

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة

إن هناك أهمية قصوى لوجود قواعد ومعايير مهنية ارشادية يتم الرجوع إليها لتنظيم الأداء المهني وتكون إطار عام لتحديد طبيعة وعمق المسئولية المهنية وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير والممارسة. وذلك في ظل غياب تعريف محدد وموثق واضح لقواعد المراجعة والمحاسبة في اليمن وفي الدول العربية كل ولذلك لابد من الاعتماد والاستفادة من القواعد المهنية الدولية واستبطاط كل ما يتناسب منها حسب وضع البيئة المهنية محلياً.

وقد قمنا بتدوينها هنا حتى تكون ارشادات عملية تفصيلية للعاملين حرصاً على رفع مستوى الأداء المهني لدينا من خلال الالتزام بمسؤوليات وأخلاقيات مهنية محددة.

وسوف نتابع باستمرار أي تحديث لقواعد المهنية التي تصدر عن اتحاد المحاسبين الدولي ولجنة قواعد المحاسبة الدولية.

ونذكر حتى تؤدي مهنة المحاسبة والمراجعة دورها الاقتصادي والاجتماعي بصورة فعالة وآيجابية.

المدير المسؤول
علي أحمد إسحاق

1) هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية

مقدمة

1- يتناول هذا الإرشاد هدف ونطاق مراجعة قوائم مالية لمشروع بمعرفة مراجع مستقل، والقوائم المالية كما هي معروفة دولياً تشمل الميزانيات وقوائم الدخل أو حسابات أو حسابات الأرباح والخسائر وقوائم مصادر واستخدامات الأموال وإيضاحات وأية قوائم أو بيانات توضيحية يمكن اعتبارها جزء من القوائم المالية.

هدف المراجعة

2- الهدف من مراجعة قوائم مالية أعدت طبقاً لسياسات محاسبية معترف بها هو تمكين المراجع من إبداء رأي على مثل هذه القوائم المالية.

3- ورأي المراجع يساعد في إعطاء قوة للقوائم المالية. على أنه يجب على مستخدم هذه القوائم عدم افتراض أن رأي المراجع هو تأكيد وضمان لمستقبل المشروع ولا عن كفاءة وفاعلية الإدارة في القيام بأعمال هذا المشروع.

مسؤولية القوائم المالية

4- في الوقت الذي يكون المراجع مسؤولاً فيه عن إبداء رأي على القوائم المالية فإن مسؤولية إعداد هذه القوائم يقع على عاتق إدارة المشروع. ومسؤولية الإدارة تتضمن الاحتفاظ بسجلات محاسبية منتظمة وإيجاد رقابة داخلية و اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية والمحافظة على أصول المشروع. ومراجعة القوائم المالية لا تعني إعفاء الإدارة من هذه المسؤوليات.

نطاق المشروع

5- عادة ما يحدد المراجع نطاق مراجعته لقوائم مالية وذلك طبقاً للمتطلبات القانونية أو النظم أو متطلبات جهة مهنية معينة.

6- ويجب تنظيم عملية المراجعة لتغطي جميع نواحي المشروع والتي لها علاقة بالقواعد المالية محل المراجعة ولتكوين رأي على القوائم المالية يجب على المراجع الحصول على الضمان المعقول بما إذا كانت البيانات الموجودة في السجلات المحاسبية أو أية مصادر معلومات أخرى هي بيانات يمكن الاعتماد عليها وكافية كأساس لإعداد قوائم مالية. كما يجب على المراجع أن يقرر أيضاً عند تكوينه لرأيه بما إذا كانت هذه المعلومات والبيانات قد نقلت سليمة إلى القوائم المالية.

7- ويقيم المراجع درجة الاعتماد وكفاية البيانات والمعلومات الموجودة في السجلات المحاسبية المعنية وكذلك مصادر البيانات الأخرى عن طريق.

a. دراسة وتقييم النظم المحاسبية والرقابة الداخلية والتي ينوي الاعتماد عليها وكذلك اختيار تلك الرقابة الداخلية لتحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة الأخرى.

b. القيام بالاختبارات والاستفسارات الأخرى وإجراءات التحقيق للمعاملات المحاسبية وأرصدة الحسابات والتي يعتبرها ضرورية في ظروف معينة.

AI&co

مستشارون
ومحاسبون قانونيون

8- ويحدد المراجع ما إذا كانت البيانات والمعلومات المعنية قد نقلت سليمة إلى القوائم المالية عن طريق:-

a. مطابقة القوائم المالية مع السجلات المحاسبية ومصادر المعلومات الأخرى لمعرفة ما إذا كانت تلخص على الوجه الصحيح المعاملات والأحداث المسجلة فيها.

b. دراسة رأي الإدارة في إعداد القوائم المالية.. وبناء عليه يقوم المراجع بتقييم اختبارات وثبات تطبيق السياسات المحاسبية وطريقة تبويب البيانات وسلامة الإفصاح.

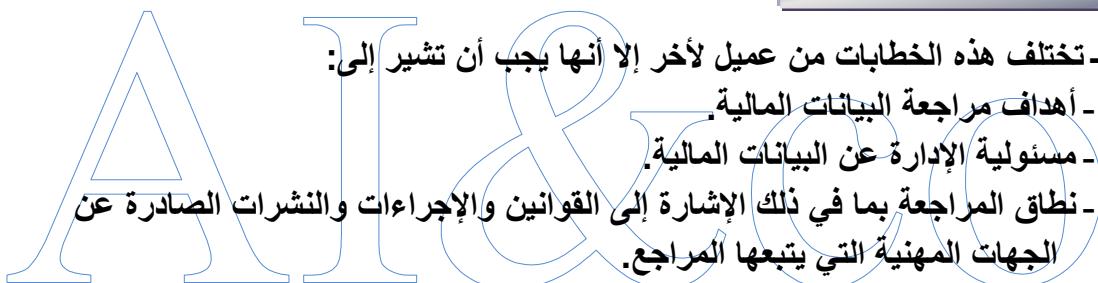
9- يتخل عمل المراجع كثيراً من الحكم الشخصي مثل تحديد مدى إجراءات المراجعة وفي تقييم معقولية التقدير الشخصي من الإدارة في إعداد القوائم المالية بالإضافة إلى أن كثيراً من الأدلة المتاحة للمراجع هي أدلة مقتعة وليس حاسمة أو نهائية بطبيعتها. ومن أجل هذه العوامل المتقدمة فإن التأكيد الكامل في المراجعة قليل الحدوث.

10- ولتكوين رأي للمراجع على القوائم المالية يقوم بإجراءات معينة مصممة من أجل الحصول على الضمان المعقول بأن القوائم المالية أثبتت سليمة في كل نواحيها الهامة ونظرًا لطبيعة الاختبارات والمدى المحدد للمراجعة بالإضافة إلى المدى المحدد لأي نظام رقابة داخلية فإنه يوجد باستمرار مخاطرة لا يمكن تحاشيها من وجود بعض الأخطاء الهامة تظل بدون اكتشاف ومع هذا إذا وجد أي مؤشر عن وقوع غش أو خطاء ينبع عنه بيانات خاطئة هامة فإن هذا يدفع المراجع إلى توسيع إجراءات المراجعة لتأكد أو لنفي شكوكه.

11- يجب على المراجع أن يذكر في تقريره أية قيود قد وضعت على نطاق مراجعته للقوائم المالية والتي تحد من قدرته في إبداء رأي بدون تحفظات على مثل هذه القوائم المالية، ويجب في هذه الحالة إصدار التقرير بتحفظ أو بعدم إبداء رأي حسبما تكون الحالـة.

- 1- يؤكد خطاب التعيين الذي يرسله المراجع إلى عماله قبولة للتعيين وكذلك يحدد أهداف ونطاق المراجعة كما يحدد مدى مسؤولياته تجاه العميل وكذلك نموذج التقارير المطلوبة. ولصالح العميل والمراجع معاً يرسل الأخير خطاب التعيين قبل البدء في العمل حيث أن هذا يمنع أي سوء فهم بالمهنة الموكلة.
- 2- ويحاول هذا الإرشاد مساعدة المراجع في إعداد هذا الخطاب المتعلق بمراجعة بيانات مالية وتعبير "البيانات المالية" في هذا الإرشاد يشمل القوائم المالية وعند تقديم خدمات أخرى مثل الضرائب أو المحاسبة أو استشارات إدارية قد يكون من المناسب إعداد خطاب آخر.
- 3- في بعض البلدان تتحدد أهداف ونطاق مراجعة ما وكذلك مسؤوليات المراجع بالقانون ومع هذا فإن المراجعين قد يجدون في مثل هذه الظروف أن خطاب التعيين يكون بمثابة إخطار أو إعلام للعملاء عن مسؤولياتهم ونطاق وأهداف عملهم.

المحتويات الأساسية



4- تختلف هذه الخطابات من عميل لأخر إلا أنها يجب أن تشير إلى:

- أهداف مراجعة البيانات المالية.
- مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية.
- نطاق المراجعة بما في ذلك الإشارة إلى القوانين والإجراءات والنشرات الصادرة عن الجهات المهنية التي يتبعها المراجع.
- شكل التقارير أو أية مراسلات أخرى تنتج عن المهمة.
- حقيقة أنه بسبب طبيعة الاختبارات والحدود الطبيعية لأية عملية مراجعة والحدود الطبيعية لأية نظم رقابة داخلية فإنه يوجد مخاطرة لا يمكن تحاشيها من وجود أخطاء وتجاوزات قد تظل بدون اكتشاف.
- الإطلاع على السجلات والمستندات والبيانات الأخرى المطلوبة لهذه المراجعة.

5- قد يرغب المراجع أن يضمن خطابه ما يلي:

- الترتيبات الخاصة بالتخفيض للمراجعة.
- توقعاته بمصدر استلام تأكيدات مكتوبة من الإدارة متعلقة بالمراجعة في صورة .REPRESENTATIONS تمثل

طلب من العميل لتأكيد موافقته على شروط المهمة بالإخطار عن استلامه خطاب التعيين.

ـ شرح لأي خطابات أو تقارير يتوقع إرسالها إلى العميل.

ـ أساس احتساب الأتعاب وأية ترتيبات إصدار فواتير أو سداد.

6- وفق بعض الحالات قد يكون من المناسب ذكر ما يلي:

- الترتيبات المتعلقة بتدخل مراجعين آخرين والخبراء في بعض نواحي المراجعة.
- الترتيبات المتعلقة بتدخل المراجعة الداخلية وموظفي العميل الآخرين.
- الترتيبات- إن وجد- مع المراجع السابق في المراجعة الجديدة.
- وجود أية قيود على التزامات المراجع عند حدوث بعض الأمور.
- الإشارة إلى أية اتفاقيات قد تكون بين المراجع والعميل.

المراجعات المتكررة

- 7- في المراجعة المتكررة قد يقرر المراجع عدم إرسال خطاب تعيين جديد كل عام ومع هذا فإن العوامل التالية قد تضطره إلى إرسال خطاب جديد.
- أي مؤشر بين أن العميل لديه سوء فهم عن هدف ونطاق المراجعة.
 - أية تعديلات أو إضافات للمهمة.
 - أية تغييرات حديثة في الإدارة.
 - التغير الجوهرى في طبيعة وحجم نشاط العميل.
 - المتطلبات القانونية.

وإذا قرر المراجع عدم إرسال خطاب جديد كل سنة فقد يرسل تذكير للعميل بالخطاب الأصلي المرسل من قبل.

مراجعة الوحدات التابعة

- 8- عندما يكون المراجع للشركة الأم هو أيضاً المراجع لشركتها التابعة أو فروعها أو قسمها (الوحدات التابعة).. فيجب عليه دراسة العوامل التالية قبل أن يقرر إرسال خطاب تعيين منفصل للوحدة التابعة.
- من يعين مراجع الوحدة التابعة.
 - ما إذا كان هناك تقرير مراجعة سيصدر منفصلاً للوحدة التابعة المؤدي من قبل (المثلة موجودة).
 - المتطلبات القانونية.
 - مدى العمل بالمراجعين الآخرين.
 - نسبة ملكية الشركة في الوحدة التابعة (المثلة موجودة).

AI&co

مستشارون
ومحاسبون قانونيون

(3) المبادئ الأساسية التي تحكم المراجعة



- 1 هذا الإرشاد يشرح المبادئ الأساسية التي تحكم المسئوليات المهنية للمراجعة والتي يجب إتباعها كلما أديت عملية المراجعة.
- 2 المراجعة هي الاختبار المستقل للبيانات المالية لأية منشأة سواء كان هدفها الربح أم لا.. وبغض النظر عن حجمها أو شكلها القانوني، وعندما يؤدي هذا الاختبار بغرض إبداء رأي على هذه البيانات. و تعبير "البيانات" في هذا الإرشاد يشمل القوائم المالية.
- 3 وستتوسع إرشادات المراجعة الدولية الأخرى في المبادئ المذكورة هذا من أجل شرح إجراءات المراجعة وإصدار التقرير.
- 4 ويطلب إتباع المبادئ الأساسية تطبيق إجراءات المراجعة المناسبة وإصدار التقرير المناسب لكل ظرف على حدة.

الأمانة والموضوعية والاستقلالية

- 5 يجب أن يكون واضحاً وأميناً ومخلصاً في أدائه لعمله المهني، كما يجب عليه أن يكون عادلاً لا يسمح للهوى أو التحيز أن يغلب على موضوعيته، ويجب عليه أن يتسم بسلوك محايده.. كما يجب عليه التخلص من أيّة مصلحة قد ينظر إليها- مهما كان تأثيرها الفعلي- على أنها تتعارض مع أمانته و موضوعيته.

السرية

- 6 يجب على المراجع أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء تأدية عمله ويجب عليه عدم إذاعتها للغير بدون موافقة محددة ما لم يكن هناك سبب قانوني أو مهني لمثل هذا الإفصاح.

المهارة والكفاءة:

- 7 يجب أداء عملية المراجعة وإعداد التقرير بالغاية المهنية الازمة وبأشخاص مدربون تدريباً سليماً ولديهم الخبرة والكفاءة المناسبة في المراجعة.
- 8 ويحتاج المراجع إلى مهارة وكفاءة خاصة يجنبها من خلال مزيج من التعليم العام والمعلومات الفنية التي يحصل عليها من الدراسة والدورات الرسمية التي تنتهي بامتحان للتأهيل، وكذلك بالخبرة العملية تحت إشراف سليم. ويحتاج المراجع أيضاً إلى الدراسة المستمرة بالتطوير المهني بما في ذلك القواعد الدولية أو المحلية التي تصدر في موضوعات المحاسبة والمراجعة.. وكذلك المتطلبات القانونية واللوائح المتعلقة بعمله.

الأعمال المؤداه من الغير:

- 9 عندما يفوض المراجع العمل إلى مساعديه أو عند استخدامه للعمل المؤدى من قبل مراجعين آخرين أو خبراء فإنه يظل مسؤولاً عن تكوين وإبداء رأيه على القوائم المالية.
- 10 يجب أن يقوم المراجع بالتوجيه والإشراف والرقابة على مساعديه بغاية، كما يجب عليه أن يحصل على الضمان المعقول بأن العمل المؤدى من المراجعين الآخرين أو الخبراء مناسباً.

AI&co

مستشارون
ومحاسبون قانونيون

التسجيل:

11- يجب على المراجع أن يسجل مستندياً تلك الأمور الهامة التي توفر الأدلة على المراجعة قد تمت طبقاً للمبادئ الأساسية.

التخطيط :

12- يجب على المراجع أن يخطط عمله ليتمكن من القيام بمراجعة فعالة وبفاءة وتوقيت سليم. ويجب أن ترسم هذه الخطط بناءً على المعلومات عن أعمال العميل.

13- يجب أن ترسم الخطط لتغطي ما يلي بالإضافة إلى النواحي الأخرى:-
- الحصول على معلومات عن نظام العميل المحاسبي و سياساته وإجراءات الرقابة الداخلية لديه.

- تحديد درجة الاعتماد على الرقابة الداخلية المتوقعة.

- تحديد وعمل البرنامج الخاص بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الواجب أدائها.

- تنسيق العمل الواجب أداؤه.

14- يجب تطوير وتعديل الخطط كلما دعت الضرورة لذلك خلال أداء المراجعة.

أدلة المراجعة:

15- يجب على المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية وسليمة خلال أدائه لإجراءات الفحص والتحقيق لكي يتمكن من الوصول منها إلى النتائج التي يبني على أساسها رأيه على البيانات المالية.

16- إجراءات الفحص هي تلك الاختبارات التي تصمم للحصول على تأكيد معقول بأن نظم الرقابة الداخلية التي سيعتمد عليها في المراجعة مطبقة كما يجب.

17- تصمم إجراءات التحقيق للحصول على دليل إكمال وسلامة وصحة المعلومات المستخرجة من النظام المحاسبي.

وهذه الإجراءات نوعين:

- اختبار تفاصيل المعاملات والأرصدة.

- تحليل النسب الأساسية والاتجاهات بما في ذلك الاستفسار الناتج عن البنود والتقلبات الغير عادية.

النظام المحاسبي والرقابة الداخلية:

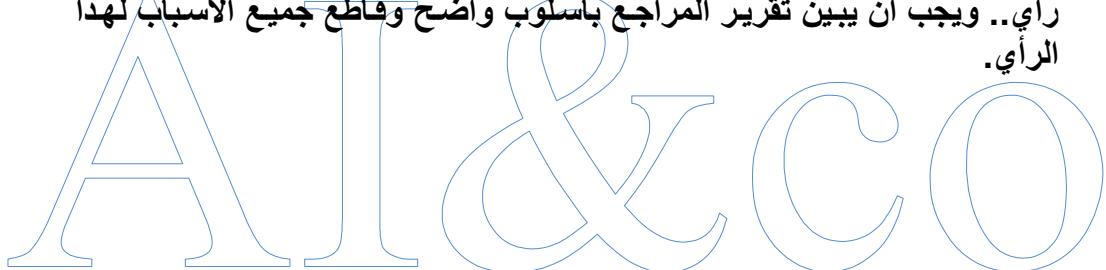
18- تعتبر الإدارة مسؤولة عن الاحتفاظ بنظام محاسبي سليم يتضمنه نظم رقابة داخلية متعددة إلى المدى المناسب لحجم وطبيعة النشاط .. والمراجع في حاجة إلى ضمان معقول بأن النظام المحاسبي سليم وأن جميع البيانات المحاسبية التي يجب قيدها قد قيدت فعلاً والرقابة الداخلية عادة ما تساهم في مثل هذا الضمان.

19- يجب على المراجع أن يفهم النظام المحاسبي والرقابة الداخلية المتعلقة به كما يجب عليه أن يدرس ويفهم تنفيذ هذه الرقابة التي ينوي أن يعتمد عليها وذلك عند تحديده لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى.

20- عندما يستخلص المراجع أن بإمكانه الاعتماد على نظم رقابة معينة فإن اختبارات التحقيق تكون عادة أقل مما لو لم تكن هناك رقابة يعتمد عليها كما أنها أيضاً قد تختلف من ناحية طبيعتها وتوقيتها.

استنتاجات المراجعة والتقرير

- 21- يجب على المراجع أن يفحص ويقيم النتائج التي توصل إليها من أدلة المراجعة التي حصل عليها وذلك كأساس لإبداء رأيه على البيانات المالية.
- وهذا الفحص والتقييم يتعلق بتكون رأي عام عما إذا كانت:
- البيانات المالية قد أعدت باستخدام سياسات محاسبية مقبولة وأن هذه السياسات ثابتة **CONISISTANT**.
 - البيانات المالية تتمشى مع النظم والمتطلبات القانونية.
 - الشكل العام الذي تظهره البيانات المالية يتمشى مع معلومات المراجع عن نشاك الوحدة.
 - هناك إفصاح مناسب عن النواحي الهامة والمتعلقة بالعرض السليم للبيانات المالية.
- 22- يجب أن يحتوي التقرير على إبداء صريح وواضح لرأي المراجع على البيانات المالية. ويشير إصدار تقرير بدون تحفظات إلى رضى المراجع عن كل النواحي الهامة والمذكورة في فقرة (21).
- 23- عند إصدار رأي بتحفظات أو إصدار رأي عكسي أو إصدار تقرير بعدم إمكانية إبداء رأي .. ويجب أن يبين تقرير المراجع بأسلوب واضح وقاطع جميع الأسباب لهذا الرأي.



AI&co

مستشارون
ومحاسبون قانونيون

1- ينص الإرشاد رقم (3) على ما يلي:-

- يجب على المراجع أن يخطط عمله ليتمكن من القيام بمراجعة فعالة وبكفاءة وتوقيت سليم، ويجب أن ترسم هذه الخطط بناءً على المعلومات عن أعمال العميل.
- ويجب أن ترسم الخطط لتغطي ما يلي بالإضافة إلى النواحي الأخرى:
- أ- الحصول على معلومات عن نظام العميل المحاسبي وسياسته وإجراءات الرقابة الداخلية لديه.
 - ب- تحديد درجة الاعتماد على الرقابة الداخلية المتوقعة.
 - ج- تحديد وعمل البرنامج الخاص بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الواجب أدائها.
 - د- تنسيق العمل الواجب أداؤه.
- ويجب تطوير وتعديل هذه الخطط كلما دعت الضرورة لذلك خلال أداء المراجعة.
- 2- وهذا الإرشاد ينطبق على عمليات التخطيط لمراجعة كل من القوائم المالية والمعلومات المالية الأخرى. ولقد تناول الإرشاد التخطيط للمراجعة المتكررة، أما في حالة المراجعة لأول مرة.. فقد يحتاج المراجع إلى زيادة في عملية التخطيط أكثر من تلك الأمور سترد في هذا الإرشاد.
- 3- يجب أن تستمر عملية التخطيط طوال فترة المراجعة وتناول:
- تصميم خطة عامة للمدى المتوقع لتنفيذ المراجعة.
 - تصميم برنامج مراجعة يحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، وقد يؤدي التغيير في الظروف أو من النتائج الغير متوقعة من إجراءات المراجعة إلى التعديل في الخطة العامة وفي برنامج المراجعة. ويجب تسجيل أسباب التغيرات الهامة مستندياً.
 - 4- ويساعد التخطيط السليم في التأكد من أن العناية المناسبة قد أعطيت إلى المناطق الهامة في المراجعة وأنه تم التعرف على المشاكل المنتظرة وأن العمل قد أنجز بالسرعة اللازمة، ويساعد التخطيط أيضاً في الاستخدام السليم للمساعدين والتنسيق للعمل المؤدي بمعرفة مراجعين آخرين أو خبراء.
 - 5- ويختلف مدى التخطيط للمراجعة طبقاً لحجم المراجعة وتعقيدها وكذلك طبقاً للخبرة السابقة للمراجع مع العميل ومعلوماته عن نشاط ذلك العميل.
 - 6- وقد يرعب المراجع في مناقشة نواحي خطته العامة وبعض إجراءات المراجعة مع إدارة وموظفي العميل لرفع كفاءة المراجعة و لتحقيق التنسيق بين إجراءات المراجعة وأعمال موظفي العميل وفي كل الأحوال تظل خطة المراجعة العامة وبرنامج المراجعة من مسؤوليات المراجع.
 - 7- يحتاج المراجع إلى درجة معينة من معرفة بنشاط العميل والتي تساعده في تحديد الأحداث والمعاملات والتطبيقات والتي في رأيه قد يكون لها أثر هام على البيانات المالية. ويمكن للمراجع الحصول على هذه المعرفة من:
 - التقرير السنوي للعميل إلى حملة الأسهم.

المعرفة بنشاط العميل

- محاضر اجتماعات حملة الاسهم و مجلس الادارة واللجان الهامة.
- التقارير المالية الإدارية الداخلية للسنة الحالية والسنوات السابقة.
- أوراق عمل مراجعة السنة السابقة والملفات الأخرى ذات العلاقة.
- الأشخاص المسؤولين في المؤسسة (المراجع) عن غير أعمال المراجعة والذين يمكنهم مده بمعلومات عن أمور قد تؤثر على المراجعة.

- المناشرات مع إدارة وموظفي العميل.

- دليل الإجراءات والسياسات للعميل.

.

.

.

.

- دراسة حالة الاقتصادية وتأثيرها على نشاط العميل.

- الزيارات إلى موقع العميل ومصانعه.

8- وبالنسبة لأوراق عمل مراجعة السنة السابقة والملفات الأخرى ذات العلاقة يجب على المراجع أن يركز اهتمامه في الأمور التي تحتاج إلى دراسة خاصة ويقرر ما إذا كانت ستؤثر على العمل الواجب أداؤه خلال العام الحالي.

9- المناقشة مع إدارة العميل وموظفيه قد تتطرق إلى بعض الموضوعات مثل:

- التغيير في الإدارة أو الهيكل التنظيمي أو أنشطة العميل.

- القواعد والنظم الحكومية الحالية والتي تؤثر على العميل.

- التطور في النشاط الحالي والذي يؤثر على العميل.

- الصعوبات المالية الحالية أو المستقبلية والمشاكل المحاسبية.

- وجود أطراف لهم علاقة بالمنشأة أو المديرين فيها.

- الواقع والمصانع الجديدة أو التي أغلقت.

- التغير الحالي أو المتوقع في التفاصيل الفنية ونوعية المنتجات أو الخدمات وطرف الإنتاج أو التوزيع.

- التغير في النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية.

10- و بالإضافة إلى أهمية معرفة نشاط العميل في وضع خطة المراجعة فإن مثل هذه المعرفة تساعد المراجع في تحديد مناطق العناية الخاصة في المراجعة وكذلك في تقييم ملاءمة التقديرات المحاسبية وتصورات الإدارة، كما أنها تساعد أيضاً في تكوين حكم شخصي على سلامة وملاءمة السياسات المحاسبية والإفصاح.

رسم خطة عامة.

11- يجب على المراجع أن يأخذ في حسبانه الأمور التالية عند رسمه لخطته العامة للنطاق المتوقع وطريقة إدار المراجعة:

- شروط المهمة وأية مسؤوليات قانونية أخرى.

- طبيعة وتقويم التقارير أو أية مكاتب أخرى مع العميل والموقعة في هذه المهمة.

- السياسات المحاسبية المطبقة لدى العميل وأية تغيرات فيها.

- تأثير أية نشرات محاسبية أو مراجعة جديدة على المراجعة.

- تحديد الأهمية النسبية لأغراض المراجعة.

- تحديد الظروف التي تحتاج عناية خاصة مثل إمكانية حدوث خطأ هام أو اختلاس أو تدخلات من الأطراف الذين لهم علاقة بالعميل أو المديرين.

- تحديد درجة الاعتماد المتوقعة والتي يمكن أن يضعها في النظم المحاسبية ونظام الرقابة الداخلية.

- إمكانية التركيز الدوري على بعض مناطق المراجعة المحددة.

- طبيعة ومدى أدلة المراجعة الواجب الحصول عليها.

- عمل المراجعة الداخلية ومدى اشتراکها في المراجعة (إن وجد).

- عمل المراجعين الآخرين في مراجعة شركات العميل التابعة أو فروعه.

- عمل الخبراء.

12- يجب على المراجع أن يسجل خطته العامة.. وشكل ومدى التسجيل المستند يختلف طبقاً لحجم ودرجة تعقيد عملية المراجعة. وإن عمل تقدير بالوقت الذي يحدد ساعات العمل التي سستغرقها كل منطقة مراجعة أو كل إجراء مراجعة يعتبر أداة فعالة في التخطيط.

تصميم برنامج مراجعة

13- يجب على المراجع إعداد برنامج مراجعة مكتوب يبين فيه الإجراءات الالزمة لتنفيذ خطة المراجعة. وقد يحتوي برنامج المراجعة على أهداف مراجعة كل منطقة. كما يجب أن يحتوي على تفاصيل كافية ليكون مجموعة من التعليمات إلى المساعدين المشتركين في عملية المراجعة وكذلك كوسيلة للرقابة على التنفيذ السليم للعمل.

14- وفي إعداد برنامج المراجعة قد يود المراجع- بعد تفهمه للنظام المحاسبي ونظم الرقابة الداخلية- الإعتماد على خطوات رقابة داخلية معينة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المطلوبة. وقد يستنتج المراجع أن اعتماده على مثل هذه الرقابة الداخلية هو الطريق الفعال والموثر لتنفيذ مراجعته. ومع هذا قد يقرر المراجع عدم الاعتماد على الرقابة الداخلية عند وجود طرق أخرى أكثر كفاءة للحصول على أدلة مراجعة سليمة وكافية. ويجب على المراجع أيضاً أن يأخذ في حسبانه توقيت المراجعة والتنسيق مع أية مساعدة متوقعة من العميل ودرجة توفر المساعدين ومشاركة المراجعين الآخرين أو الخبراء.

15- ويوجد مرونة عادة لدى المراجع في تقرير مدى أدائه لإجراءات المراجعة، حيث أن جزءاً قليلاً من هذه الإجراءات قد يتطلب أداؤه في وقت قصير محدد. وعلى سبيل المثال فإن إجراءات المراجعة على المعاملات يمكن أداؤها في أي وقت بعد تسجيل هذه المعاملات.. وعلى الجانب الآخر قد لا يكون للمراجع أي قرار في عملية التوقيت مثل إشرافه على جرد المخزون بمعرفة موظفي العميل.

16- يجب إعادة النظر في خطة وبرامج مع تقدم المراجعة وإعادة النظر هذه تبني على وجهة نظر المراجع في الرقابة الداخلية وتقييمه المبدئي لها ونتائج إجراءات الفحص والتقييم التي يقوم بها.

(5) استخدام عمل مراجع آخر

مقدمة

1- ينص الإرشاد رقم (3) على ما يلي:

عندما يفرض المراجع العمل إلى مساعديه أو عند استخدامه للعمل المؤدى من قبل مراجعين آخرين أو من قبل خبراء يستمر مسئولاً عن تكوين وإبداء رأيه على القوائم المالية.

ويجب على المراجع أن يقوم بالتوجيه والإشراف والرقابة على مساعديه بعنایة كما يجب عليه أن يحصل على الضمان بأن العمل المؤدى من المراجعين الآخرين أو الخبراء مناسباً لأهدافه.

2- ويسري هذا الإرشاد عند وجود مراجع مستقل (سيار إليه بالمراجع الأساسي) سيقوم بإصدار تقرير على القوائم المالية للمنشأة مستخدماً عمل مراجع مستقل آخر (سيشار إليه بالمراجع الآخر) بالنسبة للقوائم المالية لواحد أو أكثر من أقسام أو فروع أو شركات تابعة أو شركات شقيقة (سيشار إليها بالعناصر) سيتم تضمينها القوائم المالية للمنشأة. ويسري هذا الإرشاد أيضاً عندما يصدر المراجع الأساسي تقريراً عن البيانات المالية الأخرى. ولأغراض هذا الإرشاد فإن مكاتب المراجع الأساسي في بلاد أخرى والمؤسسات الشقيقة له ومراسليه والمراجعين المستقلين الذين يقومون بمراجعة عناصر الوحدة يعتبروا مراجعين آخرين.

3- ولا يتناول هذا المعيار الحالات التي يعين فيها إثنان من المراجعين أو أكثر لمراجعة منشأة، كما أنه لا يتناول علاقة المراجع بالمراجع السابق.

4- عندما يقرر المراجع الأساسي أن القوائم المالية لأحد العناصر غير هامة وغير مؤثرة فلا تطبق الإجراءات الموضحة في هذا الإرشاد. وعند وجود عناصر غير هامة وغير مؤثرة كل على حدة إلا أنها بمجموعها تعتبر مهمينة ومؤثرة بالنسبة للقوائم المالية للمنشأة ككل فإن الإجراءات الموضحة في هذا الإرشاد يجب أن تتبع.

الإجراءات الواجبة الإتباع من المراجع الأساسي

5- عند استخدام المراجع الأساسي لعمل مراجع آخر فإن على الأول اتخاذ الخطوات والإجراءات التالية:

أ- الحصول على معلومات عن الكفاءة المهنية للمراجع الآخر بالنسبة لتلك المهمة المؤوداه بمعرفته. ومصادر هذه المعلومات قد تكون العضوية المعتمدة في إحدى المنظمات المهنية أو بالرجوع إلى المنظمة المهنية التي يتبعها المراجع الآخر. بالإضافة - إذا كان ذلك مناسباً- السؤال عنه من مصادر أخرى مثل محاسبون القانونيون الآخرون أو البنوك.... الخ، وكذلك بالمناقشة مع هذا المراجع الآخر.

ب- إبلاغ المراجع الآخر بقواعد الاستقلالية المطلوبة بالنسبة للمنشأة أو عناصره والحصول منه على خطاب تمثيل يفيد التزامه بهذه القواعد.

ج- إبلاغ المراجع الآخر عن الاستخدام المنتظر من عمله وتقريره، كما يجب أن يخطر المراجع الأساسي المراجع الآخر بأية أمور أخرى لها علاقة مثل المناطق التي تحتاج عنایة خاصة والإجراءات الواجبة لتحديد المعاملات بين شركات المجموعة والتي تتطلب إفصاح معين، والبرنامج المحدد لإنتهاء من المراجعة. وعموماً يجب على

المراجع الأساسي عمل الترتيبات الكافية للتنسيق والتعاون في المجهودات بمرحلة التخطيط للمراجعة.

- إبلاغ المراجع الآخر بالمتطلبات المحاسبية والمراجعة والتقارير الازمة ويجب الحصول على خطاب تمثيل يفيد تطبيقها.
- بحث ودراسة الملاحظات الهامة للمراجع الآخر.

6- يجب على المراجع الأساسي إجراء اللازم للحصول على ضمان كافي بسلامة العمل المؤدى بمعرفة المراجع الآخر لأغراض مراجعة المراجع الأساسي، وله الحق في مناقشة المراجع الآخر في إجراءات المراجعة المتبقية.. أو فحص ملخصات مكتوبة عن إجراءات وملحوظات المراجع الآخر) والتي قد تكون في شكل قائمة إستقصاء أو بيان) أو عن طريق فحص أوراق عمل كافية للمراجع الآخر. وقد يقوم المراجع الأساسي إجراءاته بناء على ظروف المهمة الموكلة إليه وكذلك على مدى معرفته بالكفاءة المهنية للمراجع الآخر.. وتعزز هذه المعرفة من مراجعته لأعمال المراجعة الأخرى للمراجع الآخر.

7- وقد يقرر المراجع الأساسي أنه لا يحتاج إلى اتخاذ الإجراءات المذكورة فيم سبق حيث أن لديه الضمان المعقول بأن المراجع الآخر يتمشى مع سياسات وإجراءات رقابة جودة العمل المقبولة في تنفيذه للعمل. وقد تكون بين المراجع الأساسي والمراجع الآخر علاقة رسمية مستمرة قد تعطي الأول هذا الضمان لأن يكون هناك فحص دوري للعمل إذا كانا يعملان في مؤسسة واحدة، كما أن هناك اختبارات فحص لسياسات العمل والإجراءات وكذلك فحص أوراق العمل الدوري لبعض المراجعات.

8- قد يجد المراجع الأساسي أنه من الأصول مناقشة المراجع الآخر وإدارة العميل في ملاحظات المراجعة أو أية موضوعات أخرى قد تؤثر على القوائم المالية لهذا العميل، وقد يقرر ضرورة إجراء اختبارات إضافية للسجلات أو للقوائم المالية للعميل، وقد يتطلب من المراجع الآخر القيام بمثل هذه الاختبارات أو قد يتطلب الأذن لعملها بنفسه.

التسجيل المستند

9- يجب على المراجع الأساسي أن يسجل مستندياً في أوراق عمله تلك العناصر التي تم مراجعة قوائمهما المالية من قبل مراجعين آخرين وأهمية هذه القوائم للقوائم المالية للمنشأة ككل، وأسماء المراجعين الآخرين وأي قرار يصل إليه بأن أحد هذه العناصر غير هام أو مؤثر. ويجب عليه أن يسجل مستندياً أيضاً كيف قام بالإجراءات التي نفذها والقرارات التي توصل إليها. فعلى سبيل المثال يجب عليه أن يشير إلى أوراق عمل المراجع الآخر. ومع هذا فالمراجعة ليس في حاجة إلى التسجيل في أوراق عمله الأسباب التي دعته إلى اقتصار إجراءاته في الظروف الواردة في فقرة (7) بشرط أن تكون هذه الأسباب ملخصة في مكان آخر في المستندات المحفوظة لدى مؤسسته.

التعاون بين المراجعين

10- يجب على المراجع الآخر الذي يعلم أن مراجع أساسي سيستخدم عمله أن يتعاون مع هذا المراجع ويساعده. فعلى سبيل المثال يجب عليه أن يوجه نظر المراجع الأساسي إلى أي موضوع في عمله لم يتمكن من القيام به كما هو مطلوب. وبنفس الشكل يجب على المراجع الأساسي أن يخطر المراجع الآخر بأية موضوعات تمت إلى عمله.. ويعتقد أن لها أهمية في عمل المراجع الآخر.

11- يجب على المراجع الأساسي أن يتحفظ في تقريره أو يمتنع عن إبداء رأي عندما يتوصل بناء على الإجراءات التي قام بها إلى عدم إمكانية استخدام عمل المراجع الآخر وأنه لم يتمكن من أداء عمل إضافي كافي بالنسبة للقواعد المالية للعناصر التي أصدر المراجع تقريره عليها.

12- وفي كل الظروف إذا تحفظ المراجع الآخر في تقريره يجب على المراجع الأساسي دراسة ما إذا كان موضوع التحفظ ذا طبيعة وأهمية وتأثير بالنسبة للقواعد المالية للمنشأة التي يصدر المراجع الأساسي تقريره عليها، وما إذا كان هذا يتطلب تحفظاً في تقريره.

تقسيم المسؤوليات

13- في الوقت الذي تعتبر فيه الإرشادات في الفقرات السابقة مطلوبة فإن النظم في بعض البلاد تسمح للمراجع الأساسي أن يبني تقريره على القوائم المالية ككل وتأسيساً فقط على تقرير مراجع آخر بالنسبة للقواعد المالية لعنصر أو أكثر. وعندما يفعل المراجع الأساسي هذا فيجب أن يبين تقريره هذه الحقيقة بوضوح.. كما يجب عليه أن يوضح أهمية ذلك الجزء من القوائم المالية الذي تم مراجعتها بمعرفة مراجع آخر، وعندما يشير المراجع إلى هذا في تقريره فإنه بهذا يحد من إجراءاته في حدود تلك المهمة في فقرة(أ) حتى فقرة(د).

(6) دراسة وتقدير النظم المحاسبية

والمراجعة الداخلية المتعلقة بمراجعة ما

مقدمة

1- ينص الإرشاد رقم (3) على ما يلي بالفقرات (18-30).

تعتبر الإدارة مسؤولة عن الاحتفاظ بنظام محاسبي سليم يتضمنه رقابة داخلية متعددة إلى مدى المناسب لحجم وطبيعة النشاط. والمراجع في حاجة إلى ضمان معقول بأن النظام المحاسبي سليم. وأن جميع البيانات المحاسبية التي يجب قيدها قد قيدت فعلاً. والرقابة الداخلية عادة ما تساهم في مثل هذا الضمان. ويجب على المراجع أن يتفهمون النظام المحاسبي والرقابة الداخلية المتعلقة به، كما يجب عليه أن يدرس ويقيم تنفيذ هذه الرقابة التي ينوي أن يعتمد عليها وذلك عند تحديده لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى.

وعندما يستخلص المراجع أن بإمكانه أن يعتمد على نظم رقابة معينة فإن اختبارات التحقيق تكون عادة أقل مما لو لم تكن هناك رقابة يعتمد عليها. كما أنها تختلف أيضاً من ناحية طبيعتها وتوقيتها.

2- الغرض من هذا الإرشاد هو شرح الإجراءات الواجب اتخاذها للتمشي مع هذا المبدأ الأساسي بالنسبة لمراجعة بيانات مالية. وتعبير "بيانات مالية" تشمل القوائم المالية. وسيصدر إرشاد لاحق بشرح طريقة إتباع هذه الإجراءات في نظم الكمبيوتر. النظم المحاسبية والرقابة الداخلية.

النظام المحاسبي والرقابة الداخلية

3- يمكن تعريف النظام المحاسبى بأنه سلسلة من الإجراءات فى منشأة، يتم بموجبها قيد المعاملات كوسيلة للاحتفاظ بسجلات محاسبية ومثل هذا النظم يجب أن يقوم بإثبات واحتساب وتبويب وترصيد وتلخيص وعمل التقارير عن هذه المعاملات.

4- نظام الرقابة الداخلية هو الخطة التنظيمية والطرق والإجراءات الموضوعة من إدارة المنشأة المساعدة في تحقيق أهداف الإدارة في التأكيد من سلامة وكفاءة تنفيذ أعمال المنشأة.. متضمنة تطبيق سياسات الإدارة والمحافظة على الأصول والممتلكات، ومنع اكتشاف الاختلاسات والأخطاء وصحة واتكمال السجلات المحاسبية وإعداد البيانات المالية السليمة في الوقت المحدد لها. ونظام الرقابة الداخلية يمتد إلى أبعد من تلك الأمور المتعلقة بوظيفة النظام المحاسبى ويشار إلى مكونات نظام الرقابة الداخلية بلفظ الرقابة الداخلية.

5- وجود نظام محاسبى معزز برقابة داخلية فعالة يمكن أن يعطي الإدارة الضمان بأن ممتلكات المنشأة في أمان من الاستعمال السيء غير المعتمد أو من سوء التصرف. وكذلك بأن السجلات المحاسبية يمكن الاعتماد عليها في إعداد البيانات المالية.

6- والبيئة التي تعمل فيها الرقابة الداخلية لها أثرها على فاعلية إجراءات الرقابة المحددة. فبيئة الرقابة القوية. كالتي يحكمها على سبيل المثال نظام موازنات تقديرية محكم وجهاز مراجعة داخلية فعال. يمكنها أن تعزز بقوة إجراءات الرقابة المحددة. ومع هذا فالبيئة القوية لا تضمن بمفردها فاعلية نظام الرقابة الداخلية ككل ويمكن أن تتأثر بيئه الرقابة الداخلية بالآتي:-

AI&co

مستشارون
ومحاسبون قانونيون

أ- الهيكل التنظيمي

يستخدم الهيكل التنظيمي لمنشأة كإطار لتوجيه ورقابة أنشطتها والهيكل الفعال يوفر قنوات الاتصال وتغويض السلطة ومدى المسؤوليات ويجب أن يصمم- كلما سمحت الظروف العملية- لمنع أي شخص من تجاوز الرقابة الداخلية، كما يجب أن يوفر فصل الاختصاصات في الوظائف أصبح اجتماعها معاً يسهل ارتكاب وإخفاء الغش والأخطاء، والوظائف التي يجب إعادة فصلها هي التعامل في أصول المشروع والاعتماد للمعاملات وتنفيذها وتسجيلها بالدفاتر.

ب- إشراف الإدارة

تعتبر الإدارة مسؤولة عن الإنشاء والاحتفاظ بنظام الرقابة الداخلية. وفي سبيل قيامها بمسؤولياتها الإشرافية يجب على الإدارة أن تفحص سلامة الرقابة الداخلية دورياً للتأكد من أن نواحي الرقابة الهامة تعمل بفعالية. وعند وجود قسم للمراجعة الداخلية في المنشأة قد تفوض الإدارة جزءاً من وظائفها الإشرافية لهذا القسم وخاصة فيما يتعلق بفحص الرقابة الداخلية. وهذه الوظيفة للمراجعة الداخلية تمثل جزءاً مستقلاً من الرقابة الداخلية ينفذ بمعرفة موظفين مخصوصين مكافئين داخل المنشأة يهدف تحديد ما إذا كانت نواحي الرقابة الداخلية الأخرى مصممة وتنفذ كما يجب.

جـ الأفراد

إن التنفيذ السليم لأي نظام يعتمد على كفاءة وأمانة العاملين فيه، وعلى المؤهلات وطريقة اختيار وتدريب هؤلاء الأشخاص القائمين على النظام وشخصياتهم بحيث تعتبر الملامح الأساسية في إنشاء وتطبيق أي نظام للرقابة الداخلية.

أهداف الرقابة الداخلية

7- تهم الرقابة الداخلية المتعلقة بنظام محاسبي بتحقيق الأهداف الآتية.

أ- تنفيذ العمليات طبقاً لاعتماد الإدارة العام أو المحدد.

ب- تسجيل العمليات بالمبلغ الصحيح وفي الحسابات الصحيحة وفي الفترة المحاسبية التي تمت فيها لتسهيل إعداد البيانات المالية داخل إطار من السياسات المحاسبية.

جـ الوصول إلى أصول المنشأة يتم طبقاً لاعتماد الإدارة فقط.

د- مطابقة سجلات الأصول المختلفة مع الأصول الفعلية الموجودة على فترات واتخاذ الإجراء السليم فيما يتعلق بأية فروق.

8- وتتضمن إجراءات الرقابة الداخلية المعنية والمصممة لتحقيق هذه الأهداف مراجعة سلامة العمليات الحسابية في السجلات وعمل التسويات والمطابقات وحسابات المراقبة وموازين المراجعة، واعتماد الرقابة على المستندات والمطابقة مع مصادر المعلومات الخارجية، ومقارنة نتائج جرد النقدية والأوراق المالية والمخزون مع السجلات المحاسبية، وتحديد من لهم حق الوصول إلى الأصول والسجلات.. وأخيراً مقارنة النتائج الفعلية مع التقديرات.

صور الرقابة الداخلية الطبيعي

9- تعطي الرقابة الداخلية ضماناً معقولاً فقط بأن أهداف الإدارة تم تحقيقها وذلك بسبب القصور الطبيعي في الرقابة الداخلية مثل:

أـ. تتطلب الإدارة عادة أن تكون للرقابة أثر في تخفيض التكاليف بمعنى أن لا يكون تكلفة إجراءات رقابة معينة أكثر من الخسارة المتوقعة والناتجة من الغش أو الخطاء.

بـ-حقيقة أن معظم نواحي الرقابة توجه إلى نوعية المعاملات المتوقعة وليس إلى المعاملات الغير عادلة.

جـ-الأخطاء البشرية المتوقعة نتيجة للإهمال أو الارتباك أو الأخطاء في الحكم على الأشياء أو عدم فهم التعليمات.

دـ-إمكانية خرق أوجه الرقابة عن طريق التواطؤ مع أطراف خارج المنشأة أو مع موظفي المنشأة أنفسهم.

هـ-إمكانية أن يقوم الشخص المسئول عن تنفيذ رقابة معينة بخرق هذه الرقابة كمثال أن يقوم أحد أفراد الإدارة بتجاوز إجراءات الرقابة.

وـ-إمكانية أن تصبح إجراءات الرقابة غير مناسبة نتيجة للتغير في الظروف التي تفسد التقيد بالإجراءات.

إجراءات المراجعة

10- يحتاج المراجع عند تكوينه لرأيه عن بيانات مالية إلى نوع معقول من الضمان بأن المعاملات قد تم قيدها في السجلات المحاسبية، وأنه لا توجد معاملات قد أغفلت. وقد تساهم إجراءات الرقابة الداخلية في توفير هذا الضمان الذي يسعى إليه المراجع حتى ولو كانت مبسطة وغير معقدة. ويهدف المراجع من دراسة وتقدير الرقابة الداخلية الحصول على درجة الثقة التي يمكن أن يضعها في هذه الرقابة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجعة التحقيق التي سيقوم بها.

11- ويدرس المراجع النظام المحاسبي لتحديد خطوات معالجة العمليات محاسبياً وطريقة معاملة الأصول وهي النواحي التي يمكن أن يحدث فيها الغش أو الخطأ. وعندما يضع المراجع ثقته في الرقابة الداخلية يجب عليه أولاً أن يتتأكد من أن إجراءات هذه الرقابة الداخلية تطبق بمعرفة المنشأة بالفاعلية التي تخدم أغراضه.

12- وإجراءات الفحص هي الاختبارات التي تصمم للحصول على الضمان المعقول - وليس الضمان الكامل-بان هذه الرقابة التي ينوي المراجع أن يضع ثقته فيها تعمل كما يجب وهذه الإجراءات تتضمن تلك الاختبارات التي تتطلب فحص للمستندات المؤيدة للعمليات للحصول على الأدلة لأن الرقابة قد نفذت سليمة (مثل التحقق من أن المستند قد تم اعتماده) ، كما أنها تتضمن أيضاً الاستفسار عن وملحوظة تلك الرقابة التي لا تترك أثراً ملموساً مثل تحديد من هو الشخص الذي يقوم بالعملية وليس من هو الشخص الذي يجب أن يقوم بها).

13- إجراءات التحقيق هي الإجراءات المصممة للحصول على الدليل على إكمال وسلامة وصحة البيانات المستخرجة من النظام المحاسبي. وهذه الإجراءات تتضمن اختبارات لتفاصيل العمليات والأرصدة وكذلك تحليل النسب والاتجاهات الهامة بما في ذلك الاستفسارات الناتجة عن وجود تقلبات أو بنود غير عادلة.

14- في الوقت الذي تختلف فيه إجراءات الفحص عن إجراءات التحقيق من ناحية أهدافها نجد أن كلاً منها يساهم في أهداف الأخرى، فالأخطاء المكتشفة أثناء إجراءات التحقيق قد تسبب تعديل المراجع لتقييمه بأن خطوات الرقابة كانت سليمة لتحقيق أهدافه.

15- يجب على المراجع أن يفحص النظام المحاسبي ونواحي الرقابة المتعلقة به للتعرف على تدفق العمليات وإجراءات الرقابة المحددة وذلك ليتمكن من عمل التقييم المبدئي والقيام بتحديد تلك النواحي التي قد تكون فعالة وذات كفاءة لدرجة التي يمكنه أن يعتمد عليها عند قيامه بالمراجعة.

16- يشتمل فحص الرقابة الداخلية أساساً على الاستفسار من ومناقشة الأشخاص على مختلف المستويات داخل المنشأة.. بالإضافة على الرجوع إلى بعض المستندات مثل دليل الإجراءات وتوصيف الوظائف وخرائط التدفق للتعرف على نواحي الرقابة التي حدد المراجع أهميتها بالنسبة لمراجعته. وفي المراجعات المستمرة يكون لدى المراجع فكرة عن الرقابة الداخلية من فحصة السابق.. إلا أنه يحتاج باستمرار إلى تعديل وتجديد معرفته هذه كل عام.

17- قد يكون من المفيد تتبع بعض العمليات خلال النظام المحاسبي وذلك للمساعدة في تفهم النظام وتفهم نواحي الرقابة المتعلقة به. وعندما تكون هذه العمليات المختارة ممثلاً لنوعية العمليات التي تجري عادة في النظام يعتبر هذا الإجراء جزءاً من إجراءات الفحص.

18- يجب على المراجع أن يستفسر عما إذا كانت نواحي الرقابة قد استخدمت خلال كل الفترة أم لا. وإذا كانت هناك نواحي رقابة مختلفة استخدمت في أوقات مختلفة خلال الفترة، ويجب على المراجع دراسة كل منها على حدة. ويستدعي أي تعطيل لنواحي الرقابة خلال وقت معين من الفترة فحص ودراسة مستقلة لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الواجبة التطبيق على العمليات الخاصة بذلك الوقت.

19- وقد تستخدم عدة سبل لتسجيل المعلومات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية واختبار سبيل معين هو أمر متزوك لحكم المراجع. والسبل المستخدمة عادة منفصلة أو مجتمعة هي وصف الخطوات وقوائم الاستقصاء وخرائط التدفق. ويختلف مدى تسجيل المراجع للرقابة الداخلية بالنظر إلى درجة الثقة التي ينوي أن يضعها في هذه الرقابة.

20- يجب أن يبني تقييم المراجع المبدئي للرقابة الداخلية على افتراض أن هذه الرقابة تطبق عامة كما هي مكتوبة وأنها تعمل بفاعلية خلال الفترة. والغرض من التقييم المبدئي هو تحديد نواحي الرقابة المعنية والتي لا يزال المراجع ينوي الاعتماد عليها واختبارها من خلال إجراءات الفحص.

21- قد يقرر المراجع عدم الاعتماد على بعض نواحي الرقابة الداخلية المعنية على سبيل المثال بسبب.

أ- القصور في تصميمها أصلاً.. وبناءً عليه سيؤدي تطبيقها إلى عدم الحصول على الضمان الكافي لسلامة واتكمال البيانات الناتجة من النظام المحاسبي.

ب- مجهود المراجعة المطلوب لاختيارات فحص هذه الرقابة قد يتجاوز الوفر في الوقت الذي يمكن تحقيقه بالاعتماد عليها.

إجراءات الفحص

22- يقوم المراجع بإجراءات الفحص للحصول على الدليل بأن تلك الرقابة الداخلية التي ينوي أن يضع ثقته فيها تطبق عامة كما حددها هو، كما أنها تعمل بفاعلية خلال كل

الفترة التي ينوي الاعتماد عليها فيها. ومبداً العمل بفاعلية يعترف بإمكانية وقوع بعض الانحرافات في التطبيق.

23- والانحراف عن أوجه الرقابة الموضوعة قد يحدث بسبب تلك العوامل مثل التغير في المسؤولين والتقلبات الموسمية الكبيرة في حجم العمليات والأخطاء البشرية. ويجب على المراجع أن يقوم باستفسارات معينة تجاه مثل هذه الأمور وخاصة عن توقيت تغيير الموظفين في وظائف الرقابة الهامة. ثم يجب عليه التأكد بعد ذلك من أن إجراءات فحصه قد غطت بطريقة سليمة تلك الفترة التي تمت فيها التغييرات أو التقلبات.

24- وفي ضوء نتيجة بناء نتائج إجراءات فحصه أنه ليس من الصواب الاعتماد على رقابة داخلية معينة إلى الدرجة التي كان قد توقعها مسبقاً يجب على المراجع التأكد من إمكانية وجود رقابة أخرى قد تحقق أهدافه والتي قد يعتمد عليها (بعد تطبيق إجراء الفحص المناسب) وإلا فعلية تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجعة التحقيق.

25- إذا قرر المراجع إجراءات الفحص التي يقوم بها المراجع يجب عليه أن يقيم ما إذا كانت الرقابة الداخلية صالحة لأهدافه. والثقة المطلقة التي يضعها المراجع في النظام تعتمد على درجة تأكده من أعمال الرقابة بفاعلية.

26- ويجب تطبيق إجراءات فحص المراجع على عمليات مختارة من التصرفات التي تمت خلال فترة المراجعة كلها. وعندما يكون الاختبار لفترة أقصر يجب على المراجع أن يدرس ما الواجب عمله للحصول على الضمان المعقول لسلامة السجلات المحاسبية عن الفترة جميعها. وحكم المراجع الشخصي في طبيعة وتوقيت ومدى إجراء التحقيق أو الفحص والواجب تطبيقها على العمليات الواقعة خلال الفترة المتبقية يتاثر بالعوامل التالية:

أ- نتائج الإجراءات التي أجريت.

ب- الإجابة على التساؤل عما إذا كان نظام الرقابة الداخلية مازال يعمل بنفس الطريقة التي كان عليها عندما درس وقيم.

ج- طول الفترة المتبقية.

د- طبيعة ومبانع العمليات أو الأرصدة.

هـ- تقييم المراجع لبيئة الرقابة الداخلية وخاصة الرقابة الإشرافية.

و- إجراءات التحقيق التي ينوي المراجع القيام بها بغض النظر عن سلامية الرقابة الداخلية.

الرقابة الداخلية في الأعمال الصغيرة

27- يحتاج المراجع إلى الحصول على نفس الدرجة من الضمان ليتمكن من إعطاء رأيه بدون تحفظات على القوائم المالية لكل من الوحدات الصغيرة والكبيرة على حد سواء. إلا أن كثيراً من نواحي الرقابة التي قد تكون مناسبة للمنشآت الكبيرة تعتبر غير عملية في المنشآت الصغيرة. فعلى سبيل المثال في الأعمال الصغيرة تؤدي الإجراءات المحاسبية بعدد قليل من الأفراد.. وهؤلاء الأفراد قد يكونوا مسئولين عن التشغيل والحياة في نفس الوقت ويكون فصل الاختصاصات معذوباً أو محدوداً للغاية. ويعوض عدم وجود فصل للاختصاصات في بعض الأحيان وجود الرقابة الإشرافية لصاحب العمل أو للمدير والتي قد تكون موجودة بسبب وجود المعرفة

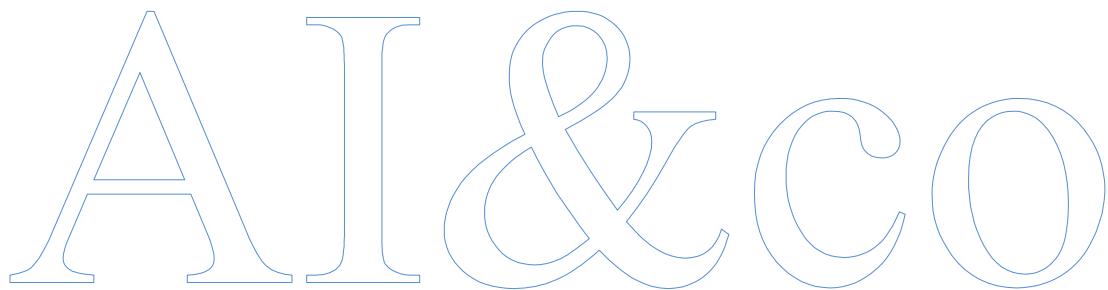
AI&co

مستشارون
ومحاسبون قانونيون

الشخصية المباشرة للعمل أو بتدخلهم المباشر في المعاملات. وفي الحالات التي يكون فيها فصل الاختصاصات محدوداً ولا يكون هناك دليل على وجود الرقابة الإشرافية يكون على المراجع أن يحصل على الأدلة الالزمة المؤيدة على القوائم المالية وذلك عن طريق أداء إجراءات التحقيق.

تبليغ القصور في نواحي الرقابة الداخلية

28- كنتيجة لدراسة المراجع وتقيمه للرقابة الداخلية وكنتيجة لإجراءات المراجعة الأخرى يصبح المراجع على علم بنقاط الضعف في الرقابة الداخلية. ولمصلحة العميل يجب على المراجع أن يجعل الإدارة على علم وفي الوقت المناسب بنقاط الضعف الهامة والتي نمت إلى علمه.. وعادة ما تبلغ نقاط الضعف هذه كتابة. ويجب الإشارة في خطاب التبليغ على أنه يتناول فقط نقاط الضعف التي نمت إلى علم المراجع كنتيجة لعمله. وعليه أن يشير أيضاً إلى أن عمل المراجع واختباراته لم تصمم أصلاً لتحديد درجة سلامة نظام الرقابة الداخلية من أجل الإدارة.



AI&co

مستشارون
ومحاسبون قانونيون

7) الرقابة على جودة أعمال المراجعة

مقدمة

1- ينص الإرشاد رقم (3) على ما يلي :- (فقرات 9 و 10)
عندما يفوض المراجع العمل إلى مساعديه أو عند استخدامه للعمل المؤدى من قبل مراجعين آخرين أو من قبل خبراء.. فإنه يستمر مسؤولاً عن تكوين وإبداء رأيه على القوائم المالية.

ويجب أن يقوم المراجع بالتوجيه والإشراف والرقابة على مساعديه بعنابة كما يجب عليه أن يحصل على الضمان المعقول بأن العمل المؤدى من المراجعين الآخرين أو الخبراء مناسباً لمتطلباته.

2- الغرض من هذا الإرشاد هو شرح:

- الإجراءات الواجب اتباعها من المراجع للاتساق مع هذا المبدأ الأساسي بالنسبة للعمل المفوض إلى المساعدين في عملية مراجعة معينة.

- السياسات والإجراءات الواجبة الاتباع من مؤسسة مراجعة لتحقيق الضمان المعقول بالنسبة لجودة أعمال المراجعة عامة.

- إجراءات الرقابة الواجبة الاتباع بالنسبة لعملية مراجعة معينة تصمم في ضوء الرقابة العامة على الجودة والمتبعة من مؤسسة المراجعة. فالأخير تسهل الأولى إلا أنها لا تحل محلها.

3- في هذا الإرشاد تشمل عبارة البيانات المالية القوائم المالية.. والإصلاحات التالية تعبر عن الماهية المذكورة أمامها:

مؤسسة مراجعة : هي مؤسسة مراجعة أو فرد يزاول المهنة بتوظيف مساعدين.

الأفراد العاملين : جميع الشركاء والموظفين المهنيين في مؤسسة المراجعة.

المراجع : هو الشخص الذي تقع عليه المسئولية النهائية للمراجعة.

المساعدين : الأفراد العاملين في عملية مراجعة معينة بخلاف المراجع.

الرقابة على عملية مراجعة معينة

التفويض

4- يجب أن تتم أية عملية تفويض عمل بالطريقة تعطي ضماناً معقولاً بأن هذا العمل سيؤدي من قبل أشخاص لديهم الاستقلالية ودرجة من المهارة والكفاءة المطلوبة لهذا العمل.

5- ويجب على المراجع ومعاونيه الذين لهم مسئولية الإشراف أن يدرسوها مهارة وكفاءة المساعدين عند تنفيذهم للعمل المفوض لهم وذلك عند تقرير مدى التوجيه والإشراف والفحص المناسب لكل منهم.

التجييه

6- يجب إعطاء التوجيه المناسب إلى المساعدين الذين فوض لهم أداء العمل. ويتعلق التوجيه بإعلام المساعدين عن مسؤولياتهم وعن أهداف الإجراءات التي يؤدونها. كما أنه يجب إعلامهم ببعض الأمور الأخرى مثل طبيعة أعمال المنشأة والمشاكل المحاسبية أو مشاكل المراجعة المتوقعة والتي قد تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي تم تفويضهم بمسؤوليتها.

7- ويعتبر برنامج المراجعة المكتوب أداة هامة في توجيهات المراجعة. ويساعد تقدير الوقت مقدماً ومذكرة تخطيط المراجعة في عملية التوجيه هذه.

الإشراف

8- يرتبط الإشراف إرتباطاً وثيقاً بالتجييه والفحص ويستدعي استخدام عناصر كل منهما.

9- يجب على الأشخاص الذين يقومون بمسؤوليات الإشراف أداء الوظائف التالية عند القيام بعملية المراجعة:

أ- مراقبة تقدم العمل للتأكد من أن:

- المساعدين لديهم المهارة والكفاءة للقيام بالمهام الموكلة لهم.

- المساعدين يتفهمون توجيهات المراجعة.
- العمل يؤدي طبقاً لبرنامج وخطة المراجعة.

بـ-الإحاطة علماً بمشاكل المحاسبة والمراجعة الهامة والتي تظهر خلال المراجعة وتقييم مدى تأثيرها. وتعديل برنامج المراجعة إذا استدعي الأمر.

جـ حل أية اختلاف في وجهات النظر المهنية بين الأفراد العاملين.

الفحص

10- يجب أن يفحص أي عمل قام به كل مساعد بشخص آخر في نفس مستوى من الخبرة أو أعلى لتحديد ما إذا:

- أـ كان العمل قد أدى طبقاً للمستويات المهنية وطبقاً لأصول المؤسسة.
- بـ- قد تم تسجيل العمل المؤدي والنتائج التي تم التوصل إليها كما يجب.
- جـ - كان هناك أية موضوعات هامة في المراجعة لم يتم حلها.
- دـ- كان قد تم تحقيق الأهداف المطلوبة من إجراءات المراجعة، وأن النتائج النهائية التي تم التوصل إليها تتمشى مع نتائج العمل المؤدي وتؤيد رأي المراجع على البيانات المالية.

11- ويمكن تحديد الخطوات التالية والتي غالباً ما تتبع في فحص عملية مراجعة:

- أـ- فحص خطة المراجعة المبدئية وبرنامج المراجعة.

بـ- فحص ودراسة وتقدير الرقابة الداخلية بما فيها إجراءات الفحص وكذلك فحص أية تعديلات تكون قد أجريت على برنامج المراجعة كنتيجة لذلك.

جـ- فحص الإثباتات المستندية لأدلة المراجعة والناتج النهائي التي تم التوصل إليها منها.

دـ- فحص البيانات المالية وتقرير المراجع المقترن.

12- ويمكن توسيع عملية الفحص وخاصة في المراجعات الكبيرة والمعقدة بقيام شخص لم يكن على صلة بالمراجعة لمباشرة فحص إضافي قبل إصدار تقرير المراجع.

الرقابة العامة على الجودة

12- الرقابة على الجودة هي السياسات والإجراءات المتتبعة من مؤسسة مراجعة لتوفير التأكيد المعقول على أن المراجعات التي تقوم بها هذه المؤسسة تتم طبقاً للمبادئ الأساسية التي تحكم أية عملية مراجعة كما هو موضح في إرشاد المراجعة الدولي رقم (3).

13- وينظر لسياسات الرقابة على الجودة على أنها أهداف.. في حين ينظر إلى إجراءات هذه الرقابة على أنها الخطوات التي تؤدي لتحقيق السياسات.

14- وينظر لسياسات الرقابة على الجودة على أنها أهداف .. في حين ينظر إلى إجراءات هذه الرقابة على أنها الخطوات التي تؤدي لتحقيق السياسات.

15- يجب على أية مؤسسة مراجعة أن تضع لنفسها سياسات لرقابة الجودة تتضمن الأهداف الواردة أدناه كما يجب عليها أن تطبق الإجراءات المناسبة التي توفر لها التأكيد لتحقيق هذه الأهداف.

أـ جودة الأفراد العاملين

يجب على الأفراد العاملين في المؤسسة الاتصاق بمبادئ الأمانة والموضوعية والاستقلالية والسرية.. وكما هي موضحة في إرشاد الإتحاد الدولي للمحاسبين الأخلاقيات المهنية للمحاسبين.

بـ- المهارة والكفاءة

يجب على المؤسسة أن توظف أفراداً لديهم المهارات والكفاءة المطلوبة والتي تمكّنهم من أدار مسؤولياتهم.

جـ التكليف

يجب أن يوكل عمل المراجعة إلى أفراد حصلوا على درجة من التدريب المهني .. ولديهم التأهيل اللازم لكل حالة.

د- التوجيه والإشراف

من الواجب وجود توجيه وإشراف كافي على العمل على جميع المسؤوليات لكي تحصل المؤسسة على الضمان المعقول بأن العمل المؤدى بمعرفتها يتم طبقاً لمستوى الجودة المطلوبة. ويجب عند الضرورة استشارة هؤلاء الذين لديهم الخبرة المناسبة.

هـ الاستمرار مع عميل قديم أو قبول عميل جديد

يجب على المؤسسة القيام بتقييم أي عميل جديد قبل قبوله، ويجب عليها أيضاً فحص علاقتها مع العملاء الحاليين. ويجب على المؤسسة عند اتخاذ قرار الاستمرار مع عميل أو قبول عميل أن تدرس مدى استقلاليتها تجاهه وقدرتها على خدمته على الوجه الأكمل وكذا دراسة سلامة الإدارية لدى العميل.

و- التفتيش

يجب على المؤسسة أن تراقب فاعلية إجراءات وسياسات الرقابة على الجودة لديها.
16- يجب توصيل سياسات وإجراءات الجودة العامة في المؤسسة إلى الأفراد العاملين لديها وبالطريقة التي توفر الضمان المعقول بان هذه السياسات وتلك الإجراءات مفهومه لديهم.

17- تتوقف طبيعة ومدى إجراءات رقابة الجودة في المؤسسة على عدد من العوامل مثل حجم وطبيعة أدائها الجغرافي وهيكليها التنظيمي ونواحي التكلفة والإيراد لديها. وبناءً على هذا فإن الإجراءات المتبعة لكل مؤسسة تختلف عن الأخرى من ناحية المستندات المستخدمة في المراجعة. والمثال التوضيحي في الشكل المرفق بهذا الإرشاد يبين إجراءات مراقبة الجودة. والإجراءات المعنية المستخدمة من المؤسسة ليس من الضروري أن تحتوي على كل الأمثلة الموضحة في الشكل التوضيحي ولا أن تقتصر عليها، كما أنه لا يجب أن يكون لهذه الإجراءات نفس الأهمية في كل الحالات. وعموماً فإن كثيراً من الأمثلة الموضحة قد لا تكون مناسبة للمؤسسات الصغيرة. ونبين في الصفحتين التاليتين المثال التوضيحي للإجراءات العامة لرقابة الجودة.

أولاً: جودة الأفراد العاملين:

يجب على الأفراد العاملين في المؤسسة الانصياع لمبادئ الأمانة والموضوعية والاستقلالية والسرية وكما هي موضحة في إرشاد الإتحاد الدولي للمحاسبة والأخلاقيات المهنية للمحاسبين.

الإجراءات

1- حدد فرد أو مجموعة لإرشاد وللإجابة على الأسئلة المتعلقة بالأمانة والموضوعية والاستقلالية والسرية.

أ- حدد الحالات التي يكون فيها من الأصول إثبات الإجابات على الأسئلة مستندياً.

ب- اطلب رأي المصادر الرسمية المعنية داخل المؤسسة.

2- أوصى المعلومات عن السياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية إلى الأفراد العاملين على مختلف المستويات داخل المؤسسة.

أ- أبلغ العاملين بسياسات وإجراءات المؤسسة المتعلقة بالاستقلالية. وأبلغهم أيضاً بأنه من المتوقع منهم أن يكونوا على علم وفهم لهذه السياسات والإجراءات.

ب- ركز على الاستقلالية في التصرف وذلك في برامج التدريب وفي الإشراف وفي فحص أعمال المراجعة.

ج- أبلغ العاملين دورياً بتلك المنشآت التي يطبق عليها سياسات الاستقلالية.

د- أعد قائمة لأغراض الاستقلالية بعملاء المؤسسة والمنشآت الأخرى (الشركات الشقيقة أو الشركات التابعة أو الشركات التابعة للعملاء) والتي يطبق عليها سياسات الاستقلالية.

ـ يجب أن تكون هذه القائمة متاحة لكل الأفراد العاملين والذين يحتاجون إلى تحديد استقلاليتهم (بما في ذلك الأشخاص الجدد في المؤسسة) .

ـ أوجد نظام لتلبية الأفراد العاملين بأي تغير في القائمة.

ـ راقب الاستجابة وتنفيذ السياسات والإجراءات المتعلقة بالاستقلالية.

AI&co

مستشارون
ومحاسبون قانونيون

أ- احصل من الإفراد العاملين على إقرار مكتوب وعادة ما يكون سنويًا يقرروا فيه:
 - أنهم على علم بسياسات وإجراءات المؤسسة فيما يتعلق بالاستقلالية.
 - لا توجد علاقة من العلاقات الممنوعة كما أن المعاملات الممنوعة طبقاً لسياسات المؤسسة لم تقع.

ب- فرض مسؤولية حل الاستثناءات إلى شخص أو مجموعة ذات سلطة مناسبة.
 جـ حدد مسؤولية الحصول على الإقرار وفحص ملفات تنفيذ الاستقلالية من أجل استكمالها إلى شخص أو مجموعة ذات سلطة مناسبة.
 دـ افحص دورياً علاقة المؤسسة بالعملاء للتعرف على أي نوع من المعاملات يؤثر على استقلالية المؤسسة.

ثانيًا: المهارات والكفاءة:

يجب على المؤسسة أن توظف أفراد لديهم المهارات والكفاءة المطلوبة والتي تمكّنهم من أداء مسؤولياتهم.

الإجراءات:

- 1- أعد برنامج للحصول على الأفراد المؤهلين بالخطيط لاحتياجات من الأفراد.
- 2- حدد المؤهلات والإرشادات الأخرى التي يتم بموجبها تقييم الأفراد الممكّن تعينهم على المستويات المهنية المختلفة.
- 3- بلغ المتقدمين والأفراد الجدد بسياسات وإجراءات المؤسسة التي ستطبق عليهم.
- 4- أعد الإرشادات والمتطلبات للدراسات المهنية المستمرة وبلغها إلى الأفراد العاملين.
- 5- وفر للأفراد العاملين البيانات والمعلومات عن التطوير الحديث في المعايير الفنية المهنية وكذلك عن السياسات والإجراءات الفنية في المؤسسة.
- 6- أعد عند الضرورة برامج لشغل احتياجات المؤسسة من الأفراد الذين لديهم الكفاءة في النواحي والصناعات المتخصصة..
- 7- حدد مستوى التأهيل المطلوب لكل مستوى من مستويات المسئولية داخل المؤسسة.
- 8- قيم أداء الأفراد العاملين وبلغ هؤلاء الأفراد بمدى تقدّمهم.
- 9- حدد مسؤولية اتخاذ قرارات الترقية.

ثالثًا: التكليف:

يجب أن يوكل عمل المراجعة إلى أفراد حصلوا على درجة في التدريب ولديهم التأهيل اللازم لكل حالة.

الإجراءات:

- 1- ضع الخطوط العريضة لنظام المؤسسة في تكليف الأفراد العاملين بما في ذلك التخطيط للمؤسسة ككل واحتياجات كل مكتب والمعايير اللازمة لتحقيق التوازن بين احتياجات المراجعة من القوة البشرية والمهارات الفردية ومدى تقدم كل شخص، وحسن استخدام العاملين.
- 2- حدد شخص مناسب أو أشخاص مناسبين ليكونوا مسؤولين عن توزيع الأفراد العاملين على المراجعات المختلفة.
- 3- قدم للاعتماد من المراجع ببرنامج العمل والأشخاص المكلفين بأداء المراجعة.

رابعاً: التوجيه والإشراف:

من الواجب وجود توجيه وإشراف كافي على العمل على جميع المستويات لكي تحصل المؤسسة على الضمان المعقول بأن العمل المؤدى بمعرفتها يتم طبقاً لمستوى الجودة المطلوبة. ويجب عند الضرورة استشارة هؤلاء الذين لديهم الخبرة المناسبة.

الإجراءات:

- 1- صمم إجراءات لخطيط المراجعات.

أ- حدد المسئوليات تخطيط أي مراجعة وشارك الأشخاص المناسبين المكلفين المراجعة في عملية التخطيط هذه.

ب- كون معلومات عن خلفية العميل أو افحص المعلومات السابق جمعها من المراجعات السابقة واستكماله في الحالات التي حدث عليها تغيير.

ج- بين الأمور التي يجب تضمينها في عملية تخطيط المراجعة مثل الآتي:
 - عمل برامج العمل المقترنة.

- تحديد القوة البشرية المطلوبة وال الحاجة إلى الخبرات المتخصصة.

- عمل التقديرات ل الوقت المطلوب لاستكمال المراجعة.

- دراسة الوضع الاقتصادي والذي قد يؤثر على العميل أو صناعية والأثر المتوقع منه في تنفيذ المراجعة.

2- صمم إجراءات للمحافظة على مستوى الجودة في المؤسسة للأعمال المؤداه:

أ- وفر الإشراف اللازم على جميع المستويات التنظيمية أخذًا في الاعتبار التدريب وقدرات وخبرات الأشخاص الموكيل لهم العمل.

ب- قدم التوجيهات الخاصة بشكل ومحتويات أوراق العمل.

ج- استخدم النماذج النمطية الموحدة.

د- أوجد نظام لحل اختلافات وجهات النظر المهنية بين الأشخاص القائمين على مراجعة ما.

3- حدد الموضوعات والحالات المتخصصة التي تحتاج إلى استشارات وشجع الأفراد العاملين على الاستشارة والرجوع إلى المصادر الموثوق فيها في الموضوعات المعقّدة الأخرى أو الغير عادية.

4- عين أشخاص متخصصين للعمل كمصادر موثوق فيها، وحدد سلطاتهم في الحالات التي تحتاج إلى استشارة. وأوجد نظام لحل الاختلاف في وجهات النظر المهنية بين الأشخاص القائمين على مراجعة ما من جهة وبين الأفراد المتخصصين من جهة أخرى.

5- حدد المستندات الواجب إعدادها لبيان نتائج الاستشارات في تلك الموضوعات أو تلك الحالات المتخصصة التي تحتاج لاستشارة.

6- وفر التدريب النابع من العمل نفسه خلال تنفيذ المراجعات.

خامساً : الاستمرار مع عميل قديم أو قبول عميل جديد:

يجب على المؤسسة القيام بتقييم لأي عميل قبل قبوله. ويجب عليها أيضًا فحص علاقتها مع العملاء الحاليين. ويجب على المؤسسة عند اتخاذ قرار الاستمرار مع عميل أو قبول عميل جديد أن تدرس مدى استقلاليتها تجاهه وقدرتها على خدمته على الوجه الأكمل. وكذلك أن تدرس مدى سلامة الإدارة لدى العميل.

الإجراءات

1- أوجد نظام لتقييم العملاء المنتظرین ولاعتمادهم كعملاء:

أ- يمكن أن يتضمن نظام تقييم العملاء ما يلى:-

- احصل على وأفحص البيانات المالية المتاحة والخاصة بالعميل المنتظر مثل التقرير السنوي والقوائم المالية الدفترية وإقرارات ضرائب الدخل.

- أستفسر من أطراف خارجيين عن أية معلومات خاصة بالعميل المنتظر وعن إدارته، وعن أية موضوعات يجب أخذها في الاعتبار عن تقييم العميل. ويمكن توجيه الاستفسارات إلى بنوك العميل أو مستشاريه القانونيين أو أية جهة أخرى في محيط المال والأعمال والتي يمكن أن يكون لديها تلك المعلومات.

- اتصال بالمراجع السابق. ويجب أن تتضمن الاستفسارات التساؤل عن بعض الموضوعات المتعلقة بولاء الإدارة، أو مثلاً بعدم الاتفاق مع الإدارة على السياسات المحاسبية أو إجراءات المراجعة أو أية موضوعات أخرى هامة مماثلة، وكذلك عن سبب تغيير المراجع من وجده نظر المراجع السابق.

- ادرس الظروف التي قد تدعو المؤسسة إلى اعتبار المهمة بحاجة إلى عناية خاصة أو تمثل مخاطرة غير عادلة.
- قيم استقلالية المؤسسة وقدرتها على خدمة العميل. وعند تقييم قدرة المؤسسة ادرس الحاجة إلى المهارات الفنية والمعرفة بالصناعة لدى الأشخاص.
- قرر فيما إذا كان قبول العميل لن يؤدي إلى خرق قواعد أدب المهنة.
- ب-** حدد شخص أو مجموعة على مستوى إداري مناسب لتقييم المعلومات التي جمعت والخاصة بالعميل المنتظر وكذلك لاتخاذ قرار القبول.
- ج- بلغ الأفراد المعينين بسياسات المؤسسة وإجراءاتها لقبول عملاء.
- د- حدد المسؤوليات لتنظيم ومراقبة التمشي مع سياسات وإجراءات المؤسسة في قبول عملاء.
- 2-** قيم العملاء في نهاية فترات محدده أو عند وقوع أحداث معينة لتحديد ما إذا كانت العلاقات مستمرة أم لا.

سادساً: التفتيش

يجب على المؤسسة أن تراقب فاعلية إجراءات وسياسات الرقابة على الجودة لديها.

الإجراءات

- 1- حدد نطاق ومقومات برنامج التفتيش في المؤسسة.
- أ- حدد إجراءات التفتيش الضرورية للحصول على الضمان المعقول بأن إجراءات وسياسات رقابة الجودة في المؤسسة تعمل بفاعلية.
- حدد الأهداف وأصدر التعليمات وافحص البرامج المستخدمة في تنفيذ نشاط التفتيش.
- أصدر الإرشادات عن نطاق العمل وطريقة اختبار المراجعات للفحص.
- بين دوريات وتوقيت نشاط التفتيش. بن-
- بين طريقة حل الاختلافات في وجهات النظر والتي قد تنشأ بين الفاحص وبين العاملين في المراجعة.
- ب- حدد مستوى الكفاءةالخ لأشخاص المشاركين في نشاط التفتيش وطريقة اختيارهم.
- ج-نفذ التفتيش.
- افحص واختبر الالتزامات بسياسات إجراءات رقابة الجودة المطبقة.
- افحص مراجعات مختارة للتأكد من الالتزام بالمعايير المهنية وبسياسات وإجراءات رقابة الجودة في المؤسسة.
- 2-** أوجد نظام لإرسال تقارير بنتائج التفتيش إلى المستويات الإدارية المناسبة وكذلك لمتابعة ما يتخذ من إجراءات بشأنها ومن أجل الفحص الشاكل لنظام رقابة الجودة بالمؤسسة.
- أ- ناقش نتائج الفحص للمراجعات التي تم فحصها مع الأفراد المسؤولين عن إدارة هذه المراجعات.
- ب-ناقش نتائج الفحص مع أفراد الإدارة المناسبين.
- ج- اكتب نتائج الفحص والتوصيات إلى إدارة المؤسسة مع إجراءات التصحيح التي اتخذت أو المزمع اتخاذها.
- د- تأكد من أن إجراءات التصحيح المزمع اتخاذها قد اتخذت.
- هـ- بين الحاجة إلى تعديل سياسات وإجراءات مراقبة الجودة في ضوء نتائج الفحص والمواضيع الأخرى المتعلقة بها.

(8) أدلة المراجعة

1- ينص الإرشاد رقم (3) على مايلي (فقرات 15 - 17)

يجب على المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية وسليمة خلال أدائه لإجراءات الفحص أو التحقق لكي يتمكن من الوصول منها إلى الاستنتاجات التي يبني على أساسها رأيه على البيانات المالية.

وإجراءات الفحص هي تلك الاختبارات التي تصمم للحصول على تأكيد معقول بأن نظم الرقابة الداخلية التي سيعتمد عليها في المراجعة تطبق كما يجب وتصمم إجراءات التحقيق للحصول على اكتمال وسلامة وصحة المعلومات المستخرجة من النظام المحاسبي.

وهذه الإجراءات نوعين:

- اختيارات تفاصيل المعاملات والأرصدة.

- تحليل النسب الأساسية والاتجاهات بما في ذلك الاستفسارات الناتج عن البنود والتقلبات الغير عادلة.

والغرض من هذا الإرشادات هو توضيح المبدأ الأساسي المذكور عاليه وفي هذا الإرشاد يستعمل التعبير "البيانات المالية" ليشمل "القواعد المالية".

أدلة المراجعة الكافية السليمة

2- الكفاية والسلامة يكمان بعضهما ويسريان على الأدلة المستخرجة من كل من إجراءات الفحص والتحقيق. والكفاية هي قياس كمية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها، وسلامة أدلة المراجعة تتعلق بموضوعها ومدى إمكانية الوثوق فيها. وعادة ما يجد المراجع أنه من الضروري الاعتماد على الأدلة المقنعة وليس الأدلة الحاسمة وهو غالباً ما ينشد أدلة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة لدعم نفس التأكيد (انظر فقرات 6،5).

3- يجب أن تساعد أدلة المراجعة ككل المراجع في تكوين رأيه على البيانات المالية وفي تكوين هذا الرأي لا يخترق المراجع عادة كل المعلومات والبيانات المتاحة له لأن بإمكانه أن يصل إلى رأي بخصوص رصيد حساب أو مجموعة من المعلومات أو خطوة رقابة عن طريق الحكم الشخصي أو إجراءات العينة الإحصائية.

4- ويتأثر حكم المراجع الشخصي فيما يتعلق بالأدلة الكافية السليمة بالآتي:

- أ- درجة المخاطرة التي يمكن أن تنتج من الخطأ. وهذه المخاطرة تتأثر بـ:

- طبيعة البند.

- سلامية الرقابة الداخلية.

- الحالات التي قد يكون لها تأثير غير عادي على الإداره.

مستشارون
ومحاسبون قانونيون

- مركز المنشأة المالي.

بـ- مدى الأهمية النسبية للبند منسوباً إلى البيانات المالية مأخوذه ككل.

جـ- الخبرة المكتسبة من المراجعات السابقة.

دـ- نتائج إجراءات المراجعة متضمنه الغش والخطأ الذي يكون قد تم اكتشافه.

هـ- نوع المعلومات والبيانات المتاحة.

5- في الحصول على أدلة مراجعة من إجراءات الفحص يهتم المراجع بالتأكدات الآتية:

الوجود: خطوة الرقابة موجودة.

الفاعلية: خطوة الرقابة تعمل بفاعلية.

الاستمرارية: خطوة الرقابة كانت تعمل خلال كل الفترة موضوع المراجعة.

6- في الحصول على أدلة من إجراءات التحقيق يهتم المراجع بالتأكدات الآتية:

الوجود : وجود الأصل أو الخصم في تاريخ معين.

الحقوق والالتزامات: الأصل هو حق للمنشأة والخصم هو التزام على المنشأة في تاريخ محدد.

الحدث: العملية أو الحدث الذي وقع يخص المنشأة.

الإكمال: لا يوجد أصول أو خصوم أو معاملات لم تقيـد.

القياس: المعاملة قيدت بالمبلغ السليم وتم تحـمـيل الإـيـرـاد أو المـصـرـوف عـلـى الفـتـرـة المـالـيـة الصـحـيـحةـ.

التصوير والإفصاح: البند تم الإفصاح عنه وبوب وشرح طبقاً للسياسات.

والحصول على دليل متعلق بتأكيد معين مثل وجود المخزون مثلاً لا يعوض التقصير في الحصول على دليل متعلق بتأكيد آخر مثل تقييم المخزون مثلاً وتحـتـلـ طـبـيـعـة وـمـدـى إـجـرـاءـاتـ التـحـقـيقـ الـواـجـبـةـ الـأـدـاءـ طـبـقـاـ لـكـلـ مـنـ التـأـكـيـدـاتـ المـوـضـحـةـ يـمـاـ سـبـقـ.

7- ويتأثر مدى الوثوق في دليل مراجعة بمصدره (داخلي أو خارجي) وبطبيعته (باللحظات أو بالمستندات أو شفهياً) وفي الوقت الذي تتوقف فيه درجة الوثوق في دليل مراجعة على الظروف التي حصل عليه فيها فإن التواهي التالية قد تكون مفيدة في تقييم مدى الوثوق في دليل مراجعة.

- الدليل الخارجي (المصادقة الواردة من طرف ثالث) تكون محل ثقة أكثر من الدليل الداخلي.

- الدليل الداخلي يكون محل ثقة هنـدـمـاـ تكونـ الرـقـابـةـ الدـاخـلـيـةـ المـتـعـلـقـةـ بـهـ مـرـضـيـةـ.

- الدليل الذي يحصل عليه المراجع بنفسه خير من ذلك الذي تحصل عليه المنشأة بنفسها.

- الدليل الذي في شكل مستند أو مكتوب خير من الإقرارات الشفهية.

8- ويحصل المراجع على تأكيد أكبر عندما تتطابق الأدلة المأخوذة من مصادر مختلفة أو من طبيعة مختلفة. في مثل هذه الحالات يحصل على درجة من التأكيد أعلى من تلك التي يحصل عليها من كل دليل بمفرده على حده. وعلى العكس عندما يتعارض دليل مراجعة حصل عليه من مصدر مع دليل حصل عليه من مصدر آخر يجب اتخاذ خطوات وإجراءات إضافية لتصفية وحل هذا التعارض.

9- يجب أن يكون المراجع جاداً في جهوده للحصول على الأدلة كما يجب أن يكون موضوعياً في تقييمها. وعند اختباره لإجراءات الحصول على أدلة المراجعة يجب عليه أن يضع في اعتباره احتمال وجود خطأ جوهري في البيانات المالية.

10- يجب أن يكون هناك تقييم لتكلفة الحصول على دليل مراجعة بالنسبة إلى قائدة المعلومات التي سيعكيها هذا الدليل. ومع فإن موضوع صعوبة أو تكلفة فحص بند معين لا يكون بمفرده أساساً لحذف خوة أو إجراء للحصول على الدليل.

11- عند وجود شك لدى المراجع بالنسبة لموضوع هام مؤثر يجب عليه العمل للحصول على أدلة سليمة وكافية لإزالة هذا الشك. وإذا لم يستطع الحصول على هذه الأدلة سليمة الكافية يجب عليه إصدار تقريره بدون تحفظات.

طريقة الحصول على أدلة المراجعة:

12- يحصل المراجع على الأدلة عند أدائه لكل من إجراءات الفحص وإجراءات التحقيق بوحدة أو أكثر من الطرق التالية:

- التفتيش.
- الملاحظة.
- السؤال المصادرات.
- الفحص التحليل والانتقاد.

يتوقىت مثل هذه الإجراءات إلى حد ما على الفترات الزمنية التي يمكن أن تتوفر فيها أدلة المراجعة.

التفتيش

13- التفتيش يتضمن اختبار السجلات أو المستندات أو الأصول الملموسة. واختبار السجلات والمستندات يعطي أدلة تختلف في درجة الاعتماد عليها طبقاً لطبيعتها ومصدرها ومدى فاعليه نظام الرقابة الداخلية المطبق في إعدادها وقيدها. وهناك ثلاثة أنواع أساسية للأدلة المستندية والتي تعطي درجات متفاوتة من الثقة فيها من المراجع وهي:

- أدلة مستندية إنشات لدى طرف ثالث ويحتفظ بها لديه.
- أدلة مستندية إنشات لدى طرف ثالث ويحتفظ بها لدى المنشأة.

- أدلة مستندية إنشات لدى المنشأة وتحتفظ بها لديها.

واختبار الأصول الملموسة يعطي دليل يعتمد عليه فيم يتعلق بوجودها.. ولكن ليس بالضرورة فيما يتعلق بملكيتها أو بقيمتها.

اللإلاحة

14- الملاحظة تتمثل في النظر إلى تشغيل أو عمل إجراء بمعرفة الآخرين فعلى سبيل المثال يقوم المراجع باللإلاحة قيام موظفي العميل بجدد المخزون أو بأدائهم لإجراءات المراجعة الداخلية والتي لا تترك دليل مستند لـها.

السؤال والمصادقات

15- السؤال يتمثل في الحصول على معلومات سليمة من أشخاص ذوي معرفة سواء داخل المنشأة أو خارجها. والسؤال يتراوح ما بين إرسال رسائل رسمية مكتوبة موجهة إلى الغير وبين التساؤلات الشفهية الموجهة إلى أشخاص داخل المنشأة والإجابات على التساؤلات قد تعطي المراجع معلومات قد لا يكون قد حصل عليها من قبل. أو قد تمده بدليل لتعزيز معلومات موجودة لديه.

16- المصادرات هي الردود على تساؤلات لتعزيز معلومات موجودة في السجلات المحاسبية للمنشأة. فعلى سبيل المثال عادة ما يطلب المراجع مصادقات من المدينين عن طرق المراسلات المباشرة معهم.

الاحتساب:

17- الاحتساب يتمثل في مراجعة صحة العمليات الحسابية في مستند رئيسي أو في سجلات محاسبية، أو عن طريق القيام بالاحتساب شخصياً.

الفحص التحليلي والانتقادى:

18- الفحص التحليلي والانتقادى يتمثل في دراسة العلاقات والنسب الهامة وكذلك الاتجاهات ويتمثل أيضاً في الاستفسارات عن البنود أو التقلبات الغير عادلة.

(9) المستندات

- 1- ينص الإرشاد الدولي للمراجعة رقم (3) على ما يلي:- (فقرة 11).
يجب على المراجع أن يسجل مستندياً تلك الأمور الهامة التي توفر الأدلة على أن المراجعة قد تمت طبقاً للمبادئ الأساسية.
والغرض من هذا الإرشاد هو توضيح المبدأ الأساسي المذكور عاليه.
- 2- الإنثبات المستندي يعني لأغراض هذا الإرشاد أوراق العمل التي يعدها المراجع أو يحصل عليها ويحتفظ بها لنفسه والمتعلقة بأدائه لعملية المراجعة.
- 3- أهمية أوراق العمل:
أ- تساعده في تحطيط وأداء المراجعة.
ج- تعطي الدليل على أعمال المراجعة التي أدت لدعم رأي المراجع.

الشكل والمحفويات:

- 4- يجب أن تسجل أوراق المراجعة وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي أدت والنتائج التي تم التوصل إليها من الأدلة التي حصل عليها.
- 5- يجب أن تستكمل أوراق المراجعة بالدرجة الكافية، كما يجب أن تكون تفصيلية للدرجة التي يمكن لأي مراجع خبير أن يحصل على تفهم شامل للمراجعة. ليس ضرورياً ولا عملياً بالنسبة للمراجع أن يثبت في أوراق عمله كل ملاحظة أو كل دراسة أو كل نتائج تم التوصل إليها.
- 6- يجب أن تتضمن أوراق العمل جميع الموضوعات الهامة التي تستدعي استخدام الحكم الشخصي للمراجع مع النتائج والقرارات التي اتخذها المراجع بشأنها.
- 7- يتأثر شكل ومحفويات أوراق العمل ببعض الأمور مثل:
أ- طبيعة المهمة.
ب- شكل تقارير مراجع الحسابات.
ج- طبيعة أعمال العميل ومدى تعقيدها.
د- طبيعة وحالة سجلات العميل ودرجة الثقة والاعتماد على الرقابة الداخلية.
- هـ الحاجة في بعض الحالات للتوجيه والإشراف وفحص الاعمال المؤداة من المساعدين.
- 8- يجب تصميم أوراق العمل وتنظيمها. كما يجب ذلك لمواجهة الظروف وحاجات المراجعة كل عملية مراجعة على حده. وقد يؤدي استخدام أوراق عمل نمطية وموحدة (قوائم الفحص أو الخطابات النمطية أو تنظيم نمطي لأوراق المراجعة) إلى زيادة كفاءة إعدادها وفحصها. وهي تسهل عملية تفويض العمل في الوقت الذي تعطي فيه وسيلة للرقابة على جودتها.

AI&co

مستشارون
ومحاسبون قانونيون

9- ولتحسين كفاءة المراجعة.. يقوم المراجع عادة بالاتفاق مع العميل باستخدام الكشوف والتحاليل وأوراق العمل الأخرى المعدة بمعرفة موظفي العميل. ويجب في مثل هذه الحالات أن يتتأكد المراجع أن هذه الأوراق قد أعدت بشكل سليم.

10 - تتضمن أوراق العمل عادة:

- أ- معلومات متعلقة بالهيكل التنظيمي والقانوني للمنشأة.
- ب- ملخصات أو صور المستندات القانونية والاتفاقيات ومحاضر الجلسات الهامة.
- ج- مستندات إثبات عملية تخطيط المراجعة وبرامج المراجعة.
- د- تسجيل لعملية دراسة وتقييم النظام المحاسبي والرقابة الداخلية المتعلقة به. وهذه قد تكون في شكل خطوات مكتوبة أو قوائم استفسار أو خرائط تدفق أو مزيج من الثلاثة.
- هـ- تحليل للمعاملات والأرصدة.
- و- تحليل للنسب والاتجاهات الهامة.
- ز- تسجيل لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المؤداة ونتائج هذه الإجراءات.
- حـ- الإثبات على أن الأعمال التي أديت من المساعدين تم الإشراف عليها وفحصها.
- طـ- إثبات من قام بأي عمل ومتى قام به.
- يـ- صور من الاتصالات مع المراجعين الآخرين أو الخبراء أو أي طرف ثالث.
- كـ- صور من الخطابات أو المذكرات المتعلقة بمواضيع المراجعة التي نوقشت أو تمت مراسلات بشأنها مع العميل بما في ذلك شروط المهمة ونقاط الضعف الهامة في الرقابة الداخلية.
- لـ- خطابات التمثيل المستلمة من العميل.
- مـ- النتائج والقرارات التي توصل إليها المراجع فيما يتعلق بالموضوعات الهامة في المراجعة بما في ذلك كيفية حل ومعالجة والإفصاح عن الاستثناءات والموضوعات غير العادية.
- نـ- صور من البيانات المالية التي تم إصدار تقرير عليها وصور من هذه التقارير.

11-في حالة المراجعات المستمرة المتكررة قد توضع بعض أوراق العمل في ملف خاص هو الملف الدائم والذي يتم استكماله دائمًا من فترة لأخرى بالمعلومات الجديدة والتي لها صفة الأهمية للمراجعة، ويفصل هذا الملف عن ملف المراجعة الجاري والذي يحتوي على المعلومات المتعلقة أساساً بمراجعة فترة واحدة.

ملکية وحيازة أوراق العمل:

- 12- أوراق العمل هي من ممتلكات المراجع، ويمكن للمراجع- إذا - رغب- أن يجعل جزء من هذه الأوراق أو مقتطفات منها متاحاً لعميله، وفي كل الأحوال فهذه الأوراق لا يمكن أن تستخدم كبديل للسجلات المحاسبية.
- 13- يجب على المراجع أن يتخذ الإجراءات التي تكفل سلامة وصيانة وسرية أوراق عمله، كما يجب عليه أن يحتفظ بها لفترة زمنية كافية لمواجهة متطلباته المهنية أو المتطلبات القانونية التي تنظم الاحتفاظ بأوراق عمل المراجعة.

AI&CO



1- إن المحافظة على الأصول وسلامة السجلات المالية وكفاءة العمليات هي من المسؤوليات الأساسية لإدارة المنشأة، وهي الهدف الأساسي للرقابة المحاسبية والإدارية. والإدارة يجب أن تكون دائماً على علم بقيادة وجود مراجعة داخلية لمساعدتها في تحقيق مثل هذه المسؤوليات.

2- وينص الإرشاد الدولي للمراجعة رقم (6) على مايلي في (فقرة 6 ب):
عند وجود قسم للمراجعة الداخلية في المنشأة قد تفوض الإدارة جزءاً من وظائفها الإشرافية لهذا القسم وخاصة فيما يتعلق بفحص الرقابة الداخلية. وهذه الوظيفة للمراجعة الداخلية تمثل جزءاً مستقلاً من الرقابة الداخلية ينفذ بمعرفة موظفين مخصوصين مكلفين داخل المنشأة بهدف تحديد ما إذا كانت نوافي الرقابة الداخلية الأخرى مصممة.. وتنفذ كما يجب.

3- وفي الوقت الذي يعتبر فيه المراجع الخارجي مسؤولاً تماماً عن تقريره وعن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجعته فإن كثيراً من أعمال قسم المراجعة الداخلية قد يكون مفيداً له في اختياره للبيانات المالية.

4- في هذا الإرشاد فإن تعبير البيانات المالية يشمل القوانين المالية. كما ان تعبير المراجع الخارجي يستخدم جنباً إلى جنب مع تعبير المراجع المستقل وبنفس المعنى.

5- والغرض من هذا الإرشاد هو إعطاء التوجيه عن الإجراءات الواجب اتخاذها في الحسابان من المراجع الخارجي لتقدير عمل المراجعة الداخلية من أجل الاستفادة من هذا العمل. وعند قيام أفراد المراجعة الداخلية بمساعدة المراجع الخارجي في القيام بإجراءات الفحص والتحقيق.. فهم لا يقومون بأداء عمل المراجعة الداخلية، ومثل هذه الحالات لا يتناولها هذا الإرشاد.

مجال وأهداف وظيفة المراجعة الداخلية:

6- تتفاوت مجالات وأهداف المراجعة الداخلية تفاوتاً كبيراً ويتوقف ذلك على حجم وهيك المنشأة ومتطلبات الإدارة.

ومع هذا فعادة ما تعمل المراجعة الداخلية في واحدة أو أكثر من المناطق التالية:-

- فحص النظام المحاسبي والرقابة الداخلية المتعلقة به. بإعتبار أن إنشاء نظام محاسبي سليم والرقابة هو من مسؤولية الإدارة.. وهذا يتطلب إنتباه شديد وبصفة دائمة. وعادة ما توكل الإدارة إلى المراجعة الداخلية مهمة بعض المسؤوليات في فحص النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ومراقبة تشغيلها وإصدار التوصيات لتحسينها.

- اختبار المعلومات المالية ومعلومات التشغيل لأغراض الادارة. وهذه قد تتضمن فحص الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتبويب وتقرير هذه المعلومات ، وكذلك الاستفسار عن كل بند بما في ذلك اختبار المعاملات والارصدة والاجراءات .

- فحص اقتصادية وكفاءة وفاعلية العمليات بما في ذلك الرقابة غير المالية للتنظيم. وعموماً فإن المراجع الخارجي يعتم بنتائج مثل هذا العمل عندما يكون لها أثر على مدى سلامة السجلات المالية.

العلاقات بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي:

7- يتم تحديد دور المراجعة الداخلية داخل المنشأة عن طريق الادارة وتحتفل أهدافها الأساسية عن تلك التي لدى المراجع الخارجي والذي يعين لإصدار تقرير مستقبل على البيانات المالية. ومع هذا فإن بعض وسائل تحقيق أهداف كل منهم غالباً ما تتشابه. ولهذا فإن كثيراً من عمل المراجع الداخلي قد يكون مفيدة للمراجع الخارجي عند تحديده لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجعته.

9- المراجعة الداخلية جزء من المنشأة ومهما كانت درجة قوتها أو أهدافها فهي لا تعطي الاستقلالية الضرورية اللازمة للمراجع الخارجي عند إصداره لتقريره على البيانات المالية. وتقرير المراجع الخارجي هو من مسؤوليته الشخصية منفرداً وهذه المسئولية لا يمكن تخفيفها بأي استخدام لعمل المراجع الداخلي ولهذا فإن الحكم الشخصي على مراجعة القوائم المالية يبقى دائماً للمراجع الخارجي.

التقييم العام للمراجعة الداخلية:

10- يؤثر التقييم العام للمراجعة الداخلية بمعرفة المراجع الخارجي على حكمة في مدى رغبته في استخدام عمل المراجع الداخلي. ويجب على المراجع الخارجي إثبات تقييمه هذا والرأي الذي وصل إليه مستندياً بهذا الخصوص. والآتي بيان بالمواحي الهامة لهذا الموضوع.

- الوضع في الهيكل التنظيمي:

المراجع الداخلي جزء من المنشأة ولهذا فهو لا يمكن أن يكون مستقلاً عنها. وعليه فإن وضعه في الخريطة التنظيمية يؤثر على قدرته في أن يكون موضوعياً في أداء عمله. والوضع الأمثل أن يتبع المراجع المذكور أعلى مستوى إداري، كما يجب أن يكون بعيداً عن أي مسؤوليات تشغيل أخرى. ويجب فحص ودراسة أية قيود توضع على عمل المراجعة الداخلية من الإدارة ويجب أن تترك الحرية على وجه الخصوص للمراجع الداخلي في الإتصال بالمراجع الخارجي.

نطاق العمل:

يجب على المراجع الخارجي أن يتعرف على طبيعة ومدى التعمق المطلوب للمهام التي يقوم بها المراجع الداخلي للإدارة، كما يجب عليه التعرف بما إذا كانت الإدارة تقوم بدراسة تقارير وتنفيذ توصيات المراجعة الداخلية إذا لزم الأمر.. وكيفية إثبات ذلك.

- الكفاءة الفنية:

يجب على المراجع الخارجي أن يتأكد من أن عمل المراجعة الداخلية يؤدي بمعرفة أشخاص حصلوا على التدريب الفني السليم ولديهم المؤهلات كمراجعين. ويمكن تحقيق هذا عن طريق دراسة سياسات تعيين وتدريب موظفي المراجعة الداخلية وخبراتهم ومؤهلاتهم المهنية.

- الغاية المهنية:

يجب على المراجع الخارجي أن يتتأكد بما إذا كان عمل المراجعة الداخلية يخطط ويتم الإشراف عليه ويفحص ويسجل مستندياً بالطريقة السليمة. والمثال على تطبيق الغاية المهنية الواجبة بمعرفة المراجعة الداخلية هو وجود دليل مراجعة مناسب وبرامج مراجعة وأوراق عمل.

توقيت الاتصال والتنسيق:

11- إذا قرر المراجع الخارجي عامة استخدام عمل المراجعة الداخلي فيجب عليه التعرف على خطط المراجعة الداخلي لهذا العام ومناقشتها معه مبكراً كلما أمكن ذلك لتحديد المناطق التي يعتقد المراجع الخارجي أنه يمكن استخدام عمل المراجعة الداخلي فيها. وعندما يكون عمل المراجعة الداخلي عامل في تحديد طبيعة وتفصيل ومدى إجراءات المراجع الخارجي فمن الأفضل الإتفاق مقدماً على توقيت أداء مثل هذا العمل، ومداه ومستوى الاختبارات فيه والطرق المقترنة لإختبار العينة وطريقة الإثبات المستندى للعمل المؤدى وإجراءات الفحص وكتابة التقارير.

12- يكون التعاون مع المراجعة الداخلي أكثر فاعلية عند عقد إجتماعات على فترات مناسبة خلال العام. ويجب أن يخطر المراجع الخارجي بتقارير المراجعة الداخلية، وأن يكون له حق الإطلاع عليها. كما يجب عليه أن يخطر هو الإدارة بأي موضوع هام يظهر لعلم المراجعة الداخلي والتي يعتقد أنها تؤثر على عمل المراجع الخارجي، وبالمثل يجب على المراجع الخارجي إخطار المراجعة الداخلي بأية موضوعات هامة من الممكن أن تؤثر على عمله.

تقييم أعمال معينة للمراجعة الداخلية:

13- بعد أن يقوم المراجع الخارجي بـ التقييم العام لعمل المراجعة الداخلي طبقاً للفقرة (10) وعندما ينوي المراجع الخارجي استخدام عمل معين للمراجعة الداخلية كأساس لتعديل طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي سيقوم بها. يجب عليه فحص أوراق عمل المراجع الداخلي ليقنع بالآتي:

- نطاق العمل وبرامج المراجعة سليمة لتحقيق أهداف المراجعة الخارجي.
- تم تحديد العمل على الوجه السليم.. كما تم الإشراف وفحص وتسجيل عمل المساعدين مستديراً.

- تم الحصول على أدلة كافية لتوفير أساس سليم للنتائج التي تم التوصل إليها.

- النتائج التي تم التوصل إليها سليمة طبقاً للظروف وأي تقرير أعد يتمشى مع نتائج الأعمال المؤدية.

- تم حل أي استثناءات أو موضوعات غير عادية كشفت عنها أعمال المراجعة الداخلية.

ويجب على المراجع الخارجي أن يسجل النتائج التي توصل إليها وخاصة بالعمل المعين الذي قام بفحصه.

14- يجب على المراجع الخارجي أن يختبر عمل المراجعة الداخلي والذي ينوي استخدامه وتوقف طبيعة وتوقيت ومدى اختباراته على حكمه الشخصي على مدى أهمية البند موضوع الدراسة إلى القوائم المالية كل وكذلك على نتائج تقييمه للمراجعة الداخلية عامة ولعمل المراجعة الداخلية في هذا الشأن خاصة. وقد يشمل اختبار البنود التي اختبرها المراجع الداخلي أو اختبار بنود مماثلة أو ملاحظة كيفية أداء المراجع الداخلي لعملة.

(11) الغش والخطأ

مقدمة وتعريف

1- ينص الإرشاد الدولي للمراجعة رقم (1) على ما يلي:

ولتكوين رأي للمراجع على القوائم المالية يقوم بإجراءات معينة مصممة من أجل الحصول على الضمان المعقول بأن القوائم المالية أثبتت سلامة في كل نواحيها الهامة، ونظراً لطبيعة الاختبارات والقصور الذاتي للمراجعة بالإضافة إلى المدى المحدود لأي نظام مراقبة داخلية فإنه يوجد باستمرار مخاطرة لا يمكن تحاشيها من وجود بعض الأخطاء الهامة قد تظل بدون إكتشاف. ومع هذا إذا وجد أي مؤشر عن وقوع غش أو خطاء ينتج عنه بيانات خاطئة هامة فإن هذا يدفع المراجع إلى توسيع إجراءات المراجعة لتأكيد أو نفي شكوكه.

وفي هذا الإرشاد يستخدم تعبير "البيانات المالية" ليشمل القوائم المالية والغرض من هذا الإرشاد هو مناقشة مسؤولية المراجع في إكتشاف الأخطاء الهامة الناتجة عن الغش أو الخطاء عند قيامه بمراجعة بيانات مالية، ولإعطاء الإرشاد عن الإجراءات التي يجب أن يقوم بها عند مقابلته لحالات تدعوه إلى الاعتقاد في وجود غش أو خطأ أو الحالات التي يجزم فيها بوقوع غش أو خطأ.

2- التعبير (غش) يعني سوء الإثبات وعن عدم لبيانات مالية بمعرفة واحد أو أكثر من

أفراد الإدارة أو العاملين أو الغير. والغش قد يكون:

أ- تلاعب أو تزييف أو تعديل لسجلات أو مستندات.

ب- اختلاس أصول.

ج- إلغاء أو حذف أثر عمليات معينة من السجلات والمستندات.

د- قيد معاملات لم تقع.

هـ- استخدام سياسات محاسبية خاطئة.

3- التعبير (خطأ) يعني الأخطاء غير المعتمدة في البيانات المالية مثل:

أ- الأخطاء الحسابية أو الكتابية في السجلات والبيانات المحاسبية.

ب- سوء فهم حقائق معينة.

ج- استخدام سياسات محاسبية خاطئة.

مسؤولية إكتشاف الغش والخطأ:

4- إن مسؤولية منع وإكتشاف الغش والخطأ يقع على عاتق الإدارة من خلال التطبيق والتشغيل المستمر لنظام سليم للرقابة الداخلية. كما أن مثل هذا النظام يقلل ولكن لا يلغى إحتمال الغش والخطأ.

5- الهدف من أية مراجعة لبيانات مالية هو تمكين المراجع من إبداء رأية على هذه البيانات المالية. وفي تكوين المراجع لرأية يقوم ببعض الإجراءات التي تصمم من أجل الحصول على الأدلة التي توفر له الضمان المعقول بأن البيانات المالية أثبتت سليمة من جميع جوانبها الهامة. وبناء على ذلك يهدف المراجع إلى الحصول على الضمان المعقول بعدم وقوع الغش والخطأ الذي له تأثير هام على القوائم المالية أو أن الخطأ قد تم تصحيحه. ولهذا فيجب على المراجع أن يخطط لعمله ليتمكنه ذلك من إكتشاف سوء الإثبات في البيانات المالية الناتج عن الغش أو الخطأ. ودرجة إكتشاف الأخطاء عادة ما تكون أعلى من درجة اكتشاف الغش حيث أن الغش دائمًا ما يصحبه بعض التصرفات لإخفاء وجوده.

6- نتيجة للقصور الطبيعي في أية عمليات مراجعة (أنظر فقرات 10-7) يوجد إحتمال عدم إكتشاف سوء إثبات هام في البيانات المالية نتيجة غش أو على أحسن الفرض نتائج خطأ. لهذا فإن الإكتشاف اللاحق لسوء إثبات هام في البيانات المالية الناتج عن غش خطأ حدث خلال الفترة موضوع تقرير مراجع الحسابات لا يعني في حد ذاته أن المراجع قد أخفق في تنفيذ المبادئ الأساسية التي تحكم أية مراجعة تتبع من مدى سلامية الإجراءات التي إتبعتها في ظل الظروف القائمة، ومدى صلاحية ما جاء بتقريره مؤسساً على نتائج هذه الإجراءات.

القصور الطبيعي لأية عملية مراجعة:

7- إن طبيعة الإختبار في مراجعة بيانات مالية تستدعي استخدام الحكم الشخصي لتحديد المناطق الواجب إختبارها وكذلك عدد المعاملات التي يتم إختبارها وكذلك عدد المعاملات التي يتم إختبارها. بالإضافة إلى أن أغلب أدلة المراجعة تعتمد على الإقناع وليس على الحتمية. لهذا فإن إختبارات المراجع تكون عرضة للمخاطرة الطبيعية بأن يكون هناك سوء إثبات هام في البيانات المالية نتج عن غش أو خطأ لا تكشف عنه هذه الإختبارات.

8- إن المخاطر الناتجة عن عدم اكتشاف سوء إثبات هام ناتج عن غش تكون دائمًا أكبر من المخاطر الناتجة عن اكتشاف سوء إثبات هام ناتج عن خطأ. حيث أن الغش دائمًا ما يصحبه تصرفات لإخفاء وجوده مثل التواطؤ أو التزوير أو الاسقاط المتعمد لقيد معاملات أو اعطاء بيانات خاطئة للمراجع عن عمد. وما لم تثبت إختبارات المراجع العكس فإن من حقة قبول هذه البيانات على أنها حقيقة وقبول السجلات والمستندات على أنها سليمة.

ومع هذا فيجب على المراجع أن يخطط وينفذ مراجعته ببعض الشك المهني على أنه من المحتمل أن يقابل حالات أو أحداث خلال اختباراته تقوده إلى وجود غش أو خطأ من عدمه.

9- في الوقت الذي يقل فيه وجود نظام فعال للرقابة الداخلية احتمال سوء الإثبات في البيانات المالية نتيجة الغش أو الخطأ فإنه دائماً توجد مخاطرة فشل الرقابة الداخلية في التشغيل كما يجب. بالإضافة إلى أن أي نظام للرقابة الداخلية يصبح غير فعال ضد الغش نتيجة التواطؤ بين العاملين أو الغش الناتج نوافي الرقابة التي يمكن أن تمنع الغش المماثل من الموظفين الآخرين والمثال على ذلك هو توجيه المساعدين إلى تسجيل معاملات بالخطأ أو إغفالها أو بإخفاء معلومات متعلقة بمعاملات.

10- وينصح الإرشاد الدول للمراجعة رقم (2) أن يشير خطاب التعيين إلى القصور الطبيعي لأية عملية مراجعة والحقيقة التي تؤكد أنه من الممكن عدم اكتشاف سوء الإثبات هام.

مخاطر الغش والخطأ

11- ويجب على المراجع أن يأخذ في حسابه عند تخطيطه وأدائه لعملية المراجعة مخاطرة وجود سوء الإثبات هام في القوائم المالية نتيجة غش أو خطأ .. ويجب عليه تعديل إجراءات مراجعته إذا دعت الحاجة.

12- وبالإضافة إلى نقاط الضعف في تصميم نظام للرقابة الداخلية أو عدم اتباع إجراءات الرقابة الموضوعة يوجد حالات أو أحداث تزيد مخاطرة الغش أو الخطأ منها:

- أ- مدى أمانة وكفاءة الادارة.

- ب- الضغوط غير العادلة في المنشأة.

- ج- المعاملات غير العادلة.

- د- مشاكل الحصول على أدلة مراجعة كافية وسليمة.

وأمثلة هذه الحالات مبينة بالمرفق لهذا الإرشاد.

الإجراءات عند وجود مؤشر على إمكانية وجود غش أو خطأ:

13- إذا أشارت الظروف إلى إمكانية وجود غش أو خطأ يجب على المراجع دراسة الأثر المتوقع لهذا على البيانات المالية. وإذا اعتقاد المراجع أن الغش أو الخطأ المتوقع من الممكن أن يكون له أثر على البيانات المالية يجب عليه أن يقوم بتلك الإجراءات المعدلة أو الإضافية التي يرى ضرورتها. ويتوقف مدى هذه التعديلات أو الإجراءات الإضافية على تقدير المراجع فيما يتعلق بـ:

- أ- نوعية الغش أو الخطأ الممكن حدوثه.

- ب- المخاطرة الناتجة عن وقوعها.

- ج- إمكانية التأثير الهام لغش أو خطأ معين على البيانات المالية.

14- يؤدي أداء المراجع للإجراءات المعدلة أو الإضافية عادة إلى إمكانية تأكيد أو التخلص من الشك في وجود غش أو خطأ. وعند التأكيد يجب عليه أن يتتأكد من أن الغش تم إثباته كما يجب في البيانات المالية أو أن الخطأ قد تم تصحيحه.

15- ومع هذا فربما لا يستطيع المراجع الحصول على أدلة تؤكد له أو تخلصه من الشك في وجود غش. في هذه الحالة يجب على المراجع دراسة الأثر الممكن لهذا على البيانات المالية وكذلك أثر ذلك على تقريره. ويجب على المراجع أن يدرس أيضاً القوانين واللوائح والنظم في هذا الشأن كما أنه قد يفضلأخذ استشارة قانونية قبل أن يصدر أي تقرير على البيانات المالية أو قبل إنسحابه من المهمة.

16- ما لم تثبت الظروف عكس ذلك يجب على المراجع إلا يفترض أن حالة الغش أو الخطأ هي حالة فريدة ووحيدة. إذا تبين أن الغش أو الخطأ كان من الواجب دراسة تقييمه السابق لهذا النظام وعليه أيضاً إذا لزم الأمر تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات مراجعته.

17- إذا إشترك في الخطأ أو الغش أحد أفراد الإدارة فيجب على المراجع دراسة مدى الإعتماد والثقة في أية بيانات أعطيت له من هذا الشخص.

مسؤوليات التبليغ الأخرى:

- 18- يجب على المراجع أن يبلغ الإدارة دورياً بما تكشف له إذا:
- اعتقد بوجود غش حتى إذا كان تأثير هذا الغش على البيانات المالية غير مهم.
 - اكتشف فعلاً وجود غش أو خطأ هام.

وفي الحال الأخيرة يجب عليه أيضاً دراسة مسؤوليته تجاه السلطات الرسمية.

19- يجب على المراجع أن يبحث جميع الظروف والملاييسات عند تحديده للشخص السليم داخل المنشأة الذي سيقوم بإبلاغه بإمكانية وجود غش أو خطأ أو بوقوع غش أو خطأ فعلي. فبالنسبة للغش يجب عليه تقييم مدى إشراك الإدارة العليا. وفي معظم الحالات المتعلقة بالغش يكون من الأصول تبليغ الأمر إلى المسئول في الهيكل التنظيمي للمنشأة أعلى من مستوى الشخص المسئول عن هؤلاء الذين يعتقد أنهم مشتركون في الغش. وعند الشك في هؤلاء الأشخاص المسئولين عن الإدارة العامة للمنشأة ككل فيجب على المراجع عادة اللجوء إلى المستشارين القانونيين لمساعدته في تحديد الإجراءات التي يجب عليه اتخاذها.

الغش والخطأ

امثلة على الظروف والأحداث التي تزيد فيها مخاطرة وقوع الغش أو الخطأ:

أ- فيما يتعلق بأمانة وكفاءة الادارة.

1- الادارة تتمثل في شخص واحد (أو مجموعة صغيرة) ولا يوجد مجلس أو لجنة فعالة للادارة.

2- يوجد هيكل تنظيمي معقد في الوقت الذي لا يوجد فيه مبرر لهذا التعقيد.

3- يوجد فشل مستمر في إصلاح نقاط الضعف الهامة في الرقابة الداخلية رغم أن هذا الاصلاح يمكن تحقيقه عملياً.

4- يوجد تغيير في أفراد الشئون المحاسبية والمالية القيادية.

5- يوجد نقص هام ومستمر في موظفي ادارة الحسابات.

6- يوجد تغيير مستمر في المستشار القانوني والمرجعين.

ب- الضغوط غير العادلة في المنشأة:

1- يوجد تراجع في هذه الصناعة وزيادة نسبة الفشل فيها.

2- عدم وجود رأس مال عامل كافي نتيجة لتراجع الارباح أو التوسع السريع.

3- هبوط درجة جودة الابحاث وصلاحتها مثل زيادة المخاطرة الناتجة عن المبيعات بالأجل أو التغيير في طريقة العمل أو اختبار السياسات المحاسبية التي تزيد الابحاث.

4- المنشأة تحتاج الى أن تكون أرباحها متوجهة الى الزيادة لتدعم سعر اسهمها في السوق نتيجة لعملية شراء متوقعة أو اندماج أو أي سبب آخر.

5- للمنشأة استثمار كبير في صناعة أو منتج يظهر تغيراً سريعاً.

6- المنشأة تعتمد تماماً على واحد أو عدد قليل من المنتجات أو العملاء.

7- يوجد ضغط على موظفي الحسابات لانتهاء من القوائم المالية في فترة زمنية قصيرة على غير المعتاد.

جـ المعاملات غير العادلة:

1- المعاملات غير العادلة خاصة قرب نهاية السنة والتي لها تأثير هام على الابحاث.

2- المعاملات مع الأطراف الذين لهم علاقة بالمنشأة أو المديرين.

3- المدفوعات عن خدمات (مثل المحامين والمستشارين والوكلاء) والتي تكون ضخمة بالنسبة للخدمات المقدمة.

د- المشاكل في الحصول على أدلة مراجعة كافية وسليمة.

1- السجلات غير السليمة مثل الملفات غير المكتملة والتعديلات الضخمة في الدفاتر والحسابات. والمعاملات التي لم تسجل طبقاً للإجراءات العادية الحسابات الإجمالية غير المطابقة.

2- المستندات غير السليمة للمعاملات مثل نقص الاعتماد وعد وجود المستندات المؤيدة. والتعديل على المستندات (أي من المشاكل المستندية هذه يفترض أهميتها أكثر عند تعلقها بمعاملات كبيرة أو غير عادية).

3- وجود عدد كبير من الاختلافات بين السجلات المحاسبية والمصادقات من الغير اضافة الى ادلة المراجعة المتناقضة والتغير في نسب التشغيل غير المسيبة.

4- تهرب الادارة من الاجابة على أسئلة المراجع أو اعطاء اجابات غير منطقية. يوجد بعض النواحي المرتبطة بالامثلة (أ) حتى (د) اعلاه والتي تتعلق بنظم الكمبيوتر أهمها:-

- عدم القراءة على استخراج المعلومات من سجلات الكمبيوتر نتيجة لعدم وجود مستندات لمحويات السجلات أو البرامج أو أنها ليست مكتملة.
- وجود العديد من التغييرات في البرامج وغير مؤيدة بالمستندات وغير معتمدة والتي هي مختبرة.
- التوازن العام الغير سليم لعمليات الكمبيوتر مع الحسابات المالية.

1- ينص الارشاد الدولي للمراجعة رقم (3) على ما يلي (فقرات 15-17)

على المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية و المناسبة خلال أدائه لإجراءات الفحص والتحقيق لكي يتمكن من الوصول منها إلى النتائج التي يبني على أساسها رأيه على البيانات المالية.

إجراءات الفحص هي تلك الاختبارات التي تصمم للحصول على تأكيد معقول بأن نظم الرقابة الداخلية التي سيعتمد عليها المراجع في المراجعة تعمل بكفاءة وتصمم إجراءات التحقيق للحصول على الدليل على إكمال وسلامة وصحة المعلومات المستخرجة من النظام المحاسبي وهذه الإجراءات نوعان:

- اختبار تفاصيل العمليات والأرصدة.

- تحليل النسب الأساسية والاتجاهات بما في ذلك الاستفسار الناتج عن البنود والتقلبات غير العادية.

2- والغرض من هذا الإرشاد هو توضيح المبدأ الأساسي المبين أعلاه والمتعلق بتحليل النسب الأساسية والاتجاهات. ولإعطاء إرشاد للمراجع الذي يطبق هذا الإجراء عند أدائه للمراجعة. وعبارة "إجراءات الفحص التحليلي" في هذا الإرشاد تستعمل لوصف تحليل النسب الهامة والاتجاهات بما فيها الإستفسار الناتج عن البنود والتقلبات غير العادية. وتعبير "البيانات المالية" يشمل القوائم المالية.

طبيعة إجراءات الفحص التحليلي:

3- إجراءات الفحص التحليلي تتضمن:

أ- مقارنة البيانات المالية مع:

- البيانات المقارنة للفترة أو الفترات السابقة.

- النتائج المتوقعة مثل الميزانيات التقديرية أو التنبؤات.

- البيانات عن المشروعات المماثلة مثل مقارنة نسبة المبيعات على العملاء في المنشأة مع متوسط هذه النسبة في المنشآت المماثلة في نفس الصناعة والتي لها حجم مماثل.

ب- دراسة العلاقات...

- بين عناصر البيانات المالية مبنية على خبرة المنشأة السابقة مثل دراسة نسب هامش الربح الإجمالي.

- بين البيانات المالية والبيانات غير المالية المتعلقة بها مثل دراسة تكلفة العمالة وعلاقتها بعدد العاملين.

4- هناك عدة طرق يمكن استخدامها في أداء الإجراءات المبنية فيما سبق.. وهي تتراوح بين المقارنة البسيطة وبين التحليل المعمق باستخدام الأساليب المالية المجمعة والبيانات المالية للوحدات (مثل الشركات التابعة أو الأقسام أو المنتجات)، وكذلك على كل بند على حدة من عناصر البيانات المالية وإختبار الإجراءات وطرقها ومستوى تطبيقها متروك للحكم المهني الشخصي.

أهداف وتوفيق إجراءات الفحص التحليلي:

5- إن أهداف الفحص التحليلي هي مساعدة المراجع في:-

- فهم أعمال العميل.

- تحديد مناطق الخطورة المتوقعة.

- تحديد مدى اختبارات العمليات والأرصدة.

- تحديد المناطق التي تحتاج إلى فحص إضافي.

- تعزيز النتائج التي تم التوصل إليها خلال المراجعة.

- القيام بفحص شامل وإجمالي للبيانات المالية.

6- ويمكن أداء إجراءات الفحص التحليلي في واحدة أو أكثر من مراحل المراجعة التالية:-

- في مرحلة التخطيط.

- خلال عملية المراجعة.

- عند الإنتهاء أو قرب الإنتهاء من المراجعة.

7- ويمكن لإجراءات الفحص التحليلي في مرحلة التخطيط أن تساعد المراجع في تفهم أعمال العميل وتحديد المناطق المتوقعة للمخاطر ببيان نواحي التطور في أعمال المنشأة والتي لم يكن يعلمها مسبقاً، ويساعد تحديد مناطق المخاطر المتوقعة المراجع في تحديد طبيعة وتوفيق ومدى إجراءات مراجعته.

8- خلال عملية المراجعة يمكن للمراجع أن يطبق إجراءات الفحص التحليلي جنباً إلى جنب مع أداء إجراءات المراجعة الآخر على مكونات البيانات المالية.

9- وعند تكوين المراجع للرأي النهائي الشامل بأن البيانات المالية لكل تتمشى مع معرفته بأعمال المنشأة والظروف الاقتصادية المتعلقة بها.. يمكن له أن يقوم بأداء إجراءات الفحص التحليلي عند الإنتهاء أو قرب الإنتهاء من المراجعة والمفترض أن تؤدي النتائج من هذه الإجراءات إلى تعزيز النتائج التي تم الوصول إلى نتيجة عامة عن مدى سلامة البيانات المالية. ومع هذا فيمكن أن تؤدي إلى ظهور نواحي تحتاج إلى إجراءات إضافية.

التخطيط لإجراءات الفحص التحليلي:

AI&co

مستشارون
ومحاسبون قانونيون

- 10- عادة ما يسأل المراجع الإدارية عن مدى توفر المعلومات المطلوبة لتطبيق إجراءات الفحص التحليلي وكذلك عن نتائج أي إجراءات من هذا النوع تكون المنشأة قد قامت بها، وقد يجد المراجع أن بإمكانه استخدام بيانات الفحص التحليلي المعدة بمعرفة العميل بشرط اقتناعه بسلامة إعداد هذه البيانات.

- 11- إذا قرر المراجع أداء عملية الفحص التحليلي يجب عليه دراسة ما يلي:-

- أهداف الفحص التحليلي (فقرة 5).. والمدى الذي يمكنه أن يعتمد فيه على نتائج هذا الفحص (فترات 13-14).

- طبيعة المنشأة.. فعلى سبيل المثال فإن عملية الفحص التحليلي قد تكون أكثر فاعلية عند تطبيقها على البيانات المالية لكل قسم من أقسام العمل أو على القوائم المالية لوحدات المنشأة ذات الأنشطة المتعددة بما إذا طبقت على القوائم المالية للمنشأة ككل.

- توفر المعلومات سواء منها المالي مثل الميزانيات التقديرية والتنبؤات، أو غير المالي مثل عدد الوحدات المنتجة أو المباعة.

- مدى الاعتماد على البيانات المتاحة .. وكمثال على ذلك دراسة المراجع بأن الميزانية التقديرية تعد بدون عناية.

- سلامية البيانات المتاحة .. فقد تكون الميزانية التقديرية معدة لأهداف مطلوب تحقيقها بدلاً من أنها نتاج من المتوقع الوصول إليها.

- درجة القدرة على مقارنة الأرقام المتاحة.. فعلى سبيل المثال فإن البيانات المتاحة عن الصناعة ككل لا يمكن مقارنتها بمنشأة تنتج وتبيع منتج متخصص معين.

- المعلومات التي حصل عليها المراجع من خلال اختباره السابقة جنباً إلى جنب مع تفهمه لفاعلية نظم الرقابة ونوع المشاكل التي ظهرت في الفترات السابقة والتي أدت إلى تسويات محاسبية.

- 12- يجب على المراجع دراسة ضرورة إختبار الرقابة على إعدادات البيانات غير المالية والتي ستستخدم عند تطبيق الفحص التحليلي. فإذا كانت مثل هذه النظم سليمة فإن المراجع سيحصل على ثقة أكبر في سلامية البيانات الغير المالية ويمكن اختبار الرقابة على البيان غير المالي في نفس الوقت الذي يتم فيه فحص وتقدير النظام المحاسبي ونظم الرقابة الداخلية المتعلقة به. وعلى سبيل المثال فإن المنشأة التي يوجد بها نظام للرقابة على تسجيل فواتير المبيعات قد تضمنه نظام رقابة على تسجيل عدد الوحدات المباعة، فبمثل هذه الحالات يمكن للمراجع اختبار الرقابة على تسجيل الوحدات المباعة في نفس الوقت الذي يقوم فيه باختبارات الفحص لاختبار الرقابة على تسجيل فواتير المبيعات.

مدى الاعتماد على إجراءات الفحص التحليلي:

13- يبني تطبيق اجراءات الفحص التحليلي على توقيع وجود علاقة قائمة بين البيانات، وأن هذه العلاقات مستمرة في حالة عدم وجود ظروف مخالفة. ووجود هذه العلاقات يعطي دليل للمراجعة على اكتمال وسلامة وصحة البيانات المستخرجة من النظام المحاسبي. ومع هذا فإن الثقة التي ستوضع في نتائج اجراءات الفحص التحليلي ستعتمد على تقييم المراجع للمخاطرة في أن تظهر اجراءات الفحص التحليلي وجود العلاقة المطلوبة في الوقت الذي يكون هناك فيه خطأ جوهري في الحسابات.

14- إن مدى الاعتماد الذي يضعه على نتائج الفحص التحليلي يتوقف على العوامل التالية:

- أهداف الفحص التحليلي فمثلاً نتائج اجراءات الفحص خلال مرحلة التخطيط تساعده في تحديد طبيعة توقيت ومدى اجراءات المراجعة الأخرى.. في حين أن الاجراءات التي تتم عند الانتهاء من المراجعة عادة ما تكون لتأييد أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من مصادر أخرى.

- الاهمية النسبية للبنود موضوع الفحص التحليلي بالنسبة للبيانات المالية مأخوذة ككل.. فعلى سبيل المثال اذا كانت أرصدة المخزون تمثل نسبة عالية وهامة في القوائم المالية فعادة لا يقوم المراجع بالاعتماد فقط على الفحص التحليلي للوصول إلى النتائج لمراجعته، ومن ناحية أخرى قد يعتمد على اجراءات الفحص التحليلي لبعض بنود المصاروفات اذا كانت لا تمثل بنوداً المصاروفات اذا كانت لا تمثل بنوداً مؤثرة وهامة على القوائم المالية ككل واذا لم يكن هناك تقلبات متوقعة.

- اجراءات المراجعة الاخرى الموجهة لنفس أهداف المراجعة.. فمثلاً اجراءات المراجعة الأخرى التي يتبعها المراجع في فحصه لمدى سداد المدينون كمراجعة التسديدات اللاحقة للميزانية مثل هذه الاجراءات قد تؤكّد أو قد تنفي نتائج ظهرت من تطبيق اجراءات الفحص التحليلي على تسنين حسابات العملاء.

- درجة صحة نتائج الفحص التحليلي المنتظرة فمثلاً يتوقع المراجع عادة درجة كبيرة من الثبات عند مقارنة نسبة مجمل الربح من فترة لأخرى. على عكس مقارنة المصاروفات غير المتكررة مثل الأبحاث أو الإعلان.

- تقييم الرقابة الداخلية فعلى سبيل المثال اذا توصل المراجع الى أن الرقابة الداخلية على تسجيل اوامر البيع ضعيفة فيجب عليه أن يعتمد أكثر على فحص تفاصيل العمليات والارصدة بدلاً من الفحص التحليلي وذلك للوصول الى رأي بخصوص المبيعات.

البحث والتحقق عن البنود والتقلبات غير العادية:

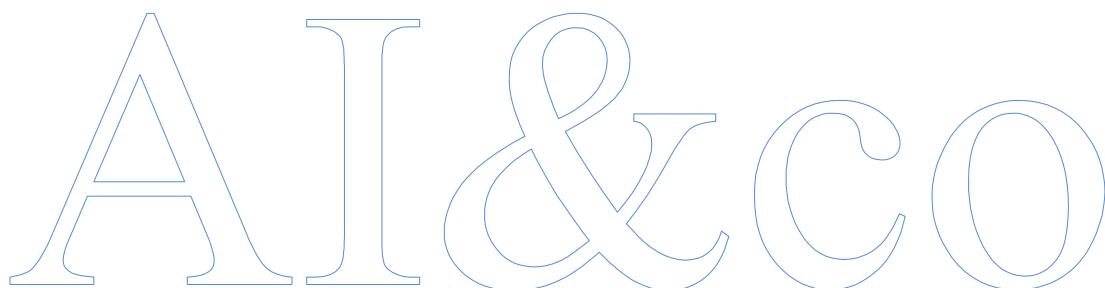
- 15- عندما تظهر اجراءات الفحص التحليلي وجود تقلبات أو بنود غير عادية مثل وجود علاقات غير متوقعة أو غير متماشية مع الأدلة التي تم الحصول عليها من المصادر الأخرى.. يجب على المراجع البحث والتحقيق فيها.

- 16- والبحث والتحقيق يبدأ عادة بسؤال الادارة..كما يجب على المراجع أن:-

- يقيم صحة الاجابات عن استفساراته مثل مقارنتها بمعلوماته عن النشاط والادلة الأخرى التي حصل عليها من خلال مراجعته.

- يدرس الحاجة الى تطبيق اجراءات المراجعة الاخرى طبقاً لنتائج هذه الاستفسارات.

- 17- وقد يكون من الواجب عمل استقصاء آخر عن طريق اجراءات مراجعة أخرى للحصول على نتائج مرضية وذلك في حالة عدم قدرة الادارة على تفسير هذه البنود او اذا كانت تفسيراتها غير مقنعة.



AI&co

مستشارون
ومحاسبون قانونيون

- 1- ينص الإرشاد الدولي للمراجعة رقم (3) على مايلي :- (فقرات 21 الى 23):
- 21- يجب على المراجع أن يفحص ويقيم الاستنتاجات التي توصل إليها من أدلة المراجعة التي حصل عليها وذلك كأساس لإبداء رأيه على البيانات المالية وهذا الفحص والتقييم يتعلق بتكوين استنتاج عام عما إذا كانت:
- أ- البيانات المالية قد أعدت باستخدام سياسات محاسبية مقبولة وأن هذه السياسات ثابتة.
 - ب- البيانات المالية تتمشى مع النظم والمتطلبات القانونية.
 - ج- الشكل العام الذي تظهره البيانات المالية يتمشى مع معلومات المراجع عن نشاط الوحدة.
 - د- توفر إفصاح مناسب عن النواحي الخامة المتعلقة بالعرض السليم للبيانات المالية.
- 22- يجب أن يحتوي التقرير على إبداء صريح وواضح لرأي المراجع على البيانات المالية. ويعد إصدار تقرير بلا تحفظات دليلاً على رضى المراجع عن كل النواحي الهامة المذكورة في فقرة (21).
- 23- عند إصدار رأي بتحفظات أو إصدار رأي عكسي.. أو إصدار تقرير بعدم إمكانية إبداء رأي يجب أن يبين تقرير المراجع بأسلوب واضح وقاطع جميع الأسباب لهذا.
- 2- والهدف من هذا الإرشاد هو توفير الإرشادات للمراجعين عن شكل ومحفوبيات تقرير مراجع الحسابات والمتعلق بأي مراجعة مستقلة لقوائم مالية لأية منشأة. ويمكن تطبيق الكثير من هذه الإرشادات لتتلاءم مع تقارير مراجع الحسابات على البيانات المالية الأخرى غير القوائم المالية.

المحفوبيات الأساسية لتقرير المراجع

- 3- يجب أن يحتوي تقرير المراجع على البيانات الأساسية التالية:

AI&co
مستشارون
ومحاسبون قانونيون

- أ- العنوان.
- ب- الجهة الموجه لها التقرير.
- ج- التحديد لقوائم المالية التي تمت مراجعتها.
- د- الاشارة إلى أصول المراجعة أو الأسلوب الذي يستخدم.
- هـ- التعبير عن أو عدم القدرة على التعبير عن الرأي على القوائم المالية.
- و- التوقيع.

ز- العنوان للمراجع.

حـ- التاريخ للتقرير.

ويفضل وجود نوع من التوحيد في شكل ومحتويات تقرير المراجع حيث أن ذلك يساعد في زيادة تفهم قارئ الميزانية. وعادة ما يحتوي تقرير المراجع بدون تحفظات على فقرة توضح إطار ومدى مراجعته وفقرة أخرى مستقلة للتعبير عن رأيه.

العنوان:

4- يجب استخدام عنوان مناسب مثل "تقرير مراجع الحسابات" ويساعد هذا في تعريف القارئ على هذا التقرير كما يساعد على التفرقة بينه وبين أية تقارير أخرى تصدر عن آخرين ومنها على سبيل المثال تقارير الادارة.

الجهة الموجه لها التقرير :

5- يجب توجيه التقرير إلى الجهة المطلوب توجيهه إليها طبقاً لظروف التعين أو القوانين المحلية. وعادة ما يوجه التقرير إلى المساهمين أو إلى مجلس الادارة للمنشأة التي روجعت قوائمها المالية.

تحديد القوائم المالية :

6- يجب أن يحدد التقرير القوائم المالية التي تمت مراجعتها.. ويتضمن هذا إسم المنشأة والتاريخ والفترة المغطاة بالقوائم المالية.

إشارة إلى أصول المراجعة أو الأساليب المتبعه:

7- يجب أن يبين التقرير أصول المراجعة أو الأساليب التي اتبعت عند القيام بالمراجعة وذلك بالاشارة إلى إرشادات المراجعة الدولية أو أصول المراجعة أو الأساليب المتبعه في الدولة. ويحتاج القارئ لهذا تأكيد على أن المراجعة قد أديت طبقاً لأصول أو أساليب متفق عليها. ويفترض أن المراجع قد اتبع أصول أو أساليب المراجعة الخاصة بالبلد التي يبيّنها عنوانه.. ما لم ينص على عكس ذلك في التقرير.

الرأي على القوائم المالية:

8- يجب أن يبين التقرير رأي المراجع على مدى تمثيل القوائم المالية لمركز المنشأة المالي ونتائج عملياتها.

والكلمات المقترحة لإبداء رأي المراجع هي:

تعطي صورة صادقة وعادلة عن (أو تعبّر بوضوح) وذلك طبقاً لـ... (تذكر الأصول المحلية أو المعايير المحاسبية الدولية) ويقترح الاشارة إلى المعايير أو الأصول المحاسبية لأنها تبيّن للقارئ الإطار الذي وصل المراجع من خلاله إلى رأية المهني. ولا تُقصِّس الإشارة بأي حال من الأحوال من مسؤولية المراجع في الحصول على رأي

AI&co

مستشارون
ومحاسبون قانونيون

مرضى بأن العرض الذي تظهر به القوائم المالية يتمشى مع معلوماته عن أعمال المنشأة. وفي الحالة التي لا يمكن فيها إستنتاج إسم البلد الذي أستخدمت مبادئ المحاسبية فيجب ذكر إسم هذا البلد.

- 10- في بعض الأحيان مطلوباً من المراجع أن يعطي رأيه... "عن التمشي مع القانون" وغالباً ما يغطي التأكيد من هذا التمشي مع القانون بعض متطلبات المراجع لإبداء رأيه الموضح أعلاه، وعما إذا كان تطبيق المبادئ المحاسبية المطلوب أو المسموح باستخدامها من السلطات المحلية لا يؤدي إلى عرض القوائم المالية بالطريقة التي " تعطي صورة صادقة وعادلة عن (أو تعبّر بوضوح) وهذا يجب عدم استخدام مثل هذه التعبيرات عند إبداء رأي فيما إذا كانت القوائم المالية" تتمشى مع القانون".

التوقيع

- 11- يجب التوقيع على التقرير باسم مؤسسة المراجعة، أو الاسم الشخصي للمراجع، أو الاثنين معاً حسب الظروف.

عنوان المراجع

- 12- يجب أن يبين التقرير مكان محدد كعنوان والذي عادة اسم المدينة التي فيها مكتب المراجع.

تاريخ التقرير:

- 13- يجب تاريخ التقرير.. وهذا يبين للقارئ أن المراجع قد أخذ في اعتباره عند إعداد تقريره الأحداث والمعاملات التي نمت إلى عمله ولها تأثير على القوائم المالية حتى ذلك التاريخ.

أنواع الرأي:

- 14- قد يكون الرأي الذي يبديه المراجع في تقريره:-

- بدون تحفظات.

- بتحفظات.

- تقرير عكسي.

- عدم إبداء الرأي.

يجب أن يكون واضحاً نوع التقرير. ويمكن تحقيق هذا بنجاح إذا استخدم أسلوب موحد نوعاً ما في كل نوع من هذه التقارير. وبناءً على هذا فإن هذا الإرشاد يتضمن الكلمات المقترن استخدامها للتعبير عن التقرير بدون تحفظات وكذلك فقرات التحفظ في حالة إبداء رأي بتحفظ. وتبيّن المرفقات نموذج مقترن تقرير مراجع يبدي فيه

AI&co

مستشارون

ومحاسبون قانونيون

رأيه بدون تحفظات، وأمثلة على الأنواع الأخرى من التقارير.. والتي تبين المبادئ الموضحة في هذا الإرشاد.

- 15 يصدر التقرير بدون تحفظات عندما يكون المراجع راضياً عن الموضوعات الواردة بالفقرة(21) من المبادئ الأساسية التي تحكم المراجعة، وكما هي موضحة في فقرة(1) عليه، ويجب أن يوضح تقرير المراجع رضاوه هذا بطريقة واضحة وإيجابية.

- 16 يشير التقرير بلا تحفظات دون أدنى ريب إلى أن التغيير في المبادئ المحاسبية أو في طريقة وتأثير هذا.. قد تم تحديده والإفصاح عنه في القوائم المالية.

- 17 لا يستطيع المراجع إصدار رأي بلا تحفظات عند وجود الظروف التالية والتي في حكمة الشخص لها.. أو ربما يكون لها تأثير هام على القوائم المالية.

أ- وجود تحديد على نطاق عمله.

ب- وجود اختلاف مع الادارة بخصوص القوائم المالية.

ج- وجود عدم تأكيد جوري يؤثر على القوائم المالية والذي يتثبت به وضوح عدم التأكد على أحداث مستقبلية.

وقد تقود الظروف الواردة في (أ)، (ج) إلى إصدار رأي بتحفظات، أو الإمتناع عن إبداء رأي. أما الظروف الواردة في (ب) فقد تقود إلى إصدار رأي بتحفظات أو بإصدار رأي عكسي. وهذه الظروف ستناقش بتفصيل أكبر في الفقرات (23 حتى 28).

- 18 يصدر الرأي بتحفظات عندما يصل المراجع إلى نتيجة بعدم مقدرته على إصدار تقرير بدون تحفظات.. إلا أن أثر الاختلاف أو عدم التأكيد أو تحديد نطاق عمله ليس من الأهمية إلى الدرجة التي تتطلب رأي عكسي أو عدم إبداء رأي.

- 19 ويصدر تقرير عكسي عندما يكون تأثير الإختلاف على القوائم المالية من الأهمية بمكان بحيث يجد المراجع أن وضع تحفظ في تقريره لن يكون سليماً للإفصاح عن التضليل، أو عن الطبيعة غير المكتملة لقوائم المالية.

- 20 يصدر التقرير بعدم القدرة على إبداء رأي عندما يكون التأثير المتوقع لتحديد نطاق عمل المراجع، أو لعدم التأكيد من الأهمية بمكان بحيث يجد المراجع نفسه غير قادر على إصدار رأي على القوائم المالية.

- 21 وعند إصدار المراجع لتقرير بتحفظات.. يجب أن يتضمن تقريره وصف واضح لكل الأسباب التي دعت لذلك، كما يجب عليهـ مالم يكن ذلك غير عمليـ إزهار هذه البيانات في فقرة مستقلة قبل فقرة إبداء الرأي أو عدم القدرة على إبداء الرأي، ويمكن أيضاً أن يتضمن إرشارة إلى التفاصيل أكثر في إيضاح على القوائم المالية.

22 - والرأي المحفوظ يجب إبداؤه بكلمة "و فيما عدا" أو "مع الأخذ في الاعتبار" تأثير الموضوعات المتعلقة بالتحفظ. وعبارة "فيما عدا" يجب استخدام في كل حالة تحفظ متعلقة بإختلاف مع الإداره متعلق بالقواعد المالية.

الظروف التي قد تؤدي إلى إصدار غير ذلك الرأي بدون تحفظات تحديد نطاق العمل.

23 - قد يفرض تحديد عمل المراجع من العمل .. كان تتضمن شروط التعيين عدم قيام المراجع ببعض إجراءات المراجعة التي يعتقد المراجع بأهميتها. ومع هذا عندما يكون هذا التحديد وارد في الاتفاق مع العميل ويعتقد المراجع أنه سيصدر تقريراً يعبر فيه عن عدم إمكانية إصدار رأي يجب عليه عدم قبول العمل يمثل هذه الشروط.

24 - قد يفرض تحديد على نطاق عمل المراجع نتيجة للظروف.. فمثلاً قد يكون تاريخ تعيينه لا يمكنه من الإشراف على الجرد الفعلي للمخزون، أو عند عدم قدرته على القيام ببعض إجراءات المراجعة التي يرى أهميتها. في مثل هذه الظروف يجب على المراجع القيام بإجراءات مراجعة أخرى للحصول على أدلة كافية لتقرير إصدار رأي بدون تحفظات.

25 - وعند وجود تحديد على نطاق عمل المراجع يرى أنها تمنعه من إصدار تقرير بلا تحفظات.. يجب أن يبين التقرير هذا التحدى على القوائم المالية التي قد يكون من الواجب عملها لو لم يكن هذا التحدى على نطاق العمل موجوداً. وكما هو موضح في فقرة(20) فقد تكون هناك حالات يقرر فيها المراجع إصدار تقرير بعدم القدرة على إبداء رأي وذلك عندما يكون الأثر الناتج من تحديد عمله جوهرياً وهاماً.

الاختلاف مع الإداره

26 - قد يختلف المراجع مع الإداره فيما يتعلق بـ:-

أ- الموافقة على السياسات المحاسبية المتبعة.

ب- طريقة تطبيقها.. بما في ذلك سلامة الإفصاح عنها في القوائم المالية.

ج- تمشي القوائم المالية مع القواعد والإجراءات والمتطلبات القانونية.

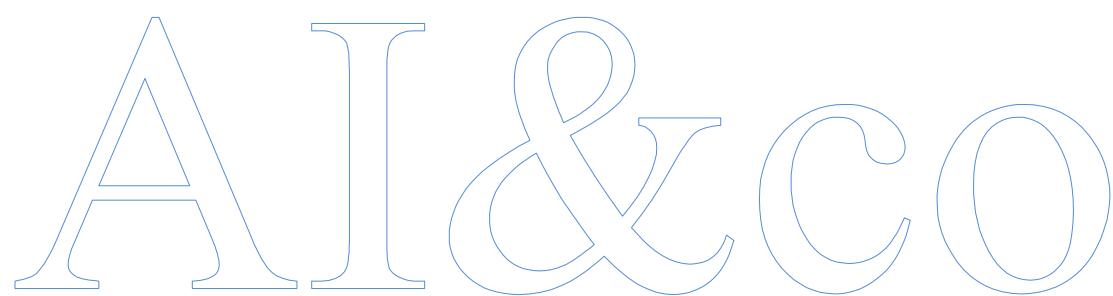
مثل هذا الإختلاف قد ينتج عنه إصدار تقرير متحفظ إذا كان هاماً، أو إصدار تقرير عكسي في الحالات الجوهرية كما هو موضح في فقرة(19).

27 - ويجب أن توضح العبارات في تقرير المراجع كبيعة الإختلاف، وقيم الآثار الممكنة على القوائم المالية(إذا كان هذا عملياً).

عدم التأكيد

28 - إذا وجد عدم تأكيد هام يؤثر على القوائم المالية، ويتوقف إيضاحه على أحداث مستقبلة.. وأدى هذا إلى ضرورة أن يصدر المراجع تقرير بتحفظ أو إصدار تقرير بعدم

إمكانية إبداء رأي. يجب أن يبين هذا التقرير عدم التأكيد لهذا ويجب الإشارة إلى الإيضاح على القوائم المالية. إذا وجد – والذي يبين عدم التأكيد لهذا بطريقة أكثر تفصيلاً.



(14) البيانات الأخرى الواردة مع القوائم المالية التي روجعت

مقدمة

- 1- عادة ما تصدر المنشأة كل سنة كتيب يحتوي قوائمها المالية وتقرير مراجع الحسابات عليها. هذا الكتيب يسمى عادة "التقرير السنوي". عند إصدار المنشأة لمثل هذا الكتيب من الممكن أن تضمنهـ كما يتطلب القانون أو العادةـ بيانات مالية أو غير مالية أخرى بالإضافة إلى القوائم المالية التي روجعتـ ولأغراض هذا الإرشاد فإنـ مثل هذه البيانات المالية أو غير المالية الأخرى سيطلق عليهاـ "البيانات الأخرىـ".
- 2- وأمثلة البيانات الأخرى هذه تتضمن تقرير من الإدارة أو من مجلس الإدارة على التشغيل، وكذلك المخصصات المالية أو المعلومات الأخرى وبيانات العاملين أو النفقات الرأسمالية المتوقعة أو النسب المالية أو أسماء المديرين ومجلس الإدارة.
- 3- في بعض الحالات يكون هناك التزام قانوني أو تعاقدي على المراجع لأن يعطي تقريراً معيناً على هذه البيانات الأخرى. وفي حالات أخرى لا يوجد مثل هذا الإلزام. ومع هذا يحتاج المراجع لأن يعطي اعتباراً لمثل هذه البيانات الأخرى عند إصداره لتقريره على القوائم المالية حيث من الممكن أن تفقد البيانات المالية التي روجعت أهميتها نتيجة لتعارضها مع تلك البيانات الأخرى.
- 4- وغرض هذا الإرشاد هو إعطاء التوجيه عن كيفيةأخذ المراجع في الاعتبار هذه البيانات الأخرى والتي ليس عليه التزام في إصدار تقرير عنها، وعند وجود التزام على المراجع لإصدار تقرير محدد على البيانات الأخرى فإن مسؤوليات المراجع تتحدد طبقاً لطبيعة المهمة.

الوصول إلى البيانات الأخرى

- 5- من أجل أن يتمكن المراجع من دراسة البيانات الأخرى المتضمنة في التقرير السنوي.. يجب أن يكون لديه القدرة على الوصول إلى تلك البيانات. ولهذا يجب على المراجع أن يعد الترتيبات المناسبة مع عميله للحصول على تلك البيانات قبل تاريخ التوقيع على تقريره على القوائم المالية. في بعض الحالات قد لا تكون جميع البيانات الأخرى متاحة قبل تاريخ التوقيع على تقرير مراجع الحسابات على القوائم المالية في مثل هذه الحالات يجب على المراجع إتباع الإرشادات الواردة في الفقرات(16 إلى 20).

أخذ البيانات الأخرى في الاعتبار

- 6- يتحدد هدف ونطاق مراجعة قوائم مالية بافتراض أن مسؤولية المراجع محدودة بالبيانات الواردة في تقريره.. إلا أنه في الوقت الذي لا يوجد فيه مسؤولية على

المراجع للقيام بإجراءات مراجعة لتحديد ما إذا كانت البيانات الأخرى أثبتت سليمة.. يجب عليه قراءة هذه البيانات لتحديد ما إذا كان هناك اختلاف جوهري بينها وبين ما هو مثبت في القوائم المالية. وعند قراءته لهذا الغرض يصبح على علم بأي حقائق هامة أثبتت خطأ.

7- البيانات الأخرى أو طريقة عرضها تعتبر أنها لا تتمشى جوهرياً مع البيانات الواردة في القوائم المالية إذا كانت تتعارض معها. والتعارض الجوهري هذا يثير الشك حول نتيجة المراجعة المأخوذة من الأدلة التي سبق الحصول عليها وبالتالي تثير الشك حول الأساس الذي بنا عليه المراجع تقريره على القوائم المالية.

8- ومن أجل هذا الإرشاد يوجد أيضاً مغالطة هامة في إثبات الحقائق وذلك في حالة وجود بيانات أخرى جوهيرية لا تتعلق بالنواحي الظاهرة في القوائم المالية وعند إثبات أو عرض هذه البيانات بشكل خاطئ.

التعارض الجوهري

9- إذا علم المراجع من قراءته للبيانات الأخرى بوجود تعارض جوهري.. يجب عليه أن يقرر ما إذا كانت البيانات الأخرى أو القوائم المالية تحتاج إلى تعديل ويجب عليه إخطار العميل بذلك.

10- وإذا كان التعديل ضرورياً للقواعد المالية ورفض العميل إجراء هذا التعديل يجب على المراجع أن يصدر تقريراً متحفظاً أو رأياً عكسياً طبقاً لطبيعة الحال.

11- إذا كان التعديل ضرورياً للبيانات الأخرى ورفض العميل إجراء مثل هذا التعديل فيجب على المراجع دراسة إمكانية تضمين تقريره فقرة تفسيرية توضح التعارض الجوهري، أو اتخاذ إجراءات أخرى مثل منع استخدام تقريره في الكتب أو الإنسحاب من المهمة.. ويتوقف الإجراء الذي يتّخذه المراجع على طبيعة الحال " وكذلك على طبيعة وأهمية التعارض.

إثبات حقائق بمخالفات جوهيرية

12- إذا علم المراجع عند قراءته للبيانات الأخرى أن هذه البيانات رغم أنها لا تتعارض مع القوائم المالية إلا أنها تحتوي على إثبات خاطئ للحقائق.. فيجب عليه مناقشة الأمر مع العميل.

13- وعند مناقشة الموضوع مع العميل.. يجب على المراجع أن يضع في اعتباره أنه ليس على كفاءة لتقييم سلامة هذه البيانات الأخرى أو تقييم رد الإدارة على أسئلته.. وأنه قد يوجد اختلافات قائمة في الحكم أو في الرأي.

14- إذا ظل المراجع حتى بعد مناقشته مع العميل يعتقد وجود ما يقلقة من ناحية البيانات الأخرى.. عليه أن يطلب من العميل أن يستشير جهة أخرى مثل المستشار القانوني، ويجب على المراجع دراسة الرأي في هذا الشأن.

15- إذا توصل المراجع إلى نتيجة نهائية بأن هناك مغالطات جوهرية في الحقائق والتي يرفض العميل تصحيحها.. فعليه أن يدرس الخطوات الواجب اتخاذها مثل إخطار العميل كتابة بخصوص البيانات الأخرى، وعليه الحصول على إستشارات قانونية عن الخطوات المناسبة التي يجب أن يتخذها.

توفر البيانات الأخرى بعد تاريخ تقرير المراجع

16- عند عدم توفر كل البيانات الأخرى للمراجع قبل تاريخ تقريره على القوائم المالية.. فيجب عليه قراءة هذه البيانات في أقرب فرصة ممكنه بعد ذلك للتأكد من عدم وجود تعارض جوهري أو مغالطة جوهرية في إثبات حقائق.

17- إذا توصل المراجع عند قراءته للبيانات الأخرى إلى وجود تعارض جوهري أو مغالطة جوهرية في إثبات حقائق.. فيجب عليه دراسة ما إذا كان يجب تعديل القوائم المالية او البيانات الأخرى ويجب عليه إتباع الإرشاد الوارد في فقرة(9) أو الفقرات(12 إلى 14) طبقاً للحال.

18- إذا توصل المراجع إلى ضرورة إجراء تعديل في القوائم المالية أو في البيانات الأخرى ووافق العميل على إجراء التعديل.. يجب على المراجع أن يقوم بالإجراءات الضرورية في مثل هذه الحالة بما في ذلك إصدار تقرير جديد. إذا لزم الأمر. على القوائم المالية المعدهلة. وفي هذه الحالة يجب على المراجع أن يفحص ويتابع الخطوات التي اتخذتها الإداره للتأكد من أن الأشخاص الذين استلموا القوائم المالية من قبل مع تقريره عليها وكذلك البيانات الأخرى.. قد تم إعلامهم بأنها قد ألغيت.

19- إذا اعتقاد المراجع بضرورة إجراء تعديل على القوائم المالية ورفض العميل إجراء مثل هذا التعديل.. يجب على المراجع الحصول على إستشاره قانونية، وعليه أن يتخذ الإجراءات الازمة لمنع الاعتماد على تقريره الذي أصدره على هذه القوائم.

20- إذا اعتقاد المراجع بصورة إجراء التعديل على البيانات الأخرى ورفض العميل إجراء مثل هذا التعديل.. يجب على المراجع إخطار العميل كتابة بما يراه، وعليه أيضاً أن يحصل على إستشاره قانونية فيما يتعلق بالخطوات التالية الازمة.

1- ينص الإرشاد الدولي للمراجعة رقم (2) على مايلي:- (فقرة 15)
يجب على المراجع الحصول على أدلة مراجعة كافية وسليمة خلال أداة لإجراءات الفحص والتحقيق لكي يتمكن من الوصول منها إلى النتائج التي يبني على أساسها رأية على البيانات المالية.

وينص الإرشاد الدولي للمراجعة رقم (8) فقرة (3) – أدلة المراجعة – على مايلي :-
يجب أن تساعد أدلة المراجعة كل المراجع في تكوين رأيه على البيانات المالية وفي تكوين هذا الرأي لا يخترق المراجع عادة كل المعلومات والبيانات المتاحة له لأن بإمكانه أن يصل إلى رأي بخصوص رصيد حساب أو مجموعة من المعاملات أو خطوة رقابة عن طريق الحكم الشخصي.. أو إجراءات العينة الإحصائية.

2- الهدف من هذا الإرشاد هو التعرف على العوامل التي يجب أن يأخذها المراجع في الاعتبار عند تصميم و اختيار عينة المراجعة، وتقدير نتائج إجراءات المراجعة عليها. وفي هذا الإرشاد يستخدم تعبير ((البيانات المالية)) ليشمل القوائم المالية.

3- اختبار عينة المراجعة هو تطبيق إجراءات الفحص والتحقيق على أقل من 100% من مكونات رصيد حساب ما، أو من مفردات نوع من المعاملات.. لتمكين المراجع من الحصول على تقييم أدلة المراجعة الخاصة ببعض خصائص هذا الرصيد.. أو نوع المعاملات، وكذلك لتمكنه من تكوين أو مساعدته على تكوين إستنتاجات بخصوص هذه الخصائص.

4- من الضروري معرفة أن بعض إجراءات الاختبار لا يشملها تعريف العينة **SAMPLING**. فالاختيار الذي يؤدي على 100% من مفردات مجتمع ما لا يسري عليه تعريف العينة، كذلك أسلوب اختيار مفردات ذات أهمية معينة من مجتمع(كل المفردات التي تزيد عن مبلغ معين) لا يعتبر عينة بالنسبة لشريحة المجتمع موضوع الاختبار، أو بالنسبة للمجتمع ككل ذلك لأن المفردات لم يتم اختيارها من كل المجتمع لتمثل هذا المجتمع. هذه المفردات قد تدل ضمناً على الإستنتاجات مقبولة عن هذا الجزء الباقى من المجتمع.

5- هذا الإرشاد ينطبق على كل من نظريات اختيار العينة الإحصائية وغير الإحصائية.. فأى من النظريتين عند تطبيقهما سليماً يمكن أن تعطيا أدلة مراجعة كافية ومناسبة، وكلتا النظريتين تتطلب من المراجع استخدام حكم شخصي مهنى عند تصميم وإختيار العينة، وكذلك عند القيام بإجراءات مراجعته.. وتقدير نتائج هذه الإجراءات.

- 6- عند تصميم عينة المراجعة يستخدم المراجع حكمة الشخصي في الإعتبارات الآتية:-
- أهداف المراجعة.
 - المجتمع.
 - الخطر والثقة.
 - الخطأ المقبول.
 - الخطأ المتوقع في المجتمع.
 - تقسيم المجتمع إلى طبقات.

أهداف المراجعة

7- على المراجع أولاً أن يراعي أهداف المراجعة المعينة التي يجب تحقيقها حتى يتمكن من تحديد إجراءات المراجعة أو مجموعة الإجراءات التي من المرجح أن تتحقق هذه الأهداف بأحسن الطرق. بالإضافة إلى ذلك .. عندما يكون اختبار عينة للمراجعة سليماً فإن طبيعة أدلة المراجعة المرجوة واحتمال حالات الخطأ أو أي خصائص أخرى متعلقة بهذه الأدلة سوف تساعد المراجع على تحديد ما الذي يمكن اعتباره خطأ.. وأي مجتمع يجب أن يستخدم في اختيار العينة. فمثلاً عند القيام بإجراءات فحص إجراءات المشتريات لشركة ما يهتم المراجع بأمور معينة مثل- هل تم مراجعة الفاتورة والتصديق عليها، ومن ناحية أخرى عند القيام بختارات تحقيق الفواتير التي تم قيدها خلال الفترة.. يهتم المراجع بأمور مثل الإنعكاس السليم للقيم النقدية لهذه الفواتير على البيانات المالية.

المجتمع

8- المجتمع هو كل مجموعة البيانات التي يرغب المراجع أن يختبرها للوصول إلى إستنتاجات. ويجب على المراجع أن يقرر أن المجتمع الذي سيأخذ منه العينة مناسباً لهدف المراجعة المحدد، وعلى سبيل المثال إذا كان هدف المراجعة أن يختبر مدى وجود مبالغات في الحسابات المدينة يكون مجتمعة محدداً في ميزان الحسابات المدينة، من ناحية أخرى إذا أراد المراجع اختبار ما إذا كانت الحسابات الدائنة أقل مما يجب فلن يكون مجتمعة ميزان الحسابات الدائنة. ولكنة يكون المدفووعات اللاحقة، الفواتير الغير مسددة، تقارير إسلام بضائع غير مطابقة، أي مجتمعات أخرى يكون من شأنها إعطاء دليل على وجود البيانات الدائنة بأقل مما يجب.

9- المفردات التي يتكون منها المجتمع تعرف باسم "وحدات العينة" ويمكن تقسيم المجتمع إلى وحدات عينة بعدة طرق " فمثلاً إذا كان هدف المراجع اختبار سلامة الحسابات المدينة للمنشأة فيمكنه تحديد وحدة العينة بغرض إرسال مصادقات على أنها أرصدة

العملاء أو الفوائير المفردة للعملاء. ويجب على المراجع تحديد وحدة العينة حتى يمكنه الحصول على عينة فعالة ومؤثرة في تحقيق هدف المراجعة المحدد.

المخاطر والثقة

10-في عملية تخطيط المراجعة يستخدم المراجع الحكم والتقدير المهني لتحديد مستوى مخاطر المراجعة المناسب . وتشمل مخاطر المراجعة:-

- مخاطرة حدوث أخطاء مؤثرة (خطر ذاتي).

- مخاطرة أن نظام الرقابة الداخلية للعميل لن يمنع أو يصلح هذه الأخطاء (خطر رقابة).

11-يوجد الخطر الذاتي وخطر الرقابة بغض النظر عن إجراءات اختبار عينة المراجعة..

ويجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار الخطر الإكتشافي الناتج من عدم التأكيد بسبب اختبار العينة(خطر اختبار العينة) وذلك بالإضافة إلى تلك المخاطر الناتجة من عوامل أخرى غير اختبار العينة (المخاطر الناتجة من غير اختبار العينة).

12-تنشأ المخاطر الناتجة من غير اختبار العينة عند استخدام المراجع لعينة. أو عند

استخدامه لإجراءات مراجعة أخرى ويشمل على سبيل المثال مخاطرة أن يستخدم المراجع إجراءات غير مناسبة، أو أن يخطئ في تفسير أدلة المراجعة هو تقليل الخطر الذي ليس من اختيار العينة إلى أدنى مستوى وذلك بالتخفيض السليم والتوجيه والإشراف والفحص.

13-ينتج خطر اختيار العينة لكل من اختبارات الفحص والتحقيق من احتمال أن يصل المراجع إلى إستنتاجات من العينة تختلف عن الإستنتاجات التي يصل إليها لو خضع كل المجتمع لنفس إجراءات مراجعة العينة.

14-يواجه المراجع خطر اختيار العينة في كل من اختبارات الفحص والتحقيق كما يلي :-

اختبارات الفحص:

- خطر قرار الإعتماد الأقل مما يجب على النظام- وينشأ من أنه برغم أن نتائج اختبار العينة لا تؤيد درجة الإعتماد على الرقابة الداخلية كما خططتها المراجع.. إلا أن النظام الفعلي وتطبيقه يؤيدان هذه الدرجة من الإعتماد.

- خطر قرار الإعتماد الأكثر مما يجب على النظام- وينشأ من أنه برغم أن نتائج اختبار العينة تؤيد درجة الإعتماد على الرقابة الداخلية كما خططتها المراجع.. إلا أن النظام الفعلي وتطبيقه لا يؤيدان هذه الدرجة من الإعتماد.

اختبارات التحقيق

- خطر الرفض غير السليم- وينشأ من أنه برغم أن نتائج اختبار العينة تؤيد الرأي بأن رصيد الحساب يظهر خطأ بصورة مؤثرة **MATERIALLY MISSTATED** في حين أنه في الحقيقة ليس خطأ بصورة مؤثرة.

- خطر القبول غير السليم- وينشأ من أنه برغم أن نتائج اختبار العينة تؤيد الرأي بأن رصيد الحساب لا يظهر خطأ بصورة مؤثرة في حين أنه في الحقيقة خطأ بصورة مؤثرة.

15- خطر الإعتماد أقل مما يجب.. وخطر الرفض غير السليم يتعلق في المقام الأول فاعلية المراجعة.. حيث أنه من الطبيعي أن يقودا إلى قيام المراجع أو العميل بعمل إضافي يبني على أساسها أن الاستنتاجات الأولى كانت غير سليمة بينما خطر الإعتماد أكثر مما يجب وخطر القبول غير السليم يتعلق بكافأة المراجعة.. لذا فهما أكثر خطورة حيث أنهما أكثر احتمالات لأن يقودا إلى رأي خاطئ على البيانات المالية.

16-يتأثر حجم العينة بدرجة الثقة في المراجعة التي يرغب المراجع أن يحصل عليها من النتائج المستخلصة من العينة، وكلما ازدادت درجة الثقة يهتم المراجع بخطر (متمم الثقة) أن الاستنتاجات التي يستخلصها من إجراءات مراجعته قد لا يمكن لها أساس من الصحة.

الخطأ المقبول

17-الخطأ المقبول هو الحد الأقصى للخطأ في المجتمع الذي يكون المراجع على استعداد لقبوله مع بقاء إستنتاجه أن النتائج المستخلصة من العينة قد حققت هدف المراجعة. ويؤخذ الخطأ المقبول في الإعتبار أثناء مرحلة التخطيط وينسب إلى الحكم المبدئي للمراجع على الأهمية النسبية MATERIALITY كما صغر الخطأ المقبول كلما ازداد حجم العينة التي يريدها المراجع.

18-في إجراءات الفحص يكون الخطأ المقبول هو أقصى معدل إنحراف عن إجراءات الرقابة الموضوعة التي يكون المراجع على استعداد لقبوله بدون تغيير في درجة الإعتماد على الرقابة موضع الاختبار كما خططها. وفي إجراءات التحقيق يكون الخطأ المقبول هو أقصى خطأ مالي في رصيد حساب أو نوع من المعاملات الذي يكون إجراءات المراجعة يكون قادر على الإستنتاجات- بدرجة معقولة من القلة- بأن البيانات المالية ليست خطأ بصورة مؤثرة.

الخطأ المتوقع في المجتمع

19-لو توقع المراجع وجود خطأ فمن الطبيعي أن يقوم بإختيار عينة كبيرة لإستنتاج أن قيمة المجتمع مسجلة بصورة عادلة FAIRLY STATED في حدود الخطأ المقبول الموضوع في الخطة، أو أن درجة الإعتماد على رقابة معينة موضوعة في الخطة لها ما يوحي بها. ويكون اختيار حجم أصغر للعينة مؤيداً عندما يكون من المتوقع أن يكون المجتمع خال من الخطأ. وعند تحديد الخطأ المتوقع في المجتمع ما يجب على المراجع أن يأخذ في الإعتبار أمور مثل مستويات الأخطاء التي تم التعرف عليها في المراجعات السابقة، والتغيرات في إجراءات العميل وأدلة المراجعة التامة من خلال تقييم نظام

.PROCEDURES**. STRATIFICATION**

20- تقسيم المجتمع إلى طبقات هي عملية تقسيم المجتمع إلى مجتمعات فرعية تعتبر مجموعة من وحدات العينة التي تتميز بخصائص متقاربة (عادة قيمة نقدية). ويجب تحديد الطبقات بدقة بحيث تتنمي كل وحدة عينة إلى طبقة واحدة فقط. ويقلل هذا الإجراء من الاختلاف النسبي بين مفردات كل طبقة. وتقسيم المجتمع إلى طبقات يمكن المرابع من توجيهاته مجهوداته للمفردات التي يعتبر أنها من المحتمل إحتواها على أكبر قيمة فمثلاً يمكن أن يوجه المرابع اهتمامه على المفردات ذات القيمة الكبيرة في الحسابات القابلة للتحصيل.. لكتشاف أخطاء المبالغة الهامة MATERIAL OVERSTATEMENT و بالإضافة إلى ذلك قد تؤدي عملية تقسيم المجتمع إلى طبقات إلى تصغير حجم العينة.

إختيار العينة

21- يجب إختيار مفردات العينة بطريقة ما.. بحيث يكون من المتوقع أن تكون العينة ممثلة للمجتمع. وهذا يتطلب أن يكون لكل المفردات في المجتمع فرصه للأختيار.

22- بينما يوجد عدد من طرق الإختيار فعادة ما تستخدم الطرق الثلاثة الآتية:-

RANDOM SELECTION

- إختيار عشوائي

SYSTEMATIC SELECTION

- إختيار منتظم

HAPHAZARD SELECTION

- إختيار بالصدفة

23- الإختيار العشوائي يضمن أن كل المفردات في المجتمع أو في الطبقة لها فرصه متساوية في الإختيار (على سبيل المثال باستخدام جداول الأرقام العشوائية).

24- الإختيار المنتظم يتضمن إختيار المفردات باستخدام فاصل ثابت بين المفردات المختارة. ويكون للفاصل الأول بداية عشوائية. وقد يحدد الفاصل على أساس عدد معين من المفردات (كل عشرين رقم مستند) أو على أساس الإجمالي النقدي (كل 1,000 ريال في مجموع قيمة المجتمع) وعند استخدام الإختيار المنتظم يجب على المرابع التأكد من أن المجتمع غير مكون بطريقة تجعل فاصل الإختيار يتطابق مع نمط معين من المجتمع . فمثلاً لو أنه في مجتمع من مبيعات الفروع كانت مبيعات فرع معين تحدث كل مائة (100) مفردة وكان فاصل الإختيار هو (50) تكون النتيجة أن المرابع قد اختار كل مبيعات هذا الفرع أو أنه لم يختار أي منهم.

25- الإختيار بالصدفة قد يكون بديل للإختيار العشوائي على فرض أن المرابع يحاول إختيار عينة ممثلة من كل المجتمع دون قصد إختيار أو إغفال وحدات معينة. وعندما يستخدم

المراجع هذه الطريقة يجب أن يراعي عدم القيام بإختيار متحيز على سبيل المثال تجاه المفردات التي من السهل تحديد مكانها حيث أنها قد لا تكون مماثلة.

تقييم نتائج العينة

26- يعد القيام بإجراءات المراجعة التي تناسب هدف المراجعة المحدد على كل مفردات العينة يجب على المراجع أن:-

- يحلل كل الأخطاء التي تم إكتشافها في العينة.
- يقدر الأخطاء الموجودة في المجتمع نسبة إلى الأخطاء المكتشفة في العينة.
- يقدر خطر اختيار العينة.

تحليل الأخطاء في العينة

27- عند تحليل الأخطاء المكتشفة في العينة يجب على المراجع أن يحدد أن المفردة موضوع السؤال هي خطأ فعلاً، وعند تصميم العينة يكون المراجع قد خدد الحالات التي تعتبر خطأ نسبة إلى أهداف مراجعته.

وعلى سبيل المثال، عند إجراء التحقيق بالنسبة لتسجيل الحسابات المدينة لا يؤثر خطأ الترحيل بين حسابات العملاء على إجمالي الحسابات المدينة.. ولذلك فقد يكون من غير المناسب اعتبار هذا خطأ في تقييم نتائج العينة الخاصة بهذا الإجراء حتى لو كان له أثر على مناطق المراجعة الأخرى مثل تقييم الحسابات المشكوك في تحصيلها.

28- عندما لا يمكن تحديد مكان المستند المؤيد لأحد مفردات العينة.. قد يستطيع المراجع الحصول على دليل مراجعة مناسب عن طريق القيام بإجراءات بديلة بالنسبة لمفردات العينة المفقودة. فمثلاً في حالة إرساله مصادقة إيجابية خاصة بحساب عميل مدين ولم يحصل على رد فقد يستطيع المراجع الحصول على دليل مراجعة مناسب على سلامته حساب العميل المدين عن طريق فحص مدفوعات العملاء اللاحقة، ولكن إذا لم يتمكن المراجع من القيام بإجراءات بديلة على مفردة العينة المفقودة (القابل للتحصيل من العميل) فيجب عليه اعتبار هذه المفردة خطأ لغرض تقييمه لدليل المراجعة الذي حصل عليه من عينة المراجعة.

29- يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار صفات الأخطاء ويشمل هذا طبيعة وسبب هذه الأخطاء والتأثير المحتمل لهذا الخطأ على المراحل الأخرى للمراجعة وعلى سبيل المثال مقدار الإعتماد الموضوع في الخطة على إجراءات الرقابة الداخلية.

30- عند تقييم الخطاء المكتشفة.. قد يستنبط المراجع أن كثيراً منها لها صفات مشتركة. مثلاً نوع من المعاملات "موقع معين ، خط إنتاج، فترة زمنية أو إحدى الصفات الأخرى، وفي هذه الحالات قد يقرر المراجع تحديد كل المفردات في المجتمع التي تحوي هذه الصفة المشتركة وبذلك ينتج مجتمع فرعى وتوسيع إجراءات المراجعة في هذه المنطقة. ويجب

عليه بعد ذلك أن يقوم بتقييم منفصل على المفردات موضع الإختبار في كل من هذه المجتمعات الفرعية.

تقدير الأخطاء

31- يجب على المراجع أن يقوم بتقدير الأخطاء الموجودة في المجتمع الذي تم اختبار العينة منه وذلك نسبة إلى نتائج الأخطاء في العينة. وهناك عدة طرق مقبولة لتقدير نتائج الأخطاء. ولكن في كل الحالات يجب أن تكون طريقة تقدير الأخطاء ثابتة مع الطريقة المستخدمة لإختيار وحدة العينة. وعند تقدير نتائج الأخطاء حالة تقسيم المجتمع إلى مجتمعين فرعيين أو أكثر (تقسيم المجتمع إلى طبقات) يتم تقدير الأخطاء لكل مجتمع فرعوي على حدة ويتم جمع النتائج معاً.

تقدير خطر إختيار العينة

32- يجب على المراجع أن يقرر ما إذا كانت الأخطاء في المجتمع قد تجاوزت الخطأ المقبول. وللقيام بهذا يجب على المراجع مقارنة الخطأ المقدر في المجتمع مع الخطأ المقبول.. وكذلك مقارنة نتائج العينة مع أدلة المراجعة التي حصل عليها من إجراءات المراجعة الأخرى المناسبة وذلك عند قيامه بتكوين رأي على رصيد حساب أو نوع من المعاملات أو رقابة معينة. ويجب أن يكون الخطأ المقدر للمجتمع المستخدم في هذه المقارنة بعد التسويات التي أجريت بمعرفة العميل. وكلما اقترب الخطأ المقدر من الخطأ المقبول كلما إزداد خطر القبول غير السليم أو خطر الإعتماد أكثر ما يجب. ولذلك يجب على المراجع إعادة النظر في خطر إختيار العينة. ولو قرر أن الخطر غير مقبول فيجب عليه أن يأخذ بعين الاعتبار مدى إجراءات مراجعته، أو القيام بإجراءات مراجعة بدبله.

33- في حالة إجراءات الفحص قد ينتج من تقييم الأخطاء أن يستنبط المراجع أن نتائج العينة لا تؤيد درجة الإعتماد على الرقابة الداخلية التي خططها. في هذه الحالة قد يتتأكد من وجود رقابة مناسبة أخرى وقد يعتمد على هذه الرقابة بعد القيام بإجراءات فحص مناسبة أو قد يعدل طليعة وتوقيت ومدى إجراءات التحقيق التي يقوم بها.

النتائج

34- بعد أن يقيم المراجع نتائج العينة يجب عليه أن يحدد مدى حصوله على أدلة مراجعة كافية وسليمة على مواصفات رصيد الحساب أو نوع المعاملات موضعاهتمامه.

إرشاد رقم (21) تأريخ تقرير المراجع والأحداث التالية لتأريخ الميزانية واكتشاف حقائق بعد إصدار القوائم المالية

مقدمة

- ينص إرشاد المراجعة الدولي رقم (13) فقرة (13) على ما يلي:-

" يجب تأريخ التقرير.. حيث أن هذا يوجه نظر القارئ إلى أن المراجع أخذ في اعتباره أية تأثيرات على القوائم المالية وعلى تقريره و الناتجة عن الأحداث والأعمال التي نمى إلى علمه أنها وقعت حتى ذلك التاريخ.
- ويتناول المعيار المحاسبي الدولي رقم(10) المعالجة المحاسبية في القوائم المالية للأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية.
- والهدف من هذا الإرشاد هو شرح تأريخ تقرير المراجع ومسئولييات المراجع بالنسبة للأحداث الهامة التي تقع بعد تاريخ الميزانية (يشار إليها هنا بالآحداث التالية)، والإجراءات التي يجب أن يقوم بها المراجع لمواجحها مسئوليياته. وقد حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم (10) نوعين من الأحداث.
 - (1) تلك الأحداث التي توفر أدلة إضافية عن ظروف كانت قائمة في تاريخ الميزانية.
 - (2) تلك الأحداث التي تشير إلى ظروف ظهرت بعد تاريخ الميزانية.

ويقدم هذا الإرشاد أيضاً بيان عن مسئولييات المراجع والمتعلقة بإكتشاف حقائق بعد إصدار القوائم المالية.

تأريخ تقرير المراجع

- يجب على المراجع أن يوقع ويؤرخ تقريره في اليوم الذي انتهى فيه من اختباراته والتي تتضمن القيام بالإجراءات المتعلقة بالأحداث الواقعية حتى تاريخ تقريره. ومع هذا وحيث أن مسئoliته هي إصدار تقرير على القوائم المالية كما هي معدة ومقدمة من الإداره.. فيجب على المراجع عدم تأريخ تقريره بتاريخ سابق لذلك التاريخ الذي تم اعتماد الإداره فيه للقوائم المالية.

- على المراجع الحصول على تأكيد بتمام اعتماد القوائم المالية من الإداره ويتم ذلك على سبيل المثال بالحصول على صورة من القوائم المالية موقعة من الإداره أو بالحصول على خطاب يفيد ذلك.

الحدث حتى تاريخ تقرير المراجع

- لا يتوقع من المراجع أن يقوم بفحص دائم مستمر للمواضيع التي قام من قبل بتنفيذ إجراءات المراجعة عليها وتوصيل حيالها لاستنتاجات مرضية.. ومع هذا فيجب على

المراجع القيام بإجراءات لإقناع نفسه بأن الأحداث التالية و حتى تاريخ تقريره والتي تحتاج إلى تسويات أو إفصاح في القوائم المالية قد تم تحديدها والتعرف عليها. وهذه الإجراءات هي بالإضافة إلى تلك الإجراءات التي تطبق على العمليات التي تقع بعد تاريخ الميزانية والمصممة للحصول على أدلة لتحقيق أرصدة حسابات في تاريخ الميزانية.. وعلى سبيل المثال اختبار بعض العمليات للتأكد من ان المعاملات قد قيدت في الفترة الخاصة بها.

7- يجب القيام بإجراءات التحديد والتعرف على الأحداث التالية في تاريخ قريب لتاريخ مراجعة الحسابات بقدر الإمكان.. وهي عموماً تشمل الخطوات التالية:-

أ- قراءة محاضر جلسات المساهمين ومجالس الإدارة واللجان التنفيذية خلال الفترة التالية لنهاية السنة المالية، و الاستعلام عن الموضوعات التي تمت مناقشتها في الاجتماعات التي لم تعد عنها محاضر بعد.

ب- قراءة أية بيانات مالية دورية متاحة وأية ميزانيات تقديرية وأية تنبؤات وأية تقارير إدارية مفيدة مع عمل المقارنات.

ج- الاستعلام من المستشار القانوني للشركة عن آخر ما وصلت إليه أية منازعات قضائية أو مطالبات.

د- الفحص للإجراءات التي وضعتها الإدارة للتعرف على أية أحداث تالية والإستعلام من الإدارة عن أية احداث تكون قد وقعت ولها تأثير على القوائم المالية.. وأمثله للإدارة ما يلي:

- الموقف الحالي للموضوعات التي تم أخذها في الحسبان تقديرياً أو مبدئياً أو إجماليأ.

- هل هناك أية إرتباطات قد تمت مثل إقراض جديد أو ضمانات.

- عما إذا كان وقع بيع لأصل ثابتة أو وحدات تشغيل.. أو هناك أي فكرة لعمل ذلك.

- عما إذا كان هناك إصدار لأسهم جديدة أو سندات أو إندماج أو تصفية قد وقعت أو هناك أي فكرة لعمل ذلك.

- عما إذا كانت أصول المنشأة قد صودرت بمعرفة الحكومة أو أهلقت (حريق أو فيضان).

- عما إذا كان هناك أي تطور جوهري لمناطق المخاطرة والطوارى والمعروفة للمراجع.

- عما إذا كانت قد قيدت أية تسويات محاسبية غير عادية منذ تاريخ الميزانية.

- عما إذا كان لدى الإدارة علم بأية أحداث وقعت أو من المنتظر وقوعها والتي قد تؤثر على سلامة السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية حسبما هو الحال.. مثل الأحداث التي تؤثر على سلامة استخدام مبدأ الاستمرارية. وإذا كشفت الإجراءات عن أحداث قد تؤثر على القوائم المالية فيجب على المراجع القيام بإجراءات إضافية لتقدير ما إذا كانت هذه الأحداث قد تم تأثير القوائم المالية بها بالطريقة السليمة.

8- في الحالات التي يكون فيها هناك فروع أو شركات تابعة أو شركات شقيقة.. على المراجع أن يقرر الموقع الذي سيقوم فيه بالإجراءات المذكورة. أما إذا كانت مثل هذه الوحدات تراجع بمعرفة مراجع آخر.. فيجب على المراجع بحث الحصول على نتائج هذه الإجراءات من المراجعين الآخرين عن طريق مناقشتها معهم أو فحصه لأوراق عملهم مثلاً.

الاحداث بعد تاريخ تقرير المراجع ولكن قبل اصدار القوائم المالية

9- ليس على المراجع أية مسؤوليات للقيام بإجراءات للتعرف على الحادث التالية التي تقع بعد تاريخ تقريره. وخلال الفترة من تاريخ تقرير المراجع وحتى تاريخ إصدار القوائم المالية.. تقع المسئولية على الإدارة لإبلاغ المراجع عن أية أحداث تقع وقد تؤثر على القوائم المالية.

10- إذا نما إلى علم المراجع أحداثاً وقعت بعد تاريخ تقريره.. ولكن قبل إصدار القوائم المالية يجب عليه دراسة ما إذا كان من الواجب تعديل هذه القوائم أم لا ويجب عليه مناقشة الموضوع مع إدارة العميل.

11- إذا عدلت الإدارة القوائم المالية يجب على المراجع القيام بإجراءات اللازمة في مثل هذه الظروف وإصدار تقريره على القوائم المعدلة . وبعد قيامه بهذه الإجراءات يجب عليه عدم تاريخ تقريره بتاريخ سابق لتاريخ إعتماد القوائم المعدلة. وبناء عليه فإن الإجراءات الواردة في فقرات(7- 8) يجب أن تمتد لتفعيل الفترة حتى تاريخ تقرير المراجع.

12- إذا لم تعدل الإدارة القوائم المالية في الحالات التي يرى فيها المراجع ضرورة إجراء تعديل فإن تصرفه سيتحدد في ضوء ما إذا كان تقريره قد وصل إلى العميل. فإذا كان تقريره لم يصل إلى العميل.. فيجب عليه أن يصدر تقريراً بتحفظ أو برأي عكسي على المراجع إخطار هؤلاء الأشخاص المسؤولين عن إدارة المنشأة بأنه سيتخذ اللازم لمنع أي استخدام لتقريره هذا. وبالنسبة للتصرف الذي يتخد المراجع فيتوقف ذلك على الحقوق القانونية المتاحة له.. وبناء على التشاور مع مستشار قانوني.

13- الإرشادات الواردة في الفقرات من 9- 12 تطبق أيضاً على اكتشاف المراجع اللاحق لحقائق كانت قائمة في تاريخ تقريره.

اكتشاف حقائق بعد إصدار القوائم المالية

14- بعد إصدار القوائم المالية لا يوجد على المراجع مسؤوليات لعمل أية إجراءات متعلقة بهذه القوائم.

15- إذا علم المراجع بعد إصدار القوائم المالية بحقائق لها تأثير هام على القوائم المالية التي سبق أن أصدر تقريره عليها والتي كانت قائمة أي أنها لم تكن معروفة له في تاريخ إصدار تقريره.. يجب عليه مناقشة الموضوع مع الإدارة..

16- يجب على المراجع فحص الخطوات التي اتخذت بمعرفة الإدارة للتأكد من أن أي شخص حصل على القوائم المالية التي صدرت مع تقرير مراجع الحسابات عليها قد تم إخطاره بأنه قد تم تعديلها. وإذا قررت الإدارة تعديل القوائم المالية فعلى المراجع القيام بإجراءات المراجعة اللاحمة.. ويجب عليه إصدار تقرير جديد على القوائم المالية المعدلة.

ويجب أن يكون للتقرير الجديد تاريخ جديد.. ويجب أن يشير هذا التقرير في فقره إيضاحية إلى الإضاح على القوائم المالية الذي يناقش بتفصيل أكثر السبب في تعديل القوائم المالية التي سبق وأن صدرت. كما يجب أن يشير التقرير إلى التقرير السابق إصداره بمعرفة المراجع. وإذا كان المراجع قد اقتصر في إجراءات مراجعته على البنود محل التعديل فيجب عليه أن يشير إلى هذه الحقيقة في تقريره.

17- إذا لم تعدل الإدارة القوائم المالية يتم إتخاذ ما ورد في فقرة(12).

18- لا يكون هناك داعي لإصدار قوائم مالية معدلة ومعها تقرير مراجع إذا كان إصدار القوائم المالية لفترة لاحقة سيتم خلال فترة وجيزة.. بشرط موافقة الإدارة على عمل الإفصاح المناسب في هذه القوائم.

مثال

للأسباب الموضحة في إيضاح رقم (...) فإن البيانات التي أصدرنا تقريرنا عليها مسبقاً تحتوي على أخطاء في المخزون، تكلفة المبيعات والضرائب وصافي الربح وحقوق المساهمين.

ومن رأينا أن القوائم المالية المعدلة تعطي.....
هذا التقرير يحل محل تقريرنا المؤرخ في.....

إرشاد المراجعة رقم (22) إقرار الإدارة

مقدمة

- ينص الإرشاد المراجعة الدولي رقم (8) في فقرة (7) على ما يلي:-
ويتأثر مدى الوثوق في دليل مراجعة بمصدره (داخلي أو خارجي) وبطبيعته (باللحظة أو بالمستندات أو شفهياً). وفي الوقت الذي تتوقف فيه درجة الوثوق في دليل مراجعة على الظروف التي حصل عليه فيها.. فإن النواحي التالية قد تكون مفيدة في تقييم مدى الوثوق في دليل مراجعة.

- الدليل الخارجي (المصادقة الواردة من ظرف ثالث) تكون محل ثقة أكثر من الدليل الداخلي.

- الدليل الداخلي يكون محل ثقة عندما تكون الرقابة الداخلية المتعلقة به مرضية.

- الدليل الذي يحصل عليه المراجع بنفسه خير من ذلك الذي تحصل عليه المنشأة بنفسها.

- الدليل الذي في شكل مستندي أو مكتوب خير من الإقرارات الشفهية.

2- يقوم المراجع بـأداء عدة إجراءات مراجعة مصممه للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتمكينه من إبداء الرأي على القوائم المالية إجمالاً. وتعتبر الإقرارات المناسبة المقدمة من الإدارة إحدى صور أدلة المراجع هذه.

3- الهدف من هذا الإرشاد هو تقديم التوجيهات لكيفية استخدام إقرارات الإدارة كأدلة مراجعة.. والإجراءات التي يجب أن يتخذها المراجع لتقييم وتسجيل هذه الإقرارات والظروف التي توجب الحصول على هذه الإقرارات كتابة.

لإقرارات المقدمة من الإدارة كأحد أدلة المراجعة.

4- يجب على المراجع الحصول على دليل باعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن التصوير المناسب للقوائم المالية وكذلك بأن الإدارة قد أقرت القوائم المالية. ويمكن للمراجع الحصول على الأدلة تأكيد اعتراف الإدارة بمسؤوليتها عن القوائم المالية وكذلك إقرارها لها من محاضر مجلس الإدارة أو بالحصول على إقرار كتابي من الإدارة أو إحدى صور القوائم المالية المعتمدة.

5- تقدم الإدارة للمراجع عدة تأكيدات أو إقرارات وذلك أثناء فترة المراجعة، ويكون ذلك إما تطوعاً أو كرد على إحدى الاستفسارات المحددة. وفي حالة إرتباط هذه الإقرارات أو التأكيدات بأمر ذو تأثير هام على القوائم المالية فيجب على المراجع:-

- محاولة الحصول على أدلة مؤيدة من مصادر داخل أو خارج المنشأة.

AI&co

مستشارون
ومحاسبون قانونيون

- تقييم معقولية التأكيدات المقدمة من الإدارة وكذلك إتفاقها مع أدلة المراجعة.

- الأخرى التي حصل عليها بما في ذلك التأكيدات الأخرى.

- دراسة ما إذا كان من المتوقع إلمام الشخص الذي أعطي التأكيد بموضوع التأكيد.

وفي حالة تعارض تأكيدات وإقرارات الإدارة مع الأدلة الأخرى.. يجب على المراجع بحث الظروف المحيطة بالموضوع. وإذا دعت الضرورة يجب على المراجع إعادة النظر في ثقته في تأكيدات وإقرارات الإدارة الأخرى.

6- يجب على المراجع ألا يعتبر إقرارات الإدارة بديلاً عن أدلة المراجعة الأخرى التي يتوقع أن يجدها. فمثلاً لا يعتبر إقرار الإدارة بخصوص تكلفة أصل معين بديلاً عن الأدلة العادلة التي يتوقع المراجع أن يجدها على هذه التكلفة. وإذا لم يتمكن المراجع من الحصول على الأدلة الكافية المناسبة التي توقع أن يجدها .. فإن ذلك يعتبر تحديداً لمدى و مجال المراجعة حتى لو كانت هناك إقرارات من الإدارة بخصوص هذا الموضوع.

7- في بعض الحالات تكون إقرارات الإدارة هي أدلة المراجعة الوحيدة التي يتوقع الحصول عليها.. فمثلاً لا يتوقع المراجع بالضرورة إمكانية الحصول على أدلة تؤيد عزم الإدارة على الإحتفاظ بـاستثمارات معينة بهدف زيادة قيمتها على المدى الطويل. وفي مثل هذه الحالات فإن هذا لا يعتبر تقبيداً لمدى المراجعة بـغرض حصول المراجع على إقرار كتابي يؤيد تأكيدات الإدارة الشفهية.

تسجيل إقرارات وتأكيدات الإدارة

8- يمكن للمراجع تسجيل تأكيدات الإدارة في أوراق المراجعة عن طريق كتابة موجز للمناقشات الشفوية مع الإدارة، أو عن طريق الحصول على إقرار كتابية من الإدارة. ويمكن أن تكون التأكيدات الكتابية في صورة:-

- خطاب الإقرارات الصادر من الإداره.

- خطاب من المراجع يوضح مفهومه لـتأكيدات الإدارة وينبغي إقرار وإعتماد محتويات الخطاب من الإداره.

الإقرارات الكتابية

9- عند إقرار الإدارة كتابياً لـتأكيدات شفهية فإن ذلك يقلل من إحتمال حدوث إلتباس بين المراجع والإداره، وبإضافة إلى ذلك فـكما هو موضح بالفقرة رقم(7) يجب الحصول على إقرار كتابي لـتأكيدات الإدارة الشفهية التي أعطيت للمراجع في أمور ذات تأثير هام على القوائم المالية وذلك في حالة عدم توقع وجود أدلة مراجعة كافية مناسبة أخرى.

يحتوي المثال بخطاب إقرارات الإدارة على الأمور التي قد يتضمنها خطاب إقرارات الإدارة أو خطاب التأكيد الذي يرسله المراجع للإدارة.

10- قد تقتصر الإقرارات الكتابية المطلوبة من الإدارة على الأمور التي تعتبر ذات تأثير هام على القوائم المالية إما منفردة أو مجتمعة. وقد يكون من الضروري على المراجع أن يوضح للإدارة مفهومه لمعنى "تأثير هام" وذلك بخصوص بعض الموضوعات المهنية.

العناصر الأساسية لخطاب إقرارات الإدارة

11- عندما يطلب إقرارات الإدارة فيجب أن يوجه إلى المراجع.. وأن يحتوي على البيانات التي طلبها وأن يكون مورحاً وموقاً.

12- في العادة يكون تاريخ خطاب إقرارات الإدارة هو نفس تاريخ تقرير المراجع على القوائم المالية.. ولكن في بعض الظروف يمكن الحصول على خطاب إقرارات منفصل أثناء فترة المراجعة وذلك بخصوص بعض العمليات المعينة.

13- يجب أن تكون إقرارات الإدارة موعقة من أعضاء الإداره الذين يتحملون المسئولية الأولى للمنشأة ولنواحيها المالية وهم في العادة العضو التنفيذي الأول والعضو المالي الأول.. ويجب أن يكون الخطاب مبني على أفضل معلوماتهم ومعتقداتهم.

في بعض الأحيان قد يرغب المراجع في الحصول على خطابات الإقرارات من أعضاء الإداره الأخرى.. فمثلاً قد يرغب في الحصول على تأكيدات كتابية بخصوص إكمال محاضر إجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة واللجان الهامة وذلك من الشخص المسئول عن حفظ محاضر هذه الإجتماعات.

الإجراءات في حالة رفض الإدارة تقديم الإقرارات.

14- إذا رفضت الإدارة تقديم الإقرارات أو التأكيدات التي يرى المراجع ضرورتها فإن ذلك يعتبر تحديداً لمدى المراجعة.. وفي مثل هذه الحالات فيجب على المراجع تقييم مدى الثقة التي وضعها على الإقرارات وتأكيدات الأخرى للإداره التي أعطيت له أثناء المراجعة، وأن يبحث ما إذا كان لهذا الرفض تأثير آخر على تقريره.

15- إذا أدلت الإداره بتصريحات شفهية ورفضت تأكيدها كتابة لأن هذا يعتبر تحديداً لمدى المراجعة.. أما إذا كان المراجع مقتنعاً بوجود أسباب صحيحة ومقبولة لهذا الرفض فيمكنه الاعتماد على التصريحات الشفوية.

مثال لخطاب إقرارات وتأكيدات الإدارة

الخطاب التالي للاستعمال كإرشاد عام مقترباً بالاعتبارات التي سبق ايضاحها في هذا الارشاد.. وليس بهدف توحيد الخطاب. وذلك لأن إقرارات وتأكيدات الإدارة سوف تختلف من منشأة إلى أخرى ومن عام إلى آخر.

التاريخ

إلى المراجع

نقدم بخطاب الإقرارات هذا بخصوص مراجعتكم للقوائم المالية الخاصة بشركة (أ ب ج) في 31 ديسمبر سنة 1900 بهدف إبداء رأي عما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقة وصادقة عن المركز المالي ونتائج العمليات (طبقاً للمعايير المحلية أو المعايير الدولية للمحاسبة).

بناء على أفضل المعلومات والاعتقادات المتوفرة لدينا نؤكد التصريحات التالية:-
1- نؤكد علمنا بمسئوليتنا عن الإعداد السليم للقوائم المالية طبقاً لـ (المعايير المحلية أو المعايير الدولية المحاسبة) بما في ذلك الإفصاح المناسب عن كل المعلومات التي يتطلبها القانون.

2- لم تكن هناك أي مخالفات مرتبطة بالإدارة او العاملين الذين لهم دور مؤثر على نظام الرقابة الداخلية.. او التي قد يكون لها تأثير هام على القوائم المالية.

3- وضعنا تحت تصرفكم كل الدفاتر والسجلات المحاسبية والمستندات المؤيدة لها وكذلك كل محاضر إجتماعات المساهمين ومجلس الإدارة (عقدت في تاريخ كذا وكذا).

4- خلت القوائم المالية من الأخطاء والحذف ذو التأثير الهام.

5- قامت الشركة بتنفيذ جوانب إتفاقيات العقود التي قد يكون لعدم تنفيذها تأثير هام على القوائم المالية.. وفيما يتعلق بالأمور المالية فلم تكن هناك أية نواحي بخصوص عدم تنفيذ الشركة لمتطلبات السلطات.

6- تم الإثبات الصحيح والإفصاح المناسب في القوائم المالية WHEN APPROPRIALE لما يلي :-

ا- الأرصدة والمعاملات مع الأشخاص الذين لهم علاقة بالمنشأة.

ب- الخسائر الناتجة من إعادة إرتباطات البيع والشراء.

ج- إتفاقيات إعادة شراء أصول سبق بيعها.

د- الأصول المرهونة كضمان.

- 7- ليس لدينا خطط أو نوايا قد يكون لها تأثير هام على قيمة وتصنيف الأصول والخصوم المنعكسة في القوائم المالية.

- 8- تم التعرف على كل المخزون الزائد عن الحاجة أو المتقادم، وليس هناك أي مخزون مقيد بقيمة تزيد عن صافي القيمة الإستردادية.

- 9- للشركة حد شرعي في كافة الأصول، ولم يكن هناك أي حجوزات أو رهانات على أصول الشركة فيما عدا تلك الموضحة في بند رقم

- 10- قمنا بالتسجيل أو بالإفصاح عن كافة الإلتزامات الفعلية والمحتملة، وكذلك قمنا بالإفصاح في بند رقم عن الضمانات التي أعطيناها لكل طرف ثالث.

- 11- فيما عدا..... الموضح في بند رقم ... في القوائم المالية.. لم يكن هناك أي أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية تستوي تسوية أو إيضاح في القوائم المالية والإيضاحات المتممة لها.

- 12- مطالبة الشركة تم تسويتها بمبلغ.... وتم عمل المخصص المناسب في القوائم المالية. وليس هناك أي مطالبات أخرى متعلقة بأمور قضائية ولا تتوقع استلام مطالبات أخرى.

- 13- لا توجد أية ترتيبات مقاصدة رسمية أو غير رسمية مع نقديّة الشركة أو حسابات الإستثمارات فيها، وفيما عدا ما ورد بإيضاح رقم ... لا توجد أي تسهيلات إنتمانية أخرى.

توقيع: المسئول التنفيذي الأول.

توقيع: المسئول الاول.

- 1- يعترف المعيار المحاسبي الدولي رقم (01) بما يلي :-
بافتراض الاستمرارية كواحد من الإفتراضات المحاسبية الأساسية التي تحكم إعداد القوائم المالية.. تم تعريف إفتراض الاستمرارية في المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) فقرة (7) كالتالي:-

ينظر إلى المشروع عادة على أنه مستمر. أي أنه مستمر في عملياته خلال المستقبل. ويفترض أن المشروع ليس لديه النية وليس هناك ضرورة لتصفيته أو تقليص حجم عملياته بصورة كبيرة.

- 2- وينص إرشاد المراجعة الدولي رقم (1) فقرة 3 على ما يلي :-
إن رأي مراجع الحسابات يساعد على إعطاء قوة للقوائم المالية. إلا أن مستخدم القوائم المالية هذه لا يجب عليه إفتراض أن رأي مراجع الحسابات يعني ضمان استمرار المنشأة في المستقبل.
- 3- وهدف هذا الإرشاد هو إعطاء المراجعين الإرشادات الازمة لإخلاء مسؤولياتهم تجاه الحالات التي يكون فيها إفتراض الاستمرارية في إعداد القوائم المالية محل شك.

إفتراض الاستمرارية:

- 4- يفترض استمرار المنشأة عند إعداد القوائم المالية ما لم توجد معلومات تبين عكس ذلك.. وبناء عليه تثبت الأصول والإلتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على إسترداد أصولها والوفاء بالتزاماتها من خلال الأعمال العاديّة للمنشأة. وفي حالة عدم تحقق هذا الإفتراض فقد لا تستطيع المنشأة إسترداد أصولها بالقيم المثبتة بها وقد يكون هناك تغيير في مبالغ وتاريخ إستحقاق الإلتزامات . ونتيجة لذلك فإن مبالغ وتبسيب الأصول والإلتزامات في القوائم المالية قد تكون في حاجة إلى تعديل.
- 5- قد يتبيّن من القوائم المالية نفسها أو من مصادر أخرى وجود مؤشرات عن عدم قدرة المنشأة على الاستمرار. ونورد فيما يلي أمثلة لمثل هذه المؤشرات .. وهي ليست على سبيل الحصر، كما أن وجود واحد أو أكثر منها لا يعني بالضرورة أن إفتراض الاستمرارية سيكون محل شك.

المؤشرات المالية

- أ- صافي الالتزامات أو صافي الإلتزامات الجارية.

بـ- إقتراب تاريخ استحقاق، إفتراض محدد المدة مع عدم وجود توقيع للتجديد أو القدرة على السداد، وكذلك الإعتماد الكامل على قروض قصيرة الأجل لتمويل أصول طويلة الأجل.

جـ- وجود النسب المالية الهامة المعاكسة.

دـ- وجود خسائر تشغيل بقيم عالية.

هـ- تأخر التوزيعات أو عدم إستمرارها.

وـ- عدم القدرة على سداد الدائنين في المواعيد المحددة لذلك.

زـ- صعوبة تنفيذ شروط عقود الإفتراض.

حـ- التغيير من السداد الآجل إلى السداد الفوري في التعامل مع الموردين.

طـ- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتقديم منتج جديد أو أية إستثمارات ضرورية أخرى.

مؤشرات التشغيل

يـ- خلو المناصب الإدارية الأساسية دون وجود البلاع.

كـ- فقدان سوق هام أو إمتياز أو ترخيص أو مورد أساسى.

لـ- مشاكل العمالة أو نقص الضرورية.

مؤشرات أخرى

مـ- عدم الالتزام بالمتطلبات القانونية.

نـ- وجود مطالبات قضائية معلقة قد لا يمكن الوفاء بها في حالة الحكم فيها ضد المنشأة.

سـ- التغيير في القوانين أو سياسة الحكومة.

6- ويمكن التغلب على مؤشر بعوامل أخرى، فعدم قدرة المنشأة مثلاً على سداد ديونها قد يمكن التجاوز عنه إذا كان للإدارة خطة في توفير سيولة نقدية بوسائل أخرى.. مثل بيع أصول أو إعادة جدولة الديون أو الحصول على رأس مال إضافي، كما أن فقدان مورد أساسى قد يتم التغلب عليه بوجود مصدر إمداد بديل مناسب.

أدلة المراجعة

7- يجب على المراجع عند تخطيطه وقيامه بإجراءات المراجعة وتقييم النتائج أن يضع في اعتباره إمكانية أن يكون إفتراض الإستمارارية التي أعدت على أساسه القوائم المالية محل شك . وعند مثل هذه الحالة يجب على المراجع أن يجمع الأدلة الكافية والسليمة إما لتأكيد أو لنفي الشك حول قدرة المنشأة على الإستمرار في أعمالها في المستقبل القريب .. والذي يكون عادة لفترة لا تزيد عن سنة بعد تاريخ الميزانية.

8- يقوم المراجع خلال عملية المراجعة بإجراءات مصممة من أجل الحصول على الأدلة المناسبة للمراجعة والتي ستكون أساساً لتكوين رأية على القوائم المالية، وعندما يكون التساؤل حول إمكانية الإستمرارية.. فقد يكون من المناسب إعطاء بعض من هذه الإجراءات أهمية خاصة، أو قد يكون من الواجب القيام بإجراءات إضافية. أو تعديل المعلومات التي تم الحصول عليها من قبل.

وتشمل الإجراءات التي يمكن القيام بها في مثل هذه الحالات ما يلي:-

أ- تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح وأية تنبؤات أخرى .. وذلك مع الادارة في أقرب تاريخ ممكن لتاريخ تقرير المراجعة.

ب- فحص الأحداث التالية لتاريخ الميزانية.. وذلك للبنود التي لها أثر على قدرة المنشأة في الاستمرار.

ج- تحليل ومناقشة آخر بيانات مالية دورية متاحة للمنشأة.

د- فحص شروط السندات وإتفاقيات القروض وتحديد ما إذا كان أي منها قد أخل به.

هـ قراءة محاضر جلسات المساهمين ومجلس الإدارة وأية لجان هامة أخرى للبحث عن أي إشارة للمصابع المالية.

وـ طلب معلومات من المستشار القانوني للمنشأة عن أية مشاكل قانونية تواجه المنشأة.

زـ التأكد من وجود وقانونية وسريان الترتيبات التي تتخذها المنشأة من أجل الحصول أو الإحتفاظ بالعون المالي من الإطراف ذوي العلاقة أو من غيرهم وكذلك تقييم القدرة المالية لهذه الأطراف لتوفير التمويل الإضافي.

حـ دراسة مركز المنشأة تجاه أوامر العملاء التي لم تنفذ بعد.

طـ الحصول على إقرارات من الادارة مكتوبة تبين الخطط المستقبلية التي يتوقع أن تساعد في تحسين الموقف.

9- عند تحليل التدفقات النقدية والأرباح أو أية بيانات أخرى يجب على المراجع أن يدرس مدى الاعتماد على نظام المنشأة في استخراج مثل هذه البيانات. ويجب على المراجع أيضاً أن يدرس الأسس التي بنيت عليها الإفتراضات التي أعدت على أساسها التنبؤات مع ضرورة مقارنة التنبؤات عن الفترة السابقة بالمنفذ فعلاً وكذلك التنبؤات عن الفترة الحالية بالنتائج المحققة حتى تاريخه.

10- يجب على المراجع أن يدرس ويناقش خططها المستقبلية والتي يتوقع أن تساعد في تحسين الموقف ومن أمثلة الخطط التي يجب أن يأخذها المراجع في الاعتبار ويناقشها مع الادارة خطة بيع أصول أو إقراض أموال أو إعادة جدولة دين أو

خفض أو تأجيل مصروفات أو زيادة رأس المال، وكلما زاد الوقت المتوقع لتنفيذ مثل هذه الخطط أو للقيام بمثل هذه التصرفات تقل أهميتها بالنسبة للمراجع.. فالإهتمام عادة ما ينصب على الخطط التي بها تأثير جوهري على قدرة المنشأة على السداد خلال المستقبل القريب. ويجب على المراجع أن يحصل على التأكيد المناسب بأن هذه الخطط يمكن تنفيذها وان نتائجها ستساعد في تحسين الموقف.

تقرير المراجع

11- بعد قيام المراجع بالإجراءات الإضافية التي يراها ضرورية وبعد حصوله على كافة البيانات التي احتاجها، وبعد دراسته لتأثير أية خطط للإدارة أو أية عوامل مخففة أخرى.. ويجب عليه أن يقرر ما إذا كان التساؤل حول إفتراض الاستثمارية قد حل حلاً مناسباً.

12- إذا قرر المراجع أنه قد حصل على التأكيد المناسب عن سلامة إفتراض الاستثمارية الذي مستخدم في إعداد القوائم المالية فيجب عليه إبداء رأي بدون تحفظات على هذه القوائم المالية.

13- أما إذا رأى المراجع إمكانية استثمارية المشروع لوجود عوامل مخففة في خطط الإدارة فيجب عليه أن يقرر ما إذا كان من الواجب الإفصاح عن هذه الخطط والعوامل في القوائم المالية. وإذا لم يتم الإفصاح الذي يعتبر ضرورياً من وجهه نظر المراجع فيجب عليه حينئذ إصدار رأية بتحفظ نظراً لوجود هذا النقص في الإفصاح.

14- إذا قرر المراجع أن مشكلة الاستثمارية ليس لها حل فيجب عليه إصدار تقرير بتحفظ .. أو عدم إبداء الرأي بسبب عدم التأكيد . ويجب أن يوضح في التقرير الظروف التي أدت إلى ظهور مشكلة الاستثمارية . ويجب عليه أن يشير إلى الإيضاح على القوائم المالية الذي يبين هذه الظروف بالتفصيل ويجب أن يوضح التقرير أيضاً ما يلي:

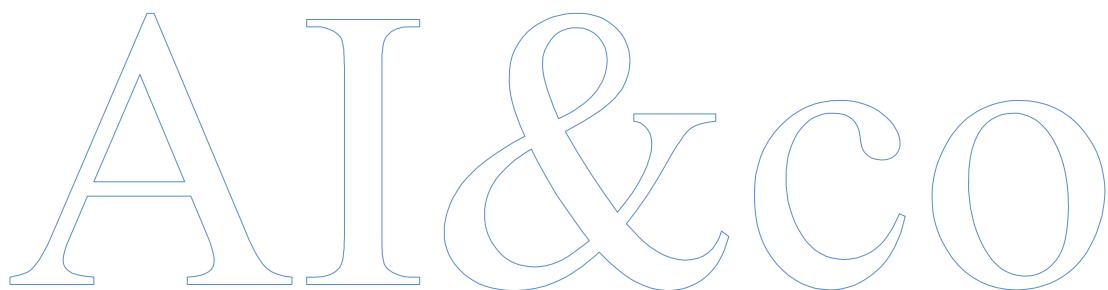
- أن هناك شكوك في إمكانية استمرار المنشأة.

- أن القوائم المالية لا تتضمن أية تسويات متعلقة بتحصيل أو تبويب قيم الأصول المثبتة دفترياً، أو تقييم وتبويب الالتزامات والتي قد يكون من الواجب إثباتها إذا لم يكن في إمكانية استمرار المنشأة.

15- عند إصدار تقرير بتحفظات أو بعدم القدرة على إبداء رأي بسبب عدم التأكيد من الاستثمارية يجب على المراجع أن يتتأكد من وجود إفصاح مناسب في القوائم المالية عن الظروف الأساسية التي أدت إلى الشك في استمرار المنشأة في العمل

خلال المستقبل القريب. ويجب أن يلفت الإفصاح النظر على إمكانية عدم قدرة المنشأة على الإستمرار وبالتالي عدم قدرتها على إسترداد أصولها والوفاء بالتزاماتها من خلال الاعمال العاديّة للمنشأة. وإذا استخلص المراجع انه لم يتم عمل إفصاح مناسب في القوائم المالية.. فيجب عليه التحفظ في رأيه بالإضافة إلى أي تحفظات أخرى يكون قد رأها ضرورية بالنسبة لعدم التأكيد من الإستمرارية.

16- إذا أقتنع المراجع بأن المنشأة لن تكون قادرة في المستقبل القريب على الإستمرار في أعمالها بناءً على الإجراءات الإضافية وعلى ما حصل عليه من معلومات بما في ذلك أثر الظروف المواتية.. فيجب عليه في هذه الحالة إستنتاج خطأ مبدأ الإستمرارية والذي روّعي عند إعداد القوائم المالية، وإذا كانت نتيجة الافتراض الخاطئ المستخدم في إعداد القوائم المالية جوهرياً و يؤدي إلى أن تصبح القوائم المالية معبرة .. فيجب عليه اصدار رأي عكسي، وإلا فيكتفي بإصدار تقرير بتحفظ.



فهرس المحتويات

رقم الارشاد	البيان للارشاد	رقم الصفحة
-	المقدمة	1
1	هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية	3-2
2	خطاب التعين	5-4
3	المبادئ الاساسية التي تحكم المراجعة	8-6
4	التخطيط	11-9
5	استخدام عمل مراجع آخر	14-12
6	دراسة وتقييم النظم المحاسبية والمراجعة الداخلية والمعلقة بمراجعة ما	20-15
7	الرقابة على جودة أعمال المراجعة	26-21
8	أدلة المراجعة	30-27
9	المستندات	33-31
10	استخدام عمل المراجعة الداخلية	37-34
11	الغش والخطأ	41-38
12	الفحص التحليلي	48-44
13	تقرير البرامج على القوائم المالية	53-49
14	البيانات الأخرى الواردة مع القوائم المالية التي روجعت	56-54
19	عينة المراجعة	63-57
21	تاريخ تقرير المراجع والأحداث التالية لتاريخ الميزانية واكتشاف حقائق بعد اصدار القوائم المالية	67-64
22	اقرارات الادارة	70-68
23	الاستمرارية	77-73

