

صدر عام ١٤٠٢هـ - ١٩٨٢م

مشروع

تطوير مهارات المحاسبة والمراجعة

المراحلة الثانية

المعاسبة المالية - المراجعة - التنظيم الداخلي للمعهنة

الملخص

إعداد مكتب الحكمة للعلوم المحاسبية
محاسبون ومبرمجون متخصصون
بتكليف رسمي من وزارة التجارة

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِيْمِ

المراجع

صفحة

الفهرس العام

١	مقدمة عام
٢	تقديم المشروع والتعريف بالمهنة
٣٨	تمهيد
٤٥	معيار التأهيل المهني الكاف
٥٠	معيار العياد والموضوعية والاستدلال
٥٥	معيار العناية المهنية اللازم
٦١	معيار التخطيط
٧٣	معيار الرقابة والتوثيق
٩١	معيار ادلة وقرائن المراجعة
١٤٠	معيار التقارير
٢٠٦	ملحق (١) تعريف المصطلحات
	ملحق (٢) معانى بعض الكلمات والعبارات
٢١٥	الشائع استخدامها
٢٣٤	قائمة المحتويات

مقدمة

عام

ة

مقدمة عامة

تم تقسيم مكونات مشروع تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة (المهنة) إلى ثلاثة مجلدات:

- المجلد الأول : يشمل ما يتعلق بالمحاسبة المالية وينقسم بدوره إلى ثلاثة أجزاء :

الاول : اهداف المحاسبة المالية •

الثاني: مفاهيم المحاسبة المالية •

الثالث: معيار العرض والانصاح العام •

- المجلد الثاني : ويشتمل على المراجعة •

- المجلد الثالث : ويشمل المواضيع المتعلقة بالتنظيم الداخلي للمهنة وينقسم إلى جزئين :

الاول : نظام المحاسبين القانونيين •

الثاني: النظام الداخلي لمعهد المحاسبين القانونيين ويشتمل

النظام الداخلي للمعهد والملحقات التالية :

الاول : يبين اهم واجبات اللجان العاملة ضمن

المعهد ومختصرًا لأسلوب عملها •

الثاني: قواعد سلوك واداب المهنة •

الثالث: برنامج مراقبة نوعية اداء المحاسبين

القانونيين •

الرابع: دليل المشاركة بين محاسب قانوني سعودي

واخر غير سعودي •

ولتأثير هذا المشروع على تطور المهنة في هذه المرحلة تم اعداد تقديم له وتعريف بالمهنة يشمل نبذة تاريخية وملخصاً لأهم العناصر التي واكتبت اعداده ونبذه عن مكوناته الرئيسية واضيف التقديم لكل مجلد . ونشرى ان من الضروري للقارئ الاطلاع على التقديم لما له من اهمية في ادراك العوامل التي واكتبت اعداد المقتراحات التي شملتها المشروع وكان لها تأثير هام عليها .

وقد احتوى كل مجلد على فهرس عام ٠٠٠ مقدمه عامه ٠٠٠ اجزاء المجلد ، كما تم تقسيم كل جزء من اجزاء المشروع وفقاً لأسلوبتناوله وبصفة عامه قسم الى:

- مقدمة تعرف بموضوعه •

- نصوص المقتراحات •

- دراسة تحليلية توضح الاتجاه الذي تم في ضوئه اعداد المقتراحات . وينتهي الجزء بمقارنة مبوبة لما تم اقتراحه مع مثيله في الولايات المتحدة الامريكية وانجلترا - المانيا - تونس او احدى هذه الدول حسب طبيعة الموضوع وظروف البحث وامكانية العقارنة الغايدة . ويلزم مراعاة ان من الضروري الرجوع الى هذه الدراسات في حالة غموض النص المقترن او الحاجة الى تفسيره .

تقديم المشروع وتعريف بالمهمة

نبذة تاريخية :

في منتصف عام ١٣٩٩هـ دار حديث مع سعادة وكيل وزارة التجارة في حينه الاستاذ يوسف الحمدان حول ظروف المهنة في المملكة وواجه التطوير اللازم اجراؤها ، وقد بدأ الامر في حينه هاماً وان اوجه النقص ذات خطر جسيم على النشاطات الاقتصادية والمالية لم يكن ظاهراً على قدر خطورته . وانتهى البحث الى ضرورة اتخاذ اجراءات عملية لمواجهة ذلك والعمل على تطوير المهنة لتواكب التغييرات الجذرية التي حدثت في مجالات نشاطها . وبعد ثلاثة اشهر تقريباً من هذا الحديث تبلورت فكرة تطوير المهنة . وجرى نقاشها مع معايير وزير التجارة الدكتور سليمان السليم وتم التوصل الى ان المهنة ليست موافية للتغييرات التي تمر بها المملكة الا ان اوجه النقص ليست محددة بشكل يمكن معه النظر في تطويرها بشكل عملى . وقد اوضح هذا التقديم في صفحته (٨ ، ٢) نبذة عن المشاكل التي لها تأثير عام على النشاطات المالية والتجارية والاقتصادية وعلى تطور المهنة نفسها كأحد النشاطات الأساسية في المجتمع .

وليسني تحديد اوجه النقص بشكل عام تمهدى لقيام الوزارة باتخاذ قرار حيال سبل تطوير المهنة قام مكتب الراشد من خلال شاطئه الخاص في مجال المهنة بتكون 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 وضوحاً وانتهت بمذكرة مختصرة تحدد اوجه النقص في المجالات الرئيسية . وتم استعراض هذه المذكرة مع المسؤولين في الوزارة واتفق على ان هذا التحديد يعكس بصفة عامة اوجه النقص وانها تصلح لأن تكون اساساً ملائماً لبدء مشروع تطوير المهنة . وطلبوها من مكتب الراشد ان يعد تصوراً لما يجب ان يشمله تطوير المهنة تمهدى لقيام بدراساته ومن ثم اتخاذ قرار في تنفيذ مشروع يحقق تطويراً للمهنة يخدم المستفيدين من نشاطاتها على نحو يأخذ في الحسبان ما توصلت إليه الدول الأخرى وظروف المملكة .

بناءً على ذلك تقدم مكتب الراشد ببحث مفصل يوضح طرق تطوير المهنة اللازم اتباعها وشمل ذلك مشروعًا متكاملاً لمعايير المحاسبة ومعايير المراجعة وتنظيم داخلي متكامل للمهنة يشمل قواعد تطويرها المستمرة .

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

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

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

وقد تم الانتهاء من المرحلة الاولى وقدم للوزارة ماتم التوصل اليه بتاريخ ١٤٠١/١٠/٨ وتبصر الصفحتان ٢٠ - ٢١ من هذا التقديم نبذة تاريخية عن هذه المرحلة . وبعد دراستها من قبل الوزارة طلبت من مكتب الراشد ان يقدم تصوراً شاملًا للمرحلة الثانية . وتم ذلك وجرى بحثه من قبل الوزارة وانتهى الى ملائمة تقسيم هذه المرحلة الى مرحلتين . الاولى تشمل اعداد معايير للمراجعة ، وتحديد اهداف المحاسبة المالية ، ومفاهيم المحاسبة المالية ، واعداد معيار اساس من معايير المحاسبة هو معيار العرض والاصح العام ، واعداد تنظيم داخلي متكامل للمهنة ينظم نشاطها والمنتسبين اليها وواجه تطويرها المستمر .

وقد تم انتهاء هذه المرحلة وهي موضوع هذا التقديم وفيما يلى نبذة عن مكوناتها كما تبصص الصفحات من (٢١) الى (٢٢) من هذا التقديم نبذة عن اجراءات تنفيذها والمساهمين في اعدادها .

مكونات المرحلة الثانية لمشروع تطوير المهنة :

ليتسنى تقديم مكونات هذا المشروع والتعريف بالمهنة في نفس الوقت لما لذلك من اهمية في هذه المرحلة من تطويرها ، فسيتم استعراض مكونات المشروع على شكل اسئلة واجوبه باسلوب مبسط عملى نرجو الايخل بشكل اساس بالجواب الفنienne للمشروع ، اذ ليس المقصود منه تقديم ملخص للتوصيات فهذه وردت في نهاية التقديم بشكل مستقل . ولعل اول سؤال يتبعه للقارئ هو:

ما هي المهنة وما هو دورها في المجتمع ؟

لقد طرقنا في الجزء الخاص بالمصطلحات الى تعريف المصطلحات الهامة ومن بينها تعريف للمهنة . ومنه يتبيّن ان المهنة تشمل ما ي يقوم به المحاسبون وما يقوم به المراجعون القانونيون من خدمات في مجال المحاسبة والمراجعة ، وبالتالي فالمحاسبة والمراجعة وما يتصل بهما هما جوهر المهنة . لذا سيتم اخذهما كأساس للاجابة على الجزء الاخير من السؤال السابق مبتدئين بالمحاسبة ثم المراجعة . كما سيتم التعريف بهما من خلال الاجابة على السؤال نفسه .

ولكون هذا المشروع يرتكز على المحاسبة المالية ، ولি�تسنى تيسير تحقيق الهدف من هذا التقديم من حيث جعله مفهوماً للجميع لابد من عدم الدخول في جوانب فنية عن المحاسبة ككل والتركيز على المحاسبة المالية خاصة ماله صلة مباشرة بالمشروع . ومن ثم يكون السؤال كالتالي :

ما هو دور المحاسبة المالية في المجتمع؟

يمكن الاجابة على هذا السؤال من خلال التعريف بالمحاسبة المالية والمنتج النهائي لها وتمثل اساسا في قياس اصول المنشأة وخصوصها والتغيرات التي تطرأ عليها في فترة زمنية محددة . وتصنف هذه التغيرات ما بين ما يؤثر في الإيرادات والمصروفات والربح والخسائر ، وما يؤثر في الأصول والخصوص وحقوق الملك المنشأة والتعبير عما تقدم بوجوهات نقدية . ثم اعداد قوائم مالية وتقارير دورية عن اصول المنشأة وخصوصها وحقوق المالكين في لحظة زمنية معينة ، وصفى الدخل ومكوناته ومصادر واستخدام الأموال خلال فترة زمنية معينة .

ومن هذا يتضح ان المنتج النهائي للمحاسبة المالية يتمثل في القوائم المالية والتقارير . وقد حدد نظام الشركات في المملكة الصادر عام ١٣٨٥هـ القوائم المالية التي يجب ان تصدرها المنشآت سنوياً بالميزانية العمومية وحساب الربح والخسائر . ولا توجد وسيلة أخرى غير تلك القوائم لمن هم من خارج المنشأة (المستفيدين من القوائم المالية) للحصول على معلومات عن المركز المالي للمنشأة . وبالتالي فان القرارات التي يتخذونها تعتمد اساساً على المعلومات التي يستقونها من هذه القوائم ومن هذا اشترت القوائم اهميتها . ومن ثم تكون اهمية المحاسبة المالية مشتقة من اهمية ما تقدمه من معلومات على شكل قوائم مالية واحمية الذين يستخدمون هذه المعلومات وخطورة قراراتهم . لما لها من تأثير عليهم وعلى المجتمع ككل . وبالتالي تبرز الاسئلة الآتية :

ما هي المعلومات التي تهدف القوائم المالية الى ابرازها؟ ومن هم المستفيدين من القوائم المالية؟ وما هي القرارات التي يتخذونها في ضوئها؟

- ما هي المعلومات التي تهدف القوائم المالية الى تقديمها؟

تحتوي القوائم المالية بصفة عامة على معلومات تساعد على تقدير قدرة المنشأة على تحقيق الربح وتحويلها الى تدفق نقدى كاف لسداد التزاماتها عند الاستحقاق وتوزيع الربح دون تقليل من نطاق عملياتها ، وعن مصادر واستخدام النقد والتدفقات شبه النقدية الأخرى . كما تقدم معلومات عن مواردها الاقتصادية (الأصول والخصوص ، حقوق المالكين) بحكم كونها الأساس الذي يستخدم لتوليد الدخل ومكوناته خلال فترة زمنية معينة .

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

* تم تعريف المستفيدين ضمن المصطلحات وقد استخدمت الكلمة المستخدمين لتعطى نفس المعنى .

في المملكة جميعها يعطى مؤشراً رئيسيًا مهما وهو حاجة المجتمع ككل إلى معلومات مالية كأحد المدخل الرئيسي في اتخاذ القرارات المختلفة . كما أن هذه العوامل تعطى مؤشراً آخر وهو وجوب انتلاق الأهداف من حاجات قطاعات المجتمع التي لا تملك بطرقها الخاصة الحصول على هذه المعلومات وذلك من أجل ترشيد استخدام الموارد بالطريق الأمثل وبالتالي المساعدة في نمو الاقتصاد الوطني .

- من هم مستخدمو القوائم المالية ؟ وما أهمية قراراتهم ؟

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

- المستثمرون الحاليون والمرتقبون :

يقرر المستثمر الحالي في ضوء هذه المعلومات التي تقدمها القوائم المالية التصرف في أسهمه (استثماره) بالتخلص منه أو الاحتفاظ به بالإضافة إلى قرارات أخرى عندما يتم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة وابراء ذمتهم والتصديق على توزيع الارباح وغيرها . كما تساعد القوائم المالية المستثمر الحالي والمرتقب في اتخاذ قرار بالاستثمار من عدمه . ويستخدم كل من المستثمر الحالي والمرتقب القوائم المالية للمساعدة في تحديد البديل المتاحة وتقييم ما يعود عليه من فوائد اقتصادية .

- المقرضون الحاليون والمرتقبون :

يهم المقرض الحالي باسترداد ما أقرضه . كما أن المقرض المرتقب يفضل بين اقراض المنشآة او استخدام أمواله في بدائل أخرى . ومن أهم مهام البنك والمؤسسات المالية . وتقدم القوائم المالية مساعدة هامة بحكم اظهارها لواقع المنشآة الذي يساعد في اتخاذ قرار عن مدى قدرة المنشآة على توليد تدفقات نقدية تمكنها من تسديد القرض الذي قدمه لها . وقد يعتمد على هذا القرار - الذي يؤخذ على Heidi القوائم المالية - مستقبل المنشآة كما قد يتربط عليه خسارة المقرض لماله او استرداده . ولذلك تشير هام اذ لو امتنع المقرض عن اقراض المنشآة وهي قادرة بالقرض على الاستمرار والانتاج لأضر بها وبالتالي بالمجتمع ولو اقرضاها وفاع المال لأخر بنفسه وبالمجتمع .

- الموردون :

يلجأ المورد ذو العلاقة طويلة الأجل مع المنشآة إلى القوائم المالية لمعرفة مدى الاستقرار المالي للمنشآة وتوقعات استمرار نوع وحجم النشاط المرتبط

بما يورده وما يدل على امكانية سدادها لقيمة ما يورده في المواعيد المحددة . ويتحدد في ضوء ذلك ضمن عوامل أخرى القرارات التي تحكم علاقتها بالمنشأة من حيث حجم تعامله ومدى امكانية الاعتماد على المنشأة كعميل في المستقبل .

- العملاء والموظفو :

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

- الدوائر الحكومية :

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

ولايعدنى ذلك عدم استخدام الجهات الحكومية للقوائم المالية اذ انها كما هو معروف تعتبر اساس احتساب الاعانة واساس احتساب الزكاة والضرائب وانما يعني انها لا تفي بجميع المعلومات التي تحتاجها تلك الجهات . ويؤشر مدى ثقة تلك الجهات في القوائم المالية على قراراتهم من حيث مدى الاعتماد عليها وبالتالي حجم ونوع المعلومات الإضافية التي يتطلبونها .

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

- كيف يتم التأكد من ان القوائم المالية تحتوى على معلومات يمكن الاعتماد عليها فى اتخاذ هذه القرارات :

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

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

- اختلاف الاسس التي تعالج بموجبها العمليات والاحداث المالية والظروف للمنشآت مما ينتج عنه صعوبة مقارنة مراكزها المالية وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة المتاحة عند اتخاذ المستفيدين لقراراتهم .
 - استخدام طرق محاسبية غير سليمه وبالتالي لاظهار القوائم المالية للمنشأة بعدل مراكزها المالي ونتائج اعمالها ، ولكن القوائم المالية من اهم المصادر التي يبني عليها المستفيدين قراراتهم فستكون القرارات خاطئة لبنائها على معلومات مضللة .
 - اعداد القوائم المالية للمنشأة بطريقة مقتضبة ومعقدة ومتباينة مما يترتب عليه صعوبة استخدامها من قبل المستفيدين منها عند اتخاذ قراراتهم .
 - خضوع المستفيدين فيما يحصلون عليه من معلومات عن العنشأة لقرارات المسؤولين التنفيذيين فيها . ولو وجود خيارات عديدة لدى هؤلاء بحكم عدم وجود معايير معتمدة ملزمه بالاختيار فيما بينها فقد يأخذون بما يلائمهم دون النظر الى متطلبات المستفيدين الآخرين . فاذا كان الهدف اظهار زيادة في ارباح المنشأة لأى غرض كالاتجاه لبيعها او رفع قيمة اسهامها فقد يستخدم المعيار الذي يؤدى الى هذا الغرض ،اما اذا كانت الرغبة اظهار عكس ذلك لاى سبب - ولو كان غير امين على افتراض الاسواء - كخفض سعر السهم بهدف شراءه من فئة ذات تأثير في المنشأة ، او رغبت في عدم الافصاح عن معلومات هامة ذات تأثير على اظهار المركز المالي للمنشأة بعدل لاعتقادها بتأثيرها بشكل سلبي على سمعة المنشأة المالية او على تفسير نتائج عملياتها ، اختارت معيارا اخر .
- ولعل السؤال الذي يفرض نفسه في هذا السياق هو:

* يعبر عن المركز المالي للمنشأة في المحاسبة المالية في صورة معادلة مثل :
 المركز المالي للمنشأة = حقوق المساهمين (حقوق الملكية) = الأصول ناقصاً
 الالتزامات (الخصوم) . وكل العمليات والاحداث والظروف التي تمر بها المنشأة
 وتؤثر على المركز المالي تؤثر على اثنين او اكثر من اطراف هذه المعادلة .
 ويقتصر التسجيل في الحسابات على الاحداث التي وقعت فعلًا والتي يمكن قياسها
 نقدياً ويتأثر بها المركز المالي للمنشأة ومن ثم فإن المعلومات التي تشملها
 القوائم المالية تقتصر إلى حد كبير على الآثار النقدية للأحداث التي وقعت فعلًا
 دون غيرها .

هل تظهر القوائم المالية في المملكة معلومات يمكن الاعتماد عليها ؟

وليتتسنى الاجابة بشكل علمي على هذا السؤال يلزم اجراء مسح شامل واستقصاء متعمق يوخذ فيه رأى ذوى العلاقة كالمستفيدين . ولعدم تحقق مثل ذلك المسح يمكن الاخذ بالشواهد في هذا المجال . ومن ذلك ان الاستطراق السابق وما شمله المشروع ككل وما سيلى في هذه المقدمة يبين الاسس اللازم توافرها لاظهار القوائم المالية لمعلومات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات . ولاجدال في عدم وجود معظمها المملكة وان وجد بعضها فليس بالشكل والاكمال والمحتوى الذي يجعلها تتحقق هذا الفرض . كما ان من الشواهد النظر في تصرف المستفيدين فمثلاً نجد ان بعضاً من المؤسسات المالية توجد قسماً خاصاً بالمراجعة الخارجية هدفه مراجعة القوائم المالية بعد اصدارها والقيام بزيارات لعملائها للتحقق من معقولية المعلومات التي تحتويها تلك القوائم لاظهار مركز المنشأة المالي بعدل .

ومن الشواهد ايضاً ما يشعر به الملاحظ من تصرفات المستفيدين وما تظهره من انطباعات عن مدى ثقتهم في القوائم المالية ، والتي تدل غالباً على عدم اهتمامهم بما تحويه من معلومات وبالتالي تعكس عدم ثقتهم فيها . هذا يصل الى الاستنتاج بأن القوائم المالية في المملكة قد لا تظهر جميعها معلومات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات .

ولما كانت الفترة الاولى قد انتهت والثانية لم تعد كما كانت وحدث ما بينهما امور هامة وتغيرات اساسية تستدعي ضرورة ان تقدم القوائم المالية معلومات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ، وظهر ملخص لها في الجزء الاول من مجلد المحاسبة المالية .

وما دامت هذه ظروف المملكة وهذه اهمية المعايير فالسؤال الذي يفرض نفسه هو:

كيف يتم ايجاد هذه المعايير؟

ورد الجواب على الصفحتين من (٢٨) الى (٣٢) من هذا التقديم وخلاصته النظر في تجارب الدول الأخرى . وقد تم ذلك في المرحلة الاولى التي صدر تقريرها بتاريخ ١٤٠١/١٠/٨ وشمل مقارنة بين الولايات المتحدة الامريكية والمانيا الغربية وتونس . ثم دراسة تحليلية والأخذ بما يكون ملائماً لظروف المملكة منه وايجاد ماليس موجوداً حتى يتم الحصول على معايير ملائمة لظروف المملكة . وهذا يقودنا الى السؤال التالي:

كيف يتم ايجاد المعايير التي تحتاجها المملكة وتلائم ظروفها؟

هذا هو احد مواضيع هذه المرحلة (المرحلة الثانية) من مشروع تطوير المهنة . ولأهمية نورد فيما يلى خلاصة للاجراءات التي اتبعت لاختيار الاسلوب الملائم لاعداد المعايير للمملكة :

١) تحديد الاهداف التي يتلوخى من المحاسبة تحقيقها والتي فى جوهرها تعكس متطلبات المستفیدين من القوائم المالية واستخدامة كاساس لاختيار المعايير الملاءمة لظروف المملكة على ان تكون مرتبطة بتلك الاهداف بینة الجدوى لتحقيقها . وقد تم ذلك وظهر في الجزء الاول من مجلد المحاسبة المالية .

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

(١) مفاهيم العناصر الاساسية للقوائم المالية وتشمل :

الاصول، الخصوم، حقوق الملكية، الایرادات ، المعرفات ، المكاسب ، الخسائر، صافى الدخل (او صافى الخسارة) استثمارات المالكين والتوزيعات عليهم . وينصب القياس المحاسبي المالي وابلاغ نتائجه على هذه المعايير .

(٢) مفاهيم الاحداث والعمليات والظروف :

تعنى المحاسبة المالية بقياس التغيرات في اصول المنشأة وخصوصها وحقوق مالكيها التي يمكن قياسها قياساً نقدياً ، وبالتالي يتعين تعریف الاحداث والعمليات والظروف التي تؤثر على اصول المنشأة وخصوصها وحقوق مالكيها حتى يتيسر قياسها .

(٣) مفاهيم القياس المحاسبي المالي لعناصر القوائم المالية والتغيرات فيها : وينطوي ذلك على افتراضات تتعلق بالمنشأة ووحدة التعبير عن القياس في الفترة الزمنية التي ترتبط بها وما يتميز به عن غيره من انواع القياس الاخرى . كما شمل تعریفاً لمفاهيم متعددة : كالوحدة المحاسبية، استمرارها، اعد ادلتقارير الدورية ، وحدة القياس - الاثبات المحاسبي ، اساس القياس المحاسبي ، المضاهاة .

(٤) مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية :

تتأثر المعلومات التي تنتجهما المحاسبة المالية بقواعد مالية او تقارير بطرق القياس واساليب الافصاح التي تتبعها المنشأة وليس من المتوقع ولامن المنطق ان يؤدي اعتماد المعايير الى الفاء جميع البدائل المتاحة للقياس والافصاح .

وبالتالى يلزم ايجاد اسس للاختيار من المعايير المعتمدة ولا افضل من تحديد خصائص المعلومات المفيدة للمستفيد كاساس للاختيار ومنها: الملاءمة : وتعنى مساعدة المستفيد على تقييم محصلة احد البدائل التي يتعلق بها القرار . امانة المعلومات وهى اساس الثقة فى المعلومات . حيدة المعلومات : أى وفاء القوائم المالية بالاحتياجات المشتركة للمستفيدين دون تعيز لاحدهم ، قابلية المعلومات للمقارنة حتى يتسمى التعرف على اوجه التشابه الحقيقية والاختلاف بين اداء المنشآة ومثيلاتها واداء المنشآة نفسها بين الفترات الزمنية المتعاقبة . التوقيت الملائم ويعنى ان تكون المعلومات متاحة عند الحاجة اليها . قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب . الامانة النسبية والافصاح الامثل: ويعنى ذلك ما يجب الافصاح عنه وكيف يفصح عنه . ومن الواضح ان هذه المفاهيم متراقبة ومتداخلة ولكن متابع ماورد فى الصفحات من (١٤٦) الى (١٣٧) من الجزء الثاني من مجلد المحاسبة المالية سيجد ايضاً كافياً يبين اوجه تداخلها وأهمية التمييز بينها .

ج - الاختيار بين المعايير المتاحة واعداد مالييس متاحة وتحتاج المملكة اليه منها على اساس تلائمه مع متطلبات وظروف المملكة .

ولكن اختيار واعتماد المعايير الملائمة ليس بالعمل اليسير بحكم تعدد المستفيدين وتضارب متطلباتهم احياناً واختلافها احياناً اخرى وتغيرها من وقت لآخر مما يستدعي دراسة عميقة لاحتياجاتهم وبلورتها لوجود حاجة ملحة تستدعي ايجاد حل عاجل لماله صلة مباشرة باحتياجات المستفيدين يسهل عليهم فهم القوائم المالية واستخدامها في اتخاذ قراراتهم بما في ذلك تقييم اداء المنشآة ومقارنته باداء المنشآت المماثلة . فمن اصعب ما يواجه المستفيد عند استخدام القوائم المالية في المملكة تفاوت اسلوب العرض والافصاح العام فى القوائم المالية بين المنشآت من حيث الاسلوب ودرجة التفصيل وطبيعة وانواع الاريافات العامة التي تتصلق باسمور ذات تأثير هام على جدوى المعلومات التي تظهر في تلك القوائم . لذلك ولما يتطلبه الاعداد على نحو سليم من تحديد الهدف وتعريف للمفاهيم كما سبقت الاشارة تقرر ان يتم تنفيذه في المرحلة الثالثة من المشروع والاقتصر في هذه المرحلة (الثانويه) على اعداد معيار العرض والافصاح العام . وذلك ليتسنى اعطاء فكرة عن معيار العرض والافصاح العام نورد بصفة عامة ماطررق اليه :

١) العرض العام : ويشمل تحديداً لمتطلبات عرض المعلومات العامة في القوائم المالية ويحدد الاعتبارات التي يلزم مراعاتها في تعين الموضع الملائم لاظهار البيانات المتعلقة بها والمدى الملائم لتجمیع تلك المعلومات وابراز تفاصيلها والاسلوب الذي يتبع في عرضها . كما يتطرق الى متطلبات العرض العام لكل قائمة على حدة .

- ٢) الافصاح العام : يعالج المعلومات العامة التي لا تتعلق بعنصر معين من عنصري القوائم المالية وقد تم تحديد ستة مواضيع يلزم الافصاح عنها ومنها السياسات المحاسبية الهامة والتغيرات المحاسبية وتصحيح الخطأ لفترات السابقة .
- ٣) العرض والافصاح العام المتعلق بالقوائم المالية الموحدة : ويشمل المواضيع العامة التي تنتج عن توحيد القوائم المالية وسبل عرضها والافصاح عنها .
- ٤) العرض والافصاح العام المتعلق بالقوائم المالية للمنشآت في مرحلة الانتاج : ويشمل المواضيع العامة التي يتطلبها العرض والافصاح العام الملائم لمثل هذه المنشآت .

وقد خصص الجزء الثالث من مجلد المحاسبة المالية للدراسات التي تمت ومعيار العرض والافصاح العام المقترن .

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

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

الجواب المنطقي في هذا السياق هو - المراجعة :

وقد تطرقنا إلى تعريفها ضمن المصطلحات في نهاية الملخص العام بانها : فحص القوائم المالية لمنشأة طبقاً لمعايير المراجعة المعتمدة في المملكة من قبل شخص أو أكثر مؤهلاً (أو مؤهلين) تاهيلاً مهنياً كافياً، بغرض ابداء الرأي بما إذا كانت القوائم المالية ككل :

(١) تظهر بعدل المركز المالى للمنشأة كما هو عليه في نهاية الفترة موضوع المراجعة ، ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام الأموال بناءً على كنایة العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوى عليها القوائم المالية ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة .

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

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

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

والبلاد العربية وغيرها للتعبير عن رأيهم في القوائم المالية منها : تعكس بشكل
عادل ، تعطى صورة عادلة ، مطابقة للواقع ٢٠٠٠الغ ، ولما لهذا المصطلح من أهمية
قصوى في فهم تقرير المراجع من قبل المستفيدين منه فقد حاولنا ان نستخدم عبارة
سهلة الفهم للقارئ في المملكة واقرب للغة العربية السليمة واستشرنا في ذلك
مختصين في اللغة العربية والعلوم الشرعية وتوصلنا الى ملامة استخدام (تظهر بعدل)
وتبيين المفهـات من (١٨٥) الى (١٩٢) من مجلـد المراجـعة دراسـة عـامـة عن العـقـود بـهـذا
المصطلـح . ولا هـيـتهـ شـورـدـ نـصـ تـعرـيفـ كـماـ وـرـدـ فـيـ تـعرـيفـ المصـطلـحـاتـ :

"تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر
 واستخدام الاموال اذا امكن للقارئ" المدرک المتاح له نفس المعلومات
 المالية التي من المتوقع منطقيا أن تكون في حوزة ادارة المنشأة ان يقرر
 أن تلك القوائم المالية كل تفصي بطريقة سليمة عن كل الامور الهامة التي
 يؤدي سوء عرفها او حدتها الى أن تكون القوائم المالية مضللة .
 وعندما يصدر المراجع رأيا بأن القوائم المالية كل تظهر بعدل المركز
 المالى في نهاية الفترة ونتائج الاعمال ومصادر استخدام الاموال خلال الفترة
 المحاسبية بناء على كفاية العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوى عليها القوائم
 المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة موضوع
 المراجعة فان ذلك يعني ان المراجع توصل الى درجة معقولة من القناعة بما يلى :
 أ - ان السياسات المحاسبية التي اتبعتها الادارة لاعداد القوائم المالية تتفق
 مع معايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة موضوع المراجعة .
 ب - ان القوائم المالية والبيانات المتعلقة بها تفصي بشكل ودرجة كافية عن
 الامور التي قد تؤثر على قدرة مستخدم القوائم المالية على استخدامها
 وتفسيرها واستيعابها .
 ج - ان المعلومات المعروضة في القوائم المالية والبيانات التابعة لها معروضة
 بشكل معقول أي دون تفصيل مدل او اختصار مخل .
 د - ان القوائم المالية تعكس جوهر العمليات والحدثات التي تمت وظروف التي
 احاطت بالمنشأة موضوع المراجعة .

* (٢) شامل ملاحظة ان المصطلحات المشار اليها في الفقرة السابقة وردت في مجلـدـاتـ
 المشروع في اماكن متعددة واستخدمـتـ لـتـعـطـيـ نفسـ المعـنىـ الاـ اذاـ دـلـ سـيـاقـ الكلـامـ علىـ
 غيرـ ذلكـ .

مغلل قد يؤدى الى الاحجام عن اتخاذ قرار وهذا يحد من استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة او اتخاذ قرار غير سليم قد يضر بهم (خسارة فردية) او بالمجتمع ككل (توجيه خاطئ للموارد) .

وهذا يبرز اهمية دور المحاسب القانوني ولكنه في نفس الوقت يطرح سؤالا هاما هو :

ما هي العوامل التي تجعل المستفيد يثق في رأي المحاسب القانوني في القوائم المالية ؟

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

١) ادراك المستفيد للكيفية التي يصدر بها المحاسب القانوني رأيه ومدى دلول ماتحيوه من عبارات .

٢) اعتقاد المستفيد ان المحاسب القانوني :

أ) امين وذو ذمة ومستقل عن المنشاة التي يراجع حساباتها مما يجعل رأيه موضوعيا وغير متاثر بأى مصلحة .

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

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

كيف يتم تحقيق ذلك ؟

ايجاد معايير يمكن من خلالها اقتناع المستفيد بأن تلك العوامل موجودة ومستخدمة كأساس للرأي الذي يبديه المحاسب القانوني . وقد تم اعداد تلك المعايير للمراجعة وظهرت في مجلد المراجعة مقسمة إلى معايير عامة تحدد الصفات التي يجب توافرها في المراجع كشخص مثل القدرة والامانة والاستقامة وعند قيامه بالمراجعة كاستقلال ووردت في الصفحات من (٤٥) إلى (٦٠) ، وكيف يقوم بالخطيط للمراجعة على الصفحات من (٦١) إلى (٧١) وكيف يتمنى له الاشراف والرقابة وتوثيق ما يقوم به من عمل على الصفحات من (٩٠) إلى (٩٢) ، وكيف يجمع ادلة وقرائن المراجعة التي تمكنه من ابداء الرأي عن مدى اظهار القوائم المالية للمركز المالي للمنشأة بعدل وظهور ذلك في الصفحات من (٩١) إلى (١٣٩) . كما يحدد معيار التقرير الشروط الواجب توافرها في تقريره شكلاً موضوعاً ليسهل على المستفيدين فيه واستخدامه بفعالية على الصفحات من (١٤٠) إلى (٢٠٥) .

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

كيف يتم التأكيد من قيام المراجع باتباع هذه المعايير؟

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

يوصل ماسبق الى ما يجب اعداده لتحقيق الهدف الاساس من القوائم المالية وهو ايصال معلومات ملائمة عن المركز المالي للمنشأة للمستفيدين يمكنهم الاعتماد عليها في اتخاذ قراراتهم . والمراجعة اضفاء مزيد من الثقة على هذه المعلومات حتى يتم استخدامها بفعالية عند اتخاذ تلك القرارات . ولكن قد يعطى الاطلاع على هذه المتطلبات او مقومات المهنة امر يتم وضعيه وينتهي منه «حقيقة الامر عكس ذلك ، فمحيط المهنة في تغير دائم والظروف والمتطلبات للمستفيدين كذلك ولعل المملكة اوضح مثال فرجل اعمال ١٣٩٣هـ يختلف عنه في ١٤٠٣هـ وكذلك محطيه بكل عناصره . وهذا يستدعي ان توفر اسس متينة لتطوير المهنة وفقاً لظروف تطور محطيها من ناحية والتاثير في هذا المحيط من ناحية اخرى بحيث تساعد على تطوره بالشكل الافضل والاجدى للمجتمع . وهذا يطرح السؤال التالي:

كيف توجد اسس تمكن المهنة من التطور والمساهمة في التطوير؟

وللإجابة على هذا السؤال نجد ان معظم الدول التي سبقتنا في هذا المجال اتجهت الى تطوير المهنة من خلال ايجاد معاهد متخصصة تتولى المهنة من عدة شواح وتسعي الى تطويرها المستمر وخاصة تطوير منسوبها .

لذا تم اقتراح ايجاد معهد وتم وضع نظام متكامل له على غرار ما يتم في الدول الأخرى مع الاخذ في الحسبان ظروف المملكة وظهر على الصفحات من (٨٥) الى (٢١) من مجلد التنظيم الداخلي للمهنة . وهدفه تطوير مقومات المهنة والمحاسبين انفسهم ، واقتربت لجان مختلفة تتولى كل منها مجالاً من نشاطاته وحددت واجباتها ومسؤولياتها ووضعت اسس اسلوب عملها وظهرت على الصفحات من (٩٠) الى (٨٦) من نفس المجلد .

كما تم التطرق الى مشكلة ذات تاثير خطير على المحاسبين الوطنيين الذين يعتمدون في كسب رزقهم على مزاولتهم للمهنة وهي التستر المهني . وتظهر اهميته في ضوء تشجيع الوزارة للدخول في مشاركات مع المحاسبين غير السعوديين واطلاق عليه دليل المشاركة . ويستطرق الى واجبات ومسؤوليات كل من المحاسب السعودي وغير السعودي بحيث يعطي فكرة واضحة لكلا الطرفين وفي نفس الوقت يركز على الهدف العام من المشاركة الذي

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

ماعلاقة ماسبق وتأثيره وتأثره بالنظام الساري المفعول الذي يحكم المهنة؟

تم مراجعة نظام المحاسبين القانونيين الحالى وتعديلاته والنظام المقترن لدى الوزارة والمقارنه بينهما . كما تم اقتراح نظام يأخذ في الحسبان العناصر الأخرى لتطوير المهنة وقورن بالنظام الحالى ، وابرزت اوجه الاختلاف والتقارب وظهر على الصفحات من (٢٥) الى (٦٩) من مجلد التنظيم الداخلى للمهنة .

ماسبق يكون في تقديرنا الاطار الشامل للمهنة ونود التاكيد بان مكونات الاطار الشامل بنيت على بعضها البعض مما يستلزم اخذها ككل . فلو اخذ بعضها وترك البعض الآخر لتترتب على ذلك في اغلب الاحوال خلل يلزم معالجته . فمثلاً افترض وجود شهادة الزماله من المعهد وان اختباراتها ستتحوّل هام الى تقييم الخبرة . وبالتالي تم التقليل نسبياً من متطلبات مدة الخبرة كعنصر يلزم توفره عند الترخيص على افتراض ان الامتحان سيعكس نوعية الخبرة اضافة الى مدتها . كما بني معيار العرض والافصاح العام في ضوء الاهداف والمفاهيم المقترنة فلو تغيرت للزم الامر النظر فيما يجب تغييره منه . وافتراض في معايير المراجعة وجود ضوابط ذاتية وخارجية فإذا لم تتوفر فقد يؤثر ذلك على جدوى المعايير حسب طبيعة التغيير .

كما نود الاشارة الى ان هذا ليس النهاية وإنما هو محاولة لايجاد الاسن وبذلك كل جهد ممكن كما ذكر في الصفحات من (٢١) الى (٢٢) من هذا التقديم في اختيار الذين ساهموا مشكورين في هذا المشروع وحرصنا على اعطائهم الوقت الكافى وعدم وضع اي حدود على عملهم لما لهذا المشروع من اهمية وطنية . ولو وجود امور كثيرة اشارت على نحو او آخر في الاختيار بين البديل المتوفرة وسيساعد ذكرها القارئ على تفهم افضل لجوانب المشروع نورد في الاسطر التالية اهمها .

عناصر هامة يلزم قراءة المشروع في ضوئها :

لقد واجهتنا امور عديدة اثناء تقديم العمل في المشروع بعضها كان متوقعاً وبعضها لم يكن كذلك . ومن اهم المتوقع ادراكتها لصعوبة معالجة الجوانب التي يتكون منها المشروع لوجود بدائل متعددة لكثير من عناصره ولكن موضوعه ليس علماً تجريبياً

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

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

ونظرا الى ان تلك الامور ذات تأثير هام على فهم كثير من المقترنات التي شملها المشروع وادراك مسبباتها وابعادها والظروف التي واكبت اعدادها ، بما في ذلك اهداف المشروع نفسه التي قد تتضارب احيانا مما يستوجب تغليب بعضها على البعض الآخر ، او الاخطر احيانا الى الاختيار بين جودة العرض والاسلوب او ايصال المعلومات ومن ذلك ما قد يجده القارئ من تكرار مملا خاصة للمتخصصين منهم او عدم سلاسة الاسلوب لغويها ، وفيما يلى اهم مارأينا جدوى اضافه للقارئ من هذه الامور:

١) يجب مراعاة اتنا حاولنا في الوصول الى ماتم التطرق اليه في مقومات تطوير المهنة في المملكة الى التركيز على الجوانب التي لها اهمية كبيرة نسبيا بحكم ظروف المملكة وظروف المستفیدين من القوائم المالية وظروف مراجع الحسابات انفسهم . وكان لهذا سبب اساس اوله ظروف تطور المهنة وقدرات مستخدمى القوائم المالية وضرورة ان يكون ما يبدأ به مفهوما ما امكن للقارئ المدرك او على الاقل يستطيع ان يتفهمه . وذلك تجنبا لاحتمال عدم جدوى القيام بالمشروع سواء لعدم تبنيه من قبل الجهات المسئولة او لعدم فهمه من قبل مستخدمى او معدى القوائم المالية . لذا نأمل ان ينظر قارئ مقومات المهنة في المملكة والمستفیدين منها الى ان ماورد في هذه المقومات قد به وضع اساس مقبول في ضوء الوقت والامكانيات المتاحة قابل للتطبيق ، ولأن ينطلق منه في وضع قواعد المهنة على نحو ثابت يتضور حسب تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية والمهنية وغيرها في المملكة . وبالتالي يجب ان يؤخذ على اساس كونه علاجا يهدف الى ايقاف التزييف بطريقة عملية ، مختارا للأكثر الحاجة من اسبابه لعلاجهما . وان تجاوز بعض اوجه البحث النظري او الميداني كان مقصودا لتحقيق هذا الهدف ، فاذا حق المشروع كل او بعض ما يلى فقد خدمقصد منه :

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

- ٤) اذا ساعد الطلبة على بلوغ ما سيواجهونه في الحياة العملية وخلق ربطاً بين الواقع العملي والدراسة في الجامعة بحيث يتعامل خريج الجامعة مع المحاسب في الحقل في اليوم الاول للتقاءهما من انطلاقه واحدة وبفهم متقارب لاهداف المحاسبة المالية ومقاييسها ومعاييرها ومعايير المراجعة في المملكة .
- ٥) اذا ادى الى تكوين منطلق خاص بالمملكة محدداً وواضحاً لا يتذبذب بين متطلبات الدول الأخرى بسبب قدوم المحاسب من تلك البلد او من الأخرى . ومن ثم تجنبه البلاد فوضى التناقض والتغيرات والاجتهادات الفردية لكل محاسب حسب خبرته وثقافته وميوله والغفوط التي يتعرض لها من مواطني بلده العاملين في المملكة والذين يستخدمونه منهم ومن غيرهم لاعداد او مراجعة حساباتهم .
- ٦) المحاسبة ليست للمراجعين وإنما هي اساساً للمحاسبين العاملين في الحقل العملي ، اي للقسام المالية والمحاسبية والعاملين فيها في المنشآت ودور المراجع التأكيد من اتباعها على النحو السابق ذكره . وبالتالي اذا سهلت عمل المراجع وزادت من فعاليته دوره في خدمة المستفيدين .
- ٧) اذا اعطى ذلك متجمعاً ثقة اكبر في القوائم المالية وزاد من الاعتماد عليها من قبل المستفيدين .
- ٨) اذا ساهم في تجنب مستفيد واحد اتخاذ قرار خاطئ قد يؤدي بتوفير العمر او يؤدي بتاجر الى الخسارة او الانفاس او سوء استخدام للموارد مما صفر شأنه .
- اذا حق المشروع واحداً من هذه فهو يستحق منا الجهد واملنا ان تتحقق كلها وان على درجة متفاوتة فهي في الواقع خطوة في الطريق والدرجة الاولى من سلم طويق .
- ب) شود التأكيد بضرورة مراعاة ان اسلوب اعداد المقترفات كان محل بحث طويل متواصل على مدى فترة اعداد مقومات المهنة وانها اعدت فعلاً على عدة طرق . وبعد الاجتماع الذي تم في معهد الادارة باصحاب المعالى وزير المالية والاقتصاد الوطني الشيخ محمد ابا الخيل ووزير التجارة الدكتور سليمان السليم ومحافظ مؤسسة النقد العربي السعودي الشيخ عبدالعزيز القرني ووكلاهم المختصين بتاريخ ١٤٠٣/١/١٠هـ الى ان افضل السبل لاعداد المقترفات اخراجها كما لو كانت مجهزة للامداد بشكلها النهائي من حيث التبويب والشكل والاسلوب . ومع ذلك يجب مراعاة ان معداتها محاسبون متخصصون وليسو قانونيون . كما وان الوزارة لم تقل رأيها النهائي في المقترفات التي حرتها المجلدات . لهذا ولكن بعضها سيخرج على شكل انظمة بمراسيم وبعضاً على شكل قرارات من مجلس الوزراء والبعض الآخر بقرار من وزير التجارة فلابد للانظمة المقترحة والمعايير من صياغة لتأخذ الشكل والاسلوب القانوني الملائم .

ونود التأكيد بان اخراجها على هذا النحو قمد منه سهولة مراجعتها وسرعة اخراجها للتطبيق رغم ماتطلبه من جهد واعادة كتابة في معظم الحالات .
ج) لن يفوت القارى ملاحظة ان هناك تكرار فى بعض الاماكن لم نحاول تجنبه لتوقعنا ان يكون مساعدنا على فهم المواقع التي تم التطرق اليها ، ورأينا ان عيب التكرار فى هذا الطرف من الزمان والمكان والمستوى العام للمستفيدين من القوائم المالية يعتبر مساعدنا على تحقيق احد اهداف المشروع .
د) نود الاشارة الى ان ندرة المتخصصين المتعقدين فى مجالات مقومات المهنة فى المملكة والدول العربية او الذين يتكلمون العربية . وبحكم ان معظم ماكتب عنها باللغة الانجليزية كنتائج لمجهودات المعاهد والمتخصصين فيها، ارغمنا على الاستعانة بخبراء متخصصين اجانب ، مما اضطرنا الى القيام بمجهود خاص من حيث تعريف من لا يعرف منهم بظروف المملكة وترجمة بعض المواد الاساسية التي يحتاجون الاطلاع عليها عن المملكة الى الانجليزية ، واتخاذ اجراءات خاصة لتعريفهم بظروف المملكة كما هو موضح في هذا التقديم . كما اضطررنا مرغمين الى كتابة الدراسات الاولى باللغة الانجليزية لكي يتتسنى مناقشتها بنفس اللغة الا ان المخرجات النهائية بعد الاعداد الاولى للمسودات تختلف كثيرا عن المسودات من حيث الاسلوب والترتيب والمقترنات .

واضافة الى ذلك فان طبيعة مكونات المشروع واهتمامه وضرورة الابتعاد عن الارتكاز على تجربة بلد واحد حتى بنا الى اختيار الخبراء من بلدان مختلفة ما امكن ذلك . كما ان حجم المشروع وتشعبه (محاسبة ، مراجعة ، انظمة ، تنظيم) ادى الى استحالة قيام فرد واحد بتعريفه وبالتالي قام عديدون من الخبراء العرب كلهم يحملون الدكتوراه في المحاسبة ولهם مؤلفات عديدة في هذا المجال مشكورين بالمساهمة في التعريف وفي ابداء مقتراحاتهم . كما نتج عن تعدد المعربين وتفاوت زمن التعريف استخدام مصطلحات مختلفة احيانا لتعطى نفس المعنى رغم محاولاتنا الجادة في توحيد المصطلحات مابين المعربين عن طريق وضع تعريف للمصطلحات والكلمات المتكرر استخدامها . ويعود ذلك ايضا الى ان بعض الوثائق لم يكتب اساسا باللغة الانجليزية وإنما بلغات اخرى (كالالمانية والفرنسية) فنرجو من القارى ملاحظة سياق المعنى ، ومن المختص مقارنة وابرازه لتعديلاته مستقبلا .

هـ) لن يعدم القارئ المدرك وضوح الاخذ من تجربة الولايات المتحدة في كثير من المجالات رغم عدم الاشارة الى ذلك في بعض الاماكن للإشارة اليه في مكان اخر او لتدخل المواقع لما للولايات المتحدة من تقدم في هذا المجال ، ولكننا نسوي التأكيد بان ما تم اقتباسه منها او من غيرها خضع للدراسة لمعرفة مدى ملاءته لظروف المملكة قبل اقتراحه .

ويجب ان يكون واضحاً باننا نعتقد بان ما اقترحناه ليس النهاية بل هو البداية والبداية المتواضعة ولكننا نعتقد ملخصين بانه البداية السليمة ومن حيث انتهت الاخرون . كما نؤكد ان معظم ماتوصلنا اليه من مقترنات مدون في نشرات المعاهد المتخصصة والكتب التي تدرس في الجامعات وان جدواها تنبثق من ملائمتها لظروف المملكة واعتمادها من قبل جهة رسمية - عند اعتمادها - كأساس للمهنة . وبالتالي يعطى اتجاهها محدوداً يحد من الاجتهادات والتشعب الذي نتج عن وجود محاسبين يعملون في المنشآت ومرجعيين خارجيين ذوى خبرات وتأهيل مختلف المنشآت والمعرفة والتجربة حسب البلد الذى قدموا منه . كما سيكون اعتماده حافزاً على قراءته من قبل الجميع سواء كانوا محاسبين في المنشآت او مرجعيين او مستفيدين من نتائج المحاسبة المالية ، او من المنتسبين الى المرح العلمن في الجامعات .

مراحل تنفيذ المشروع

كما بینا في مقدمة التقديم من المشروع بمراحل تبلورت في مرحلتين الاولى الدراسة المقارنة والثانية اعداد مقومات المهنة وفيما يلى نبذة عن كل منها:

المرحلة الاولى:

اجراء دراسة مقارنة لوضع المهنة في ثلاث دول مختلفة . وتهدف هذه الدراسة الى معرفة خبرات هذه الدول في مجال تطوير المهنة فيها حتى يمكن الاستفادة منها لتطوير المهنة في المملكة العربية السعودية .

عهدت وزارة التجارة لمكتب الراشد بالبدء في المرحلة الاولى من المشروع وذلك بعد دراسة معمقة للتطور المبدئي المقترن ، 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 الاولى : الولايات المتحدة الامريكية ، بريطانيا وكندا

- المجموعة الثانية : فرنسا ، المانيا الفرنسية والسويد

- المجموعة الثالثة : تونس ، فنزويلا والبرازيل

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

١) 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 اوضاع المهنة في الدول الثلاث وخاصة :

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

٢) اعداد تصور اولى بما يناسب محيط المملكة ويساعد على تطوير المهنة فيها .

تم تقديم تقرير مفصل عن نتائج المرحلة الاولى لوزارة التجارة ، وجرى استعراض نتائجه في اجتماع حضره معالي وزير التجارة ووكيل الوزارة وكبار المسؤولين فيها . كما تم في وقت لاحق مناقشة الطريقة المناسبة لتنفيذ المراحلتين الثانية والثالثة من المشروع مع سعادة الدكتور عبدالرحمن الزامل وكيل وزارة التجارة وتبيين 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 مالدي الدول المتقدمة الأخرى . وتبيين ان الجمع بين المراحلتين يحتاج الى وقت يمافي ذلك اجراء دراسات ميدانية لتحديد اهم المستفيدين من القوائم المالية في المملكة ، وماهى 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 والمملحة لتطوير اوضاع المهنة . وعلى وجه الخصوص اقتصار الدراسة على تطوير معايير المراجعة ، التنظيم الداخلي للمهنة ، لائحة سلوك واداب 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 ١٤٠٢/١٠/١١ هـ .

المرحلة الثانية:

بعد قيام الوزارة بمراجعة نتائج المرحلة الاولى كما سبقت الاشارة واعتمادها للبديل 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 .

١) طريقة الاعداد:

جرى بحث مستفيض وجرت عدة طرق لتحديد السبيل الامثل لتنفيذ هذه المرحلة بحيث يتحقق الوصول الى مقترنات ملائمة لظروف المملكة وفي وقت معقول، وفي نفس الوقت خلق اساس للتطوير المستمر بما في ذلك مساهمة المواطنين الذين يستطيعون الاستمرار في متابعة المقترنات بعد اعتمادها وتطويرها، كما رأينا ان يكون من بين العاملين على المشروع من لهم معرفة عميقة فنية في الدول المختارة ما امكن ومن يجيدون اللغة العربية كلما توفر ذلك وسنطلق عليهم (الخبراء) . ورأينا ان يكون من بين العاملين على المشروع مواطنين ذوي علم ودراسة بظروف المملكة لذا تمت الاستعانة باستاذة متخصصين يحملون مؤهلات عليا في مجال المشروع للمشاركة في الاعداد والمراجعة لما يعده الخبراء وسنطلق عليهم (المشتررين) . كما قام منسوبي مكتب الراشد خاصة المحاسب القانوني عبدالعزيز الراشد والمحاسب القانوني يوسف المبارك والذين خصوا كل ما احتاجه المشروع من الوقت والجهد وخلاصة مالديهم من خبرة للمشاركة في الاعداد والمراجعة وتنظيم عمل الخبراء والمستشارين ، واعطوه الاولوية على كل اعمال المكتب الاخرى وسنطلق عليهم (المؤولين) ، وجرى الاستعانة بخبراء متخصصين من الدول العربية للمساعدة في جانب او اكثرب من جوانب المشروع والتعریف وسيطلق عليهم (الخبراء العرب) . وتتجدر الاشارة الى ان التعریف والعكس لكافة اجزاء المشروع قام بها الخبراء انفسهم ، فقد جربنا الاستعانة بمختصين ذوي مؤهلات عالية في المحاسبة للمساعدة في هذا الشأن وتبيّن لنا عدم جدو ذلك من ناحية الوقت والتوعية لاما لمكونات المشروع من خاصية تعتمد على فهم المقصود من العبارة في ضوء مشروع متكامل وليس باستقلال عن غيرها في داخل القسم او مع الاقسام الاخرى - وقد اشر هذا على كلفة المشروع وتوقيته .

وقد كان تنظيم العمل وتقسيمه بين المشاركين (الخبراء ،المشتررين ،المؤولين ،والخبراء العرب) بصفة عامة عاملا هاما في تحقيق الهدف من حيث النوعية والسرعة والشمول والملاءمة لظروف المملكة وبعد عن الاعتماد بشكل غير مدروس على تجربة بلد معين عملا 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 يلى نورد مختصرا للطريقة التي اتبعت لها من اهمية في النظر الى المقترنات النهائية التي تم التوصل اليها :

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

في المملكة والوضع الحالى 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 والاسس التي تؤثر في اعداد اقسام المشروع، وقد اعد باللغتين العربية والانجليزية ووزع على جميع الاعضاء وطلب منهم اخذ المعلومات الواردة فيه في اعتبارهم عند اعداد المسودات الاولية لكل قسم من اقسام المشروع .

(٢) تم تنظيم زيارات عمل فردية متعددة للمملكة لكل من الخبراء في مراحل مختلفة من المشروع وساهموا فعليا في مراجعة بعض العمليات كما ساهموا في نقاش مشاكل من واقع 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 مابين الخبراء انفسهم او بين الخبراء والمستشارين او بين الجميع والمسؤولين في المكتب .

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

أ) المواضيع المختارة من المحاسبة المالية وتشمل:

ـ اهداف المحاسبة المالية .

ـ المفاهيم الاساسية للمحاسبة المالية .

ـ اعداد معيار العرض والافصاح العام

وقد تولاه كل من :

١ - الدكتور صبرى هيكل : دكتوراه في المحاسبة عام ١٩٦٨م ويحمل شهادة الزماله من المعهد الامريكي وخبرة :

- ١١ سنة في تدريس المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة حتى وصل الى درجة استاذ ورئيس قسم المحاسبة جامعة ولاية مينيسوتا سانت كلود .

- خبرة في المحاسبة والمراجعة العملية لمدة ٥ سنين وهو الشريك الفنى المعنى بأمور المحاسبة والمراجعة الفنية فى شركة من كبريات شركات المحاسبة فى امريكا وساهم فى كثير من المجالات التى يتطرق اليها معهد المحاسبه الامريكي وقد اختير حاليا عضوا فى احدى اللجان التابعة للمعهد .

٢ - الدكتور محمد عيد مصطفى : دكتوراه في المحاسبة جامعة الينوى / امريكا عام ١٩٦٥م له عدة ابحاث ونشرات في المجالات العلمية الدولية . كما انه قام ببحث لهيئة الامم المتحدة خاص باستخدام

البيانات المحاسبية في المشاريع الصناعية بالدول النامية كما عمل مستشاراً لمكتب العمل الدولي من عام ١٩٧٥ حتى الان . وتهتم بحوثه بتطوير المحاسبة المالية .

تدرج في سلك التدريس في الجامعة في الولايات المتحدة واصبح رئيساً لقسم المحاسبة ويشغل حالياً مركز عميد كلية ادارة الاعمال في جامعة كاليفورنيا .

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

ب) معايير المراجعة وتشمل:

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

- ١ - ديفيد هاشرلى ويحمل شهادة الماجستير وشهادة الزمالة من المعهد الانجليزى .

العمل : مدير القسم الفنى لبحوث المحاسبة والمراجعة في معهد المحاسين القانونيين في اسكتلندا ،

الخبرة : - لديه خبرة (١١) سنة في ابحاث المحاسبة والمراجعة والعمل الميدانى مع احدى شركات المحاسبة الكبيرة .

- الف كتاب عن (جمع البراهين في المراجعة)

٢ - بيتر سكيوز

المؤهلات - ليسانس في القانون وشهادة الزمالة من المعهد الانجليزى .

الخبرة - الشريك المسئول عن الجوانب الفنية للمحاسبة والمراجعة وما يتعلق بهما والتدريب في شركة متoscote الحجم في انجلترا .

- مثل شركته في مناقشة مسودات معايير المراجعة عند اعدادها من قبل المعهد الانجليزى .

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

٣ - كما تولاه الدكتور عبد الله الفيصل كمستشار ويحمل دكتوراه في المحاسبة وخبرة تزيد على اربع سنوات كأستاذ 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 - اي凡 بول ويحمل شهادة الزمالة من المعهد الامريكي - وقد كان رئيسا لمجلس ادارة معهد المحاسبين القانونيين الامريكي عام ١٩٦٦ وكان بـ

- 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 المسؤول حاليا عن اصدار المعايير .

- عضو المجلس الاستشاري لاعداد الحسابات المالية الموحدة للحكومة الامريكية .

- خبرة في المراجعة والمحاسبة لمدة ٣٥ عاما، شغل خلالها مناصب اخراها الشريك المسئول (العضو المنتدب) لاحدى 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 *

٢) رئيس جمعية المعهد التنفيذي (العضو المنتدب) عام ١٩٧٣ م ١٩٨٠ م

٣) رئيس قسم اداب واخلاقيات المهنة - المنبثق عن المعهد الامريكي

من عام ١٩٧٠ م - ١٩٧٢ *

٤) الشريك المسئول (العضو المنتدب) في احدي شركات المحاسبة الكبرى في الولايات المتحدة الامريكية .

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

(٤) قام كل فريق باعداد المسودات الاولية للقسم الذي هو مسئول عنه وتم مراجعتها بصفة اولية ثم اعيدت لهم باللاحظات الاساسية ليعدوا دراستهم ومقترناتهم تمهيدا لتوزيعها على اعضاء الفرق الاخرى لدراستها وتعليق عليها .

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

(٦) تم ارسال الملاحظات التي وردت من اعضاء الفرق وتعليق ماورد من المستشارين عليها وارسلت الى كل فريق للنظر فيها ومعرفة ماقام الآخرون باعدها ومدى تاثيره وتاثيره بما اعده كل فريق . وجرت اتصالات عديدة بين اعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين اثناء اعداد المسودة الاخيرة والتي ستوزع على اعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين تمهدًا لبحثها في اجتماع شامل لكل اعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين . وقد كانت هناك بدائل لمكان الاجتماع من بينها ان يتم في المعهد الاسكتلندي الذي عرض مشكوراً ان يقوم باستفادة المستشارين والخبراء والمسؤولين وان تهتم لهم من متطلبات تساعدهم على القيام بعملهم على افضل وجه وبعد دراسة افضل البدائل تم التوصل الى الاجتماع في الرياض .

(٧) تم اجتماع جميع الخبراء والمستشارين الثلاثة والمسؤولين من مكتب الرشاد في الفترة من ١٤٠٣/١٢/١٤٠٣ هـ الى ١٤٠٣/١٢/١٤٠٣ هـ في فندق قصر الرياض وخصصت صالة مستقلة لل الاجتماعات والتي كانت متصلة صباح مساءً كما هي للمجتمعين تسهيلاً في الاختزال والتسجيل واستمرت الاجتماعات متواصلة لعدة أيام ، وجرى خلالها بحث المقترنات التي قدمها كل فريق والتوصيل الى توصيات محددة لما تم بحثه . وقد ظهرت جوانب هامة استدعت ان ينظر في امكانية معرفة اتجاهات وزارة التجارة واصحاب الصلة من الجهات الأخرى حيالها . وقد شعرنا جميعاً بان مثل هذا اللقاء سيكون له اثر كبير على ادراكنا لسلامة اتجاه بحثنا ومدى ملائمة العctrنات التي توصلنا اليها .

(٨) تم ترتيب اجتماع في معهد الادارة العامة حضره كل من معالي وزير التجارة ووكيل الوزارة وكبار المسؤولين فيهم اصحاب الصلة كما حضره معالي وزير المالية والوكلاه المختصين في الوزارة وحضره معالي محافظ مؤسسة النقد ونائبه وقام معهد الادارة مشكوراً بترتيب الاجتماع وتسجيل وقائمه . 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 دفعه قوية لاعضاء الفرق والمستشارين والمسؤولين أكدت اهتمامهم بالمشروع وان ما يبذلونه من جهد سيكون محل اهتمام من المسؤولين عن اعتماده ومتابعة تنفيذه .

- (٩) وبعد الاجتماع عاود اعضاء الفرق والمستشارون والمسؤولون الاجتماع مرة اخرى في فندق قصر الرياض للتداول فيما تم بحثه في الاجتماع 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 حضرة المستشارون والمسؤولون في المكتب والدكتور صبرى لمناقشة النسخة النهائية .
- (١١) وقد تم بعد ذلك اجتماع في الرياض في فندق حياة ريجنس لعدة ايام لمناقشة النسخة النهائية ، حضره المستشارون والدكتور صبرى 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 بحثه مع المستشارين والمسؤولين في الرياض وجرى ادخال بعض التعديلات على المنتج في النهاية . وبتاريخ ١٤٠٣/٦/٩ جرى اجتماع في الرياض حضره المستشارون والدكتور صبرى والمسؤولون وتم خلاله نقاش كافة اوجه البحث التي ظهرت خلال الاتصالات التي تمت في الفترة مابين الاجتماع الذى تم في فندق حياة ريجنس وما ادخل من تعديلات او ترك لهذا الاجتماع للبت فيه . وقد انتهت الاجتماع بحيث وكل لكل مستشار ان يقرأ بشكل نهائى القسم الذى وكل اليه وان يتاكد من ملائمه لظروف المملكة وملائمة لظروف المهنة حالياً وسلمته من الناحية الفنية ووضوح الاسلوب ومن ناحية تناسقه بصفة عامة ومدى جدواه للمملكة .
- (١٣) تم طيلة الفترة وعلى مراحل مختلفة تعریب كافة الاجزاء والدراسات . وبعد هذا الاجتماع تم تكليف الخبراء العرب بالنظر فى تعریب بعض المنتجات النهائية سواء ماعرب منها من قبل او ما هو تحت البحث فى حينه وقد تم انجاز ذلك ثم تسليمه للمستشارين والخبراء للقراءة النهائية .

مقدمة :ماهية معايير المراجعة ومدى الحاجة إليها ومن المستفيد منها:

تعتبر الوظيفة الرئيسية للمراجعة إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية المعدة بواسطة إدارة المنشأة . وهذا يتطلب من المراجع أن يتمتع بشقة الآخرين الذين يعتمدون على رأيه كقاض خبير بعدالة تمثيل القوائم المالية . ولكن يعتمد الآخرون على رأى المراجع او تزداد ثقتهم فيه فلا بد من معايير او مقاييس يجمع عليها المراجعون ويقيس بها عمل المراجع . ولقد ادركت بعض الدول هذه الحقيقة منذ مدة طويلة مثل الولايات المتحدة حيث تبنت منذ عام ١٩٤١ مجموعه من معايير المراجعة ، بينما اعتمدت دول أخرى على العرف المحاسبي وتأخرت في تبني معايير مكتوبة كاليابان واستراليا وكندا والمانيا الغربية والتي اصدرت فيها أخيراً الجهات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة معايير للمراجعة ثم تلت مؤخرًا المملكة المتحدة

ونظراً لأن الاقتصاد السعودي اقتصاد كبير نسبياً وسرع النمو ونظراً لنشاء العديد من الشركات الكبيرة ، فإن الحاجة بدت واضحة للاعتماد على تقارير المراجعين القانونيين من قبيل عدد من الاطراف المستفيدة التي تتخذ قراراتها في ضوء من القوائم المالية . ولكن تكون تلك التقارير موضع ثقة فلا بد ان تكون خلاصة مراجعة تمت وفقاً لمعايير ذات قبول عام .
وانطلاقاً من ذلك فإن ماتعالجه معايير المراجعة يهدف إلى التأكيد للمستفيدين القوائم المالية :

- ١) بأن المراجع رجل أمين ومستقل تماماً عن المنشأة التي يراجع حساباتها مما يجعل رأيه غير متاثر بأى مصلحة .
- ٢) بأن المراجع رجل ذو علم وخبرة كافية في الأمور المالية والمحاسبة والمراجعة مما يجعل رأيه ذوى وزن كاف كصاحب خبرة ومعرفة .
- ٣) بأن المراجع قد بنى رأيه على أدلة وقرائن ليس اجتهاداً شخصياً .
- ٤) وتعريفه بالكيفية التي يصدر بها رأى المراجع ومدلول ما يحويه من عبارات .

لمن توجه معايير المراجعة :

توجه معايير المراجعة للمحاسبين القانونيين المطلوب منهم الالتزام بها ، إلا ان المستفني النهائي منها هم المستفيدين من القوائم المالية كالمستثمرين والمقرضين الحاليين والمرتقبيين والموردين والعملاء والموظفين بالإضافة إلى الجهات الحكومية التي تستخدم القوائم المالية للمنشأة لأغراض نظامية او لأغراض تحديد الضريبة والزكاة او الاعانة الحكومية للمنشأة ، أو لمعرفة اتجاه النشاط الاقتصادي الوطني . وتتأتي

أهمية التفرقة بين المستفيدين من معايير المراجعة وبين من توجه لهم في اختيار طريقة اعدادها واللغة التي تكتب بها .

نطاق معايير المراجعة :

يقضى نظام الشركات والنظام الاساس لكل شركة مساهمة او ذات مسئولية محدودة وبعض الانظمة الاساسية لمنشآت اخرى بأن تعد تلك المنشآت قوائم مالية في نهاية كل سنة مالية تظهر مركزها المالي ونتائج اعمالها . كما تقضى تلك الانظمة بأن تراجع القوائم المالية من قبل مراجع قانوني وان يبين المراجع رأيه في القوائم المالية في تقرير ينشر مع القوائم ليطلع عليه كل ذو علاقة . وكل رأى يبدى وفقاً لمعايير المراجعة المتفق عليها . وتوضيح هذا النطاق ضروري لمعرفة الاعمال التي يقوم بها المحاسب القانوني دون ان يتلزم فيها بمعايير المراجعة المتفق عليها .

ويجب مراعاة ان معايير المراجعة لا تحدد اجراءات المراجعة الواجب اتباعها في كل حالة اذ يتعين على المراجع تحديد هذه الاجراءات اخذًا بعين الاعتبار الظروف الخاصة بكل منشأة . وتحتوي الدراسة الايضاحية لكل معيار على امثلة لاجراءات المراجعة التي قد يتطلب المبدأ الاساسي الذي ينص عليه معيار المراجعة تطبيقها في ظروف معينة .

مدى الالتزام بمعايير المراجعة :

تحتوي نصوص معايير المراجعة على درجات مختلفة للالتزام . فعندما ينص أحد معايير المراجعة على لزوم وجوب (يلزم) قيام المراجع بإجراء معين او استكماله يجب عليه الالتزام بهذا الاجراء الا اذا رأى وفقاً لتقديره الموضوعي ان هناك اجراء ابديلاً اكثر ملائمة لظروف المنشأة وفي هذه الحالة يتعين عليه توثيق مسیرات قراره باتباع الاجراء البديل . وعندما ينص أحد معايير المراجعة على قيام المراجع بإجراء معين او استكماله فليس للمراجع الا ان يقوم بالاجراء او ان يستكمله .

مجال معايير المراجعة :

تم تقسيم معايير المراجعة الى ثلاث مجموعات كالتالي :

المعايير العامة :

تتعلق هذه المعايير بالمبادئ الاساسية التي تحكم التأهيل المهني للمراجع كالتعليم والتدريب وحياد المراجع وموضوعيته واستقلاله ودرجة العناية المهنية الازمة عند تنفيذ اجراءات المراجعة .

وقد صفت هذه المجموعة في ثلاثة معايير هي :

أ - معيار التأهيل المهني الكافي ويقضي بوجوب ان يكون المراجع والجهاز الفنى العامل

معه على درجة كافية من التأهيل المهني للقيام باعمال المراجعة التي تعاقدت على انجازها والا يتعاقد الا بعد التأكيد من قدرته على انجاز مهمة المراجعة بكفاءة وان تشمل وشائق العمل ما يثبت ذلك .

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

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

ج - معيار العناية المهنية الازمة ويوجب على المراجع: ان يقوم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص المتوقعة من مراجع آخر مؤهل تأهلا مهنيا كافيافى جميع مراحل المراجعة . وان يكون على درجة كافية من الدرامية بأمور المنشأة وظروفها وخططها والاستخدامات المتوقعة لقوائمها المالية وتقريره عنها وان يتحرى الحقائق الى ان يصل الى نتائج موضوعية . كما ان عليه الاستعانة بخبرة ومهارة الاخرين اذا تطلب الامور درجة من الخبرة والمهارة لا تتوفر لديه .

معايير العمل الميداني:

تتعلق هذه المعايير بالمبادئ الاساسية التي تحكم تكوين اساس كاف لابداء الرأى على القوائم المالية . وت تكون هذه المجموعة من المعايير من ثلاثة هي :

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

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

الرقابة:

يجب على المراجع ان يوجه ويشرف ويدقق العمل الذي يقوم به اعضاء فريق المراجعة ليتوفر لديه تأكيد كاف بأن تنفيذ المراجعة قد تم وفقا لمعايير المراجعة ، والمتطلبات القانونية التي تخضع لها .

وان يحدد مستوى الرقابة والشرف المطلوبين في ضوء تشعب المهمة وتعقدها ،

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

التوثيق :

يجب ان تكون اوراق العمل وافيه ، وتفصيلية ، بدرجة كافية تسمح لمراجع متخصص لا تكون لديه معرفة مسبقة بالمراجعة التي تمت من ان يصل الى نتائج معقولة عما اذا كانت معايير التخطيط والرقابة والتوثيق ، وادلة وقرائن المراجعة ، والتقارير ، قد تم الالتزام بها .

كما توجب على المراجع ان يعكس في اوراق عمله تفاصيل دراسة للنظام المحاسبي ويقيم نظام الرقابة الداخلي والمعلومات الاساسية عن المنشأة موضوع المراجعة وكافة تفاصيل ما اجراه من عمليات للحصول على ادلة وقرائن المراجعة من النظم المعتمل بها في المنشأة ومن اختبارات المراجعة التحليلية واختبارات التحقق التفصيلية .

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

معيار التقارير:

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

نطاق المراجعة

يجب على المراجع ان يشير الى نطاق المراجعة في فقرة مستقلة يتم تمييزها باسم فقرة "نطاق المراجعة" ، والتي يجب ان تشتمل على ما يلى :

- ١ - القوائم المالية المشمولة بتقرير المراجعة .
- ب - مسئولية ادارة المنشأة عن اعداد القوائم المالية .
- ج - موقف ادارة المنشأة من تمكينه من الحصول على البيانات والاضاحيات التي طلبها .

- د - معايير المراجعة التي تمت المراجعة وفقا لها .
 ه - ما اذا كان قد تمك من تطبيق اجراءات المراجعة التي اعتبرها ضرورية .
 و - ما اذا كان قد وصل الى درجة اقتناع معقول تمكنته من ابداء الرأى في القوائم المالية .

التعبير عن الرأى :

- يجب على المراجع ان يعبر صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما اذا كانت القوائم المالية ككل :
- أ - تظهر بعدالة المركز المالى للمنشأة كما هو عليه في نهاية الفترة المحاسبية ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام الاموال خلال تلك الفترة ، بناء على كفاية العرض والايضاح للمعلومات التي تحتوى عليها القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة .
 ب - تلتزم بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساسى للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .
 واذا لم يكن لدى المراجع تحفظات ذات تأثير هام على هذه الامور، فيجب أن يعطى رأيا مطلقا في فقرة مستقلة يتم تمييزها باسم فقرة " الرأى المطلق " . (النموذجين رقمى ١ ، ٢ من نماذج تقرير المراجع)

للتباہ :

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

التحفظات في تقرير المراجع :

يجب على المراجع ان 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 او متفرقة :

- 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 الاساسى للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

وإذا رأى المراجع ضرورة التحفظ يجب عليه :

- اعلام القارئ عن جميع تحفظاته وذلك في فقرة مستقلة تلى فقرة نطاق المراجعة ، ويجب أن تكون هذه الفقرة بعنوان " التحفظ او التحفظات " .
- اصدار رأى متحفظ او رأى معارض او الامتناع عن ابداء الرأى وذلك في فقرة مستقلة تلى فقرة التحفظ ، ويجب ان تظهر تلك الفقرة بكل وضوح رأى المراجع ، او مايفيد بعدم تمكنه من ابداء الرأى ، ويجب أن تكون هذه الفقرة بعنوان " الرأى الملائم " .

أ - القصور في نطاق المراجعة :

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

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

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

- ١ - ان يعدل فقرة نطاق المراجعة ليشير الى القصور في نطاق المراجعة .
- 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 - ان تعبر جمل فقرة الرأى بما يفيد بأن تحفظه يعود على التأثير المحتمل للتعديلات التي قد تكون ضرورية على القوائم المالية . (نموذج رقم ٩ من نماذج تقرير المراجع) .

وعندما يمتنع المراجع عن ابداء رأى في القوائم المالية ككل بسبب قصور في نطاق المراجعة فان عليه ان يصوغ جمل فقرة الامتناع عن ابداء الرأى بما يفيد بأن امتناعه عن ابداء رأى في القوائم المالية

ككل يعود إلى عدم تمكنه من تكوين رأي في القوائم المالية ككل بسبب التأشيرات الهمامة للتعديلات التي قد تكون ضرورية على القوائم المالية . (نموذج رقم ١٠ من نماذج تقرير المراجع)

ب - القصور في أمور محاسبية :

عندما تتأثر القوائم المالية بالقصور في أمور محاسبية ذات تأثير هام يجب على المراجع أن يتحفظ في رأيه أو يصدر رأياً معارضًا . وفي كلتا الحالتين على المراجع أن يضمن تقريره فقرة للتحفظ يبين فيها مايلي :

- ١ - وصفاً كاملاً للقصور في الأمور المحاسبية .
- ٢ - كيف وإلى أي مدى تأثرت القوائم المالية بذلك القصور في الأمور المحاسبية و/أو إذا كان ذلك ممكناً، المعلومات غير الموضحة التي يراها ضرورية لاكتفاء الأفصاح في القوائم المالية .

ويجب على المراجع أن يصدر رأياً متحفظاً إذا وصل إلى اقتناع بشأن القوائم المالية تأثرت تأثيراً هاماً بالقصور في الأمور المحاسبية إلا إذا كان في تقديره الشخص أن القوائم المالية مخللة أو غير مفيدة حتى إذا قررت مع تقريره . وفي الحالة الأخيرة يجب عليه أن يصدر رأياً معارضًا .

كما يجب على المراجع أن يعتبر القوائم المالية مخللة أو غير مفيدة إذا كان تأثير القصور في الأمور المحاسبية :

- ١ - شاملاً لدرجة لاتمكن المراجع من وصف كيف تأثرت القوائم المالية بوضوح .
- ٢ - هاماً جداً لدرجة تطغى على كل محاولة لوصف كيفية تأثر القوائم المالية بالقصور المحاسبى .

وعندما يصدر المراجع رأياً متحفظاً بسبب القصور في أمور محاسبية فيجب عليه أن :

- ١ - يبدأ تحفظه بعبارة " فيما عدا"
 - ٢ - يستعمل في فقرة الرأى من العبارات مايفيد بان تحفظه يعود إلى تأثير القصور في أمور محاسبية على القوائم المالية . وللإيضاح فقد أوردنا نموذجين للرأى المتحفظ بسبب القصور في أمور محاسبية (٥)، (٦) من نماذج تقرير المراجع .
- عندما يصل المراجع إلى اقتناع باصدار رأى معارض على القوائم المالية ككل بسبب القصور في أمور محاسبية فان عليه ان يستعمل في فقرة الرأى من تقريره عبارات تبيين ان الرأى المعارض

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

وللإيضاح فقد أوردنا نمذجين لتقرير المراجع ذى الرأى المعارض بحسب القصور فى امور محاسبية رقم (٦)، (٨) من نماذج تقرير المراجع.

الشك غير المتعلق باستمرارية المنشأة :

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

وفي كلتا الحالتين فإنه يجب عليه ان يبين فى فقرة التحفظ :

١ - وصفاً مناسباً لحالة الشك .

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

ويجب على المراجع أن يصدر رأياً متحفظاً عندما يجد نفسه أمام حالة شك غير متعلقه باستمرارية المنشأة اذا رأى أن القوائم المالية قد تتأثر بالتعديلات المهمة .

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

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

١ - أن يبدأ تحفظه بعبارة " باستثناء " .

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

وللإيضاح فقد أوردنا نموذجاً للرأى المتحفظ بسبب حالة شك لا تتعلق بأمر يؤثر على استمرارية المنشأة فى النموذج رقم (١١) من نماذج تقرير المراجع .

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

وللإيضاح فقد أوردنا فى النموذج رقم (١٢) من نماذج تقرير المراجع نموذجاً عن ذلك

الشك المتعلق باستمرارية المنشأة :

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

١ - أن هناك أدلة وقرائن كافية لازالة ما اعتبراه من شك حول قدرة المنشأة على الاستمرار . وفي هذه الحالة لا يتأثر تقريره .

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

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

أ - اضافة فقرة للتحفظ يبين فيها المراجع الظروف التي جعلته يشك في استمرارية المنشأة ويظهر المعلومات التي رفضت المنشأة اياضها .

ب - اصدار رأى متحفظ او رأى معارض حسب ما يراه مناسباً بسبب عدم كفاية الافصاح عن المعلومات المشار إليها في فقرة التحفظ .

٤ - ان هناك حالة شك عظيم تحيط بقدرة المنشأة على الاستمرار . وفي هذه الحالة يجب على المراجع ان يمتنع عن ابداء الرأى في القوائم المالية ككل .

عندما يقرر المراجع الامتناع عن ابداء رأى في القوائم المالية ككل بسبب

حالة الشك المتعلقة باستمرارية المنشأة يجب عليه صياغة فقرة التحفظ بحيث:

١ - تحتوى على وصف مفصل لكل الاسباب الجوهرية لحالة الشك في استمرارية المنشأة .

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

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

وللإيضاح يوجد مثال للامتناع عن ابداء الرأى بسبب حالة شك في استمرارية المنشأة في النموذج رقم (١٢) .

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

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

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

وللإيضاح فقد أوردنا مثلاً لهذا التقرير في النموذج رقم (١٥) من المجلد () .

توقيع وتاريخ تقرير المرابع

يجب على المرابع أن يوقع تقريره وأن يضع رقم تسجيله بجانب اسمه، ولايجوز ان يوقع عن المرابع الا شريك له يتمتع بالتأهيل المهني المناسب ، وحصل على الترخيص ولايجوز للمرابع أن يوقع التقرير قبل تأكده من محتوياته وانه يتافق مع معايير المراجحة المعترف عليها . كما يجب عليه - قبل توثيقه للتقرير المراجحة ان يفحص القوائم المالية وان يتتأكد من انها قد اجبرت من يقع تحت مسؤوليته الاشراف العام على اعدادها .

ويجب ان يؤرخ تقرير المرابع بتاريخ اليوم الذي انتهى فيه العمل الميداني . ويجب على المرابع أن يتتأكد من انه لم تقع احداث بين نهاية الفترة المحاسبية موضوع المراجحة وتاريخ تقريره ، تتطلب الإيضاح او تعديل القوائم المالية ولم يتم ايضاحها او تعديل القوائم المالية نتيجة لها .

المراجعون الآخرون

يجب أن لا يذكر المراجع في تقريره ما يفيد باستدامه لعمل مراجع آخر . وان كانت المراجعة مشتركة فيجب على المراجعين جميعاً توقيع تقرير المراجعة .

المراجع

ة

١-١

مقدمة:

يشمل ما يلى نبذة عن نطاق وسلطة معايير المراجعة كما يشمل تمهيداً ١٠١ لمعايير المراجعة يساعد القارئ على تفهم ما يتبع من مقترنات المتعلقة بكل منها .

٢-١

الحاجة الى معايير المراجعة:

اشار الاستاذ/ ستامب والاستاذ/ موستيز في دراستهما "معايير المراجعة الدولية" الصادرة في عام ١٩٧٩م (صفحة ٢٩) إلى الهدف العام لمعايير المراجعة كما يلى :

"تعتبر الوظيفة الرئيسية للمراجع هي اضافة الثقة الى القوائم المالية المعدة بواسطة ادارة المنشأة . ويطلب هذا من المراجع ان يتمتع بشقة الاخرين الذين يعتمدون على رأيه كقاض خبير بعدالة تمثيل القوائم المالية ."

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 واهتمامه . لذا تحتاج مهنة المراجعة نفسها إلى مجموعة من معايير المراجعة لتضفي الثقة في عمل المراجع حتى يتسعى لعمل المراجع ان يضفي الثقة على القوائم المالية المعدة من قبل ادارة المنشأة . وبمعنى اخر اذا كان على المستفيدين الخارجيين الاعتماد على عمل مهنة المراجعة فعلى هذه المهنة ان تلتزم بمجموعة من المعايير الموضوعية المقبولة والمطبقة من قبل كل اعضاء المهنة . ولقد ادركـت الولايات المتحدة هذه الحقيقة منذ زمن طويـل حيث تبنت المهنة مجموعة من معايير المراجعة منذ عام ١٩٤١م وايضاً تبنت مجموعة اخرى من الدول مثل : اليابان ، استراليا ، كندا وحديثاً المانيا ، مجموعة من معايير المراجعة ."

يتبيـن 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 جزءاً اساسياً لنجاح معايير المراجعة ومن المتوقع ان يتبنى المعهد السعودي المقترن موضوع التعليم ومتابعة التطبيق بعنوانية . وتتجدر الاشارة الى انه منذ انتهاء الاستاذ "ستامب وموستيز" من دراستهما

المشار إليها سابقاً أصدرت الدوائر ذات العلاقة بالمهنة في المملكة المتحدة ودول أخرى مجموعة من معايير المراجعة لإضافتها إلى معايير المهنة الموجودة في اليابان واستراليا وكندا والمانيا والولايات المتحدة . ويعتبر ذلك مؤشراً هاماً بان الشعور بالحاجة إلى معايير المراجعة قد انتشر بصورة واسعة . ونظراً لأن الاقتصاد السعودي اقتصاد كبير وسريعة النمو فإنه من المهم أن يكون لدى المملكة مهنة مراجعة تحوز على ثقة الآخرين محلياً ودولياً . ولا يتمنى ذلك إلا إذا كانت هناك معايير مراجعة معتمدة يلتزم بها ممارس مهنة المراجعة ، وتعتبر المراجعة موضوعية إلزامية إذا كانت هناك حاجة إلى قوائم مالية موضوعية بها . ويعتبر وجود مثل تلك القوائم المالية عامل أساسياً من العوامل التي تساعد على التخصص السليم لموارد المملكة الاقتصادية .

٣-١

المواضيع التي تتعرض لها معايير المراجعة :

من أجل أن تضيف المراجعة مزيداً من الثقة في القوائم المالية فإنه يفترض ١٠٦ في من يعتمد على هذه القوائم أن :

- أ) يعتقد بان المراجع رجل أمين ومستقل تماماً عن إدارة المنشأة للوصول إلى رأي موضوعي في القوائم المالية العددة بواسطتها .
- ب) يعتقد بان المراجع رجل ذو خبرة وتعليم كاف في الأمور المالية والمحاسبية والمراجعة من أجل أن يكون لرأيه في القوائم المالية قيمة وفائدة .
- ج) يعتقد بان المراجع قد تحصل على أدلة وقرائن ملائمة وكافية كأساس لرأيه في القوائم المالية .
- د) يفهم بوضوح رأي المراجع المعتبر عنه في تقريره .

وحيث لا يوجد في الوقت الحاضر معهد سعودي للمحاسبة والمراجعة فإنه من الضروري الرجوع إلى النظام السعودي لمعرفة مدى ادراك ومعرفة المتطلبات الأربع السابقة الإشارة إليها . ويوضح ادراك المشرع السعودي لأهمية امانة واستقلال المراجع وأهمية التعليم والتدريب للمراجع . فعلى سبيل المثال - فإن المادة (١٣١) من نظام الشركات حرمت على المراجع أن يعمل في تنظيم الشركة أو أن يكون مديرها أو يقوم بعمل اداري أو فنى للشركة وإن كان ذاتياً أو استشارياً . بالإضافة لذلك على المراجع أن يقوم بواجباته بطريقة صادقة وجدية تامة ولا يقوم بافشاء موضوعات سرية قام بالاطلاع عليها بحكم مهنته . وعلى المراجع إلا يكون شريكاً أو موظفاً أو قريباً حتى الدرجة الرابعة من صلة القرابة لأى من مؤسس أو مدير الشركة .

وفيما يتعلق بالتعليم والتدريب نصت المادة الثانية من نظام المحاسبين القانونيين على المتطلبات الواجب توافرها في الشخص المراد تسجيله كمحاسب تحت التدرين، كما نصت المواد (٣) و(٤) على المتطلبات التعليمية والتدريبية للمحاسب العمومي والمواد (٥) و(٦) نصت على متطلبات التعليم والتدريب اللازم للمحاسب القانوني.

١٠٨ وتنظر معايير المراجعة إلى هذه الأمور بصورة توضح للمراجعة علاقتها بعملية المراجعة.

١٠٩ وعلى الرغم من أن نظام الشركات يضمن للمراجع الحصول على أية بيانات يراها ضرورية لاصدار رأيه لم يتعرض النظام إلى نوعية وكفاية الأدلة والقرائن التي يجب على المراجع الحصول عليها، ويعتبر ذلك نقصاً تعالجه معايير المراجعة. بالإضافة إلى أن نظام الشركات لم يتعرض بشكل كاف لمحتويات وشكل تقرير المراجعة. فلقد كلفت المادة (١٣٢) من نظام الشركات المراجع بتقديم تقرير إلى الجمعية العامة العادية السنوية يضمنه موقف ادارة الشركة من تمكينه من الحصول على البيانات والإيضاح التي طلبها وما كشفه من مخالفات لحكام نظام الشركات واحكام نظام الشركة، ورأيه في مدى مطابقة حسابات الشركة للواقع. ولم توضح هذه المادة أموراً أخرى هامة تتعلق بتقرير المراجعة (على سبيل المثال الظروف التي تستدعي التحفظ، صيغة التحفظ .. الخ). وتتعرض معايير المراجعة بشكل تفصيلي إلى متطلبات تقرير المراجعة عن القوائم المالية.

٤-١ من المستفيد من معايير المراجعة:

١١٠ يعتبر مستخدمو القوائم المالية المستفيد النهائي من معايير المراجعة وقد عرف بيان اهداف المحاسبة المالية مستخدمن القوائم المالية. ويشمل هذا التعريف المستثمرين والمقرضين الحاليين والمرتقبيين والموردين والعملاء والموظفين، بالإضافة إلى الجهات الحكومية التي تعتمد إلى حد ما على القوائم المالية للمنشأة لغراضات نظامية أو لغراضات جبائية الفرائض والزكاة أو لغرض تحديد الاعانة الحكومية للمنشأة أو لغرض تحديد اتجاه النشاط الاقتصادي الوطني. ومع ذلك فإنه من المهم التفرقة بين المستفیدين من معايير المراجعة وبين الذين توجه إليهم معايير المراجعة. وحيث أن معايير المراجعة توجه إلى ممارسي المهنة في المملكة العربية السعودية لم يكن ضروريًا صياغتها بشكل يساعد على فهمها من قبل المستفيد النهائي. وبناءً على ذلك تمت صياغة معايير المراجعة بطريقة تمكن المراجع المؤهل تأهيلاً مهنياً معقولاً من استيعابها وتطبيقاتها.

٥- التفرقة بين مراجعة القوائم المالية والخدمات الأخرى التي يقدمها العراجع:

في اعتقادنا ان الغرض الاساس لعملية المراجعة هو اضافة الثقة في القوائم المالية ومن الممكن تعريف المراجعة بانها تعبير عن الرأي بواسطة شخص مؤهل تأهيلًا مهنياً كافياً بان القوائم المالية للمنشأة المعين لمراجعة قوائمها المالية تظهر بعد الال مركزها المالي ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال وتتمشى مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

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 اساساً الى ما يتطلبه تكوين هذا الرأي .

ومن المهم التفرقة بين تكوين الرأي في القوائم المالية وبين الخدمات الأخرى التي يقوم بها المراجع حيث انه طبقاً لنظام الشركات يجب على المراجع التتحقق من التمثيل 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 سداده باصدار اسهم جديدة . وطبقاً للمادة (١٤٢) تمتد مسؤولية المراجع لتغطى عملية تخفيض رأس مال الشركة بتوضيح ذلك في تقريره مبيناً الاسباب التي دعت إلى التخفيض والالتزامات الشركة وتأثير هذا التخفيض على هذه الالتزامات . وبالرغم من ان مثل هذه الخدمات يقوم بتقديمهما المراجع الا انه يجب تمييزها عن عملية مراجعة القوائم المالية التي تم ربط معايير المراجعة بها .

٦- نطاق معايير المراجعة :

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

ويلزم تطبيق معايير المراجعة في حالة تعيين المراجع الخارجي لابد اء الرأى في القوائم المالية لاي منشأة سواء كان تعيينه قد نتج عن نص ملزم في نظام الشركات او نتج عن اسباب اخرى .

٧-١

علاقة معايير المراجعة بالاطار الفكري للمراجعة :

١١٥ تعبّر معايير المراجعة عن المبادئ الاساسية الواجب اتباعها عند القيام بعملية المراجعة وتعتبر هذه المعايير بمثابة مقاييس لتقدير كفاءة المراجعة ونوعية العمل الذي يقوم به . وتنبع شرعية المبادئ الاساسية التي تعبر عنها معايير المراجعة من الاطار الفكري للمراجعة كأحد العلوم التطبيقية المعترف بها من قبل الهيئات العلمية في جميع أنحاء العالم . وتحتوي المراجع والكتب المتعلقة بموضوع المراجعة والمنشورة في البلاد المختلفة على الاطار الفكري للمراجعة كعلم تطبيقي . وقد روعى في اختيار المبادئ الاساسية التي تعبر عنها معايير المراجعة الاطار الفكري الحديث للمراجعة .

٨-١

علاقة معايير المراجعة بإجراءات المراجعة :

١١٦ تعبّر معايير المراجعة عن المبادئ الاساسية الواجب اتباعها عند القيام بكل عمليات المراجعة بغض النظر عن طبيعة نشاط المنشأة او حجمها او ظروفها الخاصة وانظمتها . ولا تعين معايير المراجعة جميع اجراءات المراجعة التفصيلية الواجب تطبيقها في حالات معينة حيث يتعين على المراجع الخارجي تحديد هذه الاجراءات اخذًا في الاعتبار الظروف الخاصة بكل منشأة . وتحتوي الدراسة الايضاحية لكل معيار على امثلة توضيحية لاجراءات المراجعة التي قد يتطلب المبدأ الاساسي الذي ينص عليه معيار المراجعة تطبيقها في ظروف معينة . وتتجدر الاشارة الى ان الامثلة المذكورة لا تمثل حصرًا شاملًا 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 تتماشى مع المبادئ الاساسية التي تنص عليها معايير المراجعة المترافق 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 .

المراجعة	تمهيد	٤٣
٩-١	<u>درجة الالتزام بمعايير المراجعة:</u>	
١١٧	<p>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 وفقاً لتقديره الموضوعي ان هناك اجراء ا بديلاً اكثراً ملائمة لظروف المنشأة . وفي هذه الحالة يتبعين عليه توثيق مبررات قراره باتباع الاجراء البديل . وعندما ينص احد معايير المراجعة على وجوب (يجب) قيام المراجع باجراء معين او استكماله فليس للمراجع الا ان يقوم بالاجراء او ان يستكمله .</p>	
١٠-١	<u>مجال معايير المراجعة:</u>	
١١٨	<p>تنقسم معايير المراجعة الى ثلاث مجموعات كالتالي:</p>	
١٠-١	<u>المعايير العامة:</u>	
١١٩	<p>تتعلق هذه المعايير بالمبادئ الاساسية التي تحكم التأهيل المهني للمراجع وحياده وموضوعيته واستقلاله ودرجة العناية المهنية الازمة عند تنفيذ اجراءات المراجعة . وت تكون هذه المجموعة من ثلاثة معايير هي ما يلى :</p> <ul style="list-style-type: none"> أ) معيار التأهيل المهني الكافي . ب) معيار الحياد والموضوعية والاستقلال . ج) معيار العناية المهنية الازمة . 	
٢-١٠-١	<u>معايير العمل الميداني:</u>	
١٢٠	<p>تتعلق هذه المعايير بالمبادئ الاساسية التي تحكم تكوين اسس كافية لابد من الرأى في القوائم المالية . وت تكون هذه المجموعة من المعايير من ثلاثة معايير هى :</p> <ul style="list-style-type: none"> أ) معيار التخطيط: <p>يتعلق هذا المعيار بالمبادئ الاساسية للتخطيط عملية المراجعة .</p> <ul style="list-style-type: none"> ب) معيار الرقابة والتوثيق: <p>يتعلق هذا المعيار بالمبادئ الاساسية للرقابة والاشراف على عملية المراجعة وتوثيق اجراءاتها والادلة والقرائن التي يحصل عليها المراجع .</p>	

ج) معيار الأدلة والقرائن :

يتعلق هذا المعيار بالمبادئ الأساسية لجمع وتقدير الأدلة والقرائن الازمة لأبداء الرأى في القوائم المالية بما في ذلك مصادر الأدلة والقرائن.

٣-١٠-١ معيار التقارير :

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

١١-١ بعض الجوانب التي لم تتطرق لها معايير المراجعة .

١٢٢ توجد جوانب أخرى عديدة لم تتطرق لها معايير المراجعة بالنص لعدة أسباب أهمها ملائمة اختصار محتويات المعيار في هذه المرحلة ومن هذه الجوانب ما يلى :

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

٢) واجبات المحاسب القانوني والإجراءات الواجب اتباعها بخصوص الحصول على خطاب من مستشار العميل القانوني يوضح فيه معلومات عن آية دعوى مرفوعة أو محتملة أو مطالبات فعلية أو محتملة لها أو قد يكون لها تأثير على الحسابات الختامية والإيضاحات .

٣) مسؤولية المحاسب القانوني عن الحسابات الختامية لسنوات المقارنة .

٤) مسؤولية واجراءات المحاسب القانوني إذا طلب منه إعادة إصدار تقريره .

٥) تحديد مستوى الأهمية لغرض اختبارات المراجعة ودرجة الثقة في نتائج الاختبارات وعلاقة مستوى الأهمية ودرجة الثقة بحجم العينات التي تحرى 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 لأساس محاسبي متكامل لا يتحقق مع معايير المحاسبة المعترف عليها ، أو اعداد انواع أخرى من التقارير غير النمطى كال்டقرير الطويل مثلاً .

٨) ابداء الرأى في عنصر أو أكثر من عناصر القوائم المالية .

تمهید

معايير التأهيل المهني الكاف

٢ - معيار التأهيل المهني الكافي

١-٣

مقدمة :

١-١-٢

تتطلب المراجعة كمجال للممارسة المهنية تأهيلا علميا وعمليا كافيا من قبل ممارسيها نظرا لأهمية رأى المراجع الخارجي في القوائم المالية للمنشأة . اذ يترتب على رأى المراجع اضافة درجة من الثقة في القوائم المالية من قبل من يعتمدون عليها في تقييم اداء المنشأة واتخاذ القرارات . ولذلك فإنه من الفروري ان يكون المراجع الخارجي واثقا من رأيه ويتعذر عليه الوثوق من رأيه اذا لم يساعدته تأهيله العلمي والعملي على فهم نشاط المنشأة التي يقوم بمراجعة قوائمهما المالية واستيعاب ماتعنيه المعلومات المعروضة في هذه القوائم وتطبيق معايير المراجعة والمحاسبة بطريقة سليمة . وبالطبع لا يقتصر التأهيل العلمي والعملي اللازم على مجالات المراجعة والمحاسبة فقط وإنما يشمل مجالات أخرى بعضها لا يعتمد على طبيعة نشاط المنشأة التي كلف المراجع بمراجعة قوائمهما المالية وبعضها يعتمد على طبيعة نشاط المنشأة . فعلى سبيل المثال من الصعب على المراجع الخارجي ابداء الرأي عما اذا كانت القوائم المالية لأحدى المنشآت المالية كالبنوك تظهر بعدل مركزها المالي ونتائج أعمالها 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 .

٢-١-٢

علاقة معيار التأهيل المهني الكافي بشروط منح ترخيص المهنة :

يحدّد نظام المحاسبين القانونيين شروط منح ترخيص المهنة (كمحاسب قانوني) وتشمل هذه الشروط اجتياز اختبار الزمالة لمعهد المحاسبين القانونيين السعودي وقضاء فترة التدريب المطلوبة . واعتراضًا 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 بمعايير التأهيل المهني الكافي .

اذ يتطلب هذا المعيار من المراجع الخارجى تقييم تعليمه وخبرته المهنية وتعليمه وخبرة العاملين معه بصفة مستمرة بهدف تحديد ما اذا كان تاهيله المهني بما يكفى ذلك تاهيل العاملين معه كافيا لنجاز عملية المراجعة قبل التعاقد على انجازها . مع الاخذ فى الحسبان طبيعة نشاط المنشأة وحجمها وقدرتها وقدرة الجهاز الفنى العامل معه على الاعداد الفنى الملائم بما فى ذلك الدراسة والاطلاع على المراجع والنشرات المهنية المناسبة – اذا استدعى الامر – قبل تنفيذ عملية المراجعة .

٥٠٣

نص المعيار:

٢-٢

(١) يجب على المراجع بما في ذلك الجهاز الفني العامل معه أن يكون على درجة كافية من التأهيل المهني للقيام ب أعمال المراجعة التي يتعاقد لإنجازها.

(٢) يجب على المراجع تقييم تأهيله المهني وتأهيل الجهاز الفني العامل معه وتحديد ما إذا كان من الممكن له إنجاز مهمة المراجعة بكفاءة قبل التعاقد على إنجازها.

(٣) يجب على المراجع توثيق التقييم الذي ينص عليه هذا المعيار.

(٤) يجوز للمراجع التعاقد لمراجعة القوائم المالية لمنشأة معينة إذا رأى وفقاً لتقديره المهني أن في امكانه الحصول على درجة كافية من التأهيل المهني عن طريق الدراسة أو الالتحاق بدورات تدريبية ملائمة قبل البدء في تنفيذ عملية المراجعة.

يظهر الجدول المرفق مقارنة بين متطلبات معيار التأهيل المهني الكافي في كل من المملكة العربية السعودية والولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة والمانيا الغربية . ومن المقارنة يتضح ان معيار التأهيل المهني الكافي اكثرا تحديدا من المعايير المماثلة في البلاد الأخرى لما ينبع من على المراجع القيام به للالتزام بمقتضياته . ولقد بني المعيار على أساس ثلاثة مبادئ رئيسية كالتالي:

ا) ان التأهيل المهني الكافي يعتبر شرطا أساسيا لتنفيذ عملية المراجعة وفقا لمعايير المراجعة ولذا يتبع على المراجع ان يقوم بتقييم تأهيله المهني وتأهيل الجهاز الفني العامل معه قبل التعاقد لإنجاز عملية المراجعة .

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

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

٢) تقع مسئولية تقييم كفاية التأهيل المهني على المراجع نفسه نظرا لكونه اكثرا دراية من الاخرين بقدراته 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 الشخص ان في امكانه قبل البدأ في تنفيذ عملية المراجعة ازالة القصور في تأهيله أو تأهيل جهازه الفني عن طريق الدراسة أو حضور الدورات التدريبية الملائمة .

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية
١) يجب على المراجع بعماوى ذلك الجهاز المهني أشتطلب المراجعة بان يقوم بها من اعد اعداد يتنص قانون المحاسبة الالماني الصادر عام العامل معه ان يكون على درجة كافية من فنها كافيا وذلك يعني ان يكون المراجع ١٩٧٥ على ان اعداد المراجع علميا يتطلب التأهيل المهني للقيام باعمال المراجعة على درجة كافية من الاعداد في مجال منه ان ينهي الدراسة الجامعية في اي حقل له التي يتعاقد على انجازها . المحاسبة والمراجعة . وبالطبع يحمل المراجع علاقة بالادارة .		
٢) يجب على المراجع تقييم تاهيله المهني على ذلك بالتعليم النظامي والممارسة . الى جانب ذلك يتطلب منه ان يتدرّب لمدة وتأهيل الجهاز المهني العامل معه وتحديد (المعيار الاول من معايير المراجعة الامريكية) لاتقل عن خمس سنوات .		
او اذا كان من الممكن له انجاز مهمة المراجعة بكفاءة قبل التعاقد على اطلع مستمر على القوانين التجارية اوما مصدره الهيئات ذات العلاقة بمهمة المحاسبة انجازها .		
٣) يجب على المراجع توثيق التقييم الذي يتنص عليه هذا المعيار .		
٤) من الملائم للمراجع التعاقد لمراجعة القوائم المالية لمنشأة معينة اذا رأى وفقا لتقديره المهني ان في امكانه الحصول على درجة كافية من التأهيل المهني عن طريق الدراسة او الالتحاق بدورات تدريبية ملائمة قبل البدء في تنفيذ عملية المراجعة .		

معايير الحيداد والموضوعية والاستقلال

٣ - معيار الحياد والموضوعية والاستقلال

١-٣ تمهيد:

١-٤ مقدمة:

يعتبر حياد وموضوعية واستقلال المراجع الخارجى الركيزة الأساسية للثقة ١٠٠١ التي يضيفها تقريره على القوائم المالية للمنشأة . ولاشك ان حياد وموضوعية المراجع يعتمد على استقلاله الفكري في جميع ما يتعلّق بالمراجعة وخاصة عند تقييمه للدلائل والقرائن الناتجة من اختبارات المراجعة وعند الوصول إلى رأيه في القوائم المالية . ولكن من المهم أيضاً أن يتجنّب المراجع الخارجى العلاقات المالية والإدارية والاجتماعية التي من شأنها أن تؤدي إلى شك الآخرين في حياده وموضوعيته نظراً لعدم توفر الفرصة لدى المراجع لازالة شك من يعتمدون على تقريره .

ويأخذ حياد وموضوعية واستقلال المراجع الخارجى درجة كبيرة من الأهمية في المملكة العربية السعودية نظراً للتغيرات الاجتماعية السريعة وللتطور المستمر في اتجاه العامة إلى الاستثمارات المالية ومن ثم احتياجهم إلى 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 الخارجى إلى فقد الثقة في تقريره وبالتالي في القوائم المالية موضوع المراجعة ، مما قد يؤدي إلى اعاقة اتجاه العامة إلى الاستثمارات المالية ، وقد يكون لذلك تأثير سلبي على الاقتصاد الوطنى .

٢-٣ علاقة معيار الحياد والموضوعية والاستقلال بلازمة السلوك:

هناك علاقة وطيدة بين معيار الحياد والموضوعية والاستقلال ولازمة 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 والإدارية والاجتماعية الواجب على المراجع تجنبها حتى لا يكون هناك شك في حياده وموضوعيته .

٣-١-٣ علاقة معيار الحياد والموضوعية والاستقلال بنظام الشركات:

نصت المادة (١٣٠) من نظام الشركات على العلاقات التي يجب على المراجع ١٠٠٣
 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 .

١٠٠٤

نص المعيار:

٢-٣

(١) يجب على المراجع ان يكون مستقلاً استقلالاً تاماً في جميع ما يتعلّق بالمراجعة، كما يجب عليه الالتزام بالحياد والموضوعية عند تقديم أدلة وقرائن المراجعة وعنده الوصول إلى رأي في القوائم المالية.

(٢) يجب على المراجع ان يتتجنب ما يحمل الاخرين على الشك في استقلاله وحياده وموضوعيته.

(٣) يجب على المراجع ان يتتأكد من استقلال وحياد وموضوعية فريق المراجعة المكلف بمراجعة القوائم المالية للمنشأة.

(٤) يجب على المراجع الامتناع عن ابداء الرأي في القوائم المالية للمنشأة اذا تبين له بعد تعينه لمراجعة تلك القوائم المالية عدم استقلاله او عدم استقلال فريق المراجعة عن المنشأة.

(٥) يجب على المراجع توثيق استقلاله واستقلال فريق المراجعة عن المنشأة التي يقوم بمراجعة قوائمهما.

يظهر الجدول المرفق مقارنة بين معيار الحياد والموضوعية والاستقلال والمعايير المماثلة في كل من الولايات المتحدة والمانيا الغربية والمملكة المتحدة . ومن المقارنة يتضح ان معيار الحياد والموضوعية والاستقلال قد بنى على اربعة مبادئ رئيسية يتضمن بعضها المعايير المماثلة في البلاد الأخرى كالتالي:

أ) نوعية المراجعة وفعالية رأى المراجع يعتمدان اعتماداً كبيراً على استقلال المراجع الفكري وحياده وموضوعيته .

ب) نوعية المراجعة وفعالية رأى المراجع في نظر الآخرين يعتمدان على اعتقادهم في استقلال المراجع الفكري وحياده وموضوعيته .

ج) انعدام الاستقلال الحقيقي قد يؤدي في نظر الآخرين إلى عدم جدوى عملية المراجعة وبالتالي يتبعن على المراجع عدم ابداء الرأي في القوائم المالية للمنشأة في هذه الحالة . بمعنى اخر تعتبر اجراءات المراجعة التي يكون قد نفذها المراجع في حالة عدم استقلاله الحقيقي مخالفه لمعايير المراجعة . وبالتالي لا تكون الادلة والقرائن الناتجة من هذه الاختبارات أساساً كافياً لابداء الرأي على القوائم المالية .

د) يعتبر استقلال وحياد وموضوعية فريق المراجعة المكلف بمراجعة القرائمه المالية على نفس مستوى الأهمية لاستقلال وحياد وموضوعية المراجع المسؤول .

الفقرة التالية رقم ١٥٠١

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا
١) يجب على المراجع ان يكون مستقلاً يجب ان يكون المراجع مستقلاً فكريًا لايجوز ان يعين مراجعاً لمنشأة ما : تماماً في جميع ما يتعلق بالمراجعة كمما يجب في جميع ما يتعلق بالمراجعة لكي يخرج (١) اذا كان عضواً في مجلس الادارة او مجلس عليه الالتزام بالحياد والموضوعية عند ابتناء تقرير موضوعي عن وضع المنشأة التي يراجعها مستشاري المنشأة او كان موظفاً بها خلال تحقييم ادلة وقرائن المراجعة وعند الوصول فلا بد ان لا يكون له صلة وان لا يصيّبه ضرر السنوات السابقة . إلى رأى على القوائم المالية .		
٢) يجب على المراجع ان يتثبت مما يحمل الآخرين بعيداً بمطبيعة الحال لا يعرف استقلال المراجع مجلس المستشارين او شريك او مالكاً على الشك في استقلاله وحياته وموضوعيته . الا المراجع نفسه ولكن مما يدل على ذلك المنشأة او ان يكون له علاقة تجارية معها . ٣) يجب على المراجع ان يتتأكد من استقلال الاستقلال انعدام اى التزام عليه او متعلق وحياد وموضوعية فريق المراجعة المكلف له لدى المنشأة التي يراجعها او ادارتها اذا كان موظفاً في المنشأة . مراجعة القوائم المالية للمنشأة . او ملاكيها وبالنالي لا يكفي ان يكون المراجع بالإضافة يجب على المراجع ان يمتنع عن ٤) يجب على المراجع حجب الرأي على القوائم محاباة بل لا بد ان يتثبت مما يحمل العائمة قبول مهمة المراجعة اذا ظهر ما يوجه بعدم المالية للمنشأة اذا ثبّت له بمعدينه على الشك في حياده . مراجعة تلك القوائم المالية عدم استقلاله (المعيار الثاني من معايير المراجعة الأمريكية) قدرته على الالتزام بالاستقلال والموضوعية . او عدم استقلال فريق المراجعة عن المنشأة بمافي ذلك الاستقلال الفكري .	(المادة ١٦٤ من نظام الشركات الالماني)	
٥) يجب على المراجع توثيق استقلاله واستقلال فريق المراجعة عن المنشأة التي يقتربون بمراجعة قوائمهما المالية .		

معيار العناية المهنية الازمة

٥٥	معايير العناية المهنية الازمة	المراجعة
<u>٤ - معيار العناية المهنية الازمة</u>		
١٥٠١	١-٤ تمهيد:	١-٤ مقدمة:
	من الصفات المميزة للمهني الممارس بذل العناية المهنية الازمة للحصول على الادلة والقرائن الملائمة وتقييمها بفرض الوصول الى رأى موضوعى على القوائم المالية . ولاشك ان تحديد درجة العناية المهنية الازمة يعتمد على تقدير المراجع الشخص لظروف المنشأة التي يرافقها قوائمه المالية وطبيعة نشاطها وتقديره للاستخدامات المتوقعة للقوائم المالية وتقريره عليها .	
١٥٠٢	٢-١-٤ متطلبات المعيار من المراجع الخارجى:	
	يتطلب هذا المعيار من المراجع الخارجى ان :	
١	١) يكون على درجة كافية من الدراية بأمور المنشأة وظروفها وخطتها .	
٢	٢) يكون على درجة كافية من الدراية بالاستخدامات المتوقعة للقوائم المالية وتقريره عنها .	
٣	٣) يقوم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة الحرص المتوقعة من مراجع اخر مؤهلا تأهيلا مهنيا كافيا .	
٤	٤) يتحرى الحقائق الى ان يصل الى نتائج موضوعية لاتعتمد اعتمادا كبيرا على وجهة نظر مغرضة .	
٥	٥) لا يتزدد في استشارة الاخرين اذا تطلب الامور درجة من الخبرة والمهارة لا تتوفر لديه .	

٥٦	معايير العناية المهنية الازمة	المراجعة
١٥٠٣	نص المعيار:	٢٤
	(١) يجب على المراجع بذل العناية المهنية الازمة في جميع مراحل المراجعة وان يقوم بتطبيق معايير المراجعة بدرجة من الحرص المتوقعة من مراجع آخر مؤهل تأهيلًا مهنياً كافياً.	
	(٢) يجب على المراجع ان يكون على درجة كافية من الدراية بأمور المنشأة وظروفها وخططها والاستخدامات المتوقعة لقوائمها المالية وتقريره عنها.	
	(٣) يجب على المراجع ان يتحرى الحقائق الى ان يصل الى نتائج موضوعية لا تعتمد على وجهة نظر مغرضة.	
	(٤) يجب على المراجع الاستعانة بخبرة ومهارة الاخرين اذا تطلب الامر درجة من الخبرة والمهارة لا تتوفر لديه.	

٣٤

تحليل :

١٥٠٤

يحتوى الجدول المرفق على مقارنة بين معيار العناية المهنية الازمة والمعايير المماثلة فى كل من الولايات المتحدة والمانيا الغربية والمملكة المتحدة . ولقد بنى معيار العناية المهنية الازمة على اساس اربعة مبادئ رئيسية كالتالي:

- ١) درجة العناية المهنية الازمة غير ثابتة فقد تختلف باختلاف المنشأة موضوع المراجعة . كما قد تتغير مع تغير الزمن . ولذا تقاس درجة العناية المهنية الازمة 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 الازمة .
- ٢) قدرة المراجع على تطبيق معايير المراجعة بدرجة الحرص المتوقعة في نفس الظروف من قبل مراجع اخر على درجة كافية من التأهيل المهني تعتمد الى حد كبير على درايته بامور المنشأة التي يقوم بمراجعة قوائمهما العالية وظروفيها وخطتها بالإضافة الى دراية المراجع بالاستخدامات المتوقعة للقواعد المالية وتقريره .
- ٣) تتطلب العناية المهنية الازمة الالتزام بالموضوعية في الوصول الى النتائج والاراء .
- ٤) من الخصائص المميزة للشخص المهني ادراكه لحدود قدرته المهنية وبالتالي تتطلب العناية المهنية الازمة الاستعانت 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 (الخطيط ، دراسة وتقدير نظام الرقابة الداخلي وادلة وقرائن المراجعة) ومعيار التقرير في حين ان المعيار المماثل في المانيا الغربية قد اعتبر الالتزام بمعايير المهنية عنصرا من عدة عناصر لدرجة العناية المهنية الازمة . بالإضافة يعتبر المعيار الالمانى اكثرا تفصيلا لما يتطلبه معيار العناية المهنية الازمة كاحد معايير المراجعة . ويرجع ذلك الى ان المعيار الالمانى قد ورد ضمن لائحة سلوك المحاسب القانونى

وليس ضمن معايير المراجعة ، وبالتالي يعكس المعيار الالمانى خبرة ممارس المهنة فى المانيا الغربية بما قد يوثر على درجة العناية المهنية الالزمة وهذا شئ طبيعى بالنسبة لمعايير السلوك خاصة بعد العمل بها لفترة زمنية معقولة .

الفقرة التالية رقم ٢٠٠١

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الامريكية	المانيا الغربية
١) يجب على المراجع بذل العناية المهنية الازمة يجب ان يبذل المراجع درجة معقولة من يجب على المراجع اثناء المراجعة القيام بعملية المراجعة الفنية ان يعمل طبقاً للوائح والمعايير		
في جميع مراحل المراجعة وان يقوم بتطبيق العناية اثناء المراجعة بعملية المراجعة الفنية ان يعمل طبقاً للوائح والمعايير		
معايير المراجعة بدرجة من الحرصن المتوقعة اثناء اعداده للتقرير، المنهية ، وان يتصرف بوعي ، ويجب ان يكون		
معايير المراجعة بدرجة من الحرصن المتوقعة اثناء اعداده للتقرير، المنهية ، وان يتصرف بوعي ، ويجب ان يكون		
من مراجع اخر موهلاً تاهيلاً مهنياً عندما يكون عمل المراجع ومن هم تحت اشرافه ادائم المدقق والمقدمة على تبرير متصرفة تبريراً		
٢) يجب على المراجع ان يكون على درجة كافية متماشياً مع معايير العمل الميداني للمراجعة موضوعياً وفي سبيل ذلك يتبع على		
من الدراسة بامور المنشأة وظروفها وعندما يكون التقرير متماشياً مع معايير المراجع		
والاستخدامات المتوقعة لقوائمه المالية تقرير المراجع فانه يمكن القول بان المراجع ان يقيم مقدرته على القيام بهم		
أ قد بذل العناية المعقولة المشار اليها . المراجعة قبل قبولها . وتقديره عليها .		
٣) يجب على المراجع ان يتحرى الحقائق الى ان (المعيار الثالث من معايير المراجعة الامريكية) الالتزام بالادارات اللجان الفنية بمعهم		
يصل الى نتائج موضوعية لا تعتمد على وجهة المحاسبة والعمل على اختيار ما ينطبق		
منها على كل حالة يقوم براجحتها، وعليه نظر مفرده .		
الالتزام بالادارات المحلية عندما تعارض		
مع ادارات جهة خارجية حتى لو كانت (٤) يجب على المراجع الاستعانت بخبرة ومهارة		
المانيا عفواً فيها . الاخرين اذا طلبت الامور درجة من الخبرة		
٢) ان يبين ان ما حصل عليه من معلومات حصل والمهارة لاتتوفر لديه .		
عليه بنفسه او انه اعتمد على جهة اخرى		
في سبيل ذلك .		
٤) ان يبلغ عن اي تصرف تقوم به الادارة يضر		
بمصلحة المنشأة التي يراجحها ويتم تبليغ		
المجلس الاستشاري بذلك حالاً اذا كان الامر		
يستدعي العجلة او يشير اليها في تقريره		
في حالة الاقتضاء بعدم الاستعجال .		
٥) ان يبين تقريره ورایه على حقائق فنية		
فعله فني يعتمد على الدليل ولا يجب ان		
يكون للعاطفة فيه اثر .		
٦) ان يتمشى طريقة يعتمد عليها في تطبيق		
تواریخ المراجعة وتاريخ اعداد التقرير .		
٧) ان يعتنى باوراق عمله وينظمها ويحفظها .		
٨) ان يشرف على مساعديه اشرافاً يمكنهم من		
اداء اعمالهم حسب مخطط لها .		

الولايات المتحدة الامريكية	المملكة العربية السعودية
٩) ان ي العمل على ان لا تتسرب اسرار عمله	
اثناء محادثاته او محادثات اصحابه	
مع العميل ، او محادثاته مع مساعديه .	
١٠) ان يتعاون مع كل ذي علاقة لاصلاح اي	
خطأ فني يرتكب في قواعدها .	
١١) ان لا يتواطأ في شادية عمله والاشراف على	
مساعديه والا اعتبر مخلا بواجباته	
الفنية .	
١٢) ان لا يجعل الوقت حائلا دون اداء عمله	
كما ي ينبغي ، فعندما يرى ان الوقت	
لا يمكنه من انجاز المهمة فعليه ان يبلغ	
عميله بذلك .	
١٣) عندما يكون تحت يده اصول الغير(للعميل)	
فعليه الاحتفاظ بها بمفرز عن امواله .	
وادا كان الاتفاق يقضى باستغلالها	
لصالح العميل فعليه ان ينفذ ذلك .	
١٤) ان يستمر في الاطلاع ومتابعة كل ما يصدر	
عن الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة	
والمراجعة والجهات ذات العلاقة بالقانون	
التجاري ، وادا لم يقم بذلك فيعتبر قد	
اخذ بالتزاماته .	
١٥) في حالة تغيير المراجع قبل انتهاء عمله	
لاى سبب من الاسباب فان على المراجع	
الجديد ان يعمل على الحصول على معلومات	
وافية عن عملية المراجعة وعن وضع	
المراجع السابق وعلاقته بالعميل قبل	
اخذهما وادا لم يتمكن من ذلك فعليه ان	
لا يقبل العملية .	

ط معيار التخطي

٥ - معيار التخطيط١-٥ تمهيد :

٢٠٠١

تتأثر كل عملية مراجعة بمنطاق المراجعة ، وحجم المنشأة التي تخضع للمراجعة ، ومدى اتساع اعمالها ، وايضاً بالمهارات الفنية والخبرة المطلوبة لدى المراجع والعاملين معه .

٢-١ الاهداف :

٢٠٠٢

يتبعين على المراجع ان ينظر الى كل عملية مراجعة بصورة مستقلة عن طريق دراسة طبيعة نشاط المنشأة ونظامها المحاسبي والمصادر المتوقعة لقرائن وادلة المراجعة والعمل المنفذ من قبل موظفي المنشأة ، خاصة فيما يتعلق باعداد وتدقيق القوائم المالية ، والتقارير المالية المعدة لادارة المنشأة ، واى اجراءات خاصة بالمراجعة الداخلية ، حتى يمكن تقييم تأثير ذلك كله على اجراءات المراجعة . ولضمان اخذ كل العناصر الاساسية لعملية المراجعة في الحسبان ، وايضاً لغرض مساعدة المراجع وفريق المراجعة في اتمام المراجعة باكثير درجة ممكنة من الفعالية ، يتطلب الامر تخطيط عملية المراجعة بصرف النظر عن حجم المنشأة التي تخضع للمراجعة .

٣-١ توقيت تخطيط المراجعة :

٢٠٠٣

يعتبر التخطيط التام لعملية المراجعة مسؤولية مستمرة في جميع مراحل عملية المراجعة وعلى الرغم من ان المراجع قد يقوم عادة بتنفيذ معظم اجراءات تخطيط المراجعة قبل البدء في تنفيذ اختبارات المراجعة الا ان نتائج هذه الاختبارات قد تؤثر بدرجة كبيرة على خطة المراجعة الاصلية خاصة بالنسبة للخطوات العريضة لمدخل المراجعة فيما يتعلق بالمصادر المتوقعة لادلة وقرائن المراجعة ، وفي مثل هذه الحالات قد يحتاج المراجع الى تعديل خطته الاصلية .

٢٠٠٤

٤-١-٤ نطاق المراجعة:

يتعين على المراجع فهم نطاق مهمة المراجعة التي تعاقد لتنفيذها حتى يتضمن له تصميم الاجراءات المناسبة للحصول على الادلة والقرائن الازمة لتأييد رأيه . وتشير مقدمة معايير المراجعة الى وجوب تطبيق معايير المراجعة في حالة تعين المراجع لابداء رأيه في القوائم المالية لأى منشأة . وبالرغم من أن معظم عمليات المراجعة قد تنشأ نتيجة لنصوص أمره وردت في نظام الشركات أو نظام المنشأة ، فإنه يتعين على المراجع أن يأخذ في الاعتبار اشتراطات كل عملية مراجعة على حدة ، خاصة فيما يتعلق بمتطلبات احكام النظام الاساس للمنشأة الخاصة باعداد وعرض القوائم المالية .

٢٠٠٥

٤-١-٥ فهم طبيعة نشاط المنشأة:

تتطلب معايير المراجعة ان يكون تفهم المراجع لطبيعة نشاط المنشأة عنصراً اساسياً في تخطيط المراجعة . وتتطلب ايضاً الاستعانة بمساعدين ذوي خبرة ملائمة . وان يتحدد مدى الاشراف عليهم في ضوء تشعب وضخامة المهام المنظورة 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 المتبعه . وحتى بالنسبة للمنشأة الواحدة قد تكون هناك اختلافات هامة في هذه الامور من سنة لآخر ، وقد يتطلب الامر ان يقوم المراجع بتغيير اعضاء فريق المراجعة المناظر به مهمة العمل الميداني . وحتى يمكن تحقيق تقدم ايجابي ملموس في كل عملية مراجعة ، يعتبر تخطيط عملية المراجعة بصورة جيدة عنصراً اساسياً . وفي معظم الحالات قد يجد المراجع انه من المفيد لهم وللعاملين معه ان يقوم بتوثيق اهم الخصائص المميزة للمنشأة التي تخضع للمراجعة ، عن طريق اعداد ملف دائم يتم تحديده في ضوء كل عملية مراجعة .

٢٠٠٦

٤-١-٦ التوثيق:

يتطلب معيار التخطيط توثيق كل العناصر الأساسية في خطة المراجعة . وقد تتضمن اجراءات التوثيق التي يتبعها المراجع استخدام نماذج نمطية تنطوي على برامج المراجعة ، او قائمة نمطية باجراءات المراجعة .

وبالنسبة لبعض العملاء ذوى النشاط المحدود ، قد يكتفى المراجع بشرح خطة المراجعة للفريق المنوط به المهمة وفي هذه الحالة يجب تسجيل تفاصيل الخطة بصورة كاملة فى اوراق عمل المراجعة .

٧-١٥ توقيت اجراءات المراجعة :

٢٠٠٧

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 الاخصائيين او الخبراء ، مثل خبراء الاجهزة الحاسبة الالكترونية عندما يستدعي الامر ذلك .

وعند اعداد الجدول الزمني للمراجعة قد يحتاج المراجع ان يعطى اهتماما خاصا للأمور التالية :

(أ) توقيت تنفيذ بعض اختبارات التحقق التفصيلية ، على سبيل المثال حضور الجرد الفعلى للمخزون السلعى او ارسال تاييدات ارصدة المدينين والدائنين .

(ب) توقيت القيام باختبارات المراجعة لضمان الحصول على ادلة وقرائن تعطى الفترة التي تخضع للمراجعة باكملها .

(ج) تدقيق القوائم المالية التفصيلية التي تعدتها الادارة اثناء الفترة ، متى وجدت تلك القوائم .

(د) أثر اي معلومات او بيانات او تقارير يقوم باعدادها موظفو المنشأة التي تخضع للمراجعة .

(ه) ضرورة الاجتماع مع موظفي المنشأة كلما كان مناسبا ، قبل البدء في عملية المراجعة ، وبعد الانتهاء من اتمام الاختبارات التفصيلية للمراجعة .

٨-١٥ الكفاءة :

٢٠٠٨

على المراجع ان يقوم بتنفيذ عملية المراجعة باكبر 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 الذى يتم واتخاذ الاجراءات الصحيحة لتجنب الوقت الضائع والتكلفة الاضافية .

وتتجدر الاشارة الى ان وضع ميزانية تقديرية للوقت والتكلفة يجب ان لا يحول دون حصول المراجع او 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 مقدما باكبر درجة ممكنة من الكفاءة .

المعيار التخطيطي	المراجعة
٦٥	<u>نص المعيار:</u>
٢٠٠٩	<p>١) يجب على المراجع تخطيط عملية المراجعة بصورة كافية لتحقيق ما يلى :</p> <p>١) اختيار اجراءات ملائمة للحصول على ادلة وقرائن مراجعة كافية كأساس لرأيه في القوائم المالية .</p> <p>ب) ضمان ان جميع اجراءات المراجعة التي يقوم بها مساعدوه تتم تحت اشراف كاف من افراد تتوفى لديهم الخبرة والمهارات المناسبة .</p> <p>ج) الاقتضاء بان عملية المراجعة سوف تتم وفقاً لمعايير المراجعة المعهودة عليها ووفقاً لأية متطلبات قانونية تتعلق بتنفيذ المراجعة .</p>
٢٠١٠	<p>٢) عند اختيار اجراءات المراجعة ، على المراجع ان يأخذ في الاعتبار ما يلى :</p> <p>أ) نطاق مهمة المراجعة .</p> <p>ب) طبيعة ونشاط وتنظيم المنشأة موضوع المراجعة ، حتى يتسعى له تحديد تلك العمليات والحدثات التي من المحتمل ان يكون لها تأثير هام على القوائم المالية .</p> <p>ج) تأثير أي تغيرات هامة ، سواء فى التشريعات أو الممارسات المحاسبية ، على المنشأة التي تخضع للمراجعة ، أو أي تغيرات هامة فى النشاطات التجارية الخاصة بالمنشأة واجراءات المحاسبة المتعلقة بها .</p> <p>د) خبرته السابقة فيما يتعلق بدرجة الاعتماد على ادارة المنشأة وموظفيها ودقة اكمال سجلاتها المحاسبية بالإضافة الى أي مؤشرات تدعو الى الشك فى موضوعية ادارة المنشأة .</p> <p>ه) استراتيجية المراجعة التي يتبعها المراجع بالنسبة للمنشأة المعنية بما فى ذلك القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية ، ومشاكل المراجعة السابقة والحالية ومصادر ادلة وقرائن المراجعة التي يرى المراجع الاعتماد عليها ، وتوقيت اجراءات المراجعة .</p>
٢٠١١	<p>٣) وعندما يستدعي الامر الاستعانة بمساعدين في عملية المراجعة يجب على المراجع :</p> <p>أ) ان يأخذ في الاعتبار عدد ونوعية وقدرة المساعدين المطلوبين للعمل ، وتوقيت زيارتهم الميدانية للمنشأة ، اخذًا في الحسبان توقيت اعداد القوائم المالية بواسطة ادارة المنشأة .</p>

ب) ان يصف المنشأة ونشاطها وتنظيمها، واهداف عملية المراجعة ، والطرق والاساليب والاجراءات التي سيتم اتباعها من قبل افراد فريق المراجعة الذين يتم الاستعانة بهم .

ج) ان يحدد مدى الاشراف اللازم على اعضاء فريق المراجعة بعد الاخذ في الحسبان صعوبة الاعمال المكلف بها كل عضو من اعضاء الفريق .

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

- ١) ان يكون على درايه تامة ببنطاق ومسؤوليات مهمته .
- ب) التشاور مع المراجع الآخر لتحديد مسؤولية كل منهم واجراءات المراجعة التفصيلية وتوثيق ذلك .

الفقرة التالية رقم ٢٠١٥

٦٧	معايير التخطيط	المراجعة
٢٠١٥		<u>٣-٥ تحليل:</u>
		<u>١-٣-٥ مقدمة:</u>
	<p>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 للدول الثلاث الأخرى في استخلاص الخصائص الأساسية لخطيط المراجعة من أجل تحديد عناصر معيار التخطيط وتجميع هذه الخصائص في الأطار الذي تم استخدامه لجميع معايير المراجعة بعد الأخذ في الحسبان الاجراءات التي "يجب" على المراجع تنفيذها أو تلك التي "يلزم" على المراجع القيام بها.</p> <p>وقد تم استخدام الدراسة الإضافية للمعيار لشرح وتوسيع متطلبات المعيار، وبالتالي فإن معظم المعلومات عن تخطيط المراجعة الواردة في معيار "كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني" في الولايات المتحدة الأمريكية ، وذلك الواردة في "ارشادات المراجعة في المملكة المتحدة" قد تضمنها معيار التخطيط. وتتجدر الاشارة إلى 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 الأمريكية ينص على انه " يجب تخطيط العمل بصورة كافية ، والاشراف المناسب على المساعدين في حالة الاستعانت بهم " في حين ترمي المتطلبات الالزامية في الفقرات ٢٠٠٩ و ٢٠١٢ و ٢٠١١ من معيار التخطيط إلى وضع الخصائص الضرورية لخطيط المراجعة ، بدون اضافة اجراءات تفصيلية كثيرة وفقاً للمدخل الذي اوضحته في المقدمة الافتتاحية لمعايير المراجعة .</p>	

٢-٣-٥ السمات الأساسية:

٢٠١٦

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 اكثراً في معيار الرقابة والتوثيق كمطلوب يتعلق بالتوثيق ، وبالتالي فإن هناك نوعاً من التداخل إلى حد ما ، ومع ذلك يتم ادراك الحاجة لخطيط المراجعة كجزء ضروري من معايير المراجعة ، ولهذا يبدو من المنطقي التركيز على أهمية 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 الاولى من المعيار اهداف تخطيط المراجعة ، وبعد ذلك تلخص الفقرة الثانية الخصائص الضرورية لتخطيط المراجعة ، وتعالج الاقسام الفرعية للفقرة الثانية هذه الخصائص الضرورية بترتيب منطقى قد يجده المراجع وسيلة مفيدة اذا رأى تصميم قائمة حصر اجراءات تخطيط المراجعة
الخاصة به .

الفقرة التالية رقم ٢٥٠١

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الامريكية	المملكة المتحدة	المانيا الغربية
١) على المرجع تخطيط عمله بصورة كافية ل لتحقيق [يجب تخطيط العمل بصورة كافية (المعيار الأول) يجب على المرجع تخطيط عمله بصورة كافية [عملية المراجعة التي يتم القيام بها بصورة كافية سليمة تتطلب التخطيط (القائمة رقم ١٩٧٧/١ من معايير العمل الميداني) . مالي: القرة الثانية من معيار العمل .]			
٢) اختيار اجراءات ملائمة للحصول على [عند تخطيط المراجعة للشخص الذي سيقوم به ٠٠٠٠ ادلة وتراث مراجعة كافية كأساس لرأيه في التوائم المالية .]			
المراجعة بصورة تمكّنه من الحكم المستنير [على التزام التوائم المالية بالقانون أو بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .]			
ب) فمان ان جميع اجراءات المراجعة ان يقرر المساعدين العطّلوبين [مبادئ] السلوك المهني المتعلقة بها مساعدوه تتم تحت اشراف كاف من المساعدين ، في حالة الاستعانة بهم .]			
افرا شتوفر لديهم الخبرة والمهارات [المعيار الاول من معايير العمل الميداني] . يجب ان يتتوفر فيهم .]			
الراجع ان يقوم بالاشراف السليم على [الفقرة العاشرة من ارشادات المراجعة] . الموظفين القائمين بالمراجعة .]			
ا) اهم عناصر الرقابة هي توجيه اعضاء فريق [المراجعة رقم ١٩٧٧/١ المراجعة الرابع ملحوظة رقم ٤] .			
الراجعة والاشراف عليهم .]			
الفقرة الثالثة عشرة من ارشادات المراجعة .]			
ج) الاقتضاء بان عملية المراجعة سوف تتم [عند تخطيط فحصه يجب على المراجعة اعداد] قد يكون من المفيد اعداد تبيان الخطوط [يجب ان يراعي في اوراق العمل الاعداد وفتا لمعايير المراجعة المتعارض عليها ابرشامج مراجعة مكتوب ٠٠٠٠٠ (كفاية التخطيط) العريضة لمدخل المراجعة .]			
ووفقا لاي مطالبات قانونية تتعلق [الفقرة العاشرة من ارشادات المراجعة] . ٠٠٠٠ تخطيط المراجعة بتنفيذ المراجعة .]			
افتضمن اوراق العمل عادة ٠٠٠٠٠ (المراجعة رقم ٢/٢ ١٩٨١) .			
(ب) معلومات تخطيط المراجعة .]			
(الفقرة الرابعة من ارشادات المراجعة) .]			
٢) عند اختيار اجراءات المراجعة على المرجع [عند تخطيط فحصه يجب على المرجع الاخذ في اثنان شكل وطبيعة التخطيط المطلوبة للمراجعة [يجب على المرجع تحديد طبيعة ونطاق الاعتبار طبيعة مدى العمل الذي سيقوم به . ٠٠٠٠ طريقة معالجة العمليات والمتطلبات] اجراءات المراجعة بصورة واعية وفتا [معايير كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني] التي تخضع لها التقارير .]			
ان يأخذ في الاعتبار مايلي: (العنابة المهنية المناسبة .)			
١) نطاق مهمة المراجعة .]			
(الفقرة الرابعة من ارشادات المراجعة) .]			

المملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المانيا الغربية
b) طبيعة ونشاط وتنظيم المنشأة موضوع يجب على المراجع ان يكون على مستوى من حتى يمكن تخطيط المراجعة بصورة كافية يحتاج لتحديد التنظيم الداخلي والمستوى الفنى المراجعة ، حتى يتسعى له تحديد تلك المعرفة بعمل المنشأة يمكنه من تخطيط فحصه المراجع لأن يفهم طبيعة عمل المنشأة وتنظيمها النظام المحاسبة طبيعة ونطاق اجراءات العمليات والاداءات التي من المحتمل ان اوتنيده وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها او طريقة تشغيلها ، والصناعة التي تتبع اليها المراجعة التي يتم تطبيقها يكون لها تأثير هام على القوائم المعرفة من تفاصيل متقدورة ان يقيم تلك الاحداث (القائمة رقم ١٩٧٧/١م القسم الخامس ، الاحداث والعمليات والاجراءات التي قد يكون لها تأثير على المراجعة ان يكون لها تأثير على المراجعة رقم ٢) .			
إليها، في تقديره، تأثيرها على القوائم المالية [هام على القوائم المالية] .			
(معايير كتابة التخطيط وتوقيت العمل المعيد اى) (الفقرة السادسة من ارشادات المراجعة) .			
ج) تأثير اي تغيرات هامة ، سواءً أجب على المراجعة معرفة الامور التي لها علاقة [تشمل الاجراءات التمهيدية التي يجب على المراجعة التشريعات او الممارسات المحاسبة على ابسط طبيعة عمل المنشأة وتنظيمها، وخصائص من ان يأخذها في الاعتبار ما يلي: المنشأة التي تخضع للمراجعة ، او اي التغليف بها ، او اي تقييم اشارات تغيرات في التشريع او تغيرات هامة في النشاطات التجارية [يأخذ في الاعتبار الامور التي توثر على النشاط [الاجراءات المحاسبة توثر على القوائم المالية الخاصة بالمنشأة واجراءات المحاسبة الذي تعمل المنشأة في نطاقه مثل الاحوال [ج] الامور التي يجب اخذها في الاعتبار تشمل [الاقتصادية والتعليمات الحكومية والتغيرات [ظروف التجارة العالمية والتغيرات الهامة في: د) خيرته السابقة عن درجة الاعتماد على التكنولوجيا وارتباطها بفحصه، كما يمكن ان (1) النشاط الذي تقوم به المنشأة .			
ادارة المنشأة وموظفيها ودقة واتصال [يأخذ المراجعة في الاعتبار امور اخرى مثل (2) ادارة المنشأة .			
سجلاتها المحاسبية بالإضافة الى اي [المعايير المحاسبية الثامنة في النشاط الذي] (الفقرة السابعة من ارشادات المراجعة) .			
مؤشرات تدعو الى الشك في موضوعية [تعمل المنشأة في نطاقه] .			
(معايير كتابة التخطيط وتوقيت العمل المعيد اى) ادارة المنشأة .			
ج) استراتيجية المراجعة التي يتبعها [ينطوي تخطيط المراجعة على وضع استراتيجية] يجب على المراجعة الاخذ في الاعتبار مدخل المراجعة [المعايير الهامة لهذا الفرض هي الاتجاه المراجع بالنسبة للجهة المعنية بما في ذلك المطلوب من المراجعة ونطاق الفحص . [الذى يتبعه ، بما في ذلك اعتماداته التي تستخدمها المنشأة موضوع المراجعة ذلك القرارات المتعلقة بالأهمية النسبية او عند تخطيط الفحص يجب على المراجعة الاخذ في على نظام الرقابة الداخلية واى جوانب من او أهمية البند الذي يتم فحصه ، واحتياطات ومشاكل المراجعة السابقة واللاحالية ، [الاعتبار ، بالإضافة الى الامور الأخرى ما يلي: جوانب المراجعة تتطلب انتباها خاصاً [الخطأ او عدم الالتزام بالقواعد المحاسبية ومصادر ادلة وقرائن المراجعة التي يرى (1) الامور المتعلقة بنشاط المنشأة والصناعة (الفقرة السابعة من ارشادات المراجعة) .			
المحددة ("هامش الخطأ") .			
(ب) السياسات والاجراءات المحاسبية [الاهتمام بها ما يلي]:			
(1) مراجعة الامور التي اشيرت في مراجعة العام السابق والتي من المحتمل استمرارها في العام الحالي .			
(ج) الاعتماد المتوقع على الفواید المحاسبية [التأثير على المراجعة] .			
(د) التقديرات الاولية لمستويات الهمة [الفقرة الثامنة من ارشادات المراجعة]			
النسبية لاغراض المراجعة .			

الملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الامريكية	المملكة المتحدة	الصانعات الغربية
(ه) بنود القوائم المالية التي من المحتمل ان وسيحتاج المرجع لان يحدد ٠٠٠٠٠ توقييت الدرجة المناسبة من الاشراف تشمل على شتطلب تعديلات او تسويفات. زيارتهم العيادية .			
(و) الوضاع التي قد تتطلب توسيع او تعديل الفقرة العاشرة من ارشادات المرجع . (المراجعة ، ومراجعة النشاط التي اخترارات المرجع . (معيار كتابة التخطيط وتقويم العمل العيادي) ايها : (البيان رقم ١٩٧٢م القسم السادس)			
(١) توقيت المراحل الهامة لاعداد القوائم المالية (الفقرة التاسعة من ارشادات المرجع)			
٢) وعندما يستدعي الامر الاستعانة بمساعدين يتضمن الاشراف توجيه مجهودات المساعدين في عملية المراجعة يجب على المرجع : المناط بهم تحقيق اهداف الفحص وتقدير ما ا) ان يأخذ في الاعتبار عدد ونوعية اذا كانت هذه الاهداف قد تحققت ، وتشمل ومقدرة المساعدين المطلوبين للعمل عناصر الاشراف اعطاء ارشادات للمساعدين وتقويم زياراتهم العيادية للمنشأة وجعلهم على دراية تامة بكافة الامور . وسيحتاج المرجع لان يقرر عدد موظفي المراجعة اخذا في الحسبان توقيت اعداد القوائم (معيار كتابة التخطيط وتقويم العمل العيادي) (المطلوبين ، والخبرة والمهارات الخاصة التي يجب ان تتوفر فيهم ، وتقويم زياراتهم المالية بواسطة ادارة المنشأة .			
اعضاء فريق المراجعة قد تم تزويدهم بمعلومات عن اعمال المنشأة وعن طبيعة ونطاق العمل المطلوب منهم تنفيذه ٠٠٠ ^٠ (الفقرة العاشرة من ارشادات المرجع)			
ب) ان يصف المنشأة ونشاطها وتنظيمها ايجاب ابلاغ المساعدين بمسؤولياتهم ، والفرض واهداف عملية المراجعة ، والطرق من الاجراءات التي يقومون بها ، كما يجب والاساليب والاجراءات التي سيتم ابلاغهم ايها بالامور التي يمكن ان توثر اتباعها لأفراد فريق المراجعة . يقومون بها مثل طبيعة عمل المنشأة وارتباطه بالمهام التي يقومون بها ومشاكل المحاسبة والمراجعة المحتملة . (معيار كتابة التخطيط وتقويم العمل العيادي)			

الملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الامريكية	المملكة المتحدة	المانيا الغربية
<p>ج) ان يحدد مدى الاشراف اللازم على اعضاء فريق المراجعة بعد الاخذ في الحسبان صعوبة الاعمال المكلف بها كل من اعضاء يعتمد لدى الاشراف المناسب في حالة معينة يحتاج الشريك المسؤول في المكتب ان يكون على عدة عوامل تشمل شعب وتعقد الموضوع امتنعاً بناءً بالنسبة لكل عملية مراجعة يتم اوصي لهات الاشخاص الذين يقومون بالعمل العمل وفقاً لمعايير مقبول.</p> <p>(معايير كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني) وتعتمد درجة الاشراف على شعب وصعوبة المهمة وعلى خبرة وكفاءة هيئة المراجعة .</p> <p>(الفقرة الثالثة عشرة من ارشادات المراجعة)</p>	<p>ج) ان يحدد مدى الاشراف اللازم على اعضاء فريق المراجعة بعد الاخذ في الحسبان صعوبة الاعمال المكلف بها كل من اعضاء يعتمد لدى الاشراف المناسب في حالة معينة يحتاج الشريك المسؤول في المكتب ان يكون على عدة عوامل تشمل شعب وتعقد الموضوع امتنعاً بناءً بالنسبة لكل عملية مراجعة يتم اوصي لهات الاشخاص الذين يقومون بالعمل العمل وفقاً لمعايير مقبول.</p> <p>(معايير كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني) وتعتمد درجة الاشراف على شعب وصعوبة المهمة وعلى خبرة وكفاءة هيئة المراجعة .</p> <p>(الفقرة الثالثة عشرة من ارشادات المراجعة)</p>	<p>ادا كان هناك مراجعاً اخر يشارك في المراجعة ، يجب على كل مراجع:</p> <p>ا) ان يكون على دراية تامة بمنطاق مهمته يجب عليه ان يتبع المقاييس العلايم لضمان في المراجعات بالاشتراك يجب ان يكون هناك انتسق نشاطاته مع تلك الخاصة بالمراجعين اتبادل للرأي بين المراجعين بالاشتراك لتحديد ومسئولييات هذه المهمة .</p> <p>الآخرين حتى يمكن تحقيق مراجعة سليمة للأمور وتوزيع العمل الذي سيتم القيام به بين</p> <p>التي توثر على توحيد او ادماج الحسابات في اجراءات مراقبته ومراجعته .</p> <p>(الفقرة الخامسة عشرة من ارشادات المراجعة)</p>	<p>(معايير كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني)</p> <p>ب) التشاور مع المراجع الآخر لتحديد مسئولية العمل والقيام بإجراءات المراجعة التفصيلية .</p>
			الرائد محاسبون ومحاجعون قانونيون - ترخيص رقم (٥٠)

معيار الرقائمة والتوثيق

٦ - معيار الرقابة والتوصيق

١-٦ تمهيد :

١-١-٦ مقدمة :

٢٥٠١

حتى يمكن القيام بالمراجعة بفعالية وبكفاءة يتطلب الأمر تخطيطة ومرaciبها وتوصيق الخطوات التي اتبعت في تنفيذها ، ورغم وجود معيار مستقل يختص بالتحقيق وآخر يتعلق بالرقابة والتوصيق ، فهما مكملين لبعضهما .

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

٢-١-٦ الرقابة :

١-٢-١-٦ الاهداف :

٢٥٠٢

٢٥٠٣

يجب ان يقتنع المراجع المسؤول بان كل خطوة من خطوات المراجعة قد تم تنفيذها وفقاً لمعايير مقبول . ومن اهم عناصر الرقابة على المراجعة توجيه اعضاء فريق المراجعة والاشراف عليهم وتدقيق عملهم ، وهذا التوجيه والشراف والفحص يجب ان يمد المراجع المسؤول بضمان كاف بأن المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها ووفقاً للمتطلبات القانونية الأخرى المعمول بها ، ويجب ان يربط المراجع المسؤول بين درجة ومستوى الشراف وبين تشغيل مهمة المراجعة ، ودرجة الخبرة والمهارة المتوفرة لدى اعضاء هيئة المراجعة .

٢-٢-١-٦ هيكل الرقابة :

٢٥٠٤

تختلف هيكل الرقابة بين مكاتب المراجعة . ولايمكن تحديد الاجراءات المطلوبة للرقابة على المراجعة نظراً لاعتمادها على تنظيم تلك المكاتب ، ودرجة التفويض في القيام بعمل المراجعة ، ومع ذلك ، فإن الاجراءات التي يقع عليها الاختيار يجب ان تتم 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 ملائماً لتأخذ فيه اجراءات المراجعة الصبغة الرسمية ، مع الأخذ في الاعتبار هيكل واسلوب الرقابة في المكتب .

٢٥٠٥

٣-٢-١-٦ التدقيق:

يعتبر تدقيق عمل فريق المراجعة من قبل المشرفين من الامور الهاامة . و حتى يمكن القيام بهذا التدقيق بصورة سليمة يجب اعداد اوراق العمل واعطاء التعليمات الكافية لاعضاء فريق المراجعة عن شكل و محتوى اوراق العمل . و تتبع الاجراءات المصممة لتحقيق هذه الاهداف فقد تأخذ صورة تعليمات رسمية ، او حلقات تدريبية لاعضاء فريق المراجعة ، او تأخذ شكل شرح مقتضب ، تبعاً للمدى الذي تتبع فيه اجراءات ذات صبغة رسمية في مكتب المراجعة .

٢٥٠٦

٤-٢-١-٦ 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 للتوجيه المساعدين وتدقيق عملهم في جميع المراحل اثناء عملية المراجعة . يجب ان يتم الاشراف على تقدم خطوة المراجعة في جميع المراحل كما يجب مقارنة التقدم الذي يتم احراره مع خطة المراجعة ، ويطلب تعديل خطة المراجعة اصدار مجموعة جديدة من التعليمات .

٢٥٠٧

٦-٢-١-٦ المراجعون الآخرون:

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

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

٢٥٠٨

٦-٢-١-٦ المراحل النهائية من المراجعة:

تطلب المراحل النهائية من المراجعة عناية خاصة نظراً لانه في هذا الوقت بالذات يصل ضغط العمل الى اقصى مدى وتكون احتمالات الخطأ والسلبي في تطبيق الاجراءات عالية ، وقد يؤدي استخدام قائمة خاصة بإجراءات اتمام المراجعة ، تستوفى بواسطة المراجع المسؤول ومساعديه الى توفير الرقابة اللازمة .

٢٥٠٩

٦-٢-١-٦ المراجعة المسئول:

من المهم التمييز بين المراجع المسئول وفريق المراجعة المعاون له ، وتحديد الامور التي يتبعن عليه تنفيدها بنفسه ، لاعن طريق فريق المراجعة المعاون له .

هذا ويجب ان يقوم المراجع المسئول بما يلي :

- ١) تدقيق جميع الامور الهامة التي تنشأ اثناء عملية المراجعة .
- (ب) استشارة محاسب قانوني آخر ، او استشارة خبير اخصائى مناسب ، وذلك اذا واجه ظروف تستدعي ذلك .
- (ج) التأكد من ان تقرير المراجعة يتضمن رأيه هو ، وليس رأى احد اعضاء فريق المراجعة او رأى الخبير الاستشاري .

٢٥١٠

٦-٢-١-٧ الاستشارة:

تكون الاستشارة مطلوبة عندما تنشأ امور رئيسية تجعل المراجع يشك في التصرف السليم الذي يتبع ، او عندما تنشأ ظروف احتمالية هامة ، وتتضمم مثل هذه الاستشارة في العادة مع محاسب قانوني اخر زميل في نفس المكتب و اذا 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 اخر من حقول المعرفة ، فمثلا قد يلجأ المراجع الى استشارة احد خبراء التثمين عن قيمة مبنى معين او عن حالته .

٢٥١١

٦-٢-١-٨ الرقابة على النوعية:

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 .

٢٥١٢

٦-٣-١ التوصيق

٢٥١٣

٦-٣-١-١ الاهداف:

يعتبر ما يلى اهم اسباب اعداد اوراق العمل :

١ - يحتاج المراجع المسئول وفريق المراجعة المعاون له الى الاقتناع ببيان 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 ، بالإضافة 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 القياس بعملية المراجعة .

د - تعتبر اوراق العمل المصدر الرئيسي المؤيد لتقدير المراجع والدليل على التزامه بمعايير المراجعة .

هذا ويجب ان تكون اوراق العمل كاملة ، وتفصيلية ، بصورة تجعل من الممكن لمراجع ممارس - لاتتوافر لديه معلومات سابقة عن عملية المراجعة - ان يصل الى نتائج معقولة عن مدى الالتزام بمعايير المراجعة .

٣-٣-١-٦ محتويات اوراق العمل:

٢٥١٤

يجب ان تحتوى اوراق العمل على معلومات متعلقة بتخطيط المراجعة ، والرقابة عليها ، وادلة وقرائن المراجعة وتقدير المراجعة ، وتبيّن الفقرة التاسعة من نص معايير الرقابة والتوصيق محتويات اوراق العمل بصورة تفصيلية .

٢٥١٥

٣-٣-١-٦ الأمور التي تخضع للحكم أو التقدير الشخص:

بصفة خاصة يجب ان تتضمن اوراق العمل ملخصا لجميع الامور الهامة التي يتم تمييزها ، والتي قد تتطلب حكما او تقديرها شخصيا للموقف ، بالإضافة الى النتائج التي يتوصل اليها المراجع في هذا المجال . و اذا نشأت اسئلة صعبة متعلقة بمبدأ اساس معين ، او متعلقة بالتقدير الشخصي ، يجب ان يدون المراجع المعلومات الملائمة التي حمل 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 ان يكون تحت يد المراجع ، الوثائق الازمة (اوراق العمل) ، التي تمكّنه من ان يبيّن 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 ومحققة .

۱۰۱۷

٦-١-٣-٤ متطلبات الاعداد:

تتمثل المتطلبات الأساسية لاعداد اوراق العمل فيما يلى :

- (١) ان تعد اثناء تقدم العمل *

- (٢) ان تكون مستوفية للشكل السليم ، ومحفوظة بصورة منتظمة ، ومرمزه
ومبوبة ومفهرسة بصورة كافية .

ويجب اعداد اوراق العمل اثناء تنفيذ عملية المراجعة ، ووفقاً للتقديرات العمل ، حتى لا تسقط التفاصيل ، أو يحدث سهو في اثبات المشاكل التي صادفها المراجون ، كما يعتبر الشكل السليم ، والحفظ المنظم لاوراق العمل ، وترميزها وتبوبتها وفهمها بصورة كافية ، مطلباً مسبقاً لفحص اوراق العمل من قبل المشرفين .

1014

٦-١-٣-٥ اوراق العمل النمطية :

٢-٦ نص المعايير:١-٢-٦ الرقابة:

٢٥١٨

(١) يجب على المراجع ان يوجه ويشرف ويدقق العمل الذى يقوم به اعضاء فريق المراجعة ليتوفر لديه تأكيد كاف بأن تنفيذ المراجعة قد تم وفقا لمعايير المراجعة ، وللمتطلبات القانونية التى يخضع لها .

٢٥١٩

(٢) يلزم علي المراجع ان يحدد مستوى الرقابة والاشراف المطلوبين فى ضوء تشعب المهمة وتعقدتها ، وخبرة وكفاءة اعضاء فريق المراجعة .

٢٥٢٠ (٣) يجب تصميم واستخدام اجراءات مناسبة لتحقيق درجة كافية من التوجيه والاشراف والتدقيق مع الاهتمام بما يلى :

(أ) تفويض العمل الى مساعدين على مستوى مناسب من التأهيل والخبرة والكفاءة .

(ب) ابلاغ اعضاء فريق المراجعة المكلفين بعملية المراجعة على جميع المستويات بمسؤولياتهم ، وباهداف الاجراءات التي يقومون بتطبيقها .

(ج) ابلاغ اعضاء فريق المراجعة بالامور التي قد تؤثر على طبيعة ، او مدى توقيت الاجراءات المكلفين بالقيام بها .

(د) التوجيه المتعلق بشكل ومحنتى اوراق العمل .

(ه) توجيه التعليمات لاعضاء فريق المراجعة بلفت نظر المشرفين والمسئولين عن المراجعة لأى مشكلة هامة محتملة ، خاصة بالمحاسبة او المراجعة قد يصادفونها .

(و) تدقيق اوراق العمل بواسطة المشرفين ، و المراجع المسئول عن العملية .

(ز) مقارنة ماتم انجازه مع خطة المراجعة وابلاغ فريق العمل بأى اختلاف بينهما وأى تعديل يطرأ على خطة المراجعة .

(ح) المحافظة على سرية اعمال العملاء .

٢٥٢١ (٤) اذا كان هناك مراجع اخر يشارك في عملية المراجعة ، يجب تدقيق

العمل الذى يقوم به المراجع الآخر لتقرير ما اذا كان هذا العمل قد تم وفقا لمعايير المراجعة . ويجب ان يربط مدى تدقيق عمل المراجع الآخر بتأهيله وسمعته واستقلاله .

٥) يجب ان يقوم المراجع المسئول بتدقيق جميع الامور الهامة المتعلقة بالقواعد المالية ، ونتائج المراجعة .
٢٥٢٢

٦) يجب ان يلجأ المراجع للتشاور مع محاسب قانوني آخر ، او خبير مناسب ، قبل تكوين رأيه في الظروف التالية :

(ا) عندما يكون لدى المراجع شك في التصرف المناسب الواجب بخصوص امر يتعلق بمبدأ - (او) :

(ب) عندما ينشأ امر من المحتمل ان يؤثر على الرأى الذي يدلل به المراجع .
٢٥٢٣

٧) يجب ان يتحقق المراجع المسئول من ان تقرير المراجعة الذى يصدره يتفق مع رأيه فى القوائم المالية اذا اخذت ككل .
٢٥٢٤

٢-٢-٦ التوضيق:

٨) يجب ان تكون اوراق العمل وافية ، وتفصيلية ، بدرجة كافية تسمح لمراجع متخصص لا تكون لديه معرفة مسبقة بالمراجعة التي تمت من ان يصل الى نتائج معقولة عما اذا كانت معايير التخطيط ، والرقابة والتوصيق ، وادلة وقرائن المراجعة ، والتقارير ، قد تم الالتزام بها .
٢٥٢٥

٩) يجب ان تتضمن اوراق عمل المراجعة ما يلى :

(ا) تفاصيل الدراسة التي قام بها المراجع للنظام المحاسبي للمنشأة .
٢٥٢٦

موضوع المراجعة ، وتفاصيل دراسة نظام الرقابة الداخلية .

(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 المعهد للتقييم .

(ه) قرار المراجع والتحليل المعهد بالنسبة لمدى حصوله على ادلة وقرائن المراجعة من النظم المعتمد 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 الاخطاء أو 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 الارقام الظاهرة في القوائم المالية والمجاميع الفرعية ومفردات هذه المجاميع المعضدة لها والتي تمت مراجعتها .

(ي) سجل يبيّن 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 مسؤول على مستوى مناسب من المسؤولية ومن المراجع المسؤول .

(ل) ملخص بالنقاط المهمة التي تؤثر على القوائم المالية وتقرير المراجعة ، على ان يبيّن الملخص كيف تمت معالجة هذه النقاط .

٢٥٢٧) حتى لا تتحذف أية تفاصيل متعلقة بعملية المراجعة ، يجب ان يتم استيفاء اوراق العمل اثناء القيام بالمراجعة ، ووفقاً لتقدير العمل .

٢٥٢٨) يجب ان تكون اوراق العمل مستوفية للشكل السليم ، ويتم حفظها بصورة منتظمة وان تكون معنوونة ومبوبة ومفهرسة بصورة كافية .

٨١	معايير الرقابة والتوثيق	المراجعة
		٣-٦ <u>تحليل:</u>
		١-٣-٦ <u>مقدمة:</u>
٢٥٢٩	<p>يعتبر تخطيط العمل ومراقبته وتوثيق الخطوات التي اتبعت في انجاز العمل من أهم اسباب فعاليته . كما ويختص معيار التخطيط بطرق تخطيط العمل ويتعلق معيار الرقابة والتوثيق بتسجيلها او ما يتم من عمل ورغم فصلهما في معياريin فهما في الواقع مكملين لبعضهما .</p> <p>وتوجد الحاجة للرقابة والتوثيق بغض النظر عن حجم المنشأة المعنية ، مع الاخذ في الاعتبار حجم العمل اللازم لمقابلة متطلبات المعيار . فمن الطبيعي ان تكون تلك المتطلبات اقل في العمليات المغيرة عنها في الكبيرة .</p>	<u>الرقابة:</u> ٢-٣-٦
٢٥٣٠	<p>يحتاج المراجع المسئول الى الاقتناع بان كل عمل من اعمال المراجعة تم القيام به وفقاً لمعايير مقبول . ومن اهم عناصر الرقابة على المراجعة توجيه اعضاء فريق المراجعة والشراف عليهم وتدقيق عملهم ، وتحدد الفقرة ٢٥١٨ من معيار الرقابة والتوثيق ان هذا التوجيه والشراف والتدقيق يجب ان يمد المراجع ببيان كاف بان العمل يتم القيام به وفقاً لمعايير المراجعة ، ووفقاً للمتطلبات القانونية الأخرى ، وتحدد الفقرة ٢٥١٨ من المعيار ما يلي بایجاز:</p> <ul style="list-style-type: none"> (أ) ما يجب عمله (يجب على المراجع ان يوجه اعضاء فريق المراجعة . ويشرف عليهم ، ويدقق عملهم) . (ب) مستوى ما يجب عمله (مد المراجع ببيان كاف) . (ج) الهدف الكلى لما يجب عمله (ان المراجعة قد تمت وفقاً لمعايير المراجعة الخ) . <p>وبالتالى فان الفقرة (٢٥١٨) من نص المعيار تبين موضوع المعيار العام للرقابة في ثلاثة اجزاء ، وفي اعتقادنا ان تلخيص ما يجب عمله ، ومستوى ما يجب عمله ، والهدف الكلى لما يجب عمله تمثل عرضاً اوضح من العرض الذي تتضمنه الفقرات المماثلة في كل من المملكة المتحدة ، الولايات المتحدة الأمريكية ، والمانيا الغربية (انظر الدراسة المقارنة) .</p>	<u>١-٢-٣-٦ <u>الخصائص الأخرى لمعايير الرقابة:</u></u>
٢٥٣١	<p>تم ابراز الخصائص الاساسية للفترات 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</p>	

مشابهة بصورة ضمنية في نصوص كل من المملكة المتحدة، والولايات المتحدة الأمريكية (انظر الدراسة المقارنة)، وتبين النصوص في الولايات المتحدة الأمريكية أن هناك عوامل أخرى كثيرة، بالإضافة إلى تلك التي وردت في نص معيار الرقابة والتوصيق، تحدد مستوى الإشراف، ويجب عدم النظر إلى المعيار على أنه يمنع الأخذ في الاعتبار عوامل أخرى بالإضافة إلى ما نص عليه.

تسرد الفقرة (٢٥٢٠) الأغراض المستهدفة من تصميم وتطبيق الاجراءات 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 نظرًا لأنه ينظر إلى السرية كمطلوب هام لنظام الشركات السعودية:

<u>الفقرة المعنية من المعيار</u>	
٢٥١٩	تحديد مستوى الرقابة والإشراف المطلوب
٢٥٢٠	تصميم وتنفيذ اجراءات تفصيلية
٢٥٢١	مراجعة عمل المراجعين الآخرين، إذا وجدوا
٢٥٢٢	فحص المراجع لكل الأمور الهامة
٢٥٢٣	استشارة محاسب قانوني آخر إذا كان ذلك ضروريًا
٢٥٢٤	تدقيق تقرير المراجع

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

وتفرق المعايير الألمانية بين المراجع المسؤول عن المراجعة وفريق المراجعة (٢٥٢٣) وتحدد مقاييس واجراءات (انظر الدراسة المقارنة) يجب أن يتم القيام بها من قبل المراجع المسؤول وليس عن طريق فريق المراجعة، وتحدد الفقرات (٢٥٢٢، ٢٥٢٣، ٢٥٢٤) المقاييس والإجراءات التي يجب أن

يقوم بها المراجع المسئول بنفسه . وتعتبر هذه المقاييس أقل اتساعا من تلك المبنية في المعايير الالمانية نظرا لانه قد لا يكون قيام المراجع في المملكة العربية السعودية بجميع المقاييس المدرجة في القائمة الالمانية ممكنا عمليا في ضوء الوضع الحالى لنحو المهنة في المملكة والعدد الصغير نسبيا من المحاسبين المعتمدين الذين يمارسونها .

والمطلبات المدرجة في الفقرات من (٢٥٢٤ إلى ٢٥٢٦) تمثل الحد الأدنى الفروري حتى يكون رأى المراجعة ممثلا لرأى المراجع المسئول ، بدلا من أن يكون ممثلا لرأى فريق المراجعة المعاون له ، وتنطلب الفقرة (٢٥٢٣) ان يستشير المحاسب المسئول محاسب آخر في بعض الظروف ، ومع ذلك فإن رأى المراجعة النهائي ، كما تنص الفقرة (٢٥٢٤) ، يجب ان يمثل رأيه هو .

التوثيق: ٣-٢-٦

٢٥٣٤

يمكن ايضاح اسباب اعداد اوراق عمل المراجعة على النحو التالي :

(١) يحتاج المراجع المسئول لأن يقنع نفسه بأن العمل الذي فوض إلى المساعدين قد تم القيام به بصورة سلية ، 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 ، بالإضافة إلى الأدلة والقرائن عن العمل الذي تم ، والنتائج المستخلصة للوصول إلى رأى المراجعة .

(ج) يؤدي اعداد اوراق العمل إلى تشجيع المراجع على تبني مدخل منهجي في القيام بعملية المراجعة .

وتبيّن الفقرة (٢٥٢٥) التوثيق العام المطلوب ، وهو ان تكون اوراق اوراق العمل كاملة ، وتفصيلية ، بصورة تجعل من الممكن لمراجع متخصص - لا تتوفر لديه معلومات سابقة عن عملية المراجعة - ان يصل إلى نتائج معقولة بما اذا كان قد تم الوفاء بمتطلبات معايير المراجعة .
ومرة أخرى فإن المعيار يتكون من ثلاثة أجزاء :

(١) ما يجب عمله (اعداد اوراق العمل) .

(٢) مستوى ما يجب عمله (ان يكون كاملا وتفصيلي بصورة كافية) .

(٣) الهدف مما يجب عمله (يكون من الممكن لمراجع متخصص ... الخ) .

الهدف من معيار التوثيق العام هو ان يتمكن مراجع متخصص لاتكون لديه معرفة سابقة عن المراجعة التي تفت ان يصل إلى نتائج معقولة بما اذا كان قد تم الالتزام بمعايير المراجعة ، وهذا هو الهدف الفروري

لأوراق العمل اذا سلمتنا بانه سيكون هناك فحص لنوعية العمل الذى يقوم به المحاسب القانونى فى المملكة للتحقق من اتباع المعايير . ويعتبر المعيار العام للتوثيق هنا مشابها للنص العام فى كل من المملكة المتحدة ، والمانيا الغربية ، ولكنه مختلف عن النص العام فى الولايات المتحدة الامريكية الذى يبين (بيان معايير المراجعة رقم ٤١ - ملحوظة رقم ٣) انه فى الولايات المتحدة الامريكية قد لا تتوفر اوراق العمل فى حد ذاتها الادلة والقرائن الضرورية على الالتزام بمعايير المراجعة (انظر الدراسة المقارنة) .

٢٥٣٧

١-٣-٣-٦ خصائص اخرى:

يبرز الشكل الايضاحى رقم (٢) الخصائص الرئيسية لمعايير التوثيق، وتبيين الفقرة (٢٥٢٦) محتويات اوراق العمل بالتفصيل وقد تمت الاستفادة من النصوص فى كل من المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الامريكية ، والمانيا الغربية عند صياغة الفقرة (٢٥٢٦) من المعيار (انظر الدراسة المقارنة) وبالتالي فهى تعتبر اكثرا شمولا مما تتضمنه النصوص فى اي من هذه الدول الثلاث، ومع ذلك ، فإنه يجب عدم النظر الى هذه القائمة على انها شاملة تماما لكل شيء ، شأنها فى ذلك شأن جميع القوائم التى تتضمنها المعايير السعودية .

الفقرة المعنية من المعيار

٢٥٢٦

تحديد محتويات اوراق العمل

٢٥٢٢

اعداد اوراق العمل اثناء القيام بعمل المراجعة

٢٥٣٨

حفظ اوراق العمل بصورة منتظمة ، وتبويتها

وترميزها وفهرستها بصورة كافية .

شكل ايضاحي رقم (٢) : الخصائص الرئيسية لمعايير التوثيق

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

الفقرة التالية رقم ٣٠٠١

الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون - ترخيص رقم (٥٠)

الملكة العربية السعودية	الولايات المتحدة	المانيا الغربية
(١) يجب على المراجع ان يوجه ويدقق احتياجات المراجع المسئول لان يكون مقتنعاً به يجب تخطيط العمل بصورة كافية، والاشراف المناسب يجب التاكد من ان اعضاء فريق العمل الذي يقوم به اعضاء فريق المراجعة يتم القيام بالعمل وفقاً للمعيار مقبول وذلك على اعمال المساعدين ، في حالة الاستعانته المراجعة عندما يقومون بالمراجعة يلاحظون ابوعي التشريعات والقوانين والتعليمات ليتوفر لديه تاكيدكافي عمل المراجعة في كل عملية مراجعة ، وتعتبر عناصر الرقابة على ايمهم . تم القيام به وفقاً لمعايير المراجعة والاشراف عليهم (المعيار الاول من معايير العمل الميداني) العنية ، بالإضافة الى التعليمات للمطالبات القانونية التي تطبق على وفحص العمل الذي يقومون به اكثر عناصراً يجب وضع السياسات والاجراءات الخاصة بالقيام المناسبة المكتوبة بالاشراف . عملية المراجعة . (العمل والاشراف عليه في جميع المستويات) (الرقابة على المراجعة اهمية . التنظيمية لتوفير تاكيد معقول بان العمل الذي يتطلب الفحص السليم تخطيطاً ودرجة ملائمة (ارشادات المراجعة ٢٠١ فقره ١٣) . يسند بتفق مع معيار المراجعة عن نوعية العمل من الاشراف .٠٠٠ وتشمل الدرجة الملائمة من الاشراف بمقدمة خاصة ارشاد موظف الذي يقوم به . المراجعة بصورة سليمة وفحص النتائج (ق ٠ ب ٠ ١٦٠ رقم ١٩٧٧ م القسم ٤) . التي يستخلصونها . (بيان رقم ١٩٧٧ م القسم ٤) .		
(٢) يلزم على المراجع ان يحدد مستوى الرقابة درجة الاشراف والمطلوب توقف على تشغيل ادراجه الاشراف والفحص الملائمة في موقف معيين الترشيد والفحص يتم بواسطه المراجعة والاشراف المطلوبين في ضوء شعب المهنة ومهنية المهنة وخبرة وكفاءة اعضاء فريق تعمد على عوامل كثيرة تشمل تشبع وصوابية المسئول عن المراجعة وعن طريق الاشراف وتعتقدتها وخبرة وكفاءة اعضاء فريق المراجعة . الموضوع ، وموهبات الافراد الذين يقومون بالعمل المتدرج للفراد المohlabin بصورة مختلفة المرجعة . (ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١٣) . (معيار كفاية التخطيط وتوقيت العمل الميداني) (القائمة ١٩٧٧ م القسم ٤) .		
(٣) يجب تصميم واستخدام اجراءات مناسبة يجب تعميم وتطبيق الاجراءات التي توضع لفمان اثناء القيام بالمراجعة يجب على المراجعة لتحقيق درجة كافية من التوجيه والاشراف مايلي : (ا) ان يتم توزيع العمل على المساعدين الذين اجراءات مثل اعطاء توجيهات عن شكل ومحبوى التالية كحد ادنى : (ب) توفر لديهم التدريب والخبرة والكفاءة اوراق العمل، وعن طبيعة ومدى التعليمات تدقيق بيانات المراجعة المتعلقة المناسبة .		
(أ)فهم افراد فريق المراجعة على جميع المستويات التي يتضمنها برنامج المراجعة، وعن اعداد بدراسة نظام الرقابة الداخلية ونقاط (ب) ابلاغ اعضاء فريق المراجعة المكلفين لمؤلياتهم واهداف الاجراءات التي يجب او استخدام نماذج مراجعة شعبية ، وقوائم حصر، الفعل به وايضا عن اثره على طبيعة ، علمهم القيام بهاموضوح، ويجب ابلاغ اعضاء وصحاب استقصاء ، والمطالبة بان تتم مراجعة عملية المراجعة على جميع المستويات مسؤولياتهم ، وباهداف الاجراءات فريق المراجعة باى امر يتم تحديده اثناء او راق العمل عن طريق العشرفين ، وان تتسم يتم تنفيذهما . مرحلة التخطيط قد يوشعل على طبيعة ، او مدى مراجعة تقرير المراجعة والقواعد المالية المصاحبة التي يقومون بتطبيقاتها .		

الملائكة العربية السعودية	الولايات المتحدة الامريكية	المملكة المتحدة	العانيا الغربية
(ج) ابلاغ جميع اعضاء فريق المراجعة بمجموع الامور التي قد توشعلى طبيعة، او مدى توقيت الاجراءات المكلفين بها .	او توقيت الاجراءات التي يقومون بها . الى بواسطة افراد موظفين شاهيلا مناسبا و يجب اعطاؤهم التعليمات المناسبة بلفت للتحقق من الالتزام بمعايير المراجعة وفقا لخطة المراجعة الموضوعة .	انتبه العشرين عليهم لاي مشكلة محتملة [المتعارف عليها .	او توقيت الاجراءات المكلفين بها .
(د) التوجيه المتعلق بشكل ومحظى اوراق قد يصادفونها خاصة بالمحاسبة او المراجعة (معايير كتابة التخطيط وتوقيت العمل الميداني) - اتخاذ قرار عن استخدام نتائج المراجعة والشخص الذي قام به طرف ثالث، وبصفة العمل،	قد يصادفونها خاصة بالمحاسبة او المراجعة (معايير كتابة التخطيط وتوقيت العمل الميداني) - اتخاذ قرار عن استخدام نتائج المراجعة	(ج) ان اوراق العمل تعتبر وثيقة كافية عن	(د) التوجيه المتعلق بشكل ومحظى اوراق قد يصادفونها خاصة بالمحاسبة او المراجعة (معايير كتابة التخطيط وتوقيت العمل الميداني) - اتخاذ قرار عن استخدام نتائج المراجعة
(ه) توجيه تعليمات لاعضاء فريق المراجعة العمل الذي تم تنفيذه، وايضا عن النتائج بلغت انتبه العشرين ، لاي مشكلة التي تم التوصل اليها .	العمل الذي تم تنفيذه، وايضا عن النتائج هامة محتملة، خاصة بالمحاسبة او (اد) ان العمل الذي قام به كل عضو من اعضاء المراجعة قد يصادفونها .	العمل الذي تم التوصل اليها .	(ه) توجيه تعليمات لاعضاء فريق المراجعة العمل الذي تم تنفيذه، وايضا عن النتائج هامة محتملة، خاصة بالمحاسبة او (اد) ان العمل الذي قام به كل عضو من اعضاء المراجعة قد يصادفونها .
(و) تدقيق اوراق العمل عن طريق المشرفين مراجعين اكثر شاهيلا في مكتب المحاسبة وايضا عن طريق المراجع المسئول عن	فرريق المراجعة قد تمت مراجعته عن طريق المراجعة قد يصادفونها .	فرريق المراجعة قد تمت مراجعته عن طريق المراجعة	(و) تدقيق اوراق العمل عن طريق المشرفين مراجعين اكثر شاهيلا في مكتب المحاسبة وايضا عن طريق المراجع المسئول عن
(ز) مقارنة ماتم انجازه مع خطة المراجعة تعتبر اوراق العمل ملكا للمراجعة ويجب وابلاغ فريق المراجعة باى اختلاف عليه ان يتبعن الاجراءات المناسبة لضمانت بينهما واي تعديل يطرأ على خطط الاحتياط بها في مكان امين والمحافظة على المراجعة .	تعتبر اوراق العمل ملكا للمراجعة ويجب وابلاغ فريق المراجعة باى اختلاف عليه ان يتبعن الاجراءات المناسبة لضمانت بينهما واي تعديل يطرأ على خطط الاحتياط بها في مكان امين والمحافظة على المراجعة .	ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١٤٠	(ز) مقارنة ماتم انجازه مع خطة المراجعة تعتبر اوراق العمل ملكا للمراجعة ويجب وابلاغ فريق المراجعة باى اختلاف عليه ان يتبعن الاجراءات المناسبة لضمانت بينهما واي تعديل يطرأ على خطط الاحتياط بها في مكان امين والمحافظة على المراجعة .
(ج) المحافظة على سرية اعمال العملاء وفقا (ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ٢٤٠)	ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ٢٤٠	ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ٢٤٠	(ج) المحافظة على سرية اعمال العملاء وفقا
لما هو منصوص عليه في نظام المحاسبين القانونيين ولاشحة السلوك المهني ونظام الشركات .	لما هو منصوص عليه في نظام المحاسبين القانونيين ولاشحة السلوك المهني ونظام الشركات .	لما هو منصوص عليه في نظام المحاسبين القانونيين ولاشحة السلوك المهني ونظام الشركات .	لما هو منصوص عليه في نظام المحاسبين القانونيين ولاشحة السلوك المهني ونظام الشركات .
٤) اذا كان هناك مراجع اخر يشارك في عملية المراجعة المشتركة يجب ان يكون هناك تشاور اسواء قرار المراجعي الرئيسي الاشارة الى الفحص الذي [في بعض الحالات] في عملية المراجعة يجب تدقيق العمل الذي يقوم به ابين المراجعين لتحديد توزيع العمل الذي يتم [قام به المراجع الاخرا لا، يجب ان يقوم بتقسي]	الراجعة عليه ان يتبعن الاجراءات المناسبة لضمانت بينهما واي تعديل يطرأ على خطط الاحتياط بها في مكان امين والمحافظة على المراجعة .	ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١١٥)	الراجعة عليه ان يتبعن الاجراءات المناسبة لضمانت بينهما واي تعديل يطرأ على خطط الاحتياط بها في مكان امين والمحافظة على المراجعة .
الراجعة عليه ان يتبعن الاجراءات المناسبة لضمانت بينهما واي تعديل يطرأ على خطط الاحتياط بها في مكان امين والمحافظة على المراجعة .	ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١١٥)	ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١١٥)	الراجعة عليه ان يتبعن الاجراءات المناسبة لضمانت بينهما واي تعديل يطرأ على خطط الاحتياط بها في مكان امين والمحافظة على المراجعة .
ويجب ان يربط مدى تدقيق عمل المراجع (ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١١٥)	ويجب ان يربط مدى تدقيق عمل المراجع (ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١١٥)	ويجب ان يربط مدى تدقيق عمل المراجع (ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١١٥)	ويجب ان يربط مدى تدقيق عمل المراجع (ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١١٥)
الآخر حتى يمكن تحقيق فحص سليم للامور التي اقانون اخر، من المعمور به قبول نتائج اخر بشهادة وسمعته واستقلاله .	الآخر حتى يمكن تحقيق فحص سليم للامور التي اقانون اخر، من المعمور به قبول نتائج اخر بشهادة وسمعته واستقلاله .	الآخر بشهادة وسمعته واستقلاله .	الآخر بشهادة وسمعته واستقلاله .
اذا كان وبای صورة ، يمكنه ان يقبل نتائج المراجعة بصورة كلية او جزئية .	اذا كان وبای صورة ، يمكنه ان يقبل نتائج المراجعة بصورة كلية او جزئية .	اذا كان وبای صورة ، يمكنه ان يقبل نتائج المراجعة بصورة كلية او جزئية .	اذا كان وبای صورة ، يمكنه ان يقبل نتائج المراجعة بصورة كلية او جزئية .

الملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الامريكية	العانيا الغربية
			او يمكن المساعدة على استخدام نتائج المراجعة عن طريق التعاون ، مثلاً عن طريق الاتفاق على طبيعة ، ونطاق اجراءات المراجعة ، وفحص اوراق العمل والمشاركة في الاجتماعات النهائية مع العميل . (بيان رقم ١٩٧٧/١ القسم ٨ ج)
			٥) يجب ان يقوم المراجع المسؤول بتدقيق جميع اجراءات العمل ملخصاً جميع الامور او راق العمل . يجب ان تتضمن ٠٠٠٠ تعلیقات اثناء القيام بالمراجعة ، يجب على الامور الهامة المتعلقة بالقوائم المالية الهامة التي يتم تحديدها والتي قد تتطلب ملائمة يتم اعدادها بواسطة المراجع وتنصفي ان المراجع المسؤول ان يتخذ العقاید اشتملاً او حكمها شخصياً على الامور ، بالإضافة الى النتائج المتعلقة بالجوابات الهامة من مهمة التالية بعد ادنى ٠٠٠٠ ونتائج المراجعة .
			- الحصول على معلومات وتدقيق جميع النتائج التي يستخلصها المراجع في هذا الشأن . المراجعة .
		(ارشادات المراجعة ١٠٢ فقره ٢٠) (معايير ادلة وثائق المراجعة)	- الحقائق الهامة المتعلقة بالحسابات السنوية ونتائج المراجعة ، وبصفة خاصة الامور التي تشير الشكوك .
			- عادة يتطلب تدقيق النتائج التي يستخلصها اعضاء فريق المراجعة القيام بتدقيق انتقادى لاوراق العمل ومسودة التقرير .
			(بيان رقم ١٩٧٧/١ ملحوظه ٥)
			٦) يجب ان يلجأ المراجع للتشاور مع محاسب عندما تنشأ امور متعلقة بهمدا او تعبر عن اجراءات للاستشارة لوفير قانوني اخر ، او خبير مناسب ، قبل تكوين اظروف احتمالية قد تؤثر على راي المراجعة فيجب اتاكيد معقول بيان المراجعين سيغدون للحصول رايه في الظروف التالية :
			(١) عندما يكون لدى المراجع شك في التصرف متهمن اخر ، وقد يكون هذا المحاسب شريكًا في المدى المطلوب من افراد يتوفر لهم المستوى المناسب الواجب بخصوص امر يتعلق بالمكتب او زميلاً اعلى ، او ممارس اخر ، وفي الملائم من المعرفة ، والكفاءة ، والتقدير .
			بعيداً (أو) حالة استشارة ممارس اخر يجب المحافظة على اسلطة .
			(ب) عندما ينشأ امر احتمالي قد يوش على سرية العميل . (معايير كفاية التخطيط وتوقيت العمل العائد اى)
		(ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١٦)	الرأي الذي يدللي به المراجع .

الملوكية العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الامريكية	العانيا الغربية
٧) يجب ان يتحقق المراجع المسئول من ان تقرير المراجعة الذى يصدر باتفاق مع رأيه على القوائم المالية .			اثناء القيام بالمراجعة يجب على المراجع المسئول اتخاذ المقاييس التالية كحد ادنى ٠٠٠ .
- مراجعة مسودة تقرير المراجعة فى حالة عدم كتابته بواسطه المراجع المسئول نفسه .			(بيان رقم ١٩٨٢/١ القسم ١١ج)
٨) يجب ان تكون اوراق العمل وافية ، يجب ان تكون اوراق العمل داعما كاملاً او مع ذلك فليس المقصود منع المراجع من يحددهمحتوى شكل وترتيب اوراق العمل وتفصيلية ، بدرجة كافية تسمح للمراجع اتفصيلية بصورة كافية تمكن المراجع المتخصص بتقييم تقريره بمصادر اخرى بالإضافة الى اوراق وفقا للظروف الفعلية للمراجعة ، ومع متخصص ، لاتكون لديه معرفة مسبقة الذى ليس له ارتباط سابق بالمراجعة التي تم قرائش المراجعة التي تم اوراق العمل (معايير ادلة وقرائن المراجعة / اوراق العمل) ذلك يجب اعدادها بصورة يمكن معايير المراجعة التي تمت ، من ان يصل الى نتائج اعمت من ان يقرر بصورة لاحقة من واقع اوراق العوامل التي توثر في تقرير المراجعة عن كمية ، للمراجع الذي لم يكن له ارتباط سابق معقولة ، عمادا اكانت معايير التخطيط ، العمل ما هو العمل الذي تم وان يوسع المراجعة لبعض معايير المراجعة من ان يكون في الوقت المناسب والرقابة والتوصيق ، وادلة وقرائن المراجعة التي سبق استخلاصها .			
٩) يجب ان تتضمن اوراق العمل ما يلى:	٩) يجب ان تتضمن اوراق العمل ما يلى:	(ارشادات المراجعة ٢٠١ فقرة ١٩)	١) تفاصيل النظم المحاسبى للمنشأة موضوع (١) المعلومات التي تعتبر اهميتها مترتبة على الظروف ولكنها يجب ان تكون كافية بصورة تبين اهمية خاصة ، فيما يتعلقب المراجعة ، وتفاصيل دراسة وتقييم نظام بالنسبة للمراجعة مثل مذكرات وتصريحات ان السجلات المحاسبية تتفق او يمكن توفيقها مع (١) التفاصيل المتعلقة بتوقيت واعداد الرقابة الداخلية او اوراق العمل واسم الشخص الذي قام بالعمل وفحصه وفقا للظروف السائدة ، (معيار ادلة وقرائن المراجعة / اوراق العمل)
١٠) تختلف كمية ونوع محتويات اوراق العمل وفقاً لعدم المبادئ السابقة في الحساب			(ج) تفاصيل تخطيط المراجعة .
			(ج) تقييم المراجعة للنظام المحاسبى للمنشأة (العمل الميداني ، وعادة ، يجب ان تتضمن اوراق (ب) مذكرة عن طبيعة ، ونطاق ونتائج مسحها بالنسبة للمراجعة .
			(ج) تفاصيل تخطيط المراجعة الذي تم القيام مع فحمة ، وتقييمه لنظام الرقابة العدل وشائط تبيان:
			(١) انه تم تخطيط العمل بصورة كافية والاشراف الداخليه بها .
			١١) اساس القرارات التي اتخذت .

الملكة العربية السعودية	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الامريكية	المانيا الغربية
(د) التقييم العيدي للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلي ، بما في ذلك ملاحظات الأخطاء والاستثناءات التي تم الحصول منها على المعلومات وتاريخ الحصول عليه ، مما يبين الالتزام بالمعايير الأول من معايير العمل العيادي .	(ج) تفاصيل عن المصادر التي تم الحصول منها على المعلومات وتاريخ الحصول علىها ، مما يبين الالتزام بالمعايير الأولى .	(ب) انتهت دراسة نظام الرقابة المحاسبية اكتشافاً والإجراءات التي اتخذت في هذا المدى بالإضافة إلى النتائج التي استخلصها فريق المراجعة كافية لتقرير ما إذا كان يتم الحد من إجراءات أو راق العمل والشخص الذي حصل عليها ، وإلى أي مدى ، مما يبين الالتزام بالمعايير الثاني من معايير العمل العيادي .	استخدام علامات المراجعة .
(ه) قرار المراجعة والتحليل المعهد لمدى حموله على أدلة وقرار اثنين مراجعة من النظم المعتمول بها في المنشأة ، ومن اختبارات المراجعة التحليلية ومن اختبارات التحقق التفصيلية التي تقوم بها المراجع .	(أ) تفاصيل عمل المراجعة الذي تم تنفيذه وملخصات الأخطاء والاستثناءات التي تم الحصول علىها من طرف ثالث مع تحديد تاريخ وصول هذه المعلومات وتحديد الشخص الذي حمل عليها .	(ز) ملخص للنشاط الهامة التي شوهر على القوائم المالية وعلى تقرير المراجعة على أن يبين الملخص أنه تم معالجة الثالث من معايير العمل العيادي .	(د) تفاصيل عمل المراجعة الذي تم تنفيذه وملخصات الأخطاء والاستثناءات التي تم اكتشافها ، والخطوات التي اتخذت لمعالجتها .
(و) تفاصيل مصادر المعلومات التي يتم الحصول عليها من طرف ثالث مع تحديد تاريخ هذه القوائم المالية .	(ع) التفاصيل التي يتوصى بها المراجع عن مدى اقتناعه بادلة وقرار اثنين المراجعة التي حمل عليها ، وأسباب هذه النتائج .	(ع) على أن يبين الملخص أنه تم معالجة هذه النقطة .	(ج) النتائج التي يتوصى بها المراجع عن مدى اقتناعه بادلة وقرار اثنين المراجعة التي حمل عليها ، وأسباب هذه النتائج .
(ط) تحليلات وملخصات وافية بفرض الربط بين الأرقام الظاهرة في القوائم المالية والجماعي الفرعية ومفردات هذه الجامعي المعهضة لها والتي تمت مراجعتها .	(ك) سجل يبين اسم من قام بكل جزئية من جزئيات عملية المراجعة ، وتاريخ القيام بها .	(ز) تفاصيل عمل المراجعة الذي تم تنفيذه وملخصات الأخطاء والاستثناءات التي تم اكتشافها ، والخطوات التي اتخذت لمعالجتها .	(ز) تفاصيل عمل المراجعة الذي تم تنفيذه وملخصات الأخطاء والاستثناءات التي تم اكتشافها ، والخطوات التي اتخذت لمعالجتها .

المانجا الغربية	الولايات المتحدة الامريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
			(ل) ما يثبت انه قد تم تدقيق العمل الذى قام به فريق المراجعة بواسطة شخص مسئول على مستوى مناسب من المسئولية .
			(ى) ملخص بال نقاط التي تشير على القوائم المالية وتقرير المراجعة ، على ان يبين الملخص كيف تمت معالجة هذه النقاط .
			(١٠) حتى لا تختلف اية تفاصيل متعلقة بعملية يجب اعداد اوراق العمل وفقاً للتقديم المراجعة ، يجب ان يتم استيفاء اوراق حتى لا يسقط سهوا تسجيل التفاصيل والمشاكل . العمل اثناء القيام بالمراجعة ، ووفقاً (ارشادات المراجعة ٢ فقرة ٩) لتقديم العمل
بعض النظر عن ان اوراق العمل لا يتم اعطاؤها لطرف ثالث، يجب ان يتم حفظها بصورة منتظمة ، وان تكون شاملة . (بيان رقم ١٩٧٧/١ م رقم ١٠ ملحوظة ٣) المبادئ السابقة تؤخذ بصفة خاصة في الحساب بالنسبة لـ ٠٠٠٠٠ .			(١١) يجب ان تكون اوراق العمل مستوفية للشكل السليم ، ويتم حفظها بصورة منتظمة ، وان تكون معروفة ومبوبة ومنهارة بصورة كافية .
(و) محتوى ونظام وتصميم اوراق العمل مثل جدول المحتويات ، والترقيم المنظم) عندما يكون ضروري ايجاب استخدام رمز او(كود) يربط اوراق العمل المتعلقة بموضوع واحد ببعضها . (بيان رقم ١٩٨٢/٢ م رقم ٢)			

معيار ادلة وقرائن المراجـ

٧ - معيار أدلة وقرائن المراجعة١-٢ تمهيد:

٣٠٠١

١-١-٢ مقدمة:

تمثل ادلة وقرائن المراجعة معلومات تمكن المراجع من الوصول الى النتائج التي على اساسها يكون رأيه في القوائم المالية . ويربط معيار ادلة وقرائن المراجعة بين الاهداف التي يسعى المراجعت لتحقيقها والادلة والقرائن التي يجمعها . ويبين العوامل التي تؤثر في اختيار وتقييم ادلة وقرائن المراجعة . كما يوضح الخطوات التي تتبع في حالة عدم الحصول على ادلة او قرائن كافية . وتبرز اهمية هذا المعيار في غرس الثقة في تقريره الذي يصدره . فاذا لم يعتقد مستخدم القوائم المالية ان المراجع قد حصل على ادلة وقرائن ملائمة وكافية فلن تتوفر لديه الثقة في رأي المراجع . وبالتالي تفقد المراجعة مضمونها .

٢-١-٢ اسلوب المراجعة:

٣٠٠٢

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

- (أ) النظم المعتمول بها في المنشأة ، خاصة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية .
- (ب) اختبارات المراجعة التحليلية .
- (ج) اختبارات التحقق التفصيلية .

٣٠٠٣

ويجب على المراجع قبل اختيار اسلوب المراجعة ان يقوم باجراء تقييم مبدئي لجميع مصادر الادلة والقرائن المتاحة له . فيبدون هذا التقييم المبدئي يتذرع على المراجع اختيار اسلوب المراجعة على أساس سليم . وبالاضافة إلى ذلك يجب على المراجع ان يولى الاهتمام لجميع الادلة والقرائن المتاحة بغض النظر عما اذا كان يبدو أنها تعكس القوائم المالية او لا ؟ . كما يجب ان يتبنى المراجع اسلوب مراجعة فعال من حيث التكلفة اي اسلوباً يوفر درجة معقولة من القناعة كأساس لابد ابراء الرأي وفي نفس الوقت يمثل بديلاً منخفض التكلفة نسبياً .

٣- الإيضاحات والبيانات التي تقدمها الادارة اثناء المراجعة :

يحصل المراجع على ايضاحات وبيانات من ادارة المنشأة اثناء عملية ٣٠٠٤ المراجعة ردا على استفسارات محددة ، وعادة تتم هذه الايضاحات بصورة شفهية 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 لاي جانب هام من جوانب المراجعة . وانما يجب ان يتم التحقق منها عن طريق الحصول على قرينة اخرى من احد المصادر الثلاثة الرئيسية للأدلة والقرائن .

٤- النظم المعتمول بها في المنشأة كمصدر لأدلة وقرائن المراجعة :

تعتبر ادارة المنشأة مسؤولة 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 .

ولا يجوز للمراجع الاعتماد الكلى على ادلة وقرائن النظم المعتمول بها في ٣٠٠٦ المنشأة ، اذ لا يوجد نظام للرقابة الداخلية ، مهما كان مطورا ومفصلا ، يضمن في حد ذاته اكتمال ودقة السجلات ، كما ان كفاءة وامانة الموظفين الذين ينفذون اجراءات الرقابة الداخلية يمكن التأكد منها عن طريق الاختيار الحسن والتدريب الكفء ، ولكن هذه الصفات قد تتغير نتيجة للفحص من داخل ومن خارج المنشأة ، او نتيجة للاخطاء البشرية الناجمة عن اخطاء التقدير والحكم الشخص على الامور ، او الناجمة عن التفسير او تلك التي تنشأ عن سوء الفهم او الاهمال او التعب او تشتيت الانتباه ، مما يقلل من فعالية اجراءات الرقابة الداخلية المعتمول بها .

٥- اختبارات الالتزام :

يعتبر الهدف من اختبارات الالتزام هو التتحقق مما اذا كان موظفو المنشأة ٣٠٠٧ ينفذون النظم الموضوع بواسطة الادارة بصورة سليمة أم لا؟ وهنالك ثلاثة اساليب تستخدم عادة للحصول على ادلة وقرائن الالتزام بالنظام كما يلى :

- (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 مالم يكن الموظف الذي يقوم بتطبيق اجراءات الرقابة على درجة عالية من الامانة . اذا من الممكن ان يقوم بالتوقيع على المستند دون أن ينفذ الاجراء الرقابي المطلوب بالفعل .

كما قد تكون القرائن الناتجة عن اعادة تنفيذ اجراءات الرقابة الداخلية ٣٠٠٨ بمعرفة المراجع غير مقنعة بالالتزام بنظام الرقابة الداخلية في بعض الحال . على الرغم من عدم اظهار الاختبارات لتطبيقها فعلاً اذ انهم حقيقة لايطبقون بالفعل اجراء الرقابة الموضوع في هذا المجال ، ولذلك فان اعادة تنفيذ بعض اجراءات الرقابة قد لايعتبر قرينة مقنعة على ان الاجراءات الموضوعة يتم تنفيذها والعمل بها من قبل موظفي المنشأة . ويؤدي قيام المراجع بمراقبة موظفى المنشأة اثناء تنفيذهم لاجراءات الرقابة الموضوعة 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 ، نظراً لاحتمال قيام المسؤول بتطبيق اجراء معين بصورة سليمة عندما يكون تحت المراقبة ويتفاوض عن تنفيذه عندما تنتهي المراقبة .

وتعتبر الصعوبات التي ينطوي عليها الحصول على قرائن مقنعة عن الالتزام ٣٠٠٩ باجراءات الرقابة الموضوعة من القيد الأخرى على مقدرة المراجع على الاعتماد على النظم المعمول بها كمصدر لقرائن تعهد القوائم المالية . وبصفة عامة ، يتم القيام باختبارات الالتزام باستخدام أسلوب العينات .

٦-١-٢ اختبارات الالتزام التي تنفذ اثناء المراجعة الاولية :

اذا قرر المراجع الاعتماد على النظم المعمول بها في المنشأة بالنسبة للسنة ٣٠١٠ بأكملها ، واذا كانت اختبارات الالتزام تنفذ اثناء المراجعة الاولية ، فيجب الحصول على قرائن الالتزام بالنظم التي قرر المراجع الاعتماد عليها خلال الفترة التي تقع بين تاريخ نهاية المراجعة الاولية وتاريخ نهاية السنة المالية .

٦-١-٣ تقييم أدلة وقرائن النظم المعمول بها في المنشأة :

يجب مراعاة ان وضع اجراءات تؤدى الى التجميع المنتظم للمعلومات المحاسبية والتحليلات المناسبة التي تؤدى الى اعداد القوائم المالية يقع على عاتق ادارة المنشأة . وانها مسؤولة عن وضع اجراءات رقابة تضمن اكمال ودقة وصحة السجلات المحاسبية الخاصة بكل دورة من دورات العمليات .

٢٠١٢

ويقوم المراجع بالتقدير الكلى لقرائن النظم فى ثلاث مراحل :

(١) تقييم التأثير المجتمع للإجراءات المناسبة فى نطاق النظام المحاسبي واجراءات الرقابة الداخلية الملائمة على منع احتمال وقوع انواع معينة من الاخطاء او التلاعب موضوع الفحص .

(٢) تقييم اثر الفوابط العامة على احتمال تنفيذ اجراءات الرقابة التطبيقية بصورة سليمة .

(٣) تقييم قرائن الالتزام المتعلقة بتطبيق اجراءات الرقابة التطبيقية والفوابط العامة .

٢٠١٣

ومن المهم ادراك انه يجب على المراجع ان يحدد مدى تطبيق اجراءات الرقابة ثم يقيم اثراها المجمع على انواع معينة من الاخطاء . وبعد ذلك ادماج تقييم اثر اجراءات الرقابة على انواع الاخطاء التي يتم فحصها مع التقييم الخاص بتنوعية قرائن الالتزام ، حتى يمكن اجراء تقييم كلى لمدى امكان الاعتماد على قرائن النظم .

٢٠١٤

٨-١-٢ اختبارات المراجعة التحليلية :

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

(أ) تحديد مدى امكان الاعتماد على العلاقة بين العناصر المقارنة .

(ب) صحة البيانات المستخدمة في التنبؤ .

(ج) الاختلافات بين الارقام الفعلية والارقام التقديرية ، وإذا كانت هناك اختلافات هامة فيتم البحث عن الاسباب التي ادت الى هذه الاختلافات .

٢٠١٦

٩-١-٦ اختبارات التحقق التفصيلية :

كما هو واضح من العنوان تعنى تلك الاختبارات بتفاصيل العمليات والارصدة بهدف توفير ادلة وقرائن تبين ان ارقام القوائم المالية كاملة ، ودقيقة ، وصحيحة . ويشمل اختبارات التحقق التفصيلية معاينة بعض الاصول على الطبيعة وفحص القرائن المستندية التي تم توفيرها عن طريق النظام المحاسبي والقرائن المستندية من مصادر خارجية .

٢٠١٧

١٠-١-٧ ادلة وقرائن العينات:

عند تقييم مدى امكان الاعتماد على الادلة او القرائن المستمدة من اختبارات التحقق التفصيلية المنفذة على اساس عينة من الارصاد او العمليات موضوع الاختبار او من اختبارات الالتزام المنفذة على اساس عينة من العمليات التي تخضع لاجراء رقابي معين ، يجب ان يأخذ المراجع عددة عوامل في الاعتبار بغض النظر عما اذا كانت العينة المختارة عينة احصائية او غير احصائية ومن هذه العوامل حجم وتصميم العينة ، وطريقة اختيارها ، وطبيعة وتكرار حدوث الاخطاء والاستثناءات الموجدة ، ومدى الاعتماد على القرائن التي يتم الحصول عليها لمفردات القيود في العينة (توضيح الدراسة التحليلية تفصيلاً لهذه العوامل مع امثلة عن بعضها) .

٢٠١٨

١١-١-٧ تقييم الأثر المجتمع للأدلة والقرائن:

عند تقييم الأثر المجتمع للأدلة والقرائن التي تم الحصول عليها يجب ان يأخذ المراجع في الاعتبار اتساق الادلة ، ودرجة التيقن (الاقتئاع) التي تعطيها كل مفردة من مفردات الادلة او القرائن واستقلالها عن بعضها البعض . وتنطبق هذه العوامل الثلاثة عندما يقوم المراجع بتقييم الأثر المجتمع للأدلة والقرائن المستمدة من النظم او القرائن المتولدة عن اختبارات المراجعة التحليلية او الادلة والقرائن التي تتتوفر من اختبارات التتحقق التفصيلية ، كما انها تنطبق ايضاً اذا كان المراجع قد حصل اثناء قيامه باختبارات التتحقق التفصيلية على اجزاء مختلفة من الادلة والقرائن تتعهد المفردات التي تم اختيارها في العينة . فمثلاً ، قد يختبر المراجع صحة عينة من عمليات البيع عن طريق الرجوع إلى كل من فواتير البيع ، واسعارات الشحن ، والتحصيلات النقدية مقابل البيع ، وبالتالي يجب عليه ان يأخذ في الاعتبار الأثر المجتمع للحصول على هذه الاجزاء الثلاثة من الادلة والقرائن عند استخلاص النتيجة المتعلقة بصحة كل عملية من عمليات البيع .

٢٠١٩

١١-١-٧ اتساق الادلة والقرائن :

يجب على المراجع ان يقرر ما اذا كانت النتائج المستخلصة من انواع مختلفة من الادلة والقرائن متسقة مع بعضها البعض . فعندما يبدو ان دليل او قرينة المراجعة المستخلصة من مصدر معين غير متسقة مع تلك التي يتم الحصول عليها من مصدر اخر ، فان الاعتماد على كل منها يكون محل شك الى ان يتم القيام بعمل اضافي لتصفيية عدم الاتساق الموجود ،

ومع ذلك ، عندما تكون كل مفردات الادلة والقرائن المتعلقة بموضوع معين متسبة مع بعضها فقد يحصل المراجعة على درجة من الثقة المجتمعة اعلا من تلك التي يحصل عليها من المفردات .

٢٠٢٠ ٢-١١-١-٢ درجة التيقن التي تعطيها كل مفردة من مفردات الادلة والقرائن :

عند تقييم الأثر المجتمع لمفردات الادلة والقرائن ، يجب ان يتأثر المراجعة بدرجة التيقن التي تعطيها كل مفردة . فإذا لم تكن المفردات مقنعة فان اثراها المجتمع لا يمكن ان يكون مقنعا ايضا .

٢٠٢١ ٣-١١-١-٢ استقلال مفردات الادلة والقرائن عن بعضها البعض :

يضيف المراجع الكثير لدرجة الثقة اذا قام بالحصول على ادلة او قرائن اضافية من مصادر مستقلة عن المصادر التي تم الحصول منها على الادلة والقرائن التي جمعها بالفعل . فمن الضروري مثلا ان يأخذ المراجع في الاعتبار استقلال القرائن المستمدة من اختبارات الالتزام (جزء من قرائن النظم المعتمول بهافى المنشأ) ، 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 وكاختبار تحقق تفصيلي في نفس الوقت ويعتبر الاختبار في هذه الحالة اختبار مزدوج الغرض) ، فإن درجة الثقة التي يتم الحصول عليها من قرائن النظم ومن اختبارات التتحقق التفصيلية تكون اقل من درجة الثقة التي يتم الحصول عليها عندما تكون اختبارات الالتزام مستقلة عن اختبارات التتحقق التفصيلية . وكمثال تكون اختبارات الالتزام مستقلة عن اختبارات التتحقق التفصيلية عندما يتمثل اختبار الالتزام مثلا في قيام المراجع باعادة تنفيذ احد اجراءات الرقابة الداخلية ، في حين ينطوى اختبار التتحقق 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 وموضع اختبار الالتزام .

٣٠٢٢ ٤-١٢-١ الحصول على أدلة او قرائن غير كافية :

اذا لم يتمكن المراجع من التوصل الى ادلة او قرائن كافية تمكنه من تكوين رأى حيال امر هام فعليه ان يحاول القيام باجراءات مراجعة اضافية . و اذا كان عدم كفاية الادلة والقرائن راجعا الى اخطاء او استثناءات تم اكتشافها اثناء تنفيذ احد الاختبارات فعلى المراجع فحص اسباب هذه الاخطاء او الاستثناءات لتأثيرها في طبيعة ومدى اجراءات المراجعة الاضافية الازمة . 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 ، او انه يقصد استثناءات اخرى . فمثلا اذا اكتشف المراجع ان الاستثناء نتج عن غياب الموظف المسؤول عن تطبيق اجراءات الرقابة الداخلية التي قرر الاعتماد عليها وجب عليه حتى يكون فى امكانه الاعتماد على اجراءات الرقابة الداخلية خلال الفترة التى لم يتغيب خلالها الموظف المسؤول ان يقوم بتصميم اجراءات المراجعة الاضافية لتحقيق ما يلى :

(١) التأكيد 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 .

واخيرا يجب على المراجع ان يستند جميع المصادر العملية للحصول على ٣٠٢٣ قرائن المراجعة قبل ان ينتهى الى قرار بأنه غير قادر على تكوين رأى بالنسبة لأى أمر هام ومن ثم اصدار تقرير متحفظ .

نص المعيار:

٢٧

١ - يجب على المراجع الحصول على ادلة وقرائن مراجعة ملائمة وكافية ٣٠٢٤ للاعتماد عليها لتأكيد رأيه في القوائم المالية وفقاً لمتطلبات مهمة المراجعة التي تعاقد على إنجازها .

٢ - من واجب المراجع أن يبدى آراء مستقلة عن :

(أ) ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام الأموال بناءً على العرض والافصاح الكافيين في القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المعترف بها عليها الملائمة لظروف المنشأة .

(ب) ما إذا كانت القوائم المالية تتماشى مع نظام الشركات والنظام الأساسي للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

وبصفة خاصة يجب أن يكون رأي المراجع المتعلق بما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدالة المركز المالي ونتائج أعمال ومصادر واستخدام أموال المنشأة معتمداً 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 وايضاً سماتها . وتعتمد كفاية ادلة وقرائن المراجعة على أهمية النتيجة التي يستخلصها المراجع بالنسبة للرأي الذي يعبر عنه في القوائم المالية .

٣ - يجب أن تمثل النتائج المعقولة التي يصل إليها المراجع بالنسبة لارقام ٣٠٢٦ القوائم المالية اجابات للأسئلة التالية :

قائمة المركز المالي:

(أ) هل تم تسجيل كل الأصول والخصوم ؟

(ب) هل الأصول والخصوم المسجلة موجودة بالفعل ؟

(ج) هل الأصول المسجلة مملوكة فعلاً للمنشأة ، وهل الخصوم المسجلة تمثل التزامات فعلية على المنشأة ؟

(د) هل تم التوصل إلى المبالغ المعتبرة عن الأصول والخصوم وفقاً للسياسات التي اقرتها المنشأة وهل تتماشى هذه السياسات مع معايير محاسبة متعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة ؟

(هـ) هل تم عرض الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال والافصاح عنها بصورة سليمة ؟

٣٠٢٧

قائمة الدخل :

- (ا) هل تم تسجيل كل الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر المتعلقة بالفترة المحاسبية ؟
- (ب) هل تمثل الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر ايرادات ومصروفات ومكاسب وخسائر تخص المنشأة ؟
- (ج) هل تم اثبات وقياس الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر وفقاً للسياسات المحاسبية التي اقرتها المنشأة ؟ وهل تتمشى السياسات المحاسبية المقررة مع معايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة ؟
- (د) هل تم عرض الايرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر والافصاح عنها بصورة سليمة ؟

٣٠٢٨

قائمة مصادر واستخدام الاموال:

- ١ - هل تظهر القائمة جميع مصادر الاموال خلال الفترة ؟
- ب - هل تظهر القائمة جميع اوجه استخدام الاموال خلال الفترة ؟
- ج - هل تظهر القائمة بصورة سليمة عمليات التمويل والاستثمار التي تمت خلال الفترة دون ان تؤشر 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 للقواعد المالية وعرضها وايضاً جعلها اجابات للاسئلة التالية :
- (ا) هل اعدت القوائم المالية طبقاً لسياسات محاسبة تتمشى مع معايير المحاسبة المتعارف عليها ؟
- (ب) هل هناك ظروف خاصة تؤثر على المنشأة او وجه النشاط الذي تنتهي اليه تجعل معايير المحاسبة المتعارف عليها غير ملائمة للمنشأة ؟
- (ج) هل تم تطبيق السياسات المحاسبية بصورة متسقة مع ما اتبع في العام السابق؟ او في حالة عدم الاتساق مع العام السابق هل تمت معالجة التغير في السياسات المحاسبية وتم ايضاحه وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها ؟ ، وهل تم قياس الاصول والخصوم والابعاد والمصروفات والمكاسب والخسائر على نفس الاسس التي اتبعت في العام السابق طبقاً للمواصفات (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 الارقام التي تتضمنها القوائم المالية متسقة مع بعضها البعض ؟
ومتسقة مع المعلومات المرتبطة التي تتضمنها القوائم المالية السابقة ؟
- (ز) هل هناك افصاح كاف عن جميع الامور التي من المناسب الافصاح عنها ؟
وهل البيانات التي تتضمنها القوائم المالية مبوبة ومعروضة بصورة ملائمة ؟
- (ح) هل المركز المالي ونتائج الاعمال ومصادر واستخدام الاموال كما يظهر ان من واقع القوائم المالية يتمشيان مع معلومات المراجع عن عمليات واحادث المنشأة والظروف التي اثرت عليها ؟
- (ط) هل هناك ايضاحات او بيانات غير صحيحة او بيانات لم يتم الافصاح عنها تتعلق بالقوائم المالية من شأنها تضليل مستخدم القوائم المالية المدرك ؟
- ٥ - على المراجع ان يستفسر كتابة من المراجع السابق عن اسباب عدم استمراره ٣٠٣٠ في مراجعة المنشأة وان يستفسر منه عن أي معلومات ذات تأثير على القوائم المالية وان يطلب منه الاطلاع على اوراق عمله عن الفترة السابقة - بعد اخذ موافقة المنشأة - وعلى المراجع ان يوثق ذلك ويعتبره جزء من اوراق عمله .
- ٦ - يجب على المراجع ان يتحصل على خطاب من المنشأة (خطاب الافصاح العام) ٣٠٣١ يبيّن اسس اعداد القوائم المالية وانها قدمت له كافة المعلومات التي لها تأثير على اظهار القوائم المالية للمنشأة بعدل .
- ٧ - يجب على المراجع ان يتحقق من ويجري تقييماً مبدئياً لكل من النظام ٣٠٣٢ المحاسبي للمنشأة ، ونظام الرقابة الداخلية المعتمول به . كاحد 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 يعطى اهتماماً لكل الادلة والقرائن المتاحة ، بصرف النظر عما اذا كانت تبدو مؤيدة للبيانات التي تحتوى عليها القوائم المالية من عدمه .
- ٨ - يعد اجراء التقييم المبدئي المبين في الفقرة السابقة ، يجب على المراجع ٣٠٣٣ ان يحدد مدى اعتماده على المصادر التالية لتجمیع الادلة والقرائن اللازمة لتعضيد النتائج التي يصل إليها :
- (أ) النظم المعتمول بها في المنشأة ، خاصة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية .

(ب) اختبارات المراجعة التحليلية *

(ج) اختبارات التحقق التفصيلية للارصدة والعمليات *

٩ - عند اختيار اسلوب المراجعة ، يجب على المراجع الاخذ في الحسبان ٢٠٣٤ فعالية التكلفة المتوقعة للاساليب البديلة المتاحة وان يراجع الاسلوب المختار باستمرار مع تقدم المراجعة لتعديلاته عند الضرورة في ضوء النتائج التي تظهرها اجراءات المراجعة التي تم تنفيذها . كما يجب على المراجع ان يحصل على ايضاحات وبيانات من ادارة وموظفي المنشأة لاي امر هام ، وان يحصل على ادلة وقرائن كافية تعزز الايضاحات والبيانات التي يحصل عليها . وبصفة خاصة ، يجب ان يضم 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 المالى للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال *

١٠ - يجب على المراجع اذا كان يرغب في الاعتماد على اجراءات النظام ٢٠٣٥ المحاسبي او اجراءات وضوابط نظام الرقابة الداخلية الحصول على ادلة وقرائن تبين الالتزام بتطبيق تلك الاجراءات والضوابط ولكاملا الفترة الزمنية محل المراجعة *

١١ - نظرا لوجود جوانب القصور حتى في اكثربالنظم فعالية ، يجب على المراجع ٢٠٣٦ ان لا يعتمد فقط على ادلة وقرائن النظم ، بما في ذلك الادلة والقرائن المستمدبة من النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ، كأساس جيد لاي استنتاجات عن القوائم المالية . بل يجب على المراجع في جميع الحالات الحصول على ادلة وقرائن من اختبارات المراجعة التحليلية و/او اختبارات التتحقق التفصيلية كأساس لاي استنتاجات عن القوائم المالية *

١٢ - يجب على المراجع ان يقيم الاثر المجتمع للادلة والقرائن التي يحصل عليها لتعضيد كل نتيجة يصل اليها ، ويجب ان يربط تقييمه بمايلي :
(أ) الاتساق بين بنود الادلة والقرائن المختلفة الملائمة للنتيجة التي يصل اليها *

(ب) مدى الاقتئاع الذي توفره كل مفردة من مفردات الادلة والقرائن التي يتم الحصول عليها *

(ج) المدى الذي تم فيه الحصول على الادلة والقرائن المختلفة من مصادر مستقلة *

ويجب على المراجع ان يعطى عنایة لکل الادلة والقرائن التي يتم الحصول عليها ، بغض النظر عما اذا كانت معضدة او مناقضة للقواعد المالية .

٣٠٣٨ - على المراجع ان يربط الاقتناع بالادلة والقرائن التي يتم الحصول عليها ٣٠٣٨ من دراسة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية بما يلى :

(ا) الاشر المجتمع لاجراءات 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) اشر 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 بالنظام الموضوعة ، بان الاجراءات الملائمة لنظام المحاسبي والاجراءات والضوابط العامة لنظام الرقابة الداخلية قد نفذت خلال الفترة التي يتم فيها الاعتماد على هذه النظم .

٣٠٣٩ - يجب على المراجع ان يربط مدى الاقتناع بالقرائن التي يتم الحصول عليها ٣٠٣٩ من اختبارات المراجعة التحليلية بما يلى :

(ا) مدى امكانية الاعتماد على العلاقة المستخدمة لتأييد ارقام القوائم المالية التي تخضع للاختبار التحليلي .

(ب) صلاحية البيانات المستخدمة ، وفقاً للعلاقة المحددة ، لتأييد ارقام القوائم المالية التي تخضع للاختبار التحليلي .

(ج) الاستثناءات غير العادية التي اظهرتها اجراءات الاختبارات التحليلية ، بالإضافة الى مدى الاقتناع بالتفسيرات والايضاحات لای استثناءات هامة .

٣٠٤٠ - يجب على المراجع أن يربط مدى الاقتناع بالادلة والقرائن التي يتم الحصول عليها من نتائج اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات والارصدة او من اختبارات الالتزام التي يتم تنفيذها على اساس عينات بما يلى :

(ا) حجم وتصميم العينة .

(ب) طريقة اختيار العينة .

(ج) طبيعة ومدى تكرار الاخطاء او الاستثناءات المكتشفة في العينة .

(د) مدى الاعتماد على الادلة 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 سابقاً اثناء المراجعة .

١٦- عندما ينطوى تنفيذ احد اختبارات التحقق التفصيلية او اي اجراء ٣٠٤١

مراجعة اخر على الاعتماد على ادلة وقرائن من طرف ثالث ، بما في ذلك قرائن المستشارين القانونيين والخبراء والاختصاصيين ، يجب على المراجع ان يربط مدى الاقتناع بتلك الادلة والقرائن بما يلى :

- (أ) الشكل الذي تأخذه القرينة (مشاهدة 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 ملاءمة الطرق والاساليب والافتراضات المستخدمة من قبل الطرف الثالث .
- (د) مدى توقع معرفة الطرف الثالث بالامور المتعلقة بموضوع التقرير، وقد يكون من الضروري قيام المراجع باستقصاء مؤهلات الخبراء وقدراته المهنية .
- (هـ) مدى استقلال الطرف الثالث عن المنشأة .

١٧- اذا اعتقد المراجع بعد تقييم كل الادلة والقرائن التي حصل عليها ٣٠٤٢

بعدم كفايتها للتعضيد اي من نتائج عمله فيجب عليه القيام باجراءات مراجعة اضافية . و اذا كان عدم الحصول على ادلة وقرائن كافية راجع الى اكتشاف اخطاء واستثناءات ، اثناء اختبارات التحقق التفصيلية او اختبارات الالتزام فيلزم على المراجع ان يفحص الاسباب والمبررات التي ادت الى ذلك ، لتأثيرها على طبيعة ومدى ونطاق اجراءات المراجعة الاضافية الازمة .

١٨- عندما لا يكون من المتوقع الحصول على ادلة وقرائن كافية من المصادر ٣٠٤٣

المبينة في الفقرة (٣٠٣٣) من المعيار بالنسبة لاي امر ذو تأثير هام يجب على المراجع الحصول على ايضاحات مكتوبة من الادارة عنها لتعلقها اساساً بجوانب تخضع للحكم والتقدير الشخص ، او بحقائق لاتعلمها الادارة . كما يجب على المراجع ان يقرر ما اذا كانت هذه الاضيحاات بالإضافة الى قرائن المراجعة الاخرى التي حصل عليها ، تعتبر كافية لتمكينه من الوصول الى نتيجة عن الامر محل البحث .

١٩- اذا كان رأى المراجع ، بعد ان يقوم باجراءات مراجعة اضافية ، وبعد ٣٠٤٤
 ان يقوم بالحصول على ايضاحات وبيانات مكتوبة من الادارة بعدم
 وجود ادلة وقرائن كافية ، او ليس من العملى الحصول على ادلة
 وقرائن كافية تاييدا لامر ذى تأشير هام فعليه في هذه الحالة ان
 يتحفظ في تقريره وفقا لمقتضيات معيار التقارير .

٢-٧ تحليل:١-٣-٢ مقدمة:

٣٠٤٥

يجب أن يحصل المراجع على أدلة وقرائن مراجعة ملائمة كافية يمكن الاعتماد عليها لتأييد رأيه في القوائم المالية + فمالم يعتقد مستخدم القوائم المالية أن المراجع لديه أدلة وقرائن ملائمة وكافية فإنه لا تتوافر لديه الثقة في رأي المراجع + وبالتالي فقد المراجعة مضمونها + ولذلك فإن وضع معيار لأدلة وقرائن المراجعة يعتبر مكونا أساسيا لمجموعة معايير المراجعة +

وتمثل أدلة وقرائن المراجعة معلومات تمكن العراجع من الوصول إلى النتائج التي على أساسها يكون رأيه في القوائم المالية + وتتمثل المصادر الرئيسية لأدلة وقرائن المراجعة في :

- (أ) النظم المعتمول بهافي المنشأة خاصة نظام المحاسبة ونظام الرقابة الداخلية +
- (ب) اختبارات المراجعة التحليلية +
- (ج) اختبارات التحقق التفصيلية للارصدة والعمليات +

وتعتبر ادارة المنشأة مسؤولة عن اعداد مجموعة من القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال ، وتلتزم بنظام الشركات والنظام الاساسى للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية ، كما ان ادارة المنشأة مسؤولة عن تطبيق نظم ملائمة تؤدى 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 .

وتتنطوى اختبارات المراجعة التحليلية على قيام المراجع بدراسة النسب الهامة والاتجاهات ، وغيرها من المؤشرات ، وتقصى اي تغيرات غير متوقعة او غير عادية . فمثلا ، قد يجد المراجع انه خلال السنوات الخمس الماضية كان الربح الاجمالى للمنشأة ثابت عند ٢٥% ، وعلى اساس هذه الملاحظة ، يتوقع المراجع ان تكون نسبة الربح الاجمالى للعام الحالى ٢٥% ، و اذا حدث ذلك تكون لديه قرينة تؤيد القوائم المالية للسنة الحالية + اما اذا انخفضت النسبة الى ٢٠% ، فيجب على المراجع في هذه الحالة تقصى الوضع لمعرفة الاسباب + وتتوقف طبيعة اجراءات الاختبارات التحليلية على ملابسات وظروف كل عملية مراجعة ، ولكنها تتطلب دائما من المراجع:

- (١) تحديد علاقة معينة (العلاقة في هذه الحالة التنبؤ بـان مجمل ربح هذه السنة = ٢٥٪)
- (٢) اعداد تنبؤ على اساس هذه العلاقة (في هذه الحالة التنبؤ بـان مجمل ربح هذه السنة = ٢٥٪)
- (٣) تقصى اي اختلافات جوهرية بين الارقام التقديرية والارقام الفعلية (مثلا، لماذا انخفض الربح الاجمالى الى ٢٠٪ ؟)

وتعرف اختبارات التحقق التفصيلية بـانها تلك الاختبارات للعمليات والارصدة ٣٠٤٩ التي تهدف لتوفير ادلة وقرائن تبين ان القوائم المالية كاملة، ودقيقة، وصحيحة، وقد تنطوى هذه الاختبارات ، بخلاف الاختبارات التحليلية التي يمكن ان ننظر اليها في حد ذاتها على انها اختبارات تتحقق ، على قيام المراجع بما يلى:

- أ - معاينة بعض الاصول (مثل المخزون السلعى او النقدية) على الطبيعة .
- ب - فحص القرائن المستندية التي يتم توفيرها عن طريق النظام المحاسبي (مثل فواتير العبيعتات) .
- ج - فحص القرائن المستندية من مصادر خارجية (مثل فواتير الشراء) او التقارير من الاخصائيين (تقرير مثمن عن قيمة مبنى مثلاً) .
- د - اعادة تنفيذ عملية معينة سبق لـلمنشأة 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) .
- ه - الاستفسار من الادارة والموظفين والاطراف الخارجية الذين يكون لديهم معلومات عن حدث معين او عن الوضع الذي وصلت اليه الامور.

ومن الممكن اجراء اختبارات التتحقق التفصيلية باستخدـام اسلوب العينـات، كما يحدث ، مثلا ، عندما يقوم المراجع بالكتابة لـعينـة من المديـنـين لـلـمنـشـأـة ويطلب من كل مدين في العينة ان يصادق على الرصـيد المستـحق عـلـيـه . ويحدد معيـارـاـلـادـلـةـ وـالـقـرـائـنـ الـاهـدـافـ التـيـ يـسـعـىـ المـرـاجـعـ لـتـحـقـيقـهـاـ بـالـحـصـولـ عـلـىـ الـادـلـةـ وـالـقـرـائـنـ ،ـ وـالـعـوـاـمـلـ التـيـ تـؤـشـرـ فـيـ اـخـتـيـارـ وـتـقـيـيمـ اـدـلـةـ وـقـرـائـنـ المـرـاجـعـ ،ـ كـماـ يـوـضـعـ المـعـيـارـ تـفـاصـيـلـ الـخطـوـاتـ الـواـجـبـ توـافـرـهـاـ فـيـ حـالـةـ الـحـصـولـ عـلـىـ اـدـلـةـ وـقـرـائـنـ مـرـاجـعـ غـيـرـ كـافـيـةـ .

٢-٣-٧ المعيار العام :

٣٥١

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 رأى المراجع وفقا ل نطاق مهمة المراجعة) .

وبالاطلاع على الدراسة المقارنة المرفقة يتبيّن ان بناءً ومحفوظ المعيار العام في كل من الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة مشابهان للغاية لبنيان ومحفوظ معيار وادلة وقرائن المراجعة هنا، ولكن هدف المعيار العام في المانيا الغربية مختلف إلى حد ما، إذ انه يعكس اغراض المراجعة الالمانية التي تهتم أساسا بالالتزام بالمتطلبات القانونية .

٣-٣-٧ بناء المعيار:

٣٥٢

يبرز الشكل الايضاحي رقم (١) الملائم الرئيسية للفراء من (٣٠٤٤) إلى (٣٠٢٤) من المعيار ويتبين من هذا الشكل الايضاحي ان معيار قرائن وادلة المراجعة يحدد الامور وفقا للتتابع الزمني لها ، وان الخطوة الاولى التي يجب على المراجع القيام بها هي تحديد اهدافه بصورة تفصيلية .

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

الفقرة المعنية في المعيار

- | | |
|-------------|--|
| ٣٠٢٩ - ٣٠٢٥ | تحديد الاهداف |
| ٣٠٣٢ | التقييم التمهيدى 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 التتحقق التفصيلية . |
| ٣٠٤١ - ٣٠٢٧ | تقييم الاشر المجتمع لماسبق . |
| ٣٠٤٢ | اذا كانت ادلة وقرائن المجتمع 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 ادلة وقرائن مازالت غير كافية . |

٣٢-٣٣-١ 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 الكلى الذي يدللي به ، وتشير هذه الفقرة الى مفهوم الاهمية النسبية نظرا لأن الاهمية النسبية للشئ هي التي تحدد اهميته .

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 بالمحظى والعرض الكلى للقوائم المالية .

ويعتبر الرأي الذي يدللي به المراجع عما اذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل رأيا شاملا في القوائم المالية ، وبالتالي يجب ان يأخذ المراجع في الاعتبار المحظى والعرض الكلى للقوائم المالية ، وبالاضافة الى ذلك فان الرأي الشامل يمكن ان يتاشر بصحة ارقام مفردات البنود في القوائم المالية ، وبالتالي يجب فحص مفردات البنود ايضا .

وقد تم التنص على التمييز بين الرأي الشامل للمراجعة والنتائج الفردية ٣٠٥٦ التي يشتغل منها الرأي الشامل بصورة صريحة في كل من المملكة المتحدة والمانيا الغربية والولايات المتحدة الامريكية . وتتضمن النصوص في المملكة المتحدة والولايات المتحدة حصرًا تفصيليًّا لأهداف مراجعة ارقام مفردات بنود الميزانية والارباح والخسائر . وقد أعد الحصر التفصيلي الذي تضمنته الفقرة الثالثة من هذا المعيار على نمط 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 تفصيلاً لتدقيق القوائم المالية . وبالتالي فإن القائمة التفصيلية المتعلقة بالمحظى والعرض الكلى للقوائم التي وردت في الفقرة الرابعة من هذا المعيار مأخوذة من النص في المملكة المتحدة .

وفي اعتقادنا انه من غير الملائم ان يتضمن معيار المراجعة تفاصيل المتطلبات القانونية التي يجب ان تلتزم بها القوائم المالية . ومع ذلك فإن الدراسة الايضاحية للمعايير تنص على انه يجب على المراجع ان يتتأكد من ان المنشأة قامت بتحويل مبلغ ، وفقاً للنسبة المحددة في نظام الشركات ، للاحاطة القانوني للاهمية الخاصة لهذا الموضوع . كما تم ذكر متطلبات

نظام الشركات المتعلقة بالاتساق في عناوين قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ، واتساق اساس تقييم الاصول والخصوم والairادات والمصروفات والمكاسب والخسائر على وجه التحديد في الفقرة (٣٠٢٠) على سبيل المثال.

٣٥٨

٢-٣-٣-٢ التقييم المبدئي للادلة والقرائن المتاحة (الفقرة ٣٠٣٢)

تدرك جميع النصوص في كل من المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الأمريكية ، والمانيا الغربية اهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية كعامل يؤثر في طبيعة ومدى اختبارات المراجعة . ولهذا يجب على المراجع ان يقوم بتقييم مبدئي لنظام الرقابة الداخلية قبل اختيار اسلوب المراجعة . وتتضمن الفقرة الثامنة من المعيار هذا المطلب الذي يمتد ليغطي النظام المحاسبي بالإضافة إلى نظام الرقابة الداخلية . وتدرك النصوص في المملكة المتحدة والولايات المتحدة ان هناك تمييز بين النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية وتطلب ان يخضع كل منها للتقييم التمهيدي ، ويأخذ معيار ادلة وقرائن المراجعة بالنص الانجليزى والامريكى في هذا المجال ، وقد حذف المطلب الانجليزى الخاص بتوثيق النظام المحاسبي من معيار الادلة والقرائن هنا لانه ورد في معيار التوثيق . ويجب على المراجع قبل اختيار اسلوب المراجعة ان يقوم بإجراء تقييم مبدئي للادلة والقرائن المتاحة من الاختبارات التحليلية ومن اختبارات التحقق التفصيلية وبدون هذا التقييم المبدئي لجميع المصادر الهامة المحتملة للادلة والقرائن لا يستطيع المراجع ان يقوم باختيار واعي لاسلوب المراجعة ، وهذه النقطة لا يتم ذكرها صراحة في النصوص في كل من الولايات المتحدة الأمريكية ، والمانيا الغربية ، ولكن النصوص الأمريكية 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 المراجعة في الاعتبار جميع الادلة والقرائن المتاحة بغض النظر عما اذا كان يبدو انها تؤيد القوائم المالية ام لا منقول عن النصوص الأمريكية . فعلى سبيل المثال ذكرت النصوص الأمريكية انه لا يجب ان يقوم المراجع بتقييم مبدئي للاختبارات التحليلية ويقرر استبعاد الاختبارات التحليلية من اسلوبه ببساطه لانه يبدو ان النتائج قد تكون غير مغفدة للقوائم المالية .

٣-٣-٣-٧ تحديد مدى الاعتماد على : (١) النظم (٢) الاختبارات التحليلية (٣)

اختبارات التحقق التفصيلية (الفقرات ٣٠٣٢ ، ٣٠٣٤ ، ٣٠٣٦)

٢٠٥٩

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 الذى يوفر تاكيدات كافية تبرر النتيجة التي يستخلصها المراجعة وفي نفس الوقت يعتبر احد البديل 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 .

بالنسبة للسؤال الخاص ب مدى الاعتماد على المصادر المختلفة للادلة والقرائن تركز النصوص في كل من المملكة المتحدة ، والمانيا الغربية ، على العلاقة بين الرقابة الداخلية واختبارات التتحقق التفصيلية ، وفي اعتقادنا ان معالجة الموضوع بهذه الصورة ادى الى قصور النصوص في كل من المملكة المتحدة ، والمانيا الغربية بالنسبة لاعطاء الوزن الكافى للعلاقة الهامة بين اختبارات المراجعة التحليلية واختبارات التتحقق التفصيلية ، ولكن هذه العلاقة قد اعطيت الأهمية المناسبة في النصوص الامريكية ، وقد تمت صياغة معيار ادلة وقرائن المراجعة بحيث يتطلب ان يعطى المراجع العناية اللازمة للمصادر الثلاثة للادلة والقرائن .

بالاضافة الى هذه المصادر الثلاثة الرئيسية للقرائن ، يحصل المراجع على ٣٠٦١ ايضاحات وبيانات من الادارة والموظفين اثناء تنفيذ عملية المراجعة رداعلى استفسارات محددة ، واثناء المراجعة ، وتكون هذه البيانات و الايضاحات عادة شفهية بدلا من ان تكون مكتوبة . وبالرغم من ان البيانات و الايضاحات التي تقدمها الادارة تعتبر بمثابة ادلة وقرائن يجب على المراجع ان لا يعتمد فقط على البيانات و الايضاحات الشفهية غير المؤيدة التي تقدمها الادارة او الموظفين بالنسبة لاي جانب هام في المراجعة . يجب تعريف البيانات و الايضاحات 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 مطلب ايجابيا بان يقوم المراجع بتصميم اجزاء اته بحيث يتم الحصول على تاكيد معقول بانه ليس هناك اخطاء او تلاعب لها تأثير هام على

القواعد المالية . وفي اعتقادنا انه من المرغوب فيه ان يكون هناك نص ايجابي في معيار الادلة والقرائن بالنسبة لمسؤولية المراجع عن الاخطاء والتلاعب .

ومن المهم ان يضع المراجع اختياره لاسلوب المراجعة تحت الملاحظة المستمرة ٣٠٦٢ اثناء تنفيذ المراجعة وان يكون على استعداد لتعديل اسلوبه عند الضرورة في ضوء الادلة 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 للحدث في عملية تجميع ادلة وقرائن المراجعة .

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

٤-٣-٣-٤ الحصول على ادلة وقرائن التزام في حالة الاعتماد على النظم (الفقرة رقم ٣٠٣٥)

٣٠٦٤

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

وقرائن الالتزام خلال الفترة التي تقع بين المراجعة الاولية 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 تعهد المعيار بدلا من ان يتضمنها المعيار نفسه ، ومع ذلك ، فقد تم تحديد الخطوط العريضة للعوامل الرئيسية في الدراسة ايضاحية لمعايير الادلة والقرائن .

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

١-٥-٣-٢ الفقرة (٣٠٣٧) :

تلخص الفقرة (٣٠٣٧) العوامل التي تؤثر في تقييم المراجع للتأثير ٢٠٦٥ المتجمع للبنود المختلفة من الادلة والقرائن ، وتنطبق هذه العوامل عندما يكون المراجع بصفد النظر في التأثير المتجمع للأدلة وقرائن النظم ، والاختبارات التحليلية واختبارات التتحقق التفصيلية ، كما أنها تنطبق أيضاً عندما يكون المراجع قد حصل أثناء اختبارات التتحقق التفصيلية التي يقوم بها على أجزاء مختلفة من القرائن لتأييد البنود التي تضمنتها العينة ، على سبيل المثال ، يمكن للمراجع اختبار صحة المبيعات بالرجوع إلى فواتير البيع ، واسعارات الشحن ، والمتطلبات النقدية ، ويجب أن يأخذ في الاعتبار التأثير المتجمع للحصول على هذه الأجزاء الثلاثة من الادلة والقرائن .

النقطة الأولى المذكورة في الفقرة (٣٠٣٧) هي الاتساق . وقد عالجت ٣٠٦٦ النصوص في كل من المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية ، أهمية الاتساق والنقطة الثانية هي الاقتضاء بمفردات بنود الادلة والقرائن وهذه النقطة واضحة وضوحاً ذاتياً . ومع ذلك فإن التأثير المتجمع لمفردات بنود الادلة والقرائن يعتمد ایضاً على استقلالها عن بعضها البعض ، وهذا الموضوع يمثل النقطة الثالثة الواردة في الفقرة (٣٠٣٧) ، ويضيف المراجع الكثير جداً لدرجة القناعة التي يكون قد حصل عليها

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

الفقرة (٣٠٣٨) - ادلة وقرائن النظم :

٢-٥-٣-٣-٧

٣٠٦٧

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

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

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

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

٣٠٦٨

وبالتالي فان التقييم الكلى لقرائن النظم يتم في ثلاثة مراحل :

- (١) تقييم التأثير المتجمع للإجراءات 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 الفواید العامة على احتمال القيام باجراءات الرقابة التطبيقية بطريقة سليمة .

(٣) ادلة وقرائن الالتزام المتعلقة بتطبيق الاجراءات والفواید الملائمة .

وتدرك النصوص في كل من المملكة المتحدة ، والولايات المتحدة الأمريكية بأن على المراجع تحديد مفردات بنود الرقابة وبعد ذلك يقيم التأثير المجتمع لهذه البنود على اخطاء معينة وبالاضافة الى ذلك فان نصوص الولايات المتحدة الأمريكية ادركت ان التقييم الكلى للرقابة يتضمن ادماج التقديرات الشخصية المتعلقة بالرقابة مع التقديرات الشخصية المتعلقة بادلة وقرائن الالتزام وقد ذكر التمييز بين اجراءات الرقابة التطبيقية والفواید العامة في النص الأمريكي المتعلق ب " اشار معالجة البيانات الكترونيا على تقييم الرقابة الداخلية " . ونظرا لانه ليس هناك فرق بين معالجة البيانات الكترونيا ومعالجة البيانات يدويا من ناحية المبدأ ، فاننا نعتقد انه يجب التمييز بين اجراءات الرقابة التفصيلية والفواید العامة بالنسبة لجميع نظم الرقابة الداخلية .

٣٥٣-٣٤-٣٥

الفقرة (٣٠٣٩) - الاختبارات التحليلية :

٣٠٧٠

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 للارقام معنى معقول ؟ ، وهذا التعريف يبين الخطوات الاساسية في الاختبارات التحليلية على النحو التالي :

(ا) تحديد العوامل الرئيسية التي من المحتمل ان تحكم الرقم المحاسبى الذي يتم فحصه .

(ب) تحديد العلاقة التقريبية بين العوامل والرقم المحاسبى .

(ج) التنبيء بما يجب ان يكون عليه الرقم الحالى اذا كانت العلاقة المحددة في (ب) لازالت صحيحة .

(د) مقارنة الرقم الفعلى بالرقم التقديرى .

(هـ) تقصى اسباب اي اختلافات هامة نسبيا .

وبالتالى فإن العوامل الرئيسية التي يجب على المراجع ان يأخذها في الاعتبار هي :

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

وهذه هي النقاط التي يتضمنها معايير ادلة وقرائن المراجعة ، ويمكن التتحقق من ملائمة هذه النقاط عن طريق دراسة النص الامريكي المتعلق بالاختبارات التحليلية (انظر الملحق ، ق.م.٢٣ .٠)

٤-٥-٣-٣-٧ الفقرة (٣٠٤٠) - ادلة وقرائن العينات:

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

٤-٤-٥-٣-٣-٧ حجم وتصميم العينة :

مع بقاء العوامل الاخرى على ماهى عليه ، تكون القرينة المستمدہ من عينة كبيرة اکثر اقتناعا من القرينة المستمدہ من عينة صغيرة ، ومع هذا فانه بعد حجم معین فان اي زيادة في حجم العينة يكون له تاثير طفيف على زيادة الثقة في النتائج المستمدہ 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 اثر ضئيل نسبيا على مدى الاقتناع بالنتائج في حين ان زيادة حجم العينة من ٢٥ الى ٧٥ بند قد يكون له تاثير هام للغاية ، كما يعتبر تصميم العينة هاما ايضا ، ولذلك يجب ان يحرص المراجع على التأكد من ان التصميم يتلاءم مع الغرض من المراجعة موضوع الاهتمام ، على سبيل المثال ، لا يستطيع المراجع ان يتتحقق من تسجيل جميع المبيعات التي تمت عن طريق فحص عينة مختارة من مجتمع فواتير البيع التي تم تسجيلها بالفعل .

٢-٤-٥-٣-٣-٧ طريقة اختيار العينة :

٣٠٧٤

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

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

٣٠٧٥

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

٤-٣-٣-٥-٤ مدى الاعتماد على القرائن التي يتم الحصول عليها بالنسبة لمفرداتالبنود في العينة:

٣٠٧٦

مدى الاعتماد على نتائج اختبارات العينة لا يتوقف على النقاط المرتبطة بالعينات فحسب ، ولكنها يجب ان يتasher ايضا بنوعية الدليل او القرينة المستخدمة في تعريف النتائج التي تصل اليها المراجعة ، والمتعلقه بمفردات البنود في العينة . اذا كانت القرينة المستخدمة في الوصول الى النتائج عن مفردات البنود في العينة غير ملائمة فان المراجع لن يقتصر 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 التتحقق التفصيلية ، فمثل هذه التفاصيل يجب ان تتضمنها المادة التعليمية المعددة بدلا من ان يتضمنها المعيار نفسه ، ومع ذلك فان الدراسة الايضاحية لمعايير الادلة والقرائن تتضمن بالفعل مناقشة المشاكل المرتبطة بانواع مختلفه من اختبارات الالتزام ، كما تبين ايضا بعض الانواع المختلفه من الادلة والقرائن التي يتم الحصول عليها عن طريق اختبارات التتحقق التفصيلي ليكون اكثرا فائدة في هذه المرحلة من اصدار المعايير .

الفقرة (٣٠٤١) - الادلة والقرائن التي يتم الحصول عليهامن طرف ثالث:

٣٠٧٧

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

زميل . وتعتبر العوامل المدرجة في الفقرة (٣٠٤١) ملائمة لتقدير العمل الذي يتم بواسطة مراجع داخلي أو 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 الامريكي المماثل .

٦-٥-٣-٣-٧ الفقرة (٣٠٤٢) اذا كانت الادلة المتجمعة غير كافية يجب القيام

المراجع بعمل اضافي:

٣٠٧٨

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

٣٠٧٩

٦-٥-٣-٣-٨ الفقرة (٣٠٤٣) - الحصول على ايضاحات من الادارة:

تتبع الفقرة (٣٠٤٣) الخط المقترن في المملكة المتحدة بناءً عندما لا يكون هناك تأكيد كاف بالنسبة لاي امر هام نسبيا ولا يكون من المتوقع ، بدرجة معقوله ، امكان الحصول على هذه التأكيدات من المصادر الأخرى للادلة والقرائن ، فعلى المراجع الحصول على ايضاحات مكتوبة من الادارة عن الامور موضوع البحث ، كما يجب عليه في هذه الحالات تحديد ما اذا كانت هذه الايضاحات والبيانات المكتوبة التي يتلقاها من الادارة ، بالإضافة 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 معقوله ، امكانية الحصول على الادلة والقرائن المؤيدة المطلوبه ، وذلك للسبعين التاليين :-

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

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

٣٤٤ الفقرة ٣-٣-٥-٨ - التحفظ فقط ، في حالة ما إذا كانت

الادلة والقرائن مازالت غير كافية

٣٠٨٠

يجب على المراجع ان يستنفد جميع المصادر العملية ادلة وقرائن المراجعة قبل ان يصل الى قرار بانه لا يمكنه تكوين رأى عن اي امر هام نسبيا .

ويبيّن الشكل الايضاحي رقم ٢ دور الايضاحات والبيانات التي تقدمها الادارة ، وعلاقتها بالادلة والقرائن .

الفقرة التالية رقم ٣٥٠١

٤-٧ معيار ادلة وقرائن المراجعة - دراسة مقارنة في أربع دول :

٤-٨ المراجع :

الرمز المستخدم في الملحق
للاشارة إلى المرجع

المراجع المستخدمة في الدراسة المقارنة على النحو
التالي:
الولايات المتحدة الأمريكية

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

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

معايير العمل الميداني

معايير العمل الميداني التي تتضمنها معايير المراجعة
المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية.

الارشادات

المملكة المتحدة

الفقرات الملائمة من معايير المراجعة او ارشادات
المراجعة الصادرة عن الدوائر والاوساط المحاسبية
في المملكة المتحدة.

تابع (المراجع) :

المراجع المستخدمة في الدراسة المقارنة على النحو التالي: الرمز المستخدم في الملحق
المملكة المتحدة (تابع)

الدراسة الاستطلاعية التي تم توزيعها على الدوائر
والاواسط المحاسبية في المملكة المتحدة للتعليق
عليها .
د.سون .

المانيسا الغربية

القسم المناسب من المعيار الصادر في سنة ١٩٧٧م
عن معهد المحاسبين القانونيين في المانيسا
الغربية .

قائمة / ١٩٧٧م

الصادر بالقرار	الولايات المتحدة الأمريكية	الملائكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
<p>يجب ان يحدد المراجع طبيعة ونطاق اجراءات مراجعته بصورة تمكنه من اصدار حكم مستنير عن التزام القوائم المالية بالقانون والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .</p> <p>(قائمة ١٩٧٧/١ ، القسم الخامس) .</p>	<p>يجب الحصول على ادلة وقرائن مراجعة كافية من خلال الفحص والملاحظة ، والتحقق ، والصادقة لتوفير اساس معقول للرأي فيما يتعلق بالقواعد المالية تحت الفحص .</p> <p>(المعيار الثالث من معايير العمل الميدان) .</p>	<p>يجب على المراجع ان يحمل على ادلة وقرائن مراجعة ملامة ، ويمكن الاعتماد عليها لتأييد رأيه في القوائم المالية وقتاً لمنطلقات مهمة المراجعة التي تعاقد على انجازها .</p>	<p>١ - يجب على المراجع الحصول على ادلة وقرائن مراجعة ملائمة وكافية ، يمكن الاعتماد عليها لتأييد رأيه في القوائم المالية وقتاً لمنطلقات مهمة المراجعة التي تعاقد على انجازها .</p>
<p>يمثل الرأي نتيجة شاملة ، وليس مجرد تجميع للنتائج الفردية التي يتم الوصول إليها في كل من مجال من المراجعة ولكنه يتطلب ان يقوم المراجع بتقييم الأهمية النسبية للنتائج الفردية .</p> <p>(قائمة ١٩٧٧/٣ ، القسم ب ، ملحوظة ٢) في ضوء هذه الاهداف ، يجب ان يقوم المراجع بتحديد طبيعة ونطاق اجراءات المراجعة بصورة واعية وبالعينة المهنية المناسبة .</p> <p>المعايير الهامة لذلك هي ٠٠٠٠٠٠٠ اهمية البنود التي تتم مراجعتها .</p> <p>(قائمة ١٩٧٧/١ ، القسم الخامس) .</p>	<p>يجب استخدام التقدير الشخصي للمراجع المستقل عن "عدالة" العرض الكلى للقواعد المالية في ضوء اطراف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .</p> <p>(ق.م.٤١١٠٣٠)</p>	<p>المراجع مطالب بتكوين رأي عن القوائم المالية للمنشأة ككل ، بعد تجميع ادلة وقرائن مراجعة عن مفردات البنود او مجموعات البنود ، يجب عليه القيام بفحص شامل ٠٠٠٠٠ (ارشادات ٢٠٥ فقرة ٢) .</p> <p>٠٠٠٠٠ وفي النهاية ما إذا كانت النتائج المستخلصة من الاختبارات الأخرى تم تنفيذها بالإضافة إلى تلك المستخلصة من فحصه الشامل للقواعد المالية تمكنه من تحديد رأي عن القوائم المالية .</p> <p>(ارشادات ٢٠٥ فقرة ٢)</p> <p>يجبربط ملامة قرائن المراجعة بالهدف الكلى للمراجعة الخاص بتكوين رأي واعداد تقرير عن القوائم المالية .</p> <p>(ارشادات ٢٠٣ فقرة ٥)</p>	<p>٢ - من واجب المراجع ان يبدى رأيه مستقلة عن :</p> <p>(ا) ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدد المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ومصادر استخدام الأموال بناءً على العرض والإيضاح الكافيين في القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة .</p> <p>(ب) ما إذا كانت القوائم المالية تتبع مع نظام الشركات والنظام الأساس للمنشأة فيما يتعلق بساداد وعرض القوائم المالية .</p> <p>وبصفة خاصة يجب ان يكون رأي المراجع المتعلق بما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدد المركز المالي ونتائج أعمال ومصادر واستخدام أموال المنشأة معتمداً على نتائج معقولة مستخلصة من ادلة وقرائن ملائمة ، يمكن الاعتماد عليها وكافية وذلك بالنسبة :</p> <p>(ا) للأرقام الفردية في القوائم المالية .</p> <p>(ب) للمحتوى القوائم المالية العام وعرضها وأيضاً احاتتها .</p>

العاشر — الفرعي	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
<p>يساعد تقسيم البيانات التي سيتم مناجتها بحسب حقوق المراجعة الفردية على القيام بالفحص بصورة سليمة .</p> <p>قائمة ١٩٢٧/١، القسم السادس ، ملحوظة ١٠</p> <p>تنطوي عناصر القوائم المالية على عدة تمثيلات يمكن تقسيمها بصورة عامة كالتالي:</p> <ul style="list-style-type: none"> • الوجود الفعلى او الحدوث . • الاكتصال . • الملكية او الالتزام . • التقييم والتخصيص . • العرض والايضاح . <p>يتتعلق تمثيل الوجود الفعلى او الحدوث بما اذا كانت اصول وخصوص المنشأة المسجلة موجودة فعلا بتاريخ معين وبما اذا كانت العمليات المسجلة قد حدثت فعلا خلال الفترة موضوع المراجعة يتتعلق تمثيل الاكتصال بما اذا كانت كل العمليات والحسابات الواجب عرضها في القوائم المالية قد تم عرضها فعلاً يتتعلق تمثيل الملكية او الالتزام بما اذا كانت اصول تمثل اصولاً مملوكة من قبل المنشأة بتاريخ معين وبما اذا كانت الخصوم تمثل التزامات على المنشأة في نفس التاريخ .</p> <p>يتتعلق تمثيل التقييم والتخصيص</p>	<p>لتحقيق هذا الهدف على المراجع الحصول على ادلة لتمكينه من استخلاص نتائج معقوله للإجابة على الأسئلة التالية:</p> <p><u>بنود الميزانية :</u></p> <p>(١) هل تم تسجيل كافة الأصول والخصوم ؟</p> <p>(ب) هل الأصول والخصوم المسجلة موجودة ؟</p> <p>(ج) هل الأصول المملوكة للمنشأة وهل الخصوم تمثل كل الخصوم التي على المنشأة ؟</p> <p>(د) هل المبالغ المعبرة عن الأصول والخصوم تم التوصل إليها وفقاً للسياسات المحاسبية المذكورة على أساس مقبولة ومنتظمة ؟</p> <p>(ه) هل تم الإفصاح بصورة سليمة عن الأصول والخصوم ورأس المال والاحتياجات ؟</p> <p>(ارشادات ٢٠٣ فقرة ٥) <u>بنود حساب الأرباح والخسائر :</u></p> <p>(و) هل تم إثبات الإيرادات والمصاريف ؟</p> <p>(ز) هل عمليات الإيرادات والمصاريف المثبتة حدثت بالفعل ؟</p>	<p>لتحقيق هذا الهدف على المراجع الحصول على ادلة لتمكينه من استخلاص نتائج معقوله للإجابة على الأسئلة التالية:</p> <p><u>بنود الميزانية :</u></p> <p>(١) هل تم تسجيل كل الأصول والخصوم ؟</p> <p>(ب) هل الأصول والخصوم المسجلة موجودة بالفعل ؟</p> <p>(ج) هل الأصول المسجلة مملوكة فعلاً للمنشأة ، وهل الخصوم المسجلة تمثل التزامات فعلية على المنشأة ؟</p> <p>(د) هل تم التوصل إلى المبالغ المعبرة عن الأصول والخصوم وفقاً للسياسات التي اقرتها المنشأة وهل تتماشى هذه السياسات مع معايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة .</p> <p>(ه) هل تم عرض الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال والانصاف عنها بصورة سليمة ؟</p> <p><u>قائمة الدخل :</u></p> <p>(١) هل تم تسجيل كل الإيرادات والمصاريف والمكاسب والخسائر المتعلقة بالفترة المحاسبية ؟</p> <p>(ب) هل تمثل الإيرادات والمصاريف والمكاسب والخسائر إيرادات ومصاريفات ومكاسب وخسائر تخص المنشأة ؟</p>	<p>وتعتمد كفاية ادلة وفرائين المراجعة على أهمية النتيجة التي يستخلصها المراجع بالنسبة للرأي الذي يعبر عنه في القوائم المالية .</p> <p>— ٢ — يجب أن تمثل النتائج المعقولة التي يصل إليها المراجع بالنسبة لرقم القوائم المالية إجابات للاسئلة التالية:</p> <p><u>قائمة المركز المالى :</u></p> <p>(١) هل تم تسجيل كل الأصول والخصوم ؟</p> <p>(ب) هل الأصول والخصوم المسجلة موجودة بالفعل ؟</p> <p>(ج) هل الأصول المسجلة مملوكة فعلاً للمنشأة ، وهل الخصوم المسجلة تمثل التزامات فعلية على المنشأة ؟</p> <p>(د) هل تم التوصل إلى المبالغ المعبرة عن الأصول والخصوم وفقاً للسياسات التي اقرتها المنشأة وهل تتماشى هذه السياسات مع معايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة .</p> <p>(ه) هل تم عرض الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال والانصاف عنها بصورة سليمة ؟</p> <p><u>قائمة الدخل :</u></p> <p>(١) هل تم تسجيل كل الإيرادات والمصاريف والمكاسب والخسائر المتعلقة بالفترة المحاسبية ؟</p> <p>(ب) هل تمثل الإيرادات والمصاريف والمكاسب والخسائر إيرادات ومصاريفات ومكاسب وخسائر تخص المنشأة ؟</p>

العانياً الغربيًّا	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
<p>يعتمد الرأي على النتيجة التي يحصل عليها المراجع بان الشركة التي تدفع للمراجعة تتلزم بالمبادئ* التي تنطوي عليها، وتشمل العبادى* جميع</p> <p>رأى المراجع بان القوائم المالية تعبر بصورة عادلة عن المركز الحالى للمنشأة ونتائج عملياتها والتغيرات في المركز الحالى وفقاً للمبادىء*</p>	<p>بما اذا كانت بيتد الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات قد تم عرضها في القوائم المالية بمبالغ صحيحة . ويتعلق تمثيل العرض والإيضاح بما اذا كانت البيود المختلفة في القوائم المالية قد تم تبويبها وعرضها وايضاحها بصورة مناسبة وصححة .</p> <p>(ق.م.ت ٢٢٦٠٣ إلى ٢٢٦٠٨)</p> <p>يلزم على المراجع تطوير اهداف مراجعة معددة على فو* التمثيلات التي تنطوى عليها عناصر القوائم المالية وذلك كأساس للحصول على الادلة والفرائض الملائمة لتعزيز عنصر القوائم المالية .</p> <p>(ق.م.ت ٢٢٦٠٩)</p>	<p>(ج) هل تم اثبات وقياس الابيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر وفقاً للسياسات المحاسبية التي اقرتها المنشأة وهل تتوافق السياسات المحاسبية المقررة مع معايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لطرف المنشأة ؟</p> <p>(د) هل تم عرض الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر والإفصاح عنها بصورة سليمة ؟</p> <p>قائمة مصادر واستخدام الاموال:</p> <p>(١) 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 التمويل والاستثمار التي تمت خلال الفترة دون ان تؤثر على الموارد المالية ؟</p> <p>د - هل تم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعلقة بالعرض والإيضاح عند اعداد هذه القائمة ؟</p> <p>٤ - يجب ان تتمثل النتائج المعقوله التي يصل اليها المراجع بالنسبة للمحتوى العام للقوائم المالية وعرضها واوضاحتها اجابات للاسئلة التالية :-</p> <p>(١) انه قد تم اعداد القوائم المالية</p>	<p>(ج) هل تم اثبات وقياس الابيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر وفقاً للسياسات المحاسبية التي اقرتها المنشأة وهل تتوافق السياسات المحاسبية المقررة مع معايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لطرف المنشأة ؟</p> <p>(د) هل تم عرض الإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر والإفصاح عنها بصورة سليمة ؟</p> <p>قائمة مصادر واستخدام الاموال:</p> <p>(١) 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 التمويل والاستثمار التي تمت خلال الفترة دون ان تؤثر على الموارد المالية ؟</p> <p>د - هل تم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعلقة بالعرض والإيضاح عند اعداد هذه القائمة ؟</p> <p>٤ - يجب ان تتمثل النتائج المعقوله التي يصل اليها المراجع بالنسبة للمحتوى العام للقوائم المالية وعرضها واوضاحتها اجابات للاسئلة التالية :-</p> <p>(١) انه قد تم اعداد القوائم المالية</p>

الملحوظة	المملكة	الولايات المتحدة الأمريكية	الملحوظة
المتطلبات التي يحددها القانون ، والنظام الأساس للشركة ، والتي تطبق بصورة مباشرة وغير مباشرة على المحاسبة ، بما في ذلك المبادئ المحاسبية المعترف عليها . (قائمة ١٩٧٧/٣ ، القسم ب ملحوظة ٥)	باستخدام معايير المحاسبة مقبولة ، طبقت بصورة منتظمة وتعتبر مناسبة لنشاط المنشأة .	المحاسبة المعترف عليها يجب أن يعتمد على حكمه بما إذا كانت :	(١) هل أعدت القوائم المالية طبقاً لسياسات محاسبة تتوافق مع معايير المحاسبة المعترف عليها .
	(ب) ان شرائح العمليات ووضع الامور وجميع المعلومات الأخرى التي تتضمنها القوائم المالية متقدمة مع بعضها ومع معلومات المراجع عن المنشأة .	(١) المبادئ المحاسبية التي تضم اختياراتها وتطبيقاتها تلقى قبولًا عاماً .	(ب) هل هناك ظروف خاصة تؤثر على المنشأة أو وجه النشاط الذي تنتمي إليه تجعل معايير المحاسبة المعترف عليها غير ملائمة للمنشأة ؟
	(ج) ان هناك افصاح ملائم عن جميع الامور المناسبة ، وان جميع المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية تم تدوينها وعرضها بصورة سليمة . (ارشادات ٢٠٥ ، فقرة ٢)	(ب) المبادئ المحاسبية تعتبر ملائمة في الظروف السائدة .	(ج) هل تم تطبيق السياسات المحاسبية بصورة متقدمة مع ما اتبع في العام السابق ؟ او في حالة عدم الاتساق مع العام السابق هل سمعت معالجة التغير في السياسات المحاسبية وتم ايفاؤها وفقاً لمعايير المحاسبة المعترف عليها .
	يجب على المراجع فحص السياسات المحاسبية التي تتضمنها المنشأة لتحديد ما إذا كانت هذه السياسة :	(ج) القوائم المالية بما في ذلك الملاحظات المرتبطة بها تعتبر كافية لافصاح عن الامور التي قد تؤثر على استخدامها وتفهمها وتفسيرها .	وبالتالي للشركات المساهمة ، هل استخدمت عناوين قائمة المركز المالى ونائمة الدخل على نفس النطء الذى اتبع في العام السابق ؟ وهل تم قياس الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات والمكاسب والخسائر على نفس الاسس التي اتبعت في العام السابق طبقاً للمواد ١٢٣ و ١٢٤ من نظام الشركات السعودى ؟
	(١) تتلزم بقواعد السياسات النمطية في المحاسبة ، وفي حالة غيرها هذه القوائم ما إذا كانت السياسات المطبقة تعتبر مقبولة .	(د) ان القوائم المالية تعكس الاداء والعمليات بصورة تبين المركز المالى ، وشرائح العمليات والتغيرات في المركز المالى في الحدود المعقولة ، اي الحدود التي تعتبر ملائمة وعملية بالنسبة للقوائم المالية . (قدم ٤١١ رقم ٤)	(د) هل السياسات المحاسبية المطبقة متقدمة مع بعضها البعض ؟ ويتم تطبيقها بصورة متقدمة بالنسبة لجميع نشاطات المنشأة ؟
	(ب) تعتبر متقدمة مع تلك المستخدمة في الفترة السابقة .		(ه) هل تم الافصاح بصورة سليمة عن السياسات المحاسبية المطبقة ؟
	(ج) يتم استخدامها بصورة متقدمة في المنشأة باكمالها .		
	(د) يتم الافصاح عنها وفقاً للمطالبات قائمة السياسات النمطية في المحاسبة رقم ٢ بعنوان "الافصاح عن السياسات المحاسبية" (ارشادات ٢٠٥ فقرة ٦)		

العائد الغربي	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
		<p>بالاضافة لاي اجراءات فحص تحليلى يتم تنفيذها خلال المراجعة ، يجب ان يقوم المراجع بفحص كلى للمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية</p> <p>(ارشادات ٢٠٥ فقرة ٩)</p>	<p>(و) هل الارقام التي تتضمنها القوائم المالية متقدمة مع بعضها البعض ؟ ومتقدمة مع المعلومات المرتبطة التي تتضمنها القوائم المالية السابقة ؟</p> <p>(ز) هل هناك افصاح كاف عن جميع الامور التي من المناسب افصاح عنها ؟ وهل البيانات التي تتضمنها القوائم المالية مبوبة ومعروفة بصورة ملائمة ؟</p> <p>(ح) هل المركز المالي ونتائج الاعمال ومصادر واستخدام الاموال كما يظهران من واقع القوائم المالية يتمشيان مع معلومات المراجع عن عمليات واحداث المنشأة والظروف التي اثرت عليها ؟</p> <p>(ط) هل هناك ايضاحات او بيانات غير صحيحة او بيانات لم يتم افصاح عنها تتصل بالقوائم المالية من شأنها تخليل مستخدم القوائم المالية المدرك ؟</p> <p>- ٥ على المراجع ان يستفسر كتابة من المراجع السابق عن اسباب عدم استمراره في مراجعة المنشأة وان يستفسر منه عن اي معلومات ذات تأشير على القوائم المالية وان يطلب منه الاطلاع على اوراق عمله عن الفترة السابقة - بعد اخذ موافقة المنشأة - وعلى المراجع ان يوثق ذلك ويعتبره جزءاً من اوراق عمله .</p> <p>- ٦ يجب على المحاسب ان يتحمل على خطاب من المنشأة (خطاب الافصاح العام) بين اسن اعداد القوائم المالية وانها قدمت له كافة المعلومات التي لها تأشير على اظهار القوائم المالية للمنشأة وبعدله .</p>

العانياً الفريبي	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
<p>مخالفات بنود التعليمات ، باستثناء المخالفات الصغيرة ، توُدِي إلى رأى متحفظ دون النظر لاشارة على النتيجة الكلية ، اذا كانت هذه التعليمات بطيئتها تعتبر ذات أهمية خاصة ، وهذا ينطبق على متطلبات القانون او متطلبات نظم الشركة المتعلقة بتكوين احتياطيات ، او الاصحاف عن اعادة شراء اسهم الشركة نفسها والاحفاظ بها ، او الاصحاف الفستقل المطلوب في تقرير الادارة وفقا للقسم ١٦٠ والقسم ٣٢ فقرة (٢) .</p> <p>(قائمة ١٩٧٧/٣ ، القسم ملحوظة ٢٠)</p>	<p>..... وبالتألي يجب عليه القيام بفحص شامل لتحديد ما إذا كان في رأيه (د) ان القوائم المالية تتلزم بجمع المتطلبات المتعلقة بمتطلبات التعليمات ونشاطات تلك المنشأة . (ارشادات ٢٠٥ ، فقرة ٢) </p>	<p>..... ويتناول يجب عليه القيام بفحص شامل لتحديد ما إذا كان في رأيه (د) ان القوائم المالية تتلزم بجمع المتطلبات المتعلقة بمتطلبات التعليمات ونشاطات تلك المنشأة . (ارشادات ٢٠٥ ، فقرة ٢) </p>	<p>٢ - يجب على المراجع ان يستحق من ويجرى تقييمه مبدئيا لكل من النظام المحاسبي للمنشأة ، ونظام الرقابة الداخلية المعتمل به . كاحد 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 يعطى اهتماما لكل الادلة والقرائن المتاحة ، بمعرف النظر عما اذا كانت تبدو مليدة للبيانات التي تحتوي عليها القوائم المالية من عدمه .</p>
<p>كمية ونوع القرائن المطلوبة لتأييد الرأي المستنير هي امور يقررها المراجع وفقا لتقديره المهني بعد القيام بدراسة مرتبة للظروف في كل حالة ، وعند اتخاذ هذه القرارات ، يجب ان يأخذ في الاعتبار طبيعة البند الذي يتم فحصه ، والأهمية النسبية للخطاء الممكنة ، ودرجة المخاطرة التي ينطوي عليها الموقف ، وهذه العامل تعتمد على كفاية نظام الرقابة الداخلية ومدى كون البند عرضه للتغيير او التلاعب او سوء العرض ، ونوعية وكفاءة القرائن المتاحة (ق.م.٢٢٠٩٠) .</p>	<p>يتناول حكم المراجع على ما يمكن ان يعتبر قرينة مراجعة ملائمة بمقدمة كافية ويمكن الاعتماد عليها ببعض العوامل مثل : (١) معرفته بعمل المنشأة والصناعة التي تعمل في نطاقها . (ب) درجة مخاطرة سوء العرض من خلال الاخطاء او عدم الانتظام ، ويمكن ان تناول هذه المخاطرة بعوامل مثل :- (١) طبيعة البند الذي تظهر في القوائم المالية واهتمامها النسبية . (٢) خبرة المراجع عن مدى امكانية الاعتماد على ادارة المنشأة وموظفيها ، وسجلاتها المحاسبية .</p>	<p>يتناول حكم المراجع على ما يمكن ان يعتبر قرينة مراجعة ملائمة بمقدمة كافية ويمكن الاعتماد عليها ببعض العوامل مثل : (١) معرفته بعمل المنشأة والصناعة التي تعمل في نطاقها . (ب) درجة مخاطرة سوء العرض من خلال الاخطاء او عدم الانتظام ، ويمكن ان تناول هذه المخاطرة بعوامل مثل :- (١) طبيعة البند الذي تظهر في القوائم المالية واهتمامها النسبية . (٢) خبرة المراجع عن مدى امكانية الاعتماد على ادارة المنشأة وموظفيها ، وسجلاتها المحاسبية .</p>	<p>٨ - بعد اجراء التقييم المبدئي المبين في الفقرة السابقة ، يجب على المراجع ان يحدد مدى اعتماده على المصادر التالية لتجمع الادلة والقرائن اللازمة لتعزيز النتائج التي يصل اليها : (١) النظم المعتمل بها في المنشأة ، خاصة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية . (ب) اختبارات المراجعة التحليلية . (ج) اختبارات التحقق التفصيلية للارصاد والعمليات .</p>

المانيا - الغرب	الولايات المتحدة الامريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
<p> يجب ان يتم تقصي جميع الحقائق التي تعتبر هامة في استخلاص نتيجة عن نظام المحاسبة المالية في كل مرة يتم فيها مراجعة القوائم المالية في العهاد المستمرة .</p> <p>(القائمة ١٩٧٧/١ القسم الرابع ملحوظة ٣)</p> <p> تؤدي مراجعة وتقدير نظام الرقابة الداخلية ، وبصفة خاصة مدى تأكيد النظام لعدد تقارير مالية يمكن الاعتماد عليها ، إلى تمكين المراجعة من تحديد نوع ونطاق اجراءات المراجعة بصورة سليمة .</p> <p>(القائمة ١٩٧٧/١ القسم الرابع)</p>	<p> عند تكوين رايه يجب على المراجع ان يأخذ في الاعتبار القرائن الملائمة بغض النظر عما اذا كان يهدى أنها تعهد او تتناقض مع ما هو مبين في القوائم المالية .</p> <p>(ق.م ٢٣٠ رقم ١٥)</p> <p> يجب القيام بدراسة وتقدير ، بصورة سليمة ، للنظام الموجود للرقابة الداخلية ، كأساس للاعتماد عليه ولتحديد مدى الاختبارات الازمة التي يتم قصر اجراءات المراجعة عليها .</p> <p>(المعيار الثاني من معايير العمل الميدان)</p> <p> من الممكن القيام باختبارات المراجعة التحليلية في عدد مراحل اثناء الفحص :</p> <p>(١) في مراحل التخطيط الاولية للمساعدة في تحديد طبيعة ومدى وتوقيت اجراءات المراجعة الأخرى .</p> <p>.....</p> <p>(ق.م.م ٢٣ فقرة ٥)</p>	<p> يجب على المراجع التحقق من نظام المنشأة لتسجيل ومعالجة البيانات وان يقيم كفايتها كأساس لاعداد القوائم المالية .</p> <p>(ارشادات ١٠١ ، فقرة ٣)</p> <p> سيحتاج المراجع للتتأكد من نظام الرقابة الداخلية وتوسيعه حتى يمكنه القيام بتقدير تمهيدي لفعاليته مكوناته وان يقرر مدى اعتماده عليه ، وعادة يتم هذا التوثيق اثناء توثيق النظام المحاسبي .</p> <p>(ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ١١)</p>	<p>-٩-</p> <p> عند اختيار اسلوب المراجعة ، يجب على المراجع الاخذ في الحسبان فعالية التكلفة المتوقعة للأساليب البديلة المتاحة وان يراجع الاسلوب المختار باستمرار مع تقدم المراجعة لتعديلاته عند الفرورة في غوف النتائج التي تظهرها اجراءات المراجعة التي تم تنفيذها .</p> <p> كما يجب على المراجع ان يحمل على ايضاحات وبيانات من ادارة وموظفي المنشأة لاي امر هام ، عندما تكون معلومات وخبرة الادارة والموظفي ملائمة . وان يحمل على ادلة وقرائن كافية تغطي ايضاحات والبيانات التي يحمل عليها . وبصفة خاصة ، يجب ان يضم المراجع برنامج المراجعة بطريقة تمكنه من الحصول على درجة معقولة من القناعة بأنه ليس هناك اخطاء او تلاعب تؤشر تائيرا هاما على عدالة تمثيل القوائم المالية عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام الاموال .</p>
<p> اذا اقتضي المراجع نفسه ان فهو ابط المعمول بها تعتبر فعالة ، يمكنه ان يضم اجراءات المراجعة التالية</p>	<p>الادلة والقرائن المطلوبة وفقاً للمعيار الثالث من معايير العمل الميدان يتم الحصول عليها عن طريق نوعين من</p>	<p>يجب ان يأخذ المراجع في الاعتبار الخطوط العريضة لمدخل المراجعة الذي يقترح تبنيه ، بما في ذلك المددى</p>	<p>يجب على المراجع اذا كان يرغب في الاعتماد على اجراءات النظام العاجس او اجراءات وفوابط نظام الرقابة</p>

العائد الغربي	الولايات المتحدة الامريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
<p>تبعاً لذلك ، جوانب الفعف او الفمور الهامة في نظم الرقابة الداخلية تتطلب ان يتم توسيع نطاق وعمق اجراءات المراجعة تبعاً لذلك . وفي ضوء هذه الاهداف ، يجب ان يحدد المراجع طبيعة ونطاق اجراءات المراجعة بصورة واعية وبالعناية المهنية المناسبة .</p> <p>المعيار الهام لذلك هي النظم التي تستخدمها المنشآة التي تخضع للمراجعة (القائمة ١٩٧٢/١ ، القسم الخامس) وبالتالي يجب على المراجع تكييف اجراءات المراجعة بحيث يمكنه ان يستخلص النتائج الازمة في الوقت المناسب وبتكلفة اقتصادية . (القائمة ١٩٧٢/١ ، القسم الخامس ، ملحوظة ٢)</p>	<p>اجراءات المراجعة :</p> <p>(١) اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات والارصدة . (ب) اختبارات المراجعة التحليلية للنسب والاتجاهات الهامة ، والتقلبات الناتجة ، والبنود التي تشير تساؤلات . (ق.م.ت ٣٢٠٢٦٠)</p> <p>تدرك المقتنيات السابقة ان الاعتماد على اختبارات التتحقق التفصيلية قد يتغير بصورة عكسية سليمة مع درجة الاعتماد على نظام الرقابة المحاسبية الداخلي ، كما تدرك ايضاً ان درجة الاعتماد النسبية على اختبارات التتحقق التفصيلية واجراءات المراجعة التحليلية قد تتغير بصورة سليمة . وقد تنشأ التغيرات في هذا المجال من الاختلاف في الظروف التي تؤثر على فعالية وكفاءة الانواع المعنية من الاجراءات ، وفي هذا المجال ، فان الفعالية تشير الى الوفاء بمتطلبات المراجعة التي يمكن الحصول عليها من استخدام الاجراءات ، والكفاءة تشير الى الوقت والجهود الذي تستطعه المراجعة للقيام بالاجراءات ، وبالضرورة فان الفعالية هي التي لها الاعتبار الاهم ، ولكن الكفاءة تمثل اعتباراً ملائماً عند الاختيار بين اجراءات لها نفس الفعالية . (ق.م.ت ٣٢٠٢٣)</p>	<p>الذى يرغب فيه الاعتماد على الفواضط الداخلية (ارشادات ٢٠١ ، فقرة ٢) في هذا المجال ، يجب ان يهدف المراجع الى القيام بخدمة فعالة واقتصادية في نطاق توقيت زمني ملائم . (ارشادات ٢٠١ ، فقرة ٤) في مرحلة مبكرة من عمله ، يجب ان يقرر المراجع مدى الذي يرغب فيه الاعتماد على الفواضط الداخلية في المنشآة ، ومع تقدم المراجعة يجب ان يكون هذا القرار تحت الملاحظة ، وتبعاً لنتائج فحصه قد يقرر ان يعتمد بصورة اكبر او اقل على هذه الفواضط . (ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ٢)</p> <p>قد يعتمد المراجع في تكون راييه على قرائن ملائمة يتم الحصول عليها عن طريق الاختبارات الجوهرية بشرط ان تكون هذه القرائن كافية ، وكبديل ، قد يتمكن المراجع من الحصول على تأكيدات من وجود نظام للرقابة الداخلية يمكن الاعتماد عليه وبالتالي يقلل من مدى الاختبارات الجوهرية . (ارشادات ٢٠٣ ، فقرة ٩)</p>	<p>الداخلية الحصول على ادلة وقرائن تبين الالتزام بتطبيق تلك الاجراءات والفوابط ولكاملاً الفترة الزمنية محل المراجعة .</p>

العنوان - الغربي	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
	<p>الفرض من اختبارات الالتزام هو الحصول على شاكيدهم عقول بان اجراءات الرقابة المحاسبية تنفذ كما هو مخطط لها . وتعتبر مثل هذه الاختبارات ضرورية في حالة الاعتماد على اجراءات المراجعة كاساس لتحديد طبيعة وتوقیت ، ونطاق اختبارات المراجعة الأخرى .</p> <p>(رقم ٢٠٥٥٥٠٠٠٠٠٠)</p>	<p>ليس من حق المراجع ان يعتمد بآى صورة على الفواید الداخلية على اساس التقييم التمهيدي فقط ، عليه القيام باختبارات الالتزام للحصول على شاكيدهات معقولة بان الفواید التي يرغب في الاعتماد عليها تعمل بهمورة علمية في الفترة بالكلها .</p> <p>(ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ١٤)</p> <p>١٦) رغب المراجع في الاعتماد على اي فواید داخلية يجب عليه التحقق من هذه الفواید وتقييمها والقيام باختبارات للتحقق من الالتزام بالعمل بهذه الفواید .</p> <p>(ارشادات ١٠١ ، فقرة ٥)</p>	<p>نظراً لوجود جوانب القصور ، حتى في أكثر النظم فعالية ، يجب على المراجع ان لا يعتمد فقط على ادلة وقرائن النظم بما في ذلك الادلة والقرائن المستمدة من النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية كأساس لاي استنتاجات عن القوائم المالية . هل يجب على المراجع في جميع الحالات الحصول على ادلة وقرائن من اختبارات المراجعة التحليلية و/ او اختبارات التحقق التفصيلية كأساس لأية استنتاجات عن القوائم المالية .</p>
	<p>ليس المقصود بالمعايير الثاني ان يعتمد المراجع على نظام الرقابة المحاسبية الداخلي بمحورة كلية بحيث يؤدي ذلك الى الاستغناء عن اجراءات المراجعة الأخرى . المحددات على فعالية الرقابة المحاسبية . تمثل الاسباب الاساسية وراء هذا التفسير .</p> <p>(رقم ٢١٢٣٠)</p>	<p>بسبب المحددات التي تعتبر جزءاً لا يتجزأ حتى من اكثربن نظم الرقابة الداخلية فعالية ، ليس من الممكن للمراجع ان يعتمد فقط على تنفيذ النظم كاساس لرأيه عن القوائم المالية .</p> <p>(ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ٨)</p>	<p>يجب على المراجع ان يقيم الاثر المجتمع للادلة والقرائن التي يحمل عليها لتعضيد كل نتيجة يصل اليها ، ويجب ان يربط تقييمه بما يلى :</p> <p>(ا) الاتساق بين بنود الادلة والقرائن المختلفة الملازمة للنتيجة التي يصل اليها .</p> <p>(ب) مدى الاقتئاع الذي توفره كل مفردة من مفردات الادلة والقرائن التي يتم الحصول عليها .</p> <p>(ج) المدى الذي تم فيه الحصول على الادلة والقرائن المختلفة من مصادر مستقلة .</p>
	<p>هدف المراجعة وهو الحصول على ادلة وقرائن كافية وكافية تعددت بأساس كاف</p>	<p>على المراجع ان يأخذ في الاعتبار ما اذا كانت النتائج المستخلصة من</p>	<p>على المراجع ان يربط الاقتئاع بالادلة والقرائن التي يتم الحصول عليها من</p>

العنوان - الفرضية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
	<p>لتكون رأى تحت الظروف السائدة ، وفي الغالبية العظمى من الحالات ، يجد المرجع من الضرورة الاعتماد على أدلة وقراين تمثيل إلى الاقناع بدلاً من أن تكون قاطعة .</p> <p>(قم. ٣٣٠ رقم. ١٠)</p> <p>كمية وأنواع الأدلة والقرائن المطلوبة لتكون رأى مستنير هي أمور يقررها المرجع في ضوء حكمه المهني بعد دراسة حريصه للظروف السائدة في الحالة المحددة ، وعند اتخاذ مثل هذه القرارات يجب أن يأخذ في الاعتبار أنواع وكفاءة مفردات الأدلة والقرائن المتاحة .</p> <p>عند تكوين رأيه ، يجب أن يعطى المرجع عناية للأدلة والقرائن الملازمة بغض النظر عما إذا كان يمدو أنها تعهد أو شناقض ما هو مبين في القوائم المالية .</p> <p>(قم. ٣٣٠ رقم. ١٥)</p> <p>إذا بيئت نتائج العينة ان الفروض التي يبني عليها المرجع تحظى به تعتير خطأ ، يجب عليه ان يستخدم الخطوات المصححة المناسبة ، على سبيل المثال ، إذا تم اكتشاف أخطاء مالية في تفاصيل المبالغ او في تكرار الأخطاء بصورة لا تتفق مع درجة الاعتماد التي افترضها يبيئها نظام الرقابة المحاسبية الداخلي ، يجب على المرجع ان يغير تقييمه العبدى في نظام الرقابة المحاسبية الداخلي .</p> <p>(قم. ٣٩ ، فقرة ٢٨)</p>	<p>أنواع مختلفة مع القرائن تعتبر متسبة مع بعضها البعض ام لا .</p> <p>(ارشادات ٢٠٣ ، فقرة ٧)</p>	<p>دراسة النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية بما يلى :</p> <p>(١) الاشر المجتمع للأجزاء ذات الملازمة في نطاق النظام المحاسبي ، والاجراءات التطبيقية الملازمة في نطاق نظام الرقابة الداخلية ، على احتمال وقوع انشواع معينة من الأخطاء او التلاعب موضوع الفحص .</p> <p>(ب) اشر الفوايد العامة على احتمال تطبيق الاجراءات الملازمة لنظام المحاسبي والاجراءات التطبيقية الملازمة لنظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة .</p> <p>(ج) مدى الاقناع الذي توفر من قرائين الالتزام بالنظام الموضوعة ، بان الاجراءات والفوائد العامة لنظام الرقابة الداخلية قد نفذت خلال الفترة التي يتم فيها الاعتماد على هذه النظم .</p>

العاميـاـ الغـربـيـ	الولايات المتحدة الـأمـريـكيـة	الـمـمـاكـ	الـمـلـكـةـ الـعـرـبـيـةـ السـعـودـيـةـ
<p>افضل وقت لفحص نظام الرقابة الداخلية يكون اثناء المراجعة التي تتم خلال العام قبل نهاية السنة المالية . ويجب مراعاة العرص من الازم للتأكد من ان التغيرات 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 (قائمة ١٩٧٧/١ ، القسم السادس ، ملحوظة ١٠)</p>	<p>المدخل المنطقى النظري لتقدير المراجع للرقابة المحاسبية الذى يركز بصورة مباشرة على هدف منع او اكتشاف الاخطاء والتلاعب فى القوائم المالية يتكون من اتخاذ الخطوات التالية عند فحص كل مجموعة هامة من العمليات والاموال المرتبطة بها:</p> <ul style="list-style-type: none"> (١) الاخذ في الاعتبار انواع الاخطاء والتلاعب الممكن حدوثها. (ب) تحديد اجراءات الرقابة المحاسبية التي يجب ان تمنع او تؤدي الى اكتشاف مثل هذه الاخطاء والتلاعب. (ج) تحديد ماذا كان قد تم وضع الاجراءات الفرورية لمنع او اكتشاف الاخطاء والتلاعب وماذا كانت هذه الاجراءات تطبق بصورة مرخصة . (د) تقدير اوجه الفعل (ق.ت ٣٢٠٦٥) <p>ترتبط اجراءات الرقابة المحاسبية المتعلقة بمعالجة البيانات الكترونية بجميع نشاطات معالجة البيانات الكترونيا (الروابط العامة واجراءات الرقابة التطبيقية لمهام محاسبية محددة) مثل اعداد قوائم حصر أرصدة الحسابات او اعداد كشوف المعايير والاجور . (ق.ت ٣٢١٠٦)</p>	<p>اذا كان المراجع يرغب في الاعتماد على اي فوابط داخلية فعليه التأكد من هذه الفوابط وتقديرها، وان يقوم باختبارات للتحقق من الالتزام بمتطلباتها .</p> <p>(ارشادات ١٠١ ، فقرة ٥)</p> <p>بالرغم من ان الصورة قد تختلف تبعاً لطبيعة وحجم المنشأة المعنية ، غالباً ما يكون من الفروري ان يتضمن النظام المحاسبى فوابط داخلية لتوفير تأكيدات بان (ارشادات ٢٠٢ ، فقرة ٦)</p> <p>بالاضافة الى تقدير النظام المحاسبي ، يحتاج المراجع الى التحقق من ان النظام يعمل وفقاً للمصورة المخطة له خلال الفترة ماكلها .</p> <p>(ارشادات ٢٠٢ ، فقرة ١١)</p> <p>يمكن تفسير تقدير الفوابط الداخلية عن طريق استخدام مستندات مصممة للمساعدة في تحديد الفوابط الداخليه التي يرغب المراجع في الاعتماد عليها ، ويمكن لهذه المستندات ان ، شاذ عدة اشكال ولكنها يمكن ان تعتمد على سؤالين يستوضحان:</p> <ul style="list-style-type: none"> (١) ماذا كانت هناك فوابط موجودة تفي بهدف الرقابة الكلية المحددة ، او (ب) ماذا كانت هناك فوابط تمنع ان تؤدي ، الى اكتشاف اخطاء 	<p>يجب على المراجع ان يربط مدى الاقتناع بالقرائن التي يتم الحصول عليها من اختبارات المراجعة التحليلية بمايلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> (١) مدى امانة الاعتماد على العلاقة المستخدمة لتأكيد ارقام القوائم المالية التي تخضع لاختبار التحليلي . (ب) صلاحية البيانات المستخدمة ، وفقال العلاقة المحددة ، لتأكيد ارقام القوائم المالية التي تخضع لاختبار التحليلي . (ج) الاستثناءات غير العادية التي اظهرتها اجراءات الاختبارات التحليلية ، بالإضافة الى مدى الاقتناع بالتفسيرات والايضاحات لای استثناءات هامة .

العاشر - الغربي	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
	<p>عادة يكون لضعف الفواید العامة اشارا سیئة وعندما تكون الفواید العامة ضعیفة او غائبة، يجب على المراجع الاخذ في الاعتبار تأشیر مثل هذا الضعف او النقص على تقييم اجراءات الرقابة التطبيقية .</p> <p>(ق.م.ت ٣٢١ر٠٢)</p>	<p>محددة او امور معينة تسقط سهوا .</p> <p>(ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ١٢)</p>	<p>اذ كان سيتم الاعتماد على هذه الفواید فعلى المراجع التأكد من ان هناك قرائن تدل على فعالية هذه الفواید خلال الفترة التي تخضع للمراجعة بامثلها .</p> <p>(ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ١٢)</p>
	<p>التقييم الكلى 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 مستنديا على تنفيذها .</p> <p>(ق.م.م ٣٩٠٣٩ ، فقرة ٢٢)</p>		
	<p>تقييم جوانب معالجة البيانات الكترونية في نظام الرقابة المحاسبية الداخلي لاتختلف من ناحية المبدأ عن تقييم الجوانب الأخرى للنظام .</p> <p>(ق.م.ت ٣٢١ر٣١)</p>		<p> يجب على المراجع ان يربط مدى الاقتناع بالادلة والقرائن التي يتم الحصول عليها من نتائج اختبارات التحقق التفصيلية للعمليات والأرصدة ، او من اختبارات الالتزام التي يتم تنفيذها على اساس عينات بمعايير :-</p>
	<p> يجب على المراجع ان يأخذ في الاعتبار العوامل التالية عند قيامة بتنظيم وتنفيذ اجراءات الاختبار التحليلية</p> <p>(ا) طبيعة المنشأة</p> <p>(ب) نطاق المراجعة</p> <p>(ج) مدى توافر المعلومات المالية عن المركز المالى للمنشأة وعن نشاط عملياتها</p>	<p>هذه الاجراءات (اجراءات الفحص التحليلي) تشمل دراسة النسب والاتجاهات الهامة ، والاحصائيات الأخرى ، وتقصي اي تغيرات غير عادية او غير متوقعة ، وتتوقف طبيعة هذه الاجراءات بالضبط والمصورة التي يتم بها تعريفها بالوثائق والمستندات الازمة على ظروف كل عملية مراجعة .</p> <p>(ارشادات ٢٠٣ ، فقرة ١١)</p>	<p>- ١٥ - يجب على المراجع ان يربط مدى الاقتناع بالادلة والقرائن التي يتم الحصول عليها من نتائج اختبارات التتحقق التفصيلية للعمليات والأرصدة ، او من اختبارات الالتزام التي يتم تنفيذها على اساس عينات بمعايير :-</p> <p>(ا) حجم وتصميم العينة .</p>

الحادي عشر - الغربي	الولايات المتحدة الأمريكية	الملحق - المعاك	الملحق - السعودية
<p>(د) مدى توافر المعلومات غير العادلة العائمة</p> <p>(ه) مدى امكان الاعتماد على المعلومات المالية والمعلومات غير المالية</p> <p>(و) مدى توافر المعلومات المالية المتعلقة بالنشاط الذي تنتهي به المنشأة ومدى قابلية هذه المعلومات للمقارنة مع المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة</p> <p>(ق) م ٢٣ ، فقرة ٢</p> <p>يجب على المراجع ان يتقصى عن اسباب التقلبات غير المتوقعة، واسباب غياب التقلبات المتوقعة، والبنود الاخري غير العادلة وعندما يتقصى المراجع مثل هذه التقلبات الهامة ، فإنه عادة يستفسر عنها من الادارة وعندما تكون الادارة عاجزة عن تقديم شرح مقبول عن التقلبات الهامة ، يجب على المراجع القيام بإجراء اضافية لمزيد من تقصى هذه التقلبات</p> <p>(ق) م ٢٣ ، فقرة ٩</p> <p>عند اخذ عينات من مجالات معينة لمراجعتها يمكن للمراجع استخدام الاساليب الاحصائية عندما يكون ذلك ملائماً (قائمة ١٩٧٧/١ ، القسم الخامس، محلولة ٥)</p>	<p>المقارنات التي تتم ستعتمد على طبيعة وامكانية الحصول على ملائمة البيانات المتاحة بمجرد ان يقرر المراجع المقارنات التي ينوي القيام بها عند اجراء الفحص التحليلي ، يجب عليه تحديد التغييرات التي يتوقع ان تتفص عنها هذه المقارنات</p> <p>(ارشادات ٢٠٣ ، فقرة ١٢)</p> <p>يجب تقصى التغييرات غير العادلة ، او غير المتوقعة ، والتغييرات المتوقعة التي تتحقق في الظهور ، كما يجب مراجعة وتقييم الردود التي يتم الحصول عليها بواسطة المراجع لتحديد ما إذا كانت متسقة مع مهمة المنشأة ووضع معلوماته العامة</p> <p>(ارشادات ٢٠٣ ، فقرة ١٣)</p>	<p>المقارنات التي تتم ستعتمد على طبيعة وامكانية الحصول على ملائمة البيانات المتاحة بمجرد ان يقرر المراجع المقارنات التي ينوي القيام بها عند اجراء الفحص التحليلي ، يجب عليه تحديد التغييرات التي يتوقع ان تتفص عنها هذه المقارنات</p> <p>(ارشادات ٢٠٣ ، فقرة ١٢)</p> <p>يجب على المراجع ان يتحرى الظروف التي ادت الى الاخطاء او الاستثناءات المكتشفة في العينة وتقييم تاثير هذه الاخطاء والاستثناءات على النتائج التي توصل ليها سابقاً اثناء المراجعة</p>	<p>(ب) طريقة اختيار العينة</p> <p>(ج) طبيعة ومدى تكرار الاخطاء او الاستثناءات المكتشفة في العينة</p> <p>(د) مدى الاعتماد على الادلة والقرائن التي يتم الحصول عليها ، بالنسبة لمفردات البنود في العينة</p> <p>يجب على المراجع ان يتحرى الظروف التي ادت الى الاخطاء او الاستثناءات المكتشفة في العينة وتقييم تاثير هذه الاخطاء والاستثناءات على النتائج التي توصل ليها سابقاً اثناء المراجعة</p>
<p>ترتب كفاية القراءة بتصنيف وحجم عينة المراجعة بالإضافة الى عوامل آخر</p> <p>(ق) م ٣٩ ، فقرة ٥</p> <p>في المعنى الدقيق ، يرتبط تقييم العينة ، فقط باحتمال وجود اخطاء مالية او انحرافات عن الاجراءات</p>	<p>عندما ينطوي تنفيذ احد اختبارات التحقق التفصيلية او اي اجراء مراجعة آخر على الاعتماد على ادلة وقرائن من طرف ثالث ، بما في ذلك قرائن الخبراء والخصائص يجب على المراجع ان يربط مدى الاقتناع بذلك الادلة والقرائن بما يلى :</p>	<p>عندما ينطوي تنفيذ احد اختبارات التحقق التفصيلية او اي اجراء مراجعة آخر على الاعتماد على ادلة وقرائن من طرف ثالث ، بما في ذلك قرائن الخبراء والخصائص يجب على المراجع ان يربط مدى الاقتناع بذلك الادلة والقرائن بما يلى :</p>	<p>١٦ -</p>

الحادي عشر الفريد	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
<p>الموضوعة تدخل في العينة بالتناسب ، ولا يرتبط بمعالجة المراجع بهذه البنود ، وبالتالي فإن اختيار عينة احصائية او عينة غير احصائية لا يوشر بصورة مباشرة على تحرير المراجع بالنسبة لاجراءات المراجعة التي يتم اتباعها ، او كفادة القرائن التي يتم الحصول عليها بالنسبة لمفردات البنود في العينة .</p> <p>(رقم ٣٩ ، فقرة ٦٠)</p> <p>بالاضافة الى تقييم تحرير الاستثناءات وقيمة الاخطاء يجب اعطاء عناية للجوانب المتعلقة بصفات هذه الاخطاء .</p> <p>(رقم ٣٩ ، فقرة ٢٧)</p> <p>اذا بحثت شتائج العينة ان افتراضات المراجع المتعلقة بتتصميم العينة كانت خاطئة فيجب عليه ان يستخدم الاجراء المناسب حيال ذلك .</p>	<p>الموضوعة تدخل في العينة بالتناسب ، ولا يرتبط بمعالجة المراجع بهذه البنود ، وبالتالي فإن اختيار عينة احصائية او عينة غير احصائية لا يوشر بصورة مباشرة على تحرير المراجع بالنسبة لاجراءات المراجعة التي يتم اتباعها ، او كفادة القرائن التي يتم الحصول عليها بالنسبة لمفردات البنود في العينة .</p> <p>(رقم ٣٩ ، فقرة ٦٠)</p> <p>بالاضافة الى تقييم تحرير الاستثناءات وقيمة الاخطاء يجب اعطاء عناية للجوانب المتعلقة بصفات هذه الاخطاء .</p> <p>(رقم ٣٩ ، فقرة ٢٧)</p> <p>اذا بحثت شتائج العينة ان افتراضات المراجع المتعلقة بتتصميم العينة كانت خاطئة فيجب عليه ان يستخدم الاجراء المناسب حيال ذلك .</p>		<p>(أ) الشكل الذي تأخذة القرينة (مثاليه او كتابيه) .</p> <p>(ب) اهداف ونطاق عمل الطرف الثالث عند اعداد التقرير الذى يستخدم كدليل او كقرينة مراجعة ، وذلك ، بطبيعة الحال ، اذا امكن معرفة اهداف ونطاق هذا العمل .</p> <p>(ج) درجة التوضيع المفضل المقدم من الطرف الثالث ، ومقدار المراجعة على فهم وتقدير مدى ملائمة الطرق والاساليب والافتراضات المستخدمة من قبل الطرف الثالث .</p> <p>(د) مدى توقيع معرفة الطرف الثالث بالامر المتعلق بموضوع التقرير ، وقد يكون من الضروري القيام بالمراجعة باستقصاء مواعظ الخبر وتقديراته المهنية .</p>
<p>يجب ايضا القيام بمراجعة عامة للعمل المرتبط بالقواعد المالية الذى يتم تنفيذه بواسطة الغير او الخبراء ، ولكنه يجب ان يضع ايضا لتقييم استقادي من قبل المراجع .</p> <p>(قائمة ١٩٧٧/١) ، القسم الثامن ، ملحوظة (٤) .</p> <p>هذا الالتزام لا يمنع المراجع من قبول نتائج المراجعة والاعمال الأخرى التي</p>	<p>عندما يتم الحصول على ادلة وقرائن من مصادر مستقلة خارج المنشأة ، فانها تعطى تاكيد افضل لغير ارض المراجع المستقل من ذلك التاكيد الذى تعطيه القرائن التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة فقط .</p> <p>(رقم ٣٠٨)</p> <p>يجب ان يكون هناك فهم متبادل بين المراجع ، والعميل ، والخبراء</p>	<p>بالرغم من ان الاعتماد على قرائن المراجعة يتوقف على الظروف الخاصة بالقائمة الا ان ، الفروض العامة التالية قد تكون مفيدة :</p> <p>(أ) القرائن المستندية تعتبر افضل من القرائن الشفهية .</p> <p>(ب) القرائن التي يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج المنشأة تعتبر افضل من تلك التي يتم</p>	<p>١٢ - مدى استقلال الطرف الثالث عن المنشأة .</p> <p>اذا اعتد المراجع بعد تقييم كمال الادلة والقرائن التي حصل عليها بعدم كفايتها لتعضيد اي من شتائج عمليه فيجب عليه القيام باجراءات مراجعة اضافية . و اذا كان عدم الحصول على ادلة وقرائن كافية راجع الى اكتشاف اخطاء واستثناءات اثناء اختباراتتحقق التنفيذية او اختبارات الالتزام</p>

العاديات الغربية	الولايات المتحدة الأمريكية	العمل المتعدي	المملكة العربية السعودية
<p>تقوم بها مؤسسات المراجعة او الاطراف الاخرى على مسؤوليتها الخاصة ، ويتوقف مدى ومستوى استخدام هذه النتائج على الكفاءات والمسؤوليات المهنية للمؤسسات العينة وفقاً لمبادئ الاستقلال ، والوعن ، وعدم التجربة ، وعدم التحييز ، والمسؤولية التي تقع على المراجع وحده.</p> <p>(قائمة ١٩٧٢/١ مام القسم الشامن) يجب على المراجع ان يأخذ ملحوظة بالشخص الذي يتم القيام به من قبل ادارات المراجعة الداخلية للشركة او لمجموعة شركات ومن الممكن ادخال المراجعة ولكنها لا يمكن ان تحمل محل المراجعة التي يقوم بها والنتائج (قائمة ١٩٧٢/١ مام ، القسم الشامن ، ملحوظة ٣) .</p>	<p>عن طبيعة العمل الذي يتم القيام به بواسطة الخبير ، ومن المفضل ان يكون هذا الفهم موشقاً وان يعطى مايلز :-</p> <ul style="list-style-type: none"> (١) اهداه ونطاق عمل الخبير ، (ب) الابصارات التي يقدمها الخبير عن علاقته بالعميل ، ان وجدت ، (ج) الطرق او الفروض التي تستخدم ، (د) مقارنة الطرق او الفروض التي تستخدم من تلك المستخدمة في الفقرة السابقة ، (ه) تفهم الخبير للغرض الذي يستخدم فيه المراجع النتائج التي يتوصل اليها الخبير وعلاقتها بما هو (و) شكل ومحظى تقرير الخبير الذي يمكن المراجع من اجراء التقييم <p>(ق.م ٣٣٦٠٢)</p>	<p>الحمل علىها من داخل المنشآة فقط . (ارشادات ٢٠٣ ، فقرة ٦)</p> <p>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 بـ :</p> <ul style="list-style-type: none"> (١) درجة استقلال المراجع الداخلي عن اولئك الذين يقومون بفحص مسؤولياتهم . (ب) نطاق ، ومدى ، واتجاه ، وتقويم الداخلي . (د) المدى الذي تقوم فيه الادارة وظيفة المراجعة الداخلية . <p>(ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ١٩)</p>	<p>فيلزم على المراجع ان يفحص الاسباب والمبررات التي ادت الى ذلك لتأشيرها على طبيعة ، ومدى ونطاق اجراءات المراجعة الاضافية الازمة .</p>
	<p>على الرغم من أن صحة ومعقولية الافتراضات والطرق المستخدمة وتنفيذها تعتبر من مسؤولية الخبير الا انه يجب على المراجع ان يستوعب الطرق والافتراضات المستخدمة حتى يتمكن من تحديد ما إذا كانت النتائج التي يتوصل اليها الخبير تعدد ما هو مبين في القواعد المالية .</p> <p>(ق.م ٣٣٦٠٨)</p>		

الماد ١٢٦ الغربي	الولايات المتحدة الأمريكية	النما دة المتقدمة	الملك ية العربية السعودية
	<p>بالاضافة الى تقييم تكرار الاستثناءات وقيمة الخطأ ، يجب اعطاء عنابة للجواب ب المتعلقة بتنوعية الخطأ وذلك يتضمن:</p> <p>(١) تحديد طبيعة وسبب الخطأ، مثلاً ما اذا كان السبب يرجع الى اختلاف في المبادئ ، او في التطبيق، او خطأ حسابي او تلاعب او راجعاً لعدم تفهم التعليمات او الاعمال .</p> <p>(ب) العلاقة المحتملة للخطأ او التلاعب بالجواب الآخر للمراجعة .</p> <p>(٣٩ م.م ٣٩ ، فقرة ٢٢)</p>		<p>اذا كشفت اختبارات الالتزام استثناءات تبين ان الفايبط الذى تم اختباره لم يكن يعمل بصورة سليمة في التطبيق الفعلى ، يجب على المراجع تحديد اسباب ذلك ، ومحاجع المراجع الى تقييم ما اذا كان كل استثناء يعتبر حالة معزولة ، او انه يعتبر لحالات اخرى ، وما اذا كان يشير الى احتمال وجود خطأ في السجلات المحاسبية اذا كانت الايضاخات التي يتلقاها توحى بان الاستثناء يعتبر حالة معزولة ، يجب على المراجع التاكيد من صحة هذه الايضاخات ، مثلاً عن طريق القيام باختبارات اضافية و اذا صادقت الايضاخات المقدمة على ان الفايبط الذي تم اختباره لم يكن يعمل بصورة سليمة خلال الفترة السابقة ، فلا يمكن للمراجع الاعتماد على هذا الفايبط وفي هذه الحالات لا يمكن بعد دور المراجع تغيير اختباراته الجوهرية</p> <p>(ارشادات ٢٠٤ ، فقرة ١٦)</p>
	<p>يجب على المراجع الحصول على خطاب بالايضاخات من المنشاة التي تخضع للمراجعة ، وهذا الخطاب لا يعتبر بدلاً لاي من اجراءات المراجعة .</p> <p>(قائمة ١٩٧٧/١٩٧٧م القسم التاسع) ويعتمد خطاب الايضاخات تاكيداً شاملًا عن طريق مجلس الادارة يتعلق بكفاية المعلومات والمستندات المعطاء للمراجع</p>	<p>خلال المراجعة تقدم الادارة للمراجع ايضاخات كثيرة شفهية او مكتوبة ، رداً على استفسارات محددة او من خلال القوائم المالية وهذه الايضاخات التي تقدمها الادارة تعتبر جزءاً من القرائن التي يحصل عليها المراجع المستقل ولكنها لا تعتبر بدلاً عن استخدام تلك الاجراءات الفروريّة</p>	<p>اذا كان راي المراجع ، بعد ان يقوم باجراءات مراجعة اضافية ، وبعد ان يقوم بالحصول على ايضاخات وبيانات مكتوبة من الادارة ، بعدم وجود ادلة وقرائن كافية ، او ليس من العمل الحصول على ادلة وقرائن كافية ، او ليس من العمل الحصول على ادلة وقرائن كافية تأييداً لامر ذو شائر هام فعلية في</p>

الحادي عشر الفرعية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	المملكة العربية السعودية
<p>كما يبين ايضاً ما إذا كان قد تم تسجيل جميع العمليات وما إذا كانت الميزانية تعكس جميع الأداء والالتزامات والمخاطر التي يجب المحاسبة عنها.</p> <p>(قائمة ١٩٧٧م، القسم التاسع، ملحوظة ١)</p>	<p>الخاصة بالمراجعة والتي تمثل أساس معقول لرايه عن القوائم المالية . (اق ٢٠٠٠ م ١٩، فقره ٢٤)</p> <p>يحمل المراجع على ايضاحات كتابية من الادارة تتعلق بمعلوماتها او بنيتها عندما يعتقد أنها ضرورية لتعضيد اجراءات المراجعة الأخرى التي يقوم بها . (اق ٢٠٠٠ م ١٩، فقره ٢٥)</p>	<p>لابد جانباً هاماً من جوانب المراجعة . معظم الايضاحات يمكن التحقق منها عن طريق مطابقتها مع مصادر مستقلة عن المنشأة ، او مع القرائن التي يحملها المراجع، عندما لا يكون من الممكن وليس من المتوقع بدرجة معقولة الحصول على ثابعه كاف لايضاحات الادارة ، يجب على المراجع التتحقق من انه لا توجد قرائن أخرى تتعارض مع الايضاحات التي قدمتها الادارة وانه تمت المصادقة كتابة على هذه الايضاحات ويجب ان تقتصر هذه الايضاحات على امور ذات الأهمية النسبية للقوائم المالية والتي تعتبر اساساً من الامور توشر على التقدير والرأي ، ومع ذلك يمكن ان تتضمن ايضاً امور متعلقة بحقيقة معينة عندما تعتبر هذه الحقيقة هامة نسبياً وتكون المعلومات المتعلقة بها قاصرة على الادارة . بعد الحصول على ايضاحات كتابية يجب على المراجع ان يقرر ما إذا كانت هذه الايضاحات مع تلك القرائن الأخرى المتعلقة بالمراجعة كما حصل عليها تعتبر كافية لتمكينه من تكوين رأي غير متحفظ من القوائم المالية تحت الظروف السائدة . (د ٠ س ٠ فقره ٣)</p>	<p>هذه الحالة ان يتم تحفظ في تقريره وفقاً لمقتضيات معيار التقارير .</p>

معي سار التقاري

٨ - معيار التقارير١-٨ تمهيد:

٣٥٠١

١-١-٨ مقدمة:

يعتبر تقرير المراجع الوسيلة التي يعبر بها عن رأيه حيال القوائم المالية وفقاً لشروط مهمة المراجعة التي قام بانجازها ، ويصدر الرأى عادةً إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام الأموال بناءً على كفاية العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوى عليها تلك القوائم ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة وتلتزم بمتطلبات نظام الشركات والنظام الأساس للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية . ويجب أن يكون التقرير واضحاً وأن يحدد نطاق المراجعة .

٣٥٠٢

٢-١-٨ وضوح التقرير:

يجب أن يحرص المراجع على أن يكون معنى التقرير مفهوماً من قبل المهتمين باعداده ، ومن قبل من يستخدمونه وخاصة من يعتمدون عليه منهم . كما يجب أن يكون تقرير المراجعة واضحاً بحيث لا يتترك مجالاً للشك من قبل مستخدم التقرير المدرك ، عن دلالة وأبعاد محتواه . ولعل من أهم وسائل تحقيق هذا الهدف أن يتفق المراجعون على معانى للتعبيرات والالفاظ المستخدمة في التقرير ، خاصة بالنسبة للتقرير المطلق . وذلك لأن المراجع الذي يبدي تحفظات في تقريره بسبب القصور في نطاق المراجعة أو القصور المحاسبي أو لوجود حالة شك او لعدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات او النظام الأساس للمنشأة يكون بمقدوره ذكر الاسباب التي ادت إلى تحفظاته وتأثيرها الفعلى او المحتمل على القوائم المالية ، بينما المراجع الذي يبدي رأياً مطلقاً لا يكون لديه مثل هذا الاختيار . ويجب أن يكون بمقدور مستخدم القوائم المالية المدرك أن يتبيّن ما إذا كان المراجع يرمي إلى توجيه المستخدم إلى تحفظات في تقريره . كما يجب على المراجع أن لا يتوقع من مستخدم القوائم المالية المدرك ، أن يكون عالماً بالخصائص الأساسية للتقرير

المراجع • ويترتب على ذلك ضرورة عدم اتباع اسلوب الابلاغ الضمني في اعداد التقرير بحيث يقتصر على ابلاغ القارئ بالخصائص الاساسية التي لم يتم الالتزام او الوفاء بها (كعدم الالتزام بمعايير المحاسبة المعهود عليها او عدم الوفاء بمتطلبات نظام الشركات او النظام الاساس للمنشأة) . وانما يجب على المراجع ، بدلا من ذلك، ابلاغ القارئ ابلاغا صريحا بالخصائص الاساسية الآتية للتقرير :

٣-١-٨ نطاق المراجعة:

۷۰۴

يجب ابلاغ مستخدم القوائم المالية وتقرير المراجع بطبيعة ونطاق مهمة المراجعة وعما اذا كانت المراجعة قد تمت وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها او ان هناك قيودا على نطاق المراجعة . ويلزم مراعاة ان هذه القيود قد تكون مفروضة من قبل المنشأة او قد تنشأ عن ظروف اخرى مثل تعين المراجع بتاريخ لا يمكنه من تنفيذ اجراءات يعتبرها ضرورية ، او عدم كفاية السجلات المحاسبية . وعندما يكون لمثل هذه القيود أثر هام على قدرة المراجع على تكوين رأيه ، يجب على المراجع أن يذكر 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 أن يحدد بوضوح القوائم المالية التي يشملها رأيه للتأكد من عدم احتمال فهم المستخدم بأن رأى المراجع يشمل معلومات اخرى قد تنشر مع رأيه كتقارير مجلس الادارة او الاحصائيات .

٢-٣-١-٨ ينص نظام الشركات في المادة (١٢٣) على أن اعداد القوائم المالية من ٣٥٠٤ مسئوليات المنشأة ، وبالتالي فإن المراجع ليس مسؤولاً عن اعداد القوائم المالية ومع ذلك فإن الكثير من مستخدمي القوائم المالية المدركيين في المملكة لا يدركون ذلك مما يستدعي ذكرها بوضوح في التقرير.

٣-٣-١-٨ ينص نظام الشركات في المادة (١٣٢) بـأن على المراجع النص صراحة في تقريره عما إذا كان قد حصل على البيانات والإيضاحات التي طلبها، ويتبعاً لذلك يجب أن تتضمن فقرة نطاق المراجعة جملة بهذه المعنى.

٣٥٦

٤-١-٨ التعبير عن الرأي:

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

(١) تظهر بعدل المركز المالى للمنشأة في نهاية الفترة المحاسبية ٣٥٠٧ ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام الأموال خلال الفترة المحاسبية بناء على كفاية العرض والإيضاح للمعلومات التي تحتوى عليها تلك القوائم ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والملائمة لظروف المنشأة .

وتتجدر الاشارة إلى أن من الضروري في الغالبية العظمى من الحالات ٣٥٠٨ إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها كما ورد تعريفها في معيار التقارير لكن تظهر بعدالة المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام الأموال . ومع ذلك يجب على الادارة عند إعداد القوائم المالية ، وعلى المراجع عند إعداد تقريره ، ان يأخذ في الاعتبار دائماً ما إذا كانت معايير المحاسبة المتعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة وبالتالي تظهر القوائم المالية المعدة على أساسها المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام الأموال بعدل او ما إذا كان الأمر يتطلب استخدام معالجة محاسبية بديلة أكثر ملائمة لظروف المنشأة او يتطلب الإفصاح عن معلومات إضافية . كما يجب على

(١) يراعى أن معيار التقارير قد أخذ "التمثيل بعدل في القوائم المالية" كمقاييس لتنوعية هذه القوائم لكونها أكثر شمولاً من "مطابقة حسابات الشركة للواقع" (انظر المقصود بعبارة تظهر بعدل في مفاهيم المراجعة الأساسية) . كما يراعى أيضاً أن معيار التقارير قد قصر مسؤولية المراجع في تقريره عن القوائم المالية على ابداء الرأى فيما إذا كانت هذه القوائم تلتزم بمتطلبات نظام الشركات والنظام الأساس للمنشأة فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية وذلك نظراً لأن معيار التقارير يتعلق فقط بتقرير المراجع عن القوائم المالية . ولا يعني ذلك أنه ليس على المراجع مسؤولية وفقاً للمادة (١٣٢) من نظام الشركات عن تقديم تقرير أو تقارير أخرى إلى الجمعية العامة العادية السنوية في حالة اكتشافه لمخالفات لاحكام نظام الشركات أو لاحكام نظام الشركة ليس لها علاقة بإعداد وعرض القوائم المالية كما ورد في نص المادة ٦٩ من نظام الشركات .

المراجع ان يتتأكد من ان القوائم المالية تعكس مضمون العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال قبل أن يصل الى رأيه فى القوائم المالية . وبالاضافة الى ذلك يجب على المراجع أن يستخدم تقديره الذاتى لتحديد ما إذا كانت المعلومات التى يتم الافصاح عنها فى القوائم المالية تعتبر واضحة وشاملة بالنسبة لمستخدم القوائم المالية المدرك .

(ب) تلتزم بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساس للمنشأة فيما يتعلق ٣٥٠٩
بإعداد وعرض القوائم المالية .

١-٤-١ الرأى المطلق :

٣٥١٠

يجب على المراجع اذا لم يكن لديه اية تحفظات على القوائم المالية اصدار رأى مطلق وفي هذه الحالة يتكون تقريره عادة من فقرتين :
الاولى نطاق المراجعة والثانية الرأى المطلق .

٢-٤-١ لفت الانتباه :

يوجد احيانا امور ذات تاثير على فهم القوائم المالية من قبل ٣٥١١ المستفيدين المستفيدين منها ولكن المراجع ليس لديه تحفظات على اظهار القوائم المالية بعدد لمركز الشركة المالى او التزاماتها القانونية . لذا يلجا المراجع الى اضافة فقرة لتقريره لتأكيد تلك الامور . وفيما يلى امثلة لمثل هذه الامور:

١ - الانحراف عن معايير المحاسبة المتعارف عليها لعدم ملاءمتها ٣٥١٢

لظروف المنشأة :

قد يوعدى تطبيق معايير المحاسبة المتعارف عليها فى حالات نادرة الى أن تصبح القوائم المالية مضللة . فإذا حدث ذلك فلابد لادارة المنشأة من استخدام معايير بديلة من أجل أن 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 فى فقرة " لفت الانتباه "

٣٥١٣ ب - تغيير السياسات المحاسبية :

عندما تغير الادارة سياسة محاسبية فان معايير المحاسبة المتعارف عليها تقتضى ان تطبق السياسة الجديدة بأشر رجعى بحيث

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

وقد يصعب على الادارة في بعض الاحيان اعادة تصوير القوائم المالية 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 قوائمهما المالية لاغراض المقارنة ، اذا كان ذلك مناسبا ، بقيمة التأثير المجتمع للتغيير في السياسة المحاسبية على السنوات السابقة . والفرض من ذلك فصل تأثير تغيير السياسة الخاص بسنوات سابقه عن السنة الحالية . كما ان معايير المحاسبة المتعارف عليها تقتضي افصاح عن بعض المعلومات المتعلقة بهذا التغيير . و اذا ظهر للمراجعة 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 يتبعن على المراجع لفت انتباه مستخدم القوائم المالية في تقريره الى انه لا يمكن مقارنة القوائم المالية للسنة موضوع المراجعة مع القوائم المالية لسنوات السابقة نظراً لعدم قدرة الادارة على اعادة تصوير القوائم المالية للسنوات السابقة من أجل أن تعكس تأثير السياسة المحاسبية الجديدة . ويتم لفت انتباه مستخدم القوائم المالية الى هذا الامر في فقرة مستقلة في تقرير المراجع يطلق عليها فقرة " لفت الانتباه " . ويجب مراعاة ان هذا لا يعتبر تحفظا في رأى المراجع .

٣-٤-٨ وجوه التحفظ :

٢٥١٥

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

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

١ - القصور في نطاق المراجعة :

١ - ينشأ القصور في نطاق المراجعة عندما لا يتمكن المراجع من تطبيق ٣٥١٦ اجراءات المراجعة التي يراها ضرورية ولم يتمكن من الوصول إلى درجة القناعة المطلوبة بوسائل أخرى . وقد ينتج مثل هذه القصور عن قيود يفرضها العميل على نطاق المراجعة او قد ينبع عن الظروف التي تحيط بالمنشأة او بالمنشأة كما هو الحال اذا تم تعيين المراجع بعد انتهاء السنة المالية ونتيجة لذلك لم يتمكن من حضور الجرد الفعلى للمخزون السلعى او كما هو الحال اذا لم يكن لدى المنشأة سجلات تفصيلية كافية للاصول الثابتة تمكّن المراجع من تنفيذ الاجراءات اللازمة للتتأكد من الوجود الفعلى للاصول التي تمثلها القيمة الدفترية الظاهرة في قائمة المركز المالى . ويجب التأكيد هنا بان القصور في نطاق المراجعة لا يحدث اذا تمكّن المراجع من الحصول على ادلة وقرائن كافية بوسائل بديلة على الرغم من عدم قدرته على تنفيذ اجراءات مراجعة معينة . ويؤشر قصور نطاق المراجعة اذا تعلق ببنود ذات اهمية نسبية في القوائم المالية على قدرة المراجع على بناء اساس معقولة للتعبير عن الرأى 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 تمكّنه من تحديد ما اذا كانت هناك تعديلات يجب ادخالها على القوائم المالية .

٢ - تأثير القصور في نطاق المراجعة على رأى المراجع :

٣٥١٧

اذا تبين للمراجع وجود قصور في نطاق المراجعة يتعلّق بأمور

ذات أهمية نسبية فعادة يكون لدى المراجع أحد البديلين التاليين :

(١) ابداء رأى متحفظ

(٢) الامتناع عن ابداء الرأى

وفي كلا الحالتين يتبعين على المراجع توضيح السبب او الاسباب التي أدىت الى البديل الذي يختاره .

ويينطوى اختيار المراجع بين البديلين السابقين على تقييم التأثير المحتمل للتعديلات التي قد تكون ضرورية على القوائم المالية ككل ويلزم على المراجع عادة ابداء رأى متحفظ اذا كان فى تقديره أن 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 :

(١) اذا كان من الممكن تحديد وفصل التأثير المحتمل لاي تعديلات قد تكون ضرورية على القوائم المالية ووصفه في تقرير المراجع بطريقة واضحة تمكّن مستخدمي القوائم المالية من تقييمه بسهولة .

(٢) اذا لم يكن حجم التعديلات التي قد تكون ضرورية هاما جدا لدرجة تؤدي الى عدم جدوى وصف تأثيرها المحتمل على القوائم المالية في تقرير المراجع بطريقة واضحة .

كما يلزم على المراجع ان يمتنع عن ابداء الرأى 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 تمكّن مستخدم القوائم المالية من تقييمه بسهولة او اذا كان في تقديره ان حجم اي تعديلات قد تكون ضرورية يعتبر هاما جدا لدرجة تؤدي الى اعتقاده بعدم حصوله على أساس كافى لابداء رأى على القوائم المالية ككل .

ب - القصور في امور محاسبية :

١ - ينشأ القصور في امور محاسبية عندما تستخدم المنشأة سياسة

٢٥٢٠ او سياسات محاسبية غير سليمة او عندما يكون هناك

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

ولتحديد الاهمية النسبية لتأثير الاخطاء الناتجة عن القصور ٢٥٢١ في الامور المحاسبية يجب على المراجع ان يأخذ في الاعتبار التأثير الكمي لهذه الاخطاء كما يجب عليه ان يأخذ في الاعتبار أهمية الامر الذي تأثر بالخطأ من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية وتاثير الخطأ على القرارات التي قد يتخدونها اعتمادا على القوائم المالية.

٢ - تأثير القصور في أمور محاسبية على رأى المراجع:

٣٥٢٢

يتبع على المراجع اذا كان في تقديره الذاتي ان القوائم المالية قد تأثرت تأثرا هاما نتيجة لقصور في امور محاسبية ابلغ مستخدم القوائم المالية بصورة واضحة بتأثير القصور في الامور المحاسبية . ويكون أمام المراجع أحد البديلين التاليين :

- (١) ابداء رأى متحفظ
- (٢) ابداء رأى معارض

وينطوى اختيار المراجع احد البديلين السابقين على تقييم ٣٥٢٣ تأثير القصور في الامور المحاسبية على القوائم المالية ككل ويلزم على المراجع ابداء رأى متحفظ اذا كان في تقديره ان تأثير القصور المحاسبي 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 لدرجة تؤدي إلى عدم جدوى وصفه بطريقة واضحة .

كما يلزم على المراجع ابداء رأى معارض في القوائم المالية اذا كان في اعتقاده أن 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 لدرجة لاتمكن المراجع من وصف كيف تأثرت القوائم المالية في تقريره .

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

ج - حالة الشك:

٣٥٢٥

١ - تتعلق حالة الشك بظروف او مجموعة من ظروف تنطوى على نتائج مستقبلية لامور قد يكون لها تأثير على القوائم المالية وليس 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 يتغير عليه التفرقة بين حالة الشك وبعض اسباب التحفظات الأخرى ، وبين حالات الشك غير المتعلقة باستمرارية المنشأة وحالات الشك المتعلقة باستمرارها كما يلى :

(١) التفرقة بين حالات الشك وبعض اسباب التحفظات الأخرى: ٣٥٢٦

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

الادارة لأمور مستقبلية حتى تتمكن من اعداد القوائم المالية في نهاية كل فترة زمنية مثال ذلك تقدير الادارة للعمر الانتاجي او مدة المنفعة للأصول الثابته والذى يترتب عليه تحديد مايتحمله 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 . و اذا توفرت لديه الادلة والقرائن وكون رأيا يختلف مع تقدير الادارة فان الامر لم يعد حالة شك وانما تحول الى حالة قصور في امور محاسبية .

(٢) القصور في نطاق المراجعة : يجب التفرقه بين حالة الشك ٣٥٢٧

والقصور في نطاق المراجعة على الرغم من أن تأثيرهما على تقرير المراجع متشابها .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 المفترض ان تكون متوفرة في الوقت الحالى في حالة الشك فيتماشل الامر ماعدا ان الادلة والقرائن المطلوبة تتوفّر في المستقبل .

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

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

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

٣٥٢٩

(ب) حالات الشك وعلاقتها باستمرارية المنشأة :

(١) حالات الشك غير المتعلقة باستمرارية المنشأة :

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

٢) تأثير حالات الشك غير المتعلقة باستمرارية المنشأة
على رأى المراجع :

- عندما يوجد المراجع نفسه امام حالة شك غير متعلقة باستمرارية المنشأة قد يكون لها تأثير هام على القوائم المالية فان عليه ان يبدى رأيه محتفظا 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 اقتضائه باحتمال تأثر القوائم المالية بالتعديلات التي قد تكون ضرورية لـ او امكان معرفة نتيجة الامور التي ادت الى حالة الشك . ويلزم على المراجع ان يبدى رأيه محتفظا 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 إلى 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 تمكّن مستخدمي القوائم المالية من تقييمه بسهولة .

- اذا لم يكن حجم التعديلات التي قد تكون ضرورية هاماً جداً لدرجة تؤدي إلى عدم جدوى وصف تأثيرها المحتمل على القوائم المالية في تقرير المراجع بطريقة واضحة .

- كما يلزم على المراجع ان يتمتنع عن ابداء الرأى على القوائم المالية اذا كان في تقديره ان التأثير المحتمل للتعديلات التي قد تكون ضرورية لا يمكن تحديده وفضله ووصفه بطريقة واضحة تمكّن مستخدمي القوائم المالية من تقييمه بسهولة او اذا كان في تقديره ان حجم أية تعديلات قد تكون ضرورية يعتبر هاماً جداً لدرجة تؤدي إلى اعتقاده بعدم حصوله على اساس كاف لابداء رأى على القوائم المالية .

٢ - حالات الشك المتعلقة باستمرارية المنشأة :

٣٥٣١

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

(٢)

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

ج - تأثير حالات الشك المتعلقة باستمرارية المنشأة على

رأى المراجع:

٣٥٣٣

اذا كانت حالة الشك تتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرار فان على المراجع أن يوجه اهتمامه الى ما إذا كانت القوائم المالية قد اعدت وفقا لمعايير محاسبة ملائمة نظرا لاحتمال عدم صلاحية افتراض استمرارية المنشأة كاساس لاعداد القوائم المالية . ويلزم على المراجع ان يتمتنع 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 .

د - عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات والنظام الأساسي

للمنشأة :

٣٥٣٤

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

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

٣٥٣٤

د - التعبير عن التحفظات في تقرير المراجع:

يجب على المراجع اذا لم يتمكن من اصدار رأى مطلق أن يتحفظ وأن يشرح أسباب تحفظاته بطريقة تمكّن مستخدم القوائم المالية المدرك من استيعاب طبيعة التحفظات التي أدت بالمراجع الى عدم اصدار رأى مطلق + ويقتضي هذا ان يضيف المراجع فقرة اخرى لتقديره يشرح فيها ذلك + ويطلق على هذه الفقرة " فقرة التحفظ او التحفظات" .
ويعتبر استخدام فقرة مستقلة لا يصاح تحفظ او تحفظات المراجع وسيلة فعالة للتوجيه نظر مستخدم القوائم المالية المدرك الى وجود تحفظات في تقرير المراجع وتوسيع هذه الفقرة بعد فقرة نطاق المراجعة وقبل فقرة الرأي لكي تكون وسيلة اتصال تبين للمستخدم ما وجده المراجع وتمهد لرأيه . ويتم تعديل كلمات فقرة الرأي بما يتفق ويعبر عما يبديه المراجع من رأى . و اذا نتج التحفظ عن قصور في نطاق المراجعة فعلى المراجع تعديل فقرة النطاق ايضا بالاشارة الى قصور نطاق المراجعة المبين في فقرة التحفظ .

ويجب على المراجع ان يفصل في فقرة التحفظ جميع الاسباب الجوهرية ٣٥٣٥ التي أدت الى عدم اصدار رأى مطلق كما يجب ان يشمل هذا التفصيل ما يلى :

- (١) جميع تحفظات المراجع .
- (٢) تفصيلا وشرعا كافيا للاسباب الجوهرية التي أدت الى تلك التحفظات .
- (٣) التأثير الفعلى او المحتمل على القوائم المالية الذي ترتب على الاسباب الجوهرية للتحفظ او التحفظات كالتالى :
 - (ا) التحفظ بسبب القصور في أمور محاسبية : يجب على المراجع ان يوضح كيف تأثرت القوائم المالية بذلك القصور ومدى هذا التأثير اذا كان قابلا للتحديد المعقول .
 - (ب) التحفظ بسبب القصور في نطاق المراجعة : يجب على المراجع أن يوضح مدى وكيفية تأثر القوائم المالية بالتعديلات التي قد تكون ضرورية لو تمكّن من تطبيق اجراءات المراجعة التي يراها ضرورية

(ج) التحفظ بسبب حالة شك غير متعلقة باستمرارية المنشأة:

يجب على المراجع أن يوضح كيف تأثر القوائم المالية بالتعديلات التي قد تكون ضرورية لو انتهت حالة الشك ومدى هذا التأثير إذا كان قابلاً للتقدير المعقول.

(د) التحفظ بسبب حالة شك متعلقة باستمرارية المنشأة:

يجب على المراجع أن يوضح كيفية تأثر القوائم المالية إذا لم تتمكن المنشأة من الاستمرار.

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

هـ) صياغة التحفظات في رأى المراجع :

١ - صياغة الرأي المتحفظ :

٣٥٣٦

كما سبق أياضحة في (٢-١-٨) من المهم أن يستخدم المراجعون عبارات متماثلة للدلالة على مواقف متماثلة . ولذا يجب أن يحتوى الرأى المتحفظ للمراجع على أحدي العبارتين الآتيتين حسب مقتضيات الأحوال :

العبارة الواجب استخدامها	سبب التحـفـظ
باستثنـاء	قصور نطاق المراجـعـة
فيما عـدـا	قصور في أمور محاسبـية
فيما عـدـا	عدم الالتزام بمتطلـباتـ نظام الشركات أو النـظـامـ الأسـاسـ للـمنـشـأـةـ
باستثنـاء	حـالـةـ الشـكـ

ويلزم التأكيد بأن المراجع يبدى رأياً متحفظاً بسبب قصور في القوائم المالية (في حالة التحفظ الناتج عن قصور في أمور محاسبـيةـ او التـحـفـظـ النـاتـجـ عنـ عدمـ الـلـتزـامـ بـمـتـطـلـبـاتـ نظامـ الشـركـاتـ اوـ النـظـامـ الأسـاسـ للـمنـشـأـةـ)ـ اوـ بسببـ اـحـتمـالـ وجودـ قـصـورـ فيـ القـوـائـمـ المـالـيـةـ (ـفيـ حـالـةـ التـحـفـظـ النـاتـجـ عنـ قـصـورـ فـيـ نـطـاقـ المـراجـعـةـ اوـ التـحـفـظـ النـاتـجـ عنـ حـالـةـ شـكـ غـيرـ

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

(أ) عدم اتفاقه مع ادارة المنشأة على الامور التي أدت 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 الاساسى فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية) ،

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

٢ - صياغة الرأى المعارض:

٣٥٣٧

يصدر المراجع رأياً معارضًا عندما يجمع من الأدلة والقرائن ما يوصله إلى قناعة معقولة أن للقصور في امور محاسبية تأثيراً هاماً يجعل القوائم المالية ككل لاتظهر بعدالة المركز المالي للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال • ويجب ان تصاغ عبارات الرأى المعارض لتظهر ان المراجع وصل الى هذا الرأى بسبب التأثير او التأثيرات الهامة للقصور المحاسبى على القوائم المالية • كما يجب على المراجع ان يتتجنب فى تقريره ما يشير الى ان اداره للرأى المعارض جاء بسبب عدم اتفاقه مع الادارة حول محتويات وشكل القوائم المالية وانما ينصب الرأى على القصور المحاسبى وتأثيره على القوائم المالية • ويلزم التاكيد بان الرأى المعارض يشمل رأى المراجع فى عدالة القوائم المالية ورأيه عن التزام المنشأة بمتطلبات نظام الشركات ونظامها الاساسى فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية •

٣ - صياغة الامتناع عن ابداء الرأى:

٣٥٣٨

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

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

ملخص للتحفظات في تقرير المراجع وتأشيرها على رأيه

٢ - ٨ نص المعيار:

١-٢-٨ توجيه التقرير:

٣٥٣٩ يجب على المراجع ان ينص في تقريره على من يوجه اليه التقرير.

٢-٢-٨ نطاق المراجعة

٣٥٤٠ يجب على المراجع ان يشير الى نطاق المراجعة في فقرة مستقلة يتم تمييزها باسم فقرة نطاق المراجعة ، ويجب ان تشتمل فقرة نطاق المراجعة على ما يلى:

أ - القوائم المالية المشمولة بتقرير المراجع .

ب - مسئولية ادارة المنشأة عن اعداد القوائم المالية .

ج - موقف ادارة المنشأة من تمكينه من الحصول على البيانات والايضاحات التي طلبها .

د - معايير المراجعة التي تمت المراجعة وفقا لها .

هـ - ما اذا كان قدتمكن من تطبيق اجراءات المراجعة التي اعتبرها ضرورية .

و - ما اذا كان قد وصل الى درجة قناعة معقولة تمكنه من ابداء الرأى في القوائم المالية .

٣-٢-٨ التعبير عن الرأى:

٣٥٤١

١-٣-٢-٨ يجب على المراجع ان يعبر صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما اذا كانت القوائم المالية ككل :

أ - تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة كما هو عليه في نهاية الفترة المحاسبية ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال خلال تلك الفترة ، بناء على كفاية العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المعترف عليها الملائمة لظروف المنشأة .

ب - تتلزم بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

واذا لم يكن لدى المراجع تحفظات ذات تأثير هام على هذه الامور، فيجب ان يعطى رأيا مطلقا في فقرة مستقلة يتم تمييزها باسم فقرة " الرأى المطلق " (نموذج رقم ١ و ٢)

٢-٣-٢-٨ لفت الانتباه

عندما يريد المراجع لفت انتباه مستخدم القوائم المالية الى امر هام ٣٥٤٢ يتعلق بالقوائم المالية الا انه لا يؤثر على رأى المراجع فان عليه بيان ذلك في فقرة مستقلة بعد فقرة الرأي . ويجب ان تكون تلك الفقرة محددة وواضحة وان تبدأ بعبارة " (أود) او (تود) لفت الانتباه الى " ثم يبين الامر والعناصر ذات العلاقة في القوائم المالية . ويجب التنبيه الى عدم جواز اعتبار هذه الفقرة بدلاً لفقرة التحفظ ان وجدت ويوضح نموذج رقم (٣ و ٤) امثلة على لفت الانتباه .

٣-٣-٢-٨ التحفظات في تقرير المراجع :

٣٥٤٣

يجب على المراجع ان 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 او 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 الاساسي للمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

٣٥٤٤

واذا رأى المراجع ضرورة التحفظ يجب عليه ما يلى :

- اعلام القارئ عن جميع تحفظاته وذلك في فقرة مستقلة تتبع فقرة نطاق المراجعة ، ويجب ان تعنون هذه الفقرة بعنوان التحفظ او التحفظات .

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

١ - القصور في نطاق المراجعة :

عندما يكون هناك قصور في نطاق المراجعة يصعب على المراجع ٣٥٤٥ التأكد من خلو القوائم المالية من الخطأ (بما في ذلك اخطاء الحذف) . وعندما يصل المراجع الى قناعة معقولة الى أنه قد

يكون من الضروري تعديل القوائم المالية تعديلاً هاماً نتيجة لاحتمال وجود أخطاء كان من الممكن له تحديدها لو تمكّن من تطبيق كل إجراءات المراجعة التي رأها ضرورية يلزم عليه التحفظ في رأيه أو أن يتمتنع عن ابداء الرأي في القوائم المالية ككل.

ويصدر المراجع رأياً متحفظاً إذا كان في اعتقاده أنه قد يكون ٣٥٤٦ من الضروري تعديل القوائم المالية تعديلاً هاماً . أما إذا كان في تقديره الشخص أن تأثير التعديلات التي قد تكون ضرورية على القوائم المالية هام جداً أو شامل لدرجة لا يستطيع المراجع معها تكوين رأي في القوائم المالية ككل فيجب عليه أن يتمتنع عن ابداء الرأي.

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

- ١) أن يعدل فقرة فقرة المراجعة ليشير إلى القصور فيه .
- ٢) أن يبين في فقرة التحفظ كيف وإلى أي مدى يمكن أن تعدل القوائم المالية إذا كان ذلك قابلاً للتحديد المعقول .
- ٣) أن يبدأ تحفظه بعبارة " باستثناء " .
- ٤) أن تعبّر جملة فقرة الرأي بما يفيد بأن تحفظه يعود على التأثير المحتمل للتعديلات التي قد تكون ضرورية على القوائم المالية (نموذج رقم ٩) .

وعندما يتمتنع المراجع عن ابداء رأي في القوائم المالية ككل ٣٥٤٨ بسبب قصور في نطاق المراجعة فإن عليه أن يصوغ جملة فقرة الامتناع عن الرأي بما يفيد بأن امتناعه عن ابداء رأي في القوائم المالية ككل يعود إلى عدم تمكّنه من تكوين رأي في القوائم المالية ككل بسبب التأثيرات الهامة للتعديلات التي قد تكون ضرورية على القوائم المالية . (نموذج رقم ١٠)

ب - القصور في أمور محاسبية :

عندما تتاثر القوائم المالية بالقصور في أمور محاسبية ذات تأثير هام يجب على المراجع أن يتحفظ في رأيه أو يصدر رأياً معارضـاً . وفي كلتا الحالتين على المراجع أن يضمن تقريره فقرة للتحفظ يبيّن فيها مايلي :

- ١ - وصفاً كاملاً للقصور في الأمور المحاسبية .

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

ويجب على المراجع ان يصدر رأيا متحفظا اذا وصل الى قناعة بان ٣٥٥٠ القوائم المالية تأثرت تأثيرا هاما بالقصور في الامور المحاسبية الا اذا كان في تقديره الشخص ان القوائم المالية مفللة او غير مفيدة حتى اذا قررت مع تقريره . وفي الحالة الاخيرة يجب عليه ان يصدر رأيا معارض .

كما يجب على المراجع ان يعتبر القوائم المالية مفللة او غير ٣٥٥١ مفيدة اذا كان تأثير القصور في الامور المحاسبية :

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

٢ - هاما جدا لدرجة تطفي 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 مايفيد بان تحفظه يعود الى تأثير القصور في امور محاسبية على القوائم المالية .

ويوجد مثالان للرأي المتحفظ بسبب القصور في امور محاسبية ٣٥٥٢ في النموذجين (٥ ، ٧) .

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

ويوجد مثالان لتقرير المراجع ذى الرأى المعارض بسبب القصور ٣٥٥٣ في امور محاسبية في (النموذجين رقمي ٨ ، ٦) .

ج - الشك غير المتعلق باستمرارية المنشأة :

٣٥٥٤

لو رأى المراجع ان القوائم المالية يمكن ان تتأثر بتعديلات هامة قد يكون في الامكان تحديدها لو عرفت النتيجة المستقبلة لحالة الشك فيجب عليه أن يبدى رأياً متحفظاً او يمتنع عن ابداء الرأي في القوائم المالية ككل .
وفي كلتا الحالتين فإنه يجب عليه :

- ١ - أن يبين في فقرة التحفظ وصفاً مناسباً لحالة الشك .
- ٢ - أن يبين في فقرة التحفظ بوضوح كيف والى أي مدى يمكن للقواعد المالية أن تتأثر بسبب التعديل لوحده .

ويجب على المراجع ان يصدر رأياً متحفظاً عندما يجد نفسه امام حالة شك غير متعلقه باستمرارية المنشأة اذا رأى ان القوائم المالية يمكن ان تتأثر بتعديلات هامة اما اذا كان في تقديره الشخصى ان تأثير تلك التعديلات على القوائم المالية قد يكون شاملأ او هاماً جداً لدرجة لاتمكنه من الحصول على اساس لابداء الرأي فيجب عليه ان يمتنع عن ابداء الرأي .

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

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

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

اما عندما يصل المراجع إلى 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 ماتم تفصيله في فقرة التحفظ .

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

٢ - تشير بوضوح الى كيفية والى اى مدى يمكن للقواعد المالية ان تتأثر بالتعديلات الممكنة .

عندما تكون هناك حالة شك عظيم حول استمرارية المنشأة فان المراجع ٣٥٦٠ لا يستطيع ان يقرر ما اذا كانت القواعد المالية يجب ان تعدل والى اى مدى . وطبقاً لذلك فإنه يتبع على المراجع ان يصوغ عبارات فقرة الرأي من تقريره بما يفيد بأن امتناعه عن ابداء رأي في القواعد المالية ككل يعود الى عجزه عن الوصول الى درجة معقولة من القناعة تمكّنه من اصدار رأي في القواعد المالية بسبب التأثير المحتمل الملحوظ للامر المذكور في فقرة التحفظ .

وللإيضاح يوجد مثال لامتناع عن ابداء الرأي بسبب حالة شك في استمرارية المنشأة في النموذج رقم (١٣) .

٥ - عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للمنشأة

الذى ليس له أثر ملحوظ على عدالة القواعد المالية :

٣٥٦١

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

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

٢ - ان يصدر رأياً مطلقاً في القواعد المالية ككل يفيد بأنها تظهر بعدالة المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال .

٣ - ان يتحفظ في رأيه عن الالتزام بمتطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للمنشأة فيما يتعلق بساعدة وعرض القواعد المالية .

وللإيضاح فقد أوردنا مثلاً لهذا التقرير في النموذج رقم (١٥) .

٤-٣-٢-٨ توقيع وتاريخ تقرير المراجع:

٣٥٦٢

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

المهنى المناسب . وحاصل على الترخيص . ولايجوز للمراجع أن يوقع التقرير قبل تأكده من محتوياته وانه يتافق مع معايير المراجعة المعترف عليها . كما يجب عليه - قبل توثيقه للتقرير المراجعة - ان يفحص القوائم المالية وان يتتأكد من انها قد اجبرت فمن يقع تحت مسؤوليته الاشراف العام على اعدادها .
ويجب ان يؤرخ تقرير المراجع بتاريخ اليوم الذى انتهى فيه العمل الميداني . ويجب على المراجع أن يتتأكد من انه لم تقع أحداث بين نهاية الفترة المحاسبية موضوع المراجعة وتاريخ تقريره تتطلب الايضاح او تعديل القوائم المالية ولم يتم ايضاحها او تعديل القوائم المالية نتيجة لها .

٥-٣-٢-٨ المراجعون الآخرون:

٣٥٦٣

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

نموذج رقم (١)

١-٤-٢-٨

الرأي المطلق - شركة مساهمة

بسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني

إلى مساهمي شركة

الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

لقد راجعنا قائمة المركز المالى لشركة كماهى عليه ٣٥٦٤ فى وقائمة الدخل وقائمة الارباح المتبقية ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية فى ذلك التاريخ ، والاضاح من رقم (٠٠) الى رقم (٠٠) المععتبرة جزءا من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة وفقا لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التى طلبناها وكانت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المعترف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والاجراءات الأخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكننا من ابداء الرأى على القوائم المالية

نطاق المراجعة

٣٥٦٥

- رأى مطلق وفي رأينا ان القوائم المالية المذكورة اعلاه ككل :
- (١) تظهر بعدل المركز المالى لشركة كما هو فى ونتائج أعمالها، ومصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية فى ذلك التاريخ ، فى ضوء العرض والافصاح للمعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المعترف عليها الملائمة لظروف الشركة .
 - (٢) تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للشركة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

التاريخ : / /
التوقيع:
المرخص له برقم:

(٢) نموذج رقم

٢-٤-٢-٨

رأي المطلق - القوائم المالية الموحدة

بسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني
 إلى مساهمي شركة

الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

٣٥٦٦

لقد راجحنا قائمة المركز المالي الموحدة لشركة وشركاتها التابعة
 كما هي عليه في وقائمة الدخل الموحدة وقائمة الارباح
 المبنية الموحدة وقائمة مصادر واستخدام الأموال الموحدة للسنة
 المنتهية في ذلك التاريخ ، والبيانات من رقم (٠٠) إلى رقم (٠٠)
 المععتبرة جزءاً من هذه القوائم المالية المعدة من قبل الشركة
 وفقاً لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنامع
 كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وكانت مراجعتنا وفقاً
 لمعايير المراجعة المعترف عليها واشتملت على فحص السجلات
 المحاسبية والإجراءات الأخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين
 درجة معقولة من القناعة تمكنا من ابداء الرأي على القوائم
 المالية .

نطاق المراجعة

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 الأموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ،
 في ضوء العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوي عليها
 القوائم المالية ووفقاً لمعايير المحاسبة المعترف عليها
 الملائمة لظروف الشركة .

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

التاريخ : / /
 التوقيع :
 المرخص له برقم

نموذج رقم (٣)

۲-۳-۲-۸

رأي مطلق مع لفت الانتباه

بسم الله الرحمن الرحيم

المحاسب القانوني من الى مساهمي شركة

الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة ٠٠٠٠٠٠ كما هي عليه ٢٥٦٨ في ٠٠٠٠ وقائمة الدخل وقائمة الارباح المتبقية ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، والاضاحات من رقم (٠٠) الى رقم (٢٠٠) المعتبرة جزءاً من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة وفقاً لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وكانت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجحة المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والاجراءات الأخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكناً من ابداء الرأي على القوائم المالية .

نطاق المراجعة

وفي رأينا ان القوائم المالية المذكورة اعلاه ككل :
١١) تظهر بعدل المركب المال لشكة ..

كما هو في ٢٠١٩ ونتائج أعمالها، ومصادر واستخدام الأموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، في فروع العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ووفقاً لمعايير المحاسبة المعترف بهاالملازمة لظروف الشركة .

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

نحو 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 (٠٠) فان فترة المقارنة تمثل خمسة اشهر فقط ، وقد ظهر صافي دخل القطاع الصناعي في الايضاح (٠٠) يمثل مبلغ ٢٠٠ مليون ريال للسنة المنتهية بتاريخ : ٢٠٠٠٠٠٠٠ بالمقارنة بمبلغ ١٠٠ مليون ريال للخمسة اشهر المنتهية بتاريخ : ٢٠٠٠٠

التاريخ : / /

التوقيع : -----
المرخص له برقم ٠٠٠٠٠٠

نموذج رقم (٤)

٤-٢-٨

الرأي المطلق - الانحراف المقبول
عن معايير المحاسبة المتعارف عليها

بسم الله الرحمن الرحيم

بسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني
 إلى مساهمي شركة

الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

لقد راجعنا قائمة المركز المالى لشركة ٠٠٠٠٠ كماهى عليه فى ٣٥٢١ وقائمة الدخل وقائمة الارباح الصيغة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية فى ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (٠٠) الى رقم (٢٠) المععتبرة جزءا من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة وفقا لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التى طلبناها . وكانت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والإجراءات الأخرى التى رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكنا من ابداء الرأى على القوائم المالية .

نطاق المراجعة

٣٥٧٢

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

رأى مطلق

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

نود الاشارة الى ان السياسة المحاسبية المتبعه لمعالجة العقود ٣٥٧٣ الانشائية طويلة المدى والظاهرة فى الاصلاح رقم (٠٠٠) لاتتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها ، ورغم هذا قبلنا تطبيقها للأسباب المذكورة فى الاصلاح رقم (٠٠٠)

التواقيع :
 المرخص له برقم :

التاريخ : / /

نمونه رقم (۵)

०-४-२-८

رایی متحفظ بسبی حذف معلومات

ضروريّة لاعطاء صورة عادلة

بسم الله الرحمن الرحيم

المحاسب القانوني من إلى مساهمي شركة

الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

نطاق المراجعة
لقد راجعنا قائمة المركز المالى لشركة ٠٠٠ كماهى عليه فى ٢٥٧٤
وقائمة الدخل وقائمة الارباح المتبقية ، وقائمة مصادر واستخدام
الاموال للسنة المنتهية فى ذلك التاريخ ، والايضاحات من
رقم (٠٠) الى رقم (٠٠) المعتبرة جزءا من هذه القوائم المعدة من
قبل الشركة وفقا لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة
لنا مع كافة المعلومات والبيانات التى طلبناها . وكانت
مراجعةنا وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت
على فحص السجلات المحاسبية والاجراءات الأخرى التى رأيناها
ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكينا من ابداء
رأى على القوائم المالية .

لقد اقررت الشركة بتاريخ مبلغ ريالاً لتمويل توسيعة المصنع . وتقضي تلك الاتفاقية ان تحفظ الشركة برأس مال عامل لا يقل عن ريالاً ، وان لا توزع ارباحاً نقدية الا في حدود معينة . وقد بلغت الارباح المتبقية القابلة للتوزيع بتاريخ مبلغ ريالاً ، الا ان ذلك لم يظهر في اى صفات القوائم المالية مما يجعلها لا تتفق مع معايير المحاسبة المعتراف عليها فيما يتعلق بذلك الامر .

رأى متحفظ وفي رأينا فيما عدا عدم ايضاح المعلومات المشار اليهافي فقرة ٣٥٧٦ التحفظ اعلاه فان القوائم المالية ككل :

- (١) تظهر بعدل المركز المالى لشركة كما هو عليه فى ونتائج اعمالها، ومصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية فى ذلك التاريخ ، فى ضوء العرض والافصاح للمعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والملازمة لظروف الشركة .

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

التوقيع :
المرخص له برقم :

التاريخ : / /

نموذج رقم (٦)

၇-၅-၃-၈

رأي معارض بسبب عدم ايضاح

معلومات تعتبر ضرورية لاعطاء صورة عادلة

بسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني
الى مساهمي شركة
الموضوع : تقرير المراجعة

سلام عليكم ورحمة الله وبركاته:

لقد راجعنا قائمة المركز المالى لشركة ٠٠٠٠٠ كماحتى عليه فى ٢٥٧٧ وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الأموال للسنة المنتهية فى ذلك التاريخ ، والاضاحات من رقم (٠٠) الى رقم (٠٠) المععتبرة جزءا من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة وفقا لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التى طلبناها . وكانت مراجعتنا وفقا لمعايير المراجحة المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والإجراءات الأخرى التى رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكنتا من ابداء الرأى على القوائم المالية .

نطاق المراجعة

لقد وقعت الشركة بتاريخ (تاریخ لاحق لتاریخ القوائم المالية) ٣٥٧٨ اتفاقاً باع بمحبته معظم اصول (اسم المنشاة المباعة اصولها) بمبلغ ٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ ریالاً نقداً بعد موافقة المساهمين ، وتمثل اصول (اسم المنشاة المباعة اصولها) ٤٤% من مجموع موجودات الشركة بتاريخ / / ، وقد ساهمت (اسم المنشاة المباعة اصولها) بنسبة ٦٠% من مجموع ايرادات الشركة للسنة المنتهية بتاريخ / / ، الا ان القوائم المالية لم تتفصّح عن هذا الامر ، كما ان الشركة لم تعد قائمة مصادر واستخدام الاموال ، لهذا فان القوائم المالية لاتفاق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها

التحفظ

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

(١) لا تظهر بعدل المركزالمالى لشركة بتاريخ ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية فى ذلك التاريخ ، فى ضوء العرض والافصاح للمعلومات التى تحتوى عليها القوائم المالية ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والملازمة لظروف الشركة .

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

التوقيع :
المرخص له برقم :

التاريخ : / /

نموذج رقم (٢)

٢-٤-٢-٨

رأى متحفظ بسبب عدم الالتزاممعايير محاسبة متعارف عليه ملائم لظروف المنشأةبسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني
 إلى مساهمي شركة
الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

٣٥٨٠ لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة كما هي عليه في وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، والاضاحات من رقم (٠٠) إلى رقم (٠٠) المعترضة جزءاً من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة وفقاً لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وكانت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والإجراءات الأخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكناً من ابداء الرأي على القوائم المالية .

نطاق المراجعة

٣٥٨١ كما هو مبين في ايصال رقم (٠٠٠٠) حول القوائم المالية لقد خضعت الشركة لفريمة بمبلغ ريالاً بسبب عدم وفائتها بالتزاماتها بموجب أحد العقود الانشائية . وقد أخبرتنا الادارة بأنها 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 .

التحفظ

٣٥٨٢ وفي رأينا فيما عدا عدم تأشير عدم تسجيل مبلغ الفرامة المشار إليه في فقرة التحفظ أعلاه فإن القوائم المالية ككل :

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

التوقيع:
 المرخص له برقم:

التاريخ: / /

نموذج رقم (٨)
رأي معارض بسبب عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها والملائمة لظروف المنظمة

人—ξ—ζ—人

بسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني إلى مساهمي شركة الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

لقد راجعنا قائمة المركزى المالى لشركة ٠٠٠٠٠٠٠ كماهى عليه فى ٢٥٨٣
 .. وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة
 مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية فى ذلك التاريخ ،
 واالياضاحات من رقم (٠٠) الى رقم (١٠٠) المعتبرة جزءاً من هذه
 القوائم المعدة من قبل الشركة وفقاً لنص المادة ١٢٣ من نظام
 الشركات والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي
 طلبناها . وكانت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المعتراف
 عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والاجراءات الأخرى التي
 رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكنتنا من
 ابداء الرأى على القوائم المالية .

نطاق المراجعة

كما هو مبين في ايضاح رقم (٢٠٠) حول القوائم المالية قررت الشركة
ابتداءً من هذا العام عدم توحيد القوائم المالية لشركاتها
التابعة نظراً لوجود حقوق اقلية في الشركات التابعة بنسب
عالية . ولقد اظهرت الشركة استثماراتها في الشركات التابعة
على اساس التكلفة الاصلية . هذا، ولاتعتبر معايير المحاسبة
المتعارف عليها وجود حقوق اقلية بنسب عالية اساساً مقبولاً
لعدم توحيد القوائم المالية للشركات التابعة . وتختلف الارقام
المعروفنة في القوائم المالية المرفقة والمعلومات الظاهرة في
الايضاحات حولها اختلافاً جذرياً عن الارقام والمعلومات التي
تشملها القوائم المالية الموحدة لو اعدتها الشركة . ولقد
اظهرت القوائم المالية للشركات التابعة المصدق عليها من قبل
مراقب حسابات هذه الشركات خسائر خلال السنة الحالية يبلغ نصيب
الشركة فيها حوالي ربع رأساً .

التحف

وفي رأينا بحسب تأثير عدم توحيد القوائم المالية للشركات التابعة ٣٥٨٥ المشار إليه في فقرة التحفظ السابقة فإن القوائم المالية ككل :

رای معارض

(١) لاتظهر بعدل المركز المالي لشركة بتاريخ ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام الأموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، في ضوء العرض والافتتاح للمعلومات التي تحتوى عليها القوائم المالية ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها والملائمة لظروف الشركة .

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

التوقيع:
المرخص له برقم:

التاريخ : / /

نموذج رقم (٩)

٩-٤-٢-٨

رأي متحفظ بسبب القصور في نطاق المراجعةبسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني
 إلى مساهمي شركة

الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

لقد راجعنا قائمة المركز المالى لشركة كماهى عليه فى
 ٣٥٨٦ وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقة ، وقائمة مصادر واستخدام
 الاموال للسنة المنتهية فى ذلك التاريخ ، والإضافات من
 رقم (٠٠) إلى رقم (٢٠) المعتبرة جزءاً من هذه القوائم المعدة من
 قبل الشركة وفقاً لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة
 لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وفيما عدا
 ماورد فى فقرة التحفظ كانت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة
 المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والإجراءات
 الأخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة
 تمكنا من ابداء الرأى على القوائم المالية .

نطاق المراجعة

لقد ادى استخدام نظام الى حسابات العملاء لضبط حسابات المدينين
 ٣٥٨٧ الى وقوع بعض الاخطاء ، ورغم ان جوانب القصور في النظام التي
 ادت الى هذه الاخطاء قد تمت معالجتها الا ان الادارة حرمتها على
 استمرار العلاقات الحسنة مع العملاء مما دعاها الى ان تطلب منا
 عدم ارسال تأييدات لأرصدة بعض العملاء البالغة ريالاً
 ولم نتمكن من استخدام وسائل اخرى للتتأكد من صحة تلك
 الارصدة . كما لم نتمكن من تحديد ما اذا كان هناك ضرورة
 لتعديل رصيد المدينين ، ايراد المبيعات ، صافي الدخل ورأس
 المال العامل .

التحفظ

وفي رأينا باستثناء اثر التعديلات التي كان من الممكن لنان تحديد
 ٣٥٨٨ ضرورتها لو تمكنا من تأييد ارصدة المدينين المفصلة في فقرة
 التحفظ اعلاه فإن القوائم المالية ككل :

رأى متحفظ

- (١) تظهر بعدل المركز المالى لشركة كما هو في / /
 ونتائج أعمالها، ومصادر واستخدام الاموال للسنة
 المنتهية في ذلك التاريخ، في ضوء العرض والافصاح للمعلومات
 التي تحتوي عليها القوائم المالية ووفقاً لمعايير المحاسبة
 المتعارف عليها والملائمة لظروف الشركة .
- (٢) تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الاساسي للشركة
 فيما يتعلق بـ اعداد وعرض القوائم المالية .

التوقيع:
 المرخص له برقم:

التاريخ: / /

نموذج رقم (١٠)

١٠-٤-٢-٨

الامتناع عن ابداء الرأي بسبـب
القصور في نطاق المراجـعـة

بسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني

الى مساهمي شركة

الموضوع : تقرير المراجـعـة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

لقد اجـنا قائمة المركز المالي لشركة كـماـهي عـلـيـه فـي
وـقـائـمة الدـخـل وـقـائـمة الـأـربـاحـ العـبـقـاءـ ، وـقـائـمة مـصـادـرـ وـاستـخدـامـ
الـأـموـالـ لـلـسـنـةـ الـمـنـتـهـيـةـ فـيـ ذـلـكـ التـارـيخـ ، وـالـإـضـاحـاتـ مـنـ
رـقـمـ (٠٠)ـ إـلـىـ رـقـمـ (٠٠)ـ الـمـعـتـبـرـ جـزـءـ اـلـاـ منـ هـذـهـ القـوـائـمـ الـمـعـدـةـ مـنـ
قـبـلـ الشـرـكـةـ وـفـقـاـ لـنـصـ الـمـادـةـ ١٢٣ـ مـنـ نـظـامـ الشـرـكـاتـ وـالـمـقـدـمةـ
لـنـاـ مـعـ كـافـةـ الـمـعـلـومـاتـ وـالـبـيـانـاتـ الـتـىـ طـلـبـتـاهـاـ .ـ وـفـيـماـ عـدـاـ
مـاـوـرـدـ فـيـ فـقـرـةـ التـحـفـظـ كـانـتـ مـرـاجـعـتـاـ وـفـقـاـ لـمـعـايـيرـ الـمـراـجـعـةـ
الـمـتـعـارـفـ عـلـيـهـاـ وـاشـتـمـلـتـ عـلـىـ فـحـصـ السـجـلـاتـ الـمـحـاسـبـيـةـ وـالـأـجـرـاءـ اـلـاـخـرـىـ الـتـىـ رـأـيـاـهـاـ ضـرـورـيـةـ لـتـكـوـنـ درـجـةـ مـعـقـولـةـ مـنـ الـقـنـاعـةـ
تـمـكـنـاـ مـنـ اـبـدـاءـ الرـأـيـ عـلـىـ القـوـائـمـ الـمـالـيـةـ .ـ

نـطـاقـ الـمـراـجـعـةـ

لم يتم تعيننا مـراجـعـينـ لـشـرـكـةـ (ـلـذـاـ لـمـ نـحـضـرـ جـرـدـ الـمـخـزـونـ الـسـلـعـيـ فـيـ اـوـلـ السـنـةـ
وـلـاـ فـيـ آـخـرـهـ، وـلـمـ نـتـمـكـنـ مـنـ الـاقـتـنـاعـ بـكـمـيـةـ الـمـخـزـونـ الـسـلـعـيـ
بـأـيـ وـسـيـلـةـ اـخـرـىـ، وـلـقـدـ اـظـهـرـ فـحـصـاـ جـوـابـ ضـعـفـ خـطـيـرـةـ فـيـ
سـجـلـاتـ الشـرـكـةـ وـفـيـ نـظـامـ الرـقـابـةـ الـداـخـلـيـةـ، لـذـاـ لـمـ نـقـتـنـعـ بـاـنـ جـمـيعـ
مـصـرـوفـاتـ الشـرـكـةـ وـجـمـيعـ اـيـرـادـاتـهـاـ قـدـ تـمـ تـسـجـيلـهاـ اوـ انـ مـاتـ
تـسـجـيلـهـ يـعـتـبـرـ صـعـيـاـ، وـبـنـاءـ عـلـىـ ذـلـكـ لـمـ نـتـمـكـنـ مـنـ تحـدـيدـ
مـاـاـذـاـ كـانـتـ هـنـاكـ تـعـديـلـاتـ ضـرـورـيـةـ لـلـاـصـوـلـ وـالـخـصـومـ الـمـسـجـلـةـ اوـ غـيـرـهـ
الـمـسـجـلـةـ وـمـاـيـنـجـ عـلـىـ ذـلـكـ مـنـ تـاـشـيـرـ عـلـىـ قـائـمةـ الدـخـلـ وـقـائـمةـ
الـأـربـاحـ العـبـقـاءـ وـقـائـمةـ مـصـادـرـ وـاستـخدـامـ الـأـموـالـ .ـ

التحـفـظـ

بـسـبـبـ التـاـشـيـرـاتـ الـمـحـتمـلـةـ الـهـامـةـ عـلـىـ القـوـائـمـ الـمـالـيـةـ لـلـامـورـ
الـمـشـارـيـعـ الـيـاهـاـ فـيـ فـقـرـةـ التـحـفـظـ لـمـ نـحـلـ إـلـىـ درـجـةـ مـعـقـولـةـ مـنـ
الـقـنـاعـةـ تـمـكـنـاـ مـنـ اـبـدـاءـ رـأـيـ عـلـىـ القـوـائـمـ الـمـالـيـةـ، لـذـاـ فـانـاـ
لـاـنـبـدـيـ رـأـيـاـ فـيـ القـوـائـمـ الـمـالـيـةـ الـمـذـكـورـهـ اـعـلاـهـ .ـ

الـامـتنـاعـ
عـنـ الرـأـيـ

التـوـقـيـعـ :
الـمـرـخـصـ لـهـ بـرـقمـ :

التـارـيخـ / /

نموذج رقم (١١)

11-8-2-8

**رأى متحفظ بسبب شك لا يتعلّق
باستمرارية المنشآة**

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

من المحاسب القانوني
إلى مساهمي شركة
الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

نطاق المراجعة

لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة كما هي عليه في
 ٣٥٩٢
 وقائمة الدخل وقائمة الارباح المتبقية ، وقائمة مصادر واستخدام
 الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والاضاحات من رقم (٠٠)
 إلى رقم (٠٠) المعتبرة جزءاً من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة
 وفقاً لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنا مع كافة
 المعلومات والبيانات التي طلبناها . وكانت مراجعتنا وفقاً
 لمعايير المراجعة المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات
 المحاسبية والاجراءات الأخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة
 معقولة من الثقة تمكننا من ابداء الرأي على القوائم المالية .

التحف ظ

وفي رأينا باستثناء ما قد تتعرض له القوائم المالية من تعديل ٣٥٩٤ حسبما تنتهي اليه المطالبة المشار اليها في فقرة التحفظ اعلاه فإن القوائم المالية ككل :

١٤) متحف

(١) تظهر بعدل المركز المالي لشركة بتاريخ ونتائج أعمالها، ومصادر واستخدام الأموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، في ضوء العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ووفقاً لمعايير المحاسبة المعترف بها والملائمة لظروف الشركة . (٢) تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الأساسي للشركة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

التوقيع: _____
المرخص له برقم: _____

التاريخ : / /

نموذج رقم (١٢)

١٢-٤-٢-٨

الامتناع عن ابداء الرأي بسبب
شك غير متعلق باستمرارية المنشآة

بسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني
الى مساهمي شركة
الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة كما هي عليه في ٣٥٩٥
وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المتبقية ، وقائمة مصادر واستخدام
الأموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، والإيضاحات من
رقم (٠٠) إلى رقم (٠٠) المعتبرة جزءاً من هذه القوائم المعدة من
قبل الشركة وفقاً لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة
لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وكانت
مراجعةنا وفقاً لمعايير المراجعة المعترف عليها واعتملت
على فحص السجلات المحاسبية والإجراءات الأخرى التي رأيناها
ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكنا من ابداء
الرأي على القوائم المالية .

نطاق المراجعة

يوجد مطالبة على الشركة بدفع مبلغ ٠٠٠٠٠٠٠٠ ريالاً بسبب اضرار يدعى
انها نتجت بسبب بضائع الشركة كما هو مبين في الإيفاح رقم
(٠٠٠) ولاتزال الاجهزة الحكومية ذات العلاقة تتحرى الامر، 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.

التحفظ

نظراً لما قد تتأثر به القوائم المالية من تعديل جوهري بسبب
ما ذكر في فقرة التحفظ لم نحصل على درجة معقولة من القناعة
تمكنا من ابداء رأي في القوائم المالية ، لذا فاننا
لانبدي رأيا في القوائم المالية المذكورة اعلاه .

الامتناع عن
الرأي

التوقيع :
المرخص له برقم :

التاريخ: / /

نموذج رقم (١٣)

١٣-٤-٢-٨

الامتناع عن ابداء الرأي بسبب
الشك المتعلق باستمرارية المنشآة

بسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني
الى مساهمي شركة
الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

لقد راجعنا قائمة المركز المالى لشركة كما هي عليه في ٢٥٩٨ وقائمة الدخل وقائمة الارباح المبقاة ، وقائمة مصادر واستخدام الاموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، والإيضاحات من رقم (٠٠) الى رقم (٠٠) المععتبرة جزءاً من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة وفقاً لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وكانت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها واعتملت على فحص السجلات المحاسبية والإجراءات الأخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكنا من ابداء الرأي على القوائم المالية .

نطاق المراجعة

كما هو مبين في القوائم المالية حققت الشركة خسارة في السنة المنتهية بتاريخ بمبلغ ريالاً كما حققت خسائر كبيرة في كل سنة من (الخمس) سنوات السابقة . وبتاريخ (تاريخ قائمة المركز المالى) تتجاوز خصوم الشركة المتداولة اصولها المتداولة بمبلغ ريالاً كما يزيد مجموع خصومها عن مجموع اصولها بمبلغ ريالاً . كما ان الشركة يجب ان تلتزم بشروط قرضها من البنك . ويدعى البنك بان الشركة لم تلتزم ببعض شروط القرض خلال السنة المنتهية في لذا فقد طلب البنك بتاريخ من الشركة تسديد رصيد القرض . هذه العوامل مع ماتم تفصيله في ايضاح رقم (٠٠) حول القوائم المالية تشير الشك في قدرة الشركة على الاستمرار . وإذا اجبرت الشركة على تصفية اصولها فمن الممكن ان لا تتمكن من تحقيق القيمة الدفترية للمديدين ، المخزون السلعى ، الاصول الثابتة والمبالة المدفوعة مقدماً بدون تحمل خسائر باهظة . ولا تتضمن القوائم المالية المرفقة اي تعديلات قد تكون ضرورية في حالة تصفية الشركة ومتصلة بتحقيق او تبويب الاصول المسجلة او مبالغ وتبويب الخصوم .

التحفظ

نظراً لما قد تناشر به القوائم المالية من تعديل جوهري بسبب ما ذكر في فقرة التحفظ لم نحصل على درجة معقولة من القناعة تمكنا من ابداء رأي في القوائم المالية ، لذا فانتا لانبدي رأيا في القوائم المالية المذكورة اعلاه .

الامتناع عن
الرأي

التواقيع :
المرخص له برقم :

التاريخ: / /

نموذج رقم (١٤)

14-4-2-8

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

بسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني إلى مساهمي شركة ال موضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة ٠٠٠٠٠٠٠ كملاهى عليه في ٣٦٠١ وقائمة الدخل وقائمة الارباح المتبقية ، وقائمة مصادر واستخدام الأموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، والايضاحات من رقم (٢٠) إلى رقم (٤٠) المعترضة جزءاً من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة وفقاً لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وكانت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعية المتعارف عليها واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والإجراءات الأخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكناً من ابداء الرأي على القوائم المالية .

نطاق المراجعة

(٢) لم تتحسب الشركة لاستهلاكاً لاصول ثابتة اشتريت 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 ٤٠٠٠ ريالاً، كما ادى الى زيادة صافي اصولها بتاريخ // بمبلغ ٤٠٠٠ ريالاً.

الامتناع عن
الرأي

نظراً لما قد تناشر به القوائم المالية من تعديل جوهري بسبب
ما ذكر في البند الأول من فقرة التحفظ، فإننا لم نصل إلى درجة
معقولاً من القناعة تمكننا من ابداء رأي في القوائم المالية،
لذا فانا لابدّي رأيا في القوائم المالية المذكورة اعلاه.

التوقيع:
المرخص له برقم:

تاریخ: / /

نموذج رقم (١٥)

١٥-٤-٢-٨

رأى متحفظ بسبب عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات و/أو النظام الأساسي للمنشأة ليس له تأثير على اعطاء صورة عادلة

بسم الله الرحمن الرحيم

من المحاسب القانوني
إلى مساهمي شركة

الموضوع : تقرير المراجعة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته :

لقد راجنا قائمة المركز المالي لشركة كما هي عليه في رقم (٣٦٠٤) وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المتبقية ، وقائمة مصادر واستخدام الأموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، والإضافات من رقم (٢٠) إلى رقم (٢٠) المعترضة جزءاً من هذه القوائم المعدة من قبل الشركة وفقاً لنص المادة ١٢٣ من نظام الشركات والمقدمة لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها . وكانت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المعترف عليها وأشتملت على فحص السجلات المحاسبية والأجراءات الأخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من القناعة تمكناً من إبداء الرأي على القوائم المالية .

نطاق المراجعة

وفقاً لنظام الشركات فإن النظام الأساسي لشركة ينص رقم (٣٦٠٥) على أن مكافأة أعضاء مجلس الإدارة تتمثل في٪ من صافي الأرباح لكل عضو إلى جانب مرتبه المحدد . وقد تم اظهار مستحقات ثلاثة من أعضاء مجلس الإدارة ضمن المطلوبات المتداولة ولم تظهر القوائم المالية استحقاق الآخرين .

التحفظ

رأى مطلق (٣٦٠٦) وفي رأينا فإن القوائم المالية اعلاه ككل:
(١) تظهر بعدل المركز المالي لشركة ونتائج أعمالها، ومصادر واستخدام الأموال للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، في ضوء العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوى عليها القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المعترف عليها الملائمة لظروف الشركة .

رأى مطلق

رأى متحفظ (٣٦٠٢) فيما عدا الالتزام المتعلق بالأمور المشار إليها في فقرة التحفظ، تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الأساسي للشركة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

التاريخ : / /
التوكيل :
المرخص له برقم :

١٨١	معايير التقارير	المراجع
		٣ - ٨ تحليل:
		١-٣-٨ مقدمة:
٣٦٠٨	<p>يعتبر تقرير المراجع الوسيلة التي عن طريقها يبلغ المراجع راييه ، وبالاضافة الى المتطلبات التشريعية ، فان معظم المعاهد المهنية التي تراقب المراجعين المعتمدين قد اصدرت معاييرها الخاصة عن تقارير المراجعة ، وعند صياغة معيار التقارير للملكة العربية السعودية اخذنا في الاعتبار النصوص الحالية لنظام الشركات في المملكة العربية السعودية ، بالإضافة الى معايير التقارير وقوانين الشركات في كل من الولايات المتحدة الامريكية ، والمملكة المتحدة ، والمانيا الغربية .</p> <p>ويبيّن 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 نمط تقريراً في جميع الدول حتى في الحالات التي تكون فيها الاجراءات المتعلقة بالتقارير مختلفة .</p> <p>ويمكن تبويب الخصائص العامة للتقرير على النحو التالي:</p>	
٣٦٠٩		٢-٣-٨ الامور المتعلقة بنطاق المراجعة:
	<ul style="list-style-type: none"> (ا) 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 . 	الامور المتعلقة برأي المراجع:
٣٦١٠	<ul style="list-style-type: none"> (ا) الصورة التي تعطيها القوائم المالية بناء على كفاية العرض والافصاح للمعلومات التي تحتوى عليها القوائم المالية ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة . (ب) الالتزام باحكام نظام الشركات ونظام المنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية . 	٢-٣-٨
٣٦١١	<p>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 .</p>	

كما تمت دراسات الآراء والمقتراحات المتعلقة بتحسين تقارير المراجع ٣٦١٢ في الدول المشار إليها ويخلص الملحق (٣) الاقتراحات لتعديل التقرير النموطي التي صدرت عن مجموعة الدراسة الدولية للمحاسبين في سنة ١٩٦٩ ، وتلك التي صدرت عن لجنة اجراءات المراجعة المتفرعة عن المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين خلال الفترة من ١٩٦٥ الى ١٩٧٢ م . وقد حاولنا في هذه الدراسة ان نعطي معظم الاقتراحات التي تم اعدادها بواسطة هاتين المجموعتين + و اذا 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 .

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

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

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

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

وإذا كان المراجع مطالبا ببيان يبين في تقريره اي مخالفات لاحكام نظام ٣٦١٦ الشركات ، فإنه من المنطقى ان يكون بمقدوره اعطاء عبارة ايجابية تفيد بان القوائم المالية تتلزم بتلك النصوص نظرا لانه يكون مطالبا بالحصول على تأكيدات بانه لم تحدث مخالفات . ولذلك يبدو من المنطق ان يطالب المراجع باعطاء عبارة ايجابية في تقريره تفيد بان القوائم المالية تتلزم بالمتطلبات القانونية والتنظيمية الملائمة .

١-٣-٣-٨ لمن يوجه التقرير؟

يمكن ان نلاحظ من الدراسة المقارنة في الملحق (٢) (القسم ١) انه ليس ٣٦١٢ هناك مدخل عام لمعالجة هذه المشكلة . وتعتبر المملكة المتحدة الدولة الوحيدة التي تتطلب ان يحدد المراجع الاشخاص الذين يوجه اليهم تقريره ، وتدرك المعايير في الولايات المتحدة الامريكية الحاجة الى توجيه التقرير لشخص ما ، ومن المهم ان نذكر ان في كلتا الدولتين لا يعود التوجيه الى الحد من مسؤولية المراجع عن الاعمال في عمله في معظم الاحوال . وننظر لان نظام الشركات السعودى يتطلب ان يقدم المراجع تقريره الى الاجتماع السنوى للجمعية العمومية للمساهمين ، فإنه لا يبدو ان هناك سبب يحول دون ان يتضمن تقرير المراجعة ذلك . وتتطلب القواعد في المنشآت الأخرى التي لا تخضع لنظام الشركات ولكنها تخضع للمراجعة ان يسلم تقرير المراجعة مع القوائم المالية التي تعدها الادارة . وفي اعتقادنا انه من العفيف ان يحدد المراجع لمن يوجه تقريره ، كما ان استعراضنا لتقارير المراجعة في المملكة يبيّن ان هذا اجراء شائع بالفعل .

٢-٣-٣-٨ نطاق التقرير:

تتفق جميع الدول على ضرورة تفهم المراجع لنطاق مهمه المراجعة التي ٣٦١٨ تعاقد على انجازها وان يفصح في تقريره اذا كان نطاق مهمته قد تم تطبيقاً بما صورة هاماً نسبياً ، ومع ذلك فهناك اختلافات بين الدول في الكيفية التي يطالب بها المراجع بالافصاح في تقريره عن نطاق المراجعة . فنظام الشركات السعودى الحالى 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 تاكيد ايجابي للمستخدم المدرك فاننا نعتبر انه يجب تبني المدخل الذي يتضمنه المعيار الرابع من معايير التقارير في الولايات المتحدة الاميركية وفقا للصياغة التالية : "في جميع الحالات التي يرتبط اسم المراجع بالقواعد 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 .

٤-٣-٨ الخصائص الفرورية :

٤-٣-٩ تحديد القوائم المالية التي يرتبط بها التقرير:

معيار المملكة المتحدة هو معيار المراجعة الوحيد الذي يتطلب من المراجع ٣٦١٩ بصراحة ان يحدد القوائم المالية التي ترتبط بها المراجعة عن طريق استخدام التعبير "القواعد المالية المبينة على الصفحات من إلى " ، ومع ذلك، فمعايير كل من الولايات المتحدة الاميركية والمانيا الغربية تعنى بذلك ضمنيا عن طريق تحديد ان القوائم المالية (وليس اي معلومات اخرى) هي التي يرتبط بها تقرير المراجع . المشكلة ان في كثير من الاحيان قد تحتوى الوثيقة التي تشمل القوائم المالية معلومات بالإضافة الى القوائم المالية ، مثل تقرير مجلس الادارة او معلومات احصائية ترتبط بعدد من السنوات ، او تقرير عن القيمة العضافية او تقرير للموظفين ، الخ . ويتم التعبير عن الكثير من هذه المعلومات الاضافية بصورة مالية ، ونتيجة لذلك ، فان المستخدم المدرك قد يكون في شك ان كل او جزء من هذه المعلومات الاضافية قد خضع للمراجعة . وفي اعتقادنا ان تحديد المراجع بصراحة لجزاء المعلومات المالية التي يرتبط تقريره بها يؤدي الى تخفيض امكانية حدوث هذا الشك بدرجة كبيرة جدا .

٤-٣-٩-٢ تحديد المسؤولين عن اعداد القوائم المالية :

يعتبر استقلال المراجع عن الاشخاص المسؤولين عن اعداد القوائم المالية ٣٦٢٠ احد المفاهيم الاساسية للمراجعة في جميع الدول . ويدرك نظام الشركات السعودية هذه الحقيقة اذ نصت المادة (١٢٢) على ان بعد مجلس الادارة في نهاية كل سنة مالية جرد لقيمة اصول الشركة وخضوعها في التاريخ المذكور كما يعد ميزانية الشركة وحساب الارباح والخسائر وتقريرا 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 فائضا نعتقد انه يجب ان تكون هناك عبارة بهذا المعنى في تقرير المراجع . اذا وجدت عبارة بهذا المعنى في القوائم المالية ، مثلا في بداية الافصاح عن السياسات المحاسبية ، فقد تكون مثل هذه العبارة غير مطلوبة في التقرير .

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

المراجع :

تفصي الماده (١٣٢) من نظام الشركات السعودي بان يقدم مراقب الحسابات الى الاجتماع العادي للجمعية العمومية للمساهمين تقريرا يبين فيه موقف ادارة الشركة من تمكينه من الحصول على البيانات والايضاحات التي طلبها .

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

٣-٤-٣-٨ 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 . وييتطلب معيار التقارير في كل من الولايات الامريكية والمملكة المتحدة (انظر الملحق ١) ان يضمن المراجع تقريره عبارة بان المراجعة تمت

وفقاً لمعايير المراجعة الملائمة ، وكذلك الحال بالنسبة للتقرير المطول في المانينا الغربية ، ومع ذلك فإنه من الضروري أن تأخذ في الاعتبار ما إذا كان يجب على المراجع ان يضيف معلومات أخرى علاوة على مصدر معايير المراجعة في البيان الذي اصدرته اللجنة الخاصة بمسئولييات المراجعين التي كونها المعهد الامريكي للمحاسبة القانونيين في سنة ١٩٢٤ والتى اشارت المشكلة كما يلى:

" هل يجب ان يشرح التقرير طبيعة الفحص الذي يقوم به المراجع بصورة أكثر وضوحاً بما في ذلك زيادة ايضاح حدود المراجعة؟ " ، ونلاحظ ان تقرير المراجعة الحالى في الولايات المتحدة الأمريكية يذهب لأبعد مما تذهب اليه التقارير في الدول الاخر عن طريق النص التالي : " وتبعاً لذلك، اشتملت مراجعتنا على الاختبارات المتعلقة بالسجلات المحاسبية واجراءات المراجعة الأخرى التي رأيناها ضرورية وفقاً للظروف " ، ومع ذلك تدبرنا ما اذا كانت هذه العبارة الاضافية تساهم بأى شئ في فهم المستخدم المدرك للتقرير المراجعة . فالمراجعة يوضح انه تم القيام بالمراجعة وفقاً لمعايير المراجعة ، ويمكن ان نتوقع ان المستخدم المدرك ان يكون على بيتهما بأن معايير المراجعة موجودة بالفعل بالرغم من انه قد لا يكون على دراية بمحتويات المعايير بالتفصيل . وقد اخذنا بالرأى الذي توصل اليه ج. اندرسون في دراسته بعنوان " المراجع الخارجى " (الباب ٢٤٢) .

وفي رايتنا انه يجدو من المرغوب ان يتضمن تقرير المراجعة تعليق محدود ٣٦٢٣ على الاقل بالنسبة لمفاهيم الاهمية النسبية ، ودرجة القناعة المعقولة ودرجة المخاطرة التي يبني على أساسها راي المراجع فالمراجعون يتلقون على ان راي المراجع لا يمثل تاكيدا مطلقاً بان القوائم المالية لا يشوبها مساقد يوءشر على عدل تمثيلها للمركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها ومصادر واستخدام الاموال . ويجدو لنا انه من المفيد اعلام المستخدم المدرك بالتفسير .

وقد اخذنا في الاعتبار كيفية تحقيق هذا التفسير بدون استخدام تعبيرات ٣٦٢٤ فنية تؤدي الى تقليل قدرة المستخدم على فهم تقرير المراجعة ، 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 لإبداء الرأى .

٤-٣-٥ ابداء الرأي :

يلاحظ من الملحق (٢)، ان هناك اتفاق في كل من المملكة العربية السعودية ، ٣٦٢٥ والولايات المتحدة الامريكية ، والمملكة المتحدة بان يقوم المراجع باداء رايته في القوائم المالية . جميع هذه الدول تتطلب من المراجع ان يوضح للقارئ ان الرأي الذي يدللي به يعبر عن رايته هو ، وهناك اتفاق ايضا بالنسبة للخصائص الاساسية للامور موضع الرأي ، وهذه الخصائص يمكن تحديدها على النحو التالي:

(ا) " 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 (ا) و (ب) وفي الصياغة المختارة لفقرة الرأي . وسيتم مناقشة هذه الامور فيما بعد .

٤-٣-٦ القوائم المالية ككل :

نظرا لان فقرة الرأى ترتبط بجميع القوائم المالية كما يتم تحديدها في ٣٦٢٦ 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 الرأى المتعلق بالقوائم المالية، ككل ، او تاكيد بأنه لايمكن ابداء الرأى . و اذا كان من الممكن اعطاء رأى متحفظ بدلا من الرأى المعارض او الامتناع عن الرأى فيجب تبيان رأى المراجع عن الخصائص الثلاث الاساسية كما تم تحديدها في المقدمة لهذه الفقرة بالنسبة للقوائم المالية ككل ، والا فان من المنطقى الا يكون بمقدور المراجع الا اصدار رأى معارض او الامتناع عن ابداء الرأى فقط اذا كانت لديه تحفظات تعتبر ذات طبيعة هامة نسبيا . وطالما ان الوضع كذلك ، فانتشارى ان عبارة ايجابية كتلك التي يتضمنها المعيار الامريكي تعتبر جزءا ضروريا من هذه الفقرة .

٤-٥-٣-٨ تظهر بعدل:

في سنة ١٩٠٠م تطلب قانون الشركات في المملكة المتحدة من المراجع ٣٦٢٢ ان يبدى رأيه عن الصورة الصادقة والصحيحة " عن حالة الشركة ، وبحلول ١٩٤٨م كانت الصياغة قد تطورت الى " الصورة الصادقة العادلة " ، وقد اكدى قانون الشركات لسنة ١٩٨١م الذي ادخل التوجيه السابع للمجموعة

الاقتصادية الأوربية في قانون الشركات بالمملكة المتحدة ان المطلب الاكثر اهمية بالنسبة للقواعد المالية هو ان تعطى " صورة صادقة وعادلة " ، ومع ذلك ، لا يوجد تعريف للصورة " الصادقة والعادلة " في اي 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 بأن القواعد المالية تعطى صورة صادقة وعادلة يجب ان يكون المراجع مقتنعا ، بالإضافة الى اشياء اخرى :

(ا) انه تم الالتزام بجميع قوائم بيانات معايير المحاسبة ، فيما عدا الحالات التي لا تطبق عليها هذه المعايير لأسباب لها ماهيرتها كأن تكون غير عملية ، او غير ملائمة ، او ان الالتزام بها يؤدي إلى 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 ، فإنه كان من الواضح للجنة اجراءات المراجعة في المملكة المتحدة في سنة ١٩٨٠ ان المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (كما تم تعريفها تعتبر جزءا لا يتجزأ من " الصورة الصادقة العادلة ") . ومع ذلك فإنها لم تكن تمثل كل المبادئ بالضرورة في بعد سنانص قانون الشركات لأول مرة في سنة ١٩٨١ على المبادئ المحاسبية الرئيسية . كما نص القانون ايضا على انه يمكن التغاضي عن هذه المبادئ بشرط الحصول على " صورة صادقة وعادلة " .

وفي الولايات المتحدة الأمريكية ، يقرأ الجزء المعنى من التقرير النموذجي ٣٦٢٨ كما يلى "تعبير صورة عادلة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها " ، وهذه الصياغة لها ميزة كبيرة على تلك الخاصة بالمملكة المتحدة من ناحية ان هناك اشارة صريحة للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، كما انها تربط مفهوم " العدالة " باستخدام " المبادئ المحاسبية المتعارف عليها " بصورة مشابهة لمعايير المملكة المتحدة (الاقتباس الموضح بعالية) . ومع ذلك فان بعض القضايا القانونية في الولايات المتحدة الأمريكية تويد وجها نظر قانون الشركات لسنة ١٩٨١ في المملكة المتحدة بأنه بالرغم من ان الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يؤدي عادة الى

تأكيد "العرض العادل وفقاً لمبادئ المحاسبة العامة المتعارف عليها" ، فإن هناك خصائص إضافية للعدالة يجب الوفاء بها أيضاً ولذلك أوضح القاضي في قضية "كونتينتال فندينج" أن القانون الأول للمحاسبين ليس الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وإنما الافصاح التام والعادل ، والعرض العادل

وقد استمرت المناقشة عن العلاقة بين "الصورة العادلة" وبين "المبادئ المحاسبية العامة المتعارف عليها" محتدمة عدة سنوات + وبصفة عامة فإن هذه المناقشة كانت قاصرة على الدول التي تتكلم اللغة الإنجليزية فقط ، ففي أوروبا من النادر أن نجد نصاً مماثلاً يطلب من المراجع ان يعطى رأياً عن الصورة العادلة التي تبيّنها الحسابات + وهناك بعض الشواهدمنذ وقت قريب جداً تبيّن ان المعهد الألماني للمحاسبين القانونيين قد يأخذ في الاعتبار تضمين الرأي عن الصورة العادلة في تقرير المراجعة +

وفي كندا ، مازالت بعض الولايات تطلب الرأي عن (أ) العدالة ، (ب) عن المبادئ المحاسبية العامة المتعارف عليها + أما المعهد الكندي نفسه فقد تبني أسلوب التقرير الأمريكي في سنة ١٩٧٦

وقد نشأ الكثير من المناقشات بسبب عدم وجود تعريف قانوني في الدول التي لها تاريخ طويل في اعطاء آراء عن "الصورة العادلة" ويبدو لنا أن وجود تعريف قانوني لكل من "الصورة العادلة" و"المبادئ المحاسبية المتعارف عليها" تعتبر أمراً حيوياً . ولكن قبل تعريف مثل هذه المصطلحات يجب أن نتدبر ما إذا كانت هذه الكلمات تمثل تعبيرات ملائمة ، ويجب أن تكون المعايير التي يتم الاسترشاد بها في مثل هذه القرارات هي فعاليتها في توصيل نتائج المراجعة لمستخدم القوائم المالية المدرك في المملكة العربية السعودية . ونظراً لأن الهدف من تقرير المراجعة هو أن يكون آداة اتصال بين المراجع والمستخدم المدرك وبناءً على مشورة مختصين في اللغة العربية والعلوم الشرعية فقد حاولنا استخدام لغة يكون لها معنى مفهوم لغير الخبرير حتى تكون لغة مشتركة بين كاتب التقرير ومستخدمة وفي هذا المجال فإن التعبير "تظهر بعدل" يبدو لنا أكثر ملائمة من التعبير "صورة صادقة وعادلة" أو بحثه حقيقة وما شابه ذلك من تعبيرات فالصورة الصادقة أو الصورة الحقيقة في المحاسبة المعتمدة على مفهوم الأهمية النسبية تختلف بدرجة كبيرة عن مفهوم القاريء العادي عن الصدق أو الحقيقة ، كما وجذناً أيضاً من دراستنا لتقارير المراجعة في المملكة العربية السعودية أن تعبير "الصورة العادلة" استخدم في عدة مناسبات ، وبصفة

خاصة بالنسبة للقواعد المالية للمؤسسات السعودية، وبالمثل ، فان تعريف "المبادئ المحاسبية العامة المتعارف عليها" استخدم كثيرا رغم عدم وجود تعريف محدد له في المملكة ، ونظرا لأن الشكل الامريكي للتقرير كثيرا ما يستخدم في المملكة العربية السعودية فاننا نتوقع ان يكون القاريء متعددا على هذه التعبيرات بالفعل .

وربما كان افضل مدخل لتعريف "التمثيل بعدل" هو فحص المعايير ٣٦٣٤ التي يتم الاسترشاد بها في هذا الصدد . الاقتباس الماخوذ من معيار المملكة المتحدة والمبين بعاليه يشير الى حاجة المراجع لأن يكون مقتنعا ، بالإضافة الى امور اخرى ، بان القواعد المالية تلتزم بجميع القواعد الصادرة عن التطبيقات المحاسبية النمطية مالم تعتبر هذه التطبيقات غير ملائمة او غير عملية لاسباب لها تبريرها او اذا كانت توعدى الى صورة مضللة ، وان اي سياسات محاسبية هامة تتبعها المنشأة لم ترد في قواعد التطبيقات المحاسبية النمطية تعتبر ملائمة لظروف المنشأة ، وهذا يوؤدي منطقيا الى الاخذ بوجهة نظر الاستاذ "دافيد فلينت" في دراسته بعنوان " الصورة الصادقة والعادلة 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 البديل المتاحة بحيث يتم الوفاء بالمتطلبات الاكثر اهمية " .

- ويستمر الاستاذ "فلينت" في حصر الخيارات التي يمكن تلخيصها كما يلى:
- (أ) اعداد الحسابات على اساس التكلفة التاريخية وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة ووفقا للمتطلبات قانون الشركات من ناحية الشكل والمحوى، وتوفير معلومات اضافية عن طريق الايضاحات الملحة بالقواعد 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 اسس 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 الاخذ في الحسبان جميع الظروف المتعلقة بالمنشأة .

ومن ثم فان التعريف بهذه الصورة يرتبط بمعلومات الادارة وتقديرها ٣٦٣٦ عما اذا كانت القوائم المالية كما يتم عرضها من الممكن ان تضل مستخدم القوائم المالية المدرك وعليه فانتا نعرف " الاظهار بعدل " كمایلی :

" تظهر القوائم المالية بعدل " اذا كان في امكان القاريء المدرك المتاحة له نفس المعلومات المتاحة لادارة المنشأة عن احوال المنشأة ان القوائم المالية لايشوتها نقص في الايضاحات الهامة او الاخطاء " وفي العادة تعطى القوائم المالية صورة عادلة اذا توافرت الشروط التالية :

- (١) 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 وايضاحتها تفصح بشكل ودرجات كافية الامور التي قد تؤثر على قدرة المستخدم المدرك للقوائم المالية على استيعابها 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 والاحاديث التي تمت

والظروف التي احاطت بالمنشأة موضوع المراجعة .

وفي ضوء هذا التعريف فان العلاقة بين " الاظهار بعدل " و " معايير ٣٦٣٧ المحاسبة المتعارف عليها " تصبح اكثرا وضوحا . وتصبح معظم ان لم يكن كل مجموعات القوائم المالية التي تتلزم 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 راييه ، ان يأخذ في الاعتبار ما اذا كانت الصورة العادلة متوفرة او ما اذا كانت هناك حاجة لمعالجة محاسبية بديلة او لمعلومات اضافية .

ويوجد مثالين في الملحق (٤) لظروف تعتبرها ذات علاقة ، احدهما من ٣٦٣٨ 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 بأنه تم اعداد القوائم المالية وفقا لمعايير

المحاسبية المتعارف عليها . ويفيدو من المنطقى انه يجب مطالبة المراجع ان يجعل حكمه في هذا المجال متاحاً للمستخدم .

ويتم تحقيق ميزة اضافية عندما يتدرس المراجع العلاقة بين الصورة ٣٦٣٩ العادلة ومعايير المحاسبة المتعارف عليها في الاحوال التي قد يتتوفر 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 تعطى صورة عادلة وفقاً للمعيار الذي تختاره المنشاة من البدائل المتاحة ويكون اساس حكمه في هذه الحالات هو ملائمة المعيار المختار لظروف المنشاة .

ولقد اخذنا في الاعتبار عند تعریف معايير المحاسبة المتعارف عليها ٣٦٤٠ في المملكة العربية السعودية عدم وجود مصدر رسمي في الوقت الحاضر لمثل هذه المعايير وبالتالي الحاجة الى مقاييس لما يعتبر متعارفاً عليه . ولقد حدّدنا هذه المقاييس كالتالي:

(أ) اذا كان المعيار قد اصدر من قبل لجنة معايير المحاسبة التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين السعوديين يعتبر مثل هذا المعيار متعارفاً عليه ويلزم اتباعه الا اذا كان في امكان المنشاة (مع موافقة المراجع) تبرير عدم الالتزام به من اجل ان تعطى 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 يتناسب ما يتم اختياره مع بيان اهداف المحاسبة المالية وبيان مفاهيم المحاسبة المالية الصادر من قبل معهد المحاسبين القانونيين السعوديين . ويعتبر هذا الشرط اساسياً حتى يتسع تطبيق معايير محاسبة غير متناظرة عند اعداد القوائم المالية .

٣٥٣٨ الالتزام بالمتطلبات القانونية المناسبة :

كما يتضح من الملحق (٢) يتم الابلاغ بالالتزام بالمتطلبات 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 للالتزام اكثر فعالية وبالتالي يتطلب معيار التقارير مثل هذا التعبير .

٦-٣-٨ التسليم بعدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها:

تنوع المتطلبات المختلفة في الدول بالنسبة لهذه المشكلة أكثر مما هو الحال بالنسبة "للمحورة العالة" و"الالتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها" في المملكة المتحدة يمكن للمراجع الموافقة على عدم الالتزام بأحد قوائم التطبيقات المحاسبية النمطية الملائمة تحت ظروف مناسبة دون أن يكون ملزماً باظهار موافقته على ذلك في التقرير المطلوب، وبالرغم من أنها تتفق مع القائلين بأن المراجع يجب أن يصدر تقريراً مطلقاً في مثل هذه الحالات، فإنها تعتقد أيضاً أن مستخدم القوائم المالية المدرك يجب أن لا يكون في شك عن موقف المراجع من عدم الالتزام، أما في الولايات المتحدة الأمريكية يتطلب تقرير المراجع النمطى المطلوب تعبيراً إيجابياً عن "الالتزام بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها" ويعنون أن نتعرف على الوضع في الولايات المتحدة الأمريكية من التسليم بعدم الالتزام من المصدر التالي:

القاعدة (٢٠٣) من لائحة سلوك المحاسبين القانونيين الأمريكيين الصادرة من قبل معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي تنص على أن : "العضو يجب أن لا يقوم بأداء رأيه بان القوائم المالية تعكس بشكل عادل وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها اذا كانت هذه القوائم تتضمن أي خروج عن مبدأ محاسبين ، صدر عن الهيئة المحددة بواسطة المجلس لوضع مثل هذه المبادئ ، اذا كان لهذا الخروج اثر هام نسبياً على القوائم المالية ككل ، مالم يكن باستطاعة العضو ان يوضح انه نظراً لظروف غير عادية فإنه في غياب المبادئ المحاسبية التي استخدمت تصبح القوائم المالية مضللة ، وفي هذه الحالات يجب ان يبين تقريره الخروج على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، والاشر التقريري له على القوائم المالية ، اذا كان ذلك عملياً ، واسباب ان الالتزام بمبادئ المتعارف عليه يؤدي إلى قوائم مالية مضللة ."

وفي البيان الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين تحت عنوان (٣٦٤٣) "التقارير عن القوائم المالية التي تمت مراجعتها" (فقرة ١٨) تم زيادة ايضاح ماتضمنته العبارة السابقة على النحو التالي : "عندما تكون الحالات المبينة في القاعدة قائمة، يجب أن 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 للالتزام القوائم المالية بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، مالم تكن هناك اسباب أخرى 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، ولكنها يختلفان على كيفية اعداد التقرير في هذه الحالة .

ولم تتطرق معايير المراجعة في المانيا الى هذه المشكلة ،

- لفت الانتباه :

- المملكة المتحدة :

يبين معيار تقرير المراجعة في المملكة المتحدة - المذكرات التفسيرية ، ٣٦٤٤ الفقرتان (٩٨) كمبدأ عام بان المراجع الذى يقوم باصدار رأى غير مطلق يجب ان لا يشير الى جوانب محددة من القوائم المالية فى صلب تقريره ، نظرا لأنه قد ينظر الى مثل هذه الاشارة على انه تحفظ ، ومع ذلك ، ففى حالات نادرة يحصل المستخدم على فهم افضل للقوائم المالية اذا تم توجيه انتباذه الى امر هام ، وقد تتضمن الامثلة حادث غير عادى ، سياسة او ظرف محاسبى ، يعتبر الالامام بها امرا اساسيا لفهم القوائم المالية .

وحتى يمكن تجنب الانطباع بان الغرض هو التحفظ ، فان التعبيرات التى يكون الغرض منها تاكيد امور معينة يجب ان تظهر فى فقرة مستقلة ويتم التقديم لها بعبارة مثل " نوجه الانتباه الى " ويجب عدم الاشارة اليها فى فقرة الرأى كما يجب عدم استخدام التاكيد على امور معينة لمعالجة نقصان الفصاحة الملائم فى القوائم المالية ، كما انها لا تعتبر بدليلا للتحفظ .

- الولايات المتحدة الامريكية :

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

- المانيا الغربية :

تنص القائمة ٣٦٤٢/٣ معايير اصدار اراء المراجعة (٥) - الاضافات للاراء النمطية مراجعة على هذا الامر الا انها تعتبر مرغوبا فيها او مطلوبة اذالم 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 النمطى فقط بعد ان يكون قد قام بفحص دقيق عن ضرورتها ، ويجب ان يقوم بصياغتها بصورة لا تؤدى الى التأشير على قيمة او وضوح الرأى ، يجب التعبير عن التحفظات بهذا المعنى ، ويجب ان لا تعطى الانطباع بأنها اضافات الى الرأى النمطى .

- الخلاصة :

تبين الملاحظات السابقة ان معايير المراجعة في كل من الدول الثلاث تدرك ٣٦٤٨ ان هناك حالات لا يكون لدى المراجع تحفظات على اعطاء القوائم المالية صورة عادلة او التزامها بالمتطلبات القانونية ، ومع ذلك قد تكون اضافة فقرة لتأكيد امور معينة مطلوبة ، ويترك لتقدير المراجع ان يقرر متى تكون هذه الفقرة الاضافية مطلوبة . وننظر لأن الخاصية الاكثر اهمية في تقرير المراجعة هي ابداء المراجع لتقديره ، فإنه 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 ليتضمنه معيار التقارير .

التحفظات: ٨-٣-٨

تعالج الدراسة الايضاحية ومعيار التقارير باستفاضة الى حد ما كيف يجب ٣٦٤٩ 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 المسئولة عن اصدار معايير المراجعة في هذه البلاد ، وتسمح المانيا الغربية باستخدام رأى مراجعة متحفظ ، او الامتناع عن ابداء الرأى ولكن لا يجدون انها اصدرت نصوصا للرأى المعارض (انظر القائمة ٣٦٤٢/٣ ، (ب) ، ملحوظة ١) .

تأريخ تقرير المراجع المستقل ينص على انه " بصفه 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 الاخير ، او استخدام تاريخ مزدوج " (التاريخ الاول لانتهاء المراجعة والتاريخ التالي الذي تم فيه الانتهاء من فحص الحدث اللاحق) وقد اخذنا بمبدأ التاريخ المزدوج حتى يكون القاريء على بيته من مسؤولية المراجع بالتحديد .

١٠-٣-٨ المراجعون الآخرون:

يرتكز طلب عدم الاشارة في تقرير المراجعة الى العمل الذي قام به مراجعون آخرون على وجهة النظر القائلة بأن المراجع مسؤول 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 .

١١-٣-٨ الامثلة الايضاحية :

ادراج امثلة ايضاحية في ارشادات المراجعة بالمملكة المتحدة كان ناجحا للغاية في ان الامثلة اشارت تعليقات اكثرا من محتويات معايير المتعلقة بها وتنص الارشادات على " ترمي الامثلة لأن توضح فقط الاشكال المختلفة للصياغة المستخدمة في الظروف المختلفة . ونظرا لانه يجب صياغة التحفظات باستخدام تعبيرات يتم اختيارها لتلائم الظروف الخاصة التي ترتبط بها ، فإنه ليس من العملي اقتراح اشكال نموذجية للتحفظ قد تكون مفيدة ". 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 لفهم القوائم المالية ، ولتشجيع فهم اكثرا اتساقا للتقارير المتحفظة ، يجب استخدام الصياغة المستخدمة للتعبير عن التحفظات في رأي المراجع والتي نص عليها معيار التقارير والمبينة في التقارير الايضاحية مالم يكن في رأي المراجع انه اذا قام بذلك سيتحقق في توصيل المعنى المقصود بوضوح . وتأخذ الامثلة الايضاحية بوجهة النظر هذه عن طريق استخدام نفس اللغة للتعبير عن الخصائص الاساسية في فقرات النطاق ، والرأى ، والتأكيد على امور معينة .

١٢-٣-٨ التقارير المطلقة :

١ - الولايات المتحدة الامريكية :

" قمنا بفحص الميزانية لشركة ————— في ————— والقواعد المرتبطة بها الخاصة بالدخل ، والارباح المتبقاة ، والتغيرات في المركز المالى عن السنة المالية المنتهية في هذا التاريخ ، وقد تم فحصنا وفقاً لمعايير المراجعة المعترف عليها ، وتبعد بذلك ، ضمن الفحص الذى قمنا به تلك الاختبارات المتعلقة بالسجلات المحاسبية ، واجراءات المراجعة الأخرى التي اعتبرناها ضرورية في ضوء الظروف القائمة .

وفي رأينا ان القوائم المالية المشار اليها بعالیه تعبر بصورة عادلة عن المركز المالى لشركة ————— في ————— وعن نتائج اعمالها ، والتغيرات في مركزها المالى عن السنة المنتهية في هذا التاريخ ، وفقاً للمبادئ المحاسبية المعترف عليها المطبقة على نفس الاسس التي اتبعت في العام الماضى " .

٢ - المملكة المتحدة:

فقرة النطاق " قمنا بمراجعة القوائم المالية المبينة على الصفحات من إلى وفقاً لمعايير المراجعة المعتمدة .

وفي رأينا ان القوائم المالية ، التي تم اعدادها وفقا لمفهوم التكلفة التاريخية تعطى صورة صادقة وعادلة عن احوال الشركة فى - - - - - ، وعن ارباحها ، وعن مصادر الاموال واستخداماتها عن السنة المنتهية فى هذا التاريخ وتلتزم بقوانيين الشركات لسنة ١٩٤٨ الى سنة ١٩٨١ "٠

٣ - المانيا الغربية :

(أ) التقرير الموجز - ينشر مع القوائم المالية وفقا للقسم ١٦٢ من

قانون الشركات:

"مسك الدفاتر ، والقوائم المالية السنوية ، وتقرير مجلس الادارة ، تتفق مع القانون ونوصون النظام الاساسي للشركة على اساس الفحص المهني الذي قمنا به".

(ب) التقرير الكامل لمجلس الادارة

مخلص المحتوياتالقسم الرئيسي

المهمة والاراء
المركز القانوني للشركة
المركز المالي
تبسيب وتقييم الاصول والخصوم
التحليل المالي
البنود الرئيسية للميزانية
الارسال
مسك الدفاتر
تقرير الادارة
النتائج المالية والتاكيدات
معايير المراجعة المقترحة
تقارير المراجعة .

فقرة النطاق	القانون السعودي الحالي	المملكة المتحدة الأمريكية	الولايات المتحدة الأمريكية	العانيا الغربية
١- تحديد الموجة	يتطلب نظام الشركات السعودي ان يحدد تقرير المراجعة ، ويوجه يقدم المراجعة تقريره الى الاجتماع اولئك الذين يوجه لهم التقرير فحص قوائمها المالية او الى مجلسى الى العميل فقط ولكن يوجه ايضا السنوى للجمعية العمومية العادلة (معيار المملكة المتحدة ، الفقرة ادارتها او الى المسامعين فيها ، وبالنسبة للتقدير عن القوائم المالية لمسئلته العالى الى الجمهور العام .	يمكن توجيه التقرير الى الشركة التي يتم اصدارها او الى المسامعين فيهما ، وبالنسبة للتقدير عن القوائم المالية لمسئلته العالى الى الجمهور العام .	الرأى هو نتيجة المراجعة ، ويوجه الى العميل فقط ولكن يوجه ايضا السنوى للجمعية العمومية العادلة (معيار المملكة المتحدة ، الفقرة ادارتها او الى المسامعين فيها ، وبالنسبة للتقدير عن القوائم المالية لمسئلته العالى الى الجمهور العام .	الرأى هو نتيجة المراجعة ، ويوجه الى العميل فقط ولكن يوجه ايضا السنوى للجمعية العمومية العادلة (معيار المملكة المتحدة ، الفقرة ادارتها او الى المسامعين فيها ، وبالنسبة للتقدير عن القوائم المالية لمسئلته العالى الى الجمهور العام .
(المادة ١٣٢)	(٢)	(٢)	(٢)	(٢)
٢- تحديد القوائم	ليست هناك قرائن قانونية فيما يجب ان يتضمن التقرير اداء راي يتعلق بالقواعد المالية التي يرتبط بها القوائم المالية ككل ، او تاكيداً منه بـ(معيار المملكة المتحدة الفقرة ٢) لا يمكن اداء الرأى (المعيار الرابع عن للمجتمعية العمومية بوضوح المدى الذي تبين فيه الحسابات ٠٠٠٠٠) (المادة ١٣٢ نظام الشركات)	اما ان يحدد تقرير المراجعة ٠٠٠٠٠ مما يتضمن التقرير اداء راي يتعلق بالقواعد المالية التي يرتبط بها القوائم المالية ككل ، او تاكيداً منه بـ(معيار المملكة المتحدة الفقرة ٢) لا يمكن اداء الرأى (المعيار الرابع عن للمجتمعية العمومية بوضوح المدى الذي تبين فيه الحسابات ٠٠٠٠٠) (المادة ١٣٢ نظام الشركات)	ليست هناك قرائن قانونية فيما يجب ان يتضمن التقرير اداء راي يتعلق بالقواعد المالية التي يرتبط بها القوائم المالية ككل ، او تاكيداً منه بـ(معيار المملكة المتحدة الفقرة ٢) لا يمكن اداء الرأى (المعيار الرابع عن للمجتمعية العمومية بوضوح المدى الذي تبين فيه الحسابات ٠٠٠٠٠) (المادة ١٣٢ نظام الشركات)	ليست هناك قرائن قانونية فيما يجب ان يتضمن التقرير اداء راي يتعلق بالقواعد المالية التي يرتبط بها القوائم المالية ككل ، او تاكيداً منه بـ(معيار المملكة المتحدة الفقرة ٢) لا يمكن اداء الرأى (المعيار الرابع عن للمجتمعية العمومية بوضوح المدى الذي تبين فيه الحسابات ٠٠٠٠٠) (المادة ١٣٢ نظام الشركات)
٣- تحديد اجراءات	تعليمات مصلحة الزكاة والدخل: يجب في جميع الحالات التي يرتبط اسم المراجعة بـ(الراجحة التي يتم ان بعد المراجعة تقريره الخاص) صراحة الى ما يلى: (١) ما اذا كان قد ثبتت مراجعة بالقواعد المالية ، يجب ان يتضمن التقرير المراجحة والقيام بها، يجب ان يذكر بالمراجعة وفقاً للمبادئ المحاسبية (٢) ما اذا كان قد ثبتت مراجعة تحديداً واضحاً وقاطعاً عن طبيعة الفحص الذى تقرير المراجعة ان المراجعة قيام بها .	في جميع الحالات التي يرتبط اسم المراجعة بـ(الراجحة التي يتم ان بعد المراجعة تقريره الخاص) صراحة الى ما يلى: (١) ما اذا كان قد ثبتت مراجعة بالقواعد المالية ، يجب ان يتضمن التقرير المراجحة والقيام بها، يجب ان يذكر بالمراجعة وفقاً للمبادئ المحاسبية (٢) ما اذا كان قد ثبتت مراجعة تحديداً واضحاً وقاطعاً عن طبيعة الفحص الذى تقرير المراجعة ان المراجعة قيام بها .	في جميع الحالات التي يرتبط اسم المراجعة بـ(الراجحة التي يتم ان بعد المراجعة تقريره الخاص) صراحة الى ما يلى: (١) ما اذا كان قد ثبتت مراجعة بالقواعد المالية ، يجب ان يتضمن التقرير المراجحة والقيام بها، يجب ان يذكر بالمراجعة وفقاً للمبادئ المحاسبية (٢) ما اذا كان قد ثبتت مراجعة تحديداً واضحاً وقاطعاً عن طبيعة الفحص الذى تقرير المراجعة ان المراجعة قيام بها .	في جميع الحالات التي يرتبط اسم المراجعة بـ(الراجحة التي يتم ان بعد المراجعة تقريره الخاص) صراحة الى ما يلى: (١) ما اذا كان قد ثبتت مراجعة بالقواعد المالية ، يجب ان يتضمن التقرير المراجحة والقيام بها، يجب ان يذكر بالمراجعة وفقاً للمبادئ المحاسبية (٢) ما اذا كان قد ثبتت مراجعة تحديداً واضحاً وقاطعاً عن طبيعة الفحص الذى تقرير المراجعة ان المراجعة قيام بها .
(٥٠)	(٥٠٩٨)	(٥٠٩٨)	(٥٠٩٨)	(٥٠٩٨)

(تابع) فقرة النطاق	القانون العودي الحالى	المملكة المتحدة	الولايات المتحدة الأمريكية	المانيا الغربية
والأيصالات التي يرى ضرورة الحصول عليها وله أيضاً أن يتحقق من موجودات الشركة والتزاماتها وعلى رئيس مجلس الإدارة أن يعكّه من إداء واجبه فإذا صادف مراقب الحسابات معاوته في هذا الشأن اثبت ذلك في تقرير يقدم إلى مجلس الإدارة فإذا لم ييسر المجلس عمل مراقب الحسابات وجب على الأخير دعوة الجمعية العادي للنظر في الأمر.	الاستثناء المذكور في الفقرة الأولى من قانون المالية يتطلب إثباتاً من المراقب بأن المددة المحددة في تقرير المراجعة في المملكة المتحدة في هذا المدد وفقاً لاستجابة إدارة الشركة في وضع لقانون الشركات في المملكة المتحدة إذا أخفق المراجعون في الحصول على الوثائق والأيصالات التي طلبها على جميع المعلومات والأيصالات، تحت تصرفه التي تعتبر وفقاً لأنفل تقدير (المادة ١٣٢ من نظام الشركات) واعتقاد لديهم ضرورة لفرض المراجعة التي يقومون بها، يجب أن يذكروا هذه الحقيقة في تقريرهم (إعداد التقارير وفقاً لمبدأ الاستثناء).	الإبلاغ وفقاً لمبدأ الاستثناء كما في وفقاً للقسم ١٦٦ فقرة ١ من قانون الأحكام المنصوص عليه صراحة في تقرير المراجعة في المملكة المتحدة في هذا المدد وفقاً للمراجعة السنوية للجمعية العمومية للمساهمين تقريراً يبين فيه مدى اعتماده في إصدار تقرير المراجعة في المملكة المتحدة.	الإبلاغ وفقاً لمبدأ الاستثناء كما في وفقاً للقسم ١٦٦ فقرة ١ من قانون (الشركات) يجب أن يذكر صراحة ما إذا كان مجلس الإدارة قد أعطى الإيصالات وقدم القرائن المطلوبة (قائمة ١٩٧٧/٢ تقارير المراجعة المطولة).	
٤ - القيد على نطاق المراجعة يجب أن يقدم المراجع على الأحكام المنصوص عليه صراحة في تقرير المراجعة في المملكة المتحدة في هذا المدد وفقاً لاستجابة إدارة الشركة في وضع لقانون الشركات في المملكة المتحدة إذا أخفق المراجعون في الحصول على الوثائق والأيصالات التي طلبها على جميع المعلومات والأيصالات، تحت تصرفه التي تعتبر وفقاً لأنفل تقدير (المادة ١٣٢ من نظام الشركات) واعتقاد لديهم ضرورة لفرض المراجعة التي يقومون بها، يجب أن يذكروا هذه الحقيقة في تقريرهم (إعداد التقارير وفقاً لمبدأ الاستثناء).				
٥ - نقدة الرأى يجب أن يقدم المراجع إلى الاجتماع السنوي للجمعية العمومية العادي لبيان الرأى غير المتفق عليه في تقريره عادة يتم صياغة الرأى غير المتفق عليه في تقريره لا يتضمن تقرير المراجعة أي اشارة صريحة خاصة بالرأى فحسب المستقل على النحو التالي:				
٦ - معيار جودة التقارير المالية يجب أن يشير المراجع إلى معيار جودة التقارير المالية التي يبيّن فيها (ب) ما إذا كان في رأينا أن القوائم المالية المشار إليها في رأينا أن القوائم المالية المشار إليها في تقريرها غير ملائمة بخلاف الالتزام				

(تابع) فقرة الرأى	القانون السعودى الحالى	المملكة المتحدة الامريكية	الولايات المتحدة	العاشر الغربي
٢- الخروج على النظم	يجب على المراجع تقديم تقرير	يجب ان يشير المراجعة في تقريره	لايست هناك اشارة صريحة في تقريره	ليت هنالك اشارة صريحة في التقرير
المطلبات	للجتماع العادى للجمعية العمومية	صراحة الى مايلى ٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠	المطلق و اذا كان الرأى عن التعديل العادل	الهدف الاسنى للمراجعة (بيان العهد)
القانونية	اى مخالفات لاحكام نظام الشركات	(ج) اى امور محددة عن طريق	شاير بدرجة هامة نسبيا بمخالفات	صراحة الى المراجعة بعد الاعداد
التشريعات العلاشمة اوالمطلبات	او مخالفات لاحكام نظام الشركات	قانونية فيجب على المراجعة ان يتحفظ فى	وفقا للقانون والمبادئ المحاسبية	المراجعة بعد اعدادها
وجه التحديد ما اذا	او نظام الشركة الاساس	اى اخرين	تقريره	يحب ان يذكر تقرير المراجعة على
تفى بالمتطلبات القانونية وما اذا	(المادة ١٣٢ من نظام الشركات)	تقريره	تقريره	وجه التحديد ما اذا كانت المحاسبة
كانت القوائم المالية قد اعدت	او خروج على شعوص النظم	اى خروج على شعوص النظم	اى امور محددة عن طريقها ،	اى اشارات صريحة غير مطلوبه - اذا
وفقا للقانون	كيات القوائم المالية قد اعدت	وفىما عدا ذلك فان الالتزام يكون	كما في المملكة المتحدة الاشارة صراحة غير	كما في المملكة المتحدة الاشارة صراحة غير
(قائمة ١٩٧٧/٢)	وفقا للقانون وفقا للنظام الاساس	فيجب على المراجعة ان يتحفظ فى تقريره	مطلوبة ، اذا تاشر الرأى عن التعديل العادل	مطلوبة ، اذا تاشر هام نسبيا
٣- الخروج على النظم	كيات القوائم المالية قد اعدت	وفىما عدا ذلك فان الالتزام يكون	وفقا للنظام الاساس	كيات القوائم المالية قد اعدت
(قائمة ١٩٧٧/٢)	وفقا للنظام الاساس	مفهوما عطفيا	مفهوما عطفيا	مفهوما عطفيا
	نظم الشركات)	.	.	.
	ليس هناك اشارة صريحة لااعداد	.	.	.
	التقارير وفقا لمبدأ الاستثناء	.	.	.
	كما هو الحال بالنسبة للخروج على	.	.	.
	المتطلبات القانونية

الإمدادات الفردية	الولايات المتحدة الأمريكية	المملكة المتحدة	القانون السعودي الحالى	(تابع) فقرة الرأى
المتطلبات القانونية المشار إليها،	يجب أن يذكر التقرير ما إذا كانت القوائم	لابطلاع المعيار في المملكة المتحدة	الالتزام بمعايير	٤ - الالتزام بمعايير
في النهاية ١٩٧٢/٢ تتضمن قانون	العالية معدده وفقاً للمبادئ المحاسبية	إشارة صريحة - ومع ذلك "عند	على المحاسب القانوني أن يحدد	تعليمات محلحة الركابة والدخل: يجب
المحاسبة	المتعارف عليها"	ابداء الرأي بان القوائم المالية	تقدير المراجعة وفقاً للمبادئ المحاسبية	الحسابية
المحاسبة.	المعارف عليها"	المتعارف عليها"	تعطى صورة صادقة وعادلة ، فيجب	(المعيار الأول من معايير التقارير -
ان يكون المراجع مقتضماً،	فيجب أن تكون المراجعة مقتضمة ،	المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها:	بالإضافة إلى أشياء أخرى بات :	النهاية ٤١٠)

١٤-٣-٨ اقتراحات المقدمة لتعديل التقرير النمطي١ - مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين - ١٩٦٩ م

- المراجعون في الولايات المتحدة الأمريكية الذين يرون توضيح مسؤولية المراجع عن طريق تعديل التقرير يقترحون أن يشمل الرأي الموسع ما يلى:
- (١) تعليق بان القوائم المالية هي من اعداد الادارة .
 - (٢) ايصال بان المبالغ المبيتة في القوائم المالية هي على وجه التقرير بصورة معقولة ولا تمثل قياسات دقيقة .
 - (٣) الاشارة إلى حقيقة ان المراجعة تمت وفقاً لمعايير المراجعة التي وضعتها مهنة المحاسبة .
 - (٤) ايصال 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 الأمريكي للمحاسبين القانونيين)اقتراحات للتوسيع الممكن للتقرير النمطي :

- (١) تحديد ان القوائم المالية تم اعدادها بواسطة الادارة
- (٢) مناقشة طبيعة القوائم المالية بصورة موجزة ، بما في ذلك الاشارة إلى:
 - أ - مفهوم " الاستمرار "
 - ب - مفهوم " الاستحقاق "
 - ج - اساس " التكلفة التاريخية "
- (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 إلى الموضوعية او الاستقلال)

١٥٣-٨ الصور العادلةالمثال أ

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

المثال ب

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

- (أ) الحد الاقصى لها من الربح المسموح به لمثل هذا العقود هو ١٠٪
- (ب) اذا تعددت الشركة هذا الهاشم ، لن تمنع اي عقود اخرى
- (ج) وقد حققت الشركة هامش اكبر من الهاشم المسموح به
- (د) وحتى يمكن تخفيض الهاشم الى الحد المسموح به ، قامت الادارة المسئولة بالموافقة على اعباء حملتها لها الشركة القابضة على اساس اتعاب قدرها ١٠٠ جنية استرليني في الساعة للموظف الذي قام بالخدمة فعلاً لشركة المقاولات .

في مثل هذه الحالات ، تكون القوائم المالية لشركة المقاولات ، بعد تحميلها بالاعباء التي رخصت بها الادارة ، ملتزمة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وبقانون الشركات ، ولكن هل هذه القوائم تعطى صورة عادلة للمستخدم المدرك .

ملحق (١) تعریف المصطلحات

ملحق (١)

نظراً لمرحلة التطور التي تمر بها المهنة من حيث اخذها من منابع العلم والخبرة للدول الأخرى وبحكم تواجدهم حاسبين من دول ذات ثقافات مختلفة يعملون في المملكة، فان من الضروري لتسهيل عملهم وجعله أكثر جدوى للمستفيدين من خدماتهم محاولة توحيد معانى بعض المصطلحات الهامة في مجال المهنة . ويلزم مراعاة ان أهمية تعریفها يأتي من التعارف على ماتعنيه وتوحيد استعماله من الجميع :

المراجعة:

فحص القوائم المالية لمنشأة طبقاً لمعايير المراجعة المعتمدة في المملكة ، من قبل شخص (او اكثر) مؤهل (او مؤهلين) تأهلاً مهنياً كافياً ، بفرض ابداء الرأي في ان القوائم المالية ككل :

- ١ - تظهر بعدل المركز المالى لمنشأة كما هو عليه في نهاية المدة موضوع المراجعة ، ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام الأموال بناء على كفاية العرض والإفصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة .
- ٢ - تتفق مع متطلبات نظام الشركات والنظام الأساس لمنشأة فيما يتعلق باعداد وعرض القوائم المالية .

المراجع المسئول:

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

المراجعون الآخرون:

قد يشتراك أكثر من مراجع في مراجعة المنشأة ويكونوا مسئولين عن امداد تقرير مشترك كما قد يراجع كل منهم وحدة محاسبية مستقلة من وحدات المجموعة موضوع المراجعة .

القواعد المالية :

المعلومات المالية المستخرجة من السجلات المحاسبية للمنشأة والمعروضة بشكل يظهر مركزها المالي في تاريخ معين والتغير في مركزها المالي خلال فترة محددة وفقاً لأسس محاسبى شامل . وت تكون القوائم المالية للمنشأة عادة من قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة الارباح المبقاة (او قائمة التغير في حقوق أصحاب رأس المال) ، قائمة مصادر واستخدام الأموال والإيضاحات المتعلقة بتلك القوائم المالية .

تظهر بعدل:

تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام الأموال اذا أمكن للقارئ المدرك المتاح له نفس المعلومات المالية التي من المتوقع منطقياً أن تكون في حوزة ادارة المنشأة أن يقرر أن تلك القوائم المالية ككل تفصي بطريقة سليمة عن كل الأمور الهامة التي يعودى سوء عرضها او حدتها الى أن تكون القوائم المالية مفيدة .

و عندما يصدر المرابع رأياً بأن القوائم المالية ككل تظهر بعدل المركز المالي في نهاية الفترة ونتائج الأعمال ومصادر استخدام الأموال خلال النترة المحاسبية بناءً على كفاية العرض والإفصاح للمعلومات التي تحتوى عليها القوائم المالية ووفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة موضوع المراجعة فان ذلك يعني ان المرابع توصل الى درجة معقولة من القناعة بما يلى :

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

- ان المعلومات المعروفة في القوائم المالية والإيضاحات التابعة لها معروفة بشكل معقول أي دون تفصيل ممل او اختصار مخل .
- ان القوائم المالية تعكس جوهر العمليات والحدثات التي تمت والظروف التي احاطت بالمنشأة موضوع المراجعة .

معايير المحاسبة المتعارف عليها :

يقصد بمعايير المحاسبة المتعارف عليها المعايير التي تتمتع بدرجة كبيرة من الدعم الناتج من اعتمادها رسمياً او الناتج من اكتسابها قبولاً عاماً في

المملكة العربية السعودية . وتشمل معايير المحاسبة المتعارف عليها للمنشآت الهدافة للربح مايلن:

أ - معايير المحاسبة المالية المصدرة من قبل معهد المحاسبين القانونيين السعوديين ، او في غيابها .

ب - الممارسات المحاسبية التي اكتسبت قبولا عاما في المملكة العربية السعودية شريطة تناصتها مع بيان اهداف المحاسبة المالية وبيان مفاهيم المحاسبة المالية الصادرين من قبل معهد المحاسبين القانونيين السعوديين .

ملائمة لظروف المنشأة :

في غالبية الاحوال تعتبر معايير المحاسبة المتعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة الا في الحالات النادرة التي قد يؤدي التطبيق الحرفي لمعايير المحاسبة المتعارف عليها إلى قوائم مالية مضللة . وفي مثل هذه الحالات النادرة يتغير على المنشأة استخدام معالجة محاسبية بديلة من أجل أن تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالى للمنشأة .

الأهمية النسبية :

القيمة النسبية لبند من بنود القوائم المالية او لامر من الامور الواجب الافصاح عنها او تأثيره المتوقع على القرارات التي يتخذها المستخدمون بناء على المعلومات المعروفة في القوائم المالية . ويعتبر البند او الامر اذا أهمية نسبية اذا كان من المحتمل أن يؤدي عدم الافصاح عنه ، او سوء عرضه او حذفه الى تشويه او نقص المعلومات المعروفة في القوائم المالية بدرجة تؤدي الى تضليل القارئ^{*} المدرك عند اتخاذ قرار يعتمد على تلك المعلومات .

*

درجة الاقتئاع المعقول:

يقصد بدرجة الاقتئاع المعقول حصول المرجع على ادلة وقرائن ملائمة وكافية تمكنه من ابداء الرأى على القوائم المالية ككل . ويراعى ان رأى المرجع لا يعتمد على براهين قاطعة وانما يعتمد على أدلة وقرائن مقنعة تشير الى ما اذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها ومصادر واستخدام الاسوال . بمعنى آخر لا تهدف المرجعة الى الاشتات العلمي وانما تهدف الى الحصول على درجة معقولة من الاقتئاع لابداء الرأى في القوائم المالية .

* جرى استخدام (القناعة) لتعنى الاقتئاع بحكم شيوخ استدامتها .

المراجعة النهائية :

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

التدقيق :

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

العميل :

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

المجلس :

مجلس ادارة معهد المحاسبين القانونيين السعودي .

المنشآة :

أى شخص او اى شخصية اعتبارية سواء كانت هادفة او غير هادفة للربح .

مكتب المحاسبة :

أى منشأة تزاول مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية .

شركة المحاسبة :

تنشأ بسبب اتفاق شخصين او اكثر من رخص لهم بممارسة المهنة على تكوين شركة محاسبة .

المعهد :

معهد المحاسبين القانونيين السعودي .

العضو :

عضو معهد المحاسبين القانونيين السعوديين الاساس او المشارك او المثبت .

ممارسة المهنة :

تقديم الخدمات المهنية للعملاء بواسطة محاسب قانوني او شركة محاسبة .

اختبار التأهيل للزمالة :

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

شهادة الزمالة :

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

معايير المراجعة المعترف عليها :

معايير المراجعة المعتمدة في المملكة العربية السعودية من قبل جهة رسمية اعطيت سلطة اصدار هذه المعايير . وتعتبر معايير المراجعة المعتمدة من قبل معهد المحاسبين القانونيين السعوديين هي المعايير المعترف بها عند مراجعة القوائم المالية للمنشآت الهدافة للربح .

القارئ المدرك :

يقصد بالقارئ المدرك الشخص قادر على تحديد الامور المعروضة في القوائم المالية التي لها علاقة بالقرارات التي يتخذها بناء على تلك القوائم . ولايشترط في ذلك الشخص قدرته على اعداد القوائم المالية . وانما يشترط فيه القدرة على استيعاب المعلومات المعروضة في القوائم المالية وتحديد ما له علاقة منها بالقرار او القرارات التي يتتخذها والتي تتطلب معلومات مالية معروضة في تلك القوائم .

اسلوب المراجعة :

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

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

ادلة وقرائن المراجعة :

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

النظام المحاسبي:

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

نظام الرقابة الداخلية :

الاجراءات التي اقرتها ادارة المنشأة للتتأكد من الالتزام بالسياسات التي وضعتها والحفاظ على اصول المنشأة واكتمال ودقة السجلات . ويهدف نظام الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالنظام المحاسبي الى منع الاخطاء او اكتشافها واتخاذ الاجراءات المناسبة لتصحيحها . وتشمل الاخطاء المقصودة منها وغير المقصودة . ويكون نظام الرقابة الداخلية عادة من فوابط عامة واجراءات رقابة تطبيقية .

الفوابط العامة في نظام الرقابة الداخلية :

يقصد بالفوابط العامة القواعد الاساسية لنظام الرقابة الداخلية الهدافه لخلق محيط ملائم لتنفيذ الانظمة المعتمول بها في المنشأة وخاصة النظم المحاسبي واجراءات الرقابة الداخلية . وتعنى الفوابط العامة بحدة امور منها الفصل المناسب بين المسؤوليات المتعارضة ، تحديد الصلاحيات الملائمة ، الاشراف والتدعيق على التنفيذ ، اختيار الاشخاص ذوى الكفاءة المناسبة وضبط حرية الوصول الى اصول المنشأة وسجلاتها .

اجراءات الرقابة التطبيقية :

يقصد بها اجراءات الرقابة المتعلقة بتطبيق معين (على سبيل المثال: المبيعات، التحصيلات والمدينون او المشتريات ، المدفوعات والدائنين) . وتهدف اجراءات الرقابة التطبيقية الى التأكد من صحة واتكمال ودقة العمليات والسجلات المتعلقة بتطبيق معين . وتشمل هذه الاجراءات عادة اجراءات تتعلق بالتأكد من ان العملية قد تم اعتمادها من قبل الشخص ذو الصلاحية المناسبة، اكمال وصحة ودقة المستندات الموئدة للعملية ، اكمال وصحة ودقة تسجيل العملية ، اكمال وصحة ودقة التقارير التي تحتوى على العملية . وقد يتم تنفيذ اجراءات الرقابة التطبيقية يدويا او قد يتم تنفيذها عن طريق الحاسوب الالى .

اختبارات الالتزام :

الاجراءات التي ينفذها المراجع للحصول على ادلة وقرائن تمكنه من تحديد ما اذا كانت الانظمة (نظام الرقابة الداخلية مثلا) التي ينوى الاعتماد عليها كأساس لابد الراي في القوائم المالية قد تم تطبيقها اثناء المدة موضوع المراجعة . وقد ينطوي اختبار الالتزام على عينة من العمليات التي تخضع للنظام الذي ينوى المراجع الاعتماد عليه او قد يشمل كل العمليات التي تخضع لذلك النظام .

أدلة وقرائن الالتزام :

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

اختبارات المراجعة التحليلية :

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

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

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

اختبارات التحقق التفصيلية :

الاجراءات التي ينفذها المراجع بهدف الحصول على أدلة وقرائن تعدد أحد ارقام القوائم المالية عن طريق فحص التفاصيل التي تكون ذلك الرقم . وقد يمثل الرقم موضوع اختبار التتحقق أحد أرصدة قائمة المركز المالى (على سبيل المثال: رصيد العديدين التجاريين) او قد يمثل عملية او مجموعة من العمليات التي أثرت على قائمة المركز المالى خلال المدة موضوع المراجعة (على سبيل المثال :المبيعات، المبالغ المحصلة من أحد البنك نتيجة لاتفاقية القرض الموقع معه) وقد يقوم المراجع بتنفيذ اختبار التتحقق التفصيلي على أساس عينة من المفردات التي تكون الرصيد او على أساس كل المفردات التي تكون الرصيد .

المراجعة الأولية :

اختبارات المراجعة التي ينفذها المراجع قبل نهاية السنة المالية موضوع المراجعة بهدف الحصول على أدلة وقرائن تمكنه من تحديد ما إذا كانت العمليات والحداث والظروف التي لها تأثير على المركز المالى للمنشأة ونتائج اعمالها قد تم اثباتها وقياسها وتصنيفها وتحليلها بطريقة سليمة ، مكتملة ودقيقة . وقد يشمل نطاق المراجعة الأولية تنفيذ اختبارات الالتزام اذا كان أسلوب المراجعة المعتمد من قبل المراجع المسئول ينطوى على الاعتماد على الانظمة المعمول بها في المنشأة كما قد يشمل تنفيذ اختبارات التتحقق التفصيلية واختبارات المراجعة التحليلية على العمليات والحداث والظروف التي أثرت على المركز المالى ونتائج الاعمال حتى تاريخ سابق لتاريخ نهاية السنة المالية موضوع المراجعة .

مهنة المحاسبة والمراجعة والخدمات المهنية (المهنة) :

يقدم المحاسبون القانونيون مجموعة من الخدمات المتراقبة فلسفياً وعملياً هدفها المشترك هو مساعدة عملائهم على تحقيق اهدافهم المنشرونه . وتشمل هذه الخدمات ما يلى :

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

تهدف الخدمات المحاسبية الى مساعدة المنشأة على الاحتفاظ بسجلات كاملة للعمليات

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

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

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

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

ملحق (٢) معانى بعض الكلمات والعبارات الشائع استخدامة

ملحق رقم (٢)

معانى بعض الكلمات والعبارات الشائعة استخدماها

الإنجليزى

العربى

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

الانجليزي

Application Controls
 Articles of Incorporation
 Audit Manual
 Audit Plan
 Audit Program
 Audit Trail
 Average Cost Method
 Bad Debt Expense
 Balance
 Balance Sheet
 Balance Sheet Classification
 Bank Statement
 Bill of Lading
 Bonds Payable
 Book of Final Entry
 Book-keeping Machines
 Book Value
 Budget
 Budgetary Control
 Budgeting
 Buildings
 Bylaws
 Capital
 Capital Assets
 Capital Expenditure
 Cash in Bank
 Cash Basis
 Cash Deficit
 Cash Disbursement Journal
 Cash Discount

العربي

الضوابط التطبيقية
 النظام الاساس للشركة
 دليل المراجع
 خطة المراجع
 برنامج المراجع
 تدقيق المراجع
 طريقة متوسط التكلفة
 ديون معدومة
 رصي
 قائمة المركز المالى
 تبويب قائمة المركز المالى
 كشف حساب البنك
 بوليصة الشحن
 قرض السنادات
 دفتر القييد النهائي
 الالات المحاسبية
 القيمة الدفترية
 الموازن
 الرقابة باستخدام الموازنات
 اعداد الموازنات
 مبانى
 الوراچع الداخلى
 رئيس المال
 اصول رأس المال
 مصروفات رأس المال
 نقدية في البنك
 الاسس النقدوى
 عجز نقدي
 يومية المدفوعات
 خصم نقدي

Cash Discount on Purchase	خصم نقدي على المشتريات
Cash Flows	تدفقات نقديه
Cash Flow Statement	قائمة التدفق النقدي
Cash on Hand	نقدية في الخزينة
Cash In-Flows	تدفقات نقدية داخلة (مقبوضات)
Cash Out-Flows	تدفقات نقدية خارجة (مدفوعات)
Cash Receipts Journal	يومية المقبوضات
Cash Register	آلية تسجيل النقود
Cash Surplus	فائض نقدي
Certified Public Accountant	محاسب قانوني عام
Chart of Accounts	دليل الحسابات
Check Register	سجل الشيكولات الصادرة
Closing the Books	قفل الدفاتر
Code of Professional Ethics	قواعد سلوك و اداب المهنة
Collections	المتحصلات
Common Stock	الاهمم العادي
Communication Function	وظيفة الاتصال
Comparative Statements	قوائم المقارنة
Comparative Income Statements	قوائم الدخل المقارن
Compensating Balances	الارصدة المعوضة
Compound Journal Entry	قيد يومية مركبة
Conservatism	التحفظ
Consignment Goods	بضاعة بصفة امانة
Contra Accounts	حسابات مقابلة
Controlling Accounts	حسابات المراقبة
Correction of Errors	تصحيح الخطأ
Cost Accounting	محاسبة التكاليف
Cost of Goods in Process	تكلفة البضائع تحت التشغيل
Cost of Goods Sold	تكلفة البضاعة المباعه
Cost of Sales	تكلفة المبيعات
Credit	دائين

Credit Department	ادارة الائتمان
Creditors Ledger	دفتر استاذ الدائنين
Current Assets	أصول متداولة (جاربة)
Customer Ledger	دفتر استاذ حسابات عملاء
Current Liabilities	خصوم متداولة
Current Ratio	نسبة التداول
Debit	مدين
Debit and Credit Memoranda	اعشار خصم واعشار اضافة
Deferred charges	اعباء مؤجلة
Depletion	النفاذ
Depletion Expense	مصاريف النفاذ
Depreciation	الاستهلاك
Depreciation Expense	مصاريف الاستهلاك
Design of Accounting Systems	تصميم النظم المحاسبية
Disbursements	مدفوعات
Dishonoured Notes Receivable	أوراق قبض مرفوضة
Discount on Stock	خصم اصدار الاسهم
Dividend Income	ارباح موزعة
Dividends Payable	ارباح موزعة مستحقة الدفع
Donations	תרומות (هبات)
Double Declining Balance	طريقة القسط المتناقص
Double-Entry System	نظام القييد المزدوج
Dual Dating	التاريـخ المـزدوج
End of Period Adjustments	تسويات نهاية المدة
Engagement Letter	خطاب اتفاق
Entity Concept	مفهوم الوحدة المحاسبية
Equipment	معدات
Finance	تمويل
Financial Analysis	تحليل مالي
Financial Position	المركز المالي
Financial Statements	القوائم المالية

الإنجليزى

العربى

Quantifiability	قياس الكمال
Ratio Analysis	تحليل باستخدام النسب
Real Accounts	الحسابات الحقيقية
Realization Principle	مبدأ التحقق
Reconciling the Bank Account	تسوية حساب البنك
Relevance	الملاءمة
Rent Expenses	مصاريف الاجار
Rent Income	إيرادات من الاجار
Replacement Cost	تكلفة الأحلال
Responsibility Accounting	المحاسبة على أساس المسؤولية
Retail Method of Inventory Valuation	طريقة اسعار التجزئة
Retained Earnings	ارباح متحفظة
Revenue Expenditure	مصاريف ايرادية
Rules of Professional Conduct	قواعد السلوك المهني
Sales Discount	خصم مبيعات
Sales Journal	يومية مبيعات
Sales Returns and Allowances	مردودات وسموحت مبيعات
Sales Returns and Allowances Journal	يومية مردودات وسموحت مبيعات
Sales Revenue	إيراد مبيعات
Securities	أوراق مالية
Selling Expenses	مصاريف البيع
Shareholders	حملة الأسهم
Simultaneous Preparation of Documents Journals & Ledger	الاعداد المتزامن للمستندات مع التسجيل في اليومية والاستاذ في نفس الوقت
Software	برامج الحاسوب الالكتروني
Sources and Application of Funds Table	قائمة مصادر الاموال واستخداماتها
Special Journal	يومية خاصة

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

Journal Entry	قيـد الـيـومـيـة
Land	ارـاضـى
Last-in, First Out (LIFO)	الـوارـدـ اـخـيرـاـ يـصـرـفـ اوـلاـ
Lease Contract	عـقـدـ اـيجـارـ
ledger	دـفـتـرـ اـسـتـاذـ
Lessee	الـمـسـتـأـجـرـ
Lessor	الـمـؤـجـرـ
Liabilities	الـخـصـومـ طـوـيـلـةـ الـاجـيلـ
Long-term Liabilities	خـدـمـاتـ اـسـتـشـارـيـةـ اـدـارـيـةـ
Management Advisory Services	اوـرـاقـ مـالـيـةـ قـابـلـةـ لـالـتـحـولـ إـلـىـ نـقـدـ فـورـاـ
Marketable Securities	مـفـهـومـ مـضـاهـةـ الـاـيـرـادـاتـ بـالـمـصـرـوفـاتـ
Matching Concept	وـظـيـفـةـ الـقـيـاسـ
Measurement Function	مـخـزـونـ الـبـضـاعـةـ
Merchandise Inventory	رـهـيـنـ
Mortgage	قـرـضـ بـرـهـنـ
Mortgage Payable	مـصـرـوفـاتـ مـتـنـوـعـةـ
Miscellaneous Expenses	مـصـادـقـةـ سـلـبـيـةـ
Negative Confirmation	الـحـيـادـ (ـ الاـسـتـقلـالـ)
Neutrality	الـحـسـابـاتـ اـسـمـيـةـ
Nominal Accounts	الـرصـيدـ العـادـيـ
Normal Balance	اوـرـاقـ قـبـضـ
Notes Receivable	يـوـمـيـةـ اوـرـاقـ قـبـضـ
Notes Receivable Journal	اوـرـاقـ دـفـعـ
Notes Payable	يـوـمـيـةـ اوـرـاقـ دـفـعـ
Notes Payable Journal	الـدـلـيـلـ الـمـوـضـوـعـ
Objective Evidence	مـصـرـوفـاتـ اـخـرىـ
Other Expenses	اـيـرـادـاتـ اـخـرىـ
Other Income	اـجهـزةـ مـخـرـجـاتـ الـحـاسـبـ الـاـلـكـتـرـوـنـىـ
Output Devices	حـقـوقـ الـمـلـكـيـةـ
Owners' Equity	نـسـبـةـ حـقـوقـ الـمـلـكـيـةـ إـلـىـ الدـائـنـينـ
Owners' Equity-to-Debt Ratio	

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

العربي

مفهوم القوة الشرائية الثابتة

ادوات كتابي

قائمة التغيرات في المركز المالي

حقوق المساهمين

طريقة القسط الثابت في تقدير الاستهلاك

دفتر استاذ فرع

اختبارات التحقق

المراجع اللاحقة

طريقة مجموعة ارقام السنوات لحساب الاستهلاك
نظام الرقابة الداخلية

خراط تتبع سلسلة الاجراءات والنظم

الحسابات المؤقتة

التوكيد

عدد

حساب المتاجرة

سندات الخزانة

ميزان المراجعة

معدل دوران المخزون السلعى

القابلية للفهم

مصاريف غير مستنددة

التوحيد

حسابات تقويم الاصول

القابلية للمراجعة

تحليل الرأس

يومية اذونات السداد

رأس المال العام

معدل دوران رأس المال العامل

ورقة عمل

وصف كتابي للرقابة الداخلية

الإنجليزي

٢٢٣

Stable Purchasing Power

Concept

Stationary

Statement of Change in Financial Position

Stockholders' Equity

Straight Line Method

Subsidiary ledger

Substantive Tests

Successor Auditor

Sum of year's Digits

System of Internal Control

Systems Flow Charts

Temporary Accounts

Timeliness

Tools

Trading Account

Treasury Stock

Trial Balance

Turnover of Merchandise

Inventory

Understandability

Unexpired Costs

Uniformity

Valuation Accounts

Verifiability

Vertical Analysis

Vouchers Payable Journal

Working Capital

Working Capital Turnover

Work Sheet

Written Narrative of Internal Control

قائمة المحتويات

المراجع

قائمة المحتويات

صفحة	فقرة		
٣٨		تمهيد	- ١
٣٨	١٠١	مقدمة	١ - ١
٣٨	١٠٥ - ١٠٦	الحاجة إلى معايير المراجعة	٢ - ١
٣٩	١٠٩ - ١٠٦	المواضيع التي تتعرض لها معايير المراجعة	٣ - ١
٤٠	١١٠	من المستفيد من معايير المراجعة	٤ - ١
		التفرقة بين مراجعة القوائم المالية والخدمات	٥ - ١
٤١	١١٣ - ١١١	الأخرى التي يقدمها المراجعة	
٤١	١١٤	نطاق معايير المراجعة	٦ - ١
٤٢	١١٥	علاقة معايير المراجعة بالاطار الفكري للمراجعة	٧ - ١
٤٢	١١٦	علاقة معايير المراجعة بإجراءات المراجعة	٨ - ١
٤٣	١١٧	درجة الالتزام بمعايير المراجعة	٩ - ١
٤٣	١١٨	مجال معايير المراجعة	١٠ - ١
٤٣	١١٩	المعايير العام	١ - ١٠ - ١
٤٣	١٢٠	معايير العمل الميدان	٢ - ١٠ - ١
٤٤	١٢١	معيار التقارير	٣ - ١٠ - ١
٤٤	١٢٢	بعض الجوانب التي لم تتطرق لها معايير المراجعة	١١ - ١
٤٥		معيار التأهيل المهني الكاف : تمهيد	- ٢
٤٥		مقدمة	١ - ٢
٤٥	٥٠١	علاقة معيار التأهيل المهني الكاف بشروط منح	٢ - ١ - ٢
٤٥	٥٠٢	ترخيص المهنة	
٤٧	٥٠٣	نصل المعنى	٢ - ٢
٤٨	٥٠٤	تحليل	٣ - ٢
٤٩		دراسة مقارنة	٤ - ٢

قائمة المحتويات

٥٠	معيار الحياد والموضوعية والاستقلال:	- ٣
٥٠	تمهيد	١ - ٣
٥٠	مقدمة	١ - ١ - ٣
٥٠	علاقة معيار الحياد والموضوعية والاستقلال	٢ - ١ - ٣
٥٠	بلاعنة السلوك	
٥٠	علاقة معيار الحياد والموضوعية والاستقلال	٣ - ١ - ٣
٥١	بنظام الشرك	
٥٢	نص المعياري	٢ - ٣
٥٣	تحليل	٣ - ٣
٥٤	دراسة مقارنة	٤ - ٣
٥٥	معيار العناية المهنية اللازم	- ٤
٥٥	تمهيد	١ - ٤
٥٥	مقدمة	١ - ١ - ٤
٥٥	متطلبات المعيار من المراجع الخارجى	٢ - ١ - ٤
٥٦	نص المعياري	٢ - ٤
٥٧	تحليل	٣ - ٤
٥٩	دراسة مقارنة	٤ - ٤
٦١	معيار التخطيط	- ٥
٦١	تمهيد	١ - ٥
٦١	مقدمة	١ - ١ - ٥
٦١	الاوهاد	٢ - ١ - ٥
٦١	توقيت تخطيط المراجع	٣ - ١ - ٥
٦٢	نطاق المراجع	٤ - ١ - ٥
٦٢	فهم طبيعة نشاط المنشآة	٥ - ١ - ٥
٦٢	التوثيق	٦ - ١ - ٥
٦٣	توقيت اجراءات المراجع	٧ - ١ - ٥
٦٣	الكتفاعة	٨ - ١ - ٥
٦٥	نص المعياري	٢ - ٥
٦٧	تحليل	٣ - ٥
٦٧	مقدمة	١ - ٣ - ٥
٦٧	السمات الاساسية	٢ - ٣ - ٥
٦٩	دراسة مقارنة	٤ - ٥

قائمة المحتويات (تابع)

٧٣	٢٥٠١	معيار الرقابة والتوثيق:	- ٦
٧٣	٢٥٠٢	د	١ - ٦
٧٣	٢٥٠٣	ة مقدم	١ - ١ - ٦
٧٣	٢٥٠٤	الرقاب	٢ - ١ - ٦
٧٣	٢٥٠٥	د اف الاه	١ - ٢ - ١ - ٦
٧٣	٢٥٠٦	ة ٢ - هياكل الرقاب	١ - ١ - ٦
٧٤	٢٥٠٧	٣ التدقي	١ - ٦
٧٤	٢٥٠٨	٤ توقيت الاج	١ - ٦
٧٤	٢٥٠٩	٥ المرافقون الاخرون	١ - ٦
٧٤	٢٥١٠	٦ المراحل النهائية من المراجع	١ - ٦
٧٥	٢٥١١	٧ المراجع المسئول	١ - ٦
٧٥	٢٥١٢	٨ الاستشارات	١ - ٦
٧٥	٢٥١٣	٩ الرقابة على التوزيع	١ - ٦
٧٥	٢٥١٤	١ التوثيق	١ - ٦
٧٥	٢٥١٥	٢ د اف الاه	١ - ٢ - ١ - ٦
٧٦	٢٥١٦	٣ - ٢ محتويات اوراق العمل	١ - ٦
٧٦	٢٥١٧	٤ الامور التي تخضع للحكم او التقدير الشخصي	١ - ٦
٧٧	٢٥١٨	٥ متطلبات الاعداد	١ - ٦
٧٧	٢٥١٩	٦ - ١ اوراق العمل النمطي	١ - ٦
٧٨	٢٥٢٠	٦ - ٢ نص المعابر	٢ - ٦
٧٨	٢٥٢٤ - ٢٥١٨	٧ الرقاب	١ - ٢ - ٦
٧٩	٢٥٢٨ - ٢٥٢٥	٨ التوثيق	٢ - ٢ - ٦
٨١	٢٥٢٩	٩ تحليل	٣ - ٦
٨١	٢٥٣٠	١٠ مقدم	١ - ٣ - ٦
٨١	٢٥٣٢ - ٢٥٣١	١١ الرقاب	٢ - ٣ - ٦
٨٣	٢٥٣٦ - ٢٥٣٤	١٢ - ٣ - ٦ الخصائص الاخرى لمعايير الرقاب	٦
٨٤	٢٥٤٠ - ٢٥٣٧	١٣ - ٣ - ٦ التوثيق	٦
٨٥		١٤ - ٣ - ٦ خصائص اخري	٦
		١٥ - ٤ - ٦ دراسة مقارنة	٦

٩١	معيار ادلة وقرائن المراجعة:	- ٢
٩١	تمهيد	١ - ٢
٩١	مقدمة	١ - ١ - ٢
٩١	اسلوب المراجعة	٢ - ١ - ٢
	الايضاحات والبيانات التي تقدمها الادارة	٣ - ١ - ٢
٩٢	إنشاء المراجعة	
	النظم المعمول بها في المنشأة كمصدر لادلة	٤ - ١ - ٢
٩٢	وقرائن المراجعة	
٩٢	اختبارات الالتزام	٥ - ١ - ٢
	اختبارات الالتزام التي تنفذ إثناء المراجعة	٦ - ١ - ٢
٩٣	الاولية	
	تقييم ادلة وقرائن النظم المعمول بها في	٧ - ١ - ٢
٩٣	المنشأة	
٩٤	اختبارات المراجعة التحليلية	٨ - ١ - ٢
٩٤	اختبارات التحقق التفصيلي	٩ - ١ - ٢
٩٥	ادلة وقرائن العين	١٠ - ١ - ٢
٩٥	تقييم الاشر المجتمع للادلة والقرائن	١١ - ١ - ٢
٩٥	اتساق الادلة والقرائن	١ - ١١ - ١ - ٢
	درجة التيقن التي تعطيها كل مفردة من	٢ - ١١ - ١ - ٢
٩٦	مفردات الادلة والقرائن	
	استقلال مفردات الادلة والقرائن عن بعضها	٣ - ١١ - ١ - ٧
٩٦	بعض	
٩٦	الحصول على ادلة او قرائن غير كافية	١٢ - ١ - ٢
٩٨	نقص المعيار	٢ - ٧
١٠٥	تحليل	٣ - ٧
١٠٥	مقدمة	١ - ٣ - ٧
١٠٧	المعيار العام	٢ - ٣ - ٧
١٠٧	بنية المعيار	٣ - ٣ - ٧
١٠٩	تحديد الاهداف	١ - ٣ - ٣ - ٧
١١٠	التقييم المبدئي للادلة والقرائن المتاحة	٢ - ٣ - ٣ - ٧
	تحديد مدى الاعتماد على: (١) النظم	٣ - ٣ - ٣ - ٧
	(٢) الاختبارات التحليلية ، (٣) اختبارات	
١١١	التحقق التفصيلي	

قائمة المحتويات (تابع)

١١٢	٣٠٦٤	الحصول على ادلة وقرائن التزام في حالة الاعتماد على النظم	٤-٣-٣-٧
١١٢	الاختبارات التحليلية واختبارات التحقق التفصيلية وتقييم : (١) ادلة وقرائن النظم (٢) نتائج الاختبارات التحليلية (٣) نتائج اختبارات التتحقق التفصيلية وتقييم الاثر		٥-٣-٣-٧
١١٣	٣٠٧٢ - ٣٠٦٥	المترجم	
١١٦	٣٠٧٣	حجم وتصميم العينة	١-٤-٥-٣-٣-٧
١١٧	٣٠٧٤	طريقة اختيار العينة	٢-٤-٥-٣-٣-٧
١١٧	٣٠٧٥	طبيعة وتكرار حدوث الأخطاء والاستثناءات	٣-٤-٥-٣-٣-٧
١١٨	٣٠٧٦	مدى الاعتماد على القرائن التي يتم الحصول عليها بالنسبة لعمرات البنود في العينة	٤-٤-٥-٣-٣-٧
١١٨	٣٠٧٧	الادلة والقرائن التي يتم الحصول عليها من طرف ثالث	٥-٥-٣-٣-٧
١١٩	٣٠٧٨	اذا كانت الادلة المتجمعة غير كافية يجب قيام المراجع بعمل اضافى	٦-٥-٣-٣-٧
١١٩	٣٠٧٩	الحصول على ايفاحات مان الادارة	٧-٥-٣-٣-٧
١٢٠	٣٠٨٠	التحفظ فقط ، في حالة ما اذا كانت الادلة والقرائن مازالت غير كافية	٨-٥-٣-٣-٧
١٢١		دراسة مقارنة	٤ - ٢
١٢١		المراجع	١ - ٤ - ٢
١٤٠		معيار التقارير	- ٨
١٤٠		تمهيد	١-٨
١٤٠	٣٥٠١	مقدمة	١-١-٨
١٤٠	٣٥٠٢	وضوح التقرير	٢-١-٨
١٤١	٣٥٠٥ - ٣٥٠٣	نطاق المراجع	٣-١-٨
١٤٢	٣٥٠٩ - ٣٥٠٦	التعبير عن الرأي	٤-١-٨
١٤٣	٣٥١٠	الرأي المطلق	١-٤-١-٨
١٤٣	٣٥١٤ - ٣٥١١	لفتانت الانتباه	٢-٤-١-٨
١٤٤	٣٥٣٨ - ٣٥١٥	وجوه التحفظ	٣-٤-١-٨

١٥٨		نص المعـيـار	٢-٨
١٥٨	٣٥٣٩	توجيهـ التقرـير	١-٢-٨
١٥٨	٣٥٤٠	نطـاق المراجـع	٢-٢-٨
١٥٨	٣٥٤١	التعـبـير عن الـرأـي	٣-٢-٨
١٥٩	٣٥٤٢	لـفت الـانتـبـاه	٢-٣-٢-٨
١٥٩	٣٥٦١ - ٣٥٤٣	الـتحـفـظـات فـي تـقـرـيرـ المـراجـع	٣-٣-٢-٨
١٦٤	٣٥٦٢	توـقـيقـ وـتـارـيخـ تـقـرـيرـ المـراجـع	٤-٣-٢-٨
١٦٥	٣٥٦٣	المـراجـعـونـ الـأـخـرـونـ	٥-٣-٢-٨
		نمـاذـجـ تـقـاريـرـ المـراجـعـ :	٤-٢-٨
١٦٦	٣٥٦٥ - ٣٥٦٤	نمـوذـجـ رقمـ (١)ـ الرـايـ المـطلـقـ - شـركـةـ مـسـاـهمـةـ	١-٤-٢-٨
		نمـوذـجـ رقمـ (٢)ـ الرـايـ المـطلـقـ - القـوـائـمـ	٢-٤-٢-٨
١٦٧	٣٥٦٧ - ٣٥٦٦	المـالـيـةـ المـوـحـدةـ	
١٦٨	٣٥٧٠ - ٣٥٦٨	نمـوذـجـ رقمـ (٣)ـ رـايـ مـطـلـقـ معـ لـفـتـ الـانـتـبـاهـ	٣-٤-٢-٨
		نمـوذـجـ رقمـ (٤)ـ الرـايـ المـطلـقـ - الـانـحرـافـ	٤-٤-٢-٨
١٦٩	٣٥٧٣ - ٣٥٧١	المـقـبـولـ عنـ مـعـايـيرـ الـمحـاسـبـةـ الـمـتـعـارـفـ عـلـيـهـاـ	
		نمـوذـجـ رقمـ (٥)ـ رـايـ مـتـحـفـظـ بـسـبـبـ حـذـفـ	٥-٤-٢-٨
١٧٠	٣٥٧٦ - ٣٥٧٤	مـعـلـومـاتـ ضـرـورـيـةـ لـاعـطـاءـ صـورـةـ عـادـلـةـ	
		نمـوذـجـ رقمـ (٦)ـ رـايـ مـعـارـضـ بـسـبـبـ عـدـمـ	٦-٤-٢-٨
		إـيـضـاحـ مـعـلـومـاتـ تـعـتـبـرـ ضـرـورـيـةـ لـاعـطـاءـ صـورـةـ عـادـلـةـ	
١٧١	٣٥٧٩ - ٣٥٧٧	نمـوذـجـ رقمـ (٧)ـ رـايـ مـتـحـفـظـ بـسـبـبـ عـدـمـ	٧-٤-٢-٨
		الـالـتـزـامـ بـمـعـايـيرـ الـمحـاسـبـةـ الـمـتـعـارـفـ عـلـيـهـ	
١٧٢	٣٥٨٢ - ٣٥٨٠	مـلـائـمـ لـظـرـوفـ الـمنـشـأـةـ	
		نمـوذـجـ رقمـ (٨)ـ رـايـ مـعـارـضـ بـسـبـبـ عـدـمـ	٨-٤-٢-٨
		الـالـتـزـامـ بـمـعـايـيرـ الـمحـاسـبـةـ الـمـتـعـارـفـ عـلـيـهـاـ	
١٧٣	٣٥٨٥ - ٣٥٨٣	نمـوذـجـ رقمـ (٩)ـ رـايـ مـتـحـفـظـ بـسـبـبـ القـصـورـ فـيـ	٩-٤-٢-٨
١٧٤	٣٥٨٨ - ٣٥٨٦	نـطـاقـ المـراجـعـ	
		نمـوذـجـ رقمـ (١٠)ـ الـامـتنـاعـ عـنـ اـبـدـاءـ الرـايـ	١٠-٤-٢-٨
١٧٥	٣٦٩١ - ٣٥٨٩	بـسـبـبـ القـصـورـ فـيـ نـطـاقـ المـراجـعـ	
		نمـوذـجـ رقمـ (١١)ـ رـايـ مـتـحـفـظـ بـسـبـبـ شـكـ	١١-٤-٢-٨
١٧٦	٣٦٩٤ - ٣٥٩٢	لـيـتـعلـقـ بـاسـتمـراـرـيـةـ الـمنـشـأـةـ	
		نمـوذـجـ رقمـ (١٢)ـ الـامـتنـاعـ عـنـ اـبـدـاءـ الرـايـ	١٢-٤-٢-٨
١٧٧	٣٥٩٢ - ٣٥٩٥	بـسـبـبـ شـكـ غـيـرـ مـتـعلـقـ بـاسـتمـراـرـيـةـ الـمنـشـأـةـ	

١٧٨	٣٦٠٠ - ٣٥٩٨	نموذج رقم (١٣) الامتناع عن ابداء الرأي بسبب الشك المتعلق باستمرارية المنشاة	١٣-٤-٢-٨
١٧٩	٣٦٠٣ - ٣٦٠١	نموذج رقم (١٤) الامتناع عن ابداء الرأي بسبب شك يتعلق باستمرارية المنشاة مع عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشاة	١٤-٤-٢-٨
١٨٠	٣٦٠٢ - ٣٦٠٤	نموذج رقم (١٥) رأي متحفظ بسبب عدم الالتزام بمتطلبات نظام الشركات و/ او النظام الأساسي للمنشاة ليس له تأثير على اعطاء صورة عادلة	١٥-٤-٢-٨
١٨١		تحليل	٣-٨
١٨١	٣٦٠٨	مقدمة	١-٣-٨
١٨١	٣٦٠٩	الامور المتعلقة بنطاق المراجعة	٢-٣-٨
١٨١	٣٦١٦ - ٣٦١٠	الامور المتعلقة برأي المراجعة	٣-٣-٨
١٨٣	٣٦١٢	لمن يوجه التقرير؟	١-٣-٣-٨
١٨٣	٣٦١٨	نطاق التقرير	٢-٣-٠-٣-٨
١٨٤		الخصائص الضرورية	٤-٣-٨
١٨٤	٣٦١٩	تحديد القوائم المالية التي يرتبط بها التقرير	١-٤-٣-٨
١٨٤	٣٦٢٠	تحديد المسؤولين عن إعداد القوائم المالية	٢-٤-٣-٨
١٨٥	٣٦٢١	مدى استجابة الادارة في وضع جميع الوثائق والإيضاحات المطلوبة تحت تصرف المراجعة	٣-٤-٣-٨
١٨٥	٣٦٢٤ - ٣٦٢٢	تحديد المعايير التي تم القيام بالمراجعة وفقاً لها	٤-٤-٣-٨
١٨٧	٣٦٢٥	ابداء الرأي	٥-٣-٨
١٨٧	٣٦٢٦	القوائم المالية ككل	١-٥-٣-٨
١٨٧	٣٦٤٠ - ٣٦٢٧	ظهور بعض المدخل	٢-٥-٣-٨
١٩٢	٣٦٤١	الالتزام بالمتطلبات القانونية المناسبة	٣-٥-٣-٨
١٩٣	٣٦٤٣ - ٣٦٤٢	التسليم بعدم الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها	٦-٣-٨
١٩٤	٣٦٤٨ - ٣٦٤٤	لفت الانتباه	٧-٣-٨
١٩٥	٣٦٥٢ - ٣٦٤٩	التحفظات	٨-٣-٨

قائمة المحتويات(تابع)

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