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

المقدمة

١- يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير الإرشادات اللازمة فيما يتعلق بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة والتي تتضمن:

* مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية.

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

و* أعمال المراجعة المتعلقة بالالتزام بالشروط التعاقدية.

و* مراجعة القوائم المالية الملخصة.

لا يسرى هذا المعيار على المهام المتعلقة بالفحص المحدود للقوائم المالية أو تلك المتعلقة بتطبيق إجراءات متفق عليها أو بمهمة إعداد معلومات مالية.

٢- يجب على المراجع دراسة وتقييم النتائج المستخلصة من الأدلة التي حصل عليها خلال عملية المراجعة (ذات الغرض الخاص) كأساس لإبداء رأيه. ويجب أن يتضمن التقرير رأيا واضحا ومكتوبا للمراجع.

اعتبارات عامة

٣- تختلف طبيعة وتوقيت نطاق العمل في مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة باختلاف الظروف المتعلقة بكل مهمة. **وعلى المراجع أن يتأكد من وجود اتفاق تام مع العميل حول طبيعة المهمة بالتحديد و شكل ومحتويات التقرير الذي سيتم إصداره وذلك قبل بدء المراجع في تنفيذ المهمة.**

٤- عند التخطيط لأعمال المراجعة- على المراجع أن يحصل على تفهم واضح للغرض الذي ستستخدم فيه المعلومات التي سيعد تقريره عنها ومعرفة من هم مستخدمي هذه المعلومات. ولتفادي احتمال استخدام تقرير المراجع في أغراض لم يكن مخصصا من اجلها ، على المراجع أن يذكر في صلب التقرير الغرض من إعداده وكذلك وجود أي حظر على توزيعه أو استخدامه.

٥- فيما عدا التقرير عن القوائم المالية الملخصة يجب أن يتضمن تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة العناصر الأساسية التالية بالترتيب التالي:

(أ)العنوان

و(ب) الموجه إليهم التقرير.

و(ج) الفقرة الافتتاحية وتتضمن:

(١) تحديدا للمعلومات المالية التي تم مراجعتها.

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

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

- **الإشارة إلى معايير المراجعة المصرية الخاصة بمهـام المراجعـة ذات الأغـراض الخاصة.**
- **وصف العمل الذي قام به المراجع.**

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

و(و) تاريخ التقرير.

و(ز) عنوان المراجع.

و(ح) توقيع المراجع .

ويفضل أن يتم توحيد شكل ومحتويات تقرير المراجع حيث أن ذلك يساعد في زيادة تفهـم القـارئ للتقرير.

٦- في حالة تقديم المنشأة معلومات مالية لجهات حكومية أو الأمناء أو شركات التامين أو المنشآت الأخـرى قد يكون هناك نموذج محدد لتقرير المراجع، ويطلب من المراجع أن يصدر تقريره وفقا لهذا النمـوذج الذي قد لا يتفق مع متطلبات هذا المعيار.على سبيل المثال، يمكن أن يتطلب التقريـر المحـدد إثبـات للحقائق عندما يكون إبداء الرأي مناسبا أو يمكن أن يتطلب إبداء رأى على أمور خارج نطاق المراجعة أو يقوم بحذف صياغات هامة. **وعندما يطلب من المراجع إعداد تقرير طبقاً لنموذج محدد يجب عليـه دراسة جوهر وصياغة نموذج التقرير، وفي حالة الضرورة يتحتم إجراء التعـديلات اللازمـة علـى النموذج حتى يتفق مع متطلبات هذا المعيار وذلك من خلال إعادة صياغة النموذج أو إرفـاق تقريـر منفصل.**

٧- عندما تكون المعلومات التي يقوم المراجع بإعداد تقريره عنها قد أعدت وفقا لشروط لتفاقية ما- يكـون على المراجع أن يأخذ في اعتباره التفسيرات الهامة التي تبنتها الإدارة لتلك الشروط عنـد إعـداد هـذه المعلومات. وتعتبر هذه التفسيرات هامة في حالة ما إذا كان تبنى تفسير آخر معقول سـيؤدي لظهـور اختلاف جوهري في المعلومات المالية.

٨- **يجب على المراجع أن يتأكد من انه قد تم الإفصاح بشكل كاف عن التفسيرات الهامة لاتفاقية ما والتي تم في ضوئها إعداد المعلومات المالية** . و قد يكون من الملائم أن يشير المراجـع فـي تقريـره إلـى الإيضاح المدرج ضمن المعلومات المالية والذي يصف هذه التفسيرات.

التقرير عن القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شـامل بخـلاف معـايير المحاسـبة المصرية

٩- يتكون الإطار المحاسبي الشامل من مجموعة من القواعد المستخدمة في إعداد القوائم المالية والتي تسرى على كافة البنود الهامة ويكون لها ما يؤيد استخدامها. وقد يتم إعداد القوائم المالية لأغراض خاصة بمـا يتفق مع إطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية (والمشار إليـه فيمـا بعـد بالإطـار المحاسبي الشامل الآخر). ولا تعتبر مجموعة القواعد المحاسبية التي تعد وفقا لرغبات شخصية بمثابـة إطار محاسبي شامل. وقد تتضمن الأطر الأخرى لإعداد التقارير المالية ما يلي:-

* القواعد التي تستخدمها المنشأة لإعداد الإقرار الضريبي عن الدخل.

* استخدام الأساس النقدي للمحاسبة.

* قواعد إعداد التقارير المالية الخاصة بجهات تنظيمية حكومية.

١٠- **يجب أن يتضمن تقرير المراجع على القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل آخـر عبـارة توضح الإطار المحاسبي المستخدم أو أن تتم الإشارة إلى الإيضاح بالقوائم المالية التي يفصح عن هذه المعلومات. وينبغي أن يذكر في فقرة الرأي ما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها – في كل جوانبها الهامة- بما يتفق مع الإطار المحاسبي المبين.** ويوضح الملحق رقم (١) أمثلة لتقارير المراجـع عـن القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل آخر.

١١- يجب على المراجع أن يراعى ما إذا كان عنوان القوائم المالية أو احد الإيضاحات الخاصة المرفق بها يوضح للقارئ أن هذه القوائم لم يتم إعدادها وفقا لمعايير المحاسبة المصرية. وعلى سبيل المثـال فـإن القوائم المالية المعدة وفقا لأساس ضريبي يمكن أن تعنون "قائمة الإيرادات والمصروفات-وفقا للأسـاس الضريبي". **وفي حالة ما إذا كانت القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي شامل آخر غير معنونـة على النحو الملائم أو إذا لم يتم الإفصاح عن الأساس المحاسبي بدرجة كافية ، يجب علـى المراجـع إصدار تقرير برأي معدل بما يتناسب مع الموقف.**

التقرير عن عنصر من عناصر القوائم المالية

١٢- قد يطلب من المراجع أن يصدر تقريرا موضحا به رأيه عن احد أو بعض مكونات القوائم المالية، مثل حسابات العملاء أو حسابات المخزون أو حساب مكافآت لأحد العاملين أو حساب مخصص ضريبة الدخل وقد يعد هذا التقرير لتلبية احتياجات مستخدمين محددين على نطاق ضيق للقوائم المالية، أو لتلبية احتياجات سلسة واسعة من المستخدمين للمعلومات ويتم إعداده طبقاً للمتطلبات المناسبة لإطار إعداد تقارير مالية مطبق. وقد يقوم بهذا النوع من المهام باعتباره مراقبا لحسابات المنشأة أو قد يقوم بها كمهمة منفصلة. ولا يؤدى هذا النوع من المهام إلى إصدار تقرير عن القوائم المالية ككل. ومن ثم فإن المراجع يصدر تقريره متضمناً رأيه فقط عما إذا كان العنصر الذي تمت مراجعته قد تم إعداده- في جميع جوانبه الهامة- بما يتفق مع الإطار المحاسبي الموضح.

١٣- توجد علاقات مترابطة بين العديد من بنود القوائم المالية ، وعلى سبيل المثال –المبيعات وأرصدة حسابات العملاء، المخزون وحسابات الموردين. وعليه فعند إعداد التقرير عن احد بنود القوائم المالية قد لا يستطيع المراجع أحيانا أن يأخذ البند في عزلة عن بنود أخرى بالقوائم المالية ويتعين عليه أن يفحص عن معلومات مالية أخرى. **ومن ثم يجب على المراجع عند تحديد نطاق المهمة أن يأخذ في اعتباره بنود القوائم المالية ذات العلاقات المترابطة والتي يمكن أن تؤثر بصورة جوهرية على المعلومات التي سيتم إبداء الرأي عنها.**

١٤- **يجب على المراجع أن يأخذ في اعتباره مبدأ الأهمية النسبية للبند الذي سيتم إعداد التقرير عنه.** فعلى سبيل المثال فإن رصيد حساب معين يوفر أساسا اقل لقياس الأهمية النسبية بالمقارنة بالقوائم المالية إذا أخذت كوحدة واحدة ، ومن ثم فإن نطاق فحص المراجع سيكون اكبر مما لو كان قد تم مراجعة نفس البند في إطار إعداد تقرير عن القوائم المالية بالكامل.

١٥- **ينبغي أن يتضمن تقرير المراجع عن احد بنود القوائم المالية عبارة توضح إطار إعداد التقارير المالية الذي تم عرض البند وفقا له أو أن يشير إلى اتفاقية ما تحدد هذا الأساس. ويجب أن يذكر الرأي ما إذا كان البند قد تم إعداده- في كل جوانبه الهامة- بما يتفق مع الأساس المحاسبي المشار إليه.** ويوضح ملحق رقم (٢) أمثلة لتقارير المراجع عن عنصر من عناصر القوائم المالية.

١٦- **في حالة إبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي على القوائم المالية بالكامل ينبغى على المراجع إعداد تقرير عن مكونات القوائم المالية فقط في حالة ما إذا كانت هذه المكونات ليست بالحجم الذي يجعلها تمثل جزءا كبيرا من القوائم المالية.** حيث أن إصدار تقرير عن مكون يمثل جزءا كبيرا من قوائم مالية تم إبداء رأي عكسي أو الامتناع عن إبداء رأي عنه قد يحول الانتباه عن التقرير عن القوائم المالية الكاملة.

التقرير عن مدى الالتزام بالاتفاقات التعاقدية

١٧- قد يطلب من المراجع أن يعد تقريرا عن مدى التزام منشأة ما ببعض الأمور الواردة في اتفاقات تعاقدية، كصكوك السندات أو اتفاقات القروض. وغالبا ما تتطلب مثل هذه الاتفاقات من المنشأة الالتزام

بمجموعة من الشروط تتعلق بأمور مثل سداد الفوائد أو الحفاظ على نسب مالية محددة مسبقا أو وجـود حظر على سداد توزيعات الأرباح أو وجود حظر على استخدام عائد بيع ممتلكات المنشأة.

١٨- **يمكن للمراجع قبول المهام المتعلقة بإبداء رأي عن مدى التزام منشأة بالشروط التعاقدية فقط عنـدما تتعلق نواحي الالتزام بأمور مالية ومحاسبية تدخل في نطاق معرفة وخبرة المراجع المهنية.** ومع ذلك فإذا وجد أن المهمة تتضمن أمورا خاصة تقع خارج نطاق خبرة المراجع يكون عليه أن يدرس ويقرر ما إذا كان يحتاج لاستخدام عمل خبير متخصص في هذه الأمور.

١٩- **يجب أن يتضمن التقرير رأي المراجع عما إذا كانت المنشأة قد التزمت بشروط الاتفاقيـة.** ويوضـح ملحق رقم (٣) أمثلة لتقارير المراجع عن الالتزام بالاتفاقات التعاقدية والمقدمة في صورة تقرير مستقل أو في صورة تقرير مصاحب للقوائم المالية.

التقرير عن القوائم المالية الملخصة

٢٠- قد تقوم المنشأة بإعداد قوائم مالية تلخص القوائم المالية السنوية التي تمت مراجعتها وذلك بغرض توفير المعلومات التي تناسب بعض مستخدمي القوائم المالية والمهتمين بالحصول على ملخص للمركز المـالي للمنشأة ونتائج أعمالها. **وفي هذه الحالة يجب على المراقب أن لا يصدر تقريرا عـن القـوائم الماليـة الملخصة ما لم يكن قد سبق له إبداء رأي عن القوائم المالية التـي تـم اسـتخراج القـوائم الماليـة الملخصة منها.**

٢١- يتم تقديم القوائم المالية الملخصة بتفاصيل أقل عن القوائم المالية السنوية. لذلك فإن مثل هـذه القـوائم يجب أن توضح الطبيعة المختصرة للمعلومات وأن تنبه القارئ إلى انه للحصول علـى تفهـم أفـضل للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها يتعين عليه أن يقرأ القوائم المالية الملخصة مع آخر قـوائم ماليـة تمت مراجعتها والتي تتضمن كافة الافصاحات التي يتطلبها الإطار المحاسبي المستخدم.

٢٢- يجب إعطاء عنوان مناسب للقوائم المالية الملخصة لتحديد القوائم المالية التي تمت مراجعتها والتي تـم استخراج القوائم الملخصة منها ، مثل "المعلومات المالية الملخصة والمعدة من القوائم المالية التي تمـت مراجعتها للعام المنتهي في ../../.....".

٢٣- لا تتضمن القوائم المالية الملخصة كافة المعلومات التي يتطلبها الإطار المحاسبي المتبـع فـي إعـداد القوائم المالية السنوية التي تمت مراجعتها. وعليه لا يستخدم المراقب عبارة "تعبر بوضوح وعدالة في كل جوانبها الهامة" عند إبداء رأيه على القوائم المالية الملخصة.

٢٤- يتضمن تقرير المراقب على القوائم المالية الملخصة العناصر الأساسية التالية وبالترتيب التالي:

(أ) العنوان : يعنون التقرير بعبارة تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية الملخصة.

و(ب) الموجه إليهم التقرير.

و(ج) تحديد للقوائم المالية التي تمت مراجعتها والتي تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها.

و(د) إشارة إلى تاريخ تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية التي تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها ونوع الرأي الوارد بالتقرير.

و(هـ) إبداء الرأى عما إذا كانت المعلومات الواردة فى القوائم المالية الملخصة متسقة مع القـوائم المالية التي تم مراجعتها والتي تم استخراجها منها. وفي حالة ما إذا كان مراقب الحـسابات قد أصدر تقريرا يبدي فيه رأياً معدلاً على القوائم المالية الكاملة إلا أن المراقب كـان مقتنـع بعرض القوائم المالية الملخصة، فإن تقرير المراقب عن القوائم المالية الملخـصة يجـب أن يذكر انه بالرغم من اتساقها مع القوائم المالية الكاملة إلا أن القوائم المالية الملخصة قد تـم استخراجها من قوائم مالية صدر عنها تقرير برأي معدل.

و(و) عبارة أو إشارة إلى الإيضاح المرفق مع القوائم المالية الملخصة والذي يبين انـه للحـصول على تفهم أفضل للأداء المالي للمنشأة والمركز المالي لها وكذلك لنطاق أعمال المراجعة التي تمت يتعين قراءة القوائم المالية الملخصة مع القوائم المالية الكاملة وتقرير مراقب الحسابات عليها.

و(ز) تاريخ التقرير

و(ح) عنوان مراقب الحسابات

و(ط) توقيع مراقب الحسابات

ويوضح ملحق رقم (٤) أمثلة لتقارير المراقب على القوائم المالية المختصرة.