعة التي يتعاقد على إنجازها .</p> <p>٢ - يجب على المراجع تقييم تأهيله المهني وتأهيل الجهاز المهني العامل معه وتحديد ما اذا كان من الممكن له إنجاز مهمة المراجعة بكفاءة قبل التعاقد على إنجازها .</p> <p>٣ - يجب على المراجع توثيق التقييم الذي ينص عليه هذا المعيار .</p> <p>٤ - من الملائم للمراجع التعاقد لمراجعة القوائم المالية لمنشأة معينة اذا رأى وفقاً لتقديره المهني ان في امكانه الحصول على درجة كافية من التأهيل المهني عن طريق الدراسة او الالتحاق ببلورات تدريبية ملائمة قبل البدء في تنفيذ عملية المراجعة .</p>	<p>تتطلب المراجعة بان يقوم بها من اعد اعداداً فينيا كافياً وذلك يعني ان يكون المراجع على درجة كافية من الاعداد في مجال المحاسبة والمراجعة . وبالطبع يحصل المراجع على ذلك بالتعليم النظامي والممارسة .</p> <p>(المعيار الأول من معايير المراجعة الأمريكية)</p>	<p>ينص قانون المحاسبة الألماني الصادر عام ١٩٧٥ م على ان اعداد المراجع علمياً يتطلب منه ان ينتهي الدراسة الجامعية في أي حقل له علاقة بالادارة . الى جانب ذلك يتطلب منه ان يتدرب لمدة لا تقل عن خمس سنوات .</p> <p>والى جانب ذلك ايضا عليه ان يكون على اطلاع مستمر على القوانين التجارية وما تصدره الهيئات ذات العلاقة بجهة المحاسبة والمراجعة .</p>



٢ — معيار الحياد والموضوعية والاستقلال



يعتبر حياد وموضوعية واستقلال المراجع الخارجي الركيزة الأساسية للثقة التي يضفيها تقريره على القوائم المالية للمنشأة . ولا شك ان حياد وموضوعية المراجع يعتمد على استقلاله الفكري في جميع ما يتعلق بالمراجعة وخاصة عند تقييمه للدالة والقرائن الناتجة من اختبارات المراجعة وعند الوصول الى رأيه في القوائم المالية . ولكن من المهم ايضا ان يتجنب المراجع الخارجي العلاقات المالية والادارية والاجتماعية التي من شأنها ان تؤدي الى شك الآخرين في حياده وموضوعيته نظرا لعدم توفر الفرصة لدى المراجع لازالة شك من يعتمدون على تقريره . ويأخذ حياد وموضوعية واستقلال المراجع الخارجي درجة كبيرة من الاهمية في المملكة العربية السعودية نظرا للتغيرات الاجتماعية السريعة وللتطور المستمر في اتجاه العامة الى الاستثمارات المالية ومن ثم احتياجهم الى قوائم مالية تتميز بدرجة عالية من الثقة في محتوياتها كأحدى مصادر المعلومات لتقييم بدائل الاستثمار المتاحة لهم واتخاذ القرارات . ومن ثم قد يؤدي الشك في حياد وموضوعية واستقلال المراجع الخارجي الى فقد الثقة في تقريره وبالتالي في القوائم المالية موضوع المراجعة ، مما قد يؤدي الى اعاقه اتجاه العامة الى الاستثمارات المالية ، وقد يكون لذلك تأثير سلبي على الاقتصاد الوطني .

(الفقرة ١٠٠١)

علاقة معيار الحياد والموضوعية والاستقلال بلائحة السلوك :

٢ - ١ - ٢

هناك علاقة وطيدة بين معيار الحياد والموضوعية والاستقلال ولائحة السلوك ، فقد نصت القاعدة رقم (١٠٢) من قواعد سلوك واداب المهنة على اهمية الاستقامة والموضوعية في تأدية العمل المهني كما نصت القاعدة رقم (١٠٣) على اهمية الاستقلال التام في تأدية العمل المهني ، كما نصت على العلاقات المالية والادارية والاجتماعية الواجب على المراجع تجنبها حتى لا يكون هناك شك في حياده وموضوعيته .

(الفقرة ١٠٠٢)

علاقة معيار الحياد والموضوعية والاستقلال بنظام الشركات :

٣ - ١ - ٢

نصت المادة (١٣٠) من نظام الشركات على العلاقات التي يجب على المراجع الخارجي تجنبها للحفاظ على استقلاله . ويعتبر تركيز نظام الشركات على ما قد يؤدي الى الشك في استقلال المراجع في نظر الآخرين وعدم تعرض النظام للاستقلال الفكري للمراجع الخارجي شيء طبيعي حيث تعتمد فعالية نظام الشركات كغيره من الانظمة على موضوعية نصوصه (وجود ما يدل 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 الآخرين اذا لم يحتفظ باستقلاله الفكري وحياده وموضوعيته في تنفيذ عملية المراجعة . (الفقرة ١٠٠٣)

تحليل :

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 بني على اربعة مبادئ رئيسية يتضمن بعضها المعايير المماثلة في البلاد الأخرى كالآتي :

- أ — نوعية المراجعة وفعالية رأي المراجع يعتمدان اعتمادا كبيرا على استقلال المراجع الفكري وحياده وموضوعيته .
- ب — نوعية المراجعة وفعالية رأي المراجع في نظر الآخرين يعتمدان على اعتقادهم في استقلال المراجع الفكري وحياده وموضوعيته .
- ج — انعدام الاستقلال الحقيقي قد يؤدي في نظر الآخرين الى عدم جدوى عملية المراجعة وبالتالي يتعين على المراجع عدم ابداء الرأي في القوائم المالية للمنشأة في هذه الحالة . بمعنى آخر تعتبر اجراءات المراجعة التي يكون قد نفذها المراجع في حالة عدم استقلاله الحقيقي مخالفة لمعايير المراجعة . وبالتالي لا تكون الادلة والقرائن الناتجة من هذه الاختبارات اساسا كافيا لابداء الرأي على القوائم المالية .
- د — يعتبر استقلال وحياد وموضوعية فريق المراجعة المكلف بمراجعة القوائم المالية على نفس مستوى الأهمية لاستقلال وحياد وموضوعية المراجع المسئول .

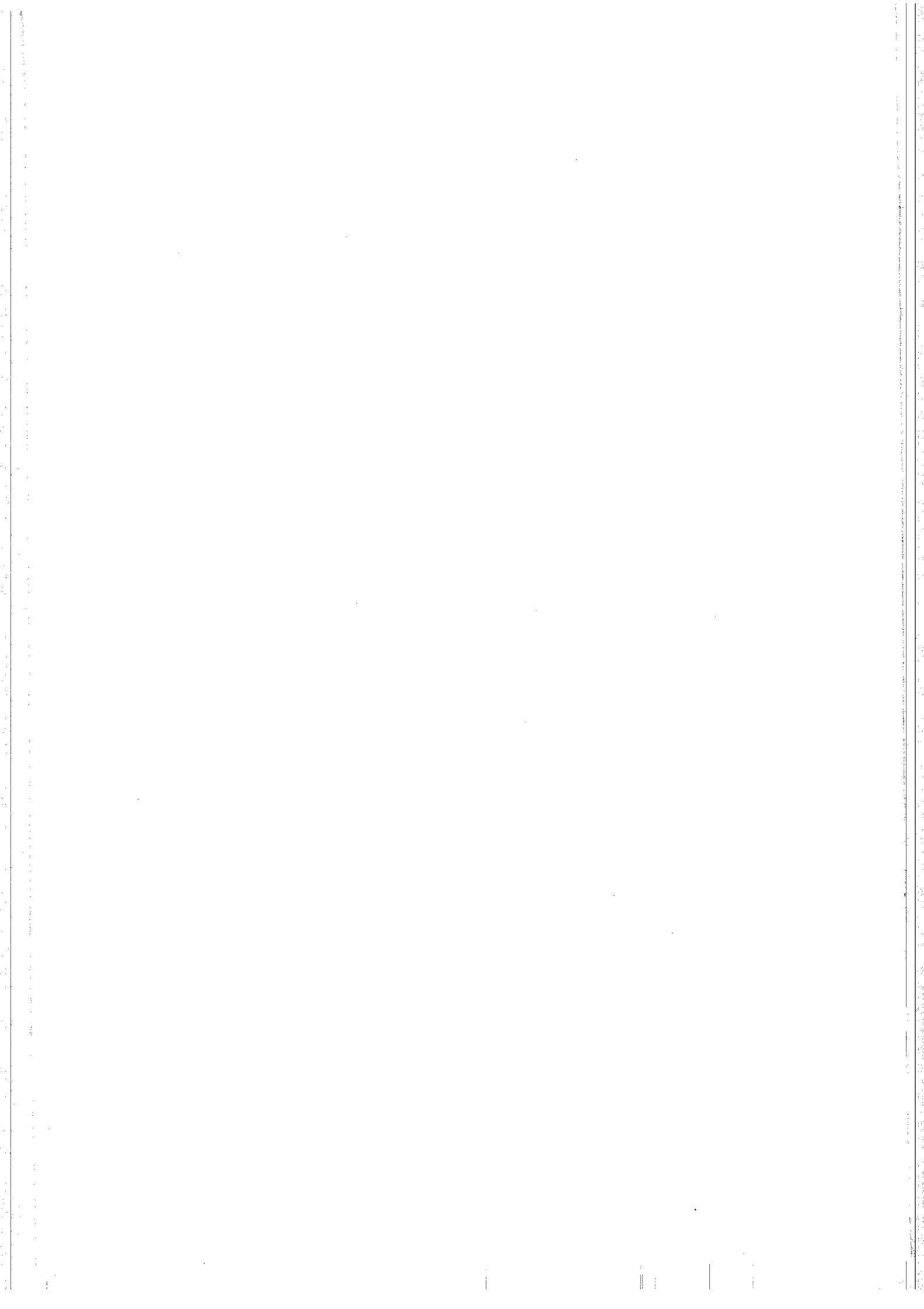
(الفقرة ١٠٠٥) *

* الفقرة الناقصة تتعلق بنص المعيار والتي وضعت في مقدمة الكتاب .

٢ - ٣ معيار الجياد والموضوعية والاستقلال - دراسة مقارنة

المالينا الغربية	الولايات المتحدة الامريكية	المملكة العربية السعودية
<p>لا يجوز ان يعين مراجعا لمنشأة ما :</p> <p>١ - اذا كان عضوا في مجلس الادارة او مجلس مستشاري المنشأة او كان موظفا بها خلال السنوات السابقة .</p> <p>٢ - اذا كان ممثلا قانونيا لها او عضوا في مجلس المستشارين او شريكا او مالكا للمنشأة او ان يكون له علاقة تجارية معها .</p> <p>٣ - اذا كان موظفا في المنشأة .</p> <p>بالإضافة يجب على المراجع ان تمتنع عن قبول مهمة المراجعة اذا ظهر ما يوحي بعدم استقلاله وموضوعيته حتى ولو كان يعتقد في قدرته على الالتزام بالاستقلال والموضوعية .</p> <p>(المادة ١٦٤ من نظام الشركات الاماني) .</p>	<p>يجب ان يكون المراجع مستقلا استقلالاً فكرياً في جميع ما يتعلق بالمراجعة لكي يخرج بتقرير موضوعي عن وضع المنشأة التي يراجعها فلا بد ان لا يكون له صلة وان لا يصيبه ضرر بسبب ما يتوصل اليه من رأي لا من قريب او بعيد .</p> <p>وبطبيعة الحال لا يعرف استقلال المراجع الا المراجع نفسه ولكن مما يدل على ذلك الاستقلال انعدام اي التزام عليه او معلق له لدى المنشأة التي يراجعها او ادارتها او ملاكها . وبالتالي لا يكفي ان يكون المراجع محايداً بل لا بد ان يتجنب ما يحمل العامة على الشك في حياده .</p> <p>(المعيار الثاني من معايير المراجعة الامريكية)</p>	<p>١ - يجب على المراجع ان يكون مستقلا استقلالاً تاماً في جميع ما يتعلق بالمراجعة كما يجب عليه الالتزام بالحياد والموضوعية عند تقييم ادلة وقرائن المراجعة وعند الوصول الى رأي على القوائم المالية .</p> <p>٢ - يجب على المراجع ان يتجنب ما يحمل 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 حجب الرأي على القوائم المالية للمنشأة اذا تبين له بعد تعيينه لمراجعة تلك القوائم المالية عدم استقلاله او عدم استقلال فريق المراجعة عن المنشأة بما في ذلك الاستقلال الفكري .</p> <p>٥ - يجب على المراجع توثيق استقلاله واستقلال فريق المراجعة عن المنشأة التي يقوم بمراجعة قوائمها المالية .</p>

٣ — معيار العناية المهنية اللازمة



تمهيد :

١ - ٣

مقدمة :

١ - ١ - ٣

من الصفات المميزة للمهني الممارس بذل العناية المهنية اللازمة للحصول على الأدلة والقرائن الملائمة وتقييمها بغرض الوصول الى رأي موضوعي على القوائم المالية . ولا شك ان تحديد درجة العناية المهنية اللازمة يعتمد على تقدير المراجع الشخصي لظروف المنشأة التي يراجع قوائمها المالية وطبيعة نشاطها وتقديره للاستخدامات المتوقعة للقوائم المالية وتقديره عليها . (الفقرة ١٥٠١)

متطلبات المعيار من المراجع الخارجي :

٢ - ١ - ٣

يتطلب هذا المعيار من المراجع الخارجي ان :

- ١ - يكون على درجة كافية من الدراية بأمر المنشأة وظروفها وخططها .
- ٢ - يكون على درجة كافية من الدراية بالاستخدامات المتوقعة للقوائم المالية وتقديره عنها .
- ٣ - يقوم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة الحرص المتوقعة من مراجع آخر مؤهلا تأهيلا مهنيا كافيا .
- ٤ - يتحرى الحقائق الى ان يصل الى نتائج موضوعية لا تعتمد اعتمادا كبيرا على وجهة نظر مغرضة .
- ٥ - لا يتردد في استشارة الآخرين اذا تطلبت الأمور درجة من الخبرة والمهارة لا تتوفر لديه . (الفقرة ١٥٠٢)

تحليل :

٢ - ٣

يحتوي الجدول المرفق على مقارنة بين معيار العناية المهنية اللازمة والمعايير المماثلة في كل من الولايات المتحدة والمانيا الغربية والمملكة المتحدة . ولقد بني معيار العناية المهنية اللازمة على اساس اربعة مبادئ رئيسية كالآتي :

- 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 .

٢ — قدرة المراجع على تطبيق معايير المراجعة بدرجة الحرص المتوقعة في نفس الظروف من قبل مراجع آخر على درجة كافية من التأهيل المهني تعتمد الى حد كبير على درايته بامور المنشأة التي يقوم بمراجعة قوائمها المالية وظروفها وخططها بالإضافة الى دراية المراجع بالاستخدامات المتوقعة للقوائم المالية وتقريره .

٣ — تتطلب العناية المهنية اللازمة بالالتزام بالموضوعية في الوصول الى النتائج والآراء .

٤ — من الخصائص المميزة للشخص المهني ادراكه لحدود قدرته المهنية وبالتالي تتطلب العناية المهنية اللازمة الاستعانة بخبرة ومهارة الآخرين لتعويض اي قصور في خبرته او مهارته الشخصية .

وبمقارنة هذه المبادئ الرئيسية بالمبادئ التي تتضمنها معايير البلاد الأخرى ، 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 ، بالإضافة يعتبر المعيار الالماني اكثر تفصيلا لما يتطلبه معيار العناية المهنية اللازمة كأحد معايير المراجعة . ويرجع ذلك الى ان المعيار الالماني قد ورد ضمن لائحة سلوك المحاسب القانوني وليس ضمن معايير المراجعة ، وبالتالي يعكس المعيار الالماني خبرة ممارسي المهنة في المانيا الغربية بما قد يؤثر على درجة العناية المهنية اللازمة وهذا شيء طبيعي بالنسبة لمعايير السلوك خاصة بعد العمل بها لفترة زمنية معقولة . (الفقرة ١٥٠٤) *

* الفقرة الناقصة تتعلق بنص المعيار والتي وضعت في مقدمة الكتاب .

٣ - معيار العناية المهنية اللازمة - دراسة مقارنة

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	اليابا الغربية
<p>١ - يجب على المراجع بذل العناية المهنية اللازمة في جميع مراحل المراجعة وأن يقوم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص المرفقة من مراجع آخر مؤهلا تأهلا مهيا كافي .</p> <p>٢ - يجب على المراجع أن يكون على درجة كافية من الدراية بأمور المنشأة وطورها وخطتها والاستخدامات المرفقة للوائحها المالية وقايريه عليها .</p> <p>٣ - يجب على المراجع أن يتحرى الحقائق إلى أن يصل إلى نتائج موضوعية لا تعتمد على وجهة نظر موصدة .</p> <p>٤ - يجب على المراجع الاستعانة بخبرة ومهارة الآخرين إذا تعالت الأمور درجة من الحيرة والمهارة لا تتوفر لديه .</p>	<p>يجب أن يذل المراجع درجة معقولة من العناية أثناء قيامه بعملية المراجعة وأثناء اعدادة التقرير .</p> <p>عندما يكون عمل المراجع ومن هم تحت إشرافه متشبها مع معايير العمل الميداني للمراجعة وعندما يكون التقرير متشبها مع معايير تقرير المراجع لأنه يمكن القول بأن المراجع قد بذل العناية المعقولة المتعار اليها .</p> <p>(المعيار الثالث من معايير المراجعة الأمريكية)</p>	<p>يجب على المراجع عند تنفيذ لمهنة الفنية أن يعمل طبقا للوائح والمعايير المهنية ، وأن يتصرف بوعي ، ويجب أن يكون دائم الصدق والمقدرة على تبرير تصرفه تبريرا موضوعيا وفي سبل ذلك ينبغي على المراجع :</p> <p>١ - أن يقيم مقدرته على القيام بهمة المراجعة قبل قبولها .</p> <p>٢ - الالتزام باصدارات اللجان الفنية بمهده الخاصة والعمل على اختيار ما ينطبق منها على كل حالة يقوم بمراجعتها ، وعليه الالتزام بالاصدارات اعلية عندما تعارض مع اصدارات جهة خارجية حتى لو كانت اليابا عتبرا فيها .</p> <p>٣ - أن يبين أن ما حصل عليه من معلومات حصل عليه بنفسه أو أنه اعتمد على جهة أخرى في سبل ذلك .</p> <p>٤ - أن يبلغ عن أي تصرف تقوم به الإدارة يشتر بصلحة المنشأة التي يراجعها ويتم تبليغ المجلس الاستشاري بذلك حالا إذا كان الأمر يستدعي المجلة أو يشير إليها في تقريره في حالة الاقتناع بعدم الاستعمال .</p> <p>٥ - أن يني تقريره ورأيه على حقائق قوية فعمله فني يعتمد على الدليل ولا يجب أن يكون للماطة فيه أثر .</p> <p>٦ - أن يني طريقة يعتمد عليها في تخطيط توارخ المراجعة وتاريخ اعداد التقرير .</p> <p>٧ - أن يني بأوراق عمله وينظمها ويحفظها .</p> <p>٨ - أن يشرف على مساعديه اشرافا يحكمهم من أداء اعمالهم حسب ما تخطط لها .</p> <p>٩ - أن يعمل على أن لا تتسرب اسرار عمله أثناء عماداته أو محادثات احد مساعديه مع العميل ، أو عماداته مع مساعديه .</p>

تابع معيار العناية المهنية اللازمة — دراسة مقارنة

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	ألمانيا الغربية
		<p>١٠ — ان يتعاون مع كل ذي علاقة لإصلاح أي أخطاء فنية يتسبب في وقوعها .</p> <p>١١ — ان لا يتساهل في تأدية عمله والإشراف على مساعديه وإلا اعتبر عملاً بواجباته الفنية .</p> <p>١٢ — ان لا يجعل الوقت حاللاً دون أداء عمله كما ينبغي ، فعندما يرى ان الوقت لا يحكه من إنجاز المهمة فعليه ان يبلغ عميله بذلك .</p> <p>١٣ — عندما يكون تحت يده اموال الغير (للعميل) فعليه الاحتفاظها بعمول عن امواله . وإذا كان الاتفاق يقضي باستغلالها لصالح العميل فعليه ان يتخذ ذلك .</p> <p>١٤ — ان يستمر في الاطلاع ومتابعة كل ما يصدر عن الجهات المنظمة لهبة الخاسية والمراجعة والجهات ذات العلاقة بالقانون التجاري ، وإذا لم يتم بذلك فيعتبر قد اخل بالتزاماته .</p> <p>١٥ — في حالة تغير المراجع قبل انهاء عمله لأي سبب من الاسباب فان على المراجع الجديد ان يعمل على الحصول على معلومات وافية عن عملية المراجعة وعن وضع المراجع السابق وعلاقته بالعميل قبل اخذها وإذا لم يتمكن من ذلك فعليه ان لا يقل العملية .</p>

٤ - معيار التخطيط

تمهيد :

٤ - ١

مقدمة :

٤ - ١ - ١

تتأثر كل عملية مراجعة بنطاق المراجعة ، وحجم المنشأة التي تخضع للمراجعة ، ومدى اتساع اعمالها ، وأيضا بالمهارات الفنية والخبرة المطلوبة لدى المراجع والعاملين معه .
(الفقرة ٢٠٠١)

الأهداف :

٤ - ١ - ٢

يتعين على المراجع ان ينظر الى كل عملية مراجعة بصورة مستقلة عن طريق دراسة طبيعة نشاط المنشأة ونظامها المحاسبي والمصادر المتوقعة لقرائن وأدلة المراجعة والعمل المنفذ من قبل موظفي المنشأة ، خاصة فيما يتعلق باعداد وتدقيق القوائم المالية ، والتقارير المالية المعدة لإدارة المنشأة ، وأي إجراءات خاصة بالمراجعة الداخلية ، حتى يمكن تقييم تأثير ذلك كله على إجراءات المراجعة . ولضمان اخذ كل العناصر الاساسية لعملية المراجعة في الحسبان ، وايضا لغرض مساعدة المراجع وفريق المراجعة في اتمام المراجعة باكثر درجة ممكنة من الفعالية ، يتطلب الأمر تخطيط عملية المراجعة بصرف النظر عن حجم المنشأة التي تخضع للمراجعة .
(الفقرة ٢٠٠٢)

توقيت تخطيط المراجعة :

٤ - ١ - ٣

يعتبر التخطيط التام لعملية المراجعة مسؤولية مستمرة في جميع مراحل عملية المراجعة وعلى الرغم من ان المراجع قد يقوم عادة بتنفيذ معظم إجراءات 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 بالمصادر المتوقعة لأدلة وقرائن المراجعة ، وفي مثل هذه الحالات قد يحتاج المراجع الى تعديل خطته الاصلية .
(الفقرة ٢٠٠٣)

نطاق المراجعة :

٤ - ١ - ٤

يتعين على المراجع فهم نطاق مهمة المراجعة التي تعاقد لتنفيذها حتى يتسنى له تصميم الاجراءات المناسبة للحصول على الأدلة 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 او نظام المنشأة ، فانه يتعين على المراجع ان يأخذ في الاعتبار اشتراطات كل عملية مراجعة على حدة ، خاصة فيما يتعلق بمتطلبات احكام النظام الاساسي للمنشأة الخاصة باعداد وعرض القوائم المالية .
(الفقرة ٢٠٠٤)

فهم طبيعة نشاط المنشأة :

تتطلب معايير المراجعة ان يكون تفهم المراجع لطبيعة نشاط المنشأة عنصرا اساسيا في تخطيط المراجعة . وتتطلب ايضا الاستعانة بمساعدین 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 لأخرى ، وقد يتطلب الأمر 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 . (الفقرة ٢٠٠٥)

التوثيق :

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 . وبالنسبة لبعض العملاء ذوي النشاط المحدود ، قد يكتفي المراجع بشرح خطة المراجعة للفريق المناط به المهمة وفي هذه الحالة يجب تسجيل تفاصيل الخطة بصورة كاملة في اوراق عمل المراجعة . (الفقرة ٢٠٠٦)

توقيت اجراءات المراجعة :

يعتبر توقيت تنفيذ اجراءات المراجعة من الامور الهامة ، لضمان تقديم التقارير المطلوبة في موعدها المحدد ، ولضمان التنسيق بين تنفيذ خطوات المراجعة واعداد القوائم المالية من قبل موظفي المنشأة . ومن المهم بصفة خاصة ادراك احتمال الاستعانة ببعض الاختصاصيين او الخبراء ، مثل خبراء الاجهزة الحاسبة الالكترونية عندما يستدعي الامر ذلك . وعند اعداد الجدول الزمني للمراجعة قد يحتاج المراجع ان يعطي اهتماما خاصا للامور التالية :

- أ — توقيت تنفيذ بعض اختبارات التحقق التفصيلية ، على سبيل المثال حضور الجرد الفعلي للمخزون السلعي او ارسال تأييدات ارصدة المدينين والدائنين .
- ب — توقيت القيام باختبارات المراجعة لضمان الحصول على ادلة وقرائن تعطي الفترة التي تخضع للمراجعة باكملها .
- ج — تدقيق القوائم المالية التفصيلية التي تعدها الادارة اثناء الفترة متى وجدت تلك القوائم .

د — أثر أي معلومات أو بيانات أو تقارير يقوم باعدادها موظفو المنشأة التي تخضع للمراجعة .

هـ — ضرورة الاجتماع مع موظفي المنشأة كلما كان مناسباً ، قبل البدء في عملية المراجعة ، وبعد الانتهاء من اتمام الاختبارات التفصيلية للمراجعة . (الفقرة ٢٠٠٧)

الكفاءة :

٤ - ١ - ٨

على المراجع ان يقوم بتنفيذ عملية المراجعة باكثر درجة ممكنة من الكفاءة ، وقد يحتاج لاعداد ميزانية تقديرية لعملية المراجعة ، بالنسبة لكل من الوقت والتكلفة ، ومن ثم يمكنه بعد ذلك ان يراقب الساعات الفعلية للعمل الذي يتم واتخاذ الاجراءات الصحيحة لتجنب الوقت الضائع والتكلفة الاضافية .

وتجدر الاشارة الى ان وضع ميزانية تقديرية للوقت والتكلفة يجب ان لا يحول دون حصول المراجع أو معاونيه على أدلة وقرائن مراجعة كافية وخاصة فيما يتعلق بتقصي الردود والتفسيرات عن اسباب الاخطاء التي اكتشفت عن طريق اختبارات المراجعة ، ومع ذلك فعلى المراجع ان يخطط لاتمام عمل المراجعة المحدد مقدماً باكثر درجة ممكنة من الكفاءة . (الفقرة ٢٠٠٨)

تحليل :

٤ - ٢

مقدمة :

٤ - ٢ - ١

يظهر الجدول المرفق مقارنة بين متطلبات تخطيط المراجعة في كل من المملكة العربية السعودية والولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة والمانيا الغربية ، وقد تمت الاستفادة من الدراسة المقارنة للثلاث الأخرى في استخلاص الخصائص الاساسية لتخطيط المراجعة من اجل تحديد عناصر معيار التخطيط وتجميع هذه الخصائص في الاطار الذي تم استخدامه لجميع معايير المراجعة بعد الأخذ في الحسبان الاجراءات التي « يجب » على المراجع تنفيذها او تلك التي « يلزم » على المراجع القيام بها .

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 أن يقوم المراجع « بتخطيط عمله بصورة كافية » وان معيار كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني في الولايات المتحدة ينص على انه « يجب تخطيط العمل بصورة كافية ، والاشراف المناسب على المساعدين في حالة الاستعانة بهم » في حين ترمي المتطلبات الالزامية في الفقرات ٢٠٠٩ و ٢٠١١ و ٢٠١٢ من معيار التخطيط الى وضع الخصائص الضرورية لتخطيط المراجعة ، بدون اضافة اجراءات تفصيلية كثيرة وفقاً للمدخل الذي اوضحناه في المقدمة الافتتاحية لمعايير المراجعة . (الفقرة ٢٠١٥) *

السمات الأساسية :

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 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 الأولى 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 ٢٠١٦)

* الفقرات الناقصة تتعلق بنص المعيار والتي وضعت في مقدمة الكتاب .

٤ — ٣ معيار التخطيط — دراسة مقارنة :

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	النابا العربية
<p>١ — على المراجع تخطيط عمله بصورة كافية لتحقيق ما يلي :</p> <p>أ — اختيار إجراءات ملائمة للحصول على أدلة وقرائن مراجعة كافية كأساس لرأيه في القوائم المالية .</p> <p>ب — ضمان ان جميع إجراءات المراجعة التي يقوم بها مساعده تم تحت اشراف كاف من افراد تتوفر لديهم الخبرة والمهارات المناسبة .</p> <p>ج — الاقتناع بان عملية المراجعة سوف تم وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ووفقا لاية متطلبات قانونية تتعلق بتنفيذ المراجعة .</p> <p>٢ — عند اختيار إجراءات المراجعة على المراجع ان يأخذ في الاعتبار ما يلي :</p> <p>أ — نطاق مهمة المراجعة .</p>	<p>عند تخطيط المراجع للفحص الذي سيقوم به .</p> <p>يجب تخطيط العمل بصورة كافية (المعيار الأول من معايير العمل الميداني) .</p> <p>... يجب ان يكون هناك اشراف جدي على اعمال المساعدين ، في حالة الاستعانة بهم .</p> <p>(المعيار الأول من معايير العمل الميداني)</p> <p>عند تخطيط فحصه يجب على المراجع اعداد برنامج مراجعة مكثوب ... (كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني) .</p>	<p>يجب على المراجع تخطيط عمله بصورة كافية .</p> <p>(الفقرة الثانية من معيار العمل) .</p> <p>يجب ان تتوفر فيهم .</p> <p>(الفقرة العاشرة من ارشادات المراجعة) .</p> <p>اهم عناصر الرقابة هي توجيه اعضاء فريق المراجعة والاشراف عليهم</p> <p>(الفقرة الثالثة عشرة من ارشادات المراجعة)</p> <p>قد يكون من المفيد اعداد مذكرة تبين الخطوط العريضة لدخول المراجعة .</p> <p>(الفقرة العاشرة من ارشادات المراجعة) .</p> <p>تتضمن اوراق العمل عادة</p> <p>(ب) معلومات تخطيط المراجعة .</p> <p>(الفقرة الرابعة من ارشادات المراجعة) .</p>	<p>عملية المراجعة التي تم القيام بها بصورة سليمة تتطلب التخطيط (القائمة رقم ١٩٧٧/١ القسم الرابع) .</p> <p>على المراجع تحديد طبيعة ونطاق اجراءات المراجعة بصورة تمكنه من احكام المستر على التزام القوائم المالية بالقانون وبالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها . (البيان رقم ١٩٧٧/١ م القسم الخامس) .</p> <p>مبادئ السلوك المهني المتعلقة بالمسؤولية الفردية والضمير تتطلب من المراجع ان يقوم بالاشراف السليم على الموظفين القائمين بالمراجعة .</p> <p>(البيان رقم ١٩٧٧/١ م القسم الرابع ملحوظة رقم ٤) .</p> <p>يجب ان يراعي في اوراق العمل الأهداف التالية بصفة خاصة :</p> <p>..... تخطيط المراجعة .</p> <p>(البيان رقم ١٩٨١/٢ م القسم الثاني)</p> <p>يجب على المراجع تحديد طبيعة ونطاق اجراءات المراجعة بصورة واعية وفقا للمعايير المهنية المناسبة .</p> <p>(البيان رقم ١٩٨١/٢ م القسم الثاني)</p>

تابع معيار التخطيط — دراسة مقارنة

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	ألمانيا الغربية
<p>ب — طبيعة ونشاط وتنظيم المنشأة موضوع المراجعة ، حتى يتسنى له تحديد تلك العمليات والأحداث التي من المحتمل أن يكون لها تأثير هام على القوائم المالية .</p> <p>ج — تأثير أي تغيرات هامة ، سواء في التشريعات أو الممارسات الخاسية على المنشأة التي تخضع للمراجعة ، أو أي تغيرات هامة في النشاطات التجارية الخاصة بالمنشأة وإجراءات الخاسية المتعلقة بها .</p> <p>د — خبرة السابقة عن درجة الاعتماد على إدارة المنشأة وموظفيها ودقة وإكمال سجلاتها الخاسية بالإضافة إلى أية مؤشرات تدعو إلى الشك في موضوعية إدارة المنشأة .</p>	<p>يجب على المراجع أن يكون على مستوى من المعرفة بعمل المنشأة يمكنه من تخطيط فحصه وتقييمه وفقاً لمعايير المراجعة المعترف عليها كما يجب أن يمكنه مستوى المعرفة من فهم الأحداث والعمليات والإجراءات التي قد يكون لها ، في تقديره ، تأثير هام على القوائم المالية .</p> <p>(معيار كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني)</p> <p>يجب على المراجع معرفة الأمور التي لها علاقة بطبيعة عمل المنشأة وتنظيمها ، وخصائص التشغيل بها ... كما يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار الأمور التي تؤثر على النشاط الذي يعمل المنشأة في نطاقه مثل الأحوال الاقتصادية والتعليمات الحكومية والتغيرات التكنولوجية وارتباطها بفحصه ، كما يمكن أن يأخذ المراجع في الاعتبار أمور أخرى مثل الممارسات الخاسية الشائعة في النشاط الذي تعمل المنشأة في نطاقه .</p> <p>(معيار كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني)</p>	<p>تشمل الإجراءات التمهيدية التي يجب على المراجع أن يأخذها في الاعتبار ما يلي :</p> <p>(ب) تقييم أثر أي تغيرات في التشريع أو الإجراءات الخاسية تؤثر على القوائم المالية .</p> <p>(ج) ... الأمور التي يجب أخذها في الاعتبار تشمل ظروف التجارة الحالية والتغيرات الهامة في :</p> <p>١ — النشاط الذي تقوم به المنشأة .</p> <p>٢ — إدارة المنشأة .</p> <p>(الفقرة الثامنة من إرشادات المراجعة) .</p>	<p>سيحدد التنظيم الداخلي والمستوى الفني لنظام الخاسية طبيعة ونطاق إجراءات المراجعة التي يتم تطبيقها .</p> <p>(القائمة رقم ١٩٧٧/١ م القسم الخامس ، الملحق رقم ٢) .</p>

تابع معيار التخطيط — دراسة مقارنة

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	ألمانيا الغربية
<p>ج — استراتيجية المراجعة التي يبنها المراجع بالنسبة للجهة المعنية بما في ذلك القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية ومشاكل المراجعة السابقة والحالية ، ومصادر أدلة وقوانين المراجعة التي يرى المراجعة .</p>	<p>ب — السياسات والإجراءات الخاسية التي تتبعها المنشأة .</p> <p>أ — الأمور المتعلقة بنشاط المنشأة والصناعة .</p> <p>ب — الأمور المتعلقة بنشاط المنشأة والصناعة .</p> <p>ج — الأمور المتعلقة بنشاط المنشأة والصناعة .</p> <p>د — التقديرات الأولية كمسويات الأهمية النسبية لأغراض المراجعة .</p> <p>هـ — تبرز القوائم المالية التي من المحتمل أن تتطلب تعديلات أو تسويات .</p> <p>و — الارضاع التي قد تتطلب توسيع أو تعديل اختبارات المراجعة .</p> <p>(معيار كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني)</p>	<p>يجب على المراجع الأخذ في الاعتبار مدخل المراجعة الذي يري اتباعه ، بما في ذلك اعتاده على نظام الرقابة الداخلية وأي جوانب من جوانب المراجعة تتطلب انتباها خاصا (الفقرة السابعة من إرشادات المراجعة) .</p> <p>الاهتمام بها ما يلي : أ — مراجعة الأمور التي أثرت في مراجعة العام السابق والتي من المحتمل استمرارها في العام الحالي .</p> <p>(الفقرة الثامنة من إرشادات المراجعة)</p> <p>وسحتاج المراجع لأن يحدد توقيت زيارتهم الميدانية .</p> <p>(الفقرة العاشرة من إرشادات المراجعة) .</p> <p>ويجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار ما يلي ايضا : أ — توقيت المراحل الهامة لاعداد القوائم المالية .</p> <p>(الفقرة التاسعة من إرشادات المراجعة) .</p>	<p>المعايير القائمة لهذا الغرض هي الأنظمة التي تستخدمها المنشأة موضوع المراجعة وأهمية البند الذي يتم فحصه ، وإحالات الخطأ أو عدم الالتزام بالقواعد الخاسية المحددة (« هامش الخطأ ») .</p>

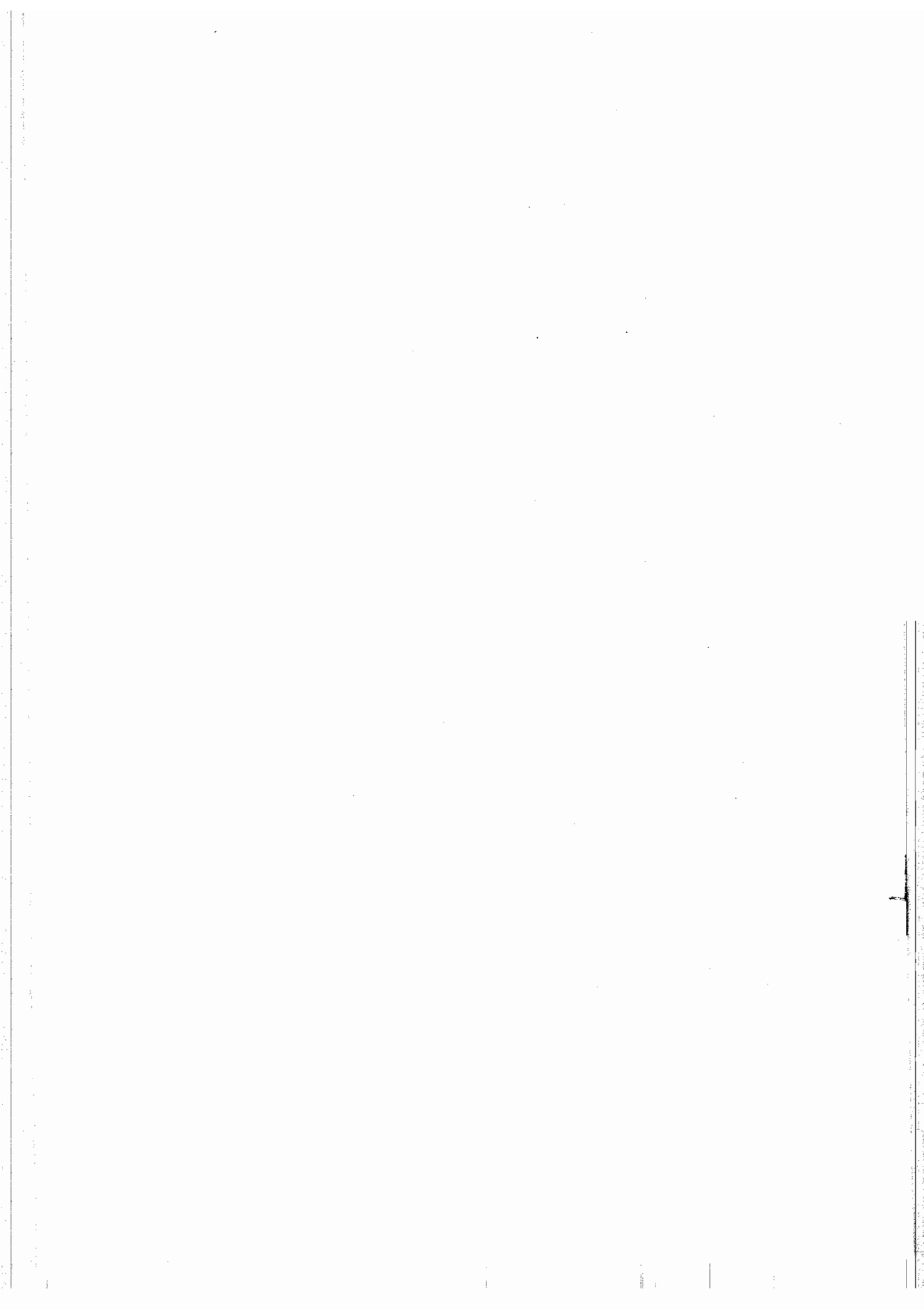
تابع معيار التخطيط — دراسة مقارنة

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	ألمانيا الغربية
<p>٣ — وعندما يستدعي الأمر الاستعانة بمساعدين في عملية المراجعة يجب على المراجع :</p> <p>أ — ان يأخذ في الاعتبار عدد ونوعية ومقدرة المساعدين المطلوبين للعمل وتوقيت زيارتهم الميدانية للمنشأة اخذاً في الحسبان توقيت اعداد القوائم المالية بواسطة ادارة المنشأة .</p> <p>ب — ان يصف المنشأة ونشاطها وتنظيمها واهداف عملية المراجعة ، والطرق والاساليب والاجراءات التي سيتم اتباعها لأفراد فريق المراجعة .</p> <p>ج — ان يحدد مدى الاشراف اللازم على اعضاء فريق المراجعة بعد الأخذ في الحسبان صعوبة الاعمال المكلف بها كل من اعضاء فريق المراجعة .</p>	<p>يتضمن الاشراف توجيه مهندسات المساعدين المناط بهم تحقيق اهداف الفحص وتقرير ما اذا كانت هذه الأهداف قد تحققت ، وتشمل عناصر الاشراف اعطاء ارشادات للمساعدين وجعلهم على دراية تامة بكافة الأمور .</p> <p>(معيار كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني)</p>	<p>وسيتحتاج المراجع لأن يقرر عدد موظفي المراجعة المطلوبين ، والخبرة والمهارات الخاصة التي يجب ان تتوفر فيهم ، وتوقيت زيارتهم الميدانية ، وسيتحتاج لأن يتحقق من ان كل اعضاء فريق المراجعة قد تم تزويدهم بمعلومات عن اعمال المنشأة وعن طبيعة ونطاق العمل المطلوب منهم تنفيذه .</p> <p>(الفقرة العاشرة من ارشادات المراجعة) .</p>	<p>الدرجة المناسبة من الاشراف تشمل على وجه التحديد التوجيه السليم لموظفي المراجعة ، ومراجعة النتائج التي يتوصلون اليها .</p> <p>(البيان رقم ١٩٧٧/١ م القسم السادس)</p>

تابع معيار التخطيط — دراسة مقارنة

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	ألمانيا الغربية
<p>٤ — اذا كان هناك مراجع آخر يشارك في المراجعة ، يجب على كل مراجع :</p> <p>أ — ان يكون على دراية تامة بنطاق مهمته ومسئوليات هذه المهمة .</p> <p>ب — التشاور مع المراجع الآخر لتحديد مستوى العمل والقيام بإجراءات المراجعة التفصيلية .</p>	<p>يجب عليه ان يتبنى المقاييس الملائمة لضمان تسبق نشاطاته مع تلك الخاصة بالمراجعين الآخرين حتى يمكن تحقيق مراجعة سليمة للأمر الذي يؤثر على توحيد أو إدماج الحسابات في القوائم المالية .</p> <p>(معيار كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني)</p>	<p>في المراجعات بالاشتراك يجب ان يكون هناك تبادل للرأي بين المراجعين بالاشتراك لتحديد توزيع العمل الذي سيتم القيام به بينهم وإجراءات مراقبته ومراجعته .</p> <p>(الفقرة الحادية عشرة من إرشادات المراجعة) .</p>	

٥ — معيار الرقابة والتوثيق



تمهيد :

١ - ٥

مقدمة :

١ - ١ - ٥

حتى يمكن القيام بالمراجعة بفعالية وبكفاءة يتطلب الأمر تخطيطها ومراقبتها وتوثيق الخطوات التي اتبعت في تنفيذها ، ورغم وجود معيار مستقل يختص بالتخطيط وآخر يتعلق بالرقابة والتوثيق ، فهما مكملين لبعضهما .

وتنشأ الحاجة للرقابة على عمل المراجعة ، وتوثيق الخطوات التي اتبعت في تنفيذها ، بغض النظر عن حجم المنشأة المعنية ، بالرغم من أن حجم العمل الضروري للالتزام بهذا المعيار قد يكون اقل في حالة المنشآت الصغيرة .
(الفقرة ٢٥٠١)

الرقابة :

٢ - ١ - ٥

الأهداف :

١ - ٢ - ١ - ٥

(الفقرة ٢٥٠٢)

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 الأخرى المعمول بها ، ويجب ان يربط المراجع المسئول بين درجة ومستوى الاشراف وبين تشعب مهمة المراجعة ، ودرجة الخبرة والمهارة المتوفرة لدى اعضاء هيئة المراجعة .
(الفقرة ٢٥٠٣)

هيكل الرقابة :

٢ - ٢ - ١ - ٥

تختلف هيكل 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 ، فإن 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 .
(الفقرة ٢٥٠٤)

التدقيق :

٣ - ٢ - ١ - ٥

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 ، تبعا للمدى الذي تتبع فيه اجراءات ذات صبغة رسمية في مكتب المراجعة .
(الفقرة ٢٥٠٥)

٥ - ١ - ٢ - ٤

توقيت الاجراءات :

تم الغالبية العظمى من الاجراءات المتعلقة بالتوجيه في بداية عملية المراجعة في حين ان الغالبية من الاجراءات المختصة بتدقيق عمل المساعدين تتم في 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 .

(الفقرة ٢٥٠٦)

٥ - ١ - ٢ - ٥

المراجعون الآخرون :

اذا كانت عملية المراجعة مشتركة فيجب تدقيق العمل الذي قام به المراجع الآخر للتحقق من ان هذا العمل تم وفقا لمعايير المراجعة المناسبة .

ويحتاج المراجع المسئول عن القوائم المالية الموحدة ان يدقق العمل الذي قام به مراجع كل شركة تابعة ، ليتحقق من انه نفذ العمل وفقا لمعايير المراجعة وبطريقة تتلائم مع متطلبات توحيد القوائم المالية .

(الفقرة ٢٥٠٧)

٥ - ١ - ٢ - ٦

المراحل النهائية من المراجعة :

تتطلب المراحل النهائية من المراجعة عناية خاصة نظرا لأنه في هذا الوقت بالذات يصل ضغط العمل الى اقصى مدى وتكون احتمالات الخطأ والسهو في تطبيق الاجراءات عالية ، وقد يؤدي استخدام قائمة خاصة باجراءات اتمام المراجعة ، تستوفى بواسطة المراجع المسئول ومساعديه الى توفير الرقابة اللازمة .

(الفقرة ٢٥٠٨)

٥ - ١ - ٢ - ٧

المراجع المسئول :

من المهم التمييز بين المراجع المسئول وفريق المراجعة المعاون له ، وتحديد الأمور التي يتعين عليه تنفيذها بنفسه ، لا عن طريق فريق المراجعة المعاون له .

هذا ويجب ان يقوم المراجع المسئول بما يلي :

- أ — تدقيق جميع الامور الهامة التي تنشأ اثناء عملية المراجعة .
- ب — استشارة محاسب قانوني آخر ، او استشارة خبير اخصائي مناسب ، وذلك اذا واجه ظروفًا تستدعي ذلك .
- ج — التأكد من ان تقرير المراجعة يتضمن رأيه هو ، وليس رأي احد اعضاء فريق المراجعة أو رأي الخبير الاستشاري .

(الفقرة ٢٥٠٩)

٥ - ١ - ٢ - ٨

الاستشارة :

تكون الاستشارة مطلوبة عندما تنشأ امور رئيسية تجعل المراجع يشك في التصرف السليم الذي يتبع ، او عندما تنشأ ظروف احتمالية هامة ، وتتم مثل هذه الاستشارة في العادة مع محاسب قانوني آخر زميل في نفس المكتب . واذا تطلب الامر استشارة محاسب قانوني معتمد خارج مكتب المحاسبة فيجب المحافظة على اسرار العميل . وفي بعض الحالات قد يكون من الضروري

ان يقوم المراجع المسئول باستشارة خبير متخصص في حقل آخر من حقول المعرفة ، فمثلا قد يلجأ المراجع الى استشارة احد خبراء التثمين عن قيمة مبنى معين او عن حالته .
(الفقرة ٢٥١٠)

الرقابة على النوعية :

٩ - ٢ - ١ - ٥

يحتاج كل مكتب محاسبة ان يأخذ في الاعتبار كيفية ملاحظة جودة العمل الذي يقوم به والمحافظة عليها ، وعادة تتضمن متابعة المحافظة على نوعية العمل الذي يقوم به المكتب متابعة تنفيذ الاجراءات المصححة لتحقيق رقابة كافية على عملية المراجعة .
(الفقرة ٢٥١١)

التوثيق :

٣ - ١ - ٥

الأهداف :

١ - ٣ - ١ - ٥

يعتبر ما يلي اهم اسباب اعداد اوراق العمل :

أ — يحتاج المراجع المسئول وفريق المراجعة المعاون له الى الاقتناع بان العمل الذي فوضوا فيه تم القيام به بصورة سليمة . ولا يمكن 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 .

ب — تعتبر اوراق العمل بمثابة مرجع للمستقبل ، يتضمن تفاصيل المشاكل التي صادفتها عملية المراجعة ، بالاضافة الى انها تعتبر وثيقة عن العمل الذي تم انجازه ، والنتائج التي توصل اليها .

وبصفة خاصة ، تعتبر اوراق العمل مطلبا حتميا مسبقا لوضع نظام فعال لتدقيق عمل المراجعين للتحقق من التزامهم بمعايير المراجعة .

ج — يشجع اعداد اوراق العمل المراجع على تبني مدخل منهجي في القيام بعملية المراجعة .

د — تعتبر اوراق العمل المصدر الرئيسي المؤيد لتقرير المراجع والدليل على التزامه بمعايير المراجعة .

هذا ويجب ان تكون اوراق العمل كاملة ، وتفصيلية ، بصورة تجعل من الممكن لمراجع ممارس — لا تتوافر لديه معلومات سابقة عن عملية المراجعة — ان يصل الى نتائج معقولة عن مدى الالتزام بمعايير المراجعة .
(الفقرة ٢٥١٣)

محتويات اوراق العمل :

٢ - ٣ - ١ - ٥

يجب ان تحتوي 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 .
(الفقرة ٢٥١٤)

الأمر الذي تخضع للحكم أو التقدير الشخصي :

بصفة خاصة يجب ان تتضمن اوراق العمل ملخصا لجميع الأمور الهامة التي يتم تمييزها ، والتي قد تتطلب حكما أو تقديرا شخصيا للموقف ، بالإضافة الى النتائج التي يتوصل اليها المراجع في هذا المجال . واذا نشأت اسئلة صعبة متعلقة بمبدأ اساسي معين ، أو متعلقة بالتقدير الشخصي ، يجب ان يكون المراجع المعلومات الملائمة التي حصل عليها ، ويلخص كل النتائج التي حصل عليها من ادارة المنشأة والنتائج التي توصل اليها . وقد تكون النتائج التي توصل اليها المراجع في هذه المواقف عرضة للمساءلة ، من قبل طرف ثالث متضرر ، وبالتالي ، فمن المهم أن 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 .

(الفقرة ٢٥١٥)

متطلبات الاعداد :

تمثل المتطلبات الاساسية لاعداد أوراق العمل فيما يلي :

- ١ - ان تعد اثناء تقديم العمل .
- ٢ - ان تكون مستوفية للشكل السليم ، ومحفوظة بصورة منظمة ، وممرزة ومبوية ومفهرسة بصورة كافية .

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 لأوراق العمل ، وترميزها وتبويبها وفهرستها بصورة كافية ، مطلبا مسبقا لفحص اوراق العمل من قبل المشرفين .

(الفقرة ٢٥١٦)

اوراق العمل التخطيطية :

يحتاج كل مكتب مراجعة الى تدبير مدى التمييز الذي يؤدي الى تحسين كفاءة استيفاء اوراق العمل ومراجعتها ، وقد يتضمن مثل هذا التمييز استخدام صحائف او استمارات استقصاء لنظام الرقابة الداخلية ، وصحائف تقييم ، وقوائم حصر .. الخ ، وعندما يتم استخدامها بصورة سليمة ، فان اوراق العمل التخطيطية 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 التمادي في التمييز قد يؤدي الى ان يقوم اعضاء فريق المراجعة بعملهم بصورة آلية ودون تفكير .

(الفقرة ٢٥١٧)

* الفقرات الناقصة تتعلق بنص المعيار والتي وضعت في مقدمة الكتاب .

تحليل :

٢ - ٥

مقدمة :

١ - ٢ - ٥

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 الأخذ في الاعتبار حجم العمل اللازم لمقابلة متطلبات المعيار . فمن الطبيعي ان تكون تلك المتطلبات اقل في العمليات الصغيرة عنها في الكبيرة .
(الفقرة ٢٥٢٩) *

الرقابة :

٢ - ٢ - ٥

يحتاج المراجع المستول الى الاقتناع بان كل عمل من اعمال المراجعة تم القيام به وفقا لمعيار مقبول . ومن أهم 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 يمد المراجع بضمان كاف بان العمل يتم القيام به وفقا لمعايير المراجعة ، ووفقا للمتطلبات القانونية الأخرى ، وتحدد الفقرة ٢٥١٨ من المعيار ما يلي بإيجاز :

أ — ما يجب عمله (يجب على المراجع ان يوجه اعضاء فريق المراجعة . ويشرف عليهم ، ويدقق عملهم) .

ب — مستوى ما يجب عمله (مد المراجع بضمان كاف) .

ج — الهدف الكلي لما يجب 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 ما يجب عمله ، ومستوى ما يجب عمله ، والهدف الكلي لما يجب عمله تمثل عرضا أوضح من العرض الذي تتضمنه الفقرات المماثلة في كل من المملكة المتحدة ، الولايات المتحدة الامريكية ، والمانيا الغربية (انظر الدراسة المقارنة) المقارنة) .
(الفقرة ٢٥٣٠)

الخصائص الاخرى لمعيار الرقابة :

١ - ٢ - ٢ - ٥

تم ابراز الخصائص الأساسية للفقرات من (٢٥١٩) الى (٢٥٢٤) من معيار الرقابة في صورة شكل ايضاحي على النحو المبين بالشكل رقم (١) . وتتطلب الفقرة (٢٥١٩) ربط مستوى الرقابة بخبرة وكفاءة المساعدين . ولقد وردت تعليمات مشابهة بصورة ضمنية في نصوص كل من المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الامريكية (انظر الدراسة المقارنة) ، وتبين النصوص في الولايات المتحدة الامريكية ان هناك عوامل اخرى كثيرة ، بالاضافة الى تلك التي وردت في نص معيار الرقابة والتوثيق ، تحدد مستوى الاشراف . ويجب علم النظر الى المعيار على انه يمنع الاخذ في الاعتبار عوامل اخرى بالاضافة الى ما نص عليه .
(الفقرة ٢٥٣١)

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

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

شكل ايضاحي رقم (١) : الخصائص الرئيسية لمعيار الرقابة

وتفرق المعايير الالمانية بين المراجع المسئول عن المراجعة وفريق المراجعة 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 التي يجب ان يقوم بها المراجع المسئول بنفسه . وتعتبر هذه المقاييس اقل اتساعا من تلك المبينة في المعايير الالمانية نظرا لأنه قد لا يكون قيام المراجع في المملكة العربية السعودية بجميع المقاييس المدرجة في القائمة الالمانية ممكننا عمليا في ضوء الوضع الحال لنمو المهنة في المملكة والعدد الصغير نسبيا من المحاسبين المعتمدين الذين يمارسونها .

والمتطلبات المدرجة في الفقرات من (٢٥٢٢ الى ٢٥٢٤) تمثل الحد الأدنى الضروري حتى يكون رأي المراجعة ممثلا لرأي المراجع المسئول . بدلا من أن يكون ممثلا لرأي فريق المراجعة المعاون له ، وتتطلب الفقرة (٢٥٢٣) ان يستشير المحاسب المسئول محاسب آخر في بعض الظروف ، ومع ذلك فان رأي المراجعة النهائي ، كما تنص الفقرة (٢٥٢٤) ، يجب ان يمثل رأيه هو . (الفقرة ٢٥٣٣)

التوثيق :

- يمكن ايضاح اسباب اعداد اوراق عمل المراجعة على النحو التالي :
- أ — يحتاج المراجع المسئول لأن يقنع نفسه بأن العمل الذي 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 .
- ب — تعتبر اوراق العمل بمثابة « مرجع للمستقبل » يوفر تفاصيل عن المشاكل التي صادفتها عملية المراجعة ، بالاضافة الى الأدلة والقرائن عن العمل الذي تم ، والنتائج المستخلصة للوصول الى رأي المراجعة .
- ج — يؤدي اعداد اوراق العمل الى تشجيع المراجع على تبني مدخل منهجي في القيام بعملية المراجعة . (الفقرة ٢٥٣٤)

وتبين الفقرة (٢٥٢٥) التوثيق العام المطلوب ، وهو أن تكون 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 .

ومرة اخرى فان المعيار يتكون من ثلاثة اجزاء :

- ١ — ما يجب عمله (اعداد اوراق العمل) .
- ٢ — مستوى ما يجب عمله (ان يكون كاملا وتفصيليا بصورة كافية) .
- ٣ — الهدف مما يجب عمله (يكون من الممكن لمراجع متمرس .. الخ) . (الفقرة ٢٥٣٥)

الهدف من معيار التوثيق العام هو ان يتمكن مراجع متمرس لا تكون لديه معرفة سابقة عن المراجعة التي تمت ان يصل الى نتائج معقولة عما إذا كان قد تم الالتزام بمعايير المراجعة ، وهذا هو الهدف الضروري لأوراق العمل اذا سلمنا بأنه سيكون هناك فحص لنوعية العمل الذي يقوم به المحاسب القانوني في المملكة المتحدة . ويعتبر المعيار العام للتوثيق هنا مشابها للنص العام في كل من المملكة المتحدة ، والمانيا الغربية ، ولكنه يختلف عن النص العام في الولايات المتحدة الأمريكية الذي يبين (بيان معايير المراجعة رقم ٤١ — ملحوظة رقم ٣) انه في الولايات المتحدة الأمريكية قد لا توفر اوراق العمل في حد ذاتها الأدلة والقرائن الضرورية على الالتزام بمعايير المراجعة (انظر الدراسة المقارنة) . (الفقرة ٢٥٣٦)

خصائص أخرى :

يبرز الشكل الايضاحي رقم (٢) الخصائص الرئيسية لمعيار التوثيق ، وتبين الفقرة (٢٥٢٦) محتويات اوراق العمل بالتفصيل وقد تمت الاستفادة من النصوص في كل من المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الأمريكية ، والمانيا الغربية عند صياغة الفقرة (٢٥٢٦)

من المعيار (انظر الدراسة المقارنة) ، وبالتالي فهي تعتبر اكثر شمولاً مما تتضمنه النصوص في أي من هذه الدول الثلاث ، ومع ذلك ، فإنه يجب عدم النظر الى هذه القائمة على انها شاملة تماماً لكل شيء ، شأنها في ذلك شأن جميع القوائم التي تتضمنها المعايير السعودية .
(الفقرة ٢٥٣٧)

الفقرة المعنية من المعيار	
٢٥٢٦	تحديد محتويات اوراق العمل
٢٥٢٧	اعداد اوراق العمل اثناء القيام بعمل المراجعة
٢٥٣٨	حفظ اوراق العمل بصورة منتظمة ، وتبويبها وترميزها وفهرستها بصورة كافية .

شكل ايضاحي رقم (٢) : الخصائص الرئيسية لمعيار التوثيق

وتعتبر الفقرة (٢٥٢٧) مماثلة تماماً لما في النص المعمول به في المملكة المتحدة بان يتم اعداد اوراق العمل اثناء القيام بالعمل . والفقرة (٢٥٢٨) مقتبسة من متطلبات النص الالماني بان يتم حفظ اوراق العمل بصورة منتظمة وان يتم تبويبها وترميزها وفهرستها بصورة كافية .
(الفقرة ٢٥٣٨)

* الفقرات الناقصة تتعلق بنص المعيار والتي وضعت في مقدمة الكتاب

المالينا الغربية	الولايات المتحدة الامريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
<p>يجب التأكد من ان اعضاء فريق المراجعة عندما يقومون بالمراجعة بالاحاطون برعي الشريعات والقوانين والصليمات المعنية ، بالاضافة الى الصليمات المناسبة المكتوبة بالنسبة للاشراف .</p> <p>(قائمة ١٩٨٢/١ م القسم ٥ ب)</p> <p>يطلب الفحص السليم تخطيطا ودرجة ملائمة من الاشراف .. وتشمل الدرجة الملائمة من الاشراف بصفة خاصة ارشاد موظفي المراجعة بصورة سليمة وفحص النتائج التي يستخلصونها .</p> <p>(البيان رقم ١٩٧٧/١ م القسم ٤ ب)</p>	<p>يجب تخطيط العمل بصورة كافية ، والاشراف المناسب على اعمال المساعدين ، في حالة الاستعانة بالمعيار الأول من معايير العمل الميداني .</p> <p>يجب وضع السياسات والاجراءات الخاصة بالقيام بالعمل والاشراف عليه في جميع المستويات التطبيقية لتوفير تأكيد معقول بان العمل الذي يفقد يتفق مع معيار المراجعة عن نوعية العمل الذي يقوم به .</p> <p>(ب . ١١ و ١٦)</p>	<p>يحتاج المراجع المسئول لأن يكون مقتضيا بانه يتم القيام بالعمل وفقا لمعيار مقبول وذلك في كل عملية مراجعة ، وتعتبر عناصر الرقابة على توجيه اعضاء فريق المراجعة والاشراف عليهم وفحص العمل الذي يقومون به اكثر عناصر الرقابة على المراجعة اهمية .</p> <p>(ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١٣)</p>	<p>١ — يجب على المراجع ان يوجه ويشرف ويبدق العمل الذي يقوم به اعضاء فريق المراجعة لتوفر لديه تأكيد كاف بان عمل المراجعة تم القيام به وفقا لمعايير المراجعة ووفقا للمتطلبات القانونية التي تنطبق على عملية المراجعة .</p>
<p>التشيد والفحص يتم بواسطة المراجع المسئول عن المراجعة وعن طريق الاشراف المخرج للأفراد المؤهلين بصورة مختلفة في فريق المراجعة .</p> <p>(القائمة ١٩٧٧/١ م القسم ٢ ج)</p>	<p>درجة الاشراف والفحص الملائمة في موقف معين تعتمد على عوامل كثيرة تشمل تشعب وصعوبة الموضوع ، ومؤهلات الأفراد الذين يقومون بالعمل ومدى الاستشارة المتاحة والمستخدمة .</p> <p>(معيار كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني)</p>	<p>درجة الاشراف المطلوبة تتوقف على تشعب وصعوبة المهمة وخبرة وكفاءة اعضاء فريق المراجعة .</p> <p>(ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١٣)</p>	<p>٢ — يلزم على المراجع ان يحدد مستوى كفاية والاشراف المطلوبين في ضوء تشعب المهمة وتعقدتها وخبرة وكفاءة اعضاء فريق المراجعة .</p>
<p>اتناء القيام بالمراجعة يجب على المراجع المسئول ان يقوم القاييس والاجراءات التالية كحد أدنى :</p> <p>— تدقيق بيانات المراجعة المتعلقة بدراسة نظام الرقابة الداخلية ونقاط الضعف به وايضا عن أثره على طبيعة ، نطاق وتوقيت اجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها .</p> <p>— الاشراف على تقديم تنفيذ عملية المراجعة وفقا لخطة المراجعة الموضوعة .</p> <p>— اتخاذ قرار عن استخدام نتائج المراجعة والفحص الذي قام به طرف ثالث ،</p>	<p>عدد متابعة اهداف الرقابة على النوعية بالنسبة للاشراف ، قد يستخدم مكتب اخلاسية سياسات واجراءات مثل اعطاء توجيهات عن شكل وكثوى اوراق العمل ، وعن طبيعة ومدى الصليمات التي يعتمدها برنامج المراجعة ، وعن اعداد واستخدام غايج مراجعة فطية ، وقوائم فحص ، وصحائف استقصاء ، والمطالبة بان تتم مراجعة اوراق العمل عن طريق المشرفين ، وان تتم مراجعة تقرير المراجع والقوائم المالية المساحية له بواسطة افراد مؤهلين</p>	<p>يجب تصميم وتطبيق الاجراءات التي توضع لضمان ما يلي :</p> <p>أ — ان يتم توزيع العمل على المساعدين الذين يتوفر لديهم التدريب والخبرة والكفاءة المناسبة .</p> <p>ب — فهم افراد فريق المراجعة على جميع المستويات لمسؤولياتهم وأهداف الاجراءات التي يجب عليهم القيام بها بوضوح ، ويجب ابلاغ اعضاء فريق المراجعة بأي</p>	<p>٣ — يجب تصميم واستخدام اجراءات مناسبة لتحقيق درجة كافية من التوجيه والاشراف والتدقيق مع الاهتمام بما يلي :</p> <p>أ — تفويض العمل الى مساعدين على مستوى مناسب من التأهيل والخبرة والكفاءة .</p> <p>ب — ابلاغ اعضاء فريق المراجعة المكلفين بعملية المراجعة على جميع المستويات بمسؤولياتهم ، وباهداف الاجراءات التي يقومون بتطبيقها .</p>

تابع معيار الرقابة والتوثيق — دراسة مقارنة

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	ألمانيا الغربية
<p>ج — ابلاغ جميع اعضاء فريق المراجعة بجميع الأمور التي قد تؤثر على طبيعة ، أو مدى توقيت الاجراءات المكلفين بها .</p> <p>د — التوجيه المتعلق بشكل وعوى اوراق العمل .</p> <p>هـ — توجيه تعليمات لاعضاء فريق المراجعة بلفت انتباه المشرفين ، لأي مشكلة هامة عملة ، خاصة بالخاصية أو المراجعة قد يصادفونها .</p> <p>و — تدقيق اوراق العمل عن طريق المشرفين وايضا عن طريق المراجع المسئول عن عملية المراجعة .</p> <p>ز — مقارنة ما تم انجازه مع خطة المراجعة وابلاغ فريق المراجعة بأي اختلاف بينهما وأي تعديل يطرأ على خطة المراجعة .</p> <p>ح — اخلاظة على سرية اعمال العملاء وفقا لما هو منصوص عليه في نظام المحاسبين القانونيين ولائحة السلوك المهني ونظام الشركات .</p>	<p>ج — ان اوراق العمل تعتبر وثيقة كافية عن العمل الذي تم تنفيذه ، وايضا عن النتائج التي تم الوصول اليها .</p> <p>د — ان العمل الذي قام به كل عضو من اعضاء فريق المراجعة قد تمت مراجعته عن طريق مراجعين اكثر تأهيلا في مكتب المحاسبة والمراجعة .</p> <p>(ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١٤)</p> <p>تعتبر اوراق العمل ملكا للمراجع ويجب عليه ان يبتني الاجراءات المناسبة لضمان الاحتفاظ بها في مكان امن واخلاظة على سريتها .</p> <p>(ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ٢٤)</p>	<p>تأهيلا مناسباً للتحقق من الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها .</p> <p>(معيار كتابة التخطيط وتوقيت العمل الميداني)</p>	<p>وبصفة خاصة ، النتائج التي يحصل عليها فريق المراجعة الداخلية في المنشأة التي تخضع للمراجعة ، والنتائج التي يتوصل اليها المراجعون الآخرون .</p> <p>— اتخاذ قرار بالنسبة للخبراء الاستشاريين سواء من داخل الهيئة أو من الخبراء الخارجيين .</p> <p>— الحصول على معلومات وفحص جميع الحقائق الهامة المتعلقة بالحسابات السنوية ونتائج المراجعة ، وبصفة خاصة الأمور التي تثير الشكوك .</p> <p>— تدقيق الالتزام بتعليمات المراجعة .</p> <p>— مراجعة مسودة تقرير المراجعة في حالة عدم قيام المراجع المسئول بكتابة التقرير بنفسه .</p> <p>(البيان رقم ١٩٨٢/١ م القسم ٢ ج)</p>
<p>٤ — اذا كان هناك مراجع آخر يشارك في عملية المراجعة يجب تدقيق العمل الذي</p>	<p>في المراجعة المشتركة يجب ان يكون هناك وتشارك بين المراجعين لتحديد توزيع العمل الذي يتم</p>	<p>سواء قرر المراجع الرئيسي الاشارة الى الفحص الذي قام به المراجع الآخر أم لا ، يجب ان يقوم</p>	<p>في بعض الحالات</p>

تابع معيار الرقابة والتوثيق — دراسة مقارنة

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	ألمانيا الغربية
يقوم به المراجع الآخر لتقرير ما إذا كان هذا العمل قد تم وفقاً لمعايير المراجعة ، ويجب أن يربط مدى تدقيق عمل المراجع الآخر بتأهيله وسرعته واستقلاله .	القيام به ، واجراءات مراقبته وتدقيقه . (إرشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١١)	ينبغي السمة الجنية واستقلال المراجع الآخر ، كما يجب أيضاً ان يبنى القاييس المناسبة للتأكد من تسبق نشاطاته مع تلك التي يقوم بها المراجع الآخر حتى يمكن تحقيق فحص سليم للأمر الذي يؤثر على توحيد أو إدماج الحسابات في القوائم المالية يعنى المراجع من القيام بمراجعة اضافية بنفسه عندما يتم القيام بالمراجعة بواسطة محاسب قانوني آخر ، من المسموح به قبول نتائج المراجعة التي يرسل اليها محاسب قانوني اذا كان وبأي صورة ، يمكنه ان يقلل نتائج المراجعة بصورة كلية او جزئية ويمكن المساعدة على استخدام نتائج المراجعة عن طريق المعارف ، مثلاً عن طريق الاتفاق على طبيعة ، ونطاق اجراءات المراجعة ، وفحص أوراق العمل والمشاركة في الاجتماعات النهائية مع العميل . (البيان ١٩٧٧/١ م القسم ٨ ج)
	يجب ان تتضمن أوراق العمل ملخصاً لجميع الأمور الهامة التي يتم تحديدها والتي قد تتطلب تدبيراً او حكماً شخصياً على الأمور ، بالإضافة الى النتائج التي يستخلصها المراجع في هذا الشأن . (إرشادات المراجعة ١٠٢ فقرة ٢٠)	أوراق العمل يجب ان تتضمن تطبيقات ملائمة يتم اعدادها بواسطة المراجع وتضمن النتائج المتعلقة بالجوانب الهامة من مهمة المراجعة . (معيار أدلة وقرائن المراجعة)	إنشاء القيام بالمراجعة ، يجب على المراجع المسئول ان يتخذ القاييس التالية كحد أدنى : - الحصول على معلومات وتدقيق جميع أطراف الهامة المتعلقة بالحسابات السنوية ونتائج المراجعة ، وبصفة خاصة الأمور التي تثير الشكوك . - عادة يتطلب تدقيق النتائج التي يستخلصها أعضاء فريق المراجعة القيام بتدقيق انتقادي لأوراق العمل ومسودة التقرير . (البيان رقم ١٩٧٧/١ م القسم ٤ ملحوظة ٥)
	عندما تنشأ أمور متعلقة جيداً أو تمر عن ظروف إيجابية قد تؤثر على رأي المراجعة فيجب ان يأخذ المراجع في الاعتبار استشارة محاسب	يجب وضع سياسات واجراءات للاستشارة لتوفير تأكيد مقبول بان المراجعين سيسمون للحصول على المساعدة في الخاصة والمراجعة ، الى	
١- يجب ان يبدأ المراجع للشارع مع محاسب قانوني آخر ، او خبير مناسب ، قبل تكوين رأيه في الظروف التالية :	٥- يجب ان يقوم المراجع المسئول بتدقيق جميع الأمور الهامة المتعلقة بالقوائم المالية ونتائج المراجعة .		

تابع معيار الرقابة والتوثيق — دراسة مقارنة

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	ألمانيا الغربية
<p>أ — عندما يكون لدى المراجع شك في التصرف المناسب الواجب بخصوص امر يتعلق تبدأ (أو) عندما يتشأ امر احتمالي قد يؤثر على الرأي الذي يبلي به المراجع .</p> <p>ب —</p>	<p>متمون آخر ، وقد يكون هذا الخاسب شريكاً في المكتب أو زميلاً أعلى ، أو ممارس آخر ، وفي حالة استشارة ممارس آخر يجب المحافظة على سرية العمل .</p> <p>(إرشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١٦)</p>	<p>الذي المطلوب من افراد يتوفر لديهم المستوى اللازم من المعرفة ، والكفاءة ، والتقدير والسلطة .</p> <p>(معيار كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني)</p>	<p>إثناء القيام بالمراجعة يجب على المراجع المستول اتخاذ المقياس التالية كحد أدنى .</p> <p>— مراجعة مسودة تقرير المراجعة في حالة عدم كتابته بواسطة المراجع المستول نفسه .</p> <p>(بيان رقم ١٩٨٢/١ م القسم ١١ ج)</p>
<p>٧ — يجب ان يحقق المراجع المستول من ان تقرير المراجعة الذي يصدر يتفق مع رأيه على القوائم المالية .</p>	<p>يجب ان تكون اوراق العمل دائماً كاملة وتفصيلية بصورة كافية تمكن المراجع المتمرس الذي ليس له ارتباط سابق بالمراجعة التي تمت من ان يقر بصورة لاحقة من واقع اوراق العمل ما هو العمل الذي تم وان يؤيد النتائج التي سبق استخلاصها .</p> <p>(إرشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١٩)</p>	<p>مع ذلك فليس المقصود منع المراجع من تأييد تقريره بمصادر أخرى بالإضافة الى اوراق العمل .</p> <p>(معيار أدلة وقوانين المراجعة — اوراق العمل)</p> <p>العوامل التي تؤثر في تقرير المراجع عن كمية ونوع ، وتحتوى اوراق العمل المهمة معينة تشمل :</p> <p>أ — طبيعة المهمة .</p> <p>ب — طبيعة تقرير المراجع .</p> <p>ج — طبيعة القوائم المالية ، والجدول ، أو المعلومات الأخرى التي يعد المراجع تقريره عنها ، وطبيعة وحالة سجلات العمل .</p> <p>د — درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية .</p>	<p>يحدد محتوى شكل وترتيب اوراق العمل وفقاً للظروف العملية للمراجعة ، ومع ذلك يجب اعدادها بصورة يمكن معها للمراجع الذي لم يكن له ارتباط سابق بالمراجعة من ان يكون في الوقت المناسب صورة عن نتائج المراجعة كبديل عن التقرير ، ومن هذه الصورة يمكنه الحصول على معلومات بصورة كلية أو جزئية ، لإتمام نتائج المراجعة في وقت لاحق .</p> <p>(بيان رقم ١٩٨١/٢ م القسم ج)</p>
<p>٨ — يجب ان تكون اوراق العمل وافية ، وتفصيلية ، بدرجة كافية تسمح لمراجع متمرس ، لا تكون لديه معرفة مسبقة بالمراجعة التي تمت ، من ان يصل الى نتائج مقبولة ، عما اذا كانت معايير التخطيط ، والرقابة والتوثيق ، وادلة وقوانين المراجعة والتقارير ، قد تم الالتزام بها .</p>	<p>٨ — يجب ان تكون اوراق العمل دائماً كاملة وتفصيلية بصورة كافية تمكن المراجع المتمرس الذي ليس له ارتباط سابق بالمراجعة التي تمت من ان يقر بصورة لاحقة من واقع اوراق العمل ما هو العمل الذي تم وان يؤيد النتائج التي سبق استخلاصها .</p> <p>(إرشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١٩)</p>	<p>مع ذلك فليس المقصود منع المراجع من تأييد تقريره بمصادر أخرى بالإضافة الى اوراق العمل .</p> <p>(معيار أدلة وقوانين المراجعة — اوراق العمل)</p> <p>العوامل التي تؤثر في تقرير المراجع عن كمية ونوع ، وتحتوى اوراق العمل المهمة معينة تشمل :</p> <p>أ — طبيعة المهمة .</p> <p>ب — طبيعة تقرير المراجع .</p> <p>ج — طبيعة القوائم المالية ، والجدول ، أو المعلومات الأخرى التي يعد المراجع تقريره عنها ، وطبيعة وحالة سجلات العمل .</p> <p>د — درجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية .</p>	<p>يحدد محتوى شكل وترتيب اوراق العمل وفقاً للظروف العملية للمراجعة ، ومع ذلك يجب اعدادها بصورة يمكن معها للمراجع الذي لم يكن له ارتباط سابق بالمراجعة من ان يكون في الوقت المناسب صورة عن نتائج المراجعة كبديل عن التقرير ، ومن هذه الصورة يمكنه الحصول على معلومات بصورة كلية أو جزئية ، لإتمام نتائج المراجعة في وقت لاحق .</p> <p>(بيان رقم ١٩٨١/٢ م القسم ج)</p>

تابع معيار الرقابة والتوثيق — دراسة مقارنة

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	ألمانيا الغربية
<p>٩ — يجب ان تتضمن اوراق العمل ما يلي :</p> <p>أ — تفاصيل النظام الخاصي للمشاة موضوع المراجعة ، وتفاصيل دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية .</p> <p>ب — المعلومات الاخرى التي لها أهمية مستمرة بالنسبة للمراجعة .</p> <p>ج — تفاصيل تخطيط المراجعة الذي تم القيام به ، واسباب القرارات التي اتخذت .</p> <p>د — التقييم المبني للنظام الخاصي ونظام الرقابة الداخلي ، بما في ذلك التحليل المعتمد للتقييم .</p> <p>هـ — قرار المراجع والتحليل المعتمد لدى حصوله على أدلة وقوانين مراجعة من النظم المعمول بها في المشاة ، ومن اجراءات المراجعة التحليلية ومن اختبارات التحقق التفصيلية التي يقوم بها المراجع .</p> <p>و — تفاصيل مصادر المعلومات التي يتم الحصول عليها من طرف ثالث مع تحديد تاريخ وصول</p>	<p>تتضمن عادة اوراق العمل ما يلي :</p> <p>أ — المعلومات التي تعبر اهيئها مستمرة بالنسبة للمراجعة مثل مذكرات ونصوص تأسيس المشاة .</p> <p>ب — معلومات تخطيط المراجعة .</p> <p>ج — تقييم المراجع للنظام الخاصي للمشاة مع فحصه ، وتقييمه لنظام الرقابة الداخلية بها .</p> <p>د — تفاصيل عمل المراجعة الذي تم تفيده وملاحظات الاخطاء والاستثناءات التي اكتشفت والاجراءات التي اتخذت في هذا الصدد بالإضافة الى النتائج التي استخلصها اعضاء فريق المراجعة الذين قاموا بالاجراء المختلفة من العمل .</p> <p>هـ — قرائن عن فحص العمل الذي قام به اعضاء فريق المراجعة .</p> <p>و — قوائم بالأرصدة الملائمة والمعلومات المالية ، بما في ذلك التحليلات والمخصصات التي تعمد القوائم المالية .</p>	<p>هـ — احتياجات الاشراف على العمل وفحصه وفقا للظروف السائدة .</p> <p>(معيار أدلة وقوانين المراجعة — اوراق العمل)</p>	<p>يجب اخذ المبادئ السابقة في الحسبان بصفة خاصة ، فيما يتعلق :</p> <p>أ — التفاصيل المتعلقة بتوقيت واعداد اوراق العمل واسم الشخص الذي قام باعدادها ، وتوقيت واسم من راجعها .</p> <p>ب — مذكورة عن طبيعة ، نطاق ونتائج تطبيق اجراءات المراجعة ، بصفة خاصة ، يجب شرح اهيئها عن طريق استخدام علامات المراجعة .</p> <p>ج — تفاصيل عن المصادر التي تم الحصول منها على المعلومات وتاريخ الحصول على البيانات التي تم تسجيلها في اوراق العمل والشخص الذي حصل عليها .</p> <p>د — القدرة على متابعة ومطابقة الاحاليات مع التفاصيل وبالعكس وامكان ربطها بالارقام التي تظهر في البرانية .</p> <p>هـ — صلاحية الضمون والارقام .</p> <p>(بيان رقم ١٩٨١/٢ م القسم ج)</p>

تابع معيار الرقابة والتوثيق — دراسة مقارنة

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	ألمانيا الغربية
<p>هذه المعلومات وتحديد الشخص الذي حصل عليها .</p> <p>تفاصيل عمل المراجعة الذي تم تنفيذها متضمنا ملاحظات عن الأخطاء أو الاستثناءات التي تم اكتشافها ، واخطوات التي اتخذت لمعالجتها .</p> <p>النتائج التي يوصل إليها المراجع عن مدى اقتناعه بأدلة وقوانين المراجعة التي حصل عليها ، وأسباب هذه النتائج .</p> <p>تحليلات وملخصات مالية بغرض الربط بين الأرقام الظاهرة في القوائم المالية وإجماليات الفرعية ومفردات هذه الإجماليات المعتمدة لها والتي تمت مراجعتها .</p> <p>سجل يبين اسم من قام بكل جزئية من جزئيات عملية المراجعة ، وتاريخ القيام بها .</p> <p>ما يثبت أنه قد تم تدقيق العمل الذي قام به فريق المراجعة بواسطة شخص مسئول على مستوى مناسب من المسؤولية .</p> <p>ملخص بالنقاط التي تؤثر على القوائم المالية وتقرير المراجعة .</p> <p>على أن يبين الملخص كيف تمت معالجة هذه النقاط .</p>	<p>ز — ملخص للنقاط العامة التي تؤثر على القوائم المالية وعلى تقرير المراجعة على أن يبين الملخص أنه تم معالجة هذه النقاط .</p> <p>(إرشادات المراجعة ٢٠١ ٢٠١ فقرة ٢١)</p>	<p>لتوفير أساس مقبول لإبداء الرأي ، مما يبين الالتزام بالمعيار الثالث من معايير العمل الميداني .</p> <p>(معيار أدلة وقوانين المراجعة — أوراق العمل)</p>	

تابع معيار الرقابة والتوثيق — دراسة مقارنة

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	ألمانيا الغربية
<p>١٠- حتى لا تختلف أية تفاصيل متعلقة بعملية المراجعة ، يجب ان يتم استيفاء أوراق العمل أثناء القيام بالمراجعة ، ووفقا لتقديم العمل .</p>	<p>يجب اعداد أوراق العمل وفقا لتقديم المراجعة حتى لا يسقط سهوا تسجيل التفاصيل والمشاكل . (إرشادات المراجعة ٢ فقرة ٩)</p>		<p>بعض النظر عن ان أوراق العمل لا يتم إعطاؤها لطرف ثالث ، يجب ان يتم حفظها بصورة منتظمة ، وان تكون شاملة . (بيان رقم ١٩٧٧/٩ م القسم ١٠ ملصوقة ٣) المبادئ السابقة تؤخذ بصفة خاصة في الحسبان بالنسبة ل..... و — تحتوي ونظام وتصميم أوراق العمل (مثل جدول الخيارات ، والترقيم المنتظم) عندما يكون ضروريا يجب استخدام رمز أو (كود) يربط أوراق العمل المتعلقة بموضوع واحد بعضها . (بيان رقم ١٩٨٢/٢ م القسم ح)</p>
<p>١١- يجب ان تكون أوراق العمل مستوفية للشكل السليم ، ويتم حفظها بصورة منتظمة ، وان تكون معونة ومبررة ومفهرسة بصورة كافية .</p>			

٦ — معيار ادلة وقرائن المراجعة

تمهيد :

٦ - ١

مقدمة :

٦ - ١ - ١

تمثل ادلة وقرائن المراجعة معلومات تمكن المراجع من الوصول الى النتائج التي على اساسها يكون رأيه في القوائم المالية .

ويربط معيار أدلة وقرائن المراجعة بين الأهداف التي يسعى المراجع لتحقيقها والأدلة والقرائن التي يجمعها . ويبين العوامل التي تؤثر في اختيار وتقييم ادلة وقرائن المراجعة . كما يوضح الخطوات التي تتبع في حالة عدم الحصول على ادلة أو قرائن كافية . وتبرز أهمية 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 رأي المراجع . وبالتالي تفقد المراجعة مضمونها .

(الفقرة ٣٠٠١)

اسلوب المراجعة :

٦ - ١ - ٢

يعتمد المراجع بصفة اساسية على المصادر التالية لتجميع ادلة وقرائن ملائمة وكافية بغرض الوصول الى درجة معقولة من القناعة بخصوص هدف محدد من أهداف المراجعة :

أ — النظم المعمول بها في المنشأة ، خاصة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية .

ب — اختبارات المراجعة التحليلية .

(الفقرة ٣٠٠٢)

ج — اختبارات التحقق التفصيلية

ويجب على المراجع قبل اختيار اسلوب المراجعة ان يقوم باجراء تقييم مبدئي لجميع مصادر الأدلة والقرائن المتاحة له . فبدون 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 أو لا ؟ كما يجب ان يتبنى المراجع اسلوب مراجعة فعال من حيث التكلفة أي اسلوبا يوفر درجة معقولة من القناعة كأساس لبدء الرأي وفي نفس الوقت يمثل بديلا منخفض التكلفة نسبيا .

(الفقرة ٣٠٠٣)

الايضاحات والبيانات التي تقدمها الادارة اثناء المراجعة :

٦ - ١ - ٣

يحصل المراجع على ايضاحات وبيانات من ادارة المنشأة اثناء عملية 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 لا يعتمد 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 الثلاثة الرئيسية للأدلة والقرائن .

(الفقرة ٣٠٠٤)

النظم المعمول بها في المنشأة كمصدر لأدلة وقرائن المراجعة :

تعتبر ادارة المنشأة مسئولة عن تطبيق نظم ملائمة تؤدي 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 . (الفقرة ٣٠٠٥)

ولا يجوز للمراجع الاعتماد الكلي على أدلة وقرائن النظم المعمول بها في 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 للأخطاء البشرية الناجمة عن اخطاء التقدير والحكم الشخصي على الأمور ، او الناجمة عن التفسير او تلك التي تنشأ عن سوء الفهم أو الأهمال أو التعب او تشتت الانتباه ، مما يقلل من فعالية اجراءات الرقابة الداخلية المعمول بها . (الفقرة ٣٠٠٦)

اختبارات الالتزام :

يعتبر الهدف من اختبارات الالتزام هو التحقق مما اذا كان موظفو المنشأة ينفذون النظام الموضوع بواسطة الادارة بصورة سليمة أم لا ؟

وهناك ثلاثة اساليب تستخدم عادة للحصول على ادلة وقرائن الالتزام بالنظام كما يلي :

- ١ - فحص القرائن المستندية التي تشير الى تنفيذ اجراءات الرقابة الداخلية .
- ٢ - اعادة تنفيذ اجراءات الرقابة الداخلية بمعرفة المراجع .
- ٣ - مراقبة موظفي المنشأة اثناء تنفيذهم لاجراءات الرقابة الداخلية .

يتولد عن تنفيذ بعض اجراءات الرقابة الداخلية قرينة مستندية قبل توقيع الموظف على مستند معين . ومع ذلك لا تكون مثل هذه القرائن مقنعة بدرجة كبيرة عن تطبيق نظام الرقابة الداخلية ما لم يكن الموظف الذي يقوم بتطبيق اجراءات الرقابة على درجة عالية من الامانة . اذ من الممكن ان يقوم بالتوقيع على المستند دون أن ينفذ الاجراء الرقابي المطلوب بالفعل . (الفقرة ٣٠٠٧)

كما قد تكون القرائن الناتجة عن اعادة تنفيذ اجراءات الرقابة الداخلية بمعرفة المراجع غير مقنعة بالالتزام بنظم الرقابة الداخلية في بعض الاحوال . على الرغم من عدم اظهار الاختبارات لتطبيقها فعلا اذ انهم حقيقة لا يطبقون بالفعل اجراء الرقابة الموضوع في هذا المجال ، ولذلك فان اعادة تنفيذ بعض اجراءات الرقابة قد لا يعتبر قرينة مقنعة على ان الاجراءات الموضوعية يتم تنفيذها والعمل بها من قبل موظفي المنشأة .

ويؤدي قيام المراجع بمراقبة موظفي المنشأة اثناء تنفيذهم لاجراءات الرقابة الموضوعية الى توفير قرينة يمكن الاعتماد عليها عن الكيفية التي يتم بها تنفيذ اجراءات الرقابة الداخلية اثناء فترة المراقبة ، ولكن ليس بالضرورة في غير اوقات المراقبة ، نظرا لاحتمال قيام المسئول بتطبيق اجراء معين بصورة سليمة عندما يكون تحت المراقبة ويتغاضى عن تنفيذه عندما تنتهي المراقبة . (الفقرة ٣٠٠٨)

وتعتبر الصعوبات التي ينطوي عليها الحصول على قرائن مقنعة عن الالتزام بإجراءات الرقابة الموضوعية من القيود الأخرى على مقدرة المراجع على الاعتماد على النظم المعمول بها كمصدر لقرائن تعضد القوائم المالية . وبصفة عامة ، يتم القيام باختبارات الالتزام باستخدام أسلوب العينات .

اختبارات الالتزام التي تنفذ اثناء المراجعة الأولية :
إذا قرر المراجع الاعتماد على النظم المعمول بها في المنشأة بالنسبة للسنة بأكملها ، وإذا كانت اختبارات الالتزام تنفذ اثناء المراجعة الأولية ، فيجب الحصول على قرائن الالتزام بالنظم التي قرر المراجع الاعتماد عليها خلال الفترة التي تقع بين تاريخ نهاية المراجعة الأولية وتاريخ نهاية السنة المالية .

تقييم أدلة وقرائن النظم المعمول بها في المنشأة :
يجب مراعاة أن وضع إجراءات تؤدي إلى التجميع المنتظم للمعلومات المحاسبية والتحليلات المناسبة التي تؤدي إلى إعداد القوائم المالية يقع على عاتق إدارة المنشأة . وأنها مسئولة عن وضع إجراءات رقابة تضمن اكتمال ودقة وصحة السجلات المحاسبية الخاصة بكل دورة من دورات العمليات .

ويقوم المراجع بالتقييم الكلي لقرائن النظم في ثلاث مراحل :

- ١ - تقييم التأثير المتجمع للإجراءات المناسبة في نطاق النظام المحاسبي وإجراءات الرقابة الداخلية الملائمة على منع احتمال وقوع أنواع معينة من الأخطاء أو التلاعب موضوع الفحص .
- ٢ - تقييم أثر الضوابط العامة على احتمال تنفيذ إجراءات الرقابة التطبيقية بصورة سليمة .
- ٣ - تقييم قرائن الالتزام المتعلقة بتطبيق إجراءات الرقابة التطبيقية والضوابط العامة .

ومن المهم إدراك أنه يجب على المراجع أن يحدد مدى تطبيق إجراءات الرقابة ثم يقيم أثرها المجمع على أنواع معينة من الأخطاء . وبعد ذلك ادماج تقييم أثر إجراءات الرقابة على أنواع الأخطاء التي يتم فحصها مع التقييم الخاص بنوعية قرائن الالتزام ، حتى يمكن إجراء تقييم كلي لمدى إمكان الاعتماد على قرائن النظم .

اختبارات المراجعة التحليلية :
يتم بموجب تلك الاختبارات دراسة النسب الهامة ، والاتجاهات وغيرها من المؤشرات ، وتقصي أي تغيرات غير عادية أو غير متوقعة ، ومنها يكون قناعة عن الاتجاهات المتوقعة فإذا كانت النتائج الفعلية متمشية بشكل منطقي معها يكون لديه قرينة تعضد رأيه في القوائم المالية . وبالتالي فإن النقاط الرئيسية التي يجب أن يأخذها المراجع في الاعتبار للاقتناع بقرائن اختبارات المراجعة التحليلية تتضمن :

- أ — تحديد مدى إمكان الاعتماد على العلاقة بين العناصر المقارنة .
 ب — صحة البيانات المستخدمة في التنبؤ .
 ج — الاختلافات بين الأرقام الفعلية والأرقام التقديرية ، وإذا كانت هناك اختلافات هامة فيتم البحث عن الأسباب التي أدت الى هذه الاختلافات . (الفقرة ٣٠١٥)

اختبارات التحقق التفصيلية :

٩ - ١ - ٦

كما هو واضح من العنوان تعني تلك الاختبارات بتفاصيل العمليات والأرصدة بهدف توفير أدلة وقرائن تبين ان ارقام القوائم المالية كاملة ، ودقيقة ، وصحيحة . ويشمل اختبارات التحقق التفصيلية معاناة بعض الأصول على الطبيعة وفحص القرائن المستندية التي تم توفيرها عن طريق النظام المحاسبي والقرائن المستندية من مصادر خارجية . (الفقرة ٣٠١٦)

أدلة وقرائن العينات :

١٠ - ١ - ٦

عند تقييم مدى إمكان الاعتماد على الأدلة او القرائن المستمدة من اختبارات التحقق التفصيلية المنفذة على اساس عينة من الأرصدة او العمليات موضوع الاختبار او من اختبارات الالتزام المنفذة على اساس عينة من العمليات التي تخضع لاجراء رقابي معين ، يجب ان يأخذ المراجع عدة عوامل في الاعتبار بغض النظر عما اذا كانت العينة مختارة عينة احصائية او غير احصائية ومن هذه العوامل حجم وتصميم العينة ، وطريقة اختيارها ، وطبيعة وتكرار حدوث الأخطاء والاستثناءات الموجودة ، ومدى الاعتماد على القرائن التي يتم الحصول عليها لمفردات القيود في العينة (توضح الدراسة التحليلية تفصيلا لهذه العوامل مع امثلة عن بعضها) (الفقرة ٣٠١٧)

تقييم الأثر المتجمع للأدلة والقرائن :

١١ - ١ - ٦

عند تقييم الأثر المتجمع للأدلة والقرائن التي تم الحصول عليها يجب ان يأخذ المراجع في الاعتبار اتساق الأدلة ، ودرجة التيقن (الاقتناع) التي تعطيها كل مفردة من مفردات الأدلة او القرائن واستقلالها عن بعضها البعض . وتنطبق هذه العوامل الثلاثة عندما يقوم المراجع بتقييم الأثر 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 قد حصل اثناء قيامه باختبارات التحقق التفصيلية على اجزاء مختلفة 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 يأخذ في الاعتبار الأثر المتجمع للحصول على هذه الاجزا الثلاثة من الأدلة والقرائن عند استخلاص النتيجة المتعلقة بصحة كل عملية من عمليات البيع . (الفقرة ٣٠١٨)

اتساق الادلة والقرائن :

١ - ١١ - ١ - ٦

يجب على المراجع ان يقرر ما اذا كانت النتائج المستخلصة من انواع مختلفة من الأدلة والقرائن متسقة مع بعضها البعض . فعندما يبلو ان دليل أو قرينة المراجعة المستخلصة من مصدر معين

غير متسقة مع تلك التي يتم الحصول عليها من مصدر آخر ، فان الاعتماد على كل منهما يكون محل شك الى ان يتم القيام بعمل اضافي لتصفية عدم الاتساق الموجود ، 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 . (الفقرة ٣٠١٩)

درجة التيقن التي تعطيها كل مفردة من مفردات الأدلة والقرائن :
عند تقييم الأثر المتجمع لمفردات الادلة والقرائن ، يجب ان يتأثر المراجع بدرجة التيقن التي تعطيها كل مفردة . فاذا لم تكن المفردات مقنعة فان اثرها المتجمع لا يمكن ان يكون مقنعا ايضا . (الفقرة ٣٠٢٠)

استقلال مفردات الأدلة والقرائن عن بعضها البعض :
يضيف المراجع الكثير للدرجة 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 يأخذ المراجع في الاعتبار استقلال القرائن المستمدة من اختبارات الالتزام (جزء من قرائن النظم المعمول بها في 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 وكإختبار تحقق تفصيلي في نفس الوقت ويعتبر الاختبار في 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 في قيام المراجع باعادة تنفيذ احد اجراءات الرقابة الداخلية ، في حين ينطوي اختبار التحقق التفصيلي المتعلق بنفس هدف المراجعة محل اهتمامه على الحصول على دليل او قرينة من طرف ثالث مثل تأييدات الدائنين وبالتالي تكون غير مرتبطة باجراءات الرقابة الداخلية وموضوع اختبار الالتزام . (الفقرة ٣٠٢١)

الحصول على ادلة او قرائن غير كافية :
اذا لم يتمكن المراجع من التوصل الى ادلة او قرائن كافية تمكنه من تكوين رأي حيال امر هام فعليه ان يحاول القيام باجراءات مراجعة اضافية . واذا كان عدم كفاية الادلة والقرائن راجعا الى اخطاء أو استثناءات تم اكتشافها اثناء تنفيذ احد الاختبارات فعلى المراجع فحص اسباب هذه الاخطاء او الاستثناءات لتأثيرها في طبيعة ومدى اجراءات المراجعة الاضافية اللازمة . فعلى سبيل المثال اذا اكتشفت اختبارات 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 المسئول 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 المسئول ان يقوم بتصميم اجراءات المراجعة الاضافية لتحقيق ما يلي :

١ — التأكد من صحة التبريرات التي اعطيت لاستثناءات الالتزام باجراءات الرقابة الداخلية التي قرر الاعتماد عليها .

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 . (الفقرة ٣٠٢٢)

واخيرا يجب على المراجع ان يستنفذ جميع المصادر العملية للحصول على قرائن المراجعة قبل ان ينتهي الى قرار بانه غير قادر على تكوين رأي بالنسبة لأي أمر هام ومن ثم اصدار تقرير متحفظ . (الفقرة ٣٠٢٣)

* الفقرات الناقصة تتعلق بنص المعيار والتي وضعت في مقدمة الكتاب .

يجب ان يحصل المراجع على ادلة وقرائن مراجعة ملائمة كافية يمكن الاعتماد عليها لتأييد رأيه في القوائم المالية . فما لم يعتقد مستخدم القوائم المالية ان المراجع لديه أدلة وقرائن ملائمة وكافية فانه لا تتوافر لديه الثقة في رأي المراجع . وبالتالي تفقد المراجعة مضمونها . ولذلك فان وضع معيار لأدلة وقرائن المراجعة يعتبر مكونا اساسيا لمجموعة معايير المراجعة .

(الفقرة ٣٠٤٥) *

وتمثل ادلة وقرائن المراجعة معلومات تمكن المراجع من الوصول الى النتائج التي على أساسها يكون رأيه في القوائم المالية . وتمثل 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 .
- (الفقرة ٣٠٤٦)

وتعتبر ادارة المنشأة مسئولة عن اعداد مجموعة من القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال ، وتلتزم بنظام الشركات والنظام الاساسي للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية كما ان ادارة المنشأة مسئولة 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 .

(الفقرة ٣٠٤٧)

وتتطوي اختبارات المراجعة التحليلية على قيام المراجع بدراسة النسب الهامة والاتجاهات ، وغيرها من المؤشرات ، وتقصي اي 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 الحالي ٢٥٪ ، واذا حدث ذلك تكون لديه قرينة تؤيد القوائم المالية للسنة الحالية . اما اذا انخفضت النسبة الى ٢٠٪ ، فيجب على المراجع في هذه الحالة تقصي الوضع لمعرفة الاسباب . وتتوقف طبيعة اجراءات الاختبارات التحليلية على ملابسات وظروف كل عملية مراجعة ، ولكنها تتطلب دائما من المراجع :

- ١ — تحديد علاقة معينة (العلاقة في هذه الحالة التنبؤ بان مجمل ربح هذه السنة = ٢٥٪) .
- ٢ — اعداد تنبؤ على اساس هذه العلاقة (في هذه الحالة التنبؤ بأن مجمل ربح هذه السنة = ٢٥٪) .

* الفقرات الناقصة تتعلق بنص المعيار والتي وضعت في مقدمة الكتاب .

٣ — تقصي اي اختلافات جوهرية بين الارقام التقديرية والارقام الفعلية (مثلا ، لماذا انخفض الربح الاجمالي الى ٢٠٪) . (الفقرة ٣٠٤٨)

وتعرف اختبارات التحقق التفصيلية بانها تلك الاختبارات للعمليات والارصدة التي تهدف لتوفير ادلة وقرائن تبين ان القوائم المالية كاملة ، ودقيقة ، وصحيحة ، وقد تنطوي هذه الاختبارات ، بخلاف الاختبارات التحليلية التي يمكن ان ننظر اليها في حد ذاتها على انها اختبارات تحقق ، على قيام المراجع بما يلي :

- 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 الأمور .

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 . (الفقرة ٣٠٤٩)

ويحدد معيار الادلة والقرائن الاهداف التي يسعى المراجع لتحقيقها بالحصول 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 . (الفقرة ٣٠٥٠)

المعيار العام :

٦ - ٢ - ٢

تحدد الفقرة ٣٠٢٤ من المعيار ما يجب تحقيقه في صورة :

- ١ — ما يجب عمله (الحصول على ادلة وقرائن المراجعة) .
- ٢ — المستوى الذي يتم القيام بالعمل وفقا له (ان يكون كافيا لتأييد) .
- ٣ — الغرض العام لما يتم عمله (لتأييد رأي المراجع وفقا لنطاق مهمة المراجعة) .

وبالاطلاع على الدراسة المقارنة المرفقة يتبين ان بنيان ومحتوى المعيار العام في كل من الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة مشابهان للغاية لبنيان ومحتوى معيار وادلة وقرائن المراجعة هنا ، ولكن هدف المعيار العام في المانيا الغربية مختلف الى حد ما ، اذ انه يعكس اغراض المراجعة الالمانية التي تهتم اساسا بالالتزام بالمطلوبات القانونية . (الفقرة ٣٠٥١)

بيان المعيار :

يبرز الشكل الايضاحي رقم (١) الملامح الرئيسية للفقرات من (٣٠٢٤) الى (٣٠٤٤) من المعيار ويتبين من هذا الشكل الايضاحي ان معيار قرائن وادلة المراجعة يحدد الأمور وفقا للتابع الزمني لها ، وان الخطوة الأولى التي يجب على المراجع القيام بها هي تحديد اهدافه بصورة تفصيلية .

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

الفقرة المعنية في المعيار

٣٠٢٩ — ٣٠٢٥

تحديد الاهداف

٣٠٣٢

التقييم التمهيدي للادلة والقرائن المتاحة

٣٠٣٣

تحديد مدى الاعتماد على :

(١) النظم

(٢) الاختبارات التحليلية

(٣) اختبارات التحقق التفصيلية

٣٠٣٥

الحصول على ادلة وقرائن الالتزام في

حالة الاعتماد على النظم .

٣٠٣٦

القيام بالاختبارات التحليلية واجراء

اختبارات التحقق التفصيلية ، وتقييم :

(١) ادلة وقرائن النظم

(٢) نتائج الاختبارات التحليلية

(٣) نتائج اختبارات التحقق التفصيلية .

٣٠٣٧ — ٣٠٤١

تقييم الاثر المتجمع لما سبق

٣٠٤٢

اذا كانت الادلة والقرائن المتجمعة غير

كافية ، يجب القيام بمزيد من العمل .

٣٠٤٣

اذا كان ملائما ، يتم الحصول على

ايضاحات مكتوبة من الادارة .

٣٠٤٤

يتم التحفظ فقط في حالة ما اذا كانت

الادلة والقرائن ما زالت غير كافية

تحديد الاهداف : (الفقرات من (٣٠٢٥) الى (٣٠٢٩)) :

تحدد الفقرة (٣٠٢٥) من المعيار ان كفاية ادلة وقرائن المراجعة ترتبط باهمية الهدف او النتيجة التي يستخلصها المراجع في امر معين بالنسبة للرأي الكلي الذي يدلي به ، وتشير هذه الفقرة الى مفهوم الاهمية النسبية نظرا لأن الأهمية النسبية للشيء هي التي تحدد اهميته .

(الفقرة ٣٠٥٣)

كما تبين هذه الفقرة ايضا ان اهداف المراجعة المتعلقة بعدل تمثيل القوائم المالية تنقسم الى :

- أ — الاهداف المتعلقة بصحة ارقام مفردات البنود في القوائم المالية .
- ب — الاهداف المتعلقة بالمحتوى والعرض الكلي للقوائم المالية .

(الفقرة ٣٠٥٤)

ويعتبر الرأي الذي يدلي به المراجع عما اذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل رأيا شاملا في القوائم المالية ، وبالتالي يجب ان يأخذ المراجع في الاعتبار المحتوى والعرض الكلي للقوائم المالية ، وبالإضافة الى ذلك فان الرأي الشامل يمكن ان يتأثر بصحة ارقام مفردات البنود في القوائم المالية ، وبالتالي يجب فحص مفردات البنود ايضا .

(الفقرة ٣٠٥٥)

وقد تم النص على التمييز بين الرأي الشامل للمراجعة والنتائج الفردية التي يشتق منها الرأي الشامل بصورة صريحة في كل من المملكة المتحدة والمانيا الغربية والولايات المتحدة الامريكية . وتتضمن النصوص في المملكة المتحدة والولايات المتحدة حصرا تفصيليا لأهداف مراجعة ارقام مفردات بنود الميزانية والارباح والخسائر . وقد اعد الحصر التفصيلي الذي تضمنته الفقرة الثالثة من هذا المعيار على غمط الحصر المدرج في النص الانجليزي ، كما ان النصوص في المملكة المتحدة هي النصوص الوحيدة في الدول الثلاث (المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الامريكية ، والمانيا الغربية) التي تتضمن تفصيلا لتدقيق القوائم المالية . وبالتالي فان القائمة التفصيلية المتعلقة بالعرض والمحتوى الكلي للقوائم التي وردت في الفقرة الرابعة من هذا المعيار مأخوذة من النص في المملكة المتحدة .

(الفقرة ٣٠٥٦)

وفي اعتقادنا انه من غير الملائم ان يتضمن معيار المراجعة تفاصيل المتطلبات القانونية التي 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 ، وفقا للنسبة المحددة في نظام الشركات ، للاحتياطي القانوني للأهمية الخاصة لهذا الموضوع . كما تم ذكر متطلبات نظام الشركات المتعلقة بالاتساق في عناوين قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ، واتساق اساس تقييم الاصول والخصوم والايادات والمصروفات والمكاسب والخسائر على وجه التحديد في الفقرة (٣٠٣٠) على سبيل المثال .

(الفقرة ٣٠٥٧)

التقييم المبدئي للأدلة والقرائن المتاحة (الفقرة ٣٠٣٢) :

تترك جميع النصوص في كل من المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الامريكية ، والمانيا الغربية أهمية 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 ليغطي النظام المحاسبي بالإضافة الى نظام الرقابة الداخلية . وتترك النصوص في المملكة المتحدة والولايات المتحدة ان هناك تمييز بين النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وتتطلب ان يخضع كل منهما للتقييم التمهيدي ، يأخذ معيار ادلة وقرائن المراجعة بالنص الانجليزي والامريكي في هذا المجال ، وقد حذف المطلب الانجليزي الخاص بتوثيق النظام المحاسبي من معيار الادلة والقرائن هنا لأنه ورد في معيار التوثيق . ويجب على المراجع قبل اختيار اسلوب المراجعة ان يقوم باجراء تقييم مبدئي للأدلة والقرائن المتاحة من الاختبارات التحليلية ومن اختبارات التحقق التفصيلية وبدون هذا التقييم المبدئي لجميع المصادر الهامة المحتملة للأدلة والقرائن لا يستطيع المراجع ان يقوم باختيار واعى لاسلوب المراجعة ، وهذه النقطة لا يتم ذكرها صراحة في النصوص في كل من الولايات المتحدة الامريكية ، والمملكة المتحدة ، والمانيا الغربية ، ولكن النصوص الامريكية تذكر بالفعل ان القيام بالاختبارات التحليلية في مرحلة مبكرة قد يساعد في تحديد طبيعة ، ومدى ، وتوقيت اجراءات المراجعة الأخرى . كما ان المطلب الخاص بان يأخذ المراجع في الاعتبار جميع الأدلة والقرائن المتاحة بغض النظر عما اذا كان يبدو انها تؤيد القوائم المالية ام لا منقول عن النصوص الامريكية . فعلى سبيل المثال ذكرت النصوص الامريكية انه لا يجب ان يقوم المراجع بتقييم مبدئي للاختبارات التحليلية ويقرر استبعاد الاختبارات التحليلية من اسلوبه ببساطة لأنه يبدو ان النتائج قد تكون غير معضدة للقوائم المالية . (الفقرة ٣٠٥٨)

تحديد مدى الاعتماد على :

٦ - ٢ - ٣ - ٣

(١) النظم

(٢) الاختبارات التحليلية

(٣) اختبارات التحقق التفصيلية :

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 . (الفقرة ٣٠٥٩)

بالنسبة للسؤال الخاص بمدى الاعتماد على المصادر المختلفة للأدلة والقرائن تركز النصوص في كل من المملكة المتحدة ، والمانيا الغربية ، على العلاقة بين الرقابة الداخلية واختبارات التحقق التفصيلية ، وفي اعتقادنا ان معالجة الموضوع بهذه الصورة أدى إلى 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 الأهمية المناسبة في النصوص الأمريكية ، وقد تمت صياغة معيار ادلة وقرائن المراجعة بحيث يتطلب ان يعطي المراجع العناية اللازمة للمصادر الثلاثة للأدلة والقرائن . (الفقرة ٣٠٦٠)

بالإضافة الى هذه المصادر الثلاثة الرئيسية للقرائن ، يحصل المراجع على ايضاحات 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 لأي 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 تأثير هام على القوائم المالية . وفي اعتقادنا انه من المرغوب فيه أن يكون هناك نص ايجابي في معيار الادلة والقرائن بالنسبة لمسئولية المراجع عن الاخطاء والتلاعب . (الفقرة ٣٠٦١)

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

كما تعني الفقرة (٣٠٣٦) ايضا باختيار اسلوب المراجعة ، وهي تشترك مع النصوص في كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية في التركيز على جوانب القصور التي تعتبر جزءا لا يتجزأ من أدلة 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 الممكنة الأخذ بها ، وعند اختيار اسلوب المراجعة ، يقوم المراجع بتقييم فعالية التكلفة للبدائل المختلفة لمزج الأدلة والقرائن ، وبالتالي يكون من الضروري ان يقوم المراجع بتقييم الأثر المتجمع للأدلة والقرائن من مصادر مختلفة ، وتحدد الفقرة (٣٠٣٧) من هذا المعيار العوامل التي يجب اخذها في الاعتبار عند تقييم الأثر المتجمع ، ويتم مناقشة هذه العوامل في قسم لاحق من هذه الدراسة . (الفقرة ٣٠٦٣)

الحصول على ادلة وقرائن التزام في حالة الاعتماد على النظم (الفقرة رقم ٣٠٣٥)

٦ - ٢ - ٣ - ٤

تأخذ الفقرة (٣٠٣٥) بما ورد في نصوص كل من المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الأمريكية ، بضرورة الحصول على ادلة وقرائن الالتزام في حالة الاعتماد على النظم وعادة يتم

اجراء اختبارات الالتزام اثناء المراجعة الأولية . ويتم توجيه الانتباه في هذا المعيار الى حقيقة انه اذا كان سيتم الاعتماد على النظم المعمول بها خلال الفترة التي تقع بين المراجعة الأولية والمراجعة النهائية ، فانه يجب الحصول ايضا على ادلة وقرائن التزام لتغطية هذه الفترة ، وتبين النصوص في كل من المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الامريكية تفاصيل العوامل التي تؤثر على اختيار ادلة وقرائن الالتزام خلال الفترة التي تقع بين المراجعة الأولية والمراجعة النهائية . وفي اعتقادنا ان مثل هذا المستوى من التفصيل غير ملائم للبيان الخاص بالمعايير في المملكة العربية السعودية ، وان هذه التفاصيل يجب ان تتضمنها المادة التعليمية التي تعضد المعيار بدلا من ان يتضمنها المعيار نفسه ، ومع ذلك ، فقد تم تحديد الخطوط العريضة للعوامل الرئيسية في الدراسة الايضاحية لمعيار الأدلة والقرائن . (الفقرة ٣٠٦٤)

الاختبارات التحليلية واختبارات التحقق التفصيلية وتقييم :

٥ - ٣ - ٢ - ٦

(١) ادلة وقرائن النظم .

(٢) نتائج الاختبارات التحليلية

(٣) نتائج اختبارات التحقق التفصيلية وتقييم الأثر المتجمع

الفقرة (٣٠٣٧) :

١٥ - ٣ - ٢ - ٦

تلخص الفقرة (٣٠٣٧) العوامل التي تؤثر في تقييم المراجع للتأثير المتجمع للبنود المختلفة من الادلة والقرائن ، وتنطبق هذه العوامل عندما يكون المراجع بصدد 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 لتأيد 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 . (الفقرة ٣٠٦٥)

النقطة الأولى المذكورة في الفقرة (٣٠٣٧) هي الاتساق . وقد عالجنا النصوص في كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة الامريكية ، اهمية الاتساق والنقطة الثانية هي الاقتناع بمفردات بنود الأدلة والقرائن وهذه النقطة واضحة وضوحا ذاتيا . ومع ذلك فان التأثير المتجمع لمفردات بنود الأدلة 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 الأدلة والقرائن التي في حيازته . على سبيل المثال ، يكون من الضروري على المراجع ان يأخذ في الاعتبار استقلال ادلة وقرائن الالتزام (جزء من أدلة وقرائن النظم) والأدلة 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 لأغراض كل من : اختبارات الالتزام واختبارات التحقق التفصيلية ، فان

درجة القناعة الكلية يتم الحصول عليها 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 الأدلة والقرائن بدرجة كبيرة . (الفقرة ٣٠٦٦)

الفقرة (٣٠٣٨) - ادلة وقرائن النظم :

- ٢ - ٥ - ٣ - ٢ - ٦
- ١ - تلخص الفقرة (٣٠٣٨) العوامل التي يجب ان تؤخذ في الاعتبار من قبل المراجع عند اجراء التقييم الكلي لأدلة وقرائن النظم ، وفهم البنيان الذي تقوم عليه هذه الفقرة يجب ان نتذكر : 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 . (الفقرة ٣٠٦٧)

وبالتالي فان التقييم الكلي لقرائن النظم يتم في ثلاث مراحل :

- 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) .
- ٢ - تقييم اثر الضوابط العامة على احتمال القيام باجراءات الرقابة التطبيقية بطريقة سليمة .
- ٣ - ادلة وقرائن الالتزام المتعلقة بتطبيق الاجراءات والضوابط (الفقرة ٣٠٦٨) الملائمة .

وتترك النصوص في كل من المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الامريكية بان على المراجع تحديد مفردات بنود الرقابة وبعد ذلك يقيم التأثير المتجمع لهذه البنود على اخطاء معينة وبلاضافة 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 في النص الامريكي المتعلق بـ « اثار معالجة البيانات الكترونيا على تقييم الرقابة الداخلية » . ونظرا لأنه ليس هناك فرق بين معالجة البيانات الكترونيا ومعالجة البيانات يدويا من ناحية المبدأ ، فاننا نعتقد انه يجب التمييز بين اجراءات الرقابة التفصيلية والضوابط العامة بالنسبة لجميع نظم الرقابة الداخلية . (الفقرة ٣٠٦٩)

الفقرة (٣٠٣٩) - الاختبارات التحليلية :

تلخص الفقرة (٣٠٣٩) العوامل التي يجب اخذها في الاعتبار عندما يقوم المراجع بتقييم القرائن التي يتم الحصول عليها من الاختبارات التحليلية وقد اخذ تعريف الاختبارات التحليلية ، الذي ورد في المصطلحات ، عن مؤلف ويست ويك نشرة المعهد البريطاني بعنوان هل للأرقام معنى معقول ؟ ، وهذا التعريف يبين الخطوات الاساسية في الاختبارات التحليلية على النحو التالي :

- أ - تحديد العوامل الرئيسية التي من المحتمل ان تحكم الرقم المحاسبي الذي يتم فحصه .
- ب - تحديد العلاقة التقريبية بين العوامل والرقم المحاسبي .
- ج - التنبؤ بما يجب ان يكون عليه الرقم الحالي اذا كانت العلاقة المحددة في (ب) لا زالت صحيحة .
- د - مقارنة الرقم الفعلي بالرقم التقديري .
- هـ - تقصي اسباب اي اختلافات هامة نسبيا .

وبالتالي فان العوامل الرئيسية التي يجب على المراجع ان يأخذها في الاعتبار هي :

- ١ - ما هو امكان الاعتماد على العلاقة المحددة في (ب) اعلاه ؟
- ٢ - ما مدى صحة البيانات المستخدمة في القيام بالتنبؤ المبين في (ج) اعلاه ؟
- ٣ - ما هو الاختلاف بين الرقم الفعلي والرقم التقديري واذا كان هناك اختلاف هام نسبيا هل يمكن تأكيد اسباب هذا الاختلاف (وفقا لـ) (د) و (هـ) اعلاه ؟

وهذه هي النقاط التي يتضمنها معيار ادلة وقرائن المراجعة ، ويمكن التحقق من ملائمة هذه النقاط عن طريق دراسة النص الامريكي المتعلق بالاختبارات التحليلية (انظر الملحق ، ق.م.م (٢٣) الفقرة ٣٠٧١)

الفقرة (٣٠٤٠) - ادلة وقرائن العينات :

تلخص الفقرة (٣٠٤٠) العوامل التي يجب اخذها في الاعتبار عند تقييم مدى الاقتناع بالأدلة والقرائن التي يتم توفيرها عن طريق اختبارات التحقق التفصيلية او اختبارات الالتزام التي تتم على اساس عينات . وقد اشتقت هذه العوامل من النص الامريكي عن عينات المراجعة ، وهي تنطبق بالنسبة لكل من العينات الاحصائية والعينات غير الاحصائية ، وهذه العوامل هي :

حجم وتصميم العينة :

مع بقاء العوامل الأخرى على ما هي عليه ، تكون القرينة المستمدة من عينة كبيرة اكثر اقناعا من القرينة المستمدة من عينة صغيرة ، ومع هذا فانه بعد حجم معين فان اي زيادة في حجم العينة يكون له تأثير طفيف على زيادة الثقة في النتائج المستمدة من العينة ، على سبيل المثال ، اذا كان حجم العينة بالفعل ٢٠٠ بند (بافتراض ان ٢٠٠ بند تمثل عينة كبيرة جدا في هذه الحالة) فان زيادتها الى ٢٥٠ بند قد يكون له أثر ضئيل نسبيا على مدى الاقتناع بالنتائج في

حين ان زيادة حجم العينة من ٢٥ الى ٧٥ بند قد يكون له تأثير هام للغاية ، كما يعتبر تصميم العينة هاما ايضا ، ولذلك يجب ان يحرص المراجع على التأكد من ان التصميم يتلاءم مع الغرض من المراجعة موضوع الاهتمام ، على سبيل المثال ، لا يستطيع المراجع ان يتحقق من تسجيل جميع المبيعات التي تمت عن طريق فحص عينة مختارة من مجتمع فواتير البيع التي تم تسجيلها بالفعل .
(الفقرة ٣٠٧٣)

طريقة اختيار العينة :

٢-٤-٥-٣-٢-٦

يجب ان يستخدم المراجع طريقة اختيار للعينة تعطي كل من مفردات المجتمع الذي تختار منه فرصة متساوية للاختيار ، وعندما يستخدم اسلوب العينات الاحصائية يكون من الضروري عادة اختيار العينة على اساس عشوائي ، اما عند استخدام اسلوب العينات غير الاحصائية فقد يكون من الملائم اختيار نسبة من العينة على اساس عشوائي ، ونسبة اخرى من العينة على اساس البنود الرئيسية التي قد تنطوي على درجة كبيرة من الاحتمال ان تكون خاطئة ، او البنود التي يعتبرها المراجع هامة بصورة غير عادية ، اما بسبب حجمها او بسبب عوامل اخرى .
(الفقرة ٣٠٧٤)

طبيعة وتكرار حدوث الاخطاء والاستثناءات الموجودة :

٣-٤-٥-٣-٢-٦

مع بقاء العوامل الأخرى على ما هي عليه ، كلما قلت الاخطاء او الاستثناءات التي يتم اكتشافها في العينة كلما كان التعضيد الذي تعطيه نتائج فحص العينة لهدف المراجع اكبر ، ومن المهم ايضا ان يأخذ المراجع في الاعتبار اهمية وطبيعة الاخطاء والاستثناءات التي اكتشفت بالنسبة لهدف المراجعة . على سبيل المثال ، اذا كان المراجع بصدد القيام باختبارات الالتزام فان جميع جوانب الاخفاق في تطبيق اجراءات الرقابة تعتبر استثناءات هامة بغض النظر عن الأهمية النسبية لقيمة المبالغ التي تنطوي عليها هذه الاستثناءات ، اما اذا كان المراجع بصدد القيام باختبارات تحقق تفصيلية ، فان الاخطاء الصغيرة في قيمة بنود العينة قد تكون ، وقد لا تكون ، هامة تبعا للظروف السائدة . ويجب على المراجع دائما ان يتقصى الظروف السائدة التي حدثت الاخطاء او الاستثناءات في ظلها ، كما يجب تقييم اثارها المحتملة على النتائج التي استخلصها المراجع في مواقف اخرى اثناء قيامه بالمراجعة . على سبيل المثال ، قد تبين الاخطاء التي تكتشف من خلال اختبارات التحقق التفصيلية ان اجراءات الرقابة التي قرر المراجع الاعتماد عليها غير منفذة بالفعل . وبالإضافة الى ذلك يجب ان يكون المراجع يقظا باستمرار لاكتشاف الاخطاء الصغيرة التي يكون لها اثار متجمعة هامة .
(الفقرة ٣٠٧٥)

مدى الاعتماد على القرائن التي يتم الحصول عليها بالنسبة لمفردات البنود في العينة :

٤-٤-٥-٣-٢-٦

مدى الاعتماد على نتائج اختبارات العينة لا يتوقف على النقاط المرتبطة بالعينات فحسب ، ولكنه يجب ان يتأثر ايضا بنوعية الدليل او القرينة المستخدمة في تعضيد النتائج التي تصل اليها المراجعة ، والمتعلقة 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 المختلفة من اختبارات الالتزام او اختبارات التحقق التفصيلية ، فمثل هذه التفاصيل يجب ان تتضمنها المادة التعليمية المعضدة بدلا من ان يتضمنها المعيار نفسه ، ومع ذلك فان الدراسة الايضاحية لمعيار الادلة والقرائن تتضمن بالفعل مناقشة المشاكل المرتبطة بانواع مختلفة من اختبارات الالتزام ، كما تبين ايضا بعض الانواع المختلفة من الادلة والقرائن التي يتم الحصول عليها عن طريق اختبارات التحقق التفصيلية ليكون اكثر فائدة في هذه المرحلة من اصدار المعايير .

(الفقرة ٣٠٧٦)

الادلة والقرائن التي يتم الحصول عليها من طرف ثالث :

٥-٥-٣-٢-٦

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 الأمثلة على الحالة الأولى 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 باكماله لدى هذا البنك . وبالإضافة الى ذلك فان القرينة من طرف ثالث قد تأخذ شكل تقرير مقدم من احد الخبراء الاختصاصيين مثل تقرير من مثن عقارات او محامي او مهندس أو مراجع زميل . وتعتبر العوامل المدرجة في الفقرة (٣٠٤١) ملائمة لتقييم العمل الذي يتم بواسطة مراجع داخلي او مراجع خارجي ، وبالتالي لا توجد فقرة مستقلة ، في هذا المعيار تتعلق بتقييم العمل الذي يقوم به المراجعون الداخليون والمراجعون الخارجيون ، وترتبط العوامل المدرجة في الفقرة الرابعة عشرة عن قرب بالنقاط الواردة في النص الأمريكي المماثل .

(الفقرة ٣٠٧٧)

إذا كانت الأدلة المتجمعة غير كافية يجب قيام المراجع بعمل اضافي :

٦-٥-٣-٢-٦

إذا اخفق المراجع في الحصول على ادلة وقرائن كافية عن أي امر هام بالنسبة لتكوين رأي يجب ان لا يتحفظ المراجع في تقريره مباشرة ، بل عليه ان يحاول تنفيذ اجراءات مراجعة اضافية . وإذا كان نقص التأكيد راجعا الى الاخطاء او الاستثناءات التي تم اكتشافها اثناء القيام بعملية المراجعة فعلى المراجع فحص الاسباب حيث انها تؤثر في طبيعة ومدى اجراءات المراجعة الاضافية اللازمة .

(الفقرة ٣٠٧٨)

الحصول على ايضاحات من الادارة :

٧-٥-٣-٢-٦

تتبع الفقرة (٣٠٤٣) الخط المقترح في المملكة المتحدة بانه عندما لا يكون هناك تأكيد كاف بالنسبة لأي امر هام نسبيا ولا يكون من المتوقع ، بدرجة معقولة ، امكان الحصول على هذه التأكيدات من المصادر الأخرى للأدلة والقرائن ، فعلى المراجع الحصول على ايضاحات مكتوبة من الادارة عن الامور موضع البحث ، كما يجب عليه في هذه الحالات تحديد ما اذا كانت هذه

الايضاحات والبيانات المكتوبة التي يتلقاها من الادارة ، بالاضافة الى ادلة وقرائن المراجعة الأخرى التي يحصل عليها ، تعتبر كافية لتمكينه من ابداء الرأي .

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

١ — احتمال ان تكون الادارة قد اخفت هذه الأدلة والقرائن عن عمد ، او منعت توافرها ، او

٢ — احتمال ان لا يكون لدى الادارة نفسها معلومات او قرائن كافية تعتمد عليها في اعداد الايضاحات المطلوبة . (الفقرة ٣٠٧٩)

التحفظ فقط ، في حالة ما اذا كانت الادلة والقرائن ما زالت غير كافية :

٨-٥-٣-٢-٦

يجب على المراجع ان يستنفذ جميع المصادر العملية لأدلة وقرائن المراجعة قبل ان يصل الى قرار بانه لا يمكنه تكوين رأي عن اي امر هام نسبيا .

ويبين الشكل الايضاحي رقم ٢ دور الايضاحات والبيانات التي تقدمها الادارة ، وعلاقتها بالادلة والقرائن . (الفقرة ٣٠٨٠)

المراجع :

الرمز المستخدم في الملاحق
للاشارة الى المرجع

المراجع المستخدمة في الدراسة المقارنة على النحو
التالي :

الولايات المتحدة الامريكية

الاقسام المعنية من قوائم ترميز معايير واجراءات
المراجعة من رقم ١ الى ١٥ الصادرة عن المعهد الامريكي
للمحاسبين القانونيين سنة ١٩٧٧ م . ق.ت.

الفقرات الملائمة من قائمة معايير المراجعة الصادرة
عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين ق.م.م.

معايير العمل الميداني التي تتضمنها معايير المراجعة
المتعارف عليها في الولايات المتحدة الامريكية
معييار العمل الميداني

المملكة المتحدة

الفقرات الملائمة من معايير المراجعة او ارشادات
المراجعة الصادرة عن الدوائر والاطواس المحاسبية
في المملكة المتحدة الارشادات

الدراسة الاستطلاعية التي تم توزيعها على الدوائر
والاطواس المحاسبية في المملكة المتحدة للتعليق عليها د.س.

المانيا الغربية

القسم المناسب من المعيار الصادر في سنة ١٩٧٧ م
عن معهد المحاسبين القانونيين في المانيا الغربية . قائمة / ١٩٧٧ م

٦ - ٤ معيار ادلة وقوانين المراجعة : دراسة مقارنة في اربع دول :

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	ألمانيا الغربية
١ - يجب على المراجع الحصول على ادلة وقوانين مراجعة ملائمة وكافية ، يمكن الاعتماد عليها لتأييد رأيه في القوائم المالية وفقا لمتطلبات مهمة المراجعة التي تعاقدها على إنجازها .	يجب على المراجع ان يحصل على ادلة وقوانين مراجعة ملائمة ، ويمكن الاعتماد عليها ، وتكفي تحكيمه من استخلاص نتائج معقولة .	يجب الحصول على ادلة وقوانين مراجعة كافية من خلال الفحص والملاحظة ، والتقصي ، والمصادقة لتوفير اساس معقول للرأي فيما يتعلق بالقوائم المالية تحت الفحص .	يجب ان يحدد المراجع طبيعة ونطاق اجراءات مراجعته بصورة تمكنه من اصدار حكم مستتر عن التزام القوائم المالية بالقانون والمبادئ الخاصة المتعارف عليها .
٢ - من واجب المراجع ان يبدي اراء مستقلة عن : أ - ما اذا كانت القوائم المالية تظهر بعمل المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر استخدام الاموال بناء على المروض والاضاح الكافين في القوائم المالية وفقا لمعايير الخاصة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة . ب - ما اذا كانت القوائم المالية تسمى مع نظام الشركات والنظام الاساسي للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية . وبصفة خاصة يجب ان يكون رأي المراجع المتعلق بما اذا كانت القوائم المالية تظهر بمقالة المركز المالي ونتائج اعمال ومصادر استخدام اموال المنشأة معتمدا على نتائج معقولة مستخلصة من ادلة وقوانين ملائمة ، يمكن	المراجع مطالب بتكوين رأي عن القوائم المالية للمنشأة ككل ، بعد تجميع ادلة وقوانين مراجعة عن مطردات البود او مجموعات البود ، 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 رأي عن القوائم المالية (ارشادات ٢٠٥ فقرة ٢) يجب ربط ملائمة قوانين المراجعة بالهدف الكلي للمراجعة الخاص بتكوين رأي واعداد تقرير عن القوائم المالية (ارشادات ٢٠٣ فقرة ٥)	يجب استخدام التقدير الشخصي للمراجع المستقل عن عدالة العرض الكلي للقوائم المالية في ضوء اطار المبادئ الخاصة المتعارف عليها . (ق.ت. ٤١٠٣)	يجل الرأي نتيجة شاملة ، وليس مجرد تجميع للنتائج الفردية التي تم الوصول اليها في كل من مجال من المراجعة ولكنه يتطلب ان يقوم المراجع بتقييم الأهمية النسبية للنتائج الفردية . (قائمة ٣/١٩٧٧ ، القسم ب ، ملحوظة ٣) في ضوء هذه الأهداف ، يجب ان يقوم المراجع بتحديد طبيعة ونطاق اجراءات المراجعة بصورة واعية وبالصيانة المهنية المناسبة . المعايير العامة لذلك هي اهمية البود التي تم مراجعتها . (قائمة ١/١٩٧٧ م القسم الخامس)

تابع معيار ادلة وقرائن المراجعة — دراسة مقارنة في اربع دول :

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الامريكية	المانيا الغربية
<p>٣ — يجب ان تمل النتائج المقولة التي يصل اليها المراجع بالنسبة لارقام القوائم المالية اجابات الاسئلة التالية :</p> <p>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 تمل التزامات فعلية على المنشأة ؟</p> <p>د — هل تم التوصل الى المبالغ الغيرة عن الاصول والخصوم وفقا للسياسات التي اقترها المنشأة</p>	<p>لتحقيق هذا الغداف على المراجع الحصول على ادلة تثبته من استخلاص نتائج مقولة للاجابة على الاسئلة التالية :</p> <p>بنود 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 تمل كل الخصوم التي على المنشأة ؟</p> <p>د — هل المبالغ الغيرة عن الاصول والخصوم تم التوصل اليها وفقا للسياسات الخاصة الملمة كورة على اسس مقبولة ومنظمة ؟</p>	<p>تتطوي عناصر القوائم المالية على عدة قتيلات يمكن تقسيمها بعضة عامة كالآتي :</p> <p>* الوجود الفعلي او الطموت .</p> <p>* الاكتمال .</p> <p>* الملكية او الالتزام .</p> <p>* التقيم والتخصيص .</p> <p>* العرض والايضاح .</p> <p>يتعلق قتييل الوجود الفعلي او الطموت بما اذا كانت اصول وخصوم المنشأة المسجلة موجودة فعلا بتاريخ معين وبما اذا كانت العمليات المسجلة قد حدثت فعلا خلال الفترة موضوع المراجعة يتعلق قتييل الاكتمال بما اذا كانت كل العمليات والخصومات الواجب عرضها في القوائم المالية قد تم عرضها فعلا .</p> <p>يتعلق قتييل الملكية او الالتزام بما اذا كانت الاصول تمل اصولا مملوكة من قبل المنشأة بتاريخ</p>	<p>يساعد تقسيم البيانات التي سيتم مراجعتها بحسب حقوق المراجعة الفردية على القيام بالفحص بصورة سليمة .</p> <p>(قائمة ١٩٧٧/١ م ، القسم السادس ، ملحوظة ١)</p>

تابع معيار اداة وقوانين المراجعة : دراسة مقارنة في اربع دول :

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	ألمانيا الغربية
<p>وهل تغطي هذه السياسات مع معايير محاسبية معارف عليها ملامة لظروف المنشأة ؟.</p> <p>هـ - هل تم عرض الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال والأفصاح عنها بصورة سليمة ؟</p> <p>قائمة الداخل :</p> <p>أ - هل تم تسجيل كل الإيرادات والمروفات والمكاسب والخسائر المتعلق بالفترة الخاصة ؟</p> <p>ب - هل تحمل الإيرادات والمروفات والمكاسب والخسائر إيرادات ومروفات ومكاسب وخسائر تخص المنشأة ؟</p> <p>ج - هل تم اثبات وقياس الإيرادات والمروفات والمكاسب والخسائر وفقا للسياسات الخاصة التي اقرتها المنشأة وهل تغطي السياسات الخاصة المقررة مع معايير محاسبية معارف عليها ملامة لظروف المنشأة ؟</p> <p>د - هل تم عرض الإيرادات والمروفات والمكاسب والخسائر والأفصاح عنها بصورة سليمة ؟</p>	<p>هـ - هل تم الإفصاح بصورة سليمة عن الأصول والخصوم ورأس المال والأحتياجات ؟</p> <p>(إرشادات ٢٠٣ ، فقرة ٥)</p> <p>بيود حساب الأرباح والخسائر :</p> <p>و - هل تم اثبات الإيرادات والمروفات ؟</p> <p>ز - هل عمليات الإيرادات والمروفات المبنية حدثت بالفعل ؟</p> <p>ح - هل تم قياس الإيرادات والمروفات وفقا للسياسات الخاصة المبنية على اسس مقبولة ومنظمة ؟</p> <p>ط - هل تم الإفصاح عن الإيرادات والمروفات بصورة سليمة ؟</p> <p>(إرشادات ٢٠٣ ، فقرة ٥)</p>	<p>معين وما اذا كانت الخصوم تحمل التزامات على المنشأة في نفس التاريخ .</p> <p>يتعلق تحليل التقييم والتضمين بما اذا كانت بيود الأصول والخصوم والإيرادات والمروفات قد تم عرضها في القوائم المالية بتبالغ صحيحة .</p> <p>ويتعلق تحليل المرفض والأفصاح بما اذا كانت البيود المختلفة في القوائم المالية قد تم تبريرها وعرضها وإيحائها بصورة مناسبة وصحيحة .</p> <p>(ق.ت ٣ ، ٣٢٩ ، ٠٨ الى ٣٢٩ ، ٠٨)</p> <p>يلزم على المراجع تطوير اهداف مراجعة محددة على ضوء التحليلات التي تنطوي عليها عناصر القوائم المالية وذلك كأساس للحصول على الادلة والقرائن الملائمة لتعميد عناصر القوائم المالية .</p> <p>(ق.ت ٩ ، ٣٢٩)</p>	الماليا الغربية

تابع معيار اذلة وقرائن المراجعة : دراسة مقارنة في اربع دول :

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الامريكية	اليابا الغربية
<p>قائمة مصادر واستخدام الاموال :</p> <p>أ - هل تظهر القوائم 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 القبول والاستثمار التي تمت خلال الفترة دون ان تؤثر على الموارد المالية ؟</p> <p>د - هل تم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعلقة بالعرض والايضاح عدد اعداد هذه القائمة ؟</p>	<p>... وبالتالي يجب على المراجع تنفيذ فحص شامل لتقرير ما اذا كان في رأيه :</p> <p>١ - انه قد تم اعداد القوائم المالية باستخدام سياسات محاسبية مقبولة ، طبقت بصورة منتظمة وتعتبر مناسبة لنشاط المنشأة .</p> <p>ب - ان نتائج العمليات و وضع الأمور وجميع المعلومات الأخرى التي تتضمنها القوائم المالية متسقة مع بعضها ومع معلومات المراجع عن المنشأة .</p>	<p>رأي المراجع بان القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز المالي للمنشأة ونتائج عملياتها والتغيرات في المركز المالي وفقا للمبادئ المحاسبية الصاروف عليها يجب ان يعتمد على حكمه عما اذا كانت :</p> <p>أ - المبادئ المحاسبية التي تم اختيارها وتطبيقها تلقى قبولاً عاماً .</p> <p>ب - المبادئ المحاسبية تعتبر ملائمة في الظروف السائدة .</p>	<p>يعتمد الرأي على النتيجة التي يصل اليها المراجع بان الشركة التي تخضع للمراجعة تلتزم بالمبادئ التي تطبق عليها ، وتشمل المبادئ جميع المتطلبات التي يحددها القانون ، والنظام الاساسي للشركة ، والتي تطبق بصورة مباشرة او غير مباشرة على المحاسبة ، بما في ذلك المبادئ المحاسبية الصاروف عليها .</p> <p>(قائمة ١٩٧٧/٣ م ، القسم ب ملحوظة ٥)</p>
<p>٤ - يجب ان تحلل النتائج المقولة التي يصل اليها المراجع بالنسبة للمحوى العام للقوائم المالية وعرضها وايضا جانب اجابات للاستئلة التالية :</p> <p>أ - هل اعدت القوائم المالية طبقا لسياسات محاسبية تغطي مع معايير المحاسبة الصاروف عليها ؟</p> <p>ب - هل هناك ظروف خاصة تؤثر على المنشأة او وجه النشاط الذي تغطي اليه تحمل معايير</p>	<p>٤ - يجب ان تحلل النتائج المقولة التي يصل اليها المراجع بالنسبة للمحوى العام للقوائم المالية وعرضها وايضا جانب اجابات للاستئلة التالية :</p> <p>أ - هل اعدت القوائم المالية طبقا لسياسات محاسبية تغطي مع معايير المحاسبة الصاروف عليها ؟</p> <p>ب - هل هناك ظروف خاصة تؤثر على المنشأة او وجه النشاط الذي تغطي اليه تحمل معايير</p>	<p>٤ - يجب ان تحلل النتائج المقولة التي يصل اليها المراجع بالنسبة للمحوى العام للقوائم المالية وعرضها وايضا جانب اجابات للاستئلة التالية :</p> <p>أ - هل اعدت القوائم المالية طبقا لسياسات محاسبية تغطي مع معايير المحاسبة الصاروف عليها ؟</p> <p>ب - هل هناك ظروف خاصة تؤثر على المنشأة او وجه النشاط الذي تغطي اليه تحمل معايير</p>	<p>٤ - يجب ان تحلل النتائج المقولة التي يصل اليها المراجع بالنسبة للمحوى العام للقوائم المالية وعرضها وايضا جانب اجابات للاستئلة التالية :</p> <p>أ - هل اعدت القوائم المالية طبقا لسياسات محاسبية تغطي مع معايير المحاسبة الصاروف عليها ؟</p> <p>ب - هل هناك ظروف خاصة تؤثر على المنشأة او وجه النشاط الذي تغطي اليه تحمل معايير</p>

تابع معيار ادلة وقرائن المراجعة : دراسة مقارنة في أربع دول :

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	ألمانيا الغربية
<p>أ- الخاسبة المتعارف عليها غير ملائمة للمنشأة ؟</p> <p>ج- هل تم تطبيق السياسات الخاسية بصورة متسقة مع ما اتبع في العام السابق ؟ أو في حالة عدم الاتساق مع العام السابق هل تمت معالجة التغير في السياسات الخاسية وتم ايضاحه وفقا لمعايير الخاسية المتعارف عليها ؟</p> <p>وبالنسبة للشركات المساهمة ، هل استخدمت علوين قائمة المركز المالي وقائمة الدخل على نفس النمط الذي اتبع في العام السابق ؟ وهل تم قياس الأصول والخصوم والأبواب والعمروفات والمكاسب والخصائر على نفس الأسس التي اتبعت في العام السابق طبقا للمواد ١٢٣ و ١٢٤ من نظام الشركات السعودي ؟</p> <p>د- هل السياسات الخاسية المطبقة متسقة مع بعضها البعض ؟ ويتم تطبيقها بصورة متسقة بالنسبة لجميع نشاطات المنشأة ؟</p> <p>هـ- هل تم الإفصاح بصورة سليمة عن السياسات الخاسية المطبقة ؟</p>	<p>ج- ان هناك افصاح ملائم عن جميع الأمور المناسبة ، وان جميع المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية تم تبريرها وعرضها بصورة سليمة .</p> <p>(ارشادات ٢٠٥ ، فقرة ٣)</p> <p>يجب على المراجع فحص السياسات الخاسية التي تبناها المنشأة لتحديد ما اذا كانت هذه السياسات :</p> <p>أ- تلتزم بقوائم السياسات الخاسية في الخاسية ، وفي حالة غياب هذه القوائم ما اذا كانت السياسات المطبقة تعتبر مقبولة .</p> <p>ب- تعتبر متسقة مع تلك المستخدمة في الفترة السابقة .</p> <p>ج- يتم استخدامها بصورة متسقة في المنشأة بأكملها .</p> <p>د- يتم الإفصاح عنها وفقا لطلبات قائمة السياسات الخاسية في الخاسية رقم ٢ بعنوان « الإفصاح عن السياسات الخاسية »</p> <p>(ارشادات ٢٠٥ فقرة ٦)</p>	<p>ج- القوائم المالية بما في ذلك الملاحقات المرتبطة بها تعتبر كافية للإفصاح عن الأمور التي قد تؤثر على استخدامها وتفسيرها .</p> <p>د- ان المعلومات التي تظهر في القوائم المالية يتم تبريرها وتلخيصها بصورة مقبولة ، بمعنى انها ليست مطولة أكثر من اللازم أو موجزة أكثر من اللازم .</p> <p>هـ- ان القوائم المالية تعكس الاحداث والعمليات بصورة تين المركز المالي ، ونتائج العمليات والتغيرات في المركز المالي في الحدود المقبولة ، اي الحدود التي تعتبر مقبولة وعملية بالنسبة للقوائم المالية .</p> <p>(ف.ت. ٤١٩٠٤)</p>	

تابع معيار ادلة وقرائن المراجعة : دراسة مقارنة في اربع دول :

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الامريكية	المانيا الغربية
<p>و - هل الارقام التي تتضمنها القوائم المالية متسقة مع بعضها البعض ؟ ومتسقة مع المعلومات المرتبطة التي تتضمنها القوائم المالية السابقة ؟</p> <p>ز - هل هناك افصاح كاف عن جميع الأمور التي من المناسب الافصاح عنها ؟ وهل البيانات التي تتضمنها القوائم المالية مبنية ومعروفة بصورة ملائمة ؟</p> <p>ح - هل المركز المالي ونتائج الاعمال ومصادر واستخدام الاموال كما يظهران من واقع القوائم المالية يتماشيان مع معلومات المراجع عن عمليات واحداث المنشأة والظروف التي اثرت عليها ؟</p> <p>ط - هل هناك ايضاحات او بيانات غير صحيحة او بيانات لم يتم الافصاح عنها تتعلق بالقوائم المالية من شأنها تضليل مستخدم القوائم المالية المدرك ؟</p>	<p>بالإضافة لأي إجراءات فحص تحليلي يتم تنفيذها خلال المراجعة ، يجب ان يقوم المراجع بفحص كلى للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية . (ارشادات ٢٠٥ فقرة ٩)</p>		

تابع معيار أدلة وقرائن المراجعة : دراسة مقارنة في أربع دول :

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	ألمانيا الغربية
<p>٥ - على المراجع ان يستفسر كتابة من المراجع السابق عن اسباب علم استمراره في مراجعة المنشأة وان يستفسر منه عن اي معلومات ذات تأثير على القوائم المالية وان يطلب منه الاطلاع على اوراق عمله عن الفترة السابقة</p> <p>- بعد اخذ مراقبة المنشأة - وعلى المراجع ان يوثق ذلك ويعتبره جزءا من اوراق عمله .</p>			
<p>٦ - يجب على الخاسب ان يحصل على خطاب من المنشأة (خطاب الافصاح المأم) يبين اسس اعداد القوائم المالية وانها قدمت له كافة المعلومات التي لها تأثير على اظهار القوائم المالية للمنشأة ويعمل .</p>			

تابع معيار ادلة وقرائن المراجعة : دراسة مقارنة :

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الامريكية	المانيا الغربية
<p>٧ - يجب على المراجع ان يتحقق من ويجري تقييما مبدئيا لكل من النظام ائحاسي للمنشأة ، ونظام الرقابة الداخلية المعمول به ، كأحد مصادر ادلة وقرائن المراجعة . كما يجب على المراجع اجراء تقييم مبدئي عن مدى امكانية الحصول على ادلة وقرائن من اختبارات المراجعة التحليلية ، واختبارات التحقق التفصيلية ويجب على المراجع ان يعطي اهتماما لكل الأدلة والقرائن المتاحة ، بصرف النظر عما اذا كانت تبدو مؤيدة للبيانات التي تخوئ عليها القوائم المالية من عدمه .</p>	<p>... وبالتالي يجب عليه القيام بفحص شامل لتحديد ما اذا كان في رأيه ه - ان القوائم المالية تلزم بجميع المتطلبات التشريعية وجميع الصلبيات المتعلقة بتأسيس ونشاطات تلك المنشأة . (ارشادات ٢٠٥ ، فقرة ٢)</p>	<p>كمية ونوع القرائن المطلوبة لتأييد الرأي المستر هي امور يقررها المراجع وفقا لتقديره الهى بعد القيام بدراسة مرضية للظروف في كل حالة ، وعدد اتخاذ هذه القرارات ، يجب ان يأخذ في الاعتبار طبيعة البند الذي يتم فحصه ، والأهمية النسبية للاخطاء الممكنة ، ودرجة اخطاوة التي يطوي عليها الموقف ، وهذه العوامل تعتمد على كفاية نظام الرقابة الداخلية ومدى كون البند عرضة للتغير او التلاعب او سوءالمعرض ، ونوعية وكفاءة القرائن المتاحة . (ق.ت. ٣٣٠،٩)</p>	<p>علاقات بورد التعليمات ، باستثناء المخالفات الصغيرة ، تؤدي الى رأي متحفظ دون النظر لاثارها على النتيجة الكلية ، اذا كانت هذه التعليمات بطبيعتها تعتبر ذات اهمية خاصة ، وهذا ينطبق على متطلبات القانون أو متطلبات نظم الشركة المتعلقة بكونين احتياطات ، أو الافصاح عن اعادة شراء اسهم الشركة نفسها والاحتفاظ بها ، أو الافصاح المسجل المطلوب في تقرير الادارة وفقا للقسم ١٦٠ والقسم ٣١٢ فقرة (٣) . قائمة ١٩٧٧/٣ م ، القسم د ملحوظة (٢) .</p>
<p>٨ - بعد اجراء التقييم المبدئي المبني في الفقرة السابقة ، يجب على المراجع ان يحدد مدى اعاده على المصادر التالية لجميع الأدلة والقرائن اللازمة لتععيد النتائج التي يعمل اليها :</p> <p>أ - النظم المعمول بها في المنشأة ، خاصة النظم ائحاسي ونظام الرقابة الداخلية .</p> <p>ب - اختبارات المراجعة التحليلية .</p> <p>ج - اختبارات التحقق التفصيلية للأرصدة والعمليات .</p>	<p>يتأثر حكم المراجع على ما يمكن ان يعتبر قوية مراجعة ملائمة بصورة كافية ويمكن الاعتماد عليها ببعض العوامل مثل :</p> <p>أ - معرفته بعمل المنشأة والصناعة التي تعمل في نطاقها .</p> <p>ب - درجة مخاطرة سوء المرض من خلال الاخطاء او عدم الانظام ، ويمكن ان تتأثر هذه المخاطرة بعوامل مثل : -</p> <p>١ - طبيعة البورد التي تظهر في القوائم المالية واهميتها النسبية .</p> <p>٢ - خبرة المراجع عن مدى امكانية الاعتماد على ادارة المنشأة وموظفيها ، وسجلاتها ائحاسية .</p> <p>٣ - المركز المالي للمنشأة .</p>	<p>كمية ونوع القرائن المطلوبة لتأييد الرأي المستر هي امور يقررها المراجع وفقا لتقديره الهى بعد القيام بدراسة مرضية للظروف في كل حالة ، وعدد اتخاذ هذه القرارات ، يجب ان يأخذ في الاعتبار طبيعة البند الذي يتم فحصه ، والأهمية النسبية للاخطاء الممكنة ، ودرجة اخطاوة التي يطوي عليها الموقف ، وهذه العوامل تعتمد على كفاية نظام الرقابة الداخلية ومدى كون البند عرضة للتغير او التلاعب او سوءالمعرض ، ونوعية وكفاءة القرائن المتاحة . (ق.ت. ٣٣٠،٩)</p>	<p>علاقات بورد التعليمات ، باستثناء المخالفات الصغيرة ، تؤدي الى رأي متحفظ دون النظر لاثارها على النتيجة الكلية ، اذا كانت هذه التعليمات بطبيعتها تعتبر ذات اهمية خاصة ، وهذا ينطبق على متطلبات القانون أو متطلبات نظم الشركة المتعلقة بكونين احتياطات ، أو الافصاح عن اعادة شراء اسهم الشركة نفسها والاحتفاظ بها ، أو الافصاح المسجل المطلوب في تقرير الادارة وفقا للقسم ١٦٠ والقسم ٣١٢ فقرة (٣) . قائمة ١٩٧٧/٣ م ، القسم د ملحوظة (٢) .</p>

تابع معيار ادلة وقرائن المراجعة : دراسة مقارنة في اربع دول :

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	اليابا العربية
<p>٩ - عند اختيار اسلوب المراجعة ، يجب على المراجع الأخذ في الحسبان فعالية التكلفة المبررة للأساليب البديلة المتاحة . وان المراجع الاسلوب اختار 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 ايصاحات وبيانات من ادارة وموظفي المنشأة لأي امر هام ، عندما تكون معلومات وخبرة الادارة والموظفين ملائمة . وان يحصل على ادلة وقرائن كافية تعهد الايصاحات والبيانات التي يحصل عليها . وبصفة خاصة ، يجب ان يصمم المراجع برنامج المراجعة بطريقة تمكنه من الحصول على درجة معقولة من القناعة بأنه ليس هناك اخطاء او تلاعب تؤثر تأثيرا هاما على عدالة تمثيل القوائم المالية عن المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال .</p>	<p>يجب على المراجع التحقق من نظام المنشأة لتسجيل ومعالجة البيانات وان يقيم كفايته كأساس لاعداد القوائم المالية .</p> <p>(ارشادات ١٠١ ، فقرة ٣)</p> <p>سيحتاج المراجع للتأكد من نظام الرقابة الداخلية وتوثيقه حتى يمكنه القيام بتقييم تعهدي لفعالية مكوّناته وان يقرر مدى اعتماده عليه ، وعادة يتم هذا التوثيق أثناء توثيق النظام المحاسبي .</p> <p>(ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ١١)</p>	<p>عدد تكونين رأيه يجب على المراجع ان يأخذ في الاعتبار القرائن الملائمة بغض النظر عما اذا كان يبدو انها تعهد او تتناقض مع ما هو مبين في القوائم المالية .</p> <p>(ق.ت.١٥ ، ٣٣)</p> <p>يجب القيام بدراسة وتقييم ، بصورة سليمة ، للنظام الموجود للرقابة الداخلية ، كأساس للاعتماد عليه لتحديد مدى الاختيارات اللازمة التي يتم قمر اجراءات المراجعة عليها .</p> <p>(المعيار الثاني من معايير العمل الميداني)</p> <p>من الممكن القيام باختبارات المراجعة التحليلية في عدة مراحل أثناء الفحص :</p> <p>١ - في مراحل التخطيط الأولية للمساعدة في تحديد طبيعة ومدى وتوقيت اجراءات المراجعة الأخرى .</p> <p>(ق.م.٢٣ فقرة ٥)</p>	<p>يجب ان يتم تقيي جميع الحقائق التي تعتبر هامة في استخلاص نتيجة عن نظام المحاسبة المالية في كل مرة يتم فيها مراجعة القوائم المالية في المهام المستمرة .</p> <p>(القائمة ١٩٧٧/١ م القسم الرابع ملحق 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 واجراءات المراجعة بصورة سليمة .</p> <p>(القائمة ١٩٧٧/١ م القسم الرابع)</p>

تابع معيار ادلة وقوانين المراجعة : دراسة مقارنة في اربع دول :

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية
<p>١٠- يجب على المراجع اذا كان يرغب في الاعتماد على اجراءات النظام المحاسبي او اجراءات وضوابط نظام الرقابة الداخلية الحصول على ادلة وقوانين تبين الالتزام بتطبيق تلك الاجراءات والضوابط ولكامل الفقرة الزمنية على المراجعة .</p>	<p>يجب ان يأخذ المراجع في الاعتبار الخطوط العريضة لدخول المراجعة الذي يقترح تبنيه ، بما في ذلك المدى الذي يرغب فيه الاعتماد على الضوابط الداخلية .</p> <p>(ارشادات ٢٠١ ، فقرة ٧)</p> <p>في هذا المجال ، يجب ان يهدف المراجع الى القيام بخدمة فعالة واقتصادية في نطاق توقيت زمني ملائم .</p> <p>(ارشادات ٢٠١ ، فقرة ٤)</p> <p>في مرحلة مبكرة من عمله ، يجب ان يقرر المراجع المدى الذي يرغب فيه الاعتماد على الضوابط الداخلية في المنشأة ، ومع تقدم المراجعة يجب ان يكون هذا القرار تحت الملاحظة ، وتبعا لنتائج فحصه قد يقرر ان يعتمد بصورة اكبر او اقل على هذه الضوابط .</p> <p>(ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ٢)</p> <p>قد يعتمد المراجع في تكوين رأيه على قوانين ملائمة يتم الحصول عليها عن طريق الاختبارات الجوهرية بشرط ان تكون هذه القوانين كافية ، وكبدل ، قد يمكن المراجع من الحصول على تأكيدات من وجود نظام للرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليه وبالتالي يقلل من مدى الاختبارات الجوهرية .</p> <p>(ارشادات ٢٠٣ ، فقرة ٩)</p>	<p>الادلة والقوانين المطلوبة وفقا للمعيار الثالث من معايير العمل الميداني يتم الحصول عليها عن طريق نوعين من اجراءات المراجعة :</p> <p>أ - اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات والارصدة .</p> <p>ب - اختبارات المراجعة التحليلية للنسب والاتجاهات العامة ، والتقلبات الناتجة ، والبيود التي تغير تساولات .</p> <p>(ق.ت ٣٣٠،٧٠)</p> <p>تترك القياسات السابقة ان الاعتماد على اختبارات التحقق التفصيلية قد يتغير بصورة عكسية سلبية مع درجة الاعتماد على نظام الرقابة المحاسبية الداخلي ، كما تترك ايضا ان درجة الاعتماد النسبية على اختبارات التحقق التفصيلية واجراءات المراجعة التحليلية قد تتغير بصورة سلبية .. وقد تنشأ التغيرات في هذا المجال من الاختلاف في الظروف التي تؤثر على فعالية وكفاءة الأنواع المبنية من الاجراءات ، وفي هذا المجال ، فان الفعالية تشير الى الوفاء بمتطلبات المراجعة التي يمكن الحصول عليها من استخدام الاجراءات ، والكفاءة تشير الى الوقت والجهد الذي تتطلبه المراجعة للقيام بالاجراءات ، وبالضرورة فان الفعالية هي التي لها الاعتبار الاهم ، ولكن الكفاءة تقل اعتبارا ملائما عند الاختيار بين اجراءات لها نفس الفعالية .</p> <p>(ق.ت ٣٢٠،٧٣)</p>	<p>اذا اقتنع المراجع نفسه ان الضوابط المعمول بها تعتبر فعالة ، يمكنه ان يصمم اجراءات المراجعة التالية بما لذلك ، جوانب الضعف او القصور اعمدة في نظم الرقابة الداخلية تتطلب ان يتم توسيع نطاق وعمق اجراءات المراجعة تبعا لذلك .</p> <p>وفي ضوء هذه الاهداف ، يجب ان يحدد المراجع طبيعة ونطاق اجراءات المراجعة بصورة واعية وبالمعيار المهنية المناسبة . المعيار اعلم لذلك هي النظم التي تستخدمها المنشأة التي تخضع للمراجعة .</p> <p>(القائمة ١٩٧٧/١ م ، القسم الخامس)</p> <p>وبالتالي يجب على المراجع تكيف اجراءات المراجعة بحيث يمكنه ان يستخلص النتائج اللازمة في الوقت المناسب وبتكلفة اقتصادية .</p> <p>(القائمة ١٩٧٧/١ م ، القسم الخامس ، ملحوظة ٢)</p>

تابع معيار اداة وقرائن المراجعة : دراسة مقارنة في اربع دول :

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الامريكية	المانيا الغربية
<p>١١- نظرا لوجود جوانب القصور ، حتى في اكثر النظم فعالية ، يجب على المراجع ان لا يعتمد فقط على ادلة وقرائن النظم بما في ذلك الادلة والقرائن المستمدة من النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية كأساس جيد لأي استنتاجات عن القوائم المالية . بل يجب على المراجع في جميع حالات الحصول على ادلة وقرائن من اختبارات المراجعة التحليلية و - أو اختبارات التحقق التفصيلية كأساس لأية استنتاجات عن القوائم المالية .</p>	<p>ليس من حق المراجع ان يعتمد بأي صورة على الضوابط الداخلية على اساس التقييم القهري فقط ، عليه القيام باختبارات الالتزام للحصول على تأكيدات معقولة بان الضوابط التي يرغب في الاعتماد عليها تعمل بصورة سليمة في الفترة بأكملها .</p> <p>(ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ١٤)</p> <p>اذا رغب المراجع في الاعتماد على اي ضوابط داخلية يجب عليه التحقق من هذه الضوابط وتقييمها والقيام باختبارات للتحقق من الالتزام بالعمل بهذه الضوابط .</p> <p>(ارشادات ١٠١ ، فقرة ٥)</p>	<p>الفرض من اختبارات الالتزام هو الحصول على تأكيد معقول بان اجراءات الرقابة المحاسبية تتخذ كما هو مخطط لها . وتعتبر مثل هذه الاختبارات ضرورية في حالة الاعتماد على الاجراءات الموضوعة كأساس لتحديد طبيعة وتوقيت ، ونطاق اختبارات المراجعة الأخرى</p> <p>(ق.ت ٣٢٠٥٥)</p>	<p>ليس المقصود بالمعيار الثاني ان يعتمد المراجع على نظام الرقابة المحاسبية الداخلي بصورة كلية بحيث يؤدي ذلك الى الاستغناء عن اجراءات المراجعة الأخرى ... الخدودات على فعالية الرقابة المحاسبية تقل الاسباب الاساسية وراء هذا التفسير .</p> <p>(ق.ت ٣٢٠٧١)</p>
<p>١٢- يجب على المراجع ان يقيم الأثر المتجمع للأدلة والقرائن التي يحصل عليها لتعفيه كل نتيجة يصل اليها ، ويجب ان يرتبط تقييمه بما يلي :</p> <p>أ - الاتساق بين نود الأدلة والقرائن المختلفة الملائمة للنتيجة التي يصل اليها .</p> <p>ب - مدى الاقتناع الذي توفره كل مفردة من مفردات الأدلة والقرائن التي يتم الحصول عليها .</p> <p>ج - المدى الذي تم فيه الحصول على الادلة والقرائن المختلفة من مصادر مستقلة .</p>			

تابع معيار اداة وقرائن المراجعة : دراسة مقارنة في اربع دول :

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الامريكية	المانيا الغربية
<p>ويجب على المراجع ان يغطي عناية لكل الادلة والقرائن التي يتم الحصول عليها ، بعض النظر عما اذا كانت معقدة او متناقضة للقرائن المالية .</p> <p>١٣- على المراجع ان يربط الاقتناع بالأدلة والقرائن التي يتم الحصول عليها من دراسة النظام الخاسي ونظام الرقابة الداخلية بما يلي :</p> <p>أ - الأثر المتجمع للإجراءات الملائمة في نطاق النظام الخاسي ، والإجراءات التطبيقية الملائمة في نطاق نظام الرقابة الداخلية ، على احتمال وقوع أنواع معينة من الأخطاء أو التلاعب موضوع الفحص.</p> <p>ب - اثر الضوابط العامة على احتمال تطبيق الإجراءات الملائمة للنظام الخاسي والإجراءات التطبيقية الملائمة لنظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة .</p> <p>ج - مدى الاقتناع الذي توفر من قرائن الالتزام بالنظم والوضوعة ، بأن الإجراءات والضوابط العامة لنظام الرقابة الداخلية قد نفذت خلال الفترة التي يتم فيها الاعتماد على هذه النظم .</p>	<p>على المراجع ان يأخذ في الاعتبار ما اذا كانت النتائج المستخلصة من انواع مختلفة مع القرائن تعتبر متسقة مع بعضها البعض ام ، لا . (ارشادات ٢٠٣ ، فقرة ٧)</p>	<p>هدف المراجع هو الحصول على ادلة وقرائن كافية وكثيفة قدمه باساس كاف لتكوين رأي تحت الظروف السائدة . وفي الغالبية العظمى من الحالات ، يجد المراجع من الضرورة الاعتماد على ادلة وقرائن تقل الى الاقتناع بدلا من ان تكون قاطعة .</p> <p>(ف.ت ٣٣٠١٠)</p> <p>كمية وانواع الأدلة والقرائن المطلوبة لتكوين رأي مستتر هي امور يقررها المراجع في ضوء حكمه المهني بعد دراسة حريصة للظروف السائدة في الحالة المحددة ، وعند اتخاذ مثل هذه القرارات يجب ان يأخذ في الاعتبار انواع وكثافة مفردات الأدلة والقرائن المتاحة .</p> <p>عدد تكوينين رأيه ، يجب ان يغطي المراجع عناية لادلة والقرائن الملائمة ببعض النظر عما اذا كان يبدو انها تعهد او تناقض ما هو مبين في القوائم المالية .</p> <p>(ف.ت ٣٣٠١٥)</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</p>	

تابع معيار ادلة وقرائن المراجعة : دراسة مقارنة في أربع دول :

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	ألمانيا الغربية
<p>١٤- يجب على المراجع ان يربط مدى الاقتناع بالقرائن التي يتم الحصول عليها من اجابات المراجعة التحليلية بما يلي :</p> <p>أ- مدى امكانية الاعداد على العلاقة المستخدمة لتأييد ارقام القوائم التحليلية التي تخضع للاخبار التحليلية .</p> <p>ب - صلاحية البيانات المستخدمة ، وفقاً للعلاقة المحددة ، لتأييد ارقام القوائم المالية التي تخضع للاخبار التحليلية .</p> <p>ج- الاستثناءات غير العادية التي اظهرتها اجراءات الاختبارات التحليلية ، بالإضافة الى مدى الاقتناع بالفسفورات والاضاحات لأي استثناءات هامة .</p>	<p>إذا كان المراجع يرغب في الاعداد على اي صواب داخلية فعليه التأكد من هذه الصواب وتقييمها ، وان يقوم باختيار التحقق من الاتزام بتطبيقها .</p> <p>(ارشادات ١٠١ ، فقرة ٥)</p> <p>بالرغم من ان الصورة قد تختلف تماما لطبيعة وحجم المنشأة المعنية ، غالباً ما يكون من الضروري ان يتضمن النظام الخاصي صواب داخلية لتوفير تأكيدات بأن (ارشادات ٢٠٢ ، فقرة ٩)</p> <p>بالإضافة الى تقييم النظام الخاصي ، يحتاج المراجع الى التحقق من ان النظام يعمل وفقاً للصورة المخططة له خلال الفترة بأكملها . (ارشادات ٢٠٢ ، فقرة ١١)</p> <p>يمكن تفسير تقييم الصواب الداخلية عن طريق استخدام مستندات مصممة للمساعدة في تحديد الصواب الداخلية التي يرغب المراجع في الاعداد عليها ، ويمكن لهذه المستندات ان تأخذ عدة اشكال ولكنها يمكن ان تعتمد على سؤالات يستو صحيان :</p>	<p>تكرار الاخطاء بصورة لا تتفق مع درجة الاعداد التي افترضها مبدئياً نظام الرقابة الخاصة الداخلي ، يجب على المراجع ان يغير تقييمه المبدئي في نظام الرقابة الخاصة الداخلي .</p> <p>(ق.م.م ٣٩ ، فقرة ٢٨)</p>	<p>افضل وقت لفحص نظام الرقابة الداخلية يكون اثناء المراجعة التي تتم خلال العام قبل بداية السنة المالية .</p> <p>ويجب مراعات اخرات الخوص الا لازم للتأكد من ان التعيرات الممكنة 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 .</p> <p>(قائمة ١٩٧٧/١ م ، القسم السادس ، ملحوظة ١)</p>

تابع معيار اداة وقرائن المراجعة : دراسة مقارنة في اربع دول :

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية
<p>أ - يجب على المراجع ان يربط مدى الاقتناع بالأدلة والقرائن التي يتم الحصول عليها من نتائج اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات والارصدة ، او من اختبارات الالتزام التي يتم تنفيذها على أساس عينات جألي :</p> <p>أ - حجم وتصميم العينة .</p>	<p>أ - ما اذا كانت هناك صوابط موجودة تفي باهداف الرقابة الكلية المحددة او ،</p> <p>ب - ما اذا كانت هناك صوابط تنبع ان تؤدي ، الى اكتشاف اخطاء محددة او امور معينة تسقط سهوا .</p> <p>(ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ١٢)</p> <p>اذا كان سيتم الاعتماد على هذه الصوابط فلي المراجع التأكد من ان هناك قرائن تدل على فعالية هذه الصوابط خلال الفترة التي تخضع للمراجعة بأكملها .</p> <p>(ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ١٢)</p>	<p>قوائم حصر ارصدة الحسابات او اعداد كثير من الهياكل والاحروز .</p> <p>(ف.ت ٣٢١ و ٣٢٠)</p> <p>عادة يكون لصنف الصوابط العامة اثرا سيئة وعندما تكون الصوابط العامة ضعيفة او غائبة ، يجب على المراجع الأخذ في الاعتبار تأثير مثل هذا الضعف او النقص على تقييم اجراءات الرقابة التطبيقية .</p> <p>(ف.ت ٣٢١ و ٣٠٧)</p> <p>التقييم الكلي الذي يقوم به المراجع للرقابة لغرض محدد تتضمن ادماج التقدير الشخصي للرقابة الموضوعة ونتائج العينة المستخدمة كأساس لاختبارات الالتزام ، ونتائج الملاحظة والتقصي عن الرقابة التي لا تترك دليلا مستديا على تنفيذها .</p> <p>(ف.م.م. ٣٩ ، فقرة ٣٢)</p> <p>تقيم جوانب مطابقة البيانات الكورتيا في نظام الرقابة الخاصة الداخلي لا تختلف من ناحية المبدأ عن تقييم الجوانب الاخرى للنظام .</p> <p>(ف.ت ٣٢١ و ٣٢٠)</p>	<p>يجب على المراجع ان يأخذ في الاعتبار العوامل التالية عند قيامه بتخطيط وتنفيذ اجراءات الاختبارات التحليلية :</p> <p>أ - طبيعة المنشأة .</p> <p>ب - نطاق المراجعة .</p> <p>ج - مدى توافر المعلومات المالية عن المركز المالي للمنشأة وعن نتائج عملياتها .</p>

تابع معيار ادلة وقرائن المراجعة : دراسة مقارنة في اربع دول :

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	ألمانيا الغربية
<p>ب - طريقة اختبار العينة .</p> <p>ج - طيبة ومدى تكرار الأخطاء أو الاستثناءات المكتشفة في العينة .</p> <p>د - مدى الإعداد على الأدلة والقرائن التي يتم الحصول عليها ، بالنسبة لفردات البنود في العينة .</p> <p>يجب على المراجع أن يتحرى الظروف التي أدت إلى الأخطاء أو الاستثناءات المكتشفة في العينة وتقييم تأثير هذه الأخطاء والاستثناءات على النتائج التي توصل إليها سابقاً أثناء المراجعة .</p>	<p>المقارنات التي تم ستمتع على طيبة وإمكانات الحصول على وملاحظة البيانات المتاحة بمجرد أن يقرر المراجع المقارنات التي يتوي القيام بها عدد اجراء الفحص التحليلي ، يجب عليه تحديد التغييرات التي يتوقع ان تفسح عنها هذه المقارنات .</p> <p>(ارشادات ٢٠٣ ، فقرة ١٢)</p> <p>يجب تقصي التغييرات غير العادية ، أو غير المتوقعة ، والتغيرات المتوقعة التي تحقق في الظهور ، كما يجب مراجعة وتقييم الردود التي يتم الحصول عليها بواسطة المراجع لتحديد ما اذا كانت متسقة مع مهمة المنشأة ومع معلوماته العامة .</p> <p>(ارشادات ٢٠٣ ، فقرة ١٣)</p>	<p>د - مدى توافر المعلومات غير المالية</p> <p>هـ - مدى امكان الاعداد على المعلومات المالية والمعلومات غير المالية</p> <p>و - مدى توافر المعلومات المالية المتعلقة بالنشاط الذي تنتمي اليه المنشأة ومدى قابلية هذه المعلومات للمقارنة مع المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة</p> <p>(ف.م.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 على هذه التقلبات العامة ، فإنه عادة يستفسر عنها من الإدارة</p> <p>وعندما تكون الإدارة عاجزة عن تقديم شرح مقبول عن التقلبات العامة ، يجب على المراجع القيام بإجراءات إضافية ليزيد من تقصي هذه التقلبات .</p> <p>(ف.م.م ٢٣ ، فقرة ٩)</p>	<p>د - مدى توافر المعلومات غير المالية</p> <p>هـ - مدى امكان الاعداد على المعلومات المالية والمعلومات غير المالية</p> <p>و - مدى توافر المعلومات المالية المتعلقة بالنشاط الذي تنتمي اليه المنشأة ومدى قابلية هذه المعلومات للمقارنة مع المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة</p> <p>(ف.م.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 على هذه التقلبات العامة ، فإنه عادة يستفسر عنها من الإدارة</p> <p>وعندما تكون الإدارة عاجزة عن تقديم شرح مقبول عن التقلبات العامة ، يجب على المراجع القيام بإجراءات إضافية ليزيد من تقصي هذه التقلبات .</p> <p>(ف.م.م ٢٣ ، فقرة ٩)</p>
<p>١٦ - عندما يطوري تنفيذ احد اختيارات التحقق التفصيلية أو أي اجراء مراجعة آخر على الاعداد على أدلة وقرائن من طرف ثالث ، بما في ذلك قرائن الجبرا والاعتصامين . يجب على المراجع ان يربط مدى الاقتناع بتلك الأدلة والقرائن بما يلي :</p>		<p>ترتبط كفاءة القرينة بتصميم ورحم عينة المراجعة بالإضافة إلى عوامل أخرى .</p> <p>(ف.م.م ٣٩ ، فقرة ٥)</p> <p>في المي الدقيق ، يرتبط تقييم العينة ، فقط باحتمال وجود أخطاء مالية أو انحرافات عن الاجراءات الموضوعة تدخل في العينة بالنسب ، ولا يرتبط بمعالجة المراجع لهذه البنود ، وبالتالي فان</p>	<p>عند اخذ عينات من مجالات معينة لمراجعتها يمكن للمراجع استخدام الاساليب الاحصائية عندما يكون ذلك ملائماً .</p> <p>(قائمة ١٩٧٧/١ م ، القسم الخامس ، ملحوظة ٥)</p>

تابع معيار ادلة وقرائن المراجعة : دراسة مقارنة في اربع دول :

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية
<p>أ - الشكل الذي تأخذه القرينة (مشاهدته 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 والاغراضات المستخدمة من قبل الطرف الثالث .</p> <p>د - مدى توقع معرفة الطرف الثالث بالأمور 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 ،</p> <p>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 المشأة تعتبر افضل</p>	<p>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 لفردات البود في العينة .</p> <p>(ق.م.م ٣٩ ، فقرة ٦)</p> <p>بالإضافة الى تقييم تكرار الاستثناءات وقيمة الاخطاء يجب اعطاء عناية للجوانب المتعلقة بعقبات هذه الاخطاء .</p> <p>(ق.م.م ٣٩ ، فقرة ٢٧)</p> <p>اذا بينت نتائج العينة ان الفرضيات المراجع المتعلقة بتصميم العينة كانت خاطئة فيجب عليه ان يتخذ الاجراء المناسب حيال ذلك .</p>	<p>يجب ايضا القيام بمراجعة عامة للعمل المرتبط بالقرائن المالية الذي يتم تنفيذه بواسطة الغير او الخبراء ، ولكنه يجب ان يوضح ايضا لتقييم انتقادي من قبل المراجع .</p> <p>(قائمة ١٩٧٧/١ م ، القسم الثامن ، ملحوظة ٤)</p> <p>هذا الالتزام لا يمنع المراجع من قبول نتائج</p>

تابع معيار اداة وقرائن المراجعة : دراسة مقارنة في اربع دول :

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية
<p>اخطاء واستثناءات اثناء اختبارات التحقق التفصيلية او اختبارات الالتزام ، فيلزم على المراجع ان يفحص الاسباب والبررات التي ادت الى ذلك لتأثيرها على طبيعة ، ومدى ونطاق اجراءات المراجعة الاضافية اللازمة .</p>	<p>من تلك التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة فقط . (ارشادات ٢٠٣ ، فقرة ٦) يتوقف المدى الذي يمكن فيه للمراجع الخارجي ان يأخذ في اعتباره العمل الذي قام به المراجع الداخلي على تقييمه لفعالية وظيفة المراجعة الداخلية ، وعند القيام بهذا التقييم يجب على المراجع الخارجي ان يهتم به : أ - درجة استقلال المراجع الداخلي عن اولئك الذين يقوم بفحص مستوياتهم . ب - نطاق ، ومدى واتجاه وتوقيت الداخلي . ج - المدى الذي تقوم فيه الادارة وظيفة المراجعة الداخلية . (ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ١٩)</p>	<p>والعمل ، واختر عن طبيعة العمل الذي يتم القيام به بواسطة الخبير ، ومن الفصل ان يكون هذا الفهم موثقا وان يعطي ما يلي : أ - اهداف ونطاق عمل الخبير . ب - الايضاحات التي يقدمها الخبير عن علاقته بالعمل ، ان وجدت . ج - الطرق او الفروض التي تستخدم . د - مقارنة الطرق او الفروض التي تستخدم مع تلك المستخدمة في الفقرة السابقة . هـ - تفهم الخبير للفرض الذي يستخدم فيه المراجع النتائج التي يتوصل اليها الخبير وعلاقتها بما هو . و - شكل ومغوى تقرير الخبير الذي يمكن المراجع من اجراء التقييم (ق.ت ٣٣٩،٠٧) على الرغم من ان صحة ومقبولية الافتراضات والطرق المستخدمة وتقييمها تعتبر من مسئولية الخبير الا انه يجب على المراجع ان يستوعب الطرق والافتراضات المستخدمة حتى يتمكن من تحديد ما اذا كانت النتائج التي يتوصل اليها الخبير تعكس ما هو مبين في القوائم المالية . (ق.ت ٣٣٩،٠٨)</p>	<p>المراجعة والاصال الاخرى التي تقوم بها مؤسسات المراجعة او الاطراف الاخرى على مسئولية خاصة ، ويتوقف مدى ومستوى استخدام هذه النتائج على الكفاءات والمؤهلات المهنية للمؤسسات المبنية وفقا لمبادئ الاستقلال ، والوعي ، وعدم التحيز ، وعدم التحيز ، والمستوى التي تقع على المراجع وحده . (قائمة ١/٩٧٧ م القسم الثامن) يجب على المراجع ان يأخذ ملحوظة بالنقص الذي يتم القيام به من قبل ادارات المراجعة الداخلية للشركة او مجموعة شركات ومن الممكن اخذها المراجعة ولكنها لا يمكن ان تحل محل المراجعة التي يقوم بها والنتائج (قائمة ١/٩٧٧ م القسم الثامن ، ملحوظة ٣)</p>
<p>١٨ - علم : عندما لا يكون من المرفق الحصول على ادلة وقرائن كافية من المصادر المبنية في الفقرة (٣٠٣٢) من المعيار بالنسبة لأي امر ذو تأثير هام ، يجب على المراجع</p>	<p>اذا كتفت اختبارات الالتزام استثناءات تبين ان الضابط الذي تم اختياره لم يكن يعمل بصورة سليمة في التطبيق الفعلي ، يجب على المراجع تحديد اسباب ذلك ، ويحتاج المراجع الى تقييم ما اذا كان كل استثناء يعتبر حالة معزولة ، ام انه يعتبر حالات</p>	<p>بالاضافة الى تقييم تكرار الاستثناءات وقيمة الاخطاء ، يجب اعطاء عناية للجوانب المتعلقة بوعية الاخطاء وذلك يتضمن : أ - تحديد طبيعة وسبب الخطأ ، مثلا ما اذا كان السبب يرجع الى اختلاف في</p>	

اتفاق ايضا بالنسبة للخصائص الاساسية للامور موضع الرأي ، وهذه الخصائص يمكن تحديدها على النحو التالي :

- أ — الصورة التي تعطيها القوائم المالية .
- ب — الالتزام بالمبادئ او المعايير المحاسبية الملائمة بما في ذلك كفاية العرض والافصاح في القوائم المالية .
- ج — الالتزام بالمتطلبات القانونية .

ويقع الخلاف الرئيسي بين الدول في العلاقة بين (أ) و (ب) وفي الصياغة المختارة لفقرة الرأي . وسيتم مناقشة هذه الامور فيما بعد .
(الفقرة ٣٦٢٥)

القوائم المالية ككل :

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

تظهر بعدل :

في سنة ١٩٠٠ م تطلب قانون الشركات في المملكة المتحدة من المراجع ان يبدي رأيه عن الصورة الصادقة والصحيحة عن حالة الشركة ، وبحلول ١٩٤٨ م كانت الصياغة قد تطورت الى « الصورة الصادقة العادلة » ، وقد أكد قانون الشركات لسنة ١٩٨١ م الذي ادخل التوجيه السابع للمجموعة الاقتصادية الاوروبية في قانون الشركات بالمملكة المتحدة ان المطلوب الأكثر أهمية بالنسبة للقوائم المالية هو ان تعطي « صورة صادقة وعادلة » ، ومع ذلك ، لا يوجد تعريف للصورة « الصادقة والعادلة » في أي مكان في قانون الشركات الانجليزي . ويبين القسم الخاص بالمذكرات التفسيرية لمعايير المراجعة الخاصة بتقرير المراجعة في المملكة المتحدة : « ان الغالبية من تقارير المراجعة تصدر وفقا لقانون الشركات الذي يطلب عادة باستخدام اللفظين « صادقة وعادلة » ، ولذلك فلقد تم الاحتفاظ بالتعبير « صورة صادقة وعادلة » لغرض هذا المعيار ، عند ابداء رأي بان القوائم المالية تعطي صورة صادقة وعادلة يجب ان يكون المراجع مقتنعا ، بالاضافة الى اشياء أخرى :

تحديد المعايير التي تم القيام بالمراجعة وفقا لها :

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 المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة (انظر الملحق ١) ان يضمن المراجع تقريره عبارة بأن المراجعة تمت وفقا لمعايير المراجعة الملائمة ، وكذلك الحال بالنسبة للتقرير المطول في المانيا الغربية ، ومع ذلك فانه من الضروري ان تأخذ في الاعتبار ما اذا كان يجب على المراجع ان يضيف معلومات اخرى علاوة على مصدر معايير المراجعة في البيان الذي اصدرته اللجنة الخاصة بمسؤوليات المراجعين التي كوّنّها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في سنة ١٩٧٤ م والتي اثارت المشكلة كما يلي :

« هل يجب ان يشرح التقرير طبيعة الفحص الذي يقوم به المراجع بصورة اكثر وضوحا بما في ذلك زيادة ايضاح حدود المراجعة ؟ » ، ونلاحظ ان تقرير المراجعة الحالي في الولايات المتحدة الامريكية يذهب لأبعد مما تذهب اليه التقارير في الدول الأخرى عن طريق النص التالي : « وتبعاً لذلك ، اشتملت مراجعتنا على الاختبارات المتعلقة بالسجلات المحاسبية واجراءات المراجعة الأخرى التي رأيناها ضرورية وفقا للظروف » . ومع ذلك تدبرنا ما اذا كانت هذه العبارة الاضافية تساهم بأي شيء في فهم المستخدم المدرك لتقرير المراجعة . فالمراجع يوضح انه تم القيام بالمراجعة وفقا لمعايير المراجعة ، ويمكن ان نتوقع ان المستخدم المدرك ان يكون على بينة بان معايير المراجعة موجودة بالفعل بالرغم من أنه قد لا يكون على دراية بمحتويات المعايير بالتفصيل . وقد اخذنا بالرأي الذي توصل اليه ج. اندرسون في دراسته بعنوان « المراجع الخارجي » (الباب ١٧٤٢) . (الفقرة ٣٦٢٢)

وفي رأينا انه يبدو من المرغوب ان يتضمن تقرير المراجع تعليق محدود على الاقل بالنسبة لمفاهيم الأهمية النسبية ، ودرجة القناعة المعقولة ودرجة المخاطرة التي يبنى على اساسها رأي المراجع فالمراجعون يتفقون على أن رأي المراجع لا يمثل تأكيدا مطلقا بان القوائم المالية لا يشوبها ما قد يؤثر على عدل تمثيلها للمركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال . ويبدو لنا انه من المفيد اعلام المستخدم المدرك بالتفسير . (الفقرة ٣٦٢٣)

وقد أخذنا في الاعتبار كيفية تحقيق هذا التفسير بدون استخدام تعبيرات فنية تؤدي الى تقليل قدرة المستخدم على فهم تقرير المراجع ، وانتهينا الى ان المراجع يجب ان يبين في فقرة النطاق بأن هدف المراجعة هو الحصول على درجة معقولة من القناعة وليس الحصول على تأكيد مطلق كأساس لبدء الرأي . (الفقرة ٣٦٢٤)

ابداء الرأي :

يلاحظ من الملحق (٢) ، ان هناك اتفاق في كل من المملكة العربية السعودية ، والولايات المتحدة الامريكية ، والمملكة المتحدة بان يقوم المراجع باداء رأيه في القوائم المالية . جميع هذه الدول تتطلب من المراجع ان يوضح للقاريء ان الرأي الذي يدلي به يعبر عن رأيه هو ، وهناك

الصفحات من الى » ، ومع ذلك ، فمعايير كل من الولايات المتحدة الامريكية والمانيا الغربية تعني ذلك ضمناً عن طريق تحديد ان القوائم المالية (وليس اي معلومات أخرى) هي التي يرتبط بها تقرير المراجع . المشكلة ان في كثير من الاحيان قد تحتوي الوثيقة التي 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 في شك أن كل أو جزء من هذه المعلومات الاضافية قد خضع للمراجعة . وفي اعتقادنا ان تحديد المراجع بصراحة لاجزاء المعلومات المالية التي يرتبط تقريره بها يؤدي الى تخفيض امكانية حدوث هذا الشك بدرجة كبيرة جدا .

(الفقرة ٣٦١٩)

تحديد المسئولين عن اعداد القوائم المالية :

٧ - ٢ - ٤ - ٢

يعتبر استقلال المراجع عن الاشخاص المسئولين عن اعداد القوائم المالية احد المفاهيم الاساسية للمراجعة في جميع الدول . ويدرك نظام الشركات السعودي هذه الحقيقة اذ نصت المادة (١٢٣) على ان يعد مجلس الادارة في نهاية كل سنة مالية جرد لقيمة اصول الشركة وخضوعها في 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 الامريكي 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 في القوائم المالية ، مثلاً في بداية الافصاح عن السياسات المحاسبية ، فقد تكون مثل هذه العبارة غير مطلوبة في التقرير .

(الفقرة ٣٦٢٠)

مدى استجابة الادارة فيوضع جميع الوثائق والايضاحات المطلوبة تحت تصرف المراجع : تقضي المادة (١٣٢) من نظام الشركات السعودي بان يقدم مراقب الحسابات الى الاجتماع العادي للجمعية العمومية للمساهمين تقريراً يبين فيه موقف ادارة الشركة من تمكنه من الحصول على البيانات والايضاحات التي طلبها .

٧ - ٢ - ٤ - ٣

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 الالماني ان يعطي المراجع تعليق مشابه في التقرير المطول . وتتطلب المعايير في كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة الامريكية ان يتضمن تقرير المراجع نصاً في حالة ما اذا كانت هذه الوثائق والايضاحات التي تعتبر ضرورية لغرض المراجعة لم تتوفر للمراجع . ونحن نوصي بالابقاء على النص الذي يتضمنه النظام السعودي ، مرة ثانية لأنه يعد الشك لدى المستخدم المدرك . (الفقرة ٣٦٢١)

واذا كان المراجع مطالباً بان يبين في تقريره اي مخالفات لاحكام نظام الشركات ، فانه من المنطقي ان يكون بمقتوره اعطاء عبارة ايجابية تفيد بان القوائم المالية تلتزم بتلك النصوص نظراً لأنه 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 . (الفقرة ٣٦١٦)

لمن يوجه التقرير ؟

١ - ٣ - ٢ - ٧

يمكن أن نلاحظ من الدراسة المقارنة في الملحق (٢) (القسم ١) انه ليس 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 تذكر ان في كلتا الدولتين لا يؤدي التوجيه الى الحد من مسؤولية المراجع عن الاهمال في عمله في معظم الاحوال . ونظراً لأن 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 لا تخضع 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 . (الفقرة ٣٦١٧)

نطاق التقرير :

٢ - ٣ - ٢ - ٧

تتفق جميع الدول على ضرورة تفهم المراجع لنطاق مهمة المراجعة التي تعاقدها على انجازها وان يفصح في تقريره اذا كان نطاق مهمته قد تم تطبيقه بأي صورة هامة نسبياً ، ومع ذلك فهناك اختلافات بين الدول في الكيفية التي يطالب بها المراجع بالافصاح في تقريره عن نطاق المراجعة . فنظام الشركات السعودي الحالي يتطلب ان يضمن المراجع تقريره عبارة ايجابية تبين مدى استجابة الادارة في وضع جميع الوثائق والايضاحات التي طلبها تحت تصرفه . وفي ضوء كل من روح هذا النص ومدخلنا الخاص باعطاء تأكيد ايجابي للمستخدم المدرك فاننا نعتبر انه يجب تبني المدخل الذي يتضمنه المعيار الرابع من معايير التقارير في الولايات المتحدة الامريكية وفقاً للصياغة التالية : « في جميع الحالات التي يرتبط اسم المراجع بالقوائم المالية ، يجب ان يتضمن التقرير عبارة واضحة قاطعة عن طبيعة الفحص الذي يقوم به المراجع » ، وحتى يمكن ان يتضمن التقرير عبارة واضحة قاطعة يجب على المراجع ان يحدد للمستخدم فقرة النطاق بصورة واضحة . (الفقرة ٣٦١٨)

الخصائص الضرورية :

٤ - ٢ - ٧

تحديد القوائم المالية التي يرتبط بها التقرير :

١ - ٤ - ٢ - ٧

معياري المملكة المتحدة هو معيار المراجعة الوحيد الذي يتطلب من المراجع بصراحة ان يحدد القوائم المالية التي ترتبط بها المراجعة عن طريق استخدام التعبير « القوائم المالية المبينة على

كما تمت دراسة الآراء والمقترحات المتعلقة بتحسين تقارير المراجع في الدول المشار إليها ويلخص الملحق (٣) الاقتراحات لتعديل التقرير النمطي التي صدرت عن مجموعة الدراسة الدولية للمحاسبين في سنة ١٩٦٩ م ، وتلك التي صدرت عن لجنة اجراءات المراجعة المتفرعة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين خلال الفترة من ١٩٦٥ م الى ١٩٧٢ م . 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 .
- (الفقرة ٣٦١٢)

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 .

(الفقرة ٣٦١٣)

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 .

(الفقرة ٣٦١٤)

وفيما يتعلق باعداد التقارير وفقا لمبدأ الاستثناء فان قوانين او انظمة الشركات عادة تطلب من المراجع أن 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 تقريراً يبين فيه اي مخالفات لاحكامه أو أحكام النظام الاساسي للشركة ، وليس على المراجع ان يعطي اي عبارة ايجابية في هذا الصدد ، وقد يؤدي غياب التأكيد الايجابي الى ان يثور شك لدى المستخدم المدرك حول ما تم حذفه ، ويوضح الملحق (٢) كيف تتبنى 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 متأكداً من أن التقرير المطلق الصادر في المملكة المتحدة ضمناً انه قد تم استلام ملخصات وافية من فروع المنشأة بالرغم من عدم الاشارة الى ذلك صراحة في تقرير المراجع نظراً لعدم وجود نص يتطلب تبيان ان هذه الفروع موجودة .

(الفقرة ٣٦١٥)

تحليل :

٢ - ٧

مقدمة :

١ - ٢ - ٧

يعتبر تقرير المراجع الوسيلة التي عن طريقها يبلغ المراجع رأيه ، وبالإضافة 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 أخذنا 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 .

وبين 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 رأي مطلق . ومما تجدر ملاحظته ان شكل التقرير نمطي تقريبا في جميع الدول حتى في الحالات التي تكون فيها الاجراءات المتعلقة بالتقارير مختلفة . (الفقرة ٣٦٠٨) *

ويمكن تبويب الخصائص العامة للتقرير على النحو التالي :

الامور المتعلقة بنطاق المراجعة :

٢ - ٢ - ٧

- أ — 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 (الفقرة ٣٦٠٩)

الامور المتعلقة برأي المراجع :

٣ - ٢ - ٧

- أ — الصورة التي تعطيها القوائم المالية بناء على كفاية العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة .
- ب — الالتزام باحكام نظام الشركات ونظام المنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية . (الفقرة ٣٦١٠)

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 . (الفقرة ٣٦١١)

* الفقرات الناقصة تتعلق بنص المعيار والتي وضعت في مقدمة الكتاب .

ملخص للتحفظات في تقرير المراجع وتأثيرها على رأيه

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

٢ — صياغة الرأي المعارض :

يصدر المراجع رأياً معارضاً عندما يجمع من الأدلة والقرائن ما يوصله الى قناعة معقولة ان للقصور في امور محاسبية تأثيراً هاماً يجعل القوائم المالية ككل لا تظهر بعدالة المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال . ويجب ان تصاغ عبارات الرأي المعارض لتظهر ان المراجع وصل الى هذا الرأي بسبب التأثير 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 اتفاقه مع الادارة حول محتويات وشكل القوائم المالية وانما ينصب الرأي على القصور المحاسبي وتأثيره على القوائم المالية . ويلزم التأكيد بأن الرأي المعارض يشمل رأي المراجع في عدالة القوائم المالية ورأيه عن التزام المنشأة بمتطلبات نظام الشركات ونظامها الاساسي فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية . (الفقرة ٣٥٣٧)

٣ — صياغة الامتناع عن ابداء الرأي :

يمتنع المراجع عن ابداء رأي في القوائم المالية عندما يحول القصور في نطاق المراجعة او الشك — بما في ذلك الشك في استمرار المنشأة — الى عدم تمكنه من الوصول الى قناعة معقولة تمكنه من ابداء رأي في القوائم المالية ككل . ولا يجوز للمراجع ان يمتنع عن ابداء الرأي عندما يصل الى قناعة معقولة بان القوائم المالية غير عادلة . وعندما يمتنع المراجع عن ابداء الرأي ، فيجب ان يصيغ فقرة الامتناع عن الرأي في تقريره بشكل يظهر بوضوح ان امتناعه عن الرأي جاء بسبب التأثير او التأثيرات المحتملة للتعديلات التي قد تكون ضرورية والتي كان من الممكن له تحديدها لو لم يكن هناك قصور في نطاق المراجعة او لو زالت حالة الشك . ولا يجوز للمراجع ان يشير في تقريره الى ما يفهم منه ان الامتناع عن ابداء الرأي جاء بسبب شك المراجع نفسه وانما ينصب الامتناع عن ابداء الرأي على التأثير او التأثيرات المحتملة للتعديلات التي قد تكون ضرورية . ويلزم التأكيد بانه اذا لم يتمكن المراجع من ابداء الرأي في عدالة القوائم المالية ككل فلا يمكن له ابداء الرأي في التزام القوائم المالية بمتطلبات نظام الشركات او النظام الاساسي للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

ولا يعفى الامتناع عن ابداء الرأي المراجع من ضرورة ايضاح وجود قصور في امور محاسبية تؤثر على القوائم المالية اذا تبين له ان القوائم المالية التي قرر عدم ابداء الرأي فيها تحتوي على اخطاء او ايضاحات غير كافية او لا تحتوي على ايضاحات يراها ضرورية . وبالتالي يتعين على المراجع وصف مثل هذه الامور في فقرة التحفظات في تقريره بالاضافة الى وصف الاسباب الجوهرية التي ادت الى امتناعه عن ابداء الرأي .

العبرة 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 يبدي 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 اتفاه مع ادارة المنشأة على الأمور التي ادت الى القصور في القوائم المالية (في حالة التحفظ بسبب قصور في امور محاسبية او التحفظ بسبب اعتقاده بعدم التزام المنشأة بمتطلبات نظام الشركات او نظامها الاساسي فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية) .
- ب — او عدم تأكله شخصا من الامر موضوع المراجعة (في حالة التحفظ الناتج عن قصور في نطاق المراجعة او التحفظ الناتج عن حالة شك غير متعلقة باستمرارية المنشأة) (الفقرة ٣٥٣٦)

فقرة الرأي بما يتفق ويعبر عما يبدية المراجع من رأي . واذا نتج التحفظ عن قصور في نطاق المراجعة فعلى المراجع تعديل فقرة النطاق ايضا بالاشارة الى قصور نطاق المراجعة المبين في فقرة التحفظ . (الفقرة ٣٥٣٤)

ويجب على المراجع ان يفصل في فقرة التحفظ جميع الاسباب الجوهرية التي ادت الى عدم اصدار رأي مطلق كما يجب ان يشمل هذا التفصيل ما يلي :

- ١ - جميع تحفظات المراجع .
- ٢ - تفصيلا وشرحا كافيا للأسباب الجوهرية التي ادت الى تلك التحفظات .
- ٣ - التأثير الفعلي او المحتمل على القوائم المالية الذي ترتب على الاسباب الجوهرية للتحفظ او التحفظات كالاتي :

أ - التحفظ بسبب القصور في امور محاسبية : يجب على المراجع ان يوضح كيف تأثرت القوائم المالية بذلك القصور ومدى هذا التأثير اذا كان قابلا للتحديد المعقول .

ب - التحفظ بسبب القصور في نطاق المراجعة : يجب على المراجع ان يوضح مدى وكيفية تأثر القوائم المالية بالتعديلات التي قد تكون ضرورية لو تمكن من تطبيق اجراءات المراجعة التي يراها ضرورية .

ج - التحفظ بسبب حالة شك غير متعلقة باستمرارية المنشأة : يجب على المراجع ان يوضح كيف تأثرت 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 ان 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 ان يوضح كيفية تأثر القوائم المالية نتيجة لعدم الالتزام بذلك . (الفقرة ٣٥٣٥)

و - صياغة التحفظات في رأي المراجع :

١ - صياغة الرأي المتحفظ :

كما سبق ايضاحه في (٨ - ١ - ٢) من المهم ان يستخدم المراجعون عبارات متماثلة للدلالة على مواقف متماثلة ، ولذا يجب ان يحتوي الرأي المتحفظ للمراجع على احدى العبارتين الآتيتين حسب مقتضيات الاحوال :

الملحوظ في رأس المال العامل ، عدم قدرة المنشأة على الحصول على التمويل اللازم ، عدم قدرة المنشأة على الالتزام بشروط قرض قائم ، او العوامل الخارجة التي قد تحير المنشأة على التصفية . وقد تؤدي مثل هذه الامور مجتمعة او متفرقة الى الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار (٢) . ويطلق على مثل هذه الحالات « حالات الشك المتعلقة باستمرارية المنشأة » . (الفقرة ٣٥٣١)

ج - تأثير حالات الشك المتعلقة باستمرارية المنشأة على رأي المراجع : اذا كانت حالة الشك تتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار فان على المراجع ان يوجه اهتماما الى ما اذا كانت القوائم المالية قد اعدت وفقا لمعايير محاسبية ملائمة نظرا لاحتمال عدم صلاحية افتراض استمرارية المنشأة كأساس لاعداد القوائم المالية . ويلزم على المراجع ان يمتنع عن ابداء الرأي على القوائم المالية ككل اذا كان لديه شك كبير في قدرة المنشأة على الاستمرار . ويتعين عليه في هذه الحالة ايضاح كل الاسباب الجوهرية التي ادت الى امتناعه عن ابداء الرأي في تقريره . (الفقرة ٣٥٣٢)

د - عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات او النظام الاساسي للمنشأة : يقضي معيار التقارير بأن ينص المراجع في تقريره على ما اذا كانت المنشأة قد التزمت بمتطلبات نظام الشركات ونظامها الاساسي فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية . واذا ظهر للمراجع عدم التزام المنشأة بتلك المتطلبات فان عليه ان يتحفظ في تقريره وأن يبين في تحفظه ان سبب التحفظ هو عدم التزام المنشأة بمتطلبات نظام الشركات ونظامها الاساسي فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية وتأثير عدم الالتزام على القوائم المالية . (الفقرة ٣٥٣٣)

هـ - التعبير عن التحفظات في تقرير المراجع : يجب على المراجع اذا لم يتمكن من اصدار رأي مطلق ان يتحفظ وأن يشرح اسباب تحفظاته بطريقة تمكن مستخدم القوائم المالية المدرك من استيعاب طبيعة التحفظات التي ادت بالمراجع الى عدم اصدار رأي مطلق . ويقتضي 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 الرأي لكي تكون وسيلة اتصال تبين للمستخدم ما وجدته المراجع وتمهد لرأيه . ويتم تعديل كلمات

٢ - يعتبر مفهوم استمرارية المنشأة احد المفاهيم الاساسية التي يتم على اساسها اعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها . ويعني ذلك ان القوائم يتم اعدادها على افتراض قدرة المنشأة على تحقيق القيم الدفترية لاصولها والوفاء بالتزاماتها بدون الحاجة الى تصفية اعمالها .

محددة في القوائم المالية ولا تثير شكاً نظراً لحجمها المحتمل في قدرة المنشأة على الاستمرار إذا ترتب على هذه الأمور نتائج سلبية في المستقبل . ومن امثلة 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 » . (الفقرة ٣٥٢٩)

ب — تأثير حالات الشك غير المتعلقة باستمرارية المنشأة على رأي المراجع :

— عندما يجد المراجع نفسه امام حالة شك غير متعلقة باستمرارية المنشأة قد يكون لها تأثير هام على القوائم المالية فان عليه ان يبدي رأياً متحفظاً او ان يمتنع عن ابداء الرأي في القوائم المالية ككل . كما يجب على المراجع ان يبين في تقريره كل الاسباب الجوهرية التي ادت الى تحفظه او الى امتناعه عن ابداء الرأي .

ويعتمد قرار المراجع بالتحفظ او الامتناع عن ابداء الرأي على اقتناعه باحتمال تأثر القوائم المالية بالتعديلات التي قد تكون ضرورية لو أمكن معرفة نتيجة الامور التي ادت الى حالة الشك . ويلزم على المراجع ان يبدي رأياً متحفظاً اذا كان في تقديره ان التعديلات التي قد تكون ضرورية ، وان كانت هامة لن تؤثر على الصورة التي تعطيها 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 مستخدمي القوائم المالية من تقييمه بسهولة .

— إذا لم يكن حجم التعديلات التي قد تكون ضرورية هاماً جداً لدرجة تؤدي 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 مستخدمي القوائم المالية من تقييمه بسهولة او اذا كان في تقديره ان حجم اية تعديلات قد تكون ضرورية يعتبر هاماً جداً لدرجة تؤدي الى اعتقاده بعدم حصوله على اساس كاف لابداء رأي على القوائم المالية . (الفقرة ٣٥٣٠)

٢ — حالات الشك المتعلقة باستمرارية المنشأة :

تتعلق بعض حالات الشك بامور لا يمكن حصر تأثيرها على القوائم المالية . ومن امثلة هذه الامور خسائر التشغيل المتكررة ، النقص

المعقول في الوقت الحالي : حيث ان المنشأة تمثل سلسلة من النشاطات الاقتصادية فان فصل تلك السلسلة الى اجزاء كل منها يمثل فترة زمنية ، محددة يستدعي تقدير الادارة لأمر مستقبلية حتى تتمكن من اعداد القوائم المالية في نهاية كل فترة زمنية مثال ذلك تقدير الادارة للعمر الانتاجي او مدة المنفعة للاصول الثابتة والذي يترتب عليه تحديد ما يتحمله ايراد هذه الفترة والفترات القادمة من تكلفة تلك الاصول ، او تقدير الادارة لقابلية ارصدة المدينين للتحصيل او تقديرها لاحتمال تحمل المنشأة لخسارة متوقعة في تاريخ نهاية السنة . وفي معظم مثل هذه الحالات يمكن للمراجع بالاعتماد على الادلة والقرائن المتوفرة ان يصل الى نتيجة بخصوص معقولية تقدير الادارة . واذا توفرت لديه الأدلة والقرائن وكون رأيا يختلف مع تقدير الادارة فان الأمر لم يعد حالة شك وانما تحول الى حالة قصور في امور محاسبية . (الفقرة ٣٥٢٦)

٢ — القصور في نطاق المراجعة :

يجب التفرقة بين حالة الشك والقصور في نطاق المراجعة على الرغم من ان تأثيرهما على تقرير المراجع متشابه ، 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 التي قد تكون ضرورية نتيجة لعدم قدرته على الحصول على ادلة وقرائن من المفروض ان تكون متوفرة في الوقت الحالي في حالة الشك فيتأمل الامر ما عدا ان الأدلة والقرائن المطلوبة تتوفر في المستقبل . (الفقرة ٣٥٢٧)

٣ — الخسائر المحتملة :

واخيرا يجب على المراجع ان يفرق بين الخسائر المحتملة التي يتم اثباتها محاسبيا وحالات الشك . فالخسائر المحتملة التي يتم اثباتها محاسبيا تتعلق بأمر تعتبر نتائجها حسب المعلومات المتوفرة وقت اعداد القوائم المالية متوقعة وان كانت غير مؤكدة . 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 في المستقبل . ومن ثم فليس في امكان الادارة الا ان تبين في ايضاحاتها حول القوائم المالية طبيعة الامور التي ادت الى حالة الشك . (الفقرة ٣٥٢٨)

ب — حالات الشك وعلاقتها باستمرارية المنشأة :

١ — حالات الشك غير المتعلقة باستمرارية المنشأة :

أ — تتعلق بعض حالات الشك بامور محددة ينحصر تأثيرها المحتمل على بنود

١ — ابداء رأي متحفظ .

(الفقرة ٣٥٢٢)

٢ — ابداء رأي معارض .

وينطوي اختيار المراجع احد البديلين السابقين على تقييم تأثير القصور في الامور المحاسبية على القوائم المالية ككل ويلزم على المراجع ابداء رأي متحفظ اذا كان في تقديره ان تأثير القصور الخاسبي على الرغم من اهميته لن يؤثر على منفعة القوائم المالية بصورة عامة لمن يستخدمها . وفي العادة يصل المراجع الى هذه النتيجة اذا توفر الشرطان التاليان :

- ١ — اذا كان من الممكن تحديد وفصل تأثير القصور في أمور محاسبية على القوائم المالية ووصفه بطريقة تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييمه بسهولة .
- ٢ — اذا لم يكن حجم تأثير القصور في امور محاسبية على القوائم المالية هاما للدرجة تؤدي الى عدم جدوى وصفه بطريقة واضحة .

كما يلزم على المراجع ابداء رأي معارض في القوائم المالية اذا كان في اعتقاده ان القوائم المالية تعتبر مضللة او ليست مفيدة لمستخدميها حتى لو تم استخدامها في ضوء تقريره — وفي العادة تعتبر القوائم المالية مضللة او غير مفيدة لمستخدميها في كل من الحالتين التاليتين :

- ١ — اذا كان تأثير القصور في الامور المحاسبية على القوائم المالية شاملا للدرجة لا تمكن المراجع من وصف كيف تأثرت القوائم المالية في تقريره .
- ٢ — اذا كان تأثير القصور في الامور المحاسبية هاما جدا للدرجة تؤدي الى عدم جدوى وصف كيفية تأثر القوائم المالية على الرغم من امكانية هذا الوصف .

(الفقرة ٣٥٢٤)

ج — حالة الشك :

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

(الفقرة ٣٥٢٥)

أ — التفرقة بين حالات الشك وبعض اسباب التحفظات الأخرى :

- ١ — عدم الاتفاق مع تقدير ادارة المنشأة للنتائج المستقبلية لأمر قابلة للتقدير

١ - إذا كان من الممكن تحديد وفصل التأثير المحتمل لأية تعديلات قد تكون ضرورية على القوائم المالية ووصفه في تقرير المراجع بطريقة واضحة تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييمه بسهولة .

٢ - إذا لم يكن حجم التعديلات التي قد تكون ضرورية هاما جدا لدرجة تؤدي إلى عدم جوى وصف تأثيرها المحتمل على القوائم المالية في تقرير المراجع بطريقة واضحة . (الفقرة ٣٥١٨)

كما يلزم عن المراجع ان يمتنع عن ابداء الرأي في القوائم المالية نتيجة لقصور نطاق المراجعة اذا كان في تقديره ان التأثير المحتمل للتعديلات التي قد تكون ضرورية لا يمكن تحديده وفصله ووصفه بطريقة واضحة تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييمه بسهولة او اذا كان في تقديره ان حجم اية تعديلات قد تكون ضرورية يعتبر هاما جدا لدرجة تؤدي الى اعتقاده بعدم حصوله على أساس كافى لابداء رأي على القوائم المالية ككل . (الفقرة ٣٥١٩)

ب - القصور في امور محاسبية :

١ - ينشأ القصور في امور محاسبية عندما تستخدم المنشأة سياسة او سياسات محاسبية غير سليمة او عندما يكون هناك تقييم غير سليم لبند او اكثر من بنود القوائم المالية ، أو نقص في عرض او الافصاح عن أحد بنود القوائم المالية او الامور الهامة التي تؤثر عليها . ويؤدي القصور في الأمور المحاسبية الى وجود اخطاء و - أو نقص في صلب القوائم المالية و - أو ايضاجاتها . ويتعين على المراجع تحديد الأهمية النسبية لتأثير هذه الاخطاء او النقص على القوائم المالية من اجل ان يتمكن من تقرير ضرورة التحفظ على القوائم المالية ودرجة التحفظ الملائمة . (الفقرة ٣٥٢٠)

ولتحديد الأهمية النسبية لتأثير الاخطاء الناتجة عن القصور في الامور المحاسبية يجب على المراجع ان يأخذ في الاعتبار التأثير الكمي لهذه الاخطاء كما يجب عليه ان يأخذ في الاعتبار أهمية الأمر الذي تأثر بالخطأ من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وتأثير الخطأ على القرارات التي قد يتخذونها اعتمادا على القوائم المالية (الفقرة ٣٥٢١)

٢ - تأثير القصور في امور محاسبية على رأي المراجع :

يتعين على المراجع اذا كان في تقديره الذاتي ان القوائم المالية قد تأثرت تأثرا هاما نتيجة لقصور في امور محاسبية ابلاغ مستخدمي القوائم المالية بصورة واضحة بتأثير القصور في الأمور المحاسبية . ويكون امام المراجع احد البديلين التاليين :

١ - ينشأ القصور في نطاق المراجعة عندما لا يتمكن المراجع من تطبيق اجراءات المراجعة التي يراها ضرورية ولم يتمكن من الوصول الى درجة القناعة المطلوبة بوسائل اخرى . وقد ينتج مثل هذا القصور عن قيود يفرضها العميل على نطاق المراجعة او قد ينتج عن الظروف التي تحيط بالمراجعة او بالمنشأة كما هو الحال اذا تم تعيين المراجع بعد انتهاء السنة المالية ونتيجة لذلك لم يتمكن من حضور الجرد الفعلي للمخزون السلعي او كما هو الحال اذا لم يكن لدى المنشأة سجلات تفصيلية كافية للوصول الثابتة تمكن المراجع من تنفيذ الاجراءات اللازمة للتأكد من الوجود الفعلي للأصول التي تمثلها القيمة الدفترية الظاهرة في قائمة المركز المالي . ويجب التأكيد هنا بان القصور في 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 ببند ذات اهمية نسبية في القوائم المالية على قدرة المراجع على بناء اساس معقول للتعبير عن الرأي على القوائم المالية . وعند قصور نطاق المراجعة لا يستطيع المراجع ان يحدد ما اذا كان من الضروري تعديل القوائم المالية كما لا يستطيع تحديد قيمة التعديلات التي 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 . (الفقرة ٣٥١٦)

٢ - تأثير القصور في نطاق المراجعة على رأي المراجع :

اذا تبين للمراجع وجود قصور في نطاق المراجعة يتعلق بأمر ذات اهمية نسبية فعادة يكون لدى المراجع احد البديلين التاليين :

- ١ - ابداء رأي متحفظ .
 - ٢ - الامتناع عن ابداء الرأي .
- وفي كلا الحالتين يتعين على المراجع توضيح السبب او الاسباب التي ادت الى البديل الذي يختاره . (الفقرة ٣٥١٧)

وينطوي اختيار المراجع بين البديلين السابقين على تقييم التأثير المحتمل للتعديلات التي قد تكون ضرورية على القوائم المالية ككل ويلزم على المراجع عادة ابداء رأي متحفظ اذا كان في تقديره ان التعديلات التي قد تكون ضرورية لن تؤثر على منفعة القوائم المالية بصورة عامة لمن يستخدمها .

وفي العادة يصل المراجع الى هذه النتيجة اذا توفر الشرطان التاليان :

ب - تغيير السياسات المحاسبية :

عندما تغير الادارة سياسة محاسبية فان معايير المحاسبة المتعارف عليها تقتضي ان تطبق السياسة الجديدة بأثر رجعي بحيث تعدل القوائم المالية للسنوات السابقة . وبيان ذلك التعديل في ايضاحات القوائم المالية . ولا يلزم المراجع تعديل تقريره نتيجة لتغيير السياسة المحاسبية اذا التزمت الادارة بالمعالجة المحاسبية للتغيير والايضاحات التي تتطلبها معايير المحاسبة المتعارف عليها . (الفقرة ٣٥١٣)

وقد يصعب على الادارة في بعض الاحياء اعادة تصوير القوائم المالية 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 لأغراض المقارنة ، اذا كان ذلك مناسبا ، بقيمة التأثير المتجمع للتغيير في السياسة المحاسبية على السنوات السابقة ، والغرض من ذلك فصل تأثير تغيير السياسة الخاصة بسنوات سابقة عن السنة الحالية . كما ان معايير المحاسبة المتعارف عليها تقتضي الافصاح عن بعض المعلومات المتعلقة بهذا التغيير . واذا ظهر للمراجع صعوبة تحديد تأثير التغيير في السياسة المحاسبية على كل سنة من السنوات السابقة فلا يلزم بتعديل تقريره اذا التزمت الادارة بمتطلبات معايير المحاسبة المتعارف عليها . وانما يتعين على المراجع لفت انتباه مستخدم القوائم المالية في تقريره الى انه لا يمكن مقارنة القوائم المالية للسنة موضوع المراجعة مع القوائم المالية للسنوات السابقة نظرا لعدم قدرة الادارة على اعادة تصوير القوائم المالية للسنوات السابقة من اجل 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 مراعات ان هذا لا يعتبر تحفظا في رأي المراجع . (الفقرة ٣٥١٤)

وجوه التحفظ :

٧ - ١ - ٤ - ٣

اذا كان لدى المراجع تحفظات على القوائم المالية تمنعه من ابداء رأي مطلق فيجب عليه ان 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 نمطي الى اقصى حد ممكن عند صياغة التحفظات . وتعتبر أهم الأسباب التي تدعو المراجع الى عدم اصدار رأي مطلق (بمعنى آخر اصدار رأي متحفظ او معارض او الامتناع عن ابداء الرأي) القصور في نطاق المراجعة او في امور محاسبية او حالة الشك او عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات او النظام الاساسي للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية . وفيما يلي ايضاح لكل منها وتأثيره على رأي المراجع :

(الفقرة ٣٥١٥)

يجب على الادارة عند اعداد القوائم المالية ، وعلى المراجع عند اعداد تقريره ، ان يأخذ في الاعتبار دائما ما اذا كانت معايير المحاسبة المتعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة وبالتالي تظهر القوائم المالية المعدة على اساسها المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال بعدل او ما اذا كان الأمر يتطلب استخدام معالجة محاسبية بديلة اكثر ملائمة لظروف المنشأة او يتطلب الافصاح عن معلومات اضافية . كما يجب على المراجع ان يتأكد من ان القوائم المالية تعكس مضمون العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال قبل ان يصل الى رأيه في القوائم المالية . وبالإضافة الى ذلك يجب على المراجع ان يستخدم تقديره الذاتي لتحديد ما اذا كانت المعلومات التي يتم الافصاح عنها في القوائم المالية تعتبر واضحة وشاملة بالنسبة لمستخدم القوائم المالية المدرك .

ب — تلتزم بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية . (الفقرة ٣٥٠٩)

الرأي المطلق :

يجب على المراجع اذا لم يكن لديه اية تحفظات على القوائم المالية اصدار رأي مطلق وفي هذه الحالة يتكون تقريره عادة من فقرتين :

(الفقرة ٣٥١٠)

الأولى : نطاق المراجعة .

الثانية : الرأي المطلق .

لفت الانتباه :

يوجد احيانا امور ذات تأثير على فهم القوائم المالية من قبل المستفيدين منها ولكن المراجع ليس لديه تحفظات على اظهار القوائم المالية بعدل لمركز الشركة المالي او التزاماتها القانونية . لذا يلجأ المراجع الى اضافة فقرة لتقريره لتأكيد تلك الامور . وفيما يلي امثلة لمثل هذه الأمور :

(الفقرة ٣٥١١)

أ — الانحراف عن معايير المحاسبة المتعارف عليها لعدم ملائمتها لظروف المنشأة :

قد يؤدي تطبيق معايير المحاسبة المتعارف عليها في حالات نادرة الى ان تصبح القوائم المالية مضللة ، فاذا حدث ذلك فلا بد لادارة المنشأة من استخدام معايير بديلة من أجل ان لا تكون القوائم المالية مضللة . وعلى المراجع ان يصل الى قناعة ذاتية عما اذا كانت تلك المعايير البديلة ملائمة لظروف المنشأة . فان عليه التأكد من كفاية الافصاح عن ذلك الانحراف وسببه . وعندما يصل الى قناعة عن كفاية ذلك الافصاح فان عليه ان يشير الى الانحراف في فقرة « لفت الانتباه » .

(الفقرة ٣٥١٢)

رأيه ، يجب على المراجع أن يذكر في فقرة النطاق من التقرير بان نطاق المراجعة كان مقيدا كما يجب عليه توضيح طبيعة تحفظه على القوائم المالية الناتج عن تقييد نطاق المراجعة وأن يعكس ذلك في رأيه وفقا لما هو ملائم . كما يجب على المراجع ان يحدد بوضوح القوائم المالية التي يشملها رأيه للتأكد من عدم احتمال فهم المستخدم بان رأى المراجع يشمل معلومات اخرى قد تنشر مع رأيه كتقارير مجلس الادارة او الاحصائيات .. الخ . (الفقرة ٣٥٠٣)

ينص نظام الشركات في المادة (١٢٣) على ان اعداد القوائم المالية من مسؤوليات المنشأة ، وبالتالي فان المراجع ليس مسئولاً عن اعداد القوائم المالية ومع ذلك فان الكثير من مستخدمي القوائم المالية المتركين في المملكة لا يدركون ذلك مما يستدعي ذكرها بوضوح في التقرير . (الفقرة ٣٥٠٤)

ينص نظام الشركات في المادة (١٣٢) بأن على المراجع النص صراحة في تقريره عما اذا كان قد حصل على البيانات والايضاحات التي طلبها ، وتبعاً لذلك يجب ان تتضمن فقرة نطاق المراجعة جملة بهذا المعنى . (الفقرة ٣٥٠٥)

التعبير عن الرأي :

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

أ — تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المحاسبية ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال خلال الفترة المحاسبية بناء على كفاية العرض والايضاح للمعلومات التي تحتوي عليها تلك القوائم ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والملائمة لظروف المنشأة . (الفقرة ٣٥٠٧)

وتجدر الاشارة الى ان من الضروري في الغالبية العظمى من الحالات اعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها كما ورد تعريفها في معيار التقارير لكي تظهر بعدالة المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال . ومع ذلك

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

تمهيد :

١ - ٧

مقدمة :

١ - ١ - ٧

يعتبر تقرير المراجع الوسيلة التي يعبر بها عن رأيه حيال القوائم المالية وفقا لشروط مهمة المراجعة التي قام بانجازها ، ويصدر الرأي عادة عما اذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الأموال بناء على كفاية العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوي عليها تلك القوائم ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملازمة لظروف المنشأة وتلتزم بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للمنشأة فيما يتلق باعداد وعرض القوائم المالية . ويجب ان يكون التقرير واضحا وأن يحدد نطاق المراجعة . (الفقرة ٣٥٠١)

وضوح التقرير :

٢ - ١ - ٧

يجب ان يحرص المراجع على أن يكون معنى التقرير مفهوما من قبل المهتمين باعدادده ، ومن قبل من يستخدمونه وخاصة من يعتمدون عليه منهم . كما يجب ان يكون تقرير المراجعة واضحا بحيث لا يترك مجالا 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 لأن 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 ان يكون بمقدور مستخدم القوائم المالية المدرك ان يتبين ما اذا كان المراجع يرمي الى توجيه المستخدم الى تحفظات في تقريره . كما يجب على المراجع ان لا يتوقع من مستخدم القوائم المالية المدرك ، ان يكون عالما بالخصائص الاساسية لتقرير المراجع . ويترتب على ذلك ضرورة عدم اتباع اسلوب الابلاغ الضمني في اعداد التقرير بحيث يقتصر على ابلاغ القاري بالخصائص الاساسية التي لم يتم الالتزام او الوفاء بها (كعدم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها او عدم الوفاء بمتطلبات نظام الشركات او النظام الاساسي للمنشأة) . وانما يجب على المراجع ، بدلا من ذلك ، ابلاغ القاري ابلاغا صريحا بالخصائص الاساسية الآتية للتقرير . (الفقرة ٣٥٠٢)

نطاق المراجعة :

٣ - ١ - ٧

يجب ابلاغ مستخدم القوائم المالية وتقرير المراجع بطبيعة ونطاق مهمة المراجعة وعما اذا كانت المراجعة قد تمت وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها أو أن هناك قيودا 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

١ - ٣ - ١ - ٧



٧ — معيار التقارير

تابع معيار ادلة وقرائن المراجعة : دراسة مقارنة في اربع دول :

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الامريكية	المانيا الغربية
	<p>معظم الايضاحات يمكن التحقق منها عن طريق مطابقتها مع مصادر مستقلة عن المنشأة ، او مع القرائن التي يصل اليها 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 تعارض مع الايضاحات التي قدمها الادارة وانه تمت المصادقة كتابة على هذه الايضاحات ويجب ان تقتصر هذه الايضاحات على الأمور ذات الاهمية النسبية للقوائم المالية والتي تعتبر اساسا من الأمور تؤثر على التقدير والرأي ، ومع ذلك يمكن ان تتضمن ايضا امور متعلقة بحقيقة معينة عندما تعتبر هذه الحقيقة هامة نسبيا 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 تمكيته من تكوين رأي غير متحفظ عن القوائم المالية تحت الظروف السائدة .</p> <p>(د.س. فقرة ٣)</p>		

تابع معيار ادلة وقوانين المراجعة : دراسة مقارنة في اربع دول :

المملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الامريكية	المانيا العربية
<p>الحصول على ايضاحات مكتوبة من الادارة عنها لتعللها اساسا بجواب تفصيح للحكم والتقدير الشخصي ، او بمقتائق لا تعللها الادارة .</p> <p>كما يجب على المراجع بعد الحصول على ايضاحات مكتوبة ان يقرر ما اذا كانت هذه الايضاحات بالاضافة الى قوانين المراجعة الأخرى التي حصل عليها ، تعتبر كافية لتكفيه من الوصول الى نتيجة عن الموضوع محل البحث .</p>	<p>اخرى ، وما اذا كان يشير الى احتمال وجود اخطاء في السجلات المحاسبية اذا كانت الايضاحات التي يتلقاها توحى بان الاستثناء يعتبر حالة معوزلة ، يجب على المراجع التأكد من صحة هذه الايضاحات ، مثلا عن طريق القيام باختبارات اضافية واذا صادقت الايضاحات المقدمة على ان سليمة خلال الفترة باكملها ، فلا يمكن للمراجع الاعتماد على هذا الضابط وفي هذه الحالات لا يكون بتقدير المراجع تغيير اختياراته الجوهرية..... (ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ١٦)</p>	<p>المبادئ ، او في التطبيق ، او اخطاء حسابية او تلاعب او راجعا لعدم تفهم التعليمات او الاهمال .</p> <p>ب- العلاقة اخطئة للخطأ او التلاعب بالجوانب الاخرى للمراجعة .</p> <p>(ق.م.م ٣٩ ، فقرة ٢٧)</p>	<p>يجب على المراجع الحصول على خطاب بالايضاحات من المنشأة التي تخضع للمراجعة ، وهذا الخطاب لا يعتبر بديلا لأي من اجراءات المراجعة .</p> <p>(قائمة ١٩٧٧/١ م القسم التاسع)</p> <p>ويعتبر خطاب الايضاحات تأكيدا شاملا عن طريق مجلس الادارة يتعلق بكفاية المعلومات والمستندات المطاة للمراجع ، كما بين ايضا ما اذا كان قد تم تسجيل جميع العمليات وما اذا كانت الميزانية تعكس جميع الاحوال والالتزامات والمخاطر التي يجب الخاصة بها .</p> <p>(قائمة ١٩٧٧/١ م ، القسم التاسع ، ملحوظة ١)</p>
<p>١٩- اذا كان رأي المراجع ، بعد ان يقوم باجراءات مراجعة اضافية ، وبعد ان يقوم بالحصول على ايضاحات وبيانات مكتوبة من الادارة ، يعلم وجود ادلة وقوانين كافية ، او ليس من العملي الحصول على ادلة وقوانين كافية ، او ليس من العملي الحصول على ادلة وقوانين كافية تأييدا لأمر ذو تأثير هام فعليه في هذه الحالة ان يحتفظ في تقريره وفقا لقتضيات معيار التقرير .</p>	<p>يتم الحصول على ايضاحات شفوية خلال عملية المراجعة ردا على استفسارات متعددة ، 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 قوية كافية يمكن الاعتماد عليها بالنسبة لأي جانب هام من جوانب المراجعة .</p>	<p>خلال المراجعة ، تقدم الادارة للمراجع ايضاحات كثيرة شفوية او مكتوبة ، ردا على استفسارات محددة او من خلال القوائم المالية ومنه الايضاحات التي تقدمها الادارة تعتبر جزءا من القرائن التي يحصل عليها المراجع المستقل ولكنها لا تعتبر بديلا عن استخدام تلك الاجراءات الضرورية الخاصة بالمراجعة والتي تحتل اساس معقول لرأيه عن القوائم المالية..... (فقرة ٢ ، ق.م.م ١٩)</p> <p>يحصل المراجع على ايضاحات كتابية من الادارة تتعلق بعملها او بنتها عندما يعتقد انها ضرورية لتعديد اجراءات المراجعة الأخرى التي يقوم بها .</p> <p>(ق.م.م فقرة ٣)</p>	

أ — انه تم الالتزام بجميع قوائم بيانات معايير المحاسبة ، فيما عدا الحالات التي لا تنطبق عليها هذه المعايير لأسباب لها ما يبررها كأن تكون غير عملية ، او غير ملائمة ، او ان الالتزام بها يؤدي الى صورة مضللة ، في بعض الحالات النادرة ، في ضوء الظروف السائدة .

ب — ان اي سياسات محاسبية هامة تتبعها المنشأة ، لم ترد في بيانات معايير المحاسبة تعتبر ملائمة لظروف المنشأة .

وبالتالي ، فانه كان من الواضح للجنة اجراءات المراجعة في المملكة المتحدة في سنة ١٩٨٠ م ان المباديء المحاسبية المتعارف عليها (كما تم تعريفها تعتبر جزءا لا يتجزأ من « الصورة الصادقة العادلة » . ومع ذلك فانها لم تكن تمثل كل المباديء بالضرورة فبعد سنة نص قانون الشركات لأول مرة في سنة ١٩٨١ م على المباديء المحاسبية الرئيسية . كما نص القانون ايضا على انه يمكن التغاضي عن هذه المباديء بشرط الحصول على « صورة صادقة وعادلة » .

وفي الولايات المتحدة الامريكية ، يقرأ الجزء المعنى من التقرير النمطي كما يلي : « تعبر بصورة عادلة وفقا للمباديء المحاسبية المتعارف عليها » ، وهذه الصياغة لها ميزة كبرى على تلك الخاصة بالمملكة المتحدة من ناحية ان هناك اشارة صريحة للمباديء المحاسبية المتعارف عليها ، كما انها تربط مفهوم « العدالة » باستخدام « المباديء المحاسبية المتعارف عليها » بصورة مشابهة لمعيار المملكة المتحدة (الاقتباس الموضح بعاليه) . ومع ذلك فان بعض القضايا القانونية في الولايات المتحدة الامريكية تؤيد وجهة نظر قانون الشركات لسنة ١٩٨١ م في المملكة المتحدة بانه بالرغم من ان الالتزام بالمباديء المحاسبية المتعارف عليها يؤدي عادة الى تأكيد « العرض العادل وفقا لمباديء المحاسبة العامة المتعارف عليها » ، فان هناك خصائص اضافية للعدالة يجب الوفاء بها ايضا ولذلك اوضح القاضي في قضية « كونتيننتال فندنج » ان القانون الأول للمحاسبين ليس الالتزام بالمباديء المحاسبية المتعارف عليها ، وانما الافصاح التام والعادل ، والعرض العادل » (الفقرة ٣٦٢٨)

وقد استمرت المناقشة عن العلاقة بين « الصورة العادلة » وبين « المباديء المحاسبية العامة المتعارف عليها » محتدمة عدة سنوات . وبصفة عامة فان هذه المناقشة كانت قاصرة على الدول التي تتكلم اللغة الانجليزية فقط ، ففي اوروبا من النادر ان نجد نصا مماثلا يطلب من المراجع ان يعطي رأيا عن الصورة العادلة التي تبينها الحسابات . (الفقرة ٣٦٢٩)

وهناك بعض الشواهد منذ وقت قريب جدا تبين ان المعهد الالماني للمحاسبين القانونيين قد يأخذ في الاعتبار تضمين الرأي عن الصورة العادلة في تقرير المراجعة . (الفقرة ٣٦٣٠)

وفي كندا ، ما زالت بعض الولايات تطلب الرأي عن (أ) العدالة ، (ب) عن المباديء المحاسبية العامة المتعارف عليها . اما المعهد الكندي نفسه فقد تبني اسلوب التقرير الأمريكي في سنة ١٩٧٦ م . (الفقرة ٣٦٣١)

وقد نشأ الكثير من المناقشات بسبب عدم وجود تعريف قانوني في الدول التي لها تاريخ طويل في اعطاء آراء عن « الصورة العادلة » ويبدو لنا ان وجود تعريف قانوني لكل من « الصورة العادلة » و « المبادئ المحاسبية المتعارف عليها » تعتبر امرا حيويا . ولكن قبل تعريف مثل هذه المصطلحات يجب ان نتدبر ما اذا كانت هذه الكلمات تمثل تعبيرات ملائمة ، ويجب ان تكون المعايير التي يتم الاسترشاد بها في مثل هذه القرارات هي فعاليتها في توصيل نتائج المراجعة لمستخدم القوائم المالية المدرك في المملكة العربية السعودية . (الفقرة ٣٦٣٢)

ونظرا لأن الهدف من تقرير المراجع هو أن يكون اداة اتصال بين المراجع والمستخدم المدرك وبناءا على مشورة مختصين في اللغة العربية والعلوم الشرعية فقد حاولنا استخدام لغة يكون لها معنى مفهوم لغير الخبير حتى تكون لغة مشتركة بين كاتب التقرير ومستخدمه وفي هذا المجال فان التعبير « تظهر بعدل » يبدو لنا اكثر ملاءمة من التعبير « صورة صادقة وعادلة » او بصورة حقيقية وما شابه ذلك من تعبيرات فالصورة الصادقة او الصورة الحقيقية في المحاسبة المعتمدة على مفهوم الأهمية النسبية تختلف بدرجة كبيرة عن مفهوم القاريء العادي عن الصدق او الحقيقة ، كما وجدنا ايضا من دراستنا لتقارير المراجعة في المملكة العربية السعودية ان تعبير « الصورة العادلة » استخدام في عدة مناسبات ، وبصفة خاصة بالنسبة للقوائم المالية للمؤسسات السعودية ، وبالمثل ، فان تعبير « المبادئ المحاسبية العامة المتعارف عليها » استخدم كثيرا رغم عدم وجود تعريف محدد له في المملكة ، ونظرا لأن الشكل الأمريكي للتقرير كثيرا ما يستخدم في المملكة العربية السعودية فاننا نتوقع ان يكون القاريء متعودا على هذه التعبيرات بالفعل . (الفقرة ٣٦٣٣)

وربما كان افضل مدخل لتعريف « التمثيل بعدل » هو فحص المعايير التي يتم الاسترشاد بها في هذا الصدد . الاقتباس المأخوذ من معيار المملكة المتحدة والمبين بعاليه يشير الى حاجة المراجع لأن يكون مقتنعا ، بالاضافة الى امور اخرى ، بان القوائم المالية تلتزم بجميع القوائم الصادرة عن التطبيقات المحاسبية النمطية ما لم تعتبر هذه التطبيقات غير ملائمة او غير عملية لاسباب لها تبريرها او اذا كانت تؤدي الى صورة مضللة ، وان اي سياسات محاسبية هامة تتبعها المنشأة لم ترد في قوائم التطبيقات المحاسبية النمطية تعتبر ملائمة لظروف المنشأة ، وهذا يؤدي منطقيا الى الأخذ بوجهة نظر الاستاذ « دافيد فلينت » في دراسته بعنوان « الصورة الصادقة والعدالة في حسابات الشركة » التي نشرها المعهد الاسكتلندي للمحاسبين القانونيين والتي يذكر فيها : « من وجهة نظر القانون ، لا توجد مجموعة عالمية من القواعد التفصيلية لاعداد حسابات تعطي صورة صادقة وعادلة ، وتعتبر قابلة للتطبيق في جميع الظروف ، يجب الاختيار من بين البدائل المتاحة بحيث يتم الوفاء بالمتطلبات الأكثر أهمية » . (الفقرة ٣٦٣٤)

ويستمر الاستاذ « فلينت » في حصر الخيارات التي يمكن تلخيصها كما يلي :
أ — اعداد الحسابات على اساس التكلفة التاريخية وفقا لمعايير المحاسبة المعتادة ووفقا لمتطلبات قانون الشركات من ناحية الشكل والمحتوى ، وتوفير معلومات اضافية عن

- طريق الايضاحات الملحقه بالقوائم المالية ، او اضافة تلك المعلومات ، ان وجدت ، التي تعتبر ضرورية لاعطاء صورة صادقة وعادلة .
- ب — اعداد الحسابات على اساس القيمة الجارية .
- ج — اذا استدعت ظروف خاصة ، وحتى يمكن الوصول للصورة العادلة يتم اعداد حسابات تخرج عن الالتزام بمتطلبات قانون الشركات .
- د — اذا اتضح لاعضاء مجلس الادارة ان هناك اسباب خاصة تتطلب ذلك ، يتم اعداد الحسابات على اساس تتضمن الخروج على المبادئ المحاسبية التي يتضمنها قانون الشركات .
- وبالتالي يجب على المراجع ان يأخذ في الاعتبار ما اذا كان الاختيار الذي قامت به الادارة يعد ملائما ، مع الأخذ في الحسبان جميع الظروف المتعلقة بالمنشأة .
- (الفقرة ٣٦٣٥)

- ومن ثم فان التعريف بهذه الصورة يرتبط بمعلومات الادارة وتقديرها عما اذا كانت القوائم المالية كما يتم عرضها من الممكن ان تضلل مستخدم القوائم المالية المدرك وعليه فاننا نعرف « الاظهار بعدل » كما يلي :
- « تظهر القوائم المالية بعدل » اذا كان في امكان القاريء المدرك المتاحة له نفس المعلومات المتاحة لادارة المنشأة عن احوال المنشأة ان القوائم المالية لا يشوبها نقص في الايضاحات الهامة او الاخطاء « وفي العادة تعطي القوائم المالية صورة عادلة اذا توافرت الشروط التالية :
- أ — اذا كانت السياسات المحاسبية التي اتبعتها الادارة لاعداد القوائم المالية تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة موضوع المراجعة .
- ب — اذا كانت القوائم المالية وايضاياتها تفصح بشكل وبلرجة كافية الأمور التي قد تؤثر على قدرة المستخدم المدرك للقوائم المالية على امتيعاها وتفسيرها واستخدامها .
- ج — اذا كانت المعلومات المعروضة في القوائم المالية والايضاحات التابعة لها معروضة بشكل معقول اي بدون تفصيل ممل او اختصار مخل .
- د — اذا كانت القوائم المالية تعكس جوهر العمليات والأحداث التي تمت والظروف التي احاطت بالمنشأة موضوع المراجعة .
- (الفقرة ٣٦٣٦)

وفي ضوء هذا التعريف فان العلاقة بين « الاظهار بعدل » و « معايير المحاسبة المتعارف عليها » تصبح اكثر وضوحا . وتصبح معظم ان لم يكن كل مجموعات القوائم المالية التي تلتزم بمبادئ او معايير المحاسبة المتعارف عليها ، كما تم تعريفها ، تعطي صورة عادلة . ومع ذلك ، يجب على الادارة عندما تقوم باعداد القوائم المالية ، وعلى المراجع عند ابداء رأيه ، ان يأخذ في الاعتبار ما اذا كانت الصورة العادلة متوفرة او ما اذا كانت هناك حاجة لمعالجة محاسبية بديلة او لمعلومات اضافية .

(الفقرة ٣٦٣٧)

ويوجد مثالين في الملحق (٤) لظروف نعتبرها ذات علاقة ، احدهما من الماضي والآخر من الحاضر . ويتبين من المثالين ان على المراجع ان يقرر ما اذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل

بالرغم من انه يكون مقتنعا تماما بانه تم اعداد القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها .
ويبدو من المنطقي انه يجب مطالبة المراجع ان يجعل حكمه في هذا المجال متاحا
للمستخدم . (الفقرة ٣٦٣٨)

ويتم تحقيق ميزة اضافية عندما يتدبر المراجع العلاقة بين الصورة العادلة ومعايير المحاسبة
المتعارف عليها في الاحوال التي قد يتوفر فيها اكثر من معيار متعارف عليه . وفي ضوء العلاقة
بين الصورة العادلة ومعايير المحاسبة المتعارف عليها يتعين على المراجع في هذه الحالات ان يقرر
ما اذا كانت القوائم المالية تعطي صورة عادلة وفقا للمعيار الذي تختاره المنشأة من البدائل
المتاحة ويكون اساس حكمه في هذه الحالات هو ملائمة المعيار المختار لظروف
المنشأة . (الفقرة ٣٦٣٩)

ولقد اخذنا في الاعتبار عند تعريف معايير المحاسبة المتعارف عليها في المملكة العربية السعودية
عدم وجود مصدر رسمي في الوقت الحاضر لمثل هذه المعايير وبالتالي الحاجة الى مقاييس لما يعتبر
متعارفا عليه . ولقد حددنا هذه المقاييس كالآتي :

أ — اذا كان المعيار قد اصدر من قبل لجنة معايير المحاسبة التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين
السعودي يعتبر مثل هذا المعيار متعارفا عليه ويلزم اتباعه الا اذا كان في امكان المنشأة
(مع موافقة المراجع) تبرير عدم الالتزام به من اجل ان تعطي القوائم المالية صورة
عادلة .

ب — في غياب معيار صادر من قبل اللجنة المشار اليها في (أ) يتم الاختيار من مصادر اخرى
وخاصة التطبيقات المحاسبية الشائعة في 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 . (الفقرة ٣٦٤٠)

الالتزام بالمطلبات القانونية المناسبة :

٧ - ٢ - ٥ - ٣

كما يتضح من الملحق (٢) يتم الابلاغ بالالتزام بالمطلبات القانونية بصورة ايجابية في كل من
المملكة المتحدة والمانيا الغربية بينما يقتصر تقرير المراجع في كل من الولايات المتحدة الامريكية
والمملكة العربية السعودية على الابلاغ في حالة المخالفات القانونية فقط — وفي اعتقادنا ان
التعبير الايجابي الالتزام اكثر فعالية وبالتالي يتطلب معيار التقارير مثل هذا
التعبير . (الفقرة ٣٦٤١)

التسليم بعدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها :

٧ - ٢ - ٦

تنوع المطلبات المختلفة في الدول بالنسبة لهذه المشكلة اكثر مما هو الحال بالنسبة « للصورة
العادلة » 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 ايضا 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 التغطي 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 رأيه بان القوائم المالية تعكس بشكل عادل وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها اذا كانت هذه القوائم تتضمن اي خروج عن مبدأ محاسبي ، 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 التي استخدمت تصبح القوائم المالية مضللة ، وفي هذه الحالات يجب ان يبين تقريره الخروج على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، والاثار التقريبي له على القوائم المالية ، اذا كان ذلك عملياً ، واسباب ان الالتزام بالمبدأ المتعارف عليه يؤدي الى قوائم مالية مضللة » .

(الفقرة ٣٦٤٢)

وفي البيان الصادر عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين تحت عنوان « التقارير عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها » (فقرة ١٨) تم زيادة ايضاح ما تضمنته العبارة السابقة على النحو التالي : « عندما تكون الحالات المبينة في القاعدة قائمة ، يجب ان يتضمن تقرير المراجع ، في فقرة او فقرات مستقلة ، المعلومات التي تتطلبها القاعدة ، وفي مثل هذه الحالة ، يكون من الملائم التعبير عن رأي غير متحفظ بالنسبة لالتزام القوائم المالية بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، ما لم تكن هناك اسباب اخرى لا ترتبط بالخروج على المبدأ المنصوص عليه ، تتطلب تعديل هذا التقرير » . وبالتالي فان كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة الامريكية تتفقان على ان يصدر المراجع تقرير مراجعة غير متحفظ بالنسبة للحالات النادرة التي يسلم فيها بعدم الالتزام ، ولكنهما يختلفان على كيفية اعداد التقرير في هذه الحالة .

ولم تطرق معايير المراجعة في المانيا الى هذه المشكلة .

(الفقرة ٣٦٤٣)

لفت الانتباه :

— المملكة المتحدة :

يبين معيار تقرير المراجعة في المملكة المتحدة — المذكرات التفسيرية ، الفقرتان (٨ و ٩) كمنبأ عام بان المراجع الذي يقوم باصدار رأي غير مطلق يجب ان لا يشير الى جوانب محددة من القوائم المالية في صلب تقريره ، نظراً لأنه قد ينظر الى مثل هذه الاشارة على انها تحفظ ، ومع ذلك ، ففي حالات نادرة يحصل المستخدم على فهم افضل للقوائم المالية اذا تم توجيه

انتباهه الى امر هام ، وقد تتضمن الامثلة حادث غير عادي ، سياسة او ظرف محاسبي ، يعتبر
الالام بها امرا اساسيا لتفهم القوائم المالية . (الفقرة ٣٦٤٤)

وحتى يمكن تجنب الانطباع بان الغرض هو التحفظ ، فان التعبيرات التي يكون الغرض منها
تأكيد امور معينة يجب ان تظهر في فقرة مستقلة ويتم التقديم لها بعبارة مثل « نوجه الانتباه
الى ... » . ويجب عدم الاشارة اليها في فقرة الرأي كما يجب عدم استخدام التأكيد على امور
معينة لمعالجة نقص الافصاح الملائم في القوائم المالية ، كما انها لا تعتبر بديلا
للتحفظ » . (الفقرة ٣٦٤٥)

— الولايات المتحدة الامريكية :

يشير البيان الصادر عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين بعنوان :
— التقارير عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها (فقرة ٢٧) الى ان المراجع قد يرغب في
بعض الحالات في التأكيد على امر معين يتعلق بالقوائم المالية ، ومع ذلك يهدف الى اعطاء رأي
مطلق ، على سبيل المثال ، قد يرغب في ان يبين ان المنشأة ، بالرغم من ان لها شخصية اعتبارية
مستقلة ، الا انها تعتبر جزء من منشأة اكبر ، أو أنها قامت بعمليات هامة مع اطراف تربطهم
بها علاقة معينة ، وقد يرغب في جذب الانتباه الى حدث لاحق غير عادي وهام ، او لأمر
محاسبي هام يؤثر على قابلية القوائم المالية للمقارنة مع الفترة السابقة في تقرير المراجع ، ويجب
عدم استعمال تعبيرات مثل « في ضوء الشرح السابق » في فقرة الرأي في مثل هذا النوع من
الحالات . (الفقرة ٣٦٤٦)

— ألمانيا الغربية :

تنص القائمة ١٩٧٧/٣ م معايير اصدار آراء المراجعة (هـ) — الاضافات للآراء التغطية 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 .
وقد تنشأ الاضافات عن تحفظات او تمثل ملاحظات اضافية ، يجب على المراجع ان يتخذ قرار
بشأن الاضافات للتقرير التغطي فقط بعد ان يكون قد قام بفحص دقيق عن ضرورتها ، ويجب
ان يقوم بصياغتها بصورة لا تؤدي الى التأثير على قيمة او وضوح الرأي ، يجب التعبير عن
التحفظات بهذا المعنى ، ويجب ان لا تعطي الانطباع بانها اضافات الى الرأي
التغطي » . (الفقرة ٣٦٤٧)

— الخلاصة :

تبين الملاحظات السابقة ان معايير المراجعة في كل من الدول الثلاث تدرك ان هناك حالات لا
يكون لدى المراجع تحفظات على اعطاء القوائم المالية صورة عادلة او التزامها بالمتطلبات
القانونية ، ومع ذلك فقد تكون اضافة فقرة لتأكيد امور معينة مطلوبة ، ويترك لتقدير المراجع

ان يقرر متى تكون هذه الفقرة الاضافية مطلوبة . ونظرا لأن الخاصية الأكثر أهمية في تقرير المراجعة هي ابداء المراجع لتقديره ، فانه من الاتساق ان يكون الوضع بالنسبة للفقرة الاضافية كما هو مبين .

وفي اعتقادنا ان المدخل الذي تبنته الدول الثلاث بخصوص « التأكيد على امور معينة » يعتبر ملائما لیتضمنه معيار التقارير .
(الفقرة ٣٦٤٨)

التحفظات :

٨ — ٢ — ٧

تعالج الدراسة الايضاحية ومعيار التقارير باستفاضة الى حد ما كيف يجب ان يعبر المراجع عن التحفظات ، ويمكن ان نجد المادة التي تعتمد عليها هذه المتطلبات بالنسبة للمملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الامريكية ، وكندا في نصوص المعايير ، وفي الارشادات ، وفي البيانات الايضاحية التي تصدرها الهيئات المهنية المسؤولة عن اصدار معايير المراجعة في هذه البلاد ، وتسمح المانيا الغربية باستخدام رأي مراجعة متحفظ ، او الامتناع عن ابداء الرأي ولكن لا يبدو انها اصدرت نصوصا للرأي المعارض (انظر القائمة ١٩٧٧/٣ م ، (ب) ، ملحوظة (١) .

وتبنى كل من الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة نفس الاطار بالنسبة للرأي المتحفظ نتيجة للقصور في نطاق المراجعة او القصور في امور محاسبية او حالة شك ويستخدمان نفس اللغة تقريبا .

ولذلك نجد ان القسم رقم ٥٠٩ ر ٢٩ من « ترميز القوائم » ينص « الرأي المتحفظ يذكر انه « باستثناء » او « فيما عدا » آثار الامور التي 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 التأكد .
(الفقرة ٣٦٥٠)

وهناك اتفاق مشابه بالنسبة للافصاح عن اسباب التحفظ في رأي المراجع ، فنجد القسم ٥٠٩ من « ترميز القوائم » ينص على انه « عندما يهدف المراجع الى ابداء رأي متحفظ ، يجب عليه ان يفصح عن جميع الاسباب المؤيدة في فقرة او فقرات تفسيرية مستقلة من تقريره ، ويجب ان يضمن فقرة الرأي لغة التحفظ المناسبة مع الاشارة الى الفقرة التفسيرية » ويجب ان تفصح الفقرة أو الفقرات التفسيرية الآثار الرئيسية للأمر موضع التحفظ على المركز المالي ، ونتائج العمليات ، والتغيرات في المركز المالي ، 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 » .
(الفقرة ٣٦٥١)

وتعالج التقييدات على نطاق المراجعة بصورة مشابهة ، مثلا عن طريق الشرح في الفقرة التفسيرية والاشارة الى التحفظات في كل من فقرتي النطاق والرأي والتغيير الوحيد في معيار

التقارير يتعلق بالمطلب الخاص بان يكون هناك عنوان لفقرة التحفظ ولكل من فقرات الرأي المتحفظ ، والرأي المعارض والامتناع عن ابداء الرأي ، وتعتبر ذلك متسقا مع هدف « عدم ترك القاريء في شك عن معنى ودلالات » تقرير المراجع . (الفقرة ٣٦٥٢)

توقيع وتأريخ تقرير المراجعة :

٧ - ٢ - ٩

تتفق الاجراءات المتعلقة بتوقيع تقرير المراجع مع نصوص القانون السعودي الحالي . ولا تتضمن معايير المراجعة او الارشادات في المملكة المتحدة اي اشارة لمتطلبات توقيع وتأريخ التقرير ولكن القسم رقم ٥٣٠ من « ترميز القوائم » في الولايات المتحدة الامريكية بعنوان « تأريخ تقرير المراجع المستقل ينص على انه » بصفة عامة ، يجب استخدام تاريخ الانتهاء من العمل الميداني كتاريخ لتقرير المراجع المستقل » ، وتعالج الفقرة الخامسة من نفس المصدر الحالات التي يقع فيها حادث لاحق يكون قد تم الافصاح عنه في القوائم المالية بعد الانتهاء من العمل الميداني ولكن قبل اصدار التقرير . في هذه الحالة يمكن استخدام التاريخ الأخير ، او استخدام تاريخ مزدوج « (التاريخ الأول لانتهاء المراجعة والتاريخ التالي الذي تم فيه الانتهاء من فحص الحدث اللاحق) وقد اخذنا مبدأ التاريخ المزدوج حتى يكون القاريء على بينة من مسؤولية المراجع بالتحديد . (الفقرة ٣٦٥٣)

المراجعون الآخرون :

٧ - ٢ - ١٠

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

الامثلة الايضاحية :

٧ - ٢ - ١١

ادراج امثلة ايضاحية في ارشادات المراجعة بالمملكة المتحدة كان ناجحا للغاية في ان الامثلة اثارت تعليقات اكثر من محتويات معايير المتعلقة بها وتنص الارشادات على « ترمي الامثلة لأن توضح فقط الاشكال المختلفة للصياغة المستخدمة في الظروف المختلفة . ونظرا لأنه يجب صياغة التحفظات باستخدام تعبيرات يتم اختيارها لتلائم الظروف الخاصة التي ترتبط بها ، فانه ليس من العملي اقتراح اشكال نموذجية للتحفظ قد تكون مضللة » . ويبدو ان هذه العبارة تتناقض مع الفقرة الثانية من معيار المراجعة في المملكة المتحدة الذي ينص على ان « تقرير المراجعة المتحفظ يجب ان لا يترك المستخدم في شك عن معناه ودلالته لتفهم القوائم المالية ، ولتشجيع فهم اكثر اتساقا للتقارير المتحفظة ، يجب استخدام الصياغة المستخدمة للتعبير عن التحفظات في رأي المراجع والتي نص عليها معيار التقارير والمبينة في التقارير الايضاحية ما لم يكن في رأي المراجع انه اذا قام بذلك سيخفق في توصيل المعنى المقصود بوضوح . وتأخذ الامثلة الايضاحية بوجهة النظر هذه عن طريق استخدام نفس اللغة للتعبير عن الخصائص الاساسية في فقرات النطاق ، والرأي ، والتأكيد على امور معينة .

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 فحصنا وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها ، وتبعاً لذلك ، تضمن الفحص الذي قمنا به تلك الاختبارات المتعلقة بالسجلات المحاسبية ، واجراءات المراجعة الأخرى التي اعتبرناها ضرورية في ضوء الظروف القائمة .

فقرة النطاق

وفي رأينا 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 .

فقرة الرأي

٢ - المملكة المتحدة :

« قمنا بمراجعة القوائم المالية المبينة على الصفحات من الى وفقا لمعايير المراجعة المعتمدة .

فقرة النطاق

وفي رأينا ان القوائم المالية ، التي تم اعدادها وفقا لمفهوم التكلفة التاريخية تعطي صورة صادقة وعادلة عن احوال الشركة في ، وعن أرباحها ، وعن مصادر الأموال واستخداماتها عن السنة المنتهية في هذا التاريخ وتلتزم بقوانين الشركات لسنة ١٩٤٨ م الى سنة ١٩٨١ م .

فقرة الرأي

٣ - ألمانيا 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 الاساسي للشركة على اساس الفحص المهني الذي قمنا به . »

ب — التقرير الكامل لمجلس الإدارة :

ملخص المحتويات

القسم الرئيسي :

المهمة والآراء

المركز القانوني للشركة

المركز المالي

تبويب وتقييم الأصول والخصوم

التحليل المالي

البنود الرئيسية للميزانية

الأرباح

مسك الدفاتر

تقرير الإدارة

النتائج المالية والتأكيدات

معايير المراجعة المقترحة

تقارير المراجعة

فقرة النطاق	القانون السعودي الحالي	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	ألمانيا الغربية
١ - تحديد الموجه التقرير	يطلب نظام الشركات السعودي ان يقدم المراجع تقريره الى الاجتماع السنوي للجمعية العمومية العادية للمساهمين . (المادة ١٣٢)	يجب ان يحدد تقرير المراجع اولئك الذين يوجه اليهم التقرير (معيار المملكة المتحدة ، الفقرة ٢)	يمكن توجيه التقرير الى الشركة التي يتم فحص قوائمها المالية او الى مجلس ادارتها او الى المساهمين فيها ، وبالنسبة للتقرير عن القوائم المالية المنشأة لا تأخذ شكل شركة مساهمة يجب ان يوجه وفقا لما قبله الطرود ، الى الشركة مثلا (ق.ت. ٥٠٩، ٠٨)	الرأي هو نتيجة المراجعة ، ويوجه الى العميل فقط ولكنه يوجه ايضا الى عدد اكبر من الناس ، في معظم الحالات الى الجمهور العام . (قائمة ١٩٧٧/٣ م « ت »)
٢ - تحديد القوائم المالية التي يرتبط بها التقرير	ليست هناك قوانين فيما عدا ما يتطلب نظام الشركات خاصا بتقديم تقرير الى الاجتماع السنوي للجمعية العمومية بوضع المدى السلي تين فيه الحسابات (المادة ١٣٢ نظام الشركات)	يجب ان يحدد تقرير المراجعة القوائم المالية التي يرتبط بها . (معيار المملكة المتحدة ، الفقرة ٢)	اما ان يتضمن التقرير ابداء رأي يتعلق بالقوائم المالية ككل ، او تأكيده بأنه لا يمكن ابداء الرأي (المعيار الرابع عن التقارير)	« مسك الدفاتر ، والقوائم المالية السنوية » (القياس من تقرير المراجعة الموتر)
٣ - تحديد اجراءات المراجعة التي يتم القيام بها	تعليمات مصلحة الزكاة والدخل : يجب ان يعد المراجع تقريره الخاص بالمراجعة وفقا لباديء المحاسبة والمراجعة المعترف عليها . كما تنص المادة ١٣٩ من نظام الشركات على ان لمراقب الحسابات في كل وقت حق الاطلاع على دفاتر الشركة وسجلاتها وغير ذلك من الوثائق وله طلب البيانات والايضاحات التي يرى ضرورة الحصول	يجب ان يشير المراجع في تقريره صراحة الى ما يلي : أ - ما اذا كانت 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 واضحا وقاطعا عن طبيعة الفحص الذي يقوم به المراجع ، إن وجد ، ودرجة المسؤولية التي تحملها . (المعيار الرابع من التقارير) يمكن للمراجع ان يقرر انه بإمكانه ابداء رأي متحفظ فقط في حالة ما اذا كان قد قام	يجب ان يصف تقرير المراجعة مهمة المراجعة والقيام بها ، يجب ان يذكر تقرير المراجعة ان المراجع قام بالمراجعة وفقا للمعايير المعترف عليها لمراجعة القوائم المالية . (قائمة ١٩٧٧/٢ م تقرير الطول)

تابع دراسة مقارنة الخصائص الأساسية للتقرير

فقرة النطاق	القانون السعودي الحالي	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	ألمانيا الغربية
فقرة ٤ - القيود على نطاق المراجعة	يجب ان يقدم المراجع الى الاجتماع السنوي للجمعية العمومية للمساهمين تقريراً يبين فيه مدى استجابة ادارة الشركة في وضع الوثائق والايضاحات التسي عليها تحت تصرفه..... (المادة ١٣٢ من نظام الشركات)	لا يوجد شيء مصوص عليه صراحة في تقرير المراجعة في المملكة المتحدة في هذا الصدد .. وفقاً لقانون الشركات في المملكة المتحدة اذا اخفق المراجعون في الحصول على جميع المعلومات والايضاحات التي تعتبر وفقاً لأفضل تقدير واعتقاد لديهم ضرورة لفرض المراجعة التي يقومون بها ، يجب ان يذكروا هذه الحقيقة في تقريرهم . (اعداد التقارير وفقاً لبدأ الاستثناء) .	بالفحص وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها . (ق.ت. ٥٠٩١٠)	وفقاً للقسم ١٦٦ فقرة ١ من قانون (الشركات) يجب ان يذكر صراحة ما اذا كان مجلس الادارة قد اعطى الايضاحات وقدم القرائن المطلوبة . (قائمة ١٩٧٧/٢ م تقارير المراجعة المطلوبة) .
فقرة الرأي - معيار جودة القوائم المالية	يجب ان يقدم المراجع الى الاجتماع السنوي للجمعية العمومية العادية للمساهمين تقريراً يبين فيه..... رأيه عن اتفاق حسابات الشركة مع الحقيقة . (المادة ١٣٢ من نظام الشركات)	يجب ان ينشر المراجع في تقريره صراحة الى مالي ب - ما اذا كان في رأي المراجع ان القوائم المالية تغطي صورة صادقة وعادلة عن حالة المنشأة والارباح والخسائر ، ومصادر الاموال واستخداماتها ، اذا كانت مطابقة . (المعيار فقرة ٣ « ب »)	عادة يتم صياغة الرأي غير المتحفظ للمراجع المستقل على النحو التالي : في رأينا ان القوائم المالية المنشار اليها يعالیه تعبر بمقالة عن المركز المالي . (ق ت ٤١١ ، فقرة ١٠ ، عن معنى « تعبر بمقالة ») .	لا يتضمن تقرير المراجعة المبرز اي اشارة صريحة خاصة بالرأي في القوائم المالية بخلاف الالتزام بالقانون .

تابع دراسة مقارنة الخصائص الأساسية لتقرير

تابع فقرة الرأي	القانون السعودي الحالي	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	ألمانيا الغربية
٢ - الخروج على النظام القانوني	يجب على المراجع تقديم تقرير للاجتماع المعادي للجمعية العمومية للمساهمين بين فيه اي معاملات لاحكام نظام الشركات او نظام الشركة الاساسي (المادة ١٣٢ من نظام الشركات)	يجب ان يشير المراجع في تقريره صراحة الى ما يلي ج - اي امور محددة عن طريق التشريعات المالائمة او المتطلبات الاخرى	ليست هناك اشارة صريحة في التقرير اطلاق واذا كان الرأي عن التقييم المعادل تأثر بدرجة هامة نسبيا تخالفات قانونية فيجب على المراجع ان يحتفظ في تقريره.	الهدف الاسمي للمراجعة (بيان العهد) هو تقرير ان الحسابات تم اعدادها وفقا للقانون والمبادئ الخاصة بالسليمة . يجب ان يذكر تقرير المراجعة على وجه التحديد ما اذا كانت الخاصة تفي بالمتطلبات القانونية وما اذا كانت القوائم المالية قد اعدت وفقا للقانون (قائمة ١٩٧٧/٢ م)
٣ - الخروج على النظام الاساسي للشركة	يجب على المراجع تقديم تقرير للاجتماع المعادي للجمعية العمومية للمساهمين بين فيه اي خروج على نصوص النظام الاساسي للمشاة (المادة ١٣٢ من نظام الشركات) ليست هناك اشارة صريحة لاعداد التقارير وفقا لبدا الاستثناء كما هو الحال بالنسبة للخروج على المتطلبات القانونية .	الاشارة صراحة غير مطلوبة - اذا كان للمخالفة اثر هام نسبي يجب على المراجع ان يذكرها . وفيما عدا ذلك فان الالتزام يكون مفهوما ضميا «	كما في المملكة المتحدة الاشارة صراحة غير مطلوبة ، اذا تأثر الرأي عن التعبير المعادل للقوائم المالية بدرجة هامة نسبيا ، فيجب على المراجع ان يحتفظ في تقريره .	يجب ان يذكر تقرير المراجعة على وجه التحديد ما اذا كانت الخاصة تفي بالمتطلبات القانونية وما اذا كانت القوائم المالية قد اعدت وفقا للقانون وللنظام الاساسي للشركة . (قائمة ١٩٧٧/٢ م)
٤ - الالتزام بمعايير المحاسبة	تعليمات مصلحة الزكاة والدخل : يجب على المحاسب القانوني ان يعد تقرير المراجعة وفقا لمبادئ المحاسبة والمراجعة المعترف عليها .	لا يطلب المعيار في المملكة المتحدة اشارة صرحة ومع ذلك عند ابداء الرأي بان القوائم المالية تغطي صورة صادقة وعادلة ، فيجب ان يكون المراجع مقتضا ، بالاضافة الى اتياء اخرى بانه :	« يجب ان يذكر التقرير ما اذا كانت القوائم المالية ممتدة وفقا للمبادئ الخاصة المتعارف عليها » (المعيار الأول من معايير التقارير ق.ت. ٤١)	المتطلبات القانونية المشار اليها ، في القائمة ١٩٧٧/٢ م تتضمن قانون المحاسبة .

تابع دراسة مقارنة الخصائص الأساسية للتقرير

تابع فقرة الرأي	القانون السعودي الحالي	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	ألمانيا الغربية
٥ - تطبيق المبادئ الأساسية الخاصة بصورة مستقرة	يطلب نظام الشركات ان يكون التبريد في الميزانية وفي حساب الارباح والخسائر مستقلاً ، وان تكون اسس قياس الاصول واخصوم مستقرة . (المادة ١٢٤)	ب - اي سياسات محاسبية لم ترد في البيانات الصادرة عن معايير المحاسبة المطلوبة وتعتبر ملائمة للظروف المشاة . (الارشادات التفسيرية في المملكة المتحدة فقرة ٩) . الاشارة الصريحة ليست مطلوبة - ومع ذلك فان الاتساق هو احد المفاهيم المحاسبية الاساسية ، حتى يمكن ابداء الرأي عن الصورة الصادقة والمعادلة ، يطلب قانون الشركات المراجع بالتحقق من التطبيق المتسق ، يقوم المراجع باعداد تقريره وفقاً لبدا الاستثناء ، بمعنى الافصاح عن الاستثناء ان وجد فقط ، ولكنه ليس مطلب بان يعطي عبارة اجابية تفيد انه تم تطبيق المبادئ المحاسبية بصورة مستقرة اذا كان التطبيق مستقلاً .	يجب ان يذكر التقرير ما اذا كانت هذه المبادئ قد طبقت بصورة مستقرة في الفترة الحالية بالمقارنة مع الفترة السابقة . (المعيار الثاني للتقرير ق.ت. ٤٢٠)	السياسات المحاسبية المستقرة جزء من قانون المحاسبة .

- أ - مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين - ١٩٦٩ م
- المراجعون في الولايات المتحدة الامريكية الذين يرون توضيح مسئولية المراجع عن طريق تعديل التقرير يقترحون ان يشمل الرأي الموسع ما يلي :
- ١ - تعليق بان القوائم المالية هي من اعداد الادارة .
 - ٢ - ايضاح بان المبالغ المبينة في القوائم المالية هي على وجه التقريب بصورة معقولة ولا تمثل قياسات دقيقة .
 - ٣ - الاشارة الى حقيقة ان المراجعة تمت وفقا لمعايير المراجعة التي وضعتها مهنة المحاسبة .
 - ٤ - ايضاح انه تم استخدام اختبارات منتقاة وانها اعتمدت على تقييم المراجع للرقابة الداخلية .
 - ٥ - الرأي بان القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية التي تم تحديدها بواسطة مهنة المحاسبة وان هذه المبادئ قد طبقت بصورة متسقة .

ب - اللجنة التنفيذية لمعايير المراجعة (المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين)
اقتراحات للتوسع الممكن للتقرير النمطي :

- ١ - تحديد ان القوائم المالية تم اعدادها بواسطة الادارة .
- ٢ - مناقشة طبيعة القوائم المالية بصورة موجزة ، بما في ذلك الاشارة الى :
أ - مفهوم « الاستمرار »
ب - مفهوم « الاستحقاق »
ج - اساس « التكلفة التاريخية » .
د - الحاجة الماسة للنظر الى الارقام على وجه التقريب .
- ٣ - تحديد مصدر معايير المراجعة ومبادئ المحاسبة المتعارف عليها .
- ٤ - ادراج بعض الملاحظات عن الاختلاس والتلاعب وعدم الانتظام .
- ٥ - تحديد عنوان الزامي للتقرير (ربما الاشارة الى الموضوعية او الاستقلال)

الصورة العادلة

المثال أ

قبل ان يتم وضع معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة عن الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية وعن الالتزامات المحتملة ، لم يكن مطلوبا الافصاح عن هذه الاحداث ، وتبعاً لذلك ، كان ممكناً ان تكون الادارة على علم بحدث يؤثر بدرجة هامة نسبياً او بدرجة اساسية على الصورة العادلة التي تبينها الحسابات ، ومع علم المراجع بالظروف ، كان في موقف يمكنه من تقرير ان القوائم المالية اعطت صورة عادلة وفقاً لمبادئ المحاسبة

المتعارف عليها نظرا لأنه لم يحدث خروج على هذه المبادئ ، ولكن ، هل كان يمكنه ان يقرر ان القوائم المالية تعطي صورة عادلة ؟

المثال ب

العمليات بين اطراف تربطهم علاقة ، كالعمليات بين شركتين في مجموعة واحدة ، لم تخضع بعد لمعيار محاسبي في المملكة المتحدة . احد المشاكل التي قد تحدث تتعلق بالاعباء التي تحملها ادارة الشركة القابضة للشركة التابعة ، اذا افترضنا مثلا ان شركة تابعة كانت قائمة بتنفيذ عقد مقاولات حكومي وصدرت تعليمات عن وكالة حكومية بأن :

أ — الحد الاقصى لها من الربح المسموح به لمثل هذه العقود هو ١٠٪ .

ب — اذا تعدت الشركة هذا الهامش ، لن تمنح اي عقود اخرى .

ج — وقد حققت الشركة هامش اكبر من الهامش المسموح به .

د — وحتى يمكن تخفيض الهامش الى الحد المسموح به ، قامت الادارة المستولة بالموافقة على اعباء حملتها لها الشركة القابضة على اساس اتعاب قدرها ١٠٠٠ جنيه استرليني في الساعة للموظف الذي قام بالخدمة فعلا لشركة المقاولات .

في مثل هذه الحالات ، تكون القوائم المالية لشركة المقاولات ، بعد تحملها بالاعباء التي رخصت بها الادارة ، ملتزمة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبقانون الشركات ، ولكن هل هذه القوائم تعطي صورة عادل للمستخدم المذكر .

