

تبسيط معايير المراجعة

د/ محمد سمير بلال

الإطار العام لعمليات خدمات التأكد

القسم الأول - مقدمة

ما الهدف من هذا الإطار؟

يهدف هذا الإطار إلى مايلي :

- تعريف وتوصيف عناصر عمليات التأكد.
- تحديد أهداف عمليات التأكد .
- تحديد العمليات التي تطبق عليها معايير المراجعة.
- تقديم إطار يمكن الرجوع اليه من قبل :
- المحاسبين المهنيين المزاولين الذين يؤدون عمليات التأكد .
- كل من له صلة بعملية التأكد (يشمل ذلك المستخدمين المرتقبين لتقرير التأكد والطرف المسئول عن موضوع المهمة).

هل يمثل هذا الإطار معياراً للمراجعة؟

لا .

هل يوفر هذا المعيار متطلبات إجرائية لأداء عملية التأكد؟

لا , حيث تشتمل معايير المراجعة والفحص المحدود وعمليات التأكد على المبادئ الأساسية والاجراءات الضرورية لأداء عمليات التأكد والتي تتفق مع هذا الإطار .

هل هناك مبادئ ومعايير أخرى (بخلاف هذا الإطار ومعايير المراجعة والفحص المحدود وعمليات التأكد) يلتزم بها المزاولون عند أداء عمليات التأكد؟

نعم , وتتمثل فيما يلي :

- أ- الميثاق العام المصرى لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة .
- ب - المعيار المصرى لمراقبة الجودة .

ما الذى يشتمل عليه الميثاق العام المصرى لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة؟

يشتمل هذا الميثاق على جزئين رئيسيين هما :

الجزء (أ) :

ويشتمل على المبادئ الاخلاقية الأساسية المطلوب الألتزام بها من قبل جميع المحاسبين المهنيين والتي تتضمن مايلي:

- النزاهة.
- الموضوعية .
- الكفاءة المهنية وبذل العناية المهنية الواجبه .
- السرية
- السلوك المهني .

الجزء (ب) :

ويشتمل على مايلي :

- مفهوم الاستقلالية التي ينبغي مراعاتها في كل عملية تأكد.
- التهديدات التي تتعرض لها الاستقلالية .
- أدوات الحماية من التهديدات التي تتعرض لها الاستقلالية .
- متطلبات تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي قد تشكل تهديداً للاستقلالية والأجراءات المتعلقة بالقضاء عليها أو تخفيضها لمستوى مقبول باستخدام أدوات الحماية.

القسم الثاني

تعريف عمليات التأكد وأهدافها

ما المقصود بعملية التأكد ؟

هي عملية يعبر فيها المحاسب المزاول عن نتيجة تهدف إلى زيادة ثقة المستخدمين المرتقبين - بخلاف الطرف المسئول عن موضوع المهمة - في ناتج تقييم أو قياس موضوع التقرير وذلك بالرجوع إلى مقاييس محددة.

ما المقصود بنتائج تقييم أو قياس موضوع المهمة؟

هي المعلومات الناتجة عن تطبيق مقاييس محددة معينة على موضوع المهمة .

اضرِب أمثلة لنتائج تقييم أو قياس موضوع المهمة .

المثال الأول:

تأكيد مدى عدالة الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية

حيث يمثل ناتجاً عن تطبيق اطار اعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية فى مجال الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح ، والتي تمثل بدورها (المقاييس المحددة) ، أما موضوع المهمة فهو فى هذه الحالة المركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية للمنشأة .

المثال الثانى :

تأكيد مدى فاعلية الرقابة الداخلية

حيث يمثل ناتجاً لتطبيق مقياس محدد وهو اطار تقييم فاعلية الرقابة الداخلية .

أما موضوع المهمة فهو نظام الرقابة الداخلية .

ما المقصود بمصطلح (المعلومات الخاصة بموضوع المهمة) ؟

هى نتيجة تقييم أو قياس موضوع المهمة ، وبعبارة أخرى فإن المعلومات الخاصة بموضوع مهمة التأكيد هى تلك المعلومات التى يقوم المزاول بجمع الأدلة الكافية والمناسبة بشأنها ليتسنى له تقديم أساس مناسب للتعبير عن النتائج التى توصل إليها فى تقرير التأكيد .

متى يحدث تحريف فى المعلومات الخاصة بموضوع المهمة ؟

يحدث هذا التحريف عندما لاتعكس المعلومات الخاصة بموضوع المهمة تطبيقاً ملائماً لمقاييس محددة على موضوع المهمة .

أمثلة ذلك :

- أ - عدم تعبير القوائم المالية بعدالة فى كافة جوانبها الهامة للمركز المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .
- ب - عدم عدالة تعبير الشركة عن كفاءة نظام الرقابة الداخلية المطبق لديها .

هل يمكن أن يقوم الطرف المسئول عن موضوع المهمة بأداء التقييم والقياس

لموضوع المهمة ؟

نعم ، قد يحدث ذلك فى حالة قيام الطرف المسئول عن موضوع المهمة بتقديم تأكيد ليكون متاحاً للمستخدمين المرتقبين .

وفى هذه الحالة يطبق على المهمة " مهمة قائمة على التأكيد " .

ما المقصود بمصطلح " مهام أعداد التقارير المباشرة " ؟

يشير هذا المصطلح إلى مهام التأكيد التى يقوم بها المزاول إما :

أ- بأداء التقييم أو القياس للموضوع بصورة مباشرة .

أو

ب- بالحصول على اقرار من الطرف المسئول الذى قام بأداء التقييم أو القياس (غير المتاح للمستخدمين) .

على أن تقدم المعلومات الخاصة بالموضوع للمستخدمين المرتقبين في تقرير التأكد .

ماهى عمليات التأكد التى يسمح للمزاوول بأدائها ؟

يوجد نوعان هى :

مهام اصدار تقرير تأكد مناسب .

مهام اصدار تقرير تأكد محدود .

ما الهدف من مهمة اصدار تقرير تأكد مناسب ؟

الهدف هو تخفيض الخطر الذى يواجه عملية التأكد إلى مستوى مقبول نسبياً بالنسبة لظروف المهمة, وذلك بوصفه الأساس للنموذج الأيجابى للتعبير عن النتيجة التى توصل اليها المزاوول .

ما الهدف من مهمة اصدار تقرير تأكد محدود ؟

الهدف هو تخفيض الخطر الذى يواجه عملية التأكد إلى مستوى مقبول بالنسبة لظروف المهمة وذلك بوصفه الأساس للنموذج السلبى للتعبير عن النتيجة التى توصل اليها المزاوول .

القسم الثالث

نطاق الاطار

ماهى العمليات الأخرى التى يؤديها المزاوول والتى لايمكن اعتبارها من قبيل

عمليات التأكد التى يشملها هذا الاطار ؟

تتمثل هذه العمليات فيما يلى :

أولاً : المهام التى تغطيها المعايير المصرية للخدمات ذات الصلة ومثالها :

- أ- مهام القيام باجراءات متفق عليها .
- ب- مهام تجميع بيانات مالية أو غير مالية .

ثانياً : مهام اعداد الاقرارات الضريبية .

ثالثاً : مهام تقديم الاستشارات أو اسداء النصح .

مثال ذلك :

أ - الاستشارات الضريبية .

ب - الاستشارات الإدارية .

لماذا لاتعد مهام اعداد الاقرارات الضريبية من قبيل عمليات التأكد التى

تخضع لهذا المعيار ؟

لاتعد هذه المهمة من قبيل عمليات التأكد لأنها لا تتطلب ابداء استنتاج متعلق بتأكد .

هل هناك مهام تتوفر فيها خصائص عملية التأكد ولكنها لاتخضع لهذا الإطار ؟

نعم , حيث لاتخضع المهام التالية – رغم توفر شروط تعريف عملية التأكد فيها لهذا الإطار :

عمليات الأدلاء بالشهادة فى الإجراءات القانونية المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة أو الضرائب .

عمليات تشمل الآراء المهنية أو وجهات النظر أو الصياغة (والتي يمكن للمستخدم أن يستمد من خلالها بعض التأكد) وذلك فى الحالات التي تتوفر فى هذه العمليات الشروط التالية :

1- أن تكون الآراء ووجهات النظر أمراً عرضياً بالنسبة للعملية ككل.

2- وجود اتفاق مكتوب مع المستخدمين المرتقبين المحددين على عدم اعتبار المهمة عملية تأكد.

3- عدم عرض العملية فى تقرير المحاسب المهنى على أنها عملية تأكد.

ما متطلبات الاطار بالنسبة لحالة اصدار المزاوول تقريراً عن مهمة ليست من مهام التأكد الخاضعة لهذا الاطار ؟

على المزاوول أن يميز التقرير المعد عن هذه المهمة ليكون واضحاً عدم تعلقه بمهمة تأكد منعاً لارباك مستخدمى التقرير .

من ثم فان على المزاوول أن يتجنب الاشارة فى هذا التقرير إلى مايلى :

الالتزام بهذا الاطار أو معايير المراجعة المصرية .

استخدام المصطلحات التالية (التأكد) ، (المراجعة) ، (الفحص) .

تضمين قائمة يمكن اعتبارها على سبيل الخطأ استنتاجاً مصمماً

لزيادة ثقة المستخدمين المرتقبين بشأن ناتج التقييم أو القياس فى

موضوع المهمة بالرجوع إلى مقاييس معينة.

ماهى الحالة التي يجوز فيها تطبيق هذا الاطار على عمليات التأكد التي لاتخضع أصلاً له (وفقاً لما سلف بيانه) ؟

يجوز بموافقة كل من المزاوول والطرف الطالب للمهمة تطبيق هذا الاطار

فى حالة عدم وجود مستخدمين بخلاف الطرف المسئول ولكن بشرط :

الوفاء بجميع متطلبات المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود

ومهام التأكد الأخرى .

الاشارة فى تقرير المزاوول على بيان يحظر استخدام التقرير على أى

طرف آخر بخلاف الطرف المسئول .

القسم الرابع قبول مهمة التأكد

متى يقبل المزاول عملية التأكد ؟

لا يقبل المزاول عملية التأكد الا اذا توفرت لديه معرفة مبدئية عن ظروف العملية تشير إلى الأمرين التاليين :
أولاً : أنه سيتم الوفاء بالمتطلبات السلوكية والأخلاقية ذات العلاقة (مثال ذلك الاستقلالية والكفاءة المهنية).

ثانياً : توفر الخصائص التالية فى المهمة :

ملاءمة موضوع المهمة.

ملاءمة المقاييس المحددة المستخدمة واتاحتها للمستخدمين المرتقبين.

امكانية وصول المزاول إلى الأدلة الملائمة والكافية المؤيدة للنتيجة التي توصل اليها.

أمكانية صياغة النتيجة التي توصل اليها المزاول فى صورة تقرير مكتوب بالنموذج الملائم اما لمهمة التأكد المناسب أو مهمة التأكد المحدود.

هـ - توفر الاقتناع لدى المزاول بوجود سبب منطقي للمهمة .

وبصفة عامة فإن ينبغى مراعاة المتطلبات الاضافية وفقاً للمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى لقبول أى مهمة تأكد.

هل يتوفر الاقتناع لدى المزاول بوجود سبب منطقي للمهمة فى حالة فرض قيد على نطاق عمله من قبل الطرف الطالب للمهمة ؟

لا , كما أن هذا الوضع يجعل المزاول فى وضع يعتقد فيه أن الطرف الطالب للمهمة ينوى اساءة استخدام اسم المزاول بربطه مع الموضوع بصورة غير ملائمة .

هل يمكن للطرف الطالب للمهمة - فى حالة عدم توفر جميع الخصائص والشروط المطلوبة لقبول مهمة التأكد على النحو السابق بيانه - أن يحدد مهمة مختلفة لتفى باحتياجات المستخدمين المرتقبين ؟

نعم , ويمكن فى ظل هذا الوضع على سبيل المثال :

أولاً: فى حالة عدم توفر مقاييس محددة أصلية مناسبة :

أداء عملية تاكد اذا تحققت الشروط التالية :

قدرة الطرف الطالب للمهمة على تحديد جانب من الموضوع الأساسى الذى يتوافق مع هذه المقاييس .

قدرة المزاوول على أداء عملية تأكد متعلقة بهذا الجانب لموضوع مستقل بذاته.

الإشارة فى تقرير التأكد على أنه غير مرتبط بالموضوع الأساسى بأكملة.

اختيار أو وضع مقاييس محددة بديلة مناسبة للموضوع الأصى. **ثانياً:** يمكن للطرف طالب المهمة طلب عملية غير عملية تأكد (مثل ذلك طلب استشارة أو أداء اجراءات متفق عليها).

هل يمكن للمزاوول بعد قبوله عملية تأكد تغييرها إلى عملية بخلاف عملية تأكد ؟

لا يمكن له ذلك .

هل يمكن للمزاوول بعد قبوله مهمة تأكد مناسب تغييرها إلى مهمة تأكد محدود ؟

لا يمكن ذلك الا اذا توفر تبرير منطقى .

اضرب أمثلة للمبررات المنطقية التى يجوز معها تغيير مهمة تأكد مناسب إلى مهمة تأكد محدود .

تغير الظروف التى تؤثر فى متطلبات المستخدمين المرتقبين .
وجود سوء فهم حول طبيعة المهمة .

بافتراض أنه قد تم تغيير المهمة من مهمة تأكد مناسب إلى مهمة تأكد محدود ما موقف المزاوول بالنسبة للأدلة التى تم الحصول عليها قبل التغيير ؟
يجب عليه عدم تجاهل هذه الأدلة .

القسم الخامس

عناصر عملية التأكد

ماهى العناصر التى تشتمل عليها عملية التأكد ؟

تشتمل على مايلى :

أولاً: علاقة ثلاثية الأطراف تشمل المحاسب المهنى والطرف المسئول

والمستخدمين المرتقبين .

ثانياً: موضوع مهمة ملائم .

ثالثاً: مقاييس محددة مناسبة .

رابعاً: أدلة ملائمة وكافية .

خامساً: تقرير تأكد مكتوب طبقاً للنموذج الملائم (اما تقرير تأكد مناسب أو

تقرير تأكد محدود).

ما الأطراف التى تشمل العلاقة الثلاثية؟

تتمثل فى الأطراف المنفصلة التالية:

- أ. المزاول .
ب. الطرف المسئول عن موضوع المهمة .
ج. المستخدمون المرتقبون .
- هل من الضروري أن يكون الطرف المسئول والمستخدمين المرتقبون من منشآت مختلفة ؟**

ليس من الضروري ذلك , بل قد يكون الطرف المسئول والمستخدمون المرتقبون من منشأة واحدة كما في حالة كون الطرف المسئول هو مجلس إدارة الشركة عن معلومات يتم تقديمها إلى اللجنة التنفيذية في نفس المنشأة باعتبارها مستخدماً مرتقباً.

أيهما أكثر شمولاً مصطلح (المزاول) أم مصطلح (المراقب) ؟
تعبير مصطلح المزاول أكثر شمولاً من مصطلح المراقب , حيث أن مصطلح " المراقب" والمشار إليه في معيار المراجعة المصرى رقم 2410 يتعلق بالمزاول الذى يقوم بأداء مهام المراجعة والفحص المحدود المتعلقة بالمعلومات المالية التاريخية.
هل بإمكان المزاول فى مجال أداء عمليات تأكد الاستعانة بعمل أشخاص من فروع مهنية أخرى (خبراء) فى حالة عدم توفر المهارة والمعرفة المتخصصة لديه ؟

نعم, اذا توفرت الشروط التالية :

اقتناع المزاول بتوفر المهارة والمعرفة المطلوبة لدى هؤلاء الأشخاص .
أن يكون للمزاول قدر مناسب من التدخل فى المهمة .
أن يكون المزاول على دراية بالعمل الذى تم الاستعانة بالخبير للقيام به .

من هو الطرف المسئول عن موضوع المهمة ؟

هو :

الشخص الذى يكون مسئولاً عن موضوع المهمة فى (مهام أعداد التقارير المباشرة).

الشخص الذى يكون مسئولاً عن المعلومة الخاصة بموضوع المهمة (فى مهمة قائمة على التأكيد).

إضرب مثلاً لمهمة يكون فيها الطرف المسئول مسئولاً عن كل من موضوع المهمة والمعلومات الخاصة بموضوع المهمة .

مثال ذلك : حالة تعيين المنشأة لمزاول لعملية تأكد متعلقة بتقرير أعدته حول استمراريتها.

إضرب مثلاً لمهمة يكون فيها الطرف المسئول مسئولاً عن المعلومات الخاصة بالموضوع وليس مسئولاً عن موضوع المهمة .

حالة تعيين المنشأة لمزاوول لأداء عملية تأكد متعلقة بتقرير أعدته المنشأة حول استمرارية شركة خاصة وستقوم بتوزيعه على المستخدمين المرتقبين .

هل من الضروري أن يكون الطرف المسئول عن تعيين المزاوول (الطرف الطالب للمهمة) هو نفسه الطرف المسئول عن موضوع المهمة ؟

ليس من الضروري فقد يكون كذلك أو قد يكون طرف آخر غيره .

هل يجب على الطرف المسئول أن يقدم اقراراً مكتوباً بتقييم أو قياس موضوع المهمة بالرجوع إلى مقاييس محددة ؟

عادة مايقدم الطرف المسئول هذا الاقرار , الا فى حالة مهمة اعداد التقارير المباشرة ,

حيث لايستطيع المزاوول الحصول على مثل هذا الاقرار خاصة عندما يكون الطرف الطالب للمهمة مختلفاً عن الطرف المسئول .

من هم المستخدمون المرتقبون ؟

هم شخص أو أشخاص أو مجموعة من الأشخاص الذين يقوم المزاوول باعداد تقرير التأكيد لهم .

هل بالامكان أن يكون الطرف المسئول واحداً من المستخدمين المرتقبين ؟

نعم , ولكن ليس بالتأكيد المستخدم المرتقب الوحيد .

إلى من يوجه تقرير التأكد ؟

يوجه هذا التقرير إلى كافة المستخدمين المرتقبين متى كان ذلك عملياً .

ما الحل اذا كان المزاوول غير قادر على تحديد كل المستخدمين المرتقبين لتقرير التأكد ؟

يجوز فى هذه الحالة أن يقتصر المستخدمون المرتقبون على كبار الأشخاص المعنيين ذوى الاهتمامات الجوهرية والمشاركة .

كيف يتم تحديد المستخدمين المرتقبين ؟

يتم تحديدهم بطرق مختلفة من بينها الاتفاق فيما بين المزاوول والطرف المسئول والطرف الطالب للمهمة , وقد يتم تحديدهم بموجب القانون .

من الذى يتولى تحديد متطلبات المهمة ؟

يشترك المستخدمون المرتقبون او ممثلوهم مع المزاوول والطرف المسئول (أو الطرف طالب المهمة فى حالة اختلافه عن الطرف المسئول) فى تحديد متطلبات المهمة .

من الذى يكون مسئولاً عن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المهمة ؟

المزاوول هو المسئول عن تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المهمة (وذلك فيما عدا حالة مهمة الاجراءات المتفق عليها والمبنية على تقديم تقرير عن الاكتشافات بناء على الاجراءات وليس الاستنتاجات). ومن ناحية اخرى فإن المزاوول مطالب باجراء تقص لأية مسألة يجد نفسه على دراية بها والتي قد تؤثر في تفكيره فيما اذا كان ينبغي اجراء تعديل هام ومؤثر على المعلومات الخاصة بالموضوع .

ما الذى ينبغي على المزاوول مراعاته عند اعداد تقرير التأكد لمهمة يفرض فيها المستخدمون المرتقبون شروطاً لأدائها لتحقيق غرض محدد (أو فى حالة طلبهم من الطرف المسئول أو الطرف طالب المهمة ترتيب اجراء ذلك)؟

يجب على المزاوول فى هذه الحالة مراعاة وضع قيود فى تقرير التأكد بما يقصر استخدامه على أولئك المستخدمين أو لذلك الغرض .

ماهى الأشكال التى يمكن أن يكون عليها موضوع مهمة التأكد أو المعلومة الخاصة بالموضوع ؟

يمكن أن تتخذ أحد الأشكال التالية :

المعلومات الخاصة بموضوع المهمة	شكل موضوع المهمة	
الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح فى القوائم المالية	الأداء المالى والمراكز المالية (تاريخية أو مستقبلية).	أ-
المؤشرات الرئيسية على الكفاءة والفاعلية	الأداء غير المالى والمراكز غير المالية.	ب-
مستند وصفى	الخصائص الفيزيائية (مثل طاقة المصنع)	ج-
تأكيد الفاعلية	النظم والاجراءات (مثل نظام الرقابة أو نظم المعلومات)	د-

كيف تؤثر درجة معلومات الموضوع على أداء المزاوول للمهمة؟

تتمثل خصيصة درجة معلومات الموضوع (باعتبارها خصيصة من خصائص موضوع المهمة) فى كونها :

- نوعية أو كمية .
 - موضوعية أو شخصية .
 - تاريخية أو مستقبلية .
 - متعلقة بنقطة زمنية أو تغطى فترة زمنية .
- وتؤثر درجة معلومات الموضوع على مزاوول فى أداء المهمة من الجوانب التالية :

أولاً: مستوى دقة تقييم أو قياس موضوع المهمة بالرجوع إلى مقاييس معينة .

ثانياً: مدى الاقتناع بالأدلة المتاحة .
وفى جميع الأحوال فإن تقرير التأكد ينبغى أن يشير إلى الخصائص التى لها أهمية خاصة بالنسبة للمستخدمين المرتقبين .

ماهى الشروط التى ينبغى توفرها فى موضوع المهمة حتى يمكن اعتباره

مناسباً؟

- أولاً:** أن يكون قابلاً للتحديد .
ثانياً: أن يكون قابلاً للتقييم والقياس المتسق بالرجوع إلى مقاييس معينة .
ثالثاً: أن يكون بالإمكان اخضاع المعلومات الخاصة به لاجراءات جمع الأدلة المناسبة والكافية لدعم التأكد المناسب أو التأكد المحدود .

ما المقصود بالمقاييس المحددة؟

هى وسائل القياس المستخدمة لتقييم أو قياس موضوع المهمة بما فى ذلك وسائل القياس المستخدمة فى العرض والإفصاح.

اضرب أمثلة للمقاييس المحددة .

- معايير المحاسبة المصرية . (وتمثل مقاييس محددة ورسمية)
اطار الرقابة الداخلية .
القوانين أو اللوائح .
ميثاق الشرف الداخلى . (وهو يمثل مستوى أقل رسمية)
مستوى أداء متفق عليه . (وهو يمثل مستوى أقل رسمية)

هل يمكن أن يكون لموضوع المهمة الواحد أكثر من مقياس محدد؟

نعم , ويجوز أن تكون مختلفة .

ماهى الخصائص الواجب توفرها فى المقاييس المحددة المناسبة؟

الملاءمة فى مساعدة المستخدمين المرتقبين فى اتخاذ القرار الملائم .
الأكتمال .

المصدقية .

الحياد والخلو من التحيز .

القابلية للفهم .

هل تعتبر توقعات المزاوول الخاصة واحكامه وخبرته الفردية مقياس مهنية ؟

لا .

كيف يقوم المزاوول بتقييم مدى ملاءمة المقياس المحددة لمهمة محددة ؟

يتم ذلك من خلال قيامه بدراسة مدى توفر الخصائص المشار اليها فيما سبق مع مراعاة الأهمية النسبية لكل خاصية على حده بالنسبة لمهمة محددة

و غنى عن القول فإن تحديد الأهمية النسبية للخواص هي مسألة حكم و تقدير شخصي من جانب المزاوول .

هل يجب أن تتاح المقياس المحددة للمستخدمين ؟

نعم , ليتفهموا كيفية تقييم وقياس موضوع المهمة .

ماهي وسائل اتاحة المقياس للمستخدمين ؟

يتم اتاحتها للمستخدمين من خلال الطرق التالية :
الاعلان .

تضمينها بصورة واضحة في العرض الخاص بمعلومات موضوع المهمة .

تضمينها بصورة واضحة في تقرير التأكد .

ما مدلول أن تكون المقياس متاحة فقط لمستخدمين مرتقبين أو تكون متعلقة

فقط بغرض محدد ؟

يعنى ذلك حصر استخدام تقرير التأكد على هؤلاء المستخدمين أو لهذا الغرض فقط

ما الذى يجب على المزاوول مراعاته عند تخطيط وأداء عملية التأكد على

الأخص فيما يتعلق بالحصول على الأدلة ؟

يجب مراعاة مايلي :

اتخاذ موقف التشكك المهني في الحصول على الأدلة الملائمة والكافية

حول مدى خلو المعلومة ذات الصلة بالموضوع من أى تحريف هام

أو مؤثر .

الأهمية النسبية .

مخاطر عملية التأكد .

كمية وجودة الأدلة المتاحة .

ما المقصود باستخدام أسلوب التشكك المهني في تخطيط وأداء عملية التأكد ؟

يعنى استخدام أسلوب التشكك المهني مايلي:

- أ. أن يكون المزاول على ادراك بإمكانية وجود ظروف قد تتسبب في تحريف المعلومات الخاصة بالموضوع تحريفاً هاماً ومؤثراً .
- ب. قيام المزاول بإجراء تقييم ونقد بعقل متيقظ مستفسراً عن صحة الأدلة التي تم الحصول عليها.
- ج. أن يكون المزاول منتبهاً إلى الأدلة المتناقضة والتي تثير التساؤل حول إمكانية اعتماد الطرف المسئول على الوثائق والقرارات .

ما المقصود بكفاية الأدلة ؟

تعد كفاية الأدلة مقياساً لكميتها .

ما المقصود بجودة الأدلة ؟

تعد ملائمة الأدلة مقياساً لجودتها .

ما العوامل التي تؤثر في كمية الأدلة؟

تتأثر كمية الأدلة بما يلي :

- أ. خطر التحريف الجوهرى (كلما زاد الخطر كلما زادت كمية الأدلة المطلوبة).
- ب. جودة الأدلة (كلما زادت جودة الدليل كلما قلت كمية الأدلة المطلوبة).

وبعبارة أخرى فإن العلاقة بين كمية الأدلة وخطر التحريف الجوهرى هي علاقة طردية أما العلاقة بين كمية الأدلة وجودتها هي علاقة عكسية .

هل يمكن تعويض نقص جودة الدليل من خلال زيادة كمية الأدلة ؟

لا.

ما العوامل التي تؤثر في مصداقية الأدلة ؟

تتأثر مصداقية الأدلة بما يلي :

- أ. مصدر الأدلة .
- ب. طبيعة الأدلة .
- ج. الظروف التي يتم من خلالها الحصول على الأدلة .

هل هناك قواعد عامة بشأن مصداقية مختلف أنواع الأدلة ؟

نعم , وتتمثل فيمايلي :

- أ. الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة أكثر مصداقية .
- ب. الأدلة التي يحصل عليها المزاول بصورة مباشرة أكثر مصداقية من الأدلة التي يتم الحصول عليها بصورة غير مباشرة .
- ج. الأدلة الموثقة (فى صورة ورقية أو بيان الكترونى) أكثر مصداقية .
- د. الأدلة التي يتم الحصول عليها من خلال الوثائق الأصلية أكثر مصداقية من الأدلة التي يتم الحصول عليها عن طريق صور الوثائق .

هل يمكن سريان هذه القواعد بصورة مطلقة وفى كافة الأحوال ؟

لا، حيث أن هذه القواعد قد تخضع لبعض الاستثناءات إذ قد تتواجد ظروف تؤثر في مصداقية المعلومات التي يتم الحصول عليها.
ما القواعد العامة في مجال جمع الأدلة؟

أولاً: يمكن الحصول على تأكيد أكثر من خلال الأدلة الثابتة التي يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة أوقات الطبيعة المختلفة عن الأدلة التي يتم الحصول عليها بصورة فردية .

ثانياً: من الصعب الحصول على تأكيد بشأن معلومات خاصة بموضوع المهمة التي تغطي فترة زمنية عن تلك التي تغطي نقطة زمنية محددة .

ثالثاً: ينبغي على المزاوم مراعاة العلاقة بين تكلفة الحصول على الأدلة والفوائد الناتجة عن المعلومات التي تقدمها الأدلة .

هل تعد صعوبة الحصول على دليل أو التكاليف المتعلقة بدليل مبرراً لاستبعاد إجراء ضروري من إجراءات جمع المعلومات؟

لا .

ما الذي يجب على المزاوم مراعاته عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة وعند تقييم ما إذا كانت المعلومة الخاصة بالموضوع خالية من التحريف؟

يجب على المزاوم مراعاة الأهمية النسبية .

ما الذي يجب على المزاوم مراعاته عند دراسة الأهمية النسبية؟

يجب عليه تفهم وتقييم العناصر التي ستؤثر على قرارات المستخدمين المرتقبين ومن ثم عليه مراعاة مايلي :

أ- الحجم النسبي .

ب- طبيعة ودرجة التأثير على قياس موضوع المهمة .

وبصفة عامة فإن تقييم الأهمية النسبية والعناصر الكمية والنوعية المؤثرة فيها يخضع للحكم والتقدير الشخصي للمزاوم .

ما المقصود بخطر عملية التأكد؟

هو الخطر الناشء عن قيام المزاوم بإصدار رأى غير مناسب وذلك بسبب وجود تحريف هام في المعلومات الخاصة بموضوع المهمة .

أيهما أكبر مستوى خطر عملية التأكد في مهام اصدار تقارير تأكد مناسب أم في مهام اصدار تقارير التأكد المحدود؟

يعتبر مستوى خطر عملية التأكد في مهام تقارير التأكد المحدود أكبر منه في مهام تقارير التأكد المناسب .

ويرجع ذلك إلى اختلاف طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة في ظل كل من نوعي المهام .

متى تكون درجة التأكد التي يصل إليها المزاوم ذات معنى؟

إذا كانت قادرة على تعزيز ثقة المستخدمين المرتقبين المتعلقة بالمعلومات الخاصة بموضوع المهمة بدرجة واضحة.

ماهي مكونات خطر عملية التأكد؟

تتمثل فيما يلي :

أولاً: خطر تحريف المعلومة ذات الصلة بموضوع المهمة تحريفاً هاماً

وينقسم إلى الخطرين التاليين:

أ- الخطر المتأصل.

ب- خطر الرقابة .

ثانياً: خطر عدم الاكتشاف .

ما المقصود بالخطر المتأصل؟

هو الخطر المتعلق بتعرض أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات بطبيعتها لتحريفات قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع أرصدة أو فئات أخرى وذلك بافتراض عدم وجود رقابة داخلية .

ما المقصود بخطر الرقابة؟

هو الخطر المتعلق بوقوع تحريف هام في أرصدة الحسابات أو فئة من المعاملات والتي قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع أخطاء في أرصدة أو فئات أخرى والتي لا يتم تتبعها أو اكتشافها وتصحيحها في توقيت مناسب عن طريق نظام الرقابة الداخلية.

ما المقصود بخطر عدم الاكتشاف؟

هو الخطر الناشئ عن عجز اجراءات التحقق التي يطبقها المراقب عن اكتشاف أخطاء في أرصدة الحسابات أو في فئات المعاملات قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع أخطاء في أرصدة أو فئات أخرى .

ماهي الأمور التي تؤثر في درجة اهتمام المزاوول بمكونات خطر عملية التأكد؟

تتمثل هذه الأمور في ظروف المهمة وعلى وجه الخصوص طبيعة المهمة وما إذا كانت مهمة اصدار تقرير تأكد مناسب أو مهام اصدار تأكد محدود

ماأثر مفهوم "التأكد المناسب " على جمع الأدلة؟

يؤثر هذا المفهوم على جمع الأدلة الضرورية ليتسنى للمزاوول التوصل إلى استنتاجات متعلقة بالمعلومات الخاصة بالموضوع ككل ليكون في وضع يسمح له بالتعبير عن تلك الاستنتاجات في ظل النموذج الأيجابي المطلوب في مهام اصدار تقرير تأكد مناسب .

ما النسق الذي يتبعه المزاوول في مجال جمع الأدلة وفقاً لمفهوم " التأكد

المناسب"؟

ينبغي على المزاوول الحصول على الأدلة الملائمة والكافية من خلال عملية متكررة منتظمة تقوم على مايلي :

أولاً : الحصول على تفهم بشأن موضوع المهمة والظروف المحيطة بها والتي من بينها تفهم الرقابة الداخلية .

ثانياً : تقييم المخاطر المتعلقة بالتحريف الهام والمؤثر في المعلومات المتعلقة بموضوع المهمة .

ثالثاً : الاستجابة للمخاطر التي تم تقييمها ويشمل ذلك :

- أ. ردود الأفعال .
 - ب. تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الاجراءات الاضافية .
- رابعاً :** القيام باجراءات أخرى - متعلقة بالمخاطر المحددة- تشمل خليطاً مما يلي :

1. التفتيش.
 2. الملاحظة .
 3. المصادقات .
 4. اعادة الحساب و اعادة الأداء .
 5. الاجراءات التحليلية
 6. التحقق
 7. الحصول على معلومات من مصادر مستقلة عن الطرف المسئول (يتوقف ذلك على طبيعة المهمة واختبار كفاءة تشغيل الرقابة الداخلية).
- خامساً :** تقييم مدى كفاية وملاءمة الأدلة.

هل بالإمكان في ظل مفهوم "التأكد المناسب " وبتكلفة مناسبة تقليل خطر عملية التأكد لمستوى الصفر؟

- لا , ويرجع ذلك إلى العوامل التالية :
- أ. استخدام العينة في أداء الإختبارات .
 - ب. القيود والمحددات المتأصلة في الرقابة الداخلية .
 - ج. كون الأدلة المتوفرة للمزاوول مقنعة وليست حاسمة .
 - د. استخدام الحكم المهني في جمع وتقييم الأدلة وتكوين الاستنتاجات بناء عليها.

هل تتفق طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات جمع الأدلة الملائمة والكافية في ظل مهام اصدار تقرير تأكيد محدود مع مثيلتها في ظل مهام اصدار تقرير تأكيد مناسب؟

- لا, حيث أنها في ظل مهام اصدار تأكيد محدود تكون محدودة بالمقارنة مع مثيلتها في ظل مهام اصدار تقرير تأكيد مناسب .
- ما الذى يحدد اجراءات جمع الأدلة الملائمة والكافية في ظل مهام اصدار تقرير تأكيد محدود؟**

يتم ذلك من خلال اصدارات محددة لتقديم أدلة إرشادية (مثال المعيار المصرى رقم 2410 والذى يحدد اجراءات جمع الأدلة الكافية والمناسبة فى صورة الاجراءات التحليلية والاستفسارات) .
أما فى حالة عدم وجود اصدرات ستتوقف الاجراءات على ظروف المهمة والتي تشمل مايلى :

- أ. موضوع المهمة.
- ب. حاجات المستخدمين المرتقبين .
- ج. الطرف الطالب للمهمة.
- د. توقيت المهمة .
- هـ. قيود التكلفة .

ماهى العوامل التى تؤثر فى كمية وجودة الأدلة المتاحة ؟

- أ. خصائص موضوع المهمة والمعلومات المتاحة الخاصة به (معلومات تاريخية أو مستقبلية).
- ب. ظروف المهمة .

هل يعد التقرير غير المتحفظ ملائماً – فى كل من مهمة التأكيد المناسب ومهمة التأكيد المحدود – اذا كانت هناك ظروف تضع قيداً هاماً على نطاق عمل المزاوول بحيث تمنعه من الحصول على الأدلة المطلوبة لتخفيض خطر اصدار تقرير تأكد مناسب للمستوى المقبول؟

لا .

هل يعد التقرير غير المتحفظ ملائماً – فى كل من مهمة التأكيد المناسب ومهمة التأكيد المحدود – اذا فرض الطرف المسئول أو طالب المهمة خطراً يمنع المزاوول من الحصول على الأدلة المطلوبة لتخفيض خطر اصدار تقرير تأكيد مناسب للمستوى المقبول ؟

لا .

كيف يتعامل المزاوول مع نتيجة التأكد الذى توصل إليه بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة ؟

يجب على المزاوول أن يقدم تقريراً مكتوباً يحتوى على هذه النتيجة وفقاً للعناصر الأساسية لاعداد تقرير التأكد والتي توضحها المعايير المصرية ويجب على المزاوول مراعاة مسؤولياته الأخرى المتعلقة باعداد التقارير (ومن ذلك الاتصال بالمسؤولين عن حوكمة الشركات) طالما كان ذلك ملائماً.

كيف يتم صياغة النتيجة التى توصل إليها المزاوول فى مهمة قائمة على التأكيد؟

يتم صياغة النتيجة وفقاً لأحد الأسلوبين التاليين :

أولاً: فى سياق تأكيد الطرف المسئول .

ثانياً: فى سياق موضوع المهمة والمقاييس (بصورة مباشرة).

ماهى الاحوال التى لايجوز فيها للمزاول التعبير عن استنتاج بدون تحفظات فى
أى من نوعى عملية التأكد ؟ وماذى يجب على المزاول اتخاذه تجاهها ؟

يوضح الجدول التالى هذه الاحوال وماينبغى على المزاول اتخاذه تجاهها:

الموقف الذى ينبغى على المزاول اتخاذه	الأحوال	
أ- التعبير عن الاستنتاج بتحفظ أو عدم القدرة على ابداء استنتاج وفقاً لدرجة أهمية أو جوهرية القيد المفروض . ب- التفكير فى الانسحاب من المهمة فى الظروف التى تبرر ذلك .	وجود قيد على نطاق عمل المزاول	1-
التعبير عن استنتاج بتحفظ أو عكسى حسب مدى أهمية وجوهرية السبب .	صياغة النتيجة التى توصل اليها المزاول فى سياق تأكيد الطرف المسئول بينما لا يكون قد تم توضيح هذا التأكيد بصورة عادلة فى كافة جوانبه.	2-
التعبير عن استنتاج بتحفظ أو عكسى حسب مدى أهمية وجوهرية السبب .	صياغة النتيجة التى توصل اليها المزاول فى سياق المهمة والمقاييس المحددة بينما تكون المعلومات الخاصة بالموضوع محرقة تحريفاً هاماً ومؤثراً	3-
أ- اصدار استنتاج بتحفظ أو عكسى حسب مدى أهمية وجوهرية السبب . وذلك فى حالة تضليل المقاييس غير المناسبة للمستخدمين المرتقبين . ب- اصدار استنتاج بتحفظ أو عدم القدرة على ابداء استنتاج وفقاً لمدى أهمية أو جوهرية الموضوع.	اكتشاف المزاول – بعد قبول المهمة – أن المقاييس غير مناسبة	4-

ج-النظر فى الانسحاب من المهمة		
أ- اصدار استنتاج بتحفظ أو عكسى حسب مدى أهمية وجوهية السبب . وذلك فى حالة وجود تضليل محتمل للمستخدمين المرتقبين كنتيجة لموضوع المهمة غير الملائم . ب- اصدار استنتاج بتحفظ أو عدم القدرة على ابداء استنتاج وفقاً لمدى أهمية أو جوهية الموضوع. ج-النظر فى الانسحاب من المهمة	5- اكتشاف المزاوول - بعد قبول المهمة - أن موضوع المهمة غير ملائم لعملية التأكد .	

متى يكون اسم المزاوول مرتبطاً بموضوع مهمة؟

عندما يقدم تقريراً بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة أو يوافق على استخدام اسمه فى ارتباط مهني متعلق بموضوع المهمة.
هل يجوز افتراض الغير مسئولية المزاوول فى غير احوال ارتباطه بموضوع المهمة على النحو سالف الذكر؟

لا.

- ما الذى يجب على المزاوول القيام به فى حالة علمه بأن طرفاً يسىء استخدام اسمه فى موضوع مرتبط بالمهمة؟

يقوم باجراء مايلى :

أولاً : أن يطلب من هذا الطرف التوقف عن هذا العمل .

ثانياً : دراسة الخطوات الأخرى اللازم اتخاذها , مثال ذلك :

أ. إخطار المستخدمين الآخرين بإساءة استخدام اسمه .

ب. السعى للحصول على المشورة القانونية .

المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى

صدر قرار وزير الأستثمار رقم 166 لسنة 2008 بأصدار المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى والمنشور بالوقائع المصرية بالعدد 173 تابع (أ) فى 28 يوليو سنة 2008.

وبموجب هذا القرار :

أولاً: يتم العمل بهذه المعايير لدى مراجعة القوائم المالية السنوية أو فحص القوائم المالية ربع السنوية للشركات المساهمة الخاضعة لأحكام القانون رقم 159 لسنة 1981 بأصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة أو لأحكام قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم 95 لسنة 1992 وتعديلاتهما.

ثانياً: يلتزم مراقبو حسابات الشركات المشار إليها فى أولاً اعلاه بهذه المعايير اعتباراً من تاريخ تطبيقها .

ثالثاً: تسرى معايير المراجعة الدولية فيما لم يرد بشأنه نص فى المعايير المصرية للمراجعة ويلغى ما يخالف ذلك من أحكام .

رابعاً: يبدأ تطبيق معايير المراجعة المرافقة لدى مراجعة أو فحص القوائم المالية

خامساً: يلغى قرار وزير الأقتصاد والتجارة الخارجية رقم 652 لسنة 2000 بأصدار معايير المراجعة المصرية .

هيكل المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى

مسئ سل	البيان	رقم المعيار
-----------	--------	----------------

	أولاً : الأطار العام لخدمات التأكد	1
	ثانياً : المعايير العامة	
200	الهدف من عملية مراجعة القوائم المالية والمعايير العامة التي تحكمها	2
210	شروط التكاليف بعمليات مراجعة	3
220	مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية	4
230	توثيق أعمال المراجعة	5
240	مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية	6
250	مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية	7
260	الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة	8
	ثالثاً : معايير التخطيط	
300	تخطيط عملية مراجعة قوائم مالية	9
315	تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام	10
320	الاهمية النسبية فى المراجعة	11
330	اجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها	12
402	رابعاً : معايير مراجعة منشأة تستخدم منشآت خدمية	13
	خامساً : معايير أدلة المراجعة والعمل الميداني	
500	أدلة المراجعة	14
501	أدلة المراجعة – اعتبارات اضافية لبنود معينة	15
505	المصادقات الخارجية	16
510	التكاليف بالمراجعة لأول مرة - أرصدة أول المدة	17
520	الأجراءات التحليلية	18
530	المراجعة بالعينة ووسائل الاختيار الأخرى	19
540	مراجعة التقديرات المحاسبية	20
545	مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها	21
550	الأطراف ذوى العلاقة	22
560	الأحداث اللاحقة	23
570	الاستمرارية	24
580	إقرارات الإدارة	25
	سادساً : معايير استخدام عمل آخرين فى مجال أعمال	

	<u>المراجعة</u>	
600	استخدام عمل مراقب آخر	26
610	دراسة عمل المراجعة الداخلية	27
620	استخدام عمل خبير	28
	<u>سابعاً : معايير التقرير</u>	
700	تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة	29
701	التعديلات على تقرير مراقب الحسابات	30
710	أرقام المقارنة	31
720	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية التي تمت مراجعتها	32
800	<u>ثامناً : معايير تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة</u>	33
1005	<u>تاسعاً : الإرشاد المصرى رقم 1005 الاعترافات الخاصة فى مراجعة المنشآت الصغيرة</u>	34
2410	<u>عاشراً : معايير الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمودى بمعرفة مراقب حساباتها</u>	35
3000	<u>حادى عشر: معايير مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية</u>	36
3400	<u>ثانى عشر: معايير اختبار المعلومات المالية المستقبلية</u>	37
4400	<u>ثالث عشر: معايير مهام تنفيذ اجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية</u>	38
4410	<u>رابع عشر: مهام اعداد قوائم مالية</u>	39

المعايير العامة

معيان المراجعة المصرى رقم 200

الهدف من عملية مراجعة قوائم مالية والمبادئ العامة التى تحكمها

• ما الهدف من هذا المعيار ؟

يستهدف هذا المعيار ما يلى :

أ - وضع معايير وارشادات بشأن اهداف عملية مراجعة القوائم المالية والمبادئ العامة التى تحكمها .

ب - توصيف مسئولية الادارة عن اعداد وعرض القوائم المالية .

ج - تحديد اطار اعداد التقارير المالية والذى يستخدم فى اعداد القوائم المالية (والمسمى باطار اعداد التقارير المالية المطبق) .

• ما الهدف من مراجعة القوائم المالية ؟

الهدف هو تمكين مراقب الحسابات من ابداء الرأى فيما اذا كانت القوائم المالية قد اعدت فى كافة جوانبها طبقاً لاطار اعداد التقارير المالية المطبق .

• هل تعد مراجعة القوائم المالية من مهام التأكد ؟

نعم , ومن ثم يسرى عليها ما ورد فى اطار عمليات التأكد فيما يتعلق بعناصر واهداف عملية التأكد .

• ما المتطلبات السلوكية والاخلاقية المتعلقة بعملية مراجعة القوائم المالية ؟

ينبغى على مراقب الحسابات الالتزام بالمتطلبات السلوكية والاخلاقية المتعلقة بمهام المراجعة .

ومن ثم طبقاً لمعيان المراجعة المصرى رقم 220 (مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية وتاريخية) , فإن هذه المتطلبات السلوكية والاخلاقية تشمل الجزئين أ , ب من الميثاق العام المصرى لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة وطبقاً للمعيان المذكور فإن على المؤسسة وضع السياسات والاجراءات التى تمدها بدرجة تأكد مناسبة ان المؤسسين والعاملين ملتزمون بالمتطلبات السلوكية والاخلاقية ذات العلاقة .

• ما هى المعايير التى يجب على مراقب الحسابات الالتزام بها عند القيام بعملية المراجعة؟

يلتزم مراقب الحسابات بمعايير المراجعة المصرية , ويجب أن يكون على دراية بكافة الاصدارات المهنية لممارسات المراجعة وأن يأخذها فى حسبانها عند اداء عملية المراجعة .

• ما الذى تحتوى عليه معايير المراجعة المصرية ؟

تحتوى هذه المعايير على مجموعة من :

- أ. المبادئ الأساسية .
- ب. الاجراءات الضرورية .
- ج. الايضاحات والتفسيرات والارشادات المرتبطة بها .
- د. الملاحق المرفقة بها .

● ما الذى يتطلبه المعيار فى حالة عدم تطبيق مراقب الحسابات الارشادات التى تشتمل عليها الاصدارات المهنية لممارسات المراجعة ذات الصلة ؟

يجب على مراقب الحسابات فى هذه الحالة أن يكون مستعداً لتفسير كيفية التزامه بالمبادئ الأساسية والاجراءات الضرورية الواردة فى المعيار الذى تناقشة الاصدارات المهنية لممارسات المراجعة .

● هل يمكن للمراقب اداء عملية المراجعة طبقاً لكل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة الخاصة ببلد معين ؟
نعم .

● ما المقصود بمصطلح "نطاق عملية المراجعة" ؟

يشير هذا المصطلح إلى اجراءات المراجعة الواجب اداؤها طبقاً للظروف لتحقيق هدف المراجعة وفقاً للحكم الشخصى للمراقب واستناداً إلى معايير المراجعة المصرية .

● كيف يحدد المراقب الاجراءات اللازمة لاداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المصرية ؟

يتم تحديد هذه الاجراءات من خلال الالتزام بكل معيار من المعايير المتعلقة بعملية المراجعة .

● هل يمكن للمراقب اداء عملية المراجعة وفقاً لمتطلبات مهنية وقانونية تنظيمية أخرى بالاضافة إلى معايير المراجعة المصرية فى حالة تكلفه بذلك ؟

نعم , بشرط ألا تخالف هذه المعايير القوانين واللوائح المحلية التى تحكم عملية مراجعة القوائم المالية .

● ما الموقف فى حالة وجود اختلاف بين القوانين واللوائح ومعايير المراجعة المصرية ؟

لا تعد عملية المراجعة والتى قد اديت وفقاً للقوانين والقوائم المحلية انها تم اداؤها وفقاً لمعايير المراجعة المصرية .

● ما متطلبات المعيار فى حالة قيام المراقب بأداء عملية مراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة الخاصة ببلد معين ؟

يجب على المراقب فى هذه الحالة الالتزام بكل معايير المراجعة المصرية المتعلقة بعملية المراجعة فضلاً عن أداء أية اجراءات مراجعة اضافية ضرورية للالتزام بالمعايير المتعلقة بتلك البلد .

• متى يكون المراقب قادراً على الادعاء بالالتزام بمعايير المراجعة المصرية ؟

لايجوز له الادعاء بهذا إلا فى حالة الامتثال بالكامل لجميع هذه المعايير فى اتمام مهمته.

• ما الاسلوب الذى ينبغى على المراقب الالتزام به عند تخطيط واداء عملية المراجعة ؟

يجب على المراقب الالتزام بأسلوب الشك المهنى , وأن يكون مدركاً للعوامل التى قد تؤدى إلى تحريف القوائم المالية تحريفاً هاماً ومؤثراً بما يؤدى إلى عدم مصداقيتها .

• ما المقصود بأسلوب الشك المهنى؟

يقصد بذلك :

- أولاً : تقييم المراقب لمدى سلامة أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها .
ثانياً : أن يكون المراقب منتبهاً إلى أدلة المراجعة المتعارضة .
ثالثاً : أن يتساءل المراقب عن مصداقية المستندات أو اقرارات الادارة .
رابعاً : الا يفترض المراقب ان الادارة غير أمينة أو أن أمانتها غير قابلة للتساؤل.

• هل تعد اقرارات الادارة – وفقاً لاسلوب الشك المهنى – بديلاً عن الحصول على أدلة مراجعة كافية وملئمة للتوصل إلى استنتاجات مناسبة لإبداء الرأى؟

لا .

• ماهى درجة التأكد التى يحصل عليها مراقب الحسابات عند قيامه بعملية مراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المصرية؟

هى درجة تأكد مناسبة بأن القوائم المالية ككل خالية من التحريفات الهامة والمؤثرة سواء كانت نتيجة غش أو خطأ .

• ما مدلول مفهوم (درجة التأكد المناسبة)؟

يعنى هذا المفهوم قيام المراقب بتجميع كافة أدلة المراجعة الضرورية واللازمة لتحققه من أن القوائم المالية ككل خالية من اية تحريفاً هامة ومؤثرة .

ويتضح من هذا ارتباط درجة التأكد المناسبة بعملية المراجعة ككل .

- هل يمكن للمراقب الحصول على تأكيد حاسم؟
لا , وذلك بسبب وجود بعض المحددات المتأصلة والتي قد تؤثر في قدرته على اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة .
وتنشأ هذه المحددات عن عوامل من بينها :
أ. استخدام العينة في عملية المراجعة .
ب. طبيعة النظام المحاسبي , ونظام الرقابة الداخلية (وامكانية حدوث تخطى وتجاوز من الإدارة لمتطلباته) .
ج. الحقيقة المتعلقة بكون اغلبية أدلة المراجعة أدلة مقنعة اكثر منها حاسمة .

- هل يمكن للمراقب الاعتماد على حكمه الشخصي في اداء اعمال المراجعة بغرض ابداء الرأي؟

نعم , وذلك فيما يتعلق بالأمور التالية :

- أ. تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات المراجعة (في مجال الحصول على أدلة المراجعة) .
- ب. التوصل إلى استنتاجات بناء على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها (مثال ذلك تقييم مدى ملاءمة التقديرات التي اعدتها الإدارة عند اعداد القوائم المالية) .

- هل هناك محددات أخرى تؤثر في اقتناع مراقب الحسابات بأدلة المراجعة المتاحة بغرض التوصل إلى نتائج بشأن تأكيدات محددة؟

نعم , كما في حالة وجود تأكيدات ذات طبيعة خاصة , وفي مثل هذه الحالة تحدد معايير المراجعة المصرية اجراءات معينة لازمة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة .

- هل تعد عملية المراجعة ضمان بخلو القوائم المالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة؟

لا , نظراً لعدم امكانية الحصول على تأكيد حاسم .

- هل يعتبر رأى المراجعة تأكيداً لاستمرارية المنشأة؟

لا .

- هل يعبر رأى المراجعة عن مدى كفاءة وفعالية ادارة المنشأة؟

لا .

- على من تقع مسنولية تحديد ومواجهة المخاطر التي تتعرض لها أوجه نشاط المنشأة؟

تقع على عاتق الإدارة .

● **ماهى المخاطر التى تلقى اهتماماً من جانب مراقب الحسابات ؟**

يقصر اهتمام مراقب الحسابات على المخاطر التى قد تؤثر على القوائم المالية .

● **ما الدور الذى يؤديه مراقب الحسابات فى مجال المراجعة ؟**

يمثل هذا الدور فى الحصول على أدلة المراجعة وتقييمها للحصول على درجة التأكد المناسبة بخصوص ما اذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح فى جميع جوانبها الهامة طبقاً لاطار اعداد التقارير المالية .

● **ما مضمون مفهوم درجة التأكد المناسبة ؟**

يعترف هذا المفهوم بإمكانية وجود خطر يتمثل فى عدم ملاءمة رأى المراجعة بمعنى ابداء رأى مراجعة غير ملائم عند وقوع تحريف هام ومؤثر فى القوائم المالية , ويطلق على هذا الخطر (خطر المراجعة) .

● **ما متطلبات المعيار حول دور مراقب الحسابات ازاء خطر المراجعة ؟**

وفقاً للمعيار فإنه ينبغى على مراقب الحسابات تخطيط واداء المراجعة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض نسبياً يتماشى مع هدف عملية المراجعة .

● **كيف يقوم مراقب الحسابات بتخفيض خطر المراجعة ؟**

يتم ذلك عن طريق وضع واداء اجراءات مراجعة للحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة ليتسنى له التوصل إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأى المراجعة .

علماً بأنه لن يتسنى الحصول على درجة تأكد مناسبة إلا عند قيام المراقب بتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض نسبياً .

● **مم يتولد خطر المراجعة ؟**

يتولد هذا الخطر من خطر التحريف الهام والمؤثر وهو خطر يؤثر فى القوائم المالية قبل عملية المراجعة .

● **مالمقصود بخطر عدم الاكتشاف ؟**

هو الخطر الناشئ عن عدم تمكن المراقب من اكتشاف التحريفات التى تؤثر فى القوائم المالية .

● **ما واجبات المراقب ازاء خطر المراجعة ؟**

أ . يقوم بأداء اجراءات المراجعة لتقييم خطر التحريفات الهامة والمؤثرة .

ب. يسعى للحد من خطر عدم الاكتشاف بأداء اجراءات مراجعة اضافية استناداً على هذا التقييم .

ويرجع فى هذا الصدد إلى معيارى المراجعة التالىين :

1. معيار المراجعة المصرى رقم 315 الخاص بتفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام .
2. معيار المراجعة المصرى رقم 330 الخاص باجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التى تم تقييمها .

وبصفة عامة فإن عملية المراجعة تنطوى على ممارسة الحكم والتقدير المهنى فى وضع اسلوب المراجعة , وذلك من خلال التركيز على الاخطاء التى يمكن حدوثها على مستوى التأكد , ومن ثم القيام بأداء اجراءات المراجعة فى ضوء الاخطار التى تم تقييمها بغرض الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة .

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم 500 والخاص بأدلة المراجعة)

● هل يعد مراقب الحسابات مسنولاً عن اكتشاف التحريفات غير الهامة والتى لاتأثير لها على القوائم المالية ككل ؟

لا , بل يتركز اهتمامه على التحريفات الهامة والمؤثرة , والمقصود بذلك التحريفات المحددة التى لم يتم تصحيحها سواء منفردة أو مجمعة مع مراعاة الاهمية النسبية . (وفقاً لمعيار المراجعة المصرى رقم 320 والخاص بالاهمية النسبية فى المراجعة) على مستويين:

أ. مستوى القائمة المالية بأكملها .

ب. مستوى العلاقة مع فئة المعاملات وارصدة الحسابات والافصاحات والتأكدات ذات الصلة .

● ما رد فعل مراقب الحسابات ازاء خطر التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى القوائم بأكملها ؟

نظراً لان هذا الخطر قد يؤدى غالباً إلى التأثير على العديد من التأكيدات فضلاً عن ارتباطه بالأخطار ذات العلاقة بالبيئة الرقابية داخل المنشأة , وقد يؤثر ايضاً على الاعتبارات التى يوليها مراقب الحسابات لخطر التحريف الناشىء عن الغش .

لذا فإن على مراقب الحسابات دراسة هذا الخطر مع مراعاة ما يلى :

- أ. توفر المعرفة والمهارة والقدرة لدى الافراد المكلفين بأداء مسئوليات المهام الجوهرية .
- ب. امكانية اشراك خبراء .

- ج. مستوى الاشراف الملائم .
- د. مدى وجود احداث أو ظروف قد تثير شكوكاً جوهرية حول امكانية استمرارية المنشأة في المستقبل المنظور .

● **ما واجب مراقب الحسابات ازاء خطر التحريفات الهامة والمؤثرة في فئة من المعاملات وارصدة الحسابات ومستوى الافصاح؟**

نظراً لأن مراعاة هذا الخطر يساعد بصورة مباشرة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى القيام باجراءات مراجعة اضافية على مستوى التأكد , لذا فإن على مراقب الحسابات السعى للحصول على أدلة مراجعة ملائمة وكافية في فئة المعاملات وارصدة الحسابات ومستوى الافصاح بطريقة تمكنه – عند الانتهاء من المراجعة – من ابداء رأيه حول القوائم المالية ككل في مستوى خطر مراجعة منخفض نسبياً .

● **هل يوجد منهج موجه لمواجهة هذا الخطر؟**

لا , بل توجد مناهج مختلفة لتحقيق هذا الهدف .

● **ما هي عناصر خطر المراجعة؟**

يشتمل خطر المراجعة على العناصر التالية :

أ. الخطر المتأصل .

ب. خطر الرقابة .

ج. خطر عدم الاكتشاف .

● **ما المقصود بالخطر المتأصل؟**

هو الخطر الناشئ عن تعرض أرصدة حسابات أو فئات معاملات بسبب طبيعتها لتحريفات قد تكون هامة ومؤثرة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع تحريفات في ارصدة أو فئات اخرى , مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية مناسبة .

● **إضرب امثلة للتأكيدات ونوعية المعاملات وارصدة الحسابات والافصاحات التي تتعرض لمثل هذا النوع من الخطر؟**

من أمثلة ذلك :

أ. الحسابات المعقدة .

ب. الحسابات الناتجة عن التقديرات المحاسبية (لاشتمالها على عدم تأكد جوهرى في القياس) .

ج. الاصول التي تتعرض لخطر التقادم نتيجة التطورات التكنولوجية بما يؤدي إلى تخفيض في قيمتها .

د. عجز رأس المال الكافي لاستمرارية المنشأة .

● **ما المقصود بخطر الرقابة؟**

هو خطر حدوث تحريفات فى ارصدة الحسابات أو فى فئة من المعاملات والتي قد تكون هامة ومؤثرة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع تحريفات فى ارصدة أو فئات اخرى والتي لا يتم منعها أو اكتشافها وتصحيحها على اساس منظم عن طريق نظام الرقابة الداخلية .

● هل يمكن منع خطر الرقابة كلياً وبصورة مطلقة ؟

لا , ويرجع ذلك لوجود محددات متأصلة فى نظام الرقابة الداخلية .

● ما الخصيصة المشتركة التي تجتمع فى كل من الخطر المتأصل وخطر الرقابة ؟

تتمثل هذه الخصيصة فى كون هذين الخطرين من الاخطار التي تخص المنشأة , حيث يتواجدان بصورة منفصلة عند مراجعة القوائم المالية .

● ما دور المراقب بالنسبة لتقييم كل من الخطر المتأصل وخطر الرقابة ؟

يقوم المراقب بتقييم خطر التحريفات الهامة والمؤثرة بناء على توقعه لكفاءة تشغيل الرقابة الداخلية , ومن ثم فإن عليه اداء اختبارات لانظمة الرقابة لدعم تقييمه للمخاطر .

● هل يعتبر تقييم مراقب الحسابات لخطر التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيد قياساً دقيقاً لهذا التقييم ؟

لا , حيث أنه يعتبر حكماً وتقديراً شخصياً .

● هل تشير معايير المراجعة إلى كل من الخطر المتأصل وخطر الرقابة بصورة منفصلة ؟

لا , حيث أنها تشير إلى تقييم مشترك لخطر التحريف الهام والمؤثر .

● هل بإمكان مراقب الحسابات اجراء تقييم منفصل أو مشترك للخطر المتأصل وخطر الرقابة؟

نعم , يجوز له ذلك اعتماداً على افضل اساليب المراجعة والاعتبارات العملية .

● ما الشكل الذى من خلاله يتم التعبير عن تقييم خطر التحريفات الهامة والمؤثرة ؟

يمكن التعبير عن تقييم خطر التحريفات الهامة والمؤثرة فى شكل كمى (فى صورة نسب) أو فى شكل غير كمى .

وبصورة عامة فإن المعول عليه هو اجراء تقييم ملائم لهذا الخطر وليس الطرق التي يتم بها اجراء التقييم .

● **ما المقصود بخطر عدم الاكتشاف؟**

هو الخطر الذى ينشأ نتيجة فشل اجراءات التحقق التى يطبقها المراقب فى اكتشاف تحريفات فى ارصدة الحسابات أو فى فئات المعاملات قد تكون هامة سواء بمفردها أو عند تجميعها مع تحريفات فى ارصدة أو فئات أخرى .

وبعبارة اخرى فإن خطر عدم الاكتشاف يعكس مدى فاعلية اجراءات المراجعة التى يطبقها المراقب .

● **هل يمكن للمراقب تقليل خطر عدم الاكتشاف إلى الصفر؟**

لا , حيث أن المراقب لايقوم عادة بفحص جميع فئات المعاملات أو ارصدة الحسابات أو الافصاحات , وذلك إلى جانب عوامل أخرى من بينها :

- أ. قيام المراقب باختيار اجراء مراجعة غير ملائم .
- ب. اساءة استخدام اجراء مراجعة ملائم.
- ج. تفسير نتائج المراجعة بشكل خاطيء .

الآ انه يمكن للمراقب مواجهة هذه العوامل من خلال ما يلى :

1. التخطيط المناسب .
2. الحاق أفراد مناسبين بفريق العمل .
3. اتباع الشك المهني .
4. الاشراف .
5. فحص اعمال المراجعة التى تم ادائها .

● **ما العلاقة بين خطر عدم الاكتشاف وتحديد المراقب لطبيعة وتوقيت**

ومدى اجراءات المراجعة؟

يوجد ارتباط بين خطر عدم الاكتشاف وتحديد المراقب لطبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة اللازمة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض ومقبول .

● **ما العلاقة بين خطر عدم الاكتشاف وتقييم خطر التحريفات الهامة والمؤثرة بالنسبة لمستوى التأكيد؟**

هى علاقة عكسية , بمعنى انه كلما زاد اعتقاد المراقب بوجود تحريفات هامة ومؤثرة كلما قلت نسبة خطر عدم الاكتشاف المقبولة , والعكس صحيح .

● **ما هى مسئولية مراقب الحسابات؟**

تنحصر مسئوليته فى تكوين وابداء رأى على القوائم المالية .

● من المسنول عن اعداد وعرض القوائم المالية بصورة عادلة طبقاً لاطار اعداد التقارير المالية المطبق؟

تقع هذه المسؤولية على عاتق ادارة المنشأة , اما مسؤولية الاشراف على ذلك فتقع على عاتق المسؤولين عن حوكمة المنشأة .

● هل تعفى مراجعة القوائم المالية (من قبل المراقب) الادارة والمسئولين عن الحوكمة عن مسئولياتهم المشار اليها سلفاً؟

لا .

● ما المقصود بمصطلح (القوائم المالية) ؟

يشير هذا المصطلح إلى عرض هيكلى للقوائم المالية (والتي تتضمن عادة ايضاحات مصاحبة) المأخوذة من السجلات المحاسبية بهدف عرض الموارد الاقتصادية والتزامات المنشأة فى نقطة زمنية معينة أو التغيرات التى طرأت عليها خلال فترة زمنية وذلك طبقاً لاطار اعداد التقارير المالية .

● هل يشير مصطلح القوائم المالية إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية أم إلى قائمة مالية مستقلة؟

يشير هذا المصطلح إلى مجموعة كاملة من القوائم المالية , إلا أنه يمكن أن يشير إلى قائمة مالية مستقلة (كالميزانية أو قائمة الدخل أو الايضاحات المتممة) .

● ماهى مكونات المجموعة الكاملة للقوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية؟

تشمل هذه المجموعة الكاملة ما يلى :

- أ. الميزانية.
- ب. قائمة الدخل .
- ج. قائمة التغير فى حقوق الملكية .
- د. قائمة التدفق النقدى .
- هـ. الايضاحات (والتي تشمل موجزاً للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الايضاحات المتممة) .

● على من تقع مسئولية تحديد اطار التقارير المالية الذى يستخدم فى اعداد وعرض القوائم المالية؟

تقع هذه المسؤولية على عاتق الادارة .

● ما الجوانب التى تشملها مسئولية الادارة فى مجال اعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لاطار اعداد التقارير المالية المطبق؟

تشمل هذه المسئولية الجوانب التالية :

أولاً : تقييم وتنفيذ والمحافظة على نظام الرقابة الداخلية المتعلق باعداد قوائم مالية خالية من اية تحريفات هامة ومؤثرة قد تحدث بسبب غش أو خطأ .

ثانياً : اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها .

ثالثاً : وضع التقديرات المحاسبية المناسبة للظروف .

● **ما واجب مراقب الحسابات ازاء اطار اعداد القوائم المالية الذى تبنته الادارة فى اعداد قوائمها المالية ؟**

يجب على مراقب الحسابات عند التفكير فى قبول عملية المراجعة أو رفضها أن يحدد ما اذا كان اطار اعداد القوائم المالية الذى تتبعه الادارة مقبولاً من عدمه .

(يرجع فى ذلك إلى معيار المراجعة المصرى رقم 210 والخاص بشروط التكليف بعمليات المراجعة) .

● **ماهى العوامل التى ينبغى على مراقب الحسابات مراعاتها عند تحديد مدى قبول اطار اعداد القوائم المالية الذى تبنته الادارة ؟**

تتمثل هذه العوامل فيما يلى :

أ. طبيعة المنشأة (منشأة تجارية / صناعية / لاتهدف إلى الربح.....الخ)

ب. الهدف من القوائم المالية .

● **كيف يتم تحديد اطار اعداد التقارير المالية الواجب تطبيقه فى حالة اعداد القوائم المالية بغرض الوفاء باحتياجات مستخدمين محددين للمعلومات المالية ؟**

يتم هذا الاطار فى ضوء احتياجات هؤلاء المستخدمين إلى المعلومات .

ومن امثلة هذه الأطر :

أ. الاسس الضريبية المحاسبية المستخدمة فى اعداد القوائم المالية المرفقة بالاقرار الضريبى .

ب. الاحكام والقواعد المتعلقة بالرقابة المالية الحكومية المستخدمة فى اعداد القوائم المالية لهيئات حكومية .

ج. قواعد اعداد التقارير المالية وفقاً لاتفاقيات أو عقود .

● **هل يترتب على امكانية التوزيع الواسع والاستخدام المنتشر للقوائم المالية المتعلقة باحتياجات مستخدمين محددين عدم اعتبارها من قبيل المعلومات المصممة للوفاء باحتياجات مستخدمين محددين طبقاً لمعايير المراجعة المصرية ؟**

تظل هذه القوائم رغم استخدامها من قبل مستخدمين آخرين واتساع انتشارها من قبيل المعلومات المصممة للوفاء بمستخدمين محددين من وجهة نظر معايير المراجعة المصرية .

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم 800 والخاص بتقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الاغراض الخاصة) .

● ما المصطلح الذى يطلق على القوائم المالية المعدة وفقاً لاطار اعداد التقارير المالية المصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة لمستخدمين متعددين ؟

يطلق على هذه القوائم (القوائم المالية ذات الاغراض العامة) .

● ما المعايير التى ينبغى على مراقب الحسابات الرجوع اليها للحصول على المعايير والارشادات الواجب مراعاتها عند تكوين رأى خاص على القوائم المالية ذات الاغراض العامة ؟

يتم الرجوع إلى المعيارين التاليين :

أ- معيار المراجعة المصرى والخاص بتقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الاغراض العامة .
رقم 700

ب- معيار المراجعة المصرى والخاص بالتعديلات على تقرير مراقب الحسابات (فى حالة لفت الانتباه أوالرأى المتحفظ أو العكسى أو الامتناع عن ابداء الرأى
رقم 701

● ما المعيار الذى ينبغى على المراجع الرجوع اليه عند ابداء الرأى على مجموعة كاملة من القوائم المالية المعدة طبقاً لاسس محاسبية اخرى شاملة ؟

(يتم الرجوع إلى معيار المراجعة المصرى رقم 800) .

● ما المعيار الذى ينبغى على المراجع الرجوع اليه عند ابداء الرأى على احد مكونات القوائم المالية ذات الاغراض العامة أو الخاصة ؟

(يتم الرجوع إلى معيار المراجعة المصرى رقم 800) .

● ما المعيار الذى ينبغى على المراجع الرجوع اليه عند ابداء الرأى على الالتزام بالاتفاقات التعاقدية ؟

(يتم الرجوع إلى معيار المراجعة المصرى رقم 800) .

• ما المعيار الذى ينبغى على المراجع الرجوع اليه عند ابداء الرأى على القوائم المالية الملخصة؟

(يتم الرجوع إلى معيار المراجعة المصرى رقم 800) .

• ما الامور الاخرى التى يشملها معيار المراجعة المصرى رقم 800 والتى ينبغى على المراقب مراعاتها؟

تتمثل فى امور متعلقة بقبول المهمة والقيام بالمهمة .

معيار المراجعة المصرى رقم 210 شروط التكاليف بعمليات المراجعة

• ما الهدف من هذا المعيار؟

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق بما يلى :

أ- الاتفاق على شروط المهمة مع العميل .

ب- رد فعل مراقب الحسابات تجاه طلب العميل تغيير شروط المهمة وفقاً لشروط اخرى تتطلب تقديم درجة تأكيد أقل .

• ما متطلبات هذا المعيار؟

يتطلب هذا المعيار ضرورة اتفاق مراقب الحسابات على شروط المهمة , على أن يتم توثيق هذا الاتفاق فى صورة خطاب ارتباط بالمراجعة أو فى أى شكل تعاقدى آخر .

ويساعد هذا المعيار المراقب فى اعداد خطابات الارتباط الخاصة بمراجعة القوائم المالية .

(ويرجع إلى نموذج خطاب ارتباط لاداء مهمة مراجعة والملحق بالمعيار).

• كيف يتحدد هدف ونطاق المراجعة فى مصر؟

يحدد القانون ذلك , ومع ذلك فإنه يمكن للمراقب توفير معلومات تعريفية مفيدة لعملائه من خلال خطاب الارتباط على عمليات مراجعة .

• **متى يرسل المراقب خطاب الارتباط إلى العميل ؟**

يتم ارسال هذا الخطاب قبل بدء المراجعة تجنباً لاي فهم خاطيء للمهمة .

• **ما المحتويات الرئيسية لخطاب الارتباط بعملية مراجعة ؟**

تتمثل هذه المحتويات فيما يلي :

1. الهدف من مراجعة القوائم المالية .
2. مسئولية الادارة عن القوائم المالية (طبقاً لما هو وارد في معيار المراجعة المصرى رقم 200).

3. نطاق المراجعة متضمناً الاشارة إلى ما يلي :

أ - تطبيق التشريعات واللوائح والقوانين السارية .

ب - اصدارات الهيئات المهنية ذات العلاقة والتي يجب على المراقب الالتزام بها .

4. شكل التقارير أو المراسلات لابلاغ نتائج المهمة .
5. ذكر الحقيقة المتعلقة بوجود مخاطر لايمكن تجنبها في عملية المراجعة فضلاً عن امكانية وجود تحريفات هامة لا يتم اكتشافها نظراً لطبيعة الاختبارات والمحددات المتأصلة في عملية المراجعة وفى النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية المطبق .
6. الحق المطلق للمراقب فى الاطلاع على الدفاتر والسجلات والمستندات والحصول على كافة المعلومات المطلوبة لأغراض المراجعة .

• **ماهى الامور الاخرى الضرورية التى قد يرى المراقب ضرورة تضمينها فى خطاب الارتباط ؟**

1. الترتيبات المتعلقة بتخطيط المراجعة .
2. توقعات المراقب بحصوله على اقرارات مكتوبة من الادارة فيما يتعلق بعملية المراجعة .
3. حصول المراقب على ما يفيد استلام العميل لخطاب الارتباط ومصادقته على شروط المهمة التى يتضمنها الخطاب .
4. تحديد الخطابات أو التقارير التى يتوقع أن يصدرها المراقب للعميل .
5. اسس احتساب اتعاب المراجعة وكيفية سدادها .

• **ماهى الامور الاضافية التى قد يرى المراقب ملاءمة تضمينها فى خطاب الارتباط ؟**

تتمثل هذه الامور فيما يلى :

- أ- الترتيبات المتعلقة باشتراك خبراء أو مراقبين آخرين فى أداء بعض اجزاء من المراجعة .
- ب- الترتيبات المتعلقة باشتراك المراجعين الداخليين وموظفى العميل فى اجزاء من المراجعة .
- ج- الترتيبات الواجب اداؤها مع المراقب السابق – ان وجد – فى السنة الاولى للتعين .
- د- اية قيود على مسئولية المراقب ان وجدت .
- هـ- الاشارة إلى اية اتفاقيات اخرى معقودة بين المراقب والعميل .

• فى حالة كون مراقب الحسابات للشركة الام هو نفسه مراقب حسابات الشركات التابعة أو الفروع ، فما هى العوامل التى تؤثر فى اتخاذه قراراً بارسال خطاب ارتباط منفصل لكل شركة تابعة أو فرع ؟

تتمثل هذه العوامل فيما يلى :

- أ- الجهة التى تقوم بتعيين مراقب الحسابات للشركة التابعة أو الفرع .
 - ب- مدى اصدار تقرير مراجعة منفصل للشركة التابعة أو الفرع .
 - ج- المتطلبات القانونية .
 - د- نطاق عمل المراجعة المؤدى من قبل المراقبين الآخرين .
 - هـ - نسبة مساهمة الشركة الأم فى حقوق ملكية الشركات التابعة .
 - و- درجة استقلالية ادارة الشركة التابعة .
- هل ينبغى أن تحدد شروط التكاليف بعمليات المراجعة اطار اعداد التقارير المالية المطبق؟

نعم ... وفى ضوء متطلبات المراجعة المصرى رقم 200 – وبصفة عامة فإنه طبقاً للمعيار لايجوز لمراقب الحسابات أن يقبل مهمة مراجعة للقوائم المالية إلا اذا توصل إلى ان اطار اعداد التقارير المالية الذى تبنته الادارة مقبول .

• هل يمكن للمراقب أن يقبل المهمة فى حالة وجود قصور فى اطار اعداد التقارير المالية أو فى حالة تطبيق اطار آخر مقبول لاعداد التقارير المالية ؟

نعم ، يمكن ذلك على أن تتم المناقشة مع الادارة فى اوجه القصور ، وذلك إلى جانب كونه قادراً على توضيح اوجه القصور بصورة كافية تجنباً لتضليل المستخدمين.

على ان يراعى فى هذه الحالة ما يلى :

أولاً : متطلبات معيار المراجعة المصرى رقم 701 والخاص بالتعديلات على تقرير مراقب الحسابات وفقاً للفقرة (5) منه .

ثانياً : تجنب المراقب استخدام مصطلح (تعبر بعدالة ووضوح فى جميع جوانبها الهامة) عند ابداء رأيه على القوائم المالية طبقاً لاطار اعداد التقارير المالية المطبق .

● **ما متطلبات المعيار فى حالة قبول المراقب مهمة مراجعة تستخدم اطار اعداد تقارير مالية مطبق لم تضعه منظمة مصرح لها أو معترف بها لاصدار معايير للقوائم المالية ذات غرض عام , مع اكتشاف المراقب عيوباً فى هذا الاطار لم يكن يتوقعها عند قبوله لهذه المهمة ؟**

يتطلب المعيار فى هذه الحالة أن يناقش المراقب أوجه القصور مع الادارة والطرق التى يمكن اتباعها للتعامل مع هذا القصور , فإذا اسفرت أوجه القصور عن قوائم مالية مضللة مطبق القواعد التالية :

أولاً : اذا تم الاتفاق مع الادارة على تطبيق اطار اعداد تقارير مالية أخرى مقبول فعلى مراقب الحسابات أن يعد خطاب ارتباط جديد يشير فيه إلى تغيير اطار اعداد التقارير المالية .

ثانياً : اذا رفضت الادارة تطبيق اطار اعداد تقارير مالية آخر يراعى المراقب تأثير اوجه القصور على تقريره , ويراعى فى هذا الشأن متطلبات معيار المراجعة المصرى رقم 701 .

● **ما متطلبات المعيار بالنسبة للمراجعات المتكررة لنفس العميل ؟**

يتطلب المعيار ضرورة قيام مراقب الحسابات بالتحري حول مدى وجود ظروف تتطلب اعادة النظر فى شروط المهمة ومدى الحاجة إلى تذكير العميل بشروط المهمة الحالية .وقد يتوصل المراجع إلى قرار بضرورة ارسال خطاب ارتباط جديد .

● **ما العوامل التى تؤثر فى اتخاذ المراقب قراراً بضرورة ارسال خطاب ارتباط جديد للعميل ؟**

تتمثل هذه العوامل فيما يلى :

أ. وجود مؤشرات لعدم تفهم العميل بصورة صحيحة لهدف ونطاق المراجعة

- ب. وجود شروط جديدة أو خاصة للمهمة .
ج. حدوث تغييرات فى الإدارة العليا أو مجلس الإدارة أو فى الملكية .
د. حدوث تعديل جوهرى فى طبيعة العمل أو حجم نشاط العميل .
هـ. صدور تشريعات ومتطلبات قانونية تقتضى ذلك .
و. موافقة الإدارة على استخدام إطار آخر لأعداد القوائم المالية فى حالة وجود قصور فى الأطار المطبق (وعلى نحو ما سبق ايضاحه) .

• **ما متطلبات المعيار فى حالة طلب العميل من مراقب الحسابات تغيير شروط المهمة – قبل الانتهاء منها – على نحو يودى إلى الحصول على درجة أقل من التأكد ؟**

أولاً : على مراقب الحسابات أن يقوم بدراسة مدى معقولية وملاءمة ذلك الطلب فى ضوء الامور التالية :

أ. دراسة المبرر المقدم لطلب التغيير , والذى يكون راجعاً ل احد الاسباب التالية :

1. توفر ظروف معينة قد تؤثر على الحاجة إلى خدمة المراجعة

2. سوء فهم لطبيعة عملية المراجعة أو الخدمات ذات العلاقة المطلوبة منها .

3. وجود قيود مفروضة على نطاق المراجعة من قبل الإدارة أو بسبب ظروف معينة .

ب. اعتبار تغيير الظروف التى تؤثر على احتياجات المنشأة أو التفهم الخاطيء للخدمة المطلوبة من الاسباب المنطقية لتغيير شروط المهمة .

ج. لايمكن النظر إلى طلب تغيير شروط المهمة على أنه طلب منطقي اذا كان مبنياً على معلومات خاطئة أو ناقصة أو غير مرضية .

د. يجب على المراقب قبل الموافقة على طلب تغيير شروط المهمة دراسة أية تأثيرات قانونية أو تعاقدية يتضمنها هذا التغيير .

ثانياً : فى حالة توصل المراقب إلى نتيجة مؤداها ان هناك اسباباً منطقية تقتضى تغيير المهمة وكانت أعمال المراجعة مؤداه وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وعلى نحو يتوافق مع هذا التغيير , فإن التقرير الصادر يجب أن يكون ملائماً لشروط المهمة المعدلة بحيث لايشير التقرير فى هذه الحالة إلى أى من الامور التالية :

- أ. المهمة الاصلية .
ب. أى اجراء تم ادائه فى المهمة الاصلية فيما عدا الاجراءات المتفق عليها

(فى حالة تغيير التكاليف من المراجعة إلى تكليف باداء اجراءات متفق عليها).

ثالثاً : ينبغى فى حالة تغيير شروط المهمة الاتفاق فيما بين مراقب الحسابات والعميل على الشروط الجديدة .

رابعاً : اذا لم تكن مبررات تغيير شروط المهمة منطقية فينبغى على مراقب الحسابات ألا يوافق على هذا التغيير .

• **ما متطلبات المعيار فى حالة عدم موافقة مراقب الحسابات على تغيير التكاليف باداء المراجعة مع عدم السماح له باستكمال اعمال المراجعة وفقاً لشروط التكاليف الاصلية؟**

يجب على مراقب الحسابات فى هذه الحالة اداء ما يلى :

أولاً : الاعتذار عن اداء المهمة .

ثانياً : مراعاة الالتزامات التعاقدية أو اية امور اخرى تتطلب منه إخطار الاطراف الأخرى (المتتمثلة فى مجلس الادارة أو المساهمين) بالظروف التى ادت إلى اعتذاره عن اداء المهمة .

معيار المراجعة المصرى رقم 220

مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية

القسم الاول – تمهيد

• ما الهدف من هذا المعيار؟

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير ارشادات عن المسؤوليات المحددة للعاملين بالمؤسسة فيما يتعلق باجراءات مراقبة الجودة على عمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية بما فى ذلك مراجعة القوائم المالية .

• ما المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار؟

أولاً: يجب قراءة هذا المعيار مع الجزئين أ , ب من الميثاق العام المصرى لأداب وسلوكيات مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة .

ثانياً: تلتزم المؤسسة بوضع نظام لمراقبة الجودة بحيث يهدف إلى تزويدها بدرجة تأكد مناسبة حول امثال المؤسسة والعاملين بها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية وملاءمة التقارير الصادرة عن المؤسسة أو الشركاء المسؤولين بها للظروف .

• ما هى التزامات فريق العمل بالمؤسسة وفقاً لهذا المعيار؟

يجب على فريق العمل أداء ما يلى :

أ- تنفيذ اجراءات لمراقبة الجودة بحيث يمكن تطبيقها على كل عملية مراجعة

ب- تزويد المؤسسة بالمعلومات ذات العلاقة والتي تمكنها من تطبيق الجزء المتعلق بمراقبة الجودة فى المؤسسة والخاص بالاستقلالية .

ج- الاعتماد على نظم المؤسسة (ما لم يرد نص على خلاف ذلك فى المعلومات التى قدمتها المؤسسة) . فيما يتعلق بالامور التالية :

1. كفاءة العاملين وتعيينهم وتدريبهم .
2. تحقيق الاستقلالية .
3. المحافظة على العلاقة مع العملاء .
4. قبول العملاء واستمرارية العميل القائم .

5. متابعة الالتزام بالمتطلبات التنظيمية والقانونية .

القسم الثاني

تعريف المصطلحات الواردة فى المعيار

● ما المقصود بالشريك ؟

هو أى شخص لديه صلاحية وحق تمثيل المؤسسة فيما يتعلق بالارتباطات الخاصة بأداء مهام الخدمات المهنية .

● ما المقصود بالشريك المسنول ؟

هو شريك أو أى شخص آخر فى المؤسسة تتوفر فيه الخصائص التالية :

أ- أن يكون مسئولاً عن المهام وادائها وكذلك عن التقرير الصادر عن المؤسسة .

ب- أن يكون متوفراً له صلاحية ملائمة من قبل الجهة التنظيمية أو القانونية أو المهنية .

● ما المقصود بمصطلح (فحص ما قبل الاصدار) ؟

هى عملية مصممة بغرض تقديم تقييم موضوعى – قبل صدور تقرير مراقب الحسابات عما يلى :

أ- الاحكام الجوهرية التى اتخذها فريق العمل .

ب- الاستنتاجات التى توصل اليها فريق العمل عند صياغة التقرير .

● ما المقصود بمصطلح (فاحص ما قبل الاصدار) ؟

هو شريك أو أى شخص آخر فى المؤسسة أو من خارجها أو فريق مكون من هؤلاء الافراد بحيث تتوفر فيهم الخصائص التالية :

أ- التأهيل المناسب .

ب- توفر الخبرة الملائمة والكافية فضلاً عن الصلاحية للتقييم الموضوعى والاحكام الهامة التى قدمها فريق العمل والاستنتاجات التى توصل اليها عند صياغة التقرير وذلك قبل صدور التقرير .

● ما المقصود بمصطلح (فريق العمل) ؟

هم كل الافراد الذين يقومون بأداء المهمة بما فى ذلك الخبراء الذين تعاقدت معهم المؤسسة لأمر يتعلق بهذه المهمة .

• ما المقصود بمصطلح (المؤسسة) ؟

هى الممارس الفرد أو المكتب أو أى منشأه اخرى للمحاسبين المهنيين .

• ما المقصود بمصطلح (الفحص) ؟

يقصد به الاجراءات المعدة بغرض تقديم دليل على التزام فريق العمل بسياسات واجراءات مراقبة الجودة فى المؤسسة عند أداء المهمة .

• ما المقصود بمصطلح (المنشأة المقيدة) ؟

هى المنشأة التى تم قيد اسمها وأوراقها المالية وادوات مديونيتها فى سوق اوراق مالية معترف بها أو تلك التى يتم تداول اسهمها طبقاً لاحكام سوق أوراق مالية معترف بها أو أية جهة مماثلة .

• ما المقصود بالمتابعة ؟

هى عملية تتضمن دراسة مستمرة وتقييماً دائماً لنظام مراقبة الجودة فى المؤسسة (شاملة الفحص الدورى لمجموعة من المهام المؤداه) بهدف تمكين المؤسسة من الحصول على درجة تأكد مناسبة بأن نظام مراقبة الجودة فى المؤسسة يعمل بفاعلية .

• ما المقصود بفروع المؤسسة ؟

هى الوحدات التى تخضع لرقابة وملكية الادارة المشتركة مع المؤسسة .

• ما المقصود بالافراد؟

هم الشركاء والعاملون .

• ما المقصود بالمعايير المهنية ؟

تتمثل المعايير المهنية فيما يلى :

أ- معايير اداء العمل كما حددتها معايير المراجعة المصرية .

ب- المعيار المصرى لمراقبة الجودة (والصادر عن الهيئة العامة لسوق المال) والمتعلق بالرقابة على الجودة فى المؤسسات المهنية التى تقوم بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية والتاريخية وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات الاخرى المتعلقة بها .

ج- المتطلبات الاخلاقية والسلوكية الواردة بالجزئين أ , ب من الميثاق العام لأداب وسلوكيات مزاولى مهنة المحاسبة والمراجعة .

- ما المقصود بمصطلح (درجة التأكد المناسبة) ؟
يمثل مستوى عالياً - ليس مطلقاً - من التأكد .
- ما المقصود بمصطلح (العاملين) ؟
هم المهنيون - بخلاف الشركاء - بما فى ذلك أى خبراء تعيينهم المؤسسة .
- ما المقصود بالشخص الخارجى المؤهل تأهيلاً مناسباً ؟
هو شخص من خارج المؤسسة تتوفر لديه الامكانيات والكفاءة للقيام بدور الشريك المسئول .
ومن أمثلة ذلك :
أ- شريك من مؤسسة اخرى .
ب- موظف لديه خبرة ملائمة من جهة محاسبية مهنية مصرح لعضائها بالقيام بعمليات المراجعة والفحص المحدود للمعلومات والتاريخية أو غير ذلك من مهام التأكد أو الخدمات الاخرى المتعلقة بها .
ج- موظف لدى منظمة تقدم خدمات لمراقبة الجودة ذات العلاقة .

القسم الثالث

مسئولية الشريك المسئول تجاه جودة اعمال المراجعة

- ما مسئولية الشريك المسئول (باعتباره قائداً للمؤسسة) تجاه جودة اعمال المراجعة وفقاً لهذا المعيار ؟
يتحمل الشريك المسئول مسئولية تحقيق الجودة الشاملة لاعمال المراجعة المكلف بها فى كافة مراحلها , باعتباره مثلاً يحتذى به اعضاء فريق العمل .
وبناء عليه فإن عليه أن يقدم من خلال افعاله والرسائل التى تصدر منه لفريق العمل التأكيد على اهمية الامور التالية :
أ- الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية فى اداء العمل .
ب- الالتزام بسياسات واجراءات مراقبة الجودة التى وضعتها المؤسسة .
ج- اصدر تقرير المراقب على نحو ملائم للظروف .
كما يجب أن تؤكد افعاله ورسائله أن الجودة ضرورية لاداء عمليات المراجعة .
- ما دور الشريك المسئول حول مدى التزام أعضاء فريق العمل بالمتطلبات الاخلاقية والسلوكية فى اطار مسئولياته عن تحقيق جودة المراجعة ؟

يتمثل دوره فى هذا النطاق فى الامور التالية :

أولاً : أن يكون متيقظاً فيما يتعلق بالحصول على ادلة بشأن عدم الالتزام بالمتطلبات الاخلاقية والسلوكية (الواردة فى الجزئين أ , ب من الميثاق العام المصرى لأداب وسلوكيات مزاوى مهنة المحاسبة والمراجعة) .

ثانياً : التحقق والملاحظة للامور الاخلاقية فيما بين الشريك المسئول والاعضاء الآخرين فى فريق العمل اثناء عملية المراجعة .

ثالثاً : تحديد الاجراء المناسب الواجب اتخاذه حيال عدم التزام اعضاء فريق العمل بالمتطلبات السلوكية والاخلاقية (وذلك بالتشاور مع المسئولين الآخرين فى المؤسسة) .

رابعاً : القيام مع غيره من اعضاء فريق العمل بتوثيق المسائل المحددة بشأن عدم الالتزام بالمتطلبات السلوكية والاخلاقية وكيفية حلها كلما كان ذلك مناسباً .

• **ما دور الشريك المسئول حول التحقق من الالتزام بمتطلبات الاستقلالية فى عملية المراجعة ؟**

يجب على الشريك المسئول التوصل إلى نتيجة حول مدى الالتزام بمتطلبات الاستقلالية فى عملية المراجعة , ومن ثم فإن عليه اداء ما يلى :

أ- الحصول من المؤسسة على معلومات متعلقة بتحديد وتقييم الظروف والعلاقات التى تشكل تهديداً للاستقلالية .

ب- تقييم المعلومات الخاصة بالمخالفات لسياسات واجراءات المؤسسة المتعلقة بالاستقلالية وتحديد مدى تهديدها للاستقلالية فى أداء عملية المراجعة .

ج- اتخاذ الاجراءات المناسبة للقضاء على التهديدات أو تخفيضها إلى مستوى مقبول باستخدام ادوات الحماية .

د- إخطار المؤسسة فوراً فى حالة فشله فى حل مسألة التهديدات والاستفسار عن الاجراء المناسب .

هـ - توثيق النتائج التى تم التوصل اليها فيما يتعلق بالاستقلالية وكذلك المناقشات التى تمت مع المؤسسة والمدعمة لهذه النتائج .

• **ماهى مسئوليات الشريك المسئول فيما يتعلق بقبول المهام واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام المراجعة المحددة فى اطار تحقيق جودة المراجعة ؟**

بصفة عامة فإن ينبغي أن يشعر الشريك المسئول بالرضا عن الاجراءات الملائمة المطبقة فيما يتعلق بقبول المهمة واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام المراجعة المحددة , وكذلك الاقتناع بأن النتائج التي توصل اليها في هذا الصدد ملائمة وأنه قد تم توثيقها .

وفي هذا الاطار فإنه ينبغي على الشريك المسئول مراعاة الامور التالية :

أ- جواز اتخاذه قرار بقبول أو الاستمرارية في عملية المراجعة بغض النظر عن البدء في المهمة من عدمه .

ب- مراعاة ملاءمة احدث القرارات المتخذة .

ج- اجراء دراسة للامور التالية – فيما يتعلق بقبول المهمة واستمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام المراجعة المحددة - :

- نزاهة اصحاب حقوق الملكية الاساسيين .

- نزاهة الادارة العليا .

- نزاهة المسئولين عن حوكمة المنشأة .

- مدى تمتع فريق العمل بالتأهيل اللازم للقيام بعملية المراجعة وتوفير الوقت والموارد له .

- مدى امكانية التزام المؤسسة وفريق العمل بالمتطلبات الاخلاقية والسلوكية .

مع اجراء المشورة في حالة اثاره مسائل تتعلق بالامور الموضحة سلف .

د- دراسة الامور الجوهرية التي قد تكون ظهرت اثناء عملية المراجعة الحالية أو السابقة وتأثيرها على استمرارية العلاقة .

هـ - ابلاغ المؤسسة فوراً بأية معلومات توصل اليها والتي تؤدي إلى اتخاذ المؤسسة قراراً يتضمن رفضه عملية المراجعة فيما لو تم العلم بها بصورة مسبقة .

• ماهى مسؤوليات الشريك المسئول فيما يتعلق بتعيين فريق العمل فى اطار تحقيق جودة المراجعة ؟

أولاً : يجب أن يشعر الشريك المسئول عن الرضا عن فريق العمل بأكمله وبأنه يمتلك القدرات والكفاءات وتوفير الوقت اللازم لاداء عملية المراجعة بما يتفق مع المعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية على نحو

يمكن المؤسسة و الشركاء المسئولين من اصدار تقارير مراجعة ملائمة للظروف .

ثانياً : يجب أن تشتمل القدرات والكفاءات التى ينبغى على الشريك المسئول مراعاتها عند تكليف فريق العمل ما يلى :

أ- توفر الفهم والخبرة العلمية المتعلقة بالمهام ذات الطبيعة والتعقيد المماثل للمهمة (ويتم التحقق من توفر الفهم والخبرة من خلال التدريب والمشاركة فى العمل).

ب- توفر الفهم للمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية .

ج- توفر المعرفة الفنية الملائمة (ويشمل ذلك المعرفة بتكنولوجيا المعلومات المتعلقة بالمهمة).

د- توفر المعرفة بالانشطة والاعمال التى يمارسها العميل .

هـ - القدرة على اتخاذ الاحكام الشخصية المهنية .

و- توفر الفهم لسياسات واجراءات مراقبة جودة المراجعة .

• **ماهى مسئوليات الشريك فيما يتعلق بالتوجيه والاشراف واداء عملية المراجعة طبقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية واداء التقرير بصورة ملائمة للظروف ؟**

تتخصر مسئوليات الشريك المسئول فى الامور التالية :

أولاً : يجب على الشريك المسئول عند مباشرة عملية المراجعة إخطار اعضاء فريق العمل بما يلى :

أ- مسئوليات أعضاء الفريق والتي تشمل ما يلى :

- المحافظة على حالة ذهنية ومستوى ملائم .

- تحقيق مستوى ملائم من الشك المهنى .

- اداء العمل المسند اليهم طبقاً للمبادئ الاخلاقية مع بذل العناية المهنية الواجبه.

ب- اهداف العمل الذى يقومون به (مع مراعاة توضيح هذه الاهداف من خلال التدريب الملائم لاعضاء الفريق الاقل خبرة) .

ثانياً : تشجيع أعضاء فريق العمل على طرح الأسئلة على الاعضاء الاكثر خبرة تحقيقاً للتواصل بين أعضاء فريق العمل .

ثالثاً : الاشراف على اعمال المراجعة , ويشمل ذلك الجوانب التالية :

- أ- متابعة تقدم مهمة المراجعة .
- ب- مراعاة قدرات اعضاء فريق العمل وكفاءتهم .
- ج- مراعاة توفر الوقت الكافى لاتمام الفريق للعمل .
- د- مراعاة مدى توفر فهم فريق العمل للتعليمات .
- هـ - التحقق من أداء العمل وفقاً للبرنامج المخطط لاداء المهمة .
- و- مناقشة المسائل الجوهرية التى قد تطرأ اثناء اداء المهمة مع التحقق من اهميتها ومن ثم اجراء التعديل الملائم على البرنامج المخطط لاداء المهمة .
- ز- تحديد الامور التى تحتاج إلى طلب المشورة أو الدراسة من قبل اعضاء فريق العمل الاكثر خبرة اثناء القيام بالمهمة .

رابعاً : القيام – إلى جانب اعضاء الفريق الاكثر خبرة – بفحص العمل المؤدى من قبل اعضاء الفريق الاقل خبرة .

ويشمل هذا الفحص دراسة الامور التالية :

- أ- مدى اداء العمل وفقاً للمعايير المهنية والشروط التنظيمية والقانونية .
- ب- مدى حدوث امور طارئة هامة والتى تحتاج إلى دراسة .
- ج- مدى اجراء طلب المشورة اللازمة ومدى توثيق النتائج المترتبة عليها وتنفيذها
- د- مدى الحاجة إلى اجراء مراجعة لطبيعة وتوقيت ونطاق العمل المؤدى .
- هـ- مدى تعزيز العمل المؤدى للنتائج التى تم التوصل اليها ومدى توثيق العمل المؤدى بصورة ملائمة .
- و- مدى كفاية وملاءمة أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها فى تدعيم تقرير المراقب.
- ز- مدى تحقيق اهداف اجراءات المهمة .

• ماهى الامور التى ينبغى مراعاتها عند قيام الشريك المسئول بفحص اعمال المراجعة قبل اصدار تقرير مراقب الحسابات ؟

أولاً : يتم اداء الفحص بغرض التحقق من توثيق اعمال المراجعة بغرض التوصل إلى اقتناع بالحصول على ادلة المراجعة الملائمة والكافية لدعم النتائج التى تم التوصل اليها من اصدار تقرير مراقب الحسابات .

ثانياً : تتم المناقشة مع فريق العمل قبل اصدار التقرير .

ثالثاً : يتم اداء الفحص فى الوقت المناسب فى مراحل ملائمة اثناء عملية المراجعة بما يمكن من حل الامور الجوهرية دورياً وفى التوقيت المناسب

رابعاً : ليست هناك حاجة إلى فحص كل الوثائق الخاصة بعملية المراجعة , وانما يجب أن يشمل الفحص الاجزاء الهامة من الاحكام الشخصية , وخاصة فيما يتعلق بالامور الصعبة أو محل النزاع التى يتم تحديدها اثناء القيام بعملية المراجعة والاطار الجوهرية , وغيرها من المسائل التى يرى الشريك المسئول انها ذات اهمية .

خامساً : يجب توثيق مدى وتوقيت عمليات الفحص وكذلك كيفية حل الامور التى اثرت خلال الفحص .

سادساً : فى حالة تغيير الشريك المسئول يجب على الشريك المسئول الجديد فحص اعمال المراجعة التى تم اداؤها حتى تاريخ التغيير , وعلى نحو يمكن من التحقق من أن هذا العمل السابق اداؤه تم تخطيطه وادائه وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية .

سابعاً : فى حالة اشتراك اكثر من شريك فى اداء عملية المراجعة يجب إخطار فريق العمل بصورة واضحة بمسئولية كل شريك .

• ماهى مسئوليات الشريك المسئول فيما يتعلق بطلب المشورة (التشاور) فى اطار تحقيق جودة المراجعة ؟

تتمثل هذه المسئوليات فيما يلى :

أولاً : قيام فريق العمل باجراء طلب المشورة حول الامور الصعبة أو محل الخلاف

ثانياً : الاقتناع بقيام فريق العمل بالمشاورة بصورة ملائمة اثناء العمل فيما بينهم ومع غيرهم ذوى المستويات المهنية الملائمة داخل المؤسسة أو خارجها حول الامور الجوهرية الفنية والاخلاقية .

ثالثاً : الاقتناع بسلامة توثيق طلب المشورة (المشاورات) فيما يتعلق بالامور التالية :

- أ- طبيعة المشاورات .
- ب- نطاق المشاورات .
- ج- موضوع التشاور .
- د- نتائج التشاور والقرارات المتخذة بشأنها والاسس التي تم بناء القرارات عليها

رابعاً : إخطار اعضاء فريق العمل بإمكانية قيامهم بتوجيه انتباهه هو أو غيره داخل المؤسسة فى حالة وجود اختلاف فى الرأى داخل الفريق مع من تم طلب المشورة منهم دون الخوف من أى انتقام .

• **ما المسئوليات التى تقع على عاتق الشريك المسئول لمراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة فيما يتعلق بفحص ما قبل الاصدار ؟**

يجب على الشريك المسئول فى هذه الحالة القيام بما يلى :

أولاً : التحقق من تعيين فاحص ما قبل الاصدار (مع مراعاة أى تغييرات فى الظروف تقتضى هذا التعيين).

ثانياً : مناقشة الامور الجوهرية التى قد تطرأ اثناء عملية المراجعة والتى تم تحديدها اثناء فحص ما قبل الاصدار مع فاحص ما قبل الاصدار .

ثالثاً : عدم اصدار تقرير المراقب الا اذا تم استكمال فحص ما قبل الاصدار .

• **ما هى الامور الرئيسية التى عادة ما يشملها فحص ما قبل الاصدار ؟**

تتمثل هذه الامور الرئيسية فيما يلى :

أ- مناقشة فحص القوائم المالية مع الشريك المسئول أو أية معلومات اخرى متعلقة بالموضوع والتقرير وملاءمته .

ب- فحص اوراق عمل منتقاه فيما يتعلق بالاحكام الشخصية الجوهرية التى اتخذها فريق العمل والنتائج التى توصلوا اليها (مع ملاحظة أن الذى يحدد مدى الفحص هو تشابك المهمة والخطر الناشئ عن عدم ملاءمة التقرير للظروف).

• **ما هى الامور التفصيلية التى يشملها فحص ما قبل الاصدار ؟**

يشمل فحص ما قبل الاصدار دراسة ما يلى :

1. تقييم فريق العمل لمدى استقلالية المؤسسة فيما يتعلق بالمهمة المحددة .

2. المخاطر الجوهرية التي تم تحديدها اثناء القيام بالمهمة وتقييم ردود الافعال تجاهها وكذلك تقييم فريق العمل ورد فعله تجاه خطر الغش .

وذلك فى ضوء معايير المراجعة المصرية التالية :

أ- المعيار رقم 315 (تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام) . (

ب- المعيار رقم 330 (اجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها) . (

3. الاحكام الشخصية التي تم اتخاذها وخاصة فيما يتعلق بالاهمية النسبية والمخاطر الجوهرية .

4. مدى اجراء طلب المشورة (التشاور) بصورة ملائمة حول الامور المتعلقة باختلاف الرأى وكذلك النتائج المترتبة .

5. تحديد مدى اهمية التحريفات التي تم تصحيحها والتي لم يتم تصحيحها وحسمها اثناء اداء المهمة .

6. الامور التي ينبغى ابلاغها لادارة العميل والمسؤولين عن الحوكمة والاطراف الاخرى (الجهات التنظيمية والرقابية اذا تطلب الامر ذلك) .

7. مدى تدعيم مستندات المراجعة المنتقاه للفحص للعمل المؤدى (وخاصة فيما يتعلق بالاحكام الشخصية الجوهرية) وكذلك مدى تدعيمها للنتائج التي تم التوصل اليها .

8. ملاءمة التقرير المزمع اصداره .

● هل يمكن أن يشمل فحص ما قبل الاصدار لعمليات مراجعة القوائم المالية لجهات بخلاف الشركات المقيدة الامور المشار اليها فى الاجابة على السؤال السابق ؟

نعم يمكن أن يشمل الفحص بعض أو كل الامور وفقاً لما تتطلبه الظروف .

● هل يترتب على فحص ما قبل الاصدار تقليل من مسؤوليات الشريك المسئول ؟

لا .

● ما متطلبات المعيار بشأن متابعة سياسات واجراءات تحقيق جودة المراجعة ؟

يتطلب المعيار من المؤسسة وضع سياسات واجراءات بغرض تزويدها بدرجة تأكد مناسبة حول ملاءمة كفاية السياسات والاجراءات المتعلقة بنظام مراقبة الجودة وبأنه يتم الالتزام بها وتعمل بفاعليه .

● ما مسؤوليات الشريك المسئول فيما يتعلق بمتابعة نظام مراقبة الجودة ؟

ينبغي على الشريك المسئول أن يضع في اعتباره نتائج عملية المتابعة والواردة في آخر معلومات نشرتها المؤسسة ووحداتها الخارجية وغيرها من المؤسسات كلما امكن ذلك .

وعلى أن يراعى في هذا الصدد ما يلي :

أ - احتمال تأثير اوجه القصور الواردة في تلك العمليات على عملية المراجعة .

ب- مدى كفاية الاجراءات التى اتخذتها المؤسسة لتصحيح هذا الوضع وتأثير ذلك على عملية المراجعة .

- هل يعنى وجود قصور فى نظم مراقبة الجودة بالمؤسسة بالضرورة عدم اداء عملية مراجعة معينة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية وكذلك عدم ملاءمة تقرير مراقب الحسابات ؟

لا .

معيار المراجعة المصرى رقم 230

توثيق أعمال المراجعة

القسم الأول - تمهيد

- ما الهدف من هذا المعيار ؟

يستهدف هذا المعيار وضع معايير وتوفير ارشادات بشأن توثيق أعمال المراجعة .
(يرجع إلى الملحق المرفق بالمعيار مع مراعاة متطلبات التوثيق الاضافية التى تتطلبها القوانين واللوائح السارية) .

- ما المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار بشأن وثائق المراجعة ؟

يوجب هذا المعيار على مراقب الحسابات اعداد وثائق المراجعة فى التوقيت المناسب بحيث توفر :

أ- سجلاً كافياً ومناسباً كأساس لاعداد التقرير .

ب- أدلة على أداء عملية المراجعة وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة مع مراعاة متطلبات القوانين واللوائح ذات العلاقة .

- ما المزايا التى يحققها مراقب الحسابات من اعداد وثائق المراجعة الكافية والمناسبة فى التوقيت المناسب ؟

أ- تساعد مراقب الحسابات فى زيادة جودة أداء عملية المراجعة .

- ب- تسهل الفحص والتقييم الفعال لادلة المراجعة التي تم الحصول عليها .
ج- تسهل تقييم النتائج التي تم التوصل اليها قبل وضع تقرير المراقب فى صيغته النهائية .

• ايهما اكثر دقة أوراق العمل التي تعد اثناء عملية المراجعة أم التي يتم اعدادها بعدها ؟

بالطبع فإن أوراق العمل التي تعد اثناء عملية المراجعة اكثر دقة .

• ما الجوانب الأخرى التي تساهم أوراق عمل فى تحقيقها ؟

1. مساعدة فريق المراجعة فى تخطيط وأداء عملية المراجعة .
2. مساعدة المشرفين فى توجيه فريق العمل والاشراف عليهم واداء المسئوليات وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة المصرى رقم 220 (مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية) .
3. تمكين فريق المراجعة من اداء عمله فى اطار المسئوليات الواقعة عليه .
4. توفير ملف دائم للبيانات ذات الاهمية التي تفيد فى المراجعة المستقبلية .
5. تمكين المراجع الخبير من اجراء رقابة على جودة أداء عملية المراجعة وغيرها من مهام التأكد والخدمات الأخرى ذات العلاقة .
6. تمكين المراجع الخبير من اجراء عمليات الفحص الخارجى وفقاً للمتطلبات القانونية والتنظيمية .

القسم الثانى

تعريفات

• ما المقصود بمصطلح (توثيق المراجعة) ؟

- يعنى السجل الذى يحتوى على المعلومات التالية :
- أ- بيان تفصيلى باجراءات المراجعة المؤداة .
 - ب- أدلة المراجعة المناسبة التي تم الحصول عليها .
 - ج- نتائج المراجعة التي تم التوصل اليها .
- وتجدر الاشارة إلى أن مصطلح (أوراق عمل المراجعة) هو مصطلح بديل لتوثيق المراجعة .

• ما المقصود بالمراجع الخبير ؟

هو ذلك المراجع (من داخل المؤسسة أو من خارجها) الذى يتوفر لديه الفهم المعقول للامور التالية :

- أ- أساليب أداء عملية المراجعة .

- ب- بيئة العمل التي تعمل فيها المنشأة .
ج- موضوعات المراجعة واعداد التقارير المالية المتعلقة بمجال عمل المنشأة .

القسم الثالث

طبيعة أوراق عمل المراجعة

- ما الصورة التي يتم حفظ أوراق العمل بها ؟
قد يتم حفظ أوراق العمل فى صورة ورقية أو الكترونية او فى اى صورة أخرى .
- ما محتوى أوراق العمل ؟
 - أ- برامج المراجعة .
 - ب- التحليل المالى والنسب والمؤشرات .
 - ج- المذكرات والملخصات المتعلقة بالموضوعات الهامة .
 - د- خطابات الارتباط .
 - هـ- خطابات التمثيل .
 - و- قوائم الفحص .
 - ز- المراسلات المتعلقة بالامور والموضوعات الهامة (بما فى ذلك المراسلات باستخدام البريد الالكترونى) .
 - ح- صور وملخصات من سجلات المنشأة والعقود والاتفاقيات الهامة (اذا كان ذلك مناسباً) .

- هل يعد حفظ صور وملخصات من سجلات المنشأة بديلاً للسجلات المحاسبية للمنشأة؟

لا .

- ما الذى ينبغى عدم حفظه من أوراق العمل ؟
 - أ- مسودات أوراق العمل .
 - ب- مسودات القوائم المالية .
 - ج- الملاحظات المبدئية وغير المكتملة .
 - د- نسخ الأوراق التى تم تصحيح الاخطاء فيها (سواء كانت اخطاء صياغة وغيرها) .

هـ- النسخ المكررة من أوراق العمل .

القسم الرابع

شكل ومحتوى ومدى أوراق عمل المراجعة

● ما متطلبات المعيار بشأن شكل ومحتوى ومدى أوراق عمل المراجعة ؟

يتطلب المعيار ضرورة قيام مراقب الحسابات باعداد أوراق عمل المراجعة على نحو يمكن المراجع الخبير والذي ليست له خبرة سابقة بالمنشأة من تفهم الامور التالية :

أولاً : طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة التي تم اداؤها وفقاً لمعايير المراجعة المصرية ووفقاً للمتطلبات القانونية والتنظيمية ذات العلاقة .

ثانياً : نتائج اجراءات المراجعة التي تم التوصل اليها .

ثالثاً : أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها .

رابعاً : الموضوعات الهامة التي أثرت أثناء عملية المراجعة والنتائج التي تم التوصل اليها بشأنها .

● ما العوامل التي تؤثر في شكل ومحتوى ومدى أوراق عمل المراجعة ؟

تتمثل هذه العوامل فيما يلي :

أ- طبيعة اجراءات المراجعة المؤداه .

ب- تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام المؤثر .

ج- مدى استخدام الحكم الشخصي فى أداء العمل وتقييم النتائج .

د- مدى ملائمة ادلة المراجعة التي تم الحصول عليها .

هـ- طبيعة و مدى البنود الاستثنائية التي تم تحديدها .

و- مدى الحاجة إلى توثيق استنتاج (أو اساس استنتاج من الصعب تحديده (من خلال اوراق العمل المؤدى .

ز- المنهج المتبع فى اداء عملية المراجعة والادوات التي يتم استخدامها .

● هل من الضروري (أو من العملى) أن يقوم مراقب الحسابات بتوثيق كافة الامور التي تم تناولها خلال عملية المراجعة ؟

- لا ، ليس من الضروري ولا من العملى اجراء ذلك .
- هل تعد التفسيرات الشفهية – فى حد ذاتها – دليلاً مدعماً للعمل الذى أداه مراقب الحسابات أو الاستنتاجات التى تم التوصل إليها ؟
لا ، ولكن يمكن استخدامها فى مجال تفسير وتوضيح المعلومات الواردة بأوراق عمل المراجعة .
 - مامتطلبات المعيار بشأن توثيق الخصائص المميزة للبنود أو الأمور التى يتم اختبارها؟
نظراً لاختلاف طبيعة اجراءات المراجعة طبقاً للخصائص المميزة للبنود أو الأمور التى يتم اختبارها فى أوراق عمل المراجعة ، لذا فإن المعيار يتطلب من المراقب توثيق هذه الخصائص وذلك عند قيامه بتوثيق طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة المؤده .
 - ما الاغراض التى يمكن تحقيقها من خلال توثيق الخصائص المميزة للبنود أو الأمور التى يتم اختبارها فى أوراق العمل ؟
تتمثل هذه الاغراض فيما يلى :
أ- تمكين فريق عمل المراجعة من تنفيذ أعماله فى إطار مسئولية محددة .
ب- تسهيل فحص البنود الاستثنائية والبنود غير العادية .

القسم الخامس

الأمور الجوهرية

- ما موقف المعيار بالنسبة للأمور الهامة عند توثيق أوراق العمل ؟
أشار المعيار إلى أنه قد يكون من المفيد للمراقب إعداد أو الاحتفاظ - كجزء من أوراق عمل المراجعة - بملخص للأمور الهامة التى تم تحديدها خلال عملية المراجعة وكيفية تناولها .
- ما هى المزايا المترتبة على اعداد ملخص للأمور الهامة والذى يفضل المعيار ادراجه ضمن أوراق عمل المراجعة ؟
يساعد هذا الملخص فى الامور التالية :
أ- تسهيل عمليات المراجعة والفحص الفعال والكفاء لأوراق عمل المراجعة (وبصفة خاصة فى عمليات المراجعة الكبيرة والمعقدة) .

القسم السادس

توثيق الخروج عن المبادئ الأساسية والاجراءات الضرورية

- ما متطلبات المعيار عند وجود حالات استثنائية يرى معها المراقب ضرورة الخروج عن مبدأ أساسى أو إجراء ضرورى ؟
على المراقب فى هذه الحالة :

أولاً : توثيق أسباب عدم الالتزام .

ثانياً : توثيق الاجراءات البديلة التى تم تنفيذها مع توثيق تحقيق مساهمتها فى تحقيق هدف المراجعة .

القسم السابع

تحديد القائم بالاداء والقائم بالفحص

- ما متطلبات المعيار بشأن توثيق تحديد القائم بالاداء والقائم بالفحص ؟

يجب على مراقب الحسابات أن يضمن أوراق العمل ما يلى :

1. تحديد اسم القائم بأداء العمل .
 2. تاريخ الانتهاء من العمل .
 3. تحديد اسم القائم بفحص الاعمال المؤداه .
 4. تاريخ الفحص .
 5. مدى الفحص (وفقاً لمتطلبات المراجعة المصرى رقم 220 الخاص بمراقبة الجودة على عمليات المراجعة للمعلومات المالية التاريخية) .
- هل تقتضى متطلبات توثيق رقابة جودة عملية المراجعة ضرورة اشمال كل ورقة عمل على دليل للفحص ؟

لا , ولكن يجب أن تشمل دليلاً على فحص عناصر معينة من الاعمال المؤداه وتاريخ اجراء هذا الفحص .

القسم الثامن

تجميع ملف المراجعة النهائي

• ما المقصود بعملية اتمام تجميع ملف المراجعة النهائي بعد تاريخ تقرير المراجعة ؟

هى عملية ادارية لا تشمل أداء اجراءات مراجعة جديدة أو التوصل لاستنتاج جديد ولكن قد تشمل تغييرات من أمثلتها :

أ- التخلص من بعض الوثائق التي تم إحلال أخرى محلها .

ب- تصنيف وفحص وترقيم أوراق العمل .

ج- توقيع قوائم الفحص الخاصة بعمليات تجميع الملف .

د- توثيق أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ومناقشتها والاتفاق عليها مع أعضاء فريق المراجعة قبل تاريخ تقرير مراقب الحسابات .

• ما متطلبات المعيار بشأن عملية تجميع ملف المراجعة النهائي ؟

يتطلب هذا المعيار ما يلى :

أولاً : وجوب قيام مراقب الحسابات بإتمام تجميع ملف المراجعة النهائي فى الوقت المناسب بعد تاريخ تقرير المراجعة .

ثانياً : ألا يقوم مراقب الحسابات بحذف أو التخلص من أى مستند أو من ملف المراجعة النهائي بعد اتمامه إلا بعد انتهاء فترة الاحتفاظ به .

• ما الحد الأدنى لمدة الاحتفاظ بملف المراجعة النهائي ؟

وفقاً لمعيار مراقبة الجودة للمؤسسات التى تقوم بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية والتاريخية وغير ذلك من مهام التأكد ومهام الخدمات الأخرى المتعلقة بها والصادر عن الهيئة العامة لسوق المال فإنه ينبغى ألا تقل فترة الاحتفاظ بملف المراجعة النهائي عن خمس سنوات بعد تاريخ تقرير المراقب .

• ما متطلبات المعيار فى الحالة التى يجد فيها مراقب الحسابات ضرورة إجراء تعديل فى وثائق المراجعة الحالية أو إضافة وثائق مراجعة جديدة على ملف المراجعة النهائي بعد اتمام تجميعه ؟

يجب على مراقب الحسابات – بغض النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات- توثيق ما يلى :

أ- تاريخ إجراء التعديل .

ب- اسم القائم بالتعديل .

- ج- اسباب إجراء التعديل .
د- أثر التعديل – إن وجدت – على استنتاجات مراقب الحسابات .

القسم التاسع

تعديل أوراق المراجعة في الظروف الاستثنائية

بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات

- ما متطلبات المعيار عند نشأة حالات استثنائية بعد تاريخ تقرير المراقب على نحو يتطلب تنفيذ إجراءات مراجعة جديدة أو إضافية بحيث تؤدي إلى توصل المراقب إلى استنتاجات جديدة ؟

يجب على المراقب في مثل هذه الحالات توثيق الامور التالية :

- أ- الظروف التي طرأت .
 - ب- اجراءات المراجعة الجديدة أو الاضافية التي تم اداؤها .
 - ج- أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها .
 - د- الاستنتاجات التي تم التوصل اليها .
 - هـ- تاريخ اجراء التعديل .
 - و- اسم القائم بالتعديل .
 - ز- اسم القائم بفحص التعديل (اذا كان مطلوباً) .
- اضرب مثالاً للحالات الاستثنائية المشار اليها في السؤال السابق ؟
حالة اكتشاف حقائق تتعلق بالمعلومات المالية التي تمت مراجعتها والتي كانت موجودة في تاريخ تقرير مراقب الحسابات والتي كانت ستؤثر على تقريره فيما لو كان على علم بها في هذا التاريخ .

القسم العاشر

متطلبات التوثيق بمعايير المراجعة المصرية الأخرى

- ما هي المعايير المصرية الأخرى تشمل على متطلبات التوثيق ؟

اسم المعيار

رقم المعيار

شروط التكاليف بعمليات المراجعة .	210
مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية .	220
مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية .	240
مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية .	250
الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة.	260
تخطيط عملية مراجعة قوائم مالية .	300
تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام .	315
اجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها .	330
المصادقات الخارجية .	505
اقرارات الادارة .	580
استخدام عمل مراقب آخر .	600

معيار المراجعة المصري رقم 240

مسئولية المراقب بشأن الغش والتدليس عند مراجعة القوائم المالية

القسم الأول – تمهيد

• ما الهدف من هذا المعيار ؟

يستهدف هذا المعيار :

أ- وضع معايير وتوفير ارشادات فيما يتعلق بمسئولية مراقب الحسابات بشأن الغش والتدليس فى مراجعة القوائم المالية .

ب- البيان التفصيلى لكيفية تطبيق متطلبات كل من :

1. المعيار المصرى رقم 315 (تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام) .

2. المعيار المصرى رقم 330 (إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التى تم تقييمها) .

وذلك فيما يتعلق بمخاطر التحريف الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس .

ومن المفروض أن يتم ادماج المعايير والارشادات الواردة فى هذا المعيار مع إجراءات المراجعة الكلية .

• ما هى محتويات الرئيسية لهذا المعيار ؟

1. التفرقة بين الغش والخطأ .
2. توصيف نوعى الغش (الممثلين فى سوء استخدام الأصول والتحريف الناتج عن التضليل فى إعداد القوائم المالية) .
3. توصيف مسؤوليات كل من الجهات المسؤولة عن الحوكمة وكذلك إدارة المنشأة فى مجال منع الغش والتدليس واكتشافهما .
4. توصيف المحددات المتأصلة لعملية المراجعة فى مجال الغش والتدليس .
5. توضيح مسؤوليات المراقب عن اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش .
6. ضرورة محافظة المراقب على أسلوب الشك المهنى وإدراكه لامكانية حدوث تحريفات هامة ومؤثرة ناتجة عن الغش والتدليس .
7. ضرورة قيام أعضاء فريق العمل بمناقشة قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة للتحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس , مع ضرورة أن يأخذ الشريك المسئول فى حسبانته الأمور التى ينبغى إبلاغها لأعضاء فريق العمل غير المشاركين فى المناقشة .
8. بيان الأمور التى يجب على مراقب الحسابات استيفاؤها فى مجال الغش والتدليس متمثلة فيما يلى :

أ- أداء الإجراءات التى تمكنه من الحصول على المعلومات التى تستخدم فى تحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس .

ب- تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش على مستوى كل من القوائم المالية والتأكد .

ج- تقييم تصميم أنظمة الرقابة الداخلية ومدى فاعلية تطبيق أنشطة الرقابة الداخلية .

د- تحديد ردود الافعال الكلية لمواجهة مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة والناجمة عن الغش والتدليس على مستوى القوائم المالية (مع مراعاة ذلك عند توزيع العمل على العاملين) .

هـ- تصميم وأداء اجراءات مراجعة لمواجهة الخطر الناشئ عن اختراق الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية .

و- تحديد ردود الافعال لمواجهة الأخطار التي تم تحديدها والمتعلقة بالتحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس .

ز- دراسة مدى اعتبار التحريف الذي تم تحديده دليلاً على الغش .

ح- الحصول على اقرارات مكتوبة من الإدارة فيما يتعلق بالغش والتدليس .

ط- إجراء الاتصال مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة .

9. توفير ارشادات فيما يتعلق بالاتصالات مع السلطات التنظيمية والرقابية .

10. توفير ارشادات للمراقب في حالة مواجهته لظروف استثنائية نتيجة لوجود تحريف ناتج عن غش أو اشتباه في غش مما يشكك في قدرة المراقب على استكمال عملية المراجعة .

11. بيان متطلبات التوثيق .

● ما المتطلب الرئيسي لهذا المعيار ؟

يتطلب هذا المعيار من مراقب الحسابات أن يأخذ في اعتباره عند تخطيط وأداء المراجعة مخاطر التحريف الهامة والمؤثرة الناشئة عن الأخطاء والغش والتدليس في القوائم المالية , وذلك بغرض تخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض نسبياً .

القسم الثاني

خصائص الغش والتدليس

● ما مصدر التحريفات في القوائم المالية ؟

قد تنشأ التحريفات اما بسبب الغش أو الخطأ .

● ما العنصر الفاصل بين الغش والخطأ ؟

يتمثل هذا العنصر فى توفر نية العمد أو عدم العمد .

• ما المقصود بمصطلح (الخطأ) ؟

هو ذلك التحريف غير المتعمد فى القوائم المالية , ويشمل ذلك حذف المبالغ أو الإفصاحات .

• إضرب أمثلة للخطأ .

من أمثلة الخطأ :

- أ- الخطأ فى جمع أو تشغيل البيانات التى تستخدم فى إعداد القوائم المالية .
- ب- عدم صحة التقديرات المحاسبية كنتيجة للسهو أو سوء تفسير الحقائق .
- ج- الخطأ فى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التبويب أو العرض أو الإفصاح .

• ما المقصود بمصطلح " الغش " ؟

هو ذلك العمل المتقن الذى يقوم به فرد أو عدة أفراد من الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة أو العاملين أو الغير باستخدام الخداع للحصول على ميزة غير قانونية أو غير مستحقة .

• ما الغش الذى يدخل فى نطاق اهتمام المراقب ؟

يهتم المراقب بالغش الذى يؤدى إلى تحريف هام ومؤثر فى القوائم المالية .

• هل يقع فى اختصاص مراقب الحسابات أن يصدر توصيفاً قانونياً بحدوث الغش من عدمه ؟

لا .

• ما المقصود بغش الإدارة ؟

هو ذلك الغش الذى يرتكبه فرد أو اكثر من الإدارة أو المسئولين عن الحوكمة , وقد يصاحبه تواطؤ داخل المنشأة أو من الغير من خارج المنشأة .

• ما التصنيفات الرئيسية للتحريفات المتعمدة المتعلقة بمهمة مراقب الحسابات ؟

تتمثل فى النوعين التاليين :

أ- التحريفات الناتجة عن إعداد تقارير مالية مضللة .

ب- التحريفات الناتجة عن التلاعب فى الاصول .

• ما المقصود بالتقارير المالية المضللة ؟ وكيف يتم التضليل فى إعداد هذه التقارير

؟

يعنى التضليل فى إعداد التقارير المالية إجراء تحريفات متعمدة تشتمل على حذف أو اسقاط مبلغ أو الإفصاحات فى القوائم المالية لتضليل مستخدمى القوائم المالية .

ويتم هذا التحريف من خلال الاساليب التالية :

أ- التلاعب أو التزوير أو التعديلات فى السجلات المحاسبية أو المستندات المؤيدة التى تستخدم فى اعداد القوائم المالية .

ب- سوء عرض القوائم المالية .

ج- اسقاط الأحداث والمعاملات الهامة أو أية معلومات جوهرية أخرى .

د- الخطأ المتعمد فى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالمبالغ أو التوبيخ أو أسلوب العرض أو الإفصاح .

● هل تساهم تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية فى إحداث تضليل فى التقارير المالية ؟

نعم , حيث يحدث فى أغلب الاحوال ارتباط بين التضليل فى إعداد التقارير المالية مع تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة والتى قد يبدو شكلاً بأنها تعمل بفاعليه .

● كيف يتم ارتكاب الغش (التضليل فى التقارير المالية) من خلال تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية ؟

يتم ذلك من خلال استخدام عدة أساليب نذكر منها على سبيل المثال :

أ- تسجيل قيود يومية وهمية قرب نهاية الفترة المالية بغرض التلاعب فى نتائج التشغيل أو تحقيق أهداف أخرى .

ب- إجراء تعديل للافتراضات بصورة غير ملائمة مع تغيير الاحكام المستخدمة فى تقدير أرصدة الحسابات .

ج- اسقاط أو تقديم أو تأخير الاعتراف بالأحداث والمعاملات التى حدثت خلال الفترة المالية المعد عنها القوائم .

د- اخفاء أو عدم الإفصاح عن الحقائق التى قد تؤثر على المبالغ المدرجه فى القوائم المالية.

هـ- الاشتراك فى معاملات معقدة بغرض اساءة عرض المركز المالى أو الأداء المالى للمنشأة .

و- التعديل فى السجلات أو فى الشروط المرتبطة بمعاملات جوهرية وغير عادية.

• هل يمكن أن تتسبب جهود الإدارة في مجال التحكم في الأرباح في إعداد تقارير مالية مضللة؟

نعم , ويكون القصد في هذه الحالة التأثير في فهم مستخدمي القوائم المالية لأداء وربحية المنشأة بغرض تضليلهم .

• ماهى الدوافع التى تؤدى إلى قيام الإدارة بهذا التحكم فى الأرباح ؟

تتمثل الدوافع إلى زيادة الأرباح فيما يلى :

أ- وجود ضغوط للوفاء بمتطلبات السوق .

ب- الرغبة فى تعظيم المكافآت المبنية على الأرباح.

ج- الحصول على قروض .

وقد تكون الدوافع نحو تخفيض الأرباح ممثلة فى تقليل الضرائب .

• ماهى الطرق التى يتم اللجوء إليها فيما يتعلق بسوء استخدام الأصول ؟

يتحقق سوء استخدام الأصول من خلال التلاعب فيها عن طريق السرقة والتي يتم ارتكابها من قبل العاملين (وان كانت فى صورة مبالغ ضئيلة غير مؤثرة) أو عن طريق بعض مديرى المنشأة (وهم الاكثر قدرة فى اخفاء الاختلاسات) .

ويتم اللجوء إلى الطرق التالية فى مجال سوء استخدام الأصول :

أ- اختلاس المتحصلات (مثال ذلك تحويل تحصيلات العملاء إلى الحسابات الشخصية بالبنك للمختلس مع إعدام رصيد العملاء) .

ب- سرقة الأصول الملموسة أو الحقوق الفكرية .

ج - اجراء مدفوعات مالية عن مشتريات وهمية أو خدمات غير مؤداه .

د- الاستخدام الشخصى لأصول المنشأة .

وفى اغلب الاحيان يصاحب سوء استخدام الأصول سجلات أو وثائق مزيفة أو مضللة بغرض اخفاء فقد الأصول أو استخدام الاصول بدون اعتماد ملائم .

• ماهى الظروف التى تتيح ارتكاب الغش والتدليس ؟

تتمثل هذه الظروف فيما يلى :

أ- وجود دافع أو حافز لارتكاب الغش (مثال ذلك الرغبة فى المعيشة عند مستوى يتجاوز الدخل الشخصى) .

ب- وجود فرصة متاحة لارتكاب الغش (مثال ذلك وجود نقاط ضعف فى الرقابة الداخلية) .

ج- وجود فرص لاضفاء المصدقية على الاجراء المتبع (توفر القدرة على تبرير الغش بصورة معقولة مع غياب القيم الأخلاقية) .

القسم الثالث

مسئولية كل من المسؤولين عن الحوكمة وادارة المنشأة

فى مجال منع الغش والتدليس واكتشافهما

• على من تقع المسؤولية الأساسية لمنع واكتشاف الغش والتدليس ؟

تقع هذه المسؤولية على عاتق المسؤولين عن حوكمة المنشأة وادارتها , سواء كان هيكل الحوكمة رسمياً أو غير رسمى (كما فى حالة كون الإدارة نفسها مسئولة عن الحوكمة)

• ما هى الجوانب الرئيسية فى مسؤولية كل من المسؤولين عن الحوكمة والإدارة فى مجال منع الغش ؟

يجب أن يركز كل من المسؤولين عن الحوكمة والإدارة على الأمور التالية :

أولاً : ايجاد بيئة أمينة وسلوك اخلاقى فى مجال العمل بحيث تشمل :

أ- التعيين .

ب- التدريب .

ج- ترقية العاملين .

د- الحصول على تأكيدات دورية من العاملين عن مدى تفهمهم

لمسئولياتهم .

هـ- اتخاذ الإجراءات المناسبة فى مواجهة أى غش أو تدليس تم ارتكابه

فعالاً أو مشتبه فى وقوعه أو احتمال وقوعه .

ثانياً : وضع نظام للرقابة الداخلية والمحافظة عليه بغرض تقديم تأكيد مناسب

فيما يتعلق بمصدقية التقارير المالية وكفاءة وفاعلية العمليات والالتزام

بالقوانين واللوائح المطبقة.

مع ممارسة كل من المسؤولين عن الحوكمة والإدارة لدورهما الاشرافى

فى هذا المجال مع مراعاة احتمال اختراق الرقابة الداخلية أو فرض

نفوذهما فى مجال التحكم فى اعداد التقارير المالية بغرض التأثير فى

توقعات مستخدمى تلك التقارير فى الحكم على أداء المنشأة وربحيتها .

ثالثاً : خلق بيئة رقابية مناسبة والمحافظة على تطبيق السياسات والإجراءات

التي تساعد فى تحقيق اهداف المنشأة بانتظام وفاعلية وادارة المخاطر)

التي تؤدي إلى حدوث التحريفات الهامة والمؤثرة) بغرض تخفيض هذه المخاطر (وليس منعها بصورة كاملة) .

القسم الرابع

المحددات المتأصلة لعملية المراجعة في مجال الغش والتدليس

- هل تضمن مراجعة القوائم المالية خلو تلك القوائم من كافة التحريفات الهامة والمؤثرة؟

طبقاً لهدف مراجعة القوائم المالية (المحدد في معيار المراجعة المصري رقم 200) والمتمثل في تمكين مراقب الحسابات من التعبير عن رأيه في إعداد القوائم المالية في كافة جوانبها الهامة طبقاً لاطار إعداد تقارير مالية مطبق , ونظراً لوجود بعض المحددات المتأصلة لعملية المراجعة فإنه يظل هناك خطر لا يمكن تلافيه , يتمثل في عدم اكتشاف بعض التحريفات الهامة والمؤثرة في القوائم المالية رغم تخطيط وأداء عملية المراجعة بصورة ملائمة وفقاً لمعايير المراجعة المصرية .

- هل يتساوى في الأهمية كل من خطر عدم اكتشاف تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش مع خطر عدم اكتشاف تحريف هام ومؤثر ناتج عن خطأ؟

لا , حيث أن خطر عدم اكتشاف تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش أكثر أهمية وذلك في ضوء الاعتبارات التالية :

أ- ارتباط الغش والتدليس بترتيبات معقدة ومنظمة بحرص ومصممة لاختفاء عملية الغش (في صورة تزوير أو عدم تسجيل معاملات أو تقديم اقرارات غير سليمة بصورة عمدية) .

ب- صعوبة اكتشاف الغش والتدليس نظراً لما قد يصاحبهما من تواطؤ يؤدي إلى اقناع المراجع بأدلة رغم زيفها .

- أيهما اكبر خطر عدم اكتشاف المراقب للتحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن غش المديرين أم الناشئة عن غش العاملين؟

يعد خطر عدم اكتشاف المراقب للتحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن غش المديرين أكبر من تلك الناشئة عن غش العاملين , وذلك للأسباب التالية :

أ- غالباً ما يكون المديرين في مواقع تمكنهم من التلاعب في السجلات المحاسبية بصورة مباشرة أو غير مباشرة ومن ثم تقديم معلومات مالية مضللة .

ب- من المحتمل أن يكون بعض مستويات الإدارة فى مواقع تمكنها من تخطى إجراءات الرقابة المصممة لمنع عمليات الغش التى يرتكبها عاملون آخرون من خلال توجيه العاملين والمرؤسين للمساعدة فى ارتكاب غش أو تدليس بعلم العاملين أو بغير علمهم.

• هل يدل الاكتشاف اللاحق لتحريف هام ومؤثر فى القوائم المالية نتيجة الغش والتدليس بالضرورة على الفشل فى الالتزام بمعايير المراجعة المصرية ؟

لا يمكن القول بهذا فى كل الحالات , بل انه يسرى فقط فى حالات محددة من التحريفات المتعمدة والتى تكون فيها إجراءات المراجعة غير فعالة فى اكتشاف التحريف الذى تم إخفاؤه من خلال التواطؤ بين واحد أو أكثر من الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة أو العاملين أو الغير , أو ذلك التحريف المرتكب بوثنائق مزورة .

• كيف يمكن تحديد قيام المراجع بأداء عملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المصرية ؟

يتم ذلك فى ضوء إجراءات المراجعة التى تم اداؤها فى ظل الظروف القائمة ومدى كفاية وملاءمة أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها وملاءمة تقرير مراقب الحسابات استناداً على تقييم هذه الأدلة .

القسم الخامس

مسئوليات المراقب عن اكتشاف التحريفات الهامة الناتجة

عن الغش والتدليس

• ماهى حدود مسئوليات المراقب عن اكتشاف التحريفات الهامة الناتجة عن الغش والتدليس ؟

يحصل المراقب الذى يودى عملية مراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المصرية على تأكد معقول بأن القوائم المالية ككل خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة بسبب الغش أو الخطأ .

• هل يمكن للمراقب الحصول على تأكد حاسم بأنه سيتم اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة فى القوائم المالية ؟

لا, وذلك نظراً لوجود العوامل التالية :

أ- استخدام الحكم الشخصى .

ب- استخدام العينات .

ج- المحددات المتأصلة للرقابة الداخلية .

د- طبيعة أدلة المراجعة المتاحة وكونها مقنعة أكثر منها حاسمة .

• **ما الأسلوب الذى يجب على المراقب اتباعه أثناء حصوله على التأكد المناسب طوال عملية المراجعة ؟**

يجب عليه اتباع أسلوب الشك المهني , مع مراعاة الأمور التالية :

أ- احتمال تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة .

ب- ادراك الحقيقة المتعلقة بأن إجراءات المراجعة الفعالة فى اكتشاف الخطأ قد لا تكون ملائمة فى اكتشاف خطر التحريف الهام والمؤثر الناشئ عن الغش والتدليس .

(يرجع إلى الارشادات الاضافية المرفقة بالمعيار والمتعلقة بمراعاة مخاطر الغش والتدليس فى عملية المراجعة واجراءات اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة والناجمة عن الغش والتدليس).

القسم السادس

اسلوب الشك المهني

• **ما المقصود بأسلوب الشك المهني ؟**

هو نمط من التصرف ينطوى على ما يلى :

أ- عقلية متسائلة .

ب- تقييم حذر لأدلة المراجعة .

ج- التساؤل المستمر حول مدى ترجيح المعلومات وأدلة المراجعة التى تم الحصول عليها بوجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش .

• **ما هي متطلبات معايير المراجعة المصرية بشأن اتباع السلوك المهني ؟**

يتطلب معيار المراجعة المصرى رقم 200 قيام المراقب بتخطيط وأداء عملية المراجعة واتخاذ موقف التشكك المهني وادراك العوامل التى قد تؤدي إلى عدم مصداقية القوائم المالية (مثل ذلك امكانية وجود ظروف قد تؤدي إلى تحريف القوائم المالية تحريفاً هاماً ومؤثراً) .

وتبدو أهمية استخدام الشك المهني بصورة خاصة عند دراسة مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس ويرجع ذلك إلى خصائص الغش والتدليس .

- هل تؤثر خبرة المراقب السابقة مع المنشأة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة فى ضرورة اتباعه اسلوب الشك المهني ؟

ليس من المتوقع اغفال المراقب لخبرته السابقة مع المنشأة حول أمانة ونزاهة الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة , ومع ذلك فإنه يجب عليه المحافظة على اتباع أسلوب الشك المهني نظراً لاحتمال حدوث تغيير فى الظروف .

القسم السابع

مناقشة أعضاء فريق العمل لقابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة

لتحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس

- ما متطلبات معايير المراجعة المصرية بشأن مناقشة أعضاء فريق العمل لامكانية تعرض القوائم المالية الخاصة بالمنشأة لتحريف هام ومؤثر ؟

يتطلب المعيار المراجعة المصرى رقم 315 من أعضاء فريق العمل مناقشة هذا الأمر , نظراً لأن هذه المناقشة تلقى ضوءاً على قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش .

- من تشملهم المناقشة ؟

تشمل المناقشة الشريك المسئول الذى يستخدم الحكم المهني وخبرته السابقة مع المنشأة ومعرفة بالتطورات الجارية فى تحديد الأعضاء الآخرين الذين يجب ضمهم إلى المناقشة .

وعادة ماتشمل المناقشة الأعضاء الأساسيين فى فريق العمل وكذلك أعضاء فريق العمل الاكثر خبرة , حيث يساهمون بتصوراتهم حول كيفية وامكانية تعرض القوائم المالية لتحريف هام ومؤثر .

- هل يجب ابلاغ جميع أعضاء فريق العمل بالقرارات التى تم التوصل اليها فى المناقشة؟

لا , ولكن يجب على الشريك المسئول تحديد الأمور التى ينبغى ابلاغها لأعضاء فريق العمل الذين لم يشاركوا فى المناقشة .

- كيف يتم اجراء المناقشة ؟

تتم بعقل متنبه مع تجنب أى معتقدات لدى الفريق حول أمانة ونزاهة الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة .

- ماهى الموضوعات التى تشملها المناقشة عادة ؟

1. تبادل الأفكار بين أعضاء فريق العمل حول :

- أ- كيفية تعرض القوائم المالية للتحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش .
 - ب- الجزئية التي يعتقدون بأنها معرضه لهذا التحريف .
 - ج- كيفية إعداد الإدارة للتقارير المالية المضللة .
 - د- كيفية اخفاء التضليل .
 - هـ- كيفية اساءة استخدام أصول المنشأة .
2. دراسة الظروف التي قد تشير إلى تحكم الإدارة فى الإيرادات والممارسات التي تطبقها فى هذا المجال مما يؤدي إلى التضليل فى عرض القوائم المالية .
 3. دراسة العوامل الداخلية والخارجية (المعروفة) والتي قد تشكل دافعاً او عنصراً ضاعطاً من الإدارة فى مجال ارتكاب الغش ومبرراً مقبولاً لها (رغم عدم صحته) فى هذا الشأن.
 4. دراسة مدى تدخل الإدارة فى الاشراف على العاملين الذين لديهم القدرة للوصول إلى الأموال أو غيرها من الأصول القابلة لسوء الاستخدام .
 5. دراسة أية تغييرات غير عادية (والتي ليس لها تفسير) فيما يتعلق بسلوك الإدارة أو العاملين أو أسلوب بيئتهم على نحو يستدعى انتباه فريق العمل .
 6. التأكيد على أهمية الاحتفاظ بحالة ذهنية جيدة طوال عملية المراجعة ومراعاة احتمال حدوث تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش .
 7. دراسة أنواع الظروف – التي لو صادفها المراقب – والتي تشير إلى احتمال وجود غش أو تدليس .
 8. دراسة كيفية الدمج بين عنصر عدم القدرة على التنبؤ مع طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة التي يجب أداؤها .
 9. دراسة اجراءات المراجعة التي يمكن اختيارها لمواجهة امكانية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش ومدى زيادة فاعلية بعض أنواع إجراءات المراجعة عن غيرها .
 10. دراسة أية دعاوى بالغش والتدليس قد يكتشفها المراقب .
 11. دراسة خطر تجاوز الإدارة للرقابة الداخلية .

• **ما اسباب أهمية مناقشة امكانية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش واعتبارها جزءاً هاماً من عملية المراجعة ؟**

تتمثل هذه الأسباب فيما يلى :

- أ- إتاحة الفرصة للمراقب لمراعاة رد الفعل الملائم لمواجهة امكانية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش وتحديد أعضاء فريق العمل الذى يتولى أداء اجراءات مراجعة معينة .
- ب- تمكين المراقب من تحديد كيفية مشاركة فريق العمل فيما يتعلق بنتائج اجراءات المراجعة .

ج- تمكين المراقب من تحديد كيفية التعامل مع أى دعاوى بالغش تنمو إلى علمه

• **ما الذى يتطلبه المعيار من أعضاء فريق العمل بعد المناقشة الأولية ؟**

يستمر أعضاء فريق العمل – سواء عند التخطيط لعملية المراجعة أو طوال عملية المراجعة- فى الاتصال وتبادل المعلومات التى تم الحصول عليها والتى يمكن أن تؤثر فى تقييم مخاطر التحريف الهام و المؤثر الناتج عن الغش و التدليس أو التى قد تؤثر فى اجراءات المراجعة التى يتم أداؤها لمواجهة هذه المخاطر .
وقد يكون من الملائم فى حالات معينة اجراء المناقشة عند فحص المعلومات المالية الدورية للمنشأة .

القسم الثامن

اجراءات تقييم المخاطر

• **ماهى الإجراءات التى ينبغى على المراقب أداؤها فى مجال تقييم المخاطر ؟**

يجب على المراقب أداء الاجراءات المتعلقة بتقييم الخطر على نحو يمكنه من التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك تفهم الرقابة الداخلية (على النحو المطلوب فى معيار المراجعة المصرى رقم 315) .

وفى هذا الاطار فإنه ينبغى على المراقب أداء الاجراءات التالية بغرض الحصول على المعلومات التى تستخدم فى تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش :

أ- الاستفسار من الادارة والمسؤولين عن الحوكمة وغيرهم من داخل المنشأة بغرض تفهم الأمور التالية :

1. كيفية ممارسة المسؤولين عن الحوكمة للإشراف على الاجراءات التى تتخذها الإدارة فى مجال تحديد ومواجهة مخاطر الغش .
2. نظام الرقابة الداخلية الموضوع من قبل الإدارة لتخفيض هذه المخاطر .

ب- دراسة امكانية وجود خطر أو اكثر من مخاطر الغش والتدليس .

ج- دراسة النسب والمؤشرات غير العادية أو غير المتوقعة التى يتم تحديدها من خلال أداء الاجراءات التحليلية .

د- دراسة المعلومات الأخرى التى قد تفيد فى مجال تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش .

• ماهى الأمور التى يجب أن تشملها استفسارات المراقب فى مجال تفهم طبيعة الاشراف الذى يمارسه المسئولون عن الحوكمة فيما يتعلق بتحديد ومواجهة خطر الغش ؟

ينبغى أن تشمل الاستفسارات الأمور التالية :

- أ- تقييم الإدارة لخطر تضمن القوائم المالية تحريفاً هاماً ومؤثراً نتيجة الغش .
- ب- الاجراءات المتبعة من الإدارة فى مجال تحديد ومواجهة مخاطر الغش والتدليس داخل المنشأة (شاملة المخاطر المتعلقة بأرصدة حسابات أو فئات من المعاملات أو الافصاحات) .
- ج- اخطارات الادارة – ان وجدت – للمسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بالاجراءات المتبعة فى تحديد ومواجهة مخاطر الغش والتدليس فى المنشأة .
- د- اخطارات الادارة – ان وجدت – للعاملين حول رأيها بشأن ممارسات النشاط والسلوك الاخلاقى فى المنشأة .

• ماهى الأمور التى ينبغى على المراقب الاستفسار بشأنها من الإدارة فى مجال تحديد ومواجهة خطر الغش ؟

يجب على المراقب الاستفسار عن الأمور التالية :

- أ- تقييم الأداء لخطر التحريف الهام , ويشمل ذلك :
 - طبيعة التقييم .
 - مدى تكرار التقييم (سنوى / جزء من المتابعة المستمرة) .
 - مجال التقييم (التركيز على مخاطر غش العاملين أو سوء استخدام الأصول)
- ب- تقييم الادارة لفاعلية أنظمة الرقابة الداخلية فى منع الغش واكتشافه .
- ج- الإجراءات التى تتخذها الادارة فى مواجهة دعاوى الغش والتدليس الداخلية والخارجية والتى تؤثر على المنشأة .
- د- طبيعة ومدى مراقبة أماكن التشغيل أو قطاعات النشاط (فى حالة تعددها) وتحديد المواقع أو القطاعات التى ترتفع فيها احتمالات حدوث الغش والتدليس .

• ما مدلول عدم قيام الادارة بإجراء تقييم لخطر الغش والتدليس ؟

يعد هذا دليلاً على عدم إعطاء الإدارة الاهتمام الكافى للرقابة الداخلية .

• هل يكفي الاستفسار من الإدارة فقط في مجال توفير المعلومات المتعلقة بمخاطر الغش والتدليس؟

رغم أن المعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال الاستفسار من الإدارة حول مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن غش العاملين قد تكون مفيدة , إلا أنه في مجال الحصول على معلومات حول المخاطر الناشئة عن غش الإدارة قد يكون من الضروري الحصول على معلومات من خلال الاستفسار من جهات أخرى داخل المنشأة بخلاف الإدارة .

ويستخدم المراقب حكمه الشخصي في تحديد الأفراد الذين يوجه اليهم الاستفسار بحيث يكونون قادرين على توفير معلومات مفيدة في تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش .

• هل يقوم المراقب بالاستفسار من أعضاء المراجعة الداخلية بغرض الحصول على آرائهم حول مخاطر الغش والتدليس؟

نعم , وفي هذا الصدد يتولى الاستفسار عن الإجراءات المؤداه من قبل المراجعة الداخلية أثناء العام لاكتشاف الغش والتدليس ومدى استجابة الإدارة على نحو ملائم للنتائج , كما يتولى أيضاً الاستفسار منهم عما يتوفر لديهم من معلومات حول عمليات الغش الفعلية والمشتبه فيها والمحتملة .

• من هم الأفراد الآخرون – داخل المنشأة – الذين يمكن للمراقب أن يوجه اليهم استفسارات حول مدى وجود عمليات غش أو اشتباه فيها ؟

يتمثل هؤلاء الأفراد في :

أ- أفراد التشغيل والعمليات الذين ليس لهم صلة مباشرة بإعداد التقارير المالية .

ب- العاملون في المستويات المختلفة للسلطة .

ج- العاملون المرتبطون ببدء وإعداد وتسجيل المعاملات المعقدة وغير العادية والمشرفين عليهم أو الذين يتولون الرقابة عليهم .

د- المستشار القانوني الداخلي بالمنشأة .

هـ- المسئول عن السلوك المهني .

و- الأفراد المسئولين عن التعامل مع دعاوى الغش والتدليس .

• ما الأسلوب الذي ينبغي على المراقب اتباعه عند تقييم ردود الإدارة على استفساراته؟

ينبغي عليه اتباع اسلوب الشك المهني فى تقييم هذه الردود , مع مراعاة الأمور التالية :

أ- استخدام الحكم الشخصى المهني فى تحديد متى يكون ضرورياً تعزيز ردود الإدارة على الاستفسارات بمعلومات أخرى .

ب- القيام بحل التعارضات فى الردود على الاستفسارات – ان وجدت - .

• كيف يتوصل المراقب إلى الكيفية التي يمارس بها المسئولون عن الحوكمة الإشراف على عمليات الإدارة فى مجال تحديد مخاطر الغش فى المنشأة ؟
يتم ذلك من خلال :

أ- حضور الاجتماعات التي تتم فيها مناقشة هذه الأمور .

ب- قراءة محاضر الاجتماعات .

ج- الاستفسار من المسئولين عن الحوكمة .

• ما الذى ينبغي على المراقب أدائه فى حالة تلقيه ردود من المسئولين عن الحوكمة عن استفساراته متعارضة مع ردود الإدارة عن استفساراته ؟
ينبغي على المراقب فى هذه الحالة الحصول على أدلة مراجعة إضافية لحل هذا التعارض .

• ما عوامل خطر الغش التي يجب على المراقب التعرف عليها ؟

تتمثل هذه العوامل فى الأحداث والظروف التي تشكل دافعاً أو ضغطاً يدفع لأرتكاب الغش أو أتاحة الفرصة لارتكابه .

وتتمثل فى الأمور التالية :

أ- الرغبة فى الوفاء بتوقعات الغير فى مجال الحصول على تمويل إضافى (من خلال زيادة رأس المال وحقوق الملكية) .

ب- الرغبة فى الحصول على مكافأة من خلال تحقيق غير واقعى للأرباح المقدره

ج- عدم فاعلية بيئة الرقابة .

• هل تشير عوامل خطر الغش بالضرورة إلى حدوث عملية غش ؟

لا , إلا انها فى الغالب ما توجد فى ظروف حدث فيها الغش فعلاً , وبصفة عامة فإن وجود عوامل الغش والتدليس تؤثر بالضرورة فى تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر .

● هل من السهل ترتيب عوامل خطر الغش حسب أهميتها؟

لا ، حيث تختلف أهمية عوامل خطر الغش من منشأة إلى أخرى ومن ثم فإن على المراقب استخدام حكمه الشخصى المهنى فى تحديد أهمية كل عامل من هذه العوامل .

● هل يمكن تصنيف عوامل خطر الغش إلى مجموعات؟

نعم ، تصنف على النحو التالى :

أ- دوافع لارتكاب الغش .

ب- فرص متاحة لارتكاب الغش .

ج- القدرة على تبرير الغش .

((انظر أمثل عوامل خطر الغش الواردة فى ملحق رقم (1) للمعيار مع مراعاة أنها ليست حصرية ، وليست مناسبة لكل المواقف مع اختلاف أهميتها حسب حجم المنشأة وانشطتها أو خصائص الملكية فيها أو أية ظروف أخرى)) .

● هل تؤثر الخصائص المتعلقة بحجم المنشأة ومدى تشابكها وملكيتهما فى رأى المراقب حول عوامل خطر الغش والتدليس؟

نعم ، وتؤثر تأثيراً هاماً فى هذا الصدد ، فعلى سبيل المثال فإنه فى المنشآت صغيرة الحجم لا تتوفر الاعترافات المتعلقة بمنع واكتشاف الغش والتدليس وذلك على عكس المنشآت الكبيرة التى تتوفر فيها هذه الاعترافات .

● هل تدل هيمنة فرد واحد فى منشأة صغيرة بالضرورة على فشل الإدارة فى خلق سلوك ملائم فيما يتعلق بالرقابة الداخلية؟

لا ، حيث قد يتم تعويض ضعف أنظمة الرقابة الداخلية من خلال سلطة الإدارة .
الآن أنه يمكن القول أن هيمنة فرد واحد تمثل جانباً من جوانب الضعف حيث تخلق الفرصة لتجاوز الإدارة للرقابة الداخلية .

● ماهى الأمور التى على المراقب مراعاتها عند قيامه بأداء إجراءات تحليليه بغرض التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك الرقابة الداخلية؟

ينبغى عليه مراعاة العلاقات غير العادية وغير المتوقعة والتى يمكن أن تشير إلى مخاطر التحريفات الهامة الناتجة عن الغش . وذلك من خلال المقارنة بين التوقعات والمبالغ المسجلة (أو النسب التى تم الحصول عليها من مبالغ مسجلة) .

● هل يتطلب المعيار من المراقب أموراً أخرى بخلاف تفهم المنشأة وبيئتها بما فى ذلك الرقابة الداخلية؟

يتطلب المعيار من المراقب القيام بدراسة المعلومات الأخرى التى حصل عليها من خلال تفهم المنشأة وبيئتها والتى تساعده فى تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش .

- ويمكن الحصول على هذه المعلومات الأخرى من المصادر التالية :
- أ- المناقشة مع أعضاء فريق العمل (على نحو ما سبق ايضاحه) .
- ب- عملية قبول العميل أو اتخاذ قرار باستمرارية الارتباط معه .
- ج- مهام فحص المعلومات المالية الدورية .

● **ما متطلبات المعيار بشأن تحديد وتقييم مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس؟**

- يجب على المراقب فى هذا الصدد القيام بما يلى :
- أولاً:** أن يتم تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على كل مستوى من المستويات التالية :
- أ- مستوى القوائم المالية .
- ب- مستوى التأكد لكل فئة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات .
- ثانياً:** دراسة القيمة المتوقعة للتحريفات المحتملة .
- ثالثاً:** اعتبار المخاطر التى تم تقييمها على انها تؤدي إلى حدوث تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش بمثابة مخاطر جوهرية .
- رابعاً:** تقييم مدى كفاءة تصميم نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة ومدى فاعلية تطبيقها .

● **ما متطلبات المعيار بشأن مخاطر الغش فى الإيرادات؟**

- يتطلب المعيار من المراقب افتراض وجود مخاطر للغش فى الاعتراف بالإيرادات ومن ثم ينبغى عليه ما يلى :
- أ- دراسة نوع الإيراد .
- ب- تحديد المعاملات أو التأكيدات المتعلقة بالإيراد والتي يمكن أن تؤدي إلى حدوث مخاطر الغش .
- ج- اعتبار مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والمتعلقة بالاعتراف بالإيراد بمثابة مخاطر جوهرية بحيث تتطلب من المراقب تقييم مدى كفاءة تصميم نظام الرقابة الداخلية ومدى فاعلية تطبيقه .

د- فى حالة عدم تقييم الاعتراف بالايراد كخطر تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش فيجب توثيق الاسباب التى تؤيد النتيجة التى تم التوصل اليها ويتحدد مدى التوثيق فى ضوء الحكم والتقدير الشخصى للمراقب .

(يرجع إلى الملحق رقم (3) للمعيار والذى يوضح أمثلة لردود الأفعال التى ينبغى اتخاذها لمواجهة خطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن التحريف فى الاعتراف بالايراد) .

• ماهى صور التحريف الهامة للايراد ؟

تتمثل هذه التحريفات فى :

أ- تضخيم الايراد (الاعتراف المبكر بالايراد أو تسجيل ايرادات وهمية)

ب- تخفيض الايراد (ترحيل الايراد إلى فترة لاحقة بدون مبرر) .

• ما الذى يتطلبه المعيار من المراقب لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتجة عن الغش والتي تم تقييمها ؟

يتطلب المعيار من المراقب تحديد ردود أفعال لمواجهة هذه المخاطر, وذلك على النحو التالى :

أولاً : تحديد ردود أفعال بالنسبة للمخاطر التى تم تقييمها على مستوى القوائم المالية , وهى ردود أفعال لها تأثير على كيفية سير عملية المراجعة فى اطار الشك المهنى الزائد .

ثانياً : تحديد ردود أفعال تجاه المخاطر التى تم تقييمها على مستوى التأكيد , تتمثل فى أداء مراجعة إضافية , تتعلق بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التى يجب أداؤها .

ثالثاً : تحديد ردود أفعال تجاه المخاطر التى تم تقييمها وتتعلق بأداء إجراءات مراجعة لمواجهة المخاطر الناتجة عن تجاوز الإدارة للرقابة (مع مراعاة التنبؤ بالطرق التى يمكن استخدامها فى ارتكاب التجاوز) .

• كيف تؤثر ردود افعال المراقب فى مواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر والناتج عن الغش على شكه المهنى ؟

تؤثر ردود الافعال على الشك المهنى للمراقب من الناحيتين التاليتين :

الأولى : خلق حساسية كبيرة عند اختيار طبيعة ومدى المستندات المؤيدة للمعاملات الهامة والمؤثرة التى يتم اختبارها .

الثانية : ادراك ضرورة تعزيز تفسيرات وقرارات الإدارة بالنسبة للأمور الهامة المؤثرة .

● هل من الضروري وفي كل الاحوال أن يضع المراقب إجراءات مراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر والناجمة عن الغش بصورة كافية ؟

لا , حيث أنه قد يتوصل المراقب إلى نتيجة تتعلق بأنه ليس من العملى وضع إجراءات مراجعة لمواجهة هذه المخاطر .

وفى مثل هذه الظروف فإنه يقوم بدراسة تأثير ذلك على عملية المراجعة وفقاً لمتطلبات هذا المعيار كما سنوضحه فيما بعد .

● ما متطلبات المعيار عند قيام المراقب بتحديد ردود الأفعال العامة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر والناجم عن الغش والتدليس على مستوى القوائم المالية ؟

يجب على المراقب أداء ما يلى :

أولاً : دراسة اختيار فريق العمل والاشراف عليه :

ويتطلب ذلك منه :

أ- اختيار أفراد فريق العمل ممن تتناسب معرفتهم ومهاراتهم وقدرتهم مع أداء الواجبات وفقاً لتقييمه للمخاطر .

ب- تعيين أفراد اضافيين من ذوى المهارات المتخصصة .

ج- تعيين أفراد ذوى خبرة اكبر .

د- تحديد مدى الاشراف على نحو يعكس تقييم المراقب للمخاطر وكفاءة فريق العمل القائم بأداء العمل .

ثانياً : دراسة أسلوب اختيار السياسات المحاسبية الهامة وتطبيقها وخاصة تلك السياسات المتعلقة بالقياس غير الموضوعى والمعاملات المعقدة .

(مع مراعاة مدى دلالة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية على إعداد تقارير مالية مضللة وخاصة فى مجال التحكم فى الارباح).

ثالثاً : ادخال عنصر عدم التوقع عند اختيار طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات المراجعة الواجب أداؤها .

ويكون ذلك من خلال الوسائل التالية :

أ- أداء اجراءات هامة على أرصدة حسابات مختارة وتأكيدات لم يسبق اختبارها

ب- تعديل توقيت إجراءات المراجعة عن التوقيت المتوقع .

ج- استخدام طرق مختلفة لاختيار العينات .

د- اتمام إجراءات المراجعة فى مواقع مختلفة أو فى مواقع لم يتم الاعلان عنها.

• ما هى ردود أفعال المراقب تجاه خطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس على مستوى التأكد؟

تتعلق ردود الافعال هذه بتغيير طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .

• ما هى الطرق التى يتم استخدامها فى تغير طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة؟

تتمثل هذه الطرق فيما يلى :

أولاً : تغيير طبيعة إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة اكثر مصداقية وذات صلة بالموضوع أو الحصول على معلومات مؤيدة اضافية .

ومن أمثلة ذلك :

أ- الملاحظة المادية أو التفتيش على أصول بعينها .

ب- استخدام اساليب مراجعة قائمة على الحاسب الآلى .

ج- تدعيم المصادقات من الغير بإجراء استفسارات من غير المختصين بالنواحي المالية فى المنشأة .

ثانياً : تعديل توقيت أداء إجراءات المراجعة الهامة , وذلك فى ضوء مراعاة مدى فعالية أداء إجراءات المراجعة فى نهاية الفترة أو قربها أو على أساس دورى فى مواجهة خطر التحريف الهام الناشئ عن الغش .

ثالثاً : تعديل مدى الإجراءات المطبقة , ويتم ذلك من خلال ما يلى :

أ- زيادة حجم العينات .

ب- أداء الإجراءات التحليلية على مستوى اكثر تفصيلاً .

ج- استخدام أساليب المراجعة بالحاسب الآلى لإجراء اختبارات اكثر شمولاً للمعاملات الالكترونية وملفات الحسابات .

• ما الذى ينبغى على مراقب الحسابات القيام به اذا توصل إلى تحديد أن احد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش يؤثر فى كميات المخزون؟

يقوم المراقب بفحص سجلات المخزون للمساعدة فى تحديد المواقع والاصناف التى تتطلب عناية خاصة أثناء أو بعد الجرد الفعلى للمخزون . وقد يؤدى به هذا

إلى اتخاذه قراراً بمراقبة جرد المخزون فى مواقع محددة وعلى اسس غير معلنه أو اجراء جرد للمخزون فى جميع المواقع فى نفس التاريخ .

● **ما الذى ينبغى على مراقب الحسابات القيام به اذا توصل إلى تحديد أن احد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس يؤثر على ما يلى :**

أ- عدد من الحسابات والتأكدات (شاملة تقييم الأصول والتقديرات المتعلقة بمعاملات محددة).

ب- الالتزامات المستحقة .

ج- التغييرات الهامة فى الافتراضات ذات الصلة بالتقديرات المتكررة ؟

يجب أن يقوم مراقب الحسابات بإجراء تقييم لمدى معقولية تقديرات الإدارة والاحكام والافتراضات الخاصة بها , مع إجراء الفحص بأثر رجعى للأحكام والافتراضات الادارية المشابهة المطبقة فى فترات سابقة .

(يرجع إلى الملحق رقم (2) للمعيار والمتضمن إجراءات المراجعة التى يمكن تطبيقها لمواجهة مخاطر التحريفات الهامة الناتجة عن الغش) .

● **ماهى إجراءات المراجعة التى يجب على مراقب الحسابات أداؤها لمواجهة خطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية ؟**

يجب على المراقب - بجانب ردود أفعاله فى مواجهة الخطر الذى تقيمه للتحريف المؤثر الناتج عن الغش والتدليس على مستوى التأكيد - أن يصمم ويؤدى إجراءات مراجعة بهدف تحقيق الأغراض التالية :

أولاً : اختبار مدى سلامة قيود اليومية التى تم ترحيلها إلى الأستاذ العام وكذلك قيود التسوية التى تم اجراؤها عند إعداد القوائم المالية .

ثانياً : فحص التقديرات المحاسبية لاكتشاف مدى وجود تحيز يتسبب فى التحريف المؤثر الناتج عن الغش والتدليس .

ثالثاً : تفهم الأسباب المنطقية للمعاملات الهامة - التى علم بها المراقب - والتى تخرج عن نطاق النشاط المعتاد للمنشأة , أو تلك المعاملات التى تبدو غير عادية فى ظل تفهم المراقب للمنشأة وبيئتها .

● **مالذى ينبغى على المراقب مراعاته عند تصميمه وأدائه لإجراءات المراجعة بغرض اختبار مدى صحة قيود اليومية المرحلة إلى الأستاذ العام والتسويات الأخرى التى تم إجراؤها عند إعداد القوائم المالية ؟**

يجب على المراقب مراعاة ما يلى :

1- تفهم عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة والضوابط المتعلقة بقيود اليومية والتسويات الأخرى .

- 2- تقييم كفاءة تصميم أنظمة الرقابة على قيود اليومية والتسويات الأخرى وتحديد مدى وضعها موضع التطبيق الفعلى .
- 3- الاستفسار من المشاركين فى عملية إعداد التقارير المالية عن أى أنشطة غير ملائمة أو غير عادية فيما يتعلق بإعداد القيود اليومية والتسويات الأخرى .
- 4- تحديد توقيت إجراء الأختبارات .
- 5- تحديد واختبار قيود اليومية والتسويات الأخرى والتي سوف يتم اختبارها

• **ما هى الأمور التى ينبغى على المراقب مراعاتها عند تحديد واختيار قيود اليومية والتسويات الأخرى التى تخضع للاختبار ؟**

ينبغى على المراقب مراعاة الأمور التالية :

- 1- تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس , حيث يؤثر هذا التقييم على تحديد فئات محددة من قيود اليومية والتسويات الأخرى لاختبارها .
- 2- مدى فاعلية أنظمة الرقابة الداخلية على قيود اليومية والتسويات الأخرى .
- 3- طبيعة عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة وطبيعة الأدلة التى يمكن الحصول عليها ومدى كونها يدوية أو الكترونية أو الجمع بين الاسلوب اليدوى والالكترونى .
- 4- خصائص قيود اليومية أو التسويات الأخرى غير السليمة (المزيفة) والتي قد تشمل ما يلى :
 - أ- إجراء القيود على حسابات لا تتصل بالموضوع , أو غير عادية أو حسابات نادرة الاستخدام .
 - ب- إجراء القيود من قبل أفراد غير مختصين أصلاً بإجراء قيود اليومية
 - ج- تسجيل القيود فى نهاية الفترة أو بعد الاقفال بتفسيرات وتوصيف قليل أو بدون تفسير أو توصيف .
 - د- إجراء القيود قبل أو أثناء إعداد القوائم المالية بدون استخدام أرقام حسابات
 - هـ- احتواؤها على أرقام صحيحة أو مقربة .
- 5- طبيعة ومدى تعقيد الحسابات , والتي تشمل على ما يلى :

- أ- معاملات معقدة أو غير عادية فى طبيعتها .
 - ب- تقديرات هامة وتسويات نهاية المدة .
 - ج- سبق تعرضها للتحريف فى فترات سابقة .
 - د- عدم تسويتها بصورة منتظمة , واشتمالها على فروق لم تتخذ إجراءات بشأن تسويتها .
 - هـ- معاملات فيما بين شركات المجموعة.
 - و- اشتراكها فى خطر محدد للتحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس.
- 6- قيود اليومية والتسويات الأخرى التى يتم اثباتها خارج النظام المعتاد للنشاط
- 7- مدى تعدد المواقع والكيانات (حيث يجب على المراقب الاهتمام باختيار قيود يومية من مواقع متعددة) .

● **ماهو الاسلوب الذى ينبغى على المراقب اتباعه فى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبار قيود اليومية والتسويات الأخرى ؟**

يستخدم المراقب حكمه المهنى فى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبار قيود اليومية والتسويات الأخرى , مع مراعاة ما يلى :

أولاً : اختبار قيود اليومية والتسويات الأخرى التى تتم فى نهاية الفترة المالية (باعتبار انه غالباً ما يتم إجراء القيود غير السليمة فى نهاية الفترة) .

ثانياً : دراسة مدى الحاجة إلى اختبار قيود اليومية والتسويات الأخرى خلال الفترة المالية (باعتبار انه من المحتمل حدوث التحريف الهام خلال الفترة مع بذل جهود مكثفة لاختفائه) .

● **ما الذى ينبغى على مراقب الحسابات أدائه فى مجال فحص التقديرات المحاسبية بغرض كشف التحيز الذى يمكن أن ينشأ عنه تحريف هام ومؤثر كنتيجة للغش والتدليس ؟**

ينبغى على المراقب فى مجال كشف التحريف المقصود للتقديرات المحاسبية اجراء ما يلى :

أولاً : دراسة الاختلافات بين التقديرات المدعمة بأدلة المراجعة والتقديرات الموجودة فى القوائم المالية حتى ولو كانت معقولة , فاذا تبين له وجود تحيز محتمل من جانب إدارة المنشأة فعليه اعادة النظر فى التقديرات ككل

ثانياً : فحص احكام وافتراضات الإدارة ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية الهامة والظاهرة فى القوائم المالية للسنة السابقة وذلك بأثر رجعى ,

وذلك بغرض تحديد ما اذا كانت هناك أدلة تشير إلى تحيز محتمل من ناحية الإدارة .

- هل يعنى قيام مراقب الحسابات بإجراء فحص بأثر رجعى للأحكام والتقديرات المحاسبية والظاهرة فى القوائم المالية للسنة السابقة أن تجعل احكامه المهنية التى اتخذها فى السنة السابقة وفقاً للمعلومات المتاحة له فى ذلك الوقت محل تساؤل؟

لا .

- ما الذى ينبغى على مراقب الحسابات اجراؤه فى حالة تحديده تحيزاً محتملاً من جانب الإدارة عند إعداد التقديرات المحاسبية؟

عليه فى هذه الحالة تقييم الظروف التى نشأ عنها هذا التحيز وما اذا كانت تمثل خطراً للتحريف الهام والمؤثر والناتج عن الغش .

- ما متطلبات المعيار بشأن المعاملات الهامة التى تكون خارج نطاق أنشطة المنشأة أو التى تبدو غير عادية فى ضوء تفهم المراقب للمنشأة وبينتها والمعلومات الأخرى التى حصل عليها أثناء المراجعة؟

يقوم المراقب بتفهم الأسباب المنطقية لتلك المعاملات للتوصل إلى دراسة ما اذا كانت الأسباب (أو عدم وجودها) تفترض إعداد قوائم مالية مضللة أو لتغطية سوء استخدام الأصول .

وفى مجال هذا التفهم فإن على المراقب مراعاة الأمور التالية :

أ- مدى التعقد الزائد لشكل هذه المعاملات .

ب- مدى قيام الإدارة بمناقشة طبيعة وتفسير هذه المعاملات مع المسؤولين عن الحوكمة , ومدى توثيق هذه المناقشات .

ج- مدى اصرار الإدارة على اجراء معالجة محاسبية خاصة لتلك المعاملات التى تختلف عن الجوهر الاقتصادى لها .

د- مدى الفحص الجيد للمعاملات التى تشمل اطرافاً أخرى غير الداخلة فى التجميع , ومدى الموافقة عليها واعتمادها من قبل المسؤولين عن الحوكمة

هـ- مدى شمول المعاملات اطرافاً أخرى غير محددة مسبقاً أو ليس لديها القدرة أو القوة المالية على دعم تلك المعاملات بدون مساعدة من المنشأة .

- ما متطلبات معايير المراجعة المصرية الأخرى بشأن مدى ملاءمة تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد؟

يتطلب معيار المراجعة المصرى رقم 330 قيام المراقب (بناء على اجراءات المراجعة والتي تمت وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها) بتقييم مدى ملاءمة تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد ومدى الحاجة إلى اجراءات مراجعة اضافية و يستند هذا إلى الحكم الشخصى للمراقب .

● هل تتفق بالضرورة المعلومات التي يحصل عليها المراقب باستخدام اجراءات المراجعة المخطط لها مع المعلومات التي اعتمد عليها فى تقييمه لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس ؟

لا .

● ما واجبات مراقب الحسابات بشأن الاجراءات التحليلية التي تتم فى أو بالقرب من نهاية عملية المراجعة ؟

يجب على مراقب الحسابات دراسة ما اذا كانت هذه الاجراءات – التي يؤديها للتوصل إلى استنتاج عام حول مدى اتساق القوائم المالية ككل مع معرفته للنشاط – تشير إلى وجود خطر للتحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس ولم يسبق التعرف عليه .

وفى هذا الاطار فإنه ينبغي مراعاة ان تحديد الاتجاهات والعلاقات المحددة (والتي يمكن أن تشير إلى خطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس) يتطلب الحكم الشخصى والمهنى .

● ما الذى يتطلبه المعيار من مراقب الحسابات فى حالة تحديده لعملية تحريف ؟

يجب على المراقب فى هذه الحالة :

أ- دراسة مدى كون هذا التحريف مؤشراً على الغش والتدليس .

ب- فإذا كان التحريف مؤشراً على الغش فيجب على المراقب مراعاة ما يلى :

1- مضمون التحريف .

2- علاقة التحريف بالمجالات الأخرى للمراجعة وعلى وجه الخصوص مصداقية اقرارات الإدارة .

● هل يمكن للمراقب افتراض أن واقعة الغش واقعة مستقلة بذاتها ؟

لا ، حيث يجب عليه دراسة مدى كون التحريفات المكتشفة مؤشراً على خطر أعلى من التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس فى موقع معين .

● ما الذى يجب على المراقب أدائه فى حالة اعتقاده أن عملية التحريف بالفعل (أو من المحتمل) نتيجة للغش والتدليس غير أن هذا التحريف ليس هاماً ولايؤثر فى القوائم المالية ؟

يجب على المراقب فى هذا الموقف تقييم التأثيرات وعلى الأخص تلك المتعلقة بالوضع الوظيفى للفرد أو الافراد المتورطين فى عملية الغش والتدليس وعلى الأخص :

- أ- إعادة النظر فى تقييم المخاطر واثـر ذلك على طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة فى التعامل مع المخاطر التى تم تقييمها .
- ب- إعادة النظر فى مدى مصداقية الأدلة التى سبق الحصول عليها , ومدى احتمال التواطؤ بين الموظفين والإدارة أو الاطراف الأخرى .

● **ما متطلبات المعيار فى حالة تأكد المراقب بوجود تحريف هام ومؤثر ناتج عن الغش فى القوائم المالية ؟**

يجب على المراقب مراعاة تأثير ذلك على عملية المراجعة , مع مراعاة الارشادات المتعلقة بتقييم التحريفات والتخلص منها وتأثيرها على تقرير مراقب الحسابات وفقاً لما جاء بكل من معيارى المراجعة المصرية التالين :

- أ- معيار المراجعة المصرى رقم 320 (الاهمية النسبية فى المراجعة) .
- ب- معيار المراجعة المصرى رقم 701 (التعديلات على تقرير مراقب الحسابات) .

● **ما متطلبات المعيار بشأن حصول المراقب على اقرارات تحريرية من الإدارة فيما يتعلق الغش والتدليس ؟**

يوجب المعيار قيام مراقب الحسابات بالحصول على اقرارات تحريرية من الإدارة حول الأمور التالية :

أ- الاعتراف بمسئوليتها عن تقييم وتطبيق اعمال الرقابة الداخلية فيما يتعلق بمنع واكتشاف اعمال الغش والتدليس .

ب- الافصاح للمراقب بمعرفتها عن اعمال الغش المرتكبة فعلاً أو المشتبه فيها والتى تؤثر على المنشأة والمتعلقة بما يلى :

- الإدارة .

- الموظفين الذى يمارسون دوراً هاماً فى الرقابة الداخلية .

- الآخرين .

وذلك اذا كان لأعمال الغش والتدليس تأثير هام ومؤثر على القوائم المالية

- ج- الإفصاح للمراقب عن المعلومات المتعلقة بدعاوى الغش الفعلية أو المشتبه فيها والتي تؤثر على القوائم المالية للمنشأة (والتي نمت إلى علم الإدارة من قبل الموظفين السابقين أو الحاليين أو غيرهم) .
- مع مراعاة متطلبات معيار المراجعة المصرى رقم 580 والمتعلق باقـرارـت الإدارة .

القسم التاسع

الاتصال مع الإدارة والمسئولين عن الحوكمة

- ما متطلبات المعيار بشأن الاتصال مع الإدارة فى حالة تحديد المراقب لعملية غش أو حصوله على معلومات تشير إلى امكانية وجود عملية غش ؟
ينبغى على المراقب فى هذه الحالة ابلاغ هذه الأمور إلى المستوى المناسب من الإدارة
- هل يجب فى هذه الحالة الاقتصار على ابلاغ الأمور الهامة ؟
لا , بل يجب الابلاغ عن كافة الأمور المتعلقة بالغش سواء كانت بسيطة أو هامة
- كيف يحدد المراقب المستوى الإدارى المناسب الذى يتم ابلاغه ؟
يتم تحديد المستوى الإدارى باستخدام الحكم المهنى للمراقب , مع مراعاة الأمور التالية:
أ- احتمال حدوث تواطؤ .
ب- طبيعة الغش والتدليس .
ج- مقدار عملية الغش والتدليس .
وعادة ما يكون المستوى الإدارى المناسب ممثلاً (على الأقل) فى مستوى ادارى أعلى من المستوى الإدارى للمتورط فى عملية الغش والتدليس .
- ماهى الحالات التى ينبغى على المراقب فيها سرعة ابلاغ الأمور المتعلقة بعمليات الغش للمسئولين عن الحوكمة؟
يتم ذلك فى حالة تحديد المراقب لعملية غش تم ارتكابها من قبل :
أ- الإدارة .

- ب- الموظفون الذين يمارسون دوراً هاماً فى عملية الرقابة الداخلية .
ج- الآخرين عندما تتسبب عملية الغش والتدليس فى تحريف هام ومؤثر فى القوائم المالية .

● **كيف يتم الاتصال بين المراقب والمسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بالأمور الخاصة بعمليات الغش والتدليس؟**

يتم الاتصال أما شفهيّاً أو تحريريّاً .

غير أن على المراقب مراعاة العوامل الواردة فى معيار المحاسبة المصرى رقم 260 (الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة) فيما يتعلق بتحديد ما اذا كان سيتم الاتصال شفهيّاً أو تحريريّاً مع مراعاة طبيعة وحساسية عملية الغش والتدليس التى يتورط فيها شخص من مستوى الإدارة أو التى يترتب عليها تحريف هام ومؤثر فى القوائم المالية .

وينبغى على المراقب مناقشة طبيعة وتوقيت ومدى اجراءات المراجعة الضرورية لاستكمال عملية المراجعة .

● **ما الذى ينبغى على المراقب ادائه اذا ساوره الشك فى نزاهة وأمانة الإدارة والمسئولين عن الحوكمة؟**

يجب عليه الحصول على المشورة القانونية بغرض مساعدته فى تحديد الاجراء المناسب الذى سيتم اتخاذه .

● **ما القواعد التى تحكم عملية اتصالات المراقب فى حالة علمه فى المراحل المبكرة من عملية المراجعة بتورط موظفين بخلاف الإدارة فى عملية غش لاينتج عنها تحريف هام ومؤثر؟**

ينبغى على المراقب فى هذه الحالة التفاهم مع المسئولين عن الحوكمة عن طبيعة ومدى الاتصالات التى يجريها فى هذا الشأن .

● **ما الحالات التى ينبغى على المراقب الحسابات فيها سرعة إخطار المسئولين عن الحوكمة والإدارة بجوانب الضعف الهامة والمؤثرة فى تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية فيما يتعلق بمنع واكتشاف عمليات الغش؟**

تتمثل هذه الحالات فيما يلى :

أ- توصل المراقب إلى أن احد مخاطر التحريف الهام والمؤثر فى القوائم المالية الناتجة عن الغش غير خاضع لسيطرة الإدارة أو عدم كفاية الرقابة الداخلية عليها .

ب- اعتقاد المراجع بوجود ضعف هام ومؤثر فى عملية تقييم الإدارة للمخاطر .

● ما الأمور الأخرى المتعلقة بالغش والتدليس التي يجب على المراقب مناقشتها مع المسؤولين عن الحوكمة فى المنشأة؟

هناك أمور أخرى تتعلق بالغش يتطلب الأمر من المراقب مناقشتها مع المسؤولين عن الحوكمة ومن أمثلتها :

1. طبيعة ومدى وتكرار تقييم الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية القائمة فيما يتعلق بمنع واكتشاف الغش والتدليس وخطر التحريف فى القوائم المالية .
2. فشل الإدارة فى مواجهة نقاط الضعف الهامة والمؤثرة فى نظام الرقابة الداخلية والتي تم اكتشافها .
3. فشل الإدارة فى اتخاذ موقف ورد فعل ملائم فى مواجهة الغش الذى تم اكتشافه .
4. تقييم المراقب لبيئة الرقابة فى المنشأة (ويشمل ذلك الأمور المتعلقة بكفاءة ونزاهة الإدارة) .
5. الإجراءات المتخذة من قبل الإدارة والتي تشير إلى التضليل والتحريف فى القوائم المالية (ومن أمثلتها اختيار سياسات محاسبية بعينها للتأثير والتحكم فى الأرباح بغرض خداع مستخدمى القوائم المالية) .
6. مدى كفاية واكتمال اعتماد الإدارة للمعاملات غير العادية والتي تخرج عن المسار العادى لنشاط المنشأة .

● هل يجوز للمراقب ابلاغ السلطات التنظيمية والرقابية أو احد الاطراف من خارج منشأة العميل بالغش والتدليس؟

قد يعوق التزام المراقب بواجبه المهني فى المحافظة على سرية المعلومات الابلاغ عن الغش على النحو الوارد فى السؤال , إلا انه يجب عليه الحصول على المشورة القانونية ليتسنى له اتخاذ الاجراء المناسب فى هذه الظروف .

القسم العاشر

عدم قدرة مراقب الحسابات على الاستمرار فى عملية المراجعة

- ما متطلبات المعيار فى حالة مصادفة المراقب ظروفًا استثنائية (مترتبة على تحريفات ناتجة عن الغش والتدليس) تجعل من قدرته على الاستمرار فى اداء عملية المراجعة محل شك؟

يجب على المراقب فى مثل هذه الظروف:

أولاً: التفكير فى المسئوليات المهنية والقانونية التى تطبق على هذه الظروف ويشمل ذلك:

أ- مدى الحاجة إلى ابلاغ الجهة التي قامت بتعيينه .

ب- مدى الحاجة إلى ابلاغ السلطات التنظيمية والرقابية .

ثانياً : التفكير فى الانسحاب من المهمة .

● **ما متطلبات المعيار فى حالة قيام المراقب بالانسحاب ؟**

يجب على المراقب فى هذه الحالة :

أولاً: مناقشة عملية الانسحاب من المهمة واسبابها مع مستوى مناسب من الإدارة والمسؤولين.

ثانياً : النظر فى مدى وجود ضرورة مهنية أو قانونية لابلاغ الجهة التي قامت بتعيينه أو ابلاغ السلطات التنظيمية والرقابية بعملية الانسحاب واسبابه .

● **إضرب أمثلة للظروف الاستثنائية التي تجعل قدرة المراقب على الاستمرار فى أداء عملية المراجعة محل شك .**

من امثلة هذه الظروف الاستثنائية :

أ- عدم قيام المنشأة باتخاذ اجراءات مناسبة فى مواجهة عملية الغش (حتى ولو لم تكن هامة ومؤثرة على القوائم المالية) والتي يرى المراقب ضرورتها .

ب- وجود مؤشرات من دراسة المراقب لمخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش وكذلك من نتائج اختبارات المراجعة حول وجود خطر جوهري لعملية غش وتدليس هامة .

ج- وجود شك كبير لدى المراقب فيما يتعلق بكفاءة أو نزاهة الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة .

● **هل يتضمن المعيار توصيفاً دقيقاً للتوقيت المناسب لانسحاب المراقب من المهمة ؟**

لا , ويرجع ذلك إلى تنوع الظروف الاستثنائية , ومن ثم فإن توقيت هذا الانسحاب يتوقف على مايلى :

أ- العوامل المؤثرة فى النتيجة التي توصل اليها المراقب .

ب- تأثير تورط أحد أعضاء الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة (وتأثير ذلك على مصداقية اقرارات الإدارة) .

● **هل هناك متطلبات أخرى تتعلق بانسحاب المراقب من المهمة ؟**

نعم , حيث يقع على عاتق المراقب مسؤولية مهنية وقانونية توجب عليه :

أولاً : دراسة مدى الحاجة إلى مشورة قانونية .

ثانياً : وضع المتطلبات القانونية فى الاعتبار عند اتخاذ قرار بالانسحاب من عدمه
ثالثاً : تحديد الاجراء المناسب الواجب اتخاذه .

القسم الحادى عشر

التوثيق

• ماهى الأمور التى يتطلب المعيار من المراقب توثيقها فيما يتعلق بالغش والتدليس ؟

أولاً : يتطلب المعيار ضرورة اشتمال توثيق فهم مراقب الحسابات للمنشأة وبيئتها ومدى تقييمه لمخاطر التحريف الهامة والمؤثرة (على النحو المطلوب فى الفقرة 112 من معيار المراجعة المصرى رقم 315) ما يلى :

أ- القرارات الجوهرية التى تم التوصل اليها من خلال المناقشة فيما بين أعضاء فريق العمل حول قابلية القوائم المالية للتعرض للتحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس .

ب- المخاطر المحددة وتقييمها والمتعلقة بالتحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيد .

ثانياً : يتطلب المعيار ضرورة توثيق ردود أفعال المراقب فى مواجهة المخاطر التى تم تقييمها عن التحريفات الهامة والمؤثرة (على النحو المطلوب فى الفقرة (73) من معيار المراجعة المصرى رقم 330) ما يلى :

أ- ردود الافعال العامة التى تم تقييمها والمتعلقة بالتحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس على مستوى القوائم المالية , وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة وعلاقة هذه الإجراءات بالمخاطر على مستوى التأكيد .

ب- نتيجة إجراءات المراجعة (شاملة الإجراءات المصممة لمواجهة خطر تخطى الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية) .

ثالثاً : يتطلب المعيار توثيق الاتصالات (المتعلقة بالغش والتدليس) مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة والجهات الرقابية وغيرهم .

رابعاً : يتطلب المعيار ضرورة توثيق اسباب النتيجة التى يتوصل اليها المراجع فيما يتعلق بعدم انطباق افتراض وجود خطر تحريف هام ناتج عن الغش والتدليس متعلق بالاعتراف بالايراد مع ظروف عملية المراجعة .

- ما المدى الذى يتم فى اطاره توثيق الأمور الموضحة سلفاً؟
6 يتوقف تحديد هذا المدى على تقدير المراقب وباستخدام حكمه الشخصى المهنى .

معيار المراجعة المصرى رقم 250

مراجعة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية

القسم الأول – تمهيد

● ما الهدف من هذا المعيار؟

يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس وتوفير إرشادات حول مسؤولية مراقب الحسابات عن مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية .

● ما الذى ينبغى على المراقب مراعاته عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وتقييم وعرض نتائجها فيما يتعلق بعدم التزام المنشأة بالقوانين واللوائح ؟

عليه ادراك الأمور التالية :

أ- أن عدم التزام المنشأة بالقوانين واللوائح يؤثر بشكل أساسى على القوائم المالية .

ب- لا يمكن توقع اكتشاف عملية المراجعة لكافة حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح .

ج- أهمية النظر فى العلاقة الممكنة بين اكتشاف عدم الالتزام ونزاهة الإدارة أو الموظفين وامكانية التأثير على الجوانب الأخرى لعملية المراجعة .

● ما المقصود بمصطلح (عدم الالتزام) ؟

يشير هذا المصطلح إلى السهو أو الاعمال التى قامت بها المنشأة محل المراجعة بقصد أو بدون قصد بالمخالفة للقوانين واللوائح السارية , ويشمل ذلك المخالفات المتعلقة بالمعاملات التى قامت بها المنشأة أو التى قام بها ادارتها أو موظفوها لمصلحتها .

هل يشمل مصطلح عدم الالتزام - وفقاً لهذا المعيار - المخالفات الشخصية لإدارة المنشأة أو موظفيها وليس لها علاقة بأنشطة أعمال المنشأة ؟

لا .

● هل يدخل فى اطار الكفاءة المهنية تقدير عدم مشروعية الاعمال التى قامت بها المنشأة؟

لا , حيث أن هذا التقدير يعد قراراً قانونياً يتجاوز عادة الكفاءة المهنية للمراقب . ومن ثم فإنه يجب اتخاذ القرار بناء على نصيحة قانونية صادرة من خبير مؤهل بمزاولة القانون وعلى معرفة بالموضوع . وعموماً فإن التدريب والخبرة ومدى تفهم المراقب لنشاط المنشأة والصناعة التى تنتمى إليها يعد اساساً قوياً لقيامه بتحديد مدى مشروعية الاعمال التى تصل إلى علمه فيما يتعلق بالالتزام بالقوانين واللوائح .

الآ أنه فى النهاية فإن القرار المتعلق بمدى مشروعية هو قرار قضائى بحت .

● هل يمثل عدم الالتزام بكافة القوانين واللوائح التى تخضع لها المنشأة محور اهتمام المراقب ؟

يزداد اهتمام المراقب بعدم الالتزام المتعلقة بالأحداث والمعاملات التي تنعكس عادة على القوائم المالية .

- ما القوانين واللوائح التي ترتبط بها معايير المحاسبة والمراجعة المصرية ؟
ترتبط تلك المعايير بالقوانين واللوائح المعمول بها .
- ما هي العمليات التي ينطبق عليها هذا المعيار ؟
يسرى هذا المعيار على عمليات مراجعة القوائم المالية , ولايسرى على المهام الخاصة التي يكلف بها المراقب لاختبار مدى الالتزام بالقوانين واللوائح وتقديم تقرير منفصل بذلك .
- ما الارشادات المتعلقة بمسئوليات المراقب فيما يتعلق بالغش والتدليس كجزء من عدم الالتزام بالقوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية ؟
تسرى في هذا الشأن الارشادات الواردة بمعيار المراجعة المصرى رقم 240 .

القسم الثانى

مسئولية الإدارة تجاه الالتزام بالقوانين واللوائح

- من المسئول عن التأكد من التزام المنشأة فى معاملاتها بالقوانين واللوائح السارية ؟
الإدارة هى المسئولة عن ذلك .
- على من تقع المسئولية فى منع واكتشاف عدم الالتزام بالقوانين واللوائح ؟
تقع هذه المسئولية الأولية على عاتق الإدارة .
- إضرب أمثلة للسياسات والإجراءات التي قد تساعد الإدارة فى القيام بمسئوليتها المتعلقة بمنع واكتشاف عدم الالتزام .
من بين هذه السياسات والاجراءات ما يلى :
 - 1- متابعة المتطلبات القانونية والتحقق من أن اجراءات التشغيل قد تم تصميمها وفقاً لهذه المتطلبات .
 - 2- تصميم وتطبيق أنظمة رقابة داخلية ملائمة .
 - 3- وضع قواعد للسلوك فى مجال العمل والاعلان عنها واتباعها .
 - 4- تدريب العاملين بالمنشأة على تفهم قواعد السلوك بالعمل .

5- متابعة الالتزام بقواعد العمل وتوقيع الإجراءات القانونية فى حالة عدم الالتزام.

6- اشراك مستشارين قانونيين للمساعدة فى متابعة تطبيق المتطلبات القانونية

7- الاحتفاظ بملف يشمل كافة القوانين الهامة واجبة التطبيق فى المنشأة .

8- امسك سجل بالشكاوى الناتجة عن عدم الالتزام .

• ما الجهة التى تتولى استكمال هذه السياسات والإجراءات فى المنشآت الكبيرة ؟

قد تتولى مسئولية استكمال هذه السياسات والإجراءات ادارة المراجعة الداخلية ولجنة المراجعة وذلك بتفويضات ملائمة .

القسم الثالث

اعتبارات المراجعة حول الالتزام بالقوانين واللوائح

• هل يعد المراقب مسئولاً عن منع واكتشاف عدم الالتزام بالقوانين واللوائح ؟

لا ، إلا أن اجراءات المراجعة السنوية قد تساعد فى الحد من أو اكتشاف هذه المخالفات .

• ما هى العوامل التى تؤدى إلى زيادة احتمال وجود تحريف هام بالقوائم المالية كنتيجة عدم الالتزام بالقوانين واللوائح السارية ؟

من أمثلة هذه العوامل ما يلى :

1- وجود قوانين ولوائح متعلقة فى المقام الأول بأوجه نشاط المنشأة ليس لها عادة تأثير على القوائم المالية , ولايمكن اكتشافها عن طريق نظم المعلومات المتعلقة بإعداد التقارير المالية .

2- تأثر فاعلية إجراءات المراجعة بما يلى :

أ- المحددات المتأصلة فى نظام الرقابة الداخلية .

ب- استخدام اسلوب المراجعة بالعينة .

3- كون معظم الأدلة التى يحصل عليها المراقب أدلة مقنعة غير حاسمة فى طبيعتها .

4- التصرفات المتعمدة لاختفاء عدم الالتزام بالقوانين واللوائح ومن أمثلة هذه التصرفات :

- أ- التواطؤ .
- ب- التزوير .
- ج- تعمد عدم تسجيل المعاملات .
- د- تخطى الإدارة لبعض الضوابط .
- هـ- التحريفات المقصودة فى البيانات المقدمة إلى المراقب .

• ما متطلبات معايير المراجعة المصرية فيما يتعلق بمدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح السارية عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ؟

يجب على المراقب مراعاة ما يلى :

أولاً : تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة مستخدماً أسلوب الشك المهنى .

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم

. (200

ثانياً : تخطيط الاختبارات للتأكد من الالتزام بالقوانين واللوائح فى الحالة التى تتطلب فيها القوانين من المراقب – كجزء من عملية مراجعة القوائم المالية – الإبلاغ عن مدى الالتزام بتلك القوانين واللوائح .

ثالثاً : الحصول على تفهم عام للاطار القانونى والنظامى للمنشأة والقطاع الذى تنتمى اليه ومدى التزام المنشأة بهذا الاطار , وذلك بغرض تخطيط عملية المراجعة .

• ما هى الاعتبارات التى يجب على المراقب مراعاتها عند حصوله على التفهم العام للقوانين واللوائح؟

يجب على المراقب مراعاة ما يلى :

أ- ادراك الحقيقة المتعلقة بالتأثير الجوهري لبعض القوانين فيما يتعلق بمزاولتها لانشطتها واستمرارها .

ب- القيام بالإجراءات التالية فى مجال التفهم للقوانين واللوائح السارية :

1- استخدام المعلومات المتوفرة عن نشاط المنشأة والصناعة التى تنتمى اليها والعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى .

2- الاستفسار من الادارة عن السياسات والإجراءات المطبقة فى المنشأة والمتعلقة بالالتزام بالقوانين واللوائح .

3- الاستفسار من الادارة عن القوانين واللوائح المتوقع أن يكون لها تأثير جوهري على نشاط المنشأة .

4- مناقشة الإدارة في السياسات والإجراءات المطبقة في مجال تحديد وتقييم والمحاسبة عن المطالبات القضائية وتقديراتها .

5- مناقشة الاطار العام للقوانين واللوائح مع مراقبي حسابات الشركات التابعة في الدول الأخرى .

● **ماهى اجراءات المراجعة التى ينبغى على المراقب اداؤها فى مجال تحديد حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح ؟**

تتمثل هذه الاجراءات التى يجب اداؤها بعد تفهمه للقوانين واللوائح فيما يلى :

أولاً : الاستفسار من الإدارة عن مدى التزامها بهذه القوانين واللوائح .

ثانياً : فحص المراسلات الجارية مع السلطات المانحة لترخيص العمل أو المنظمه له .

ثالثاً : الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة حول مدى الالتزام بالقوانين واللوائح التى تؤثر فى تحديد القيم الهامة والافصاحات بالقوائم المالية .

رابعاً : الحصول على اقرار مكتوب من الإدارة بأنها قد كشفت عن كافة حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح المعروفة أو المحتملة التى سيراعى تأثيرها عند إعداد القوائم المالية

● **هل يطالب مراقب الحسابات بأداء أية اختبارات أخرى بخلاف ماسبق فيما يتعلق بمدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح ؟**

لا , لأن ذلك يعتبر خارج نطاق مراجعة القوائم المالية .

● **هل يمكن ان تشير اجراءات المراجعة المطبقة بهدف ابداء رأى حول القوائم المالية إلى احتمال وجود حالات عدم التزام بالقوانين واللوائح السارية ؟**

نعم , ومن أمثلة تلك الإجراءات :

أ- قراءة محاضر الاجتماعات .

ب- الاستفسار من إدارة المنشأة .

ج- الاستفسار من المستشار القانوني للمنشأة عن القضايا والمطالبات والتقديرات .

د-الفحص المستندى لتفاصيل المعاملات أو الأرصدة أو الافصاحات .

• هل من حق المراقب افتراض التزام المنشأة بالقوانين واللوائح السارية في حالة انتفاء وجود دليل على عدم التزامها؟

نعم .

• إضرب أمثلة لمؤشرات احتمال عدم الالتزام بالقوانين واللوائح .

فيما يلي أمثلة لأنواع المعلومات التي قد تسترعى انتباه المراقب والتي تشير إلى احتمال حدوث عدم التزام بالقوانين واللوائح (طبقاً لما جاء بملحق المعيار) :

- 1- اجراء التحقيق مع المنشأة من قبل احدى الجهات الحكومية .
- 2- دفع غرامات أو توقيع عقوبات .
- 3- مدفوعات للغير مقابل خدمات غير محددة .
- 4- سلفيات أو قروض لاستشاريين أو اطراف ذوى علاقة أو موظفين أو موظفين حكوميين.
- 5- تسجيل عمولة مبيعات أو وجود وكلاء بصورة مرتفعة عن المعتاد .
- 6- مدفوعات نقدية بصورة غير تقليدية .
- 7- تسجيل مشتريات مسددة بشيك لحامله أو محولة إلى رقم حساب فى بنك .
- 8- مدفوعات عن بضائع وخدمات إلى دولة غير دولة المنشأ للبضائع والخدمات .
- 9- مدفوعات بعملات صعبة للخارج بدون الحصول على موافقة مراقبة النقد .
- 10- ضعف تصميم النظام المحاسبى وعدم توفيره لمسار مراجعة مناسب أو أدلة مراجعة كافية.
- 11- عدم اعتماد المعاملات .
- 12- عدم تسجيل المعاملات بشكل مناسب .
- 13- التعليقات والنقد فى وسائل الأعلام .

• ما الذى ينبغى على المراقب اداؤه اذا نما إلى علمه معلومات تشير إلى احتمال حدوث عدم التزام بالقوانين واللوائح؟

عليه تفهم طبيعة الحالة والظروف التي أدت إليها وكافة المعلومات المتعلقة بها بغرض تقييم تأثيرها المحتمل على القوائم المالية .

● **ما هي الأمور التي ينبغي على المراقب مراعاتها عند تقييم التأثير المحتمل على القوائم المالية؟**

تتمثل فيما يلي :

أ- العواقب المالية المحتملة (كالغرامات والعقوبات والاضرار والتهديدات بمصادرة الأصول وايفاف النشاط والمقاضاه) .

ب- مدى ضرورة الافصاح عن العواقب المالية .

ج- مدى خطورة العواقب المالية المحتملة وأثرها في التشكك في التعبير العادل للقوائم المالية .

● **ما متطلبات المعيار في حالة اقتناع المراقب بوجود حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح؟**

يجب على المراقب :

أولاً : توثيق النتائج (يشتمل ذلك الحصول على نسخة من السجلات والمستندات) .

ثانياً : مناقشة النتائج مع الإدارة (مع توثيق المناقشات الشفهية كتابة) .

● **ما الذي ينبغي على المراقب ادائه في حالة عدم تقديم ادارة المنشأة له معلومات وافيه تفيد التزامها بالقوانين واللوائح؟**

يجب على المراقب في هذه الحالة طلب المشورة من المستشار القانوني للمنشأة حول مدى تطبيق القوانين واللوائح ومدى تأثيرها على القوائم المالية فإذا لم يقتنع برأى المستشار القانوني للمنشأة عليه طلب المشورة من مستشاره القانوني الخاص حول مدى وجود مخالفات للقوانين واللوائح والعواقب القانونية المحتملة وأية إجراءات أخرى يلزم اتخاذها من قبل المراقب .

● **ما الذي يتطلبه المعيار في حالة عدم حصول المراقب على أدلة كافية حول مدى الالتزام بالقوانين واللوائح؟**

يجب على المراقب مراعاة ذلك عند ابداء رأيه على القوائم المالية .

● **ما اثر عدم الالتزام بالقوانين واللوائح فيما يتعلق بالجوانب الأخرى لعملية المراجعة؟**

يؤثر عدم الالتزام بالقوانين واللوائح على مصداقية اقرارات الإدارة ويتطلب من المراقب اعادة النظر في تقييمه للمخاطر وصحة اقرارات الادارة وخاصة في

حالة فشل نظام الرقابة الداخلية في منع واكتشاف حالات عدم الالتزام بالقوانين واللوائح .

القسم الرابع

الابلاغ عن عدم الالتزام

- ما متطلبات المعيار بشأن قيام المراقب بالابلاغ عن حالات عدم الالتزام التي نمت إلى علمه ؟

تتمثل هذه المتطلبات فيما يلي :

أولاً : ينبغي على المراقب ابلاغ المسؤولين عن الحوكمة فوراً بأية حالات لعدم الالتزام التي نمت إلى علمه .

أو أن يحصل على دليل بأنه قد تم ابلاغهم بالشكل المناسب .

ثانياً : في حالة شك المراقب في تورط بعض أعضاء الإدارة العليا (بما في ذلك أعضاء مجلس الإدارة) في حالات عدم الالتزام , فعليه ابلاغ هذا الأمر إلى مستوى أعلى للسلطة (لجنة المراجعة على سبيل المثال) .

ثالثاً : إذا توصل المراقب إلى أن حالات عدم الالتزام لها تأثير هام على القوائم المالية (ولم يتم الافصاح عنها بصورة ملائمة في القوائم) فعليه أن يصدر رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً حسب الحالة .

رابعاً : في حالة منع إدارة الشركة للمراقب من الحصول على أدلة كافية ومناسبة لتقييم مدى حدوث حالات عدم التزام ذات تأثير هام على القوائم المالية , فعلى المراقب أن يصدر تقريراً متحفظاً أو يمتنع عن ابداء الرأي على القوائم المالية بسبب وضع قيود على نطاق المراجعة .

خامساً : في حالة عدم قدرة المراقب على تحديد مدى وجود حالة عدم التزام وذلك بسبب قيود فرضتها الظروف - وليس المنشأة - فعليه أن يدرس أثر ذلك على تقريره .

- هل يجب على المراقب ابلاغ المسؤولين عن الحوكمة بكافة حالات عدم الالتزام بغض النظر عن مدى أهمية تأثيرها ؟

يقتصر الابلاغ على الأمور ذات الأهمية , وقد يتفق المراقب مسبقاً مع المنشأة حول طبيعة الأمور التي ينبغي عليه الابلاغ بها .

- كيف يواجه المراقب المواقف التالية .

أ- عدم وجود سلطة أعلى من المستوى الإداري المتورط في حالة عدم الالتزام

ب- الاعتقاد بأن تقريره لن يؤخذ به من السلطة التي يتم إبلاغها به .

ج- عدم التأكد من الشخص الذي يوجه إليه التقرير ؟

يجب على المراقب طلب المشورة في كل هذه الحالات .

هل يجوز للمراقب إبلاغ عدم الالتزام إلى طرف ثالث ؟

يمنع واجب السرية المراقب عادة من إبلاغ عدم الالتزام إلى طرف ثالث . إلا أن هناك مواقف وظروفاً تتطلب منه الحصول على مشورة قانونية في ضوء مسئولية المراقب نحو المصلحة العامة . ومن ناحية أخرى فإنه هناك حالات يتم تجاوز واجب السرية اما بنصوص قانونية وتشريعية أو بموجب أحكام وقرارات من المحاكم .

القسم الخامس

الانسحاب من المهمة

● ما هي الظروف التي تجعل قرار مراقب الحسابات بالانسحاب من مهمة المراجعة - في حالات عدم الالتزام - ضرورياً ؟

تتمثل هذه الظروف في حالات عدم الالتزام التي لا تقوم فيها المنشأة باتخاذ أى إجراء مناسب يراه المراقب ضرورياً , وذلك بغض النظر عن مدى أهمية أثر عدم الالتزام على القوائم المالية.

● ما هي العوامل التي تؤثر في رأى المراقب حول الانسحاب من المهمة في حالات عدم الالتزام؟

تتمثل هذه العوامل فيما يلي :

أ- التورط الضمني للإدارة العليا في المنشأة في حالات عدم الالتزام بما يؤثر على مصداقية أقرارتها المقدمة للمراقب .

ب- تأثيرات علاقة المراقب المستمرة مع المنشأة .

وفي جميع الاحوال فإن على المراقب أن يطلب المشورة القانونية قبل اتخاذه قراراً بالانسحاب.

● ما متطلبات المعايير بشأن اعلام المراقب المرتقب (من قبل المراقب الحالي) بالأسباب المهنية التي تحول دون قبول المراقب المرتقب مهمة التعيين كمراقب حسابات للمنشأة ؟

طبقاً لمتطلبات الميثاق العام المصرى لأداب وسلوكيات مزاوى مهنة المحاسبة والمراجعة فإن على المراقب الحالى ابلاغ المراقب المرتقب بهذه الأسباب إن وجدت , وتتم المناقشة فيما بينهما حول هذه الأمور بشرط موافقة العميل السماح بهذه المناقشة أو اذا اجازت ذلك المتطلبات القانونية , ويجب على المراقب الحالى الافصاح عن أية أسباب أو أمور أخرى وذلك فى ضوء القيود القانونية وقواعد السلوك المهنى وموافقة العميل .

● ما متطلبات المعايير فى حالة رفض العميل السماح بمناقشة شؤونه مع المراقب المرتقب ؟

يتطلب المعيار ضرورة الافصاح عن هذه الحقيقة للمراقب المرتقب .

معيار المراجعة المصرى رقم 260

الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة

القسم الأول – تمهيد

● ما الهدف من هذا المعيار ؟

يهدف هذا المعيار إلى وضع أسس و توفير ارشادات حول كيفية مناقشة نتائج مراجعة القوائم المالية بين مراقب الحسابات وبين الجهة أو الشخص المسئول عن الحوكمة فى المنشأة .

● بم تتعلق المناقشة موضوع المعيار ؟

تتعلق بموضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة .

● هل يوفر هذا المعيار ارشادات خاصة بالاتصال بين المراقب وطرف ثالث خارج المنشأة كجهة اشرافية أو رقابية ؟

لا .

● ما المقصود بمصطلح (الحوكمة) ؟

يتمثل مصطلح (الحوكمة) لأغراض هذا المعيار فى الدور المسند إلى الأشخاص الموكل اليهم الاشراف والرقابة ومتابعة النشاط ومدى تحقيق المنشأة لأهدافها ممثلة فى :

أ- الالتزام بالقوانين السارية .

ب- مصداقية إعداد التقارير المالية .

ج- كفاءة وفاعلية العمليات وإعداد التقارير المالية لمن يهمله الأمر .

● هل يعد القائمون بالإدارة ضمن المسؤولين عن الحوكمة ؟

لا يعدون من قبيل المسؤولين عن الحوكمة إلا عند ادائهم لمهام الحوكمة المشار إليها سلفاً .

● ما المقصود بموضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة ؟

المقصود بها النتائج التي تم التوصل إليها من خلال مراجعة القوائم المالية والتي يرى مراقب أهميتها وضرورتها في تلبية احتياجات المسؤولين عن الحوكمة بالمنشأة في الاشراف على عمليات إعداد التقارير المالية والافصاح و تتضمن موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة الموضوعات التي نمت إلى علم المراقب كنتيجة لتنفيذ إجراءات المراجعة .

● هل تتطلب معايير المراجعة من المراقب تصميم إجراءات معينة لتحقيق أهداف خاصة باهتمامات المسؤولين عن الحوكمة بالمنشأة ؟

لا .

القسم الثاني

الأشخاص المناسبون والمسئولون عن الحوكمة الذين يتم الاتصال بهم

● ما متطلبات المعيار بشأن تحديد الأشخاص المناسبين بالمنشأة المسؤولين عن الحوكمة والذين سيتم ابلاغهم بنتائج عمليات المراجعة ؟

تتمثل هذه المتطلبات فيما يلي :

أولاً : يجب على المراقب تحديد هؤلاء الأشخاص المناسبين .

ثانياً : تعتبر لجنة المراجعة – في مصر – المسؤولة عن الحوكمة فيما يتعلق بأعمال المراقب (غير لأن هذا لايلغى دور ومسئولية مجلس الادارة واللجان الاشرافية الأخرى عن الحوكمة في المنشأة) .

ثالثاً : قد يقرر المراقب – في ضوء أهمية الموضوعات ذات الصلة بالحوكمة – ابلاغ نتيجة المراجعة إلى لجنة المراجعة بمفردها أو إلى مجلس الإدارة بأكمله .

رابعاً : يجب على المراقب الاتفاق مع المنشأة على الشخص الذي سيتم ابلاغه بنتائج عملية المراجعة (وذلك في الحالات التي لا يكون فيها هيكل الحوكمة محددًا بدقة أو عدم تحديد المسؤولين عن الحوكمة بوضوح أو لأسباب قانونية كما في حالة المنشأة التي تدار من قبل الملاك أو التي لا تهدف إلى الربح) .

خامساً : يجب تضمين خطاب التعيين لعملية المراجعة الأمور التالية :

أ- دور المراقب فى ابلاغ موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة والتي سيتم التوصل اليها من خلال اجراءات المراجعة فقط .

ب- عدم التزام المراقب بتصميم اجراءات مراجعة لتحقيق أهداف خاصة باهتمامات مسؤلى الحوكمة بالمنشأة .

وقد يتضمن الخطاب أيضاً :

1- شرح الشكل الذى سيتم به ابلاغ موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة .

2- تحديد المسئول الذى سيتم ابلاغه .

3- تحديد الموضوعات ذات الصلة بالحوكمة المتفق على ابلاغها .

وقد اشار المعيار إلى أن فاعليه الاتصال تزداد من خلال تطوير علاقة عمل بناءه بين المراقب والمسئولين عن الحوكمة مع مراعاة المحافظة على استقلالية وموضوعية المراقب .

القسم الثالث

موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة والتي يتم

ابلاغها للمسئولين عن الحوكمة

• ما هي موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة والتي يتم عادة ابلاغها للمسئولين عن الحوكمة؟

تتمثل هذه الموضوعات عادة فيما يلى :

1- المنهج والنطاق العام لعملية المراجعة (بما فى ذلك أية محددات متوقعة لعملية المراجعة أو أية متطلبات اضافية) .

2- اختيار وتغيير السياسات والممارسات المحاسبية الهامة والتي لها (أو قد يكون لها) تأثير على القوائم المالية للمنشأة .

3- التأثير المتوقع للمخاطر على القوائم المالية (مثال ذلك المطالبات القضائية القائمة والتي ينبغى الافصاح عنها فى القوائم المالية) .

- 4- التسويات الناتجة عن عملية المراجعة والتي لها تأثير هام على القوائم المالية (سواء سجلتها المنشأة أم لا) .
- 5- حالات عدم التأكد الهامة المتعلقة بأحداث وظروف معينة والتي تزيد الشك في مدى قدرة المنشأة على الاستمرار .
- 6- حالات الخلافات مع الإدارة والتي لها منفردة أو مجمعة تأثير هام على القوائم المالية أو على تقرير المراقب .
- 7- التقديرات المتوقعة في تقرير مراقب الحسابات .
- 8- الموضوعات التي تثير اهتمام المسؤولين عن الحوكمة بالمنشأة ، ومن أمثلتها :
 - أ- نقاط الضعف في نظم الرقابة الداخلية .
 - ب- التساؤلات حول مدى نزاهة الإدارة .
 - ج- مدى تورط الإدارة في أمور الغش .
- 9- التحريفات غير المصححة المكتشفة خلال عملية المراجعة والتي ترى الإدارة عدم أهميتها سواء بصورة فردية أو مجمعة .
- 10- الموضوعات الأخرى التي يتم الاتفاق بشأنها ضمن شروط عملية المراجعة .

القسم الرابع

توقيت الاتصال

- ما الأساس الزمني للإبلاغ من قبل المراقب عن الموضوعات ذات الصلة بالحوكمة ؟

يجب على المراقب الإبلاغ بصفة دورية ليتسنى للمسؤولين عن الحوكمة اتخاذ الإجراءات المناسبة في التوقيت المناسب .

وينبغي على المراقب المناقشة مع المسؤولين عن الحوكمة حول أساس وتوقيت الاتصال ويتوقف الإبلاغ المبكر بصورة عامة على طبيعة الموضوع محل المناقشة .

القسم الخامس

وسائل الاتصال

• ما هي وسائل الاتصال بين المراقب والمسؤولين عن الحوكمة ؟

قد تكون وسيلة الاتصال بين المراقب والمسؤولين عن الحوكمة شفويًا أو كتابة .

• ما هي العوامل التي تؤثر في قرار المراقب حول تحديد وسيلة الاتصال ؟

تتمثل هذه العوامل فيما يلي :

- أ- حجم وهيكل التشغيل وإجراءات الاتصال في المنشأة محل المراجعة .
- ب- طبيعة وحساسية ومدى أهمية الموضوع محل المراجعة والمطلوب الإبلاغ عنه .
- ج- الترتيبات المتعلقة بدورية عقد الاجتماعات أو إعداد التقارير عن نتائج عملية المراجعة ذات الصلة بالحوكمة .
- د- مقدار الاتصال واستمرارية الحوار بين المراقب والمسؤولين عن الحوكمة .

• ما متطلبات المعيار في حالة قيام المراقب بالإبلاغ عن بعض نتائج المراجعة ذات الصلة بالحوكمة بصورة شفوية ؟

يجب على المراقب توثيق ذلك الإبلاغ في أوراق العمل ، كما ينبغي توثيق أى ردود حول هذا الموضوع وقد يكون من الأفضل – في حالات معينة حسب حساسية وأهمية الموضوع - أن يقوم بتعزيز الإبلاغ الشفهي بالكتابة .

• ما هي صورة التوثيق التي يمكن للمراقب استخدامها ؟

يتم ذلك التوثيق في صورة نسخ من محاضر الاجتماعات والمناقشات التي تمت بين المراقب وبين المسؤولين عن الحوكمة .

• هل يحتاج المراقب إلى مناقشة موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة بصورة مبدئية مع الإدارة ؟

عادة ماتتم هذه المناقشة المبدئية حول تلك الموضوعات ، فيما عدا الموضوعات التي تثير تساؤلات حول نزاهة الإدارة وهذه المناقشة ضرورية لتوضيح الحقائق والاتجاهات وإذا وافقت الإدارة على إبلاغ هذه الموضوعات إلى المسؤولين عن الحوكمة فإن المراقب ليس له حاجة إلى إعادة إبلاغ الإدارة مرة ثانية .

القسم السادس

المتطلبات الأخرى للمعيار

أولاً : فيما يتعلق بتعديل تقرير المراقب

ومتابعة أثر المعلومات السابق ابلاغها في اعوام سابقة

- هل يعد ابلاغ المراقب للمسئولين عن الحوكمة بديلاً لتعديل تقريره – في الحالات التي تتطلب ذلك وفقاً لمعيار المراجعة المصري رقم 701 - ؟

لا .

- هل يتطلب المعيار من المراقب متابعة الآثار الناجمة عن موضوعات المراجعة ذات الصلة بالحوكمة في الأعوام السابقة على القوائم المالية للعام الحالي ؟

نعم ، مع مراعاة ما اذا كان الموضوع له استمرارية في الاهمية وله صلة بالحوكمة ومدى ضرورة اعادة ابلاغه مرة أخرى للمسئولين عن الحوكمة .

ثانياً : فيما يتعلق بالسرية

- هل هناك متطلبات لمراعاة السرية فيما يتعلق بابلاغ نتائج المراجعة إلى المسئولين عن الحوكمة ؟

يجب على المراقب الرجوع إلى المتطلبات المهنية والقانونية والتي تلزمه بمراعاة السرية وذلك قبل قيامه بابلاغ نتائج المراجعة إلى المسئولين عن الحوكمة .

وينبغي عليه أيضاً اللجوء إلى مستشار قانوني في الحالات التي يكون من المتوقع فيها حدوث تداخل بين الاخلاقيات المهنية والالتزامات القانونية الخاصة بالسرية والتي يكون فيها إعداد التقرير أمراً معقداً .

ثالثاً : فيما يتعلق بمتطلبات القوانين واللوائح

بشأن قيام المراقب بالابلاغ عن الأمور ذات الصلة بالحوكمة

- هل يتعرض هذا المعيار للمتطلبات القانونية ومتطلبات الجهات الرقابية بشأن قيام المراقب بالابلاغ عن الأمور ذات الصلة بالحوكمة ؟

لا .

ثالثا : معايير التخطيط

معييار المراجعة المصرى رقم 300 تخطيط عملية مراجعة قوائم مالية

القسم الأول – تمهيد

- ما الهدف من هذا المعيار؟
يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير ارشادات متعلقة بالتخطيط لمراجعة القوائم المالية .
- ما نطاق هذا المعيار؟
ينظم هذا المعيار عملية التخطيط لحالات المراجعة المتكررة . ومع ذلك فقد اشتمل المعيار على الإعتبارات الإضافية التى ينبغى مراعاتها عند القيام بعملية مراجعة لمنشأة لأول مرة .

- **ما الموضوع الرئيسي الذى يدور حوله المعيار ؟**

يدور حول واجب مراقب الحسابات بالقيام بالتخطيط لعملية المراجعة حتى يتم أداء مهمة المراجعة بطريقة فعالة .
- **ما الذى يتطلبه تخطيط عملية المراجعة ؟**

يتطلب تخطيط المراجعة وضع استراتيجية عامة للمراجعة وخطة للمراجعة بغرض تخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض مقبول نسبياً .
- **من الذى يشارك فى تخطيط عملية المراجعة ؟**

يشترك فى تخطيط عملية المراجعة كل من الشريك المسئول وغيره من الأعضاء الأساسيين فى فريق العمل بغرض الاستفادة من خبرتهم وأفكارهم فى تعزيز فعالية وكفاءة التخطيط .
- **ما المزايا المترتبة على التخطيط الجيد لعملية المراجعة ؟**

يترتب على التخطيط الجيد لعملية المراجعة المساعدة فى تحقيق الأمور التالية :

 - أ- التأكد من حصول موضوعات المراجعة الهامة على العناية المناسبة والتأكد من تحديد المشاكل المتوقعة وحلها فى الوقت المناسب بغرض أداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية .
 - ب- اسناد الأعمال المناسبة لأعضاء فريق العمل .
 - ج- التوجيه والإشراف على أعضاء فريق العمل وفحص عملهم .
 - د- تنسيق العمل المؤدى من قبل مراقبى الحسابات لوحدة الشركة والخبراء فى حالة وجودهم .
- **ما الذى يؤثر فى طبيعة ومدى التخطيط لعملية المراجعة ؟**

تؤثر فى ذلك حجم وتعقد أنشطة المنشأة وكذلك الخبرة السابقة للمراقب مع المنشأة والتغيرات فى الظروف التى تحدث أثناء عملية المراجعة .
- **هل يعد التخطيط مرحلة منفصلة عن المراجعة ؟**

لا , بل هو عملية مستمرة ومتكررة وغالباً ما تبدأ بعد فترة وجيزة من اكتمال المراجعة السابقة أو قد تتصل بها وتستمر حتى اكتمال عملية المراجعة الحالية . ومع ذلك فإن على المراقب عند التخطيط لعملية مراجعة تحديد وقت معين للانتهاء من بعض أنشطة التخطيط وإجراءات المراجعة قبل البدء فى إجراءات مراجعة أخرى .

الأنشطة المبدئية للمهمة

- ماهى الأنشطة المبدئية التى يجب على المراقب أدائها فى بداية مهمة المراجعة الحالية؟

تتمثل هذه الأنشطة فيما يلى :

أولاً : أداء إجراءات متعلقة باستمرارية العلاقة مع العميل ومهمة المراجعة المحددة

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم

. (220

ثانياً : تقييم مدى الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية (بما فى ذلك الاستقلالية).

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم

. (220

ثالثاً : تفهم شروط المهمة .

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم

. (210

- ما الغرض من أداء الأنشطة المبدئية للمهمة ؟

الغرض هو ضمان قيام المراقب بدراسة أية أحداث أو ظروف قد تؤثر بصورة غير ملائمة على قدرته فى مجال التخطيط وأداء عملية المراجعة على نحو يخفض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض مقبول نسبياً .

- ما المزايا المترتبة على أداء الأنشطة المبدئية للمهمة ؟

يساعد أداء الأنشطة المبدئية للمهمة فى المجالات التالية :

أ- المحافظة على إستقلالية المراقب وقدرته على أداء المهمة .

ب- التأكد من عدم وجود أمور تتعلق بنزاهة الإدارة على نحو قد يؤثر فى استعداد المراقب على الاستمرار فى المهمة .

ج- تجنب سوء الفهم مع العميل بالنسبة لشروط المهمة .

القسم الثالث

أنشطة التخطيط

- ما متطلبات المعيار بشأن أنشطة التخطيط ؟

يوجب المعيار على المراقب وضع استراتيجية عامة للمراجعة .

● **ما المقصود بالاستراتيجية العامة للمراجعة ؟**

تتمثل الاستراتيجية العامة للمراجعة فى تحديد نطاق وتوقيت وتوجيه المراجعة على نحو يساعد فى وضع خطة مراجعة تفصيلية .

● **ما هى متطلبات وضع استراتيجية عامة للمراجعة ؟**

يتطلب وضع استراتيجية عامة للمراجعة ما يلى :

أ- تحديد خصائص المهمة والتي تحدد نطاقها ، ومن أمثلة ذلك :

- إطار إعداد التقارير المالية المطبق .

- متطلبات التقارير الخاصة بالنشاط .

- أماكن ومواقع وحدات المنشأة .

ب- تحديد أهداف إعداد التقارير الخاصة بالمهمة ، وذلك بغرض تخطيط توقيت عملية المراجعة وطبيعة الاتصالات المطلوبة ، ومن أمثلة ذلك :

- تحديد آخر ميعاد لإعداد التقارير سواء كانت دورية أو نهائية .

- تحديد التواريخ الهامة لإجراء الاتصالات المتوقعة مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة .

ج- دراسة العوامل الهامة والتي تمثل محور ارتكاز جهود فريق العمل ، ومن أمثلة ذلك :

- تحديد مستويات الأهمية النسبية .

- تحديد مبدئى للمجالات التى تتعرض لزيادة مخاطر التحريف الهام والمؤثر .

- تحديد مبدئى للمكونات الهامة وأرصدة الحسابات .

- تقييم مدى امكانية قيام المراقب بالتخطيط للحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بفاعلية نظام الرقابة الداخلية .

- تحديد أهم أحدث أنشطة تمارسها المنشأة .

- تحديد أهم التقارير المالية التى تصدرها المنشأة .

- تحديد أهم الاصدارات والتطورات الحديثة .

ولا يخفى أهمية دراسة نتائج الأنشطة المبدئية للمهمة وكذلك الخبرة المكتسبة من مهام أخرى سبق أداؤها للمنشأة فى وضع استراتيجية عامة للمراجعة .

(يرجع إلى ملحق المعيار والذي يشتمل على أمثلة للأمر التي ينبغي على المراقب دراستها عند وضعه للاستراتيجية العامة للمراجعة).

• ما المزايا المترتبة على وضع استراتيجية عامة للمراجعة ؟

بصفة عامة فإن الاستراتيجية العامة للمراجعة تساعد المراقب في التحقق من طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة لأداء المهمة . وبصورة تفصيلية فإن الاستراتيجية تحدد الأمور التالية :

أ- الامكانيات التي يجب استخدامها في بعض مجالات المراجعة .

ومن أمثلة ذلك :

- استخدام أعضاء فريق العمل ذوي الخبرة المناسبة في المجالات ذات الخطر المرتفع .

- اشتراك خبراء في المجالات المعقدة .

ب- عدد أعضاء فريق العمل الذي سيتم تخصيصهم لكل مجال مراجعة محدد .

ومن أمثلة ذلك :

- أعضاء الفريق المكلفين بالإشراف على جرد المخزون في المواقع العامة الهامة .

- إعداد ميزانية تقديرية للوقت (وبساعات العمل) والمخصصة للمجالات ذات الخطر المرتفع .

ج- توقيت استخدام الامكانيات والموارد سواء في مرحلة المراجعة الدورية أو في تواريخ اجراءات القطع .

د- كيفية إدارة وتوجيه والإشراف على الموارد .

ومن أمثلة ذلك :

- تحديد التواريخ المتوقعة لعقد اجتماع بداية المراجعة واجتماع الانتهاء

منها .

- تحديد التواريخ المتوقعة لقيام الشريك المسئول والمدير بإجراءات الفحص (سواء كان بموقع المراجعة أو خارجه) .

- تحديد مدى استكمال فحص مراقبة جودة عملية المراجعة قبل إصدار التقرير أم بعده .

وبصورة عامة فإنه اذا ما قام المراقب بوضع استراتيجية عامة للمراجعة فإنه يكون قادراً على البدء في وضع خطة تفصيلية للمراجعة تشمل كافة الأمور التي تم تحديدها في الاستراتيجية , وعادة يتم وضع الاستراتيجية قبل وضع خطة المراجعة التفصيلية , إلا أن أنشطة التخطيط ليست عمليات منفصلة أو متتابعة

ولكنها مرتبطة ارتباطاً وثيقاً لأن أى تغيير فى احداها يؤثر بالضرورة فى الأخرى .

● **ما أهم خصائص وضع استراتيجية عامة للمراجعة بالنسبة لمراجعة منشأة صغيرة ؟**

أن أهم ما يميز عمليات مراجعة المنشآت الصغيرة ما يلى :

أ- تتم عملية المراجعة بالكامل بواسطة فريق مراجعة صغير للغاية .

ب- ارتباط عملية المراجعة بالشريك المسئول عن المراجعة .

ج- وجود فريق عمل صغير بحيث يسهل التنسيق والاتصال فيما بينهم .

وبناء على هذا فإن وضع استراتيجية عامة لمراجعة منشأة صغيرة يكون بسيطاً ولا يحتاج إلى وقت طويل , ويكتفى بإعداد مذكرة مختصرة عند استكمال عملية مراجعة سابقة , ومن ثم تحديث واستكمال الأمور التى تم تحديدها استناداً على المناقشات مع المدير السابق .

القسم الرابع

خطة المراجعة

● **ما متطلبات المعيار بشأن وضع خطة المراجعة ؟**

يتطلب المعيار من المراقب وضع خطة لعملية المراجعة بغرض تخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض مقبول .

وخطة المراجعة أكثر تفصيلاً من الاستراتيجية العامة للمراجعة وهى تشمل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التى من المفترض أن يقوم فريق العمل بأدائها للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتخفيض خطر المراجعة إلى مستوى منخفض مقبول .

● **لماذا يتم توثيق خطة المراجعة ؟**

يتم توثيق الخطة لتعد بمثابة سجل للتخطيط والأداء الجيد لإجراءات المراجعة التى يمكن فحصها والاعتماد عليها قبل أداء إجراءات مراجعة أخرى .

● **ما الذى تشتمل عليه خطة المراجعة ؟**

تشتمل خطة المراجعة على ما يلى :

أ- وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم الخطر المخططة والكافية لتقييم خطر التحريف الهام والمؤثر .

(وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة رقم 315).

ب- وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية المخططة على مستوى التأكيد لكل فئة من فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات الهامة والمؤثرة.

(وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة رقم 330).

ج- إجراءات المراجعة الأخرى الإضافية المطلوب أدائها التزاماً بمعايير المراجعة المصرية.

(مثال ذلك : الاتصال المباشر مع المستشار القانوني للمنشأة

.)

• كيف يتم التخطيط لإجراءات المراجعة ؟

يتم التخطيط أثناء سير عملية المراجعة ومع تقدم تنفيذ خطة المراجعة .

• هل بإمكان المراقب تعديل الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة ؟

نعم بإمكانه اجراء ذلك , وذلك للأسباب التالية :

أ- يعد التخطيط لعملية المراجعة عملية مستمرة ومتكررة تحدث أثناء عملية المراجعة .

ب- وقوع أحداث غير متوقعة وتغييرات فى الظروف أو أدلة المراجعة التى يتم الحصول عليها من نتائج اجراءات المراجعة .

ج- اكتشاف المراقب لمعلومات تختلف بصورة جوهرية عن المعلومات المتاحة له عند قيامه بتخطيط المراجعة .

• هل يشمل تخطيط المراجعة إجراء تخطيط لطبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف على أعضاء فريق العمل وفحص عملهم ؟

نعم , حيث أوجب المعيار قيام المراقب بإجراء هذا التخطيط .

• ما هى العوامل التى ينبغى مراعاتها عند التخطيط للتوجيه والإشراف على أعضاء فريق العمل؟

يعتمد هذا التخطيط على العوامل التالية :

أ- حجم وتعقيد المنشأة .

ب- مجال عملية المراجعة .

ج- مخاطر التحريف الهام والمؤثر التى تم تقييمها .

د- كفاءة القائمين بأداء عملية المراجعة .

● هل يلزم التركيز على موضوع التوجيه والاشراف على أعضاء فريق العمل وفحص أعمالهم في أعمال المراجعة للمنشأة الصغيرة؟

لا ، حيث يكون الشريك المسئول القائم بعملية المراجعة على دراية بكافة جوانب العمل . الآ إن هذا الشريك قد يحتاج إلى التأكد من أداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المصرية ، وقد يكون من المفضل فى حالة وجود أمور معقدة أو غير عادية أو عند أدائها من قبل ممارس فرد طلب المشورة من مراقبين آخرين تتوفر لديهم الخبرة الملائمة أو طلب المشورة من الهيئة المهنية التى ينتسب إليها المراقب .

● ما متطلبات التوثيق وفقاً لهذا المعيار؟

يوجب هذا المعيار قيام المراقب بتوثيق كل من :

أ- الإستراتيجية العامة للمراجعة .

ب- خطة المراجعة .

ج- التغييرات الجوهرية التى تطرأ على الخطة أثناء عملية المراجعة .

● ما متطلبات توثيق الاستراتيجية العامة للمراجعة؟

يتم توثيق القرارات الرئيسية اللازمة لتخطيط عملية المراجعة وتوصيل وابلأغ الأمور الهامة إلى فريق العمل . (مثال ذلك تلخيص الاستراتيجية العامة للمراجعة فى شكل مذكرة تحتوى على القرارات الرئيسية المتعلقة بالنطاق العام وتوقيت وأداء عملية المراجعة) .

● ما متطلبات توثيق خطة المراجعة؟

يجب أن يشمل التوثيق :

أ- طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المخططة لتقييم الخطر .

ب- إجراءات المراجعة الاضافية على مستوى التأكيد لكل فئة هامة من فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات بغرض مواجهة المخاطر التى تم تقييمها .

● ما هى الأساليب التى يمكن للمراقب استخدامها فى توثيق خطة المراجعة؟

يمكن للمراقب أن يستخدم برامج مراجعة نمطية أو قوائم متابعة للمراجعة ، وعلى نحو يلائم ظروف المراجعة .

● ما متطلبات توثيق التغييرات الجوهرية فى الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة التفصيلية؟

ينبغى فى هذا الاطار توثيق ما يلى :

- أ- أسباب التغييرات الجوهرية .
ب- استجابة المراقب للأحداث أو الظروف أو نتائج إجراءات المراجعة التي أدت إلى هذه التغييرات .

● **ماهي العوامل التي تؤثر في شكل ومدى التوثيق ؟**

يؤثر في شكل ومدى التوثيق الأمور التالية :

- أ- حجم وتعقيد المنشأة .
ب- الأهمية النسبية .
ج- ظروف عملية المراجعة .

● **ما هي متطلبات المعيار بشأن الاتصال مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة فيما يتعلق بتخطيط المراجعة ؟**

بالإمكان أن يجرى المراقب مناقشة مع إدارة المنشأة والمسؤولين عن الحوكمة فيما يتعلق بمحتويات التخطيط , ويمكن أن تكون هذه المناقشة جزءاً من الاتصالات فيما بين المراقب والمسؤولين عن الحوكمة والإدارة بغرض تحسين كفاءة وفاعلية المراجعة.

● **ما الموضوعات التي تشملها المناقشات مع المسؤولين عن الحوكمة والإدارة فيما يتعلق بالتخطيط ؟**

تشمل المناقشات عادة الأمور التالية :

- أ- الإستراتيجية العامة للمراجعة .
ب- توقيت المراجعة .
ج- أية قيود على المراجعة .
د- أية متطلبات اضافية .

● **هل يعنى مناقشة المراقب الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة للأمور المتعلقة بتخطيط المراجعة تخليه عن مسؤولياته في هذا الشأن ؟**

لا , بل تظل الإستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة مسئولية المراقب .

القسم الخامس

الاعتبارات الاضافية التي ينبغي مراعاتها عند القيام بعملية مراجعة

المنشأة لأول مرة

• ما هي الأنشطة التي ينبغي على المراقب القيام بها قبل البدء في عملية مراجعة تتم لأول مرة؟

يجب على المراقب القيام بما يلي :

أولاً : أداء إجراءات تتعلق بقبول العلاقة مع العميل ومهام المراجعة المحددة .

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم 220) .

ثانياً : إجراء الاتصال مع المراقب السابق (عند حدوث تغيير لمراقب الحسابات) وفقاً لمتطلبات الآداب والسلوك المهني .

• ما هي الاعتبارات الاضافية التي يمكن للمراقب مراعاتها عند وضع الاستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة بالنسبة لعملية مراجعة لأول مرة؟

نظراً لعدم وجود خبرة سابقة مع المنشأة فلا بد للمراقب من التوسع في أنشطة التخطيط , ولذا يمكنه مراعاة الأمور الأضافية التالية :

1- إجراء ترتيبات مع المراقب السابق (يمكن أن تشمل فحص أوراق عمله) .

2- الأمور الهامة التي تمت مناقشتها مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة ذات التأثير الهام على الإستراتيجية العامة للمراجعة وخطة المراجعة .

(مثال ذلك : تطبيق معايير المحاسبة أو معايير المراجعة) .

3- إجراءات المراجعة المخططة بغرض الحصول على أدلة مراجعة ملائمة وكافية حول أرصدة أول المدة .

(يرجع إلى الفقرة "2" من معيار المراجعة المصرى رقم 510) .

4- تخصيص فريق عمل من نوى القدرات والكفاءات الملائمة لمواجهة المخاطر الجوهرية المتوقعة .

5- الإجراءات الأخرى المطلوبة وفقاً لنظام رقابة الجودة فى المؤسسة فيما يتعلق بعمليات المراجعة لأول مرة .

(مثال ذلك : اشراك شريك ثان أو شخص أقدم فى المنصب لفحص الاستراتيجية العامة للمراجعة قبل البدء فى إجراءات مراجعة جوهرية أو فحص التقارير قبل اصدارها) .

معيار المراجعة المصرى رقم 315 تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهام

القسم الأول – تمهيد

• ما الهدف من هذا المعيار؟

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير ارشادات فيما يتعلق بما يلى :

- أ- التوصل إلى تفهم للمنشأة وبيئتها (ويشمل ذلك الرقابة الداخلية بها) .
- ب- تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر فى مراجعة القوائم المالية .

• ما المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار؟

يتطلب هذا المعيار من المراقب تفهم المنشأة وبيئتها بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية على نحو كاف لتحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر فى مراجعة القوائم المالية , سواء كان ذلك راجعاً إلى اعمال الغش والتدليس أو الخطأ , و إلى المدى الذى يمكن المراقب من تقييم وأداء إجراءات مراجعة إضافية .

• ماهى المعايير المراجعة المصرية ذات العلاقة بالمتطلبات الرئيسية لهذا المعيار؟

1- معيار المراجعة المصرى رقم 500 والذى يتطلب من المراقب استخدام التأكيدات بتفاصيل كافيته لتشكيل أساس لتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتصميم وأداء إجراء مراجعة إضافية .

2- معيار المراجعة المصرى رقم 330 والذى تعرض لمسئولية المراقب فى تحديد ردود الأفعال العامة وتصميم والقيام بإجراءات مراجعة إضافية قادرة على التعامل مع تقييم الخطر .

3- معيار المراجعة المصرى رقم 240 فيما يتعلق بمسئولية المراقب فى تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية .

• ماهى المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار؟

تتمثل هذه المتطلبات فيما يلى :

أولاً : أداء إجراءات لتقييم الخطر ومصادر المعلومات عن المنشأة وعن بيئتها بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية المطبق بها .

وتشتمل هذه الإجراءات على إجراء المناقشة بين فريق العمل عن قابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة للتحريف الهام والمؤثر .

ثانياً : تفهم المنشأة وبيئتها (بما فى ذلك ونظام الرقابة فيها وما يشتمل عليه من عناصر) بغرض تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر .

ثالثاً : تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكيد .

ويشمل ذلك :

أ- تحديد المخاطر (من خلال دراسة المنشأة وبيئتها وعناصر الرقابة الداخلية وكذلك دراسة فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات فى القوائم المالية) .

ب- الربط بين المخاطر المحددة والأخطاء المحتمل حدوثها على مستوى التأكيد .

ج- مراعاة أهمية احتمال حدوث الخطر .

د- تحديد مدى جوهرية المخاطر .

رابعاً : الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة ومع الإدارة فيما يتعلق بالأمور الخاصة بأعمال الرقابة الداخلية .

خامساً : التوثيق .

• لماذا يعتبر تفهم المنشأة وبيئتها أمراً أساسياً لاداء عملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المصرية؟

يرجع ذلك إلى كون هذا التفهم يعد بمثابة الإطار الرئيسى الذى يقوم من خلاله المراقب بتخطيط عملية المراجعة وممارسة الحكم المهنى فى مجال تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر للقوائم المالية والتعامل مع هذه المخاطر طوال عملية المراجعة .

ومن أمثلة الأمور التى يؤثر فيها تفهم المنشأة وبيئتها :

- أ- تحديد الأهمية النسبية .
 - ب- دراسة مدى ملاءمة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية .
 - ج- تحديد المجالات التى تكون فيها اعتبارات المراجعة الخاصة بضرورة .
 - د- تطوير التوقعات المستخدمة فى أداء الإجراءات التحليلية .
 - هـ- تصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية بغرض تخفيض خطر المراجعة لمستوى منخفض نسبياً .
 - و- تقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها .
- وبصفة عامة فإن المراقب يستخدم حكمه المهنى فى تحديد درجة التفهم المطلوبة للمنشأة وبيئتها (بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية المطبق بها) .

• **إضرب أمثلة للمجالات التى يؤثر فيها الحكم المهنى للمراقب فى تقييم مخاطر التحريف الهام المؤثر للقوائم المالية .**

من أمثلة ذلك :

- أ- تحديد الأهمية النسبية (ومدى ملاءمتها فى إطار تقدم عملية المراجعة) .
- ب- دراسة مدى ملاءمة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ومدى كفاية الأوصاف فى القوائم المالية .
- ج- تحديد المجالات التى تكون فيها اعتبارات المراجعة الخاصة بضرورة (من ذلك معاملات الاطراف ذوى العلاقة ومدى ملاءمة فرض استمرارية المنشأة) .
- د- تقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة المراجعة .

القسم الثانى

إجراءات تقييم الخطر ومصادر المعلومات عن المنشأة وبيئتها

بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها

● ما المصطلح الذي يطلق عادة على إجراءات المراجعة بغرض التوصل إلى تفهم للمنشأة وبينتها؟

يطلق عادة على هذه الإجراءات مصطلح (إجراءات تقييم الخطر) .

● هل يمكن للمراقب في مجال تطبيق إجراءات تقييم الخطر استخدام إجراءات التحقق أو اختبارات الرقابة؟

نعم , اذا ما تبين له أن هذه الإجراءات اكثر فاعليه .

● ماهى إجراءات تقييم الخطر التي تطلب المعيار أداؤها بغرض التوصل إلى تفهم المنشأة وبينتها (بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها) ؟

تتمثل هذه الإجراءات فيما يلى :

أولاً : الاستفسار من الإدارة ومن الآخرين داخل المنشأة .

ثانياً : القيام بالإجراءات التحليلية .

ثالثاً : الملاحظة والتفتيش .

● ماهى جوانب تفهم المنشأة وبينتها التي ينبغى على المراقب التوصل إليها؟

أ- العوامل الصناعية والتنظيمية والخارجية (بما فى ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق).

ب- طبيعة المنشأة (بما فى ذلك اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية) .

ج- الأهداف والاستراتيجيات والمخاطر المتعلقة بها والتي يمكن أن يترتب عليها تحريف هام ومؤثر فى القوائم المالية .

د- قياس وتقييم الاداء المالى للمنشأة.

هـ- الرقابة الداخلية .

● هل يتطلب المعيار من المراقب أداء كافة إجراءات تقييم الخطر – المشار إليها فى السؤال السابق – بالنسبة لكل جانب من جوانب تفهم المنشأة وبينتها ؟

لا , الا انه ينبغى على المراقب أداء كافة هذه الإجراءات بغرض التوصل إلى تفهم المنشأة وبينتها .

● إلى من توجه الاستفسارات – داخل المنشأة – بغرض الحصول على معلومات تفيد فى مجال تفهم المنشأة وبينتها ؟

توجه عادة إلى الإدارة والمسؤولين عن إعداد التقارير المالية والعاملين الآخرين
مثل :

- العاملين في الانتاج .

- العاملين في أعمال المراجعة الداخلية .

- العاملين الآخرين في المستويات المختلفة للسلطة .

وقد تفيد المعلومات التي يتم الحصول عليها من الاستفسار في تحديد مخاطر
التحريف الهام والمؤثر فضلاً عن تحديد أشخاص آخرين يمكن توجيه الاستفسار
اليهم وكذلك تحديد مدى هذه الاستفسارات .

● **ماهى طبيعة المعلومات التى يسعى المراقب الحصول عليها من خلال الاستفسارات
داخل المنشأة ؟**

يوضح الجدول التالى بيان بطبيعة المعلومات والافراد الذين يتم الاستفسار منهم
داخلياً بغرض الحصول على تلك المعلومات :

طبيعة المعلومات	الافراد الذين يتم الاستفسار منهم داخلياً	
أ- معلومات تساعد فى تفهم بيئة إعداد القوائم المالية.	المسؤولون عن الحوكمة.	
ب- معلومات حول كفاءة تقييم وفاعلية الرقابة الداخلية.	العاملون فى أنشطة المراجعة الداخلية.	
ج- معلومات حول تقييم مدى ملاءمة اختيار وتطبيق سياسات محاسبية محددة.	العاملون المشاركون فى بدء وتشغيل أو تسجيل المعاملات المعقدة أو غير العادية.	
د- معلومات حول مدى الالتزام بالقوانين واللوائح .	المستشار القانونى الداخلى .	
هـ- معلومات حول مدى العلم بأعمال غش وتدليس أو الاشتباه فيها .	المستشار القانونى الداخلى .	
و- معلومات حول الضمانات والالتزامات فيما بعد عملية البيع .	المستشار القانونى الداخلى .	
ز- معلومات حول الترتيبات مع شركاء النشاط .	المستشار القانونى الداخلى .	
ح- معلومات حول تفسير شروط العقود	المستشار القانونى الداخلى .	

ط-	معلومات حول التغييرات فى استراتيجية التسويق واتجاهات البيع والترتيبات التعاقدية مع العملاء	أفراد التسويق .
----	--	-----------------

• هل يمكن للمراقب أداء إجراءات مراجعة أخرى إلى جانب الاستفسارات من الإدارة ومن الآخرين داخل المنشأة بغرض الحصول على معلومات تفيده فى تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر؟

نعم ... حيث يمكنه :

- أ- الاستفسار من المستشار القانونى الخارجى للمنشأة .
- ب- الاستفسار من خبراء التقييم الذين تستخدمهم المنشأة .
- ج- الحصول على المعلومات من المصادر الخارجية (ومن أمثلة ذلك تقارير المحللين الماليين والبنوك ووكالات التقييم والصحافة الاقتصادية والاصدارات التنظيمية والمالية).

• ما الفائدة التى تتحقق من تطبيق الإجراءات التحليلية فى مجال تقييم الخطر؟

تساعد الإجراءات التحليلية فى تحديد مدى وجود معاملات أو أحداث غير عادية ومبالغ ونسب واتجاهات غير عادية قد يستتبط منها وجود دلالات ذات تأثير على القوائم المالية وأعمال المراجعة .

(ويرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم 520 والخاص بالاجراءات

التحليلية)

• ما المقصود بأعمال الملاحظة و التفتيش (فى اطار إجراءات تقييم الخطر) ؟

تتمثل فيما يلى :

- أ- ملاحظة أنشطة وعمليات المنشأة .
- ب- فحص المستندات (كالخطط والاستراتيجيات الخاصة بالمنشأة) والسجلات ودليل الرقابة الداخلية .
- ج- قراءة التقارير المالية التى أعدتها الإدارة (التقارير ربع السنوية والقوائم الدورية) .
- د- قراءة التقارير المعدة من قبل المسؤولين عن الحوكمة .
- هـ- الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة .
- و- زيارة مواقع المنشأة ومصانعها .

ز- تتبع المعاملات من خلال نظام المعلومات المطبق في مجال إعداد التقارير المالية .

- **ماهى متطلبات المعيار فى حالة اتجاه نية المراقب لاستخدام المعلومات التى سبق له الحصول عليها فى فترات سابقة – فى مجال تفهم المنشأة وبيئتها ونظام الرقابة الداخلية المطبق بها- فى أعمال المراجعة الحالية ؟**

يجب على المراقب توجيه الاستفسارات وأداء إجراءات مراجعة مناسبة لتحديد مدى حدوث تغيرات قد تؤثر فى ملاءمة هذه المعلومات .

ويمكن للمراقب استخدام هذه المعلومات فى مجال اتخاذ قراره حول قبول استمرار العلاقة مع العميل أو فى مجال فحص المعلومات المالية الدورية .

- **ما الاهداف المنشودة من إجراء مناقشة فيما بين أعضاء فريق العمل كإجراء من إجراءات تقييم المخاطر التى يتطلبها المعيار ؟**

تتمثل هذه الاهداف فيما يلى :

أ- الحصول على تفهم أفضل لاحتمال حدوث تحريفات هامة ومؤثرة على القوائم المالية كنتيجة للغش والخطأ فى المجالات المحددة والمكلفين بها .

ب- تفهم الكيفية التى تؤثر بها نتائج إجراءات المراجعة التى يقومون بأدائها على جوانب المراجعة المتعلقة باتخاذ قرار حول طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الاضافية.

ج- اتاحة الفرصة لأعضاء فريق العمل الأكثر خبرة (بما فى ذلك الشريك المسئول) للمشاركة بأرائهم المبنية على المعلومات المتعلقة بالمنشأة مع باقى فريق العمل فى تبادل المعلومات حول مخاطر النشاط واحتمال تعرض القوائم المالية للتحريف الهام والمؤثر .

- **كيف يتم تحديد أعضاء فريق العمل الذى يجب أن ينضم إلى المناقشة ؟**

يتم ذلك باستخدام الحكم المهنى و عادة ما يشترك أعضاء فريق العمل الرئيسيين فى المناقشة , إلا انه ليس من الضرورى أن يكون لدى كافة أعضاء فريق العمل معلومات شاملة عن جميع جوانب عملية المراجعة .

- **كيف يتم تحديد توقيت وكيفية ومدى المناقشة فيما بين فريق العمل ؟**

يتم تحديد ذلك باستخدام الحكم المهنى , إلا انه ينبغى مراعاة ما يلى :

أ- يتأثر مدى المناقشة بالأدوار والخبرة وحاجة أعضاء فريق العمل إلى المعلومات

ب-امكانية إجراء عدة مناقشات تشمل الأعضاء الاساسيين فى فريق العمل فى كل موقع هام فى حالة تعدد المواقع .

ج- مدى الحاجة إلى اشراك خبراء الذين يتم تعيينهم ضمن فريق العمل .

د- التركيز خلال النقاش على الحاجة للأحتفاظ بالشك المهنى خلال فترة المهمة .

هـ- امكانية إجراء مناقشات اكثر لتسهيل التبادل المستمر للمعلومات بين أعضاء فريق العمل حول قابلية تعرض القوائم المالية لتحريفات هامة ومؤثرة .

• ما العوامل التى تؤثر فى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر التى يتم ادائها؟

تتبع هذه العوامل من ظروف المهمة مثال ذلك حجم ودرجة تعقد المنشأة ومدى خبرة المراقب بها .

• ما العوامل الصناعية التنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى (بما فى ذلك إطار إعداد التقارير المالية) التى يجب على المراقب الحصول على تفهم لها ؟

تتمثل هذه العوامل فيما يلى :

أ- ظروف الصناعة (البيئة الثقافية / العلاقات مع الموردين والعملاء / التطورات التكنولوجية / البيئة التنظيمية) .

ب- اطار إعداد التقارير المالية .

ج- البيئة القانونية والسياسية .

د- الاشتراطات البيئية المؤثرة فى الصناعة والمنشأة .

هـ- العوامل الخارجية الأخرى (مثال ذلك الظروف الاقتصادية العامة) .

• هل يمكن أن ينتج عن طبيعة الصناعة ودرجة تنظيمها (التى تعمل فيها المنشأة) مخاطر محددة للتحريف الهام والمؤثر ؟

نعم , ومثال ذلك حالة العقود طويلة الاجل (التى تحتوى على تقديرات هامة للتكاليف والايرادات والمعرضة للتحريف الهام والمؤثر) , بما قد يتطلب دراسة امكانية ضم افراد ذوى خبرة ومعلومات كافية لفريق العمل .

• ما الذى يحدد اطار إعداد التقارير المالية المطبق ؟

يتم تحديد هذا الاطار من قبل المتطلبات القانونية والتنظيمية , وغالباً ما تكون معايير المحاسبية المصرية هى الأطار المطبق , إلا انه فى بعض الحالات قد تقرر المنشأة اعتبار المعايير الدولية مناسبة لإعداد التقارير المالية . وفى هذه

الحالات يجب على المراقب دراسة متطلبات القوانين لإعداد التقارير المالية في مجال النشاط الذي تعمل به المنشأة , حيث أن فشل الإدارة في الالتزام بالمتطلبات القانونية قد يؤدي إلى تحريف القوائم المالية تحريفاً هاماً ومؤثراً في سياق إطار إعداد التقارير المالية المطبق .

● **ما المقصود بطبيعة المنشأة التي يسعى المراقب إلى تفهمها في إطار تقييمه للمخاطر؟**

تتمثل طبيعة المنشأة في الامور التالية :

- أ- عمليات المنشأة .
- ب- ملكية المنشأة .
- ج- حوكمة المنشأة .
- د- أنواع الاستثمارات التي تقوم بها .
- هـ- الخطط المزمع تنفيذها .
- و- هيكله المنشأة وتمويلها .

● **كيف يتسنى للمراقب تفهم طبيعة المنشأة ؟**

يتسنى له ذلك من خلال فهم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات في القوائم المالية .

● **إضرب مثلاً لحالة تؤثر فيها طبيعة المنشأة على احتمال حدوث مخاطر تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية .**

مثال ذلك حالة الهيكل المعقد للمنشأة (مثلاً في عدة شركات تابعة أو مكونات أخرى في مواقع متعددة) مما يؤدي إلى النتائج التالية :

- أ- صعوبات التجميع .
 - ب- توزيع الشهرة على قطاعات النشاط واطمئنانها .
- والمثال الآخر كما في حالة تنوع استثمارات المنشأة فيما بين حصة ملكية في مشروعات مشتركة وشركات تابعة وشركات شقيقة مما يؤدي إلى تعقيدات في تحديد الطريقة الملائمة للمحاسبة عن هذه الاستثمارات .

● **ما الذي يتطلبه المعيار فيما يتعلق بتفهم اختيار المنشأة وتطبيقها للسياسات المحاسبية؟**

يجب على المراقب تفهم اختيار المنشأة للسياسات المحاسبية وتطبيقها مع مراعاة الأمور التالية:

أولاً : مدى ملاءمة هذه السياسات لأنشطة المنشأة .

ثانياً : مدى تمشى السياسات مع أطار إعداد التقارير المالية المطبق .

ثالثاً : مدى تمشى السياسات مع السياسات المحاسبية المستخدمة فى الصناعات ذات الصلة.

● **ما هى الأمور التى ينبغى أن يشملها تفهم اختيار السياسات المحاسبية وتطبيقها ؟**
تتمثل هذه الأمور فيما يلى :

1- الطرق التى تستخدمها المنشأة فى المحاسبة عن المعاملات الهامة وغير العادية .

2- تأثير السياسات المحاسبية الهامة فى المجالات المتعارضة أو الطارئة أو التى بها نقص فى الارشادات .

3- التغييرات التى تطرأ على السياسات المحاسبية للمنشأة وأسبابها ومدى تمشيها مع متطلبات اطار إعداد التقارير المالية المطبق .

4- تحديد معايير إعداد التقارير المالية واللوائح الجديدة التى ينبغى على المنشأة تطبيقها وكذلك تحديد توقيت وكيفية الوفاء بمتطلباتها .

5- مدى افصاح المنشأة عن موضوعات بعينها بطريقة مناسبة فى ضوء الظروف والوقائع التى يكون المراقب على علم بها فى حينه .

● **ما متطلبات المعيار بشأن تفهم أهداف المنشأة واستراتيجيتها ومخاطر النشاط المرتبطة بها ؟**

يجب على المراقب التوصل إلى تفهم لهذه الأمور التى يمكن أن ينتج عنها تحريف هام ومؤثر فى القوائم المالية .

● **ما المقصود بأهداف المنشأة ؟**

هى الخطط العامة للمنشأة وهى قابلة للتغير مع مرور الزمن وتغير البيئة الخارجية .

● **ما المقصود بالاستراتيجية ؟**

تتمثل فى المناهج التى تنوى الإدارة استخدامها فى تحقيق أهدافها .

● **كيف تنشأ مخاطر النشاط ؟**

تنشأ مخاطر النشاط من أحد أو كل الأمور التالية :

أولاً : الظروف الهامة والأحداث والظروف المحلية والأفعال أو عدم وجود أفعال والتى تؤثر بصورة عكسية على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجيتها .

ثانياً : وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة .

- ايهما اكثر اتساعاً وشمولاً مخاطر النشاط أم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية؟

تعد مخاطر النشاط اكثر اتساعاً وشمولاً كما انها تشمل فى سياقها مخاطر التحريف الهام .

- ما اهمية تفهم مخاطر النشاط بالنسبة لمراقب الحسابات ؟

يزيد تفهم مخاطر النشاط من احتمال تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر .

- هل يعد مراقب الحسابات مسئولاً عن تحديد وتقييم جميع مخاطر النشاط ؟
لا .

- هل تتسبب جميع مخاطر الأنشطة فى تحريف هام ومؤثر فى القوائم المالية ؟

رغم أن أغلبية مخاطر الأنشطة ذات آثار سلبية على القوائم المالية إلا أنه لاينتج عن جميع مخاطر الأنشطة بالضرورة تحريف هام ومؤثر فى القوائم المالية .

- كيف يقوم مراقب الحسابات بتفهم أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر النشاط المرتبطة بها فى المنشأة الصغيرة ؟

نظراً لأن هذا النوع من المنشآت غالباً لايقوم بوضع خطط أو عمليات رسمية فى مجال تحديد أهدافه واستراتيجياته وإدارته لمخاطر النشاط , كما لا يوجد توثيق لهذه الأمور , لذا فإن على المراقب أن يجرى تفهمه من خلال الاستفسار من الإدارة وملاحظة كيفية استجابة المنشأة لهذه الموضوعات .

- لماذا يتطلب المعيار من مراقب الحسابات ضرورة التوصل إلى تفهم لقياس وفحص الأداء المالى للمنشأة ؟

يتطلب المعيار من مراقب الحسابات ضرورة التفهم لقياس وفحص الأداء المالى للمنشأة , حيث أن هذا التفهم يساعده فى دراسة مدى وجود ضغوط يخلقها هذا القياس وترتب أفعالاً من جانب الإدارة بما يودى إلى زيادة خطر التحريف الهام والمؤثر .

- ما الفرق بين قياس وفحص الإدارة للأداء المالى للمنشأة وبين متابعة عناصر الرقابة الداخلية؟

رغم وجود تشابه بين أهدافهما , إلا إن قياس وفحص الأداء يكون بغرض التحقق من أن أداء المنشأة قد حقق الأهداف الموضوعية من قبل الإدارة أو الغير , بينما تهتم متابعة الرقابة الداخلية على وجه التحديد بالتشغيل الفعال لنظام الرقابة الداخلية من خلال دراسة معلومات عن عناصر الرقابة .

● ما هي مصادر المعلومات التي يمكن للمراقب اللجوء إليها في مجال تفهم قياس وفحص الأداء المالي للمنشأة؟

يمكن أن تكون المعلومات من مصادر داخلية تستخدمها الإدارة , ومن أمثلتها :

- مؤشرات الأداء الهامة (مالية وغير مالية) .
- الموازنات .
- تحليل الانحرافات .
- بيانات القطاعات .
- تقارير الأداء للقطاعات والأقسام وغيرها من المستويات .
- المقارنات مع أداء المنشآت الأخرى المنافسة .
- كما يمكن أن تكون المعلومات من مصادر خارجية , ومن أمثلتها :
- تقارير المحللين .
- تقارير وكالات التصنيف الأئتماني .
- ويحصل المراقب على هذه التقارير من المنشأة التي يقوم بمراجعتها .

● ما فائدة التعرف على المقاييس الداخلية للأداء؟

تتمثل هذه الفائدة فيما يلي :

أ- القاء الضوء على النتائج غير المتوقعة أو الاتجاهات التي تطلب استفسارات الإدارة من آخرين وتحري أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية (بمعنى قيام الإدارة باكتشاف التحريفات وتصحيحها بصورة دورية) .

ب- تنبيه مراقب الحسابات إلى خطر التحريف في بيانات القوائم المالية ذات الصلة .

● هل يمدنا نظام المعلومات الخاص بالمنشأة بالمعلومات المستخدمة في قياس الأداء؟

نعم يمدنا بالكثير من المعلومات بشرط أن تكون البيانات المستخدمة في فحص أداء المنشأة بيانات دقيقة , ومن ثم فإن على مراقب الحسابات دراسة مدى توفر الدقة في هذه المقاييس على نحو كاف لاكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة .

● كيف يتم قياس الأداء في المنشآت صغيرة الحجم؟

لا يتم في العادة استخدام إجراءات رسمية لقياس وفحص الأداء المالي للمنشأة , وإنما تعتمد الإدارة على مؤشرات أداء هامة محددة , وذلك بافتراض توفر الخبرة

والمعرفة بالنشاط والتي تعد اساساً هاماً لتقييم الأداء المالى للمنشأة واتخاذ الأجراء المناسب فى ضوءها .

● **لماذا يتطلب المعيار من المراقب ضرورة تفهم نظام الرقابة الداخلية ذى الصلة بأعمال المراجعة ؟**

يتطلب المعيار ذلك باعتبار أن المراقب يستخدم هذا التفهم فى المجالات التالية :

- أ- تحديد أنواع التحريفات المحتملة .
- ب- دراسة العوامل التى تؤثر على مخاطر التحريف الهام والمؤثر .
- ج- تصميم طبيعة وتوقيت ومدى أية إجراءات مراجعة أخرى .

● **ما المقصود بمصطلح الرقابة الداخلية ؟**

هى العملية المصممة والتى يتم تنفيذها من قبل المسؤولين عن الحوكمة والإدارة والافراد الآخرين بغرض اعطاء درجة تأكد معقولة عن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بالأمور التالية:

- أ- مصداقية إعداد التقارير المالية .
 - ب- فعالية وكفاءة العمليات .
 - ج- الالتزام بالقوانين والنظم المطبقة .
- ومن ثم فإنه يتم تصميم نظام الرقابة الداخلية وتطبيقه لمواجهة مخاطر النشاط المحددة التى تعوق تحقيق أى هدف من هذه الاهداف .
- ولاغراض هذا المعيار فإن مصطلح الرقابة الداخلية يشمل كل عناصر الرقابة الداخلية

● **ما هى عناصر نظام الرقابة الداخلية ؟**

يتكون نظام الرقابة الداخلية من العناصر التالية :

- أ- بيئة الرقابة .
- ب- عملية تقييم المخاطر فى المنشأة .
- ج- نظام المعلومات (يشمل ذلك عمليات النشاط المرتبطة به والمتعلقة بأعمال إعداد التقارير المالية ونشرها) .
- د- أنشطة الرقابة .
- هـ- متابعة أنظمة الرقابة .

(يرجع إلى الملحق رقم (2) للمعيار).

- ما أهمية تحليل نظام الرقابة الداخلية إلى عناصره بالنسبة لعمل مراقب الحسابات ؟

يهتم المراقب بتقسيم النظام إلى عناصره ليتسنى له التعرف على كيفية تأثير كل جانب من جوانب نظام الرقابة الداخلية في المنشأة على عملية المراجعة .

ويتمثل الاهتمام الرئيسي للمراقب في التعرف على مدى وكيفية منع عنصر محدد من عناصر الرقابة للتحريفات الهامة والمؤثرة في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات العلاقة أو اكتشافها أو تصحيحها .
- هل يؤثر حجم المنشأة ومدى تعقيدها في طريقة تصميم نظام الرقابة الداخلية وتطبيقه؟

نعم , حيث تستخدم المنشأة صغيرة الحجم إجراءات ووسائل أبسط في مجال تحقيق أهدافها .
- هل ترتبط كل أهداف وعناصر الرقابة الداخلية بتقييم المراقب للخطر ؟

لا , حيث لا يرتبط بعضها بتقييم المراقب للخطر. ويتوقف الأمر على الحكم المهني للمراقب في تحديد عناصر الرقابة ذات الصلة بعملية المراجعة .
- هل تعد عناصر الرقابة الداخلية المتعلقة بتحقيق هدف إعداد قوائم مالية للأغراض الخارجية (بصورة عادلة واضحة في جميع جوانبها الهامة وبما يتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق ومواجهة الخطر الذي يترتب عليه تحريف هام ومؤثر في القوائم المالية) من العناصر ذات الصلة بالمراجعة ؟

نعم , عادة ما يتم اعتباره كذلك وفقاً للحكم المهني للمراقب مع مراعاة مدى ملاءمة هذا العنصر (منفرداً أو مشتركاً مع عناصر أخرى) لمتطلبات المراقب في مجال تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في تصميم وأداء إجراءات إضافية لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها . مع مراعاة العوامل والاعتبارات التالية :

 - أ- الحكم الشخصي للمراقب فيما يتعلق بالأهمية النسبية .
 - ب- حجم المنشأة .
 - ج- طبيعة نشاط المنشأة وخصائص تنظيمها وملكيته .
 - د- مدى تنوع وتعقيد عمليات المنشأة .
 - هـ- المتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة .
 - و- طبيعة وتعقيد النظم (التي تمثل جزءاً من نظام الرقابة الداخلية في المنشأة بما في ذلك استخدام منشأة خدمية) .
- هل يمكن اعتبار عناصر الرقابة الداخلية المتعلقة باكتمال ودقة المعلومات التي تقدمها المنشأة عناصر ذات صلة بالمراجعة ؟

نعم , يمكن ذلك فى حالة اتجاه نية المراقب إلى استخدام المعلومات فى تصميم وأداء إجراءات إضافية .

● هل يمكن اعتبار عناصر الرقابة الداخلية المتعلقة بأهداف العمليات والالتزام بالقوانين والنظم عنصراً من العناصر ذات صلة بالمراجعة ؟

نعم , يمكن اعتبارها كذلك اذا كانت متعلقة بالبيانات التى يقوم المراقب بتقييمها أو استخدامها فى تطبيق إجراءات المراجعة .

ومن أمثلتها :

أ- عناصر الرقابة الداخلية المرتبطة بالبيانات غير المالية التى يستخدمها المراقب فى اداء الإجراءات التحليلية (مثال ذلك احصائيات الإنتاج) .

ب- عناصر الرقابة الداخلية المتعلقة باكتشاف عدم الالتزام بالقوانين واللوائح والذى يمكن أن يكون له تأثير مباشر وهام على القوائم المالية . (مثال ذلك الالتزام بقانون الضرائب على الدخل ولائحته التنفيذية) .

● هل ينبغى على المراقب أن يأخذ فى اعتباره عناصر الرقابة بالمنشأة والمرتبطة بأهداف غير متصلة بالمراجعة ؟

لا .

● هل ينبغى على المراقب مراعاة نظم الرقابة الداخلية المتعلقة بحماية الاصول من السرقة أو سوء الاستخدام ؟

ينبغى على المراقب الاقتصار على مراعاة عناصر الرقابة المتعلقة بحماية الاصول والمرتبطة بمدى مصداقية عملية إعداد التقارير المالية (مثال ذلك كلمة السر التى تحد من الوصول إلى بيانات المدفوعات النقدية) .

● ما متطلبات التفهم العميق للرقابة الداخلية وفقاً لهذا المعيار ؟

يتطلب الحصول على تفهم للرقابة الداخلية ما يلى :

أولاً : تقييم مدى دقة تصميم احد عناصر الرقابة .

ثانياً : تحديد مدى تنفيذه .

● ما المقصود بتقييم مدى دقة تصميم احد عناصر الرقابة ؟

يعنى دراسة ما اذا كانت عناصر الرقابة منفردة ومجموعة مع عناصر رقابة أخرى قادرة على القيام بكفاءة بمنع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الهامة والمؤثرة .

● ما معنى تنفيذ أحد عناصر الرقابة الداخلية ؟

يعنى توفر الرقابة واستخدام المنشأة لها .

● ما هي الإجراءات التي يمكن أداؤها في مجال الحصول على أدلة مراجعة بشأن تصميم وتنفيذ عناصر الرقابة ذات الصلة؟

تشمل ما يلي :

- أ- الاستفسار من العاملين بالمنشأة .
- ب- ملاحظة تطبيق عناصر رقابة محددة .
- ج- فحص المستندات والتقارير .
- د- تقصى أثر المعاملات من خلال نظام المعلومات المتعلق بإعداد التقارير المالية .

● هل تكفى الاستفسارات وحدها في مجال تقييم تصميم أحد عناصر الرقابة الداخلية المتعلقة بعملية مراجعة وتحديد مدى تطبيقه؟

لا .

● هل يكفى تفهم أحد عناصر الرقابة الداخلية في مجال اختبار فاعلية تشغيل وتطبيق هذا العنصر؟

لا ، إلا اذا كانت هناك آلية تضمن توفر التطبيق المستمر لعمل هذا العنصر . وغالباً ما تتوفر هذه الآلية في ظل نظم تكنولوجيا المعلومات ، ومن ثم فإن أداء إجراءات مراجعة لتحديد مدى تطبيق عنصر رقابة آلي يعد بمثابة اختبار لفاعلية تشغيل هذا العنصر .

● ماهي المزايا التي تنشأ عن تطبيق تكنولوجيا المعلومات في مجال الرقابة الداخلية ؟

يمكن تطبيق تكنولوجيا المعلومات- في مجال الرقابة الداخلية - في المنشأة من تحقيق المزايا التالية :

- أ- الثبات في تطبيق القواعد المحددة مسبقاً للأنشطة .
- ب- أداء الحسابات المعقدة مع تشغيل عدد كبير من المعاملات أو البيانات .
- ج- تحسين امكانية توفير المعلومات ودقة وسلامة توقيتها .
- د- تسهيل التحليل الاضافى للمعلومات .
- هـ- تسهيل القدرة على متابعة أداء أنشطة المنشأة وسياستها وإجراءاتها .
- و- تقليل خطر اختراق عناصر الرقابة .
- ز- تعزيز القدرة على إجراء توزيع فعال للاختصاصات ، وذلك من خلال تنفيذ عناصر الرقابة الآمنة في التطبيقات وقواعد البيانات ونظم المعلومات .

● **ماهى المخاطر التى يتعرض لها نظام الرقابة الداخلية كنتيجة لاستخدام تكنولوجيا المعلومات ؟**

تتمثل هذه المخاطر فيما يلى :

- أ- الاعتماد على نظم أو برامج تعالج البيانات بطريقة غير دقيقة أو تعالج بيانات غير دقيقة أو كلا الأمرين معاً .
- ب- الوصول غير المصرح به للبيانات (والذى يترتب عليه تدمير البيانات أو إحداث تغييرات غير ملائمة بها) .
- ج- احتمال حصول الافراد العاملين فى مجال تكنولوجيا المعلومات على مزايا تفوق المزايا الضرورية لأداء واجباتهم , ما يؤدي إلى خرق توزيع الاختصاصات .
- د- التغييرات غير المصرح بها للبيانات فى الملفات الرئيسية .
- هـ- التغييرات غير المصرح بها فى النظم والبرامج .
- و- الفشل فى إجراء التغييرات الضرورية فى النظم والبرامج .
- ز- التدخل اليدوى غير المناسب .
- ح- احتمال فقدان البيانات أو عدم القدرة على الوصول إلى البيانات على النحو المطلوب .

● **ماهى الظروف التى تجعل الجوانب اليدوية فى نظم الرقابة الداخلية اكثر ملائمة ؟**

تتمثل فى الظروف التى يكون فيها الحكم الشخصى والتمييز مطلوبين , ومن أمثلتها :

- أ- حدوث معاملات ضخمة وغير عادية أو غير متكررة .
- ب- الظروف التى يصعب فيها تحديد الخطأ أو تقديره أو التنبؤ به .
- ج- الظروف المتغيرة والتى تتطلب استجابة رقابية من خارج عناصر الرقابة الآلية .
- د- عند متابعة مدى فاعلية عناصر الرقابة الآلية .

● **ماهى الظروف التى تجعل الرقابة اليدوية اقل ملائمة ؟**

تتمثل فى الظروف التالية :

- أ- حدوث عدد ضخم أو متكرر من المعاملات .
- ب- المواقف التى يمكن فيها منع أو اكتشاف الأخطاء التى يمكن تقديرها أو التنبؤ بها عن طريق عناصر الرقابة الآلية .

ج- أنشطة الرقابة التي يمكن أداؤها بطريقة آلية بصورة ملائمة .

● ما متطلبات المعيار بشأن المخاطر الناشئة عن استخدام تكنولوجيا المعلومات أو نظم المعلومات ؟

يتطلب المعيار من المراقب عند تفهمه لنظام الرقابة الداخلية أن يقوم بدراسة مدى استجابته لتلك المخاطر بصورة ملائمة من خلال وضع عناصر رقابة فعالة .

● ما هي محددات الرقابة الداخلية ؟

لايؤدي نظام الرقابة الداخلية – بغض النظر عن تصميمه أو تشغيله – الآ إلى تزويد المنشأة بدرجة تأكد مناسبة عن تحقيق أهداف التقارير المالية , وذلك بسبب المحددات الفاصلة في نظام الرقابة الداخلية والتي ترجع إلى الاسباب التالية :

أ- تعرض الحكم الشخصي للقصور والخطأ .

ب- القصور في الطبيعة البشرية بما يترتب عليه من سهو وخطأ .

ج- التواطؤ بين العاملين .

د- تجاوز الإدارة غير الملائم لنظام الرقابة الداخلية .

هـ- الفشل في توزيع الاختصاصات بسبب قلة عدد العاملين وبصفة خاصة في المنشآت صغيرة الحجم .

● ما هي متطلبات المعيار بشأن بيئة الرقابة ؟

يتطلب المعيار من المراقب القيام بتفهم بيئة الرقابة , وكيفية قيام الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بتوفير بيئة آمنة وسلوك اخلاقي والحفاظ عليها , ووضع عناصر رقابة مناسبة.

● ما المقصود بمصطلح بيئة الرقابة ؟

تشمل بيئة الرقابة وظائف الحوكمة والإدارة واتجاهاتها أو علمها بالأمر وأفعال المسؤولين عن الحوكمة والإدارة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وأهميتها في المنشأة .

وتضبط بيئة الرقابة ايقاع المنشأة وتؤثر في مدى وعى العاملين فيها بعناصر الرقابة , كما انها تمثل الأساس لنظام رقابة داخلي فعال حيث أنها توفر النظام والهيكل .

● ماهي العناصر التي يقوم المراقب بدراستها وكيفية ادخالها في انظمة المنشأة وذلك عند تقييمه لتصميم بيئة الرقابة في المنشأة ؟

تتمثل هذه العناصر فيما يلي :

1- غرس وتطبيق النزاهة والقيم الاخلاقية .

2- الالتزام بالكفاءة .

3- مساهمة المسؤولين عن الحوكمة وتشمل ما يلي :

- أ- الاستقلال عن الإدارة .
- ب- الخبرة .
- ج- المكانة الرفيعة .
- د- مدى المشاركة فى فحص الأنشطة .
- هـ- المعلومات التى يتمتعون بها .
- و- درجة طرح المسائل والقضايا الصعبة .
- ز- مدى التفاعل مع المراجعين الداخليين والخارجيين .

4- فلسفة الإدارة واسلوب التشغيل:

وتشمل :

- أ- منهج الإدارة فى إدارة مخاطر النشاط .
 - ب- اتجاهات الإدارة وردود افعالها تجاه إعداد التقارير المالية ومعالجة المعلومات والمهام المحاسبية والعاملين .
- 5- الهيكل التنظيمى .
- 6- توزيع السلطة والمسئولية وكيفية انشاء العلاقة بين اصدار التقارير و هيكل الاعتمادات .

7- سياسات وممارسات الموارد البشرية وتشمل :

- أ- التعيين .
- ب- التوجيه .
- ج- التدريب .
- د- التقييم .
- هـ- الاستشارة .
- و- الترقيات .
- ز- المرتبات .
- ح- الرعاية الطبية .

• ما الذى ينبغى على المراقب أن يأخذه فى الاعتبار عند تفهم عناصر البيئة الرقابية ؟

ينبغى عليه أن يراعى مدى تطبيق وتنفيذ هذه العناصر .

• ما الإجراءات التى يتم استخدامها عادة فى جمع أدلة مراجعة حول هذا الأمر ؟

يتم استخدام مزيج من الإجراءات التالية :
أ- الاستفسارات .

ب- إجراءات تقييم المخاطر الأخرى , مثل :
- الملاحظة (لتعزيز الاستفسارات) .
- فحص المستندات .

● **هل يلزم أن تكون أدلة المراجعة المتعلقة بعناصر البيئة الرقابية موثقة ؟**

لا , وبالذات فى المنشآت صغيرة الحجم حيث تكون الاتصالات بين الإدارة وباقى العاملين غير رسمية , ومن ناحية أخرى فإن المدير المالك يلعب دور المسئول عن الحوكمة .

● **ما هى الأمور التى ينبغى على المراقب دراستها بغرض تفهم تصميم بيئة الرقابة ؟**

ينبغى عليه دراسة الأمور التالية :

أ- مدى استقلالية المديرين وقدرتهم على تفهم تقييم أفعال الإدارة .
ب- مدى وجود لجنة مراجعة على وعى بمعاملات أنشطة المنشأة وقيامها بتقييم مدى عدالة القوائم المالية وفقاً لأطار إعداد التقارير المالية المطبق .
ج- مدى توفير نقاط القوة فى عناصر البيئة الرقابية اساساً مناسباً لعناصر الرقابة الداخلية الأخرى .

● **إضرب أمثلة لبيان مدى تأثير طبيعة بيئة الرقابة على تقييم مخاطر التحريف الهام**

:

توضح الأمثلة التالية مدى التأثير الكبير لطبيعة بيئة الرقابة على تقييم مخاطر التحريف الهام :

المثال الأول : تخفيض رقابة المالك المدير لأثر نقص توزيع الاختصاصات فى المنشآت صغيرة الحجم .

المثال الثانى : تأثير مجلس الإدارة النشط والمستقل فى فلسفة واسلوب تشغيل الإدارة العليا فى المنشآت كبيرة الحجم .

● **هل تؤثر التغيرات فى بيئة الرقابة فى مدى واقعية المعلومات التى تم الحصول عليها من عمليات المراجعة السابقة ؟**

نعم تؤثر , ومن أمثلة ذلك :

المثال الأول : أثر قرارات الإدارة بتخصيص موارد إضافية للتدريب والتوعية بأنشطة إعداد التقارير المالية فى تقليل خطر الأخطاء فى تشغيل المعلومات المالية .

المثال الثانى : أثر فشل الإدارة فى تخصيص موارد كافية للتعامل مع مخاطر أمن تكنولوجيا المعلومات فى زيادة المخاطر المتعلقة بإدخال تغييرات غير ملائمة على برامج الحاسب الآلى أو على البيانات المستخدمة أو السماح بتشغيل معاملات غير مصرح بها .

• **هل يعتبر وجود بيئة رقابية مرضية عاملاً مانعاً حاسماً للغش ؟**

رغم أن هذه البيئة الرقابية المحيطة تقلل من خطر الغش والتدليس إلا أنها ليست مانعاً حاسماً للغش .

ومع ذلك فإنها تؤثر فى طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية التى يقررها المراقب عند قيامه بتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر (يرجع إلى الفقرة 5 من معيار المراجعة المصرى رقم 330) .

• **ما دلالة وجود نقاط ضعف فى بيئة الرقابة ؟**

وجود هذه النقاط يقلل من فاعلية عناصر الرقابة , ومن ثم تكون عاملاً سلبياً فى تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر وعلاقته بالغش والتدليس .

• **هل لبيئة الرقابة – فى حد ذاتها – دور فى منع أو اكتشاف أو تصحيح التحريف الهام والمؤثر فى فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات أو التأكيدات المتعلقة بها ؟**

لا , لذا فإن المراقب يقوم عادة بدراسة تأثير عناصر الرقابة الداخلية الأخرى على بيئة الرقابة عند تقييمه لمخاطر التحريف الهام والمؤثر .

• **ما متطلبات المعيار من المراقب بشأن تحديد مخاطر الأنشطة المرتبطة بأهداف إعداد التقارير المالية ؟**

أولاً : يجب على المراقب الحصول على تفهم لإجراءات المنشأة فى تحديد مخاطر الأنشطة المرتبطة بأهداف إعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات الخاصة بالإجراءات التى تواجه هذه المخاطر ونتائجها (وذلك على أساس أنه لو كانت عملية تقييم الخطر فى المنشأة ملائمة للظروف فأنها سوف تساعد المراقب فى تحديد مخاطر التحريف) .

وفى هذا الصدد يقوم المراقب بتحديد ما يلى :

أ- كيفية قيام الإدارة بتحديد مخاطر الأنشطة المرتبطة بعملية إعداد التقارير المالية .

- ب- كيفية تقدير أهمية المخاطر .
- ج- احتمال حدوث المخاطر .
- د- الإجراءات المقررة للتحكم فى هذه المخاطر .

ثانياً : يستفسر المراقب عن مخاطر النشاط التى حددتها الإدارة , ودراسة ما إذا كان ينتج عنها تحريف هام ومؤثر, مع القيام من خلال عملية المراجعة بتحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الذى فشلت الإدارة فى تحديده .

ثالثاً : تحديد اسباب فشل إجراءات التقييم فى تحديد هذه المخاطر, مع ابلاغ المسؤولين عن الحوكمة عن نقاط الضعف الهامة والمؤثرة فى إجراءات التقييم .

• **ما متطلبات المعيار من المراقب بشأن نظام المعلومات وما يتصل به من عمليات النشاط المرتبطة بإعداد التقارير المالية ؟**

أولاً : يجب على المراقب تفهم نظام المعلومات وما يتصل به من عمليات النشاط المرتبطة بإعداد التقارير المالية , ويشمل ذلك ما يلى :

- 1- فئات المعاملات فى عمليات المنشأة ذات الأهمية للقوائم المالية .
- 2- الإجراءات التى تتم داخل كل من نظم تكنولوجيا المعلومات والنظم اليدوية , والتى يتم عن طريقها بدء وتسجيل ومعالجة وعرض المعاملات فى القوائم المالية.
- 3- السجلات المحاسبية ذات العلاقة (سواء كانت الكترونية أو يدوية) والمعلومات المساندة والحسابات المحددة فى القوائم المالية فيما يتعلق ببدء وتسجيل ومعالجة وعرض المعاملات .
- 4- كيفية جمع نظام المعلومات للاحداث والحالات – بخلاف فئات المعاملات – ذات الأهمية للقوائم المالية (مثال ذلك الاستهلاك والاهلاك للأصول والتغيرات فى تقدير المخصصات) .
- 5- عملية إعداد التقارير المالية المستخدمة فى إعداد القوائم المالية للشركة (يشمل ذلك التقديرات المحاسبية الهامة والافصاحات) .

ثانياً : يقوم المراقب بدراسة مخاطر التحريف الهام والمؤثر المصاحب لتجاوز (تخطى) عناصر الرقابة على قيود اليومية النمطية وغير النمطية .

ثالثاً : يقوم المراقب بتفهم كيفية تصحيح المعالجات غير الصحيحة للمعاملات , وكيفية معالجة تجاوزات النظام أو تجاهل عناصر الرقابة واطهارها محاسبياً.

رابعاً: يجب على المراقب تفهم نظام المعلومات المطبق في المنشأة فيما يتعلق بعملية إعداد التقارير المالية بطريقة تلائم ظروف المنشأة , ويشمل ذلك التفهم الأمور التالية :

أ- كيفية نشأة المعاملات داخل إجراءات النشاط في المنشأة .

ب- مدى تصميم الإجراءات على نحو يكفل تطوير وشراء ونتاج وبيع وتوزيع منتجات وخدمات المنشأة وضمن الالتزام بالقوانين واللوائح وتسجيل المعلومات بما في ذلك معلومات التقارير المحاسبية .

خامساً: يجب على المراقب التعرف على الكيفية التي تقوم بها المنشأة بإبلاغ أدوار ومسئوليات إعداد التقارير المالية والأمور الهامة المتعلقة بعملية إعداد التقارير المالية .

ويشمل هذا أيضاً التعرف على الاتصالات بين الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة وكذلك الاتصالات مع الجهات الخارجية (كالجهات الرقابية والتنظيمية) .

● **ما متطلبات المعيار فيما يتعلق بتفهم الأنشطة الرقابية داخل المنشأة ؟**

يجب على المراقب التوصل إلى درجة كافية من التفهم للأنشطة الرقابية بالمنشأة بغرض تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد والتصميم إجراءات مراجعة إضافية تتعامل مع المخاطر التي تم تقييمها .

● **ما المقصود بالأنشطة الرقابية ؟**

هي تلك السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة وأنه تم اتخاذ الإجراءات الضرورية لمواجهة المخاطر التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة .
وتحتوى الأنشطة الرقابية (سواء داخل نظم تكنولوجيا المعلومات أو النظم اليدوية) على أهداف مختلفة ويتم تطبيقها على مستويات وظيفية وتنظيمية مختلفة .

● **ما هي الأمور التي ترتبط بها الأنشطة الرقابية ؟**

تتمثل هذه الأمور فيما يلي :

أ- سلطة الاعتماد .

ب- فحص الأداء .

ج- تشغيل المعلومات .

د- عناصر الرقابة المادية .

هـ- فصل الاختصاصات .

● **ما محور اهتمام المراقب في مجال تفهمه للأنشطة الرقابية ؟**

ينبغي أن يركز المراقب اهتمامه على التحقق من كيفية تمكن نشاط رقابة محدد – سواء كان منفرداً أو بالاشتراك مع باقى الأنشطة – من منع أو اكتشاف وتصحيح التحريف الهام والمؤثر في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات أو الإفصاحات .

● **ماهى أنشطة الرقابة ذات الصلة بالمراجعة ؟**

هى تلك الأنشطة التى يعتبرها المراقب ضرورية ولازمة للحصول على التفهم المطلوب بغرض تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى تأكيد وتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية للتعامل مع المخاطر التى تم تقييمها .

● **هل تتطلب أعمال المراجعة تفهم كافة الأنشطة الرقابية ذات الصلة بكل فئة مهمة من فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات فى القوائم المالية أو أى تأكيد ذى علاقة بها ؟**

لا , وإنما يركز المراقب على تحديد وتفهم الأنشطة الرقابية التى تتعامل مع المجالات التى يعتقد المراقب بأنه يزيد فيها احتمال حدوث تحريفات هامة ومؤثرة . وبصفة عامة فإنه عندما تحقق الأنشطة الرقابية المتعددة نفس الهدف فليس من الضرورى تفهم كل نشاط من الأنشطة الرقابية ذات الصلة بمثل هذا الهدف .

● **ما متطلبات المعيار بشأن تفهم المراقب لكيفية مواجهة المنشأة للمخاطر الناشئة عن تكنولوجيا المعلومات ؟**

يجب على المراقب تفهم كيفية مواجهة المنشأة للمخاطر الناشئة عن تكنولوجيا المعلومات , وذلك باعتبار أن استخدام تكنولوجيا المعلومات يؤثر على الطريقة التى يتم بها تنفيذ الأنشطة الرقابية .

ومن ثم فإن على المراقب أن يراعى مدى مواجهة المنشأة بصورة سليمة للمخاطر الناشئة عن تكنولوجيا المعلومات وذلك من خلال انشاء عناصر رقابة عامة فعالة لها .

● **ما معنى فاعلية عناصر الرقابة على نظم تكنولوجيا المعلومات من وجهة نظر مراقب الحسابات ؟**

تتمثل هذه الفاعلية فى قدرتها على المحافظة على نزاهة المعلومات وسلامة (أمان) البيانات التى تعالجها نظم المعلومات .

● **ما هى عناصر الرقابة الهامة على نظم تكنولوجيا المعلومات ؟**

تتمثل فى السياسات والإجراءات المرتبطة بالتطبيقات , والذى تدعم التوظيف الفعال لعناصر الرقابة على التطبيقات المحاسبية بغرض المساعدة فى ضمان استمرار التشغيل الجيد لنظم المعلومات .

وغالبا ما تشمل عناصر الرقابة الهامة لتكنولوجيا المعلومات (بغرض المحافظة على سلامة المعلومات وامنها) ما يلي :

- أ- مركز بيانات وتشغيل شبكة الاتصالات .
- ب- اقتناء برمجيات النظام والتغيير فيها وصيانتها .
- ج- أمن الوصول إلى النظام .
- د- اقتناء تطبيقات النظام وتطويره وصيانتها .

● **ما المقصود بعناصر الرقابة على التطبيقات المحاسبية ؟**

هي إجراءات يدوية وآلية تعمل على مستوى عمليات النشاط , يتم تصميمها للتحقق من تكامل السجلات المحاسبية , ومن ثم فهي ترتبط بالإجراءات المستخدمة لبدء وتسجيل وتشغيل والتقارير عن المعاملات أو أية بيانات أخرى .
وتساعد في التأكيد على أن المعاملات التي حدثت مصرح بها وأنه تم تسجيلها بالكامل وتم تشغيلها بدقة .
ويمكن أن تكون هذه العناصر وقائية أو كاشفة .

● **إضرب أمثلة لعناصر الرقابة على التطبيقات المحاسبية .**

- من أمثلة هذه العناصر :
- أ- مراجعة اختبار بيانات الإدخال .
 - ب- مراجعة الترتيب الرقمي .
 - ج- المتابعة اليدوية لتقارير الاستثناءات أو التصحيح .

● **ما متطلبات المعيار من المراقب فيما يتعلق بمتابعة المنشأة لعناصر الرقابة ؟**

ينبغي على المراقب أن يفهم ما يلي :

أولاً : الأنواع الرئيسية لأنشطة نظام الرقابة الداخلية على أعمال إعداد التقارير المالية والتي تطبقها المنشأة (ويشمل ذلك أنشطة الرقابة المتصلة بالمراجعة)

ثانياً : كيفية اتخاذ المنشأة للإجراءات التصحيحية لعناصر الرقابة .

● **ما المقصود بمتابعة عناصر الرقابة ؟**

هي عملية لتقييم مدى فاعلية أداء نظام الرقابة الداخلية بصورة مستمرة , وتتعلق هذه العملية بما يلي :

- أ- تقييم تصميم وتشغيل عناصر الرقابة بصورة دورية .

ب- اتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية المعدلة بسبب التغييرات فى الظروف.

● **كيف تقوم الإدارة بمتابعة عناصر الرقابة ؟**

تقوم الإدارة بإجراء المتابعة من خلال :

أ- الأنشطة المستمرة .

ب- أعمال التقييم المنفصلة .

ج- مزيج من الأنشطة المستمرة وأعمال التقييم المنفصلة .

و غالباً ما تدمج أنشطة المتابعة المستمرة مع الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة (الأنشطة الإدارية والاشرفية العادية) .

وقد يساهم المراجعون الداخليون (أو من يؤدون وظائف مشابهة) فى متابعة أنشطة المنشأة ومن ناحية أخرى فإن أنشطة المتابعة قد تتم من خلال استخدام المعلومات التى تم الحصول عليها من الاتصالات مع الاطراف الخارجية كشكاوى العملاء وملاحظات الجهات ذات الاختصاص . والتى قد تتضمن الإشارة إلى مشاكل أو تكشف عن مجالات التحسين) .

● **ما أهمية نظام المعلومات فى مجال متابعة عناصر الرقابة ؟**

يمكن أن يفيد الكثير من المعلومات التى يمد بها نظام المعلومات فى مجال متابعة عناصر الرقابة , ويلزم أن تكون هذه المعلومات والبيانات دقيقة .

ومن ثم فإن على المراقب فى حالة استخدام تقارير المراجعين الداخليين كأداة من أدوات أنشطة المتابعة أن يتحقق من أن المعلومات التى تشمل عليها التقارير تستند إلى أسس يمكن الاعتماد عليها وأن تكون تفصيلية بالقدر الذى يكفى لأغراض المراقب .

● **ما هى متطلبات المعيار من المراقب بشأن تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر؟**

يجب على المراقب تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى كل من :

أ- القوائم المالية .

ب- مستوى التأكيد لفئات المعاملات ولأرصدة الحسابات والافصاحات .

وتحقيقاً لهذا الغرض يجب عليه القيام بما يلى :

أولاً : تحديد المخاطر طوال قيامه بعملية تفهم المنشأة وبيئتها وكذلك تحديد عناصر الرقابة المرتبطة بالمخاطر ودراسة فئات

المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات فى القوائم المالية .

ثانياً : ربط المخاطر المحددة بالخطأ المحتمل حدوثه على مستوى التأكيد .

ثالثاً : دراسة مدى قوة المخاطر إلى الحد الذى قد يترتب عليه تحريف هام ومؤثر فى القوائم المالية .

رابعاً : دراسة احتمال حدوث تحريف هام ومؤثر فى القوائم المالية كنتيجة للمخاطر .

• **ما أهمية تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر؟**

يستخدم المراقب هذا التقييم فى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى التى يجب أداؤها .

• **ما هى الأدلة التى تساعد المراقب فى تقييم الخطر؟**

تساعد الأدلة التالية المراقب فى تقييم الخطر :

أ- المعلومات التى تم جمعها خلال إجراءات تقييم الخطر .

ب- الأدلة التى تم الحصول عليها عند تقييم مدى كفاءة تصميم وفاعلية تشغيل عناصر الرقابة الداخلية .

• **ما الأمور التى ينبغى على المراقب مراعاتها عند تفهمه لعناصر الرقابة الداخلية المرتبطة بالمخاطر؟**

تتمثل هذه الأمور فيما يلى :

أولاً : لا يقتصر تأثير المخاطر الناشئة عن ضعف البيئة الرقابية على التحريف الهام المؤثر على فئة معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الافصاحات . بل قد يمتد ويكون له تأثير أكثر اتساعاً وشمولاً للقوائم المالية , مما قد يتطلب من المراقب اتخاذ إجراء أكثر شمولاً .

ثانياً : قد يكون لبعض أنشطة الرقابة تأثير محدد يقتصر على احد التأكيدات المتعلقة بفئة معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات .

ثالثاً : كلما كانت العلاقة فيما بين عناصر الرقابة بتأكيد معين غير مباشرة كلما قلت فعالية الرقابة الداخلية فى منع أو اكتشاف وتصحيح التحريف فى هذا التأكيد .

رابعاً : قد يترتب على تفهم المراقب لنظام الرقابة الداخلية اثاره الشكوك عنده حول امكانية مراجعة القوائم المالية للمنشأة . لذا فينبغى على المراقب دراسة مدى نزاهة الإدارة ومصداقية أدلة المراجعة التى يحصل عليها

ويتخذ قراره بالتحفظ أو الامتناع عن ابداء الرأى أو الانسحاب من المهمة .

● ماهى متطلبات المعيار بشأن المخاطر الجوهرية ؟

يجب على المراقب تحديد المخاطر الجوهرية - وفقاً لحكمه الشخصى المهنى - التى تتطلب اعتبارات مراجعة خاصة (يرجع ايضاً إلى معيار المراجعة المصرى رقم 330 فقرة 44, 51) .

● ما هى الأمور التى ينبغى على المراقب مراعاتها عند ممارسة حكمه المهنى فى مجال تحديد المخاطر الجوهرية التى تتطلب اعتبارات مراجعة خاصة ؟

تتمثل هذه الأمور فيما يلى :

أولاً : استثناء تأثير الضوابط التى تم التعرف عليها والمرتبطة بالخطر .

ثانياً : تنشأ المخاطر الجوهرية غالباً من مخاطر التشغيل التى يمكن أن ينتج عنها تحريف هام ومؤثر .

ثالثاً : ارتباط المخاطر الجوهرية بالمعاملات الهامة غير الروتينية (غير العادية فى حجمها أو طبيعتها وقليلة الحدوث) .

رابعاً : مراعاة دراسة الأمور التالية عند تحديد طبيعة المخاطر الجوهرية :

أ- مدى كون الخطر خطر غش وتدليس .

ب- مدى ارتباط الخطر بالتطورات الاقتصادية أو المحاسبية أو أية أمور أخرى بما يستدعى الاهتمام الخاص .

ج- مدى تعقد المعاملات .

د- مدى تعلق الخطر بالمعاملات الهامة مع الاطراف ذوى العلاقة .

هـ- مدى عدم موضوعية قياس المعلومات المالية المرتبطة بالخطر ومدى ما يشوبها من عدم تأكد .

و- مدى كون المعاملات الهامة غير عادية (خارج المسار الطبيعى لنشاط المنشأة) .

● اضرب أمثلة للأسباب التى تؤدى إلى نشأة مخاطر التحريف الهام والمؤثر فيما يتعلق بالمعاملات غير الروتينية .

فيما يلى أمثلة لهذه الاسباب :

أ- تدخل الإدارة بصورة كبيرة فى تحديد المعالجة المحاسبية لهذه لمعاملات .

ب- تجميع ومعالجة البيانات بصورة يدوية على نحو كبير .

ج- تعقد المبادئ والقواعد المحاسبية المتعلقة بمعالجة المعاملات .

د- صعوبة تطبيق عناصر رقابية فعالة على المعاملات بسبب طبيعتها غير الروتينية .

- إضرب أمثلة للأسباب التي تؤدي إلى زيادة مخاطر التحريف الهام والمؤثر فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تعتمد على الحكم الشخصي.

فيما يلي أمثلة لهذه الأسباب :

أ- الاختلاف والتباين في تفسير المبادئ المحاسبية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية والإيراد المعترف به .

ب- عدم موضوعية الأحكام الشخصية .

ج- تعقد الأحكام الشخصية .

د- تطلب الأحكام الشخصية لافتراضات تتعلق بتأثير أحداث مستقبلية .

- ما الذي ينبغي على المراقب أدائه في حالة تحديد المخاطر الجوهرية ؟

يجب على المراقب في هذه الحالة :

أولاً : تقييم تصميم عناصر الرقابة بالمنشأة بما في ذلك أنشطة الرقابة ذات العلاقة .

ثانياً : تحديد مدى تنفيذ عناصر الرقابة .

- لماذا يتفهم المراقب عناصر الرقابة بالمنشأة ذات العلاقة بالمخاطر الجوهرية ؟

يتم هذا التفهم بغرض توفير معلومات ملائمة للمراقب لتصميم أسلوب مراجعة فعال .

- ما الذي يجب على المراقب القيام به في حالة توصله إلى نتيجة مؤداها عدم استجابة الإدارة لتنفيذ عناصر رقابة على المخاطر الجوهرية بطريقة ملائمة فضلاً عن وجود نقاط ضعف هامة ومؤثرة في نظام الرقابة الداخلية ؟

يجب على المراقب في هذه الحالة :

أولاً : ابلاغ الأمر إلى المسؤولين عن الحوكمة (يرجع إلى معيار المراجعة المصري رقم 260).

ثانياً : دراسة الآثار الناجمة عن ذلك في مجال تقييم الخطر .

- هل يمكن وبصورة واقعية توفير أدلة مراجعة كافية ومناسبة بالنسبة لمخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد من خلال إجراءات التحقق فقط ؟

لا يمكن ذلك بصورة واقعية .

- اضرب أمثلة لمواقف يستحيل فيها قيام المراجع بتصميم إجراءات تحقق فعالة على نحو يجعلها بمثابة أدلة مراجعة كافية وسليمة حول خلو بعض التأكيدات من التحريف الهام والمؤثر.

من أمثلة ذلك :

أولاً : مزاولة المنشأة لانشطتها باستخدام تكنولوجيا المعلومات , مع عدم وجود أية مستندات (مصدرية أو محفوظة) أخرى بخلاف ما يتم عن طريق نظم تكنولوجيا المعلومات .

ثانياً : قيام المنشأة بتوفير الخدمات لعملائها عن طريق وسائل الكترونية (كما فى حالات خدمات الانترنت أو الاتصالات) والمحاسبة عنها بصورة الكترونية تكون جزءاً لنظام إعداد القوائم المالية .

- ماهى الأسس التى يستند اليها المراقب فى تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد ؟

تتمثل هذه الاسس فيما يلى :

أ- وجود أدلة مراجعة .

ب- توقع عمل عناصر الرقابة الداخلية بصورة فعالة على نحو يمنع أو يكتشف ويصحح التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد .

- ما الذى ينبغى على المراقب أدائه فى حالة توصله من خلال اختبارات الرقابة إلى نتيجة مؤداها أن عناصر الرقابة لاتعمل بفاعلية فى أوقات معينة أثناء عملية المراجعة؟

يجب عليه فى هذه الحالة أداء إجراءات مراجعة إضافية بغرض التوصل إلى دليل مراجعة كما يعدل تخطيط إجراءات المراجعة .

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم 330) .

- ما الذى ينبغى على المراقب أدائه فى حالة اكتشافه من خلال إجراءات التحقق حدوث التحريفات بمبالغ أو بصورة متكررة وعلى خلاف ما انتهى اليه تقييمه للخطر؟

يجب عليه فى هذه الحالة أداء إجراءات مراجعة إضافية بغرض التوصل إلى دليل مراجعة , كما يعدل تخطيط إجراءات المراجعة .

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم 330) .

التوثيق

• ما هي متطلبات التوثيق وفقاً لهذا المعيار؟

يجب على المراقب توثيق الأمور التالية :

أ- المناقشات التي تتم فيما بين أعضاء فريق العمل فيما يتعلق بقابلية تعرض القوائم المالية للمنشأة لتحريف هام ومؤثر ناتج عن خطأ أو غش والقرارات الهامة التي تم التوصل إليها في هذا الشأن .

ب- العناصر الرئيسية لمدى التفهم الذي تم الحصول عليه لكل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها وعناصر الرقابة الداخلية بها بغرض تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية .

وتقييم مصادر المعلومات التي تم الحصول منها على هذا التفهم وإجراءات تقييم الخطر .

ج- مخاطر التحريف الهام والمؤثر المحددة على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكيد.

د- المخاطر الجوهرية وعناصر الرقابة المتعلقة بها والتي تم تقييمها وفقاً لهذا المعيار.

• ما هي الطريقة التي يتم بها توثيق هذه الأمور؟

ترجع الطريقة المطبقة في التوثيق إلى التقدير والحكم المهني للمراقب , حيث يمكن توثيق نتائج تقييم الخطر بصورة منفصلة مستقلة كما يمكن اعتبارها جزءاً من توثيق المراقب للإجراءات الإضافية (وفقاً لمعيار المراجعة المصري رقم 330) .

• إضرب أمثلة للطرق الهامة المستخدمة في التوثيق .

من أمثلة هذه الطرق (التي يمكن استخدامها بصورة منفردة أو مجتمعة) :

أ- التوصيف المكتوب .

ب- قوائم الاستقصاء .

ج- قوائم المتابعة (المراجعة) .

د- خرائط التدفق .

• ما العوامل التي تؤثر في تحديد شكل ومدى عملية التوثيق؟

تتمثل هذه العوامل فيما يلي :

أ- طبيعة وحجم درجة تعقيد معاملات المنشأة .

ب- نظم المنشأة .

- ج- نظام الرقابة الداخلية .
د- مدى إتاحة المعلومات من المنشأة .
هـ- مدى تطبيق تكنولوجيا المعلومات فى إجراء المراجعة .
(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم 230 والخاص بتوثيق أعمال المراجعة) .

معيار المراجعة المصرى رقم 320

الأهمية النسبية فى المراجعة

- ما الهدف من هذا المعيار ؟
يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير ارشادات عن مفهوم الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر المراجعة .
- ما المقصود بمصطلح الأهمية النسبية ؟
يقضى البند 30 من اطار إعداد وعرض القوائم المالية (طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية) بما يلى:

(تعتبر المعلومات ذات الأهمية النسبية اذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية , وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف وعليه فإن مفهوم الأهمية النسبية يزودنا بنقطة قطع أو مؤشر بدلاً من اعتباره تعبيراً أساسياً عن جودة المعلومات التي يجب أن تتصف بها لكي تكون مفيدة .)

وبناء على هذا فإنه يمكن التوصل إلى النتائج التالية :

أولاً : امكانية تعريف الأهمية النسبية بأنها (ذلك الحذف أو التحريف الذي قد يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي القوائم المالية) .

ثانياً : اعتماد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ظل الظروف الخاضعة للحذف والتحريف .

ثالثاً : تمثل الأهمية النسبية نقطة قطع أو مؤشراً وليست مؤشراً لجودة المعلومات .

• ما المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار ؟

يتطلب المعيار من مراقب الحسابات مراعاة الأهمية النسبية وعلاقتها بمخاطر المراجعة عند قيامه بأداء عملية مراجعة . وذلك على النحو التفصيلي التالي :

أولاً : على المراقب عند وضع خطة للمراجعة تحديد مستوى مقبول للأهمية النسبية بغرض الكشف عن التحريف الكمي ذي الأهمية , (في ضوء دراسة قيمة (كمية) وطبيعة (نوع) التحريف) .

ثانياً : على المراقب مراعاة الأهمية النسبية على مستوى القوائم المالية ككل وكذلك بالنسبة لأرصدة الحسابات وفئات المعاملات ومتطلبات الإفصاح .

(وذلك باعتبار أن الهدف من مراجعة القوائم المالية هو تمكين مراقب الحسابات من ابداء رأيه فيما اذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها في جميع جوانبها الهامة وفقاً لآطار محدد لإعداد التقارير المالية) .

• إضرب أمثلة للتحريف النوعي .

من أمثلة ذلك :

أ- الشرح غير الكامل أو غير السليم لأحد السياسات المحاسبية , وما قد يترتب عليه من تكوين فكرة خاطئة عن القوائم المالية لدى مستخدميها .

ب- عدم الإفصاح عن مخالفات المتطلبات الرقابية تفادياً لفرض عقوبات عن تلك المخالفات على نحو يؤثر بصورة كبيرة على القدرة التشغيلية للمنشأة .

● كيف يتم تقدير الأهمية النسبية؟

يتم تقدير الأهمية النسبية باستخدام الحكم المهني .

● ما هي العوامل التي تؤثر في مستوى الأهمية النسبية؟

هناك عوامل تؤثر في مستوى الأهمية النسبية من بينها :

أ- المتطلبات القانونية والرقابية .

ب- الاعتبارات الخاصة بأرصدة الحسابات في القوائم المالية والعلاقة بينها .

● ماهي المجالات التي يجب على المراقب مراعاة الأهمية النسبية فيها؟

تتمثل هذه المجالات فيما يلي :

أولاً : تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .

ثانياً : تقييم أثار التحريف .

● ماهي طبيعة العلاقة بين مستوى الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة؟

هي علاقة عكسية بمعنى أنه كلما ارتفع مستوى الأهمية النسبية كلما انخفضت مخاطر المراجعة وبالعكس .

● وضح أثر مراعاة المراقب للعلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة عند

تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .

إذا قرر المراقب - بعد تخطيطه لاداء اجراء مراجعة معين - تخفيض المستوى المقبول للأهمية النسبية , فإن هذا يعنى وفقاً لما سبق بيانه - زيادة مخاطر المراجعة , ومن ثم فإن على المراقب تعويض ذلك من خلال :

أ- تخفيض مستوى خطر التحريف الهام المؤثر - إذا كان ذلك في الإمكان- من خلال أداء اختبارات اضافية للرقابة الداخلية أو توسيع مدى هذه الاختبارات .

ب- تخفيض مخاطر المراجعة عن طريق تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التحقق المخططة .

● هل بالضرورة تساوى تقدير المراقب للأهمية النسبية ومخاطر المراجعة عند

التخطيط المبذوب لعملية المراجعة لتقديره لهما بعد تقييم نتائج إجراءات المراجعة ؟

لا , بل قد يحدث اختلاف ويرجع ذلك إلى :

أ- التغيير في الظروف .

أو ب- التغيير في معلومات المراقب كنتيجة لاداء عملية المراجعة .

أو ج- تحديد المستوى المقبول للأهمية النسبية عند تخطيط المراجعة بصورة أقل مما هو مطلوب للاستخدام فى تقييم نتائج المراجعة (بغرض توفير هامش أمان للمراقب عند تقييم أثر التحريفات التى يتم اكتشافها خلال المراجعة)

• ما هى متطلبات المعيار من المراقب عند تقييمه لعدالة عرض القوائم المالية ؟

يوجب المعيار على المراقب - عند تقييمه لعدالة عرض القوائم المالية - تقدير أهمية مجموع التحريفات التى تم اكتشافها خلال المراجعة والتى لم تصحح .

• مم يتكون مجموع التحريفات التى لم تصحح ؟

يتكون مما يلى :

أ- التحريفات المحددة التى تم اكتشافها خلال المراجعة (شاملة صافى أثر التحريفات التى لم تصحح خلال مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة) .

ب- أفضل تقدير (من وجهة نظر المراقب) للتحريفات الأخرى التى لا يمكن تحديدها (مثال ذلك تقدير الأخطاء المتوقعة) .

• ما الذى ينبغى على مراقب الحسابات أدائه فى حالة وصول مجموع التحريفات التى اكتشفها ولم تصحح إلى مستوى الأهمية النسبية ؟

على المراقب فى هذه الحالة :

أ- دراسة احتمال وجود تحريفات غير مكتشفة والتى لو لم تصحح سوف يترتب على إضافتها إلى مجموع التحريفات المكتشفة التى لم تصحح أن تزيد عن مستوى الأهمية النسبية .

ب- اذا وصل مجموع التحريفات إلى مستوى الأهمية النسبية يقوم المراقب بالنظر فى تخفيض درجة المخاطر عن طريق أداء إجراءات مراجعة اضافية , أو أن يطلب من الإدارة إجراء تعديل فى القوائم المالية بالتحريفات التى تم اكتشافها .

• ما متطلبات المعيار من المراقب اذا رفضت الإدارة إجراء التعديل فى القوائم المالية ؟

يجب على المراقب فى هذه الحالة النظر فى إجراء التعديل المناسب على تقريره وفقاً لمعيار المراجعة المصرى رقم 701 .

• ما المطلوب من المراقب أدائه اذا اكتشف تحريفاً جوهرياً ناتجاً عن خطأ ؟

يجب عليه فى هذه الحالة ابلاغ هذا التحريف إلى مستوى مناسب فى إدارة المنشأة وفى التوقيت الملائم مع دراسة مدى الحاجة إلى إعداد تقرير فى هذه الشأن موجه

إلى المسئولين عن الحوكمة فى اطار متطلبات معيار المراجعة المصرى رقم 260.

معيار المراجعة المصرى رقم 330

إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التى تم تقييمها

القسم الأول – تمهيد

- ما الهدف من هذا المعيار ؟

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق بتحديد ردود الافعال للمراقب وتصميمه وأدائه لاجراءات مراجعة إضافية لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التى تم تقييمها على مستوى القوائم المالية ومستوى التأكيد أثناء مراجعة قوائم مالية .
- كيف يقوم المراقب بتحديد ردود افعاله العامة للمخاطر التى تم تقييمها على مستوى القوائم المالية ؟

يستخدم المراقب حكمه المهنى فى تحديد ردود الافعال العامة للتعامل مع مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية , وذلك بغرض تخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض مقبول .
- إضرب أمثلة لردود الافعال العامة للمخاطر التى تم تقييمها على مستوى القوائم المالية

يمكن أن تشمل ردود الافعال العامة ما يلى :

 - أ- التركيز على فريق العمل بضرورة المحافظة على أسلوب الشك المهنى فى جمع وتقييم أدلة المراجعة .
 - ب- تعيين عاملين ذوى خبرة أكبر .
 - ج- تعيين موظفين ذوى مهارة خاصة .
 - د- استخدام خبراء .
 - هـ- توفير مزيد من الاشراف .
 - و- ادخال عناصر إضافية من عدم التوقع فى اختيار اجراءات المراجعة الاضافية التى سبق أداؤها .

ز- إجراء تغييرات عامة في طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة

• وضح كيف يؤثر فهم مراقب الحسابات لبيئة الرقابة على تقييمه لمخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية وردود أفعاله العامة في هذا الشأن .

أولاً : تزداد ثقة المراقب في نظام الرقابة الداخلية في حالة اتسامه بالفاعلية , كما تزداد ثقته في مصداقية أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من داخل المنشأة بما يجعله يقوم بأداء بعض إجراءات المراجعة بصورة مبكرة بدلاً من نهاية الفترة .

ثانياً : في حالة وجود نقاط ضعف في بيئة الرقابة فإن مراقب الحسابات يقوم بأداء إجراءات مراجعة أكثر في نهاية الفترة بدلاً من إجرائها في تاريخ مبكر .

كما أنه في هذه الحالة يسعى إلى الحصول على أدلة مراجعة أكثر شمولاً , كما يقوم بتعديل طبيعة إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة أكثر اقناعاً , أو زيادة عدد المواقع التي يتم زيارتها والتي يشملها نطاق المراجعة.

ثالثاً : تؤثر مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية المطبق في الأسلوب العام لعمل مراقب الحسابات , وخاصة فيما يتعلق بمدى التركيز على إجراءات التحقق أو تطبيق إجراءات اختبارات الرقابة إلى جانب إجراءات التحقق .

القسم الثاني

إجراءات المراجعة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر

على مستوى التأكيد

• ماهي متطلبات المعيار من المراقب بشأن إجراءات المراجعة اللازمة لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد ؟

يتطلب المعيار من المراقب أن يقوم بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية والتي يكون لطبيعتها وتوقيتها ومداهما أثر في مواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها على مستوى التأكيد .

• ما هي الأمور التي ينبغي على المراقب دراستها عند تصميمه لإجراءات المراجعة الإضافية ؟

ينبغي على المراقب دراسة الأمور التالية :

- أ- مدى أهمية الخطر .
- ب- مدى احتمال حدوث تحريف هام ومؤثر .
- ج- خصائص فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاح .
- د- طبيعة أنظمة الرقابة المحددة المطبقة في المنشأة (ومدى كونها يدوية أم آلية)

هـ- مدى توقع الحصول على أدلة مراجعة حول مدى فاعلية أنظمة الرقابة في المنشأة في منع أو اكتشاف أو تصحيح التحريفات الهامة والمؤثرة .

• **ما هو الأساس في تحديد طبيعة إجراءات المراجعة اللازمة لمواجهة خطر التحريف الهام والمؤثر؟**

يمثل تقييم المراقب للمخاطر التي تم تحديدها على مستوى التأكيد ومدى ما يظهره هذا التقييم من مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية في منع واكتشاف خطر التحريف الهام والمؤثر عنصراً أساسياً في دراسة مدخل المراجعة الصحيح في تصميم وأداء إجراءات المراجعة الإضافية , وخاصة فيما يتعلق بالاعتماد على اختبارات الرقابة الداخلية واختبارات التحقق أو الجمع بينهما.

و غالباً ما تكون الإجراءات الإضافية للمراجعة في المنشأة الصغيرة هي إجراءات تحقق نظراً لعدم توفر الأنشطة الرقابية في مثل هذا النوع من المنشآت .

• **ما هو تصنيف إجراءات المراجعة الإضافية حسب الغرض منها؟**

يتم تصنيف إجراءات المراجعة الإضافية حسب الغرض منها إلى ما يلي :

أ- اختبارات رقابة .

ب- إجراءات تحقق .

• **ما هو تصنيف إجراءات المراجعة الإضافية حسب نوعها؟**

تصنف إجراءات المراجعة الإضافية حسب نوعها إلى ما يلي :

أ- التفتيش .

ب- الملاحظة .

ج- الاستفسار .

د- المصادقات .

هـ- إعادة الحسابات (إعادة الأداء) .

و- الإجراءات التحليلية .

• **هل تصلح كافة إجراءات المراجعة لكل تأكيد من التأكيدات؟**

لا، حيث أن بعض إجراءات المراجعة تكون أكثر ملاءمة لبعض التأكيدات دون غيرها من التأكيدات وعلى سبيل المثال :

فإنه لمواجهة خطر التحريف فى تأكيد التمام بالنسبة للايراد فإن اختبارات نظام الرقابة الداخلية تكون اكثر ملاءمة , أما فيما يتعلق بمواجهة خطر تحريف فى تأكيد الحدوث فإن إجراءات التحقق تكون اكثر ملاءمة .

• هل يؤثر مستوى الخطر الذى يسفر عنه التقييم فى اختيار مراقب الحسابات لإجراءات المراجعة ؟

نعم , إذ كلما كان مستوى الخطر مرتفعاً كلما زادت الحاجة إلى مصداقية أدلة المراجعة التى يسعى المراقب إلى الحصول عليها من خلال إجراءات التحقق . ويمكن أن يؤثر هذا المستوى على نوعى إجراءات المراجعة التى يجب أداؤها والتوليفه التى يمكن استخدامها .

• هل يلزم للمراقب دراسة أسباب تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد لكل فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو الإفصاح ؟

نعم , وبحيث تشمل الدراسة ما يلى :

أ- الخطر المتأصل (ممثلاً فى خصائص كل فئة من المعاملات أو رصيد الحسابات والافصاح) .

ب- خطر الرقابة (ممثلاً فى نظام الرقابة الداخلية المطبق) .

• وضح كيفية تأثير دراسة كل من الخطر المتأصل وخطر الرقابة على تحديد إجراءات المراجعة الإضافية .

أولاً : بافتراض تقييم الخطر المتعلق بحدوث تحريف هام ومؤثر كنتيجة لخصائص محددة لفئة من المعاملات (الخطر المتأصل) بأنه خطر احتمال حدوثه منخفض (دون النظر إلى عناصر الرقابة الداخلية) , فإنه سوف يتم الاكتفاء بإجراءات التحقق التحليلية للحصول على أدلة مراجعة كافية .

ثانياً : بافتراض تقييم الخطر المتعلق بحدوث تحريف هام ومؤثر أنه خطر منخفض نظراً لفعالية تشغيل لأنظمة الرقابة الداخلية , فإنه فى هذه الحالة سيتم اللجوء إلى اختبارات الرقابة . (يحدث هذا غالباً بالنسبة للمعاملات التى يتم تشغيلها بصورة روتينية غير معقدة باستخدام نظام المعلومات المطبق فى المنشأة) .

• ماهى متطلبات المعيار بشأن المعلومات التى ينتجها نظام المعلومات فى المنشأة والتى يتم استخدامها فى أداء إجراءات المراجعة ؟

يجب على المراقب الحصول على أدلة مراجعة تتعلق بصحة واكتمال هذه المعلومات .

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرية رقم

500) .

• ما المقصود بتوقيت إجراءات المراجعة؟

المقصود بذلك وقت أداء إجراءات المراجعة أو الفترة أو التاريخ التي يطبق عليها أدلة المراجعة

• ما القواعد التي اشتمل عليها المعيار بشأن توقيت إجراءات المراجعة؟

تتمثل هذه القواعد فيما يلي :

أولاً : بإمكان المراقب أداء اختبارات الرقابة أو اجراءات التحقق فى تواريخ مبكرة أو فى نهاية الفترة .

ثانياً : كلما زاد خطر التحريف الهام والمؤثر كلما زاد احتمال أداء إجراءات التحقق بالقرب من نهاية الفترة أو ادائها فى أوقات غير متوقعة .

ثالثاً : يساعد أداء إجراءات المراجعة قبل نهاية الفترة المراقب فى تحديد أمور هامة فى مرحلة مبكرة من عملية المراجعة بما يمكن من حلها أو وضع اسلوب مراجعة فعال للتعامل معها .

رابعاً : فى حالة قيام المراقب بأداء اختبارات الرقابة أو الاجراءات التحليلية قبل نهاية الفترة فعليه مراعاة دراسة الأدلة المطلوبة للفترة المستقبلية

• ما هى الأمور التى ينبغى على المراقب دراستها عند تحديده لتوقيت أداء إجراءات المراجعة؟

تتمثل هذه الأمور فيما يلي :

أ- بيئة الرقابة .

ب- توقيت اتاحة المعلومات ذات العلاقة .

ج- طبيعة الخطر .

د- الفترة أو التاريخ المتصل بأدلة المراجعة .

• هل هناك إجراءات مراجعة لا يمكن أداؤها إلا فى نهاية الفترة أو بعدها؟

نعم , ومن أمثلتها :

أ- مطابقة القوائم المالية مع السجلات المحاسبية .

ب- فحص التسويات التى تمت أثناء فترة إعداد القوائم المالية .

• ما المقصود بمدى إجراءات المراجعة؟

يمثل مدى إجراءات المراجعة كمية الإجراءات المحددة التي يجب أداؤها ومثال ذلك :

أ- حجم العينة .

ب- عدد مرات ملاحظة نشاط الرقابة .

• **كيف يتم تحديد مدى إجراءات المراجعة ؟**

يتم تحديد هذا المدى طبقاً لحكم المراقب وتقديره بعد دراسة الأمور التالية :

أ- الأهمية النسبية .

ب- الخطر الذي تم تقييمه .

ج- درجة التأكد التي يخطط المراقب للحصول عليها .

ومن المعتاد أن يقوم المراقب بتوسيع مدى إجراءات المراجعة كلما زاد خطر التحريف الهام والمؤثر وتزداد فعاليته بتوسيع المدى كلما كانت إجراءات المراجعة ذات صلة بالخطر المحدد , ومن ثم فإن طبيعة الإجراءات تكون ذات أهمية كبيرة فى مجال اتخاذ قرار بتوسيع المدى .

• **هل يمكن الحصول على استنتاجات سليمة باستخدام اساليب اختيار العينة ؟**

نعم , إلا اذا كانت كمية الاختبارات التي تم اخذها من المجتمع صغيرة جداً , أو فى حالة عدم متابعة الاستثناءات بطريقة سليمة , وعموماً فإنه ينبغي مراعاة ارشادات استخدام العينات الواردة فى معيار المراجعة المصرى رقم 530 .

• **متى يكون مطلوباً من المراقب أداء اختبارات لأنظمة الرقابة ؟**

يطلب من المراقب أداء هذه الاختبارات فى حالة :

أ- اشتمال تقييم الخطر الذى قام به على توقعات بمدى فاعلية تشغيل أنظمة الرقابة

أو ب- عدم توفير إجراءات التحقق - وحدها - أدلة مراجعة كافية وملائمة على مستوى التأكيد .

• **هل يجب أن تشمل اختبارات الرقابة كافة أنظمة الرقابة المطبقة فى المنشأة ؟**

لا , بل يجب أداء اختبارات فاعلية تشغيل أنظمة الرقابة التى قرر المراقب أنها مصممة تصميمياً مناسباً لمنع أو اكتشاف وتصحيح التحريف الهام والمؤثر فى احد التأكيدات .

• **ما الذى ينبغي على المراقب أداؤه اذا توصل الى أنه ليس من الممكن أو العملى**

تخفيض مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد إلى مستوى منخفض

مقبول من أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها من إجراءات التحقق فقط ؟

يجب على المراقب فى هذه الحالة أداء اختبارات الرقابة ذات العلاقة للحصول على أدلة مراجعة تتعلق بفاعلية تشغيل الرقابة الداخلية .

• ما هى الحالة التى لاتوفر فيها إجراءات التحقق بمفردها أدلة مراجعة كافية وملائمة على مستوى التأكيد؟

تتحقق هذه الحالة عند قيام المنشأة بأداء انشطتها باستخدام تكنولوجيا المعلومات مع عدم إعداد أو الاحتفاظ بأية مستندات للمعاملات بخلاف تلك الداخلة فى نظام تكنولوجيا المعلومات .

• ما الغرض من أداء اختبارات فاعلية تشغيل نظم الرقابة الداخلية؟

يستهدف أداء هذه الاختبارات الحصول على أدلة مراجعة بأن تلك الأنظمة تعمل بفاعلية , بمعنى الحصول على أدلة مراجعة حول الأمور التالية :

أ- كيفية تطبيق أنظمة الرقابة أثناء الفترة محل المراجعة .

ب- درجة ثبات التطبيق .

ج- القائم بالتطبيق .

د- طريقة التطبيق .

• ما الذى ينبغى على المراقب أدائه فى حالة استخدام أنظمة رقابة مختلفة هامة فى فترات زمنية مختلفة أثناء الفترة محل المراجعة؟

يجب على المراقب فى هذه الحالة دراسة كل عنصر من عناصر الرقابة المستخدمة على حده .

• هل يمكن للمراقب أن يجرى اختبارات لفاعلية نظام أنظمة الرقابة فى نفس وقت قيامه بتقييم كفاءة تصميم هذا النظام؟

نعم يمكنه أن يقرر صلاحية ومناسبة ذلك .

• هل يمكن أن تصلح إجراءات تقييم الخطر التى يؤديها المراقب لتقييم كفاءة تصميم أنظمة الرقابة وتحديد مدى تنفيذها لأن تكون بديلة لاختبارات الرقابة؟

نعم يمكن استخدامها فى توفير أدلة مراجعة حول فاعلية تشغيل نظام الرقابة رغم أنها غير مصممة أصلاً لهذا الغرض .

ومثال ذلك :

بافتراض أن هناك إجراءات يؤديها المراقب لتقييم استخدام الموازنات (الميزانيات التقديرية) فى مجال الرقابة الداخلية على المصروفات , تشمل ما يلى :

أ- الاستفسار عن استخدام الموازنات .

ب- ملاحظة مدى مقارنة النتائج الفعلية مع التقديرات طبقاً للموازنة .

ج- فحص التقارير المعده عن الفروق بين التقديرات والنتائج الفعلية .
فإنه يمكن استخدام هذه الإجراءات فى توفير أدلة حول مدى فاعلية سياسة استخدام الموازنات فى منع أو اكتشاف التحريفات المؤثرة فى بنود المصروفات .

• هل يكفى القيام بالاستفسارات فى مجال اختبار فاعلية تشغيل أنظمة الرقابة ؟

لا , بل يجب أداء إجراءات مراجعة إضافية , حيث يجب على المراقب استخدام مزيج من إجراءات المراجعة للحصول على أدلة مراجعة مناسبة وكافية حول فاعلية تشغيل أنظمة الرقابة .
ومثال ذلك المزيج استخدام الاستفسارات والتفتيش والملاحظة وإعادة الأداء وفحص المستندات .

• هل تؤثر طبيعة أنظمة الرقابة على نوع إجراءات المراجعة المطلوبة للحصول على أدلة مراجعة حول فاعلية تشغيل تلك الأنظمة فى الاوقات المناسبة أثناء فترة المراجعة؟

نعم , قد تؤثر طبيعة بعض تلك الأنظمة فى هذا المجال , ومن أمثلة ذلك :
أ- فى حالة عدم وضوح فاعلية تشغيل نظام الرقابة الآ من خلال التوثيق فإنه لا بد من اللجوء إلى فحص المستندات للحصول على أدلة تتعلق بفاعلية التشغيل .

ب- فى حالة غياب التوثيق والمستندات بالنسبة لنظام رقابة معين , فإن الحصول على أدلة حول فاعلية التشغيل يتم من خلال الاستفسارات إلى جانب الملاحظة أو استخدام تكنولوجيا المراجعة من خلال الحاسب الآلى .

• ما الذى ينبغى على المراقب مراعاته عند تصميم اختبارات أنظمة الرقابة ؟

ينبغى على المراقب مراعاة حاجته إلى الحصول على أدلة مراجعة تؤيد فاعلية تشغيل أنظمة الرقابة المتعلقة مباشرة بالتأكدات فضلاً عن أنظمة الرقابة الأخرى غير المباشرة .

مثال ذلك :

عند فحص نظام الرقابة الداخلية لحدود منح الائتمان للعملاء , فيما يتعلق بإعداد تقارير لحالات تجاوز حد الائتمان المصرح به (باعتبار أن إعداد التقرير يمثل عنصر رقابة داخلية متصل مباشرة بتأكيد قياس وتقييم بند العملاء) فإنه ينبغى أيضاً فحص نظام الرقابة الداخلية المتعلق بعنصر دقة المعلومات التى يتضمنها هذا التقرير (عناصر الرقابة الداخلية العامة على نظم المعلومات) .

• هل يمكن للمراقب – فى مجال مواجهة تقييم الخطر – تصميم اختبارات لعناصر الرقابة بحيث يتم أداؤها فى نفس الوقت مع اختبار التفاصيل لنفس المعاملة؟

نعم يمكن إجراء ذلك , ويطبق على الاختبار فى هذه الحالة مسمى (الاختبار ثنائى الغرض) .

حيث يكون غرض اختبارات الرقابة تقييم مدى فاعلية تشغيل عنصر الرقابة , بينما يكون غرض اختبار التفاصيل هو اكتشاف التحريفات الهامة على مستوى التأكيد .

مثال ذلك :

فحص فاتورة بيع لأحد العملاء , بغرض التحقق من :

أ- مدى اعتمادها بصورة مسبقة (اختبار الرقابة) .

ب- حدوث معاملة البيع (اختبار تفاصيل المعاملة) .

• هل يترتب على عدم اكتشاف تحريفات من خلال إجراءات التحقق توفير دليل مراجعة على فاعلية تشغيل أنظمة الرقابة ذات العلاقة بالتأكد الذى تم اختباره؟

لا , إلا أنه ينبغى على المراقب دراسة التحريفات فى حالة اكتشافها – من خلال إجراءات التحقق – عند تقييمه لفاعلية تشغيل أنظمة الرقابة الداخلية , وذلك باعتبار أن التحريف الذى يكتشفه المراقب ولم تكتشفه المنشأة يعد مؤشراً حول وجود نقاط ضعف هامة مؤثرة فى نظام الرقابة الداخلية بحيث ينبغى إبلاغها إلى الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة .

• ما العامل المؤثر فى تحديد توقيت اختبارات عناصر الرقابة؟

يحدد هذا التوقيت هدف المراقب من إجراء الاختبارات , كما أن هذا الهدف يحدد فترة الاعتماد على عناصر الرقابة .

بمعنى أنه اذا تم اختبار عناصر الرقابة فى وقت محدد , فإن هذا يعنى الحصول على أدلة مراجعة حول فاعلية تشغيل هذه العناصر فى ذلك الوقت , أما اذا تم الاختبار خلال فترة معينة فإن هذا يعنى دليلاً حول مدى فاعلية تشغيل هذه العناصر خلال تلك الفترة .

• هل يكفى دليل المراجعة المتعلق بنقطة زمنية معينة ليكون دليلاً حول مدى فاعلية عناصر الرقابة على مدى فترة زمنية؟

لا , ومن ثم فإنه يجب أداء اختبارات أخرى لعناصر الرقابة حول مدى فاعلية تشغيل عناصر الرقابة خلال فترة الفترة محل المراجعة , ويمكن أن يكون فى صورة اختبارات لمتابعة المنشأة لعناصر الرقابة .

• ما الذى ينبغى على المراقب أداؤه فى حالة حصوله على أدلة مراجعة حول مدى فاعلية تشغيل أنظمة الرقابة خلال احدى الفترات الدورية؟

ينبغي عليه فى هذه الحالة تحديد ماهية أدلة المراجعة الإضافية التى ينبغى الحصول عليها للفترة المتبقية حتى نهاية الفترة المالية .

ويتم تحديد ماهية هذه الأدلة فى ضوء دراسة الأمور التالية :

- أ- خطر التحريف الهام والمؤثر الذى تم تقييمه على مستوى التأكيد .
- ب- عناصر الرقابة المحددة التى تم اختبارها أثناء الفترة الدورية .
- ج- درجة الحصول على أدلة مراجعة فيما يتعلق بفاعلية تلك العناصر .
- د- طول الفترة المتبقية .
- هـ- مدى تنفيذ إجراءات التحقق الإضافية (التى ينوى المراقب تحقيقها) .
- و- بيئة الرقابة .
- ز- طبيعة ومدى التغييرات الجوهرية فى نظام الرقابة الداخلية (فيما يتعلق بنظم المعلومات وعمليات التشغيل والافراد) التى طرأت بعد الفترة الدورية

• ما هى أساليب الحصول على أدلة مراجعة إضافية ؟

قد يتم ذلك من خلال التوسع فى اختبار فاعلية تشغيل عناصر الرقابة فى الفترة المتبقية أو اختبار متابعة المنشأة لعناصر الرقابة .

• ما الذى يتطلبه المعيار من المراقب فى حالة تخطيطه لاستخدام أدلة المراجعة المتعلقة بفاعلية تشغيل عناصر الرقابة التى تم الحصول عليها فى أعمال المراجعة السابقة ؟

على المراقب فى هذه الحالة الحصول على أدلة مراجعة تتعلق بمدى حدوث تغييرات فى عناصر الرقابة عقب عملية المراجعة السابقة وذلك من خلال إجراء الاستفسارات والملاحظة والفحص .

(يرجع إلى الفقرة 23 من معيار المراجعة المصرى رقم

500) .

• ما الذى يتطلبه المعيار من المراقب فى حالة تخطيطه للاعتماد على عناصر الرقابة التى يكون قد طرأ عليها تغيير منذ آخر اختبار لها ؟

على المراقب اختبار فاعلية تشغيل هذه العناصر فى أعمال المراجعة الحالية . وذلك باعتبار أن هذه التغييرات قد تؤثر على ملاءمة أدلة المراجعة التى سبق الحصول عليها فى فترات سابقة بحيث لايمكن الاعتماد عليها فى الفترة الحالية .

• ما متطلبات المعيار من المراقب في حالة تخطيطه للاعتماد على أنشطة الرقابة الداخلية التي لم تطرأ عليها تغييرات منذ أن تم اختبارها في آخر مرة؟

يجب على المراقب في هذه الحالة اختبار فاعلية تشغيل هذه الأنظمة مرة على الأقل في كل ثلاث عمليات للمراجعة .

ويجب تحديد الفترة الزمنية التي يمكن أن تنقضى قبل إعادة اختبار تلك الأنظمة , ويتوقف الأمر على الحكم المهني للمراقب , إلا أنه لا يمكن أن تزيد عن سنتين وفي جميع الأحوال يجب على المراقب دراسة الأمور التالية :

1- فاعلية العناصر الأخرى للرقابة الداخلية (بما في ذلك بيئة الرقابة ومتابعة المنشأة لعناصر الرقابة والإجراءات التي تتبعها المنشأة في تقييم المخاطر) .

2- المخاطر الناشئة عن عناصر الرقابة اليدوية والآلية .

(يرجع إلى معيار المراجعة المصري رقم

315) .

3- فاعلية عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات .

4- فاعلية عنصر الرقابة وتطبيق المنشأة له (يشمل طبيعة ومدى الانحراف في تطبيق عناصر الرقابة على نحو ما اظهرته اختبارات فاعلية التشغيل في اعمال المراجعة السابقة) .

5- مدى وجود خطر من القصور في تغيير عنصر رقابة معين كنتيجة لتغير الظروف

6- خطر التحريف الهام والمؤثر ومدى الاعتماد على عناصر الرقابة .

• ما القاعدة العامة في مجال تحديد فترة إعادة اختبار عناصر الرقابة؟

كلما زاد خطر التحريف الهام والمؤثر أو كلما ازداد الاعتماد على عناصر الرقابة يكون من الافضل تقصير فترة إعادة الاختبار .

• ما هي العوامل التي تخفف من فترة إعادة اختبار عنصر الرقابة؟

تشمل هذه العوامل (والتي ينتج عنها عدم إمكانية الاعتماد على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أعمال مراجعة سابقة) ما يلي :

أ- ضعف البيئة الرقابية .

ب- ضعف المتابعة لعناصر الرقابة .

ج- تدخل العنصر اليدوي في أنظمة الرقابة ذات العلاقة .

د- التغييرات فى الافراد ذات التأثير الشديد فى تطبيق عناصر الرقابة .
هـ- التغييرات فى الظروف والتي تشير إلى ضرورة التغيير فى عناصر الرقابة .

و- ضعف عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات .

• ما متطلبات المعيار فى حالة اتخاذ المراقب قراراً بملاءمة استخدام أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها من أعمال المراجعة السابقة ؟

يجب على المراقب اختبار فاعلية تشغيل بعض عناصر الرقابة فى كل عملية مراجعة .

• ما متطلبات المعيار فى حالة تحديده لخطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد بأنه خطر جوهري مع تخطيطه للاعتماد على فاعلية تشغيل عناصر الرقابة التي تهدف إلى تخفيض هذا الخطر الهام والمؤثر ؟

يجب على المراقب فى هذه الحالة الحصول على أدلة المراجعة حول فاعلية تشغيل هذه العناصر من خلال اختبارات الرقابة المؤداة فى الفترة الحالية .

وذلك مع مراعاة ما يلى :

أولاً : كلما زاد خطر التحريف الهام والمؤثر كلما زادت الحاجة إلى زيادة أدلة المراجعة التي ينبغى أن يحصل عليها المراقب فيما يتعلق بفاعلية تشغيل عناصر الرقابة الداخلية .

ثانياً : لا يتم الاعتماد على أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها فى عملية مراجعة سابقة فيما يتعلق بفاعلية تشغيل عناصر الرقابة الداخلية فى مواجهة هذه المخاطر , بل يجب الحصول على أدلة مراجعة حول فاعلية تشغيل هذه العناصر فى مواجهة هذه المخاطر فى الفترة الحالية .

• ما المدى الذى يتطلبه المعيار فيما يتعلق باختبارات الرقابة ؟

يقوم المراقب بتصميم اختبارات لعناصر الرقابة بغرض الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة حول فاعلية تشغيل عناصر الرقابة خلال فترة الاعتماد عليها , مع مراعاة الأمور التالية :

أولاً : كلما زاد اعتماد المراقب على فاعلية تشغيل عناصر الرقابة فى تقييم الخطر كلما زاد مدى اختبار عناصر الرقابة .

ثانياً : كلما زاد معدل الانحراف المتوقع عن نظم الرقابة كلما زاد مدى اختبارات عناصر الرقابة (مع مراعاة أنه فى حالة الارتفاع الشديد

لمعدل الانحراف المتوقع فإنه يمكن للمراقب التوصل إلى نتيجة بعدم فاعلية اختبارات الرقابة بالنسبة لتأكيد معين).

ثالثاً : لايحتاج المراقب إلى زيادة مدى اختبار عنصر الرقابة الآلى كنتيجة للثبات المتأصل فى أنظمة تشغيل تكنولوجيا المعلومات طالما لم يتم تغيير البرنامج , ومن ثم فإنه يتم التركيز على أداء اختبارات للتحقق من استمرارية عنصر الرقابة بالعمل بفاعلية .

رابعاً : يقوم المراقب بدراسة الأمور التالية عند تحديده لمدى اختبارات الرقابة :

أ- مدى تكرار أداء عنصر الرقابة من قبل المنشأة أثناء الفترة .

ب- طوال الفترة الزمنية (خلال الفترة محل المراجعة) والتي يعتمد فيها على فاعلية تشغيل أنظمة الرقابة .

ج- مدى ملاءمة ومصداقية أدلة المراجعة التي يجب الحصول عليها لدعم دور عناصر الرقابة فى منع أو اكتشاف وتصحيح التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد .

• ما متطلبات المعيار بشأن إجراءات التحقق ؟

ينبغى على المراقب تصميم وأداء إجراءات تحقق لكل فئة هامة من فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات بغض النظر عن التحريف الهام والمؤثر الذى تم تقييمه (وذلك نظراً لأن تقييم المراقب للخطر يعتمد على الحكم الشخصى الذى قد لا يتسم بالدقة , فضلاً عن وجود محددات متأصلة فى نظام الرقابة الداخلية من بينها إمكانية تجاوز الإدارة له) .

• ما المقصود بإجراءات التحقق ؟

هى تلك الإجراءات التى يتم أداؤها بغرض اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيد , وتتمثل فى اختبارات تفاصيل المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات وإجراءات التحقق التحليلية .

• ما هى إجراءات التحقق التى يقوم بها المراقب فيما يتعلق بعملية اقفال القوائم المالية ؟

تتمثل فى إجراءات المراجعة التالية :

أ- مطابقة القوائم المالية مع السجلات المحاسبية .

ب- فحص قيود اليومية الهامة والمؤثرة والتسويات الأخرى التى تم إجراؤها أثناء عملية إعداد القوائم المالية .

مع مراعاة أن طبيعة ومدى فحص قيود اليومية والتسويات الأخرى تتوقف على طبيعة ودرجة تعقيد عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة ومخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة المصاحبة لها .

• **ما متطلبات المعيار في حالة توصل المراقب إلى أن أحد مخاطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه على مستوى التأكيد يمثل خطراً جوهرياً؟**

يجب على المراقب في هذه الحالة أداء إجراءات التحقق التي تتعامل مع هذا الخطر بصفة خاصة على أن يتم تصميم هذه الإجراءات على نحو يمكن من الحصول على أدلة مراجعة ذات مصداقية عالية .

وتتمثل إجراءات التحقق إما في اختبارات التفاصيل فقط أو في مزيج من اختبارات التفاصيل وإجراءات التحقق التحليلية .

• **متى يتم تطبيق إجراءات التحقق التحليلية؟**

يتم تطبيق هذه الإجراءات بصفة عامة وعلى نطاق كبير بالنسبة للمعاملات الكبيرة والتي يمكن التنبؤ بها على مر الزمن .

ويمكن للمراقب أن يقرر أن أداء إجراءات التحقق التحليلية فقط في بعض المواقف لتخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر إلى مستوى منخفض مقبول (مثال ذلك حالة فئات من المعاملات والتي يكون تقييم المراقب للخطر مستنداً على أدلة مراجعة من أداء اختبارات فعالية تشغيل الرقابة) .

• **متى يتم تطبيق اختبارات التفاصيل؟**

عادة ما تكون اختبارات التفاصيل أكثر ملاءمة للحصول على أدلة مراجعة بخصوص التأكيدات التي تتعلق بأرصدة الحسابات بما في ذلك تأكيدات الوجود والتقييم .

وفي بعض المواقف قد يتوصل المراقب إلى عدم كفاية اختبارات التفاصيل وحدها , ومن ثم فقد يكون مزيج من إجراءات التحقق التحليلية واختبارات التفاصيل أكثر استجابة إلى المخاطر التي تم تقييمها .

• **كيف يتم تصميم إجراءات التحقق المرتبطة بالوجود والحدوث؟**

يقوم المراقب بالاختيار من البنود المدرجة في القوائم المالية ويحصل على أدلة المراجعة ذات العلاقة .

• **كيف يتم تصميم إجراءات المراجعة المرتبطة بتأكيد الاكتمال (التمام) ؟**

يقوم المراقب باختيار أدلة المراجعة التي تؤكد شمول المبلغ المدرج في القوائم المالية ذات العلاقة بأحد البنود مع التحقق من اثبات هذا البند .

● ما هي الأمور التي يقوم المراقب بدراستها عند تصميم إجراءات التحقق التحليلية ؟

تتمثل هذه الأمور فيما يلي :

- أ- مدى ملاءمة استخدام إجراءات التحقق التحليلية للتأكدات .
- ب- مدى مصداقية البيانات الداخلية والخارجية والتي يتم استخدامها في تقدير التوقعات للمبالغ المسجلة أو احتساب النسب .
- ج- مدى دقة التوقعات وكفايتها في تحديد التحريف الهام والمؤثر على المستوى المرغوب من التأكد .
- د- مقدار الفروق المقبولة بين المبالغ المسجلة وبين المبالغ المتوقعة .

● ما علاقة اختيار عناصر الرقابة التي تطبقها المنشأة في إعداد المعلومات بتصميم الإجراءات التحليلية؟

يجب أخذ هذه العناصر والتي تستخدم في إعداد المعلومات التي يطبقها المراقب في إجراءات التحقق التحليلية في الحسبان عند تصميم الإجراءات , حيث تزداد ثقة المراقب في مصداقية المعلومات في حالة كون هذه العناصر فعالة .

● ما متطلبات المعيار في حالة أداء إجراءات التحقق في تاريخ سابق لنهاية الفترة ؟

ينبغي على المراقب أداء إجراءات تحقق إضافية أو أداء مزيج من إجراءات التحقق واختبارات الرقابة , بحيث تعطى أساساً منطقياً للتوسع في نتائج المراجعة لتشمل المدة الزمنية من هذا التاريخ حتى نهاية الفترة .

● ما هي العوامل التي ينبغي على المراقب دراستها عند اتخاذ قراراً بأداء إجراءات التحقق في تاريخ مبكر ؟

نظراً لأنه في بعض الحالات قد يترتب على أداء إجراءات التحقق في تاريخ مبكر زيادة خطر عدم اكتشاف المراقب للتحريفات التي يمكن وجودها في نهاية الفترة , لذا فإنه ينبغي عليه دراسة العوامل التالية عند اتخاذ قراراً بأداء إجراءات التحقق في تاريخ مبكر :

- أ- بيئة الرقابة وعناصر الرقابة الأخرى ذات العلاقة .
- ب- مدى إتاحة المعلومات اللازمة لأداء المراقب لإجراءات في تاريخ لاحق .
- ج- الهدف من إجراء التحقق .
- د- خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه .

هـ- طبيعة فئة المعاملات وأرصدة الحسابات والتأكيدات ذات العلاقة .

و- قدرة المراقب على أداء إجراءات تحقق ملائمة أو مزيج من إجراءات التحقق واختبارات الرقابة لتغطية الفترة المتبقية على نحو يمكن من تخفيض خطر عدم اكتشاف التحريفات التي قد توجد في نهاية الفترة .

● **هل يتطلب المعيار من المراقب الحصول على أدلة مراجعة حول فاعلية تشغيل عناصر الرقابة كأساس للتوسع في نتائج المراجعة من أحد التواريخ المبكرة وحتى نهاية الفترة؟**

لا ، إلا أنه إذا توصل المراقب إلى عدم كفاية إجراءات التحقق لتغطية الفترة المتبقية فإن عليه أداء اختبارات فاعلية تشغيل عناصر الرقابة ذات العلاقة أو القيام بأداء إجراءات التحقق في نهاية الفترة .

● **هل يعد تغيير توقيت المراجعة من قبيل الإجراءات التي يؤديها المراقب لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش والتدليس؟**

نعم ، كما في حالة توصل المراقب إلى أن مخاطر التحريف أو التلاعب ناتجة عن عمد ، ومن ثم فإنه قد يرى عدم فاعلية نتائج المراجعة من التاريخ المبكر حتى نهاية الفترة . لذا فإنه يلجأ إلى أداء إجراءات التحقق في نهاية الفترة أو بالقرب منها .

(يرجع إلى معيار المراجعة المصري رقم

(240

● **ما هي الأمور التي ينبغي على المراقب دراستها عند تخطيطه لأداء إجراءات التحقق التحليلية؟**

تتمثل هذه الأمور فيما يلي :

أ- امكانية التنبؤ بطريقة منطقية لأرصدة الحسابات وفئات محددة من المعاملات في نهاية الفترة (ويشمل ذلك المبالغ والأهمية والعناصر المكونة لها) .

ب- مدى ملاءمة الإجراءات التي تتبعها المنشأة في تحليل وتسوية فئات المعاملات وأرصدة الحسابات في التواريخ المبكرة وعلى نحو يمكن من وضع تواريخ قطع محاسبية ملائمة .

ج- مدى توفير نظم المعلومات الخاصة بإعداد التقارير المالية لمعلومات عن الأرصدة في نهاية الفترة والمعاملات في الفترة المتبقية على نحو كاف للتحقق من :

1- المعاملات أو القيود الضخمة وغير العادية .

- 2- اسباب التقلبات الكبيرة .
- 3- التقلبات المتوقعة والتي لم تحدث .
- 4- التغييرات فى تركيبة فئات المعاملات أو فى أرصدة الحسابات .
- وبصفة عامة فإن إجراءات التحقق المتعلقة بالفترة المتبقية تعتمد على مدى قيام المراقب بأداء اختبارات عناصر الرقابة .
- ما متطلبات المعيار من المراقب فى حالة اكتشاف تحريفات فى فئات المعاملات أو فى أرصدة الحسابات فى أحد التواريخ المبكرة ؟
- يقوم المراقب عادة بأحد الأمرين التاليين :
- أ- تعديل تقييمه للخطر وطبيعته وتوقيت مدى إجراءات التحقق التى تغطى الفترة المتبقية فيما يتعلق بهذه الفئات من المعاملات وأرصدة الحسابات .
- ب- مد أو تكرار أداء إجراءات المراجعة فى نهاية الفترة .
- هل يكفى استخدام أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها من أداء إجراءات التحقق فى عملية مراجعة سابقة فى مجال التعامل مع خطر التحريف الهام والمؤثر فى الفترة الحالية ؟
- لا , ويشترط فى استخدام هذه الأدلة فى الفترة الحالية على أنها أدلة جوهرية ألا يكون هناك تغير اساسى فى أدلة المراجعة وموضوع المراجعة ذى العلاقة (مثال ذلك رأى القانونى فى موضوع لم يطرأ عليه تغيير فى الفترة الحالية) . وفى حالة توفر هذا الشرط فإن على المراقب أداء إجراءات مراجعة أثناء الفترة الحالية لتوفير الصلة المستمرة بين أدلة المراجعة .
- ما القواعد التى تحكم مدى أداء إجراءات التحقق ؟
- تتمثل هذه القواعد فيما يلى :
- أولاً : كلما زاد خطر التحريف الهام والمؤثر كلما زاد مدى إجراءات التحقق .
- ثانياً : يزيد مدى إجراءات التحقق فى حالة وجود نتائج غير مرضية من اختبارات فاعلية تشغيل عناصر الرقابة .
- ثالثاً : كلما كان إجراء المراجعة متصلاً بخطر معين فإن زيادة مدى هذه الإجراءات تكون ملائمة
- رابعاً : ينبغى مراعاة الارشادات الواردة فى معيار المراجعة المصرى رقم 530 فى مجال تحديد حجم العينة التى تتأثر بخطر التحريف الهام والمؤثر عند تصميم اختبارات التفاصيل .
- خامساً : عند تصميم إجراءات التحقق التحليلية فإنه ينبغى مراعاة ما يلى :

أ- زيادة المستوى المرغوب من التأكد كلما زاد خطر التحريف الهام والمؤثر.

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم 520) .

ب- يتم دراسة مقدار الفرق بين التوقعات التى يمكن قبولها بدون أى تحقق إضافى (تتم الدراسة فى ضوء الأهمية النسبية والاتساق مع المستوى المنشود من التأكد) .

• **ما متطلبات المعيار من المراقب بشأن تقييم العرض الكلى للقوائم المالية؟**

ينبغى على المراقب أداء إجراءات المراجعة لتقييم مدى اتفاق العرض الكلى للقوائم المالية (بما فى ذلك الافصاحات ذات العلاقة) مع اطار إعداد التقارير المالية المطبق , مع مراعاة خطر التحريف الهام والمؤثر الذنتم تقييمه على مستوى التأكيد .

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم 500)

القسم الثالث

تقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة المراجعة

التي تم الحصول عليها

• **ما الذى ينبغى على المراقب أدائه بشأن نتائج المراجعة التى تم أدائها وأدلة المراجعة التى تم الحصول عليها حول مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد؟**

ينبغى على المراقب دراسة مدى استمرارية ملاءمة تقييمه لمخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد .

وقد يترتب على نتائج المراجعة وأدلتها ما يلى :

أولاً : ضرورة قيام المراقب بتعديل طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المراجعة المخطط لها .

ثانياً : اكتشاف معلومات تختلف بصورة كبيرة عن المعلومات التى تم بناء تقييم الخطر على أساسها (مثال ذلك ضعف فاعلية الرقابة الداخلية) .

ثالثاً : اكتشاف أحد مخاطر التحريف الهام والمؤثر التى لم يسبق التعرف عليها .

وفى ضوء هذه الظروف قد يكون من الضروري قيام المراقب بإعادة تقييمه لإجراءات المراجعة فى ضوء الاعتبارات المعدلة للخطر الذى تم تقييمه لكل أو بعض فئات المعاملات أو الافصاحات والتأكدات المرتبطة بها .

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم 315) .

● **ما الذى ينبغى على المراقب القيام به فى حالة اكتشافه انحرافات فى طريقة تطبيق المنشأة لعناصر الرقابة وذلك من خلال أدائه لاختبارات الرقابة ؟**

يقوم المراقب فى هذه الحالة بأداء ما يلى :

أ- إجراء استفسارات معينة لتفهم هذه الأمور وتوابعها المحتملة .

(مثال ذلك الاستفسار عن توقيت تغيير الافراد فى وظائف الرقابة

الداخلية)

ب- دراسة مدملاءمة اختبارات عناصر الرقابة كأساس فى مجال الاعتماد على تلك العناصر .

ج- دراسة مدى الحاجة إلى التعامل مع مخاطر التحريفات المحتملة باستخدام إجراءات التحقق

● **هل يمكن لمراقب الحسابات افتراض أن أحد حالات الغش أو الخطأ هي حدث منفصل ؟**

لا , وبالتالي عليه دراسة كيفية تأثير اكتشاف التحريف على مخاطر التحريف الهام والمؤثر التى تم تقييمها .

● **ما الذى ينبغى على المراقب مراعاته عند تكوين رأيه ؟**

يجب على المراقب استنتاج مدى حصوله على أدلة مراجعة كافية وملائمة لتخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر فى القوائم المالية إلى مستوى منخفض مقبول , ويراعى فى هذا الصدد كافة أدلة المراجعة ذات العلاقة سواء كانت مؤيدة أو معارضة للتأكدات فى القوائم المالية .

● **كيف يحكم المراقب على مدى كفاية وملاءمة أدلة المراجعة لدعم النتائج التى يصل إليها خلال عملية المراجعة ؟**

يستخدم المراقب حكمه المهنى مع مراعاة العوامل التالية :

أ- مدى أهمية التحريف المحتمل فى التأكيد وأمكانية أن يكون له تأثير هام

بصورة منفردة أو مجتمعاً مع تحريفات أخرى محتملة فى القوائم المالية .

ب- مدى فاعلية الإدارة واستجابتها للخطر .

ج- مدى فاعلية عناصر الرقابة فى التعامل مع المخاطر .

د-الخبرة المكتسبة من عمليات المراجعة السابقة فيما يتعلق بالتحريفات المماثلة .

هـ- نتائج إجراءات المراجعة المؤداه ومدى اكتشافها حالات محددة من الغش والخطأ .

و- مصدر ومصداقية المعلومات المتاحة .

ز- مدى الاقتناع بأدلة المراجعة .

ح- فهم المنشأة وبيئتها ونظام الرقابة الداخلية بها .

• ما الذى ينبغى على المراقب أدائه فى حالة عدم حصوله على أدلة مراجعة كافية وملائمة لتأكيد هام ومؤثر فى القوائم المالية؟

على المراقب فى هذه الحالة الحصول على أدلة مراجعة إضافية , فإذا كان غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة فعليه أن يصدر رأياً متحفظاً أو أن يمتنع عن ابداء الرأى .

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم 701) .

القسم الرابع

التوثيق

• ما متطلبات المعيار بشأن توثيق ردود الافعال الكلية لمراقب الحسابات لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر؟

أولاً : يجب على المراقب توثيق ردود الافعال الكلية التى اتخذها لمواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التى تم تقييمها على مستوى القوائم المالية بالنسبة لما يلى :

أ- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية .

ب- العلاقة بين تلك الإجراءات والمخاطر التى تم تقييمها على مستوى التأكيد .

ج- نتائج إجراءات المراجعة .

ثانياً : يجب على المراقب توثيق النتائج التى تم التوصل اليها فيما يتعلق بالاعتماد على أدلة فاعلية تشغيل عناصر الرقابة التى تم الحصول عليها فى عمليات مراجعة سابقة فى حالة تخطيطه لاستخدام هذه الأدلة فى المراجعة الحالية .

وفى جميع الأحوال فإن المراقب يستخدم حكمه المهني فى تحديد طريقة التوثيق لهذه الأمور .

رابعاً : معايير مراجعة منشأة تستخدم منشآت خدمية

معيار المراجعة المصرى رقم 402

اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التى تستخدم منشآت خدمية

القسم الأول – تمهيد

• ما الهدف من هذا المعيار ؟

يستهدف هذا المعيار ما يلى :

أ- وضع معايير وارشادات لمراقب الحسابات فى منشأة تستخدم منشأة خدمية

ب- توصيف تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية والذي يحصل عليه مراقب حسابات المنشأة محل المراجعة .

• مالذى يجب على المراقب القيام به فى حالة استخدام المنشأة محل المراجعة لمنشأة خدمية ؟

يجب على المراقب فى هذه الحالة دراسة كيفية تأثير استخدام هذه المنشأة الخدمية على نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة محل المراجعة , وذلك بغرض تحديد وتقييم خطر التحريف الهام والمؤثر لتصميم وأداء أية إجراءات مراجعة إضافية .

القسم الثانى

اعتبارات مراقب الحسابات

• وضح كيفية تأثير قيام المنشأة الخدمية بوضع وتنفيذ سياسات وإجراءات متعلقة بالخدمات المؤداة على الرقابة الداخلية فى المنشأة محل المراجعة ؟

أولاً : فى حالة اقتصار الخدمات المقدمة من المنشأة الخدمية على تسجيل وتشغيل معاملات المنشأة محل المراجعة مع احتفاظ الأخيرة بالمسئولية الكاملة بما فيها سلطة الاعتماد , فإن المنشأة محل المراجعة تكون فى وضع يمكنها من تنفيذ سياسات وإجراءات فعالة فى داخلها .

ثانياً : فى حالة قيام المنشأة الخدمية بتنفيذ معاملات المنشأة محل المراجعة مع الاحتفاظ بالمسئولية عن هذه المعاملات , فإن المنشأة محل المراجعة لا بد لها من الاعتماد على السياسات والاجراءات المطبقة فى المنشأة الخدمية .

• **ما متطلبات المعيار من مراقب الحسابات فى حالة استخدام المنشأة لأنشطة منشأة خدمية ؟**

يجب على المراقب فى هذه الحالة تحديد أهمية أنشطة المنشأة الخدمية للمنشأة وعلاقة ذلك بعملية المراجعة من أجل الحصول على تفهم للمنشأة محل المراجعة وبيئتها .

• **ما هى الأمور التى ينبغى على المراقب تفهمها فى هذا السياق ؟**

ينبغى على المراقب دراسة الأمور التالية :

أ- طبيعة الخدمات التى تقدمها المنشأة الخدمية .

ب- شروط العقد والعلاقة بين المنشأة محل المراجعة والمنشأة الخدمية .

ج- مدى تفاعل نظم الرقابة الداخلية بالمنشأة محل المراجعة مع نظم المنشأة الخدمية

د- نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة محل المراجعة والمتعلقة بأنشطة المنشأة الخدمية مثال ذلك:

1- الضوابط المطبقة على المعاملات التى تقوم المنشأة الخدمية بمعالجتها .

2- كيفية تحديد وإدارة المخاطر

هـ- قدرة المنشأة الخدمية وسلامة مركزها المالى (يشمل ذلك امكانية التأثير المحتمل لفشل المنشأة الخدمية على المنشأة محل المراجعة) .

و- المعلومات المتعلقة بالمنشأة الخدمية .

ز- المعلومات المتاحة حول عناصر الرقابة الخاصة بنظم المعلومات فى المنشأة الخدمية (مثال ذلك الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات والرقابة على التطبيقات) .

• هل يمكن للمراقب اعتبار تقارير المراقبين الخارجين والمراجعين الداخليين للمنشآت الخدمية أداة للحصول على معلومات عن الرقابة الداخلية وتشغيلها وفعاليتها لتلك المنشأة الخدمية ؟

نعم يمكنه ذلك

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم 610 بشأن دراسة عمل المراجعة الداخلية).

• ما متطلبات المعيار فى حالة توصل المراقب إلى أهمية أنشطة المنشأة الخدمية بالنسبة للمنشأة محل المراجعة وتعلقها بعملية المراجعة ؟

يجب على المراقب الحصول على تفهم كاف للمنشأة الخدمية وبيئتها بما فى ذلك الرقابة الداخلية بغرض تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتصميم إجراءات مراجعة اضافية لمواجهة المخاطر التى تم تقييمها .

وفى هذا الصدد فإن المراقب يقوم بتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى التأكيد بالنسبة لفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات والافصاحات .

• مالذى يجب على المراقب أدائه اذا لم يكن الفهم الذى تم الحصول عليه كافياً ؟
يقوم المراقب فى هذه الحالة بدراسة مدى الحاجة إلى أن يطلب من المنشأة الخدمية تكليف مراقبيها بأداء هذه الإجراءات لتقييم الخطر وتزويده بالمعلومات اللازمة أو يقوم المراقب بدراسة مدى الحاجة إلى زيارة المنشأة الخدمية للحصول على المعلومات (وفى حالة رغبته فى إجراء هذه الزيارة يطلب من المنشأة ابلاغ المنشأة الخدمية بتمكينه من الحصول على المعلومات اللازمة) .

• هل يمكن للمراقب الحصول على فهم كاف للرقابة الداخلية بالمنشأة الخدمية من خلال قراءة تقرير مراقب حساباتها ؟

نعم يمكنه ذلك .

• هل يمكن للمراقب استخدام تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية فى تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر للتأكدات التى تتأثر بالرقابة الداخلية فى تلك المنشأة ؟

نعم يمكنه ذلك .

• ما الذى ينبغى على المراقب إجراؤه فى حالة استخدام تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية على النحو الموضح سلفاً ؟

يجب على المراقب مراعاة القيام بالاستفسار عن الكفاءة المهنية لهذا المراقب عند ادائه لمهمة المراجعة فى المنشأة الخدمية والتي وافق عليها .

• **متى يقوم المراقب بالحصول على أدلة مراجعة تتعلق بفاعلية عمل أنظمة الرقابة؟**

يحصل المراقب على هذه الأدلة فى حالة شمول تقييمه للخطر توقع فاعلية تشغيل أنظمة الرقابة فى المنشأة الخدمية أو فى حالة عدم كفاية إجراءات التحقق بمفردها فى توفير أدلة مراجعة كافية وملائمة على مستوى التأكيد .

حيث أن المراقب يصل فى الحالتين إلى نتيجة مؤداها أنه من الأفضل الحصول على أدلة المراجعة من خلال اختبارات الرقابة .

• **كيف يتسنى للمراقب الحصول على أدلة المراجعة حول فاعلية عمل أنظمة الرقابة؟**

يمكنه الحصول على تلك الأدلة من خلال ما يلى :

أ- إجراء اختبارات الرقابة الخاصة بالمنشأة محل المراجعة على أنشطة المنشأة الخدمية .

ب- الحصول على تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية والمشمول على رأيه حول كفاءة تشغيل نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة الخدمية والمتعلقة بأنشطة المنشأة محل المراجعة .

ج- زيارة المنشأة الخدمية وإجراء اختبارات الرقابة بها .

القسم الثالث

تقرير مراقب الحسابات عن المنشأة الخدمية

• **ما هى الأنواع التى يمكن أن يكون عليها تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية؟**

تتمثل فى نوعين :

أولهما : تقرير عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه .

ثانيهما : تقرير عن تصميم وتنفيذ وكفاءة تشغيل نظام الرقابة الداخلية .

• **ما هو المحتوى الذى يشتمل عليه التقرير عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه؟**

يشتمل على ما يلى :

أ- وصف نظام الرقابة الداخلية فى المنشأة الخدمية (غالباً ماتعهه إدارة تلك المنشأة)

ب- رأى مراقب حسابات المنشأة حول :

1- دقة وصف نظام الرقابة الداخلية .

2- ملاءمة تصميم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الاهداف .

3- تنفيذ الضوابط الداخلية .

• ما هو محتوى التقرير عن تصميم وتنفيذ وكفاءة تشغيل نظام الرقابة الداخلية ؟

يشتمل هذا التقرير على ما يلي :

أ- وصف نظام الرقابة الداخلية في المنشأة الخدمية (غالباً ماتعده إدارة تلك المنشأة)

ب- رأى مراقب حسابات المنشأة الخدمية حول :

1- دقة وصف نظام الرقابة الداخلية .

2- ملاءمة تصميم نظام الرقابة الداخلية لتحقيق الاهداف المنصوص

عليها .

3- تنفيذ الضوابط الداخلية .

4- كفاءة عمل الضوابط الداخلية وفقاً لنتائج اختبارات الرقابة (مع تحديد

اختبارات الرقابة المؤداه والنتائج ذات العلاقة).

• هل يحتوى تقرير مراقب المنشأة الخدمية على قيود لاستخدامه؟

غالباً ما يحتوى على تلك القيود , حيث يتم توجيهه عادة إلى الإدارة والمنشأة الخدمية وعمالها ومراقب حسابات المنشأة محل المراجعة .

• ما الذى يتطلبه المعيار من مراقب الحسابات فى حالة قيامه باستخدام تقرير مراقب حسابات المنشأة الخدمية ؟

يجب على المراقب :

أولاً : دراسة طبيعة ومحتوى التقرير .

ثانياً : دراسة نطاق العمل المؤدى من قبل مراقب المنشأة الخدمية .

ثالثاً : تقييم مدى فائدة وملاءمة التقرير الصادر عن مراقب المنشأة الخدمية .

رابعاً : دراسة طبيعة وتوقيت ومدى الاعتبارات المحددة للرقابة والنتائج ذات

العلاقة , ومدى توفيرها أدلة مراجعة كافية وملائمة حول كفاءة

تشغيل نظام الرقابة الداخلية بغرض تعزيز تقييم المراقب لمخاطر

التحريف الهام والمؤثر .

خامساً : عدم الإشارة إلى تقرير مراقب المنشأة الخدمية فى تقريره الخاص بالمنشأة محل المراجعة

• **هل يمكن للمراقب استخدام تقرير عن تصميم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه كدليل مراجعة للحكم على فاعلية نظام الرقابة الداخلية؟**

رغم فائدة هذا النمط من التقارير فى تفهم نظام الرقابة الداخلية ألا أنها لاتصلح كدليل مراجعة فى الحكم على فاعلية هذا النظام .

• **هل يمكن أن يوفر التقرير عن تصميم وتنفيذ وكفاءة تشغيل نظام الرقابة الداخلية دليلاً للمراجعة للحكم على فاعلية نظام الرقابة الداخلية؟**

نعم , يمكن ذلك باعتبار أنه قد تم أداء اختبارات الرقابة .

• **ما الذى يتطلبه المعيار من المراقب فى حالة استخدامه التقرير عن تصميم وتنفيذ وكفاءة تشغيل نظام الرقابة كدليل مراجعة حول فاعلية أنظمة الرقابة؟**
يجب على المراقب فى هذه الحالة :

أولاً : دراسة مدى ارتباط أنظمة الرقابة التى تم اختبارها – من قبل مراقب المنشأة الخدمية – بمعاملات المنشأة محل المراجعة وأرصدة حساباتها وافصاحاتها والتأكيدات ذات العلاقة .

ثانياً: دراسة مدى كفاية اختبارات الالتزام بنظام الرقابة – التى أداها مراقب المنشأة الخدمية – والنتائج التى افصحت عنها .

ثالثاً: مراعاة الأمرين التاليين :

أ- طول الفترة التى استغرقتها الاختبارات .

ب- الوقت المنقضى بعد أداء هذه الاختبارات .

• **هل يمكن لمراقب المنشأة الخدمية أداء إجراءات تحقق ذات فائدة لمراقب المنشأة محل المراجعة؟**

نعم يمكنه ذلك , وقد تكون فى شكل أداء إجراءات متفق عليها من قبل كل من المنشأة محل المراجعة ومشرفيها والمنشأة الخدمية ومراقبيها .

خامساً : معايير أدلة المراجعة والعمل الميدانى

معيان المراجعة المصرى رقم 500

أدلة المراجعة

القسم الأول – تمهيد

• ما الهدف من هذا المعيار ؟

- يستهدف هذا المعيار وضع معايير وتوفير ارشادات حول مايلى :
- أ- مايمكن اعتباره دليلاً للمراجعة فى عملية مراجعة للقوائم المالية .
- ب- كمية ونوعية أدلة المراجعة التى ينبغى الحصول عليها .
- ج- إجراءات المراجعة التى يستخدمها مراقبو الحسابات فى الحصول على أدلة المراجعة .

• ما المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار ؟

- يتطلب المعيار ضرورة قيام مراقب الحسابات بالحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة حتى يتوصل إلى استنتاجات معقولة تمكنه من بناء رأى المراجعة عليها .

القسم الثانى

مفهوم أدلة المراجعة

• ما المقصود بأدلة المراجعة ؟

- تتمثل فى كافة المعلومات التى يستخدمها المراقب للوصول إلى الاستنتاجات التى تمكنه من ابداء رأيه وتشتمل هذه المعلومات على المعلومات المدرجة فى السجلات المحاسبية المؤيدة للقوائم المالية والمعلومات الأخرى .

- وتشتمل أدلة المراجعة على أدلة ذات طبيعة تراكمية تم الحصول عليها من خلال إجراءات المراجعة المؤداه وكذلك تلك الأدلة التى تم الحصول عليها من مصادر

أخرى (كعمليات مراجعة سابقة أو إجراءات رقابة الجودة فى المؤسسة فى اطار عملية قبول العميل أو استمرارية التعامل معه) .

- هل من المتوقع أن يتعامل المراقب مع كافة المعلومات التى قد تكون موجودة ؟
لا .

- ما المقصود بالسجلات المحاسبية ؟

تشمل السجلات المحاسبية ما يلى :

أ- سجلات القيد الأولى .

ب- المستندات المؤيدة (من أمثلتها الشيكات والفواتير والعقود)

ج- دفاتر الاستاذ العام و المساعدة .

د- قيود اليومية .

هـ- قيود التسويات الأخرى (والتى لاتدرج فى السجلات وقيود اليومية الرسمية ومن أمثلتها مذكرات التسوية والقوائم التحليلية للتكاليف وتوزيعها والعمليات الحسابية والافصاحات) .

- هل يمكن أن تكون السجلات المحاسبية جزءاً من نظم متكاملة للمعلومات لتحقيق أهداف المنشأة المتعلقة بإعداد التقارير أو القيام بالعمليات أو الالتزام بالقوانين واللوائح ؟

نعم .

- من المسئول عن إعداد التقارير المالية طبقاً للسجلات المحاسبية الخاصة بالمنشأة ؟

الإدارة هى المسئولة عن ذلك .

- كيف يحصل المراقب على أدلة المراجعة من خلال اختبار السجلات المحاسبية ؟

يتم ذلك من خلال تحليل فحص وإعادة الإجراءات المتبعة فى عملية إعداد التقارير المالية مع التحقق من اتساق هذه السجلات مع القوائم المالية .

- هل توفر السجلات المحاسبية وحدها أدلة مراجعة كافية ؟

لا ، لذا فإنه ينبغى على المراقب الحصول على أدلة مراجعة أخرى ليتسنى له ابداء رأيه على القوائم المالية .

- إضرب أمثلة للمعلومات الأخرى التى يمكن للمراقب استخدامها كأدلة مراجعة .

تشمل هذه المعلومات الأخرى ما يلي :

- أ- محاضرات الاجتماعات .
- ب- المصادقات من الغير .
- ج- تقارير المحللين .
- د- بيانات مقارنة عن المنافسين .
- هـ- أدلة الرقابة .
- و- المعلومات التي تم الحصول عليها من إجراءات المراجعة (كالأستفسار والملاحظة والتفتيش) .
- ز- المعلومات الأخرى المتاحة للمراقب وتمكنه من التوصل إل استنتاج باستخدام المنطق السليم .

القسم الثالث

كفاية وملاءمة أدلة المراجعة

- ما المقصود بكفاية أدلة المراجعة ؟
الكفاية هي مقياس لكمية أدلة المراجعة .
وتتأثر كمية أدلة المراجعة التي يحتاجها المراقب بأمرين هما :
أ- خطر التحريف (حيث يزداد احتمال طلب أدلة مراجعة إضافية في حالة زيادة خطر التحريف) .
ب- نوعية أدلة المراجعة (حيث تقل الحاجة إلى الأدلة الاضافية كلما زادت جودة الأدلة) .
- ما المقصود بملاءمة أدلة المراجعة ؟
الملاءمة هي مقياس لنوعية الدليل ومدى ارتباطه بموضوع المراجعة ومصادقته في توفير الدعم أو اكتشاف التحريفات في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات والتأكيدات ذات الصلة .
- هل يمكن تعويض النوعية الرديئة للدليل بزيادة كميته ؟
لا .
- ما طبيعة العلاقة بين كفاية وملاءمة أدلة المراجعة ؟
هي علاقة متبادلة .

● هل يمكن أن توفر مجموعة معينة من إجراءات المراجعة أدلة مراجعة لكافة التأكيدات؟

لا، حيث توفر أدلة معينة لبعض التأكيدات دون البعض الآخر .

● ما العوامل التي تؤثر في مصداقية أدلة المراجعة؟

تتمثل هذه العوامل فيما يلي :

أ- مصادر الحصول على الأدلة .

ب- طبيعة الأدلة .

ج- ظروف الحصول على الأدلة .

● هل يمكن اصدار قواعد عامة حول مصداقية أدلة المراجعة؟

نعم يمكن إجراء ذلك إلا أنه قد تكون هناك بعض الاستثناءات .

● ما هي القواعد العامة المتعلقة بمصداقية أدلة المراجعة في ضوء طبيعتها ومصادر الحصول عليها؟

تتمثل هذه القواعد العامة فيما يلي :

أ- أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من مصدر خارجي مستقل تكون أكثر مصداقية

ب- أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها داخلياً تكون أكثر مصداقية عندما تكون عناصر الرقابة ذات العلاقة بالمنشأة فعالة .

ج- أدلة المراجعة التي يتم يحصل عليها المراقب مباشرة أكثر مصداقية من أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها بصورة غير مباشرة أو عن طريق الاستنتاج .

د- أدلة المراجعة الموثقة (ورقياً أو إلكترونياً أو بأى وسيلة أخرى) أكثر مصداقية من الأدلة الشفهية .

هـ- أدلة المراجعة التي توفرها المستندات الأصلية أكثر مصداقية من أدلة المراجعة التي توفرها الصور أو النسخ .

● ما الذى يتطلبه المعيار من المراقب في حالة استخدامه للمعلومات التى أعدتها المنشأة في أداء إجراءات المراجعة؟

يجب على المراقب في هذه الحالة الحصول على أدلة مراجعة تتعلق بدقة واكتمال المعلومات مع مراعاة ما يلي :

- أ- يمكن الحصول على هذه الأدلة بصورة متزامنة مع إجراءات المراجعة الفعلية المطبقة على المعلومات .
- ب- يمكن الحصول على هذه الأدلة فى مواقف معينة عن طريق اختبار عناصر الرقابة المطبقة أثناء إعداد المعلومات وحفظها .
- ج- قد يقرر المراقب فى مواقف معينة أنه بحاجة إلى إجراءات مراجعة إضافية .

● ما مدلول تطابق نتائج الأدلة التى تم الحصول عليها من مصادر مختلفة (أو التى ذات طبيعة مختلفة) مع أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها بصورة فردية ؟
يحصل المراقب فى هذه الحالة على تأكيد أكثر .

● ما مدلول حصول المراقب على أدلة مراجعة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة؟

قد يكون ذلك مؤشراً بعدم امكانية الاعتماد على أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها بصورة فردية .

● ما الذى ينبغى على المراقب أدائه فى حالة عدم اتساق أدلة المراجعة الى حصل عليها من مصدر واحد مع تلك التى حصل عليها من غيره ؟

عليه فى هذه الحالة أداء إجراءات مراجعة إضافية والتى يرى ضرورتها لحل هذا التعارض .

● هل تعتبر صعوبة الحصول على دليل المراجعة أو تكلفة الحصول عليه سبباً مقبولاً لحذف إجراء مراجعة ليس له بديل ؟

لا , وذلك رغم أنه من الضرورى قيام المراقب بدراسة العلاقة بين تكلفة الحصول على أدلة المراجعة ومدى فائدة المعلومات التى تم الحصول عليها .

● هل يجب أن تكون الأدلة التى يعتمد عليها المراقب فى تكوين رأى المراجعة أدلة حاسمة ؟

لا , حيث أنه يعتمد على الأدلة المقنعة , وعموماً فإن المراقب يستخدم حكمه المهني ويمارس الشك المهني فى تقييم كمية ونوعية أدلة المراجعة وبالتالي كفايتها وملاءمتها لدعم رأى المراجعة .

القسم الرابع

استخدام التأكيدات للحصول على أدلة المراجعة

● ما معنى اقرار الإدارة بأن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح فى جميع جوانبها الهامة طبقاً لاطار إعداد التقارير المالية المطبق؟

يعنى هذا أن الإدارة تقدم تأكيدات ضمنية أو صريحة تتعلق بالاعتراف والقياس والعرض والافصاح عن كافة عناصر القوائم المالية والافصاحات ذات العلاقة .

• ما الذى يتطلبه المعيار من المراقب بشأن تأكيدات الإدارة ؟

يجب على المراقب استخدام التأكيدات لفئات المعاملات أو أرصدة الحسابات والعرض والافصاح على نحو تفصيلى بحيث يمكنه تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتصميم وأداء إجراءات المراجعة الاضافية .

• كيف يستخدم المراقب تأكيدات الإدارة فى الحصول على أدلة المراجعة ؟

يستخدم المراقب هذه التأكيدات فى تقييم المخاطر من خلال ما يلى :

أ- دراسة الانواع المختلفة للتحريفات المحتملة التى يمكن أن تحدث .

ب- تصميم إجراءات المراجعة بغرض التعامل مع المخاطر التى تم تقييمها (تحدد معايير المراجعة الأخرى المواقف المحددة التى تتطلب من المراقب الحصول على أدلة مراجعة على مستوى التأكيد) .

• ما هى فئات التأكيدات التى يستخدمها المراقب ؟

تتمثل فيما يلى :

الفئة الأولى : التأكيدات المتعلقة بفئات المعاملات والأحداث التى وقعت خلال الفترة محل المراجعة وتشمل التأكيدات التالية :

أ- الحدوث : بما يعنى وقوع المعاملات والأحداث التى تم تسجيلها خلال الفترة , وأن هذه المعاملات والأحداث تخص المنشأة .

ب- أكمال(التمام) : بما يعنى كافة المعاملات والأحداث المتعلقة بالمنشأة قد تم تسجيلها.

ج- الدقة (الصحة) : بما يعنى أن المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث التى وقعت تم تسجيلها بصورة ملائمة .

د- إجراءات القطع : بما يعنى أنه قد تم تسجيل المعاملات والأحداث فى الفترة المحاسبية الصحيحة .

هـ- التبويب : بما يعنى تسجيل المعاملات والأحداث فى الحسابات المناسبة .

الفئة الثانية : التأكيدات المتعلقة بأرصدة الحسابات فى نهاية المدة

وتشمل التأكيدات التالية :

أ- الوجود : بمعنى وجود الأصول والالتزامات وحقوق الملكية .

ب- الحقوق والالتزامات: بمعنى تملك المنشأة وسيطرتها على أصولها , وأن الالتزامات تمثل تعهدات على المنشأة .

ج- الاكتمال (التمام) : بمعنى تسجيل كافة الاصول والالتزامات وحقوق الملكية المتعلقة بالمنشأة .

د- التقييم والتوزيع (التخصيص): بمعنى انه تم تسجيل الاصول والالتزامات وحقوق الملكية فى القوائم المالية بقيم مناسبة , وانه تم تسجيل أى تسويات كنتيجة للتقييم أو التوزيع بصورة ملائمة.

الفئة الثالثة : التأكيدات المتعلقة بالعرض والافصاح وتشمل التأكيدات التالية :

أ- الحدوث والحقوق والالتزامات: بما يعنى أن الأحداث والمعاملات والأموال الأخرى التى تم الافصاح عنها وقعت وتخص المنشأة .

ب- الاكتمال (التمام) : بمعنى اشتمال القوائم المالية على كافة الافصاحات الواجبة .

ج- التصنيف والقابلية للفهم: بمعنى أن المعلومات المالية تم عرضها وتوضيحها بشكل مناسب وأنه تم التعبير عن الافصاحات بصورة واضحة .

د- الدقة والتقييم : بمعنى أنه تم الافصاح عن المعلومات المالية والمعلومات الأخرى بصورة عادلة وبقيم مناسبة .

- هل يجوز للمراقب استخدام التأكيدات بصورة مختلفة عن تصنيفها سالف الذكر ؟
نعم يجوز له ذلك بشرط أن يغطى كافة جوانبها .
- اضرب مثلاً على ذلك .

حيث يمكن للمراقب مزج التأكيدات المتعلقة بالمعاملات والأحداث مع التأكيدات المتعلقة بأرصدة الحسابات . وفى هذه الحالة فلا يكون هناك تأكيد منفصل يتعلق بإجراءات القطع للمعاملات والأحداث طالما أنها مشمولة بتأكيد الحدوث والتمام والمتعلقين بتسجيل كافة المعاملات التى حدثت فى الفترة المحاسبية السليمة .

القسم الخامس

إجراءات المراجعة للحصول على أدلة المراجعة

- ما الذى يستهدفه المراقب من أداء إجراءات المراجعة – فى مجال حصوله على أدلة مراجعة توصله إلى استنتاجات معقولة يبني عليها رأيه – ؟

يستهدف المراقب من أداء إجراءات المراجعة ما يلى :

أ- تفهم المنشأة وبيئتها (بما فى ذلك الرقابة الداخلية) بغرض تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيدات .

(ويطلق على إجراءات المراجعة لهذا الغرض إجراءات تقييم الخطر) .

ب- اختبار فاعلية أنظمة الرقابة فى منع أو اكتشاف وتصحيح التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيدات .

(ويطلق على إجراءات المراجعة لهذا الغرض اختبارات الرقابة) .

ج- اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة على مستوى التأكيد .

(ويطلق على إجراءات المراجعة لهذا الغرض اختبارات التحقق) .

- مم تتكون اختبارات التحقق ؟

تشمل اختبارات التحقق ما يلى :

أ- اختبارات التفاصيل لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات .

ب- إجراءات التحقق التحليلية .

- متى تكون اختبارات الرقابة ضرورية ؟

تكون هذه الاختبارات ضرورية فى حالتين :

الحالة الأولى : عندما يستند المراقب فى تقييمه لمخاطر التحريف على توقعه بفاعلية تشغيل أنظمة الرقابة , ومن ثم فإنه يقوم بأداء إجراءات اختبارات مدى الالتزام لدعم إجراءات تقييم الخطر .

الحالة الثانية : عندما لاتوفر إجراءات التحقق وحدها أدلة مراجعة كافية وملائمة .

- لماذا يقوم المراقب بتخطيط وأداء إجراءات التحقق ؟

يتم ذلك للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة , و ذلك نظراً للأسباب التالية :

أ- عدم دقة تقييم المراقب للمخاطر لاستناده إلى الحكم الشخصى .

ب- وجود محددات متأصلة فى أنظمة الرقابة الداخلية من بينها :

- 1- خطر تجاوز الإدارة لهذه الأنظمة .
- 2- امكانية حدوث خطأ بشرى .
- 3-التأثير الناتج عن تغيير النظم .

• ما هى الأنواع الرئيسية لإجراءات المراجعة ؟

تتمثل هذه الإجراءات فيما يلى :

- أ- المراجعة المستندية وفحص السجلات .
- ب- جرد الأصول الملموسة .
- ج- الملاحظة .
- د- الاستفسار .
- هـ- المصادقات .
- و- إعادة الحساب .
- ز- إعادة الأداء .
- ح- الإجراءات التحليلية .

ويمكن استخدام هذه الإجراءات أو مزيج منها فى مجال تقييم الخطر أو اختبارات الرقابة أو إجراءات التحقق وفقاً للسياق الذى يقوم المراقب بتطبيقها فيه .
ومن ناحية أخرى فإن هذه الإجراءات فى مجال التحقق من استمرارية ملاءمة أدلة المراجعة التى تم الحصول عليها من مراجعات سابقة .

• ما تأثير البيانات المحاسبية أو المعلومات الأخرى التى تكون متاحة فقط فى صورة الكترونية فى بعض النقاط وبعض الفترات فقط على طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة التى ستطبق ؟

على المراقب فى هذه الحالات أن يطلب الاحتفاظ ببعض المعلومات ليتسنى له فحصها أو أداء إجراءات المراجعة عليها .
ويمكن للمراقب فى هذه الحالة أداء بعض الإجراءات باستخدام اساليب المراجعة بالحاسب الآلى .

• ما نطاق المراجعة المستندية وفحص السجلات ؟

تشمل كافة السجلات والمستندات سواء كانت داخلية أو خارجية أو فى صورة ورقية أو الكترونية أو أية وسائل أخرى .

● ما درجة مصداقية أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من المراجعة المستندية وفحص السجلات؟

تعتمد هذه المصداقية على طبيعة ومصدر السجلات والمستندات , ومن ثم فإن مصداقية هذه الأدلة من واقع فحص السجلات والمستندات الداخلية تعتمد على مدى فاعلية أنظمة الرقابة ذات العلاقة لهذه السجلات والمستندات .
وبصفة عامة فإنه في مجال استخدام المراجعة وفحص السجلات كإجراءات للمراجعة ينبغي مراعاة ما يلي :

أ- تستخدم المراجعة المستندية وفحص السجلات في مجال اختبارات الرقابة للحصول على أدلة حول التفويض والاعتماد .

ب- تعتبر بعض المستندات أدلة مباشرة على وجود الأصول الآ أنها لا توفر دليلاً على الملكية أو قيمة هذه الأصول .

(مثال ذلك صكوك الاسهم والسندات) .

ج- يوفر فحص بعض المستندات دليلاً للمراجعة في مجال تطبيق المنشأة لسياسات محاسبية معينة (مثال فحص عقود الانشاءات في مجال التحقق من تطبيق المنشأة سياسة معينة في مجال الاعتراف بالايراد) .

● ما المقصود بجرد الأصول الملموسة كإجراء من إجراءات المراجعة ؟
يتمثل في الفحص المادي للأصول .

● ماهي أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من خلال جرد الأصول الملموسة ؟

يتم الحصول على أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها فيما يتعلق بوجود هذه الاصول , الآ انها لا توفر بالضرورة أدلة مراجعة حول ملكية هذه الأصول والالتزامات المتعلقة بها وكذلك فيما يتعلق بتقييم هذه الاصول .

وغالبا ما يتم فحص بنود المخزون من خلال ملاحظة جرد المخزون .

● ما المقصود بالملاحظة ؟

هي النظر إلى عملية أو إجراء يقوم به آخرون .

● إضرب أمثلة للملاحظة .

من أمثلتها :

أ- ملاحظة قيام العاملين بالمنشأة بجرد المخزون .

ب- ملاحظة أداء أنشطة الرقابة .

● ماهي أدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها من خلال الملاحظة ؟

تتمثل فى الأدلة حول أداء عملية أو إجراء , إلا ان هذه الأدلة تتعلق فقط بالنقطة التى تتم فيها الملاحظة .

مع مراعاة أن كفاءة أداء العملية أو الإجراء تتأثر بوقوع هذا الأداء أو الإجراء تحت الملاحظة .

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم
500).

• ما المقصود بالاستفسار ؟

يتمثل الاستفسار فى السعى للحصول على معلومات من أفراد لديهم المعرفة عن المعلومات المالية وغير المالية سواء من داخل المنشأة أو خارجها .

ويتم التوسع فى الاستفسار طوال أداء عملية المراجعة وغالباً ما يكون مكملاً لأداء إجراءات مراجعة أخرى .

ويمكن أن تكون الاستفسارات رسمية مكتوبة أو غير رسمية شفوية مع مراعاة أن تقييم الاستجابة للاستفسارات يعد جزءاً لا يتجزأ من عملية الاستفسار .

• ماهى طبيعة المعلومات التى يتم الحصول عليها من خلال الاجابة على استفسارات مراقب الحسابات ؟

يمكن أن تزود الاجابة على هذه الاستفسارات مراقب الحسابات بالمعلومات التالية :

أ- معلومات لم يسبق الحصول عليها من قبل .

ب- أدلة مراجعة مؤيدة .

ج- معلومات تختلف بصورة جوهرية عن المعلومات التى يحصل عليها المراقب. (مثال ذلك معلومات حول احتمال تجاوز الإدارة للرقابة).

د- معلومات تعد أساساً لتعديل المراقب لأدائه أو ادائه لجراءات مراجعة اضافية .

• هل يصلح الاستفسار وحده فى توفير أدلة مراجعة كافية لاكتشاف تحريف هام ومؤثر على مستوى التأكيد ؟

لا .

• هل يكفى الاستفسار وحده فى اختبار فاعلية تشغيل الضوابط ؟

لا .

• هل توفر الاستفسار معلومات كافية حول نية الإدارة ؟

لا ، بل هي معلومات محددة ولذا يمكن اللجوء إلى أساليب أخرى في الحصول على المعلومات حول نية الإدارة ، ومن أمثلتها :

- أ- تفهم تاريخ الإدارة فيما يتعلق بتنفيذ أهدافها حول الاصول والالتزامات .
- ب- الاسباب المعلنة من قبل الإدارة حول اختيار طريقة عمل معينة .

● **متى يقوم المراقب بالحصول على اقرارات مكتوبة من الإدارة لتأكيد الاجابات على الاستفسارات الشفهية ؟**

يتم ذلك بالنسبة للأمور الهامة والمؤثرة في حالة عدم توقع وجود أدلة مراجعة كافية وملائمة أو في حالة انخفاض جودة أدلة المراجعة الأخرى .

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم

.580).

● **ما المقصود بالمصادقات ؟**

هي نوع محدد من الاستفسار بغرض الحصول على اقرار بمعلومات أو عن وضع موجود مباشرة من الغير .

● **متى يتم استخدام المصادقات ؟**

يتم استخدام المصادقات فيما يتعلق بما يلى :

- أ- أرصدة الحسابات ومكوناتها .
- ب- شروط الاتفاقات والمعاملات مع الغير .
- ج- الحصول على أدلة مراجعة حول عدم وجود بعض الظروف . (مثال ذلك الظروف التي تؤثر على الاعتراف بالايراد) .

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم

.505).

● **ما المقصود بإعادة الحساب ؟**

تتمثل إعادة الحساب في فحص الدقة الحسابية للمستندات والسجلات . ويمكن إجراء إعادة الحساب باستخدام تكنولوجيا المعلومات واستخدام أساليب المراجعة بالحاسب الآلى .

● **ما المقصود بإعادة الأداء ؟**

يتمثل في تنفيذ المراقب لإجراءات وأنظمة الرقابة التي يتم أداؤها بصورة مستقلة كجزء من نظام الرقابة الداخلية بالمنشأة .

ويتم إعادة الأداء إما يدوياً أو باستخدام أساليب المراجعة بالحاسب الآلى (مثال ذلك إعادة أداء تحليل إعمار الديون) .

● **ما المقصود بالاجراءات التحليلية؟**

تتمثل فى تقييم المعلومات المالية من خلال دراسة العلاقات المحتملة بين البيانات المالية وغير المالية .

وتشمل هذه الاجراءات الاستفسار عن التقلبات والعلاقات التى تم تحديدها والتى تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو التى تتحرف بصورة جوهرية عن التوقعات .

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم

.520).

معيار المراجعة المصرى رقم 501

أدلة المراجعة – اعتبارات اضافية لبنود معينة

القسم الأول – تمهيد

● **ما الهدف من هذا المعيار؟**

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير ارشادات اضافية لما يتضمنه معيار المراجعة المصرى رقم 500 (أدلة المراجعة) فيما يتعلق بالحصول على أدلة مراجعة لبعض أرصدة الحسابات المحددة فى القوائم المالية والافصاحات الأخرى .

● **ما هى الأجزاء الرئيسية التى يتكون منها هذا المعيار؟**

يتكون هذا المعيار من الأجزاء الرئيسية التالية :

أولاً : حضور جرد المخزون .

ثانياً : الإجراءات المتعلقة بالمنازعات والمطالبات .

ثالثاً : تقييم الاستثمارات طويلة الاجل والإفصاح عنها .

رابعاً : المعلومات القطاعية .

القسم الثانى

حضور جرد المخزون

● **ما متطلبات المعيار من المراقب فى حالة كون المخزون بنداً هاماً ومؤثراً بالنسبة للقوائم المالية؟**

يجب على المراقب فى هذه الحالة الحصول على أدلة مراجعة كافية ومقنعة فيما يتعلق بوجود وصلاحيه المخزون وذلك من خلال حضور عملية الجرد الفعلى ما لم يكن ذلك غير عملى .

● **ما الهدف من حضور المراقب للجرد الفعلى للمخزون؟**

يمثل حضور المراقب اما اختباراً لأنظمة الرقابة أو اختباراً لإجراءات التحقق من المخزون اعتماداً على تقييم المراقب للمخاطر والأسلوب المخطط له .

وسيساعد حضور الجرد المراقب من تحقيق الأهداف التالية :

أ- تمكينه من فحص المخزون .

ب- متابعة مدى الالتزام بتطبيق الإجراءات الموضوعه من قبل الإدارة فيما يتعلق بتسجيل نتائج الجرد الفعلى والرقابة عليها .

ج- الحصول على أدلة حول إمكانية الاعتماد على إجراءات الإدارة .

● **ما الذى على المراقب القيام به فى حالة عدم تمكنه من حضور جرد المخزون فى الموعد المخطط نظراً لحدوث ظروف غير متوقعة؟**

يجب عليه فى هذه الحالة القيام بالجرد أو ملاحظة الجرد الفعلى فى تاريخ بديل , وعند الضرورة يجب عليه اداء إجراءات مراجعة خاصة بالتعاملات التى تقع بين الفترتين .

● **ما الذى على المراقب ادائه فى حالة كون حضوره للجرد أمراً غير عملى؟**

فى حالة عدم كون حضوره للجرد أمراً غير عملى نظراً لعوامل كطبيعة وموقع المخزون فإن عليه النظر فى مدى وجود إجراءات بديلة تزوده بأدلة مراجعة كافية وملائمة حول وجود وحالة المخزون على نحو يقنعه بعدم الحاجة إلى الاشارة فى تقريره إلى وجود قيد على نطاق المراجعة كنتيجة لعدم حضور الجرد .

● **ما هى الأمور التى ينبغى على المراقب دراستها عند تخطيطه لحضور جرد المخزون أو القيام بإجراءات بديلة؟**

تتمثل هذه الأمور فيما يلى :

أ- مخاطر التحريف الهام والمؤثر والمتعلقة بالمخزون .

ب- طبيعة نظام الرقابة الداخلية للمخزون .

ج- مدى توقع وجود إجراءات كافية واصدار تعليمات ملائمة لجرد المخزون .

د- توقيت الجرد .

هـ- مواقع الجرد .

و- مدى الحاجة لوجود خبير .

• ما الذى ينبغى على المراقب أدائه فى حالة توفر إحدى الحالتين التاليتين ؟

أ- تحديد كميات المخزون من خلال جرد فعلى يحضره المراقب .

ب- حضور المراقب الجرد المستمر (فى حالة تطبيقه من قبل العميل) مرة أو أكثر خلال العام ؟

يقوم المراقب بملاحظة إجراءات عد كميات المخزون مع إجراء العد الاختبارى لبعض الاصناف .

• ما الذى على المراقب إجراؤه فى حالة قيام المنشأة باستخدام بعض الإجراءات لتقدير الكميات الفعلية ؟

يجب على المراقب الإطمئنان إلى مدى معقولية تلك الإجراءات المستخدمة .

• ما الذى يتطلبه المعيار من المراقب فى حالة تعدد مواقع مخزون الشركة ؟

يجب على المراقب فى هذه الحالة مراعاة الأمور التالية :

أ- تحديد المواقع المناسبة لحضور الجرد .

ب- مدى الاهمية النسبية للمخزون .

ج- تقييم خطر التحريفات الهامة والمؤثرة فى المواقع المختلفة .

• ما هى الأمور التى ينبغى أن تشملها مراجعة المراقب لتعليمات الإدارة حول الجرد ؟

تتمثل فيما يلى :

أ- تطبيق أنشطة الرقابة .

ب- التحديد الدقيق لمرحلة استكمال اعمال تحت التنفيذ والبنود بطيئة الحركة وللبنود المتقدمة أو التالفة وللمخزون المملوك للغير (كبضاعة الأمانة).

ج- مدى وجود إجراءات ملائمة فيما يتعلق بحركة المخزون فيما بين المواقع وعمليات استلام و شحن المخزون فيما قبل و بعد تاريخ القطع.

• كيف يحصل المراقب على تأكيد بأن إجراءات الإدارة تم تطبيقها بشكل مناسب ؟

لكى يحصل المراقب على هذا التأكيد فإنه يقوم بما يلى :

أ- ملاحظة إجراءات الموظفين .

- ب- العد الفعلى لبعض الاصناف .
- ج- اختبار مدى اكتمال ودقة سجلات العد (قوائم الجرد) باختبار بنود من الجرد الفعلى ومقارنتها مع تلك القوائم .
- د- مراعاة مدى الحاجة للاحتفاظ بنسخ من قوائم الجرد الفعلى بغرض إجراء اختبارات ومقارنات لاحقه .

• هل يمكن للمنشأة إجراء الجرد فى تاريخ مختلف عن نهاية الفترة المالية؟

يمكن إجراء الجرد على النحو المذكور اذا كانت هناك اسباب عملية تقتضى ذلك وبشرط أن تكون المنشأة قد قامت بتصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة بالمخزون .

• ما الذى يجب على المراقب أدائه فى حالة إجراء الجرد فى تاريخ مختلف عن نهاية الفترة المالية؟

يقوم المراقب فى هذه الحالة بأداء إجراءات ملائمة للتأكد من تقييم مدى سلامة اثبات حركة المخزون خلال المدة بين تاريخ الجرد وتاريخ نهاية الفترة .

• ما الذى يجب على المراقب القيام به فى حالة استخدام المنشأة نظام الجرد المستمر للمخزون لتحديد رصيد نهاية الفترة؟

يجب على المراقب فى هذه الحالة أداء إجراءات إضافية للتعرف على اسباب الفروق بين الجرد الفعلى وسجلات الجرد المستمر ومدى معقوليتها ومدى تعديل السجلات بشكل مناسب .

• ما هى الإجراءات التى ينبغى على المراجع أدائها فى حالة وجود المخزون فى حيازة أو تحت رقابة طرف خارجى ؟

يجب على المراقب أداء ما يلى :

أولاً : الحصول من الطرف الخارجى على مصادقة مباشرة حول كمية وحالة ذلك المخزون .

ثانياً : القيام – فى ضوء الاهمية النسبية للمخزون – بدراسة الأمور التالية :

أ- مدى نزاهة واستقلالية الطرف الثالث .

ب- ملاحظة أو الترتيب لقيام مراقب آخر بملاحظة عملية الجرد .

ج- الحصول على تقرير من مراقب آخر فيما يتعلق بمدى كفاية النظام المحاسبى ونظام الرقابة الداخلية للطرف الثالث وذلك بغرض التحقق من صحة إجراء الجرد ومن حماية المخزون بشكل كاف .

د- فحص المستندات المتعلقة بالمخزون لدى الغير (ومن أمثلتها ايصالات المخازن والمصادقات المقدمة من الاطراف الأخرى فى حالة رهن المخزون) .

القسم الثالث

الإجراءات المتعلقة بالمنازعات والمطالبات

• ما متطلبات وجود منازعات ومطالبات تكون المنشآت طرفاً فيها مع تأثيرها الهام على القوائم المالية ؟

يتطلب الأمر فى هذه الحالة الإفصاح عن تلك المنازعات والمطالبات أو تكوين مخصص لها فى القوائم المالية .

• ما هى الإجراءات التى يجب على المراقب أدائها فى مجال التعرف على وجود أى منازعات أو مطالبات تكون المنشأة طرفاً فيها والتى قد يكون لها تأثير هام على القوائم المالية ؟

تشمل هذه الإجراءات ما يلى :

أ- الاستفسارات المناسبة للإدارة بما فى ذلك الحصول على الاقرارات اللازمة

ب- فحص محاضر جلسات المسؤولين عن الحوكمة .

ج- فحص المراسلات مع المستشار القانونى للمنشأة .

د- فحص حساب المصروفات القانونية .

هـ- استخدام المعلومات التى يتم الحصول عليها فيما يتعلق بأنشطة المنشأة مع إدارة الشئون القانونية بالمنشأة .

و- استخدام أية معلومات يتم الحصول عليها فيما يتعلق بأنشطة المنشأة .

• ما متطلبات المعيار من المراقب فى حالة تبينه وجود دعاوى قضائية أو مطالبات أو فى حالة اعتقاده بامكانية وجودها ؟

يجب على المراقب فى هذه الحالة أداء ما يلى :

أولاً : السعى لإجراء الاتصال المباشر مع المستشار القانونى للمنشأة (باعتبار أن هذا الاتصال يساعد فى الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة حول مدى المعرفة بالدعاوى والمطالبات الهامة والمحتملة وامكانية الاعتماد على تقديرات الإدارة لانعكاساتها المالية وتكلفتها) .

ثانياً : تقييم تصميم ضوابط المنشأة ذات العلاقة وتحديد مدى تنفيذها , وذلك حالة اتخاذ قرار باعتبار خطر التحريف الهام والمؤثر جوهرياً .

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم 315 .)

• **ما هي قواعد إعداد الخطاب الموجه للمستشار القانونى بشأن الدعاوى والمطالبات ؟**

تتمثل هذه القواعد فيما يلى :

أ- تقوم الإدارة بإعداد هذا الخطاب .

ب- يتم ارساله بواسطة المراقب .

ج- تطلب الإدارة فيه من المستشار القانونى أن يرد مباشرة على المراقب .

د- يجب أن تراعى الإدارة اشتمال الخطاب على الأمور التالية :

1- قائمة بالمنازعات والمطالبات .

2- تقييم الإدارة لنتائج كل نزاع أو مطالبة والاثـر المالى على القوائم المالية .

3- طلب قيام المستشار القانونى بالمصادقة على مدى معقولية تقييم الإدارة وتزويد المراقب بأية معلومات فى حالة اكتشاف المستشار القانونى عدم اكتمال أو عدم صحة القائمة .

• **ما المدى الزمنى لمتابعة المراقب للموقف القانونى ؟**

يقوم المراقب بمتابعة الموقف القانونى حتى تاريخ تقرير المراجعة , وقد يحتاج فى بعض الاحيان إلى الحصول على معلومات حديثة من المستشار القانونى .

• **ما متطلبات المعيار من المراقب فى حالة وجود خطر هام – من وجهة نظره – مع وجود أمور معقدة أو عدم اتفاق بين الإدارة والمستشار القانونى ؟**

قد يكون من الضرورى فى هذه الحالة اجتماع المراقب مع المستشار القانونى لمناقشة الاحتمالات التى تسفر عنها المنازعات والمطالبات مع ضرورة الحصول على موافقة الإدارة على عقد هذا الاجتماع ويفضل أن يحضره ممثل عن الإدارة .

• **ما موقف المعيار فى حالة رفض الإدارة التصريح للمراقب بإجراء الاتصال مع المستشار القانونى ؟**

يعتبر هذا بمثابة قيد على نطاق الفحص بما يترتب عليه من اصدار تقرير برأى متحفظ أو الامتناع عن ابداء الرأى .

- ما متطلبات المعيار في حالة رفض المستشار القانوني الرد بطريقة ملائمة مع عدم تمكن المراقب من الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة من خلال إجراءات مراجعة بديلة؟

يجب على المراقب تقدير ما اذا كان ذلك يمثل قيداً على نطاق المراجعة بحيث يتطلب اصدار تقرير برأى متحفظ أو الامتناع عن ابداء الرأى .

القسم الرابع

تقييم الاستثمارات طويلة الاجل والإفصاح عنها

- ما متطلبات المعيار من المراقب في حالة اهمية بند الاستثمارات طويلة الاجل وتأثيره على القوائم المالية؟

يجب على المراقب في هذه الحالة الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يتعلق بتقييم هذه الاستثمارات .

- ما هي إجراءات المراجعة التي يتم ادائها عادة فيما يتعلق بالاستثمارات طويلة الاجل؟

تشتمل هذه الإجراءات عادة على ما يلي :

أولاً : النظر في مدى وجود دليل على مقدرة المنشأة على الاحتفاظ بهذه الاستثمارات على المدى الطويل ومناقشة هذا الأمر مع الإدارة والحصول منها على تأكيدات في هذا الشأن .

ثانياً : النظر في القوائم المالية والمعلومات المالية الأخرى ذات العلاقة (كالقيم السوقية) والتي توفر مؤشراً حول قيمة تلك الاستثمارات مع إجراء مقارنة لها بالقيم الدفترية للاستثمارات حتى تاريخ تقرير المراجعة .

- ما الذي يجب على المراقب أدائه في حالة انخفاض القيمة الدفترية للاستثمارات طويلة الاجل عن قيمتها الدفترية؟

يجب على المراقب دراسة مدى ضرورة إجراء تخفيض لقيمة هذه الاستثمارات , وفي حالة عدم امكانية استرداد القيمة الدفترية فعليه التحقق من مدى إجراء التسويات اللازمة أو الإفصاحات اللازمة .

القسم الخامس

المعلومات القطاعية

- ما متطلبات المعيار من المراقب في حالة اهمية المعلومات القطاعية وتأثيرها على القوائم المالية؟

يجب على المراقب فى هذه الحالة :

أولاً : الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالعرض والإفصاح وفقاً للاطار المحاسبى المطبق .

ثانياً : مراعاة اعتبار علاقة المعلومات القطاعية بالقوائم المالية ككل .

• هل يتطلب المعيار من المراقب أداء إجراءات مراجعة تمكنه من ابداء الرأى على المعلومات القطاعية بشكل مستقل؟
لا .

• ما هى إجراءات المراجعة التى يتم أداؤها عادة فيما يتعلق بالمعلومات القطاعية؟

تشمل هذه الإجراءات عادة فيما يلى :

أ- الإجراءات التحليلية .

ب- إجراءات مراجعة أخرى تتناسب مع الظروف , ومن بينها :

1- مناقشة الإدارة فى أسس تحديد المعلومات القطاعية .

2- مدى كفاية هذه الأسس فى الإفصاح وفقاً للاطار المحاسبى المطبق .

3- اختبار تطبيق أسس تحديد المعلومات القاعية .

4- مراعاة النظر فى المبيعات والتحويلات وتحميل النفقات بين القطاعات واستبعاد مبالغ المعاملات بين القطاعات .

5- المقارنة مع الموازنات التقديرية والنتائج المتوقعة .

معيار المراجعة المصرى رقم 505

المصادقات الخارجية

القسم الأول – تمهيد

- ما الهدف من هذا المعيار؟
يستهدف هذا المعيار وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق باستخدام مراقب الحسابات للمصادقات الخارجية كوسيلة للحصول على أدلة مراجعة .
- ما هي المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار؟
أولاً: يجب على المراقب ان يحدد مدى ضرورة استخدام المصادقات الخارجية للحصول على أدلة مراجعة كافية على مستوى التأكيد .
ثانياً: يجب على المراقب فى هذا المجال دراسة خطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد وكيفية تخفيض هذا الخطر إلى مستوى منخفض مقبول من خلال أدلة المراجعة التى يتم الحصول عليها باستخدام إجراءات مراجعة مخطط لها .
- المقصود بالمصادقات الخارجية؟
هى عملية الحصول على أدلة المراجعة وتقييمها من خلال اقرار للمعلومات أو لحالة قائمة يرد الغير رداً على طلب للمعلومات حول بند محدد يؤثر على التأكيدات فى القوائم المالية أو الإفصاحات ذات العلاقة .
- كيف يحدد المراقب مدى امكانية استخدام المصادقات الخارجية؟
ليتسنى للمراقب ذلك فينبغى عليه دراسة خصائص البيئة التى تعمل بها المنشأة محل المراجعة وكذلك اسلوب مرسلى الردود المحتملين فى التعامل مع طلبات المصادقات المباشرة .
- ماهى الحالات التى تستخدم فيها المصادقات الخارجية؟
أ- تستخدم المصادقات الخارجية بشكل مكثف فيما يتعلق بأرصدة الحسابات ومكوناتها

ب- يمكن استخدامها فيما يتعلق بشروط اتفاقيات أو معاملات تقوم بها المنشأة مع الغير (وخاصة فيما يتعلق بتعديلات الشروط أو عدم وجود شروط معينة)

• **إضرب أمثلة للحالات التي تستخدم فيها المصادقات الخارجية .**

من أمثلة هذه الحالات :

- 1- أرصدة البنوك ومعلومات أخرى من البنوك .
- 2- أرصدة المدينين .
- 3- المخزون المحتفظ به لدى الغير (للتشغيل أو أمانة أو فى مخازن الاستيداع)
- 4- مستندات ملكية العقارات المحفوظة لدى المحامين أو المنشآت المالية كأمانة أو ضمان .
- 5- الاستثمارات المالية المشتراه عن طريق سماسرة ولم يتم استلامها حتى تاريخ الميزانية .
- 6- القروض من الغير .
- 7- أرصدة الدائنين .

• **ما هى العوامل التي تؤثر فى مصداقية المصادقات الخارجية كدليل مراجعة ؟**

تتمثل هذه العوامل فيما يلى :

- أ- تطبيق المراقب لإجراءات مراجعة ملائمة فى تصميم طلب المصادقة وتنفيذ إجراءات المصادقة وتقييم نتائج هذه الإجراءات .
- ب- مدى الرقابة التي يفرضها المراقب على طلبات المصادقة والردود عليها
- ج- خصائص مرسلى الردود .
- د- القيود التي تتضمنها الردود أو التي تفرضها الإدارة .

القسم الثانى

العلاقة بين إجراءات المصادقات الخارجية

وتقييم المراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر

● ما القواعد التي تحكم العلاقة بين المصادقات الخارجية وتقييم المراقب لخطر التحريف الهام والمؤثر؟

تتمثل هذه القواعد فيما يلي :

أولاً : كلما ارتفع تقييم المراقب للخطر كلما سعى للحصول على أدلة مراجعة أكثر اقناعاً على مستوى التأكيد , وقد يكون استخدام المصادقات الخارجية أكثر فاعليه في توفير هذه الأدلة .

ثانياً : كلما كان خطر التحريف الهام والمؤثر الذي تم تقييمه منخفضاً كلما قل مستوى التأكيد الذي يتم الحصول عليه من خلال إجراءات التحقق , ولذا يتم في هذه الحالة الإقتصار على إجراءات التحقق من خلال إختبارات التفاصيل بدلاً من المصادقات .

ثالثاً : إذا انتهى المراقب إلى إن الخطر المحدد يمثل خطراً جوهرياً , فعليه دراسة مدى اعتبار المصادقات في حالات معينة وسيلة ملائمة لتثليل هذا الخطر .

القسم الثالث

التأكيدات المحققة عن طريق المصادقات الخارجية

● هل توفر المصادقات الخارجية أدلة مراجعة لكافة أنواع التأكيدات ؟

لا , حيث أن قدرة المصادقات الخارجية تختلف في توفير أدلة المراجعة حسب التأكيدات .

● إضرب أمثلة لذلك .

من أمثلة ذلك :

أولاً : المصادقات الخارجية لحسابات المدينين :

توفر أدلة المراجعة للتأكيد المتعلق بوجود الحساب والتأكيد المتعلق بإجراءات القطع بينما لا توفر أدلة حول تأكيد التقييم .

ثانياً : المصادقات الخارجية للبضائع المحتفظ بها كأمانة لدى الغير :

توفر أدلة المراجعة فيما يتعلق بالوجود والحقوق والالتزامات ولكنها لا توفر أدلة مراجعة حول تأكيد التقييم .

● ما العامل المؤثر في مدى ملائمة المصادقات الخارجية لمراجعة تأكيد معين ؟

يتمثل هذا العامل في هدف المراقب من المعلومات الخاصة بالمصادقة .

● ما متطلبات المعيار من المراقب فى حالة عدم تمكنه من الحصول من خلال المصادقات الخارجية على أدلة مراجعة ملائمة لتأكيد معين ؟

يجب على المراقب فى هذه الحالة القيام بإجراءات المراجعة لاستكمال إجراءات المصادقات أو لتكون بديلة لهذه المصادقات .

القسم الرابع

تصميم طلب المصادقة الخارجية

● ما الاعتبارات التى ينبغى على المراقب مراعاتها عند تصميم طلب المصادقة الخارجية؟

تتمثل هذه الاعتبارات فيما يلى :

أ- ملائمة تصميم طلب المصادقة لاهداف المراجعة المحددة .

ب- التأكيدات التى يتم التحقق منها .

ج- العوامل المحتمل أن تؤثر فى مصداقية المصادقات .

د- شكل طلب المصادقات الخارجية .

هـ- الخبرة السابقة بمراجعة عمليات مماثلة .

و- طبيعة المعلومات التى يتم تأكيدها .

ز- نوعية المعلومات التى يمكن لمرسل الرد التأكيد سريعاً بشأنها .

ح- التصريح لمرسل الرد بالافصاح عن المعلومات للمراقب .

● ما المقصود بطلب المصادقة الخارجية الإيجابى؟

هو ذلك النمط الذى يتطلب من مرسل الرد أن يقيم بالرد على المراقب فى جميع الحالات إما بالموافقة على المعلومات المعطاه أو كتابة المعلومات الناقصة .

● هل يوفر الرد على طلب المصادقة الخارجية الإيجابى أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها؟

عادة ما يوفر الرد على هذا الطلب أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها , إلا أن هناك خطراً يتعلق بالرد على الطلب دون التحقق من صحة المعلومات دون اكتشاف المراقب لهذا الأمر .

غير ان يمكن تخفيض هذا الخطر بعدم ذكر المبلغ أو أية معلومات أخرى فى طلب المصادقة ويطلب من مرسل الرد ذكرها كتابة . ويسمى طلب المصادقات فى هذه الحالة " بالعمياء " ومن عيوبها انخفاض معدل الاستجابة بشأنها .

- ما المقصود بطلب المصادقة الخارجية السلبية؟
هو ذلك النمط الذى لا يتطلب من مرسل الرد القيام بالرد الآ فى حالة عدم الموافقة على المعلومات الموجودة فى الطلب .
- هل يوفر استخدام طلبات المصادقة الخارجية السلبية أدلة مراجعة يمكن الاعتماد عليها؟
يوفر استخدام هذا النمط من طلبات المصادقات أدلة مراجعة أقل مصداقية مما يتم الحصول عليها فى ظل طلبات المصادقات الخارجية الايجابية , نظراً لعدم تحقق المراقب من استلام الغير لطلب المصادقة والتحقق من صحة ما تشمل عليه معلومات . لذا ينبغي على المراقب مراعاة أداء إجراءات تحقق أخرى مكتملة لاستخدام المصادقات .
- متى يتم استخدام طلب المصادقات السلبية؟
يتم استخدام هذا النوع لتخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر لمستوى مقبول فى الاحوال التالية :
أ- عندما يكون تقدير الخطر الهام والمؤثر عند مستوى منخفض .
ب- عندما يتعلق الأمر بعدد كبير من الحسابات ذات الارصدة الصغيرة .
ج- عند عدم توقع وجود عدد كبير من الاخطاء .
د- ضعف الاعتقاد لدى المراقب بعدم استجابة مرسل الرد لهذه الطلبات .
- هل يمكن للمراقب استخدام مزيج من المصادقات الايجابية والسلبية؟
نعم يمكن ذلك , وذلك عند اشتغال رصيد المدينين على عدد صغير من ارصدة كبيرة (يستخدم بشأنها المصادقات الايجابية) وعدد كبير من الارصدة الصغيرة (يستخدم بشأنها المصادقات السلبية) .

القسم الخامس

طلبات الإدارة

- ما متطلبات المعيار من المراقب فى حالة طلب الإدارة عدم حصوله على مصادقات لبعض الارصدة أو المعلومات الأخرى؟
يتطلب هذا المعيار ما يلى :
أولاً : قيام المراقب فى هذه الحالة بدراسة طلب الإدارة ومدى وجود اسباب منطقية لهذا الطلب , مع الحصول على أدلة مراجعة مؤيدة لصحة طلب الإدارة .

ثانياً : فى حالة موافقة المراقب على طلب الإدارة فينبغى عليه تطبيق إجراءات مراجعة بديلة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة وكافية .

ثالثاً : فى حالة عدم موافقة المراقب على طلب الإدارة (مع استمرار منعه من الحصول على المصادقات) , فإن هذا الوضع يمثل قيداً على نطاق عمل المراقب , ومن ثم ينبغى عليه دراسة التأثير الممكن له على تقريره .

مع مراعاة أن دراسة المراقب لطلب الإدارة ينبغى أن تتم باستخدام الشك المهني وكذلك مراعاة أى دلالات تشير إلى نزاهة الإدارة ومدى احتمال وجود غش أو خطأ.

(يرجع إلى الارشادات الواردة بمعيار المراجعة المصرى رقم (240).

القسم السادس

خصائص مرسلى الردود

• ما هى القواعد التى تضمنها المعيار بشأن خصائص مرسلى الردود ؟

تتمثل هذه القواعد فيما يلى :

أولاً : يجب على المراقب – بقدر الامكان - ضمان توجيه طلب المصادقة إلى الشخص المناسب (باعتبار أن مصداقية أدلة المراجعة التى يتم الحصول عليها من المصادقات تتأثر بكفاءة مرسل الرد واستقلالية وتمتعه بصلاحيه الرد ومعرفته بالموضوع محل المصادقة وكذلك موضوعيته) .

ثانياً : يحتاج المراقب إلى معلومات تتعلق بكفاءة مرسل الرد ومعرفته ودوافعه وقدرته واستعداده للرد , مع دراسة أثر هذه المعلومات على تصميم طلب المصادقة وتقييم النتائج بما فى ذلك مدى الحاجة إلى إجراءات مراجعة إضافية .

القسم السابع

إجراءات المصادقات الخارجية

• ما هى قواعد أداء إجراءات المصادقات وفقاً لهذا المعيار ؟

تتمثل هذه القواعد فيما يلى :

أولاً: ينبغى على المراقب مراقبة الأمور التالية :

أ- عملية اختيار الذين سيتم ارسال الطلبات اليهم .

ب- إعداد وارسال طلبات المصادقات .

ج- الردود على تلك الطلبات .

ثانياً: ينبغى الاشراف على ارسال طلب المصادقات بمعرفة المراقب أو معاونيه.

ثالثاً: ينبغى اشتمال المصادقة على ضرورة ارسال كل الردود مباشرة إلى المراقب .

رابعاً: ينبغى على المراقب دراسة والتحقق من أن الردود ممن تم توجيه طلب المصادقات اليهم.

● **ما هي متطلبات المعيار من المراقب في حالة عدم استلامه رداً على طلب مصادقة ايجابية؟**

ينبغى على المراقب أداء إجراء مراجعة بديلة , بحيث تكون هذه الإجراءات البديلة من النوع الذى يوفر أدلة مراجعة تتعلق بالتأكدات التى كان طلب المصادقة يهدف لتقديمها.

● **ما هي متطلبات المعيار من المراقب بشأن الردود التى يتم تلقيها؟**
تتمثل هذه المتطلبات فيما يلى :

أولاً: قيام المراقب بدراسة ما اذ كانت هناك مؤشرات حول عدم مصداقية المصادقات الخارجية التى تم تلقيها ويشمل ذلك دراسة صحة الرد واداء إجراءات مراجعة لازالة أى شك .

ثانياً: قيام المراقب بدراسة صحة مصدر الرد التى يتم تلقيها فى هيئة الكترونية (من خلال الفاكس أو البريد الالكترونى) .

ثالثاً: قيام المراقب بتوثيق المصادقات الشفهية فى اوراق العمل ويطلب من الاطراف ذوى الصلة تقديم مصادقة مكتوبة عن المعلومات المحددة مباشرة اليه .

● **ما هي متطلبات المعيار من المراقب في حالة توصله إلى استنتاج بأن عملية المصادقات وكذلك إجراءات المراجعة البديلة لاتوفر أدلة مراجعة كافية وملائمة فيما يخص تأكيد معين؟**

ينبغى على المراقب أداء إجراءات مراجعة إضافية للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة .

● **ما هي الأمور التى ينبغى على المراقب دراستها فى مجال التوصل إلى استنتاج بشأن المصادقات ومدتوفير أدلة مراجعة كافية وملائمة؟**

تتمثل هذه الأمور فيما يلي :

- أ- مصداقية المصادقات وإجراءات المراجعة البديلة .
 - ب- طبيعة الاختلاف والتأثير الكمي والنوعي للاختلاف .
 - ج- أدلة المراجعة التي وفرتها إجراءات المراجعة .
- ما متطلبات المعيار بشأن الاختلافات التي يبلغ عنها مرسلو الردود ؟

يقوم المراقب بدراسة أسباب ومدى تكرار هذه الاختلافات ومدى اشارتها إلى وجود تحريف في سجلات المنشأة وأسبابه (ان وجد) وتقييم تأثيره على القوائم المالية وإعادة النظر في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة تبعاً لذلك .

القسم الثامن

تقييم نتائج عمليات المصادقات

- ما الذي يتطلبه المعيار بشأن تقييم نتائج عملية المصادقات ؟

ينبغي على المراقب تقييم عملية المصادقات الخارجية مع نتائج أية إجراءات مراجعة أخرى تم أداؤها ومدى توفيرها لأدلة مراجعة كافية وملائمة تتعلق بالتأكد محل المراجعة .

(يرجع إلى معيارى المراجعة المصريين رقمى 330, 530)

القسم التاسع

المصادقات الخارجية التي ترسل قبل نهاية السنة المالية

- ما تأثير المصادقات الخارجية التي ترسل قبل نهاية السنة المالية على أعمال المراجعة ونتائجها؟

تتمثل الآثار المتعلقة بها فيما يلي :

أولاً : يحصل المراقب على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن المعاملات المتعلقة بالتأكد فى الفترة التي تتخللها لم يتم تحريفها تحريفاً هاماً ومؤثراً .

ثانياً : يمكن للمراقب المصادقة على الارصدة فى تاريخ بخلاف نهاية السنة المالية اعتماداً على خطر التحريف الهام والمؤثر الذى تم تقييمه .

معيار المراجعة المصرى رقم 510 التكليف بالمراجعة لأول مرة – أرصدة أول المدة

القسم الأول – تمهيد

• ما الهدف من هذا المعيار؟

يسهدف هذا المعيار وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق بأرصدة أول المدة وذلك فى الحالتين التاليتين:

- أ- عند مراجعة القوائم المالية لأول مرة .
 - أو ب- عند مراجعة القوائم المالية لفترة سابقة من قبل مراقب حسابات آخر .
- ويجب على المراقب مراعاة هذا المعيار ايضاً عند علمه بوجود ظروف محتملة أو التزامات قائمة فى بداية الفترة المالية .

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم 710 والمتعلق بأرقام المقارنة).

• ما المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار؟

يجب على المراقب عند مراجعة القوائم المالية لأول مرة الحصول على أدلة مراجعة ملائمة حول :

أ- عدم تضمن أرصدة أول المدة تحريفات يمكن أن تؤثر بشكل هام على القوائم المالية للفترة الحالية .

ب- ترحيل أرصدة أقفال العام السابق إلى العام الحالى بصورة سليمة أو تعديلها فى حالة تطلب الأمر ذلك .

ج- تطبيق السياسات المحاسبية الملائمة بصورة ثابتة ومعالجة التغييرات فى هذه السياسات محاسبياً مع الافصاح عنها وعرضها بصورة كافية وملائمة

• ما المقصود بأرصدة أول المدة؟

هى أرصدة الحسابات القائمة فى بداية الفترة على أساس أرصدة إقفال الفترة السابقة والتي تعكس الآثار الناجمة عما يلى :

- أ- المعاملات خلال الفترة السابقة .
- ب- السياسات المحاسبية المطبقة فى الفترات السابقة .

القسم الثانى

إجراءات المراجعة

- ما هى الأمور التى تؤثر فى مدى كفاي وملاءمة أدلة المراجعة التى يحتاج المراقب الحصول عليها فيما يتعلق بأرصدة أول المدة؟

تتمثل هذه الأمور فيما يلى :

- أ- السياسات المحاسبية التى تطبقها المنشأة .
- ب- ما اذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد تم مراجعتها .
- ج- ما اذا كان مراقب الحسابات قد اصدر تقريراً معدلاً عن القوائم المالية للفترة السابقة .
- د- طبيعة الحسابات وخطر التحريف الهام والمؤثر فى القوائم المالية للفترة الحالية .

- ما الذى يتطلبه المعيار من مراقب الحسابات بشأن أرصدة أول المدة؟

يجب على المراقب دراسة ما يلى :

- أ- ما اذا كانت أرصدة أول المدة تعكس تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة المتبعة بمعرفة المنشأة .
- ب- مدى ثبات تطبيق هذه السياسات على القوائم المالية للفترة الحالية .
- ج- مدى حدوث تغيير فى السياسات المحاسبية أو تطبيقاتها مع تقييم مدى ملاءمتها للمنشأة وسلامة تطبيقها وكفاية عرضها والافصاح عنها .

- كيف يستطيع المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة حول أرصدة أول المدة اذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد تم مراجعتها بواسطة مراقب حسابات آخر؟

يستطيع المراقب الحالى الحصول على هذه الأدلة من خلال فحص أوراق عمل مراقب الحسابات السابق مع مراعاة ما يلى :

- أ- دراسة مستوى الكفاءة المهنية والاستقلالية للمراقب السابق .
ب- التعرف على الأمور التي أدت إلى إصدار تقرير معدل من قبل المراقب السابق (في حالة حدوث ذلك) .
ج- دراسة ماجاء بالميثاق العام المصرى لأداب وسلوكيات مزاوله المهنة قبل الاتصال بالمراقب السابق .

• ما متطلبات المعيار من المراقب فى الحالتين التاليتين .

- أ- عدم مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة .
ب- مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة من قبل مراقب حسابات آخر .
مع عدم تمكن المراقب الحالى من الحصول على أدلة كافية حول أرصدة أول المدة ؟

فى كلا الحالتين ينبغى على المراقب أداء الإجراءات التالية :

أولاً : فيما يتعلق بالأصول والالتزامات المتداولة :

يتم الحصول على بعض أدلة المراجعة بطريقة عادية كجزء من إجراءات المراجعة فى الفترة الحالية .

ثانياً : فيما يتعلق بالأصول والالتزامات غير المتداولة :

يتم عادة فحص السجلات المحاسبية والمعلومات الأخرى الخاصة بأرصدة أول المدة , ويتم الحصول على مصادقات لأرصدة أول المدة القائمة مع الغير أو أداء إجراءات مراجعة إضافية

القسم الثالث

نتائج المراجعة وإعداد التقارير

- ما متطلبات المعيار من المراقب فى حالة عدم تمكنه من الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة رغم تطبيق الإجراءات السابق سردها فيما يتعلق بأرصدة أول المدة ؟

أولاً : يصدر المراقب تقريره متضمناً اما :

أ- رأياً متحفظاً (حول نطاق المراجعة) .

ب- الامتناع عن ابداء الرأى .

ج- رأياً متحفظاً أو الامتناع عن ابداء الرأى فيما يتعلق بنتائج العمليات و رأياً غير متحفظ فيما يتعلق بالمركز المالى .

(يرجع إلى أمثلة لصياغة التقرير فى معيار المراجعة المصرى رقم 510) .

ثانياً : ابلاغ الإدارة و ابلاغ المراقب السابق – بعد الحصول على موافقة الإدارة – فى حالة تضمن أرصدة أول المدة لأخطاء تؤثر بشكل هام على القوائم المالية للفترة الحالية .

وفى حالة عدم معاجة تأثير هذا التحريف بشكل سليم وعرضه و الإفصاح عنه بصورة كافية يجب على المراقب الحالى ابداء رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً – حسب الحالة – على القوائم المالية الحالية .

● **ما متطلبات المعيار من المراقب الحالى فى حالة عدم الثبات فى تطبيق السياسات المحاسبية الخاصة بالفترة الحالية فيما يتعلق بأرصدة أول المدة ؟**

يجب على المراقب الحالى أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً- حسب الحالة – على القوائم المالية الحالية .

● **ما متطلبات المعيار من المراقب الحالى فى حالة حدوث تغيير فى السياسات المحاسبية المتعلقة بأرصدة أول المدة مع عدم إجراء معاجة محاسبية سليمة لهذا التغيير أو فى حالة عدم عرضه أو الإفصاح عنه بصورة كافية ؟**

يجب على المراقب الحالى أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً- حسب الحالة – على القوائم المالية الحالية .

● **ما متطلبات المعيار من المراقب الحالى فى حالة اصدار مراقب الحسابات للفترة السابقة تقريراً معدلاً ؟**

يجب على المراقب الحالى مراعاة تأثير هذا التعديل على القوائم المالية عن الفترة الحالية , فإذا كانت اسباب تعديل القوائم المالية للفترة السابقة مازالت قائمة وذات تأثير هام على القوائم المالية للفترة الحالية فعلى المراقب الحالى أن يصدر تقريراً معدلاً فى ضوءها .

معيار المراجعة المصرى رقم 520

الإجراءات التحليلية

القسم الأول – تمهيد

- ما الهدف من هذا المعيار؟
يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق بتطبيق الإجراءات التحليلية أثناء عملية المراجعة .
- ما هي المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار؟
ينبغى على مراقب الحسابات تطبيق الإجراءات التحليلية فى المجالات التالية :
أولاً : إجراءات تقييم الخطر (بغرض التوصل إلى فهم المنشأة وبيئتها).
ثانياً : الفحص الشامل فى نهاية عملية المراجعة .
- ما المقصود بالإجراءات التحليلية؟
تتمثل الإجراءات التحليلية فيما يلى :
أ- تقييم المعلومات المالية عن طريق دراسة العلاقات المتوقعة فيما بين البيانات المالية أو غير المالية .
ب- الاستفسار عن وجود تقلبات محددة وعلاقات لا تتماشى مع المعلومات المالية المتعلقة بها أو تنحرف انحرافاً مؤثراً عن المبالغ المتوقعة .

القسم الثاني

طبيعة وغرض الإجراءات التحليلية

- إضرب أمثلة لمقارنات المعلومات المالية التي تشملها الإجراءات التحليلية .
من أمثلة ذلك :
أ- المعلومات المقارنة للفترات السابقة .
ب- النتائج المتوقعة للمنشأة (مثال ذلك الموازنات والتنبؤات أو تنبؤات المراقب كما في حالة تقدير الاهلاك) .
ج- المعلومات المماثلة في نفس النشاط (كما في حالة نسب مجمل الربح) .
- ما هي العلاقات التي يتم دراستها في اطار إجراءات الفحص التحليلي ؟
تتمثل تلك العلاقات فيما يلي :
أ- العلاقة فيما بين عناصر المعلومات المالية والتي من المتوقع أن تتفق مع نموذج معين يتم التنبؤ به في ضوء خبرة المنشأة (مثال ذلك نسبة مجمل الربح) .
ب- العلاقة فيما بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات الصلة (مثال ذلك تكلفة الاجور والمرتبات مع عدد العاملين) .
- ما هي الطرق التي يتم استخدامها في تنفيذ الإجراءات التحليلية ؟
تتنوع هذه الطرق فقد تكون مقارنات بسيطة أو إجراء التحليلات المركبة باستخدام اساليب احصائية متطورة .
ويمكن تطبيق الإجراءات التحليلية على القوائم المالية المجمعة أو مكونات القوائم أو مفرداتها .
- ما الاغراض التي تستخدم فيها الإجراءات التحليلية ؟
تستخدم الإجراءات التحليلية في الأغراض التالية :
أ- تقييم الخطر للتوصل إلى فهم المنشأة وبيئتها .
ب- كإجراءات للتحقق (في حالة فعاليتها في تخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد) .
ج- كفحص شامل للقوائم المالية في مرحلة الفحص الختامي للمراجعة .

القسم الثالث

الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم الخطر

- لماذا يتطلب المعيار من المراقب ضرورة تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم الخطر؟

يؤدي تطبيق الإجراءات التحليلية في هذا المجال إلى التوصل إلى فهم للمنشأة وبيئتها , كما يشير هذا التطبيق إلى نواح من نشاط المنشأة لم يكن المراقب على علم بها مما يساعده في تقييم مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة ومن ثم في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الأخرى .

- هل يقتصر تطبيق الإجراءات التحليلية في مجال تقييم الخطر على المعلومات المالية؟

لا , بل تستخدم الإجراءات التحليلية كلاً من المعلومات المالية وغير المالية .

القسم الرابع

الإجراءات التحليلية كإجراءات للتحقق

- ما الصورة التي يمكن أن تكون عليها إجراءات التحقق على مستوى التأكيد ؟

يمكن أن تكون إجراءات التحقق على مستوى التأكيد مشتقة من اختبارات التفاصيل أو إجراءات التحقق التحليلية أو من مزيج منها .

ويتوقف قرار استخدام إجراءات المراجعة لتحقيق هدف محدد على حكم المراقب حول الفاعلية والكفاءة المتوقعة للإجراء المتاح في تخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر على مستوى التأكيد إلى مستوى منخفض مقبول .

- هل من المجدي للمراقب استخدام البيانات التحليلية المعده من قبل المنشأة في أداء إجراءات التحقق التحليلية؟

نعم , بشرط أن يكون المراقب على اقتناع بسلامة إعدادها .

- ماهي العوامل التي يجب على المراقب مراعاتها عند تقييم وأداء الإجراءات التحليلية؟

تتمثل هذه العوامل فيما يلي :

- أ- مدى ملاءمة استخدام إجراءات التحقق التحليلية في اثبات التأكيدات .
- ب- مدى مصداقية البيانات المالية أو الخارجية في استخراج المبالغ المسجلة وكذلك النسب منها .
- ج- مدى كفاية دقة التوقعات في مجال تحديد التحريف الهام والمؤثر على المستوى المطلوب من التأكيد .
- د- مقدار الفروق بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة المقبولة .

القسم الخامس

مدى ملاءمة استخدام إجراءات التحقق التحليلية فى اثبات التأكيدات

- متى يشيع تطبيق إجراءات التحقق التحليلية؟
يشيع تطبيق هذه الإجراءات فى حالة وجود حجم كبير من المعاملات التى يمكن التنبؤ بها بمرور الوقت .
- على أى اساس يستند تطبيق إجراءات التحقق التحليلية؟
يستند تطبيق هذه الإجراءات على توقع وجود واستمرار العلاقات بين البيانات مالم يكن هناك دليل على عكس ذلك .
ويوفر وجود هذه العلاقات أدلة مراجعة حول اكتمال وصحة وحدوث المعاملات التى تم الحصول عليها من المعلومات المستخرجه من نظام المعلومات بالمنشأة .
- هل يمكن الاعتماد بصورة مطلقة على نتائج إجراءات التحقق التحليلية؟
لا , حيث أن ذلك يتوقف على تقييم المراقب لخطر امكانية انتاج الإجراءات التحليلية لنتائج حسب المتوقع بينما يكون هناك تحريف هام ومؤثر .
- ما هى متطلبات المعيار من المراقب عند قيامه بتحديد ملاءمة إجراءات التحقق التحليلية فى اثبات التأكيدات؟
يقوم المراقب بدراسة ما يلى :
أولاً : تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر :
بحيث يضع المراقب فى اعتباره تفهم المنشأة والرقابة الداخلية بها والأهمية النسبية واحتمال التحريف فى البند ذى العلاقة وطبيعة التأكيد .
ثانياً : أية اختبارات تفاصيل موجهة لنفس التأكيد .
- ماهى العوامل التى تؤثر فى مصداقية البيانات؟
تتأثر مصداقية البيانات بالعوامل التالية :
أ- مصدر البيانات .
ب- طبيعة البيانات .
ج- الظروف التى يتم فيها الحصول عليها .
- كيف يقوم المراقب بتحديد امكانية الاعتماد على البيانات لأغراض تصميم إجراءات التحقق التحليلية؟
يقوم المراقب بدراسة الأمور التالية :

أولاً : مصدر المعلومات المتاحة (باعتبار أن المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة خارجية تكون عادة أكثر مصداقية) .

ثانياً : مدى قابلية البيانات المتاحة للمقارنة .

ثالثاً : طبيعة وصلة المعلومات المتاحة .

رابعاً : أنظمة الرقابة على إعداد المعلومات .

● ما أثر نتائج اختبارات أنظمة الرقابة على إعداد المنشأة للمعلومات على تطبيق إجراءات التحقق التحليلية ؟

عندما تظهر نتائج اختبارات الرقابة على أنظمة المعلومات أن تلك الأنظمة فعالة , فإن ثقة المراقب في مصداقية المعلومات تزداد وكذلك تزداد ثقته في نتائج إجراءات التحقق التحليلية.

● ما العوامل التي ينبغي على المراقب مراعاتها عند تقييمه لمدى امكانية التوصل إلى توقع وكاف لتحديد التحريف الهام والمؤثر في المستوى المطلوب من التأكد ؟

تتمثل هذه العوامل فيما يلي :

أ- الدقة التي يمكن من خلالها التنبؤ بنتائج إجراءات التحقق التحليلية .

ب- مدى امكانية تجزئة المعلومات .

ج- مدى توفر المعلومات المالية وغير المالية .

● ما العوامل التي تؤثر في مقدار الاختلاف عن التوقعات – والذي يمكن قبوله دون بحث ودراسة – والذي يجب أن يراعيه المراقب عند تصميمه وأدائه لإجراءات التحقق التحليلية؟

تتمثل هذه العوامل فيما يلي :

أ- الأهمية النسبية .

ب- الاتساق مع المستوى المطلوب من التأكد .

ج- امكانية وجود مزيج من التحريفات (في رصيد حساب محدد أو فئة من المعاملات أو في الإفصاح) والذي يمكن أن يتجمع ليصل إلى مقدار غير مقبول .

● كيف يقوم المراقب بزيادة المستوى المطلوب من التأكد كنتيجة لزيادة خطر التحريف الهام والمؤثر ؟

يتم ذلك من خلال تخفيض مقدار الاختلاف عن التوقعات التي يمكن قبولها بدون مزيد من البحث والدراسة .

- مالذي يجب على المراقب القيام به عند أدائه لإجراءات التحقق في تاريخ مبكر مع تخطيطه لأداء إجراءات التحقق التحليلية عن الفترة حتى نهاية العام؟
يجب على المراقب في هذه الحالة دراسة كيفية تأثير الأمور التالية (والتي سبق مناقشتها) على قدرته في الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة للفترة الباقية :
أ- مصداقية البيانات المتاحة .
ب-مدى كفاية دقة التوقعات .
ج- مقدار الاختلاف بين المبالغ المسجلة و القيم المتوقعة المقبولة .

القسم السادس

الإجراءات التحليلية في الفحص الشامل في نهاية عملية المراجعة

- ما هي الاهداف التي يسعى المعيار إلى تحقيقها من خلال تطلبه قيام المراقب بتطبيق الإجراءات التحليلية عند أو قرب نهاية المراجعة؟
تتمثل هذه الأهداف فيما يلي :

- 1- مساعدة المراقب في تكوين استنتاج شامل حول اتساق القوائم المالية ككل مع تفهم المراقب للمنشأة ومدى معقولية هذه القوائم .
- 2- امكانية تحديد خطر تحريف هام ومؤثر لم يسبق اكتشافه بما يتطلب إعادة تقييم إجراءات المراجعة المخطط لها .

القسم السابع

الاستفسار عن البنود غير العادية

- ما الذي يجب على المراقب القيام به في حالة توصله من الإجراءات التحليلية إلى التحقق من وجود تقلبات هامة أو علاقات غير متسقة مع المعلومات المرتبطة بها أو لا تتفق مع المبالغ المتوقعة؟
يجب على المراقب في هذه الحالة الاستفسار عن اسباب ذلك والحصول على تفسيرات كافية وأدلة مناسبة ومؤيدة .

وفى هذا الصدد يجب على المراقب :

أ- تعزيز إجابات الإدارة (من خلال المقارنة مع معرفته عن الصناعة وأدلة المراجعة التى تم الحصول عليها) .

ب- تحديد مدى الحاجة إلى تطبيق إجراءات مراجعة أخرى فى حالة عدم قدرة الإدارة على التفسير أو فى حالة عدم كفاية التفسير .

معيار المراجعة المصرى رقم 530

المراجعة بالعينة ووسائل الاختيار الأخرى

القسم الأول – تمهيد

- ما الهدف من هذا المعيار؟
يستهدف هذا المعيار وضع معايير وتوفير ارشادات فيما يتعلق باستخدام عينات المراجعة وغيرها من وسائل اختيار البنود من اجل الاختبار , وذلك عند تصميم إجراءات المراجعة لجمع الأدلة .
- ما هى المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار؟

ينبغي على مراقب الحسابات عند تصميمه لإجراءات المراجعة تحديد الطرق الملائمة لاختيار البنود التي تخضع للاختبار في مجال جمع أدلة المراجعة الكافية والملائمة لتحقيق أهداف المراجعة .

القسم الثاني

تعريفات

● ما المقصود بالمراجعة بالعينة ؟

يعنى تطبيق إجراءات المراجعة على نسبة تقل عن 100% من البنود التي تشملها أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات وذلك بغرض :

أ- مساعدة المراقب في الحصول على وتقييم أدلة مراجعة متعلقة بأحد خصائص البنود المختارة .

ب-مساعدة المراقب في التوصل إلى نتيجة بشأن المجتمع الذي تم اختيار العينة منه .

● ماهى الطرق المستخدمة في أداء المراجعة بالعينة ؟

يمكن أن تكون هذه الطرق احصائية أو غير احصائية .

● ما المقصود بمصطلح (خطأ متفرد) ؟

يعنى الخطأ الذى ينشأ عن حدث منفصل لا يتكرر إلا فى مناسبات يمكن تحديدها بصورة خاصة .

● هل يمثل الخطأ المتفرد الأخطاء فى مجتمع العينة ؟

لا .

● ما المقصود بمصطلح (المجتمع) ؟

هو مجموعة البيانات الكاملة التي يختار المراقب منها عينة للتوصل إلى نتيجة ويمكن تقسيم المجتمع إلى طبقات أو مجتمعات فرعية , بحيث يتم اختبار كل طبقة على حدة . ومن ثم فإن مصطلح (المجتمع) يرداف مصطلح (الطبقة) فى هذه الحالة .

● ما المقصود بخطر العينة ؟

هو ذلك الخطر الذى ينشأ عن امكانية اختلاف النتيجة التي توصل اليها المراقب (استناداً على فحص عينة) عن النتيجة التي كان سيتوصل اليها اذا خضع مجتمع العينة بالكامل لنفس إجراء المراجعة .

● ما هى أنواع خطر العينة ؟

تتمثل فى نوعين :

النوع الأول : وهو خطر ينشأ عن :

أ- توصل المراقب لنتيجة – فى حالة اختبارات الرقابة - مؤداها أن أنظمة الرقابة أكثر فعالية مما هى عليه فى الواقع .

أو ب- تصل المراقب لنتيجة – فى حالة اختبارات التفاصيل - مؤداها عدم وجود خطر هام أو مؤثر على خلاف الواقع .

النوع الثانى : وهو خطر ينشأ عن :

أ- توصل المراقب لنتيجة – فى حالة اختبارات الرقابة - مؤداها أن أنظمة الرقابة أقل فاعلية مما هى عليه فى الواقع .

أو ب- توصل المراقب لنتيجة – فى حالة اختبارات التفاصيل - مؤداها وجود خطأ هام أو مؤثر على خلاف الواقع .

● **ما مدلول النوع الاول من خطر العينة ؟**

يؤثر هذا النوع من الخطر على فاعلية عملية المراجعة , ويؤدى فى أغلب الاحيان إلى اصدار رأى مراجعة غير مناسب .

● **ما مدلول النوع الثانى من خطر العينة ؟**

يؤثر هذا النوع الثانى من الخطر على كفاءة عملية المراجعة , نظراً لما يترتب عليه من أداء عمل اضافى لاثبات نتائج مبدئية غير صحيحة .

● **ما المصطلح الذى يطلق على المتممات الحسابية لخطر العينة ؟**

يطلق عليها مصطلح (مستويات الثقة) .

● **ما المقصود بمصطلح (مخاطر عدم الاكتشاف الأخرى) ؟**

هى تلك المخاطر التى تنشأ من عوامل (غير مرتبطة بحجم العينة) تسبب توصل المراقب إلى نتيجة خطأ (وذلك كما فى حالة الاعتماد على أدلة مراجعة مقنعة وغير حاسمة أو استخدام إجراء مراجعة غير ملائم أو سوء تفسير أدلة المراجعة) .

● **ما المقصود بمصطلح (وحدة العينة) ؟**

هى مفردات البنود التى يتألف منها المجتمع .

● **ما المقصود بمصطلح (بالعينات الاحصائية) ؟**

تعنى اية طريقة لاختيار العينات تتوافر فيها الخصيصتان التاليتان :

أ- الاختيار العشوائى للعينة .

ب- استخدام نظرية الاحتمالات فى تقييم نتائج العينة (بما فى ذلك خطر العينة) . (

- ما المقصود بمصطلح (تقسيم المجتمع إلى طبقات) ؟
يعنى عملية تقسيم المجتمع إلى مجتمعات فرعية بحيث يمثل كل منها مجموعة وحدات العينة التى تتوافر فيها خصائص متماثلة (عادة ما تكون قيمة نقدية).
- ما المقصود بمصطلح (مستوى الاخطاء المسموح بها) ؟
هو الحد الاقصى من الاخطاء فى المجتمع والذى يكون المراقب على استعداد لقبوله .

القسم الثالث

أدلة المراجعة

- ما علاقة المراجعة بالعينة بمتطلبات معيار المراجعة المصرى رقم 500 الخاص بأدلة المراجعة ؟

طبقاً لمعيار المراجعة المصرى رقم (500) فإنه يتم الحصول على أدلة المراجعة عن طريق أداء :

- أ- إجراءات تقييم الخطر .
- ب- اختبارات الرقابة .
- ج- إجراءات التحقق .

ويلزم ضرورة التعرف على نوع المراجعة المطلوب أدائه فى مجال جمع الأدلة ليسهل فهم تطبيق المراجعة بالعينة .

القسم الرابع

اعتبارات الخطر فى الحصول على أدلة المراجعة

- هل ترتبط إجراءات تقييم الخطر (وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة المصرى رقم 315 باستخدام المراجعة بالعينة) ؟

لا , ورغم ذلك فإنه غالباً ما يخطط المراقب ويقوم بأداء اختبارات لأنظمة الرقابة , وفى مثل هذه الاحوال قد ترتبط اختبارات الرقابة باستخدام المراجعة بالعينة .

• هل يمكن استخدام المراجعة بالعينة فيما يتعلق بأداء اختبارات الرقابة – بغرض التحقق من فاعليه تشغيل نظم الرقابة فى اطار إجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التى تم تقييمها (وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة المصرى رقم 330) ؟

نعم , حيث تكون المراجعة بالعينة الخاصة باختبارات أنظمة الرقابة ملائمة بصورة عامة عندما يستدل من تطبيق عنصر من عناصر الرقابة على تطبيق نظام الرقابة المتعلق بأداء عمل ما بكامله .

• هل يمكن استخدام المراجعة بالعينة فى مجال اختبارات التحقق ؟

يمكن استخدامه فقط فيما يتعلق بأداء اختبارات التفاصيل وذلك فيما يتعلق باختيار البنود التى تخضع للاختبار وجمع الأدلة وذلك بغرض مراجعة تأكيد أو أكثر يتعلق بمبلغ وارد فى قائمة مالية أو عمل تقدير مستقل عن بعض المبالغ .

• هل يؤثر خطر العينة ومخاطر عدم الاكتشاف الأخرى على مكونات خطر التحريف الهام والمؤثر وبالتالي تقدير وتقييم المراقب لهذا الخطر ؟

نعم , يمكن حدوث ذلك .

• كيف يمكن تخفيض خطر العينة فى كل من اختبارات الرقابة واختبارات التحقق للتفاصيل ؟

يكون ذلك عن طريق زيادة حجم العينة .

• كيف يمكن تخفيض مخاطر عدم الاكتشاف الأخرى ؟

يتم ذلك عن طريق التخطيط الملائم للمهمة والاشراف عليها وفحصها .

القسم الخامس

إجراءات المراجعة للحصول على أدلة المراجعة

• ما الاعتبارات التى تؤثر فى اختيار إجراءات المراجعة ؟
تتمثل هذه الاعتبارات فيما يلى :

أولاً : يخضع اختبار إجراءات المراجعة المناسبة للحكم المهنى للمراقب .

ثانياً : يتعلق تطبيق إجراءات المراجعة باختيار البنود التى تخضع للاختبار من مجتمع العينة .
(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم 500) .

القسم السادس

اختيار بنود للاختبار لجمع أدلة المراجعة

- ما متطلبات المعيار من المراقب بشأن تصميم إجراءات المراجعة ؟
ينبغي على المراقب عند تصميم إجراءات المراجعة تحديد الوسائل الملائمة لاختيار البنود التي تخضع للاختبار .

- ما هي الوسائل المتاحة في مجال اختبار البنود التي تخضع للاختبار ؟

تتمثل هذه الوسائل فيما يلي :

- أ- اختبار جميع البنود (بمعنى إجراء فحص لكافة البنود بواقع 100%) .
- ب- اختيار بنود محددة .
- ج- المراجعة بالعينة .

- ما هو اساس استخدام وسيلة من الوسائل المذكورة في مجال اختيار البنود التي تخضع للفحص ؟

يتوقف القرار الخاص باستخدام أى وسيلة من تلك الوسائل على الظروف , حيث يمكن استخدام أى من هذه الوسائل أو الجمع بينها طبقاً لما تمليه الظروف وما يلائمها . كما يتوقف الامر ايضاً على خطر التحريف الهام والمؤثر المرتبط بالتأكيد محل الاختبار (وكفاءة المراجعة .

وفي كافة الاحوال يجب أن يكون المراقب على اقتناع بأن الاسلوب المستخدم فعال في توفير أدلة مراجعة كافية وملائمة لتحقيق أهداف إجراءات المراجعة .

- متى يتم استخدام اختبار جميع البنود ؟

يشيع استخدام اختبار جميع البنود في اختبارات التفاصيل وفي ظل الظروف التالية :

- أ- عندما تكون العينة مكونة من عدد صغير من البنود ذات القيمة الكبيرة .
- ب- عند وجود خطر جوهري ولا توجد وسائل أخرى توفر أدلة مراجعة كافية وملائمة لتحقيق اهداف إجراءات المراجعة .
- ج- عندما يكون الفحص بواقع 100% من البنود أو في التكاليف (كما في حالة الطبيعة المتكررة للعمليات الحسابية التي تتم بصورة آلية من خلال نظام المعلومات المطبق) والذي يتحقق باستخدام نظم المراجعة بالحاسب الآلى .

ومن غير المحتمل استخدام الفحص بواقع 100% من البنود في حالة اختبارات الرقابة .

- متى يتم استخدام اسلوب اختيار بنود محددة ؟
يقرر المراقب استخدام هذا الاسلوب فى ضوء العاملين التاليين :
أ- تفهم المراقب للمنشأة وخطر التحريف الهام والمؤثر الذى تم تقييمه .
ب- خصائص المجتمع محل الاختبار .
- كيف يتم اختيار البنود المحددة التى تخضع للاختبار ؟
يتم هذا الاختيار وفقاً للحكم الشخصى للمراقب , ويمكن أن تشمل البنود المحددة التى تم اختيارها ما يلى :
أ- البنود ذات القيمة المرتفعة .
ب- البنود المثيرة للشك أو المعرضة للخطر أو التى سبق تعرضها للخطأ اكثر من مرة .
ج- جميع البنود التى تزيد عن مبلغ معين .
د- البنود التى توفر معلومات بشأن أمور معينة (كطبيعة المنشأة وطبيعة المعاملات والرقابة الداخلية) .
هـ- البنود التى تمكن من اختبار أنشطة الرقابة ومدى فاعليتها .
- هل يمثل الفحص الاختبارى لبنود محددة من فئة من المعاملات أو أرصدة الحسابات مراجعة بالعينة ؟
لا , حيث لا يمكن تعميم نتائج إجراءات المراجعة على البنود المختارة بهذه الطريقة على مجتمع العينة بأكمله . ومن ثم فإن على المراقب أن يراعى ضرورة الحصول على أدلة مراجعة كاملة وملائمة فيما يتعلق بباقي مجتمع العينة عندما يكون هذا الباقي هاماً ومؤثراً .
- هل يمكن للمراقب أن يقرر تطبيق المراجعة بالعينة على فئة من المعاملات أو رصيد حساب ؟
نعم , يمكن ذلك .

القسم السابع

اساليب العينات الاحصائية ومقارنتها بالعينات غير الاحصائية

- كيف يقرر المراقب استخدام اساليب العينات الاحصائية أو غير الاحصائية ؟

يتوقف هذا القرار على حكم المراقب وفقاً للفاعلية في الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة في الظروف المحددة .

مثال ذلك :

يكون الاسلوب غير الاحصائي ملائماً بالنسبة لحالة اختبارات أنظمة الرقابة , حيث يكون تحليل المراقب لطبيعة واسباب الخطأ اكثر أهمية من مجرد التحليل الاحصائي لوجود أو عدم وجود الأخطاء .

• **كيف يتم تحديد حجم العينة في ظل الاسلوب غير الاحصائي؟**

يتم تحديد حجم العينة - في ظل هذا الاسلوب - إما باستخدام نظرية الاحتمالات أو وفقاً للحكم المهني .

الأثر على

**حجم
العينة**

زيادة

نقص

زيادة

زيادة

تأثير

ضعيف

أولاً

العوامل التي تؤثر في حجم العينة في اختبارات الرقابة

أ- مدى أثر فاعلية تشغيل أنظمة الرقابة في تخفيض خطر التحريف الهام والمؤثر.

ب- زيادة معدل الانحراف عن نشاط الرقابة المحدد والمقبول من المراقب .

ج- زيادة معدل الانحراف من نشاط الرقابة المحدد والذي يتوقع المراقب وجوده .

د- زيادة مستوى الثقة المطلوب من المراقب .

هـ- زيادة عدد وحدات العينة في المجتمع .

• **هل يمكن استخدام المنهج الاحصائي في اختيارالعناصر في حالة عدم توافق الاسلوب المطبق مع تعريف العينات الاحصائية؟**

نعم , وذلك كما في حالة استخدام الاختيار العشوائي .

• **ماهي الطرق الاساسية في مجال اختيار العينات؟**

تتمثل هذه الطرق – وفقاً لما جاء بالملحق رقم 3 للمعيار – فيما يلي :

أ- استخدام أرقام عشوائية من خلال الحاسب الآلى .

ب- الاختيار المنظم .

ج- الاختيار العشوائى .

د- اختيار مجموعات من البنود المتجاورة داخل المجتمع .

• هل يعد حجم العينة مقياساً صحيحاً للتمييز بين الطرق الاحصائية والطرق غير الاحصائية ؟

لا , حيث أن حجم العينة يعد نتاجاً للعوامل التى تؤثر فى حجم العينة والموضحة تفصيلاً فى الملحق رقم (1) والملحق رقم (2) من المعيار وبيانها كما يلى :

<u>ثانى</u>	<u>العوامل التى تؤثر فى حجم العينة فى اختبارات التفاصيل</u>	<u>الاثار على حجم العينة</u>
أ-	الزيادة فى تقييم المراقب لمخاطر التحريف الهام والمؤثر	زيادة
ب-	الزيادة فى استخدام إجراءات تحقق أخرى موجهة نحو نفس التأكيد .	نقص
ج-	زيادة مستوى الثقة المطلوب من المراقب .	زيادة
د-	زيادة فى الأخطاء المقبولة من المراقب .	نقص
هـ-	زيادة فى مقدار الأخطاء التى يتوقع المراقب وجودها فى العينة .	زيادة
و-	ملاءمة تقسيم مجتمع العينة إلى طبقات	نقص
ز-	عدد وحدات العينة فى المجتمع	تأثير ضعيف

ولايتعلق أثر العوامل المذكورة على حجم العينة بأختيار أى من الاسلوب الاحصائى وغير الاحصائى .

القسم الثامن

تصميم العينة

● ماهى متطلبات المعيار من المراقب بشأن تصميم عينة المراجعة ؟

يتطلب المعيار من المراقب الأمور التالية :

أولاً : دراسة الأهداف المحددة المطلوب تحقيقها وكذلك مزيج إجراءات المراجعة المتوقع أن تكون الافضل فى تحقيق هذه الاهداف .

ثانياً : دراسة طبيعة أدلة المراجعة المطلوبة وحالات الخطأ الممكنة .

ثالثاً : دراسة الحالات التى تعد بمثابة خطأ وذلك بالرجوع إلى أهداف المراجعة

رابعاً : إجراء تقييم لمعدل الخطأ الذى يتوقع وجوده فى المجتمع محل اختبارات الرقابة .

خامساً : إجراء تقييم للمقدار المتوقع من الخطأ فى العينة .

سادساً : ضمان ملاءمة مجتمع العينة لهدف إجراء المراجعة مع اكتمال هذا المجتمع .

● ما أثر تحديد المقدار المتوقع من الخطأ فى العينة فى مجال تصميم عينة المراجعة ؟

يتمثل هذا الاثر فيما يلى :

أ- اذا كان حجم الخطأ المتوقع مرتفعاً بصورة غير مقبولة فإنه لن يتم عادة إجراء اختبارات الرقابة .

ب- اذا كان حجم الخطأ المتوقع مرتفعاً فيكون من الملائم استخدام عينة ذات حجم كبير أو إجراء الاختبارات بنسبة 100% فى حالة اختبارات التفاصيل .

● ما أثر تقسيم مجتمع العينة إلى طبقات على عملية المراجعة ؟

يؤدى ذلك إلى تحسين كفاءة عملية المراجعة , حيث يؤدى هذا التقسيم إلى تقليل التباين فى بنود الطبقة الواحدة وبالتالي يسمح بتقليل حجم العينة بدون زيادة نسبية فى فى خطر العينة .

● كيف يتم تقسيم مجتمع العينة إلى طبقات عند أداء اختبارات التفاصيل ؟

يتم تقسيم فئات المعاملات أو رصيد الحساب إلى قيم نقدية بما يسمح بتركيز جهد المراجعة على البنود التى قد تنطوى على خطأ مادى محتمل .

كما يمكن تقسيم المجتمع إلى طبقات طبقاً لخصائص معينة تشير إلى نسبة مخاطر أعلى .

● هل يمكن تعميم نتائج إجراءات المراجعة المطبقة على عينة من البنود داخل طبقة على مجتمع العينة بأكمله؟

لا ، حيث يقتصر التعميم على البنود التي تشملها الطبقة .
فإذا مارغب المراقب فى التوصل إلى نتيجة تتعلق بمجتمع العينة بأكمله فإن عليه دراسة خطر التحريف الهام والمؤثر فيما يتعلق بالطبقات الأخرى المكونة لمجتمع العينة بأكمله .

القسم التاسع

حجم العينة

• ما الذى ينبغى على المراقب مراعاته عند تحديد حجم العينة ؟

ينبغى على المراقب مراعاة تخفيض خطر العينة إلى مستوى منخفض مقبول ، وذلك باعتبار أن حجم العينة يتأثر بمستوى خطر العينة الذى يكون المراقب مستعداً لقبوله ، فكلما قل الخطر الذى يكون المراقب مستعداً لقبوله كلما زادت الحاجة إلى زيادة حجم العينة .

• كيف يتم تحديد حجم العينة ؟

يتم تحديد حجم العينة عن طريق تطبيق صيغة مبنية على الاحصاءات أو من خلال ممارسة الشك المهنى فى اطار موضوعى ملائم للظروف ، مع مراعاة تأثير العوامل السابق سردها على حجم العينة .

القسم العاشر

اختيار العينة

• ما هى القواعد التى تسرى على اختيار المراقب للعينة ؟

ينبغى مراعاة القواعد التالية :

أولاً : أن يتم اختيار البنود مع توقع توفر فرصة الاختيار فى العينة لكافة وحدات المجتمع .

ثانياً : تتطلب العينات الاحصائية أن يتم اختيار بنود العينة بصورة عشوائية وأن تكون وحدات اختيار العينة بنوداً ملموسة أو وحدات نقدية .

ثالثاً : تتطلب العينات غير الاحصائية استخدام المراقب حكمه المهنى فى اختيار البنود كعينة .

رابعاً : أن تكون البنود المختارة ذات خصائص مماثلة للمجتمع .

خامساً : أن تتم اختيار العينة دون تحيز .

القسم الحادى عشر

أداء إجراءات المراجعة على البنود المختارة

• ما هي القواعد التى تضمنها المعيار فيما يتعلق بأداء إجراءات المراجعة على البنود المختارة؟

تتمثل هذه القواعد فيما يلى :

أولاً : ينبغى على المراقب أداء إجراءات مراجعة ملائمة على كل بند يتم اختياره لتحقيق هدف المراجعة المحدود .

ثانياً : فى حالة عدم ملائمة إجراء مراجعة لبند تم اختياره , يتم أداء إجراء المراجعة على بند بديل .

ثالثاً : فى حالة عدم إمكانية تطبيق إجراء مراجعة بديل يعتبر المراقب أن هذا البند خطأ .

القسم الثانى عشر

طبيعة الأخطاء وأسبابها

• ما الذى ينبغى على المراقب أدائه فى مجال دراسة نتائج العينة؟

ينبغى على المراقب دراسة نتائج العينة وطبيعة واسباب الأخطاء التى تم تحديدها وتأثيرها المحتمل على هدف المراجعة المحدود وعلى موضوعات أخرى فى المراجعة , مع مراعاة الأمور التالية :

أولاً : فيما يتعلق بالأخطاء التى يتم اكتشافها من خلال اختبارات أنظمة الرقابة :

يقوم المراقب بإجراء استفسارات لتفهم هذه الأخطاء و دراسة الأمور التالية :

أ- التأثير المباشر للأخطاء المحددة على القوائم المالية .

ب- مدى فاعلية نظام الرقابة الداخلية وتأثيره على طريقة المراجعة فى حالة حدوث الأخطاء نتيجة لتخطى الإدارة للرقابة .

ثانياً : اذا تبين من تحليل الأخطاء المكتشفة فى العينة أنها ذات خصائص مشتركة , فقد يقرر المراقب حصر كل البنود ذات الخصائص المشتركة فى المجتمع مع توسيع تطبيق إجراءات المراجعة عليها .

ثالثاً : اذا أثبت المراقب - من خلال أداء إجراءات مراجعة إضافية - أن الخطأ ناشئ عن حدث منفصل غير متكرر الأ في حالات محددة , فإنه لا يتم تعميم الخطأ على مستوى مجتمع العينة ويعتبر الخطأ متفرداً .

القسم الثالث عشر

تعميم الأخطاء

• ما متطلبات المعيار بشأن تعميم القيم النقدية للأخطاء ؟

يتطلب المعيار قيام المراقب بما يلي :

أولاً : تعميم القيمة النقدية للأخطاء الموجودة في العينة - والتي تم اكتشافها من خلال اختبارات التفاصيل - لتسرى على المجتمع .

مع مراعاة تعميم الخطأ لكل طبقة (في حالة تقسيم فئة المعاملات أو أرصدة الحسابات إلى طبقات)

ثانياً : دراسة تأثير الأخطاء التي تم تعميمها على هدف المراجعة المحدد على موضوعات أخرى في المراجعة .

• كيف يتم تعميم الأخطاء الموجودة في العينة ؟

يقوم المراقب بتوقع مجموع الأخطاء في المجتمع بغرض الحصول على نظرة شاملة لنطاق الأخطاء ويتم مقارنته مع مستوى الخطأ المسموح به .

• ما المقصود بالخطأ المسموح به في اختبارات التفاصيل ؟

هو التحريف المسموح به والذي يكون في مستوى أقل أو مساو للأهمية النسبية التي يستخدمها المراقب بالنسبة لكل فئة من فئات المعاملات أو لكل رصيد من أرصدة الحسابات محل المراجعة .

• ما أثر الخطأ المتفرد على عملية تعميم أخطاء العينة على المجتمع ؟

يمكن استبعاد الخطأ المتفرد عند تعميم أخطاء العينة على المجتمع , إلا أنه ينبغي تجميع الأخطاء التي تم تعميمها مع الأخطاء المتفردة لكل طبقة (في حالة تقسيم فئة من المعاملات أو رصيد الحساب إلى طبقات) .

• هل من الضروري تعميم الأخطاء التي يتم اكتشافها من خلال اختبارات الرقابة ؟

لا , ليس من الضروري إجراء ذلك لأن معدل خطأ العينة هو معدل الأخطاء المتوقعة في المجتمع ككل .

القسم الرابع عشر

تقييم نتائج العينة

• ما متطلبات المعيار بشأن تقييم نتائج العينة ؟

ينبغي على المراقب تقييم نتائج العينة بغرض تحديد :

أ- مدى تأكيدها على تقييم المجتمع ذى الصلة .

أو ب- مدى الحاجة إلى إعادة النظر في هذه النتائج .

• وضح كيفية تأثير اكتشاف معدل مرتفع من الخطأ في عينة في مجال اختبارات الرقابة .

يمكن أن يؤدي معدل الخطأ المرتفع في العينة إلى زيادة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التي تم تقييمها , إلا إذا ثبت هذا التقييم المبدئي من خلال الحصول على أدلة مراجعة إضافية .

• وضح كيفية تأثير اكتشاف معدل مرتفع من الخطأ في عينة في مجال اختبارات التفاصيل .

قد يكون هذا الوضع دافعاً لاعتقاد المراقب بوجود تحريف هام ومؤثر في فئة من المعاملات أو رصيد من أرصدة الحسابات , وذلك في ظل غياب أدلة مراجعة إضافية تشير إلى هذا التحريف .

• ما متطلبات المعيار في حالة كون مجموع الأخطاء التي تم تعميمها بالإضافة إلى الخطأ المتفرد أقل من ولكنها قريبة من الخطأ المسموح به ؟

ينبغي على المراقب في هذه الحالة أداء إجراءات مراجعة إضافية للحصول على أداء مراجعة إضافية ليتسنى له الاقتران بنتائج العينة التي تم التوصل إليها وقد يكون ذلك من خلال عينة مختلفة لتداول خطر العينة .

• ما متطلبات المعيار في حالة إشارة تقييم نتائج العينة إلى الحاجة إلى إعادة النظر في تقييم الخصائص المرتبطة بالمجتمع ؟

يمكن للمراقب في هذه الحالة :

أ- أن يطلب من الإدارة التحقق من الأخطاء التي تم التعرف عليها واحتمال وجود المزيد منها والقيام بأى تعديلات مطلوبة .

- ب- تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية .
ج- دراسة تأثير ذلك على تقريره .

معيار المراجعة المصرى رقم 540
مراجعة التقديرات المحاسبية

القسم الأول – تمهيد

- **ما الهدف من هذا المعيار؟**

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات حول مراجعة التقديرات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية .

● **هل يطبق هذا المعيار على فحص القوائم المالية المستقبلية؟**

لا , وذلك رغم أن الإجراءات الواردة به قد تكون ملائمة في هذا الصدد .

القسم الثاني

طبيعة التقديرات المحاسبية

● **ما المقصود بالتقديرات المحاسبية؟**

هي القيمة التقريبية للقيد في ظل غياب الوسيلة الدقيقة لقياسه , وقد يكون تحديد التقدير المحاسبى بسيطاً أو معقداً حسب طبيعة البند , وبالطبع فإن التقدير المحاسبى المعقد يحتاج إلى درجة عالية من المعرفة المتخصصة والحكم الشخصى .

● **إضرب أمثلة للتقديرات المحاسبية .**

من أمثلتها :

أ- المخصص المكون لمواجهة انخفاض القيمة الاستردادية لحسابات المدينين عن قيمتها الدفترية .

ب- الإيرادات المستحقة .

ج- الضرائب المؤجلة .

د- مخصص الخسائر والتعويضات الناتجة عن الدعاوى القضائية .

هـ- الخسائر فى عقود المقاولات .

و- مخصص الالتزامات خلال فترة الضمان

● **من المسئول عن وضع التقديرات المحاسبية التى تشمل عليها القوائم المالية؟**

المسئول هو الإدارة .

● **لماذا يرتفع خطر حدوث تحريف هام فى حالة وجود تقديرات محاسبية؟**

يزداد هذا الخطر فى هذه الحالة باعتبار أن هذه التقديرات المحاسبية تتم فى ظل ظروف عدم التأكد المناسبة للأحداث التى وقعت فعلاً أو المحتمل وقوعها وتحتاج إلى استخدام الحكم الشخصى .

ومن ناحية أخرى فإنه فى بعض الحالات قد يرى المراقب اعتبار خطر التحريف الهام المتعلق بتقدير محاسبى خطراً جوهرياً بحيث يحتاج إلى اعتبارات مراجعة خاصة.

(يرجع فى هذا الصدد إلى معيار المراجعة المصرى رقم 315 والخاص بتفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف الهامة) .

• ما أساليب تحديد التقديرات المحاسبية ؟

قد يتم تحديد التقديرات المحاسبية من خلال :

أ- التطبيق الروتينى والمستمر لنظام المعلومات المرتبط بالقوائم المالية .

ب- تطبيق غير روتينى لنظام المعلومات فى نهاية الفترة المالية .

• ما الاثر المترتب على تحديد التقديرات المحاسبية باستخدام قياسات مبنية على الخبرة المكتسبة فى الماضى ؟

ينبغى فى مثل هذه الحالة إجراء فحص منظم بمعرفته الإدارة .

• ما اثر إجراء التقديرات المحاسبية فى ظل ظروف عدم التأكد المرتبطة ببند معين ؟

يتطلب الأمر من المراقب ضرورة الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة تتعلق بهذه التقديرات , مع دراسة مدى الحاجة إلى تعديل تقريره فى ضوء متطلبات معيار المراجعة المصرى رقم 701 والخاص بالتعديلات على تقرير مراقب الحسابات .

القسم الثالث

إجراءات المراجعة لمواجهة خطر التحريف الهام

فى التقديرات المحاسبية للمنشأة

• ما متطلبات المعيار من المراقب بشأن إجراءات المراجعة اللازمة لمواجهة خطر التحريف الهام فى التقديرات المحاسبية للمنشأة ؟

يجب على المراقب تصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية بغرض الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة حول ما يلى :

أ- مدى معقولية التقديرات المحاسبية للمنشأة فى ظل الظروف المحيطة .

ب- مدى ملاءمة الإفصاح المطلوب عن هذه التقديرات .

● ما طبيعة الأدلة المؤيدة للتقديرات المحاسبية ؟

غالباً ماتكون هذه الأدلة اكثر صعوبة وأقل حسماً من الأدلة المتاحة لتأييد البنود الأخرى فى القوائم المالية .

غير أن تفهم المراقب للمنشأة والبيئة التى تعمل فيها (بما فى ذلك الرقابة الداخلية) يساعده على تحديد وتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن التقديرات المحاسبية للمنشأة .

ومن ناحية أخرى فإن تفهم المراقب للإجراءات والطرق وأنشطة الرقابة المطبقة من قبل الإدارة فى مجال إعداد التقديرات المحاسبية يمثل جزءاً هاماً من أداء المراقب فى مجال تقييم مخاطر التحريف الهام وفى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الإضافية اللازمة للحصول على الأدلة .

● ما هى أساليب المراجعة التى يجب على المراقب استخدامها فى مجال مراجعة التقديرات المحاسبية ؟

- يتم استخدام واحد أو اكثر من الاساليب التالية فى مراجعة التقديرات المحاسبية :
- أ- فحص واختبار الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة للوصول إلى التقدير .
 - ب- استخدام تقدير محاسبى ومقارنته بالتقدير المعد من قبل الإدارة .
 - ج- فحص الأحداث اللاحقة التى توفر أدلة مراجعة حول مدى معقولية التقديرات الموضوعة . وسوف تتعرض لها تفصيلاً فى الاقسام التالية .

القسم الرابع

فحص واختبار الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة

● ما هى خطوات فحص واختبار الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة فى وضع التقديرات التى ينبغى على المراقب أداؤها ؟

تتمثل هذه الخطوات فيما يلى :

- أ- تقييم البيانات ودراسة الافتراضات التى تمت التقديرات على اساس منها .
- ب- اختبار العمليات الحسابية التى ينطوى عليها التقدير .
- ج- مقارنة تقديرات الفترات السابقة مع النتائج الفعلية كلما كان ذلك ممكناً .
- د- دراسة إجراءات اعتماد الإدارة للتقديرات .

• ما هي الاعتبارات التي ينبغي مراعاتها عند إجراء خطوة الفحص المتعلقة بتقييم البيانات ودراسة الافتراضات التي تمت التقديرات على أساس منها؟

تتمثل هذه الاعتبارات فيما يلي :

أولاً : يجب على المراقب تقييم مدى دقة وتمام وملاءمة البيانات التي تعتمد عليها التقديرات .

ويعنى ذلك ضرورة التحقق من أن هذه البيانات مطابقة للبيانات المستخرجة من نظام المعلومات الملائم لإعداد التقارير .

ثانياً : قد يرغب المراقب فى الحصول على أدلة مراجعة من مصادر خارج المنشأة .

ثالثاً : يجب على المراقب تقييم مدى ملاءمة تحليل البيانات التي تم جمعها وإعدادها لتكون أساساً مقبولاً لتحديد التقدير المحاسبى .

رابعاً : يجب على المراقب دراسة مدى ملاءمة الافتراضات الرئيسية المستخدمة فى التقدير , سواء كانت هذه الافتراضات متعلقة بأمور من خارج المنشأة أو داخلها.

وفى هذا الصدد فإن على المراقب مراعاة الأمور التالية :

أ- مدى معقولية الافتراضات فى ضوء النتائج الفعلية فى الفترات السابقة

ب- مدى اتفاق الافتراضات المستخدمة مع تقديرات محاسبية أخرى .

ج- مدى الاتفاق مع خطط الإدارة (التي قد تبدو ملائمة) .

خامساً : يجب على المراقب استخدام عمل خبير فيما يتعلق بعمليات التقدير المعقدة والتي تحتاج إلى استخدام أساليب فنية متخصصة .

(يرجع فى ذلك إلى معيار المراجعة المصرى رقم 620 والخاص باستخدام عمل خبير) .

سادساً : يقوم المراقب بفحص مدى استمرارية ملاءمة المعادلات التي تستخدمها الإدارة فى إعداد التقديرات المحاسبية (وذلك فى ضوء معلومات المراقب عن نتائج أعمال المنشأة فى الفترة السابقة والمنشآت الممثلة والخطط المستقبلية للإدارة) .

● ما هي قواعد اختبار العمليات الحسابية المستخدمة في تحديد التقديرات المحاسبية ؟

تتمثل هذه القواعد فيما يلي :

أولاً : يجب على المراقب فحص الإجراءات المتبعة من قبل الإدارة في العمليات الحسابية الخاصة بالتقدير .

ثانياً : تتوقف طبيعة وتوقيت ومدى الاختبار على الأمور التالية :

أ- درجة تعقيد عملية حساب التقدير المحاسبى .

ب- تقييم المراقب للإجراءات والطرق المستخدمة بمعرفة المنشأة .

ج- الأهمية النسبية للتقدير المحاسبى بالنسبة للقوائم المالية .

● لماذا أوجب المعيار على المراقب مقارنة التقديرات المحاسبية المعدة في فترات سابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات وذلك في مجال فحص واختبار الإجراءات المطبقة من قبل الإدارة؟

تساعد هذه المقارنة المراقب في المجالات التالية :

أ- الحصول على أدلة مراجعة حول امكانية الاعتماد بصفة عامة على إجراءات المنشأة في مجال التقدير .

ب- دراسة مدى الحاجة إلى إجراء تعديل على معدلات التقدير .

ج- تقييم مدى صياغة الاختلافات بين النتائج الفعلية والتقديرات السابقة في صورة رقمية , مع تقييم مدى ملاءمة التعديلات ومدى ملاءمة الإفصاح عنها - في حالة ضرورة ذلك - .

● ما متطلبات المعيار بشأن دراسة إجراءات اعتماد الإدارة للتقديرات المحاسبية؟

يجب على المراقب فحص إجراءات الإدارة واعتمادها للتقديرات المحاسبية , مع التحقق من أن هذا الفحص والاعتماد يتم بواسطة مستوى إدارى مناسب , وأنه يظهر بوضوح على مستندات تحديد التقدير المحاسبى .

القسم الخامس

استخدام تقدير مستقل

● ما هي قواعد استخدام المراقب لتقدير مستقل ومقارنته مع التقديرات المحاسبية المعدة بمعرفة الإدارة ؟

يقوم المراقب عادة بتقييم البيانات ودراسة الافتراضات وفحص الإجراءات المتبعة فى الحساب .
وقد يكون من المناسب مقارنة التقديرات المحاسبية للفترات السابقة مع النتائج الفعلية لهذه الفترات .

القسم السادس

فحص الأحداث اللاحقة

● ما الهدف من قيام المراقب بفحص الأحداث اللاحقة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ؟

نظراً لأن الأحداث والمعاملات اللاحقة لنهاية الفترة – وقبل اكتمال المراجعة – قد توفر أدلة مراجعة حول التقديرات المحاسبية المعدة بمعرفة الإدارة , لذا فإن فحص هذه الأحداث والمعاملات قد تؤدي إلى تخفيض أو استبعاد الحاجة لفحص واختبار الإجراءات المتبعة بمعرفة الإدارة أو استخدام تقدير مستقل لتقييم مسؤولية التقدير المحاسبى .

القسم السابع

تقييم نتائج إجراءات المراجعة

● لماذا استوجب المعيار من المراقب القيام بإجراء تقييم لنتائج إجراءات المراجعة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ؟

يتم هذا التقييم بغرض :

أ- إجراء تقييم نهائى لمعقولية التقدير المحاسبى بناء على خبرة المراقب بالمنشأة والصناعة .

ب- تحديد مدى اتفاق التقدير المحاسبى مع أدلة المراجعة الأخرى التى تم الحصول عليها من خلال المراجعة .

● ما هى الاعتبارات التى ينبغى على المراقب مراعاتها عند تقييم نتائج إجراءات المراجعة ؟

تتمثل هذه الاعتبارات فى الأمور التالية :

أولاً : يجب على المراقب دراسة مدى وجود أحداث أو معاملات هامة لاحقة تؤثر فى البيانات والافتراضات المستخدمة فى تحديد التقدير المحاسبى .

ثانياً : توجد صعوبة فى تقييم الاختلاف بين قيمة التقديرات وفقاً للأدلة المتوفرة وقيمة التقديرات الواردة بالقوائم المالية .

ثالثاً : فى حالة وجود اختلاف على النحو الموضح سلفاً , فيجب على المراقب دراسة مدى الحاجة إلى تعديل فى القوائم المالية , وذلك وفقاً للقواعد التالية :

أ- اذا كان الفرق معقولاً وفى المدى المقبول من قبل المراقب فليس هناك حاجة إلى تعديل فى التقدير .

ب- اذا كان الفرق غير مقبول يجب على المراقب أن يطلب من الإدارة إجراء تعديل فى التقدير .

فإذا لم تستجب الإدارة يعتبر الاختلاف تحريفاً يتم دراسة أثره مع أثر باقى التحريفات على القوائم المالية .

ج- اذا اسفرت الاختلافات المتركمة - والتي اعتبر كل منها على حده مقبولاً- عن تأثير هام على القوائم المالية وبما يشكل تحيزاً , يجب على المراقب فى هذه الحالة تقييم التقديرات المحاسبية ككل .

معيار المراجعة المصرى رقم 545

مراجعة قياس القيمة العادلة والافصاح عنها

القسم الأول – تمهيد

• ما الهدف من هذا المعيار ؟

يستهدف هذا المعيار وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق بمراجعة قياسات القيمة العادلة المدرجة بالقوائم المالية .

ويناقش هذا المعيار بصفة خاصة اعتبارات المراجعة المتعلقة بقياسات وعرض الأصول والالتزامات ومكونات حقوق الملكية الهامة والافصاح عنها والتي يتم عرضها والافصاح عنها بالقيمة العادلة فى القوائم المالية .

• كيف ينشأ قياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات وحقوق الملكية ؟

يمكن أن ينشأ هذا القياس إما عن طريق :

أ- التسجيل الأولى للمعاملات .

أو ب-التغييرات اللاحقة فى القيمة .

● **كيف تعالج التغيرات فى قياس القيمة العادلة التى تحدث بمرور الوقت ؟**

يتم معالجتها بطرق مختلفة وفقاً لأطر إعداد التقارير المالية , حيث تتطلب بعض هذه الأطر معالجة هذه التغيرات مباشرة فى حقوق الملكية , بينما يتطلب البعض الآخر معالجتها فى الأيراد .

● **هل تعتبر قياسات وايضاحات القيمة العادلة فى حد ذاتها تأكيدات عند تطبيق معيار المراجعة المصرى رقم 500 والخاص بأدلة المراجعة ؟**

لا , ولكنها يمكن أن تكون ذات صلة بتأكيدات محددة طبقاً لاطار إعداد التقارير المالية المطبق , مع مراعاة أن الأدلة التى يتم الحصول عليها من إجراءات المراجعة الأخرى يمكن أن توفر أدلة مراجعة ذات علاقة بقياسات وافصاحات القيمة العادلة (مثال ذلك إجراءات الفحص للتحقق من تأكيد وجود بعض الأصول) .

● **ما المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار ؟**

يتطلب هذا المعيار من المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة للتأكد من أن قياسات وافصاحات القيمة العادلة تتمشى مع اطار إعداد التقارير المالية المطبق بالمنشأة .

● **من المسئول عن إجراء قياسات وافصاحات القيمة العادلة المدرجة فى القوائم المالية ؟**

الإدارة هى المسئولة عن ذلك , وكجزء من مسئوليتها فى هذا الصدد فإن الإدارة تقوم بما يلى :

أ- وضع آلية لإعداد تقارير محاسبية ومالية بغرض تحديد قياسات وافصاحات القيمة العادلة .

ب- اختيار طريقة التقييم المناسبة .

ج- تحديد ودعم الافتراضات الهامة المستخدمة .

د- إعداد التقييم .

هـ- التأكيد على أن عرض قياسات القيمة العادلة والافصاح عنها يتمشى مع إطار التقارير المالية المطبق فى المنشأة .

● **ماهى طبيعة قياسات القيمة العادلة ؟ وما اثر تلك الطبيعة على عمل المراقب ؟**

تبنى كثير من قياسات القيمة العادلة على التقديرات التى بطبيعتها تكون غير دقيقة . ومن ناحية أخرى فإن بعض قياسات القيمة العادلة ترتبط بتدفقات نقدية غير تعاقدية يحيط بها عدم التأكد فيما يتعلق بمقدارها وتوقيتها . كما أن بعض قياسات

القيمة العادلة تبنى على أساس افتراضات عن الظروف المستقبلية ومعاملات وأحداث ذات نتائج غير مؤكدة ومعرضة للتغيير بمرور الوقت .

وبناء على ذلك فإن الافتراضات المستخدمة فى قياس القيمة العادلة تتشابه فى طبيعتها مع القياسات الأخرى المستخدمة فى إعداد التقديرات المحاسبية , ومن ثم فإن هذا المعيار يشتمل على معايير تشابه الارشادات المتعلقة بمراجعة التقديرات المحاسبية والواردة فى معيار المراجعة المصرى رقم 540 .

● هل يشمل هذا المعيار ارشادات لمراجعة قياسات وافصاحات القيمة العادلة لكافة أنواع الأصول والالتزامات أو المعاملات أو الممارسات الخاصة بنشاط ما ؟

لا , حيث أن هناك بعض الأنواع التى لا يوفر المعيار ارشادات بشأنها .

● ما المفهوم الأساسى الذى يقوم عليه قياس القيمة العادلة ؟

تشتمل معظم أطراعداد التقارير المالية على مفهوم اساسى يبنى عليه قياس القيمة العادلة , ويعتمد هذا المفهوم على فرض استمرارية المنشأة دون نية أو حاجة إلى تصفيته أو تقليص حجم عملياتها بصورة هامة .

(يعنى هذا أن القيمة العادلة لا تتمثل فى المبلغ الذى يمكن أن تحصل عليه المنشأة أو تدفعه من خلال معاملة جبرية أو تصفية غير ارادية أو بيع اضطرارى) .

الآ أنه لا بد للمنشأة من دراسة وضعها الاقتصادى أو التشغيلى عند تحديد القيمة العادلة لأصولها والتزاماتها اذا سمح بذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق وفى حالة النص على ذلك .

● ما طبيعة أساليب قياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات ؟

يمكن أن يكون أسلوب قياس القيمة العادلة بسيطاً (من خلال الاسواق النشطة والمفتوحة التى توفر معلومات موثوق فيها عن اسعار التبادل الفعلية) , وقد يكون اكثر تعقيدا بما يتطلب إجراء تقدير لهذه القيمة من خلال الاستعانة بخبراء مثنين أو من خلال نموذج التقييم المبنى على تقدير وخصم التدفقات النقدية المستقبلية .

● ما أثر عدم التأكد المصاحب لأحد البنود أو النقص فى البيانات الموضوعية اللازمة لتقدير القيمة العادلة على عمل المراقب ؟

يجب على المراقب فى هذه الحالة أن يضع فى اعتباره مدى الحاجة إلى تعديل تقريره وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة المصرى رقم 701 .

القسم الثانى

تفهم إجراءات المنشأة فى تحديد قياسات وافصاحات القيمة العادلة

وأنشطة الرقابة ذات العلاقة وتقييم الخطر

● ما متطلبات المعيار من المراقب بشأن تفهم إجراءات المنشأة فى تحديد قياسات وافصاحات القيمة العادلة وأنشطة الرقابة ذات العلاقة وتقييم الخطر؟

ينبغى على المراقب - كجزء من تفهمه للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها - تفهم الأمور التالية :

أ- إجراءات المنشأة فى تحديد قياسات وافصاحات القيمة العادلة .

ب- أنشطة الرقابة ذات العلاقة .

ج- تقييم الخطر .

ويساعد تفهم المراقب لهذه الأمور فى تحديد مخاطر التحريف الهام والمؤثر وتقييمها بغرض تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الاضافية .

● كيف يحصل المراقب على تفهم لإجراءات المنشأة فى تحديد قياس القيمة العادلة والافصاح؟

كى يحصل المراقب على هذا التفهم فإنه يقوم بإجراء دراسة للأمور المتعلقة بهذا الموضوع , ومن بينها على سبيل المثال :

1- أنشطة الرقابة ذات العلاقة بالعملية المستخدمة فى تحديد قياس القيمة العادلة .

2- خبرة الأشخاص القائمين بعملية قياس القيمة العادلة .

3- مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات فى إجراء التقييم .

4- أنواع الحسابات أو المعاملات التى تتطلب قياس القيمة العادلة والافصاح عنها .

5- مدى اعتماد المنشأة على منشأة خدمية فى مجال قياس القيمة العادلة أو توفير البيانات اللازمة لهذا القياس . (مع مراعاة متطلبات معيار المراجعة المصرى رقم 402)

6- مدى استعانة المنشأة بخبراء فى مجال قياس القيمة العادلة والافصاح عنها .

7- الافتراضات الهامة التى تستخدمها الإدارة فى تحديد القيمة العادلة .

8- المستندات المؤيدة لافتراضات الإدارة .

9- الأساليب المستخدمة فى تطبيق وتطوير افتراضات الإدارة ومتابعة التغييرات فى هذه الافتراضات .

- 10- مدى توفر النزاهة عند إجراء التغيير فى أنظمة الرقابة والسلامة المتعلقة بنماذج التقييم ونظم المعلومات ذات العلاقة , ويشمل ذلك إجراءات الاعتماد .
- 11- أنظمة الرقابة على اتساق وتوقيت ومصداقية المعلومات المستخدمة فى نماذج التقييم .

● **ما النتائج المترتبة على تقييم المراقب لخطر التحريف المرتبط بقياس وافصاحات القيمة العادلة بأنه خطر هام ومؤثر؟**

يتطلب هذا الخطر اعتبارات مراجعة خاصة , ويجب على المراقب فى هذه الحالة اتباع متطلبات معيار المراجعة المصرى رقم 315 والذى يناقش المحددات المتأصلة فى الرقابة الداخلية , وباعتبار أن تحديد القيمة العادلة يتضمن أحكاماً تقديرية للإدارة على النحو الذى يؤثر فى طبيعة الأنشطة الرقابية التى يمكن تنفيذها مع مراعاة أن زيادة تعرض قياس القيمة العادلة للتحريف تحدث عندما تكون المتطلبات المحاسبية والمالية لقياس القيمة العادلة أكثر تعقيداً , بما يتطلب من المراقب أن يضع فى اعتباره المحددات المتأصلة لأنظمة الرقابة عند تقييم خطر التحريف الهام والمؤثر .

القسم الثالث

تقييم مدى ملاءمة قياسات وافصاحات القيمة العادلة

● **ما متطلبات المعيار من المراقب بشأن تقييم مدى ملاءمة قياسات وافصاحات القيمة العادلة؟**

يجب على المراقب القيام بتقييم مدى اتساق قياسات وافصاحات القيمة العادلة المدرجة فى القوائم المالية مع اطار إعداد التقارير المالية المطبق فى المنشأة . ويتم هذا التقييم مع مراعاة ما يلى :

أولاً : يستخدم المراقب تفهمه لمتطلبات اطار إعداد التقارير المالية المطبق ومعرفته بالنشاط والصناعة مع نتائج إجراءات المراجعة فى تقييم مدى ملاءمة قياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات والافصاح وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق .

ثانياً : يعتمد تقييم مدى ملاءمة قياسات القيمة العادلة وتقييم أدلة المراجعة بصورة جزئية على معرفة المراقب لطبيعة النشاط وخاصة عند تعقد الأصول والالتزامات أو طريقة التقييم (أكبر مثال على ذلك الأدوات المالية المشتقة) .

ثالثاً : يجب على المراقب التحقق من قياس القيمة العادلة وفقاً لطريقة القياس المحددة فى الاطار – فى حالة النص فى الاطار على ذلك .

رابعاً : اذا ما قررت الإدارة عدم تحقق افتراض امكانية تحديد القيمة العادلة بطريقة يعتمد عليها , يجب على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لدعم تحديد القيمة العادلة واحتسابها بطريقة سليمة فى ظل اطار إعداد التقارير المالية المطبق .

خامساً : ينبغى على المراقب الحصول على أدلة عن نوايا الإدارة نحو تنفيذ أسلوب عمل محدد فى حالة كون هذا الأسلوب متعلقاً بقياس وافصاحات القيمة العادلة فى ظل اطار إعداد التقارير المالية المطبق , وذلك من خلال إجراء استفسارات – موثقة – من الإدارة حول الأمور التالية :

أ- دراسة التاريخ السابق للإدارة فى تنفيذ أهدافها المقررة حول الأصول والالتزامات .

ب- فحص الخطط المكتوبة والمستندات الأخرى (كالموازنات ومحاضر الاجتماعات) .

ج- دراسة الأسباب المعلنة من قبل الإدارة لاختيار أسلوب معين.

كما يقوم المراقب بدراسة قدرة الإدارة على اتباع أسلوب العمل المحدد إذا تعلق بقياس القيمة العادلة بهذه القدرة .

سادساً : فى حالة اشتغال اطار إعداد القوائم المالية على طرق بديلة لقياس القيمة العادلة (وكذلك فى حالة عدم النص على طريقة القياس) ينبغى على المراقب تقييم مدى ملاءمة طريقة القياس المطبقة وذلك من خلال دراسة الأمور التالية :

أ- مدى قيام الإدارة بتقييم كاف وتطبيق مناسب للمقاييس الواردة فى اطار إعداد التقارير المالية – إن وجدت – والمؤيد للطريقة المختارة من قبل الإدارة.

ب- مدى ملاءمة طريقة التقييم المختارة للظروف مع مراعاة طبيعة الأصل والالتزام .

ج- مدى ملاءمة طريقة التقييم للنشاط والصناعة والبيئة التى تعمل فيها المنشأة .

سابعاً : يجب على المراقب تقييم مدى ثبات المنشأة فى تطبيق أسلوب تقدير القيمة العادلة , مع تقييم ما إذا كان هذا الثبات يراعى الأمور التالية :

أ- التغييرات المحتملة فى البيئة أو الظروف التى تؤثر على المنشأة .

ب- التغييرات فى متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق فى المنشأة .

ثامناً : يجب على المراقب فى حالة قيام الإدارة بتغيير طريقة التقييم دراسة الأمور التالية :

أ- مدى منطقية مبررات الإدارة لتعديل طريقة التقييم .

ب- مدى استناد التغيير إلى متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق فى المنشأة .

ج- مدى استناد التغيير فى طريقة التقييم إلى تغيير الظروف .

القسم الرابع

استخدام عمل خبير

• **ما هى متطلبات المعيار فى حالة لجوء المراقب إلى استخدام عمل احد الخبراء فى تخطيط وأداء إجراءات المراجعة للتقييم العادلة ؟**

يجب على المراقب فى هذه الحالة مراعاة الأمور التالية :

أولاً : أن يضع فى اعتباره الأمور التالية – والواردة فى الفقرة 7 من معيار المراجعة المصرى رقم 620 الخاص باستخدام عمل خبير – عند تحديد حاجته إلى استخدام عمل خبير .

أ- دراسة درجة معرفة فريق العمل وخبرته السابقة الخاصة بموضوع المراجعة .

ب- خطر التحريف الهام والمؤثر (استناداً إلى طبيعة وتشابك والأهمية النسبية لموضوع المراجعة) .

ج- كيفية ونوع أدلة المراجعة الأخرى المتوقع الحصول عليها .

ثانياً : إذا كان استخدام الخبير مخططاً فإنه يجب على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لاثبات مناسبة العمل لغرض المراجعة وتمشييه مع متطلبات المراجعة المصرى رقم 620 .

ثالثاً : عند التخطيط لاستخدام عمل الخبير يقوم المراقب بدراسة مدى تفهم الخبير لتعريف القيمة العادلة ومدى ملاءمة الأسلوب الذى يستخدمه الخبير مع الطريقة التى تستخدمها الإدارة مع اتفاقها مع متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق .

رابعاً : إجراء مناقشة مع الخبير للحصول على تفهم للافتراضات المؤثرة والهامة والطرق المستخدمة ودراسة مدى ملاءمتها ومعقوليتها وتمامها (وذلك فى ضوء معرفة المراقب بالنشاط ونتائج إجراءات المراجعة الأخرى) .

القسم الخامس

إجراءات المراجعة التى تتعامل مع خطر التحريف الهام والمؤثر

فى قياسات وافصاحات المنشأة للقيمة العادلة

• **ما هى متطلبات المعيار فى مواجهة مخاطر التحريف الهام والمؤثر التى تم تقييمها للتأكدات المرتبطة بقياسات المنشأة للقيمة العادلة والافصاح عنها ؟**

يجب على المراقب القيام بتصميم وأداء إجراءات مراجعة إضافية لمواجهة هذه المخاطر، ويتم تصميم هذه الإجراءات فى ضوء معيار المراجعة المصرى والخاص بإجراءات المراقب لمواجهة المخاطر التى تم تقييمها وكذلك فى ضوء الارشادات الإضافية الواردة فى هذا المعيار والمتعلقة بإجراءات التحقق ذات العلاقة بقياس المنشأة للقيمة العادلة والافصاح عنها .

• **ما هى طبيعة إجراءات المراقب التى يتم تصميمها لمواجهة هذه المخاطر ؟**

تتنوع هذه الإجراءات بصورة كبيرة من حيث طبيعتها وتوقيتها ومداهها , حيث تتباين قياسات القيمة العادلة فيما بين البسيط والمعقد .

وعلى سبيل المثال فقد تتكون إجراءات التحقق من قياسات القيمة العادلة من أى مما يلى:

أ- اختبارات الافتراضات الهامة للإدارة وكذلك اختبار نموذج التقييم والبيانات الأساسية .

ب- عمل تقديرات مستقلة للقيمة العادلة بغرض اثبات صحة وملاءمة قياسات القيمة العادلة .

ج- دراسة تأثير الأحداث اللاحقة على قياس القيمة العادلة والافصاح .

• **ما أفضل دليل لمراجعة القيمة العادلة ؟**

تمثل الاسعار المنشورة للأدوات المالية فى السوق النشطة أفضل دليل لمراجعة القيمة العادلة .

• **ما سبب تعقيد بعض قياسات القيمة العادلة ؟**

يرجع ذلك التعقيد فى بعض قياسات القيمة العادلة إلى احد السببين التاليين :

- أ- طبيعة البند الذى يتم قياس قيمته العادلة .
- ب- طريقة التقييم التى يتطلبها اطار إعداد التقارير المطبق أو التى اختارتها الإدارة (كطريقة تحليل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية أو نموذج المعاملات المقارن) .
- وعادة ما يرتبط القياس المعقد للقيمة العادلة بعدم التأكد والذى يؤثر على مصداقية القياس .

● ما أسباب عدم التأكد الذى يقترن بعملية القياس المعقد للقيمة العادلة ؟

- يرجع عدم التأكد بصورة كبيرة للأسباب التالية :
- أ- طول فترة التنبؤ .
- ب- عدد الافتراضات الهامة والمعقدة المصاحبة للعملية .
- ج- النقص الكبير فى موضوعية الافتراضات والعوامل المستخدمة فى عملية القياس .
- د- عدم التأكد المتعلق بالحدوث المستقبلى للنتائج المبنية على الافتراضات المستخدمة .
- هـ- النقص فى موضوعية البيانات الناجمة عن استخدام التقديرات بصورة كبيرة .

● لماذا يتطلب المعيار من المراقب تفهم عملية القياس وما قد تنطوى عليه من تعقيد ؟

يساعد هذا التفهم المراقب فى مجال تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الواجب ادائها .

● ماهى الاعتبارات التى يمكن مراعاتها أثناء أداء إجراءات المراجعة ؟

تتمثل هذه الاعتبارات فيما يلى :

- أ- يتطلب استخدام عرض الأسعار فى الحصول على أدلة مراجعة عن التقييم تفهم الظروف التى صاحبت عرض الأسعار .
- ب- ينبغى مراعاة مدى مصداقية أدلة المراجعة التى يوفرها الغير (كالمصادقات الخارجية) .
- ج- يمكن الحصول على أدلة المراجعة التى تؤيد قياسات القيمة العادلة فى تاريخ مخالف لتاريخ قياس هذه القيمة وادراجها فى القوائم المالية بشرط حصول المراقب على أدلة مراجعة تؤيد قيام الإدارة بمراعاة أثر الأحداث والمعاملات والتغير فى الظروف فيما بين هذين التاريخين .

د- فى حالة استخدام أنواع معينة من الاستثمارات كضمانات فى أدوات الدين (والذى يتم قياسها غالباً اما بالقيمة العادلة أو القيمة لأغراض حساب الاضمحلال المحتمل) , ونظراً لأهمية الضمان فى قياس تلك القيمة فإنه يجب على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة تتعلق بما يلى :

1- وجود الضمان .

2- قيمة الضمان .

3- امكانية الوصول إلى الضمان أو القدرة على تحويله .

مع قيام المراقب بدراسة كافة المتغيرات المؤيدة له ومدى ملاءمة الإفصاح عن الضمان وفقاً لمتطلبات اطار إعداد التقارير المالية المطبق

هـ- قد يتطلب الأمر فى بعض المواقع أداء إجراءات مراجعة إضافية للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة تتعلق بملاءمة قياس القيمة العادلة , ومن بين هذه الإجراءات قيام المراقب بفحص الاصل .

• ما الذى ينبغى على المراقب أدائه فى مجال حصوله على أدلة المراجعة المتعلقة بقياسات القيمة العادلة والإفصاحات عنها ؟

ينبغى على المراقب إجراء تقييم للأمر التالية :

أولاً : مدى معقولية الافتراضات التى استخدمتها الإدارة .

ثانياً : مدى استخدام نموذج مناسب فى قياس القيمة العادلة .

ثالثاً :مدى استخدام الإدارة للمعلومات ذات العلاقة المتاحة بطريقة معقولة فى وقت القياس.

• هل يمكن أن توفر اساليب التقدير والافتراضات واعتبارات المراقب ومقارنة قياس القيمة العادلة التى تم تحديدها فى الفترات السابقة (إن وجدت) مع النتائج التى تم الحصول عليها فى الفترة الحالية أدلة مراجعة على مصداقية إجراءات الإدارة ؟

نعم , إلا أنه ينبغى مع ذلك قيام المراقب بدراسة ما اذا كانت هذه المقارنات وما ينشأ عنها من اختلافات ناتجة عن التغييرات فى الظروف الاقتصادية .

• ما الذى ينبغى على المراقب القيام به اذا ما توصل إلى وجود خطر جوهري مرتبط بالقيمة العادلة ؟

ينبغى على المراقب فى هذه الحالة – أن أمكنه ذلك – تقييم مدى توفير الافتراضات الهامة التى استخدمتها الإدارة فى قياس القيمة العادلة اساساً لهذا القياس والإفصاحات عنها فى القوائم المالية للمنشأة .

• ما الخصائص التى ينبغى توفرها فى الافتراضات التى تستخدمها الإدارة ؟

يجب أن تكون الافتراضات :

- أ- ملائمة .
- ب- محايدة .
- ج- يعتمد عليها .
- د- قابلة للتفهم .
- هـ- كاملة .
- و- متسقة مع بعضها البعض .

(يرجع تفصيلاً إلى خصائص الافتراضات فى اطار عملية

التأكد)

وتتنوع الافتراضات تبعاً لخصائص الأصل أو الالتزام محل التقييم وطريقة التقييم المستخدمة .

● ما متطلبات المعيار من المراقب بشأن أدلة المراجعة من المصادر الداخلية والخارجية التى تدعم الافتراضات ؟

يقوم المراقب بتقييم مصادر الأدلة ومدى مصداقيتها , بما فى ذلك دراسة الافتراضات فى ضوء المعلومات التاريخية وتقييم مدى استنادها إلى خطط تستوعبها القدرة الانتاجية للمنشأة .

● متى يتم أداء إجراءات المراجعة المتعلقة بافتراضات الإدارة ؟

يتم أدائها فى سياق مراجعة القوائم المالية للمنشأة .

● هل تهدف إجراءات المراجعة المتعلقة بافتراضات الإدارة إلى ابداء رأى عن تلك الافتراضات نفسها ؟

لا , ولكن يتم أداء هذه الإجراءات للتحقق من مدى توفير هذه الافتراضات اسساً معقولة فى قياس القيمة العادلة فى سياق مراجعة القوائم المالية ككل .

● ما هى الافتراضات التى يركز المراقب اهتمامه عليها ؟

يركز المراقب اهتمامه على الافتراضات الهامة التى تؤثر بصورة هامة على قياس القيمة العادلة , ويمكن تحديد هذا التأثير من خلال :

- أ- الحساسية للتغير أو عدم التأكد فى المبالغ أو فى الطبيعة .
- ب- التعرض للتطبيق الخاطىء أو التحيز .

● ما أثر حساسية التقييم للتغيرات فى الافتراضات الهامة على عمل المراقب ؟

يجب أن يضع المراقب هذه الحساسية في حسابه , كما ينبغي عليه تشجيع الإدارة على استخدام تحليل الحساسية للمساعدة في تحديد حساسية الافتراضات .

فاذا لم تقم الإدارة بإجراء تحليل للحساسية فعليه القيام بما يلي :

أ- دراسة امكانية قيامه بإجراء هذا التحليل .

ب- دراسة احتمال عدم قدرته على إجراء التقييم المعقول – وفقاً للأطار المحاسبي المطبق – في ضوء عدم التأكد أو النقص في البيانات الموضوعية

• متى يمكن اعتبار الافتراضات المتعلقة بقياس القيمة العادلة منطقية ومعقولة ؟

لكي تكون هذه الافتراضات منطقية ومعقولة – سواء كانت بمفردها أو تم أخذها ككل – فإنها يجب أن تكون واقعية ومتسقة مع ما يلي :

أ- البيئة الاقتصادية العامة والظروف الاقتصادية للمنشأة .

ب- خطط المنشأة .

ج- الافتراضات الصحيحة والمناسبة التي سبق افتراضها في الفترات السابقة .

د- خبرة المنشأة السابقة , أو الظروف السابقة والتي يمكن أن تسرى حالياً .

هـ- الافتراضات التي تستخدمها الإدارة في التقديرات المحاسبية لأغراض إعداد القوائم المالية .

و- الخطر المصاحب للتدفقات النقدية .

• ما هي متطلبات المعيار في حالة اعتماد الإدارة على المعلومات التاريخية في الوصول إلى الافتراضات ؟

ينبغي على المراقب دراسة مبررات الاعتماد على المعلومات المالية التاريخية , وامكانية أن تعكس المعلومات التاريخية للظروف والأحداث المستقبلية .

• ما هي متطلبات المعيار في حالة قيام المنشأة بتقييم بنود معينة باستخدام نموذج تقييم؟

يقوم المراقب في هذه الحالة بفحص النموذج والافتراضات المستخدمة .

• ما هي المتطلبات الرئيسية من المراقب بشأن مراجعة قياسات وافصاحات القيمة العادلة ؟

ينبغي على المراقب أداء إجراءات مراجعة على البيانات المستخدمة في القياس والافصاح عن القيمة العادلة وتقييم مدى ملاءمة القياس وفقاً لهذه البيانات وافتراضات الإدارة .

● هل يمكن للمراقب القيام بعمل تقدير مستقل للقيمة العادلة (وفقاً لنموذج من عمله) لتدعيم قياس المنشأة للقيمة العادلة ؟

نعم يمكنه ذلك , مع مراعاة الأمور التالية :

أولاً : إذا تم إجراء التقدير المستقل باستخدام افتراضات الإدارة , فإن على المراقب تقييم هذه الافتراضات وفقاً لما سلف بيانه .

ثانياً : يمكن للمراقب وضع افتراضات منفصلة لمقارنة النتائج المستخرجة بقياس الإدارة للقيمة العادلة .

وفي هذه الحالة على المراقب ما يلي :

أ- تفهم افتراضات الإدارة .

ب- استخدام هذا التفهم لتحديد مدى مراعاة النموذج الموضوع من قبله للمتغيرات الهامة .

ثالثاً : يقوم المراقب بتقييم أى فروق هامة عن تقدير الإدارة .

رابعاً : يقوم المراقب بأداء إجراءات المراجعة على البيانات المستخدمة فى عمل القياس والافصاح عن القيمة العادلة , مع مراعاة الارشادات الواردة فى معيار المراجعة المصرى رقم 520 والخاص بالإجراءات التحليلية .

● ما متطلبات المعيار بشأن الأحداث اللاحقة وأثرها على قياسات وافصاحات القيمة العادلة ؟

يجب على المراقب مراعاة المعاملات والأحداث التى تحدث بعد نهاية الفترة وقبل اكتمال أعمال المراجعة والتى تؤثر على قياسات وافصاحات القيمة العادلة , باعتبار أن هذه المعاملات والأحداث يمكن أن توفر أدلة مراجعة مناسبة فيما يتعلق بقياس القيمة العادلة الذى قامت به الإدارة .

مع مراعاة أنه قد يحدث فى الفترة التى تلى تاريخ الميزانية تغير فى الظروف عما كانت عليه فى نهاية الفترة , وفى هذه الحالة فإن هذه الظروف الجديدة لاتمثل دليل مراجعة مناسب للقيمة العادلة فى تاريخ الميزانية , لذا يلزم اتباع متطلبات معيار المراجعة المصرى رقم 560 والخاص بالأحداث اللاحقة .

القسم السادس

الافصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة

● ما دور المراقب بالنسبة للافصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة التى قامت بها المنشأة ؟

يقوم المراقب بتقييم مدى استيفاء الإفصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة والتي قامت بها المنشأة لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية .

• **كيف يقوم المراقب بمراجعة قياس القيمة العادلة وما يرتبط بها من إفصاحات ضمن إفصاحات القوائم المالية؟**

يقوم المراقب بأداء نفس إجراءات المراجعة المطبقة في مراجعة قياس القيمة العادلة المعترف بها في القوائم المالية , سواء كان الإفصاح مطلوباً بموجب إطار إعداد التقارير المالية أو إفصاحاً تطوعياً , مع مراعاة دراسة مدى ملاءمة المعلومات المفصح عنها تطوعاً لسياق القوائم المالية .

مع مراعاة قيام المراقب بما يلي :

أولاً : تقييم مدى ملاءمة الإفصاحات عن معلومات القيمة العادلة لإطار إعداد التقارير المالية .

ثانياً : تقييم مدى كفاية الإفصاح لمستخدمي القوائم المالية عن عدم التأكد المرتفع في قياس القيمة العادلة – في حالة وجوده .

ثالثاً : تقييم مدى ملاءمة التزام المنشأة بمتطلبات المحاسبة والإفصاح المتعلقة بالتغيرات في طرق التقييم المستخدمة في قياس القيمة العادلة .

• **ما متطلبات المعيار من المراقب في حالة حذف إفصاح عن معلومات القيمة العادلة – طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق - نظراً لعدم امكانية تحديد القمة العادلة بمصدقية كافية من الناحية العملية؟**

يجب على المراقب تقييم مدى كفاية الإفصاحات المطلوبة في هذه الظروف .

• **ما متطلبات المعيار من المراقب في حالة عدم إفصاح المنشأة بصورة ملائمة عن معلومات القيمة العادلة وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية؟**

يجب على المراقب في هذه الحالة تقييم مدى اشتغال القوائم المالية على تحريف هام ومؤثر كنتيجة للخروج عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق .

القسم السابع

تقييم نتائج إجراءات المراجعة

• **ما الذي على المراقب أدائه عند إجراء التقييم النهائي لمدى اتساق قياسات وإفصاحات القيمة العادلة في القوائم المالية مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق في المنشأة؟**

يجب على المراقب أداء ما يلي :

أولاً: تقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها .

ثانياً: تقييم مدى اتفاق هذه الأدلة مع أدلة المراجعة الأخرى التي تم الحصول عليها أثناء عملية المراجعة .

القسم الثامن

اقرارات الإدارة

● **ما متطلبات المعيار بشأن اقرارات الإدارة التي يجب على المراقب الحصول عليها بشأن قياسات القيمة العادلة والافصاحات عنها ؟**

يجب على المراقب أن يحصل على اقرارات مكتوبة حول قياسات وافصاحات القيمة العادلة المدرجة فى القوائم المالية بحيث تشتمل على ما يلى :

أ- مدى معقولية الافتراضات الهامة ومدى ما تعكسه من صدق نية الإدارة فى تنفيذ بعض طرق العمل المحددة .

ب- مدى ملاءمة أساليب القياس المستخدمة من قبل الإدارة فى تحديد القيمة العادلة ضمن اطار إعداد التقارير المالية .

ج- مدى الثبات فى تطبيق هذه الأساليب .

د- مدى اكتمال وملاءمة الايضاحات المرتبطة بالقيمة العادلة فى ظل إطار إعداد التقارير المالية الخاص بالمنشأة .

هـ- ما اذا كانت الأحداث اللاحقة تتطلب إجراء تعديل على قياسات وافصاحات القيمة العادلة المدرجة فى القوائم المالية .

القسم التاسع

الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة

● **ما متطلبات المعيار بشأن الاتصال مع المسؤولين عن الحوكمة فيما يتعلق بالأمور ذات العلاقة بقياسات القيمة العادلة والافصاحات عنها ؟**

نظراً لعدم التأكد المرتبط ببعض قياسات القيمة العادلة لذا فإنه يمكن أن ينشأ عن ذلك أخطار هامة على القوائم المالية نتيجة التأثير المحتمل لعدم التأكد هذا , وهى أمور هامة للمسؤولين عن الحوكمة .

لذا فإن على المراقب دراسة امكانية توصيل الأمور التالية إلى المسؤولين عن الحوكمة :

- أ- طبيعة الافتراضات الهامة المستخدمة فى قياس القيمة العادلة .
 - ب- درجة عدم الموضوعية فى وضع الافتراضات .
 - ج- الأهمية النسبية للبنود التى يتم قياسها بالقيمة العادلة بالنسبة للقوائم المالية ككل .
- وعلى المراقب فى هذا الصدد مراعاة الارشادات الواردة فى معيار المراجعة المصرى رقم 260 فيما يتعلق بطبيعة وشكل الاتصال .

معيار المراجعة المصرى رقم 550

الأطراف ذوى العلاقة

القسم الأول – تمهيد

- ما الهدف من هذا المعيار؟

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير ارشادات عن مسؤوليات مراقب الحسابات وإجراءات المراجعة المتعلقة بالأطراف ذوى العلاقة والمعاملات مع هذه الأطراف .
- هل يشترط لسريان هذا المعيار اشمال اطار إعداد التقارير المالية المطبق على معيار المحاسبة المصرى رقم 15 والخاص بالأفصاح عن الاطراف ذوى العلاقة؟

لا .
- ما المقصود بالطرف ذى العلاقة؟

وفقاً لمعيار المحاسبة المصرى رقم 15 فإن الطرف يعتبر ذا علاقة بالمنشأة فى الأحوال التالية:

أ- اذا كان الطرف بطريقة مباشرة أو غير مباشرة (من خلال وسيط أو اكثر)

 - 1- يسيطر أو تحت سيطرة أو تحت سيطرة مشتركة .
 - 2- له نصيب فى المنشأة على نحو يعطيه حق التأثير الهام على المنشأة .
 - 3- له سيطرة مشتركة على المنشأة .

ب- اذا كان شركة شقيقة فى المنشأة

(وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم 18)

ج- اذا كان مشروعاً مشتركاً والمنشأة شريك فيه

(وفقاً لمتطلبات معيار المحاسبة المصرى رقم 27) .

د- اذا كان عضواً أساسياً فى الإدارة للمنشأة أو لشركتها القابضة .

هـ- اذا كان عضواً قريباً لعائلة شخص ممن تم ذكره فى (أ) و (د) .

و- اذا كان منشأة تحت السيطرة أو السيطرة أو السيطرة المشتركة أو التأثير الهام للأشخاص من الفقرتين (د) , (هـ) بما يملكون من قوة تصويت هامة سواء كان ذلك بصورة مباشرة أو غير مباشرة .

ز- اذا كان نظاماً مستقلاً عن المنشأة لمزايا ومعاشات التقاعد لصالح العاملين فى المنشأة أو أى منشأة لها علاقة بالمنشأة .

● ما المقصود بمعاملات الأطراف ذوى العلاقة ؟

هى تبادل الموارد أو الخدمات أو الالتزامات فيما بين الأطراف بغض النظر عن مقابل تم تحمله لهذا التبادل .

● ما المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار ؟

يتطلب المعيار ضرورة قيام المراقب بأداء إجراءات مراجعة مصممة للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة فيما يتعلق بقيام الإدارة بتحديد الأطراف ذوى العلاقة والافصاح عنهم وأثر المعاملات الهامة على القوائم المالية .

● متى تعتبر أدلة المراجعة كافية وملئمة فيما يتعلق بتأكيدات القوائم المالية المتعلقة باكتمال الأطراف ذوى العلاقة ؟

تعتبر هذه الأدلة كافية وملئمة اذا اسفر اتباع الإجراءات المحددة فى هذا المعيار عن عدم وجود حالات تشير إلى زيادة خطر التحريف الهام بدرجة اكبر من المتوقع عادة أو حدوث تحريف هام متعلق بالأطراف ذوى العلاقة .

● ما الذى ينبغى على المراقب إجراؤه اذا تبين له زيادة التحريف الهام المتعلق بالأطراف ذوى العلاقة عما هو متوقع عادة ؟

يجب عليه – وفقاً لكل حالة – إجراء أى مما يلى :

أ- أداء إجراءات مراجعة بديلة .

ب- زيادة مدى إجراءات المراجعة المطبقة .

ج- أداء إجراءات مراجعة إضافية .

• كيف يمكن للمراقب تحديد الأحداث والمعاملات والممارسات التي يمكن أن ينتج عنها تحريف هام ومؤثر فيما يتعلق بالأطراف ذوى العلاقة والمعاملات مع مثل هذه الاطراف؟

يحتاج المراقب فى هذا الصدد إلى الحصول على فهم للمنشأة .

• لماذا يحتاج المراقب إلى التعرف على الاطراف ذوى العلاقة والمعاملات معها ؟
يرجع ذلك للأسباب التالية :

أ- الوفاء بمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية (معيار المحاسبة المصرى رقم 15) فيما يتعلق بالافصاح عن تلك الأطراف والمعاملات معها .

ب- تأثير تلك الأطراف والمعاملات معها على القوائم المالية , وعلى الأخص فيما يتعلق بالالتزامات الضريبية والعبء الضريبي وفقاً لمتطلبات القوانين الضريبية فى حالة وجود اطراف ذوى علاقة .

ج- مدى تأثير العلاقة مع هذه الأطراف على مصداقية أدلة المراجعة .

د- الدوافع غير العادية لإجراء المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة (والتي قد يكون بينها الغش والتدليس) .

• من المسئول عن تحديد الأطراف ذوى العلاقة والافصاح عنها وعن المعاملات معها؟

الإدارة هى المسئولة عن ذلك , وهى فى هذا الصدد مسئولة عن الأمور التالية :

أ- وضع نظام محاسبى .

ب- وضع نظام رقابة داخلية مناسب .

وذلك للتأكد من تعريف المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة بصورة ملائمة فى نظام المعلومات والافصاح عنها بصورة ملائمة فى القوائم المالية .

• هل من المتوقع أن تكشف أعمال المراجعة جميع المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة؟

لا .

القسم الثانى

وجود الأطراف ذوى العلاقة والافصاح عنهم

• ما الذى يتطلبه المعيار من المراقب بشأن وجود الأطراف ذوى العلاقة ؟

يجب على المراقب فحص المعلومات التي حصل عليها من المسؤولين عن الحوكمة ومن الإدارة فيما يتعلق بتحديد أسماء جميع الأطراف ذوى العلاقة المعروفة لهم .

• **ما هي الإجراءات التي ينبغي على المراقب القيام بها فيما يتعلق باكتمال المعلومات المقدمة حول الأطراف ذوى العلاقة ؟**

يجب على المراقب فى هذا الصدد أداء الإجراءات التالية :

أ- فحص أوراق عمل السنة الماضية فيما يتعلق بأسماء الأطراف ذوى العلاقة المعروفة.

ب- فحص الإجراءات التي تطبقها المنشأة فى تحديد الأطراف ذوى العلاقة .

ج- الاستفسار عن علاقة المسؤولين عن الحوكمة والموظفين بالمنشآت الأخرى

د- فحص سجلات المساهمين لتحديد أسماء المساهمين الرئيسيين أو الحصول على قائمة بأسمائهم من واقع السجلات .

هـ- فحص محاضر اجتماعات الجمعية العامة وكذلك محاضر مجلس الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة , وفحص السجلات القانونية الأخرى ذات العلاقة

و- الاستفسار من المراقب السابق أو المراقبين الحاليين المشاركين فى عملية المراجعة عن معلوماتهم عن وجود أطراف ذوى علاقة آخرين .

ز- فحص الاقرارات الضريبية للمنشأة والمعلومات الأخرى التي تم تقديمها للسلطات الضريبية .

• **هل يمكن للمراقب تعديل مدى الإجراءات المشار إليها فى ضوء تقديره لوجود خطر منخفض فى عدم اكتشاف أطراف ذوى علاقة أخرى هامة ؟**

نعم , يمكنه ذلك .

القسم الثالث

المعاملات مع الاطراف ذوى العلاقة

• **ما هي متطلبات المعيار من المراقب بشأن المعاملات مع الاطراف ذوى العلاقة ؟**

يتطلب المعيار من المراقب إجراء ما يلى :

أولاً : فحص المعلومات التي يحصل عليها من المسؤولين عن الحوكمة ومن الإدارة بشأن تحديد المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة .

مع التنبيه إلى المعاملات الهامة الأخرى مع الأطراف ذوى العلاقة .

ثانياً : دراسة مدى كفاءة إجراءات الرقابة الداخلية فيما يتعلق باعتماد وتسجيل المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة .(وذلك فى إطار تفهمه لنظام الرقابة الداخلية للمنشأة) .

ثالثاً : الانتباه أثناء تنفيذ المراجعة إلى المعاملات التى تبدو غير عادية فى ضوء الظروف الخاصة بكل حالة .

رابعاً : إجراء بعض الاختبارات – أثناء تنفيذ المراجعة – التى تؤدى إلى وجود معاملات مع أطراف ذوى علاقة .

● **لماذا تطلب المعيار من المراقب الانتباه – اثناء تنفيذ المراجعة – إلى المعاملات التى تبدو غير عادية ؟**

قد تشير هذه المعاملات غير العادية إلى وجود أطراف ذوى علاقة لم يسبق تحديدها .

● **إضرب أمثلة للمعاملات غير العادية التى ينبغى على المراقب الانتباه إليها أثناء تنفيذ المراجعة.**

من أمثلتها :

أ- المعاملات التى تتضمن شروطاً تجارية غير عادية (فيما يتعلق بالأسعار ومعدلات الفوائد والضمانات وشروط السداد) .

ب- المعاملات التى تفتقد إلى سبب منطقى لحدوثها .

ج- المعاملات التى يختلف جوهرها عن شكلها .

د- المعاملات التى يتم معالجتها بطريقة غير عادية .

هـ- المعاملات ذات المبالغ الهامة أو ذات الحجم الكبير مع عملاء أو موردين (بالمقارنة بغيرهم) .

و- المعاملات غير المدرجة (كأداء خدمات بدون مقابل) .

● **إضرب أمثلة للاختبارات التى تؤدى إلى اكتشاف المراقب لوجود معاملات مع أطراف ذوى علاقة .**

من أمثلة هذه الاختبارات :

أ- اختبارات تفصيلية للمعاملات والأرصدة .

ب- فحص محاضر اجتماعات الجمعية العامة واجتماعات المسؤولين عن الحوكمة .

ج- فحص السجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات الكبيرة أو الأرصدة غير العادية مع الاهتمام بالمعاملات المسجلة قرب أو فى نهاية الفترة .

د- فحص مصادقات القروض المدينة والدائنه والمصادقات من البنوك (لاكتشاف علاقة الضمان والعلاقات الأخرى مع الأطراف ذوى العلاقة) .

هـ- فحص معاملات الاستثمار(مثل شراء أو بيع حصص فى حقوق الملكية لشركة أشخاص أو أى منشأة أخرى) .

القسم الرابع

اختبار المعاملات المحددة مع الأطراف ذوى العلاقة

• ما متطلبات المعيار بشأن فحص المعاملات المحددة مع الأطراف ذوى العلاقة؟

تتمثل هذه المتطلبات فيما يلى :

أولاً : يجب على المراقب عند فحص تلك المعاملات الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة عند تسجيل المعلومات حول تلك المعاملات والافصاح عنها بطريقة مناسبة .

ثانياً : نظراً لمحدودية توفر أدلة المراجعة حول المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة , فإنه ينبغى على المراقب مراعاة القيام بإجراءات أخرى تتمثل فيما يلى :

أ- المصادقة على شروط وقيمة المعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة .

ب- فحص الأدلة الموجودة لدى الطرف ذى العلاقة .

ج- تأكيد أو مناقشة المعلومات مع الجهات ذات العلاقة بالمعاملة كالبنوك والمحامين والضامنين والوكلاء .

القسم الخامس

أقرارات الإدارة

● ما محتوى الاقرار الكتابي الذي يتطلب المعيار من المراقب الحصول عليه من الإدارة فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذوى العلاقة؟

يجب أن يتضمن هذا الاقرار الكتابي من الإدارة ما يلى :

أ- اكتمال المعلومات المقدمة للمراقب والخاصة بتحديد الاطراف ذوى العلاقة .

ب- ملاءمة الافصاح عن الاطراف ذوى العلاقة فى القوائم المالية .

القسم السادس

استنتاجات المراجعة وإعداد التقرير

● مانوع التقرير الذى ينبغى على المراقب اصداره فى حالة عدم استطاعته الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة بشأن الاطراف ذوى العلاقة والمعاملات معهم؟

يجب على المراقب أن يصدرأ تقريراً معدلاً .

● مانوع التقرير الذى ينبغى على المراقب اصداره اذا توصل الى استنتاج بأن الافصاحات عن الاطراف ذوى العلاقة والمعاملات معهم غير كافية؟

يجب على المراقب أن يصدرأ تقريراً معدلاً .

معيار المراجعة المصرى رقم 560

الأحداث اللاحقة

القسم الأول – تمهيد

- **ما الهدف من هذا المعيار؟**
يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات عن مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الأحداث اللاحقة .
- **ما المقصود بمصطلح (الأحداث اللاحقة) وفقاً لهذا المعيار؟**
يقصد بمصطلح الأحداث اللاحقة كل مما يلي :
أ- الأحداث التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ تقرير مراقب الحسابات .
ب- الحقائق التي تكتشف بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات .
- **ما المقصود بمصطلح " الأحداث اللاحقة " وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (7)؟**
يقصد به تلك الأحداث التي فى صالح أو فى غير صالح المنشأة والتي تقع بين تاريخ القوائم المالية وبين تاريخ اعتماد إصدار القوائم المالية , وهى التى تشمل نوعين من الأحداث :

- أ- أحداث توفر أدلة عن ظروف كانت موجودة فى تاريخ القوائم المالية .
- ب- أحداث تعطى دلالة عن ظروف ظهرت بعد تاريخ القوائم المالية .

القسم الثانى

تعريف

- **ما المقصود بتاريخ القوائم المالية؟**
هو تاريخ نهاية آخر فترة غطتها القوائم المالية وعادة ما يكون تاريخ أحدث ميزانية فى القوائم المالية محل المراجعة .
- **ما المقصود بتاريخ إصدار القوائم المالية؟**
هو التاريخ الذى يقوم فيه من لديهم السلطة المعترف بها بتأكيد اعتمادهم مجموعة القوائم المالية الخاصة بالمنشأة (بما فى ذلك الايضاحات ذات العلاقة) وتحملهم المسؤولية عنها .
- **ما المقصود بتاريخ تقرير مراقب الحسابات؟**
وتحقيقاً لأغراض معايير المراجعة المصرية فإن تاريخ اصدار القوائم المالية هو التاريخ الذى يؤكد فيه من له السلطة إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية .
- **ما المقصود بتاريخ تقرير مراقب الحسابات؟**
هو التاريخ الذى يختاره المراقب ليؤرخ تقريره على القوائم المالية .

● ما المقصود بتاريخ نشر القوائم المالية؟

هو التاريخ الذى يصبح فيه تقرير مراقب الحسابات والقوائم المالية التى تمت مراجعتها متاحة للغير .

ويمكن أن يكون تاريخ نشر القوائم المالية (وفقاً للعديد من الظروف و وفقاً للاحكام القانونية السارية) هو التاريخ الذى يسبق انعقاد الجمعية العامة بأسبوعين على الأقل أو تاريخ ارسال القوائم المالية إلى الجهة المختصة أيهما أسبق .

القسم الثالث

الاحداث التى تقع حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات

● ما متطلبات المعيار من المراقب بشأن الاحداث التى وقعت حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات؟

تتمثل هذه المتطلبات فيما يلى :

أولاً : يجب على المراقب أداء إجراءات مصممة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة على أنه قد تم تحديد الاحداث التى وقعت حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات والتى قد تتطلب تعديلات أو افصاحاً فى القوائم المالية .

ثانياً : يتم أداء هذه الإجراءات إلى جانب الإجراءات الروتينية الأخرى التى قد يتم تطبيقها على معاملات معينة تحدث بعد تاريخ القوائم المالية للحصول على أدلة مراجعة خاصة برصيد حساب فى تاريخ القوائم المالية .

ثالثاً : يتم أداء الاجراءات الخاصة بتحديد الاحداث التى قد تتطلب تعديلات أو افصاحات فى القوائم المالية فى تاريخ قريب من تاريخ تقرير مراقب الحسابات

● ما هى الإجراءات الخاصة بتحديد الأحداث التى قد تتطلب تعديلات أو افصاحات فى القوائم المالية , والتى يتم أداؤها عادة قرب تاريخ تقرير مراقب الحسابات ؟

تتضمن هذه الإجراءات عادة ما يلى :

أ- فحص الإجراءات الموضوعه من قبل الإدارة للتحقق من تحديد الاحداث اللاحقة .

ب- الاطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة ولجنة المراجعة واللجنة التنفيذية التى تم عقدها بعد تاريخ القوائم المالية .

مع الاستفسار عن الأمور التي تمت مناقشتها في اجتماعات لم تتح محاضر عنها بعد .

ج- الاطلاع على آخر قوائم مالية دورية متوفرة عن المنشأة .

د- الاطلاع على الموازنات التقديرية وتوقعات التدفقات النقدية والتقارير الإدارية الأخرى المتعلقة بها .

هـ- الاستفسار الشفهي أو الكتابي من المستشار القانوني للمنشأة حول الدعاوى والمطالبات .

و- الاستفسار من الإدارة حول مدى وجود أحداث لاحقة تؤثر في القوائم المالية .

• **إضرب أمثلة للأمور التي تدور حولها الاستفسارات من الإدارة حول مدى وجود أحداث لاحقة تؤثر في القوائم المالية .**

من أمثلة هذه الأمور – محل هذه الاستفسارات – ما يلي :

أ- الوضع الحالي للبنود التي تمت المحاسبة عنها وفقاً لأسس متوقعة أو على أساس بيانات غير مؤكدة .

ب- مدى بيع أصول أو وجود مخططات لإجراء ذلك البيع .

ج- مدى وجود خطط لإصدار اسهم جديدة أو سندات أو عقد اتفاقيات للاندماج أو اتخاذ قرار بالتصفية .

د- مدى ايلولة ملكية أصول إلى الدولة .

هـ- مدى هلاك أصول (من خلال كوارث كالحريق أو الفيضان) .

و- مدى حدوث تطورات على مناطق الخطر أو الظروف المحتملة .

ز- مدى إعداد تسويات محاسبية غير عادية أو توفر النية لإعدادها .

ح- مدى وقوع (أو احتمال وقوع) أحداث تثير الجدل حول ملاءمة السياسات المحاسبية المطبقة حالياً في إعداد القوائم المالية .

• **ما متطلبات المعيار من المراقب – بشأن الأحداث اللاحقة – في حالة وجود وحدة أخرى (كقسم أو فرع أو شركة تابعة) – يتم مراجعتها بمعرفة مراقب حسابات آخر؟**

يجب على المراقب دراسة الإجراءات التي قام بها المراقب الآخر بخصوص الاحداث اللاحقة بعد تاريخ القوائم المالية , كما يجب عليه دراسة مدى الحاجة إلى ابلاغ المراقب الآخر بالتاريخ المخطط لتقرير مراقب الحسابات .

● ما الذى يجب على المراقب أدائه اذا علم بأحداث هامة من شأنها التأثير الهام على القوائم المالية ؟

يجب على المراقب دراسة مدى المحاسبة عن هذه الاحداث بطريقة مناسبة وكذلك التحقق من الافصاح عنها فى القوائم المالية .

القسم الرابع

الحقائق التى يتم اكتشافها بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات

ولكن قبل تاريخ نشر القوائم المالية

● هل هناك التزام على مراقب الحسابات بالاستفسار عن القوائم المالية بعد نشرها ؟
لا .

● ما الذى ينبغى على المراقب أدائه فيما لو اصبح بعد نشر القوائم المالية على علم بحقائق كانت موجودة فى تاريخ تقريره ولو كان قد علم بها فى حينه لقام بتعديل تقريره ؟

يتعين على المراقب فى هذه الحالة أداء ما يلى :

1- دراسة مدى حاجة القوائم المالية إلى تعديل .

2- مناقشة الأمر مع الإدارة .

3- مراجعة الخطوات التى اتخذتها الإدارة للتحقق من أنه قد تم ابلاغ الموقف لكل شخص استلم القوائم المالية المنشورة مع تقرير مراقب الحسابات عليها .

4- اصدار تقرير جديد على القوائم المالية التى تم إعادة فحصها .

● ما هى أهم التعديلات التى يتم ادخالها على تقرير مراقب الحسابات الجديد فى حالة إصداره ؟

تتمثل هذه التعديلات فيما يلى :

أولاً : اشتمال التقرير الجديد على فقرة ايضاحية تشير إلى ايضاح فى القوائم المالية يشتمل على شرح متوسع للسبب فى تعديل القوائم المالية التى سبق اصدارها وتاريخ اصدار تقرير المراقب الحسابات السابق .

ثانياً: تاريخ تقرير مراقب الحسابات الجديد بحيث لا يسبق تاريخ اصدار القوائم المالية المعدلة .

● ما متطلبات المعيار من المراقب فى حالة عدم اتخاذ الإدارة الخطوات اللازمة للتحقق من ابلاغ الموقف لكل شخص استلم القوائم المالية السابقة مع تقرير مراقب الحسابات عليها مع عدم قيام الإدارة بتعديل القوائم المالية؟

إذا رأى المراقب حاجة القوائم المالية إلى تعديل فعليه ابلاغ المسؤولين عن الإدارة بأن هناك إجراء سيتم اتخاذه بمعرفته منعاً للاعتماد المستقبلى على تقريره (ويعتمد هذا الإجراء على توصيات المستشار القانونى للمراقب) .

● هل هناك حاجة إلى تعديل القوائم المالية وإصدار تقرير جديد فى حالة اقتراب اصدار القوائم المالية للفترة المالية التالية؟

لا حاجة فى هذه الحالة إلى تعديل القوائم المالية وإصدار تقرير جديد فيها بشرط وجود ايضاح مناسب عن ذلك فى القوائم المالية للفترة التالية .

القسم الخامس

طرح أوراق مالية للاكتتاب العام

● مامتطلبات المعيار من المراقب فى حالات طرح أوراق مالية للاكتتاب العام؟

ينبغى على المراقب مراعاة المتطلبات القانونية المتعلقة بذلك وأداء إجراءات المراجعة الإضافية – التى قد تتطلبها القوانين – حتى آخر تاريخ نشر لنشرة الاكتتاب , وتشتمل هذه الإجراءات عادة على الإجراءات السابق سردها فى القسم الثالث , والتى يتم أداؤها حتى قرب التاريخ الفعلى لنشر نشرة الاكتتاب النهائية .

ويجب على المراقب قراءة نشرة الاكتتاب لتقرير مدى مطابقة ما جاء بها من معلومات مع المعلومات المالية التى يتعامل معها مراقب الحسابات .

معيار المراجعة المصري رقم 570

الاستمرارية

القسم الأول – تمهيد

• ما الذى يهدف إليه هذا المعيار؟

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات عن مسئولية مراقب الحسابات عند مراجعة قوائم مالية فيما يتعلق بملاءمة فرض الاستمرارية المستخدم فى إعداد القوائم المالية موضوع المراجعة , ويشمل ذلك دراسة تقييمات الإدارة لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار .

• ما المتطلب الرئيسى لهذا المعيار؟

يجب على المراقب عند تخطيطه وتنفيذه لإجراءات المراجعة وعند تقييم نتائجها دراسة مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية فى إعداد القوائم المالية .

• ما المقصود بفرض الاستمرارية؟

يعنى فرض الاستمرارية – الذى يمثل أحد المبادئ الأساسية فى إعداد القوائم المالية – النظر إلى المنشأة على أنها مستمرة فى مزاوله نشاطها فى المستقبل القريب , ولاتتوفر النية لديها , فضلاً عن أنها غير مضطرة – لتصفية أو تقليص حجم أعمالها أو البحث عن وسائل للحماية من الدائنين بما يتفق مع القوانين واللوائح.

• ما النتائج المترتبة على تطبيق المنشأة لفرض الاستمرارية فى إعداد القوائم المالية؟

يترتب على ذلك تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة سوف يكون لديها القدرة على تحقيق قيمة أصولها وتسوية التزاماتها من خلال ممارستها لأنشطتها العادية.

● من المسئول عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية؟

نظراً لأن فرض الاستمرارية مبدأ أساسى فى إعداد القوائم المالية فإنه يقع على عاتق الإدارة مسئولية تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار حتى ولو لم يتضمن اطار إعداد التقارير المالية مسئولية صريحة للتقييم بذلك .

● ما موقف معايير المحاسبة المصرية من مسئولية الإدارة عن تقييم قدرة المنشأة على الاستمرارية؟

يتضمن معيار المحاسبة المصرى رقم (1) والخاص بعرض القوائم المالية صراحة مسئولية الإدارة نحو تقييم مدى قدرة المنشأة على الاستمرار كما يشمل المعيار المذكور ارشادات حول الأمور التى ينبغى أخذها فى الاعتبار والافصاحات اللازمة فيما يتعلق بالاستمرارية .

● إذا اسفر تاريخ المنشأة السابق عن ربحية أنشطة الشركة وتوفر مصادر تمويل متاحة لها فهل تحتاج الإدارة عند تقييمها لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار إلى إعداد تحليل تفصيلى لإجراء هذا التقييم؟

لا تحتاج الإدارة فى هذه الحالة إلى إعداد تحليل تفصيلى لإجراء هذا التقييم .

● على أى أساس يعتمد تقييم الإدارة لمدى ملاءمة فرض الاستمرارية؟

يعتمد تقييم الإدارة لمدى ملاءمة فرض الاستمرارية على الحكم الشخصى فى نقطة زمنية محددة , حيث يتأثر هذا التقييم بالنتائج الفعلية للأحداث والحالات التى يحيط بها ظروف عدم التأكد بصورة متصلة .

● ما هى العوامل التى تؤثر فى تقييم النتائج المقبلة؟

فيما يلى بعض العوامل التى تؤثر فى هذا التقييم :

أولاً : طوال الفترة المستقبلية التى يتم تقدير نتائج حدث أو ظرف معين خلالها (حيث تزيد درجة عدم التأكد بزيادة الفترة) .

ثانياً : المعلومات المتاحة عند إعداد التقييم .

ثالثاً : مدى تعقد هيكل المنشأة وطبيعة وظروف أعمالها ومدى تأثرها بالعوامل الخارجية .

● إضرب أمثلة للأحداث والظروف التى قد تؤدى - منفردة أو مجتمعة - إلى الشك فى قدرة المنشأة على الاستمرار .

فيما يلى أمثلة لهذه الأحداث والظروف :

أولاً : أمثلة للأحداث والظروف المالية :

- أ- عجز رأس المال العامل .
- ب- عدم توقع سداد القروض عند حلول آجالها .
- ج- الاعتماد على القروض قصيرة الأجل في تمويل الأصول طويلة الأجل .
- د- عجز التدفقات النقدية من أنشطة التشغيل (سواء في قائمة التدفقات النقدية التاريخية أو المستقبلية) .
- هـ- النسب المالية الهامة غير الملائمة .
- و- تحقيق خسائر تشغيل كبيرة .
- ز- الاضمحلال الملحوظ في قيمة الأصول المستخدمة في توليد التدفقات النقدية .
- ح- الفشل في إجراء توزيعات الأرباح النقدية في مواعيدها .
- ط- عدم القدرة على الالتزام بشروط عقود واتفاقيات القروض .
- ي- تغيير أسلوب التعامل مع الموردين بالانتقال من الحصول على ائتمان إلى أسلوب الدفع عند الاستلام .
- ك- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتج جديد أو نشاط استثماري جديد أو استثمارات ضرورية .

ثانياً : أمثلة للأحداث والظروف التشغيلية :

- أ- خلو المناصب الإدارية العليا مع عدم توفر البديل المناسب .
- ب- فقدان سوق هام أو حق امتياز أو ترخيص أو مورد رئيسي .
- ج- وجود مشاكل في العمالة أو قصور في الحصول على مستلزمات التشغيل الهامة .

ثالثاً : أمثلة للأحداث والظروف الأخرى :

- أ- عدم الالتزام بمتطلبات كفاية رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى .
- ب- وجود دعاوى قضائية أو إجراءات قانونية ضد المنشأة مع عجز المنشأة عن الوفاء بالالتزامات التي قد تنشأ في حالة الفصل فيها لصالح الغير .
- ج- التغييرات في القوانين والتشريعات أو سياسة الدولة ذات الأثر غير الملائم على المنشأة

هل بإمكان المنشأة الحد من آثار تلك الأحداث والظروف ؟

● يمكن في بعض الاحيان الحد من هذه الآثار عن طريق عوامل أخرى بديلة .

القسم الثاني

مسئولية مراقب الحسابات

- ما هي مسئوليات مراقب الحسابات فيما يتعلق بفرض الاستمرارية وفقاً لهذا المعيار؟

تتمثل هذه المسئوليات فيما يلي :

أ- يجب على المراقب دراسة مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية , مع مراعاة أنه في حالة وجود شك كبير في قدرة المنشأة على الاستمرارية أن يتم الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية

ب- يجب أن تتم دراسة مدى ملاءمة تطبيق الإدارة لفرض الاستمرارية , حتى ولو لم يتضمن اطار إعداد القوائم المالية نصاً صريحاً بضرورة قيام الإدارة بإجراء تقييم للقدرة على الاستمرارية .

- هل يعد تقرير مراقب الحسابات الذي لا يتضمن أى اشارة للشك في قدرة المنشأة الاستمرار ضماناً لهذه القدرة؟

لا , نظراً لأن المراقب ليس بإمكانه توقع الأحداث أو الظروف المستقبلية التي تؤدي إلى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار .

القسم الثالث

تخطيط عملية المراجعة وأداء إجراءات تقييم الخطر

- ما متطلبات المعيار من المراقب – فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الاستمرارية – عند قيامه بتخطيط عملية المراجعة وأداء إجراءات تقييم الخطر؟

يجب على المراقب- في هذا الصدد – ما يلي :

أولاً : دراسة مدى وجود ظروف وأحداث مرتبطة بأخطار النشاط والتي تؤدي إلى وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار . وذلك من خلال الفحص المبدئي الذي قد تقوم به الإدارة (أو الذي يطلبه المراقب في ظروف معينة) حيث أن هذه الدراسة توفر له الوقت اللازم والمناسب لمناقشة هذه النتائج مع الإدارة وفحص خططها للتغلب على أى أمور متعلقة بالاستمرارية .

ثانياً : مراعاة اليقظة والانتباه خلال عملية المراجعة للأدلة المتعلقة بأحداث أو ظروف قد تؤدي إلى وجود شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار

ثالثاً : دراسة مدى تأثير الظروف والأحداث- في حالة تحديدها - على تقييم المراقب لمكونات خطر المراجعة .

وذلك باعتبار أن هذه الظروف والأحداث قد تؤثر على طبيعة وتوقيت مدى الإجراءات الإضافية التي ينبغي أدائها لمواجهة المخاطر التي تم تقييمها .

القسم الرابع

تقييم المراقب لتقييمات الإدارة

• **هل تتطلب معايير المحاسبة المصرية قيام الإدارة بإعداد تقييم خاص لمدة قدرة المنشأة على الاستمرار؟**

نعم , حيث تتطلب ذلك صراحة فضلاً عن تحديد الفترة التي يجب أن يشملها هذا التقييم والتي يجب أن تأخذ في الاعتبار جميع المعلومات المتاحة المتعلقة بها .

• **ماهي متطلبات المعيار من المراقب بشأن التقييم الذي تعده الإدارة حول مدى قدرة المنشأة على الاستمرار؟**

يتطلب المعيار من المراقب :

أولاً : القيام بتقييم مدى سلامة تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار . مع مراعاة الأمور التالية عند إجراء التقييم :

أ- إجراءات الإدارة في إعداد هذا التقييم .

ب- الافتراضات الأساسية التي يبنى عليها التقييم .

ج- خطة الإدارة لمقابلة الأحداث المستقبلية .

ثانياً : دراسة مدى مراعاة الإدارة لكافة المعلومات التي تكشفته له من خلال إجراءات المراجعة عند إعدادها لتقييمها لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار .

ثالثاً : مراعاة الفترة الزمنية التي اتخذتها الإدارة في إجراء تقييمها طبقاً لأطار إعداد التقارير المالية المطبق (بمعنى تغطية التقييم لفترة لا تقل عن اثني عشر شهراً من تاريخ الميزانية) .

- هل يجب على المراقب أداء إجراءات تفصيلية للحكم على مدى سلامة تقييم الإدارة في الحالات التي لا تستوجب إعداد تحليلات تفصيلية للتقييم (كما في حالة ربحية المنشأة وتوفر مصادر التمويل لها) ؟

لا .

القسم الخامس

الفترة التالية لتقييمات الإدارة

- ما متطلبات المعيار من المراقب في الفترة التالية لتقييم الإدارة لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار ؟

يجب على المراقب خلال هذه الفترة الاستفسار عما يلي :

أولاً : مدى علم الإدارة بأية أحداث أو ظروف قد تثير شكاً كبيراً في القدرة على الاستمرار .

ثانياً : مخاطر النشاط ذات العلاقة في الفترة التالية والتي قد تثير شكاً كبيراً في القدرة على الاستمرار .

- كيف يتسنى للمراقب التعرف على الأحداث والظروف التي يتوقع حدوثها خلال الفترة التالية لفترة تقييم الإدارة ؟

يتسنى له ذلك خلال مرحلة التخطيط ومرحلة تنفيذ إجراءات المراجعة بما في ذلك متابعة الأحداث اللاحقة .

- هل يتحمل المراقب أي مسؤولية فيما يتعلق بتصميم إجراءات مراجعة أخرى بخلاف الاستفسار عن مدى وجود مؤشرات أو أحداث أو ظروف تثير شكاً جوهرياً حول قدرة المنشأة على الاستمرار ؟

لا .

القسم السادس

إجراءات المراجعة الإضافية في حالة

وجود أحداث أو ظروف تؤثر على الاستمرارية

- ما الذي يجب على المراقب أدائه في حالة وجود أحداث أو ظروف قد تؤدي إلى شك جوهري في مدى قدرة المنشأة على الاستمرار ؟

يجب على المراقب القيام بالتالي :

أولاً : فحص خطة الإدارة وإجراءاتها المستقبلية بناء على تقييمها لفرض الاستمرارية .

ثانياً : الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لتأكيد أو استبعاد الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار وذلك من خلال أداء الإجراءات التي يراها ضرورية بما في ذلك دراسة مدى فاعلية خطط الإدارة وأية عوامل مخططة أخرى .

ثالثاً : الحصول على اقرارات مكتوبة من الإدارة عن خططها وإجراءاتها المستقبلية.

● **كيف يتعرف المراقب على وجود أحداث أو ظروف قد تشير إلى وجود شك جوهري في مدى قدرة المنشأة على الاستمرار؟**

يمكنه التعرف على ذلك من خلال :

أ- أداء إجراءات تقييم الخطر .

ب- أداء إجراءات المراجعة الإضافية .

مع مراعاة ضرورة توجيه اهتمام المراقب للتعرف على هذه الأحداث والظروف على مدار عملية المراجعة .

● **ما هي الموضوعات التي تشملها خطط الإدارة المستقبلية فيما يتعلق باستمرارية المنشأة؟**

تشمل الخطط المتعلقة بما يلي :

أ- بيع بعض الأصول .

ب- الحصول على قروض جديدة .

ج- إعادة هيكلة المديونية القائمة .

د- تخفيض المصروفات أو تأجيل سدادها .

هـ- زيادة رأسمال المنشأة .

● **ما الذي ينبغي على المراقب مراعاته عند فحص خطط الإدارة المستقبلية؟**

ينبغي على المراقب مراعاة ما يلي :

أ- دراسة أية حقائق أو معلومات إضافية متاحة بعد تاريخ إعداد الإدارة تقييمها لمدى قدرة المنشأة على الاستمرار .

ب- الحصول على أدلة كافية ومناسبة حول إمكانية تنفيذ الخطط المستقبلية المعدة من قبل الإدارة ومدى فاعليتها في مواجهة مشاكل الاستمرارية .

● **إضرب أمثلة للإجراءات التي يمكن للمراقب أدائها في مجال فحص الخطط المستقبلية للإدارة.**

من أمثلة هذه الإجراءات :

أ- تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والارباح وبعض التنبؤات الأخرى مع الإدارة .

ب- تحليل ومناقشة آخر قوائم مالية مرحلية متاحة .

ج- مراجعة شروط اصدار السندات واتفاقيات القروض وتحديد مدى التزام المنشأة بها .

د- الاطلاع على محاضر اجتماعات الجمعيات العامة ومجلس الإدارة ومسئولى الحوكمة وأية لجان هامة , للتعرف على أى صعوبات تمويلية أو مشاكل أخرى متعلقة بالاستمرارية والتي تم مناقشتها خلال هذه الاجتماعات .

هـ- الاستفسار من المستشار القانونى للمنشأة عن القضايا أو المطالبات ومدى معقولية تقييمه لنتائجها المتوقعة وكذلك ملاءمة تقدير الأثار المالية المترتبة عليها .

و- التحقق من وجود ترتيبات ملاءمة ملزمة وقابلة للتنفيذ حول حصول المنشأة أو استمرار احتفاظها بالتمويل اللازم سواء من اطراف ذوى علاقة أو أطراف خارجية , مع تقييم مدى القدرة المالية لهذه الأطراف على تمويل المنشأة بأموال إضافية .

ز- دراسة خطة المنشأة فى التعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة .

ح- فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية لتحديد لأحداث التى قد تساهم فى مواجهة مشاكل الاستمرارية أو الأحداث التى قد تؤثر على قدرة المنشأة على الاستمرار .

• ما هى الأمور التى يجب على المراقب دراستها عند إجراء تحليل للتدفقات النقدية المستقبلية ؟

يجب على المراقب دراسة الأمور التالية :

أ- مدى امكانية الاعتماد على النظم التى تستخدمها المنشأة فى تحديد تلك المعلومات .

ب- دراسة مدى كفاية الأدلة المؤيدة لعدالة الافتراضات التى تم على أساسها وضع التنبؤات المستقبلية .

ومن ناحية أخرى فإن يجب على المراقب إجراء المقارنات التالية :

1- مقارنات التنبؤات المالية لحدث فترات مالية سابقة مع النتائج التاريخية الفعلية لها .

2- مقارنة التنبؤات المالية الجارية مع النتائج الفعلية التي تم تحقيقها حتى تاريخه .

القسم السابع

استنتاجات المراجعة وإعداد التقارير

● كيف يحدد المراقب مدى وجود عدم تأكد جوهرى حول الأحداث والظروف التي قد تؤدي منفردة أو مجمعة إلى شك جوهرى حول قدرة المنشأة على الاستمرار؟

يمارس المراقب حكمه الشخصى - فى هذا المجال - فى ضوء أدلة المراجعة التي يحصل عليها .

● متى يعتبر عدم التأكد هاماً؟

يكون عدم التأكد هاماً عندما يكون الاثر المتوقع للأحداث أو الظروف حول قدرة المنشأة على الاستمرار جوهرياً , وذلك طبقاً للحكم الشخصى للمراقب .

● ما الاثر المترتب على وجود عدم تأكد هام؟

ينبغى الإفصاح عن طبيعة عدم التأكد والاثـر المتوقع له حتى لا يكون عرض القوائم المالية مضللاً .

● ما متطلبات المعيار من المراقب فى حالة ملاءمة فرض الاستمرار الآ أنه يوجد عدم تأكد هام؟

يجب على المراقب فى هذه الحالة :

أولاً : دراسة ما اذا كانت القوائم المالية للمنشأة :

أ- تفصح بصورة ملائمة عن الأحداث والظروف التي أدت إلى الشك فى قدرة المنشأة على الاستمرار .

ب- تتضمن صراحة وجود عدم تأكد هام حول الأحداث التي من شأنها أن تؤدي إلى الشك فى قدرة المنشأة على الاستمرار بما يؤدي إلى عدم قدرة المنشأة على تحقيق أصولها وتسوية التزاماتها من خلال النشاط العادى لها .

ثانياً : اصدار تقرير غير متحفظ (اذا تم الإفصاح بصورة كافية فى القوائم المالية) بشرط تعديل صياغة التقرير لتشمل فقرة ايضاحيه توجه انتباه القارىء إلى مايلى:

أ- وجود عدم تأكد هام يتعلق بالحدث أو الظروف و الذى قد يؤدي إلى شك جوهرى فى قدرة المنشأة على الاستمرار .

ب- الإشارة إلى الايضاح الوارد بالقوائم المالية المتضمن المعلومات التي ينبغى الافصاح عنها (كما قد جاء في البند أولاً اعلاه) .

ثالثاً : الامتناع عن ابداء الرأي اذا تعاضمت حالات عدم التأكد من وقوع أحداث أو ظروف هامة تؤثر بشكل جوهري على استمرارية المنشأة .

● **ما متطلبات المعيار من المراقب في حالة نقص الإفصاح وعدم كفايته فيما يتعلق بالأمور الواردة بالبند أولاً من الاجابة على السؤال السابق؟**

يقوم المراقب في هذه الحالة اما باصدار رأى متحفظ أو رأى عكسى طبقاً لمعيار المراجعة المصري رقم 701 (المتعلق بالتعديلات على تقرير مراقب الحسابات) .

ويجب أن يتضمن التقرير اشارة صريحة إلى الحقيقة المتعلقة بوجود عدم تأكد هام قد يؤدي إلى شك جوهري في قدرة المنشأة على الاستمرار .

● **ما متطلبات المعيار من المراقب في حالة اقتناعه بصورة كافية إلى عدم قدرة المنشأة على الاستمرار في انشطتها وبالتالي عدم ملاءمة فرض الاستمرارية ؟**

يجب على المراقب في هذه الحالة اصدار رأى عكسى اذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها على اساس استمرارية المنشأة .

● **ما الرأي الذى ينبغى على المراقب اصداره في حالة اقتناع الإدارة بعدم ملاءمة فرض الاستمرارية واستخدام أساس بديل معترف به يتناسب مع ظروفها ؟**

يمكن للمراقب بعد أدائه إجراءات مراجعة إضافية والحصول على معلومات عن ملاءمة الأساس البديل المستخدم في إعداد القوائم المالية وكفاية الإفصاح أن يصدر رأياً بدون تحفظ مع إضافة فقرة توضيحية إلى تقريره بتوجيه انتباه القارئ إلى الأساس البديل المستخدم في إعداد القوائم المالية .

● **ما موقف المراقب ازاء رفض الإدارة طلبه في إعداد أو توسيع نطاق تقييمها لاستمرارية المنشأة؟**

نظراً لأن هذا الوضع يمثل قيداً على نطاق المراجعة , فإنه يجب على المراقب إعادة النظر في تعديل تقريره كنتيجة لهذا القيد .

وخاصة في الحالات التي لايمكن من خلال إجراءات المراجعة التوصل إلى اقتناع في هذا الصدد .

● **هل يحول قصور الإدارة في إعداد التحليلات اللازمة لتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في كافة الحالات دون حصول المراقب على الاقتناع بمدى قدرة المنشأة على الاستمرار؟**

لا , حيث يمكنه فى بعض الحالات التوصل إلى هذا الاقتناع من خلال إجراءات المراجعة الأخرى التى تمكنه من تقييم مدى سلامة استخدام الإدارة لفرض الاستمرارية فى إعداد القوائم المالية .

القسم الثامن

التأخير الملحوظ فى توقيع أو اعتماد القوائم المالية

- ما الذى ينبغى على المراقب أدائه فى حالة حدوث تأخير ملحوظ فى توقيع أو اعتماد القوائم المالية للمنشأة بعد تاريخ الميزانية ؟

يجب على المراقب فى هذه الحالة أداء ما يلى :

أولاً : دراسة أسباب التأخير .

ثانياً : أداء إجراءات مراجعة إضافية اذا كانت أسباب التأخير ترجع لأحداث أو ظروف تتعلق بتقييم استمرارية المنشأة مع دراسة مدى تأثير هذه الأحداث على رأى المراقب وخاصة فيما يتعلق بوجود حالات هامة من عدم التأكد

معيار المراجعة المصرى رقم 580

اقرارات الإدارة

القسم الأول – تمهيد

- ما الذى يهدف اليه هذا المعيار ؟
يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير ارشادات عن الأمور التالية :
أ- استخدام اقرارات الإدارة كدليل للمراجعة .
ب- الإجراءات التى تتبع فى تقييم وتوثيق إقرارات الإدارة .
ج- الإجراءات الواجب اتخاذها فى حالة رفض الإدارة تقديم الاقرارات المناسبة .

القسم الثانى

اقرار الإدارة بمسئولياتها عن القوائم المالية

- ما متطلبات هذا المعيار من مراقب الحسابات ؟
يجب على مراقب الحسابات أن يحصل على أدلة حول الأمور التالية :
أ- اقرار الإدارة بمسئوليتها عن القوائم المالية طبقاً لاطار إعداد التقارير المالية المطبق .
ب- اعتماد الإدارة لهذه القوائم .
● كيف يحصل المراقب على هذا الاقرار ؟
يحصل المراقب على هذا الاقرار من خلال أى مما يلى :
أ- من خلال محاضر اجتماعات المسؤولين عن الحوكمة أو أى هيئة مناظرة .
ب- اقرار مكتوب من الإدارة .
ج- نسخة موقعة من القوائم المالية .

القسم الثالث

اقرارات الإدارة كدليل للمراجعة

- ما الذى ينبغى على المراقب أدائه فى حالة تعذر حصوله على أدلة كافية حول الأمور الهامة المتعلقة بالقوائم المالية ؟

ينبغي على المراقب فى هذه الحالة الحصول على اقرار مكتوب من الإدارة عن هذه الأمور .

● **لماذا يتم الحصول على اقرار مكتوب من الإدارة حول الأمور الهامة المتعلقة بالقوائم المالية ؟**

يتم الحصول على الاقرار المكتوب , حيث أن فى ذلك تقليل من امكانية حدوث سوء فهم فيما بين المراقب وإدارة المنشأة على عكس الحال فى حالة الاقرار الشفهى .

● **ما هى الأمور التى ينبغى الاقرار عنها كتابة من قبل الإدارة ؟**

تتمثل فى الموضوعات ذات الأهمية النسبية والخاصة بالقوائم المالية سواء كانت منفصلة أو مجتمعة .

لذا فقد يتطلب الأمر ضرورة ابلاغ الإدارة بمدى تفهم المراقب للأهمية النسبية لبعض الأمور .

● **وضح تفصيلاً الموضوعات التى يتضمنها خطاب التمثيل والذى يمثل إقراراً كتابياً من قبل الإدارة .**

تتمثل هذه الموضوعات فيما يلى :

1- مسئولية الإدارة عن العرض العادل والواضح للقوائم المالية وفقاً لأطار إعداد التقارير المالية المطبق .

2- عدم وجود مخالفات من أى من أعضاء مجلس الإدارة أو العاملين (ذوى الدور المؤثر فى الحسابات والرقابة) على نحو يؤثر بصورة هامة فى القوائم المالية .

3- وضع كافة دفاتر الحسابات والمستندات المالية والبيانات المؤيدة لها وكافة محاضر اجتماعات الجمعية العامة ومجلس الإدارة تحت تصرف مراقب الحسابات .

4- اكتمال البيانات المقدمة المتعلقة بتحديد الاطراف ذوى العلاقة .

5- خلو القوائم المالية من أى تحريفات هامة ومؤثرة .

6- التزام المنشأة بكافة التعاقدات (ذات التأثير الهام على القوائم المالية) مع الغير .

7- عدم الاخلال بمتطلبات الجهات الرقابية والتنظيمية ذات التأثير الهام على القوائم المالية .

8- تسجيل البنود التالية والافصاح عنها بصورة قياسية فى القوائم المالية :

أ- هوية الأطراف ذوى العلاقة وأرصدتهم والمعاملات معهم .

- ب- الخسائر الناتجة عن ارتباطات شراء أو بيع .
- ج- الاتفاقيات والخيارات لإعادة شراء أصول سبق بيعها .
- د- أصول المنشأة المرهونة والمقدمة كضمان للغير .
- 9- عدم وجود خطط أو نوايا قد تؤثر بشكل هام على القيم الدفترية للأصول أو الالتزامات أو تبويبها بالقوائم المالية .
- 10- عدم وجود خطط لوقف تشغيل أى خط انتاج أو أى خطط أخرى قد يترتب عليها ركود المخزون وزيادته عن الحاجة .
- 11- عدم تقييم المخزون بأعلى من صافى القيمة البيعية المتوقعة له .
- 12- امتلاك الشركة لكافة أصولها ملكية خالصة من أى رهن أو التزام (فيما عدا ما تم الإفصاح عنه فى القوائم المالية إن وجد) .
- 13- تسجيل كافة الالتزامات والإفصاح عن الالتزامات الفعلية والمحتملة .
- 14- الإفصاح عن كافة الضمانات المقدمة للغير .
- 15- عدم وجود أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية تتطلب تعديلاً أو الإفصاح عنها بخلاف ما تم الإفصاح عنه .
- 16- عدم وجود مطالبات قائمة أو غير نهائية قد ينتج عنها التزامات محتملة يجب مراعاتها أو الإفصاح عنها .
- 17- عدم وجود ترتيبات تعويضات رسمية أو غير رسمية .
- 18- عدم وجود ترتيبات ائتمان .
- 19- الإفصاح بصورة ملائمة فى القوائم المالية عن اتفاقيات أو خيارات إعادة شراء أسهم رأس المال والأسهم المحفوظ بها من أجل الخيارات .

● **ما هي متطلبات المعيار من المراقب بشأن الاقرار المكتوب من الإدارة حول الرقابة الداخلية ودورها فى مجال منع الأخطاء واكتشافها ؟**

يجب أن يحصل المراقب على اقرار مكتوب من الإدارة تعترف فيه بمسئوليتها عن تصميم الرقابة الداخلية وتنفيذها بغرض منع الخطأ و اكتشافه .

● **ما هي متطلبات المعيار من المراقب بشأن الاقرار المكتوب من الإدارة حول تحريفات القوائم المالية والتي اكتشفها المراقب خلال عملية المراجعة والتي لم يتم تصويبها ؟**

يجب أن يحصل المراقب من الإدارة على اقرار مكتوب من الإدارة توضح فيه اعتقادها بأن التحريفات فى القوائم المالية والتي اكتشفها المراقب خلال عملية

المراجعة والتي لم يتم تصويبها سواء كانت منفردة أو مجمعة ذات تأثير غير هام على القوائم المالية ككل .
على أن يتضمن هذا الاقرار ملخصاً بهذه البنود أو فى صورة ملحق بالاقرار المكتوب .

● ما واجبات المراقب بالنسبة للاقرارات المكتوبة التى يحصل عليها من الإدارة حول الأمور الهامة ذات العلاقة بالقوائم المالية ؟

يجب على المراقب :

أ- الحصول على أدلة مراجعة موثقة من داخل أو خارج المنشأة .

ب- تقييم مدى معقولية التأكيدات المقدمة من الإدارة واتساقها مع أدلة المراجعة الأخرى .

ج- دراسة مدى دراية مقدمى الاقرارات بالأمور التى تحتوى عليها هذه الاقرارات .

● هل يمكن استخدام اقرارات الإدارة كبديل لأدلة المراجعة الأخرى التى يتوقع المراقب بصورة معقولة توفرها ؟

لا .

● ما مدلول عدم امكانية المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة مع حصوله على اقرار كتابى من الإدارة ؟

رغم حصوله على هذا الاقرار فإن عدم امكانية حصوله على أدلة مراجعة كافية وملائمة يمثل قيداً على نطاق فحصه .

● هل يمكن أن تكون اقرارات الإدارة المكتوبة دليل المرجعة الوحيد المتاح فى حالات معينة والتي لايتوفر فيها أدلة مراجعة متاحة سوى التى يتم الحصول عليها من خلال الاستفسارات ؟

نعم , يمكن اعتبارها كذلك . (كما فى حالة نوايا الإدارة المستقبلية) .

● ما الذى ينبغى على المراقب أدائه فى حالة تعارض اقرارات الإدارة مع أدلة مراجعة ؟

يجب على المراقب فى هذه الحالة بحث الظروف المحيطة بالموضوع و اذا استدعى الأمر يقوم بإعادة النظر فى مصداقية الاقرارات الأخرى المقدمة من الإدارة .

القسم الرابع

توثيق اقرارات الإدارة

- ما الصورة التي يمكن أن تكون عليها إقرارات الإدارة التي يحتفظ المراقب بها؟
يحتفظ المراقب عادة بإقرارات الإدارة في احدى هاتين الصورتين :
أ- ملخص للمناقشات الشفهية مع الإدارة .
ب- اقرار مكتوب من الإدارة .
- ما هي الصورة الأفضل لاققرارات الإدارة كدليل للمراجعة؟
الاققرارات المكتوبة أفضل كدليل للمراجعة .
- ما هي الصورة التي يمكن أن تكون عليها اقرارات الإدارة المكتوبة؟
يمكن أن تكون تلك الاقرارات المكتوبة فيما يلي :
أ- خطاب تمثيل من الإدارة .
ب- خطاب من مراقب الحسابات مشتملاً على تحديد لتفهم المراقب لإقرارات الإدارة ويتم قبول ماورد فيه وتأييد ماجاء به من قبل الإدارة .
ج- محاضر اجتماعات مجلس الإدارة ذات العلاقة وكذلك محاضر اجتماعات أى هيئة مماثلة .
د- نسخة موقعة من القوائم المالية .
- لمن يوجه خطاب تمثيل خطاب الإدارة؟
يوجه إلى المراقب , لذلك ينبغي على المراقب فى حالة طلب هذا الخطاب من الإدارة أن يطلب توجيهه اليه .
- ما هي محتويات خطاب التمثيل؟
يشتمل الخطاب على ما يلي :
أ- معلومات محددة .
ب- اعتماد الإدارة .
ج- التاريخ المناسب لتحريره .
(يرجع إلى مثال خطاب التمثيل الملحق بمعيار المراجعة المصرى رقم 580)
- من الذى يقوم بتوقيع خطاب التمثيل؟

يتم توقيعه من قبل أعضاء الإدارة الذين يتحملون مسؤولية رئيسية فى المنشأة وفى شئونها المالية (عادة ما يكون رئيس المجلس والمدير المالى) . وذلك باعتبار أنه يتوفر لديهم أفضل قدر من المعلومات المعروفة والموثقة .

• هل يمكن للمراقب أن يطلب الحصول على خطاب تمثيل من أعضاء آخرين فى الإدارة؟

نعم .

• إضرب أمثلة لذلك .

يمكن للمراقب طلب الحصول على خطابات تمثيل بشأن اكتمال محاضر اجتماعات الجمعية للمساهمين ومحاضر اجتماعات مجلس الإدارة وكذلك محاضر اجتماعات اللجان الهامة من الافراد المسؤولين عن الاحتفاظ بهذه المحاضر .

القسم الخامس

الإجراءات المتبعة فى حالة رفض الإدارة تقديم الاقرارات

• ما الذى ينغى على المراقب القيام به فى حالة رفض الإدارة تقديم الاقرارات المطلوبة؟

يجب على المراقب القيام بما يلى :

أولاً : إعداد تقرير برأى متحفظ أو أن يمتنع عن ابداء الرأى (باعتبار أن ذلك الرفض يمثل قيلاً على نطاق عمل المراقب) .

ثانياً : تقييم أى اعتماد سابق قام به استناداً إلى قرارات أخرى من الإدارة خلال المراجعة , مع دراسة الآثار الأخرى المترتبة على الرفض وأثرها على تقرير المراقب.

سادساً : معايير استخدام عمل آخرين فى مجال أعمال المراجعة

معايير المراجعة المصرى رقم 600
استخدام عمل مراقب آخر

القسم الأول – تمهيد

- ما الذى يهدف إليه هذا المعيار ؟
يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق باستعانة المراقب – الذى يقوم بإصدار تقرير عن القوائم المالية الخاصة بمنشأة – بعمل مراقب آخر فيما يتعلق بمراجعة القوائم المالية الخاصة بوحدة أو أكثر من وحدات المنشأة .
- ما هى الحالات التى لاينطبق عليها المعيار؟
لايسرى هذا المعيار على الحالات التالية :
أ- تعيين مراقبين أو أكثر كمراقبين مشتركين .

ب- علاقة المراقب بالمراقب السابق .

ج- توصل المراقب الرئيسي إلى عدم أهمية القوائم المالية لوحدة من الوحدات .

● هل يسرى هذا المعيار بالنسبة للوحدات ضئيلة الأهمية بمفردها ولكنها ذات أهمية وتأثير في مجموعها ؟

نعم .

● ما المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار ؟

يجب على المراقب الرئيسي عند الاستعانة بعمل مراقب آخر أن يحدد كيفية تأثير عمل المراقب الآخر على عملية المراجعة .

● ما المقصود بالمراقب الرئيسي ؟

هو ذلك المراقب الذى تقع على عاتقه مسئولية إعداد التقارير عن القوائم المالية لمنشأة ما عندما تشتمل تلك القوائم المالية على معلومات مالية لوحدة أو أكثر تمت مراجعتها بواسطة مراقب آخر .

● ما المقصود بالمراقب الآخر ؟

هو مراقب بخلاف المراقب الرئيسي , والذى تقع على عاتقه مسئولية إعداد تقارير عن المعلومات المالية المتعلقة بوحدة تتضمنها القوائم المالية التى تتم مراجعتها بواسطة المراقب الرئيسي .

ويشمل مصطلح (المراقب الآخر) المؤسسات التابعة والمراسلين (سواء استخدموا نفس الاسم أو لم يستخدموه) فضلاً عن المراقبين غير ذوى العلاقة .

● ما المقصود بالوحدة ؟

هو أى قسم أو فرع أو شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة شقيقة أو منشأة أخرى ادرجت معلوماتها المالية فى القوائم المالية والتى قام المراقب الرئيسى بمراجعتها .

القسم الثانى

قبول المراقب مهمة المراجعة باعتباره المراقب الرئيسى

● ما متطلبات المعيار بشأن قبول المراقب مهمة المراجعة باعتباره المراقب الرئيسى

؟

يجب على المراقب دراسة مدى كفاية مشاركته بنفسه للعمل مراقباً رئيسياً , وفى هذا الصدد ينبغى عليه دراسة الأمور التالية :

- أ- الأهمية النسبية للجزء الخاص من القوائم المالية والذي يقوم المراقب الرئيسي بمراجعته .
- ب- درجة معرفته كمراقب لنشاط الوحدات .
- ج- خطر التحريفات الهامة والمؤثرة في الوحدة والذي قام مراقب آخر بمراجعته .
- د- أداء إجراءات إضافية (على النحو الموضح في هذا المعيار) فيما يتعلق بالوحدات التي قام مراقب آخر بمراجعتها بما يؤدي إلى قيام المراقب الرئيسي بمشاركة فعالة في هذه العملية .

القسم الثالث

الإجراءات التي يقوم بها المراقب الرئيسي

- ما هي الإجراءات التي يجب على المراقب الرئيسي القيام بها عند التخطيط للاستعانة بعمل مراقب آخر؟
يجب على المراقب دراسة الكفاءة المهنية للمراقب الآخر في سياق المهمة المحددة .
- ما هي مصادر المعلومات التي ينبغي على المراقب الرئيسي الحصول عليها في مجال إجراء هذه الدراسة؟
تتمثل هذه المصادر فيما يلي :
 - أ- العضوية المشتركة لمنظمة مشتركة .
 - ب- العضوية المشتركة أو التبعية لمؤسسة .
 - ج- الرجوع إلى المنظمة المهنية التي ينتمي إليها المراقب الآخر .ويمكن استكمال المعلومات من خلال الاستفسار من المراقب أو المصرفيين أو من خلال المناقشة مع المراقب الآخر .
- ما هي الإجراءات الأخرى التي ينبغي على المراقب الرئيسي أداؤها في حالة الاستعانة بعمل مراقب آخر؟
تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي :
 - أولاً : الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن عمل المراقب الآخر كاف لتحقيق أهداف المراقب الرئيسي في سياق المهمة المحددة المكلف بها .
 - وذلك من خلال ما يلي :
 - أ- اسداء النصح للمراقب في بعض الأمور المحددة .

ب- المناقشة مع المراقب الآخر فى إجراءات المراجعة المطبقة
وفحص الملخص المكتوب لما قام به من إجراءات .

ثانياً : دراسة النتائج الهامة التى توصل إليها المراقب الآخر .

• **ما هى الأمور التى يقوم المراقب الرئيسى بإسداء النصح للمراقب الآخر حولها ؟**

تتمثل هذه الأمور فيما يلى :

أ- متطلبات الاستقلالية المتعلقة بالمنشأة ووحداتها (مع الحصول على اقرار مكتوب بالالتزام بها) .

ب- الاستفادة المتوقعة من عمل المراقب الآخر والتقارير الذى يعده وعمل الترتيبات المناسبة لتنسيق الجهود فى مرحلة التخطيط الأولية من عملية المراجعة .

مع إخطار المراقب الآخر بالأمور التالية :

1- المجالات والمناطق التى تتطلب اهتماماً واعتبارات خاصة .

2- إجراءات التعرف على المعاملات بين الشركات داخل المجموعة
والتي تتطلب افصاحاً .

3- الجدول الزمنى لاستكمال المراجعة .

ج- متطلبات المحاسبة والمراجعة وإعداد التقارير(مع الحصول على اقرار مكتوب بالالتزام بها) .

• **إضرب أمثلة للإجراءات التى يؤديها المراقب الرئيسى فى مجال حصوله على أدلة مراجعة كافية وملائمة حول كفاية عمل المراقب لتحقيق أهداف المراقب الرئيسى .**

يمكن أن تكون هذه الإجراءات فى صورة ما يلى :

أ- مناقشة إجراءات المراجعة المطبقة وفحص ملخص مكتوب لها (قد يكون هذا الملخص فى صورة استبيان أو قائمة استقصاء) .

ب- فحص أوراق عمل المراقب الآخر .

ج- زيارة المراقب الآخر .

• **ما هى العوامل المحددة لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التى يقوم بها المراقب الرئيسى فى مجال جمع الأدلة الكافية والملائمة حول كفاية عمل المراقب الآخر لأهداف المراجعة ؟**

تتمثل هذه العوامل فيما يلى :

أ- ظروف مهمة المراجعة .

ب- معرفة المراقب الرئيسى بالكفاءة المهنية للمراقب الآخر (يتم تعزيز هذه المعرفة من خلال فحص أعمال المراجعة السابقة التى قام بها المراقب الآخر) .

• متى يتوصل المراقب الرئيسى إلى استنتاج حول عدم ضرورة تطبيق الإجراءات المتعلقة بمناقشة وفحص إجراءات المراجعة المطبقة من قبل المراقب الآخر؟

قد يتوصل المراقب إلى هذا الاستنتاج فى حالة وجود أدلة مراجعة مسبقة كافية وملائمة تشير إلى التزام المراقب الآخر مستقبلاً بسياسات مراقبة الجودة المقبولة والملائمة (نظراً لإجراء الفحص الدورى واختبار السياسات والإجراءات التشغيلية وفحص أوراق العمل من خلال مؤسسة تربط بين المراقب الرئيسى والمراقب الآخر) .

• ما هى الأمور التى ينبغى على المراقب مراعاتها عند دراسته للنتائج الهامة التى توصل إليها المراقب الآخر؟

تتمثل هذه الأمور فيما يلى :

أ- مدى ملاءمة مناقشة نتائج عملية المراجعة (والتى تؤثر على المعلومات المالية للوحدة) مع المراقب الآخر وإدارة الوحدة .

ب- مدى ضرورة قيام المراقب الرئيسى أو المراقب الآخر بإجراء اختبارات تكميلية للسجلات أو المعلومات المالية فى ضوء الظروف المتعلقة بأداء تلك الاختبارات .

ج- توثيق الوحدات التى تمت مراجعة معلوماتها المالية من قبل المراقب الآخر فى أوراق العمل مع بيان مدى أهميتها النسبية للقوائم المالية مع توثيق اسم المراقب الآخر وأية استنتاجات حول اعتبار كل وحدة على حده غير هامة .

د- توثيق الإجراءات المؤداه والاستنتاجات التى تم التوصل إليها . (مع مراعاة عدم الحاجة إلى توثيق أسباب عدم تطبيق الإجراءات فى الحالة التى قد يتطلب ذلك – على نحو ما سلف ايضاحه – طالما أن هذه الأسباب ملخصه فى موضع آخر بالمستندات التى تحتفظ بها المؤسسة التى يعمل بها المراقب الرئيسى .

القسم الرابع

التعاون بين مراقبى الحسابات

• ما الذى ينبغى على كل من المراقب الرئيسى والمراقب الآخر مراعاته تجاه بعضهما البعض؟

أولاً : ينبغى على المراقب الآخر مراعاة التعاون مع المراقب الرئيسى وذلك عند معرفة السياق الذى سيستخدم فيه المراقب الرئيسى عمل المراقب الاخر .

ثانياً : ينبغى على المراقب الرئيسى توجيه النصح إلى المراقب الآخر فيما يتعلق بأية أمور تنمو إلى علمه والتي قد يكون لها تأثير هام على عمل المراقب الآخر .

القسم الخامس

إعتبرات إعداد التقرير

• ما نوع الرأى الذى ينبغى على المراقب الرئيسى إصداره فى حالة توصله إلى استنتاج بعدم امكانية الاستفاده من عمل المراقب الآخر مع عدم قدرته على أداء إجراءات إضافية تتعلق بالمعلومات المالية الخاصة بالوحدة التى قام بمراجعتها المراقب الآخر؟

يجب على المراقب الرئيسى فى هذه الحالة ابداء رأى متحفظ أو يمتنع عن ابداء الرأى بسبب وجود قيد على نطاق عمله .

• ما الذى ينبغى على المراقب الرئيسى عمله فى حالة قيام المراقب الآخر باصدار تقرير برأى معدل (أو فى حالة نيته إصدار هذا النمط من الرأى)؟

ينبغى على المراقب الرئيسى فى هذه الحالة دراسة مدى الأهمية النسبية لموضوع التعديل على التقرير على النحو الذى يتطلب تعديل تقريره (كمراقب رئيسى) على القوائم المالية التى يقوم بإعداد تقاريره عنها .

دراسة عمل المراجعة الداخلية

القسم الأول – تمهيد

- ما الذى يهدف إليه المعيار؟
يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات لمراقب الحسابات عند دراسة عمل المراجعة الداخلية .
- هل يتعامل هذا المعيار مع الحالات التى يقوم فيها العاملون فى الرقابة الداخلية بمساعدة مراقب الحسابات فى القيام بإجراءات المراجعة الخارجية؟
لا، وتطبق إجراءات المراجعة المشار إليها فى هذا المعيار فقط على أنشطة المراجعة الداخلية ذات العلاقة بمراجعة القوائم المالية .
- ما المتطلب الرئيسى لهذا المعيار؟
يستوجب هذا المعيار من مراقب الحسابات القيام بدراسة أنشطة المراجعة الداخلية وتأثيرها على إجراءات المراجعة الخارجية إن وجدت .
- ما المقصود بمصطلح المراجعة الداخلية؟
المراجعة الداخلية هى نشاط تقييم يتم أدائه داخل المنشأة كخدمة لها , وتشمل وظائف المراجعة الداخلية متابعة الرقابة الداخلية إلى جانب وظائف أخرى .
- هل يمكن أن تفيد المراجعة الداخلية مراقب الحسابات؟
نعم , يمكن أن تكون بعض إجراءات المراجعة مفيدة لمراقب الحسابات , وذلك رغم أن مراقب الحسابات يتحمل المسؤولية الكاملة عن ابداء رأى المراجعة وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة .

القسم الثانى

نطاق عمل المراجعة الداخلية وأهدافها

- ما هى الأعمال التى تشملها المراجعة الداخلية؟
يتنوع نطاق أعمال المراجعة الداخلية بصورة كبيرة , كما أنه يعتمد على حجم المنشأة وهيكلها ومتطلبات الإدارة .
الآ أنه عادة ما تشمل أعمال المراجعة الداخلية واحداً أو أكثر ما يلى :
أ- متابعة أعمال الرقابة الداخلية :
تكلف الإدارة – باعتبارها مسؤولة عن وضع نظام الرقابة الداخلية ومتابعته بصفة مستمرة – المراجعة الداخلية عادة بمسؤولية محددة فيما يتعلق بما يلى :
1- فحص الضوابط .

- 2- متابعة تشغيل الضوابط .
 - 3- تقديم التوصيات لتحسين هذه الضوابط .
- ب- فحص المعلومات المالية والتشغيلية :
- ويشمل ذلك :
- 1- فحص السبل المستخدمة في تحديد وقياس وإعداد التقارير .
 - 2- إجراء الاختبارات التفصيلية للمعاملات وأرصدة الحسابات والإجراءات .
 - ج- فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها (بما في ذلك عناصر الرقابة غير المالية للمنشأة) .
 - د- فحص مدى الالتزام بالقوانين واللوائح والمتطلبات الخارجية الأخرى وسياسات الإدارة وتوجيهاتها.

القسم الثالث

العلاقة بين المراجعة الداخلية ومراقب الحسابات

- من الذى يحدد دور المراجعة الداخلية وأهدافها ؟

تقوم الإدارة بتحديد دور المراجعة الداخلية وأهدافها , ومن ثم تتنوع أهداف وظائف المراجعة الداخلية طبقاً لمتطلبات الإدارة .
- ما هى أهداف مراقب الحسابات ؟

تتمثل أهداف مراقب الحسابات فى إعداد التقارير بصورة مستقلة على القوائم المالية . ويتمثل الأهتمام الرئيسى لمراقب الحسابات فى التحقق من مدى خلو القوائم المالية من التحريفات الهامة والمؤثرة .
- لماذا تكون بعض جوانب المراجعة الداخلية مفيدة لمراقب الحسابات ؟

نظراً لتشابه بعض سبل تحقيق أهداف كل من المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية , لذا فقد تفيد بعض جوانب المراجعة الداخلية فى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية .
- هل تستطيع المراجعة الداخلية تحقيق نفس درجة الاستقلالية المطلوبة من مراقب الحسابات عند ابداء الرأى على القوائم المالية ؟

لا تستطيع ذلك باعتبارها جزءاً من المنشأة مهما كان مستوى درجة استقلالها .
- هل يقلل استخدام المراقب لأعمال المراجعة الداخلية من مسؤوليته عن ابداء رأى المراجعة ؟

لا , اذ يظل مسئولاً بالكامل عن رأيه وعن كل الاحكام الشخصية المتعلقة بمراجعة القوائم المالية .

القسم الرابع

تفهم أنشطة المراجعة الداخلية والتقييم المبدئى لها

• ما هي متطلبات المعيار بشأن تفهم أنشطة المراجعة الداخلية والتقييم المبدئى لها ؟

يوجب المعيار على مراقب الحسابات فى هذا الصدد ما يلى :

أولاً : الحصول على تفهم كاف عن أنشطة المراجعة الداخلية لتحديد مخاطر التحريفات الهامة والمؤثرة فى القوائم المالية وتقييمها وأداء مزيد من إجراءات المراجعة .

ثانياً : تقييم مهام المراجعة الداخلية عند ارتباط أنشطتها بتقييم الخطر الذى يقوم به المراقب .

• لماذا يتطلب المعيار من المراقب الحصول على تفهم كاف عن أنشطة المراجعة الداخلية ؟

تطلب المعيار هذا الأمر باعتبار أن أعمال المراجعة الداخلية الفعالة تؤدي غالباً إلى إجراء تعديل فى طبيعة وتوقيت عملية المراجعة وتخفيض مدى إجراءات المراجعة التى يقوم بها المراقب (وأن لم تحذفها كلية) .

ومن ناحية أخرى فقد يقرر المراقب – من واقع دراسته لأنشطة المراجعة الداخلية – عدم تأثير هذه الأنشطة على إجراءات المراجعة الخارجية .

• لماذا يتطلب المعيار من المراقب تقييم مهام المراجعة الداخلية (عند ارتباط أنشطتها بتقييم الخطر الذى يقوم به المراقب) ؟

تطلب المعيار ذلك باعتبار أن تقييم المراقب لوظيفة المراجعة الداخلية سوف يؤثر على حكم المراقب حول استخدام أنشطة المراجعة الداخلية عند إجراء تقييمه للخطر , ومن ثم تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية الإضافية .

• ما هي المعايير التى ينبغى على المراقب أخذها فى الاعتبار عند حصوله على تفهم وظيفة المراجعة الداخلية وإجراء تقييم لها ؟

تتمثل هذه المعايير فيما يلى :

أولاً : الوضع التنظيمى للمراجعة الداخلية :

ويشمل ذلك ما يلى :

أ- موقع أنشطة المراجعة الداخلية فى الهيكل التنظيمى للمنشأة ومدى تأثيره على موضوعيتها .

ب- مدى اقتضار أنشطة المراجعة الداخلية على وضع التقارير للمستويات الإدارية العليا دون أداء أعمال تنفيذية أخرى .

ج- مدى وجود قيود أو محاذير مفروضة من قبل الإدارة على أعمال المراجعة الداخلية .

د- مدى تمتع المراجع الداخلى بالحرية الكاملة فى إجراء الاتصالات مع مراقب الحسابات .

ثانياً : نطاق عمل المراجعة الداخلية :

ويشمل ذلك ما يلى :

أ- طبيعة ومدى المهام المكلفة بها .

ب- مدى استجابة الإدارة لتوصيات المراجعة الداخلية وكيفية توثيق ذلك .

ثالثاً : الكفاءة الفنية للمراجعة الداخلية :

أ- مدى توفر الكفاءة لدى الأفراد للعمل كمراجعين داخليين .

ب- مدى التدريب التقنى الذى يتلقاه الأفراد .

ج- سياسات تعيين وتدريب الموظفين العاملين بالمراجعة الداخلية .

د- الخبرات والمؤهلات المهنية .

رابعاً : العناية المهنية الفنية :

أ- مدى التخطيط والاشراف على أعمال المراجعة الداخلية ومدى ملاءمة توثيق ذلك .

ب- مدى وجود أدلة مراجعة .

ج- مدى وجود برامج للعمل .

د- مدى وجود أوراق عمل .

القسم الخامس

توقيت عمليات الاتصال والتنسيق

- ما هى متطلبات المعيار بشأن توقيت عمليات الاتصال والتنسيق ؟

أولاً : عندما تلعب أعمال المراجعة الداخلية دوراً في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة من المفضل أن يقوم مراقب الحسابات بدراسة الخطة الموضوعية للمراجعة الداخلية والموافقة مسبقاً على ما يلي :

- أ- توقيت أعمال المراجعة الداخلية .
- ب- مدى تغطية المراجعة الداخلية .
- ج- مستويات الأهمية النسبية .
- د- الطرق المقترحة لاختيار العينة .
- هـ- توثيق العمل المؤدى وإجراءات الفحص .
- و- إعداد التقارير .

ثانياً : يجب إجراء ما يلي لتحقيق اتصال بالمراجعة الداخلية أكثر فعالية :

- أ- عقد الاجتماعات على فترات مناسبة أثناء فترة المراجعة .
- ب- احاطة مراقب الحسابات بتقارير المراجعة الداخلية ذات العلاقة وتمكينه من الاطلاع عليها .
- ج- إخطار المراقب بأية أمور هامة يكتشفها المراجع الداخلى والتي قد تؤثر على عمل المراقب .
- د- قيام المراقب بإخطار المراجع الداخلى بأية أمور هامة والتي يمكن أن تؤثر على المراجعة الداخلية .

القسم السادس

تقييم عمل المراجعة الداخلية

● ما متطلبات المعيار من المراقب فى حالة توفر النية لديه لاستخدام عمل محدد من أعمال المراجعة الداخلية ؟

ينبغي على المراقب فى هذه الحالة تقييم وأداء إجراءات المراجعة المتعلقة بهذا العمل لتأكيد ملاءمتها لأغراضه .
ويتطلب هذا التقييم ما يلى :

- أ- دراسة مدى ملاءمة نطاق العمل والبرامج ذات العلاقة .
- ب- دراسة مدى استمرارية ملاءمة تقييم المراجعة الداخلية .

● ما هى المجالات التى يشملها هذا التقييم للعمل المحدد من أعمال المراجعة الداخلية ؟

يشمل هذا التقييم دراسة ما يلى :

أ- مدى أداء العمل من قبل أفراد لديهم المهارة اللازمة للعمل كمراجعين داخليين ومن تلقوا تدريباً فنياً ومهنياً كافياً مع خضوع عملهم كمساعدين للإشراف والفحص والتوثيق على نحو ملائم .

ب- مدى الحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة للتوصل إلى استنتاجات معقولة .

ج- مدى ملاءمة الاستنتاجات التي تم التوصل إليها للظروف ومدى إعداد تقارير مطابقة لنتائج العمل المؤدى .

د- مدى ملاءمة معالجة الاستثناءات أو الأمور غير العادية المكتشفة من قبل المراجع الداخلى .

● **ما هي العوامل التي تؤثر في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي يتم أداؤها على أعمال المراجعة الداخلية بغرض تقييمها ؟**

تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة التي يتم أداؤها على حكم مراقب الحسابات فيما يتعلق بخطر التحريف الهام والذي يؤثر في الجزء المحدد من أعمال المراجعة الداخلية .

● **ما هي الإجراءات التي يمكن للمراقب استخدامها في هذا المجال ؟**

يمكن أن تشمل ما يلي :

أ- فحص البنود التي تم فحصها بالفعل من قبل المراجعة الداخلية .

ب- إجراء فحص لبنود مماثلة .

ج- ملاحظة إجراءات المراجعة الداخلية .

ويجب على المراقب تسجيل استنتاجات حول أعمال المراجعة الداخلية التي تم تقييمها وكذلك تسجيل إجراءات المراجعة المؤداة على عمل المراجع الداخلى .

معيار المراجعة المصرى رقم 620

استخدام عمل خبير

القسم الأول – تمهيد

- ما الهدف من هذا المعيار؟
يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير ارشادات فيما يتعلق باستخدام عمل خبير كدليل للمراجعة .
- ما المتطلب الرئيسى لهذا المعيار؟
ينبغى على مراقب الحسابات عند استخدام العمل الذى قام به خبير أن يحصل على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن مثل هذا العمل مناسب لغرض المراجعة .
- ما المقصود بالخبير؟
هو أى شخص (أو مؤسسة) يمتلك مهارة معينة ومعرفة وخبرة فى مجال محدد بخلاف المحاسبة والمراجعة .
- هل يمكن لمراقب الحسابات أن يكون مؤهلاً أو له خبرة شخص مدرب من أجل ممارسة مهنة أو وظيفة أخرى؟
لا , ولكن يمكن له خلال التعليم والخبرة والالمام بأمرور النشاط بوجه عام .

● ما الصور التي يمكن أن يكون عليها الخبير ؟

يمكن أن يكون الخبير اياً من يلي :

أ- متعاقداً معه من قبل المنشأة .

ب- متعاقداً معه من قبل مراقب الحسابات .

ج- موظفاً لدى المنشأة .

د- موظفاً لدى مراقب الحسابات .

● هل يلزم قيام المراقب في حالة الاستعانة بخبير يعمل موظفاً لديه أن يقوم بتقييم قدراته وامكانياته في كل عملية مراجعة ؟

لا , حيث أنه يمكن الاعتماد على النظم المطبقة في المؤسسة في التعيين والتدريب التي تحدد قدرات وامكانيات ذلك الخبير على النحو الموضح في معيار المراجعة المصري رقم 220.

القسم الثاني

تحديد الحاجة لاستخدام عمل خبير

● إضرب أمثلة لأدلة المراجعة التي يتم الحصول عليها في صورة تقارير وأراء وتقييم وبيانات من الخبير.

من أمثلة ذلك :

أ- تقييم بعض أنواع الاصول (كالأراضي والمباني والأصول الثابتة الأخرى والتحف الفنية والأحجار الكريمة) .

ب- تحديد الكميات أو الحالة المادية للأصول (كالمعادن الجوفية واحتياطي البترول) .

ج- تقدير العمر الانتاجي المتبقى للأصول الثابتة .

د- تحديد قيم معينة باستخدام أساليب متخصصة (كما في حالة التقييم الاكتواري) .

هـ- قياس العمل المؤدى والمتبقى في العقود تحت التنفيذ .

و- الرأي القانوني في مجال تفسير احكام الاتفاقيات واللوائح والنظم الأساسية

● ما هي الأمور التي ينبغي على المراقب دراستها عند تحديد الحاجة إلى استخدام عمل خبير؟

يجب على المراقب دراسة الأمور التالية :

أ- درجة معرفة فريق العمل وخبرته السابقة الخاصة بالموضوع محل المراجعة .

ب- خطر التحريف الهام والمؤثر في ضوء طبيعة وتعدد وأهمية الموضوع محل المراجعة .

ج- نوعية وجودة أدلة المراجعة المتوقع الحصول عليها .

القسم الثالث

كفاءة الخبير وموضوعيته

● ما متطلبات المعيار من المراقب عند تخطيطه لاستخدام عمل خبير؟

ينبغي على المراقب عند تخطيطه لاستخدام عمل خبير أداء ما يلي :

أولاً : تقييم الكفاءة المهنية للخبير .

ثانياً : تقييم موضوعية الخبير .

● ما هي الأمور التي ينبغي على المراقب دراستها في مجال تقييمه للكفاءة المهنية للخبير؟

تتمثل هذه الأمور فيما يلي :

أ- الشهادة المهنية أو الترخيص الممنوح للخبير من هيئة مهنية ملائمة أو عضويته فيها .

ب- خبرة وسمعة الخبير في المجال الذي يسعى المراقب للحصول على أدلة مراجعة في نطاقه .

● ما هي العوامل التي تؤدي إلى زيادة المخاطر المتعلقة بعدم موضوعية الخبير؟

تتمثل هذه العوامل فيما يلي :

أ- كون الخبير موظفاً لدى لمنشأة .

ب- ارتباط الخبير بأى صورة للمنشأة (من أمثلتها الاعتماد المالي على المنشأة أو الاستثمار فيها)

● ما الذى ينبغى على المراقب أدائه فى حالة تشككه وقلقة من كفاءة الخبير أو موضوعيته؟

- يقوم المراقب فى مثل هذا الموقف بأحد أو كل ما يلى :
- أ- مناقشة تحفظاته مع الإدارة .
 - ب- دراسة امكانية الحصول على أدلة المراجعة الكافية والملائمة حول عمل الخبير .
 - ج- القيام بإجراءات مراجعة إضافية .
 - د- الحصول على أدلة مراجعة من خبير آخر (مع مراعاة دراسة العوامل المتعلقة بتحديد الحاجة إلى الاستعانة بخبير)

القسم الرابع

نطاق عمل الخبير

- ما متطلبات المعيار بشأن نطاق عمل الخبير؟
- يجب على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن نطاق عمل الخبير مناسب لتحقيق أغراض المراجعة .
- كيف يمكن الحصول على أدلة المراجعة حول نطاق عمل الخبير؟
- يمكن الحصول عليها من خلال فحص شروط المهمة والتي يتم تضييمها فى الغالب فى صورة تعليمات مكتوبة من المنشأة للخبير .
- إضرب أمثلة للأمور التى تغطيها شروط المهمة .
- من أمثلتها :
- أ- أهداف ونطاق عمل الخبير .
 - ب- ملخص بالأمور المحددة التى يتوقع المراقب من الخبير إعداد تقرير عنها .
 - ج- الاستخدام المتوقع من مراقب الحسابات لعمل الخبير (ويشمل الاتصال المحتمل مع الغير بشأن هوية الخبير ومدى مشاركته فى اعمال مماثلة) .
 - د- مدى امكانية وصول الخبير للسجلات والملفات المناسبة .
 - هـ- توضيح علاقة الخبير بالمنشأة .
 - و- سرية المعلومات الخاصة بالمنشأة .

ز- المعلومات المتعلقة بالافتراضات والاساليب التي يعتزم الخبير استخدامها ومدى اتقانها مع تلك المستخدمة في الفترات السابقة .

• كيف يمكن للمراقب الحصول على أدلة مراجعة حول نطاق عمل الخبير في حالة عدم وضوح شروط المهمة أو في حالة عدم تضمينها في صورة تعليمات مكتوبة للخبير؟

قد يحتاج المراقب في هذه الحالة إلى الاتصال المباشر بالخبير للحصول على أدلة مراجعة في هذا الصدد .

القسم الخامس

تقييم عمل الخبير

• ما متطلبات المعيار بشأن تقييم عمل الخبير؟

يجب على المراقب تقييم مدى ملاءمة عمل الخبير باعتباره دليل مراجعة للتأكدات محل المراجعة .

• ما هي الأمور التي ينبغي دراستها في مجال تقييم عمل الخبير كدليل مراجعة حول التأكدات محل المراجعة؟

تتمثل هذه الأمور فيما يلي :

أ- مصدر المعلومات المستخدمة .

ب- الافتراضات والاساليب المستخدمة ومدى تمشيها مع الفترات السابقة .

ج- نتائج عمل الخبير في ضوء المعرفة الكلية للخبير ونتائج إجراءات المراجعة .

• ما هي الإجراءات التي ينبغي على المراقب أداؤها في مجال دراسة مدى ملاءمة مصادر البيانات للظروف؟

تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي :

أ- الاستفسار حول الإجراءات التي يقوم بها الخبير حول التحقق من مصادر البيانات ومدى الوثوق فيها .

ب- فحص أو اختبار البيانات التي يستخدمها الخبير .

• ما الذي ينبغي على المراقب أداؤه في حالة عدم توفير نتائج عمل الخبير أدلة مراجعة كافية وملائمة أو في حالة عدم اتساق تلك النتائج مع أدلة المراجعة الكافية؟

يجب على المراقب بحث هذا الأمر والبث فيه , وله أن يلجأ فى ذلك إلى أحد أو كل من الإجراءات التالية :

أ- إجراء مناقشة مع الخبير .

ب- تطبيق إجراءات مراجعة إضافية .

ج- استخدام عمل خبير آخر .

د- تعديل تقرير مراقب الحسابات .

القسم السادس

الإشارة إلى الخبير فى تقرير مراقب الحسابات

● هل يجب أن يشير المراقب إلى عمل الخبير فى حالة إصداره تقريراً برأى غير متحفظ (غير معدل) ؟

لا , حيث قد يساء فهم هذه الإشارة على أنها تحفظاً أو تقسيماً للمسئولية على خلاف الواقع .

● هل من الملائم الإشارة إلى عمل الخبير فى حالة إصدار المراقب تقريراً برأى معدل بناء على نتائج هذا العمل ؟

نعم من الملائم – فى بعض الاحيان – أن يتم تفسير طبيعة التعديل والإشارة إلى وصف أو عمل الخبير مع تحديد هوية الخبير ومدى اشتراكه , بشرط الحصول على إذن من الخبير بذلك .

فإذا لم يوافق الخبير – رغم اعتقاد المراقب بضرورة الإشارة إلى ماتقدم – فإن على المراقب الحصول على استشاره قانونية فى هذا الصدد .

سابعاً : معايير التقرير

معيار المراجعة المصرى رقم 700
تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة
من القوائم المالية ذات الأغراض العامة

القسم الأول – تمهيد

● **ما الهدف من هذا المعيار؟**

يهدف هذا المعيار إلى ما يلي :

أولاً : وضع معايير وتوفير ارشادات عن تقرير مراقب الحسابات الصادر كنتيجة لمراجعة مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة والمعدة طبقاً لأطار إعداد التقارير المالية المصمم لتحقيق عرض عادل للقوائم .

ثانياً : توفير ارشادات عن الأمور التي يقوم المراقب بدراستها لتكوين رأى على تلك القوائم المالية .

● **ما المقصود بالقوائم المالية ذات الأغراض العامة؟**

وفقاً لمعيار المراجعة المصرى رقم 200 فإن القوائم المالية ذات الأغراض العامة هى القوائم المالية المعدة طبقاً لطار إعداد تقارير مالية مصمم لتلبية الاحتياجات المشتركة من المعلومات لقاعدة عريضة من المستخدمين .

● **هل يناقش هذا المعيار الظروف التي تتطلب تعديلاً فى تقرير مراقب الحسابات؟**

لا , بل يقتصر على مناقشة الظروف التي يكون فيها مراقب الحسابات قادراً على التعبير عن رأى غير متحفظ والتي لا تتطلب إجراء تعديل فى تقرير المراقب .

● **هل يسرى هذا المعيار على تقرير المراجعة عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة؟**

لا , ولكن يسرى عليها معيار المراجعة المصرى رقم 800 .

القسم الثانى

تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية

● **ما الذى يجب أن يتضمنه تقرير مراقب الحسابات؟**

يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات تعبيراً واضحاً عن رأيه على القوائم المالية .

● ما المقصود بالقوائم المالية التي يصدر تقرير المراقب الحسابات عليها ؟

هي مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة والمعدة طبقاً لاطار إعداد تقارير مالية مصمم لتحقيق عرض عادل .

وتتمثل هذه المجموعة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية فيما يلي :

أ- الميزانية .

ب- قائمة الدخل .

ج- قائمة التغير في حقوق الملكية .

د- قائمة التدفق النقدي .

هـ- ملخص السياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الايضاحات المتممة .

● ما الرأي الذي يشتمل عليه تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية ؟

ينص الرأي عن مدى تعبير القوائم المالية بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة طبقاً لاطار إعداد التقارير المالية المطبق .

● هل يفسر تطبيق اطار إعداد القوائم المالية المقبول لإعداد القوائم المالية ذات الأغراض العامة على أن القوائم المالية تحقق عرضاً عادلاً وواضحاً ؟

نعم الآ في حالات نادرة والتي يترتب فيها على تطبيق مطلب معين في الاطار المقبول قوائم مالية مضللة .

● ما الذي يجب على المراقب أدائه إذا واجه مثل هذه الحالات النادرة والتي تجعله يستنتج أن الالتزام بمطلب محدد في اطار إعداد القوائم المالية يترتب عليه إعداد قوائم مالية مضللة ؟

يدرس المراقب الحاجة إلى تعديل تقريره وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة المصرى رقم 701 .

القسم الثالث

العناصر الرئيسية لتقرير مراقب الحسابات

فى عملية مراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المصرية

- ما المزايا التى تنشأ عن اتساق تقرير مراقب الحسابات عند أداء عملية مراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المصرية؟

يؤدى هذا الاتساق إلى ما يلى :

أ- تعزيز المصداقية , بحيث يسهل تحديد عمليات المراجعة التى تمت وفقاً لمعايير المراجعة المعترف بها .

ب- مساعدة القارىء فى تعزيز فهمه لتحديد الحالات غير العادية عند حدوثها .

- ما هى العناصر الرئيسية لتقرير مراقب الحسابات ؟

تتمثل هذه العناصر فيما يلى :

أ- عنوان التقرير .

ب- الموجه اليهم التقرير.

ج- الفقرة الافتتاحية .

د- مسئولية الإدارة عن القوائم المالية .

هـ- مسئولية مراقب الحسابات .

و- فقرة الرأى .

ز- أى متطلبات الزامية أخرى .

ح- توقيع مراقب الحسابات .

ط- تاريخ تقرير مراقب الحسابات .

ى- عنوان مراقب الحسابات .

- كيف يتم صياغة عنوان تقرير مراقب الحسابات ؟

يتم عنونة التقرير بعبارة (تقرير مراقب الحسابات) ليتسنى تمييزه عن التقارير التى تصدر عن آخرين (مثل مديرى المنشأة أو مجلس ادارتها أو المراجعين الآخرين الذين لايتطلب عملهم الالتزام بمتطلبات السلوك المهنى التى يلتزم بها مراقب الحسابات) .

- إلى من يتم توجيه التقرير ؟

يجب توجيه تقرير مراقب الحسابات إلى الجهة التى تحددتها ظروف العملية والشكل القانونى للمنشأة .

ويتم عادة توجيه التقرير إلى المساهمين أو أصحاب الحصص أو الشركاء أو المديرين .

● **ما الذى يجب أن تتضمنه الفقرة الافتتاحية للتقرير ؟**

يجب أن تشمل الفقرة الافتتاحية للتقرير مايلى :

أ- تحديد المنشأة التى تمت مراجعة قوائمها المالية .

ب- تحديد القوائم المالية التى تم مراجعتها .

ج- تحديد عنوان كل قائمة من القوائم المالية الداخلة فى المجموعة الكاملة للقوائم المالية

د- الإشارة إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الايضاحات المتممة.

هـ- تحديد التاريخ والفترة التى تغطيها القوائم المالية .

● **ما الذى يجب على المراقب مراعاته عند اختيار المنشأة طوعية تقديم معلومات إضافية (مع القوائم المالية) لايتطلبها اطار إعداد التقارير المالية ؟**

يجب أن يكون المراقب مقتنعاً بأنه قد تم فصل المعلومات الإضافية التى يغطيها رأيه فصلاً تاماً وواضحاً .

● **هل يغطى رأى مراقب الحسابات المعلومات المرفقة فى الحالات التى لايمكن التفرقة بينها وبين القوائم المالية بصورة واضحة ؟**

نعم , مثال ذلك الايضاحات والجداول المرفقة والتى يشار إليها فى القوائم المالية .

● **هل يجب الإشارة بصورة محددة فى الفقرة الافتتاحية إلى المعلومات المرفقة التى تعرض كجزء لايتجزأ من القوائم المالية ؟**

لا , طالما كانت الإشارة للايضاحات فى وصف مكونات القوائم المالية فى الفقرة الافتتاحية كافياً .

● **كيف يشار فى تقرير المراقب إلى مسئولية الإدارة عن القوائم المالية ؟**

يجب أن ينص تقرير المراقب على أن الإدارة مسئولة عن الإعداد والعرض العادل للقوائم المالية طبقاً لاطار إعداد التقارير المالية المطبق .

● **ما هو نطاق مسئولية الإدارة عن القوائم المالية ؟**

تشمل مسئولية الإدارة فى هذا الصدد ما يلى :

أولاً : تصميم وتنفيذ والمحافظة على رقابة داخلية مرتبطة بالإعداد والعرض العادل والواضح لقوائم مالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة نتيجة للغش أو الخطأ .

ثانياً : اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الملائمة .

ثالثاً : إعداد التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف .

ويمكن أن تشمل مسؤوليات الإدارة أموراً أخرى طالما أنها ترتبط بإعداد القوائم المالية وعرضها .

● **ما المقصود بمصطلح الإدارة وفقاً لهذا المعيار ؟**

المقصود بالإدارة أولئك المسئولون عن إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً

وقد تكون هناك مصطلحات أخرى ملائمة في هذا الاطار وفقاً للشكل القانوني للمنشأة .

● **كيف يشار في تقرير مراقب الحسابات إلى مسؤوليته ؟**

وفقاً للمعيار فإنه يجب النص في التقرير على مايلي :

أولاً : أن مسؤولية المراقب هي ابداء الرأي على القوائم المالية في ضوء مراجعته لها . (وذلك للترقية عن مسؤولية الإدارة في إعداد وعرض القوائم المالية) .

ثانياً : أن عملية المراجعة تمت لمعايير المراجعة المصرية , مع شرح تطلب المعايير التزام المراقب بالمتطلبات الأخلاقية وقيام المراقب بتخطيط عملية المراجعة وأدائها للحصول على درجة تأكد مناسبة حول خلو القوائم المالية من أية تحريفات جوهرية أو مؤثرة .

ثالثاً : وصف لعملية المراجعة بحيث يشمل هذا النص ما يلي :

أ- ارتباط عملية المراجعة بأداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة متعلقة بالقيم والافصاحات في القوائم المالية .

ب- اعتماد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصي للمراقب , ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية الناتج عن الغش أو الخطأ .

وعند عمل تقييم للخطر يقوم المراقب بدراسة الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد وعرض المنشأة للقوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وذلك لتصميم إجراءات مراجعة ملائمة للظروف وليس لغرض ابداء الرأي في مدى كفاءة الرقابة الداخلية في

المنشأة (مع مراعاة حذف هذه العبارة فى حالة الظروف التى يطلب فيها من المراقب ايضاً ابداء الرأى على كفاءة الرقابة الداخلية إلى جانب مراجعة القوائم المالية) .

ج- اشتمال المراجعة على تقييم لملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التى قامت بها الإدارة بالإضافة إلى العرض العام للقوائم المالية .

رابعاً : اعتقاد المراقب بأن أدلة المراجعة التى حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس يستند اليه فى بناء رأيه .

• متى يبدي المراقب رأياً غير متحفظ ؟

عندما ينتهى إلى أن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح فى جميع جوانبها الهامة طبقاً لاطار إعداد التقارير المالية المطبق .

• ما الذى تشتمل عليه فقرة الرأى فى حالة ابداء رأى غير متحفظ ؟

ينص فى فقرة الرأى هذه الحالة على رأى المراقب بأن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح فى جميع جوانبها الهامة طبقاً لاطار إعداد التقارير المالية المطبق .

• ما أثر عدم استخدام معايير المحاسبة المصرية كاطار لإعداد التقارير المالية فى صياغة الرأى؟

ينبغى الإشارة عند صياغة الرأى إلى المنطقة أو بلد المنشأ الخاصة باطار إعداد التقارير المالية المطبق .

• كيف يتم تضمين الأمور الأخرى التى توفر تفسيراً إضافياً لمسئوليات المراقب فى مراجعة القوائم المالية أو تقرير مراقب الحسابات على تلك القوائم إذا ما تطلبتها المعايير أو القوانين أو الممارسات العامة المتفق عليها فى منطقة معينة أو سماحها للمراقب بذلك ؟

تعالج هذه الأمور فى فقرة منفصلة تعقب فقرة رأى مراقب الحسابات .

• هل يمكن أن يشمل تقرير مراقب الحسابات التقرير عن المسئوليات الأخرى التى تتطلبها القوانين ؟

نعم , بشرط أن يتم التقرير عن هذه المتطلبات القانونية فى قسم منفصل عقب فقرة الرأى ليتم التمييز بينها وبين مسئوليات المراقب تجاه القوائم المالية ورأيه بشأنها .

• ما هى متطلبات المعيار بشأن توقيع تقرير مراقب الحسابات ؟

يجب توقيع التقرير بالاسم الشخصى للمراقب أو بأسم المؤسسة اذا سمحت القوانين بذلك .

• ماهى قواعد تأريخ تقرير مراقب الحسابات ؟

تتمثل هذه القواعد فيما يلي :

أولاً : يجب عدم تأريخ تقرير المراقب بتاريخ سابق لحصوله على أدلة المراجعة الكافية والملائمة والتي يتم بناء الرأى على القوائم المالية عليها

ثانياً : يجب عدم تأريخ التقرير بتاريخ سابق على توقيع أو اعتماد الإدارة للقوائم المالية .

ثالثاً : يعنى تاريخ التقرير مراعاة المراقب لأثر الأحداث والمعاملات التي من شأنها التأثير على القوائم المالية والتي نمت إلى علمه حتى ذلك التاريخ .
(اما الأحداث اللاحقة بعد هذا التاريخ ومسئولية المراقب عنها فيطبق بشأنها متطلبات معيار المراجعة المصرى رقم 560)

- **ما هو تاريخ اعتماد القوائم المالية لأغراض هذا المعيار ؟**
هو التاريخ الذى تحدد فيه الإدارة انها أعدت مجموعة كاملة من القوائم المالية .
- **ما هو عنوان مراقب الحسابات الذى يجب تحديده فى تقريره ؟**
هو المدينة التى يقع فيها مكتب مراقب الحسابات المسئول عن عملية المراجعة .

القسم الرابع

تقرير مراقب الحسابات

- **هل يجب أن يكون تقرير مراقب الحسابات مكتوباً ؟**
نعم , ويشمل التقرير المكتوب كلاً من التقارير الورقية والألكترونية .

القسم الخامس

تقرير مراقب الحسابات عن عمليات المراجعة

التي تمت طبقاً لكل من معايير المراجعة المصرية

ومعايير المراجعة الخاصة بمنطقة أو بلد ما (معايير المراجعة المحلية)

- **هل يمكن للمراقب أداء عملية المراجعة بالاستعانة بكل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة الخاصة بمنطقة أو بلد ما (معايير المراجعة المحلية) ؟**

نعم .

• متى يشير تقرير مراقب الحسابات إلى أن عملية المراجعة تم أداؤها طبقاً لمعايير المراجعة المصرية؟

لا يتم الإشارة إلى ذلك إلا إذا كان المراقب قد التزم تماماً بجميع معايير المراجعة المصرية ذات الصلة بعملية المراجعة .

• متى تكون الإشارة في التقرير إلى كل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة المحلية غير ملائمة؟

تكون هذه الإشارة غير ملائمة إذا كان هناك اختلاف بين متطلبات إعداد التقارير المتعلقة بتقرير مراقب الحسابات في كل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة المحلية على نحو يؤثر في رأى المراقب أو يتطلب إضافة فقرة للفت الانتباه في الظروف المحددة .

• ما متطلبات المعيار في حالة إشارة تقرير المراقب لكل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة لمنطقة أو بلد محدد؟

ينبغي أن يحدد التقرير في هذه الحالة منطقة أو بلد منشأ معايير المراجعة .

• متى يتم الإشارة في التقرير إلى عملية المراجعة التي تم أداؤها طبقاً لكل من معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة للمنطقة أو البلد المحدد؟

تتم الإشارة إلى ذلك إذا اشتمل كحد أدنى على ما يلي :

أ- عنوان التقرير .

ب- الموجه اليهم التقرير (حسبما تتطلبه ظروف المهمة) .

ج- فقرة افتتاحية تحدد القوائم المالية التي تمت مراجعتها .

د- وصف لمسئولية إدارة المنشأة في إعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً .

هـ- وصف لمسئولية مراقب الحسابات في ابداء الرأى على القوائم المالية ونطاق عملية المراجعة بحيث تشمل :

1- الإشارة إلى معايير المراجعة المصرية ومعايير المراجعة الخاصة بمنطقة محددة أو بلد ما .

2- وصف العمل الذى قام المراقب الحسابات بأدائه .

و- فقرة الرأى على القوائم المالية (والتي تشتمل على ابداء الرأى على تلك القوائم والاشارة إلى اطار إعداد التقارير المالية المطبق فى إعداد القوائم المالية) .

ز- توقيع مراقب الحسابات .

ح- تاريخ التقرير .

ط- عنوان مراقب الحسابات .

● هل يعتبر المراقب قد التزم بمتطلبات إعداد التقارير وفقاً لمعايير المراجعة المصرية ، فى حالة إعداد تقريره وفقاً لنموذج أو صيغته – يتطلبها قانونى محلى أو لانه - مخالفة لما جاء بهذا المعيار؟

نعم يكون المراقب ملتزماً فى هذه الحالة بمتطلبات إعداد التقرير طالما أن الاختلاف يقتصر على صيغة ونموذج تقرير المراقب , وطالما أن التقرير يشتمل على العناصر السابق ايضاحها فى الاجابة على السؤال السابق .

غير أن المعيار تطلب إعداد التقرير وفقاً للنموذج وبصيغته الواردة فيه طالما أنه لا يوجد تعارض فيما بين المتطلبات المحلية ومعايير المراجعة المصرية ليسهل على قرائه التعرف على أن التقرير أعد عن عملية مراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المصرية .

القسم السادس

المعلومات الإضافية التى لم تتم مراجعتها والمعرضة

مع القوائم المالية التى تمت مراجعتها

● ما متطلبات المعيار بشأن المعلومات الإضافية والمعرضة مع القوائم المالية التى تمت مراجعتها؟

تتمثل هذه المتطلبات فيما يلى :

أولاً : يجب أن يكون المراقب على اقتناع بأن أية معلومات إضافية (والمعروضة على القوائم المالية والتي لم يتم تغطيتها برأى المراجع) تم تمييزها بصورة واضحة عن القوائم المالية التى تمت مراجعتها .

ثانياً : اذا تبين للمراقب من دراسة المعلومات الإضافية أنها معروضة بطريقة يمكن تفسيرها على أنها مغطاه من قبل المراقب , فيجب عليه أن يطلب من الإدارة تغيير عرض تلك المعلومات , بمعنى وضع تلك المعلومات خارج مجموعة القوائم المالية , أو وضعها فى نهاية الايضاحات والاشارة اليها بعنوان (لم تتم مراجعتها) .

ثالثاً : اذا انتهى المراقب إلى نتيجة مؤداها أن عرض المعلومات الإضافية التى لم تتم مراجعتها لا يتم تمييزه بصورة كافية عن القوائم المالية التى تمت مراجعتها , فينبغى على المراقب أن يشرح فى تقريره أن هذه المعلومات لم تتم مراجعتها .

• **ما متطلبات المعيار فى حالة وضع القوائم المالية فى مستند أو كتيب يحتوى على معلومات أخرى؟**

يجب على المراقب دراسة إمكانية تحديد أرقام الصفحات التى تعرض بها القوائم المالية التى تمت مراجعتها فى تقريره ليسهل على القارئ التمييز بين القوائم المالية التى خضعت للمراجعة والمعلومات التى لم يغطيها تقرير المراقب .

معيار المراجعة المصرى رقم 701

التعديلات على تقرير مراقب الحسابات

القسم الأول – تمهيد

• **ما الهدف من هذا المعيار؟**

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات حول الظروف التي ينبغي فيها إجراء تعديلات على تقرير مراقب الحسابات , فضلاً عن بيان شكل ومحتوى التعديلات في التقرير وفقاً لهذه الظروف .

ومن ثم فإن هذا المعيار يضع توصيفاً لبيان كيفية تعديل صيغة تقرير مراقب الحسابات في المواقف التالية :

أولاً : الحالات التي تستدعي توجيه انتباه القارئ إلى موضوع معين ولا تؤثر على رأى مراقب الحسابات .

ثانياً : الحالات التي تؤثر على رأى مراقب الحسابات وينتج عنها :

أ- رأى متحفظ .

ب- الامتناع عن ابداء الرأى .

ج- رأى عكسى .

وبصورة عامة فإن هذا المعيار يتضمن ما يلي :

أ- الصياغة المقترحة للتعبير عن الرأى غير المتحفظ .

ب- أمثلة للعبارات التي تستخدم عند إصدار تقارير برأى معدل .

• **لماذا يتم توحيد شكل ومحتوى كل نوع من التقارير برأى معدل ؟**

يتم هذا التوحيد بغرض تعزيز فهم المستخدم لهذه التقارير .

• **ما هي القوائم المالية التي تستخدم بشأنها نماذج تقارير مراقب الحسابات الواردة في هذا التقرير ؟**

تتمثل في القوائم المالية ذات الأغراض العامة لنشاط بغرض الربح , كما تسرى النماذج أيضاً على التقارير في مهام أخرى مرتبطة بمراجعة معلومات مالية تاريخيه (كما في حالة المنظمات التي لاتهدف للربح) وكذلك مهام المراجعة الموضحة في معيار المراجعة المصرى رقم 800 , مع مراعاة إعادة صياغة النماذج لتتلاءم مع الظروف .

القسم الثانى

الأمور التي لاتؤثر على رأى مراقب الحسابات

• **ما هي الحالات التي يتم فيها تعديل تقرير مراقب الحسابات دون أن يؤثر ذلك على رأيه؟**

هى الحالات التى تتطلب إضافة فقرة لتوجيه انتباه القارىء لأمر معين يؤثر على القوائم المالية ويدير تفصيلاً بالايضاحات المتممة للقوائم المالية .

ونظراً لعدم تأثير إضافة هذه الفقرة على رأى المراقب فإنه من المفضل إضافتها بعد فقرة الرأى.

ومن ناحية أخرى فإن الفقرة المضافة يجب أن تشير إلى الحقيقة المتعلقة بأن رأى المراقب لايعتبر متحفظاً فى هذا الخصوص .

• **ما موضوع الفقرة التى يوجب المعيار تعديل تقرير المراقب بإضافتها لتوجيه الانتباه؟**

يوجب المعيار على المراقب تعديل تقريره بإضافة فقرة لالقاء الضوء على أمر هام يتعلق بمشكلة استمرارية المنشأة .

(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم

570) .

• **ما هى الأحوال الأخرى التى تتطلب من المراقب إجراء دراسة لتعديل تقريره بإضافة فقرة لتوجيه الانتباه؟**

تتمثل فى الأحوال التالية :

أولاً : حالات عدم التأكد (بخلاف مشكلة استمرارية المنشأة) والتى تعتمد فى معالجتها على أحداث مستقبلية قد تؤثر على القوائم المالية ولايمكن للمنشأة التحكم فيها .

الآ أنه اذا كانت هناك حالات يتعاضم فيها عدم التأكد من وقوع أحداث هامة تؤثر على القوائم المالية , فقد يدرس المراقب مدى ملاءمة الامتناع عن ابداء الرأى بدلاً من إضافة فقرة توجيه الانتباه.

ثانياً : الأحوال التى تتطلب توجيه الانتباه لأمر آخرى لاتؤثر على القوائم المالية (مثال حالة رفض الإدارة طلب المراقب تعديل بعض المعلومات الواردة فى كتيب القوائم المالية) .

وفى هذه الأحوال تدرج فقرة توجيه الانتباه بعد فقرة الرأى ولكن قبل الجزء المحتوى على مسئوليات التقرير الأخرى والتى تحتوى على أمور أخرى لاتؤثر على القوائم المالية .

القسم الثالث

الأمر الذى يؤثر على رأى مراقب الحسابات

- **ما هي الظروف التي لا يستطيع فيها مراقب الحسابات ابداء رأى غير متحفظ ؟**

تتمثل هذه الظروف التالية والتي يكون أو ربما يكون لها تأثير هام على القوائم المالية :

أ- وجود قيود على نطاق عمل المراقب .

ب- وجود خلاف مع الإدارة حول إمكانية قبول السياسات المحاسبية المتبعة أو أسلوب تطبيقها أو كفاية الإفصاح فى القوائم المالية .
- **ما أثر وجود قيود على نطاق عمل المراقب على رأيه ؟**

قد تؤدي إلى رأى متحفظ أو الامتناع عن ابداء الرأى .
- **ما أثر وجود خلاف مع الإدارة حول امكانية قبول السياسات المحاسبية واسلوب تطبيقها أو كفاية الإفصاح فى القوائم المالية على رأى مراقب الحسابات ؟**

قد تؤدي إلى رأى متحفظ أو رأى عكسى .
- **متى يجب ابداء رأى متحفظ ؟**

يجب ابداء رأى متحفظ عندما يخلص المراقب إلى عدم امكانية ابداء رأى غير متحفظ فى حالة وجود خلاف مع الإدارة أو وجود قيد غير جوهرى على نطاق الفحص على نحو لا يستدعى ابداء رأى عكسى أو الامتناع عن ابداء الرأى .
- **كيف يتم التعبير عن الرأى المتحفظ ؟**

يجب التعبير عن الرأى المتحفظ بعبارة (فيما عدا) تأثير الأمر الذى يتعلق بالتحفظ .
- **متى يجب الامتناع عن ابداء الرأى ؟**

يجب الامتناع عن ابداء الرأى عندما يكون الأثر المحتمل للقيود على النطاق جوهرياً وشاملاً للدرجة التى يجد فيها مراقب الحسابات نفسه غير قادر على الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة , وثم فهو غير قادر على ابداء الرأى .
- **متى يجب ابداء رأى عكسى ؟**

يجب ابداء الرأى العكسى عندما يكون تأثير الخلاف جوهرياً وشاملاً على القوائم المالية لدرجة أن المراقب يصل إلى نتيجة مؤداها أن التحفظ فى التقرير غير كاف للإفصاح عن طبيعة التضليل أو عدم التكامل فى القوائم المالية .
- **ما الذى يجب تضمينه فى التقرير عند ابداء رأى آخر بخلاف الرأى غير المتحفظ ؟**

يجب فى هذه الحالة تضمين التقرير ما يلى :

- أ- جميع الاسباب الجوهرية لابداء الرأى .
ب- قيمة الأثار المحتملة على القوائم المالية (بقدر الامكان) .
مع مراعاة اثبات هذه المعلومات فى فقرة مستقلة تسبق فقرة الرأى أو الامتناع عن ابداء الرأى , مع الاشارة إلى اية معلومات تفصيلية إن وجدت فى الايضاحات المتممة للقوائم المالية

القسم الرابع

الظروف التى قد ينتج عنها رأى آخر بخلاف

الرأى غير المتحفظ

- ماهى الظروف التى قد ينتج عنها رأى آخر بخلاف الرأى غير المتحفظ؟
تتمثل هذه الظروف فيما يلى :
أولاً: وجود قيد على نطاق عمل المراقب .
ثانياً: الخلاف مع الإدارة .
- متى يكون هناك قيد على نطاق عمل المراقب؟
يوجد قيد على نطاق عمل المراقب فى الأحوال التالية :
أ- عند تعيين المراقب فى توقيت لايمكنه من ملاحظة الجرد الفعلى .
ب- عندما يرى المراقب أن السجلات المحاسبية للمنشأة غير كافية .
ج- عندما يكون المراقب غير قادر على تنفيذ إجراء مراجعة معين يعتقد أنه إجراء مرغوب فيه
- ما الأثر المترتب على وجود قيد على نطاق المراجعة ناتج عن منع شروط المراجعة للمراقب من القيام ببعض إجراءات المراجعة التى يرى ضرورتها؟
إذا اشتملت شروط مراجعة جديدة مثل هذا القيد , واعتقد المراقب أن هذا القيد قد يودى إلى امتناعه عن ابداء الرأى فإنه عادة لايقبل مثل هذه المهمة .
ومن ناحية أخرى فإن مراقب الحسابات لايقبل المهمة اذا طغى القيد على مهام المراقب القانونية.
- ما الذى يجب على المراقب القيام به اذا كان غير قادر على تنفيذ إجراء مراجعة معين؟

يحاول المراقب أداء إجراءات مراجعة بديلة مناسبة للحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة لتأييد ابداء رأى غير متحفظ .

● **ما الأثر المترتب على وجود قيد على نطاق عمل المراقب على رأيه ؟**

يتم التعبير إما عن رأى متحفظ أو يمتنع عن ابداء الرأى .

مع الإشارة فى التقرير إلى هذا القيد وإلى التسويات المحتملة فى القوائم المالية التى كان من الممكن حدوثها فى حالة عدم وجود هذا القيد .

● **ما الأثر المترتب على وجود خلاف مع الإدارة حول الأمور التالية:**

أ- السياسات المحاسبية المطبقة .

ب- اسلوب تطبيق السياسات المحاسبية .

ج- كفاية الإفصاح فى القوائم المالية ؟

إذا كانت هذه الخلافات هامة ومؤثرة بالنسبة للقوائم يجب على المراقب ابداء رأى متحفظ أو رأى عكسى .

معيار المراجعة المصرى رقم 710 أرقام المقارنة

القسم الأول – تمهيد

- ما الهدف من هذا المعيار ؟
يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وارشادات تتعلق بمسئوليات المراقب بشأن أرقام المقارنة وإعداد التقارير عنها فى ضوء اطار إعداد القوائم المالية المطبق .
- هل يتعامل هذا المعيار مع المواقف التى تعرض فيها القوائم المالية الملخصة مع القوائم المالية التى تمت مراجعتها ؟
لا .
(يرجع إلى معيار المراجعة المصرى رقم 720 ومعيار المراجعة المصرى رقم 800) .
- ما متطلبات المعيار من المراقب بشأن أرقام المقارنة ؟
يجب على المراقب تحديد مدى تمشى أرقام المقارنة – فى كافة جوانبها الهامة والمؤثرة – مع اطار إعداد التقارير المالية الخاص بالقوائم المالية محل المراجعة .
- ما هى أطر إعداد التقارير المالية فيما يتعلق بالأرقام المقارنة ؟
يوجد اطاران هما الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة .
- ما المقصود بمصطلح الأرقام المقابلة وفقاً لهذا المعيار ؟
هو أسلوب من أساليب العرض والذى يتم من خلاله عرض المبالغ والافصاحات الأخرى كجزء من القوائم المالية للفترة الجارية بغرض قراءتها مع المبالغ والافصاحات الأخرى المتعلقة بالفترة الجارية (أرقام الفترة الجارية) .

ومن ثم فإن الأرقام المقابلة هي جزء لا يتجزء من القوائم المالية للفترة الجارية ويتم عرضها مع الأرقام الخاصة بالفترة الجارية وليس باعتبارها قوائم مالية قائمة في حد ذاتها .

• ما المقصود بالقوائم المالية المقارنة ؟

هو أسلوب من أساليب العرض يتم من خلاله عرض المبالغ والافصاحات للقوائم المالية في الفترة السابقة بغرض مقارنتها بالقوائم المالية للفترة الجارية ولكنها لا تشكل جزءاً من القوائم المالية للفترة الجارية .

• ما أثر تطبيق أطر إعداد التقارير المالية بشأن معلومات المقارنه على تقرير المراجعة؟

يتمثل هذا الأثر فيما يلي :

أولاً : في حالة تطبيق الاطار المتعلق بالأرقام المقابلة :

تشير تقرير مراقب الحسابات فقط إلى القوائم المالية للفترة الجارية .

ثانياً : في حالة تطبيق الاطار المتعلق بالقوائم المالية المقارنة :

يشير تقرير مراقب الحسابات إلى كل فترة تعرض فيها القوائم المالية .

القسم الثاني

الأرقام المقابلة

• ما هي مسئوليات مراقب الحسابات بشأن الأرقام المقابلة ؟

يجب على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن الأرقام المقابلة تفي بمتطلبات إعداد التقارير المالية المطبق .

• ما هي العوامل المؤثرة في مدى إجراءات المراجعة التي يتم أداؤها فيما يتعلق بالأرقام المقابلة؟

يكون مدى إجراءات المراجعة المؤداه على الأرقام المقابلة أقل بكثير من مراجعة أرقام الفترة الجارية , بحيث يقتصر على على ضمان العرض الصحيح والتبويب المناسب للأرقام المقابلة .

ويرتبط هذا بتقييم المراقب للأمور التالية :

أ- مدى تمشى السياسات المحاسبية المستخدم للأرقام المقابلة مع الأرقام الخاصة بالفترة الجارية , ومدى إجراء تعديلات ملائمة ومدى الافصاح عنها .

ب- مدى اتفاق الأرقام المقابلة مع المبالغ والافصاحات الأخرى المعروضة فى الفترات السابقة أو مدى إجراء تعديلات ملائمة ومدى الافصاح عنها .

● **ما متطلبات المعيار من المراقب بشأن الأرقام المقابلة فى حالة قيام مراقب آخر بمراجعة القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة ؟**

يقوم المراقب الجديد بتقدير مدى وفاء الأرقام المقابلة بالشروط السابق عرضها فى الاجابة على السؤال السابق , مع ضرورة اتباع الارشادات الواردة فى معيار المراجعة المصرى رقم 510 (التكاليف بالمراجعة لأول مرة – أرصدة أول المدة)

● **ما متطلبات المعيار من المراقب بشأن الأرقام المقابلة فى حالة عدم مراجعة القوائم المالية بالفترة السابقة ؟**

يقوم المراقب الجديد بتقدير مدى وفاء الأرقام المقابلة بالشروط السابق عرضها فى الاجابة على السؤال قبل السابق , مع ضرورة اتباع الارشادات الواردة فى معيار المراجعة المصرى رقم 510 (التكاليف بالمراجعة لأول مرة – أرصدة أول المدة)

● **ما متطلبات المعيار من المراقب اذا نما إلى علمه احتمال وجود تحريف هام ومؤثر فى الأرقام المقابلة عند أداء عملية مراجعة الفترة الجارية ؟**

يقوم المراقب بأداء الإجراءات الإضافية المناسبة فى مثل هذه الظروف .

● **كيف يصدر المراقب تقريره فى حالة عرض أرقام البيانات المقارنة باعتبارها أرقام مقابلة ؟**

يجب على المراقب اصدار تقريره ولايذكر فيه أرقام المقارنة على وجه التحديد , وذلك على أساس أن رأى المراجعة يكون على القوائم المالية للفترة الجارية ككل بما فى ذلك الأرقام المقابلة .

● **متى يشير المراقب فى تقريره إلى الأرقام المقابلة بصورة محددة ؟**

يشير المراقب فى تقريره إلى الأرقام المقابلة فى الأحوال التالية :

أ- عندما يشمل تقرير المراقب الخاص بالفترة السابقة – السابق اصداره – رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً أو يكون قد امتنع عن ابداء الرأى وتكون الدواعى التى أدت إلى هذا التعديل فى التقرير :

1- لم يتم حلها .

2- تم ازالة أسباب التعديل غير أن هذه الأسباب هامة ومؤثرة للفترة

الحالية .

- ب- اذا لم تراجع القوائم المالية للفترة السابقة ولم يعاد اصدارها ولم يتم تبويب الأرقام المقابلة بصورة ملائمة أو لم يتم الافصاح بصورة مناسبة .
- ج- اذا نما إلى علم المراقب وجود تحريف جوهري يؤثر على القوائم المالية للفترة السابقة التي سبق اصدار تقرير غير متحفظ بشأنها , مع إعادة تبويب الأرقام المقابلة بصورة ملائمة .
- د- اذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد تم مراجعتها بمعرفة مراقب آخر .
- هـ- اذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة لم يتم مراجعتها .
- و- اذا كان المراقب الجديد مقتنعاً بأن الأرقام المقابلة محرفة تحريفاً هاماً ومؤثراً

● ما الأثر المترتب على اشمال تقرير المراقب الخاص بالفترة السابقة على تعديل في الرأي (متحفظ - عكسي - امتناع عن ابداء الرأي) مع عدم حل دواعي هذا التعديل (وتطلبها إجراء تعديل في تقرير المراقب على الفترة الحالية) ؟

ينبغي على المراقب في هذه الحالة إجراء تعديل في تقريره أيضاً حول الأرقام المقابلة .

● ما الأثر المترتب على اشمال تقرير المراقب الخاص بالفترة السابقة على تعديل في الرأي (متحفظ - عكسي - امتناع عن ابداء الرأي) مع حل دواعي هذا التعديل في التقرير غير أنها لا تتطلب تعديلاً في تقرير مراقب الحسابات بخصوص أرقام الفترة الحالية ؟

ينبغي أن يعدل المراقب تقريره فيما يتعلق بالأرقام المقابلة اذا كانت الأسباب هامة ومؤثرة للفترة الحالية , ومن ثم فإن المراقب يقوم بإضافة فقرة ايضاحية لشرح هذا الموقف .

● ما الأثر المترتب على علم المراقب بوجود تحريف جوهري في القوائم المالية السابقة التي سبق اصدار تقرير برأى غير متحفظ عليها في كل حالة من الحالات التالية ؟

أ- اذا روجعت القوائم المالية للفترة السابقة واعيد اصدارها بتقرير المراقب الجديد .

ب- اذا لم تراجع القوائم المالية للفترة السابقة ولم يعاد اصدارها ولم يتم تبويب الأرقام المقابلة بصورة ملائمة و/ أو لم يتم عمل الافصاحات المناسبة .

ج- اذا لم تراجع القوائم المالية للفترة السابقة ولم يعاد اصدار تقرير المراقب ولكن أعيد تبويب الأرقام المقابلة بصورة ملائمة أو تم الافصاح بصورة ملائمة في القوائم المالية للفترة الحالية .

ينبغي على المراقب :

في الحالة أ : الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن الأرقام المقابلة تتفق مع القوائم المالية التي تمت مراجعتها .

في الحالة ب : اصدار تقرير برأى معدل على القوائم المالية للفترة الحالية وكذلك برأى معدل بالنسبة للأرقام المقابلة التي تتضمنها .

في الحالة ج : فإنه يمكن للمراقب إضافة فقرة ايضاحية لوصف الظروف والاشارة إلى الافصاحات الملائمة .

وفى كل هذه الحالات يجب على المراقب دراسة الارشادات الواردة فى معيار المراجعة المصرى رقم 560 والخاص بالأحداث اللاحقة .

● **ما متطلبات المعيار بشأن الأرقام المقابلة فى حالة مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة من قبل مراقب آخر ؟**

يسمح المعيار للمراقب الجديد بالاشارة إلى تقرير مراقب الحسابات السابق بشأن الأرقام المقابلة فى تقريره الجديد عن الفترة الحالية .

فاذا ما قرر الاشارة إلى تقرير المراقب الآخر , فإنه يجب عليه تضمين تقريره ما يلى :

- أ- الاشارة إلى أن القوائم المالية للفترة السابقة تم مراجعتها من قبل مراقب آخر .
- ب- الاشارة إلى نوع التقرير الذى قام المراقب السابق باصداره مع بيان أسباب تعديل التقرير فى حالة التعديل .
- ج- تاريخ تقرير المراقب الآخر .

ولا يعفى هذا من قيام المراقب بأداء إجراءات مراجعة ملائمة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة المصرى رقم (510) .

● **ما متطلبات المعيار من المراقب الجديد فى حالة عدم مراجعة القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة ؟**

ينبغى على المراقب الجديد أن يوضح فى تقريره أن الأرقام المقابلة لم تتم مراجعتها .

ولا يعفى هذا من قيام المراقب بأداء إجراءات مراجعة ملائمة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية للفترة الحالية .

ومن المفضل فى هذه الحالة الافصاح بوضوح فى القوائم المالية أن الأرقام المقابلة لم تتم مراجعتها .

● **ما متطلبات المعيار من المراقب الجديد فى حالة اقتناعه بأن الأرقام المقابلة محرفة بصورة هامة ومؤثرة ؟**

على المراقب الجديد أن يطلب من الإدارة تعديل الأرقام المقابلة , وفي حالة رفض الإدارة إجراء ذلك فعليه تعديل تقريره بصورة ملائمة .

القسم الثالث

القوائم المالية المقارنة

- ما متطلبات المعيار من المراقب فيما يتعلق بالقوائم المالية المقارنة ؟

ينبغي على المراقب الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة بأن القوائم المالية المقارنة تفي بمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق .

بما يعنى قيام المراقب بتقييم ما يلى :

أ- مدى تمشى السياسات المحاسبية للفترة السابقة مع السياسات المحاسبية للفترة الحالية , ومدى إجراء التسويات الملائمة و/ أو الإفصاح عنها .

ب- اتفاق أرقام الفترة السابقة المعروضة مع المبالغ والإفصاحات الأخرى المعروضة فى الفترة السابقة ومدى إجراء التسويات والإفصاحات الملائمة .
- ما متطلبات المعيار من المراقب اذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة قد تم مراجعتها من قبل مراقب آخر ؟

يقوم المراقب الجديد بتقدير ما اذا كانت القوائم المالية المقارنة يتوفر بها ما سبق توضيحه فى الإجابة على السؤال السابق , فضلاً عن مراعاة الارشادات الواردة فى معيار المراجعة المصرى رقم 510 .
- ما متطلبات المعيار من المراقب اذا كانت القوائم المالية للفترة السابقة لم يتم مراجعتها؟

على المراقب الجديد التحقق مما اذا كانت هذه القوائم المالية المقارنة مستوفيه للأمر السابق الاشارة اليها فى الأجابة على السؤال قبل السابق فضلاً عن مراعاة الارشادات الواردة فى معيار المراجعة المصرى رقم 510 .
- ما الذى يجب على المراقب أدائه اذا نما إلى علمه وجود تحريف هام ومؤثر فى أرقام السنة السابقة عند أدائه المراجعة للفترة الحالية ؟

يقوم المراقب بالإجراءات الإضافية المناسبة فى مثل هذه الظروف .
- ما أثر عرض أرقام المقارنة بوصفها قوائم مالية مقارنة على تقرير المراقب ؟

يجب أن يذكر المراقب فى تقريره أرقام المقارنة على وجه التحديد باعتبار أنه يتم التعبير عن رأى المراجعة على القوائم المالية بصورة منفردة لكل فترة معروضة .

ومن ثم فإنه يمكن التعبير برأى متحفظ أو عكسى أو الامتناع عن أبداء الرأى أو إضافة فقرة ايضاحية فيما يتعلق بأحدى القوائم المالية لفترة أو اكثر من الفترات مع اصدار تقرير مختلف بشأن القوائم المالية الأخرى .

● ما متطلبات المعيار عند إعداد تقرير على القوائم المالية لفترة المالية السابقة فيما يتصل بمراجعة العام الحالى مع اختلاف رأى المراقب بشأن القوائم المالية لفترة السابقة مع رأى المراجعة السابق التعبير عنه ؟

يحدث هذا الوضع عند علم المراقب بأحداث أو ظروف تؤثر بصورة جوهرية على القوائم المالية لفترة سابقة أثناء سيرالمراجعة فى الفترة الحالية , وفى مثل هذه الحالة فإن على المراقب الافصاح عن الأسباب الجوهرية لاختلاف الرأى فى الفترة الايضاحية .

● ما متطلبات المعيار من المراقب الجديد فى حالة مراجعة القوائم المالية لفترة السابقة من قبل مراقب آخر ؟

أولاً : يمكن للمراقب السابق إعادة اصدار تقريره المتعلق بالفترة السابقة مع قيام المراقب الجديد فقط بإعداد التقارير عن الفترة الحالية .

ثانياً : يجب أن يذكر المراقب الجديد أن مراقباً آخر قد قام بمراجعة الفترة السابقة مع الاشارة فى تقريره إلى نوع التقرير الذى قام المراقب السابق بإصداره وما اذا كان قد تم تعديل التقرير وأسباب هذا التعديل , مع بيان تاريخ التقرير المذكور .

● ما متطلبات المعيار من مراقب الحسابات الجديد عند علمه – أثناء أدائه عملية مراجعة متعلقة بالقوائم المالية لفترة الحالية – بوجود تحريفات هامة ومؤثرة على القوائم المالية لفترة السابقة والتي قام المراقب السابق بإصدار تقرير برأى غير متحفظ بشأنها ؟

ينبغى على المراقب أداء ما يلى :

أولاً : مناقشة الموضوع مع الإدارة .

ثانياً : الاتصال بالمراقب السابق – بعد الحصول على التفويض اللازم من الإدارة – واقتراح إعادة عرض القوائم المالية لفترة السابقة .

ثالثاً : فى حالة موافقة المراقب على إعادة اصدار تقريره عن القوائم المالية المعاد عرضها عن الفترة السابقة , يتم اتباع الإجراءات السابق ذكرها فى الاجابة على السؤال السابق .

رابعاً : فى حالة عدم موافقة المراقب السابق على التعديل المقترح أو رفض إعادة اصدار تقرير المراقب على القوائم المالية لفترة السابقة , يمكن

للمراقب الجديد الإشارة في فقرة مقدمة تقريره إلى أن المراقب السابق أعد تقريراً عن الفترة السابقة قبل إعادة العرض .

مع تطبيق إجراءات مراجعة كافية للوصول إلى اقتناع بملاءمة تسويات إعادة العرض , مع إمكانية إضافة فقرة في تقريره تشير إلى مراجعته للتسويات التي تم أداؤها بغرض إعادة عرض القوائم المالية للفترة السابقة ورأيه حول ملاءمة هذه التسويات والتطبيق المناسب لها

● ما متطلبات المعيار من المراقب الجديد في حالة عدم مراجعة القوائم المالية الخاصة بالفترة السابقة؟

ينبغي أن يذكر المراقب الجديد في تقريره أن القوائم المالية المقارنة لم تتم مراجعتها , ومن المفضل أن يتم الإفصاح في القوائم المالية بوضوح أن القوائم المالية المقارنة لم تتم مراجعتها .

● هل يعفى ذلك المراقب من ضرورة أداء إجراءات مراجعة ملائمة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية؟

لا .

● ما الذي ينبغي على المراقب الجديد أدائه في حالة اقتناعه بأن أرقام العام السابق التي لم تتم مراجعتها محرقة تحريفاً جوهرياً؟

ينبغي على المراقب أن يطلب من الإدارة تعديل أرقام العام السابق وفي حالة رفضها يقوم بإجراء التعديل الملائم على تقريره .

معيار المراجعة المصرى رقم 720
المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية
التي تمت مراجعتها

القسم الأول – تمهيد

- **ما الهدف من هذا المعيار؟**
يهدف المعيار إلى وضع معايير وتوفير ارشادات عن الاعتبارات التي يتعين على مراقب الحسابات مراعاتها بشأن المعلومات المرافقة للقوائم المالية والتي لا يوجد الزام عليه بالتقرير عنها .
- **هل يسرى المعيار على كتيب التقرير السنوى؟**
نعم .
- **هل هناك وثائق أخرى يمكن أن يسرى عليها هذا المعيار؟**
نعم , ومثال ذلك نشرة الاكتتاب فى الأوراق المالية .
- **ما المتطلب الرئيسى لهذا المعيار؟**
يوجب المعيار على مراقب الحسابات قراءة المعلومات الأخرى لتحديد مدى وجود اختلافات هامة بينها وبين القوائم المالية التي خضعت لمراجعته .
- **ما الأثر المترتب على تعارض المعلومات الأخرى مع المعلومات الواردة فى القوائم المالية التي تمت مراجعتها؟**

قد يؤدي هذا التعارض إلى وجود اختلاف هام ومؤثر مما يخلق الشك في الاستنتاجات التي توصل إليها المراقب من أدلة المراجعة التي سبق له الحصول عليها مع احتمال تسرب الشك إلى أساس ابداء المراقب لرأيه حول القوائم المالية .

● **ما المقصود بكتيب التقرير السنوي وفقاً لهذا المعيار ؟**

هو ذلك الكتيب السنوي الذي تصدره المنشأة عادة وتضمنه القوائم المالية التي تمت مراجعتها مع تقرير مراقب الحسابات عليها , وقد تضمن المنشأة هذا الكتيب - اما بحكم العرف أو تطبيقاً لمتطلبات قانونية - معلومات أخرى مالية أو غير مالية , ويطلق على هذه المعلومات وفقاً لهذا المعيار المعلومات الأخرى المرافقة .

● **إضرب أمثلة للمعلومات الأخرى المرافقة .**

تشتمل المعلومات الأخرى المرافقة على سبيل المثال على مايلي :

أ- تقرير الإدارة .

ب- تقرير المسؤولين عن الحوكمة .

ج- ملخص بأهم المؤشرات المالية .

د- بيانات عن العمالة .

هـ- بيانات عن المصروفات الرأسمالية المخططة .

و- النسب المالية .

ز- أسماء الموظفين والمديرين .

ح- المعلومات ربع السنوية المنتقاه .

● **هل يوجد بالضرورة الزام قانوني على المراقب بإعداد تقرير – على وجه التحديد**

– على المعلومات الأخرى " كتقرير مجلس الإدارة " ؟

يوجد هذا الالزام القانوني في بعض الحالات , بينما لايتوفر هذا الالزام القانوني في حالات أخرى .

وبصفة عامة فإن على المراقب مراعاة هذه المعلومات الأخرى ووضعها في الاعتبار عند اصدار تقريره على القوائم المالية , نظراً لاحتمال تأثر مصداقية القوائم المالية التي تمت مراجعتها بالاختلافات فيما بين القوائم المالية التي تمت مراجعتها وبين المعلومات الأخرى المرافقة .

● **ما متطلبات المعيار من المراقب في حالة وجود متطلبات قانونية تستلزم منه**

تطبيق إجراءات محددة لتأكيد المعلومات الأخرى بالحصول على معلومات إضافية

ومعلومات مالية دورية ؟

يجب على المراقب الإشارة فى تقريره إلى النقص أو القصور فى المعلومات الأخرى فى حالة حدوث ذلك .

● كيف تتحدد مسؤوليات المراقب فى حالة وجود الزام بالتقرير عن معلومات أخرى ؟

تتحدد هذه المسؤوليات وفقاً لطبيعة المهمة والقوانين السارية والمعايير المهنية فإذا ماتضمنت هذه المسؤوليات فحص المعلومات الأخرى المرافقة فإنه يجب على المراقب اتباع الارشادات عن مهام الفحص الواردة فى معايير المراجعة ذات العلاقة .

القسم الثانى

الحصول على المعلومات الأخرى المرافقة

● ماهى ضوابط حصول المراقب على المعلومات الأخرى المرافقة ؟

كى يتمكن المراقب من دراسة المعلومات الأخرى التى يحتوى عليها التقرير , فإن عليه إجراء ما يلى :

أ- الحصول على تلك المعلومات فى التوقيت المناسب (وفى هذا الصدد فإن عليه إجراء الترتيبات اللازمة مع المنشأة للحصول على هذه المعلومات قبل تاريخ اصداره لتقريره) .

ب- اذا لم يتوفر جمع المعلومات الأخرى قبل تاريخ إصدار التقرير, فإنه ينبغى اتباع الارشادات الواردة فى القسم السادس (المتعلق بتوفر المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير مراقب الحسابات) .

القسم الثالث

دراسة المعلومات الأخرى المرافقة

● هل يتحمل المراقب مسؤولية فيما يتعلق بالاقرار عن مدى دقة عرض المعلومات الأخرى ؟

لا يتحمل المراقب أية مسؤولية فى هذا الصدد , بالنظر إلى هدف ونطاق مراجعة القوائم المالية و بافتراض أن مسؤولية المراقب محصورة فى المعلومات التى اشار إليها فى تقريره .

القسم الرابع

الاختلافات الهامة

- ما متطلبات هذا المعيار من المراقب في حالة توصله - من خلال دراسته للمعلومات الأخرى - إلى وجود اختلاف هام؟

تتمثل هذه المتطلبات فيما يلي :

أولاً : يجب على المراقب في هذه الحالة تحديد مدى حاجة القوائم المالية التي قام بمراجعتها إلى تعديل أو مدى حاجة المعلومات الأخرى المرافقة للتعديل .

ثانياً : يجب على المراقب ابداء رأى متحفظ أو رأى عكسى فى تقريره (حسب الحال) اذا رفضت الإدارة التعديل الضرورى للقوائم المالية التى قام المراقب بمراجعتها .مع ضرورة تضمين التقرير فى هذه الحالة فقرة توضيحية لبيان الاختلاف .

- هل يمكن للمراقب اتخاذ إجراءات أخرى (بخلاف ابداء الرأى المتحفظ أو الرأى العكسى فى تقريره) فى حالة رفض الإدارة إجراء التعديل الضرورى فى القوائم المالية التى خضعت لمراجعتها ؟

نعم , ومن أمثلة هذه الإجراءات عدم إصدار التقرير أو الانسحاب من المهمة

ويتوقف اتخاذ هذه الإجراءات الأخرى على الظروف المحيطة بكل حالة وطبيعة أهمية الاختلاف . وقد يدرس المراقب ايضاً الحصول على استشاره قانونية حول الإجراءات الأخرى التى يتخذها .

القسم الخامس

التحريفات الهامة للحقائق

- ما المقصود بالتحريف الهام للحقائق فى المعلومات الأخرى المرافقة ؟

يقصد بذلك ورود المعلومات الأخرى أو عرضها بصورة غير صحيحة (دون النظر إلى مدى ارتباط هذه المعلومات بأمر مدرجة بالقوائم المالية التى خضعت للمراجعة) .

- ما متطلبات المعيار من المراقب فى حالة علمه باحتواء المعلومات الأخرى المرافقة على تحريف هام للحقائق ؟

تتمثل هذه المتطلبات فيما يلي :

أولاً : مناقشة الأمر مع إدارة المنشأة , مع دراسة مدى وجود اختلافات قائمة في الحكم الشخصي أو الرأى .

ثانياً : اذا انتهى المراقب – بعد المناقشة – إلى الاعتقاد بوجود تحريف واضح للحقائق , يجب عليه أن يطلب من الإدارة طلب المشورة من طرف آخر مؤهل مع دراسة هذه المشورة فى حالة تقديمها .

ثالثاً : اذا تأكد المراقب من وجود تحريف هام للحقائق فى المعلومات الأخرى مع رفض الإدارة لتصحيحه , فإن على المراقب دراسة اتخاذ إجراء آخر مناسب (كإخطار المسؤولين عن الحوكمة كتابة بقلقه حول المعلومات الأخرى والحصول على استشارة قانونية) .

القسم السادس

توفر المعلومات الأخرى بعد تاريخ

تقرير مراقب الحسابات

• **ما الذى يجب على المراقب أدائه فى حالة توفر المعلومات الأخرى لديه بعد تاريخ إصداره لتقريره ؟**

يجب على المراقب فى هذه الحالة أداء ما يلى :

أولاً : دراسة هذه المعلومات فى أقرب وقت ممكن للتعرف على مدى احتوائها على اختلافات هامة .

ثانياً : اذا تبين له من دراسة هذه المعلومات وجود اختلافات هامة وتحريف هام للحقائق , فيجب عليه دراسة مدى حاجة القوائم المالية التى قام بمراجعتها إلى التعديل أو مدى حاجة المعلومات الأخرى إلى التعديل .

ثالثاً : اذا تبين ضرورة تعديل القوائم المالية التى قام المراقب بمراجعتها , فإنه يجب عليه اتباع الارشادات الواردة فى معيار المراجعة المصرى رقم 560 والخاص بالأحداث اللاحقة .

رابعاً : اذا تبين ضرورة تعديل المعلومات الأخرى ووافقت إدارة المنشأة على ذلك , يجب على المراقب القيام بالإجراءات الضرورية فى مثل هذه الظروف .

وقد تشمل هذه الإجراءات فحص الإجراءات التي اتخذتها الإدارة نحو إخطار الافراد الذى سبق لهم تسلم القوائم المالية السابق إصدارها وتقرير المراقب عنها والمعلومات الأخرى المرافقة لها بالتعديل فى هذه المعلومات الأخرى .

خامساً : اذا تبين ضرورة تعديل المعلومات الأخرى ورفضت الإدارة تعديلها , يجب على المراقب دراسة اتخاذ إجراء آخر مناسب (كإخطار المسؤولين عن الحوكمة عن قلقه بشأن هذه المعلومات الأخرى والحصول على مشورة قانونية) .

ثامناً: معايير تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة

معيان المراجعة المصرى رقم 800

تقرير المراجع عن مهام المراجعة

ذات الأغراض الخاصة

القسم الأول – تمهيد

- ما الهدف من هذا المعيار؟
يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير الارشادات اللازمة فيما يتعلق بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة .
- اضرب أمثلة لمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة.
تشمل مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة ما يلي :
أ- مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لآطار محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية .
ب- مراجعة حسابات معينة أو عناصر معينة من تلك الحسابات أو بنود بعينها من القوائم المالية (ويشار إليها بالتقارير عن عنصر من عناصر القوائم المالية) .
ج- أعمال المراجعة المتعلقة بالالتزام بالشروط التعاقدية .
د- مراجعة القوائم المالية الملخصة .
- ما المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار؟
يوجب هذا المعيار على المراجع ما يلي :
أولاً : دراسة وتقييم النتائج المستخلصة من الأدلة التي حصل عليها خلال عملية المراجعة (ذات الغرض الخاص) كأساس لأبداء رأيه .
ثانياً : تضمين رأيه في التقرير بصورة واضحة ومكتوبة .

القسم الثاني

اعتبارات عامة

- هل يؤثر اختلاف الظروف المتعلقة بكل مهمة على طبيعة وتوقيت نطاق العمل في مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة؟
نعم .

● مالذي يوجب المعيار على المراجع قبل بدء تنفيذ مهمة المراجعة ذات الأغراض الخاصة؟

- يجب على المراجع التأكد من وجود اتفاق مع العميل حول ما يلي :
- أ- طبيعة المهمة بالتحديد .
- ب- شكل ومحتويات التقرير الذي يتم اصداره .

● مالذي يجب على المراجع مراعاته عند تخطيطه لعملية مراجعة ذات أغراض خاصة؟

- يجب على المراجع مراعاة ما يلي :
- أ- الحصول على تفهم واضح للغرض الذي ستستخدم فيه المعلومات التي سيعد تقريره عنها
- ب- معرفة مستخدمى هذه المعلومات .

● مالذي يجب على المراجع مراعاته عند إعداد التقرير على عملية مراجعة ذات أغراض خاصة؟

يجب عليه أن يؤكد في صلب التقرير الغرض من إعداده وكذلك أى حظر على توزيعه أو استخدامه , وذلك تفادياً لاحتمال استخدام هذا التقرير فى أغراض لم يكن مخصصاً من أجلها

● ما هى العناصر الأساسية التى يجب أن يشمل عليها تقرير المراجعة عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة؟

يجب أن يشتمل التقرير- فيماعد التقرير عن القوائم المالية الملخصة -على العناصر الرئيسية التالية :

أ- العنوان .

ب- الموجه اليهم التقرير .

ج- الفقرة الافتتاحية وتشتمل على ما يلي :

1- تحديد المعلومات المالية التى تمت مراجعتها .

2- تحديد مسئولية كل من إدارة المنشأة والمراجع.

د- فقرة النطاق (والتي تصف طبيعة عملية المراجعة) وتشتمل ما يلي :

1- الاشارة إلى معايير المراجعة المصرية المتعلقة بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة .

2- وصف العمل الذى قام به المراجع .

هـ- فقرة رأى المراجع عن المعلومات المالية التى قام بمراجعتها .

و- تاريخ التقرير .

ز- عنوان المراجع .

ح- توقيع المراجع .

وبصفة عامة فإنه من المفضل توحيد شكل ومحتويات تقرير المراجع نظراً لأن ذلك يساعد فى زيادة تفهم القارئ للتقرير .

• ما الذى ينبغى على المراجع القيام به فى حالة أن يطلب منه إعداد تقرير طبقاً لنموذج محدد يقدم لجهة حكومية أو شركة تأمين أو غيرها ؟

يجب على المراجع فى هذه الحالة دراسة جوهر وصياغة نموذج التقرير , ويجب فى حالة الضرورة إجراء التعديلات على النموذج بحيث يتفق مع متطلبات هذا المعيار , وتتم هذه التعديلات اما من خلال إعادة صياغة النموذج أو ارفاق تقرير منفصل .

• ما الذى ينبغى على المراجع القيام به فى حالة إعداده تقريراً عن معلومات أعدت وفقاً لشروط اتفافية معينة ؟

يجب على المراجع مراعاة تفسيرات الإدارة لهذه الشروط عند إعداد المعلومات وتعد هذه التفسيرات هامة اذا ترتب على الاخذ بتفسير آخر مقبول اختلاف جوهرى فى المعلومات المالية.

القسم الثالث

التقرير عن القوائم المالية المعدة وفقاً لاطار محاسبى شامل بخلاف

معايير المحاسبة المصرية

• ما المقصود بالاطار المحاسبى الشامل ؟

هو مجموعة قواعد مستخدمة فى إعداد القوائم المالية تسرى على كافة البنود الهامة ويكون لها ما يؤيد استخدامها .

• هل تعتبر مجموعة القواعد المحاسبية والتي تعد وفقاً لرغبات شخصية بمثابة إطار محاسبي شامل؟

لا .

• إضرب أمثلة للأطر المحاسبية الشاملة بخلاف معايير المحاسبة المصرية .

من أمثلة هذه الأطر المستخدمة فى إعداد التقارير المالية ما يلى :

أ- القواعد التى تستخدمها المنشأة فى إعداد الاقرار الضريبي عن الدخل .

ب- الاساس النقدي للمحاسبة .

ج- قواعد إعداد التقارير المالية الخاصة بجهات تنظيمية حكومية .

• ما الذى ينبغى أن يشتمل عليه تقرير المراجع على القوائم المالية المعدة وفقاً لأطر محاسبي شامل بخلاف معايير المحاسبة المصرية؟

يجب أن يشمل التقرير على ما يلى :

أ- عبارة توضح الاطار المحاسبي المستخدم .

ب- الاشارة إلى الايضاح بالقوائم المالية والذى يفصح عن هذه المعلومات .

ج- اشمال فقرة الرأى على مدى إعداد القوائم المالية – فى كل جوانبها الهامة

– بالاتفاق مع الاطار المحاسبي المحدد .

• ما الأثر المترتب على إعداد القوائم المالية وفقاً لإطار محاسبي شامل آخر دون عنوانتها بصورة توضح ذلك ودون الايضاح عن الأساس المحاسبي المطبق على رأى المراجع؟

يجب على المراجع فى هذه الحالة إصدار تقرير برأى معدل على نحو يتناسب مع الموقف .

القسم الرابع

التقرير عن عنصر من عناصر القوائم المالية

• هل يترتب على مهمة مراجعة عنصر معين أو عناصر معينة إصدار تقرير عن القوائم المالية ككل؟

لا , بل يتم إصدار التقرير متضمناً رأى المراجع فقط حول مدى إعداد العنصر الذى تمت مراجعته – فى كافة جوانبه الهامة – بما يتفق مع الاطار المحاسبي الموضح .

● ما الذى يجب على المراجع مراعاته عند تحديد نطاق مهمة مراجعة عنصر أو عناصر معينة؟

يجب عليه مراعاة ما يلى :

أولاً : البنود ذات العلاقة المترابطة والتي يمكن أن تؤثر بصورة جوهرية على المعلومات التى يتم ابداء الرأى عنها .

ثانياً : الأهمية النسبية للبند الذى سيتم إعداد التقرير عنه .

● ما الذى ينبغى أن يشتمل عليه تقرير المراجع عن احد بنود القوائم المالية؟

ينبغى أن يشمل التقرير على مايلى :

أ- عبارة توضح اطار إعداد التقارير المالية الذى تم عرض البند وفقاً له أو الإشارة إلى الاتفاقية التى تحدد أساس عرض البند .

ب- رأى المراجع حول مدى إعداد البند - فى كافة جوانبه الهامة - مع الأساس المحاسبى المشار اليه .

● هل يمكن للمراجع إعداد تقرير عن مكونات القوائم المالية فى حالة ابدائه رأياً عكسياً أو الامتناع عن ابداء الرأى حول القوائم المالية ككل؟

لايمكن إعداد التقرير عن هذه المكونات إلا اذا كانت بحجم لايمثل جزءاً كبيراً من القوائم المالية , تلافياً لتحويل الانتباه عن التقرير عن القوائم المالية الكاملة .

القسم الخامس

التقرير عن مدى الالتزام بالاتفاقيات التعاقدية

● متى يمكن للمراجع قبول مهام متعلقة بإبداء رأى عن مدى التزام منشأة بالشروط التعاقدية؟

لايمكن للمراجع قبول مثل هذه المهام إلا اذا تعلق الالتزام بأمر مالية ومحاسبية تدخل فى نطاق معرفة وخبرة المراجع المهنية .

وبالرغم من ذلك فإن حالة اشتغال المهمة على أمور تخرج عن نطاق خبرة المراجع فإن عليه دراسة واتخاذ قرار حول مدى الحاجة إلى استخدام خبير متخصص فى هذه الأمور .

● ما الذى يجب تضمينه فى تقريراً المراجع بالنسبة لهذا النوع من المهام؟

يجب أن يشتمل التقرير على رأى المراجع حول مدى التزام المنشأة بشروط الاتفاقية .

القسم السادس

التقرير عن القوائم المالية الملخصة

- ماهى شروط اصدار المراجع تقريراً عن القوائم المالية الملخصة؟

يجب على المراجع ألا يصدر تقريراً عن القوائم المالية الملخصة إلا اذا كان قد سبق له ابداء رأى عن القوائم المالية التى تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها .
- ماهى الأمور التى ينبغى مراعاتها عند إعداد القوائم المالية الملخصة؟

يجب مراعاة الأمور التالية :

أ- أن توضح هذه القوائم الطبيعة المختصرة للمعلومات , مع تنبيه القارئ إلى ضرورة قراءة هذه القوائم المالية الملخصة مع آخر قوائم مالية تم مراجعتها والتي تتضمن كافة الافصاحات التى يتطلبها الاطار المحاسبى المستخدم , وذلك بغرض الحصول على تفهم أفضل للمركز المالى للمنشأة ونتائج أعمالها

ب- اعطاء عنوان مناسب للقوائم المالية الملخصة لتحديد القوائم المالية التى تمت مراجعتها والتى يتم استخراج القوائم الملخصة منها .
- هل يمكن للمراجع أن يستخدم فى تقريره وابداء رأيه عن القوائم المالية الملخصة استخدام عبارة " تعبر بوضوح وعدالة فى كل جوانبها الهامة " ؟

لا , وذلك باعتبار أن القوائم المالية الملخصة لاتشتمل على كافة المعلومات التى يتطلبها الاطار المحاسبى المطبق فى إعداد القوائم المالية السنوية التى تمت مراجعتها .
- ماهى العناصر الأساسية التى يشتمل عليها تقرير المراجع على القوائم المالية الملخصة؟

تتمثل هذه العناصر – مرتبة – فيما يلى :

 - 1- العنوان (تقرير مراجع الحسابات عن القوائم المالية الملخصة) .
 - 2- الموجه اليهم التقرير .
 - 3- تحديد القوائم المالية التى تمت مراجعتها والتى تم استخراج القوائم المالية الملخصة منها .

- 4- الاشارة إلى تاريخ تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية التى تم استخراج القوائم المالية الملخصه منها , ونوع الرأى الوارد بالتقرير .
- 5- ابداء الرأى عما اذا كانت المعلومات الواردة فى القوائم المالية الملخصه متسقة مع القوائم المالية التى تمت مراجعتها والتي تم استخراجها منها .
- 6- عبارة أو اشارة إلى الايضاح المرفق مع القوائم المالية الملخصة والذى يبين أنه للحصول على تفهم أفضل للأداء المالى للمنشأة والمركز المالى لها وكذلك لنطاق أعمال المراجعة التى تمت يتعين قراءة القوائم المالية الملخصه مع القوائم المالية الكاملة وتقرير مراقب الحسابات عليها .
- 7- تاريخ التقرير .
- 8- عنوان المراجع .
- 9- توقيع المراجع .

● ما الاثر المترتب على اصدار المراجع تقريراً بيدي فيه رأياً معدلاً على القوائم المالية الكاملة مع اقتناع المراجع بعرض القوائم المالية الملخصه ؟

يجب أن يذكر المراجع فى تقريره عن القوائم المالية الملخصه أنه برغم اتساق هذه القوائم مع القوائم المالية الكاملة إلا أنها مستخرجة من قوائم مالية صدر عنها تقرير برأى معدل .

تاسعا : الارشادات المصرية فى ممارسة عملية المراجعة

الارشاد المصرى رقم 1005

الاعتبارات الخاصة فى مراجعة المنشآت الصغيرة

- هل تضع الارشادات المصرية فى عملية المراجعة أية متطلبات أخرى – بخلاف ما اشتملت عليه معايير المراجعة المصرية – لمراجعة المنشآت الصغيرة ؟

لا , كما أنها لاتعفى هذه المنشآت الصغيرة من متطلبات معايير المراجعة المصرية .

● **ما الهدف من هذا الارشاد؟**

يستهدف هذا الارشاد بيان الخصائص المشتركة للمنشآت الصغيرة مع بيان كيفية تأثيرها على تطبيق معايير المراجعة .

ومن ثم فإن هذا الارشاد يشتمل على ما يلي :

أولاً : مناقشة خصائص المنشآت الصغيرة .

ثانياً : بيان الارشادات المتعلقة بتطبيق معايير المراجعة المصرية على مراجعة المنشآت الصغيرة .

● **هل يشتمل هذا الارشاد على ارشادات تفصيلية ذات طبيعة إجرائية فيما يتعلق بتطبيق معايير المراجعة المصرية؟**

لا , نظراً لأن وضع هذه الارشادات التفصيلية يعوق الممارسة السليمة للحكم المهني في عملية المراجعة

● **ما المقصود بالمنشأة الصغيرة وفقاً لهذا الارشاد؟**

هي أى منشأة تتصف بما يلي :

أولاً : تركيز الملكية والإدارة في عدد صغير من الأفراد (غالباً ما يكون شخصاً واحداً) .

ثانياً : توفر واحد أو أكثر مما يلي :

أ- قلة مصادر الدخل .

ب- بساطة السجلات وعدم تعقيدها .

ج- محدودية الرقابة الداخلية فضلاً عن احتمال تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة .

● **هل تعتبر الخصائص النوعية شاملة وقاصرة على المنشآت الصغيرة؟**

لا , علماً بأنه ليس من الضروري اتصاف كل المنشآت الصغيرة بهذه الصفات .

وبصفة عامة ووفقاً لهذا الغرض فإن المنشآت الصغيرة – في ممارسة المراجعة – تتركز فيها الملكية والإدارة في عدد صغير من الأفراد (وقد يكون في صورة المالك المدير) فضلاً عن توفر خصيصه أو أكثر من أ , ب , ج المشار إليها اعلاه .

● **ما أثر خصائص المنشأة الصغيرة على عملية المراجعة؟**

يمكن حصر هذا الأثر فى الأمور التالية :

أولاً : نظراً لقلّة مصادر الدخل واشتغال هذه المنشآت على عدد محدود من المنتجات أو الخدمات ولعملها من خلال موقع واحد أو عدد محدد من المواقع , فإن هذا يسهل على المراقب الأمور التالية :

- أ- الحصول على معرفة بالمنشأة وتوثيقها .
- ب- تطبيق العديد من إجراءات المراجعة بصورة مباشرة .
- ج- امكانية تطبيق الإجراءات التحليلية دون الحاجة إلى إجراءات تحقق أخرى .

د- محدودية مجتمعات العينة فى المحاسبة وسهولة تحليلها .

ثانياً : يؤدى حفظ الدفاتر والسجلات المحاسبية بصورة غير معقدة إلى زيادة خطر عدم دقة وعدم اكتمال القوائم المالية .

ثالثاً : تؤدى الرقابة المباشرة للمدير المالك إلى تعويض ضعف إجراءات الرقابة الداخلية .

رابعاً : قد يسىء المدير المالك استغلال مركزه ويتجاوز أنظمة الرقابة بما يؤدى إلى زيادة خطر الغش والتحرير فى القوائم المالية , وبما يتطلب ضرورة ممارسة المراقب للشك المهني فى تخطيط وأداء المراجعة وتقييم الأدلة والتحقق من مصداقية اقرارات الإدارة .

● ما أثر خصائص المنشأة الصغيرة على تطبيق معايير المراجعة المصرية ؟

يتمثل هذا الأثر فى تطبيقات بعض معايير المراجعة المصرية , وذلك على النحو التالى :

1- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصرى رقم 210 (شروط التكلفة بعملية

المراجعة) :

- أ- لا يكون الديرون الملاك فى المنشآت الصغيرة فى كثير من الحالات على دراية تامة بمسئولياتهم أو مسئولية مراقبى الحسابات .
- ب- يكون هدف خطاب الارتباط توصيل المسئوليات الخاصة بكل من المدير المالك ومراقب الحسابات بصورة واضحة .

ج- يتم تضمين خطاب الارتباط فقرة توضح الأمور المتوقع على أساسها سيتم الحصول على اقرارات الإدارة .

د- يقرر المراقب عد قبول المهمة أو الانسحاب منها عقب قبوله لها فى الحالات التى لايمكن فيها الحصول على أدلة بسبب أوجه الضعف الناشئة عن خصائص المنشأة الصغيرة .

كما قد يستمر مع ابداء رأى متحفظ أو يمتنع عن ابداء الرأى .

2- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصرى رقم 250 (مراعاة القوانين واللوائح عند مراجعة قوائم مالية) :

أ- البيئة القانونية والتنظيمية التى تخضع لها المنشآت الصغيرة أقل تعقيداً من البيئة التى تعمل فيها المنشآت الصغيرة .

ب- يقوم المراقب بتسجيل القوانين واللوائح الخاصة بنشاط المنشأة الصغيرة ويعتبرها معلومات دائمة عن معرفة المنشأة ويتم تحديث هذه المعلومات عند الضرورة .

3- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصرى رقم 260 (الاتصال مع المسئولين عن الحوكمة فيما يتعلق بموضوعات المراجعة) :

يقوم المراقب بتحديد المسئول عن الاشراف والرقابة والتوجيه فى المنشأة الصغيرة والتى غالباً ما يكون هيكل الحوكمة فيها غير محدد بصورة جيدة أو قد يكون المسئولون عن الحوكمة فيها هم نفس المسئولون عن أدائها أو من الأقارب .

4- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصرى رقم 320 (الأهمية النسبية فى المراجعة)

أ- نظراً لعدم اتاحة مشروع القوائم المالية للمنشأة الصغيرة فى اغلب الأحوال فإن المراقب عند احتساب حد الأهمية النسبية لاغراض التخطيط يستخدم أفضل معلومات متاحة له وقد يكون من واقع ميزان المراجعة للعام الجارى أو تقدير للإيرادات عن الفترة الجارية أو لمجموع الميزانية , ومن الشائع احتساب الأهمية النسبية على القوائم المالية التى تمت مراجعتها للعام السابق بعد تعديلها بأية أمور ذات علاقة للعام محل المراجعة .

ب- يقوم المراقب بإعادة تقييم الأهمية النسبية عند تقييم نتائج إجراءات المراجعة فى ضوء الأرقام المتوقعة للنسخة النهائية للقوائم المالية بعد إجراءات التسويات وفقاً للمعلومات التى تم الحصول عليها أثناء أداء المراجعة .

ج- ينبغى عدم الاقتصار على تقييم الأهمية النسبية فى ضوء الاعتبارات الكمية فقط , بل ينبغى مراعاة التقييم النوعى للتحريفات غير المعدلة التى لم تسو فى القوائم المالية .

5- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصرى رقم 520 (الإجراءات التحليلية) :

أ- نظراً لنقص المعلومات المالية التى يمكن الاعتماد عليها فى تطبيق الإجراءات التحليلية عند مرحلة التخطيط فى المنشأة الصغيرة (حيث لا تتوفر قوائم مالية دورية أو شهرية) , فإنه يمكن للمراقب أداء فحص مختصر لدفاتر الاستاذ العام أو غيره من السجلات المحاسبية المتاحة مع إجراء مناقشة مع المير المالك للحصول على المعلومات المطلوبة .

ب- يمكن أن يكون مدى الإجراءات التحليلية – فى مجال اختبارات التحقق – فى مراجعة المنشآت الصغيرة محدوداً بسبب عدم توفر المعلومات التى بنيت عليها الإجراءات التحليلية .

ج- عادة ماتكون الإجراءات التحليلية المؤداه كجزء من الفحص الكلى مشابهة جداً لتلك المستخدمة فى مرحلة تخطيط المراجعة , وتشمل ما يلى :

- مقارنة القوائم المالية للعام الحالى بالأعوام السابقة .
- مقارنة القوائم المالية مع الموازنات وتوقعات الإدارة .
- فحص اتجاهات النسب الهامة فى القوائم المالية .
- دراسة مدى تعبير القوائم المالية بصورة ملائمة عن التغييرات فى المنشأة ويكون المراقب على علم بها .
- الاستفسار عن الخصائص التى ليس لها تفسير واضح أو غير المتوقعة فى القوائم المالية.

6- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصرى رقم 530 (المراجعة بالعينة ووسائل

الاختبار الأخرى) :

أ- نظراً لصغر مجتمعات العينات - عادة - فى المنشآت الصغيرة فإنه من الممكن إجراء الاختبارات على النحو التالى :

- بواقع 100% من مجتمع العينة .

- بواقع 100% لجزء من مجتمع العينة .

(كافة المفردات التى تتجاوز مبلغاً معيناً أو تطبيق الإجراءات التحليلية على رصيد المجتمع فى حالة أهميته).

ب- اذا لم يتم استخدام الطرق المذكورة فى (أ) اعلاه فى مجال جمع الأدلة تطبق نفس إجراءات المعاينة التى تسرى على كل من المنشآت الصغيرة والكبيرة والى تضمن أن تكون العينة ممثلة للمجتمع .

7- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصرى رقم 545 (مراجعة قياس القيمة العادلة والافصاح عنها) :

أ- قد لايمكك المدير لمنشأة صغيرة الخبرة اللازمة لأداء المسئوليات المتعلقة بقياس القيمة العادلة (بخلاف تلك التى تستند إلى الاسعار المعلنة) ورغم أن استخدام عمل خبير قد يكون مكلفاً بالنسبة للمنشأة الصغيرة , فقد يوصى المراقب المدير المالك باستخدام عمل خبير اذا اقتضت الظروف ذلك .

ب- تشكل أى مساعدة يقدمها المراقب فى مجال قياس القيمة العادلة والافصاح عنها خطراً على استقلاليته , بما يقتضى منه الرجوع إلى ميثاق قواعد وآداب السلوك المهني للمحاسب للتعرف على التهديدات للاستقلالية فى هذا المجال وأدوات الحماية المحتملة ومراعاتها .

ج- اذا رفض المدير المالك تقديم اقرار مكتوب حول معقولية الافتراضات الهامة فى مجال قياس القيمة العادلة , فإن هذا يعد قيداً على نطاق المراجعة , بما يتطلب من المراقب ابداء رأى متحفظ أو يمتنع عن ابداء الرأى .

8- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصرى رقم 550 (الاطراف ذوى العلاقة) :

أ- نظراً لانه غالباً ما تقع معاملات هامة بين المنشأة الصغيرة والمدير المالك والمنشآت ذات الصلة به , ونظراً لندرة وجود سياسات رشيدة وقواعد منظمة لمعاملات الأطراف ذوى العلاقة , فضلاً عن عدم فهم المدير المالك لتعريف الطرف ذى العلاقة - وفقاً للمعايير المحاسبية - فإنه ينبغى على المراقب

تقديم بعض التفسيرات للتعريف الفنى للطرف ذى العلاقة ضماناً لإعداد اقرارات سليمة من قبل الإدارة فى هذا الصدد .

ب- يقوم مراقب الحسابات عادة بأداء إجراءات تحقق عند تحديد الأطراف ذوى العلاقة ومعاملاتهم , إلا أنه اذا اتضح له تقييم خطر هذه المعاملات عند مستوى منخفض فإنه لا يوجد ما يدعو إلى أداء إجراءات تحقق مكثفة .

ج- نظراً لأنه فى الغالب ما يعمل المراقب كمراقب حسابات لمنشآت أخرى ذات علاقة بالمنشأة الصغيرة فإنه يكون فى موقف يساعده على تحديد الأطراف ذوى العلاقة .

د- تساعد معرفة المراقب العميقة بالمنشأة الصغيرة على تحديد الاطراف ذوى العلاقة وتقييم هذه المعاملات والخطر المتعلق بعدم تسجيلها فى الدفاتر والسجلات رغم حدوثها .

9- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصرى رقم 560 (الاحداث اللاحقة) :

أولاً : فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة التى تقع بين نهاية الفترة وتاريخ تقرير مراقب الحسابات :

أ- نظراً لطول المدة بين نهاية الفترة وقيام المدير المالك فى المنشأة الصغيرة باعتماد وتوقيع القوائم المالية , فإن الفترة التى تغطيها الإجراءات المتعلقة بالأحداث اللاحقة فى مراجعة المنشأة الصغيرة تكون أطول منها فى المنشآت الكبيرة .

ب- تعتمد الإجراءات التى يؤديها مراقب الحسابات فى المنشآت الصغيرة على المعلومات المتاحة ومدى تحديث السجلات المحاسبية منذ نهاية الفترة . وفى حالة تأخر التحديث فى السجلات يقوم المراقب بإجراء استفسارات من المدير المالك مع توثيق إجاباته فى هذا الشأن .

ج- يمكن للمراقب – وفقاً للظروف – دراسة مدى ضرورة تغطية خطاب التمثيل للأحداث اللاحقة خاصة وأن هذا الخطاب يؤرخ بنفس تاريخ تقرير المراقب .

ثانياً : فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة بين تاريخ تقرير المراقب والقوائم المالية التى تم اصدارها:

إذا أصبح المراقب على علم بأمور تؤثر بصورة هامة على القوائم المالية , فإن عليه دراسة مدى الحاجة إلى تعديل القوائم المالية مع مناقشة هذا الأمر مع الإدارة واتخاذ الإجراءات المناسبة للظروف .

10- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصرى رقم 570 (الاستمرارية) :

أ- عند مراجعة المنشأة الصغيرة فإن المراقب لا يتوقع عادة وجود توقعات تفصيلية مرتبطة بدراسة الاستمرارية , إلا أنه ينبغي عليه القيام بمناقشة وضع المنشأة مع المدير المالك (وخاصة فيما يتعلق بالتمويل على المدى المتوسط والبعيد) مع دراسة نتائج المناقشة فى ضوء الوثائق المؤيدة ومعرفته بالنشاط , مع الحصول على اقرار مكتوب من المدير المالك حول الأمور المحددة فى هذا النطاق .

ب- عند اعتماد المنشأة الصغيرة على دعم إضافى من المدير المالك , يجب على المراقب دراسة قدرة المدير المالك على الوفاء بالتزاماته وبموجب ترتيبات الدعم , مع طلب اقرار مكتوب من المدير المالك يؤكد فيه نيته وفهمه لهذا الأمر .

11- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصرى رقم 580 (اقرارات الإدارة) :

أ- قد يجد المراقب - فى ضوء الخصائص المحددة للمنشآت الصغيرة - أنه من الملائم الحصول على اقرارات مكتوبة من المدير المالك فيما يتعلق باكتمال ودقة السجلات المحاسبية والقوائم المالية , مع تأكيد المدير المالك لهذه الاقرارات شفاهة .

ب- لا تقدم الاقرارات - بنفسها - أدلة مراجعة كافية , ومن ثم يقوم المراقب بتقييم هذه الاقرارات فى ضوء نتائج إجراءات المراجعة الأخرى ومعرفة المراقب بالنشاط وبالمدير المالك مع مراعاة الظروف التى يتوقع من خلالها توفر أدلة مراجعة أخرى .

ج- بسبب طبيعة المنشأة الصغيرة قد يرى المدير المالك عدم امكانية توفير بعض الاقرارات المحددة , وفى هذه الحالة يجب على المراقب مناقشة أسباب طلب الاقرارات وتأثيرها المحتمل على تقريره مع المدير المالك .

وقد يكون من المفيد مناقشة هذه الاقرارات مع الإدارة عند الاتفاق على شروط المهمة .

12- فيما يتعلق بتطبيق معيار المراجعة المصرى رقم 720 (المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم التى تمت مراجعتها) :

أ- غالباً ماتكون أمثلة المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية المنشأة صغيرة متمثلة في :

- تحليل الإيرادات .

- بيان المصروفات .

وهى بيانات يتم ادراجها لأغراض ضريبية وفى نطاق تقرير الإدارة .

ب- يقوم المراقب بقراءة هذه المعلومات الأخرى لتحديد أوجه الاختلاف الهامة مع القوائم المالية التى تمت مراجعتها .

**عاشراً: معايير الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة
والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها**

المعيار المصرى لمهام الفحص المحدود رقم 2410

الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة

والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها

القسم الأول – تمهيد

• **ما الهدف من هذا المعيار؟**

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات بشأن المسؤوليات المهنية للمراقب عندما يأخذ على عاتقه القيام بمهمة فحص محدود للقوائم المالية الدورية الخاصة بعمل المراجعة وكذلك بشأن شكل ومحتوى التقرير .

● **ما المقصود بمصطلح مراقب فيما يتعلق بمهام الفحص المحدود؟**

لايقوم المراقب فى مهام الفحص المحدود بمهمة مراجعة , وذلك باعتبار أن نطاق هذا المعيار يقتصر على عملية فحص محدود للقوائم المالية الدورية التى يقوم بها مراقب الحسابات على القوائم المالية للمنشأة .

● **ما المقصود بالقوائم المالية الدورية وفقاً لهذا المعيار؟**

هى القوائم المالية التى تعد وتعرض طبقاً لآطار إعداد التقارير المالية المطبق , وتشمل اما مجموعة من القوائم المختصرة أو الكاملة عن فترة تعد أقصر من العام المالى للمنشأة .

● **ما المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار؟**

ينبغى على المراقب المكلف بأداء عملية فحص محدود أن يؤدي هذا الفحص وفقاً لهذا المعيار. ويعنى هذا قيام المراقب بتحديث فهمه لطبيعة المنشأة وبيئتها (بما فى ذلك الرقابة الداخلية بها) والذى سبق الحصول عليه من خلال أداء مراجعة القوائم المالية السنوية. ويتم هذا التحديث من خلال استفساراته فى سياق عملية الفحص المحدود .

● **لماذا يهتم المراقب بتحديث فهمه لطبيعة المنشأة وبيئتها فى مجال الفحص المحدود؟**

يهتم المراقب بهذا التحديث لفهمه لطبيعة المنشأة وبيئتها باعتبار أن هذا الفهم يساعده فى التركيز على الاستفسارات التى يجب أداؤها وغيرها من الإجراءات التحليلية التى يجب تطبيقها.

القسم الثانى

المبادئ العامة لمهمة الفحص المحدود

● **ما هى المبادئ العامة التى ينبغى على المراقب الالتزام بها فى مجال مهمة الفحص المحدود؟**

تتمثل هذه المبادئ فيما يلى :

أولاً : الالتزام بنفس المتطلبات الاخلاقية والسلوكية المتعلقة بعملية مراجعة القوائم المالية السنوية الخاصة بالمنشأة .

ثانياً : أداء إجراءات مراقبة الجودة .

ثالثاً : تخطيط عملية الفحص وأداؤها بأسلوب الشك المهني مع ادراك امكانية حدوث ظروف قد تستدعى إجراء تعديل هام فى القوائم المالية الدورية كى تكون معدة فى كافة جوانبها الهامة والمؤثرة طبقاً لاطار إعداد التقارير المالية المطبق .

● **ما المقصود بالمتطلبات الاخلاقية والسلوكية المتعلقة بعملية مراجعة القوائم المالية السنوية ؟**

تتمثل هذه المتطلبات فى المسئوليات المهنية لمراقب الحسابات فيما يتعلق بالأمور التالية:

أ- الاستقلالية .

ب- النزاهة .

ج- الموضوعية .

د- الكفاءة المهنية .

هـ- السرية .

و- السلوك المهني والمعايير الفنية .

● **ما هى عناصر مراقبة الجودة والتي ترتبط بكل عملية ؟**

تتمثل هذه العناصر فيما يلى :

أ- مسئوليات قيادة المؤسسة المتعلقة بالجودة فى مهمة المراجعة .

ب- المتطلبات الأخلاقية .

ج- قبول واستمرار العلاقات مع العميل .

د- اختيار فريق المهام .

هـ- أداء عملية المراجعة .

و- المتابعة .

● **ما المقصود بأسلوب الشك المهني ؟**

يعنى أسلوب الشك المهني قيام المراقب بإجراء تقييم انتقادي بعقل يقظ لصحة الأدلة التي تم الحصول عليها مع الانتباه إلى مدى وجود تناقض فيما بين الأدلة أو أنها تثير التساؤل حول مصداقية المستندات أو الإقرارات التي تقدمها إدارة المنشأة .

القسم الثالث

أهداف مهام الفحص المحدود

• ما الهدف من عملية الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية؟

يتمثل الهدف في تمكين المراقب - استناداً إلى الفحص المحدود - من ابداء استنتاج عما اذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد بأن القوائم المالية الدورية غير معدة في كافة جوانبها الهامة طبقاً لاطار إعداد التقارير المالية المطبق .

وليتسنى للمراقب تقليل خطر ابداء استنتاج غير ملائم إلى مستوى مقبول حول عدم وجود تحريفات مؤثرة أو جوهرية في القوائم المالية الدورية , فإنه يقوم بإجراء الاستفسارات وكذلك أداء الإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود .

• هل تتفق عملية الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية مع الهدف من عملية مراجعة يتم أداؤها طبقاً لمعايير المراجعة المصرية؟

لا , بل يوجد اختلاف جوهرى بينهما باعتبار أن عملية الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لا توفر أساساً لابداء الرأى حول مدى تعبير القوائم المالية بعدالة ووضوح في كافة جوانبها الهامة طبقاً لاطار إعداد التقارير المالية المطبق .

ومن ناحية أخرى فإن الفحص المحدود (وعلى خلاف عمل المراجعة) لا يتم تصميمه للحصول على درجة تأكد مناسبة بأن القوائم المالية الدورية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة , وتقتصر إجراءات الفحص المحدود على إجراء الاستفسارات (بصورة أساسية من الأشخاص المسؤولين عن الأمور المحاسبية) وتطبيق الإجراءات التحليلية .

ورغم أن الفحص المحدود يمكن أن يؤدي إلى علم المراقب بأمور هامة تؤثر على القوائم المالية الآ أنه لا يوفر جميع الأدلة التي قد تكون مطلوبة في عملية المراجعة .

القسم الرابع

الاتفاق على شروط المهمة

- ما متطلبات المعيار بشأن الاتفاق على شروط المهمة ؟
ينبغي أن يتفق المراقب والعميل على شروط المهمة .
- كيف يتم تسجيل الشروط المتفق عليها للمهمة ؟
عادة ما يتم تسجيلها في خطاب الارتباط أو في صورة أخرى مناسبة لمثل هذا التعاقد .
- لماذا يتم تسجيل هذه الشروط في خطاب الارتباط ؟
يتم تسجيلها عادة لتجنب سوء الفهم حول طبيعة المهمة ، وعلى وجه التحديد فيما يتعلق بهدف ونطاق عملية الفحص المحدود ومسئوليات الإدارة ومسئوليات المراقب ودرجة التأكد التي يتم الحصول عليها وطبيعة وشكل التقرير .
- ما هي الأمور التي يتم عادة تضمينها في خطاب الارتباط ؟
تتمثل هذه الأمور فيما يلي :
 - 1- هدف عملية الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية .
 - 2- نطاق عملية الفحص المحدود .
 - 3- مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية الدورية .
 - 4- مسؤولية الإدارة عن وضع والحفاظ على نظام رقابة داخلية فعال فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية الدورية .
 - 5- مسؤولية الإدارة عن إعداد جميع السجلات المالية والمعلومات ذات العلاقة المتاحة لمراقب الحسابات .
 - 6- موافقة الإدارة على تزويد المراقب بإقرارات مكتوبة لتأكيد الإقرارات السنوية أثناء الفحص المحدود فضلاً عن الإقرارات الواردة في سجلات المنشأة .
 - 7- الشكل والمحتوى المتوقع للتقرير الواجب إصداره (بما في ذلك تحديد من سيتم توجيه التقرير إليه) .
 - 8- موافقة الإدارة على الإشارة في أى مستند يحتوى على قوائم مالية دورية إلى أن تلك القوائم قد تم فحصها بمراقب حسابات المنشأة وأن تقرير الفحص المحدود مرفق .
- هل بالإمكان ادماج شروط مهمة الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية مع شروط مهمة مراجعة القوائم المالية السنوية ؟
نعم بالإمكان ذلك .

القسم الخامس

إجراءات عملية الفحص المحدود للقوائم المالية

- لماذا يتطلب المعيار ضرورة قيام المراقب بالتوصل إلى تفهم كاف للمنشأة وبيئتها (بما في ذلك الرقابة الداخلية فيها) أو تحديث فهمه عند تخطيط وأداء مهمة الفحص المحدود ؟

ينبغي للمراقب القيام بهذا ليتسنى له :

- 1- تحديد أنواع التحريفات الهامة المحتملة ودراسة احتمالية حدوثها .
- 2- اختيار الاستفسارات والإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود والتي ستمد المراقب بأساس لإعداد تقريره , فضلاً عن تحديد الاحداث والمعاملات والتأكدات التي يمكن أن توجه إليها إجراءات الفحص المحدود .

- هل يمكن أن تختلف عناصر الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد القوائم المالية الدورية عن تلك المرتبطة بالمعلومات المالية السنوية ؟
نعم .

- ما هي الإجراءات التي يقوم المراقب عادة بأدائها لتحديث تفهمه للمنشأة وبيئتها بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية بها ؟
تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي :

- 1- الاطلاع على المستندات الخاصة بمراجعة السنة السابقة وعمليات الفحص المحدود للفترات الدورية السابقة للسنة الحالية والفترة الدورية المقابلة للعام السابق .
- 2- دراسة المخاطر الهامة (بما في ذلك خطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة) التي تم تحديدها في عملية مراجعة القوائم المالية للعام السابق .
- 3- قراءة أحدث معلومات مالية سنوية والمعلومات المقارنة للفترة الدورية السابقة .
- 4- دراسة الأهمية النسبية .
- 5- دراسة طبيعة التحريفات الهامة والمؤثرة التي تم تصحيحها أو التي لم يتم تصحيحها في القوائم المالية للعام السابق .

6- دراسة الأمور المحاسبية والمالية الهامة والأمور الخاصة بإعداد التقارير ذات الأهمية المستمرة (مثال ذلك أوجه الضعف الهامة فى الرقابة الداخلية) .

7- دراسة نتائج إجراءات المراجعة المؤداه فيما يتعلق بالقوائم المالية للعام الحالى .

8- دراسة نتائج عمليات المراجعة الداخلية المؤداه والإجراءات اللاحقة من قبل الإدارة .

9- الاستفسار من الإدارة عن نتائج تقييمها لخطر احتمال تحريف القوائم المالية الدورية تحريفاً هاماً ومؤثراً نتيجة للغش والتدليس .

10- الاستفسار من الإدارة عن الآثار الناتجة عن التغييرات فى أنشطة المنشأة .

11- الاستفسار من الإدارة عن أية تغييرات هامة فى الرقابة الداخلية والتأثير المحتمل لها على إعداد القوائم المالية الدورية .

12- الاستفسار من الإدارة عن إجراءات إعداد القوائم المالية الدورية ومصداقية السجلات المحاسبية ذات العلاقة والتي تم مطابقتها أو تسويتها مع القوائم المالية الدورية .

● **ما هى الأمور التى ينبغى على المراقب دراستها عند تحديده لطبيعة إجراءات الفحص المحدود؟**

تتمثل هذه الأمور فيما يلى :

أ- الأهمية النسبية للقوائم المالية الدورية .

ب- خطر التحريف فى القوائم المالية الدورية .

ج- تفهم مدى مركزية أو لامركزية الرقابة الداخلية .

● **ما الذى ينبغى للمراقب الذى تم تعيينه حديثاً – ولم يسبق له أداء عملية مراجعة للقوائم المالية السنوية وفقاً لمعايير المراجعة المصرية – إجراؤه ليتسنى له تخطيط وأداء عملية فحص محدود للقوائم المالية الدورية ؟**

ينبغى عليه الحصول على تفهم للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية فيها

● ما هي الأمور التي يشملها تفهم بيئة المنشأة ونظام الرقابة الداخلية عادة في مثل هذه الحالة؟

يشمل تفهم بيئة المنشأة ونظام الرقابة الداخلية في مثل هذه الحالة عادة ما يلي :

- أ- إجراء استفسارات من مراقب الحسابات السابق .
- ب- فحص مستندات المراقب السابق لعملية المراجعة السنوية أو الدورية لفترات سابقة في العام الحالي والتي سبق للمراقب السابق فحصها (وذلك في حدود الامكان) .
- ج- دراسة طبيعة التحريفات التي تم تصحيحها , وكذلك التحريفات التي سبق اكتشافها من قبل المراقب السابق ولم يتم تصحيحها .
- د- دراسة المخاطر الهامة (ومن بينها خطر تجاوز الإدارة للرقابة) .
- هـ- دراسة الأمور المحاسبية الهامة والأمور المتعلقة بإعداد التقارير ذات الأهمية المستمرة (وتشمل أوجه الضعف في الرقابة الداخلية) .

● ما الذي يجب على المراقب أدائه من إجراءات ليتسنى له التوصل إلى استنتاج عما إذا كان قد نما إلى علمه - بناء على هذه الإجراءات - ما يجعله يعتقد بأن القوائم المالية الدورية ليست معدة في جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق؟

يجب على المراقب أداء ما يلي :

أولاً : الاستفسارات - بصورة أساسية - من الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية .

ثانياً : الإجراءات التحليلية (وغيرها من إجراءات الفحص المحدود) .

● هل يتطلب الفحص المحدود إجراء اختبارات للسجلات المحاسبية من خلال التفقيش أو الملاحظة أو المصادقات؟

لا يتطلب الفحص المحدود عادة إجراء هذه الاختبارات .

● ما الذي يؤثر في طبيعة ومدى الاستفسارات والإجراءات التحليلية التي يجب أدائها في مجال الفحص المحدود؟

تتأثر طبيعة ومدى إجراءات الفحص المحدود بالأمور التالية :

- أ- تفهم المراقب للمنشأة وبيئتها (بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية بها).
- ب- نتائج تقييم الخطر المتعلق بعملية المراجعة السابقة .
- ج- دراسة المراقب للأهمية النسبية .

• ما هى الإجراءات التى يقوم بها المراقب عادة فى مجال الفحص المحدود؟

تتمثل هذه الإجراءات عادة فيما يلى :

أولاً : الاطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة وغيرها من اللجان لتحديد الأمور التى يمكن أن تؤثر على القوائم المالية الدورية .

ثانياً : الاستفسار عن الأمور التى تم التعامل معها فى الاجتماعات (التى لايتوافر لها محاضر) والتى يمكن أن تؤثر على القوائم المالية الدورية .

ثالثاً : دراسة أثر الأمور التى أدت إلى حدوث تعديلات فى تقرير المراجعة السابق أو تقرير الفحص المحدود السابق , وكذلك التسويات المحاسبية أو التحريفات التى لم يتم تصحيحها (إن وجدت) .

رابعاً : الاتصال بالمراقبين الآخرين الذين يقومون بأداء عملية فحص محدود لمعلومات مالية دورية عن عناصر هامة تتعلق بالمنشأة .

خامساً : الاستفسار عن أعضاء الإدارة المسؤولين عن الأمور المالية و المحاسبية .

سادساً : تطبيق الإجراءات التحليلية لتحديد العلاقات بين بنود القوائم المالية الدورية والتى تبدو أنها غير عادية وتعكس حدوث تحريف هام ومؤثر فى تلك القوائم (يرجع إلى الملحق رقم (2) من المعيار للاطلاع على أمثلة للإجراءات التحليلية) .

سابعاً : استعراض القوائم المالية الدورية ودراسة ما اذا كان قد نما إلى علم المراقب ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية الدورية ليست معدة فى جميع جوانبها الهامة طبقاً لاطر إعداد التقارير المالية المطبق .

• ما هى الأمور التى تشملها الاستفسارات من أعضاء الإدارة المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية؟

تتمثل هذه الأمور فيما يلى :

أ- مدى إعداد القوائم المالية الدورية وعرضها طبقاً لآطار إعداد التقارير المالية المطبق .

ب- مدى حدوث تغييرات فى المبادئ المحاسبية أو فى طرق تطبيقها .

ج- مدى وجود معاملات جديدة تستلزم تطبيق مبدأ محاسبى جديد .

د- مدى احتواء القوائم المالية الدورية على تحريفات تم معرفتها ولم يتم تصحيحها .

هـ- مدى وجود أمور غير عادية أو معقدة يمكن ان تؤثرعلى القوائم المالية الدورية (مثال ذلك تجميع الأعمال أو التخلص من جزء من النشاط) .

و- الافتراضات الهامة المتعلقة بقياس القيمة العادلة أو الإفصاحات واتجاهات الإدارة وقدرتها على القيام بأعمال معينة نيابة عن المنشأة .

ز- مدى معالجة المعاملات مع الأطراف نوى العلاقة والإفصاح عنها فى القوائم المالية الدورية بصورة ملائمة .

ح- التغييرات الهامة فى الارتباطات والالتزامات التعاقدية .

ط- التغييرات الهامة فى الالتزامات الطارئة (بما فى ذلك القضايا أو الدعاوى القانونية) .

ى- مدى الالتزام بالتعهدات وشروط الديون .

ك- الأمور التى أثيرت حولها تساؤلات فى سياق تطبيق إجراءات الفحص المحدود.

ل- المعاملات الهامة التى جرت فى الأيام الأخيرة من الفترة الدورية أو الأيام الأولى من الفترة الدورية التالية .

م- مدى العلم بأى حالات غش (أو الشك فى احتمال وقوعها) والتى تؤثر على المنشأة وقوائمها المالية الدورية وتتعلق بما يلى :

1- الإدارة .

2- الموظفين الذى لهم دور هام فى الرقابة الداخلية .

3- الغير .

ن- مدى العلم بإدعاءات بالغش أو الاشتباه فى حدوث غش تؤثر على القوائم المالية الدورية للمنشأة , والتي أبلغ عنها موظفو المنشأة الحاليون أو السابقون أو المحللون وغيرهم .

ق- مدى العلم بأية مخالفات فعلية أو محتملة للقوانين أو اللوائح والتي يمكن أن يكون لها تأثير على القوائم المالية الدورية .

● **هل يمكن للمراقب أن يقوم بأداء إجراءات فحص محدود قبل أو فى وقت واحد مع إعداد المنشأة للقوائم المالية الدورية ؟**

نعم , يمكن أداء العديد من الإجراءات قبل أو فى وقت واحد مع إعداد المنشأة للقوائم المالية الدورية , ومثال ذلك تحديث فهم المنشأة وبيئتها (بما فى ذلك الرقابة الداخلية فيها) , والبدء فى قراءة محاضر الجلسات قبل نهاية الفترة الدورية .

ويؤدى أداء هذه الإجراءات فى هذا التوقيت إلى امكانية التحديد المبكر ودراسة الأمور المحاسبية الهامة التي تؤثر فى القوائم المالية الدورية .

● **هل يمكن للمراقب أداء بعض إجراءات المراجعة للقوائم المالية السنوية بالتزامن مع فحص القوائم المالية الدورية ؟**

نعم , ومن أمثلة ذلك :

أ- قراءة محاضر اجتماعات مجلس الإدارة .

ب- أداء إجراءات مراجعة للمعاملات الهامة وغير العادية .

● **هل يتطلب فحص القوائم المالية الدورية عادة تأكيد الاستفسارات عن القضايا أو الدعاوى ؟**

لا , ومن ثم فلا حاجة إلى ارسال خطاب استفسار حولها لمحامى المنشأة إلا اذا نما إلى علم المراقب أن القوائم المالية غير معده فى كافة جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق مع اعتقاده بأن المحامى على علم وثيق بالموضوع .

● **هل يجب على المراقب الحصول على أدلة بأن القوائم المالية الدورية متفقه مع السجلات المحاسبية ذات العلاقة أو بالأمكان مطابقتها معها ؟**

نعم .

● **كيف يمكن للمراقب الحصول على مثل هذه الأدلة ؟**

يتم ذلك من خلال مقارنة القوائم المالية الدورية مع :

أ- السجلات المحاسبية (كدفتر الاستاذ العام أو المرفقات الرئيسية والتي بالامكان مطابقتها مع السجلات المحاسبية) .

ب- البيانات المؤيدة فى سجلات المنشأة .

• ما هى متطلبات المعيار بشأن الأحداث اللاحقة حتى تاريخ تقرير الفحص المحدود ؟

ينبغى على المراقب الاستفسار من الإدارة حول مدى تحديدها لكافة الأحداث حتى تاريخ التقرير, ولا توجد أية ضرورة لقيامه بأداء أية إجراءات أخرى لتحديد الأحداث التي تحدث بعد تاريخ تقريره .

• ما هى متطلبات المعيار بشأن فرض استمرارية المنشأة ؟

تتمثل هذه المتطلبات فيما يلى :

أولاً : يجب على المراقب الاستفسار من مدى تغيير الإدارة لتقييمها لفرض استمرارية المنشأة .

ثانياً : اذا علم المراقب - نتيجة لهذا الاستفسار أو غيره من إجراءات الفحص المحدود - بوجود أحداث أو ظروف تثير شكوكاً هامة حول فرض استمرارية المنشأة , فإنه ينبغى على المراقب أداء ما يلى :

أ- الاستفسار من الإدارة حول الخطط المستقبلية بناء على فرض استمرارية المنشأة وجدوى تلك الخطط ومدى اعتقاد الإدارة بتحسين الموقف من خلال تلك الخطط .

ب- دراسة ملاءمة الافصاح عن هذه الأمور فى القوائم المالية الدورية .

• هل من الضرورى قيام المراقب بتأييد جدوى خطط الإدارة المستقبلية وتحسينها للموقف ؟

لا .

• ما متطلبات المعيار فى حالة علم المراقب بمعلومات تجعله يتساءل عن الحاجة لاجراء تسويات هامة فى القوائم المالية الدورية لتكون معدة فى كافة جوانبها الهامة لاطار إعداد التقارير المالية المطبق ؟

ينبغى على المراقب إجراء استفسارات إضافية أو أداء إجراءات أخرى تمكنه من ابداء الاستنتاج الذى توصل إليه فى تقرير الفحص المحدود .

القسم السادس

تقييم التحريفات

• ما متطلبات المعيار بشأن تقييم التحريفات ؟

أولاً : ينبغي على المراقب تقييم مدى أهمية التحريفات غير المصححة سواء كانت منفردة أو مجمعة والتي نمت إلى علمه بالنسبة للقوائم المالية الدورية .

ثانياً : يقوم المراقب بتحديد مدى ضرورة عمل تسوية هامة على القوائم المالية الدورية لكي تكون معده في كافة جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق .

ثالثاً : ينبغي على المراقب عند تقييمه للأهمية النسبية لأية تحريفات ممارسة حكمه المهني , مع دراسة الأمور التالية :

أ- طبيعة وسبب ومقدار التحريفات .

ب- مدى نشأة التحريفات في العام السابق أو في الفترة الدورية من العام الحالي.

ج- تأثير التحريفات المحتملة على الفترات الدورية المستقبلية أو السنوية .

رابعاً : على المراقب تحديد قيمة معينة , بحيث لا يتم تجميع التحريفات التي تقل مبالغها عن هذه القيمة , باعتبار أنه من غير المتوقع أن يكون لهذه المبالغ المجمعة تأثير واضح على القوائم المالية الدورية .

الا أنه ينبغي مراعاة أن تحديد الأهمية النسبية يرتبط باعتبارات كمية ونوعية ومن ثم فإن التحريفات بمبالغ بسيطة قد يكون لها تأثير هام على القوائم المالية الدورية .

القسم السابع

إقرارات الإدارة

• ما متطلبات المعيار بشأن اقرارات الإدارة ؟

ينبغي على المراقب الحصول على اقرارات مكتوبة من الإدارة .

• ما الموضوعات التي تشملها اقرارات الإدارة المكتوبة ؟

تشمل ما يلي :

- 1- اعتراف الإدارة بمسئوليتها عن تصميم وتنفيذ نظام الرقابة الداخلية بغرض منع واكتشاف الغش والخطأ .
 - 2- إعداد القوائم المالية وعرضها طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق .
 - 3- اعتقاد الإدارة بعدم أهمية تأثير التحريفات غير المصححة التي قام المراقب بتجميعها خلال عملية الفحص (سواء كانت منفردة أو مجمعة) على القوائم المالية الدورية في كافة جوانبها الهامة .
 - مع إعداد ملخص بالبنود – التي تتضمن هذه التحريفات – ضمن الاقرارات أو يلحق بالاققرارات .
 - 4- أنه تم الافصاح للمراقب عن كل الحقائق الهامة المرتبطة بأية عملية غش أو اشتباه في غش تكون الإدارة على علم بها والتي قد يكون لها تأثير على المنشأة .
 - 5- أنه تم الافصاح للمراقب عن نتائج تقييم الإدارة لمخاطر التحريف الهام والمؤثر الناتج عن الغش للقوائم المالية الدورية .
 - 6- أنه تم الافصاح للمراقب عن كافة أوجه عدم الالتزام الفعلي أو المحتمل بالقوانين واللوائح والتي يجب مراعاة تأثيرها عند إعداد القوائم المالية الدورية .
 - 7- أنه تم الافصاح للمراقب عن جميع الأحداث الهامة اللاحقة لتاريخ الميزانية وحتى تاريخ تقرير الفحص المحدود والتي يمكن أن تتطلب إجراء تسوية أو افصاح في القوائم المالية الدورية .
- (يرجع إلى نموذج خطاب اقرارات الإدارة بالملحق رقم 3 لهذا المعيار) .

• هل يمكن أن يحصل المراقب على اقرارات إضافية ؟

نعم , ويتوقف ذلك على مدى ملاءمة هذه الاقرارات وارتباطها بأمر محددة خاصة بنشاط المنشأة .

القسم الثامن

مسئولية المراقب عن المعلومات المرافقة

- ما متطلبات المعيار بشأن اتساق المعلومات المرافقة مع القوائم المالية الدورية ؟

تتمثل هذه المتطلبات فيما يلي :

أولاً : ينبغي على المراقب قراءة المعلومات المرافقة للقوائم المالية الدورية للتحقق من مدى عدم اتفاق هذه المعلومات بصورة هامة مع القوائم المالية الدورية .

ثانياً : اذا تبين للمراقب وجود عدم اتساق هام في المعلومات المرافقة فعليه دراسة مدى حاجة القوائم المالية الدورية أو المعلومات الأخرى للتعديل .

ثالثاً : اذا ما تبين ضرورة إجراء تعديل في القوائم المالية الدورية ورفضت الإدارة إجراء فعلى المراقب دراسة مدى تأثير ذلك على تقرير الفحص المحدود .

رابعاً : اذا ما تبين ضرورة إجراء تعديل في المعلومات الأخرى المرافقة ورفضت الإدارة إجراءه , فعلى المراقب دراسة مدى امكانية إضافة فقرة في تقرير الفحص المحدود (تصف عدم الاتساق الهام) أو اتخاذ أية إجراءات أخرى كالامتناع عن اصدار تقرير فحص محدود أو الانسحاب من المهمة .

● **ما متطلبات المعيار في حالة علم المراقب بما يجعله يعتقد أن المعلومات الأخرى تبدو متضمنة تحريفاً هاماً لحقيقة ما ؟**

ينبغي على المراقب في هذه الحالة :

أولاً : أن يناقش هذا الأمر مع إدارة المنشأة , على أن يضع في اعتباره عند المناقشة ما يلي :

أ- صحة المعلومات الأخرى .

ب- ردود أفعال الإدارة للاستفسارات التي قام بها المراقب .

ج- مدى وجود اختلافات صحيحة للاحكام والآراء .

د- مدى الحاجة إلى أن يطلب من الإدارة التشاور مع المؤهلين من الغير لحل التحريف الواضح للحقيقة .

ثانياً : اذا تبين ضرورة إجراء تعديل لتصحيح التحريف الهام للحقيقة مع رفض الإدارة لذلك , فإنه ينبغي على المراقب دراسة اتخاذ إجراء

إضافى ملائم (مثال ذلك إخطارالمسئولين عن الحوكمة والحصول على المشورة القانونية).

القسم التاسع

المراسلات

● ما الذى ينبغى على المراقب إجراؤه اذا نما إلى علمه (نتيجة لأداء عملية فحص محدود للقوائم المالية الدورية) ما يجعله يعتقد بضرورة إجراء تسوية هامة للمعلومات المالية الدورية لتصبح معدة فى كافة جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق؟

يجب عليه فى هذه الحالة ابلاغ الأمر فى أسرع وقت ممكن إلى المستوى الملائم من الإدارة .

● ما الذى ينبغى على المراقب أدائه عند عدم استجابة الإدارة إجراء التسوية الهامة المقترحة وفقاً لحكم المراقب الشخصى وبالشكل المناسب وخلال فترة زمنية معقولة؟

ينبغى على المراقب ابلاغ هذا الأمر بالسرعة الممكنة إما شفاهة أو كتابة إلى مسئولى الحوكمة.

● ما هى العوامل التى تؤثر فى ابلاغ الأمر إلى مسئولى الحوكمة شفاهة أو كتابة؟
تتمثل هذه العوامل فيما يلى :

أ- طبيعة وحساسية وأهمية الأمر الذى يجب ابلاغه .

ب- توقيت المراسلات.

و بصورة عامة فإنه عند ابلاغ المعلومة شفاهة فإن على المراقب توثيق هذا الابلاغ .

● ما الذى ينبغى على المراقب إجراؤه فى حالة عدم استجابة المسئولين عن الحوكمة لحكمه الشخصى بإجراء التسوية المقترحة بالشكل المناسب خلال فترة زمنية معقولة؟

ينبغى على المراقب فى هذه الحالة دراسة ما يلى :

أ- ما اذا كان سيقوم بتعديل تقريره من عدمه .

ب- امكانية الانسحاب من المهمة .

ج- امكانية الاعتذار عن التكليف بعملية مراجعة القوائم المالية السنوية .

- ما متطلبات المعيار من المراقب في حالة علمه – كنتيجة لفحصه للقوائم المالية الدورية – بما يجعله معتقداً بوجود غش أو عدم الالتزام بالقوانين واللوائح ؟

يجب على المراقب في هذه الحالة ابلاغ هذا الأمر بأسرع وقت ممكن إلى المستوى الملائم من الإدارة . مع دراسة مدى الحاجة إلى إعداد تقارير حول هذه الأمور للمسؤولين عن الحوكمة ودراسة أثر ذلك على عملية الفحص .

مع مراعاة أن تحديد المستوى الملائم من الإدارة – الذي يتم ابلاغه – يتأثر باحتمال تواطؤ أو تورط عضو من أعضاء الإدارة في هذا الأمر .

- ما متطلبات المعيار من المراقب بشأن الأمور ذات الصلة بالحوكمة والتي تنشأ عن فحصه للقوائم المالية الدورية السنوية ؟

يجب على المراقب ابلاغ هذه الأمور للمسؤولين عن الحوكمة طالما أنه قد ارتأى أهميتها وعلاقتها بهؤلاء المسؤولين عن الحوكمة واشرافهم على عملية إعداد التقارير المالية والافصاح.

القسم العاشر

إعداد التقارير عن طبيعة ومدى نتائج الفحص المحدود

للقوائم المالية الدورية

- ما هي الصورة التي يكون عليها التقرير ؟

ينبغي على المراقب اصدار تقرير مكتوب .

- ما هي محتويات وعناصر هذا التقرير؟

يشتمل التقرير على ما يلي :

أ- عنوان ملاتم .

ب- الموجه إليهم التقرير (وفقاً لظروف المهمة) .

ج- تحديد القوائم المالية التي تم فحصها (مع تحديد عنوان لكل من العبارات الموجودة في مجموعة القوائم المالية المختصرة أو الكاملة) والتاريخ والفترة التي تغطيها القوائم المالية الدورية .

د- مسئولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية الدورية والعرض العادل لها طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق .

هـ- مسئولية المراقب عن ابداء استنتاج على القوائم المالية الدورية استناداً إلى عملية الفحص المحدود .

و- عبارة أنه تم فحص القوائم المالية الدورية طبقاً للمعيار المصرى لمهام الفحص المحدود رقم 2410 , وعبارة أن الفحص يتكون من عمل استفسارات بصورة أساسية من أشخاص مسئولين عن الأمور المالية والمحاسبية وتطبيق الإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود .

ز- عبارة أن الفحص المحدود يقل بشكل جوهري في نطاقه عن عملية المراجعة التي يتم أداؤها طبقاً لمعايير المراجعة المصرية , وبالتالي فهو لايمكن المراقب من الحصول على تأكيد بأنه سيصبح على دراية بجميع الأمور الهامة التي قد تتكشف في عملية مراجعة , وبناء عليه فهو لايبدي رأى مراجعة .

ح- استنتاج المراقب ما اذ كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد بأن القوائم المالية الدورية لاتعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانها الهامة طبقاً لاطار إعداد التقارير المالية المطبق (مع الاشارة إلى المنطقة أو بلد المنشأ لإطار إعداد التقارير المالية اذا كان بخلاف معايير المحاسبة المصرية) .

ط- تاريخ التقرير .

ى- موقع البلد أو المنطقة التي يمارس فيها المراقب عمله .

ك- توقيع المراقب .

(يرجع إلى نموذج تقرير الفحص المحدود بالملحق (4)

للمعيار) .

ويلاحظ عنونة الفقرات بالتقرير على النحو التالي :

تقرير فحص محدود للقوائم المالية الدورية

تقرير فحص محدود إلى -----

المقدمة :

نطاق الفحص المحدود :

الاستنتاج :

التاريخ :

العنوان :

مراقب الحسابات

- ما متطلبات المعيار من المراقب في حالة علمه بما يجعله يعتقد ضرورة إجراء تسوية هامة على القوائم المالية الدورية حتى تصبح معده في كافة جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق مع رفض الإدارة تصحيح تلك القوائم ؟

يقوم المراقب بتعديل تقرير الفحص المحدود بحيث يشمل هذا التعديل وصفاً لطبيعة الخروج عن تطبيق الاطار وأثر ذلك على القوائم المالية الدورية كلما كان ذلك ممكناً مع التحفظ في تقريره أما اذا كان الخروج جوهرياً فلا بد من ابداء استنتاج عكسي .

(يرجع إلى نموذج تقرير الفحص المحدود بالملحق رقم 5

ورقم 7)

- ما موقف المراقب في حالة تضمين القوائم المالية الدورية معلومات يعتقد أنها لازمة للافصاح المناسب ؟

يقوم المراقب بإضافة هذه المعلومات اللازمة في تقرير الفحص , مع تعديل تقريره من خلال إضافة فقرة ايضاحية واصدار استنتاج متحفظ .

(يرجع إلى نموذج تقرير فحص محدود باستنتاج متحفظ بالملحق رقم 5 للمعيار) . (

● **ما موقف المراقب في حالة وضع قيد على نطاق عمله بما يجعله غير قادر على استكمال الفحص المحدود؟**

يجب عليه في هذه الحالة :

أولاً : ابلاغ المستوى الملائم من الإدارة والمسؤولين والمسؤولين عن الحوكمة كتابة بأسباب عدم قدرته على استكمال الفحص المحدود .

ثانياً : داسة مدى ملاءمة اصدار تقرير فحص محدود .

● **هل يقبل المراقب فهم فحص محدود لقوائم مالية دورية اذا كان علم بصورة مبدئية بأن ظروف المهمة تشير إلى عدم قدرته على استكمال الفحص المحدود كنتيجة لفرض قيد من قبل الإدارة على نطاق الفحص؟**

لا .

● **ما موقف المراقب من قيام الإدارة – بعد قبوله المهمة – بفرض قيد على نطاق فحص؟**

يقوم المراقب في هذه الحالة بما يلي :

أولاً : يطلب المراقب ازالة القيد .

ثانياً : اذا رفضت الإدارة ازالة القيد يصبح المراقب غير قادر على استكمال الفحص وابداء استنتاج , وفي هذه الحالة يقوم بابلاغ المستوى الملائم من الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة كتابة بأسباب عدم قدرته على استكمال الفحص المحدود .

ومع ذلك فإنه اذا نما إلى علمه ما يجعله يعتقد بضرورة إجراء تسوية هامة للقوائم المالية الدورية حتى تكون معده في كافة جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق يقوم بالإبلاغ عن ذلك على النحو الموضح في القسم التاسع من هذا المعيار تحت عنوان (المراسلات) .

ثالثاً : يقوم المراقب بدراسة المسؤوليات القانونية والتنظيمية بما في ذلك متطلب اصدار تقرير فحص محدود بحيث يمتنع عن ابداء استنتاج مع تضمين هذا التقرير أسباب عدم استكمال الفحص المحدود .

● ما موقف المراقب في حالة حدوث قيود على نطاق عمله بسبب ظروف أخرى بخلاف القيود المفروضة من قبل الإدارة؟

يصبح المراقب في هذه الحالة غير قادر على استكمال الفحص المحدود وابداء استنتاج , وعليه الاسترشاد بالقواعد السابق سردها في الإجابة على السؤال السابق

● ما موقف المراقب من حالات القيد على نطاق الفحص والنتيجة عن ظروف نادرة مرتبطة بأمور محددة هامة إلا أنها ليست ذات أثر جوهري على القوائم المالية وفقاً لتقديره؟

يقوم المراقب في مثل هذه الظروف بتعديل تقرير الفحص المحدود وتضمينه فقرة ايضاحية مع الإشارة إلى أنه فيما عدا الأمر المشار إليه بتلك الفقرة الايضاحية فإنه تم الفحص المحدود وفقاً لهذا المعيار , مع إصدار استنتاج غير متحفظ .

(يرجع إلى الملحق رقم (6)

بالمعيار)

● ما موقف المراقب في حالة اصدار رأى متحفظ في عملية مراجعة آخر قوائم مالية سنوية بسبب قيد على نطاق عمله؟

يقوم المراقب بدراسة مدى استمرارية وجود هذا القيد ومدى أثره على تقرير الفحص المحدود .

● هل يمكن للمراقب إضافة فقرة لتوجيه الانتباه في تقرير الفحص المحدود دون التأثير على استنتاجه؟

نعم يجوز ذلك في بعض الظروف بغرض التركيز على أمر يتم إضافته بصورة مكثفة في ايضاح متمم للقوائم المالية .

ومن المفضل أن تضاف فقرة الانتباه بعد فقرة الاستنتاج , وعادة ما تشير إلى أن الاستنتاج غير متحفظ .

● ما الأثر المترتب عن الإفصاح عن مشاكل الاستمرارية في القوائم المالية الدورية على تقرير الفحص المحدود؟

يتم تضمين تقرير الفحص المحدود فقرة توجيه انتباه , وذلك على النحو التفصيلي التالي:

أولاً : اذا تم الافصاح عن هذه المشاكل بصورة مناسبة , فإنه ينبغي إضافة فقرة توجيه الانتباه بتقرير الفحص المحدود لإيضاح عدم وجود تأكيد هام حول ظرف أو حدث من شأنه إثارة شك جوهري فيما يتعلق بفرض استمرارية المنشأة .

ثانياً : اذا سبق تضمين تقرير الفحص المحدود السابق أو تقرير المراجعة السابق فقرة توجيه انتباه بشأن عدم وجود تأكيد هام حول حدث أو ظرف قد يثير شكاً جوهرياً فيما يتعلق بفرض استمرارية المنشأة , مع استمرار عدم التأكد الهام مع الافصاح الملائم عنه فى القوائم المالية الدورية الحالية , ينبغي تعديل تقرير الفحص المحدود عن تلك القوائم بإضافة فقرة لالقاء الضوء على استمرارية عدم التأكد الهام .

ثالثاً : اذا نما إلى علم المراقب – بناء على الاستفسارات أو غيرها من إجراءات الفحص المحدود – وجود عدم تأكيد هام مرتبط بحدث أو ظرف قد يثير شكاً جوهرياً حول فرض استمرارية المنشأة مع الافصاح عن ذلك بصورة ملائمة فى القوائم المالية الدورية , فإنه يجب تعديل تقرير الفحص المحدود بإضافة فقرة توجيه الانتباه .

● **ما الأثر المترتب على عدم الافصاح بصورة ملائمة فى القوائم المالية الدورية عن وجود عدم تأكيد هام يثير شكاً جوهرياً حول فرض استمرارية المنشأة ؟**

ينبغي على المراقب فى هذه الحالة ابداء استنتاج متحفظ أو عكسى حسب الحالة , مع تضمين التقرير إشارة محددة إلى وجود حالة عدم التأكد المذكورة .

● **ما الأثر المترتب على علم المراقب بوجود حالة عدم تأكيد هام (بخلاف مشكلة فرض الاستمرارية) والتي يعتمد حلها على الأحداث المستقبلية والتي يمكن أن تؤثر على القوائم المالية الدورية ؟**

يجب على المراقب فى هذه الحالة دراسة تعديل تقرير الفحص بإضافة فقرة لالقاء الضوء على حالة وجود عدم التأكد الهام هذه .

● **ما متطلبات المعيار بشأن عدم ادراج الإدارة لتقرير الفحص المحدود ضمن المستندات التي تحتوى على معلومات مالية دورية والمشار فيها إلى أنه قد تم فحصها بواسطة مراقب حسابات المنشأة ؟**

تتمثل هذه المتطلبات فيما يلى :

أولاً : ينبغي أن تشمل شروط المهمة نصاً يوجب إضافة تقرير الفحص المحدود إلى هذه المستندات التي تحتوى على معلومات مالية دورية .

ثانياً : إذا لم يتم إضافة تقرير الفحص المحدود إلى المستندات يقوم المراقب بالحصول على مشورة قانونية لمساعدته فى اتخاذ الإجراء الملائم لهذه الظروف .

ثالثاً : إذا لم يتم إضافة تقرير الفحص المحدود وكان التقرير معدلاً يقوم المراقب بالحصول على مشورة قانونية لمساعدته فى تحديد الإجراء الملائم وامكانية الاعتذار عن التكاليف بعملية إجراء مراجعة القوائم المالية السنوية .

● **هل تشتمل القوائم المالية الدورية التى تحتوى على مجموعة مختصرة من القوائم المالية بالضرورة على كافة المعلومات التى سيتم إضافتها فى مجموعة كاملة من القوائم المالية ؟**

لا , ولكنها تعرض تفسيراً للأحداث والتغيرات الهامة لتفهم التغيرات التى طرأت على المركز المالى والأداء المالى للمنشأة منذ تاريخ التقرير السنوى . وذلك على أساس أنه من المفترض إمكانية توصل مستخدمى القوائم المالية الدورية إلى أحدث قوائم مالية تمت مراجعتها وعلى الأخص بالنسبة للشركات المقيدة بالبورصة .

● **ما الأثر المترتب على عدم احتواء القوائم المالية الدورية على عبارة " التى يجب قراءتها بما يتماشى مع أحدث قوائم مالية تمت مراجعتها" ؟**

يقوم المراقب بدراسة إمكانية أن تكون القوائم المالية الدورية مضللة كنتيجة لغياب هذه العبارة , مع دراسة تأثير ذلك على تقرير الفحص المحدود .

القسم الحادى عشر

التوثيق

● **ما متطلبات التوثيق وفقاً لهذا المعيار ؟**

يجب على مراقب الحسابات إعداد مستندات الفحص المحدود الكافية والملائمة لتوفير ما يلى :

أ- أساس لابداء الاستنتاج .

ب- أدلة لأداء الفحص المحدود وفقاً لهذا المعيار والمتطلبات القانونية والتنظيمية السارية .

• ما المزايا المترتبة على توثيق مستندات الفحص المحدود؟

يساعد التوثيق مراقب الحسابات ذا الخبرة والذي لم يسبق له ارتباط بهذه المهمة من تفهم ما يلي:

أ- طبيعة وتوقيت ومدى الاستفسارات والإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود التي أداؤها .

ب- المعلومات التي تم الحصول عليها .

ج- أية أمور هامة تمت دراستها أثناء أداء الفحص المحدود بما في ذلك حل هذه الأمور .

حادى عشر: معايير مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية

المعيار المصرى لمهام التأكد رقم 3000

مهام التأكد بخلاف مراجعة

أو فحص معلومات مالية تاريخية

القسم الأول – تمهيد

• ما الهدف من هذا المعيار؟

يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمحاسبين المهنيين المزاولين وتوفير الارشادات لهم لأداء مهام التأكد بخلاف عمليات المراجعة أو الفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية (التى تغطيها معايير المراجعة المصرية أو المعايير المصرية لمهام الفحص المحدود) .

• ما المقصود بمصطلح (مهام التأكد المناسب)؟

هو نوع من مهام التأكد المسموح للمزاول بممارستها , وتهدف مهام التأكد المناسب إلى تخفيض خطر مهمة التأكد لمستوى منخفض مقبول نسبياً حسب ظروف المهمة , وذلك كأساس للنموذج الإيجابى لابداء استنتاج المزاول .

• ما المقصود بمصطلح (مهام التأكد المحدود)؟

هو نوع من مهام التأكد المسموح للمزاول بممارستها , وتهدف مهام التأكد المحدود إلى تخفيض خطر مهمة التأكد لمستوى مناسب لظروف المهمة غير أن الخطر فى ظل هذا النوع أكبر منه فى مهمة التأكد المناسب باعتباره أساساً للتعبير عن النموذج السلبي لابداء استنتاج المزاول .

• ما هى المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار؟

تتمثل هذه المتطلبات فيما يلى :

أولاً : يجب على المزاوّل الالتزام بهذا المعيار وغيره من المعايير ذات العلاقة عند أداء مهمة التأكيد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية (والتي تغطيها معايير المراجعة المصرية أو المعايير المصرية لمهام الفحص المحدود), مع مراعاة الاطار المصرى لمهام التأكيد .

ثانياً : يمكن أن توفر معايير المراجعة المصرية والمعايير المصرية لمهام الفحص المحدود ارشادات للمزاولين , وذلك رغم عدم انطباقها على مهام التأكيد التي تغطيها المعايير المصرية لمهام التأكيد .

القسم الثانى

المتطلبات الاخلاقية

• ماهى المتطلبات الأخلاقية وفقاً لهذا المعيار ؟

ينبغى على المزاوّل الالتزام بمتطلبات كل من الجزئين (أ) , (ب) من الميثاق العام المصرى لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة (الصادر بقرار رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم 79 لسنة 2007 بتاريخ 2007/5/14).

• ما أهم ما يشتمل عليه الميثاق العام المصرى لأداب وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة ؟

يشتمل الميثاق على اطار من المبادئ التي يستخدمها أعضاء فرق التأكيد والمؤسسات ووحدها الخارجية لتحديد التهديدات التي تواجه الاستقلال وتقييم مدى أهمية هذه التهديدات وكذلك تحديد إجراءات الحماية وتطبيقها بغرض القضاء على التهديدات الجوهرية أو تخفيضها لمستوى منخفض مقبول نسبياً توفيراً للاستقلالية شكلاً وموضوعاً .

القسم الثالث

مراقبة الجودة

• ما هى متطلبات المعيار فيما يتعلق بمراقبة الجودة ؟

ينبغى على المزاوّل تطبيق إجراءات مراقبة الجودة واجبة التطبيق على كل مهمة على حده مع مراعاة متطلبات المعيار المصرى لمراقبة الجودة رقم (1) (مراقبة الجودة للمؤسسات التي تقوم بالمراجعة والفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية وغير ذلك من مهام التأكيد والمهام الأخرى ذات العلاقة) والصادر بقرار

رئيس مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال رقم 140 لسنة 2006 بتاريخ
2006/2/18 .

● **ما أهم متطلبات المعيار المصرى لمراقبة الجودة؟**

يتطلب هذا المعيار من أى مؤسسة بها محاسبون مهنيون الالتزام بوضع نظام لمراقبة الجودة مصمم لتزويدها بدرجة تأكد مناسبة بأن المؤسسة والعاملين بها ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية وبأن تقارير التأكد التى تصدرها المؤسسة أو الشركاء المسئولون مناسبة للظروف .

القسم الرابع

قبول المهمة والاستمرار فيها

● **ما هى الشروط التى ينبغى توفرها ليقبل المزاول مهمة تأكد أو يستمر فيها؟**

تتمثل هذه الشروط فيما يلى :

أولاً : اذا كان موضوع المهمة مسئولية طرف آخر بخلاف المستخدم المرتقب أو المزاول .

ثانياً : اذا لم ينم إلى علمه – استناداً على المعرفة المبدئية بظروف المهمة – ما يشير إلى أنه لن يتم الوفاء بمتطلبات الميثاق أو المعايير المصرية لمهام التأكد .

ثالثاً : اذا كان على قناعة بأن الأفراد الذين سيقومون بأداء المهمة يمتلكون الكفاءة المهنية اللازمة .

● **كيف يتم توثيق فهم الطرف المسئول عن موضوع المهمة؟**

يعتبر الاقرار المكتوب أنسب شكل لتوثيق فهم الطرف المسئول . أما فى حالة عدم وجود اقرار مكتوب بالمسئولية يضع المزاول فى اعتباره ما يلى :

أ- مدى ملاءمة قبول المهمة (عادة ما يعتبر قبول المهمة ملائماً اذا كانت مصادر أخرى تشير إلى المسئولية) .

ب- الافصاح عند قبول المهمة فى تقرير التأكد .

القسم الخامس

الاتفاق على شروط المهمة

- ما متطلبات المعيار بشأن الاتفاق على شروط المهمة ؟
تتمثل هذه المتطلبات فيما يلي :
أولاً : يجب على المزاول الاتفاق على شروط المهمة مع الطرف مسند المهمة .
ثانياً : ينبغي على المزاول دراسة مدى ملاءمة طلب تغيير نوع المهمة قبل اكتمالها بحيث لا تتم الموافقة على التغيير إلا اذا توفر مبرر مقبول .
- كيف يتم تسجيل الشروط المتفق عليها للمهمة ؟
يتم تسجيلها في خطاب ارتباط أو في أى شكل آخر مناسب للتعاقد وذلك تجنباً لسوء الفهم.
- ما أثر طبيعة الطرف المسند للمهمة على محتوى خطاب الارتباط أو التعاقد ؟
إذا كان الطرف المسند للمهمة ليس هو نفسه الطرف المسئول فإن هذا قد يؤدي إلى اختلاف طبيعة ومحتوى خطاب الارتباط أو التعاقد . وعموماً فإن وجود متطلبات تشريعية (قانونية) قد يفيد في الاتفاق على تحديد شروط المهمة .
- ما هي الصور المحتملة لتغيير نوع المهمة قبل اكتمالها ؟
قد يتم تغيير نوع المهمة قبل اكتمالها على النحو التالي :
أ- من مهمة تأكد إلى مهمة بخلاف التأكد .
ب- من مهمة تأكد مناسب إلى مهمة تأكد محدود .
- ما هي المبررات المحتملة لتغيير نوع المهمة قبل اكتمالها ؟
تتمثل فيما يلي :
أ- تغيير الظروف التي تؤثر على متطلبات المستخدمين المرتقبين .
ب- وجود سوء فهم فيما يتعلق بطبيعة المهمة .
- في حالة حوث تغيير في نوع المهمة قبل اكتمالها هل يتغاضى المزاول عن الأدلة التي حصل عليها قبل التغيير ؟
يجب على المزاول في هذه الحالة عدم التغاضى عن تلك الأدلة التي حصل عليها قبل التغيير في نوع المهمة .

القسم السادس

التخطيط للمهمة وأدائها

• ما هي متطلبات المعيار بشأن التخطيط للمهمة وأدائها؟

يجب على المزاوول :

أولاً : التخطيط للمهمة كى يتم أداؤها بكفاءة .

ثانياً : إجراء التخطيط باتباع أسلوب الشك المهنى مع ادراك امكانية وجود ظروف قد تؤدي إلى تحريف المعلومات الخاصة بموضوع المهمة تحريفاً هاماً ومؤثراً .

ثالثاً : الحصول على تفهم فيما يتعلق بموضوع المهمة والظروف الأخرى المحيطة بها على نحو يكفى لتحديد وتقييم المخاطر المتعلقة بتحريف المعلومات الخاصة بموضوع المهمة تحريفاً هاماً ومؤثراً , ولتصميم وأداء المزيد من إجراءات جمع الأدلة وأدائها .

رابعاً : تقييم ملاءمة موضوع المهمة .

خامساً : تقييم ملاءمة المقاييس المحددة لتقييم أو قياس موضوع المهمة .

سادساً : دراسة الأهمية النسبية وخطر مهمة التأكد عند التخطيط وأداء مهمة تأكد .

سابعاً : تخفيض خطر مهمة التأكد إلى مستوى منخفض مقبول نسبياً طبقاً لظروف المهمة .

• ما المقصود بتخطيط المهمة؟

هو وضع استراتيجيية شاملة حول ما يلى :

أ- نطاق المهمة .

ب- توقيت المهمة .

ج- النهج التفصيلى لطبيعة وتوقيت إجراءات جمع الأدلة وأسباب اختيارها .

• ما المزايا المترتبة على التخطيط المناسب للمهمة؟

يساعد التخطيط المناسب للمهمة فى المجالات التالية :

أ- تركيز الاهتمام على المناطق ذات الأهمية فى المهمة .

- ب- تحديد المشاكل المحتملة فى الوقت المناسب .
ج- تنظيم وإدارة المهمة على نحو يحقق الكفاءة والفعالية .
د- تكليف أعضاء فريق المهمة وتوجيههم والاشراف عليهم وفحص أعمالهم على نحو ملائم .

هـ- تنسيق العمل المؤدى من قبل مزاولين وخبراء آخرين .

● **إضرب أمثلة للأمور التى ينبغى دراستها فى اطار تخطيط المهمة .**

من بين هذه الأمور التى ينبغى دراستها :

- أ- شروط المهمة .
ب- خصائص موضوع المهمة والمقاييس المحددة .
ج- إجراءات المهمة والمصادر الممكنة للأدلة .
د- تفهم المزاول للمنشأة وبيئتها (ويشمل المخاطر المحتملة للتحريف الهام والمؤثر فى المعلومات الخاصة بموضوع المهمة) .
هـ- تحديد المستخدمين المرتقبين واحتياجاتهم .
و- دراسة الأهمية النسبية .
ز- مكونات خطر المهمة .
ح- متطلبات الأفراد والخبرة (يشمل ذلك طبيعة ومدى اشتراك خبراء) .

● **ما المقصود بمصطلح (أسلوب الشك المهنى) ؟**

المقصود به قيام المزاول بعمل تقييم انتقادى بعقل يقظ لصحة الأدلة التى تم الحصول عليها , مع انتباهه للأدلة المتعارضة أو التى تجعل مصداقية المستندات أو الاقرارات محل تساؤل من قبل الطرف المسئول .

● **ما الهدف من الحصول على فهم لموضوع المهمة الظروف المحيطة كجزء أساسى من عملية تخطيط المهمة ؟**

يتمثل الهدف من هذا الفهم فى توفير اطار مرجعى للمزاول لممارسة حكمه المهنى طوال المهمة , وعلى سبيل المثال فى الجوانب التالية :
أ- دراسة خصائص موضوع المهمة .
ب- تقييم مدى ملاءمة المقاييس المحددة .

ج- تحديد مدى ضرورة إجراءات الدراسات الخاصة (وعلى سبيل المثال العوامل الدالة على الغش والحاجة إلى مهارات متخصصة أو الاستعانة بخبير) .

د- وضع وتحديد مستويات الأهمية النسبية وتقييم مدى ملاءمتها وكذلك دراسة العوامل الفرعية للأهمية النسبية .

هـ- وضع التوقعات بغرض استخدامها عند أداء الإجراءات التحليلية .
و- تصميم وأداء إجراءات جمع أدلة إضافية بغرض تخفيض خطر المهمة إلى مستوى مناسب .

ز- تقييم الأدلة (ويشمل ذلك تقييم مدى معقولية الاقرارات الشفهية والمكتوبة والمقدمة من الطرف المسئول) .

● كيف يحدد المزاوول مدى التفهم المطلوب لموضوع المهمة ؟

يستخدم المزاوول حكمه المهني في تحديد هذا المدى مع قيامه بدراسة مدى كفاية التفهم لتقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر للمعلومات الخاصة بموضوع المهمة .

● أيهما أكثر عمقاً في تفهم موضوع المهمة تفهم المزاوول أم تفهم الطرف المسئول ؟

عادة ما يعد تفهم الطرف المسئول أكثر عمقاً من تفهم المزاوول .

● ما المقصود بملاءمة موضوع المهمة ؟

ينبغي أن يتوفر في موضوع المهمة الخصائص التالية حتى يعد ملائماً :

أ- القابلية للتحديد .

ب- القابلية للتقييم والقياس المتسق بالرجوع إلى مقاييس معينة .

ج- امكانية اخضاع المعلومات الخاصة به لإجراءات جمع الأدلة المناسبة والكافية لدعم التأكد المناسب أو الاستنتاج المتعلق بالتأكد المحدود (حسب الحال) .

(يرجع إلى الفقرة 33 من الاطار العام لعمليات خدمة

التأكد) .

● ما متطلبات المعيار من المزاوول اذا توصل بعد قبوله للمهمة إلى أن موضوع المهمة غير ملائم؟

يقوم المزاوول بابداء استنتاج متحفظ أو عكسي أو يمتنع عن ابداء الاستنتاج وقد يقوم في بعض الحالات بدراسة الانسحاب من المهمة .

● ما المقصود بالمقاييس المحددة للملائمة؟

هى تلك المقاييس التى تتوفر فيها الخصائص التالية :

أ- الملائمة : بمعنى مساهمتها فى التوصل إلى نتائج تساعد المستخدمين المرتقبين فى اتخاذ القرار المناسب .

ب- الاكتمال : بحيث لا يتم حذف عناصر منها على نحو يؤثر فى الاستنتاجات

ج- المصدقية .

د- الحياد والخلو من التحيز .

هـ- القابلية للفهم .

(يرجع إلى الفقرة 36 من الاطار العام لعمليات خدمة التأكد)

● هل تعتبر توقعات المزاوِل الخاصة واحكامه وخبرته الفردية مقاييس ملائمة؟

لا .

● ما متطلبات المعيار من المزاوِل فى حالة توصله بعد قبوله للمهمة إلى أن المقاييس المحددة ليست مناسبة؟

على المزاوِل فى هذه الحالة ابداء استنتاج متحفظ أو عكسى أو الامتناع عن ابداء الاستنتاج . وفى بعض الحالات يقوم المزاوِل بدراسة الانسحاب من المهمة .

● كيف يقوم المزاوِل بتقييم ملائمة المقاييس المحددة للمهمة؟

يقوم المزاوِل بدراسة مدى توفر الخصائص سالف الإشارة إليها , وتتوقف الأهمية النسبية لكل خصيصة على حده بالنسبة للمهمة على الحكم الشخصى للمزاوِل .

● ما متطلبات المعيار فى حالة استخدام مقاييس محددة موضوعة من قبل مستخدمين محددين لتلبية احتياجاتهم الخاصة؟

يجب تضمين تقرير التأكد ما يلى :

أولاً : الإشارة - فى حالة تعلق ذلك بظروف المهمة - إلى أن المقاييس المحددة ليست واردة فى قوانين أو لوائح تم اصدارها من قبل جهة ذات خبره أو معترف بها كجهة تراعى عملية الشفافية الواجبه .

ثانياً : النص على قصر استخدام التقرير من قبل المستخدمين المحددين ولاغراضهم .

● **ما الحل اذا لم تكن هناك مقاييس محددة لموضوع المهمة ؟**

يتم في هذه الحالة أداء ما يلي :

أولاً : وضع مقاييس محددة خصيصاً .

ثانياً : قيام المزاوول بدراسة ما اذا كانت المقاييس الموضوعية خصيصاً تسفر عن تقرير تأكد مضلل للمستخدمين المرتقبين .

ثالثاً : قيام المزاوول بالحصول على اقرار من المستخدمين المرتقبين أو الطرف المسند للمهمة حول ملاءمة المقاييس المحددة الموضوعية خصيصاً لأغراض المستخدمين المرتقبين .

وفي حالة عدم الحصول على الاقرار المشار إليه في ثالثاً يقوم المزاوول بدراسة أثر ذلك على ماينبغي أدائه بغرض تقييم ملاءمة تلك المقاييس المحددة في تقرير التأكد .

● **متى يقوم المزاوول بدراسة الأهمية النسبية ؟**

يقوم المزاوول بدراسة الأهمية النسبية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة وكذلك عند تقييم مدى خلو المعلومات الخاصة بموضوع المهمة من أى تحريفات .

● **ما هي العوامل التي تؤثر في دراسة المزاوول للأهمية النسبية ؟**

تتمثل هذه العوامل فيما يلي :

أ- تفهم وتقييم العوامل التي قد تؤثر في قرارات المستخدمين المرتقبين .

ب- العوامل الكمية والنوعية وتأثيرها على تقييم أو قياس موضوع المهمة .

ج- مصالح المستخدمين المرتقبين .

● **ما اثر مستوى خطر المهمة في كل من مهمة تأكد مناسب وتأكد محدود على طبيعة**

وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة ؟

أولاً : في ظل مهمة التأكد المناسب :

يتم تخفيض خطر المهمة إلى مستوى منخفض مقبول للحصول على تأكد مناسب كأساس للنموذج الايجابي لابداء استنتاج , ويؤثر هذا على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة .

ثانياً : فى ظل مهمة التأكد المحدود :

يكون مستوى خطر المهمة أعلى منه فى مهمة التأكد المناسب ويؤثر هذا على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة بحيث يكون كافياً للحصول على مستوى مقبول من التأكد ليكون أساساً للنموذج السلبي لابداء الاستنتاج .

● ما المقصود بخطر مهمة التأكد ؟

يشمل خطر مهمة التأكد كلا من الخطر المتأصل وخطر الرقابة وخطر عدم الاكتشاف .

(يرجع إلى الفقرة 49 من الاطار العام لخدمات

التأكد)

● ما هى العوامل المحددة لدراسة المزاوول لمكونات خطر مهمة التأكد ؟

يؤثر فى ذلك طبيعة موضوع المهمة وما اذا كانت مهمة تأكد مناسب أو مهمة تأكد محدود .

القسم السابع

الاستعانه بعمل خبير

● ما متطلبات المعيار بشأن الاستعانه بعمل خبير ؟

تتمثل هذه المتطلبات فيما يلى :

أولاً : ينبغى أن يتوفر فى المزاوول والخبير المهارة اللازمة والمعرفة المتعلقة بموضوع المهمة والمقاييس المحددة اللازمة للمزاوول لتحديد ما اذا كان قد تم الحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة .

ثانياً : ينبغى على المزاوول التحقق من أن الخبير لديه التفهم الكافى للمعايير المصرية لمهام التأكد ليتسنى لهم ربط العمل المكلفون به مع هدف المهمة .

ثالثاً : ينبغى على المزاوول المشاركة فى المهمة وتفهم العمل الذى تم الاستعانه بالخبير لأدائه , وذلك إلى المدى الذى يمكن المزاوول من قبول مسئولية ابداء استنتاج على المعلومات الخاصة بموضوع المهمة .

رابعاً: ينبغي على المزاوّل الحصول على أدلة كافية وملائمة بأن عمل الخبير كاف لأغراض مهمة التأكد .

• هل يوفر هذا المعيار ارشادات تتعلق بالاستعانة بعمل خبير فى مهام تشتمل على مسؤولية مشتركة وإعداد تقارير بين المزاوّل وبين خبير أو أكثر؟

ينبغي على المزاوّل تطبيق إجراءات مراقبة الجودة ذات العلاقة بمسؤولية كل شخص يؤدي مهمة تأكد بما فى ذلك الخبراء من غير المحاسبين المهنيين , وذلك لضمان الالتزام بهذا المعيار وغيره من المعايير ذات العلاقة .

• ما هى حدود المهارة والكفاية والمعرفة التى ينبغى توفرها لدى المزاوّل عند الاستعانة بعمل خبير؟

ينبغي أن يتوفر لديه المهارة والكفاية والمعرفة التى تمكنه مما يلى :

أ- تحديد أهداف العمل المكلف به وارتباطه بأهداف المهمة .

ب- دراسة مدى معقولية الافتراضات والأساليب والبيانات الأساسية التى يستخدمها الخبير .

ج- دراسة مدى معقولية الحقائق التى توصل لها الخبير فيما يتعلق بظروف المهمة والاستنتاج الذى توصل إليه المزاوّل .

• ما الذى ينبغى على المزاوّل أدائه فى مجال تقييمه لكفاية وملاءمة الأدلة التى قدمها الخبير؟

يقوم المزاوّل فى هذا الصدد بتقييم الأمور التالية :

أ- الكفاءة المهنية للخبير (شاملة خبرته وموضوعيته) .

ب- مدى معقولية الافتراضات والأساليب والبيانات الأساسية التى استخدمها الخبير .

ج- مدى معقولية وأهمية الحقائق التى توصل إليها الخبير فيما يتعلق بظروف المهمة والاستنتاج الذى توصل إليه المزاوّل .

القسم الثامن

الحصول على الأدلة

• ما متطلبات المعيار بشأن الحصول على الأدلة؟

تتمثل هذه المتطلبات فيما يلي :

أولاً : ينبغى على المزاوول الحصول على الأدلة الكافية والملائمة التى بينى عليها استنتاجه .

ثانياً : يتم الحصول على هذه الأدلة الكافية والملائمة فى مهمة تأكد مناسب كجزء من إجراءات مهمة متصلة ومنظمة تشتمل على ما يلى :

أ- تفهم موضوع المهمة والظروف الأخرى شاملة تفهم نظام الرقابة الداخلية .

ب- تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر للمعلومات الخاصة بموضوع المهمة استناداً على التفهم الذى تم الحصول عليه فى (أ) اعلاه .

ج- الاستجابة للمخاطر التى تم تقييمها واثـر ذلك على تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الإضافية .

د- أداء إجراءات إضافية بناء على المخاطر التى تم تحديدها , باستخدام مزيج من الإجراءات التالية :

1- التفتيش .

2- الملاحظة .

3- المصادقة .

4- إعادة الحساب وإعادة الأداء .

5- الاستفسار .

6- إجراءات التحقق التحليلية .

هـ- تقييم كفاية الأدلة وملاءمتها .

ثالثاً : ينبغى على المزاوول الحصول على اقرارات من الطرف المسئول كلما كان ذلك ملائماً .

• **ما المقصود بكفاية الأدلة ؟**

الكفاية هى مقياس لكمية الأدلة .

• **ما المقصود بملاءمة الأدلة ؟**

الملاءمة هى مقياس لنوعية الأدلة ومصداقيتها .

- هل تعد صعوبة أو تكلفة الحصول على دليل مبرراً للاستغناء عنه؟

لا , وانما ينبغي على المزاوول ممارسة الشك المهني فى تقييم كمية ونوع الأدلة (وكفايتها وملاءمتها) لدعم تقرير التأكد .
- هل تتفق كل من مهام التأكد المناسب ومهام التأكد المحدود فى تطبيق مهارات التأكد وأساليب وجمع الأدلة الكافية والملائمة؟

يتطلب كل من نوعى مهام التأكد تطبيق مهارات التأكد وأساليبه وجمع الأدلة الكافية والملائمة كجزء من إجراءات مهمة متصلة ومنتظمة تشتمل على الحصول على تفهم لموضوع المهمة وغير ذلك من الظروف الخاصة بها .

الآ أن طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات لجمع الأدلة الكافية والملائمة فى مهمة التأكد المحدود تكون محدودة نسبياً اذا ما قورنت بمهمة التأكد المناسب .
- هل هناك معايير محددة لتوفير ارشادات عن إجراءات جمع الأدلة الكافية والملائمة لمهمة تأكد محدود؟

قد تكون هناك معايير محددة لبعض موضوعات المهام .
- ما الحل اذا لم تتوفر معايير محددة لمهام التأكد فيما يتعلق بإجراءات جمع الأدلة الكافية والملائمة؟

تتنوع إجراءات جمع الأدلة الكافية والملائمة حسب تنوع ظروف المهمة وعلى الأخص فيما يتعلق بما يلى :

أ- موضوع المهمة .

ب- احتياجات المستخدمين المرتقبين .

ج- الطرف المسند للمهمة .

د- التوقيت المناسب .

هـ- قيود التكلفة .
- لماذا يتطلب المعيار ضرورة حصول المزاوول على اقرارات مكتوبة من الطرف المسئول كلما كان ذلك ممكناً؟

يتطلب المعيار ذلك باعتبار أن الاقرار المكتوب يقلل من امكانية حدوث سوء فهم بين المزاوول والطرف المسئول .
- هل يمثل عدم وجود اقرار مكتوب من الطرف المسئول قيداً على نطاق عمل المزاوول؟

نعم , ومن ثم فقد يترتب على استنتاج متحفظ أو الامتناع عن ابداء الاستنتاج , ويمكن للمزاول فى هذه الحالة وضع قيد على استخدام تقرير التأكد .

● هل يمكن للطرف المسئول – فى اطار مهمة تأكد – أن يعمل اقراراً من تلقاء نفسه أو رداً على استفسارات محددة ؟

نعم .

● ما دور المزاول بالنسبة للاقرارات المقدمة من الطرف المسئول من تلقاء أنفسهم ؟

يقوم المزاول – فى حالة ارتباط هذه الاقرارات بأمر تعتبر هامة فى مجال تقييم أو قياس موضوع المهمة – بما يلى :

أولاً : تقييم معقولة هذه الاقرارات واتساقها مع الأدلة التى تم الحصول عليها .

ثانياً : دراسة مدى توفر المعلومات بصورة جيدة لدى مقدمى الاقرارات حول أمور محددة .

ثالثاً : الحصول على أدلة مؤيدة فى حالة مهمة التأكد المناسب أو السعى للحصول على أدلة مؤيدة فى حالة مهمة التأكد المحدود .

● هل يمكن أن تحل الاقرارات التى يقدمها الطرف المسئول محل الأدلة الأخرى التى يتوقع المزاول توفرها بصورة معقولة ؟

لا .

● ما مدلول عدم قدرة المزاول الحصول على أدلة كافية وملائمة حول ماله (أو يمكن أن يكون له) تأثير هام على تقييم أو قياس موضوع المهمة فى الأحوال التى يكون فيها معتاداً توفر هذه الأدلة ؟

بعد هذا بمثابة قيد على نطاق المهمة حتى ولو تم استلام اقرار من الطرف المسئول حول هذا الأمر .

القسم التاسع

الأحداث اللاحقة

● ما متطلبات المعيار بشأن الأحداث اللاحقة ؟

ينبغى على المزاول دراسة تأثير الأحداث التى تقع حتى تاريخ اصدار تقرير التأكد على المعلومات الخاصة بموضوع المهمة والمتعلقة بهذا التقرير .

● ما هو العامل المحدد لمدى دراسة الأحداث اللاحقة ؟

يعتمد مدى دراسة الأحداث اللاحقة على احتمال تأثير تلك الأحداث على كل من موضوع المهمة وملاءمة الاستنتاج الذى توصل إليه المزاول .

القسم العاشر

التوثيق

● ما متطلبات التوثيق وفقاً لهذا المعيار ؟

ينبغى على المزاول توثيق الأمور الهامة التى ساعدت على توفير أدلة تدعم تقرير التأكيد والتى تؤيد أداء المهمة وتماها طبقاً للمعيار المصرى لمهام التأكيد .

● ما المقصود بالتوثيق ؟

هو سجل للاستدلال المنطقى للمزاول فى كافة الأمور الهامة التى تتطلب ممارسة الحكم المهنى ومايرتبط به من استنتاجات .

● هل من الضرورى (أو العملى) توثيق كل أمر يقوم المزاول بدراسته ؟

لا .

القسم الحادى عشر

إعداد تقرير التأكيد

● ما هى متطلبات الرئيسية لإعداد تقرير التأكيد ؟

تتمثل هذه المتطلبات فيما يلى :

أولاً : ينبغى على المزاول استخلاص ما اذا كان قد تم الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة لدعم الاستنتاج الذى قام بإبدائه فى تقرير التأكيد .

ثانياً : ينبغى أن يكون التقرير التأكيد مكتوباً وأن يحتوى على تعبير واضح عن استنتاج المزاول بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة .

● هل يمكن للمزاول تقديم تقرير شفهي ؟

ليس هناك ما يمنع من ذلك , بشرط أن يقدم أيضاً تقريراً مكتوباً محدداً .

- هل يتطلب هذا المعيار نموذجاً نمطياً للتقارير التي تتعلق بجميع مهام التأكد ؟
لا , وانما يشتمل فقط على العناصر الأساسية التي ينبغي تضمينها في تقرير التأكد .
وتعد تقارير خصباً على نحو يناسب الظروف المعينة الخاص بكل مهمة , ومن ثم يختار المزاوول إما أسلوب النموذج المختصر أو نموذج المطول في إعداد تقريره .

- ما المقصود بالنموذج المختصر لتقرير التأكد ؟

يشتمل النموذج المختصر على العناصر الأساسية فقط .

- ما الذي يميز النموذج المطول لتقرير التأكد ؟

يشتمل هذا النموذج على وصف تفصيلي لشروط المهمة والمقاييس المحددة المستخدمة والحقائق المتعلقة بجوانب معينة في المهمة , كما قد يشتمل على التوصيات والعناصر الأساسية .

ويراعى فصل الحقائق والتوصيات (إن وجدت) عن الاستنتاج الذي توصل إليه المزاوول بشأن المعلومات الخاصة بموضوع المهمة , مع توضيح أن هذا العرض ليس الهدف منه التأثير على استنتاج المزاوول .

- هل يمكن للمزاوول استخدام أساليب طباعة معينة والآليات الأخرى لتعزيز وضوح وامكانية قراءة تقرير التأكد ؟

نعم

- ما هي العناصر الأساسية التي يشتمل عليها تقرير التأكد ؟

ينبغي أن يشمل تقرير التأكد على العناصر الأساسية التالية :

- 1- العنوان (بحيث يشير بوضوح إلى أن التقرير تقرير تأكد مستقل) .
- 2- الموجه إليهم التقرير (كافة المستخدمين المرتقبين) .
- 3- تحديد ووصف للمعلومات الخاصة بموضوع المهمة .
- 4- تحديد المقاييس المحددة .
- 5- وصف أية محددات متصلة هامة تصاحب التقييم أو قياس موضوع المهمة مقابل المقاييس المحددة (كلما كان ذلك في الإمكان) .

- 6- عبارة تفيد حظر استخدام تقرير التأكد إلا من قبل المستخدمين المعينين أو لغرض معين (اذا كانت المقاييس المحددة لتقييم أو قياس موضوع المهمة غير متاحة إلا لمستخدمين مرتقيين محددين أو ارتباطها بغرض محدد) .
- 7- عبارة لتحديد الطرف المسئول وبيان كل من الطرف المسئول والمزاوول .
- 8- عبارة توضح أن المهمة قد تم أداؤها طبقاً للمعايير المصرية لمهام التأكد .
- 9- ملخص العمل الذى تم أدائه .
- 10- استنتاج المزاوول .
- 11- تاريخ تقرير التأكد .

12- اسم المؤسسة أو المزاوول وموقعة المحدد (عادة مايكون فى المدينة التى يوجد بها مكتب المزاوول المسئول عن المهمة) .

• **إضرب أمثلة للمعلومات الخاصة بموضوع المهمة والتي يتم توصيفها فى التقرير**

:

من أمثلتها :

أ- النقطة الزمنية أو الفترة الزمنية التى يرتبط بها التقييم أو قياس موضوع المهمة .

ب- اسم المنشأة أو الفرع (أو المكون) التى يرتبط بها موضوع المهمة .

ج- تفسير خصائص موضوع المهمة أو المعلومات الخاصة بهذا الموضوع ، والتي يمكن أن تؤثر على دقة التقييم أو قياس موضوع المهمة مقابل المقاييس المحددة .

• **ماهى الأمور التى يمكن للمزاوول الإفصاح عنها فى تقريره بشأن تحديد المقاييس المحددة ؟**

تتمثل فيما يلى :

أ- مصدر المقاييس المحددة (قوانين أو لوائح أو عن طريق جهة من الخبراء) .

ب- مدى ارتباط المقاييس بسياق موضوع المهمة .

ج- طرق القياس المستخدمة (فى حالة السماح بالاختيار من بين طرق متعددة) .

د- التفسيرات المتعلقة بتطبيق المقاييس المحددة وفقاً لظروف المهمة .

هـ- أية تغييرات فى طرق القياس المستخدمة .

● **ما القواعد التى تحكم ملخص العمل الذى تم أدائه والذى تتم الإشارة إليه فى تقرير التأكد ؟**

تتمثل هذه القواعد فيما يلى :

أولاً : يتم الاسترشاد بمعيار المراجعة المصرى رقم 700 الخاص بتقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة وكذلك بمعيار المصرى لمهام الفحص المحدود رقم 2410 فى إعداد الملخص .

ثانياً : يكون ملخص العمل المؤدى فى مهام التأكد المحدود أكثر تفصيلاً منه فى مهام التأكد المناسب .

ثالثاً : يجب تضمين ملخص مهام التأكد المحدود أن إجراءات جمع الأدلة محدودة وتقل عن إجراءات جمع الأدلة فى مهام التأكد المناسبة بما يترتب عليه الحصول على تأكد أقل منه فى حالة التأكد المناسب .

● **كيف يتم التعبير عن الاستنتاج فى مهمة التأكد المناسب ؟**

يتم التعبير عن الاستنتاج بشكل ايجابى .

مثال ذلك :

(وفى رأينا أن نظام الرقابة الداخلية فعال فى كافة جوانبه الهامة والمؤثرة استناداً إلى المقاييس المحددة س, ص, ع) .

● **كيف يتم التعبير عن الاستنتاج فى مهمة التأكد المحدود ؟**

يتم التعبير عن الاستنتاج بشكل سلبى .

مثال ذلك :

(استناداً إلى عملنا المشار إليه فى هذا التقرير فإنه لم ينم إلى علمنا ما يجعلنا نعتقد بعدم عدالة ووضوح تأكيد الطرف المسئول عن فعالية الرقابة الداخلية فى كافة جوانبها الهامة وفقاً للمقاييس المحددة س, ص, ع) .

• متى ينبغي على المزاوول عدم ابداء استنتاج غير متحفظ؟

ينبغي على المزاوول عدم ابداء الاستنتاج غير المتحفظ عند توفر الظروف التالية والتي يكون فى تقديره وحكمه أنها ذات تأثير هام :

أولاً : حالة وجود قيد على نطاق عمل المزاوول وفرض قيود تمنع المزاوول من الحصول على الأدلة اللازمة لتخفيض خطر مهمة التأكد إلى المستوى المناسب.

وفى هذه الحالة يقوم المزاوول اما بابداء استنتاج متحفظ أو الامتناع عن ابداء الاستنتاج.

ثانياً : عدم التعبير عن التأكيد بصورة عادلة وواضحة فى كافة جوانبه الهامة , أو وجود تحريف هام ومؤثر فى المعلومات الخاصة بموضوع المهمة والمقاييس المحددة .

وفى هذه الحالة يقوم المزاوول اما بابداء استنتاج متحفظ أو استنتاج عكسى .

ثالثاً : اكتشاف المزاوول بعد قبول المهمة عدم ملاءمة المقاييس المحددة أو عدم ملاءمة موضوع المهمة .

وفى هذه الحالة على المزاوول إما :

أ- ابداء استنتاج متحفظ أو استنتاج عكسى اذا كان ذلك سيؤدى إلى تضليل المستخدمين المرتقبين .

أو ب- ابداء استنتاج متحفظ أو الامتناع عن ابداء استنتاج فى باقى الحالات الأخرى.

• ما الاستنتاج الذى على المزاوول ابدائه فى حالة عدم أهمية تأثير مسألة ما وعلى نحو لا يتطلب ابداء استنتاج عكسى أو الامتناع عن ابداء استنتاج؟

فى هذه الحالة يقوم بابداء استنتاج متحفظ بعبارة "فيما عدا" وذلك فيما يتعلق بتأثير المسألة التى يرتبط بها التحفظ .

القسم الثانى عشر

المسئوليات الأخرى لإعداد التقارير

● ما هي مسئوليات إعداد التقارير الأخرى التي ينبغي على المزاوول دراستها وفقاً لهذا المعيار؟

تتمثل في مدى ملاءمة توصيل وإبلاغ الأمور ذات العلاقة والتي تعتبر ذات أهمية بالنسبة للحوكمة – والتي تنشأ عن مهمة تأكد – إلى هؤلاء المسئولين عن الحوكمة

● ما المقصود (بالحوكمة) وفقاً لهذا المعيار؟

تتمثل في دور الأشخاص المكلفين بالاشراف والرقابة وتوجيه الطرف المسئول .وعادة ما يكون المسئولون عن الحوكمة مسئولين عن تأكيد أن المنشأة تحقق أهدافها ورفع تقارير بشأن ذلك إلى الأطراف المهتمة بالموضوع .

● هل من الملائم إجراء الاتصال بصورة مباشرة بين المزاوول وبين المسئولين عن الحوكمة أو الطرف المسئول (في حالة اختلاف هذا الطرف عن الطرف الذي أسند المهمة) وذلك فيما يتعلق بالطرف المسئول؟

لا , ليس من الملائم إجراء هذا الاتصال .

● ما المقصود بمصطلح (الأمور ذات الصلة التي تهم الحوكمة) وفقاً لهذا المعيار؟

هي الأمور الناتجة عن مهمة الحوكمة والتي تعد حسب رأى المزاوول ذات أهمية وصلة بالمسئولين عن الحوكمة والتي نمت إلى علم المزاوول اثناء أدائه لمهمة التأكد , بشرط أن يكون منصوصاً في شروط المهمة على تحديد الأمور التي تهم الحوكمة

ثانى عشر: معايير اختبار المعلومات المالية المستقبلية

المعيار المصرى لمهام التأكد رقم 3400

اختبار المعلومات المستقبلية

القسم الأول – تمهيد

• ما الذى يهدف إليه هذا المعيار ؟

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير ارشادات حول المهام الخاصة باختبار وابداء الرأى عن المعلومات المالية المستقبلية بما فى ذلك إجراء الاختبارات للحصول على أفضل التقديرات والافتراضات النظرية .

• هل يسرى هذا المعيار على اختبار المعلومات المالية المستقبلية الواردة فى شكل عام أو شكل وصفى (كالتقرير السنوى للمنشأة) ؟

لا , وذلك رغم أن العديد من الإجراءات التى يتضمنها المعيار قد تصلح لهذا النوع من الاختبار.

• ما هى المتطلبات الرئيسية لهذا المعيار ؟

تتمثل فى ضرورة قيام المراجع عند إجراء مهمة اختبار لمعلومات مالية مستقبلية الحصول على أدلة كافية وملائمة فيما يتعلق بكل من الأمور التالية :

أ- معقولية الافتراضات – التى بنيت على أفضل تقديرات الإدارة – والتى تم استخدامها فى الوصول إلى المعلومات المالية المستقبلية .

ب- اتفاق الافتراضات النظرية مع الغرض من المعلومات .

ج- الإعداد الجيد للمعلومات المالية المستقبلية وفقاً لتلك الافتراضات .

- د- إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية بطريقة مناسبة والافصاح الكافى عن كل الافتراضات الهامة , بما فى ذلك الإشارة الصريحة إلى مدى تمثيل هذه الافتراضات الخاصة بأفضل التقديرات أو لافتراضات نظرية .
- هـ- إعداد المعلومات المالية المستقبلية وفقاً لأساس يتسق مع القوائم المالية .

● ما المقصود بالمعلومات المالية المستقبلية ؟

تتمثل المعلومات المالية المستقبلية فى تلك المعلومات المالية المبنية على افتراضات عن أحداث قد تقع فى المستقبل ورد فعل المنشأة المحتمل تجاهها .
وتخضع المعلومات المالية بطبيعتها للحكم الشخصى بدرجة كبيرة , كما أن إعدادها يتطلب ممارسة قدر كبير من الحكم الشخصى .

● ما هى صور المعلومات المالية المستقبلية ؟

قد تكون المعلومات المالية المستقبلية فى صورة :

أ- تنبؤات .

أو ب- تقديرات مستقبلية .

أو ج- خليط من كلهما .

● ما المقصود بالتنبؤات ؟

هى المعلومات المالية المستقبلية المعده على أساس افتراضات خاصة بأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حدوثها ورد فعل الإدارة المتوقع عند تحقق تلك الافتراضات وذلك فى التاريخ الذى يتم إعداد المعلومات فيه (الافتراضات المتعلقة بأفضل التقديرات) .

● ما المقصود بالتقديرات المستقبلية ؟

هى تلك المعلومات المالية المستقبلية المعده فى ضوء أى من الأسس التالية :

أ- افتراضات نظرية عن أحداث مستقبلية ورد فعل الإدارة تجاهها والتي ليس من الضرورى أن تحدث .

ب- خليط من الافتراضات المستخدمة لإعداد أفضل التقديرات والافتراضات النظرية .

● هل تتضمن المعلومات المالية المستقبلية القوائم المالية ؟

نعم قد تتضمن القوائم المالية كلها أو واحدة أو أكثر منها .

● لماذا يتم إعداد المعلومات المالية المستقبلية؟

يتم إعدادها للوفاء بأحد الأغراض التالية :

أ- كأداة داخلية لمساعدة الإدارة فى اتخاذ قراراتها .

ب- للتقديم للغير .

ومن أمثلة ذلك :

- المعلومات عن التدفقات المستقبلية والتي يتم تضمينها نشرة الاكتتاب .

- المعلومات المستقبلية التي يتم تضمينها فى التقرير السنوى .

- المعلومات المستقبلية عن التدفقات النقدية التي يتم تقديمها للجهات

المقرضة

● على من تقع مسئولية إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية؟

تقع مسئولية إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية على الإدارة بما فى ذلك تحديد الافتراضات التي بنيت عليها تلك المعلومات والافصاح عنها .

● ما دور المراجع بالنسبة للمعلومات المالية المستقبلية؟

قد يطلب من المراجع القيام باختبار هذه المعلومات واصدار تقرير عنها لزيادة مصداقيتها سواء كان الغرض من المعلومات الاستخدام الداخلى أو بمعرفة الغير .

القسم الثانى

تأكيدات المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المالية المستقبلية

● هل المراجع فى موقف يسمح له بابداء رأى حول مدى تحقق النتائج الموضحة بالمعلومات المالية المستقبلية؟

لا , حيث أنه فى موقف لايسمح له بذلك وذلك للأسباب التالية :

أولاً : تعلق المعلومات المالية المستقبلية بأحداث لم تقع وقد لاتقع على الأطلاق

ثانياً : أن الأدلة التي تؤيد الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية تعتبر أدلة تنبؤية .

ثالثاً : يصعب على المراجع الحصول على قدر كاف من القناعة من الأدلة التنبؤية على نحو يمكنه من ابداء رأى ايجابي حول خلو الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية من أى تحريف هام ومؤثر. وبناء عليه فإن المراجع عند قيامه بإبداء الرأى حول مدى معقولية افتراضات الإدارة فإنه يقدم فقط مستوى معقولاً من التأكد .

• **متى يكون المراجع فى موقف يمكنه من ابداء رأى ايجابي حول الافتراضات التي بنيت عليها المعلومات المالية المستقبلية ؟**

إذا كان فى تقدير المراجع أنه قد حصل على درجة معقولة من القناعة , فإنه يمكن له فى هذه الحالة فقط ابداء رأى ايجابي حول تلك الافتراضات .

القسم الثالث

قبول المهمة

• **ما هى الأمور التي ينبغى على المراجع دراستها قبل قبول مهمة اختبار معلومات مالية مستقبلية ؟**

تتمثل هذه الأمور فيما يلى :

- أ- الغرض من استخدام هذه المعلومات .
- ب- مدى توزيع المعلومات (شكل محدود أو شكل عام) .
- ج- طبيعة الافتراضات (أفضل التقديرات / افتراضات نظرية) .
- د- العناصر المكونة للمعلومات .
- هـ- الفترة التي تغطيها المعلومات .

• **متى لايقبل المراجع المهمة ؟**

يجب ألا يقبل المراجع المهمة فى الحالتين التاليتين :

- أ- إذا كانت الافتراضات غير واقعية بدرجة واضحة .

ب- عند اعتقاده بعدم ملاءمة المعلومات المالية المستقبلية للغرض المعده من أجله .

ويجب عليه الانسحاب من المهمة فى حالة تحقق أى من هاتين الحالتين .

• هل يجب أن يتفق المراجع والعميل على شروط المهمة؟

نعم , ومن مصلحة كليهما قيام المراجع بارسال خطاب قبول المهمة تفادياً لأى سوء فهم

وبحديث يشمل خطاب قبول المهمة الأمور التالية :

أ- مسئولية الإدارة عن الافتراضات و امداد المراجع بالمعلومات والبيانات المستخدمة للوصول إلى الافتراضات .

ب- دراسة المراجع للأمور السابق سردها قبل قبول المهمة .

القسم الرابع

معرفة طبيعة النشاط

• لماذا يجب على المراجع الحصول على مستوى كاف من المعرفة عن نشاط المنشأة؟

يجب على المراجع الحصول على هذه المعرفة ليكون بمقدوره تقييم مدى تحديد كافة الافتراضات الهامة المطلوبة لإعداد المعلومات المالية المستقبلية .

• هل يحتاج المراجع للتعرف على الخطوات التى تتبعها المنشأة فى إعداد المعلومات المالية المستقبلية؟

نعم .

• إضرب أمثلة للعناصر التى ينبغى على المراجع مراعاتها عند دراسة خطوات المنشأة فى إعداد المعلومات المالية المستقبلية.

من بين هذه العناصر :

- أ- الرقابة الداخلية على نظام إعداد المعلومات المالية المستقبلية .
- ب- خبرات الأشخاص القائمين على إعداد المعلومات المالية المستقبلية .
- ج- طبيعة المستندات التي تعدها المنشأة لتأييد افتراضات الإدارة .
- د- درجة استخدام الأساليب الإحصائية والرياضية .
- هـ- درجة الاعتماد على استخدام الحاسب الآلى .
- و- الأساليب المستخدمة فى التوصل إلى الافتراضات وتطبيقها .
- ز- صحة المعلومات المالية المستقبلية المعدة فى فترات سابقة , وأسباب وجود اختلافات جوهرية فيها .

● لماذا يجب على المراجع دراسة مدى امكانية الاعتماد على المعلومات المالية التاريخية؟

يجب على المراجع إجراء ذلك لتحقيق الأغراض التالية :

أولاً : تقييم مدى إعداد المعلومات المالية المستقبلية وفقاً لأساس متسق مع المعلومات المالية التاريخية .

ثانياً : توفير قاعدة تاريخية يمكن استخدامها فى تقييم افتراضات الإدارة .

● كيف يتسنى للمراجع إجراء دراسة امكانية الاعتماد على المعلومات المالية التاريخية ؟

يقوم المراجع بتحديد مدى مراجعة تلك القوائم المالية التاريخية أو فحصها فحصاً محدوداً ومدى استخدام مبادئ محاسبية مقبولة فى إعدادها .

وفى حالة تعديل تقرير المراجعة أو الفحص المحدود للمعلومات المالية التاريخية فإنه ينبغى على المراجع مراعاة ذلك وأثره على اختباره للمعلومات المالية المستقبلية .

القسم الخامس

الفترة التى تغطيها المعلومات المالية المستقبلية

● لماذا أوجب المعيار على المراجع مراعاة الفترة التى تغطيها المعلومات المالية المستقبلية ؟

أوجب المعيار ذلك باعتبار أن الافتراضات التي بنيت عليها تلك المعلومات تزداد درجة عدم واقعيتها كلما زادت الفترة التي تغطيها , نظراً لانخفاض قدرة الإدارة على التوصل إلى افتراضات مبنية على أفضل التقديرات .
وبصورة عامة فإنه يجب ألا تمتد الفترة بعد الوقت الذي يتوفر فيه لدى الإدارة أسس معقولة لافتراضاتها .

● **إضرب أمثلة للعوامل التي ينبغي على المراجع مراعاتها فيما يتعلق بالفترة التي تغطيها المعلومات المالية .**

من أمثلتها :

- أ- دورة التشغيل .
- ب- امكانية الاعتماد على الافتراضات .
- ج- احتياجات مستخدمى المعلومات المالية المستقبلية .

القسم السادس

إجراءات الاختبار

● **ما هي الأمور التي ينبغي على المراجع مراعاتها عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الاختبار؟**

تتمثل هذه الأمور فيما يلى :

- أ- امكانية وجود تحريفات هامة ومؤثرة .
- ب- الخبرة المكتسبة من المهام السابقة .
- ج- كفاءة الإدارة في إعداد المعلومات المالية المستقبلية .
- د- مدى تأثر المعلومات المالية المستقبلية بالحكم الشخصى للإدارة .
- هـ- مدى الثقة فى البيانات المستخدمة فى إعداد المعلومات المالية المستقبلية .

● **ماهى متطلبات المعيار من المراجع بشأن اختبار المعلومات المالية المستقبلية ؟**

يتطلب المعيار من المراجع القيام بما يلى :

أولاً : تقييم مصادر الأدلة المؤيدة لافتراضات أفضل تقديرات الإدارة ومدى امكانية الاعتماد عليها (سواء كانت الأدلة داخلية أو خارجية) .

ثانياً : تقييم مدى بناء الافتراضات على خطط للمنشأة يمكن تحقيقها من خلال الموارد المتاحة .

ثالثاً : مراعاة كافة الآثار الهامة المترتبة على استخدام افتراضات نظرية .

رابعاً : مراعاة الحصول على درجة قناعة كافية بأن الافتراضات النظرية متسقة مع الغرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية .

خامساً : الاقتناع بأن المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها وفقاً لافتراضات الإدارة بشكل مناسب . (وذلك من خلال إجراء اختبارات لدقة العمليات الحسابية والتحقق من الاتساق الداخلى) .

سادساً : الاهتمام بدرجة تأثير الأمور الأكثر حساسية للتغيرات على النتائج التى تظهرها المعلومات المالية المستقبلية .

سابعاً : مراعاة اتفاق البيانات فى العنصر (من عناصر المعلومات المالية المستقبلية) الذى يتم اختياره مع البيانات ذات العلاقة فى القوائم المالية الأخرى .

ثامناً : مراعاة مدى امكانية تطبيق إجراءات الاختبار على المعلومات التاريخية فى حالة تضمين المعلومات المالية المستقبلية لجزء انقضى من الفترة المالية الحالية .

تاسعاً : الحصول على اقرارات مكتوبة من الإدارة حول مايلى :

أ- الغرض الذى تستخدم فيه المعلومات المالية المستقبلية .

ب- مدى اكتمال افتراضات الإدارة .

ج- قبول الإدارة للمسئولية عن المعلومات المالية المستقبلية .

القسم السابع

العرض والإفصاح

- ما الذى يجب على المراجع دراسته عند تقييم العرض والإفصاح للمعلومات المالية المستقبلية؟

يجب على المراجع – فضلاً عن متطلبات القوانين والقواعد التنظيمية والمعايير المهنية – دراسة الأمور التالية :

أ- امداد عرض المعلومات المالية المستقبلية بالمعلومات للقارىء وعدم تضليله

ب- تمام الافصاح عن السياسات المحاسبية بشكل كاف فى الايضاحات المرفقة بالمعلومات المالية المستقبلية .

ج- كفاية الافصاح عن الافتراضات فى الايضاحات المرفقة بالمعلومات المالية المستقبلية مع مراعاة ما يلى :

- توضيح ما اذا كانت الافتراضات تمثل أفضل تقديرات الإدارة أم افتراضات نظرية .

- الافصاح عما اذا كانت الافتراضات متعلقة بأمر جوهريه خاضعة لدرجة كبيرة من عدم التأكد ومدى حساسية النتائج المتعلقة بها .

د- الافصاح عن تاريخ إعداد المعلومات المالية المستقبلية ومدى تأكد الإدارة من ملاءمة الافتراضات فى ذلك التاريخ .

هـ- ايضاح أسس اختيار نقط معينة داخل مدى محتمل لهذا التقدير (فى حالة ظهور المعلومات المالية المستقبلية فى صورة مدى) وما اذا كان المدى قد تم اختياره بأسلوب غير متحيز أو مضلل .

و- الافصاح عن أى تغيير فى السياسات المحاسبية عن تلك المتبعة فى إعداد القوائم المالية التاريخية , وكذلك الافصاح عن أسباب التغيير وأثره على المعلومات المالية المستقبلية .

القسم الثامن

التقرير عن اختبار معلومات مالية مستقبلية

• ما هى العناصر الرئيسية التى يجب أن يتضمنها تقرير المراجع عن اختبار المعلومات المالية المستقبلية ؟

تتمثل هذه العناصر فيما يلى :

أ- عنوان التقرير .

ب- الموجه إليه التقرير .

- ج- تحديد المعلومات المالية المستقبلية .
- د- الإشارة إلى المعيار المصرى الخاص باختبار المعلومات المالية المستقبلية .
- هـ- عبارة للإشارة إلى مسئولية الإدارة عن المعلومات المالية المستقبلية , بما فى ذلك مسئوليتها عن الافتراضات التى بنيت عليها هذه المعلومات .
- و- الإشارة إلى الغرض من إعداد المعلومات المالية المستقبلية والأطراف التى يقتصر توزيع تلك المعلومات عليها (فى حالة وجود حظر على توزيع تلك المعلومات) .
- ز- التأكيد السلبى حول مدى توفير الافتراضات أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية .
- ح- ابداء رأى حول مدى إعداد المعلومات المالية المستقبلية بشكل ملائم على أساس الافتراضات المستخدمة وعرضها بما يتفق مع الاطار المحاسبى المستخدم فى إعداد القوائم المالية .
- ط- تحذير عن مدى امكانية تحقيق النتائج التى تظهرها المعلومات المالية المستقبلية.
- ى- تاريخ التقرير (وهو تاريخ استكمال الإجراءات) .
- ك- عنوان المراجع .
- ل- توقيع المراجع .

• ما هى صيغة التأكيد السلبى الذى يجب أن يتضمنه التقرير؟

يجب أن تشتمل الصيغة على ما اذا كان قد نما إلى علم المراجع كنتيجة لفحص الأدلة المؤيدة للافتراضات ما يدعوه إلى الاعتقاد بأن هذه الافتراضات لاتوفر أساساً مناسباً للمعلومات المالية المستقبلية .

• ما هى صيغة ابداء الرأى فى التقرير؟

يجب أن تشتمل صيغة ابداء الرأى على ما اذا كانت المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بصورة ملائمة على أساس الافتراضات المستخدمة ومدى عرضها بما يتفق مع الاطار المحاسبى المستخدم فى إعداد القوائم المالية .

• ما صيغة التحذير عن مدى امكانية تحقيق النتائج التى تظهرها المعلومات المالية المستقبلية؟

تشتمل هذه الصيغة على بيان ما اذا كان من المتوقع أن تكون النتائج الفعلية مختلفة عن المعلومات المالية المستقبلية , حيث أن الأحداث المتوقعة غالباً ما لا تتحقق كما هو متوقع وقد يكون الاختلاف جوهرياً . مع الإشارة إلى أنه لا يمكن اعطاء تأكيدات بأن النتائج الفعلية ستقع داخل مدى معين اذا كان التعبير عن المعلومات المالية المستقبلية يتم في صورة مدى . وكما ينبغي الإشارة أيضاً إلى أن الافتراضات المتعلقة بأحداث مستقبلية وتصرفات الإدارة ليس من المحتم تحققها , مع تحذير القارئ بعدم استخدام المعلومات المالية المستقبلية إلا في الغرض الموضح لها .

(انظر أمثلة التقارير في الفقرتين 29, 30 من

المعيار) .

● ما نوع الرأي الذي يجب على المراجع ابدائه في حالة اعتقاده بعدم سلامة عرض المعلومات المالية المستقبلية والافصاحات الخاصة بها ؟

عليه في هذه الحالة إما أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً عكسياً في تقريره , واذا تطلب الأمر فقد ينسحب من المهمة .

● ما نوع الرأي الذي يجب على المراجع ابدائه في حالة اعتقاده بأن واحداً أو اكثر من الافتراضات لا يوفر أساساً مناسباً للمعلومات المالية المستقبلية المعده على أساس أفضل التقديرات ؟

عليه أما أن يبدي رأياً عكسياً في تقريره أو أن ينسحب من المهمة .

● ما نوع الرأي الذي يجب على المراجع ابدائه في حالة اعتقاده بأن الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للمعلومات المالية المستقبلية في ظل الافتراضات النظرية ؟

عليه أما أن يبدي رأياً عكسياً في تقريره أو أن ينسحب من المهمة .

● ما الذي يجب على المراجع القيام به اذا تأثرت عملية الاختبار بظروف تمنع تطبيق واحد أو أكثر من الإجراءات اللازمة في تلك الظروف ؟

على المراجع الانسحاب من المهمة أو الامتناع عن ابداء رأى في تقريره , كما ينبغي وصف هذا القيد على نطاق الاختبار في تقريره .

ثالث عشر: معايير مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية

المعيار المصرى لمهام الخدمات

ذات الصلة رقم 4400

مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية

القسم الأول – تمهيد

● ما الذى يهدف اليه هذا المعيار؟

يهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير ارشادات تتعلق بالمسئوليات المهنية للمراجع عند قيامه بتنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية وكذلك شكل ومحتوى التقرير الذى سيقوم المراجع بإصداره فيما يتعلق بهذه المهمة .

● هل يمكن للمعيار توفير ارشادات مفيدة للمهام المتعلقة بمعلومات مالية؟

نعم , بشرط أن يكون لدى المراجع :

أ- معرفة كافية عن موضوع المهمة محل البحث .

ب- مقاييس معقولة يبنى عليها اكتشافاته .

وقد تكون الارشادات الواردة فى معايير المراجعة المصرية مفيدة فى هذا الصدد .

● ما المقصود بمهمة أداء إجراءات متفق عليها؟

هى المهمة التى يطلب فيها من المراجع أداء بعض الإجراءات المتعلقة ببند أو أكثر فى القوائم المالية .

القسم الثاني

الهدف من مهمة تنفيذ إجراءات متفق عليها

- ما الهدف من مهمة القيام بإجراءات متفق عليها؟
الهدف هو قيام المراجع بإجراءات ذات طبيعة مشابهة لأعمال المراجعة يتفق عليها مع المنشأة وأى طرف ثالث مناسب ويقوم المراجع بإعداد تقرير عن الحقائق المكتشفة.
- هل يقوم المراجع فى ظل هذه المهمة بإصدار تأكد؟
لا , حيث أنه يقدم فقط تقريراً عن الحقائق المكتشفة عن القيام بالإجراءات المتفق عليها , ولكن بدلاً من اصدار التأكد يقوم مستخدمو التقرير بأنفسهم بتقييم الإجراءات والاكتشافات التى أدها المراجع , ويقومون باستخلاص استنتاجاتهم الخاصة من عمل المراجع .
- ما أهم ما يميز تقرير مهمة تنفيذ إجراءات متفق عليها؟
يقتصر استخدام هذا التقرير على الأطراف التى اتفقت على الإجراءات التى يجب القيام بها , وذلك باعتبار أن الغير ليس على دراية بأسباب أداء هذه الإجراءات ومن ثم يمكن أن يتم تفسير النتائج بطريقة خاطئة .

القسم الثالث

المبادئ العامة للتكليف بمهام تنفيذ إجراءات متفق عليها

- ما هى متطلبات هذا المعيار فى هذا الشأن؟
تتمثل هذه المتطلبات فيما يلى :
أولاً : ينبغى على المراجع الالتزام بالميثاق العام لأداب وسلوكيات مزاولة المهنة .
ثانياً : ينبغى على المراجع القيام بتنفيذ إجراءات متفق عليها طبقاً لهذا المعيار ولشروط المهمة.
- ما هى المبادئ الأخلاقية التى تحكم المسئوليات المهنية للمراجع فى هذه المهمة؟
تتمثل هذه المبادئ فيما يلى :
أ- النزاهة .

ب- الموضوعية .

ج- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة .

د- السرية .

هـ- السلوك المهني .

و- المعايير الفنية .

• هل الاستقلالية مطلوبة في مهمة تنفيذ إجراءات متفق عليها؟

لا ، ليست مطلوبة إلا اذا تضمنت شروط وأهداف المهمة من المراجع الالتزام بالاستقلالية الواردة بالميثاق العام لأداب وسلوكيات مزاوى المهنة ، ففي مثل هذه الحالة وفي حالة عدم الاستقلالية يجب الاشارة إلى ذلك صراحة في تقرير الحقائق المكتشفه.

القسم الرابع

تحديد شروط المهمة

• ما هي متطلبات المعيار من المراجع بشأن تحديد شروط المهمة؟

ينبغي على المراجع أن يقوم بالتأكد مع ممثلى المنشأة – وعادة مع الأطراف المحددة الأخرى – الذين سيقومون باستلام نسخ من تقرير الحقائق المكتشفه بأن هناك تفهماً واضحاً للإجراءات المتفق عليها وشروط المهمة .

• ما هي الأمور التي يجب الاتفاق عليها؟

تشمل الأمور التي يجب الاتفاق عليها ما يلي :

1- طبيعة المهمة (بما فى ذلك الحقيقة المتعلقة بأن الإجراءات التي يتم أداؤها لاتشكل عملية مراجعة أو فحص محدود ، وأنه بناء على ذلك لن يتم اصدار تقرير تأكد) .

2- الغرض المتفق عليه من المهمة .

3- تحديد المعلومات المالية التي سيطبق عليها الإجراءات المتفق عليها .

4- طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المحددة الواجب تطبيقها .

5- الشكل المتوقع لتقرير الحقائق المكتشفة .

6- القيود على توزيع الحقائق المكتشفة .

● ما الذى ينبغى على المراجع عمله فى حالة تعارض قيود توزيع الحقائق المكتشفة مع المتطلبات القانونية؟

على المراجع فى هذه الحالة عدم قبول المهمة .

● هل يجب على المراجع مناقشة الإجراءات مع كافة الأطراف التى ستتلقى تقريره؟

لا , حيث أنه قد لا يستطيع ذلك فى بعض الظروف كما فى حالة الاتفاق على الإجراءات بين الجهة الرقابية أو ممثلى الصناعة أو ممثلى مهنة المحاسبة .

وفى هذه الحالة يقوم المراجع بمناقشة الإجراءات الواجب تطبيقها مع الممثلين المناسبين للأطراف ذات الصلة ويقوم بفحص المراسلات مع تلك الأطراف أو يرسل لهم مسودة مشروع التقرير المزمع إصداره .

● لماذا يفضل المعيار قيام المراجع بإرسال خطاب ارتباط موثقاً للشروط الأساسية للمهمة؟

يفضل المعيار ذلك باعتبار أنه يحقق مصلحة المراجع والعميل , ومن ناحية أخرى فإن يؤكد قبول المراجع للمهمة ويساعد على تجنب سوء الفهم فيما يتعلق بأهداف ونطاق المهمة ومدى مسئولية المراجع وشكل التقرير الواجب إصداره .

● ما هى الأمور التى يشتمل عليها خطاب الارتباط؟

يشتمل خطاب الارتباط على ما يلى :

أ- قائمة بالإجراءات المقرر أدائها كما هو متفق عليه بين الأطراف .

ب- الإشارة إلى أن توزيع تقرير الحقائق المكتشفة سوف يكون مقصوراً على الأطراف المحددة التى اتفقت على الإجراءات الواجب أدائها .

مع مراعاة ارفاق نموذج مشروع التقرير الخاص بالحقائق المكتشفة المزمع إصداره .

(يرجع إلى نموذج خطاب الارتباط بالملحق رقم (1) من

المعيار) .

القسم الخامس

● ما هى متطلبات المعيار فيما يتعلق بتخطيط المهمة؟

ينبغى على المراجع تخطيط العمل حتى يتم أداء المهمة بطريقة فعالة .

القسم السادس

• ما هي متطلبات التوثيق وفقاً لهذا المعيار؟

ينبغي على المراجع توثيق الأمور الهامة التي توفر أدلة لدعم تقرير الحقائق المكتشفة بالإضافة إلى أدلة تفيد أنه قد تم أداء المهمة طبقاً لهذا المعيار ولشروط المهمة .

القسم السابع

الإجراءات والأدلة

• ما هي متطلبات التوثيق بشأن الإجراءات والأدلة؟

يجب على المراجع القيام بالإجراءات المتفق عليها واستخدام الأدلة التي تم الحصول عليها كأساس لتقرير الحقائق المكتشفة .

• ما هي الإجراءات التي يمكن للمراجع أداؤها في مهمة تنفيذ إجراءات متفق عليها؟

تتمثل هذه الإجراءات فيما يلي :

أ- الاستفسار والتحليل .

ب- إعادة الحساب .

ج- المقارنات .

د- الاختبارات الأخرى للتأكد من الدقة .

هـ- الملاحظة .

و- التفنيش .

ز- الحصول على المصادقات .

(يرجع إلى الملحق رقم (2) من المعيار والذي يشتمل على تقرير موضحاً به بيان الإجراءات المتفق عليها) .

القسم الثامن

إعداد التقارير

• ما الخصائص الرئيسية للتقرير المتعلق بمهمة تنفيذ إجراءات متفق عليها؟

يجب أن يشتمل التقرير على وصف تفصيلي للغرض من المهمة والإجراءات المتفق عليها بحيث يتمكن القارئ من فهم طبيعة ومدى العمل الذي تم أدائه .

• ما الذى ينبغى أن يشتمل عليه تقرير الحقائق المكتشفة ؟

ينبغى أن يشتمل التقرير على ما يلى :

- أ- عنوان التقرير .
- ب- الموجه إليه التقرير (عادة هو العميل الذى كلف المراجع بالقيام بالإجراءات المتفق عليها) .
- ج- تحديد المعلومات المالية أو غير المالية المعينة والتي تم تطبيق الإجراءات المتفق عليها.
- د- الإشارة إلى أن الإجراءات المؤداه هى تلك الإجراءات المتفق عليها مع مستخدم التقرير.
- هـ- الإشارة إلى أنه قد تم أداء المهمة طبقاً للمعيار المصرى لمهام الخدمات ذات الصلة الذى يسرى على مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها أو الممارسات الأخرى ذات الصلة.
- و- الإشارة – اذا لزم الأمر – أن المراجع غير مستقل عن المنشأة .
- ز- تحديد الغرض الذى من أجله تم تنفيذ الإجراءات المتفق عليها .
- ح- قائمة بالإجراءات المحددة التى تم القيام بها .
- ط - وصف للحقائق المكتشفة التى توصل المراجع إليها (يشمل ذلك التفاصيل الكافية حول الأخطاء أو الاستثناءات أن وجدت) .
- ى- الإشارة إلى أن الإجراءات التى تم أدائها لا تمثل عملية مراجعة ولا فحصاً محدوداً , وبناء عليه فإن لا يتم إصدار تقرير تأكد .
- ك- الإشارة إلى أن المراجع لو كان قد قام بأداء إجراءات إضافية أو عملية مراجعة أو فحص لكان بالامكان اتضاح أمور أخرى كان من الممكن التقرير عنها .
- ل- الإشارة إلى أن التقرير يقتصر على تلك الأطراف التى اتفقت على الإجراءات الواجب أدائها .
- م- الإشارة – متى كان ذلك ممكناً- إلى أن التقرير يرتبط فقط بالعناصر أو الحسابات أو البنود أو المعلومات المالية أو غير المالية المحددة ولا يمتد إلى القوائم المالية الخاصة بالمنشأة ككل .
- ن- تاريخ التقرير .
- س- عنوان المراجع .
- ع- توقيع المراجع .

(يرجع إلى مثال تقرير حقائق مكتشفة بالملحق رقم (2) للمعيار) .

رابع عشر: مهام اعداد قوائم مالية

المعيار المصرى لمهام الخدمات ذات الصلة رقم 4410

مهام إعداد قوائم مالية

القسم الأول – تمهيد

- ما الهدف من هذا المعيار؟
يستهدف هذا المعيار وضع معايير وتوفير ارشادات حول المسئوليات المهنية للمحاسب عند قيامه بمهمة إعداد معلومات مالية . كما يوفر ارشادات تتعلق بشكل ومحتوى التقرير الذى يصدره المحاسب فيما يتعلق بهذه المهمة .
- ما نطاق هذا المعيار؟

يقتصر هذا المعيار على مهمة إعداد المعلومات المالية , إلا أنه يمكن تطبيقه – طالما كان ذلك عملياً – على مهام إعداد معلومات غير مالية بشرط أن يكون المحاسب على معرفة كافية بموضوع المهمة .

- هل تمثل مهام توفير المساعدة المحدودة لعميل عند إعداد القوائم المالية بمثابة مهمة إعداد معلومات مالية طبقاً لهذا المعيار ؟
لا .

القسم الثاني

هدف مهمة إعداد قوائم مالية

- ما هو الهدف من مهمة إعداد قوائم مالية ؟
يتمثل الهدف في استخدام المحاسب للخبرة المحاسبية – والتي تختلف عن خبرة المراجعة – في جمع وتبويب وتلخيص المعلومات المالية .
- هل تحتاج مهمة إعداد القوائم المالية إلى اختبار التأكيدات التي تتضمنها هذه المعلومات ؟
لا , حيث أن الإجراءات المستخدمة غير مصممة على نحو يمكن المحاسب من إصدار أى تأكيد على المعلومات المالية .
الآ أنه كنتيجة لأداء الخدمة بالكفاءة المهنية والعناية الواجبة فإن مستخدمى المعلومات المالية المعدة يحصلون على بعض الفائدة نتيجة لاشتراك المحاسب فى الإعداد .
- هل يمكن أن تشمل مهمة الإعداد جمع وتبويب وتلخيص المعلومات المالية الأخرى ؟
نعم .

القسم الثالث

المبادئ العامة لمهمة إعداد قوائم مالية

- ما هي متطلبات المعيار بشأن المبادئ العامة للمهمة ؟
ينبغى على المحاسب :
أولاً : الالتزام بالميثاق العام المصرى لأداب وسلوكيات مزاول المهمة .
ثانياً : إصدار تقرير عندما يكون اسمه مرتبطاً بالمعلومات المالية التى أعدها .

● ما هي المبادئ الأخلاقية التي تحكم المسئوليات المهنية للمحاسب في هذا النوع من المهام؟

تتمثل هذه المبادئ فيما يلي :

- أ- النزاهة .
- ب- الموضوعية .
- ج- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة .
- د- السرية .
- هـ- السلوك المهني .
- و- المعايير الفنية .

● هل تعد الاستقلالية مطلباً من متطلبات مهمة الإعداد؟

لا , ومع ذلك فإنه عندما لا يكون المحاسب مستقلاً فيجب كتابة ما يفيد ذلك في تقريره .

القسم الرابع

تحديد شروط المهمة

● ما هي متطلبات المعيار فيما يتعلق بتحديد شروط المهمة؟

ينبغي على المحاسب أن يضمن وجود فهم واضح فيما بينه وبين العميل فيما يتعلق بشروط المهمة .

● ما هي الأمور التي ينبغي تفهمها فيما يتعلق بشروط المهمة؟

تتمثل هذه الأمور فيما يلي :

- أ- طبيعة المهمة والحقيقة المتعلقة بأنه لن يتم القيام بعملية مراجعة أو فحص محدود , ومن ثم فلن يتم اصدار تقرير تأكد .
- ب- الحقيقة المتعلقة بعدم امكانية الاعتماد على المهمة في الكشف عن الأخطاء أو التصرفات غير القانونية وغيرها من المخالفات (كالغش أو الاختلاس) .
- ج- طبيعة المعلومات المقدمة من العميل .
- د- مسئولية الإدارة عن دقة واكتمال المعلومات التي يتم تزويد المحاسب بها من أجل اكمال ودقة المعلومات المالية .

هـ- الأسس المحاسبية التي يجب إعداد المعلومات المالية وفقاً لها والافصاح عن الخروج عنها عند حدوثه وسبب ذلك .

و- الاستخدام المتوقع وتوزيع المعلومات التي تم إعدادها .

ز- شكل التقرير حول المعلومات المالية المعدة والواجب تقديمه عند اقتران اسم المحاسب بها .

● لماذا يفضل المعيار إعداد خطاب ارتباط للمهمة موثقاً للشروط الأساسية للتعين؟

يساعد خطاب الارتباط في التخطيط لعملية الإعداد , حيث يؤكد الخطاب قبول المحاسب للمهمة ويساعد على تجنب سوء الفهم المتعلق بأهداف المهمة ونطاقها ومدى مسئوليات المحاسب وشكل التقارير الواجب إصدارها ومن ثم فمن مصلحة كل من المحاسب والمنشأة إعداد هذا الخطاب .

(يرجع إلى نموذج خطاب ارتباط مهمة إعداد القوائم المالية بالملحق رقم

(1) للمعيار) .

القسم الخامس

التخطيط

● ما متطلبات المعيار بشأن تخطيط المهمة؟

يجب على المحاسب تخطيط العمل حتى يتم انجاز المهمة بطريقة فعالة .

القسم السادس

التوثيق

● ما متطلبات المعيار بشأن التوثيق؟

يجب على المحاسب توثيق الأمور الهامة لتوفير أدلة حول أداء المهمة طبقاً لهذا المعيار وشروط المهمة .

القسم السابع

الإجراءات

● ما متطلبات المعيار بشأن إجراءات المهمة؟

تتمثل هذه المتطلبات فيما يلي :

أولاً : ضرورة المعرفة بنشاط وعمليات المنشأة ومعاملاتها وشكل سجلاتها المحاسبية والمبادئ المحاسبية الخاصة بالنشاط الذي تعمل به المنشأة والأسس المحاسبية التي يجب عرض المعلومات المالية بناء عليها .

ثانياً : قراءة المعلومات المعدة ودراسة مدى ملاءمتها من حيث الشكل ومدى خلوها من التحريفات الهامة والواضحة .

ثالثاً : الحصول على اقرار من الإدارة بمسئوليتها عن العرض الملئم للمعلومات المالية وعن اعتمادها , ويشمل ذلك دقة البيانات المحاسبية واكتمالها والافصاح الكامل له عن جميع المعلومات الهامة المرتبطة .

● كيف يكتسب المحاسب المعرفة بالأمر سالف الإشارة إليها؟

يتم اكتسابها من خلال الخبرة مع المنشأة أو الاستفسار من العاملين بها .

● ما المقصود بالتحريفات؟

تتمثل التحريفات فيما يلي :

أ- أخطاء في تطبيق اطار إعداد التقارير المالية المستخدم .

ب- عدم الافصاح عن اطار إعداد التقارير المالية المطبق واكتشاف الخروج عنه .

ج- عدم الافصاح عن أية أمور هامة أخرى أصبح المحاسب على دراية بها .

● هل تتطلب المهمة من المحاسب الحصول على استفسارات من الإدارة لتقييم مصداقية المعلومات المقدمة واكتمالها؟

لا .

● هل تتطلب المهمة تقييم الرقابة الداخلية؟

لا .

● هل تتطلب المهمة التحقق من أي أمور أو ايضاحات؟

لا .

● ما الذي ينبغي على المحاسب القيام به في حالة معرفته بأن المعلومات التي تقدمها الإدارة غير صحيحة أو غير مكتملة أو غير مرضية بصورة أو بأخرى؟

ينبغي على المحاسب دراسة أداء الإجراءات التي تمكنه من تقييم المعلومات (الاستفسار / تقييم الرقابة الداخلية) وطلب تزويده بمعلومات إضافية .
وفي حالة رفض الإدارة تزويده بمعلومات إضافية فيجب عليه الانسحاب من المهمة وإخطار المنشأة بأسباب انسحابه .

● **ما الذى ينبغي على المحاسب القيام به فى حالة علمه بأية تحريفات هامة ؟**

يجب عليه محاولة الاتفاق على إجراء التعديلات الملائمة مع المنشأة , فإذا لم تتم هذه التعديلات واصبحت المعلومات المالية مضللة وجب عليه الانسحاب من المهمة .

القسم الثامن

إعداد تقرير عن مهمة إعداد قوائم مالية

● **ما هى محتويات التقرير المتعلق بمهمة إعداد قوائم مالية ؟**

ينبغي أن يشمل التقرير على ما يلى :

أ- عنوان التقرير .

ب- الموجه اليه التقرير .

ج- الاشارة إلى أنه قد تم أداء المهمة طبقاً للمعيار المصرى لمهام الخدمات ذات الصلة والذى يسرى على مهام إعداد قوائم مالية .

د- الاشارة إلى أن المحاسب غير مستقل عن المنشأة (متى كان ذلك ملائماً) .

هـ- تحديد المعلومات المالية مع توضيح أنها تستند إلى معلومات قدمتها الإدارة .

و- الاشارة إلى أن الإدارة مسئولة عن المعلومات المالية التى اعددها المحاسب .

ز- الاشارة إلى عدم أداء عملية مراجعة أوفحص محدود , وبناء عليه فإنه لن يتم اصدار تقرير تأكد على المعلومات المالية .

ح- فقرة للفت الانتباه بشأن الافصاح عن الخروج عن اطار إعداد التقارير المالية المطبق اذا تطلب الأمر ذلك .

ط- تاريخ التقرير .

ى- عنوان المحاسب .

ك- توقيع المحاسب .

(يرجع إلى أمثلة تقارير إعداد قوائم مالية بالملحق رقم (2) للمعيار) .

● **ما متطلبات المعيار بشأن القوائم المالية والمعلومات المالية التي تم إعدادها من قبل المحاسب؟**

يجب أن تحتوى مقدمة القوائم المالية أو كل صفحة من صفحاتها على الإشارة إلى أى مما يلى (حسب الأحوال) :

- أ- أن القوائم المالية لم يتم مراجعتها .
- ب- أن القوائم المالية تم إعدادها دون مراجعة أو فحص محدود .
- ج- عبارة (يرجع لتقرير الإعداد) .

	منشآت خدمية	
158	خامساً : معايير أدلة المراجعة والعمل الميدانى	
158	أدلة المراجعة	500
169	أدلة المراجعة – اعتبارات اضافية لبنود معينة	501
176	المصادقات الخارجية	505
183	التكليف بالمراجعة لأول مرة - أرصدة أول المدة	510
187	الأجراءات التحليلية	520
193	المراجعة بالعينة ووسائل الأختيار الأخرى	530
206	مراجعة التقديرات المحاسبية	540
212	مراجعة قياس القيمة العادلة والإفصاح عنها	545
225	الأطراف ذوى العلاقة	550
231	الأحداث اللاحقة	560
236	الاستمرارية	570
245	إقرارات الإدارة	580
251	سادساً : معايير استخدام عمل آخرين فى مجال أعمال المراجعة	
251	استخدام عمل مراقب آخر	600
256	دراسة عمل المراجعة الداخلية	610
262	استخدام عمل خبير	620
267	سابعاً : معايير التقرير	
267	تقرير مراقب الحسابات على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الأغراض العامة	700
276	التعديلات على تقرير مراقب الحسابات	701
281	أرقام المقارنة	710
288	المعلومات الاخرى المرافقة للقوائم المالية التى تمت مراجعتها	720
293	ثامناً: معايير تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة	
293	تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة	800
299	تاسعا : الارشادات المصرية فى ممارسة عملية المراجعة	

299	الارشاد المصرى رقم 1005 الاعتبارات الخاصة فى مراجعة المنشآت الصغيرة	1005
306	عاشراً: معايير الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها	
306	الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها	2410
326	حادى عشر: معايير مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية	3000
326	مهام التأكد بخلاف مراجعة أو فحص معلومات مالية تاريخية	3000
344	ثانى عشر: معايير اختبار المعلومات المالية المستقبلية	
344	المعيار المصرى لمهام التأكد رقم 3400 - اختبار المعلومات المستقبلية	3400
354	ثالث عشر: معايير مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية	
354	مهام تنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية	4400
360	رابع عشر: مهام اعداد قوائم مالية	
360	المعيار المصرى لمهام الخدمات ذات الصلة رقم 4410 - مهام إعداد قوائم مالية	4410
367	الفهرس	