

الآراء والتفسيرات
الصادرة عن لجنة معايير المراجعة

تركت هذه الصفحة فارغة

فهرس الآراء والتفسيرات

الرقم	الرأى	الصفحة
1	تضمنين تقرير مراجع الحسابات عبارة (تم تقييم المخزون بمعرفة إدارة الشركة).	1605
2	ما يتعين على المحاسب القيام به إذا لم تقدم له إدارة الشركة القوائم المالية.	1607
3	إجراءات المراجعة التي يتعين على مراجع الحسابات القيام بها عند مراجعة قوائم مالية موحدة في حالة قيام مراجع آخر بمراجعة المنشآت التابعة.	1608
4	موقف المراجع حيال كفاية العرض والافصاح العام.	1610
5	إجراءات المراجعة المتعلقة بالأحداث اللاحقة.	1612
6	اختبارات التحقق قبل تاريخ قائمة المركز المالي.	1615
7	الاتصال بين المراجع السابق والمراجع اللاحق.	1620
8	إجراءات المراجعة المتعلقة بجرد المخزون.	1629
9	الاعتبارات التي يتعين على المراجع القيام بها عند علمه ، بعد إصدار تقريره ، عدم قيامه بإجراءات مراجعة كان يجب القيام بها عند تنفيذ عملية المراجعة.	1631
10	المعلومات الواردة في الوثائق التي تنشر مرفقة بالقوائم المالية التي روجعت من قبل مراجع الحسابات.	1633
11	اكتشاف حقائق موجودة قبل إصدار تقرير المراجع ، ولم يعلم بها إلا بعد إصدار تقرير المراجعة.	1635
12	المصادقات.	1639
13	الإستعانة بعمل خبير.	1653

الرقم	الرأي	الصفحة
14	مراجعة التقديرات المحاسبية.	1656
15	تأريخ تقرير المراجع.	1661
16	اتصال مراجع الحسابات بلجنة المراجعة.	1662
17	الثبات في تطبيق معايير المحاسبة المتعارف عليها.	1665
18	الخدمات القضائية التي يقدمها المحاسب القانوني بطلب من جهة قضائية.	1670
19	إصدار مراجع الحسابات تقرير مراجعة مطلق بالرغم من علمه ، قبل إصدار تقريره بوجود قصور في أمور محاسبية ذو تأثير هام على القوائم المالية.	1673
20	خطاب الإفصاح العام.	1676
21	الاعتبارات التي يتعين على مراجع الحسابات مراعاتها عند استخدام الإجراءات التحليلية في أعمال المراجعة.	1683
22	التقرير عن قوائم مالية معدة للاستخدام في دولة أخرى.	1691
23	عملية تجميع القوائم المالية.	1698
24	اعتبارات المراجع الخارجي لوظيفة المراجعة الداخلية في عملية مراجعة لقوائم مالية.	1707

رأي لجنة معايير المراجعة
حول الاستفسار الخاص بتضمين تقرير مراجع الحسابات
عبارة (تم تقييم المخزون بمعرفة إدارة الشركة)

الرقم : 1/3502/1 التاريخ : 1415/5/12هـ الموافق : 1994/10/17م

السؤال :

تتضمن تقارير المراجعة التي تصدر عن بعض المحاسبين القانونيين فقرة تفيد بأن المخزون تم تقييمه بمعرفة إدارة الشركة. فهل يتفق مثل هذا النص مع معايير المراجعة المتعارف عليها؟ وماذا يتعين على المراجع القيام به إذا كان مثل هذا الإجراء لا يتفق مع معايير المراجعة؟

الإجابة :

إن تضمين فقرة نطاق المراجعة عبارة (تم تقييم المخزون بمعرفة الإدارة) في حالة التقرير غير المتحفظ ، يترك مجالاً للشك لدى مستخدم القوائم المالية حول دلالة ومحتوى هذه العبارة ، حيث قد يفهم أن القصد منها :

— تأكيد على أن تقييم البضاعة من مسؤولية إدارة الشركة ، وإذا كان الأمر كذلك فإن فقرة نطاق المراجعة في تقرير مراجع الحسابات تتضمن فقرة تنص على أن إعداد القوائم المالية ككل (بما في ذلك تقييم المخزون) يتم من قبل إدارة الشركة.

تحفظ ضمني حول عدم حصول المراجع على أدلة وقرائن مراجعة كافية يمكن الاعتماد عليها للتأكد من سلامة السياسات المحاسبية التي اتبعتها لتقييم المخزون وما إذا كانت تتماشى مع معايير المحاسبة المتعارف عليها.

وتتطلب معايير المراجعة وفقاً لما نصت عليه الفقرة (3502) من المراجع أن يكون معنى التقرير مفهوماً من قبل المهتمين بإعداده ، و من قبل من يستخدمونه وخاصة من يعتمدون عليه منهم . كما يجب أن يكون تقرير المراجعة واضحاً بحيث لا يترك مجالاً للشك من قبل مستخدم التقرير المدرك عن دلالة وأبعاد محتواه وأن يكون بمقدوره أن يبين ما إذا كان المراجع يرمي إلى توجيه المستخدم إلى تحفظاته في تقريره ، كما يجب على المراجع أن لا يتوقع من مستخدم القوائم المالية المدرك ، أن يكون عالماً بالخصائص الأساسية لتقرير المراجع . ويترتب على ذلك ضرورة عدم اتباع أسلوب الإبلاغ الضمني في إعداد التقرير بحيث يقتصر على إبلاغ القارئ بالخصائص الأساسية التي لم يتم الالتزام أو الوفاء بها (كعدم الالتزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها أو عدم

الوفاء بمتطلبات نظام الشركات أو النظام الأساسي للمنشأة). وإنما يجب على المراجع ، بدلا من ذلك ، إبلاغ القارئ إبلاغا صريحا بالخصائص الأساسية للتقرير.

ويتبين مما ورد أعلاه أن إيراد الفقرة المشار إليها أعلاه ضمن فقرة نطاق المراجعة في تقرير مراجع الحسابات غير المتحفظ يعتبر خروجاً على معايير المراجعة المعتمدة في المملكة ، ويتعين عدم تضمينها تقرير مراجع الحسابات ويجب على المراجع الحصول على أدلة وقرائن مراجعة ملائمة وكافية للاعتماد عليها لتأييد رأيه في ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالي ونتائج الأعمال معتمداً على نتائج معقولة مستخلصة من أدلة وقرائن ملائمة وكافية ، يمكن الاعتماد عليها بالنسبة للأرقام الفردية في القوائم المالية ، ولمحتوى القوائم المالية العام وعرضها وإيضاحاتها . وتعتمد كفاية أدلة وقرائن المراجعة على أهمية النتيجة التي يستخلصها المراجع بالنسبة للرأي الذي يعبر عنه في القوائم المالية . ويجب أن يبين المراجع ما إذا كانت السياسات التي أقرتها المنشأة تتماشى مع معايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة.

رأي لجنة معايير المراجعة

حول ما يتعين على المحاسب القيام به
إذا لم تقدم له إدارة الشركة القوائم المالية

الرقم : 2 التاريخ : 1417/1/10هـ الموافق : 1996/5/27م

الاستفسار :

إذا لم تقم إدارة الشركة بإعداد القوائم المالية وتقديمها للمحاسب القانوني لإعداد تقريره بشأنها , فما هو الإجراء الواجب على المحاسب اتباعه في هذه الحالة ?

الرأي :

تقضى المادة (175) من نظام الشركات بأن يعد المديرون عن كل سنة مالية قوائم مالية للمنشأة , كما تقضى المادة (167) من نظام الشركات بأن للشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة صلاحية تعيين المدراء . وأن يتولى مجلس إدارة من المديرين إذا تعدوا إدارة الشركة وفي هذه الحالة يحدد عقد الشركة طريقة العمل في هذا المجلس والأغلبية اللازمة لقراراته , وتلتزم الشركة بأعمال المديرين التي تدخل في حدود سلطتهم المشهر عنها , كما تقضى المادة 4/230 من نظام الشركات بمعاقبة كل مدير أو عضو مجلس إدارة عوّق عمل مراقب الحسابات بغرامة لا تقل عن ألف ريال ولا تزيد عن خمسة آلاف ريال.

وواضح من النصوص المتقدمة أن المسئول عن إدارة الشركة ذات المسؤولية المحددة هم المدير أو المديرون المعينون من قبل الشركاء في عقد الشركة أو في عقد مستقل , ويتولى هؤلاء المديرون إعداد القوائم المالية للشركة وتقديمها للمحاسب القانوني لإعداد تقريره بشأنها . وإذا امتنع المدراء عن إعداد تلك القوائم المالية في مواعيدها النظامية فإن ذلك يعوق عمل المحاسب الأمر الذي يعد مخالفة نظامية يعاقب عليها بالغرامة ويتعين على المحاسب في هذه الحالة دعوة جمعية الشركاء في الشركة للاجتماع للنظر في الأمر طبقاً لنص المادة 174 من نظام الشركات والمادة 131 من نظام الشركات التي تسرى على الشركة ذات المسؤولية المحدودة بحكم الإحالة عليها الواردة بالمادة (169) من نظام الشركات.

رأي لجنة معايير المراجعة
حول الاستفسار الخاص بإجراءات المراجعة
التي يتعين على مراجع الحسابات القيام بها عند مراجعة
قوائم مالية موحدة في حالة قيام مراجع آخر بمراجعة المنشآت التابعة

الرقم : 1/3563/3 التاريخ : 1417/2/15 هـ الموافق : 1996/7/1م

الاستفسار :

إذا قام مراجع بإصدار تقرير عن قوائم مالية لشركة تابعة فهل يعتبر تقرير هذا المراجع قرينة كافية يستند عليها مراجع الشركة القابضة عند إصدار تقريره عن القوائم المالية للشركة القابضة ، أم يتعين عليه القيام بإجراءات مراجعة أخرى ، وما هي هذه الإجراءات إن وجدت ؟

الرأي :

توجب الفقرة (3563) من معايير المراجعة على المراجع ألا يذكر في تقريره ما يفيد باستخدامه لعمل مراجع آخر ، وتعزو الفقرة (3654) من الدراسة التحليلية ذلك على أن المراجع مسئول عن الحصول على تأكيد معقول من قرائن مراجعة كافية لتعزيب رأيه وبالتالي يتوجب عليه القيام بالإجراءات الكافية التي توصله إلى الاقتناع بالرأي الذي يعبر عنه . ووفقا لما تقضى به الفقرة 3025 من معايير المراجعة فإن كفاية أدلة وقرائن المراجعة تعتمد على أهمية النتيجة التي يستخلصها المراجع بالنسبة للرأي الذي يعبر عنه في القوائم المالية إلا أن هذه المعايير لم تتضمن أمثلة للأدلة والقرائن التي يتعين على مراجع الحسابات الحصول عليها عند قيامه بمراجعة قوائم مالية موحدة يقوم مراجع آخر بمراجعة القوائم المالية للشركة التابعة للشركة الموحدة.

وفي ضوء ما تقدم يتعين على مراجع الحسابات الرئيس الذي يقوم بمراجعة الشركة الموحدة التنسيق مع المراجع الآخر الذي يقوم بمراجعة الشركة التابعة لتنفيذ إجراءات المراجعة الكافية لإقناع المراجع الرئيس بكفاية أدلة وقرائن المراجعة المؤيدة لرأيه في القوائم المالية . ووفقا لما هو متعارف عليه لدى الجهات المهنية فإن تلك الإجراءات تشمل قيام المراجع الرئيس بكل أو بعض الإجراءات التالية :

- 1 - الاستفسار عن الكفاءة والسمعة المهنية للمراجع الآخر من المصادر المناسبة مثل الهيئات المهنية ، الزملاء في المهنة ، البنوك وأية مصادر أخرى مناسبة.
- 2 حصول المراجع الرئيس على خطاب تمثيل من المراجع الآخر يؤكد فيه المراجع الآخر ما يلي :

1/2 استقلالية المراجع الآخر وفريق العمل الذي يقوم بمراجعة حسابات المنشآت التابعة.

2/2 معرفة المراجع الآخر بأن المراجع الرئيس سوف يعتمد على عمل المراجع الآخر عند إعداد تقريره عن القوائم المالية.

3/2 المراجع الآخر على علم ودراية كافية بمبادئ المحاسبة ومعايير المراجعة الصادرة عن الهيئات المهنية المعنية.

4/2 أن المراجع الآخر على علم بالحسابات التي سيتم تسويتها عند إعداد القوائم المالية الموحدة.

3 - مراجعة أوراق عمل المراجع الآخر بما في ذلك برامج المراجعة وخطة المراجعة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر وملاحظات المراجعة وغير ذلك من أوراق العمل.

4 - طلب المراجع الرئيس من المراجع الآخر تنفيذ أي إجراءات مراجعة جوهرية يرى المراجع الرئيس أهمية القيام بها , وفي هذه الحالة يتعين على المراجع الآخر الالتزام بذلك.

وفي جميع الأحوال يتعين على المراجع الرئيس أن يوثق في أوراق عمله الإجراءات التي تم القيام بها والوثائق التي تم الحصول عليها وبيان مدى تأثيرها على رأيه في القوائم المالية الموحدة , كما يتعين مراعاة أنه بالرغم من عدم إشارة المراجع الرئيس في تقريره عن القوائم المالية الموحدة إلى عمل المراجع الآخر , إلا أن المراجع الآخر يظل مسؤولاً في حالة وجود مخالفات نظامية أو في حالة عدم تطبيق معايير المراجعة أو المحاسبة المتعارف عليها في المملكة.

رأي لجنة معايير المراجعة حول موقف المراجع حيال كفاية العرض والإفصاح العام

الرقم : 1/3542/4 التاريخ : 1421/7/5 هـ الموافق : 2000/10/2 م

الاستفسار :

توجب الفقرة (3542) من معايير المراجعة ، أن يعبر المراجع صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية بناء على كفاية العرض والإفصاح العام للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ووفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة.

فما هو المقصود بكفاية العرض والإفصاح العام ؟ وما هو موقف المراجع في حالة عدم كفاية العرض والإفصاح العام ؟

الرأي :

تعنى المحاسبة المالية بقياس تأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي لمنشأة معينة ونتائج أعمالها وإيصال نتائج ذلك القياس إلى المستفيدين في شكل تقارير مالية أهمها القوائم المالية . وليتسنى إعداد قوائم مالية تفي باحتياجات المستفيدين حدد معيار العرض والإفصاح العام المتطلبات العامة للعرض والإفصاح العام ، وتعريفا للمجموعة الكاملة للقوائم المالية وترتيب عرض تلك القوائم . كما حدد الاعتبارات المتعلقة بالأهمية النسبية للبنود والأجزاء والمجموعات التي تظهر في القوائم المالية ، وتشمل متطلبات العرض والإفصاح العام التي حددها م معيار العرض والإفصاح العام ما يلي :

1- المتطلبات العامة للعرض والإفصاح وتشمل :

أ - الاعتبارات التي يجب مراعاتها في تحديد الوضع الملائم لإظهار البيانات المتعلقة بالمركز المالي للوحدة المحاسبية ونتائج أعمالها والتغيرات في حقوق أصحاب رأس المال ، والتدفق النقدي (إما في صلب القوائم المالية نفسها أو في الإيضاحات المرفقة بها).

ب- الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند عرض البيانات في القوائم المالية ، وتحديد المدى الملائم لتجميع البيانات أو إبراز تفاصيلها والأسلوب الذي يتبع في عرضها.

2-متطلبات عرض المعلومات في كل قائمة من القوائم المالية (قائمة المركز المالي ، قائمة الدخل ، قائمة التدفق النقدي ، قائمة الأرباح المبقاة ، قائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال).

3- متطلبات الإفصاح العام ، وتمثل المعلومات العامة التي يتعين إيضاحها في القوائم المالية أو تذييلاتها (إيضاحات القوائم المالية) لا تكون هذه القوائم مضللة . ولقد قسم معيار العرض والإفصاح العام هذه المعلومات العامة إلى مواضيع محددة، وحددت سبل معالجتها وتشمل تلك المواضيع طبيعة نشاط المنشأة ، السياسات المحاسبية الهامة التي تتبعها المنشأة ، التغييرات المحاسبية ، المكاسب والخسائر المحتملة ، ارتباطات المنشأة ، الأحداث اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي.

وعندما يصدر المراجع رأياً بأن القوائم المالية ككل تظهر بعدل المركز المالي في نهاية الفترة ونتائج الأعمال والتدفق النقدي خلال الفترة المحاسبية بناء على كفاية العرض والإفصاح للمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها الملزمة لظروف المنشأة موضوع المراجعة ، فإن ذلك يعني أن المنشأة التزمت بمتطلبات العرض والإفصاح العام المشار إليها أعلاه وأن المراجع توصل إلى درجة معقولة من القناعة بما يلي :

أ - أن السياسات المحاسبية التي اتبعتها الإدارة لإعداد القوائم المالية تتفق مع معايير محاسبية متعارف عليها ملائمة لظروف المنشأة موضوع المراجعة.

ب- أن القوائم المالية والإيضاحات المتعلقة بها تفصح بشكل ودرجة كافية عن الأمور التي قد تؤثر على قدرة مستخدم القوائم المالية على استخدامها وتفسيرها واستيعابها.

ج- أن المعلومات المعروضة في القوائم المالية والإيضاحات التابعة لها معروضة بشكل معقول أي دون أي تفصيل ممل أو اختصار مخل.

د- أن القوائم المالية تعكس جوهر العمليات والأحداث التي تمت والظروف التي أحاطت بالمنشأة موضوع المراجعة.

أما إذا توصل المراجع إلى عدم اقتناعه بتوفر أي من الأمور المشار إليها أعلاه فعليه ، أن يقرر لنفسه ما إذا كان يرى ضرورة التحفظ في تقريره وتحديد نوع التحفظ الملائم ، وقد حدد معيار التقارير أنواع التحفظ وما يتعين على المراجع القيام به في هذا الشأن. ووفق ما تقضي به الفقرة (3544) من معيار التقارير يجب على المراجع إذا رأى ضرورة التحفظ ما يلي :

— إعلام القارئ عن جميع تحفظاته وذلك في فقرة مستقلة تتبع فقرة نطاق المراجعة ، ويجب أن تعنون هذه الفقرة بعنوان "التحفظ أو التحفظات".

— إصدار رأي متحفظ أو رأي معارض أو الامتناع عن إبداء الرأي وذلك في فقرة مستقلة تتبع فقرة التحفظ ويجب أن تظهر تلك الفقرة بكل وضوح رأي المراجع ، أو ما يفيد بعدم تمكنه من إبداء الرأي.

رأي لجنة معايير المراجعة حول إجراءات المراجعة المتعلقة بالأحداث اللاحقة

الرقم : 5 التاريخ : 1421/7/5هـ الموافق : 2000/10/2م
الاستفسار :

ما هو المقصود بالأحداث اللاحقة لإعداد القوائم المالية ، وما هي إجراءات المراجعة التي يجب على المراجع اتخاذها حيال هذه الأحداث ؟

الرأي :

يقصد بالأحداث اللاحقة لإعداد القوائم المالية الأحداث والعمليات والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة أو نتائج أعمالها التي تقع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ إصدار تلك القوائم للتداول . وقد تدعو هذه الأحداث إلى تعديلات في الأصول والخصوم أو قد تتطلب إيضاحات إضافية حتى لا تصبح القوائم المالية مضللة . وبصفة عامة هناك نوعان من تلك الأحداث :

أ - أحداث تحمل في طياتها قرائن إضافية عن الأوضاع التي كانت قائمة في تاريخ القوائم المالية.

بلحداث تشير إلى أمور وقعت بعد تاريخ القوائم المالية وقبل إصدار تقرير مراجع الحسابات .

وتبين الفقرة (550) من معيار العرض والإفصاح العام أن طبيعة التأثير على القوائم المالية الذي يترتب على كل حدث لاحق لتاريخ القوائم المالية يتوقف على طبيعة ذلك الحدث فقد تتطوي الأحداث اللاحقة على معلومات إضافية تتعلق ببعض البنود التي تشملها القوائم المالية ثم فإنه يجب استخدام مثل هذه المعلومات التي تتاح لل منشأة بلق إصدار القوائم المالية لتق ويم مدى صحة التقديرات المستخدمة وإجراء التعديلات اللازمة.

كما تبين الفقرة (551) من معيار العرض والإفصاح العام ، أن الأمر قد يتطلب إجراء تعديلات في الأصول والخصوم نتيجة للأحداث التي تقع في تاريخ لاحق لتاريخ قائمة المركز المالي إذا كانت تتطوي على أدلة إضافية عن الأوضاع التي كانت قائمة في تاريخ تلك القائمة. ومثال ذلك التعديلات التي يمكن إجراؤها على كل من :

— مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بسبب إفلاس أحد العملاء في تاريخ لاحق لتاريخ قائمة المركز المالي إذا أكد إفلاس ذلك العميل الأوضاع التي تم على أساسها تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بتاريخ قائمة المركز المالي.

- التسويات التي تحدث في الفترة اللاحقة لتصفية مطلوبات على المنشأة بالزيادة أو النقص عن المبالغ المعروضة بقائمة المركز المالي.
- الانخفاض في قيمة المخزون الذي يحدث في الفترة اللاحقة نتيجة انخفاض أسعار بيع المخزون.

أما الأحداث التي تقع في الفترة اللاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي ولا ترتبط بالأوضاع التي كانت قائمة في ذلك التاريخ ، فإنه ليس من الملائم إجراء تعديلات في الأصول والخصوم نتيجة لهذه الأحداث كما تقضي بذلك الفقرة (552) من معيار العرض والإفصاح العام. ومن أمثلة ذلك الانخفاض في قيمة الاستثمارات في أوراق مالية الذي يحدث في الفترة اللاحقة ، وتدمير مصنع إنتاج رئيسي بسبب الحريق بعد تاريخ قائمة المركز المالي. ومع ذلك فإنه يجب الإفصاح عن تلك الأحداث التي تقع بعد ذلك التاريخ بحيث يؤدي عدم إيضاحها إلى التأثير على مقدرة من يستخدمون القوائم المالية على تقييم أداء المنشأة واتخاذ قرارات على أساس تلك القوائم.

وقد تضمنت الفقرة (553) من معيار العرض والإفصاح العام أمثلة للأحداث اللاحقة التي تتطلب الإفصاح -دون إجراء أية تعديلات- والتي شملت ما يلي:

- أ - عقد قرض طويل الأجل أو تجديد ذلك العقد.
- ب - المساهمات الإضافية من قبل أصحاب رأس المال.
- ج - التوزيعات على أصحاب رأس المال.
- د - البدء في الإجراءات المتعلقة بمطالبة أو دعوى أو التزام ترتب على حدث وقع في تاريخ لاحق لتاريخ قائمة المركز المالي، أو تسوية تلك المطالبة أو ذلك الالتزام.
- هـ - ارتباطات كبيرة أو غير عادية لشراء أصول ثابتة.
- و - ارتباطات كبيرة أو غير عادية لشراء مخزون سلعي.
- ز - عقد إيجار طويل الأمد.
- ح - كوارث وقعت.
- ط - شراء منشأة قائمة.
- ي - بيع أصول ثابتة.
- ك - خسارة أصابت أرصدة المدينين أو أوراق القبض بسبب أوضاع برزت بعد تاريخ قائمة المركز المالي.

ويجب على المراجع القيام بإجراءات مراجعة بغرض تحديد الأحداث اللاحقة التي قد تتطلب التسوية أو الإفصاح اللازمين للعرض العادل للقوائم المالية وفقاً لمعايير

المحاسبة المتعارف عليها . ويجب القيام بهذه الإجراءات وقت أو قرب إكمال العمل الميداني. ويتم تحديد هذه الإجراءات وفق التقدير المهني للمراجع في ضوء الظروف الحالية لكل عملية ، وبصفة عامة تشمل إجراءات المراجعة المتعلقة بالأحداث اللاحقة ما يلي :

- 1- دراسة آخر قوائم مالية أولية ومقارنتها بالقوائم المالية محل المراجعة وعمل المقارنات الأخرى التي تستدعيها ظروف الحال.
- 2- الاستفسار من المديرين والموظفين المسؤولين عن الشئون المالية والمحاسبية (ويقصر ذلك عند اللزوم على المواقع المهمة) ومناقشتهم في الأمور الآتية :
 - أ - إذا كانت القوائم المالية الأولية قد تم إعدادها على الأسس نفسها التي استخدمت في القوائم المالية محل المراجعة.
 - ب- وجود أي مطلوبات محتملة جوهرية أو ارتباطات مستقبلية في تاريخ قائمة المركز المالي محل الفحص أو في تاريخ الاستفسار.
 - ج- ما إذا كان قد حدث تغير جوهرية في رأس المال أو في الالتزامات طويلة الأجل أو في رأس المال العامل إلى تاريخه.
 - د- الموقف الحالي لبنود القوائم المالية التي تم احتسابها بناء على أسس عريضة أو مبدئية أو بناء على بيانات غير كاملة.
 - هـ ما إذا كانت قد تمت أي تسويات غير عادية في الفترة من تاريخ قائمة المركز المالي إلى تاريخ القيام بعملية الاستفسار.
- 3- قراءة محاضر جلسات مجلس الإدارة والجمعية العمومية للمساهمين واللجان المختلفة والاستفسار عما دار في الاجتماعات التي لم يتم توثيق محاضرها.
- 4- الاستفسار من المستشار القانوني للمنشأة عن أي قضايا مرفوعة من أو ضد المنشأة.
- 5- الحصول على خطاب تمثيل مؤرخ بتاريخ تقرير المراجع من المديرين المختصين بعدم وقوع أحداث لاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي يستدعي الأمر الإفصاح عنها أو إجراء تسوية بشأنها في القوائم المالية.
- 6- القيام بأي إجراءات أخرى يعتبرها المراجع ضرورية لحسم أي موضوع قد ينشأ عند قيامه بإجراءات المراجعة السابق ذكرها أو بصدد مناقشاته واستفساراته السابق الإشارة إليها.

رأي لجنة معايير المراجعة حول اختبارات التحقق قبل تاريخ قائمة المركز المالي

الرقم : 6 التاريخ : 1421/8/3هـ الموافق : 2000/10/30م

الاستفسار :

ما هي العوامل التي يجب على المراجع أن يأخذها في الاعتبار قبل تطبيق إجراءات التحقق التفصيلية لبعض حسابات الأصول أو الخصوم بتاريخ أولي يسبق تاريخ قائمة المركز المالي ، وما هي إجراءات المراجعة التي يتعين على المراجع القيام بها للحصول على تأكيد معقول بتمديد نتائج إجراءات التحقق التفصيلية المهمة من التاريخ الأولي إلى تاريخ المركز المالي ؟

الرأي :

قيام المراجع باختبارات المراجعة في تواريخ أولية يمكن المراجع من الوقوف في وقت مبكر على بعض الأمور الهامة التي قد يكون لها أثر على القوائم المالية في نهاية العام (ومن أمثلة ذلك العمليات مع الأطراف ذوي العلاقة ، والتغيرات في الظروف ، والإصدارات المحاسبية الحديثة ، وبنود القوائم المالية التي من المحتمل أن تحتاج إلى تسوية). وبالإضافة إلى ما تقدم فإن كثيراً من أعمال تخطيط المراجعة – بما في ذلك الحصول على فهم للرقابة الداخلية ، وتقدير المخاطر الرقابية وتنفيذ اختبارات تحقق تفصيلية على العمليات – يمكن القيام بها قبل تاريخ قائمة المركز المالي. ومن أمثلة ذلك: (1) اختبارات تفصيلية للإضافات والاستبعادات من بعض الحسابات مثل الأصول الثابتة ، والاستثمارات ، ورأس المال المملوك والمقترض (2) اختبارات تفصيلية للعمليات التي تؤثر على حسابات الدخل والمصروفات (3) اختبارات للحسابات التي لا تراجع بطريق اختبار تفاصيل البنود التي تكون الرصيد (مثل مخصصات صيانة ضمان المنتجات المباعة ، حسابات المقاصة ، وبعض الأعباء المؤجلة) و(4) الاختبارات التحليلية التي يتم تطبيقها على حسابات الدخل والمصروفات

ويؤدي تنفيذ اختبارات التحقق الرئيسية على تفاصيل أحد حسابات الأصول أو الخصوم في تاريخ أولي بدلاً من القيام بهذه الاختبارات في تاريخ قائمة المركز المالي إلى احتمال زيادة مخاطر عدم اكتشاف المراجع لأخطاء أو غش ذو أهمية قد تكون موجودة في تاريخ قائمة المركز المالي. وهذه الزيادة المتوقعة في مخاطر المراجعة تصبح أكبر كلما طالت المدة المتبقية (الفترة من التاريخ الأولي إلى تاريخ قائمة المركز المالي). وعلى الرغم من ذلك ، فإنه يمكن السيطرة على هذه الزيادة المتوقعة في مخاطر المراجعة إذا أمكن تصميم اختبارات التحقق للمدة الباقية بطريقة توفر أساساً

معقولاً لتمديد نتائج المراجعة ، التي تم التوصل إليها من اختبارات التحقق التفصيلية ، إلى تاريخ قائمة المركز المالي. ويبين ما يلي العوامل التي يجب على المراجع أن يأخذها في الاعتبار قبل تنفيذ إجراءات التحقق للحسابات المهمة في قائمة المركز المالي بتاريخ أولي والإجراءات التي يجب اتخاذها لتمديد نتائج المراجعة الأولية إلى تاريخ قائمة المركز المالي والاعتبارات التي يجب أن تؤخذ في الحسبان لتنسيق إجراءات المراجعة.

العوامل التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار قبل تنفيذ إجراءات التحقق المهمة على تفاصيل حسابات قائمة المركز المالي في تواريخ أولية :

1 – يجب على المراجع تقدير إمكانية السيطرة على الزيادة في مخاطر المراجعة قبل تنفيذ اختبارات التحقق الرئيسية على تفاصيل حسابات الأصول أو الخصوم في تاريخ أولي. ويجب على المراجع – بالإضافة إلى ذلك – أن يأخذ في الاعتبار تكلفة اختبارات التحقق الضرورية لتغطية الفترة المتبقية بطريقة تسمح بتوفير الثقة الملائمة في تاريخ قائمة المركز المالي التي تتطلبها عملية المراجعة. وقد يكون تنفيذ اختبارات التحقق الرئيسية على تفاصيل حسابات الأصول والخصوم في تاريخ أولي غير مجدي من حيث التكلفة ، إذا لم يكن من المستطاع الحد من اختبارات التحقق لتغطية الفترة الباقية نتيجة لأن المستوى المقدر للمخاطر الرقابية لا يسمح بذلك.

2 – تقدير المخاطر بأقل من الحد الأقصى ليس الغرض منه حصول المراجع على أساس معقول لتمديد نتائج المراجعة من التاريخ الأولي إلى تاريخ قائمة المركز المالي ، ومع ذلك ، فإذا قام المراجع بتقدير المخاطر الرقابية بالحد الأقصى خلال الفترة الباقية ، فيجب عليه أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت فاعلية بعض اختبارات التحقق لتغطية هذه المدة ستقل. فعلى سبيل المثال ، قد لا توجد إجراءات رقابية فعالة على المستندات التي تفيد أن العمليات قد تم تنفيذها ، ونتيجة لذلك فإن اختبارات التحقق التي تعتمد على مثل هذه المستندات والتي تتعلق بتأكيد الاكتمال للفترة المتبقية قد لا تكون فعالة لأن هذه المستندات غير مكتملة. وبالمثل ، فإن اختبارات التحقق لتغطية الفترة المتبقية والتي تتعلق بتأكيد الوجود في تاريخ قائمة المركز المالي قد لا تكون فعالة إذا لم تتوافر إجراءات رقابية فعالة على حيازة الأصول وحركتها الفعلية. وإذا قرر المراجع في المثاليين السابقين أن فاعلية اختبارات التحقق المشار إليها ستقل فيجب الحصول على أدلة إضافية أو أن يتم فحص الحسابات في تاريخ قائمة المركز المالي.

3 – يجب أن يأخذ المراجع في الاعتبار ما إذا كانت هناك تغيرات سريعة في الأحوال أو الظروف المتعلقة بأعمال المنشأة والتي قد تدعو الإدارة إلى إعداد قوائم مضللة

خلال المدة المتبقية. فإذا وجدت مثل هذه الأحوال أو الظروف فقد يقرر المراجع أن اختبارات التحقق لتغطية الفترة الباقية لن تكون فعالة في السيطرة على الزيادة في مخاطر المراجعة المرتبطة بها ، وفي مثل هذه الأحوال ، يتعين على المراجع فحص حسابات الأصول والخصوم ذات العلاقة في تاريخ قائمة المركز المالي.

4 – يجب أن يأخذ المراجع في الاعتبار ما إذا كانت أرصدة نهاية العام لحسابات الأصول أو الخصوم التي من المحتمل اختيارها للفحص الأولى قابلة بطريقة معقولة للتقدير من حيث مبالغها وأهميتها النسبية وتكوينها. ويجب عليه أيضا أن يحدد ما إذا كانت إجراءات المنشأة المقترحة لتحليل وتسوية هذه الحسابات في تواريخ أولية ملائمة. كما يجب عليه أيضا أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كان النظام المحاسبي قادراً على توفير معلومات عن الأرصدة في تاريخ قائمة المركز المالي وعن العمليات في الفترة المتبقية بطريقة تسمح بتقسي الأمور ذات العلاقة وعلى الأخص ما يلي :

- أ - أي عمليات هامة غير عادية أو قيود (بما في ذلك العمليات أو القيود في نهاية العام أو قرب نهاية العام).
- ب- الأسباب الأخرى لأي تقلبات هامة أو تقلبات متوقعة لم تحدث.
- ج- التغييرات في مكونات أرصدة الحسابات.

فإذا قرر المراجع أن أدلة الإثبات المرتبطة بالأمور السابقة لن تكون كافية لأغراض السيطرة على مخاطر المراجعة ، فيجب فحص الحساب ذو العلاقة في تاريخ قائمة المركز المالي.

تمديد نتائج المراجعة الأولية إلى تاريخ قائمة المركز المالي :

5 – يجب تصميم اختبارات التحقق لتغطية المدة المتبقية بطريقة تسمح بأن الثقة التي يحصل عليها المراجع من هذه الاختبارات ومن اختبارات التحقق التي تم تنفيذها لتفاصيل رصيد الحساب في تاريخ أولي ، بالإضافة إلى الثقة التي يحصل عليها المراجع من المستوى المقدر للمخاطر الرقابية ، تحقق أهداف المراجعة في تاريخ قائمة المركز المالي. وتشمل هذه الاختبارات عادة ما يلي :

- أ - مقارنة المعلومات المتعلقة برصيد الحساب في تاريخ قائمة المركز المالي مع نفس المعلومات في التاريخ الأولي لتحديد المبالغ التي تبدو غير معتادة مع تقصي أسباب هذه الفروق.

ب- اختبارات تحليلية أخرى ، أو اختبارات تحقق تفصيلية ، أو مزيج من الاثنين ، بحيث توفر أساساً معقولاً لتمديد نتائج المراجعة ، المتعلقة بالتأكيدات التي تم اختبارها بطريق مباشر أو غير مباشر في تاريخ أولي

قبل تاريخ قائمة المركز المالي . و تشمل العوامل التي يجب أن تؤخذ في الاعتبار لتحديد المزيج النسبي لاختبارات التحقق التفصيلية وللإجراءات التحليلية ما يلي :

- طبيعة العمليات والأرصدة فيما يتعلق بعلاقتها بالتأكدات المختصة.
- وجود بيانات تاريخية أو مقاييس أو معايير أخرى لاستخدامها في الإجراءات التحليلية.
- وجود سجلات تسمح باختبارات تفصيلية فعالة وطبيعة الاختبارات التي تصلح لها.

6 - إذا اكتشفت بيانات مضللة في أرصدة الحسابات في التواريخ الأولية فقد يتطلب ذلك من المراجع تعديل طبيعة ، وتوقيت ، ومدى اختبارات التحقق المخططة لتغطية المدة المتبقية التي تتعلق بهذه الحسابات أو إعادة القيام ببعض إجراءات المراجعة في تاريخ قائمة المركز المالي. ويجب أن يستند تقدير المراجع للبيانات المضللة المحتملة في تاريخ قائمة المركز المالي على حكمه المهني على حالة الحساب أو الحسابات ذات العلاقة في ذلك التاريخ بعد أن يأخذ في الاعتبار ما يلي:

- أ - طبيعة البيانات المضللة المكتشفة في التاريخ الأولي وأسبابها وأثرها المتوقع.
- ب- الآثار المتوقعة للبيانات المضللة على مراحل عملية المراجعة الأخرى.
- ج- قيود التصحيح التي أجرتها المنشأة لاحقاً.
- د - نتائج إجراءات المراجعة عن الفترة المتبقية (بما في ذلك الحسابات المعرضة لاحتمالات محددة من الغش والأخطاء المعنوية).

فعلى سبيل المثال ، قد يقرر المراجع أن تقدير الإشعارات الدائنة غير المسجلة في التاريخ الأولي يعتبر ممثلاً لهذا النوع من البيانات المضللة في تاريخ قائمة المركز المالي ، بناء على اختبارات التحقق لتغطية الفترة المتبقية. ومن جهة أخرى فإن تقدير الآثار المحتملة في تاريخ قائمة المركز المالي لأنواع أخرى من بيانات القطع غير الصحيحة في التاريخ الأولي قد يتم احتسابها بناء على إعادة قيام باختبارات تحقق لعمليات القطع.

تنسيق توقيت إجراءات المراجعة :

7 - يتضمن توقيت إجراءات المراجعة ، ضمن أمور أخرى ، النظر فيما إذا كانت إجراءات المراجعة ذات العلاقة قد تم تنسيقها بطريقة سليمة. ومن الإجراءات التي يلزم على المراجع القيام بها في هذا الخصوص ما يلي :

أ – تنسيق إجراءات المراجعة المطبقة على الأرصدة والعمليات مع الأطراف ذوي العلاقة.

ب – تنسيق اختبارات الحسابات التي يوجد بينها علاقة ارتباط وتنسيق اختبارات الحد الفاصل.

ج – اتخاذ المراجع الإجراءات الرقابية الكافية التي تمكنه من مراقبة الأصول سريعة التحويل ، واختبارها في نفس الوقت الذي يتم خلاله فحص حسابات النقد في الصندوق أو لدى البنوك وقروض البنوك والحسابات الأخرى ذات العلاقة.

ويجب أن تتخذ القرارات المتعلقة بالتنسيق بين إجراءات المراجعة المرتبطة في ضوء المستوى المقدر للمخاطر الرقابية وإجراءات المراجعة المحددة التي يمكن تطبيقها خلال المدة المتبقية أو في نهاية العام أو في كليهما.

رأي لجنة معايير المراجعة حول الاتصال بين المراجع السابق والمراجع اللاحق

الرقم : 1/3030/7 التاريخ : 1421/8/3هـ الموافق : 2000/10/30م

الاستفسار :

ما هي الإجراءات التي يتعين على كل من المراجع السابق والمراجع اللاحق القيام بها عند النظر في قبول المراجع اللاحق عملية مراجعة لقوائم مالية وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها وبعد أن يتم تعيين المراجع. وما هي الإجراءات التي يتعين على المراجع اللاحق القيام بها عند اكتشاف بيانات غير صحيحة محتملة في القوائم المالية التي أصدر عنها مراجع سابق تقريره ؟

الرأي :

تتطلب الفقرة 3030 من معايير المراجعة من المراجع اللاحق الاستفسار كتابة من المراجع السابق عن أسباب عدم استمراره وأن يطلب منه الاطلاع على أوراق عمله عن الفترة السابقة بعد أخذ موافقة المنشأة. وتتطلب القاعدة 401 من قواعد سلوك وأداب المهنة من المراجع اللاحق أن يستفسر من المراجع السابق عما إذا كانت لديه اعتراضات مهنية تحول دون قبول عملية المراجعة، وأن يقوم المراجع السابق بتقديم أية إيضاحات تطلب منه إلى المراجع اللاحق خلال فترة زمنية معقولة بعد أخذ موافقة العميل في كلتا الحالتين. ويبين ما يلي الخطوات التي يجب أخذها في الاعتبار في هذه الأحوال:

- 1- أخذاً في الاعتبار ما تتطلبه المعايير المهنية المشار إليها أعلاه حول وجوب عدم قبول المراجع لعملية إلا بعد تقويم الاتصال بالمراجع السابق ، يجوز للمراجع أن يقدم عرضاً عن عملية مراجعة قبل أن يقوم بالاتصال بالمراجع السابق. ويجوز للمراجع في هذه الحالة أن يخطر العميل المرتقب بأن قبول العملية لا يعتبر نهائياً إلا بعد تقويم الاتصال بالمراجع السابق.
- 2- إذا كان هناك أكثر من مراجع ينظر في أمر قبول عملية مراجعة ، فلا يتوقع من المراجع السابق أن يكون مستعداً للإجابة على استفسارات المراجع اللاحق إلا بعد اختيار العميل لمراجع لاحق محدد وأن يكون هذا المراجع قد قبل العملية بشرط أن يتم تقويم الاتصال بالمراجع السابق وفقاً لما تتطلبه المعايير المهنية.
- 3- يقع زمام المبادرة في عملية الاتصال على عاتق المراجع اللاحق. ويجب أن يكون الاتصال كتابياً. وأن يحافظ كل من المراجع السابق والمراجع اللاحق على سرية أية معلومات حصل عليها أي منهما من الآخر. ويسرى هذا الالتزام سواء قبل المراجع اللاحق العملية أو لم يقبلها.

اتصال المراجع اللاحق بالمراجع السابق قبل قبوله عملية المراجعة :

4- الاستفسار من المراجع السابق هو إجراء ضروري لأن المراجع السابق قد يكون قادراً على توفير معلومات تساعد المراجع اللاحق في تحديد قبول العملية أو عدم قبولها. ويجب على المراجع اللاحق أن يدرك أن المراجع السابق والعميل قد يكون قد حدث بينهما اختلاف – ضمن أمور أخرى – على مبادئ محاسبية ، أو إجراءات مراجعة ، أو أمور هامة مماثلة أخرى.

5- يجب على المراجع اللاحق أن يطلب من العميل المرتقب أن يأذن له بالاستفسار من المراجع السابق قبل قبوله النهائي لعملية المراجعة. ويجب على المراجع اللاحق أن يطلب من العميل المرتقب أن يصرح للمراجع السابق بالاستجابة الكاملة لاستفسارات المراجع اللاحق. فإذا رفض العميل المرتقب أن يسمح للمراجع السابق بالاستجابة لاستفسارات المراجع اللاحق أو قيد هذه الاستجابة ، فيجب على المراجع اللاحق الاستفسار من العميل عن الأسباب وأن يأخذ في الاعتبار آثار هذا الرفض في تقرير قبول أو عدم قبول العملية.

6- يجب على المراجع اللاحق الاستفسار من المراجع السابق عن أمور محددة ومعقولة تساعد في تحديد قبول أو عدم قبول العملية. ويجب أن تشمل الأمور محل الاستفسار أي استفسارات يرى أهمية الحصول على إجابة حولها ومنها ما يلي :

- معلومات تتعلق بنزاهة الإدارة.
- الاختلافات مع الإدارة بشأن معايير محاسبية ، أو إجراءات مراجعة ، أو أمور هامة مماثلة أخرى.
- التبليغات إلى لجان المراجعة أو إلى أي لجان أخرى لها سلطات ومسئوليات مماثلة بشأن وجود غش أو أخطاء هامة ، أو أعمال غير قانونية من جانب العميل ، أو أمور ترتبط بالرقابة الداخلية.
- فهم المراجع السابق لأسباب تغيير المراجع.

7 - يجب على المراجع السابق الاستجابة الكلية والسريعة – بناءً على الحقائق المتوفرة لديه – لاستفسارات المراجع اللاحق المعقولة. وبالرغم من ذلك ، إذا قرر المراجع السابق عدم الاستجابة الكاملة لاستفسارات المراجع اللاحق نتيجة لأسباب استثنائية مثل وجود نزاع قضائي وشيك أو متوقع أو التهديد بذلك ، أو إجراءات تأديبية ، أو أي ظروف أخرى غير عادية ، فيجب عليه أن يقرر صراحة أن الاستجابة مقيدة (محدودة). فإذا تلقى المراجع اللاحق استجابة محدودة ، فيجب أن تؤخذ آثار ذلك في قراره بقبول أو عدم قبول العملية.

الاتصالات الأخرى :

8 - يجب أن يطلب المراجع اللاحق من العميل أن يصرح للمراجع السابق بأن يسمح له بالاطلاع على أوراق عمله ، والحصول على المعلومات التي يرى ضرورة الحصول عليها. وقد يرغب المراجع السابق في الحصول على خطاب من العميل يؤكد بموجبه موافقته على ذلك بغرض تقليل أي سوء تفاهم فيما يتعلق بنطاق الاتصال الذي تم التصريح به. ومن المعتاد في مثل هذه الظروف أن يستجيب المراجع السابق لاستفسارات المراجع اللاحق وأن يمكنه من الاطلاع على بعض أوراق عمله. ويجب أن يقرر المراجع السابق ما هي أوراق العمل التي سيسمح بالاطلاع عليها والأوراق التي سيسمح بالحصول على نسخة منها.

9 - يجب على المراجع السابق أن يسمح للمراجع اللاحق بالاطلاع على أوراق العمل ومن ذلك ما يتعلق منها بتوثيق التخطيط ، والرقابة الداخلية ، ونتائج المراجعة ، والأمور الأخرى التي لها أهمية مستمرة من نواحي المحاسبة أو المراجعة مثل أوراق العمل الخاصة بتحليل حسابات قائمة المركز المالي والأوراق المتعلقة بالخسائر المحتملة. كما يجب أيضاً على المراجع السابق أن يصل إلى تفاهم مع المراجع اللاحق حول نطاق استخدامه لأوراق العمل.

استخدامات المراجع اللاحق لنتائج الاتصال :

10- يجب على المراجع اللاحق الحصول على أدلة كافية ومقنعة لتوفر أساساً معقولاً للتعبير عن رأي في القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها ، بما في ذلك تقويم الاتساق في تطبيق المعايير المحاسبية ، وأدلة الإثبات في المراجعة المستخدمة في تحليل أثر الأرصدة الافتتاحية على القوائم المالية للفترة الحالية والاتساق في تطبيق المعايير المحاسبية هي مسألة تخضع لتقدير المراجع المهني. فقد تشمل هذه الأدلة أحدث قوائم مالية مراجعة وتقرير المراجع السابق عليها ، ونتائج الاستفسارات من المراجع السابق ، ونتائج دراسة المراجع اللاحق لأوراق العمل الخاصة بالمراجع السابق ، وإجراءات المراجعة التي تم القيام بها على عمليات السنة الحالية التي قد توفر أدلة على الأرصدة الافتتاحية أو الاتساق في تطبيق معايير المحاسبة. فعلى سبيل المثال ، فإن الأدلة التي تم جمعها خلال عملية المراجعة للسنة الحالية قد تعطي معلومات عن وجود أرصدة للمدينين وقابليتها للتحويل والمخزون المسجل في بداية العام. كما يستطيع المراجع اللاحق أيضاً تطبيق إجراءات مراجعة ملائمة على أرصدة الحسابات في بداية المدة محل المراجعة وعلى العمليات في مدد سابقة.

11- دراسة المراجع اللاحق لأوراق العمل الخاصة بالمراجع السابق قد تؤثر على طبيعة، وتوقيت ، ومدى إجراءات المراجع اللاحق فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية والاتساق في معايير المحاسبة. وعلى الرغم من ذلك ، فإن طبيعة ، وتوقيت ،

ومدى أعمال المراجعة التي تم القيام بها والنتائج التي تم التوصل إليها في هاتين الناحيتين هي من مسؤولية المراجع اللاحق وحده. وعند إصدار تقرير عن عملية المراجعة ، لا يجوز للمراجع اللاحق الإشارة في تقريره إلى تقرير أو عمل المراجع السابق بأي صورة من الصور.

مراجعة قوائم مالية سبق مراجعتها :

12- إذا طلب من مراجع مراجعة وإصدار تقرير على قوائم مالية سبق أن روجعت وأصدر عنها تقرير (ويشار إليها فيما بعد بإعادة المراجعة) ، فإن المراجع الذي ينظر في أمر قبول عملية إعادة مراجعة هو أيضا مراجع لاحق ، والمراجع الذي سبق له إصدار تقرير هو أيضا مراجع سابق. وبالإضافة إلى الاتصالات التي تم شرحها في الفقرات من 5 إلى 8 ، فيجب على المراجع اللاحق أن يذكر أن الغرض من الاستفسارات هو الحصول على معلومات حول ما إذا كان سيقبل القيام بعملية إعادة مراجعة.

13- إذا قبل المراجع اللاحق عملية إعادة المراجعة ، فقد يأخذ في الاعتبار المعلومات التي تم الحصول عليها من الاستفسارات من المراجع السابق ودراسة تقرير المراجع السابق وأوراق مراجعته لتخطيط عملية إعادة المراجعة. وعلى الرغم من ذلك ، فإن المعلومات التي تم الحصول عليها من هذه الاستفسارات ومن أي دراسة لتقرير المراجع السابق وأوراق عمله ليست كافية لتوفير أساس لإبداء الرأي. فطبيعة ، وتوقيت ، ومدى أعمال المراجعة التي تم القيام بها والنتائج التي تم التوصل إليها في عملية إعادة المراجعة هي من مسؤولية المراجع اللاحق الذي قام بعملية إعادة المراجعة وحده.

14- يجب على المراجع اللاحق تخطيط وتنفيذ عملية إعادة المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها. ويجب على المراجع اللاحق عدم تحمل مسؤولية العمل الذي قام به المراجع السابق ، كما يجب عدم إصدار تقرير يعكس تقاسم المسؤولية بين المراجع السابق والمراجع اللاحق.

15- إذا قام المراجع اللاحق بمراجعة المدة الحالية ، فإن نتائج عملية المراجعة هذه يمكن أن تؤخذ في الاعتبار في تخطيط وتنفيذ عملية إعادة المراجعة للمدة أو المدد السابقة وقد توفر أدلة إثبات قد تكون مفيدة للقيام بعملية إعادة المراجعة.

16- يجب على المراجع اللاحق أن يطلب أوراق عمل عن المدة أو المدد موضوع إعادة المراجعة والمدة التي تسبق مدة إعادة المراجعة. وعلى الرغم من ذلك ، فإن مدى سماح المراجع السابق ، إن وجد ، بالاطلاع على أوراق العمل هو مسألة تخضع لحكمه الشخصي.

17- لا يستطيع المراجع اللاحق عادة ، في عملية إعادة مراجعة ، ملاحظة جرد المخزون أو القيام بجرد فعلي (لبعض الأصناف) في تاريخ أو تواريخ إعادة المراجعة. وفي مثل هذه الحالات ، قد يأخذ المراجع اللاحق في الاعتبار المعرفة التي حصل عليها من دراسة أوراق عمل المراجع السابق والاستفسارات منه لتحديد طبيعة ، وتوقيت ، ومدى الإجراءات التي سيتم تطبيقها في ضوء الظروف الموجودة. ويجب على المراجع اللاحق الذي يقوم بعملية إعادة المراجعة ، إذا كان المخزون ذو أهمية نسبية ، ملاحظة أو القيام بجرد فعلي لبعض أنواع المخزون في تاريخ لاحق لفترة إعادة المراجعة ، عند تنفيذ عملية المراجعة الحالية أو أي وقت آخر. وأن يطبق اختبارات ملائمة على العمليات ما بين الفترتين. وقد تشمل الإجراءات الملائمة اختبارات للعمليات السابقة ، وفحص سجلات الجرد السابقة ، وتطبيق الإجراءات التحليلية مثل اختبارات مجمل الربح.

18- إذا لم يستطع المراجع اللاحق ، في عملية إعادة مراجعة ، الحصول على أدلة كافية ومقنعة تمكنه من إبداء رأي في القوائم المالية ، فيجب على المراجع اللاحق أن يتحفظ في تقريره أو يمتنع عن إبداء الرأي نظرا لعدم قدرته على القيام بإجراءات يعتبرها ضرورية في ضوء الظروف الموجودة.

اكتشاف بيانات محتمل أن تكون مضللة في قوائم مالية تم إصدار تقرير عنها من

مراجع سابق :

19- إذا نمت إلى علم المراجع اللاحق ، خلال عملية المراجعة أو إعادة المراجعة ، معلومات تجعله يعتقد بأن القوائم المالية التي تم إصدار تقرير عنها من المراجع السابق تحتاج إلى تعديل ، فيجب عليه أن يطلب من العميل إخطار المراجع السابق بالموقف وترتيب اجتماع بين الأطراف الثلاثة لمناقشة هذه المعلومات ومحاولة اتخاذ قرار في الموضوع. ويجب على المراجع اللاحق أن يعطى للمراجع السابق أية معلومات قد يحتاج المراجع السابق أن يأخذها في الاعتبار عندما يكتشف المراجع اللاحق بتاريخ لاحق حقائق ربما تكون قد أثرت على القوائم المالية المراجعة التي سبق إصدار تقرير عنها.

20- إذا رفض العميل إخطار المراجع السابق ، وإذا لم يقتنع المراجع اللاحق بكيفية الفصل في الموضوع ، فيجب على المراجع اللاحق تقييم أية آثار محتملة على عملية المراجعة القائمة بما في ذلك الانسحاب من العملية ، وبالإضافة إلى ذلك فقد يكون من الملائم أن يقوم المراجع اللاحق باستشارة مستشاره القانوني لتحديد أي تصرف إضافي ملائم.

نماذج الخطابات المتبادلة :

21- تبين النماذج المرفقة الخطابات المتبادلة بين المراجع اللاحق والمراجع السابق ، والعمل ، ويتعين ملاحظة أن هذه النماذج أمثلة استرشادية وتتوقف الصياغة النمطية لكل خطاب ، وفق الظروف الخاصة بكل حالة على حدة.

نموذج خطاب من المراجع اللاحق الى المراجع السابق

السادة / (المراجع السابق)

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،

أشير إلى موافقة (يحدد اسم العميل) على قيامنا مراجعة قوائمه المالية عن السنة المنتهية في ، وليتسنى لنا استكمال إجراءات قبول هذه العملية ، وذلك في ضوء ما تقضي به الفقرة 3030 من معايير المراجعة ، والقاعدة 401 من قواعد سلوك وآداب المهنة. أمل الإفادة عن سبب عدم استمراركم في مراجعة القوائم المالية لهذا العميل ؛ وما إذا كان لديكم أي اعتراضات مهنية تحول دون قبولنا لعملية المراجعة المشار إليها أعلاه

وتقبلوا تحياتي ،،

إسم المراجع اللاحق :

التوقيع :

التاريخ :

رقم الترخيص :

نموذج خطاب من المراجع السابق إلى العميل

السادة / (اسم العميل)

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

أشير إلى خطاب المحاسب القانوني (اسم المراجع اللاحق) والمؤرخ في والذي طلب بموجبه معرفة أسباب عدم استمرارنا في مراجعة القوائم المالية لـ (اسم العميل) عن السنة المالية وما إذا كان لدينا أسباب مهنية تحول دون قبوله لمراجعة تلك القوائم المالية ، وإطلاعنا على أوراق عملنا عن عملية المراجعة للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1م.

وحيث أن الفقرة 3030 من معايير المراجعة تجيز للمراجع السابق اطلاع المراجع اللاحق على أوراق العمل بعد حصول المراجع السابق على موافقة من العميل بذلك ، وأنه ليس لدينا ما يمنع من قبول المراجع اللاحق لعملية المراجعة المذكورة ، وإطلاعنا على أوراق العمل بغرض حصوله ، فقط ، على بعض المعلومات لمساعدته في تخطيط عملية المراجعة للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×2م. وليتسنى استكمال الإجراءات اللازمة لإبلاغ المحاسب القانوني بذلك ، أمل استكمال الإقرار المبين أدناه وإعادة إيلينا.

اسم المراجع السابق :

التوقيع :

التاريخ :

رقم الترخيص :

السادة (يحدد اسم المراجع السابق)

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

نؤكد بهذا موافقتنا على اطلاع المحاسب القانوني (يحدد اسم المراجع اللاحق) على أوراق العمل لعملية المراجعة عن السنة المنتهية في وذلك وفق الغرض المبين أعلاه.

وتقبلوا تحياتي ،،،

الاسم : (يحدد اسم العميل الموظف المسئول)

التوقيع :

التاريخ :

نموذج خطاب من المراجع السابق إلى المراجع اللاحق

السادة / (يحدد اسم المراجع اللاحق)

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

أشير إلى خطابكم المؤرخ في وإلى موافقة العميل (يحدد اسم العميل) على اطلاعكم على أوراق العمل ، ونود أن نؤكد لكم ما يلي :

1- سبق أن قمنا بمراجعة القوائم المالية لشركة (يحدد اسم العميل) عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1م وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها. وقد أصدرنا تقريرا على هذه القوائم ولم نقم بأية إجراءات مراجعة عقب تاريخ تقرير المراجعة الصادر منا.

2- لم يتم تخطيط أو تنفيذ عملية المراجعة التي قمنا بها للقوائم المالية لـ (اسم العميل) وأوراق العمل المتعلقة بها توقعنا لعملية المراجعة التي ستقومون بها للعميل عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 20×2م. ونتيجة لذلك ، فإننا قد لا نكون قد تعرضنا بالتحديد لبُؤود قد تكون ذات أهمية بالنسبة لكم. وان استخدامنا لحكمنا المهني الشخصي وتقديرنا لمخاطر المراجعة والأهمية النسبية لأغراض عملية المراجعة التي قمنا بها قد ينتج عنه تقديركم لأمر معين بطريقة مختلفة عن تقديرها من جانبنا. ولذا نود أن نؤكد لكم عدم مسئوليتنا عن كفاية أو ملاءمة المعلومات الموجودة في أوراق عملنا لأغراضكم.

3- في حدود فهمنا فإن الغرض من اطلاعكم على أوراق عملنا هو الحصول على معلومات عن (اسم العميل) ونتائج مراجعتنا للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×1م لمساعدتكم في تخطيط عملية مراجعتكم للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×2م لـ (اسم العميل). ولهذا الغرض فقط ، سنتيح لكم الاطلاع على أوراق عملنا التي ترتبط بهذا الهدف.

4- يتعهد (يحدد اسم اللاحق) بالحفاظ على سرية أي أوراق عمل تحصلون عليها من قبلنا وعدم استخدامها لأي غرض آخر سوى الغرض المشار إليه أعلاه. وبالإضافة إلى ذلك ، ففي حالة طلب طرف ثالث الاطلاع على أوراق عملكم التي تم إعدادها فيما يتعلق بمراجعتكم (يحدد اسم العميل) عن السنة المنتهية في ، فأنتم توافقون على الحصول على إذن منا قبل موافقتكم على اطلاع الطرف الثالث على أوراق عملنا أو أي بيانات أخرى مستمدة من أوراق عملنا ، وأن تقوموا بالنيابة عنا بالحصول على أية تعهدات تحصلون عليها لأنفسكم من هذا الطرف الثالث.

وتوافقون على إخطارنا فوراً وتزويدنا بنسخة من أي تبليغ يصلكم من أي جهة قضائية يطلب بموجبه الاطلاع على أوراق عملكم التي تشمل نسخاً من أوراق عملنا أو معلومات مستمدة منها.

وليتسنى الاستجابة لطلبكم ، نأمل استكمال الإقرار المبين أدناه وإعادته إلينا.
مع خالص تحياتنا ،،

إسم المراجع السابق :

التوقيع :

التاريخ :

رقم الترخيص :

السادة / (يحدد اسم المراجع السابق)

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

نؤكد بهذا اطلعنا على المعلومات المشار إليها أعلاه وموافقنا على ما ورد بها.
وتقبلوا تحياتي ،،،

إسم المراجع اللاحق :

التوقيع :

التاريخ :

رقم الترخيص :

رأي لجنة معايير المراجعة حول إجراءات المراجعة المتعلقة بجرد المخزون

الرقم : 8 التاريخ : 1421/8/3هـ الموافق : 2000/10/30م

الاستفسار :

ما هي مسئولية المراجع عن الجرد الفعلي للمخزون وملاحظة عملية الجرد للحصول على أدلة إثبات عن وجود المخزون وحالته ، وما هي الخطوات التي يتعين على المراجع القيام بها إذا لم يتمكن لأي سبب من ملاحظة عملية الجرد ؟

الرأي :

حضور الجرد الفعلي وملاحظة جرد المخزون هو أحد إجراءات المراجعة المتعارف عليها. والمراجع مسئول عن تبرير الرأي الذي تم إيدأؤه ؛ دون ملاحظة الجرد. ويبين ما يلي ما يتعين على المراجع القيام به في هذه الحالة :

1 – عند تحديد كميات المخزون عن طريق الجرد الفعلي فقط ، وجرد جميع بنود المخزون بتاريخ قائمة المركز المالي أو بتاريخ معين خلال مدة معقولة قبل أو بعد تاريخ قائمة المركز المالي ، فيتعين على المراجع في هذه الحالة أن يكون حاضراً في وقت الجرد. ومن خلال الملاحظة ، والاختبارات ، والاستفسارات ، يمكنه التوصل إلى قرار حول كفاية فاعلية طرق إجراء الجرد الفعلي ودرجة الثقة في البيانات المقدمة من العميل بشأن كميات المخزون والحالة التي يوجد عليها.

2 – إذا تم جرد المخزون في مواقع متعددة فيجب أن يقرر المراجع المواقع التي يعتبر فيها حضوره ملائماً أخذاً في الاعتبار التقيد بأحكام الفقرة (115) من معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية.

3 – إذا وجد نظام جيد للجرد المستمر ، وكانت سجلات الجرد المستمر تراجع بصفة دورية من قبل العميل عن طريق المقارنة بنتائج الجرد الفعلي ، يمكن للمراجع في هذه الحالة تنفيذ إجراءات ملاحظة الجرد خلال المدة محل المراجعة أو بعد نهاية هذه المدة.

4 – إذا كان لدى العميل أنظمة رقابة على المخزون أو طرقاً لتحديد المخزون ، بما في ذلك العينات الإحصائية ، على درجة عالية من الفاعلية في تحديد كميات المخزون ، وكان بالإمكان الاعتماد عليها بدرجة كافية بحيث تجعل من غير الضروري القيام بجرد فعلي لكل بند من بنود المخزون ، ففي مثل هذه الأحوال ، يجب على المراجع أن يقتنع بأن إجراءات أو طرق العميل يمكن الاعتماد عليها بدرجة كافية لتحقيق نتائج تماثل بدرجة كبيرة النتائج التي يتم الحصول عليها بإجراء جرد سنوي فعلي لجميع البنود. ويجب أن يحضر المراجع لملاحظة هذا

الجرد كلما رأى ذلك ضرورياً. ويجب أن يقتنع بفاعلية إجراءات الجرد المستخدمة. وإذا استخدمت العينات الإحصائية بواسطة العميل في إجراء الجرد الفعلي ، يجب أن يقتنع المراجع أن خطة المعاينة معقولة وأنها سليمة من الناحية الإحصائية ، وأنه قد تم تطبيقها بطريقة صحيحة ، وأن النتائج معقولة في ضوء الظروف الموجودة.

5 – إذا لم يقتنع المراجع بالمخزون الموجود في حوزة العميل عن طريق الإجراءات التي تم ذكرها في الفقرات من (1 – 4) أعلاه ، فإن إجراء اختبارات على السجلات المحاسبية لا يكون وحده كافياً لإقناعه بشأن كميات المخزون ، ويتعين على المراجع في هذه الحالة أن يقوم بجرد أو ملاحظة جرد بعض بنود المخزون وأن يقوم بعمل اختبارات ملائمة لعمليات الفترة بين تاريخ الجرد وتاريخ قائمة المركز المالي. ويجب أن يصاحب ذلك فحص أي سجلات جرد قام بها العميل وإجراءاته المتعلقة بالجرد الفعلي الذي تم بناءً عليه عرض المخزون في قائمة المركز المالي.

6 – قد يطلب من المراجع مراجعة قوائم مالية تغطي المدة الحالية ومدة واحدة أو أكثر لم يتم المراجع بملاحظة جردها أو لم يتم بجرد بعض بنود المخزون السابق. وبالرغم من ذلك ، فإنه قد يمكنه الاقتناع بهذا المخزون السابق باتخاذ إجراءات ملائمة ، مثل اختبارات للعمليات السابقة ، ومراجعة سجلات الجرد السابقة ، وتطبيق اختبارات مجمل الربح ، شريطة أن يكون قد تحقق من مخزون المدة الحالية.

7 – إذا تم إيداع المخزون في مخازن عامة أو أي جهة أخرى خارج المنشأة ، يلزم المراجع الحصول على مصادقة مكتوبة من الجهة الحائزة للمخزون مباشرة. وإذا كان المخزون يمثل نسبة هامة من الأصول المتداولة أو مجموع الأصول فللحصول على تأكيد معقول بوجوده ، يجب على المراجع القيام بواحد أو أكثر من الإجراءات التالية التي يعتبرها ضرورية في ضوء الظروف الموجودة :

أ – فحص إجراءات المالك لمراقبة الجهة المودع لديها المخزون وتقويم أدائها.
ب – الحصول على تقرير من محاسب قانوني ، عن الإجراءات الرقابية التي تتبعها الجهة المحفوظ لديها المخزون للحفاظ على البضاعة ، وعن ملائمة الإجراءات المتعلقة برهن سند إيداع المخزون ، أو القيام بإجراءات بديلة في المخزن العام للحصول على تأكيد معقول بأن المعلومات التي تم الحصول عليها من الجهة المحفوظ لديها المخزون يمكن الاعتماد عليها.
ج – ملاحظة جرد فعلي للبضاعة ، إذا كان ذلك ممكناً ومعقولاً.

د – إذا كانت إيصالات الإيداع بالمخزن قد تم رهنها كضمان إضافي لدى أحد المقرضين ، فيجب الحصول على مصادقة من المقرض بشأن تفاصيل الإيصالات المرهونة (على سبيل الاختبار إذا كان ذلك ملائماً).

رأي لجنة معايير المراجعة

حول الاعتبارات التي يتعين على المراجع القيام بها
عند علمه ، بعد إصدار تقريره ، عدم قيامه بإجراءات
مراجعة كان يجب القيام بها عند تنفيذ عملية المراجعة

الرقم : 9 التاريخ : 1421/8/3هـ الموافق : 2000/10/30م

الاستفسار :

ما هي الاعتبارات التي يجب على المراجع أن يأخذها في الاعتبار والإجراءات التي يجب عليه القيام بها إذا ما قرر ، بعد تاريخ تقريره على القوائم المالية موضوع المراجعة ، أن واحداً أو أكثر من إجراءات المراجعة الهامة ، وذلك في ضوء الظروف الموجودة في ذلك الوقت ، لم يتم القيام بها أثناء عملية مراجعة القوائم المالية التي قام بها ، إلا أنه لا يوجد ما يدل على أن هذه القوائم المالية لم تعرض بعدل وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها أو لأساس محاسبي شامل آخر ؟

الـرأي :

قد تخضع التقارير وأوراق العمل المتعلقة بعمليات معينة إلى فحص بعد إصدارها، ومن أمثلة ذلك ، فحص عمليات معينة وفقاً لبرنامج الفحص الداخلي الدوري لمكتب المحاسبة ، أو خضوع عمليات معينة للفحص تطبق وفقاً لنظام مراقبة جودة الأداء المهني. وقد يترتب على هذا الفحص التوصل إلى عدم القيام بأحد إجراءات المراجعة الذي كان يعتبر ضرورياً وقت تنفيذ عملية المراجعة ، في ضوء الظروف الموجودة في ذلك الوقت ، إلا أنه لا يوجد ما يوضح أن هذه القوائم لم تعرض بعدل وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها أو لأساس محاسبي شامل آخر . ولا يتعين على المراجع ، بعد أن يصدر تقريره على قوائم مالية قام بمراجعتها ، القيام باستفسارات مستمرة أو لاحقة أو القيام بأي إجراءات مراجعة حيال القوائم المالية التي شملها تقريره ، إلا إذا نمت إلى علمه معلومات جديدة قد يكون لها أثر على تقريره . وبيبين ما يلي الاعتبارات التي يلزم على المراجع أخذها في الاعتبار والإجراءات التي يجب عليه القيام بها في مثل هذه الأحوال :

1- نظراً للآثار القانونية التي قد يتضمنها اتخاذ التصرفات المبينة في هذا الرأي ، من المستحسن أن يستشير المراجع مستشاره القانوني حول المدة الزمنية التي يتعين على المراجع خلالها النظر في تقريره السابق وما إذا كانت أحكام هذا الرأي تنطبق على الظروف الخاصة بعملية معينة ، وأن يحدد بعد استشارة المستشار القانوني ، التصرف الملائم الذي يتخذه.

2- إذا قرر المراجع أنه أغفل القيام بإجراء مراجعة يعتبر ضروريا وقت القيام بعملية المراجعة في الظروف الموجودة في ذلك الوقت ، فيجب عليه أن يقدر أهمية الإجراء الذي تم إغفاله على قدرته الحالية على تأييد رأيه الذي سبق أن أبداه فيما يتعلق بهذه القوائم المالية ككل. ومن الأمور التي تساعد على القيام بهذا التقدير ، دراسة أوراق العمل ، مناقشة ظروف العملية مع المساعدين الذين اشتركوا في عملية المراجعة ومع من يراه ، إعادة تقويم نطاق عملية المراجعة بصفة عامة. ويتعين ملاحظة ما إذا كانت نتائج الإجراءات الأخرى التي تم تطبيقها قد تؤدي إلى تعويض الإجراء الذي تم إغفاله ، أو قد تجعل إغفاله أقل أهمية. وقد توفر المراجعات اللاحقة أيضاً ، أدلة مراجعة لتأييد الرأي الذي سبق إبدائه.

3- إذا قرر المراجع أن إغفال إجراء مراجعة يعتبر ضروريا وقت القيام بعملية المراجعة في الظروف الموجودة في ذلك الوقت ، يضعف من قدرته الحالية على تأييد الرأي الذي سبق إبدائه في القوائم المالية ككل ، وكان في اعتقاده أن هناك أشخاصا يعتمدون حالياً ، أو من المحتمل أن يعتمدوا ، على تقريره فيجب عليه القيام فوراً بتطبيق الإجراء الذي تم إغفاله أو تطبيق الإجراءات البديلة التي تعوض الإجراء الذي تم إغفاله وتأييد رأيه الذي سبق أن أبداه.

4- إذا علم المراجع نتيجة للتطبيق اللاحق للإجراء الذي تم إغفاله أو للإجراءات البديلة ، بوجود حقائق تتعلق بالقوائم المالية في تاريخ تقريره بحيث أنه لو علم بها في حينه لأثرت على تقريره ، فيجب عليه أن يسترشد بأحكام الرأى الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في هذا الخصوص.

5- إذا لم يتمكن المراجع في الأحوال المشار إليها في (4) أعلاه من تطبيق الإجراء الذي سبق إغفاله أو الإجراءات البديلة فيجب عليه استشارة مستشاره القانوني لتحديد التصرف الملائم فيما يتعلق بمسؤولياته تجاه كل من عميله ، والسلطات الرقابية ، التي يخضع العميل لاختصاصها ، والأشخاص الذين يعتمدون أو من المحتمل أن يعتمدوا على تقريره.

رأي لجنة معايير المراجعة
حول المعلومات الواردة في الوثائق التي تنشر
مرفقة بالقوائم المالية التي روجعت من قبل مراجع حسابات

الرقم : 10 التاريخ : 1421/8/3هـ الموافق : 2000/10/30م

الاستفسار :

تقوم بعض المنشآت وخاصة الشركات المساهمة ، بنشر تقاريرها المالية السنوية أو وثائق أخرى تحتوي على القوائم المالية المراجعة وتقرير المراجع على هذه القوائم ، وتضمن هذه المنشورات معلومات أخرى قد لا تتفق مع المعلومات الواردة بالقوائم المالية. فما هي مسؤولية المراجع عن المعلومات الأخرى الواردة في الوثائق التي تحتوي على القوائم المالية المراجعة المصحوبة بتقريره ؟

الرأي :

تنص المادة (123) من نظام الشركات على أنه يجب على مجلس الإدارة في نهاية كل سنة مالية جرداً لقيمة أصول الشركة وخصومها في التاريخ المذكور ، كما يعد ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر وتقريراً عن نشاط الشركة ومركزها المالي عن السنة المالية المنقضية ويضمن هذا التقرير الطريقة المقترحة لتوزيع الأرباح الصافية ويضع المجلس هذه الوثائق تحت تصرف مراقب الحسابات قبل الموعد المحدد لانعقاد الجمعية العامة بخمسة وخمسين يوماً على الأقل.))

وقد يتبين لمراجع الحسابات عند اطلاعه على تقرير مجلس الإدارة ، أو أي معلومات تعد بغرض نشرها في الوثيقة التي تحتوي على القوائم المالية وتقرير المراجع على القوائم المالية للمنشأة (الوثيقة) ، إحتواء الوثيقة على معلومات لا تتفق مع المعلومات الواردة بالقوائم المالية . ويبين ما يلي الاعتبارات والإجراءات التي يلزم على المراجع أخذها في الاعتبار في هذه الأحوال :

1- لا تمتد مسؤولية المراجع عن المعلومات الواردة في الوثيقة إلى ما هو أبعد من المعلومات الواردة في القوائم المالية المرفقة بتقرير المراجع ، ولا يلزم المراجع القيام بأية إجراءات لتعزيز المعلومات التي تحتوي عليها الوثيقة ، إلا أنه يجب على المراجع قراءة المعلومات الواردة في الوثيقة وأن يأخذ في اعتباره ما إذا كانت هذه المعلومات ، أو طريقة عرضها ، لا تتفق بدرجة مهمة مع عرض المعلومات في القوائم المالية والإفصاح عنها . فإذا قرر المراجع أن هناك معلومات مهمة وردت في الوثيقة ولا تتفق مع المعلومات المبينة في القوائم المالية ، فيجب

عليه تحديد ما إذا كانت القوائم المالية أو تقرير ه أو كلاهما يحتاج إلى تعديل. فإذا قرر أنها ليست في حاجة إلى تعديل فيجب عليه أن يطلب من العميل تعديل المعلومات الواردة في الوثيقة. فإذا لم يتم تعديل المعلومات الواردة في الوثيقة لاستبعاد التعارض المهم، فيجب عليه أن ينظر في اتخاذ إجراءات أخرى مثل تعديل تقريره بحيث يشمل فقرة توضيحية تصف التعارض المهم، أو عدم التصريح باستخدام تقريره في الوثيقة، أو الانسحاب من العملية ويتوقف الإجراء الذي يتخذه المراجع على الظروف المحددة للموضوع ومدى أهمية التعارض في المعلومات الواردة في الوثيقة.

2- إذا نمت إلى علم المراجع، خلال قراءته للمعلومات الأخرى الموضحة أعلاه، معلومات يعتقد أن بها تحريف جوهري لحقائق، إلا أنها لا تمثل عدم اتفاق مهم مع المعلومات الواردة في القوائم المالية، فيجب على المراجع أن يناقش الموضوع مع العميل. يأخذ في الاعتبار عند مناقشة الموضوع، أنه قد لا يكون لدى المراجع الخبرة اللازمة لتقدير مدى صحة المعلومات، لاحتمال عدم وجود معايير تمكن المراجع من تقدير كفاية وملاءمة عرض المعلومات، ووجود اختلاف مبرر في الحكم أو الرأي في هذه المعلومات. فإذا قرر المراجع أن لديه أساس صحيح لعدم قناعاته بصحة المعلومات، فيجب على المراجع أن يقترح على العميل استشارة طرف آخر قد تكون نصائحه مفيدة للعميل.

3- إذا قرر المراجع، بعد مناقشة الموضوع وفق ما ورد في (2) أعلاه، وجود بيان غير صحيح مهم يتضمن حقائق معينة، فيتوقف الإجراء الذي يتخذه المراجع على حكمه الشخصي في ضوء الظروف المعينة للموضوع. ويجب عليه أن ينظر في اتخاذ خطوات مثل إخطار العميل كتابة بآرائه في المعلومات وأخذ رأي المستشار القانوني في اتخاذ إجراءات ملائمة أخرى في ضوء الظروف.

رأي لجنة معايير المراجعة
حول اكتشاف حقائق موجودة قبل إصدار
تقرير المراجع ، ولم يعلم بها إلا بعد إصدار تقرير المراجعة

الرقم : 11 التاريخ : 1421/8/3هـ الموافق : 2000/10/30م

الاستفسار :

ما هي الإجراءات التي يجب على المراجع اتباعها إذا تبين له بعد إصدار تقريره على قوائم مالية مراجعة ، أن هناك حقائق كانت موجودة في ذلك التاريخ ، وقد يكون من شأنها التأثير على تقريره لو علم بها في حينه ؟

الرأي :

متى ما أصدر المراجع تقريره ، فإنه ليس ملزماً بالقيام باستفسارات أخرى أو مستمرة أو القيام بأي إجراءات مراجعة أخرى فيما يتعلق بالقوائم المالية المراجعة التي شملها تقريره ، إلا إذا نمت إلى علمه معلومات جديدة قد يكون لها أثر على تقريره ، وفي هذه الحالة يتعين على المراجع مراعاة الإجراءات المبينة أدناه والتي تم بيانها بصفة عامة وذلك نظراً لتعدد الظروف التي قد يقابلها المراجع في مثل هذه الحالات :

1- لا تنطبق أحكام هذا الرأي على الأحوال التي تنشأ من تطورات أو أحداث تقع بعد تاريخ تقرير المراجع ، كما أنها لا تنطبق على الأحوال التي يحدث فيها بعد إصدار تقرير المراجع - الفصل في أو الحسم النهائي لاحتماليات أو أمور أخرى تم الإفصاح عنها في القوائم المالية أو نتج عنها تعديل في تقرير المراجع النمطي.

2- تنطبق أحكام هذا الرأي على جميع عمليات المراجعة التي يصدر بشأنها تقرير من مراجع الحسابات بغض النظر عن الشكل النظامي للمنشأة.

3- عندما يصبح المراجع مدركاً لمعلومات ترتبط بقوائم مالية سبق له إصدار تقرير عنها ، إلا أنه لم يكن على علم بها في تاريخ تقريره ، وكانت هذه المعلومات من حيث طبيعتها ومصدرها كفيلاً بأن تجعله يقوم بتقصيها فيما لو نمت إلى علمه خلال عملية مراجعته ، فيجب عليه ، أن يحدد في أقرب وقت ممكن ، ما إذا كانت هذه المعلومات موثوق بها وما إذا كانت الوقائع التي شملتها هذه المعلومات كانت موجودة فعلاً في تاريخ تقريره ، ويجب على المراجع أن يناقش هذا الموضوع مع عميله وفقاً للمستوى الإداري الذي يراه ملائماً ، بما في ذلك مجلس الإدارة ، وأن يطلب تعاون العميل في أي عملية تقصى قد تكون ضرورية.

4- أإذا في الاعتبار ، الوقت الذي انقضى منذ إصدار القوائم المالية ، إذا تبين للمراجع أن المعلومات المكتشفة لاحقاً موثوق بها وأنها كانت موجودة في تاريخ تقرير المراجع ، فيجب على المراجع أن يقرر ما إذا كانت هذه المعلومات وأثارها : (أ) من الأهمية بحيث أنها ستؤثر على تقريره فيما لو كانت هذه المعلومات متاحة له في تاريخ تقريره . (ب) من الأهمية بحيث أنه يعتقد بوجود أشخاص يعتمدون حالياً أو من المحتمل أن يعتمدوا على القوائم المالية ، وكان هؤلاء الأشخاص يضيفون أهمية على هذه المعلومات ، .

5- إذا قرر المراجع ، بعد أن يأخذ في الاعتبار الأمور المشار إليها في (4) أعلاه ، أنه يجب اتخاذ إجراء لمنع الاعتماد على تقريره مستقبلاً ، فيجب عليه أن ينصح عميله أن يوضح بشكل ملائم الحقائق المكتشفة حديثاً وأثرها على القوائم المالية للأشخاص المعروف أنهم يعتمدون حالياً أو من المحتمل أن يعتمدوا على القوائم المالية وتقرير المراجع المتعلق بها . ويعتمد الإفصاح الذي يقدمه العميل والطريقة المستخدمة على الظروف وذلك كما يلي :

أ - إذا كان الأثر على القوائم المالية أو تقرير المراجع للمعلومات المكتشفة لاحقاً يمكن تحديده فوراً ، فيجب إعادة إصدار القوائم المالية وتقرير المراجع المعدل بأسرع وقت. ويجب ذكر أسباب التعديل في الإيضاحات المرفقة للقوائم المالية لإثارة إليها في تقرير المراجع . وبصفة عامة فإن القوائم المالية المراجعة التي تحتاج إلى تعديل هي أحدث قوائم مالية تم إصدارها ، حتى إذا كانت أسباب التعديل قد نشأت من أحداث وقعت في سنوات سابقة.

ب- إذا كان من المتوقع إصدار قوائم مالية مراجعة عن فترة تالية في وقت قريب ، بحيث لا يتأخر الإفصاح ، فإنه يمكن الإفصاح عن التعديل في هذه القوائم بدلاً من إعادة إصدار القوائم السابقة.

ج- عندما لا يمكن تحديد أثر المعلومات المكتشفة لاحقاً على القوائم المالية دون عملية تقصي طويلة الأمد ، فإنه يتعين تأخير إصدار القوائم المالية المعدلة وتقرير المراجع. ويتعين على العميل في هذه الحالة إخطار الأشخاص الذين يعتمدون أو يحتمل أن يعتمدوا على القوائم المالية والتقرير المتعلق بها بأنه لا يجب الاعتماد عليها وأنه ستصدر قوائم مالية معدلة وتقرير مراجع عليها عند الانتهاء من عملية التقصي . ويجب أن يتم نصح العميل ، إذا لزم الأمر ، أن يناقش الإفصاح الذي سيتم القيام به و الإجراءات الأخرى التي سيتم اتخاذها ، في ضوء الظروف ، مع الهيئات الرقابية ذات العلاقة.

6- يجب على المراجع اتخاذ أي خطوات يعتبرها ضرورية للتأكد من أن العميل قد قام بالإفصاحات المنصوص عليها في الفقرة (5) أعلاه.

7- إذا رفض العميل القيام بالإفصاح المنصوص عليه في الفقرة (5) أعلاه ، فيجب على المراجع أن يخطر كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بهذا الرفض ، وبأنه نتيجة لعدم قيام العميل بالإفصاح المطلوب فإن المراجع سيتخذ الخطوات التالية لمنع الاعتد على تقريره مستقبلا . وتعتمد الخطوات المتخذة التي يمكن اعتبارها ملائمة على درجة تأكيد المراجع من معرفة عما إذا كان هناك أشخاص يعتمدون حاليا أو سيعتمدون مستقبلا على القوائم المالية وتقرير المراجع ، والذين سيولون أهمية للمعلومات ، وقدرة المراجع من الناحية ال عملية على الاتصال بهم . فإذا لم يوص المستشار القانوني للعميل باتخاذ تصرف آخر ، فيجب على المراجع اتخاذ الخطوات التالية إلى المدى المناسب :

أ - إخطار العميل بأنه لا يجب من الآن فصاعدا الربط بين تقرير المراجع والقوائم المالية.

ب إخطار الجهات الرقابية التي يخضع العميل لاختصاصها بأنه لا يجب الاعتماد على تقرير المراجع مستقبلا.

ج- إخطار كل شخص يعلم المراجع بأنه يعتمد على القوائم المالية بوجود عدم الاعتماد على تقريره مستقبلا . وفي كثير من الأحيان قد يصعب من الناحية العملية توجيه هذا الإخطار إلى كل فرد من المساهمين أو المستثمرين عامة، الذين تكون شخصياتهم عادة غير معلومة للمراجع ، لذلك فإن الإجراء المعتاد هو إخطار الجهة الرقابية التي يخضع العميل لاختصاصها لتوفير الإفصاح الملائم.

8- تحكم الإرشادات التالية محتوى أي إفصاح يقوم به المراجع وفقا للفقرة (7) إلى أي أشخاص آخرين بخلاف العميل :

أ - إذا استطاع المراجع القيام بعملية تقصى كافية للمعلومات وقرر أن المعلومات موثوق بها :

- يجب أن يصف الإفصاح أثر المعلومات التي تم الحصول عليها لاحقا على تقرير المراجع فيما لو كانت معلومة له في تاريخ تقريره ولم ينعكس أثرها في القوائم المالية. ويجب أن يشمل الإفصاح وصفا لطبيعة المعلومات اللاحقة التي تم الحصول عليها وأثرها على القوائم المالية.

– يجب أن تكون المعلومات التي تم الإفصاح عنها دقيقة وحقيقية ما أمكن ويجب ألا تذهب إلى أكثر من تحقيق الغرض المذكور في الفقرة السابقة .
ويجب تجنب التعليق على سلوك أو دوافع أي شخص.

ب- إذا رفض العميل التعاون ونتيجة لذلك لم يستطع المراجع القيام بعملية فحص كافية للمعلومات ، فإن الإفصاح الذي يقوم به لا يلزم أن يفصل معلومات محددة ويكفيه أن يذكر أنه قد نمت إلى علمه معلومات لم يتعاون عميله معه في محاولة التأكد من صحتها ، وأنه إذا كانت هذه المعلومات صحيحة ، فإن المراجع يعتقد بأنه لا يجب الاعتماد على تقريره مستقبلاً أو الربط بينه وبين القوائم المالية. ولا يجب القيام بمثل هذا الإفصاح إلا إذا اعتقد المراجع بأن القوائم المالية من المحتمل أن تكون مضللة وأن تقريره لا يجب الاعتماد عليه.

رأي لجنة معايير المراجعة حول المصادقات

الرقم : 12 التاريخ : 1421/11/4هـ الموافق : 2001/1/29م
الاستفسار :

ما هي الاعتبارات التي يتعين على مراجع الحسابات مراعاتها عند استخدام أسلوب المصادقات للحصول على أدلة إثبات في عملية مراجعة ؟

الرأي :

يتطلب معيار أدلة وقرائن المراجعة أن يحصل المراجع على أدلة وقرائن مراجعة ملائمة وكافية يمكن الاعتماد عليها لتأييد رأيه في القوائم المالية وفقاً لمتطلبات مهمة المراجعة التي تعاقدها على إنجازها. كما يتطلب المعيار أن تمثل النتائج المعقولة التي يصل إليها المراجع بالنسبة لأرقام القوائم المالية إجابات للأسئلة الواردة في الفقرات (3027 و 3028 و 3029) من معيار أدلة وقرائن المراجعة وذلك للحصول على أدلة إثبات عن تأكيدات القوائم المالية تؤيد أن :

— كل الأصول والخصوم ، الإيرادات ، المصروفات ، المكاسب ، الخسائر ، المتعلقة بالفترة المحاسبية قد تم تسجيلها (الاكتمال).

— الأصول والخصوم المسجلة موجودة بالفعل في تاريخ المركز المالي وأن كل عناصر قائمة الدخل تمثل إيرادات ، مصروفات ، مكاسب ، خسائر ؛ تخص المنشأة خلال الفترة المحاسبية (الوجود).

— الأصول هي فعلاً مملوكة للمنشأة وأن الخصوم تمثل التزامات فعلية على المنشأة في تاريخ المركز المالي (الحقوق والالتزامات).

— الأصول ، الخصوم ، الإيرادات ، المصروفات ، المكاسب ، الخسائر ، قد تم التوصل إليها وفقاً للسياسات المحاسبية التي أقرتها المنشأة ، وأن هذه السياسات تتماشى مع معايير المحاسبة المتعارف عليها الملائمة لظروف المنشأة (التقويم).

— الأصول ، الخصوم ، الإيرادات ، المصروفات ، المكاسب ، الخسائر ؛ قد تم عرضها والإفصاح عنها بصورة سليمة (العرض والإفصاح).

وتعتبر المصادقات التي يحصل عليها المراجع من طرف ثالث مستقل عن المنشأة من أقوى أنواع أدلة الإثبات. والمصادقة هي اتصال مباشر بين مراجع الحسابات وطرف ثالث لطلب معلومات عن بند محدد يؤثر على تأكيدات القوائم المالية المشار إليها أعلاه وتقويم نتائج هذا الاتصال. وتشمل عملية المصادقة ما يلي :

• تحديد البنود التي تشملها المصادقة.

- إعداد المصادقة.
 - تبليغ المصادقة إلى الطرف الثالث.
 - الحصول على رد من الطرف الثالث.
 - تقويم المعلومات التي قدمها الطرف الثالث ، أو التي لم يقدمها ، ومدى الثقة التي توفرها هذه المعلومات لتحقيق أهداف المراجعة.
- ويبين ما يلي الاعتبارات التي يتعين على مراجع الحسابات مراعاتها عند استخدام أسلوب المصادقات في عملية مراجعة :

علاقة إجراءات المصادقات بتقدير المراجع لمخاطر المراجعة :

1 – توجب الفقرة (109) من معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية على مراجع الحسابات أن يأخذ في الاعتبار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند تخطيط وتصميم إجراءات المراجعة للحصول على أدلة كافية يبنى على أساسها تقويمه حول ما إذا كانت القوائم المالية ككل قد تم عرضها بعدل وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها. ويبين ما يلي الاعتبارات المرتبطة بالمصادقات التي يتعين على المراجع مراعاتها :

1/1 تشير الفقرة (123) من معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية أنه كلما زاد المستوى المقدر للمخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية ، قلت مخاطر الاكتشاف التي يستطيع المراجع قبولها ، ونتيجة لذلك ، يتعين على المراجع تصميم اختبارات تحقق للحصول على أدلة أكثر أو للحصول على أدلة مختلفة عن أحد تآ كيدات القوائم المالية. وفي هذه الحالات قد يستخدم المراجع إجراءات المصادقات بدلاً من أو بالإضافة إلى الاختبارات التي تتعلق بالمستندات أو بالحصول على بيانات من أطراف داخل المنشأة.

وقد ترتبط العمليات غير المعتادة أو المعقدة بمستويات عالية من المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية . فإذا ارتبطت المنشأة بعملية غير عادية أو معقدة وكان المستوى المقدر للمخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية عالياً ، فيجب على المراجع النظر في الحصول على مصادقة على شروط العملية من الأطراف الأخرى للعملية بالإضافة إلى فحص المستندات الموجودة لدى المنشأة. فعلى سبيل المثال ، إذا كان المستوى المقدر للمخاطر الملازمة والرقابية لتحقيق إيراد لعملية بيع غير عادية في نهاية السنة عالياً ، فيجب على المراجع النظر في الحصول على مصادقة لشروط هذا البيع.

2/1 تشير الفقرة (127) من معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية إلى أنه كلما قل تقدير المراجع للخطر الملازم والمخاطر الرقابية زادت مخاطر

الاكتشاف التي يمكن قبولها ، ونتيجة لذلك كلما كان المستوى المقدر للمخاطر الملازمة والرقابية منخفضا ، يحتاج المراجع إلى تأكيد أقل من اختبارات التحقق للتوصل إلى نتيجة بشأن أحد تأكيدات القوائم المالية . ونتيجة لذلك ، إذا انخفض المستوى المقدر للمخاطر الملازمة والرقابية المتعلق بتأكيد معين، يستطيع المراجع أن يعدل اختبارات التحقق بتغيير طبيعتها من إجراءات أكثر فاعلية (ولكنها أكثر تكلفة) إلى اختبارات أقل فاعلية (ولكنها أقل تكلفة) . فعلى سبيل المثال ، إذا كان المستوى المقدر للمخاطر الملازمة والرقابية المتعلقة بوجود بند النقد منخفضا ، يستطيع المراجع أن يقصر اختبارات التحقق على فحص كشوف حسابات البنوك المقدمة من العميل ، بدلا من الحصول على مصادقات من البنوك عن أرصدة النقد لديهم.

3/1 تتطلب الفقرة (116) من معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية أن يقرر المراجع المستوى المنخفض الملائم لمخاطر المراجعة وتقديره المبدئي لمستويات الأهمية النسبية بطريقة من المتوقع أن توفر أدلة إثبات كافية للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت القوائم المالية خالية من أي غش وأخطاء مهمة ، ونتيجة لذلك يجب على المراجع أن يقدر ما إذا كانت أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها من المصادقات تقلل من مخاطر المراجعة للتأكدات المتعلقة بها إلى مستوى منخفض مقبول . وللقيام بهذا التقدير يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار الأهمية النسبية لرصيد الحساب وتقديراته للمخاطر الملازمة والرقابية . وعندما يقرر المراجع أن أدلة الإثبات التي توفرها المصادقات بمفردها ليست كافية ، فيجب القيام بإجراءات أخرى. فعلى سبيل المثال ، لتحقيق مستوى ملائم منخفض من مخاطر المراجعة فيما يتعلق بوجود واكتمال حسابات المدينين ، قد يقوم المراجع باختبارات الحد الفاصل للمبيعات بالإضافة إلى الحصول على مصادقات عن حسابات المدينين.

التأكدات التي تعالجها المصادقات :

2 – تعالج المصادقات ، إذا أحسن تصميمها ، واحداً أو أكثر من تأكيدات القوائم المالية على الرغم من ذلك ، فإن المصادقات لا تعالج جميع التأكيدات بدرجة متساوية من الجودة . فالمصادقة على بضاعة أمانة لدى الوكيل ، تكون أكثر فاعلية فيما يتعلق بتأكيد وجود البضاعة وحقوق والتزامات كل من الوكيل والموكل عنها فيما يتعلق بتأكيد التقويم . ومصادقات حسابات المدينين تكون أكثر فاعلية فيما يتعلق بتأكيد الوجود عن تأكيد الإكتمال والتقويم . وهكذا ، فإنه يجب على المراجع عند الحصول على أدلة إثبات عن تأكيدات لا تعالجها المصادقات

بطريقة كافية ، أن يأخذ في الاعتبار القيام بإجراءات مراجعة أخرى لاستكمال إجراءات المصادقات أو لاستخدامها بدلاً من إجراءات المصادقات .

ويمكن تصميم المصادقات ، لتوفير أدلة إثبات للمساعدة في تقدير ما إذا كانت العمليات والحسابات التي كان يجب تسجيلها خلال الفترة المحاسبية قد تم تسجيلها فعلاً. وتتوقف فاعلية المصادقة كأدلة في معالجة تأكيد الاكتمال ، جزئياً ، على مدى ملاءمة المجتمع الذي اختار المراجع منه العينة . فعلى سبيل المثال ، عند استخدام المصادقات لتوفير دليل عن تأكيد الاكتمال لحسابات الدائنين ، فإن المجتمع الملائم هو قائمة بأسماء الموردين وليس المبالغ المسجلة في حسابات الدائنين في دفتر الأستاذ الفرعي للدائنين . ومن جانب آخر يتعين مراعاة أن بعض طلبات المصادقات لا تصمم بغرض استنباط أدلة تتعلق بتأكيد الاكتمال ، فعلى سبيل المثال ، نماذج المصادقات التي يرسلها المراجع إلى البنوك تطلب عادة المصادقة على أرصدة الحسابات المبيّنة بخطاب المصادقة ، ولا يصمم النموذج لتوفير تأكيد أن المعلومات عن الحسابات التي لم تذكر في النموذج سوف تضمن في التقرير .

تصميم طلب المصادقات :

3 - للتحقق من ملاءمة وكفاية أدلة الإثبات المتعلقة بالمصادقات ، يتعين على المراجع تصميم طلب المصادقة بحيث يلائم أهداف عملية المراجعة المحددة . وبذلك ، يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار التأكيد أو التأكيدات التي سيتم معالجتها والعوامل التي من المحتمل أن تؤثر على الثقة في المصادقات، ومن هذه العوامل شكل المصادقة ، الخبرة السابقة في عملية المراجعة أو في عمليات مماثلة ، طبيعة المعلومات التي يتم المصادقة عنها ، الشخص الموجه إليه المصادقة .
ويبين ما يلي الاعتبارات التي يتعين على المراجع مراعاتها في هذا الشأن :

3/ يوجد شكلان من طلبات المصادقة ، الإيجابي والسلبي . ويبين ما يلي عرضاً لطبيعة كل منهما :

أ - تتطلب النماذج الإيجابية من المرسل إليه أن يبين ما إذا كان يوافق على المعلومات الواردة بطلب المصادقة. وبذلك تتضمن المصادقة الإيجابية عادة تفصيلاً للمعلومات التي يرغب مراجع الحسابات الحصول على تأكيدات بشأنها. ونظراً لاحتمال أن يقوم متلقي المصادقة الإيجابية ، بالتوقيع عليها وإعادتها دون أن يقوم بالتحقق من صحة المعلومات الواردة بها ، ولتلافي مثل هذا الاحتمال ، لا تتطلب بعض المصادقات

الإيجابية تأكيداً لمعلومات معينة ، وإنما تتطلب المصادقة تقديم معلومات محددة ، ويسمى هذا النوع من المصادقات (نماذج المصادقات على بياض). وعلى الرغم من أن المصادقات على بياض قد توفر درجة أكبر من التأكيد عن المعلومات المصادقة عليها ، فقد تنشأ عن هذا النوع من المصادقات استجابة أقل لأنها قد تتطلب جهداً إضافياً من جانب المرسل إليه ، ونتيجة لذلك ، قد يتعين على المراجع القيام بإجراءات إضافية بديلة.

وتبين النماذج (1 ، 2 ، 3 ، 4) أمثلة للمصادقات الإيجابية.

بـتطلب المصادقات السلبية من المرسل إليه أن يرد فقط إذا كان لا يوافق على المعلومات المذكورة بطلب المصادقة . وبذلك لا يتسلم المراجع إجابة من الجهة المرسل إليها المصادقة إلا في حالة اعتراض هذه الجهة على المعلومات الواردة في المصادقة ، ولذا يجب على المراجع عند استخدام المصادقات السلبية النظر في القيام بإجراءات تحقق أخرى كمكمل لاستخدام المصادقات السلبية.

ويتم استخدام المصادقات السلبية عادة لتقليل مخاطر المراجعة إلى مستوى مقبول إذا توفرت العوامل التالية مجتمعة : (أ) أن يكون المستوى المقدر للمخاطر الملازمة والرقابية منخفضاً . (ب) أن تشمل الممتلكات عدداً كبيراً من الأرصدة الصغيرة . (ج) لا يوجد لدى المراجع سبب يدعو إلى الاعتقاد أن الأشخاص الذين سترسل إليهم المصادقات لن يولوها كثيراً من الاهتمام . فعلى سبيل المثال ، عند مراجعة حسابات الودائع تحت الطلب في منشأة مالية ، يكون من الملائم أن يقوم المراجع بإرفاق طلبات مصادقات سلبية مع كشوف حسابات العملاء المعتادة عندما يكون عدد العملاء كبيراً ، والمستوى المقدر للمخاطر الملازمة والرقابية منخفضاً وليس لدى المراجع سبب يدعو إلى الاعتقاد بأن العملاء لن يولوها كثيراً من الاهتمام.

وقد ينشأ عن المصادقات السلبية ردود توضح وجود بيانات غير صحيحة، وفي هذه الحالة ، يجب على المراجع تقصي المعلومات الواردة بالردود لتحديد الأثر الذي قد يكون لهذه المعلومات على رأي المراجع حول القوائم المالية . فإذا كانت نتيجة تقصي المراجع للردود على المصادقات السلبية توضح نسفاً واحداً من البيانات غير الصحيحة

، فيجب على المراجع إعادة النظر في مستوى تقديره للمخاطر الملازمة والرقابية وأن يأخذ في الاعتبار آثار ذلك على إجراءات المراجعة المخططة.

وعلى الرغم من أن الردود على المصادقات السلبية قد توفر أدلة إثبات حول تأكيدات القوائم المالية ، إلا أنه من النادر أن توفر طلبات المصادقات السلبية غير المردودة دليلاً مهماً حول تأكيدات القوائم المالية سوى بعض أوجه تأكيد الوجود . فعلى سبيل المثال ، قد توفر المصادقات السلبية بعض الأدلة عن وجود طرف ثالث إذا لم تعاد وعليها تأشير من البريد بأن العنوان غير معلوم . وعلى الرغم من ذلك ، فعدم الرد على المصادقات السلبية لا يوفر دليلاً صريحاً بأن الشخص المقصود من طلب المصادقة قد تلقاها فعلاً وأنه قد قام بالتحقق من صحة المعلومات الواردة بها.

ويبين النموذجان (4 ، 5) أمثلة للمصادقات السلبية.

3/3 يأخذ المراجع في الاعتبار عند تحديد د فاعلية وكفاءة استخدام إجراءات المصادقات ، المعلومات التي تم الحصول عليها عند مراجعة السنوات السابقة أو مراجعة منشآت مماثلة ، وتشمل هذه المعلومات ، نسبة الردود، ونوعية البيانات غير الصحيحة التي تم تحديدها عند مراجعة السنوات السابقة ، وأي معرفة بوجود معلومات غير دقيقة في ردود المصادقات. فعلى سبيل المثال ، إذا صادف المراجع مستوى ردود منخفض لخطابات مصادقات تم تصميمها بطريقة ملائمة عند مراجعة السنوات السابقة ، فقد يقرر المراجع بدلاً من ذلك الحصول على أدلة مراجعة من مصادر أخرى.

3/3 يجب على المراجع عند تصميم المصادقات أن يأخذ في الاعتبار أنواع المعلومات التي تستطيع الجهة المرسل إليها المصادقة الرد عليها بسهولة ، لأن طبيعة المعلومات المطلوب المصادقة عليها قد تؤثر تأثيراً مباشراً على حجية الدليل الذي تم الحصول عليه ، كما أنها تؤثر أيضاً على معدل الردود. فعلى سبيل المثال ، بعض الأنظمة المحاسبية للمنشآت التي تتلقى خطابات المصادقات قد تسمح بسهولة بالمصادقة على عملية بمفردها بدلاً من المصادقة على رصيد الحساب بالكامل . وبالإضافة إلى ما تقدم ، قد لا يستطيع المرسل إليه ، المصادقة على أرصدة قروضه التي تسدد على أقساط، ولكنه قد يستطيع المصادقة على

المبالغ التي تم دفعها وشروط القرض ، وما إذا كانت مبالغ الأقساط تدفع في مواعيدها.

ويعتبر فهم المراجع لترتيبات العميل وعملياته مع الأطراف الخارجية أمراً أساسياً لتحديد المعلومات المطلوب المصادقة عليها . وبذلك يجب على المراجع الحصول على فهم لجوهر هذه الترتيبات والعمليات لتحديد المعلومات الملائمة التي يجب أن يشملها طلب المصادقة . ويجب على المراجع أن يقرر مدى الحاجة لطلب المصادقة على شروط أي اتفاقيات أو عمليات غير عادية ، مثل المبيعات التي تصدر عنها فواتير إلا أنه يتم الاحتفاظ بها للعميل طرف الم نشأة البائعة ، بالإضافة إلى مبالغ هذه العمليات. كما يجب على المراجع أيضاً أن ينظر فيما إذا كان من المحتمل أن تكون هناك تعديلات شفوية غير مكتوبة لهذه الاتفاقيات مثل شروط سداد غير عادية أو حقوق رد دون حدود لهذه البضاعة . وعندما يعتقد المراجع بوجود مخاطر متوسطة أو عالية بوجود تعديلات مهمة شفوية ، فيجب عليه الاستفسار عن وجود وتفصيلات أي من أمثلة هذه التعديلات في الاتفاقيات المكتوبة ، وإحدى الطرق لعمل ذلك هي الحصول على مصادقة لكل من شروط الاتفاقيات وعن وجود أي تعديلات شفوية أو كتابية لاحقة.

4/3 يجب أن يوجه المراجع طلب المصادقة إلى طرف ثالث يعتقد المراجع أنه على معرفة بالمعلومات المطلوب المصادقة عليها . فعلى سبيل المثال ، للمصادقة على ضمانات العميل الشفوية والمكتوبة مع إحدى المنشآت المالية ، يجب أن يوجه المراجع طلب المصادقة إلى الموظف المسئول بالمنشأة المالية عن العلاقة مع العميل أو الذي يكون على معرفة بالعمليات أو الترتيبات مع العميل.

وإذا نمت إلى علم المراجع معلومات عن كفاءة ، ومعرفة ، ودوافع ، وقدرة من يوجه إليه طلب المصادقة أو رغبته في الاستجابة أو عن موضوعيته وبعده عن التحيز بالنسبة إلى المنشأة محل المراجعة ، يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار آثار هذه المعلومات على تصميم طلب المصادقة وتقويم النتائج ، بما في ذلك ما إذا كان من الضروري القيام بإجراءات أخرى. وبالإضافة إلى ذلك ، قد تكون هناك ظروف تدعو المراجع أن يمارس درجة عالية من الشك المهني (مثل وجود عمليات مهمة أو غير عادية في نهاية السنة المالية لها تأثير مهم على القوائم المالية ، أو عندما يكون الموجه إليه خطاب المصادقة هو الحائز لأصول

ذات قيمة مهمة من أصول المنشأة محل المراجعة). فيجب على المراجع في هذه الظروف ، أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كان هناك أساسا كافيا لتقدير أن طلب المصادقة قد أرسل إلى شخص أو جهة يتوقع المراجع أن توفر استجابته لطلب المصادقة أدلة مقنعة.

5/3 يجب أن يحتفظ المراجع خلال تنفيذ إجراءات المصادقة برقابة على المصادقات وبالردود على هذه المصادقات ، وبذلك يجب على المراجع إنشاء علاقة اتصال مباشرة بي نه وبين الجهة المرسل إليها المصادقة ، وذلك لتقليل احتمال التحيز في النتائج إلى أقل حد ممكن بسبب اعتراض خطاب المصادقة (بالطريق) وتغييره أو تغيير النتائج . كما يجب على المراجع توثيق أي مصادقات شفوية في أوراق العمل . وإذا كانت المعلومات الخاصة بالمصادقات الشفهية مهمة ، فيجب على المراجع أن يطلب من الأطراف المختصة تقديم مصادقة مكتوبة عن المعلومات التي يحددها المراجع ترسل إليه مباشرة.

وقد تكون هناك ظروف ، مثل ضيق الوقت أو غير ذلك من الأسباب ، تدعو الموجه إليه المصادقة إلى الاستجابة لها بطريقة تختلف عن إرسال رد مكتب يرسل بالبريد إلى المراجع . وعندما يتلقى المراجع هذه الردود، فقد يتطلب الأمر الحصول على أدلة إضافية لتأييد صحتها . فعلى سبيل المثال ، الردود بطريق الفاكس أو البريد الإلكتروني تتضمن مخاطر وذلك بسبب صعوبة التحقق من صحة مصدر هذه الردود ، وللحد من المخاطر المر تبطة بهذه الردود واعتبارها كأدلة إثبات مراجعة صحيحة ، يجب على المراجع اتخاذ بعض الاحتياطات ، مثل التحقق من مصدر ومحتويات الرد كإجراء اتصال تليفوني بالجهة التي أرسلت المصادقة ، وأن يطلب المراجع من الجهة التي أرسلت المصادقة ، إرسال أصل المصادقة بالبريد إلى المراجع.

الإجراءات البديلة :

4 – يجب على المراجع عند استخدام المصادقات الإيجابية ، أن يتابع هذه المصادقات بإرسال مصادقة ثانية وأحيانا ثالثة إلى الأطراف الذين لم يتلق منهم أي ردود . وعندما لا يتلقى المراجع ردودا على طلبات المصادقات الإيجابية ، فيجب عليه تطبيق إجراءات بديلة للحصول على أدلة الإثبات الضرورية لتخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى مقبول منخفض . وتختلف الإجراءات البديلة باختلاف الحساب أو التأكيد المعني . فعند فحص حسابات المدينين ، على سبيل المثال ، قد تشمل الإجراءات البديلة فحص المقبوضات النقدية في الفترة اللاحقة (بما في ذلك مضاهاة هذه المقبوضات بالبنود الفعلية التي يتم سدادها) ، وفحص مستندات

الشحن ، أو أي توثيق آخر لدى العميل يوفر أدلة إثبات عن تأكيد الوجود . وعند فحص حسابات الدائنين على سبيل المثال، قد تشمل الإجراءات البديلة فحص المدفوعات النقدية في الفترة اللاحقة ، والمراسلات من الغير ، أو أي سجلات أخرى توفر له أدلة إثبات على تأكيد الاكتمال.

5 – ومع الأخذ في الاعتبار ما ورد في (4) أعلاه يجوز للمراجع عدم القيام بإجراءات بديلة في الحالات التالية : (أ) إذا لم يحدد المراجع عوامل نوعية غير عادية أو خصائص متجانسة ترتبط بعدم الرد ، مثل أن يرتبط عدم الرد بأكمله بعمليات تمت في نهاية السنة المالية . (ب) إذا كان الغرض من اختبارات المراجعة التحقق من عدم تضخيم المبالغ المعروضة في القوائم المالية ، وأن مجموع الفروق التي لم يتم تسويتها مضافا إليها المبالغ التي لم يتم تأييدها ، والتي تم استقراءها بنسبة 100% كمبالغ غش وأخطاء الى المجتمع ككل ، لم تؤثر على قرار المراجع بشأن عدم احتواء القوائم المالية على مبالغ غش وأخطاء هامة.

تقويم نتائج المصادقات :

6 – يجب على المراجع ، تقويم الأدلة والقرائن التي حصل عليها من المصادقات والإجراءات البديلة لتحديد ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة كافية حول تأكيدات القوائم المالية. وعند القيام بهذا التقويم يجب أن يأخذ المراجع في الاعتبار (أ) مدى الثقة في المصادقات والإجراءات البديلة (ب) طبيعة أي استثناءات ، بما في ذلك الآثار الكمية والنوعية لهذه الاستثناءات (ج) الأدلة التي وفرتها الإجراءات الأخرى (د) إذا كانت هناك حاجة إلى أدلة إضافية . فإذا لم تكن الأدلة المجتمعة التي وفرتها المصادقات ، والإجراءات البديلة ، والإجراءات الأخرى كافية ، فيجب على المراجع أن يقوم بإرسال مصادقات إضافية أو توسيع الاختبارات الأخرى ، مثل اختبارات تفاصيل العمليات أو الإجراءات التحليلية والحصول على تأكيدات من الإدارة ، وذلك وفقا لما تقضي به الفقرة (3042) والفقرة (3043) من معايير المراجعة.

وإذا كان رأي المراجع ، بعد أن يقوم بإجراءات مراجعة إضافية وبعد الحصول على إيضاحات وبيانات مكتوبة من الإدارة حول عدم وجود أدلة وقرائن كافية أو أنه ليس من العملي الحصول على أدلة وقرائن كافية تأييدا للمصادقات المتعلقة بموضوع هام ، يتعين على مراجع الحسابات في هذه الحالة وفق ما تقضي به الفقرة (3044) معيار أدلة وقرائن المراجعة أن يتحفظ في تقريره وفقا لمقتضيات معيار التقرير.

نموذج رقم (1)

مصادقة إيجابية لحسابات بنوك

(يعد هذا الخطاب على أوراق العمل الرسمية)

المحترمين

السادة / بنك

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

يقوم السادة / محاسبون ومراجعون قانونيون بمراجعة حسابات (يحدد اسم العميل) للعام المالي المنتهي في ، ولأغراض المراجعة يرغبون الحصول على تفاصيل المعلومات المبينة أدناه كما في :

- 1 – بيان تفصيلي لحساب الاستثمارات لدى البنك.
- 2 – أرصدة الحسابات الجارية الدائنة والمدينة.
- 3 – أرصدة الودائع لأجل (إن وجدت).
- 4 – بيان بالاعتمادات المستتدية القائمة.
- 5 – بيان بخطابات الضمان القائمة.
- 6 – بيان بالتأمينات المحتجزة على الاعتمادات القائمة كل على حدة.
- 7 – بيان بالأوراق برسم التحصيل.
- 8 – بيان بأوراق القبض المخصوصة.
- 9 – بيان بالقروض (إن وجدت) والفوائد المستحقة عليها.
- 10 – بيان بالضمانات التي يحتجزها البنك مقابل التسهيلات الممنوحة (إن وجدت).

لذا نأمل منكم تزويدهم بتفاصيل تلك المعلومات على ص.ب (.....) المدينة (.....) الرمز البريدي (.....).

شاكرين لكم حسن تعاونكم.

وتقبلوا تحياتي ،،،

المدير العام

نموذج رقم (2)

مصادقة إيجابية لحسابات مدينين

(مع تحديد المبلغ المطلوب المصادقة عليه)

(يعد هذا الخطاب على أوراق العمل الرسمية)

السادة / (اسم المدين)

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

يقوم السادة / محاسبون ومراجعون قانونيون بمراجعة حسابات (يحدد اسم العميل) للعام المالي المنتهي في ، ولأغراض المراجعة يرغب مراجع الحسابات الحصول على تأكيد بقيمة المبالغ المستحقة عليكم في هذا التاريخ والبالغ اجماليها ريال ، لذا نأمل استكمال المعلومات المبينة أدناه وإعادة هذا الخطاب إلى مراجع الحسابات على ص.ب (.....) المدينة (.....) الرمز البريدي (.....). وفي حالة وجود أي ملاحظات نأمل بيانها بشكل مفصل.

وتقبلوا تحياتي ،،،

المدير العام

السادة / محاسبون ومراجعون قانونيون المحترمين

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

نؤكد بهذا أن المبالغ المستحقة علينا بتاريخ وقدرها ريال.

الاسم : التوقيع : التاريخ :

نموذج رقم (4)

مصادقة سلبية لحساب (مدين/دائن)

(يعد هذا الخطاب على أوراق العمل الرسمية)

السادة /

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

يقوم السادة / محاسبون ومراجعون قانونيون بمراجعة حسابات (يحدد اسم المنشأة) للعام المالي المنتهي في ، ولأغراض المراجعة يرغب مراجع الحسابات في الحصول على تأكيد عن رصيد حسابكم كما في ومرفق بهذا كشف حساب عن الفترة حتى ، نأمل مراجعته بدقة ، وإبلاغ مراجع الحسابات بأي فروق مع ذكر الأسباب على ص.ب (.....) المدينة (.....) الرمز البريدي (.....). وفي حالة وجود أي ملاحظات نأمل بيانها بشكل مفصل.

المدير العام

.....

التاريخ

.....

نموذج رقم (5)
مصادقة سلبية عن التأمينات الاجتماعية المستحقة على المنشأة

السادة / المؤسسة العامة للتأمينات الاجتماعية

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

يقوم السادة / محاسبون ومراجعون قانونيون بمراجعة حسابات (يحدد اسم المنشأة) للعام المالي المنتهي في ، ولأغراض المراجعة يرغب مراجع الحسابات في الحصول على تأكيد بقيمة المبالغ المستحقة للمؤسسة في هذا التاريخ والبالغ إجمالها ريال وذلك وفقا ما هو مبين في النموذج المرفق ، لذا نأمل مراجعة المعلومات المرفقة بدقة وإيلاغ مراجع الحسابات بأي فروق مع ذكر الأسباب على ص.ب (.....) المدينة (.....) الرمز البريدي (.....). وفي حالة وجود أي ملاحظات نأمل بيانها بشكل مفصل.

وتقبلوا تحياتي ،،،

المدير العام

.....

التاريخ

.....

رأي لجنة معايير المراجعة حول الاستعانة بعمل خبير

الرقم : 13 التاريخ : 1421/11/4هـ الموافق : 2001/1/29م
الاستفسار :

ما هي الاعتبارات التي يتعين على المراجع أخذها في الاعتبار عند إستعانتها بعمل خبير ، خلال قيامه بعملية المراجعة ؟

الرأي :

يجب على المراجع الاستعانة بعمل خبير إذا تعرض أثناء عملية المراجعة لأمر معقدة أو تقديرية لها تأثير متوقع هام على القوائم المالية تتطلب مهارة أو معرفة خاصة لا تتوفر لدى المراجع. ومن أمثلة هذه الأمور ما يلي :

- أ - تقويم أحد عناصر أو بنود القوائم المالية ، مثل مواد أو معدات ذات تقنية عالية، المنتجات الدوائية ، أوراق أو أدوات مالية معقدة ، العقار ، الأعمال الفنية ، والخسائر المحتملة نتيجة الاضرار بالبيئة.
- ب- تحديد خصائص بعض البنود من حيث كميتها وحالتها ونوعيتها مثل ، المعادن ، الاحتياطات المعدنية ، المواد المخزنة في شكل أكوام.
- ج- تحديد مبالغ يتم الحصول عليها باستخدام أساليب أو طرق متخصصة ، مثل التحديد الاكتواري لمعاشات الموظفين والاقصاح الخاص بها ، وتحديد احتياطات الخسائر في منشآت التأمين ، وتحديد نسبة الانجاز في بعض العقود الانشائية طويلة الأجل.
- د- تفسير الاتفاقيات أو الأنظمة واللوائح أو أي متطلبات فنية ذات علاقة بالقوائم المالية.

والخبير هو أي شخص (أو منشأة) تمتلك مهارات أو معرفة خاصة في حقل معين بخلاف المحاسبة والمراجعة.

وتقضي الفقرة (1503) من معيار العناية المهنية اللازمة بأنه يجب على المراجع الاستعانة بخبرة ومهارة الآخرين إذا تطلبت الأمور درجة من الخبرة والمهارة لا تتوفر لدى المراجع. كما تقضي الفقرة (3041) من معيار أدلة وقرائن المراجعة أن يربط المراجع مدى الإقتناع بالأدلة والقرائن التي حصل عليها من الخبير بما يلي :

- أ - الشكل الذي تأخذه القرينة (مشافهة أم كتابة).
- ب- أهداف ونطاق عمل الطرف الثالث عند إعداد التقرير الذي يستخدم كدليل أو كقرينة مراجعة.

- ج- درجة التوضيح المفصل المقدم من الطرف الثالث، ومقدرة المراجع على فهم وتقويم مدى ملاءمة الطرق والأساليب والافتراضات المستخدمة من قبل الطرف الثالث.
- د - مدى توقع معرفة الطرف الثالث بالأمر المتعلقة بموضوع التقرير، وقد يكون من الضروري قيام المراجع باستقصاء مؤهلات الخبير وقدراته المهنية.
- هـ- مدى إستقلال الطرف الثالث عن المنشأة.
- ويبين ما يلي الإعتبارات التي على المراجع مراعاتها عند الاستعانة بخبير :
- 1 – يجب على المراجع عند تقويم المؤهلات المهنية للخبير ، لتحديد ما إذا كان لدى الخبير الأهلية ويمتلك المهارة الضرورية والمعرفة في الحقل المختص ، أن يأخذ المراجع في الاعتبار مايلي :
- التأهيل المهني أو الترخيص أو أي وسيلة إعراف أخرى بكفاءة الخبير في تخصصه.
 - سمعة الخبير في رأي قرنائه والآخرين الذين هم على معرفة بقدرة الخبير أو أدائه.
 - خبرة الخبير في نوع العمل محل البحث.
- 2 – يجب على المراجع أن يتفهم طبيعة العمل الذي قام به أو سيقوم به الخبير. بما في ذلك أهداف ونطاق عمل الخبير ، علاقة الخبير بالعميل ، الطرق أو الافتراضات التي يستخدمها الخبير ومقارنتها بالطرق أو الافتراضات المستخدمة في المدة السابقة ، ملائمة استخدام عمل الخبير لتحقيق الغرض الذي تم الاستعانة به من أجله ، شكل ومحتوى نتائج عمل الخبير التي ستساعد المراجع في تقويم نتائج عمل الخبير.
- 3 – يجب على المراجع أن يقوم علاقة الخبير بالعميل ، بما في ذلك الظروف التي قد تضعف من موضوعية الخبير ؛ وتشمل هذه الظروف الأحوال التي يكون للعميل القدرة على السيطرة أو التأثير الهام على الخبير بشكل مباشر أو غير مباشر ، ومنها - العلاقة الوظيفية ، أو الملكية ، أو الحق التعاقدية ، أو العلاقة العائلية أو خلاف ذلك.
- ويوفر عمل الخبير عادة قدرا أكبر من الثقة إذا لم توجد علاقة بين الخبير والعميل، وعلى الرغم من ذلك ، يجوز الاستعانة بخبير يكون له علاقة بالعميل في بعض الحالات ، ففي هذه الحالة يجب على المراجع تقدير المخاطر التي قد تضعف من موضوعية الخبير ، ويجب على المراجع القيام بإجراءات إضافية فيما يتعلق ببعض أو كل إفتراضات الخبير ، أو طرقه أو نتائجه لتحديد ما إذا كانت النتائج معقولة أو يجب تعيين خبير آخر لهذا الغرض.

4 – يعتبر الخبير مسئولاً عن ملاءمة ومعقولية طرقه وافتراضاته المستخدمة وتطبيقها. ويجب على المراجع مايلي :

- فهم الطرق والافتراضات المستخدمة بواسطة الخبير .
- القيام باختبارات ملائمة للبيانات المقدمة للخبير ، مع الأخذ في الاعتبار تقدير المراجع للمخاطر الرقابية.
- تقويم ما إذا كانت نتائج الخبير تؤيد التأكيدات المتعلقة بها في القوائم المالية.

5 – إذا قرر المراجع أن نتائج الخبير تؤيد التأكيدات المتعلقة بها في القوائم المالية ، يمكنه بصفة عامة أن يستنتج أنه قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة. أما إذا كان هناك فرق مهم بين نتائج الخبير والتأكيدات في القوائم المالية ، فيجب عليه القيام بإجراءات إضافية وفق ما تقضي بذلك الفقرة (3042) والفقرة (3043) من معايير المراجعة. فإذا لم يستطع المراجع حسم الموضوع ، بعد القيام بإجراءات إضافية ملائمة ، فيجب على المراجع الحصول على رأي خبير آخر ، إلا إذا تبين للمراجع أن الموضوع لا يمكن حسمه. فإذا كان هناك موضوع لم يتم حسمه ، فيلزم على المراجع في هذه الحالة التحفظ في رأيه وذلك وفق ماتقضي به الفقرتين (3545 و 3546) من معيار التقارير ، وذلك نظراً لأن عدم القدرة على الحصول على أدلة كافية ومقنعة عن أحد التأكيدات المهمة في القوائم المالية يعتبر قيداً قد ينتج عنه قصور في نطاق عملية المراجعة.

وقد يتوصل المراجع بعد القيام بإجراءات إضافية بما في ذلك احتمال الاستعانة برأي خبير آخر إلى أن التأكيدات الواردة بالقوائم المالية لا تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها. وفي هذه الحالة يجب على المراجع التحفظ في رأيه أو إصدار رأي معارض وذلك وفق ما تقضي به الفقرة (3549) من معايير المراجعة.

6 – قد يفهم من الإشارة إلى عمل الخبير أو إلى النتائج التي توصل إليها في تقرير المراجع على أنها نوع من التحفظ في رأي المراجع أو على أنها نوع من تقسيم المسئولية بين المراجع والخبير ولذلك يتعين على المراجع عدم الإشارة الى عمل الخبير في تقريره. ومع ذلك ، يجوز للمراجع أن يشير في فقرة لفت الإنتباه إلى تقرير الخبير ، إذا اعتقد المراجع أن مثل هذه الإشارة من شأنها مساعدة مستخدم القوائم المالية على فهم القوائم المالية ككل.

رأي لجنة معايير المراجعة حول مراجعة التقديرات المحاسبية

الرقم : 14 التاريخ : 1421/11/4هـ الموافق : 2001/1/29م
الاستفسار :

ما هي الاعتبارات التي يتعين مراعاتها عند مراجعة التقديرات المحاسبية ؟

الرأي :

كما هو مبين في الفقرة (537) من معيار العرض والإفصاح العام يتطلب إعداد القوائم المالية استخدام تقديرات على أساس المعلومات المتاحة في وقت إعداد تلك القوائم. وتوجب الفقرة (111) من معيار الرقابة الداخلية أن يحصل المراجع على معرفة كافية بنظام المعلومات الخاص بالتقارير المالية ، بما في ذلك التقديرات المحاسبية. كما توجب الفقرة (112) من معيار الرقابة الداخلية على مراجع الحسابات الحصول على معرفة كافية بالوسائل التي تستخدمها المنشأة للإبلاغ عن المسئوليات والأدوار المتعلقة بالتقارير المالية والأمور المهمة المتعلقة بها . وتشير الفقرة (132) من معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية إلى أن خطر وجود غش وأخطاء مهمة ، يزداد بدرجة كبيرة إذا اشتملت أرصدة الحسابات وأنواع العمليات على تقديرات محاسبية بدلا من بيانات فعلية ، بسبب عدم الموضوعية التي قد تلازم تقدير أحداث مستقبلية بالتقديرات ، مثل التقديرات المتعلقة بنقادم المخزون ، والديون غير القابلة للتحصيل ، ومخصصات ضمان صيانة المنتجات المباعة ، لا تخضع فقط لعدم القدرة على التنبؤ بالأحداث المستقبلية ، وإنما تخضع أيضا لأي أخطاء قد تنشأ من استخدام بيانات غير كافية أو غير ملائمة . وتتغير مخاطر وجود أخطاء مهمة في التقديرات المحاسبية بعدد من العوامل منها عدد وأهمية الافتراضات التي وضعتها الإدارة، ودرجة التأكد المرتبطة بهذه الافتراضات ودرجة صعوبة وموضوعية وضع التقدير ووجود بيانات ملائمة موثوق بها.

وتعتبر إدارة المنشأة مسئولة عن إعداد التقديرات المحاسبية التي تشملها القوائم المالية والأسس التي تتبعها عند إعداد هذه التقديرات ، وتعتمد الإدارة عند إعداد هذه التقديرات عادة على معرفتها وخبرتها حول الأحداث الماضية والجارية وافتراضاتها عن الأحوال التي تتوقع وجودها ، والتصرفات التي من المتوقع أن تتخذها.

ويتعين على إدارة المنشأة أن تأخذ في الاعتبار عددا من الأمور عند وضع التقديرات المحاسبية والأسس التي تتبعها عند وضع هذه التقديرات ومنها :

أ - تحديد الحالات التي تستدعي القيام بتقديرات محاسبية.

ب- تحديد العوامل ذات العلاقة التي قد تؤثر على التقدير المحاسبي.

- ج- تجميع بيانات ملائمة ، وكافية ، وموثوق بها يُبنى عليها التقدير المحاسبي .
- د- إعداد افتراضات تعكس تصور الإدارة للظروف والأحداث الأكثر احتمالاً المرتبطة بالعوامل ذات العلاقة .
- هـ- تحديد مبلغ التقدير المحاسبي بناء على الافتراضات والعوامل الأخرى ذات العلاقة .
- و- التحقق من أن التقدير المحاسبي قد تم عرضه والإفصاح عنه وفقاً لمعايير المحاسبة ذات العلاقة .
- ويبين ما يلي الاعتبارات التي يتعين مراعاتها عند مراجعة التقديرات المحاسبية في عملية مراجعة :
- 1- يجب على مراجع الحسابات الحصول على معرفة كافية بنظام الرقابة الداخلية لفهم عدد من الأمور ذات العلاقة بإعداد التقديرات المحاسبية ومنها :
- 1/1 الأسباب التي تدعو الإدارة لوضع تقديرات محاسبية ملائمة .
- 2/1 جمع بيانات ملائمة ، وكافية ، وموثوق بها يُبنى عليها التقدير المحاسبي .
- 3/1 إعداد التقديرات المحاسبية بواسطة موظفين أكفاء .
- 4/1 قيام الجهة الإدارية المختصة بدراسة وإفصاحاً للتقديرات المحاسبية واعتمادها وأن يؤخذ في الاعتبار عند القيام بالدراسة :
- أ - مراجعة مصادر العوامل ذات العلاقة التي تؤثر على التقدير .
- ب- مراجعة أسلوب إعداد الافتراضات .
- ج- مراجعة ملائمة الافتراضات والتقديرات التي تنتج عنها .
- د - النظر في مدى الحاجة إلى استخدام عمل خبير .
- هـ - النظر في التغيير في الطرق التي سبق استخدامها للوصول إلى تقديرات محاسبية .
- 5/1 مقارنة التقديرات المحاسبية الخاصة بمدد سابقة بالنتائج اللاحقة لتقدير مدى الثقة في الطريقة المستخدمة لوضع التقديرات المحاسبية .
- 6/1 اتساق التقدير المحاسبي الذي تم التوصل إليه من قبل الإدارة مع الخطط التشغيلية للمنشأة .
- 2- يجب على مراجع الحسابات تقويم التقديرات المحاسبية للحصول على أدلة كافية ومقنعة لتوفير تأكيد معقول من أن :
- 1/2 التقديرات المحاسبية المهمة للقوائم المالية قد تم إعدادها .

2/2 التقديرات المحاسبية التي تم إعدادها معقولة في ضوء الظروف المحيطة بعملية التقدير.

3/2 التقديرات المحاسبية التي تم إعدادها قد تم عرضها والإفصاح عنها وفقاً لمعايير المحاسبة ذات العلاقة الملائمة لظروف المنشأة.

3- يجب على مراجع الحسابات ، عند تقويم ما إذا كانت الإدارة قد أعدت جميع التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تكون مهمة للقوائم المالية ، أن يأخذ في الاعتبار، ظروف الصناعة أو الصناعات التي تعمل فيها المنشأة وأسلوب عملها ، الإصدارات المحاسبية الحديثة ، والعوامل الخارجية الأخرى . ولتحقيق ذلك يتعين على المراجع النظر في القيام بالإجراءات التالية :

3/3 دراسة التأكيدات التي تتضمنها القوائم المالية لتحديد مدى الحاجة إلى تقديرات محاسبية أخرى.

2/3 تقويم المعلومات التي تم الحصول عليها عند القيام بإجراءات أخرى ومن أمثلتها :

أ - المعلومات عن التغييرات التي تمت أو المخطط لها في أعمال المنشأة ، بما في ذلك التغييرات في استراتيجيات التشغيل ، والصناعات التي تمارس فيها المنشأة أعما لها ، والتي قد تدل على الحاجة إلى عمل تقدير محاسبي.

ب - التغييرات في طرق تجميع المعلومات.

ج - معلومات تتعلق بمنازعات قضائية أو مطالبات بتعويضات.

د - معلومات يتم الحصول عليها من قراءة محاضر اجتماعات الجمعيات العمومية ، ومجلس الإدارة ، واللجان ذات العلاقة.

هـ المعلومات التي تحتوي عليها تقارير جهات رقابية أو تقارير فحص ، والمراسلات مع الجهات الرقابية المختصة ، وأي مواد أخرى ذات علاقة من هذه الجهات.

3/3 الاستفسار من الإدارة عن وجود ظروف قد تدل على الحاجة إلى عمل تقدير محاسبي.

4 يجب على المراجع عند تقويم معقولية أحد التقديرات ، أن يركز على العوامل الأساسية التي تؤثر على التقديرات المحاسبية ، ومنها ، الافتراضات التي تكون مهمة للتقدير المحاسبي أو التي يحتمل تغييرها أو التي تمثل انحرافات عن الأنماط التاريخية ، أو تكون غير موضوعية وقابلة لاحتوائها على بيانات غير صحيحة.

كما يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار الخبرة التاريخية للمنشأة في وضع التقديرات السابقة ، وخبرة المراجع بالصناعة . وعلى الرغم من ذلك ، فإن التغييرات في الحقائق ، أو الظروف ، أو إجراءات المنشأة ، قد تجعل عوامل معينة أكثر أهمية للتقدير المحاسبي من العوامل التي تم أخذها في الاعتبار في الماضي .

5 - يجب على المراجع عند تقدير معقولية التقدير المحاسبي ، أن يحصل على فهم للطريقة التي قامت بها الإدارة لوضع التقدير . ويجب على المراجع ، بناء على هذا الفهم أن يستخدم واحداً أو مجموعة من المداخل التالية :

1/5 مراجعة واختبار الطريقة التي استخدمتها الإدارة لوضع التقدير .

2/5 وضع توقع مستقل للتقدير لتعزيز معقولية تقدير الإدارة .

3/5 فحص الأحداث أو العمليات اللاحقة التي حدثت قبل إكمال العمل الميداني .

6 - يجب على المراجع عند قيامه بتقويم معقولية تقدير محاسبي عن طريق اختبار الطريقة التي استخدمتها الإدارة لعمل هذا التقدير ؛ النظر في القيام بما يلي :

1/6 تحديد ما إذا كانت هناك أنشطة رقابية على إعداد التقديرات المحاسبية والبيانات المؤيدة التي قد تكون مفيدة في التقويم .

2/6 تحديد مصادر البيانات والعوامل التي استخدمتها الإدارة في تكوين الافتراضات ، والنظر فيما إذا كانت هذه البيانات والعوامل ملائمة ، وموثوق بها ، وكافية لهذا الغرض بناء على معلومات تم تجميعها من اختبارات المراجعة الأخرى .

3/6 النظر فيما إذا كانت هناك عوامل أساسية أو افتراضات بديلة عن هذه العوامل .

4/6 تقويم ما إذا كانت الفروض متسقة فيما بينها ، ومع البيانات المؤيدة ، والبيانات التاريخية الملائمة ، والبيانات عن الصناعة .

5/6 تحليل البيانات التاريخية المستخدمة في وضع الافتراضات لتقويم ما إذا كانت البيانات قابلة للمقارنة ومتسقة مع البيانات عن المدة محل المراجعة ، والنظر فيما إذا كانت هذه البيانات موثوق بها بدرجة كافية لهذا الغرض .

6/6 النظر فيما إذا كانت التغييرات في أعمال المنشأة أو الصناعة قد تؤدي إلى ظهور عوامل أخرى مهمة فيما يتعلق بالافتراضات .

7/6 مراجعة التوثيق المتاح للافتراضات المستخدمة في وضع التقديرات المحاسبية والاستفسار عن خطط المنشأة وأهدافها والنظر في علاقتها بالافتراضات .

8/6 النظر في استخدام عمل خبير فيما يتعلق ببعض الافتراضات (أنظر الرأي الصادر عن لجنة معايير المراجعة في هذا الخصوص).

9/6 أثار العمليات الحسابية التي قامت بها الإدارة لترجمة الافتراضات والعوامل الرئيسية إلى تقدير محاسبي.

10/6 إذا قامت المنشأة بإعادة النظر في التقديرات المحاسبية فيتعين على مراجع الحسابات التأكد من أن معالجة التغير تمت وفق ما تتطلبه الفقرات (691 ، 692 ، 693 ، 694 ، 698 ، 699 ، 851 ، 852 ، 853 ،) من معيار العرض والإفصاح العام.

7- يجب على مراجع الحسابات إذا توصل إلى وجود فرق معقول بين مبلغ تقديري تعززه بقوة أدلة المراجعة ، ومبلغ تقديري تشتمل عليه القوائم المالية . ألا يعتبر هذا الفرق من مبالغ الغش والأخطاء المحتملة ، وذلك عملاً بما تقضي به الفقرة 132 من معيار م خاطر المراجعة والأهمية النسبية. أما إذا اعتقد المراجع أن المبلغ التقديري الذي تحتوي عليه القوائم المالية غير معقول ، فيجب عليه أن يعالج الفرق بين هذا التقدير وأقرب تقدير معقول كخطأ أو غش محتمل وأن يضيفه إلى مبالغ الغش والأخطاء المحتملة الأخرى كما يجب على المراجع ، وفق ما تتطلبه ذات الفقرة ، إعادة النظر في التقديرات في جملتها ، إذا كان الفرق بين التقديرات المعززة بقوة بأدلة المراجعة والتقديرات التي تشتمل عليها القوائم المالية ، التي قد يكون كل منها معقولاً بمفرده ، يؤكد وجود تحيز محتمل من جانب إدارة المنشأة ؛ ومثال ذلك ، إذا كان كل تقدير محاسبي تشتمل عليه القوائم المالية معقولاً بمفرده، ولكن أثر الفرق بين كل تقدير والتقدير المعزز بقوة بأدلة المراجعة يؤدي إلى زيادة دخل المنشأة.

8 - بناءً على فهم المراجع للحقائق والظروف ، قد يقوم بوضع توقع مستقل للتقدير المحاسبي باستخدام العوامل الرئيسية الأخرى أو الافتراضات البديلة عن هذه العوامل.

9 - إذا تبين وجود أحداث لاحقة ، ذات تأثير هام في تحديد وتقويم معقولية التقديرات المحاسبية أو العوامل الأساسية أو الافتراضات المستخدمة في إعداد التقدير ، فقد تستخدم هذه الأحداث بواسطة المراجع في تقويم معقولية التقدير المحاسبي.

رأي لجنة معايير المراجعة حول تأريخ تقرير المراجع

الرقم : 15 التاريخ : 1421/11/4هـ الموافق : 2001/1/29م

الاستفسار :

متى يؤرخ تقرير مراجع الحسابات ، في حالة وقوع حدث بعد تاريخ انتهاء العمل الميداني وقبل إصدار القوائم المالية للتداول ؟

الرأي :

توجب الفقرة (3562) من معيار التقرير على مراجع الحسابات أن يؤرخ تقريره بتاريخ اليوم الذي انتهى فيه العمل الميداني . وبذلك لا يعتبر المراجع مسؤولاً عن القيام بأي استفسارات أو القيام بأية إجراءات مراجعة بعد تاريخ انتهاء العمل الميداني ؛ إلا إذا علم بوقوع حدث لاحق قبل إصدار القوائم المالية للتداول.

وتشير الفقرة (3653) من الدراسة المرفقة بمعيار التقارير أنه إذا نمت إلى علم المراجع وقوع حدث بعد تاريخ تقرير المراجع (تاريخ اليوم الذي انتهى فيه العمل الميداني) قبل تاريخ إصدار القوائم المالية للتداول ، وتم الإفصاح عن هذا الحدث في القوائم المالية ، أو تحفظ المراجع في تقريره ، بسبب عدم إجراء التسوية المتعلقة بالحدث أو عدم الإفصاح عنه ، فيجب على المراجع في هذه الحالة أن يؤرخ تقريره باستخدام تاريخ الحدث اللاحق ، أو باستخدام تاريخ مزدوج. ويقصد بالتاريخ المزدوج : (1) تاريخ انتهاء العمل الميداني ، (2) تاريخ الحدث اللاحق.

ويتعين ملاحظة أنه في حالة استخدام المراجع لتاريخ الحدث اللاحق ، فإن مسؤولية المراجع تمتد إلى هذا التاريخ ، أما إذا استخدم المراجع تاريخاً مزدوجاً فإن مسؤوليته ، بعد انتهاء العمل الميداني ، تقتصر على مراجعة الحدث اللاحق. ويتعين على المراجع في كلتا الحالتين أن يأخذ في الاعتبار رأي لجنة معايير المراجعة رقم (5) وتاريخ 1421/7/5هـ الموافق 2000/10/2م المتعلق بإجراءات المراجعة المتعلقة بالأحداث اللاحقة.

رأي لجنة معايير المراجعة حول اتصال مراجع الحسابات بلجنة المراجعة

الرقم : 16 التاريخ : 1422/2/7هـ الموافق : 2001/5/1م

الاستفسار :

يتطلب قرار وزير التجارة رقم 903 وتاريخ 1414/8/12هـ من كل شركة مساهمة تشكيل لجنة مراجعة ، يحدد مهامها بموجب قرار يصدر عن الجمعية العامة للشركة على أن يكون من بينها ترشيح المحاسب القانوني للسنة المالية التالية ، ودراسة الملاحظات والتقارير التي يقدمها المحاسب القانوني. فما هو نطاق وطبيعة الملاحظات والتقارير التي يتعين على مراجع الحسابات تقديمها إلى لجنة المراجعة ؟

الرأي :

كما تم إيضاحه في الفقرة (3542) من معيار التقارير ، يتمثل جوهر عمل المحاسب القانوني عند قيامه بأعمال المراجعة في إصدار رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية للمنشأة تظهر بعدل مركزها المالي ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية وفقا لمعايير المحاسبة الملائمة لظروف المنشأة ، وما إذا كانت المنشأة تلتزم بمتطلبات نظام الشركات والنظام الأساسي للمنشأة فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية. وكما هو موضح في الفقرة (3636) من الدراسة المرفقة بمعيار التقارير ؛ تعطي القوائم المالية صورة عادلة إذا توافرت الشروط التالية :

أ - إذا كانت السياسات المحاسبية التي اتبعتها الإدارة لإعداد القوائم المالية تتفق مع معايير المحاسبة المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الملائمة لظروف المنشأة موضوع المراجعة.

ب - إذا كانت القوائم المالية وإيضاحاتها تفصح بشكل وبدرجة كافية الأمور التي قد تؤثر على قدرة المستخدم المدرك للقوائم المالية على استيعابها وتفسيرها واستخدامها.

ج - إذا كانت المعلومات المعروضة في القوائم المالية والإيضاحات التابعة لها معروضة بشكل معقول أي بدون تفصيل ممل أو اختصار مخل.

د - إذا كانت القوائم المالية تعكس جوهر العمليات والأحداث التي تمت والظروف التي أحاطت بالمنشأة موضوع المراجعة.

وتقضي الفقرة (148) من معيار الرقابة الداخلية لغرض مراجعة القوائم المالية بأن يخطر المراجع الإدارة - بأسرع ما يمكن من الناحية العملية وعلى مستوى ملائم من المسئولية - بنقاط الضعف المهمة في تصميم أو تنفيذ الرقابة الداخلية التي وصلت إلى علمه. وتقضي ذات الفقرة بأن يكون تبليغ الإدارة بنقاط الضعف المهمة كتابيا.

كما تقضي ذات الفقرة بوجوب أن يتضمن التبليغ فقرة تبين أن نقاط الضعف التي تم الإبلاغ عنها تشمل ، فقط ، النقاط التي نمت إلى علم المراجع نتيجة المراجعة ، وأن عملية المراجعة لم يتم تصميمها بغرض تحديد كفاية الرقابة الداخلية لأغراض الإدارة".

وأخذاً في الاعتبار المتطلبات المهنية المشار إليها أعلاه ؛ يتعين على المراجع توثيق الاتصالات التي جرت بينه وبين لجنة المراجعة لتأكيد أن لجنة المراجعة على علم بما يلي:

1 — نطاق عملية المراجعة التي يقوم بها المراجع ، وحدود مسؤولية المراجع وفق ما هو محدد في المعايير المهنية والأنظمة ذات العلاقة.

2 — السياسات المحاسبية التي تطبقها المنشأة لمعالجة عملياتها المعتادة ، والتغيرات المهمة في هذه السياسات أو في تطبيقها.

3 — السياسات المحاسبية التي تتبعها المنشأة لمعالجة العمليات غير العادية ذات الأهمية النسبية ، والعمليات التي لم يصدر بشأنها معايير مهنية محددة.

4 — الطريقة التي تستخدمها الإدارة لوضع التقديرات المحاسبية وأن إعداد هذه التقديرات من مسؤولية إدارة المنشأة ، وأن هذه التقديرات تعتبر جزء لا يتجزأ من القوائم المالية التي أعدتها الإدارة ، وأن هذه التقديرات بنيت على أساس المعرفة والخبرة بالأحداث الماضية والجارية ، وعلى أساس تصورات لأحداث يتوقع تحققها مستقبلاً ، وأساس قرارات المراجع بشأن معقولية هذه التقديرات ، واحتمال أن تختلف الأحداث المستقبلية بدرجة ملحوظة عن الأحداث المتوقعة حالياً.

5 — التسويات المقترحة من قبل المحاسب القانوني نتيجة القيام بعملية المراجعة والتي يمكن أن تكون ، في رأي المحاسب القانوني ، إما بمفردها أو في مجموعها ، لها أثر مهم على التقارير المالية للمنشأة للفترة موضوع المراجعة أو الفترة المالية اللاحقة ، وتعتبر هذه التسويات سواء قامت المنشأة بتسجيلها أو عدم تسجيلها ، بمثابة تعديلات مقترحة على القوائم المالية. كما أن التسويات التي اقترحها المحاسب القانوني ولم تقم المنشأة بتسجيلها وقبل المحاسب القانوني ذلك لعدم أهميتها النسبية قد تؤدي مستقبلاً الى التأثير على القوائم المالية للسنة المقبلة.

6 — البيانات التي تحتوي على غش أو أخطاء التي قام المحاسب القانوني بتجميعها خلال عملية المراجعة الحالية ، والتي لم تقم الإدارة بتصحيحها نظراً لعدم أهميتها النسبية بالنسبة الى القوائم المالية ككل ، سواء بمفردها أو في مجموعها.

- 7 – وجهة نظر مراجع الحسابات حول مدى جودة السياسات المحاسبية التي تبنتها الشركة ، وليس فقط مدى قبولها ، ومدى كفاية العرض والإفصاح في القوائم المالية بما في ذلك البنود التي لها أثر مهم على أمانة المعلومات والثقة فيها وحيديتها وقابليتها للتحقق.
- 8 – المعلومات الواردة في الوثائق المعدة من قبل الإدارة وتم نشرها مرفقة بالقوائم المالية التي روجعت من قبل مراجع الحسابات ، ومدى مسئولية المراجع عن هذه المعلومات وفقا لما ورد في رأي لجنة معايير المراجعة رقم (10) وتاريخ 1424/8/3هـ الموافق 2000/10/3م.
- 9 – أي اختلافات حدثت بين المحاسب القانوني وإدارة المنشأة ، سواء تم حسمها أم لم يتم حسمها ، وتعتبر بمفردها أو في مجموعها ذات أهمية للقوائم المالية للمنشأة أو لتقرير المراجع ، مثل تطبيق مبادئ المحاسبة على عمليات المنشأة وأحداثها المحددة ، أحكام الإدارة بشأن التقديرات المحاسبية ، نطاق عملية المراجعة ، العرض والإفصاح في القوائم المالية ، وتقرير المراجع ، أو غير ذلك من الاختلافات الهامة ذات العلاقة بإعداد ومراجعة القوائم المالية.
- 10 – وجهة نظر المحاسب القانوني حيال أي استشارات حصلت عليها المنشأة من محاسب قانوني آخر تتعلق بأمور المحاسبة أو المراجعة وفقا لما هو مبين في الفقرة (152) من معيار التقارير الخاصة ، أو غير ذلك من المتطلبات المهنية أو النظامية.
- 11 – أية موضوعات رئيسية تمت مناقشتها مع الإدارة تتعلق بالقوائم المالية للمنشأة أو بتعيين المراجع ، أو إعادة تعيينه أو غير ذلك من الأمور المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة.
- 12 – أي صعوبات مهمة قابلها المراجع أثناء قيامه بعملية المراجعة ، وقد يشمل ذلك ، ضمن أمور أخرى ، تأخير غير معقول من جانب الإدارة في السماح ببدء عملية المراجعة ، عدم ملاءمة الجدول الزمني الذي وضعته الإدارة لتقديم المعلومات والبيانات التي يتطلبها المراجع ، عدم تواجد موظفي المنشأة ، أو عدم تمكنهم من إكمال البيانات المطلوب إعدادها في الوقت المناسب.

رأي لجنة معايير المراجعة حول الثبات في تطبيق معايير المحاسبة المتعارف عليها

الرقم : 17 التاريخ : 1422/2/7هـ الموافق : 2001/5/1م

الاستفسار :

ماهي الإعتبارات التي يتعين على المحاسب القانوني أخذها في الإعتبار إذا تبين له عدم ثبات المنشأة في تطبيق السياسات المحاسبية ؟

الرأي :

تعتبر خاصية الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية على الأحداث المتماثلة أحد المكونات الرئيسية لمفاهيم جودة المعلومات المحاسبية . وتشير الفقرة (322) من مفاهيم المحاسبة المالية إلى أن هذه الخاصية تؤدي إلى تمكين من يستخدمون معلومات المحاسبة المالية من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين أداء المنشأة وأداء المنشآت الأخرى خلال فترة زمنية معينة ، كما تمكنهم من مقارنة أداء المنشأة نفسها فيما بين الفترات الزمنية المختلفة . وتتسأ أوجه التشابه والاختلاف نتيجة تشابه أو اختلاف الظروف والأحداث التي تتأثر بها المنشآت المختلفة أو الظروف التي تتأثر بها نفس المنشأة خلال الفترات الزمنية المتعاقبة . وتشير ذات الفقرة إلى أن أوجه التشابه أو الاختلاف الحقيقية لا تتبع من تشابه أو اختلاف أساليب القياس وطرق الإفصاح ، ومن ثم فإن معلومات المحاسبة المالية تصبح ذات فائدة أكبر كلما استخدمت أساليب مماثلة للقياس وكلما استخدمت طرق مماثلة للإفصاح عن الأحداث المتشابهة . كما تشير الفقرة (323) من مفاهيم المحاسبة المالية إلى أن لهذه الخاصية جانبان هما :

أ - إمكان المقارنة بين نتائج المدد المختلفة لنفس الوحدة المحاسبية و يقصد بذلك "الثبات أو الاستمرارية" ويمكن إجراء هذه المقارنة إذا توافرت الشروط الآتية :

1 - إمكانية مقارنة ما يحتويه كل رقم - بمعنى إمكانية مقارنة البنود المتعددة التي تم تجميعها في مقدار واحد عند عرض النتائج في القوائم المالية، مع مراعاة تجميع نفس البنود في مقدار واحد أيضا من فترة لأخرى.

2 - إمكانية المقارنة بوحدة نقدية متجانسة ، بمعنى أن الوحدات النقدية المستخدمة في أية مجموعة متناسقة من القوائم المالية لفترة زمنية معينة يجب أن تتطابق أو تتماثل مع الوحدات النقدية المستخدمة في القوائم المالية التي تعد في فترة زمنية أخرى، وبالتالي يجب إعادة تصوير القوائم

المالية للفترات الزمنية السابقة إذا اختلفت القوة الشد رائية - بصورة جوهرية - للريالات السعودية التي استخدمت في إعداد تلك القوائم، وذلك حتى يتسنى إجراء المقارنة بين هذه القوائم على أساس موحد.

3 - إمكانية مقارنة نماذج العرض بمعنى أنه يشترط استخدام نفس النماذج لتقديم المعلومات من فترة لأخرى.

4 - إمكانية مقارنة الفترات الزمنية التي تعد عنها القوائم المالية بمعنى أن تكون هذه الفترات متماثلة.

5 - إمكانية مقارنة طرق القياس وأساليب الإفصاح من فترة زمنية إلى فترة زمنية أخرى بمعنى ثبات هذه الطرق والأساليب أو في حالة تغييرها يتم الإفصاح عن تأثير هذه التغيرات.

6 - الإفصاح عن التغييرات في الظروف التي تؤثر على المنشأة أو في طبيعة الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة من فترة زمنية إلى فترة زمنية أخرى.

ب - إمكان المقارنة بين الوحدات المحاسبية المختلفة وخاصة تلك الوحدات ذات الأنشطة المماثلة. ويمكن إجراء هذه المقارنة إذا توافرت الشروط التالية :

1 - الشروط الستة السابقة للمقارنة بين نتائج المدد المختلفة لنفس الوحدة المحاسبية.

2 - إلغاء الطرق البديلة لقياس أو الإفصاح عن الأحداث المماثلة في جوهرها.

3 للإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة من قبل الوحدات المحاسبية المختلفة.

وتتأثر مقارنة القوائم المالية لمنشأة ما بين السنوات المختلفة بعدد من الإعتبارات منها التغييرات المحاسبية ، الخطأ في قوائم مالية سبق إصدارها ، التغييرات في التبيويب ، الأحداث أو الظروف التي تتغير بدرجة مهمة عن الأحداث والظروف التي تمت المحاسبة عنها في قوائم مالية سبق إصدارها. ويعتبر التغير المحاسبي كما هو محدد في معيار العرض والإفصاح العام أي تغير في سياسة محاسبية ، تقدير محاسبي ، تكوين الوحدة المحاسبي ؛ وتبين الفقرات (684 الى 699) من معيار العرض والإفصاح العام المعالجة المحاسبية للتغيرات المحاسبية.

وينشأ التغير في سياسة محاسبية نتيجة تبني سياسة محاسبية تختلف عن السياسة التي تم استخدامها سابقاً لأغراض التقارير المالية . ولا يقتصر اصطلاح "سياسة محاسبية" على المعايير والأسس والممارسات المحاسبية فقط ولكنه يشمل أيضاً طرق

تطبيق هذه المعايير والأسس. فالتغيير في سياسة محاسبية يشمل ، على سبيل المثال ، التغيير من طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص لحساب الاستهلاك. وتشمل التغييرات المحاسبية أيضا التغيير في المعالجة المحاسبية لأحد بنود القوائم المالية نتيجة إصدار معيار محاسبة جديد يتطلب تفضيل أحد البدائل المحاسبية مثل معيار محاسبة المخزون الذي يتطلب استخدام طريقة المتوسط المرجح في تقويم المخزون ، أو يتطلب معالجة محاسبية مختلفة مثل معيار المحاسبة عن الاستثمار في الأوراق المالية الذي قسم الأوراق المالية إلى أوراق مالية تحفظ إلى تاريخ الاستحقاق ، وأوراق مالية للتجار ، وأوراق مالية متاحة للبيع ، وأنشأ متطلبات قياس وإفصاح لهذه الأنواع الثلاثة تختلف اختلافا جوهريا عن الأساس السابق للمحاسبة عن الاستثمارات.

ويبين مايلي الاعتبارات ذات العلاقة بخصوصية الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية التي يتعين على المراجع مراعاتها :

1 – التغيير في السياسات المحاسبية :

1/1 تتطلب الفقرة (3029) من معيار أدلة وقرائن المراجعة بوجوب أن تؤكد النتائج المعقولة التي يصل إليها المراجع بالنسبة للمحتوى العام للقوائم المالية وعرضها وإفصاحها تطبيق السياسات المحاسبية بصورة متسقة مع ما أتبع في العام السابق ، ومعالجة أي تغيير في السياسات المحاسبية وفق ما تتطلبه معايير المحاسبة ؛ والمادتين (123، 124) من نظام الشركات.

2/1 تقضي الفقرة (3513) من الدراسة المرفقة بمعيار التقارير بأنه لا يلزم المراجع تعديل تقريره نتيجة لتغيير السياسة المحاسبية ، إذا التزمت الإدارة بالمعالجة المحاسبية للتغيير والإيضاحات التي تتطلبها معايير المحاسبة المتعارف عليها.

3/1 تقضي الفقرة (3514) من ذات المعيار بأنه إذا ظهر للمراجع صعوبة تحديد تأثير التغيير في السياسة المحاسبية على كل سنة من السنوات السابقة ، فلا يلزم بتعديل تقريره إذا التزمت الإدارة بمتطلبات معايير المحاسبة المتعارف عليها ، وإنما يتعين على المراجع في هذه الحالة لفت انتباه مستخدم القوائم المالية في تقريره إلى أنه لا يمكن مقارنة القوائم المالية للسنة موضوع المراجعة مع القوائم المالية للسنوات السابقة نظرا لعدم قدرة الإدارة على إعادة تصوير القوائم المالية للسنوات السابقة من أجل أن تعكس تأثير السياسة المحاسبية الجديدة . ويتم لفت انتباه مستخدم القوائم المالية إلى هذا الأمر في فقرة مستقلة في تقرير المراجع . ويجب مراعاة أن لفت الانتباه لا يعتبر تحفظا في رأي المراجع. وتتطلب ذات الفقرة أن تحدد فقرة لفت

الانتباه طبيعة التغير وأن تشير إلى رقم الإيضاح بالقوائم المالية الذي يناقش التغير بالتفصيل.

وأخذاً في الاعتبار المتطلبات المشار إليها في (1) أعلاه ، يجب على المراجع أن يقوم كل تغير في سياسة محاسبية للتأكد مما يلي :

§ أن السياسة المحاسبية التي أقرتها المنشأة ، تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها.

§ أن المعالجة المحاسبية للتغير تتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها.
§ أن تبرير الإدارة لأسباب التغير معقولة.

فإذا لم تتوفر الشروط السابقة ، فيجب أن يتحفظ المراجع في رأيه ، أو أن يُصدر رأياً معارضاً إذا كان أثر التغير ذا أهمية نسبية على المركز المالي للمنشأة أو نتائج أعمالها أو تدفقاتها النقدية.

2 – التغير في سياسة محاسبية لا يمكن فصله عن التغير في تقدير محاسبي :

قد يتبين لمراجع الحسابات تعذر التمييز بين الأثر الناتج عن أثر التغير في سياسة محاسبية والأثر الناتج عن التغير في تقدير محاسبي ، وتتطلب معايير المحاسبة في هذه الحالة معالجة هذا الأمر كتغير في تقدير محاسبي باعتباره تغيراً في تقدير محاسبي لا يمكن فصله عن التغير في سياسة محاسبية . ويتعين على مراجع الحسابات في هذه الحالة لفت انتباه مستخدم القوائم المالية إلى هذا الأمر في فقرة لفت انتباه.

3 – التغير في تكوين الوحدة المحاسبية :

يجب على المحاسب القانوني أن يتحقق من أن القوائم المالية للمنشأة تعكس بشكل جلي التغير في تكوين الوحدة المحاسبية بأثر رجعي ، حكمه في ذلك حكم أية تغيرات أخرى في السياسات المحاسبية ، مع تعديل القوائم المالية للفترة السابقة المعروضة لأغراض المقارنة من أجل أن تعكس المركز المالي ونتائج أعمال الوحدة المحاسبية الجديدة. وكما يجب إيضاح مبررات ذلك التغير وأثاره على نتائج العمليات حتى يتسنى فهم القوائم المالية واستيعابها. وإذا تبين للمحاسب القانوني عدم تعديل القوائم المالية المقارنة مع القوائم المالية للسنة الجارية لإظهار الأثر الناتج عن التغير في تكوين الوحدة المحاسبية وفقاً لما نصت عليه الفقرة (695) من معيار العرض والافصاح العام ، فإن ذلك يترتب عليه إنحراف عن معايير المحاسبة المتعارف عليها ويتطلب ذلك من المراجع التحفظ في تقريره أو إصدار رأي معارض.

وتشير الفقرة (539) من الدراسة المرفقة بمعيار العرض والإفصاح العام إلى أن التغيير في مكونات الوحدة المحاسبية يعتبر نوعاً خاصاً من تغيير السياسات المحاسبية التي تتبعها الإدارة وتؤدي إلى إعداد قوائم مالية تصبح في حقيقتها قوائم وحدة محاسبية أخرى. ومن أمثلة ذلك إعداد قوائم مالية موحدة بدلاً من القوائم المالية للوحدات التي تتكون منها شركات المجموعة القائمة، وتغيير بعض الشركات التابعة التي تتكون منها المجموعة والتي كانت تعد عنها القوائم المالية الموحدة في الماضي. أما إذا اشترت شركة شركة أخرى وبالتالي قامت الشركة الأولى بإعداد قوائم مالية موحدة للمرة الأولى، فإن ذلك لا يعتبر تغييراً في الوحدة المحاسبية، وكذلك الحال إذا باعت شركة قابضة شركة تابعة، وبالتالي حذفت تلك الشركة من قوائمها المالية الموحدة.

4 – تصحيح خطأ في سياسة محاسبية :

يجب التمييز بين تصحيح الخطأ وبين تغيير سياسة محاسبية. إذ أن تصحيح الخطأ قد ينشأ نتيجة التحول من سياسة محاسبية غير مقبولة إلى سياسة أخرى مقبولة. وعلى العكس من ذلك، فإن تغيير سياسة محاسبية يقتصر على التحول من سياسة محاسبية مقبولة إلى سياسة أخرى مقبولة أيضاً. ويتعين على المراجع إذا تبين له قيام المنشأة بتغيير سياسة محاسبية غير متعارف عليها إلى سياسة محاسبية متعارف عليها، أن يشير إلى التغيير في تقريره في فقرة لفت إنتباه.

5 – التغيير في عرض التدفقات النقدية :

تتطلب الفقرة (626) من معيار العرض والإفصاح العام أن تفصح القوائم المالية عن السياسة المحاسبية التي تتبعها المنشأة في تحديد الأموال المماثلة للنقد . وتشير الفقرة (684) من ذات المعيار إلى أن أي تغيير في هذه السياسة يعتبر تغييراً في سياسة محاسبية ؛ ويترتب عليه تعديل القوائم المالية للسنوات السابقة المعروضة لأغراض المقارنة. وإذا تبين لمراجع الحسابات حدوث مثل هذا التغيير فيتعين عليه لفت انتباه مستخدم القوائم المالية إلى هذا الأمر وذلك في فقرة لفت الانتباه.

6 – مراجعة منشآت سبق مراجعتها من زميل آخر :

عند قيام مراجع الحسابات بمراجعة قوائم مالية لمنشأة تم مراجعة حساباتها للسنة المالية السابقة من قبل زميل آخر ، يجب على مراجع الحسابات القيام بإجراءات المراجعة الكافية التي تمكنه من التوصل إلى أن السياسات المحاسبية المطبقة في السنة المالية الحالية تتسق مع السياسات المحاسبية المطبقة في السنة السابقة. وإذا لم يتمكن المراجع من الوصول إلى هذه النتيجة فيتعين عليه في هذه الحالة تقويم أثر ذلك على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية للسنة الجارية.

رأي لجنة معايير المراجعة

حول الخدمات القضائية التي يقدمها المحاسب القانوني بطلب من جهة قضائية

الرقم : 18 التاريخ : 1422/2/7هـ الموافق : 2001/5/1م

السؤال :

ما هي الاعتبارات التي يتعين على المحاسب القانوني مراعاتها عند تقديم الخدمات القضائية ؟

الرأي :

تمر العلاقات التجارية بتغيرات في كافة المجالات وتنشأ عن هذا التغير أحيانا خلافات بين القائمين على هذه الأعمال تعالج من خلال تسويات يتم الاتفاق عليها بين أطراف النزاع مباشرة أو من خلال وسيط أو وسطاء ، وإذا تعذر تسوية الخلاف صلحاً قد يعرض النزاع على الجهات القضائية للنظر فيه ، وقد تستعين الجهة القضائية بالمحاسب القانوني لتقديم الرأي في المواضيع المختلف عليها باعتباره خبيراً في الجوانب المالية والمحاسبية ، ويجب على المحاسب القانوني عند تقديم الخدمات القضائية بناء على طلب من جهة قضائية مراعاة ما يلي :

1- إعداد عرض يوضح بموجبه نطاق المهمة وقيمة الأتعاب وأساس احتسابها وطريقة دفعها والطرف المسئول عن دفعها ، ويقدم العرض الى الجهة القضائية ، وإذا تم قبول العرض المقدم من المحاسب القانوني يتم توثيق ذلك كتابة. ويتعين على المحاسب القانوني الاطلاع على المستندات والوثائق التي تمكنه من تحديد نطاق مهمته ، وله الالتقاء بأطراف القضية لمناقشة نطاق المهمة والتعرف على أي ملاحظات تؤثر على قبول المهمة.

وإذا تغيرت ظروف القضية بمرور الزمن ، نظرا لاكتشاف حقائق جديدة ، أو عدم معرفة المحاسب القانوني مسبقا بكامل المستندات والوثائق والبيانات ذات العلاقة بالقضية ، يتعين على المحاسب القانوني في هذه الحالة تعديل نطاق المهمة والأتعاب وفقا للمستجدات الطارئة ، وتوثيق ذلك كتابة واعتماده من قبل الجهة القضائية.

2- إبلاغ المحاسب القانوني الجهات ذات العلاقة بموضوع الدعوى بالمهمة المكلف بها ويطلب منهم تزويده بما لديهم من وثائق ومستندات أو ملاحظات ذات علاقة بموضوع النزاع ، وللمحاسب القانوني بعد موافقة الجهة القضائية الاستماع إلى أقوال أطراف النزاع أو من يمثلهم.

3- يباشر المحاسب القانوني عمله وفق ما تتطلبه المعايير المهنية المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين . ويقدم المحاسب القانوني تقريراً بالنتائج التي توصل إليها والأدلة والقرائن المؤيدة لتلك النتائج وذلك في ضوء ما تتطلبه المعايير المهنية المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين . ووفق ما تتطلبه الفقرة (155) من معيار التقارير الخاصة يجب أن يقدم المحاسب القانوني تقريراً بالنتائج التي توصل إليها. ويتفاوت التقرير من مجرد تقرير مختصر يتعرض لنطاق المهمة وما تم التوصل إليه من نتائج ، إلى تقرير شامل يحتوي على العمل الذي تم . وبغض النظر عن حجم التقرير يجب أن يشمل ما يلي:

أ - فقرة تبين الجهة الموجه إليها التقرير والتي يتعين أن تكون الجهة المكافئة بإعداد المهمة.

ب- نطاق العمل الذي قام به.

ج - المعايير المهنية التي تم على أساسها القيام بالمهمة - إن وجدت.

د - النتائج التي توصل إليها والأسباب المؤيدة لهذه النتائج وما يدعمها من بيانات ومعلومات وتحليلات والتي تعتبر مصدراً لهذه النتائج.

ويراعى أن يشمل نطاق العمل الذي قام به في الأقل ما يلي :

* شرح للإجراءات التي قام بها بالتفصيل.

* مدى تمكنه من الحصول على البيانات والإيضاحات التي رأى ضرورة الحصول عليها ومدى كفاية الأدلة والقرائن التي حصل عليها . ويشمل ذلك فحص المستندات وإثبات الخصوم على حقيقتها من عدمه ومناقشة الخصوم وملاحظاتهم ومدى تعاونهم معه في هذا الشأن وأقوال الأشخاص الذين سمعهم من تلقاء نفسه أو بناء على طلب الخصوم بعد توثيقها.

* ما إذا كانت الحقائق التي تم جمعها وتفسيرها والفروض التي قام باختبارها والدراسات التي قام بها تمكنه من التوصل إلى درجة قناعة معقولة بالنتائج التي توصل إليها.

وإذا تعدد المحاسبون جاز لكل منهم تقديم تقرير مستقل ، ما لم يتفقوا على تقديم تقرير موقع من جميع المحاسبين القانونيين.

4- يودع المحاسب القانوني تقريره وجميع ما وصل إليه من مستندات أو وثائق أو نسخ من المحاضر ذات العلاقة بموضوع النزاع لدى الجهة القضائية ، وعلى المحاسب القانوني أن يخبر الخصوم بهذا الإيداع في الأربعاء والعشرين ساعة التالية لحصوله وذلك بكتاب مسجل أو بأي وسيلة أخرى موثقة.

5- يجب على المحاسب القانوني الإجابة عن أية استفسارات تقدم له من الجهة القضائية المختصة أو أي طرف من أطراف القضية بعد الحصول على موافقة الجهة القضائية المختصة.

6- إذا طلبت الجهة القضائية المختصة من محاسب قانوني دراسة عن تقرير مقدم لها من محاسب قانوني آخر يتعلق بقضية منظورة أمام هذه الجهة ؛ فيجوز له القيام بهذه المهمة شريطة الالتزام بالإجراءات المشار إليها أعلاه ، وله الاستعانة بأوراق عمل المحاسب السابق بإذن من الجهة القضائية.

رأي لجنة معايير المراجعة حول

إصدار مراجع الحسابات تقرير مراجعة مطلق بالرغم من علمه ، قبل إصدار تقريره ، بوجود قصور في أمور محاسبية ذو تأثير هام على القوائم المالية

الرقم : 19 التاريخ : 1423/8/29 هـ الموافق : 2002/11/4

الاستفسار :

قد ينتج عن ، الفحص الميداني لمكاتب المحاسبة الذي تقوم به الهيئة دورياً ، أو الفحص الداخلي الدوري الذي يقوم به المكتب ، أو غير ذلك من الأسباب ، إصدار تقرير مراجعة مطلق بالرغم من وجود قصور في أمور محاسبية ذو تأثير هام على القوائم المالية.

الرأي :

قد تخضع التقارير وأوراق العمل المتعلقة بعمليات معينة إلى فحص بعد إصدارها، ومن أمثلة ذلك ، فحص عمليات معينة وفقاً لبرنامج الفحص الداخلي الدوري لمكتب المحاسبة ، أو خضوع عمليات معينة للفحص تطبيقاً لنظام مراقبة جودة الأداء المهني. وقد يترتب على هذا الفحص التوصل إلى عدم القيام بأحد إجراءات المراجعة الذي كان يعتبر ضرورياً وقت تنفيذ عملية المراجعة ، في ضوء الظروف الموجودة في ذلك الوقت، ويوجد ما يدل على أن هذه القوائم لم تعرض بعدل وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها بسبب قصور في أمور محاسبية ، وفي هذه الحالة يجب على المراجع أن يتحفظ في رأيه أو يصدر رأياً معارضاً وفقاً لما تقضي به الفقرة (3549) من معيار التقارير ، وفي كلتا الحالتين على المراجع أن يُضمّن تقريره فقرة للتحفظ يبين فيها ما يلي :

1- وصفاً كاملاً للقصور في الأمور المحاسبية.

هدف وكملى أي حد تأثرت القوائم المالية بذلك القصور في الأمور المحاسبية و /أو (م إذا كان ذلك ممكناً) المعلومات غير الموضحة التي يراها المراجع ضرورية لاكتمال الإفصاح في القوائم المالية.

ووفق ما ورد في الفقرة (3520) من الدراسة المرفقة بمعيار التقارير ؛ ينشأ القصور في أمور محاسبية عندما تستخدم المنشأة سياسة أو سياسات محاسبية غير سليمة أو عندما يكون هناك تقييم غير سليم لبند أو أكثر من بنود القوائم المالية ، أو نقص في عرض أو الإفصاح عن أحد بنود القوائم المالية أو الأمور الهامة التي تؤثر

عليها. ويؤدي القصور في الأمور المحاسبية إلى وجود أخطاء و/أو نقص في صلب القوائم المالية و/أو إيضاحاتها.

وعندما يصبح المراجع مدركا لمعلومات ترتبط بقوائم مالية سبق له إصدار تقرير عنها ، وكانت معلومة في تاريخ تقريره ، وبالرغم من ذلك تجاهلها ، وكانت هذه المعلومات من حيث طبيعتها ومصدرها كفيلة بأن تجعله يتحفظ في تقريره لو قام بتطبيق معايير المراجعة خلال عملية المراجعة ، ففي هذه الحالة ، ومع عدم الإخلال بأي متطلبات نظامية أخرى ، يجب على المراجع القيام بما يلي :

1 - يناقش المراجع أوجه القصور هذه مع عميله وفقا للمستوى الإداري الذي يراه ملائما في ذلك مجلس الإدارة . وينصح عميله بأن يوضح ، بشكل ملائم ، أوجه القصور ، هذه وأثرها على القوائم المالية ، للأشخاص المعروف أنهم يعتمدون حاليا أو من المحتمل أن يعتمدوا على تقرير المراجع والقوائم المرفقة به . ويعتمد الإفصاح الذي يقدمه العميل والطريقة المسد تخدمة على الظروف وذلك كما يلي :

أ - إذا كان الأثر على القوائم المالية أو تقرير المراجع لأوجه القصور يمكن تحديده فورا ، فيجب إعادة إصدار القوائم المالية وتقرير المراجع المعدل بأسرع وقت. ويجب ذكر أسباب التعديل في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية والإشارة إليها في تقرير المراجع . وبصفة عامة فإن القوائم المالية المراجعة التي تحتاج إلى تعديل هي أحدث قوائم مالية تم إصدارها ، حتى وإن كانت أسباب التعديل قد نشأت من أحداث وقعت في سنوات سابقة.

عندما لا يمكن تحديد أثر المعلومات المكتشفة لاحقا على القوائم المالية د ون عملية تقصى طويلة الأمد ، فإنه يتعين تأخير إصدار القوائم المالية المعدلة وتقرير المراجع. ويتعين على العميل في هذه الحالة إخطار الأشخاص الذين يعتمدون أو يحتمل أن يعتمدوا على القوائم المالية والتقرير المتعلق بها بأنه لا يجب الاعتماد عليها وأنه ستصدر قوائم مالية معدلة وتقرير مراجع عليها عند الانتهاء من عملية التقصي . ويجب على المراجع أن ينصح العميل ، إذا لزم الأمر ، بأن يناقش الإفصاح الذي سيتم القيام به و الإجراءات الأخرى التي سيتم اتخاذها ، في ضوء الظروف ، مع الهيئات الرقابية ذات العلاقة.

وفي كلا الحالتين يجب على المراجع اتخاذ الخطوات التي يرى أهميتها للتأكد من أن العميل قد أفصح عن المعلومات المشار إليها في (أ ، ب) أعلاه.

2 - إذا رفض العميل القيام بالإفصاح المنصوص عليه في الفقرة (1) أعلاه ، فيجب على المراجع أن يخطر كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة أو من في حكمه م

بهذا الرفض ، وبأنه نتيجة لعدم قيام العميل بالإفصاح المطلوب فإن المراجع سيتخذ الخطوات التالية لمنع الاعتماد على تقريره مستقبلاً . وتعتمد الخطوات المتخذة التي يمكن اعتبارها ملائمة على درجة تأكد المراجع من معرفة عما إذا كان هناك أشخاص يعتمدون حالياً أو سيعتمدون مستقبلاً على القوائم المالية وتقرير المراجع ، والذين سيولون أهمية للمعلومات ، وقدرة المراجع من الناحية العملية على الاتصال بهم . وما لم يوص المستشار القانوني للمراجع باتخاذ تصرف آخر ، يجب على المراجع اتخاذ الخطوات التالية إلى المدى المناسب :

أ - إخطار العميل بأنه ، من الآن فصاعداً ، لا يجب الربط بين تقرير المراجع والقوائم المالية.

ب- إخطار الجهات الرقابية التي يخضع العميل لاختصاصها بأنه لا يجب الاعتماد على تقرير المراجع.

ج- إخطار كل شخص يعلم المراجع بأنه يعتمد على القوائم المالية بوجود عدم الاعتماد على تقريره مستقبلاً. قد يصعب على المراجع من الناحية العملية توجيه هذا الإخطار إلى كل فرد من المساهمين أو المستثمرين ، الذين لا تكون شخصياتهم معلومة للمراجع ، لذلك فإن الإجراء المعتاد هو إخطار الجهة الرقابية التي يخضع العميل لاختصاصها لتوفير الإفصاح الملائم.

رأي لجنة معايير المراجعة حول خطاب الإفصاح العام

الرقم : 1/3031/20 التاريخ : الموافق : 2002/11/4م
1423/8/29هـ

الاستفسار :

تتطلب معايير المراجعة من المراجع الحصول على خطاب من المنشأة يبين أسس إعداد القوائم المالية وأن المنشأة قدمت للمراجع كافة المعلومات التي لها تأثير على إظهار القوائم المالية للمنشأة بعدل (خطاب الإفصاح العام) ، ما هي الاعتبارات التي يتعين على المراجع مراعاتها في هذا الشأن ؟

الرأي :

توجب الفقرة (3031) من معايير المراجعة أن يتحصل المراجع على خطاب من المنشأة لخطاب الإفصاح العام (يبين أسس إعداد القوائم المالية وأنها قدمت له كافة المعلومات التي لها تأثير على إظهار القوائم المالية للمنشأة بعدل . وعلى الرغم من أن فعالية هذا الخطاب كدليل ليست مماثلة لفاعلية خطابات المصادقات والإيضاحات الأخرى التي حصل عليها من طرف ثالث أثناء عملية المراجعة ، إلا أن حصول المراجع على هذه الإيضاحات والبيانات المكتوبة يعتبر بمثابة أحد أدلة المراجعة الهامة . ويعتبر رفض إدارة المنشأة تقديم هذا الخطاب للمراجع بمثابة قصور في نطاق عملية المراجعة يترتب عليه قيام المراجع بالتحفظ في تقريره أو الامتناع عن إبداء الرأي في القوائم المالية ككل .

ويجب أن يوجه خطاب الإفصاح العام إلى مراجع الحسابات ، وأن تغطي الإيضاحات والبيانات المكتوبة التي يشملها هذا الخطاب جميع القوائم المالية والمدد التي يغطيها تقرير المراجع حتى وإن لم تكن الإدارة الحالية موجودة خلال جميع هذه المدد . وتتوقف الإيضاحات والبيانات المحددة التي يشملها هذا الخطاب على ظروف العملية وطبيعة وأساس عرض القوائم المالية .

ولا تنطبق الأهمية النسبية على البيانات التي ليس لها علاقة مباشرة بمبالغ القوائم المالية ، ومع ذلك قد تتضمن المواضيع التي يشملها خطاب الإفصاح العام على أمور تعتبر مبالغها ذات أهمية نسبية للقوائم المالية إما بمفردها أو في مجموعها ، وفي هذه الحالة يجب أن يتفق المراجع والإدارة على الأهمية النسبية لهذه الأمور والنص عليها

في خطاب الإفصاح العام ، وقد تختلف الأهمية النسبية لهذه الأمور باختلاف المواضيع التي يشملها خطاب الإفصاح العام.

ويجب أن يؤرخ خطاب الإفصاح العام بتاريخ تقرير المراجع ، وإذا قام المراجع بتاريخ تقريره بتاريخين (تاريخ العمل الميداني وتاريخ الحدث اللاحق) ؛ فيجب أن يتضمن خطاب الإفصاح العام البيانات الإضافية التي تتعلق بالحدث اللاحق ، وذلك في ضوء ما يتطلبه رأي لجنة معايير المراجعة رقم 15 وتاريخ 1421/11/4هـ حول تأريخ تقرير المراجع.

ويجب أن يوقع الخطاب من قبل المدراء المسؤولين عن الأمور المالية والتشغيلية الذين يرى المراجع أنهم مسؤولين وعلى علم بأوضاع المنشأة ، ومنهم المدير المالي ، المراقب المالي ، المراجع الداخلي ، مدير عام الشركة ، العضو المنتدب ، رئيس مجلس الإدارة ، أو أفراد آخرون يشغلون مراكز مماثلة في المنشأة.

ويبين ما يلي الأمور التي يجب أن تؤكد إدارة المنشأة في خطاب الإفصاح العام:

- 1- مسؤولية الإدارة عن كفاية العرض والإفصاح العام في القوائم المالية وأنها تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في المملكة العربية السعودية.
- 2- أن جميع الدفاتر التجارية وما يرتبط بها من سجلات فرعية أو بيانات قد أتيح للمراجع الإطلاع عليها.
- 3- أن جميع محاضر الجمعيات العمومية ، ومجلس الإدارة ، ولجنة المراجعة وأي لجان أخرى شكلها مجلس الإدارة ، وما يرتبط بها من مذكرات ومرفقات وملخصات للقرارات المتخذة أثناء الاجتماعات الحديثة التي لم تتوافر لها محاضر قد أتيح للمراجع الإطلاع عليها.
- 4- أن جميع المراسلات التي جرت مع الجهات الرقابية حول عدم التزام الشركة بالأنظمة أو المعايير المهنية ذات العلاقة بإعداد وعرض القوائم المالية ، قد أتيح للمراجع الإطلاع عليها.
- 5- عدم وجود عمليات لم تسجل.
- 6- ليس لدى إدارة المنشأة خطط أو نوايا قد تؤثر على القيم الدفترية للأصول أو الخصوم أو تبويبها.
- 7- أن الأثر الناتج عن مبالغ الغش والأخطاء التي قام المراجع بتجميعها ، ولم تقم المنشأة بتصحيحها ، ليس ذا أهمية نسبية ، ويجب أن يرفق بخطاب الإفصاح العام تفصيلا لهذه المبالغ.

- 8- مسؤولية الإدارة عن تصميم وتنفيذ برامج وأنشطة رقابية لمنع واكتشاف الغش.
- 9- عدم علم الإدارة بوجود غش أو الشك في وجود غش يؤثر على المنشأة ذو صلة بأي من :
 - أ - إدارة المنشأة.
 - ب- الموظفين الذين لهم دور مهم في الرقابة الداخلية.
 - ج- أي أفراد أو جهات أخرى ، إذا نتج عن الغش تأثير هام على القوائم المالية.
- 10- لم تتلق الإدارة أي إبلاغ من الموظفين الحاليين أو السابقين ، الجهات الرقابية ، المحللين الماليين ، أو غير ذلك من الأفراد أو الجهات ما يفيد بوجود غش أو الشك في وجود غش يؤثر على المنشأة.
- 11- أن العمليات مع أطراف من ذوى العلاقة ، بما في ذلك نوع وقيمة العمليات التي تمت مع ذوى العلاقة وأرصدها في نهاية الفترة المالية ، تم عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية وفق ما يتطلبه معيار العمليات مع الأطراف ذوى العلاقة.
- 12- أن كل عضو من أعضاء مجلس إدارة الشركة أبلغ مجلس الإدارة بما له من مصلحة في الأعمال والعقود التي تمت لحساب الشركة ، وأنه لم يشارك في التصويت على القرار الذي صدر عن مجلس الإدارة في هذا الشأن ؛ وأنه تم إثبات هذا التبليغ في محاضر اجتماع مجلس الإدارة.
- 13- أن كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة أفصح لمجلس إدارة الشركة عن الأعمال المنافسة للشركة التي يقوم بها وعن الاتجار في أحد فروع نشاط الشركة ، وعدم اشتراك العضو صاحب المصلحة في التصويت على القرار الذي صدر في هذا الشأن وأنه تم إثبات هذا التبليغ في محاضر اجتماع مجلس الإدارة.
- 14- أن الضمانات ، سواء مكتوبة أو شفوية ، التي تتحمل المنشأة بموجبها مطلوبات محتملة ، قد تم عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية بطريقة ملائمة.
- 15- لا توجد مخالفات قانونية أو مخالفات محتملة للأنظمة والتعليمات تتطلب معايير المحاسبة عرضها أو الإفصاح عنها في القوائم المالية للمنشأة.
- 16- لا توجد مطالبات أو تقديرات لم تقدم بشأنها مطالبات رسمية بعد إلا أن محامي المنشأة يعتقد بأن هذه المطالبات متوقعة الحدوث ويجب الإفصاح عنها باعتبارها خسائر محتملة.
- 17- أن المخصصات التي تم عرضها في القوائم المالية كافية لمواجهة أي انخفاض في قيمة المخزون أو الاستثمارات أو غير ذلك من عناصر وبنود القوائم المالية.

- 18- لا توجد التزامات أخرى ومكاسب وخسائر محتملة يتطلب الأمر اعتبارها كمستحقات أو الإفصاح عنها وفقا لمعيار العرض والإفصاح العام.
- 19- أن جميع الأصول مملوكة للمنشأة ملكية سليمة ، وتم الإفصاح عن أي رهن أو قيد على الأصول.
- 20- التقيد بأي اتفاقيات تعاقدية قد يكون لها أثر على القوائم المالية.
- 21- لا توجد عمليات أو أحداث لاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي تتطلب تعديلا في الأصول أو الخصوم أو الإفصاح في القوائم المالية بخلاف العمليات والأحداث اللاحقة التي تمت معالجتها في القوائم المالية أو الإفصاح عنها في هذه القوائم.
- ويبين النموذج المرفق مثلا لخطاب الإفصاح العام ، ويتعين تطويره بما يتلاءم وطبيعة أعمال كل عميل ، وأن يضاف إليه أي بيانات أخرى يرى المراجع أهمية إضافتها بما في ذلك أي معلومات أو بيانات تتعلق بأعمال المنشأة أو الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة.

نموذج خطاب العرض والإفصاح العام (1)

التاريخ : / / هـ

الموافق : / / م

السادة محاسبون ومراجعون قانونيون

..... ، ص.ب (.....)

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،

إشارة إلى المراجعة السنوية التي يقوم بها مكتبكم لقائمة المركز المالي (يحدد اسم المنشأة) ، كما هي عليه بتاريخ (حدد تاريخ نهاية الفترة المالية) وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المبقاة وقائمة التدفقات النقدية للسنة المنتهية بهذا التاريخ ، نؤكد لكم ، حسب أفضل علمنا ، أن المعلومات المذكورة أدناه والتي قدمت لكم خلال عملية المراجعة صحيحة ، كما نؤكد بهذا ما يلي :

1- إننا مسئولون عن أن القوائم المالية تعبر بعدل عن المركز المالي ، ونتائج الأعمال، والتدفقات النقدية طبقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في المملكة العربية السعودية وأنه تم تطبيقها على أساس ثابت.

2- لقد قدمنا لكم :

أ - جميع السجلات المالية والدفاتر المحاسبية وما يتعلق بها من معلومات.
ب- محاضر اجتماعات الجمعية العمومية ، ومجلس الإدارة ، واللجان التنفيذية ولجنة المراجعة ، وملخصات للقرارات المتخذة أثناء الاجتماعات الحديثة التي لم تتوافر لها محاضر بعد.

لم تكن هناك مراسلات من وإلى أو اتصالات مع الدوائر الحكومية والتنظيمية تتعلق بعدم الالتزام الكامل بمتطلبات إعداد القوائم المالية في المملكة لها تأثير هام على القوائم المالية.

4- ليست لدينا نية أو خطط من الممكن أن تؤثر تأثيراً مادياً على القيم الدفترية الظاهرة بالقوائم المالية للأصول والخصوم أو تبويبها.

5- أن كل عضو من أعضاء مجلس إدارة الشركة أبلغ مجلس الإدارة بما له من مصلحة في الأعمال والعقود التي تمت لحساب الشركة ، وأنه لم يشارك في التصويت على القرار الذي صدر عن مجلس الإدارة في هذا الشأن ؛ وأنه تم إثبات هذا التبليغ في محاضر اجتماع مجلس الإدارة.

6 أن كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة أفصح لمجلس إدارة الشركة عن الأعمال المنافسة للشركة التي يقوم بها وعن الاتجار في أحد فروع نشاط الشركة ، وعدم

(1) تم الاستعانة عند إعداد هذا النموذج بالنموذج الوارد في دليل المراجعة لمكتب الراشد (محاسبون ومراجعون قانونيون).

- اشترك العضو صاحب المصلحة في التصويت على القرار الذي صدر في هذا الشأن وأنه تم إثبات هذا التبليغ في محاضر اجتماع مجلس الإدارة.
- 7- أن الأثر الناتج عن مبالغ الغش والأخطاء التي قام المراجع بتجميعها ولم تقم المنشأة بتصحيحها ، ليس ذا أهمية نسبية ، ومرفق بيان بتفاصيل هذه المبالغ.
- 8- أن الإدارة مسؤولة عن تصميم وتنفيذ برامج وأنشطة رقابية لمنع واكتشاف الغش.
- ليس لدى الإدارة علم بوجود غش أو الشك في وجود غش يؤثر على المنشأة ذو صلة بأي من :
- أ - إدارة المنشأة.
- ب- الموظفين الذين لهم دور مهم في الرقابة الداخلية.
- ج- أي فرد أو جهات أخرى ، إذا نتج عن الغش تأثير هام على القوائم المالية.
- 10- لم تتلق الإدارة أي إبلاغ من الموظفين الحاليين أو السابقين ، الجهات الرقابية ، المحللين الماليين ، أو غير ذلك من الأفراد أو الجهات ما يفيد بوجود غش أو الشك في وجود غش يؤثر على المنشأة.
- 11- أنه قد تم العرض والإفصاح عن البنود التالية في القوائم المالية بصورة سليمة :
- العمليات مع أطراف من ذوى العلاقة ، بما في ذلك نوع وقيمة العمليات التي تمت مع ذوى العلاقة وأرصدها في نهاية الفترة المالية ، وأنه تم عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية وفق ما يتطلبه معيار العمليات مع الأطراف ذوى العلاقة.
- ب- الاتفاقيات مع المؤسسات المالية المتعلقة بالأرصدة المعوضة وأية اتفاقيات أخرى من شأنها وضع تحديدات على أرصدة النقد والتسهيلات المصرفية أو اتفاقيات مشابهة.
- ج- اتفاقيات إعادة شراء الموجودات المباعة.
- د - اتفاقيات الضمان السارية.
- هـ- أية رهون أو أعباء على الموجودات أو أية موجودات استخدمت كضمان لأي من المطلوبات أو أية موجودات مرهونة.
- و- مبالغ الالتزامات التعاقدية غير المسجلة بالدفاتر المحاسبية والمتعلقة بإنشاء المباني أو بشراء العقارات ، الآلات ، حقوق الاختراع ، أو الموجودات غير الملموسة الأخرى.
- ز - أية مطلوبات تابعة بأية طريقة لمطلوبات الشركة الأخرى الفعلية أو المحتملة.
- ح- كل العقود الايجارية والمبالغ المادية المتعلقة بالالتزامات العقود الإيجارية.
- 12- ليست هناك :
- أ - مخالفات فعلية أو محتملة للقوانين من الواجب الإفصاح عن تأثيرها في القوائم المالية أو من الواجب دراستها بهدف تحديد ضرورة تسجيل خسارة محتملة ناتجة عن هذه المخالفات.
- ب-مطلوبات محتملة أو مكاسب أو خسائر محتملة يجب تسجيلها أو إيضاحها في القوائم المالية.

- 13- ليست هناك ادعاءات أو مطالبات محتملة نصحننا مستشارنا القانوني بضرورة إيضاحها في القوائم المالية.
- 14- ليست هناك عمليات مالية أو تجارية لم يتم تسجيلها أو لم تسجل بطريقة سليمة في الدفاتر التجارية.
- 15- أن هناك مخصصات كافية للعناصر التالية (إذا كانت قيمتها هامة) :
- أ - تخفيض قيمة المخزون السلعي الزائد عن الحاجة أو غير الصالح للاستعمال إلى القيمة التقديرية الصافية المتوقع تحقيقها.
- تخفيض قيمة الاستثمارات التي انخفضت قيمتها انخفاضاً دائماً إلى القيمة الصافية المتوقع تحقيقها.
- 16- أن الشركة تملك ملكية كاملة لجميع الموجودات المبينة في قائمة المركز المالي.
- 17- أن هناك مخصص كاف لأية خسائر مالية من المتوقع أن تنتج عن تنفيذ أو عدم تنفيذ التزامات البيع.
- 18- أن هناك مخصص كاف لأية خسائر مالية ناتجة عن التزامات الشراء بكميات تزيد عن الحاجة أو بأسعار أقل من أسعار السوق الحالية.
- 19- لقد التزمنا بكل جوانب الاتفاقيات التعاقدية التي يكون لها أثر مادي هام على القوائم المالية في حالة عدم تنفيذ الاتفاقية أو جزء منها.
- 20- يمكن هناك عمليات أو أحداث لاحقة لتاريخ قائمة المركز المالي ، غير ماتم إيضاحه في القوائم المالية ، تتطلب تسوية للقوائم المالية أو إضافة إلى الإيضاحات الملحقة بها.

الموقع

<u>مسؤول (1)</u>	<u>مسؤول (2)</u>	<u>مسؤول (3)</u>	
_____	_____	_____	الاسم :
_____	_____	_____	الوظيفة :
_____	_____	_____	التوقيع :
_____	_____	_____	التاريخ :

رأي لجنة معايير المراجعة حول
الاعتبارات التي يتعين على مراجع الحسابات مراعاتها
عند استخدام الإجراءات التحليلية في أعمال المراجعة

الرقم : 21 التاريخ : الموافق : 2003/10/20م
1424/8/24هـ

الاستفسار :

ما الاعتبارات التي يتعين على مراجع الحسابات مراعاتها عند استخدام
الإجراءات التحليلية في أعمال المراجعة ؟

الرأي :

طبيعة الإجراءات التحليلية وأغراضها :

1 - يقصد بالإجراءات التحليلية تحليل العلاقات والنسب الهامة والاتجاهات بين بنود
البيانات المالية وبين بيانات مالية وغير مالية مستمدة من نفس الفترة أو بين
معلومات مقارنة لمدد مختلفة أو منشآت مختلفة لتحديد عدم الاتساق بين هذه
البيانات ونماذج متوقع حدوثها أو أي تقلبات مهمة وعلاقات غير متوقعة مع
تقصي أسباب هذه التقلبات والعلاقات غير المتوقعة.

وتنص الفقرتان 3014 ، 3015 من الدراسة التحليلية لمعيار أدلة وقرائن
المراجعة المتعلقة بالإجراءات التحليلية على أنه ((يتم بموجب تلك الاختبارات دراسة
النسب الهامة ، والاتجاهات وغيرها من المؤشرات ، وتقصي أي تغيرات غير عادية أو غير
متوقعة ، ومنها يكون قناعة من الاتجاهات المتوقعة فإذا كانت النتائج الفعلية متمشية بشكل
منطقي معها يكون لديه قرينة تعضد رأيه في القوائم المالية. وبالتالي فإن النقاط الرئيسية التي
يجب أن يأخذها المراجع في الاعتبار للاقتناع بقرائن اختبارات المراجعة التحليلية تتضمن :

أ - تحديد مدى إمكان الاعتماد على العلاقة بين العناصر المقارنة.

ب- صحة البيانات المستخدمة في التنبؤ.

ج- الاختلافات بين الأرقام الفعلية والأرقام التقديرية، وإذا كانت هناك اختلافات هامة فيتم
البحث عن الأسباب التي أدت إلى هذه الاختلافات.))

وتتدرج الإجراءات التحليلية من المقارنات البسيطة إلى استخدام نماذج معقدة
واستخدام أساليب إحصائية متقدمة تتضمن العلاقات والعناصر الكثيرة للبيانات

المالية. والفرض الأساسي وراء تطبيق الإجراءات التحليلية هو توقع وجود علاقات معقولة بين البيانات واستمرارها ؛ إلا إذا وجدت ظروف خاصة تدعو إلى خلاف ذلك . وتشمل الظروف الخاصة التي قد تسبب تغيرات في هذه العلاقات ، على سبيل المثال ، وجود عمليات أو أحداث غير عادية م حددة ، والتغيرات المحاسبية ، والتقلبات العشوائية ، أو وجود بيانات غير صحيحة نتيجة غش وأخطاء.

وفهم العلاقات المالية ضروري لتخطيط وتقويم نتائج الإجراءات التحليلية ، ويتطلب بصفة عامة معرفة بالعميل والصناعة أو الصناعات التي يباشر فيها العميل عمله. ومن المهم أيضاً فهم أغراض الإجراءات التحليلية والقيود على استخدامها. ونتيجة لذلك ، فإن تحديد العلاقات وأنواع البيانات المستخدمة بالإضافة إلى النتائج التي تم التوصل إليها عند مقارنة القيمة والمبالغ المسجلة بالتوقعات ، يتطلب من المراجع استخدام حكمه الشخصي.

2 - وتستخدم الإجراءات التحليلية للأغراض التالية :

أ - لمساعدة المراجع في تخطيط طبيعة و توقيت و مدى إجراءات المراجعة الأخرى.

ب - لاستخدامها كاختبار تحقق للحصول على أدلة إثبات عن تأكيدات معينة ترتبط بأرصدة حسابات أو أنواع من العمليات.

ج - لاستخدامها كمراجعة عامة - أو استعراض عام - للمعلومات المالية في مرحلة الدراسة الشاملة في نهاية عملية المراجعة.

ويجب تطبيق الإجراءات التحليلية للأغراض المشار إليها في (أ) و (ج) أعلاه في جميع عمليات المراجعة لقوائم مالية تتم وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها . وبالإضافة إلى ذلك ، فإن الإجراءات التحليلية - في بعض الأحيان - قد تكون أكثر فاعلية أو كفاءة من اختبارات التحقق التفصيلية لتحقيق أهداف اختبارات تحقق معينة.

3 - وتتضمن الإجراءات التحليلية إجراء مقارنات للقيم والمبالغ المسجلة ، أو نسب تستخرج من المبالغ المسجلة مع توقعات المراجع . ويصل المراجع إلى هذه التوقعات بتحديد واستخدام العلاقات المعقولة التي يتوقع بطريقة معقولة وجودها بناءً على فهم المراجع لأموال العميل وللصناعة التي ينتمي إليها العميل . وفيما يلي أمثلة لمصادر المعلومات التي يحصل منها المراجع على توقعاته :

- أ - المعلومات المالية لمدة أو مدد مقارنة سابقة ، مع الأخذ في الاعتبار أي تغييرات معلومة.
- ب - النتائج المتوقعة ، ومن أمثلة ذلك ، الموازنات أو التوقعات المستقبلية بما في ذلك التوقعات من بيانات أولية أو سنوية.
- ج - العلاقات بين عناصر المعلومات المالية خلال المدة التي من المتوقع أن تتوافق مع نموذج متوقع بناء على خبرة المنشأة مثل نسبة مجمل الربح إلى المبيعات.
- د - معلومات عن الصناعة التي يمارس فيها العميل نشاطه ، مثل نسبة المبيعات إلى حسابات المدينين مقارنة بالنسبة المتوسطة في الصناعة أو منشآت أخرى من نفس الحجم في نفس الصناعة.
- هـ - العلاقة بين معلومات مالية مع معلومات غير مالية مرتبطة بها مثل مقارنة تكاليف الأجور بعدد العاملين.

الإجراءات التحليلية عند تخطيط عملية المراجعة :

- 4 - الغرض من تطبيق الإجراءات التحليلية عند تخطيط عملية المراجعة هو المساعدة في تخطيط طبيعة و توقيت ومدى إجراءات المراجعة التي ستستخدم للحصول على أدلة إثبات لأرصدة حسابات معينة أو لأنواع معينة من العمليات ولتحديد نواحي مخاطر المراجعة التي تتطلب من المراجع عناية خاصة . ولتحقيق ذلك ، يجب أن تركز الإجراءات التحليلية التي تستخدم في تخطيط عملية المراجعة على (أ) تعزيز فهم المراجع لأعمال العميل والعمليات والأحداث التي وقعت منذ تاريخ آخر عملية مراجعة ، (ب) تحديد النواحي التي قد تمثل مخاطر محددة لها علاقة بعملية المراجعة ، وهكذا ، فإن الهدف من الإجراءات هو تحديد بعض الأمور مثل وجود عمليات وأحداث غير عادية ، ومبالغ ونسب واتجاهات قد توضح بعض الأمور التي لها علاقة بالقوائم المالية وتخطيط عملية المراجعة.
- 5 - الإجراءات التحليلية التي تستخدم في تخطيط عملية المراجعة تستخدم بصفة عامة بيانات تم تجميعها على مستوى إجمالي . وبالإضافة إلى ذلك ، فإن درجة تعقيد ومدى توقيت الإجراءات -التي تخضع لتقدير المراجع - قد تتغير في حدود واسعة ويتوقف ذلك على حجم العميل ودرجة تعقيد عملياته . فبالنسبة لبعض المنشآت ، قد تتكون الإجراءات من دراسة التغييرات في أرصدة الحسابات من المدة السابقة إلى المدة الحالية باستخدام دفتر الأستاذ العام أو ميزان المراجعة المبدئي ، وأ غير المعدل الخاص بالمراجع . وعلى العكس من ذلك ، فبالنسبة لمنشآت أخرى ، قد تتضمن الإجراءات تحليلاً على نطاق واسع للقوائم المالية

الربع سنوية. وفي كلتا الحالتين ، فإن الإجراءات التحليلية مقترنة بمعرفة المراجع بأعمال المنشأة ، تستخدم كأساس لأي استفسارات إضافية وللتخطيط الفعال.

6 - وعلى الرغم من أن الإجراءات التحليلية التي تستخدم في التخطيط كثيراً ما تقتصر على بيانات مالية ، إلا أنه في بعض الأحيان قد يؤخذ في الاعتبار أيضاً معلومات غير مالية مرتبطة بالموضوع . ومن أمثلة ذلك ، عدد الموظفين ، ومساحة أقسام البيع ، و حجم الإنتاج ، وأي معلومات مماثلة قد تساهم في تحقيق الغرض من الإجراءات.

الإجراءات التحليلية التي تستخدم كاختبارات تحقق :

7 - اعتماد المراجع على اختبارات التحقق لتحقيق أحد أهداف المراجعة الذي يرتبط بتأكيد معين ولتقليل مخاطر الاكتشاف قد يستمد وفقاً للفقرة 3033 من معايير المراجعة من اختبارات التحقق التفصيلية ، أو من الإجراءات التحليلية ، أو من الجمع بينهما. وينبغي القرار حول الإجراء أو الإجراءات التي ستستخدم لتحقيق هدف محدد من أهداف المراجعة على حكم المراجع على الفاعلية والكفاءة المتوقعة للإجراءات المتاحة.

وتوجب الفقرة 3039 من معايير المراجعة على المراجع أن يربط مدى الاقتناع بالقرائن التي يتم الحصول عليها من اختبارات المراجعة التحليلية بما يلي :

أ - مدى إمكانية الاعتماد على العلاقة المستخدمة لتأييد أرقام القوائم المالية التي تخضع للاختبار التحليلي.

ب- صلاحية البيانات المستخدمة ، وفقاً للعلاقة المحددة ، لتأييد أرقام القوائم المالية التي تخضع للاختبار التحليلي.

ج- الاستثناءات غير العادية التي أظهرتها إجراءات الاختبارات التحليلية بالإضافة إلى مدى الاقتناع بالتفسيرات والإيضاحات لأي استثناءات مهمة.

8 - ويأخذ المراجع في الاعتبار مستوى التأكيد - إن وجد - الذي يريد الحصول عليه من اختبارات التحقق لأحد أهداف المراجعة المحددة ويقرر -ضمن أشياء أخرى- ما هو الإجراء أو مجموعة الإجراءات التي تستطيع أن توفر هذا المستوى من التأكيد بالنسبة لبعض التأكيدات تعتبر الإجراءات التحليلية فعالة في توفير مستوى التأكيد الملائم . وعلى الرغم من ذلك ، فبالنسبة لتأكيدات أخرى قد لا تكون الإجراءات التحليلية بدرجة فاعلية وكفاءة اختبارات التحقق التفصيلية في توفير مستوى التأكيد المطلوب.

9 وتعتمد الفاعلية والكفاءة المتوقعة لأحد الإجراءات التحليلية في تحديد البيانات غير الصحيحة المحتملة ، ضمن أشياء أخرى ، على (أ) طبيعة التأكيد (ب) معقولة العلاقة وإمكانية التنبؤ بها (ج) وجود بيانات متاحة يمكن الاعتماد عليها لوضع التوقع ، (د) دقة التوقع.

طبيعة التأكيد :

10 قد تكون الإجراءات التحليلية فعالة وذات كفاءة كاختبارات تحقق للتأكدات التي لا تظهر فيها البيانات غير الصحيحة المتوقعة بفحص الأدلة التفصيلية أو في حالة عدم وجود أدلة تفصيلية متاحة . فعلى سبيل المثال ، مقارنة إجمالي الرواتب المدفوعة بعدد الموظفين قد يظهر مدفوعات غير مصرح بها ، وهذا قد لا يظهر من اختبار العمليات الفردية . وقد توضح الفروض عن العلاقات المتوقعة احتمال حذف معلومات في حالة عدم وجود دليل مستقل متاح أن عملية معينة كان يجب تسجيلها.

قابلية أن تبدو العلاقات معقولة وقابلة للتنبؤ بها :

11 لمن المهم أن يفهم المراجع الأسباب التي تجعل العلاقات تبدو معقولة لأن البيانات في بعض الأحيان قد يظهر أنها مرتبطة بينما هي ليست كذلك ، وهذا قد يدفع المراجع إلى التوصل إلى نتائج خاطئة . وبالإضافة إلى ذلك ، فإن وجود علاقة غير متوقعة قد يوفر دليلاً مهماً إذا تم فحصه بطريقة ملائمة.

12 كلما زادت الرغبة في الحصول على مستندات أعلى من التأكيد باستخدام الإجراءات التحليلية ، تطلب الأمر وجود علاقات يمكن التنبؤ بها للتوصل إلى توقعات. فالعلاقات في بيئة مستقرة يمكن التنبؤ بها عادة بطريقة أفضل عنها في بيئة متغيرة أو غير مستقرة . وتميل العلاقات التي تتعلق بحسابات قائمة الدخل إلى أن تكون أكثر قابلية للتنبؤ بها عن العلاقات التي تتعلق فقط بحسابات قائمة المركز المالي ؛ لأن حسابات قائمة الدخل تمثل عمليات فترة من الزمن ، بينما تمثل حسابات قائمة المركز المالي مبالغ في لحظة من الزمن . وفي بعض الأحيان تكون العلاقات التي تخضع لسلطة الإدارة التقديرية أقل قابلية للتنبؤ بها. فعلى سبيل المثال ، فقد تختار الإدارة تكبد مصروفات صيانة بدلاً من استبدال الآلات والمعدات ، أو قد تختار تأجيل نفقات الإعلان.

وجود البيانات وقابلية الاعتماد عليها :

13 - قد تكون أو قد لا تكون البيانات متاحة لوضع التوقعات لبعض التأكيدات. فعلى سبيل المثال - لاختبار تأكيد الاكتمال - يمكن وضع تقدير للمبيعات المتوقعة لبعض المنشآت من إحصائيات الإنتاج أو من مساحة أقسام البيع . وبالنسبة

لمنشآت أخرى ، قد لا تكون هناك بيانات متاحة تتعلق بتأكيد اكتمال المبيعات ، وقد يكون استخدام تفاصيل سجلات الشحن لاختبار هذا التأكيد أكثر فاعلية وكفاءة.

14 - يحصل المراجع على تأكيد من الإجراءات التحليلية نتيجة الاتساق في المبالغ المسجلة مع التوقعات التي تم التوصل إليها من بيانات مستمدة من مصادر أخرى. ويجب أن تكون درجة الثقة في البيانات المستخدمة للتوصل إلى توقعات ملائمة لمستوى التأكيد المرغوب فيه من الإجراء التحليلي . ويجب على المراجع أن يقدر مدى الثقة في البيانات بأن يأخذ في الاعتبار مصدر البيانات والظروف التي تم في ظلها جمع هذه البيانات ، بالإضافة إلى المعرفة الأخرى التي قد يحصل عليها المراجع عن البيانات . وتؤثر العوامل التالية على اعتبارات المراجع لمدى الثقة في البيانات لأغراض تحقيق أهداف المراجعة :

§ ما إذا كانت البيانات قد تم الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج المنشأة أو من مصادر داخل المنشأة.

§ ما إذا كانت المصادر داخل المنشأة مستقلة عن الجهة المسؤولة عن المبلغ محل المراجعة.

§ ما إذا كانت البيانات المتاحة ملائمة ، ومثال ذلك ما إذا كانت الموازنات قد تم إعدادها على أساس نتائج يتوقع حدوثها وليست أهدافا يجب تحقيقها.

§ ما إذا كانت البيانات قد تم التوصل إليها بموجب نظام موثوق به ، مع وجود إجراءات رقابية كافية.

§ ما إذا كانت المعلومات المتاحة قابلة للمقارنة . فعلى سبيل المثال ، فإن بيانات الصناعة العامة قد يحتاج الأمر إلى استكمالها لتكون قابلة للمقارنة مع بيانات منشأة تنتج وتبيع منتجات متخصصة.

§ ما إذا كانت البيانات قد خضعت لاختبارات مراجعة في السنة الحالية أو السنة السابقة وفهم المراجع للنظام المحاسبي والرقابة الداخلية وأنواع المشكلات التي حدثت في سنوات سابقة ونشأ عنها تسويات محاسبية.

§ ما إذا كانت التوقعات قد تم التوصل إليها باستخدام بيانات من مصادر متنوعة.

دقة التوقع :

15 يجب أن يكون التوقع بالدرجة الكافية من الدقة التي توفر مستوى التأكيد المرغوب فيه بأن الفروق التي قد تمثل غشا أو أخطاء جوهرية متوقعة سواء

بمفردها أو إذا أضيفت إلى غش وأخطاء أخرى ، سيتم تحديدها وتقصيها من جانب المراجع كلما زادت دقة التوقعات كلما ضاق مدى الفروق المتوقعة . ونتيجة لذلك فمن المرجح أن تكون الفروق عن التوقعات ناتجة من غش أو أخطاء. وتعتمد دقة التوقعات - ضمن أشياء أخرى - على تحديد المراجع واعتباراته للعوامل التي تؤثر بدرجة مهمة على المبلغ الذي تتم مراجعته ومستوى التفصيل في البيانات المستخدمة للتوصل إلى التوقع.

16 - وتؤثر عوامل عديدة على العلاقات المالية. فعلى سبيل المثال ، تتأثر المبيعات بالأسعار ، والحجم ، وخليط الإنتاج . ويتأثر كل عامل من هذه العوامل بعدد من العوامل ، وقد تؤدي عوامل معوضة إلى إخفاء الغش والأخطاء . ويحتاج الأمر عادة إلى تحديد أكثر فعالية للعوامل التي تؤثر بدرجة مهمة على العلاقة كلما زادت درجة التأكيد المطلوبة من الإجراءات التحليلية.

17 - التوقعات التي تم التوصل إليها باستخدام معلومات تفصيلية تكون فرصتها أكبر في اكتشاف الغش والأخطاء لمبلغ محدد عن المقارنات الواسعة (الإجمالية). فالمبالغ الشهرية تكون عادة أكثر فاعلية من المبالغ السنوية و المقارنات باستخدام المواقع أو أنواع المنتجات تكون عادة أكثر فعالية من المقارنات العامة على مستوى المنشأة ككل . ويتأثر مستوى التفصيل الملائم بطبيعة العميل وحجمه ودرجة تعقيد أعماله . وبصفة عامة فإن مخاطر إخفاء غش أو أخطاء مهمة نتيجة عوامل معوضة تزداد كلما زادت درجة تعقيد أعمال العميل وتنوعها . ويساعد تفصيل المجموعات الكبيرة إلى مكوناتها في تقليل هذا الخطر.

تقصي وتقويم الفروق المهمة :

18 - يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار عند تخطيط الإجراءات التحليلية كاختبار تحقق ، مبلغ الفرق الذي يمكن قبوله دون القيام بأية إجراءات تقصي. ويتأثر هذا الاعتبار بصفة أساسية بالأهمية النسبية ، ويجب أن يكون متنسقا مع مستوى التأكيد المرغوب فيه من الإجراءات التحليلية . ويتضمن تحديد هذا المبلغ أن يؤخذ في الاعتبار احتمال تجمع مبالغ غش أو أخطاء في أرصدة الحسابات المحددة ، أو أنواع العمليات أو الأرصدة الأخرى بحيث يصل هذا المجموع إلى مبلغ غير مقبول.

19 يجب على المراجع أن يقوم أي فروق غير متوقعة مهمة . وقد يساعد المراجع في هذا الشأن إعادة النظر في الطرق والعوامل المستخدمة في التوصل إلى التوقعات والاستفسار من الإدارة وعلى الرغم من ذلك ، فإنها يجب عادة تعزيز ردود الإدارة بأدلة إثبات أخرى . وفي حالة عدم إمكان الحصول على تفسير

للفرق ، فيجب على المراجع الحصول على أدلة كافية عن التأكيد بالقيام بإجراءات مراجعة أخرى للاقتناع بما إذا كان الفرق من المحتمل أن يمثل غشاً أو أخطاء وعند تصميم مثل هذه الإجراءات الأخرى يجب على المراجع أن يأخذ في الاعتبار أن وجود فروق لم يتم تفسيرها قد يدل على زيادة في مخاطر وجود غش أو أخطاء مهمة.

الإجراءات التحليلية المستخدمة في الدراسة العامة للقوائم المالية :

20 - تهدف الإجراءات التحليلية المستخدمة في مرحلة الدراسة العامة للقوائم المالية في نهاية أو قرب نهاية عملية المراجعة إلى مساعدة المراجع في تقدير النتائج المستخلصة وفي تقويم العرض العام للقوائم المالية ، وما إذا كانت القوائم المالية ككل تتسق مع معرفة المراجع بالمنشأة ، وأن نتائج هذه الإجراءات تعزز نتائج مراجعة مكونات أو عناصر القوائم المالية وتساعد في استخلاص نتيجة عامة عما إذا كانت القوائم المالية معقولة . وهناك مجموعة كبيرة من الإجراءات التحليلية التي قد تنفع لهذا الغرض . وتشمل الدراسة العامة عادة قراءة القوائم المالية والإيضاحات وأن يؤخذ في الاعتبار (أ) كفاية الأدلة التي تم جمعها فيما يتعلق بالأرصدة غير المعتادة أو غير المتوقعة التي تم تحديدها عند تخطيط عملية المراجعة أو خلال عملية المراجعة ، (ب) الأرصدة غير المعتادة أو غير المتوقعة أو العلاقات التي لم يسبق تحديدها . وقد توضح نتائج الدراسة العامة الحاجة إلى الحصول على أدلة إضافية.

رأي لجنة معايير المراجعة

حول التقرير عن قوائم مالية معدة للاستخدام في دول أخرى

الرقم : 22 التاريخ : الموافق : 2003/10/20م
1424/8/24هـ

الاستفسار :

ما هي مسئولية المراجع الممارس بالمملكة العربية السعودية الذي يعين لإبداء الرأي في قوائم مالية لمنشأة سعودية تم إعدادها وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في دولة أخرى للاستخدام خارج المملكة العربية السعودية ؟

الرأي :

غرض واستخدام القوائم المالية :

1- تعد المنشأة السعودية عادة قوائم مالية للاستخدام في المملكة العربية السعودية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في المملكة ، ولكنها قد تقوم أيضا بإعداد قوائم مالية للاستخدام خارج المملكة وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في بلد آخر. فعلى سبيل المثال ، قد تعد القوائم المالية لمنشأة سعودية لإدخالها في القوائم المالية الموحدة لشركة قابضة لا تتمتع بجنسية المملكة. وقد يكون للمنشأة السعودية مستثمرون لا يتمتعون بجنسية المملكة أو قد تقرر الحصول على رأس مال من بلد آخر. ويجب على المراجع قبل إصدار تقرير على قوائم مالية معدة وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في بلد آخر ، أن يكون لديه فهم واضح لغرض واستخدامات هذه القوائم وأن يحصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة بذلك. وإذا استخدم المراجع التقرير النمطي لبلد آخر ، وكانت القوائم المالية ستوزع توزيعا عاما في هذا البلد ، فيجب عليه أن يأخذ في الاعتبار أية مسئوليات قانونية إضافية تترتب على ذلك.

المعايير العامة ومعايير العمل الميداني :

2- عند مراجعة القوائم المالية لمنشأة سعودية تم إعدادها وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في بلد آخر ، يجب على المراجع القيام بالإجراءات الضرورية للتقيد بالمعايير العامة ومعايير العمل الميداني لمعايير المراجعة المتعارف عليها بالمملكة.

3- إن إجراءات المراجعة التي يتم القيام بها عادة بموجب معايير المراجعة المتعارف عليها في المملكة قد تحتاج إلى تعديل ، لأنه قد تختلف التأكيدات التي تتضمنها

القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في بلد آخر عن التأكيدات المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في المملكة. فعلى سبيل المثال ، قد تتطلب المعايير المحاسبية المتعارف عليها في بلد آخر إعادة تقدير بعض الأصول لتأخذ في الاعتبار آثار التضخم ، وفي مثل هذه الحالة يجب على المراجع القيام بإجراءات لاختبار تسويات إعادة التقدير لهذه الأصول. وكمثال آخر ، لا تتطلب المعايير المحاسبية لبعض البلدان أو لا تسمح بالإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذوى العلاقة. ولذلك ، فإن تحديد ما إذا كانت هذه العمليات قد تم الإفصاح عنها بطريقة ملائمة ، لا يعتبر أحد أهداف المراجعة في هذه الحالة. وعلى الرغم من ذلك ، فإن أهدافا أخرى تبقى مهمة - مثل تحديد الأطراف ذوى العلاقة من أجل الفهم الكامل لأغراض ، وطبيعة ، ومدى هذه العمليات وآثارها على القوائم المالية.

4- يجب على المراجع فهم المعايير المحاسبية المتعارف عليها في البلد الآخر. ويمكن الحصول على هذه المعرفة بالاطلاع على الأنظمة والإصدارات المهنية ذات العلاقة التي تنشئ أو تصف المعايير المحاسبية المتعارف عليها في هذا البلد. وعندما يتطلب تطبيق المعايير المحاسبية على حالة معينة بالذات خبرة عملية ، فعلى المراجع النظر في استشارة أشخاص لديهم مثل هذه الخبرة في المعايير المحاسبية لهذا البلد الآخر. فإذا كانت المعايير المستخدمة في البلد الآخر لم تصدر من سلطة لها اختصاص كاف ، أو لم يكن لها قبول عام ، أو إذا وجد مدى واسع من الممارسات المقبولة ، فإن المراجع يستطيع إصدار تقرير على قوائم مالية للاستخدام في مثل هذه البلاد ، إذا كان في رأيه وحكمه المهني أن المعايير المحاسبية والممارسات الخاصة بالعميل ملائمة لظروفه وتم الإفصاح عنها بطريقة واضحة وشاملة. ولتحديد مدى ملاءمة المعايير المحاسبية المستخدمة ، قد يأخذ المراجع في الاعتبار ، على سبيل المثال ، معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية.

الالتزام بمعايير المراجعة لبلد آخر :

5- في الأحوال التي يطلب فيها من المراجع تطبيق معايير المراجعة لبلد آخر عند إصدار تقرير على قوائم مالية معدة وفقا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها في هذا البلد ، فيجب على المراجع التقيد بالمعايير العامة ومعايير العمل الميداني لهذا البلد ، بالإضافة إلى معايير المراجعة المتعارف عليها بالمملكة. وقد يتطلب ذلك من المراجع القيام ببعض الإجراءات التي تتطلبها معايير المراجعة للبلد الآخر بالإضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها معايير المراجعة المتعارف عليها بالمملكة. ويحتاج المراجع إلى الاطلاع على الأنظمة والإصدارات المهنية التي تُنشئ أو تصف معايير المراجعة المتعارف عليها في البلد الآخر. وعلى الرغم من ذلك ،

فإنه يجب عليه أن يدرك أن هذه الأنظمة والإصدارات المهنية قد لا تمثل وصفا كاملا لممارسات المراجعة ، ولذلك يجب عليه النظر في استشارة أشخاص لديهم خبرة بمعايير المراجعة لهذا البلد.

معايير التقرير :

6- إذا أعدت قوائم مالية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في بلد آخر للاستخدام خارج المملكة العربية السعودية فقط ، فيستطيع المراجع إبداء الرأي مستخدماً أيّاً من (أ) تقرير على شكل التقرير المستخدم بالمملكة معدلاً بأن يكون الرأي وفقاً لمعايير المحاسبة في البلد الآخر (انظر الفقرتين 8 ، 9) أو (ب) أن يأخذ التقرير شكل التقرير في البلد الآخر إذا كان ذلك ملائماً. ولا يمنع هذا من توزيع القوائم المالية توزيعاً محدوداً على أطراف أخرى داخل المملكة يتعاملون مباشرة مع المنشأة (مثل البنوك ، والمستثمرين من المنشآت المالية ، وأطراف أخرى من ذوي المعرفة والإطلاع الذين يختارون الاعتماد على التقرير) إذا كانت القوائم المالية ستستخدم بطريقة تسمح لهذه الأطراف بمناقشة أي اختلافات بين ممارسات المحاسبة والتقارير بالمملكة والبلد الآخر وتأثيرها على المنشأة.

7- القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في بلد آخر لا تكون عادة مفيدة للمستخدمين بالمملكة. ونتيجة لذلك ، إذا كانت القوائم المالية مطلوبة للاستخدام في كل من البلد الآخر والمملكة ، فيمكن للمراجع إبداء الرأي في مجموعتين من القوائم المالية للمنشأة - تعد إحداهما وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في البلد الآخر للاستخدام خارج المملكة ، وتعد الأخرى وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في المملكة (انظر الفقرة 12). فإذا لم تعد قوائم مالية مزدوجة ، أو أعدت قوائم مالية لسبب آخر ، وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في بلد آخر سيكون لها أكثر من توزيع محدود في المملكة ، فيجب على المراجع إبداء الرأي فيها مستخدماً التقرير النمطي بالمملكة ، معدلاً بطريقة ملائمة لأي انحرافات عن معايير المحاسبة المتعارف عليها بالمملكة (انظر الفقرة 14).

الاستخدام خارج المملكة العربية السعودية فقط :

8 - التقرير الذي يأخذ شكل التقرير في المملكة العربية السعودية معدلاً لإبداء الرأي في قوائم مالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في بلد آخر للاستخدام خارج المملكة فقط يجب أن يشمل :

أ - اسم أو أسماء من يوجه إليهم التقرير.

ب- فقرة تحدد نطاق المراجعة تشتمل على المعلومات التالية :

— القوائم المالية المشمولة بتقرير المراجع.

- مسؤولية إدارة المنشأة عن إعداد القوائم المالية.
- إيضاح بأن عملية المراجعة قد تم القيام بها وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها بالمملكة (ووفقا لمعايير المراجعة في البلد الآخر ، إذا كان ذلك ملائما).
- ما إذا كان قد تمكن من تطبيق إجراءات المراجعة التي اعتبرها ضرورية.
- ما إذا كان قد وصل إلى درجة فناعة معقولة تمكنه من إبداء الرأي في القوائم المالية بناء على عملية المراجعة التي قام بها.
- ج - فقرة تشير إلى الإفصاح في القوائم المالية الذي يصف أساس عرض القوائم المالية التي يُدلي المراجع بتقريره عنها ، بما في ذلك تحديد البلد الذي أصدر معايير المحاسبة التي أعدت القوائم المالية على أساسها.
- د - فقرة تعبر عن رأي المراجع عما إذا كانت القوائم المالية ككل قد عرضت بعدل ، في كافة النواحي الجوهرية ، وفقا للأساس المحاسبي الذي تم وصفه. فإذا قرر المراجع أن القوائم المالية لم تعرض بعدل طبقا للأساس المحاسبي الذي تم وصفه أو كان هناك قيد على نطاق عملية المراجعة ، فيجب عليه أن يفصح عن جميع الأسباب الرئيسية للنتيجة التي توصل إليها في فقرة إضافية تفسيرية (تسبق فقرة الرأي) ، وأن تشمل فقرة الرأي التعديل اللغوي الملائم وإشارة إلى الفقرة التفسيرية.
- هـ - إذا كان المراجع يراجع قوائم مالية مقارنة ولم يطبق الأساس الذي تم وصفه بطريقة متسقة مع الأساس المستخدم في السنة السابقة وكان للتغير أثر جوهري على قابلية القوائم المالية للمقارنة ، فيجب على المراجع إضافة فقرة تفسيرية إلى تقريره (تعقب فقرة الرأي) تصف التغير في السياسات المحاسبية وتشير إلى الإفصاح بالقوائم المالية الذي يناقش التغير وأثره على القوائم المالية.
- و - توقيع المراجع.
- ز - التاريخ.

9 - وفيما يلي مثال لمثل هذا التقرير :

بسم الله الرحمن الرحيم

السادة/

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،

نطاق المراجعة : لقد راجعنا قائمة المركز المالي لشركة كما هي في وقائمة الدخل وقائمة الأرباح المبقاة ، وقائمة التدفق النقدي للسنة المنتهية في ذلك التاريخ ، والإيضاحات من رقم (...). إلى رقم (...). المعتبرة جزءاً من هذه القوائم وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في (اذكر اسم البلد) كما هو مبين بالإيضاح رقم (...). وقد أعدت هذه القوائم من قبل الشركة وقدمت لنا مع كافة المعلومات والبيانات التي طلبناها. وكانت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها بالمملكة العربية السعودية (وفي (اذكر اسم البلد الآخر)) واشتملت على فحص السجلات المحاسبية والإجراءات الأخرى التي رأيناها ضرورية لتكوين درجة معقولة من الاقتناع تمكننا من إبداء الرأي على القوائم المالية.

رأي مطلق : وفي رأينا أن القوائم المشار إليها أعلاه تظهر بعدل المركز المالي لشركة كما هو في ، ونتائج أعمالها وتدفعاتها النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في (اذكر اسم البلد الآخر).

الاسم : _____ التاريخ : _____
التوقيع : _____ الموافق : _____
رقم الترخيص : _____

10- يستطيع المراجع أيضا استخدام التقرير النمطي للمراجع في بلد آخر بشرط أن :

أ - يستخدم مثل هذا التقرير بواسطة المراجعين في البلد الآخر في ظروف مماثلة.

ب- أن يفهم المراجع وأن يكون قادرا على القيام بالشهادات التي يحتوي عليها هذا التقرير .

ويجب على المراجع أن ينظر فيما إذا كان التقرير النمطي للبلد الآخر أو القوائم المالية يمكن أن يساء فهمه لأنها تشبه التقرير والقوائم المعدة وفقا لمعايير المملكة العربية السعودية. فإذا اعتقد المراجع احتمال سوء الفهم ، فيجب عليه أن يذكر اسم البلد الآخر في تقريره.

11- عندما يستخدم المراجع التقرير النمطي للبلد الآخر ، فيجب عليه الالتزام بمعايير التقرير لهذا البلد. ويجب على المراجع أن يدرك أنه على الرغم من أن التقرير النمطي المستخدم في البلد الآخر قد يبدو مشابها للتقرير المستخدم في المملكة العربية السعودية ، فإن هذا التقرير قد يعطي معنى مختلفا وقد يتضمن مسؤولية مختلفة من جانب المراجع نتيجة العادة أو القيم. وقد يتطلب استخدام التقرير النمطي لبلد آخر من المراجع توفير تأكيد صريح أو ضمني بالالتزام بالقانون أو في حالات أخرى فهم القانون المحلي. وعند استخدام تقرير المراجع النمطي لبلد آخر ، يحتاج المراجع إلى فهم المسؤوليات القانونية المتعلقة بالموضوع بجانب فهم معايير المراجعة والمعايير المحاسبية المتعارف عليها في البلد الآخر. ونتيجة لذلك ، يجب على المراجع النظر في استشارة أشخاص لديهم خبرة في ممارسات تقرير المراجعة في البلد الآخر للحصول على الفهم المطلوب لإصدار التقرير النمطي للبلد الآخر ، ويتوقف ذلك على طبيعة ومدى معرفة المراجع وخبرته.

12- يجوز لمنشأة سعودية تعد قوائم مالية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في المملكة العربية السعودية ، أن تعد أيضا قوائم مالية وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في بلد آخر وذلك لاستخدامها خارج المملكة. وفي مثل هذه الأحوال ، يستطيع المراجع إصدار تقرير على القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها للبلد الآخر باتباع الإرشادات الواردة في الفقرتين 8 و 9 وقد يرى المراجع أن يذكر في واحد من التقارير أو في كليهما أنه قد أصدر تقريرا آخر على القوائم المالية للمنشأة التي تم إعدادها وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في بلد آخر. وقد يرى المراجع أيضا الإشارة إلى إيضاح يصف الاختلافات المهمة بين معايير المحاسبة المستخدمة ومعايير المحاسبة المتعارف عليها في المملكة.

13- فيما يلي مثال لمثل هذا البيان :

لقد قمنا أيضا بإصدار تقرير منفصل على القوائم المالية لشركة لنفس المدة المعروضة وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في {اذكر اسم البلد}.
(وقد تم تلخيص الاختلافات بين معايير المحاسبة المتعارف عليها في {اذكر اسم البلد} ومعايير المحاسبة المتعارف عليها في المملكة بالإيضاح رقم ×).

الاستخدام في المملكة العربية السعودية :

14- إذا طلب من المراجع إبداء رأي حول عدالة عرض القوائم المالية ، تم إعدادها وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في بلد آخر ، وكانت هذه القوائم ستوزع أكثر من توزيع محدود في المملكة ، فيجب على المراجع استخدام تقرير المملكة النمطي ، معدلا بطريقة ملائمة نتيجة الانحراف عن معايير المحاسبة المتعارف عليها في المملكة. ويستطيع المراجع أيضا ، في فقرة مستقلة من تقريره ، إبداء الرأي عما إذا كانت القوائم المالية قد تم عرضها وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في بلد آخر.

15- يجوز للمراجع إبداء الرأي في نفس المجموعة من القوائم المالية التي أعدت وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها في بلد آخر ، ويكون لها أكثر من توزيع محدود في المملكة باستخدام كل من التقرير النمطي للبلد الآخر أو التقرير على شكل التقرير المستخدم في المملكة (الذي تم وصفه في الفقرة 8) للتوزيع خارج المملكة، والتقرير بالشكل المستخدم في المملكة (الذي تم وصفه في الفقرة 14) للتوزيع في المملكة.

رأي لجنة معايير المراجعة حول عمليات تجميع قوائم مالية

الرقم : 23 التاريخ : 1425/11/8 هـ الموافق : 2004/12/20 م

الاستفسار :

ما هي المسؤوليات المهنية للمحاسب القانوني عندما يكلف بتجميع قوائم مالية بناء على طلب أحد العملاء ، وما هو شكل ومحتويات التقرير الذي يصدره المحاسب القانوني في هذا الشأن ؟

الرأي :

1- أهداف عمليات التجميع :

عملية تجميع قوائم مالية هي عرض في شكل قوائم مالية لمعلومات صادرة عن إدارة المنشأة (الملاك) دون أي التزام من جانب المحاسب القانوني بالتعبير عن أي نوع من الثقة في هذه القوائم ويستخدم المحاسب القانوني في عم لية التجميع خبرته المحاسبية ، وليست خبرته في المراجعة ، في جمع وتبويب وتلخيص معلومات مالية دون أن يكون هناك متطلب لاختبار التأكيدات التي تتضمنها هذه المعلومات أو إبداء أي رأي فيها . وعلى الرغم من ذلك ، يستمد المستخدمون للقوائم المالية التي تم تجميعها بعض الـ منافع نتيجة لقيام محاسب قانوني يتمتع بالمهارة المهنية ويلتزم بالعناية الواجبة بهذا العمل.

2- التفاهم مع المنشأة :

يجب أن يصل المحاسب القانوني إلى تفاهم مكتوب مع المنشأة فيما يتعلق بالخدمات التي سيتم القيام بها ويشمل وصفا لطبيعة الخدمات التي ستقدم والقيود على هذه الخدمات ووصفا للتقرير ، فوجود خطاب اتفاق يساعد في تجنب أي سوء تفاهم بين إدارة المنشأة والمحاسب القانوني فيما يتعلق بأهداف ونطاق عملية التجميع ومسئولية الإدارة عن دقة واكتمال المعلومات المالية المجمعة ومسئوليات المحاسب القانوني.

ويجب أن ينص التفاهم بين المنشأة والمحاسب القانوني على ما يلي :

- طبيعة الخدمات التي سيتم القيام بها والقيود عليها.

- أن التجميع يقتصر على عرض معلومات صادرة عن الإدارة في شكل قوائم مالية.
 - أن القوائم المالية لن تراجع أو تفحص فحصاً محدوداً.
 - لن يتم تقديم أي رأي أو أي شكل آخر من إبداء الثقة في القوائم المالية.
 - أن الإدارة على علم بطبيعة الإجراءات التي تم تطبيقها وأساس المحاسبة والافتراضات المستخدمة في إعداد القوائم المالية.
 - أن الإدارة هي المسؤولة عن دقة واكتمال المعلومات المقدمة للمحاسب القانوني.
 - أن العملية لا يمكن الاعتماد عليها لاكتشاف الأخطاء ، والغش ، والأعمال غير القانونية.
 - الاستخدام المتوقع وتوزيع القوائم المالية التي تم تجميعها.
- ويبين نموذج رقم (1) مثالا لخطاب اتفاق لعملية تجميع قوائم مالية.

3- متطلبات القيام بعملية التجميع :

- 3/1 يجب أن يكون لدى المحاسب القانوني مستوى من المعرفة بمعايير المحاسبة والممارسات المحاسبية في الصناعة التي تنتمي إليها المنشأة يمكنه من تجميع قوائم مالية ملائمة في شكلها ومحتوياتها لمنشأة تعمل في هذه الصناعة.
- 2/3 يجب أن يحصل المحاسب القانوني على فهم عام لطبيعة عمليات المنشأة ، وشكل سجلاتها المحاسبية ، ومستوى التأهيل المهني للأفراد القائمين بالأعمال المحاسبية في المنشأة ، والأساس المحاسبي الذي سيستخدم لعرض القوائم المالية ، وشكل ومحتويات هذه القوائم . ويحصل المحاسب القانوني عادة على معرفة بهذه الأمور عن طريق خبرته مع المنشأة أو بالاستفسار من موظفي المنشأة. وبناء على هذا الفهم يجب أن يأخذ المحاسب القانوني في الاعتبار ما إذا كان من الضروري القيام بخدمات محاسبية أخرى ، مثل المساعدة في موازنة وتسوية دفاتر المحاسبة أو تقديم مشورة بشأن مسائل محاسبية ، عند قيامه بتجميع القوائم المالية.
- 3/3 ليس مطلوباً من المحاسب القانوني القيام باستفسارات أو القيام بإجراءات أخرى للتحقق من أو تعزيز أو فحص المعلومات المقدمة من المنشأة أو تقدير الرقابة الداخلية أو التحقق من أي أمور أو إيضاحات.

4/3 ربما يكون المحاسب القانوني قد قام ببعض الاستفسارات أو الإجراءات الأخرى. وقد يستنتج المحاسب القانوني من نتائج هذه الاستفسارات أو الإجراءات ، أو المعرفة المكتسبة من عمليات سابقة ، أو المعلومات الظاهرة في القوائم المالية أن المعلومات التي قدمتها المنشأة غير صحيحة ، أو غير كاملة ، أو غير مرضية . وفي مثل هذه الظروف ، يجب على المحاسب القانوني يُطلب من الإدارة توفير معلومات إضافية أو معدلة . وإذا رفضت المنشأة توفير المعلومات الإضافية أو المعدلة ، فيجب على المحاسب القانوني الانسحاب من العملية.

5/3 يجب على المحاسب القانوني ، قبل تقديم القوائم المالية ، قراءتها والنظر فيما إذا كانت هذه القوائم المالية تبدو أنها ملائمة من حيث الشكل وأنها خالية من أي أخطاء واضحة جوهرية . وتشمل الأخطاء ، في هذا المعنى ، الأخطاء في جميع القوائم المالية ، بما في ذلك الأخطاء الحسابية أو الكتابية ، والأخطاء في تطبيق مبادئ المحاسبة بما في ذلك عدم كفاية الإفصاح.

6/3 يجب أن يحصل المحاسب القانوني على بيان مكتوب من إدارة المنشأة يفيد بمسئوليتها عن العرض الملائم للمعلومات المالية التي تم تجميعها وعن قبولها لهذه المعلومات المالية . ويمكن الحصول على هذا البيان في شكل خطاب تمثيل من إدارة المنشأة يغطي مسئوليتها عن دقة واكتمال البيانات المحاسبية وعن الإفصاح الكامل لجميع المعلومات الملائمة ذات الأهمية النسبية للمحاسب القانوني.

4- التقرير على عمليات تجميع قوائم مالية :

1/4 يجب أن يحتوي التقرير على عمليات التجميع على ما يلي :

- أ - اسم أو أسماء من يوجه إليهم التقرير .
- ب-بيان بأن عملية التجميع قد تم القيام بها وفقا للرأي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في هذا الشأن.
- ج- تحديد القوائم المالية التي يشملها التقرير .
- د- بيان بأن عملية التجميع تقتصر على عرض معلومات مقدمة من الإدارة في شكل قوائم مالية ومسئولية الإدارة عن هذه المعلومات.
- هـ- بيان بأن القوائم المالية لم تتم مراجعتها أو فحصها فحفا محدودا ، ونتيجة لذلك فإن المحاسب القانوني لا يعبر عن أي رأي أو أي شكل من أشكال الثقة فيها.

ولا يجب ذكر إجراءات أخرى يكون المحاسب القانوني قد قام بها قبل أو خلال عملية التجميع في التقرير.

و- إذا كانت هناك أي انحرافات مهمة عن معايير المحاسبة المتعارف عليها، فيجب الإفصاح عن الانحراف في فقرة مستقلة في التقرير ، بما في ذلك الإفصاح عن آثار الانحراف على القوائم المالية إذا كانت الإدارة قد قامت بتحديد آثار هذا الانحراف أو إذا كانت هذه الآثار معلومة نتيجة لإجراءات المحاسب القانوني . وليس مطلوباً من المحاسب القانوني تحديد آثار الانحراف إذا لم تقم الإدارة بذلك ، بشرط أن يذكر المحاسب القانوني في تقريره أنه لم يتم هذا التحديد.

ز- تاريخ التقرير. ويجب أن يستخدم تاريخ إكمال التجميع كتاريخ لتقرير المحاسب القانوني.

ح- توقيع المحاسب القانوني ورقم الترخيص.

ويبين نموذج رقم (2) مثالا لتقرير تجميع قوائم مالية نمطي ، ونموذج رقم (3) مثالا لتقرير تجميع في حالة وجود انحراف عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها.

2/4 يجب أن تشمل كل صفحة من القوائم المالية التي تم تجميعها إشارة مثل "تم تجميعها دون عملية مراجعة أو فحص محدود " أو "انظر تقرير التجميع الصادر عن المحاسب القانوني".

3/4 يجوز للمحاسب القانوني إصدار تقرير تجميع على قائمة مالية واحدة ، مثل قائمة مركز مالي ، وليس على القوائم المالية الأخرى المرتبطة بها.

4/4 ليس هناك ما يمنع المد اسب القانوني من إصدار تقرير يتعلق بتجميع قوائم مالية لمنشأة لا يكون مستقلاً بالنسبة لها . فإذا لم يكن المحاسب القانوني مستقلاً، فيجب أن يفصح بصفة خاصة عن عدم استقلاله دون أن يذكر السبب في ذلك. وفي حالة عدم استقلال المحاسب القانوني ، فيجب أن تشمل الفقرة الأخيرة من التقرير العبارة التالية :

"أنا (نحن) لست مستقلاً (لسنا مستقلين) بالنسبة إلى شركة"

5/4 لا يجوز الجمع بين عملية مراجعة وعملية تجميع لقوائم مالية لنفس العميل ونفس الفترة المالية.

5- اتصالات المحاسب القانوني بالعميل (عندما لا يتوقع استخدام القوائم المالية التي تم تجميعها بواسطة طرف ثالث) :

1/5 عندما يقدم محاسب قانوني قوائم مالية غير مراجعة إلى عميله لا يتوقع استخدامها بواسطة طرف ثالث ، يجب عليه :

- إصدار تقرير تجميع وفقاً لمتطلبات التقرير الواردة في الفقرة (4) أعلاه.
 - توثيق تفاهم مع المنشأة عن طريق استخدام خطاب اتفاق ، يجب توقيعه من الإدارة ، فيما يتعلق بالخدمات التي سيتم القيام بها والقيود على استخدام هذه القوائم المالية كما هو مبين في الفقرة (2) أعلاه.
- وهذا التفاهم يقلل من مخاطر أن المحاسب القانوني أو العميل قد يسيء أي منهما فهم احتياجات أو توقعات الطرف الآخر. فإذا اعتقد المحاسب القانوني بعدم إمكانية التوصل إلى تفاهم مع العميل ، فيجب عليه ألا يقبل القيام بالعملية.

نموذج رقم (1)

خطاب اتفاق
تجميع قوائم مالية

السادة /

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

يؤكد هذا الخطاب فهمنا لشروط وأهداف عملية التجميع التي سنقوم بها وطبيعة
وقيود الخدمات التي سنقدمها.

سنقوم بتقديم الخدمات التالية :

1- سنقوم بناءً على المعلومات المقدمة منكم ، بتجميع قائمة المركز المالي السنوية ،
وما يرتبط بها من قوائم الدخل ، والأرباح المبقاة ، والتدفقات النقدية لشركة
عن السنة 20x× نقوم بمراجعة هذه القوائم أو فحصها فحصاً محدوداً . من
المتوقع أن يكون تقريرنا على القوائم المالية السنوية للشركة بالصيغة
التالية :

قمت (قمنا) بتجميع قائمة المركز المالي المرفقة لشركة كما في 31
ديسمبر 20x× وقوائم الدخل ، والأرباح المبقاة ، والتدفقات النقدية المرتبطة بها
عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ ، وفقاً للرأي الصادر عن الهيئة السعودية
للمحاسبين القانونيين بشأن عمليات تجميع قوائم مالية.

تقتصر عملية التجميع على عرض معلومات في شكل قوائم مالية صـ ادارة عن
الإدارة (الملاك). ولم أقم (نقم) بمراجعة القوائم المالية المرفقة أو فحصها فحصاً
محدوداً، ونتيجة لذلك ، فأنا (فنحن) لا أبدي (نبدي) رأياً أو أي نوع آخر من الثقة
فيها.

يجب ألا يتم الاعتماد على عملية التجميع التي سنقوم بها لاكتشاف الأخطاء ،
والغش، والأغماغير القانونية التي قد توجد . وعلى الرغم من ذلك ، فإننا سنخاطر

المستوى الملائم من الإدارة بأي أخطاء مهمة وبأي غش أو أعمال غير قانونية قد تصل إلى علمنا.

إدارة شركتكم هي المسؤولة عن دقة واكتمال المعلومات المقدمة لنا.

تؤكد إدارة شركتكم أن الاستخدام المتوقع وتوزيع القوائم المالية التي تم تجميعها هو (حدد) ، وفي حالة حدوث تغيير مهم في هذا الخصوص ، فإنكم ستقومون بإخطارنا بذلك.

2- سنقوم أيضا بـ (اذكر أنواع الخدمات الأخرى).

أتعابنا عن هذه الخدمات ستكون ويسرنا أن نناقش معكم هذا الخطاب في أي وقت.

فإذا كان ما ذكر أعلاه يتفق مع فهمكم ، فالمرجو توقيع نسخة من هذا الخطاب بالقبول في المكان المبين أدناه وإعادته إلينا.

مع خالص التحية ،،

(توقيع المحاسب القانوني)

مقبول :

(شركة)

(المدير التنفيذي الأول)

(التاريخ)

نموذج رقم (2)

تقرير التجميع النمطي

السادة /

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،

قمت (قمنا) بتجميع قائمة المركز المالي المرفقة لشركة كما في 31 ديسمبر 20xx قوائم الدخل ، و الأرباح المبقاة ، والتدفقات النقدية المرتبطة بها عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ ، وفقا للرأي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بشأن عمليات تجميع قوائم مالية .

تقتصر عملية التجميع على عرض معلومات في شكل قوائم مالية صادرة عن الإدارة (الملاك). ولم أقم (نقم) بمراجعة القوائم المالية المرفقة أو فحصها فحفا محدودا، ونتيجة لذلك ، فأنا (فنحن) لا أبدي (نبدي) رأيا أو أي نوع آخر من الثقة فيها.

نموذج رقم (3)

تقرير تجميع في حالة وجود انحراف عن معايير المحاسبة المتعارف عليها

قمت (قمنا) بتجميع قائمة المركز المالي المرفقة لشركة كما في 31 ديسمبر 20×4 ، وقوائم الدخل ، والأرباح المبقاة ، والتدفقات النقدية المرتبطة بها عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ ، وفقاً للرأي الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بشأن عمليات تجميع قوائم مالية.

يقتصر التجميع على عرض معلومات في شكل قوائم مالية صادرة عن الإدارة (الملاك). لم أقم (نقم) بمراجعة القوائم المالية المرفقة أو فحصها فحصاً محدوداً ، ونتيجة لذلك ، فأنا (فنحن) لا أعبر (نعبر) عن رأي أو أي شكل آخر من أشكال الثقة فيها. وعلى الرغم من ذلك ، فلقد علمت (علمنا) بوجود انحراف (بعض الانحرافات) عن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها كما هو مبين في الفقرة التالية.

(الفقرة المستقلة)

كما هو مبين بالإيضاح رقم على القوائم المالية ، تتطلب معايير المحاسبة المتعارف عليها أن تظهر الأراضي بالتكلفة. ولقد أخبرتني (أخبرتني) الإدارة بأن الشركة قد أظهرت أراضيها بقيمتها المقدرة ، وأنه لو اتبعت مبادئ المحاسبة المتعارف عليها ، لانخفض حساب الأراضي وحقوق الملكية بمبلغ 2.000.000 ريال.

أو

لم تعرض قائمة للتدفقات النقدية عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 20×4. تتطلب مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أن تعرض هذه القائمة عندما تدعى القوائم المالية أنها تعرض المركز المالي ونتائج الأعمال.

رأي لجنة معايير المراجعة
حول اعتبارات المراجع الخارجي
لوظيفة المراجعة الداخلية في عملية مراجعة لقوائم مالية

الرقم : 24 التاريخ : الموافق : 2004/12/20م
1425/11/8هـ

الاستفسار :

ما هي الاعتبارات التي يجب على مراجع الحسابات مراعاتها فيما يتعلق بوظيفة المراجعة الداخلية في عملية مراجعة لقوائم مالية ؟

الرأي :

مقدمة :

- 1- يأخذ المراجع الخارجي في الاعتبار عوامل عديدة في تحديد طبيعة ، وتوقيت مدى وإجراءات المراجعة التي سيتم القيام بها في عملية مراجعة لقوائم مالية . وأحد هذه العوامل هو وجود وظيفة للمراجعة الداخلية ، ولذلك يجب على المراجع الخارجي النظر في أنشطة المراجعة الداخلية وأثرها ، إن وجد ، على إجراءات المراجعة الخارجية.
- 2- "المراجعة الداخلية تعنى نشاطا تقويميا تم إنشاؤه داخل المنشأة كخدمة . وتشمل وظيفتها ، ضمن أمور أخرى ، فحص ، وتقويم ومراقبة أداء كفاية وفاعلية الأنظمة المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية.
- 3- بينما يكون المراجع الخارجي وحده المسئول عن رأي المراجعة الذي تم التعبير عنه وعن تحديد طبيعة ، وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة الخارجية ، فإن بعض أجزاء عمل المراجعة الداخلية قد تكون مفيدة للمراجع الخارجي ، إلا أن ذلك لا يؤثر على مسئولية المراجع الخارجي ولا يقلل من هذه المسئولية . فالأحكام عن تقدير المخاطر الملازمة والرقابية ، وعن أهمية البيانات غير الصحيحة ، وعن كفاية الاختبارات التي تم القيام بها ، وعن تقويم التقديرات المحاسبية المهمة ، وعن الأمور الأخرى التي تؤثر على تقرير المراجع يجب أن تكون دائما هي أحكام المراجع الخارجي.

دور- المراجعة الداخلية تحده الإدارة ، وتختلف أهدافها عن أهداف المراجع الخارجي الذي يعين للتقرير بصفة مستقلة على القوائم المالية . وتتغير أهداف

وظيفة المراجعة الداخلية وفقا لمتطلبات الإدارة . واهتمام المراجع الخارجي الأساسي هو ما إذا كانت القوائم المالية خالية من البيانات غير الصحيحة المهمة.

نطاق وأهداف المراجعة الداخلية :

5- يتغير نطاق وأهداف المراجعة الداخلية تغيرا واسعا ويتوقف على حجم وهيكل المنشأة التنظيمي ومتطلبات إدارتها . وبصفة معتادة ، تشمل أنشطة المراجعة الداخلية واحدا أو أكثر مما يلي :

* فحص الأنظمة المحاسبية وأنظمة الرقابة الداخلية :

إنشاء أنظمة محاسبية وأنظمة رقابة داخلية كافية هي من مسؤوليات الإدارة وتتطلب عناية ملائمة على أساس مستمر . وعادة تكلف المراجعة الداخلية بمسؤولية محددة من جانب الإدارة لفحص هذه الأنظمة ، ومراقبة أدائها ، والتوصية بإدخال أي تحسينات عليها .

* فحص المعلومات المالية والتشغيلية :

قد يشمل ذلك فحص الوسائل المستخدمة لتحديد ، وقياس ، وتبويب ، والتقارير عن هذه المعلومات والاستفسار بصفة خاصة عن بنود فردية بما في ذلك الاختبار التفصيلي للعمليات ، والأرصدة والإجراءات .

* فحص كفاءة وفاعلية العمليات والأنشطة ، بما في ذلك الأنشطة غير المالية للمنشأة .

* فحص الالتزام بالقوانين ، والتعليمات والمتطلبات الأخرى الخارجية وسياسات وتوجيهات الإدارة والمتطلبات الأخرى الداخلية بما في ذلك الاعتماد الملائم للعمليات .

* عمليات تقصي خاصة لنواحي معينة ، على سبيل المثال ، الشك في وجود غش .

الحصول على فهم لوظيفة المراجعة الداخلية :

6- إحدى المسؤوليات المهمة لوظيفة المراجعة الداخلية هي مراقبة أداء الأنشطة الرقابية للمنشأة . وعند الحصول على فهم للرقابة الداخلية⁽¹⁾ ، يجب على المراجع الخارجي الحصول على فهم لوظيفة المراجعة الداخلية بالدرجة الكافية لتحديد أنشطة المراجعة الداخلية التي لها علاقة بتخطيط عملية المراجعة . ويختلف مدى الإجراءات الضرورية للحصول على هذا الفهم ، ويتوقف ذلك على طبيعة هذه الأنشطة .

(1) انظر معيار "الرقابة الداخلية لغرض مراجعة القوائم المالية" الفقرة (164).

7- يجب على المراجع الخارجي عادة القيام باستفسارات من المستويات الإدارية الملائمة ومن أفراد المراجعة الداخلية حول :

أ - الوضع التنظيمي للمراجعين الداخليين داخل المنشأة.

ب- تطبيق المراجعين الداخليين للمعايير المهنية الصادرة من منظمات مهنية للمراجعة الداخلية أو من جهات مختصة.

ج- خطة المراجعين الداخليين للمراجعة ، بما في ذلك طبيعة ، وتوقيت ، ومدى أعمال المراجعة.

د - مدى استقلال المراجعين الداخليين عن الأنشطة المالية والتشغيلية في المنشأة وما إذا كانت هناك أي قيود على نطاق عملهم.

وبالإضافة إلى ذلك ، قد يقوم المراجع الخارجي بالاستفسار عن نوعية وظيفة المراجعة الداخلية ، والبيان الخاص برسالتها ، أو أي بيان توضيحي مماثل من الإدارة أو مجلس الإدارة. وهذا الاستفسار يوفر عادة معلومات عن الأهداف العامة والخاصة التي تم تحديدها لوظيفة المراجعة الداخلية.

8- قد لا تكون لبعض أنشطة المراجعة الداخلية علاقة بعملية مراجعة القوائم المالية للمنشأة. فعلى سبيل المثال ، فإن إجراءات المراجعين الداخليين لتقويم كفاءة بعض عمليات اتخاذ القرارات من جانب الإدارة ليست لها علاقة بعملية مراجعة لقوائم مالية.

9- الأنشطة ذات العلاقة هي الأنشطة التي توفر أدلة إثبات حول تصميم وفاعلية الأنشطة الرقابية التي تتعلق بقدرة المنشأة على تسجيل ، ومعالجة ، وتلخيص ، والنقل عن البيانات المالية بما يتفق مع التأكيدات التي تحويها القوائم المالية أو التي توفر أدلة إثبات مباشرة عن وجود بيانات غير صحيحة في هذه البيانات. وقد يجد المراجع الخارجي أن نتائج الإجراءات التالية مفيدة في تقدير مدى ملاءمة أنشطة المراجعة الداخلية :

أ - أن تؤخذ في الاعتبار المعرفة من عمليات المراجعة الخاصة بسنوات سابقة.

ب- فحص كيفية قيام المراجعين الداخليين بتوزيع مواردهم المتعلقة بالمراجعة على النواحي المالية أو التشغيلية استجابة لعملية تقديرهم للمخاطر.

ج- قراءة تقارير المراجعة الداخلية للحصول على معلومات تفصيلية عن نطاق أنشطة المراجعة الداخلية.

10- إذا قرر المراجع الخارجي ، بعد الحصول على فهم لوظيفة المراجعة الداخلية ، أن أنشطة المراجعين الداخليين ليس لها علاقة بعملية مراجعة القوائم المالية ، فليس من واجب المراجع الخارجي أن يعطي أي اعتبار إضافي إلى وظيفة

المراجعة الداخلية إلا إذا قرر المراجع الخارجي الحصول على معونة مباشرة من المراجعين الداخليين كما تم وصفه في الفقرة (26). وحتى ولو كانت بعض أنشطة المراجعين الداخليين لها علاقة بعملية المراجعة ، فقد يقرر المراجع الخارجي أن النظر بصفة إضافية إلى عمل المراجعين الداخليين لا يتسم بالكفاءة. فإذا قرر المراجع الخارجي أن النظر في كيفية تأثير عمل المراجع الداخلي على طبيعة ، وتوقيت ، ومدى إجراءات المراجعة يتسم بالكفاءة ، فيجب على المراجع الخارجي تقدير كفاءة وموضوعية وظيفة المراجعة الداخلية في ضوء الأثر المقصود لعمل المراجع الداخلي على عملية المراجعة.

تقدير كفاءة وموضوعية المراجعين الداخليين :

كفاءة المراجعين الداخليين :

11- عند تقدير كفاءة المراجعين الداخليين ، يجب على المراجع الخارجي أن يحصل على معلومات أو يُحدّث معلومات من سنوات سابقة عن بعض الأمور مثل :

- المستوى التعليمي والخبرة المهنية للمراجعين الداخليين.
- الشهادات المهنية والتعليم المستمر.
- سياسات ، وبرامج ، وإجراءات المراجعة.
- الممارسات فيما يتعلق بتوزيع المراجعين الداخليين على أعمالهم.
- الإشراف والفحص لأنشطة المراجعين الداخليين.
- نوعية توثيق أوراق العمل ، والتقارير ، والتوصيات.
- تقويم أداء المراجعين الداخليين.

موضوعية المراجعين الداخليين :

12- عند تقدير موضوعية المراجعين الداخليين يجب على المراجع الخارجي أن يحصل على معلومات أو يُحدّث معلومات من سنوات سابقة عن بعض الأمور مثل :

- الوضع التنظيمي للمراجع الداخلي المسئول عن وظيفة المراجعة الداخلية بما في ذلك :

— ما إذا كان المراجع الداخلي يرسل تقاريره إلى مسئول له الصفة الكافية لضمان مدى واسع من عمليات المراجعة والنظر بعناية كافية إلى نتائج وتوصيات المراجعين الداخليين ، واتخاذ قرارات بشأنها.

— ما إذا كان للمراجع الداخلي اتصال مباشر ويرسل تقارير دورية إلى مجلس الإدارة ، ولجنة المراجعة ، أو المدير المالك.

— ما إذا كان مجلس الإدارة ، ولجنة المراجعة ، أو المالك المدير يشرف على قرارات التعيين المتعلقة بالمراجعين الداخليين.

• سياسات للاحتفاظ بموضوعية المراجعين الداخليين حول النواحي التي تمت مراجعتها بما في ذلك :

— سياسات تمنع المراجعين الداخليين من مراجعة نواحي يعمل بها أقارب في مراكز مهمة أو مراكز حساسة ذات صلة بالمراجعة.

— سياسات تمنع المراجعين الداخليين من مراجعة نواحي كان قد تم توزيعهم عليها حديثاً أو من المقرر توزيعهم عليها بعد الانتهاء من مسؤوليات وظيفة المراجعة الداخلية.

تقدير الكفاءة والموضوعية :

13- عند تقدير الكفاءة والموضوعية ، يأخذ المراجع الخارجي عادة في الاعتبار المعلومات التي تم الحصول عليها من الخبرة السابقة مع وظيفة المراجعة الداخلية، ومن المناقشات مع أفراد الإدارة ، ومن أي تقرير فحص نوعي حديث تم القيام به لأنشطة وظيفية المراجعة الداخلية. ويمكن للمراجع أيضاً استخدام معايير المراجعة الداخلية المهنية الصادرة من منظمات للمراجعة الداخلية أو من جهات مختلفة كمعيار عند القيام بعملية التقدير. ويجب على المراجع الخارجي أيضاً أن يأخذ في الاعتبار مدى الحاجة إلى اختبار فاعلية العوامل التي تم وصفها في الفقرتين 11 و 12. ويتغير مدى هذه الاختبارات في ضوء الأثر المقصود لعمل المراجع الداخلي على عملية المراجعة. فإذا قرر المراجع الخارجي أن المراجعين الداخليين على درجة كافية من الكفاءة والموضوعية ، فيجب عليه عندئذ النظر في كيفية تأثير عمل المراجع الداخلي على عملية المراجعة.

أثر عمل المراجعين الداخليين على عملية المراجعة :

14- قد يؤثر عمل المراجعين الداخليين على طبيعة ، وتوقيت ، ومدى المراجعة ، بما في ذلك :

• الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي للحصول على فهم للرقابة الداخلية للمنشأة.

• الإجراءات التي يقوم بها المراجع الخارجي لتقدير المخاطر.

• إجراءات التحقق التي يقوم بها المراجع الخارجي.

عندما يكون من المتوقع أن يؤثر عمل المراجعين الداخليين سيؤثر على عملية المراجعة، فيجب إتباع الإرشادات الواردة بالفقرات من 20-25 للنظر في مدى

الأثر ، وتنسيق أعمال المراجعة مع المراجعين الداخليين ، وتقويم واختبار فاعلية أعمال المراجعين الداخليين.

فهم الرقابة الداخلية :

15- يحصل المراجع الخارجي على فهم كاف لتصميم الأنشطة الرقابية المتعلقة بعملية مراجعة القوائم المالية لتخطيط عملية المراجعة وتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذها. وحيث أن أحد الأهداف الأساسية لكثير من وظائف المراجعة الداخلية هو فحص ، وتقدير ، ومراقبة الأنشطة الرقابية ، لذلك فإن الإجراءات التي يقوم بها المراجعون الداخليون في هذه الناحية قد توفر معلومات مفيدة للمراجع.

تقدير المخاطر :

16- يقوم المراجع الخارجي بتقدير مخاطر وجود بيانات غير صحيحة جوهرية على مستوى كل من القوائم المالية ومستوى رصيد الحساب أو نوع العمليات.

مستوى القوائم المالية :

17- يقوم المراجع الخارجي بوضع تقدير عام لمخاطر وجود بيانات غير صحيحة جوهرية على مستوى القوائم المالية ككل. ويجب أن يدرك المراجع الخارجي عند عمل هذا التقدير ، إن بعض الأنشطة الرقابية قد يكون لها أثر واسع على كثير من تأكيدات القوائم المالية. فالبيئة الرقابية والنظام المحاسبي يكون لهما في كثير من الأحيان أثر واسع على عدد من أرصدة الحسابات وأنواع العمليات ولذلك فهي يمكن أن تؤثر على كثير من التأكيدات. ويؤثر تقدير المراجع الخارجي للمخاطر على مستوى القوائم المالية في كثير من الأحيان على الاستراتيجية العامة لعملية المراجعة. وقد تؤثر وظيفة المراجعة الداخلية للمنشأة على هذا التقدير العام للمخاطر ، كما أنها تؤثر أيضا على قرارات المراجع الخارجي الناتجة عن ذلك التي تتعلق بطبيعة ، وتوقيت ، ومدى إجراءات المراجعة التي سيتم القيام بها. فعلى سبيل المثال ، إذا كانت خطة المراجعين الداخليين تشمل أعمال مراجعة ذات علاقة في مواقع متعددة ، فيستطيع المراجع الخارجي تنسيق العمل مع المراجعين الداخليين (انظر الفقرتين 21 ، 22) وأن يقلل من عدد مواقع المنشأة التي كان المراجع الخارجي محتاجا فيها في غير ذلك من الأحوال إلى القيام بإجراءات مراجعة.

مستوى رصيد الحساب أو نوع العمليات :

18- يقوم المراجع الخارجي ، عند مستوى رصيد الحساب أو نوع العمليات ، بالقيام بإجراءات للحصول على أدلة إثبات وتقويم هذه الأدلة فيما يتعلق بتأكيدات الإدارة. ويقوم المراجع الخارجي بتقدير المخاطر الرقابية لكل تأكيد من التأكيدات المهمة والقيام باختبارات رقابية لتأييد التقديرات بأقل من الحد الأقصى. ويستطيع

المراجع الخارجي ، عند تخطيط الاختبارات الرقابية والقيام بها أن يأخذ في الاعتبار نتائج الإجراءات المخططة أو التي تم القيام بها بواسطة المراجعين الداخليين.

اختبارات التحقق :

19- قد توفر بعض الإجراءات التي يقوم بها المراجعون الداخليون أدلة إثبات مباشرة عن وجود بيانات غير صحيحة جوهرية في تأكيدات تتعلق بأرصدة حسابات محددة أو أنواع من العمليات. فعلى سبيل المثال ، قد يقوم المراجعون الداخليون كجزء من عملهم ، بإرسال مصادقات عن بعض حسابات المدينين والقيام بملاحظة الجرد الفعلي لبعض المخزون. وتستطيع نتائج هذه الإجراءات أن توفر أدلة إثبات قد يأخذها المراجع الخارجي في الاعتبار في الحد من مخاطر الاكتشاف للتأكدات ذات العلاقة. ونتيجة لذلك ، يستطيع المراجع الخارجي أن يغير من توقيت إجراءات المصادقات ، أو من عدد حسابات المدينين التي سترسل بشأنها مصادقات ، أو من عدد المواقع التي سيتم فيها ملاحظة الجرد الفعلي للمخزون.

وكلما زادت الأهمية النسبية لمبالغ القوائم المالية وزادت أي من مخاطر وجود بيانات غير صحيحة مهمة أو درجة عدم الموضوعية ، كلما زادت حاجة المراجع الخارجي إلى القيام باختباره للتأكدات بنفسه. وكلما قلت هذه العوامل ، تقل حاجة المراجع الخارجي إلى القيام باختباره لهذه التأكيدات بنفسه.

مدى أثر عمل المراجعين الداخليين :

20- عند إصدار أحكام عن مدى أثر عمل المراجعين الداخليين على إجراءات المراجع الخارجي ، يجب على المراجع الخارجي أن يأخذ في الاعتبار :

أ - أهمية مبالغ القوائم المالية ، ويقصد بذلك أرصدة الحسابات أو أنواع العمليات.

ب- مخاطر (وتتكون من المخاطر الملازمة والمخاطر الرقابية) وجود بيانات غير صحيحة مهمة عن التأكيدات المتعلقة بهذه المبالغ في القوائم المالية.

ج- درجة عدم الموضوعية التي يتضمنها تقويم أدلة الإثبات في المراجعة التي تم جمعها لتأييد هذه التأكيدات (1).

بالنسبة لبعض التأكيدات ، مثل الوجود والحدوث ، فإن تقويم أدلة الإثبات في المراجعة يكون عادة موضوعيا . ويكون التقويم لأدلة الإثبات في كثير من الأحيان أقل موضوعية لتأكيدات أخرى مثل تأكيدات التقويم والإفصاح.

تنسيق أعمال المراجعة مع المراجعين الداخليين :

21- عند التخطيط لاستخدام عمل المراجعة الداخلية ، يجب على المراجع الخارجي أن ينظر في خطة المراجعة الداخلية المبدئية عن المدة ومناقشتها في أقرب مرحلة ممكنة. وعندما يكون عمل المراجعة الداخلية عاملاً في تحديد طبيعة ، وتوقيت ومدى إجراءات المراجع الخارجي ، فمن المرغوب فيه الاتفاق مقدماً على توقيت هذا العمل ، ومدى المراجعة الذي سيغطيه ، ومستويات الاختبار ، والطرق المقترحة لاختيار العينات ، وتوثيق العمل الذي سيتم القيام به وإجراءات الفحص والتقرير .

22- يكون الاتصال بالمراجعة الداخلية أكثر فاعلية عندما تعقد لقاءات على فترات ملائمة خلال المدة. ويجب أن يُخطر المراجع الخارجي وأن يكون له اتصال بتقارير المراجعة الداخلية ذات العلاقة وأن يتم إعلامه بأي أمور مهمة تصل إلى علم المراجع الداخلي والتي قد تؤثر على عمل المراجع الخارجي. وبالمثل ، يقوم المراجع الخارجي عادة بإخطار المراجع الداخلي بأي أمور مهمة قد يكون لها أثر على المراجعة الداخلية.

تقويم واختبار فاعلية عمل المراجعين الداخليين :

23- يجب على المراجع الخارجي القيام بإجراءات لتقويم نوعية وفاعلية عمل المراجعين الداخليين كما هو مبين في الفقرات من (14-19) ، التي لها أثر مهم على طبيعة ، وتوقيت ، ومدى إجراءات المراجع الخارجي. وطبيعة ومدى الإجراءات التي يجب أن يقوم بها المراجع الخارجي للقيام بهذا التقويم هي مسألة تخضع لحكمه ويتوقف ذلك على مدى أثر عمل المراجعين الداخليين على إجراءات المراجع الخارجي بشأن أرصدة حسابات مهمة أو أنواع من العمليات.

24- وعند القيام بإجراءات التقويم ، يجب على المراجع الخارجي أن يأخذ في الاعتبار بعض العوامل مثل :

- ما إذا كان نطاق عمل المراجعين الداخليين ملائماً لتحقيق الأغراض منه.
- ما إذا كانت برامج المراجعة للمراجعين الداخليين كافية.
- ما إذا كانت أوراق عمل المراجعين الداخليين تُوثق بدرجة كافية العمل الذي تم القيام به ، بما في ذلك أدلة عن الإشراف على المراجعين الداخليين وفحص عملهم.
- ما إذا كانت نتائج المراجعين الداخليين ملائمة في ضوء الظروف المحيطة بالمنشأة.

- أنه قد تم البت في أي استثناءات أو أمور غير عادية أظهرتها المراجعة الداخلية بطريقة ملائمة.

25- وعند القيام بعملية التقويم ، يجب على المراجع الخارجي اختبار بعض أعمال المراجعين الداخليين المتعلقة بتأكيدات القوائم المالية المهمة. وهذه الاختبارات يمكن القيام بها إما (أ) بفحص بعض الأنشطة الرقابية ، أو العمليات ، أو الأرصدة التي فحصها المراجعون الداخليون أو (ب) بفحص أنشطة رقابية مماثلة ، أو عمليات ، أو أرصدة لم يتم المراجعون الداخليون فحصها فعلا. وللتوصل إلى نتائج عن عمل المراجعين الداخليين ، يجب على المراجع الخارجي مقارنة نتائج اختباراته بنتائج عمل المراجعين الداخليين. ويتوقف مدى هذه الاختبارات على الظروف ويجب أن تكون بدرجة كافية لمساعدة المراجع الخارجي في القيام بتقويم عام من جانب المراجع الخارجي لنوعية وفاعلية عمل المراجعة الداخلية محل الاعتبار.

استخدام المراجعين الداخليين لتوفير مساعدة مباشرة للمراجع :

26- قد يطلب المراجع الخارجي ، عند القيام بعملية المراجعة ، مساعدة مباشرة من المراجعين الداخليين. وتتعلق هذه المساعدة المباشرة بعمل يطلب المراجع الخارجي من المراجعين الداخليين القيام به بالذات لإكمال بعض نواحي عمله. فعلى سبيل المثال ، قد يقوم المراجعون الداخليون بمساعدة المراجع الخارجي في الحصول على فهم للرقابة الداخلية أو في القيام باختبارات رقابية أو اختبارات تحقق بما يتفق مع الإرشادات الخاصة بمسؤولية المراجع الخارجي في الفقرة (20). وعند تقديم مساعدة مباشرة يجب على المراجع الخارجي تقدير كفاءة وموضوعية المراجعين الداخليين (انظر الفقرات 11-13) ، وأن يشرف ، ويفحص ، ويقوم ويختبر العمل الذي قام به المراجعون الداخليون إلى المدى الملائم وفقا للظروف. ويجب أن يخطر المراجع الخارجي المراجعين الداخليين بمسئولياتهم ، وبأغراض الإجراءات التي سيقومون بها ، وبالأمر التي قد تؤثر على طبيعة ، وتوقيت ، ومدى إجراءات المراجعة ، مثل بعض المسائل الخاصة بالمحاسبة والمراجعة. ويجب على المراجع الخارجي أيضا إخطار المراجعين الداخليين أن جميع المسائل المهمة الخاصة بالمحاسبة والمراجعة التي تم تحديدها خلال عملية المراجعة يجب أن تصل إلى علمه.

تركت هذه الصفحة فارغة

المعايير المهنية الأخرى

ثالثا : التأكيدات : _____

- معيار فحص التأكيدات .

رابعا : قواعد سلوك وآداب المهنة .

- الآراء والتفسيرات الصادرة عن لجنة سلوك وآداب المهنة

خامسا : القواعد المنظمة لبرنامج التعليم المهني المستمر .

سادسا : معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة .

سابعاً : برنامج مراقبة جودة الأداء المهني .

ثامنا : دليل الفحص الدوري للرقابة النوعية لمكتب المحاسبة .

تركّت هذه الصفحة فارغة

(الصفحة التالية 1801)