SOCPA
EXAM

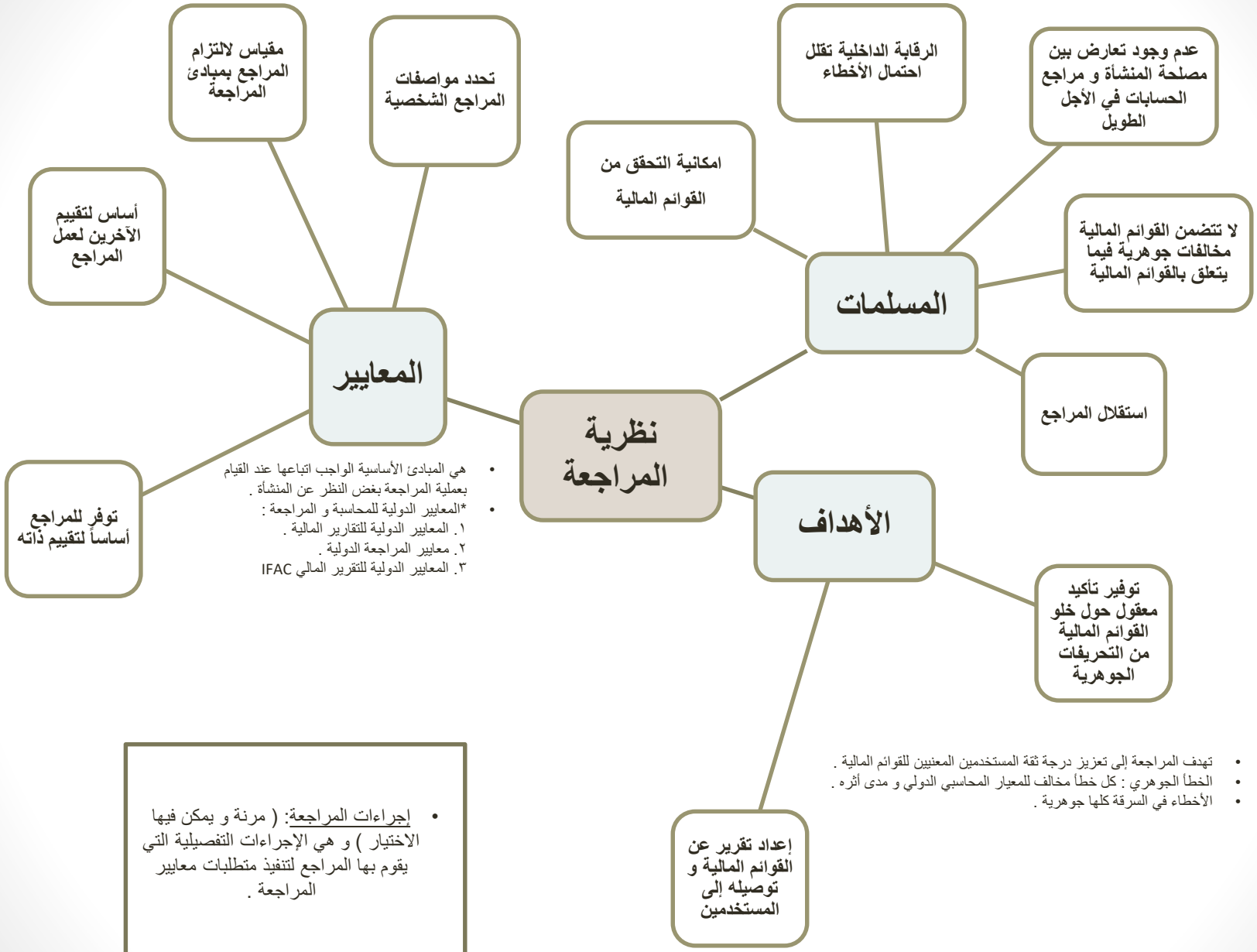
خرائط ذهنية لمواضيع مادة المراجعة

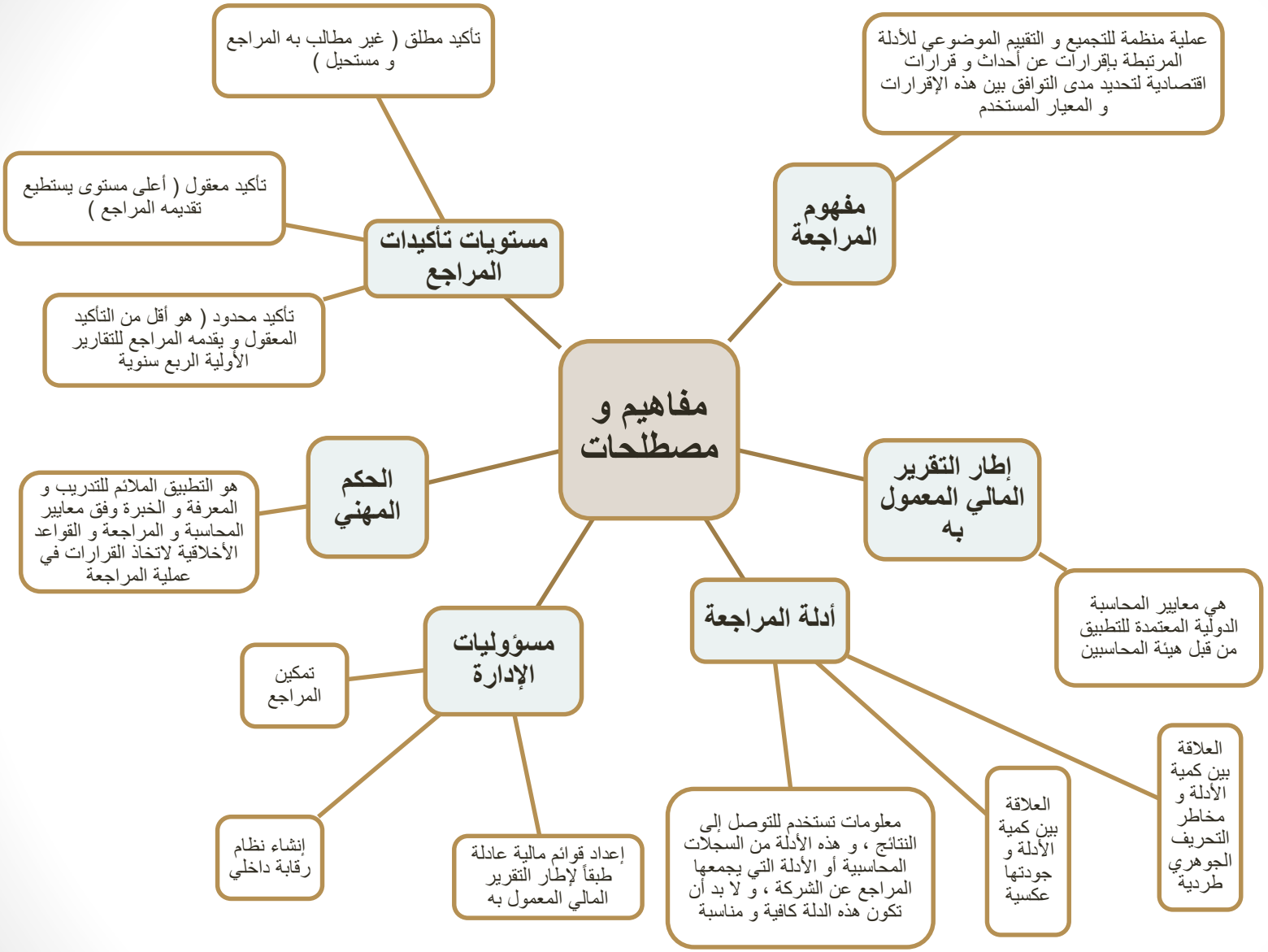
إعداد: أ.عبدالعزيز الزيد

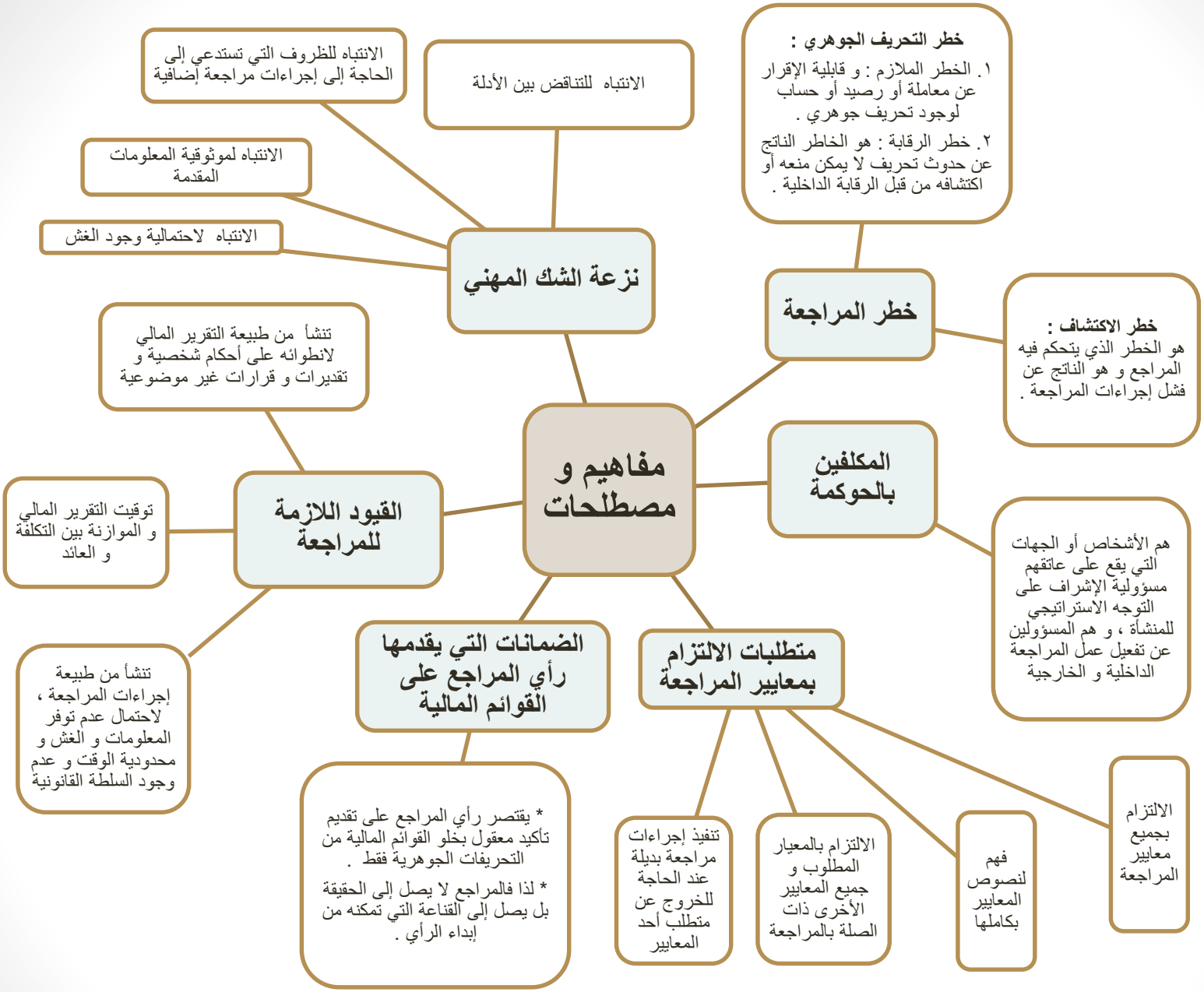
alzaidabdul@gmail.com

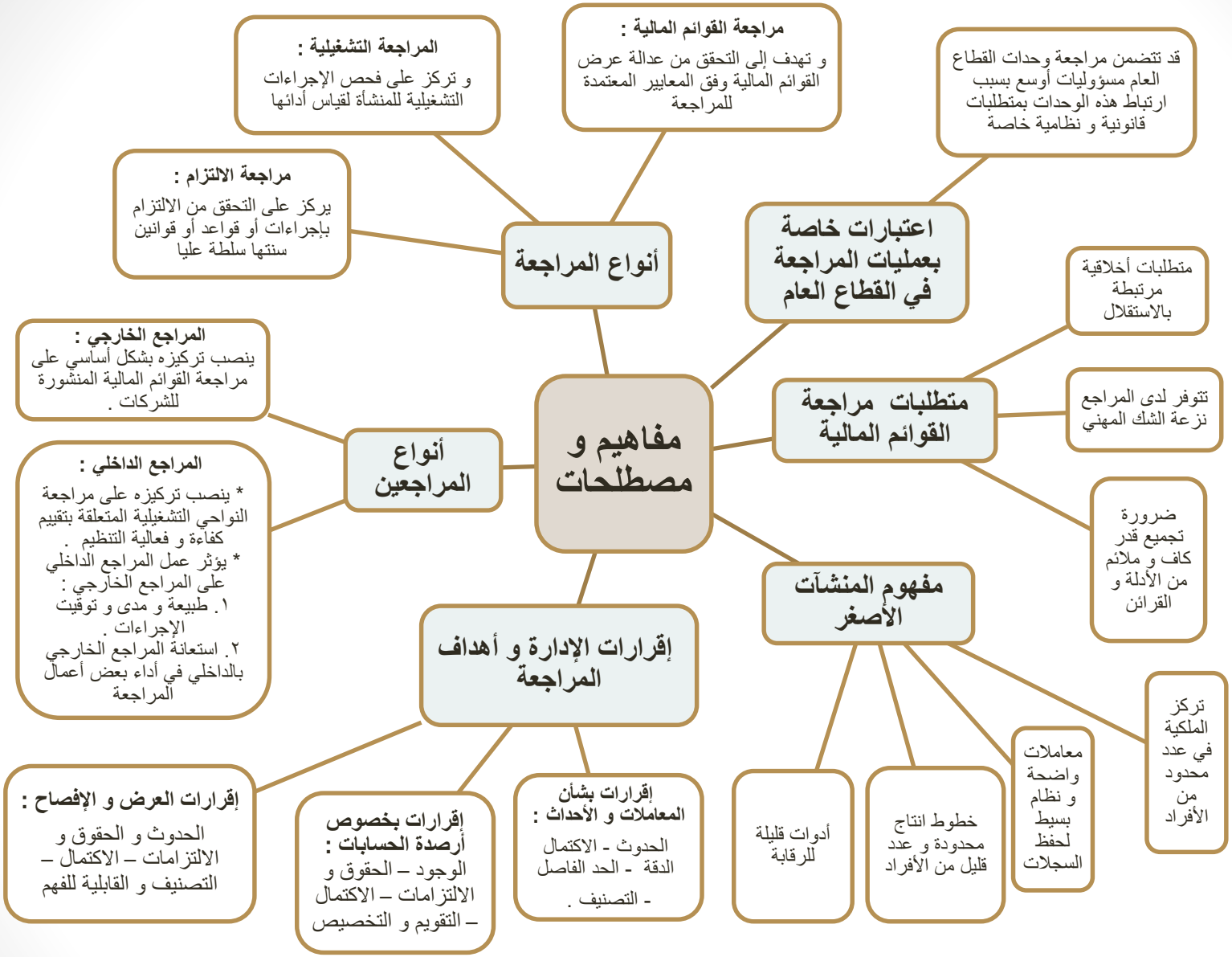
أبريل - ٢٠١٧ م

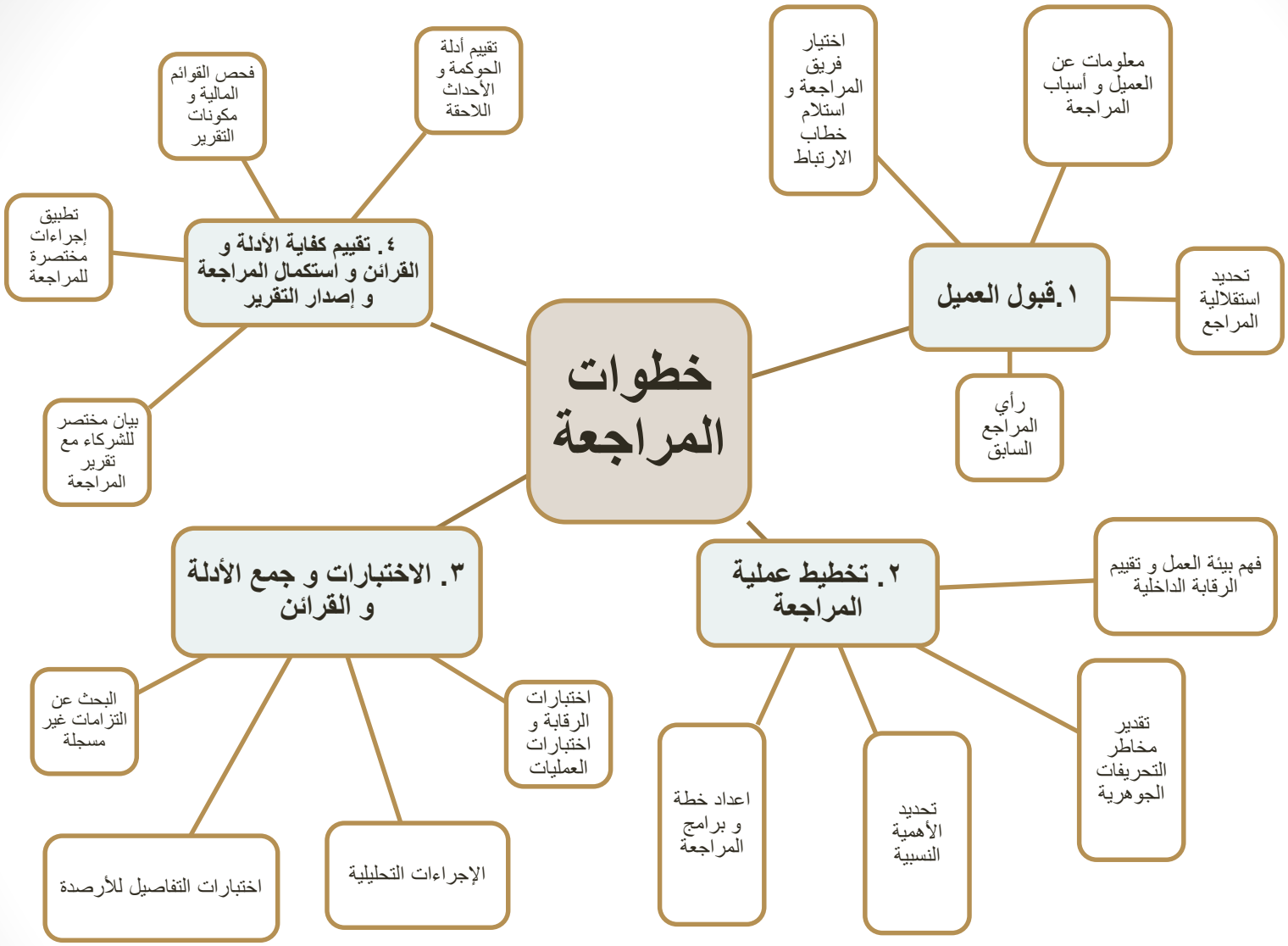
مدخل المراجعة وفق المعايير الدولية المعتمدة للتطبيق

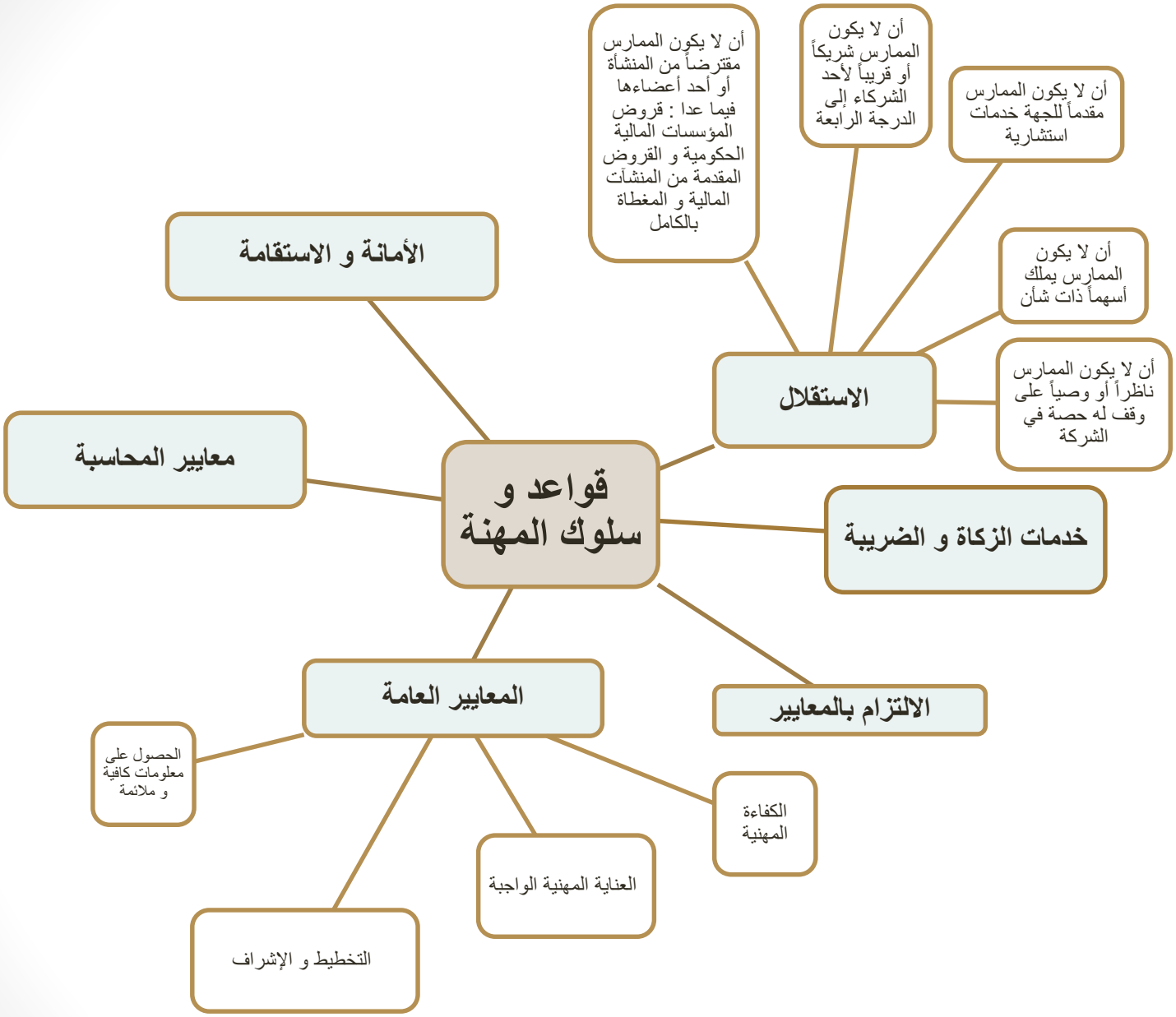

نظرية المراجعة
المعايير
مقياس لالتزام المراجع بمبادئ المراجعة
تحدد مواصفات المراجع الشخصية
أساس لتقييم الآخرين لعمل المراجع
توفر للمراجع أساساً لتقييم ذاته
هي المبادئ الأساسية الواجب اتباعها عند القيام بعملية المراجعة بغض النظر عن المنشأة .
*المعايير الدولية للمحاسبة و المراجعة :
١. المعايير الدولية للتقارير المالية .
٢. معايير المراجعة الدولية .
٣. المعايير الدولية للتقرير المالي IFAC
المسلمات
الرقابة الداخلية تقلل احتمال الأخطاء
عدم وجود تعارض بين مصلحة المنشأة و مراجع الحسابات في الأجل الطويل
امكانية التحقق من القوائم المالية
لا تتضمن القوائم المالية مخالفات جوهرية فيما يتعلق بالقوائم المالية
استقلال المراجع
الأهداف
توفير تأكيد معقول حول خلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية
تهدف المراجعة إلى تعزيز درجة ثقة المستخدمين المعنيين للقوائم المالية .
الخطأ الجوهري : كل خطأ مخالف للمعيار المحاسبي الدولي و مدى أثره .
الأخطاء في السرقة كلها جوهرية .
إعداد تقرير عن القوائم المالية و توصيله إلى المستخدمين
إجراءات المراجعة: (مرنة و يمكن فيها الاختيار) و هي الإجراءات التفصيلية التي يقوم بها المراجع لتنفيذ متطلبات معايير المراجعة .

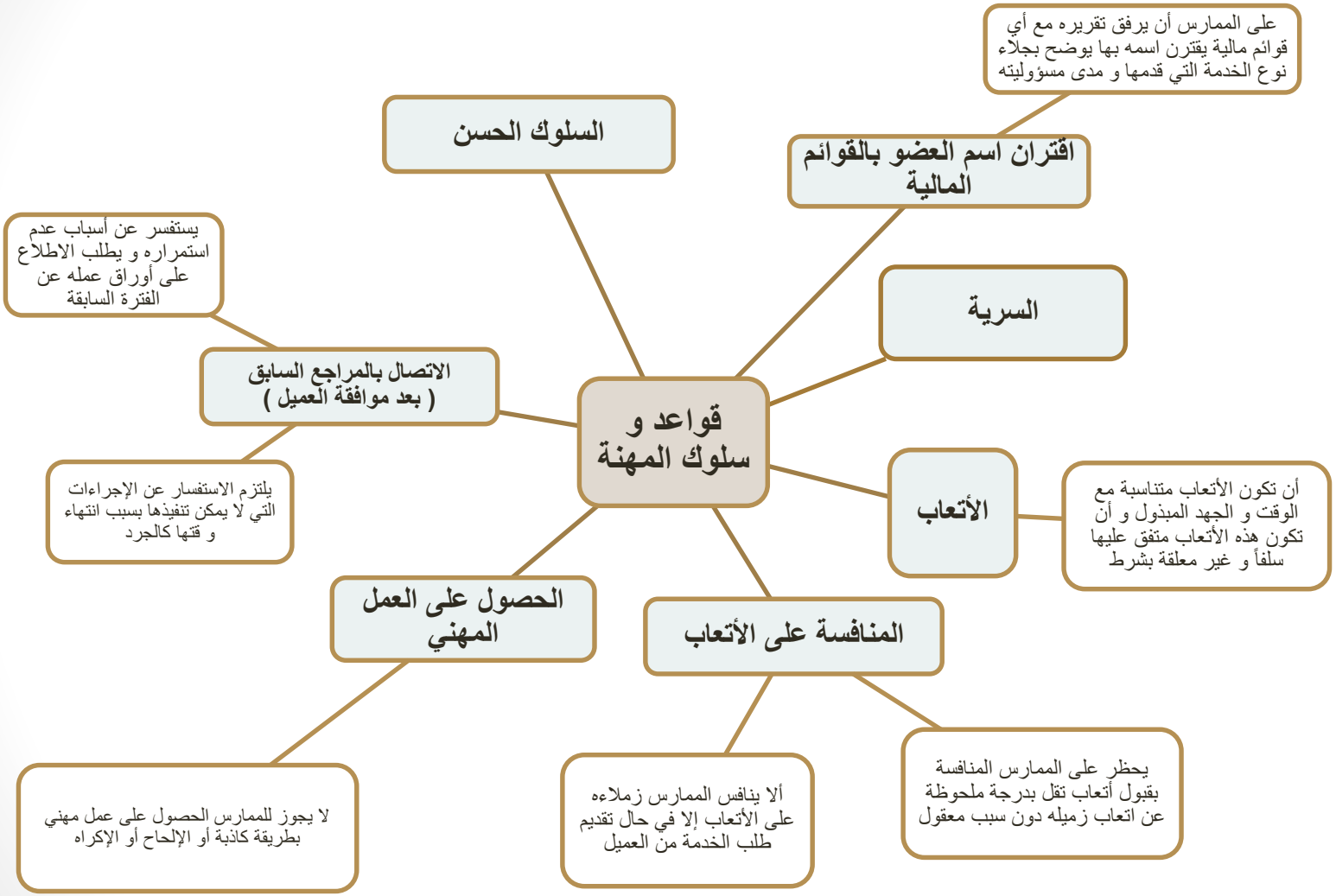

مفاهيم و مصطلحات
مفهوم المراجعة
عملية منظمة للتجميع و التقييم الموضوعي للأدلة المرتبطة بإقرارات عن أحداث و قرارات اقتصادية لتحديد مدى التوافق بين هذه الإقرارات و المعيار المستخدم
مستويات تأكيدات المراجع
تأكيد مطلق (غير مطالب به المراجع و مستحيل)
تأكيد معقول (أعلى مستوى يستطيع تقديمه المراجع)
تأكيد محدود (هو أقل من التأكيد المعقول و يقدمه المراجع للتقارير الأولية الربع سنوية
إطار التقرير المالي المعمول به
هي معايير المحاسبة الدولية المعتمدة للتطبيق من قبل هيئة المحاسبين
الحكم المهني
هو التطبيق الملائم للتدريب و المعرفة و الخبرة وفق معايير المحاسبة و المراجعة و القواعد الأخلاقية لاتخاذ القرارات في عملية المراجعة
أدلة المراجعة
معلومات تستخدم للتوصل إلى النتائج ، و هذه الأدلة من السجلات المحاسبية أو الأدلة التي يجمعها المراجع عن الشركة ، و لا بد أن تكون هذه الدلة كافية و مناسبة
العلاقة بين كمية الأدلة و جودتها عكسية
العلاقة بين كمية الأدلة و مخاطر التحريف الجوهري طردية
مسؤوليات الإدارة
تمكين المراجع
إنشاء نظام رقابة داخلي
إعداد قوائم مالية عادلة طبقاً لإطار التقرير المالي المعمول به

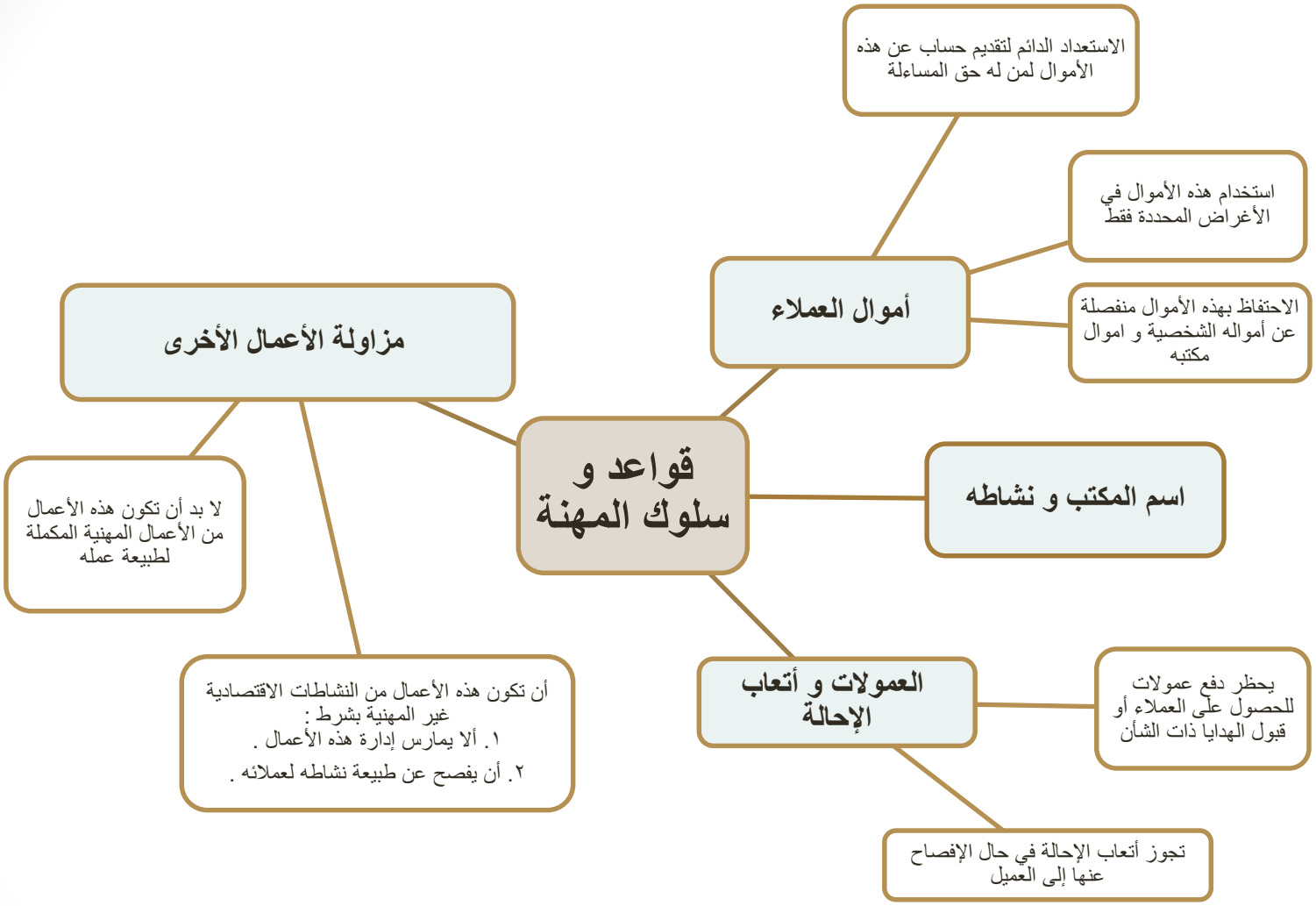

مفاهيم و مصطلحات
خطر المراجعة
خطر التحريف الجوهري :
١. الخطر الملازم : و قابلية الإقرار عن معاملة أو رصيد أو حساب لوجود تحريف جوهري .
٢. خطر الرقابة : هو الخاطر الناتج عن حدوث تحريف لا يمكن منعه أو اكتشافه من قبل الرقابة الداخلية .
خطر الاكتشاف :
هو الخطر الذي يتحكم فيه المراجع و هو الناتج عن فشل إجراءات المراجعة .
نزعة الشك المهني
الانتباه للتناقض بين الأدلة
الانتباه للظروف التي تستدعي إلى الحاجة إلى إجراءات مراجعة إضافية
الانتباه لموثوقية المعلومات المقدمة
الانتباه لاحتمالية وجود الغش
المكلفين بالحوكمة
هم الأشخاص أو الجهات التي يقع على عاتقهم مسؤولية الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة ، و هم المسؤولين عن تفعيل عمل المراجعة الداخلية و الخارجية
القيود اللازمة للمراجعة
تنشأ من طبيعة التقرير المالي لانطوائه على أحكام شخصية و تقديرات و قرارات غير موضوعية
توقيت التقرير المالي و الموازنة بين التكلفة و العائد
تنشأ من طبيعة إجراءات المراجعة ، لاحتمال عدم توفر المعلومات و الغش و محدودية الوقت و عدم وجود السلطة القانونية
الضمانات التي يقدمها رأي المراجع على القوائم المالية
* يقتصر رأي المراجع على تقديم تأكيد معقول بخلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية فقط .
* لذا فالمراجع لا يصل إلى الحقيقة بل يصل إلى القناعة التي تمكنه من إبداء الرأي .
متطلبات الالتزام بمعايير المراجعة
تنفيذ إجراءات مراجعة بديلة عند الحاجة للخروج عن متطلب أحد المعايير
الالتزام بالمعيار المطلوب و جميع المعايير الأخرى ذات الصلة بالمراجعة
فهم لنصوص المعايير بكاملها
الالتزام بجميع معايير المراجعة

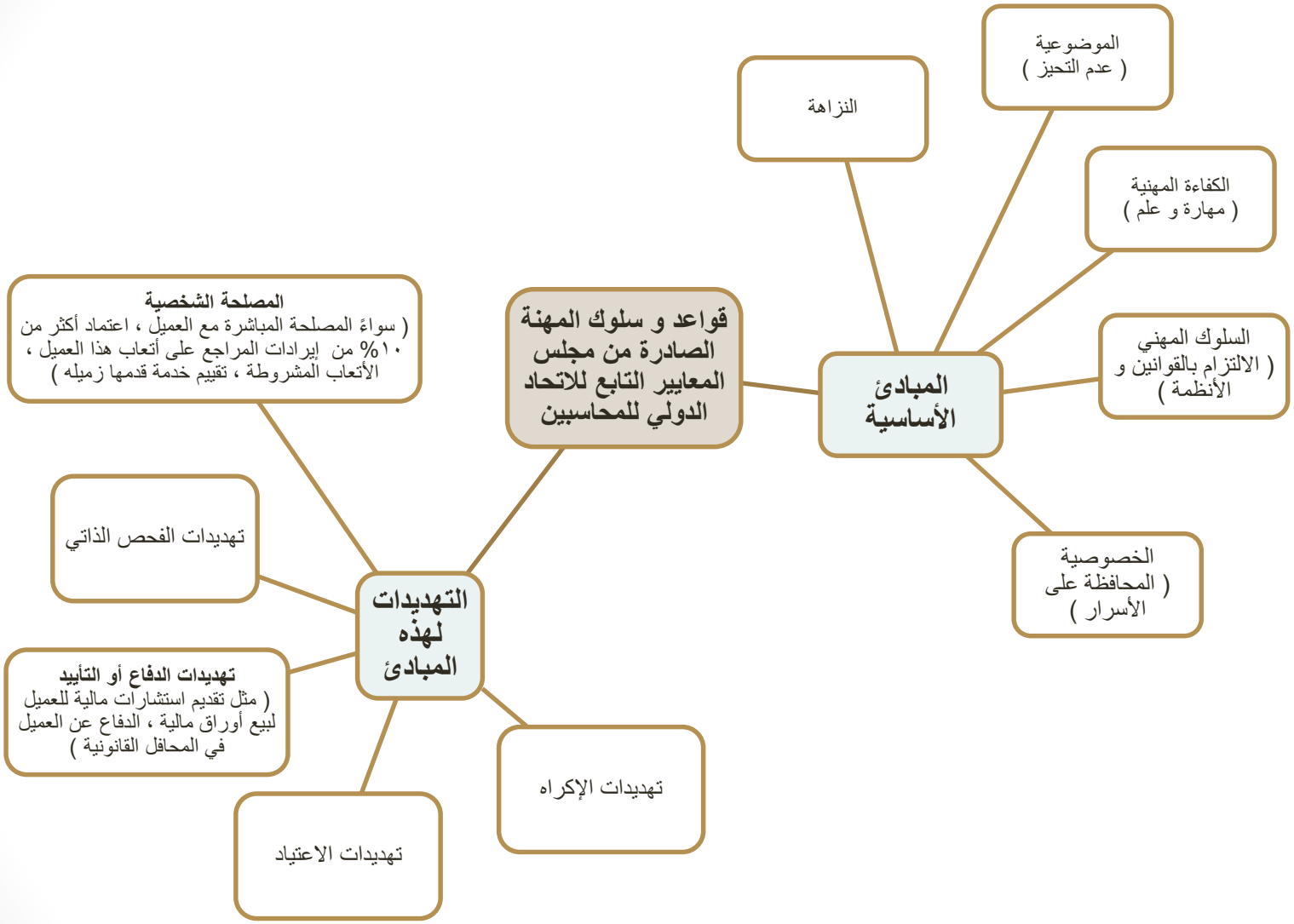

مفاهيم و مصطلحات
أنواع المراجعة
مراجعة القوائم المالية :
و تهدف إلى التحقق من عدالة عرض القوائم المالية وفق المعايير المعتمدة للمراجعة
المراجعة التشغيلية :
و تركز على فحص الإجراءات التشغيلية للمنشأة لقياس أدائها
مراجعة الالتزام :
يركز على التحقق من الالتزام بإجراءات أو قواعد أو قوانين سنتها سلطة عليا
اعتبارات خاصة بعمليات المراجعة في القطاع العام
قد تتضمن مراجعة وحدات القطاع العام مسؤوليات أوسع بسبب ارتباط هذه الوحدات بمتطلبات قانونية و نظامية خاصة
متطلبات مراجعة القوائم المالية
متطلبات أخلاقية مرتبطة بالاستقلال
تتوفر لدى المراجع نزعة الشك المهني
ضرورة تجميع قدر كاف و ملائم من الأدلة و القرائن
مفهوم المنشآت الأصغر
تركز الملكية في عدد محدود من الأفراد
معاملات واضحة و نظام بسيط لحفظ السجلات
خطوط انتاج محدودة و عدد قليل من الأفراد
أدوات قليلة للرقابة
إقرارات الإدارة و أهداف المراجعة
إقرارات بشأن المعاملات و الأحداث :
الحدوث - الاكتمال
الدقة - الحد الفاصل
- التصنيف .
إقرارات بخصوص أرصدة الحسابات :
الوجود – الحقوق و الالتزامات – الاكتمال – التقويم و التخصيص
إقرارات العرض و الإفصاح :
الحدوث و الحقوق و الالتزامات – الاكتمال – التصنيف و القابلية للفهم
أنواع المراجعين
المراجع الخارجي :
ينصب تركيزه بشكل أساسي على مراجعة القوائم المالية المنشورة للشركات .
المراجع الداخلي :
* ينصب تركيزه على مراجعة النواحي التشغيلية المتعلقة بتقييم كفاءة و فعالية التنظيم .
* يؤثر عمل المراجع الداخلي على المراجع الخارجي :
١. طبيعة و مدى و توقيت الإجراءات .
٢. استعانة المراجع الخارجي بالداخلي في أداء بعض أعمال المراجعة

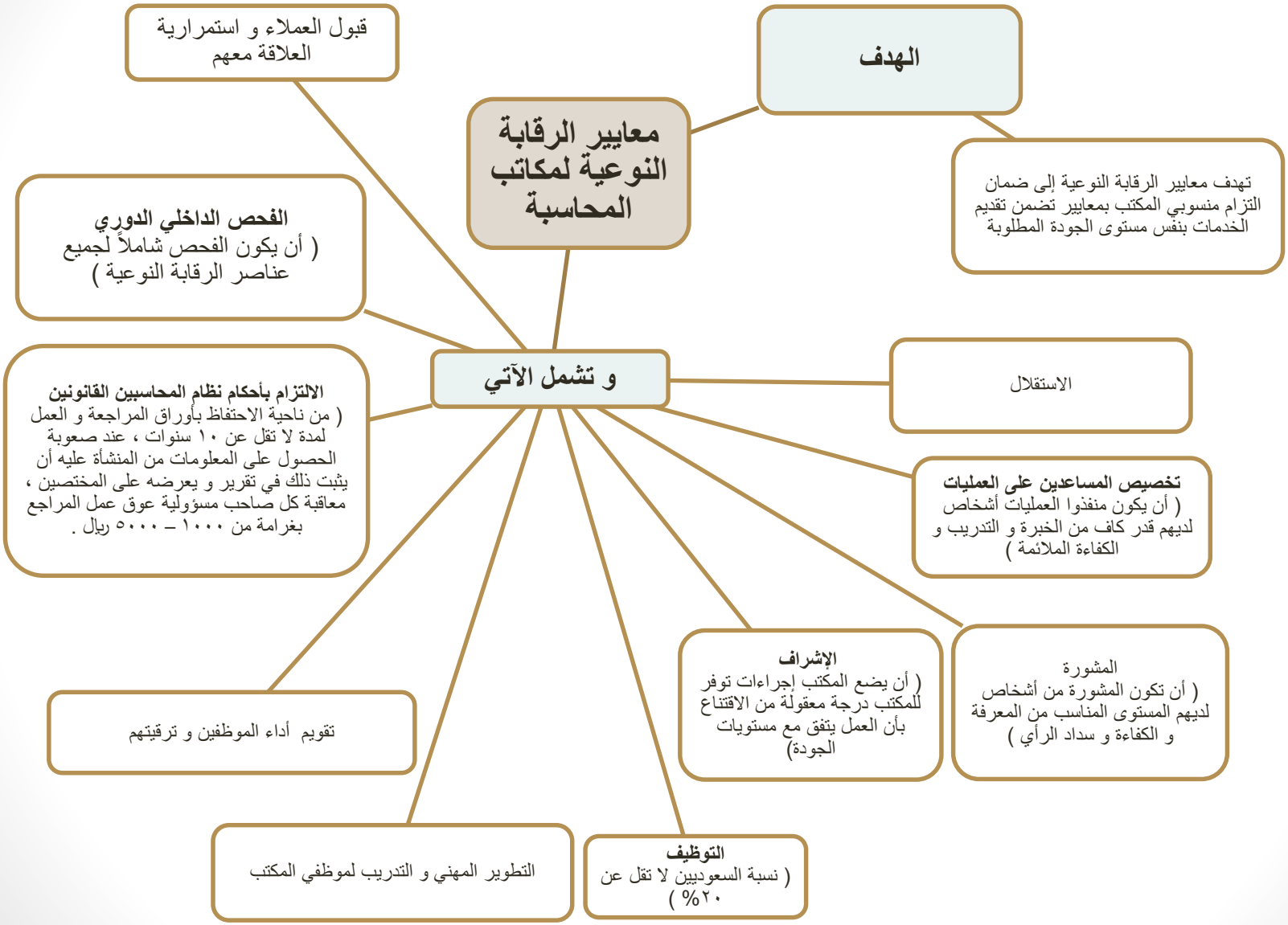

خطوات المراجعة
١.قبول العميل
معلومات عن العميل و أسباب المراجعة
اختيار فريق المراجعة و استلام خطاب الارتباط
تحديد استقلالية المراجع
رأي المراجع السابق
٢. تخطيط عملية المراجعة
فهم بيئة العمل و تقييم الرقابة الداخلية
تقدير مخاطر التحريفات الجوهرية
تحديد الأهمية النسبية
اعداد خطة و برامج المراجعة
٣. الاختبارات و جمع الأدلة و القرائن
اختبارات الرقابة و اختبارات العمليات
الإجراءات التحليلية
اختبارات التفاصيل للأرصدة
البحث عن التزامات غير مسجلة
٤. تقييم كفاية الأدلة و القرائن و استكمال المراجعة و إصدار التقرير
تقييم أدلة الحوكمة و الأحداث اللاحقة
فحص القوائم المالية و مكونات التقرير
تطبيق إجراءات مختصرة للمراجعة
بيان مختصر للشركاء مع تقرير المراجعة

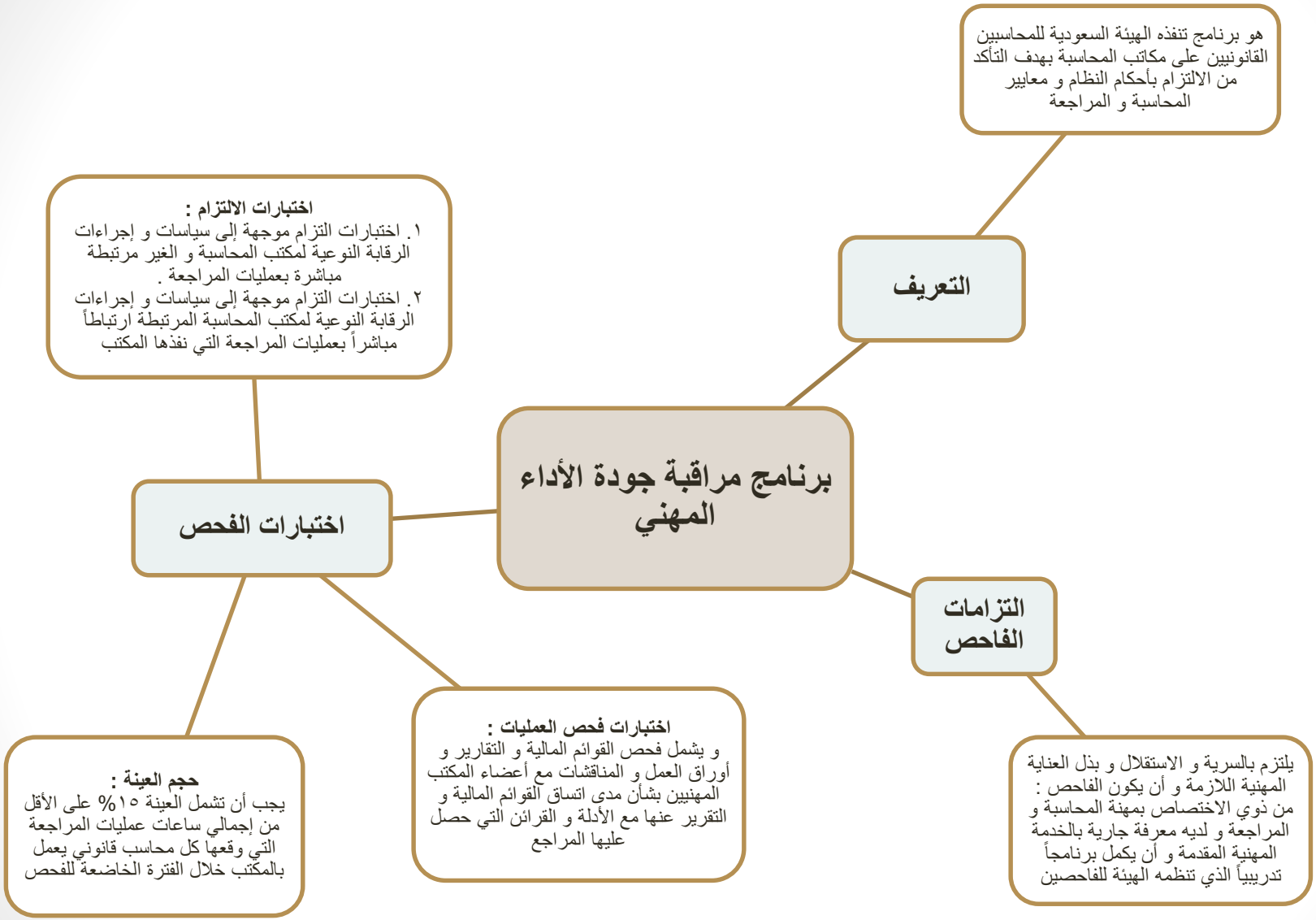

قواعد و سلوك المهنة
الأمانة و الاستقامة
معايير المحاسبة
الاستقلال
أن لا يكون الممارس مقترضاً من المنشأة أو أحد أعضاءها فيما عدا : قروض المؤسسات المالية الحكومية و القروض المقدمة من المنشآت المالية و المغطاة بالكامل
أن لا يكون الممارس شريكاً أو قريباً لأحد الشركاء إلى الدرجة الرابعة
أن لا يكون الممارس مقدماً للجهة خدمات استشارية
أن لا يكون الممارس يملك أسهماً ذات شأن
أن لا يكون الممارس ناظراً أو وصياً على وقف له حصة في الشركة
خدمات الزكاة و الضريبة
الالتزام بالمعايير
المعايير العامة
الحصول على معلومات كافية و ملائمة
الكفاءة المهنية
العناية المهنية الواجبة
التخطيط و الإشراف

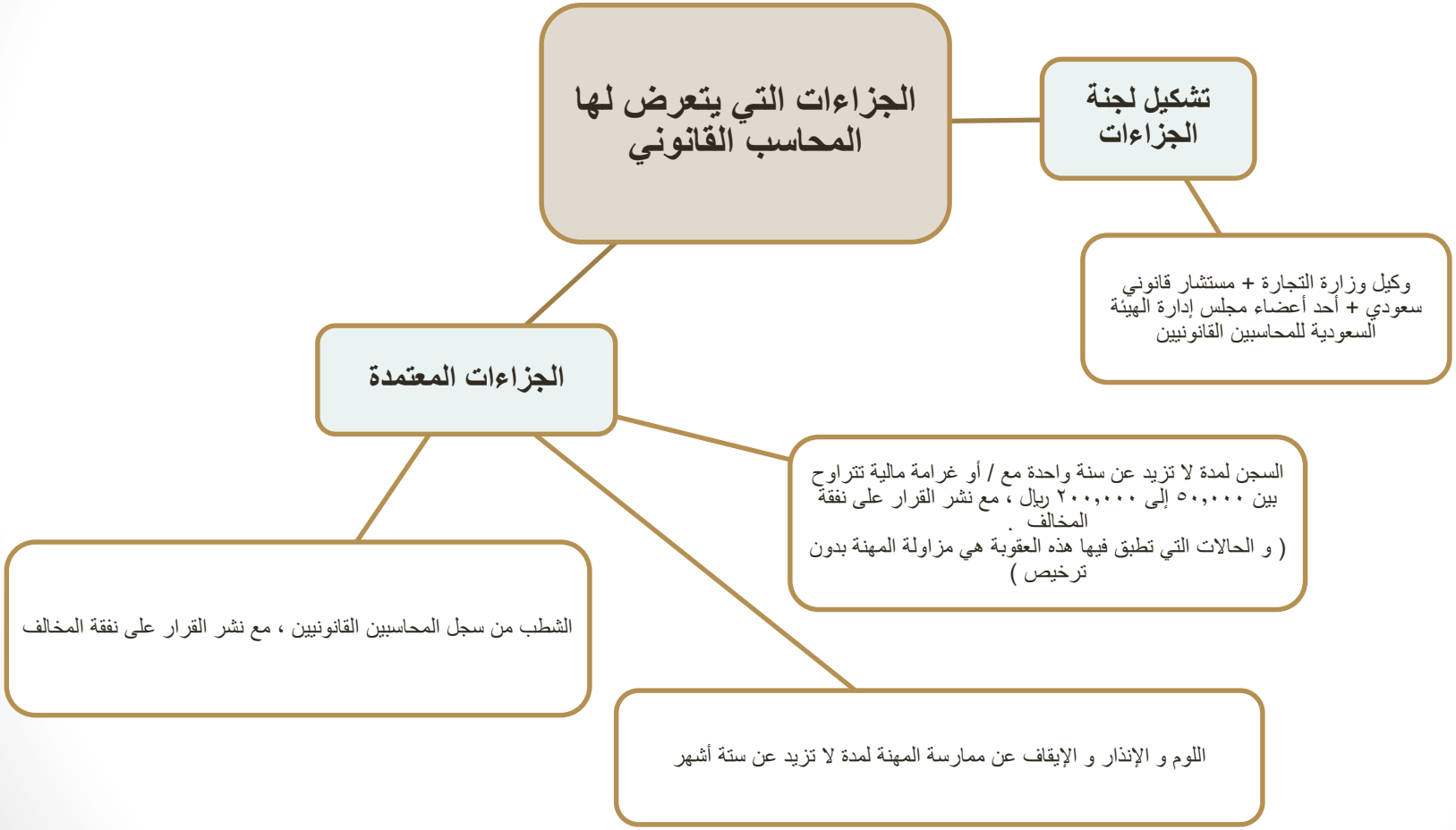

قواعد و سلوك المهنة
السلوك الحسن
اقتران اسم العضو بالقوائم المالية
على الممارس أن يرفق تقريره مع أي قوائم مالية يقترن اسمه بها يوضح بجلاء نوع الخدمة التي قدمها و مدى مسؤوليته
السرية
الأتعاب
أن تكون الأتعاب متناسبة مع الوقت و الجهد المبذول و أن تكون هذه الأتعاب متفق عليها سلفاً و غير معلقة بشرط
المنافسة على الأتعاب
يحظر على الممارس المنافسة بقبول أتعاب تقل بدرجة ملحوظة عن اتعاب زميله دون سبب معقول
ألا ينافس الممارس زملاءه على الأتعاب إلا في حال تقديم طلب الخدمة من العميل
الحصول على العمل المهني
لا يجوز للممارس الحصول على عمل مهني بطريقة كاذبة أو الإلحاح أو الإكراه
الاتصال بالمراجع السابق (بعد موافقة العميل)
يستفسر عن أسباب عدم استمراره و يطلب الاطلاع على أوراق عمله عن الفترة السابقة
يلتزم الاستفسار عن الإجراءات التي لا يمكن تنفيذها بسبب انتهاء و قتها كالجرد


قواعد و سلوك المهنة
أموال العملاء
الاستعداد الدائم لتقديم حساب عن هذه الأموال لمن له حق المساءلة
استخدام هذه الأموال في الأغراض المحددة فقط
الاحتفاظ بهذه الأموال منفصلة عن أمواله الشخصية و اموال مكتبه
اسم المكتب و نشاطه
العمولات و أتعاب الإحالة
يحظر دفع عمولات للحصول على العملاء أو قبول الهدايا ذات الشأن
تجوز أتعاب الإحالة في حال الإفصاح عنها إلى العميل
مزاولة الأعمال الأخرى
لا بد أن تكون هذه الأعمال من الأعمال المهنية المكملة لطبيعة عمله
أن تكون هذه الأعمال من النشاطات الاقتصادية غير المهنية بشرط :
١. ألا يمارس إدارة هذه الأعمال .
٢. أن يفصح عن طبيعة نشاطه لعملائه .

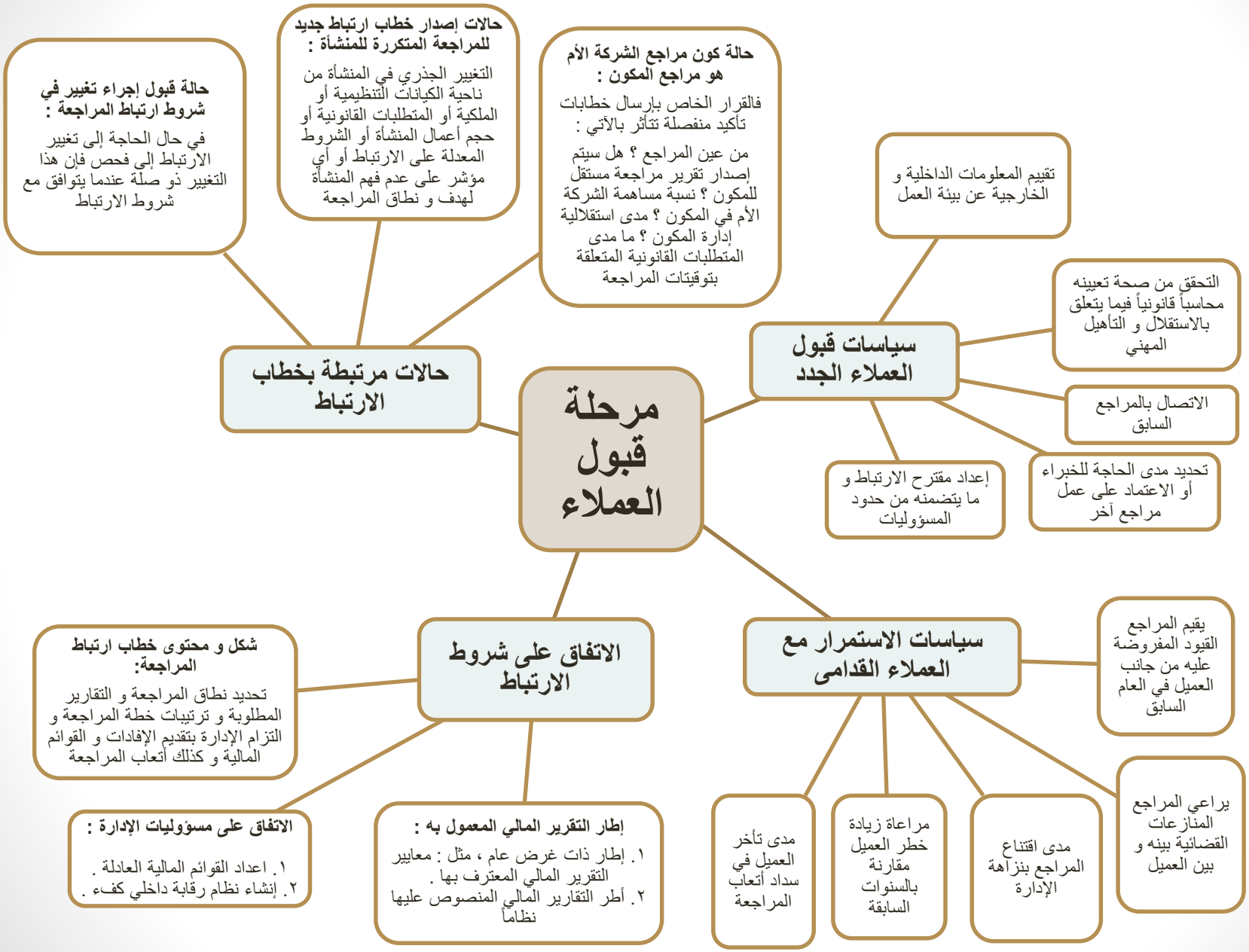

قواعد و سلوك المهنة الصادرة من مجلس المعايير التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين
المبادئ الأساسية
النزاهة
الموضوعية (عدم التحيز)
الكفاءة المهنية (مهارة و علم)
السلوك المهني (الالتزام بالقوانين و الأنظمة)
الخصوصية (المحافظة على الأسرار)
التهديدات لهذه المبادئ
المصلحة الشخصية (سواءً المصلحة المباشرة مع العميل ، اعتماد أكثر من ١٠% من إيرادات المراجع على أتعاب هذا العميل ، الأتعاب المشروطة ، تقييم خدمة قدمها زميله)
تهديدات الفحص الذاتي
تهديدات الدفاع أو التأييد (مثل تقديم استشارات مالية للعميل لبيع أوراق مالية ، الدفاع عن العميل في المحافل القانونية)
تهديدات الإكراه
تهديدات الاعتياد

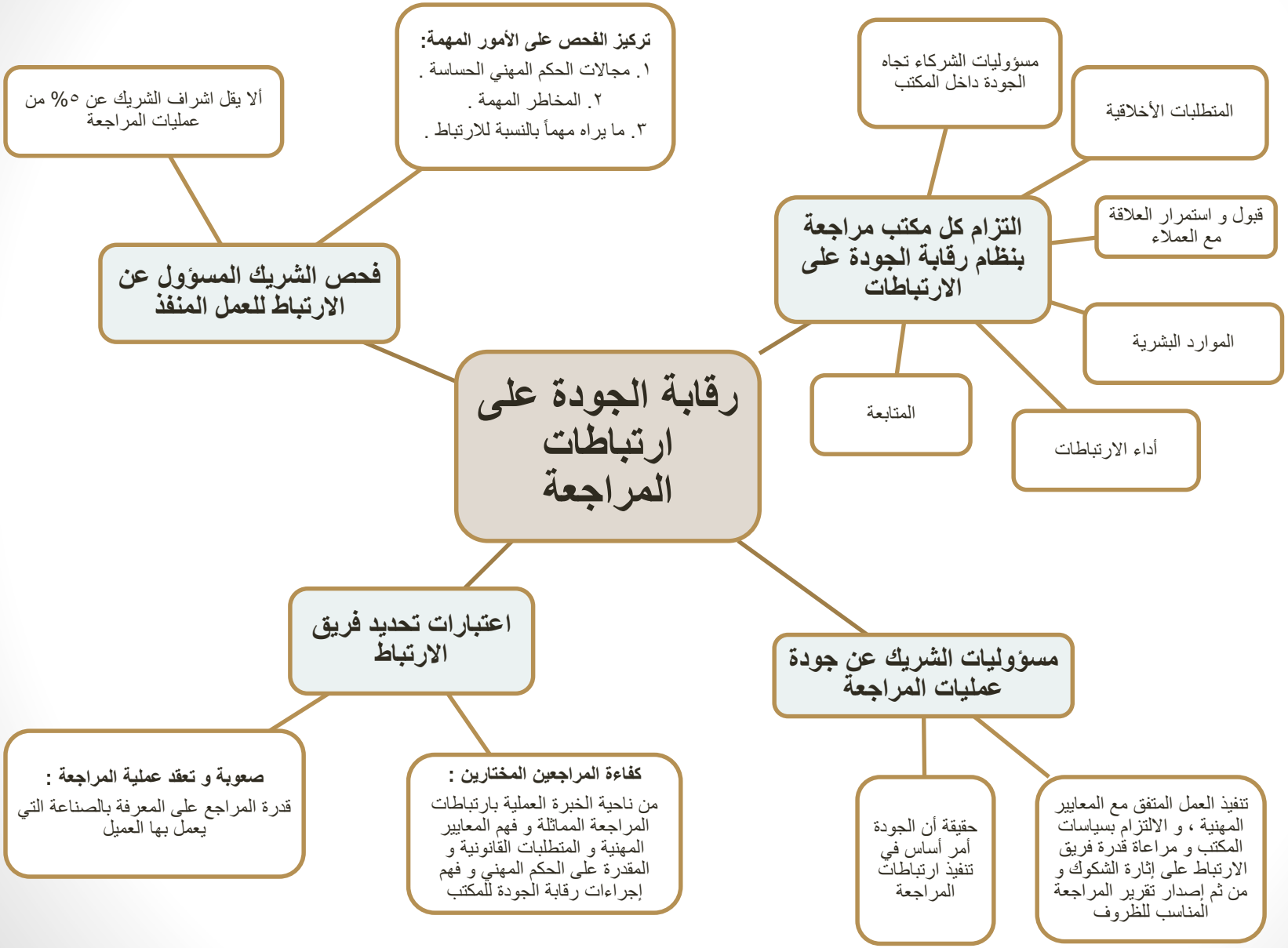

معايير الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة
الهدف
تهدف معايير الرقابة النوعية إلى ضمان التزام منسوبي المكتب بمعايير تضمن تقديم الخدمات بنفس مستوى الجودة المطلوبة
و تشمل الآتي
قبول العملاء و استمرارية العلاقة معهم
الفحص الداخلي الدوري
(أن يكون الفحص شاملاً لجميع عناصر الرقابة النوعية)
الالتزام بأحكام نظام المحاسبين القانونين
(من ناحية الاحتفاظ بأوراق المراجعة و العمل لمدة لا تقل عن ١٠ سنوات ، عند صعوبة الحصول على المعلومات من المنشأة عليه أن يثبت ذلك في تقرير و يعرضه على المختصين ، معاقبة كل صاحب مسؤولية عوق عمل المراجع بغرامة من ١٠٠٠ – ٥٠٠٠ ريال .
الاستقلال
تخصيص المساعدين على العمليات
(أن يكون منفذوا العمليات أشخاص لديهم قدر كاف من الخبرة و التدريب و الكفاءة الملائمة)
المشورة
(أن تكون المشورة من أشخاص لديهم المستوى المناسب من المعرفة و الكفاءة و سداد الرأي)
الإشراف
(أن يضع المكتب إجراءات توفر للمكتب درجة معقولة من الاقتناع بأن العمل يتفق مع مستويات الجودة)
تقويم أداء الموظفين و ترقيتهم
التطوير المهني و التدريب لموظفي المكتب
التوظيف
(نسبة السعوديين لا تقل عن ٢٠%)

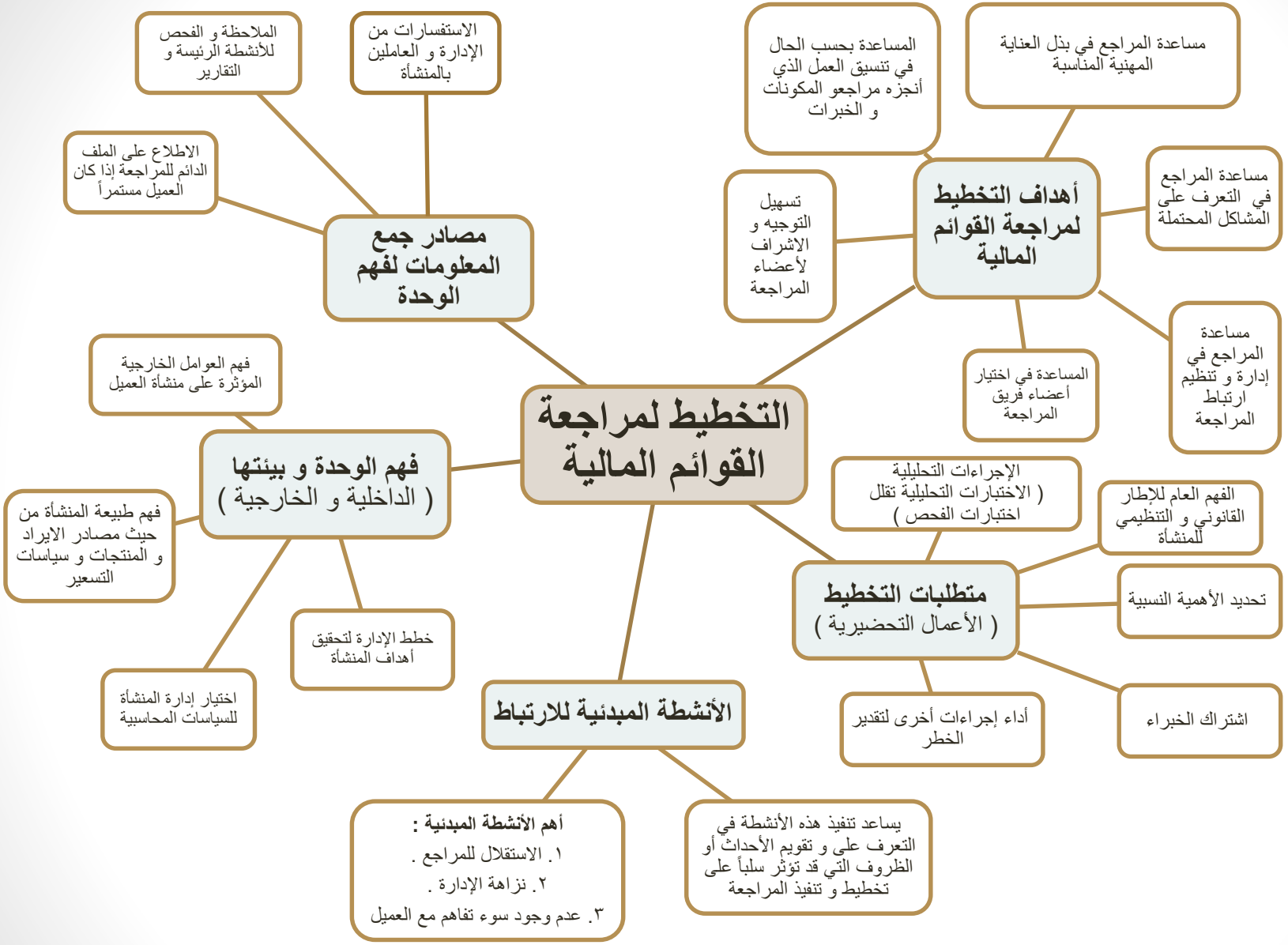

برنامج مراقبة جودة الأداء المهني
التعريف
هو برنامج تنفذه الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على مكاتب المحاسبة بهدف التأكد من الالتزام بأحكام النظام و معايير المحاسبة و المراجعة
اختبارات الفحص
اختبارات الالتزام :
١. اختبارات التزام موجهة إلى سياسات و إجراءات الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة و الغير مرتبطة مباشرة بعمليات المراجعة .
٢. اختبارات التزام موجهة إلى سياسات و إجراءات الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة المرتبطة ارتباطاً مباشراً بعمليات المراجعة التي نفذها المكتب
اختبارات فحص العمليات :
و يشمل فحص القوائم المالية و التقارير و أوراق العمل و المناقشات مع أعضاء المكتب المهنيين بشأن مدى اتساق القوائم المالية و التقرير عنها مع الأدلة و القرائن التي حصل عليها المراجع
حجم العينة :
يجب أن تشمل العينة ١٥% على الأقل من إجمالي ساعات عمليات المراجعة التي وقعها كل محاسب قانوني يعمل بالمكتب خلال الفترة الخاضعة للفحص
التزامات الفاحص
يلتزم بالسرية و الاستقلال و بذل العناية المهنية اللازمة و أن يكون الفاحص : من ذوي الاختصاص بمهنة المحاسبة و المراجعة و لديه معرفة جارية بالخدمة المهنية المقدمة و أن يكمل برنامجاً تدريبياً الذي تنظمه الهيئة للفاحصين

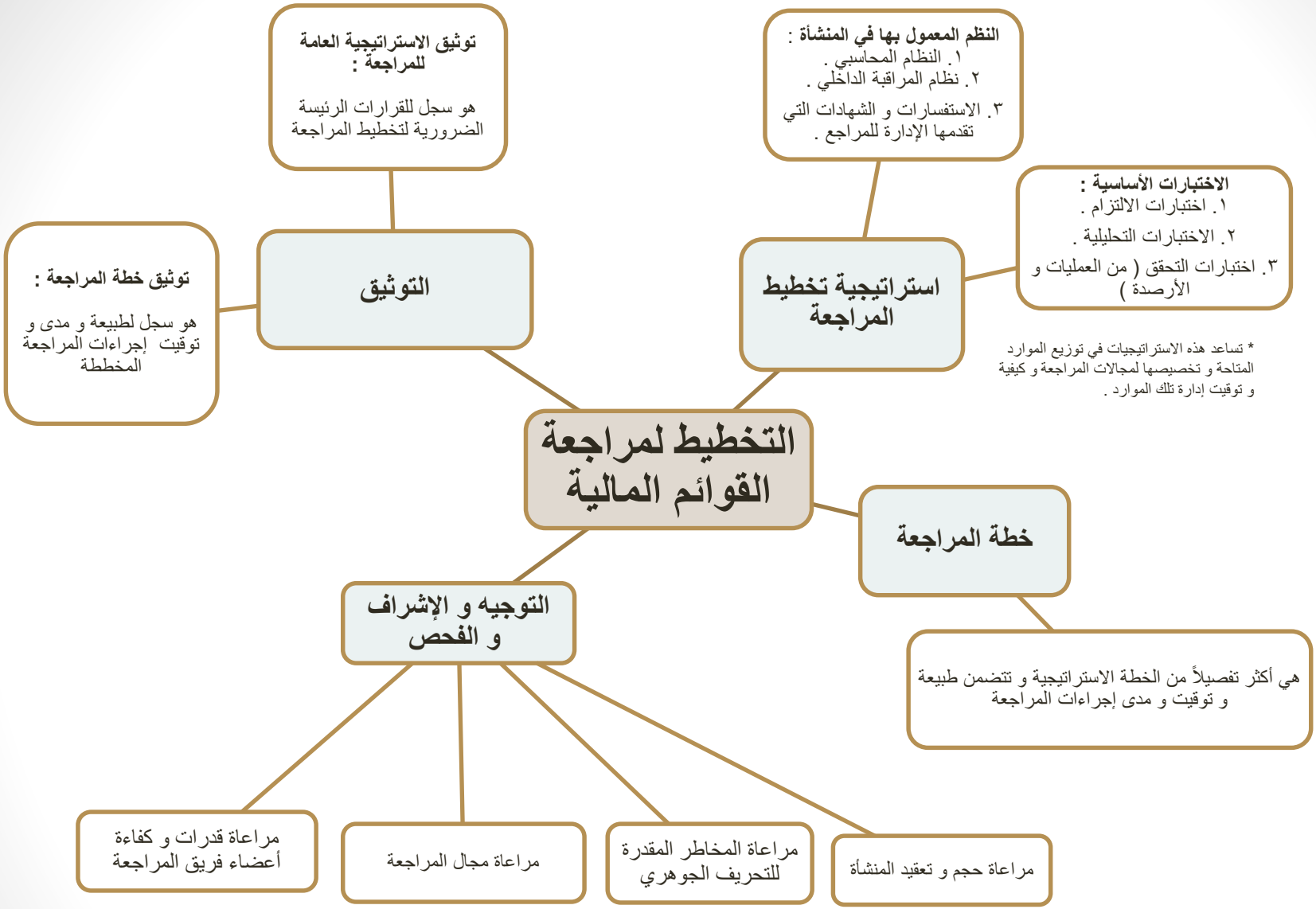

الجزاءات التي يتعرض لها المحاسب القانوني
تشكيل لجنة الجزاءات
وكيل وزارة التجارة + مستشار قانوني سعودي + أحد أعضاء مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
الجزاءات المعتمدة
السجن لمدة لا تزيد عن سنة واحدة مع / أو غرامة مالية تتراوح بين ٥٠,٠٠٠ إلى ٢٠٠,٠٠٠ ريال ، مع نشر القرار على نفقة المخالف .
(و الحالات التي تطبق فيها هذه العقوبة هي مزاولة المهنة بدون ترخيص)
الشطب من سجل المحاسبين القانونيين ، مع نشر القرار على نفقة المخالف
اللوم و الإنذار و الإيقاف عن ممارسة المهنة لمدة لا تزيد عن ستة أشهر

تخطيط عملية المراجعة


مرحلة قبول العملاء
سياسات قبول العملاء الجدد
تقييم المعلومات الداخلية و الخارجية عن بيئة العمل
التحقق من صحة تعيينه محاسباً قانونياً فيما يتعلق بالاستقلال و التأهيل المهني
الاتصال بالمراجع السابق
تحديد مدى الحاجة للخبراء أو الاعتماد على عمل مراجع آخر
إعداد مقترح الارتباط و ما يتضمنه من حدود المسؤوليات
حالات مرتبطة بخطاب الارتباط
حالة كون مراجع الشركة الأم هو مراجع المكون :
فالقرار الخاص بإرسال خطابات تأكيد منفصلة تتأثر بالآتي :
من عين المراجع ؟ هل سيتم إصدار تقرير مراجعة مستقل للمكون ؟ نسبة مساهمة الشركة الأم في المكون ؟ مدى استقلالية إدارة المكون ؟ ما مدى المتطلبات القانونية المتعلقة بتوقيتات المراجعة
حالات إصدار خطاب ارتباط جديد للمراجعة المتكررة للمنشأة :
التغيير الجذري في المنشأة من ناحية الكيانات التنظيمية أو الملكية أو المتطلبات القانونية أو حجم أعمال المنشأة أو الشروط المعدلة على الارتباط أو أي مؤشر على عدم فهم المنشأة لهدف و نطاق المراجعة
حالة قبول إجراء تغيير في شروط ارتباط المراجعة :
في حال الحاجة إلى تغيير الارتباط إلى فحص فإن هذا التغيير ذو صلة عندما يتوافق مع شروط الارتباط
سياسات الاستمرار مع العملاء القدامى
يقيم المراجع القيود المفروضة عليه من جانب العميل في العام السابق
يراعي المراجع المنازعات القضائية بينه و بين العميل
مدى اقتناع المراجع بنزاهة الإدارة
مراعاة زيادة خطر العميل مقارنة بالسنوات السابقة
مدى تأخر العميل في سداد أتعاب المراجعة
الاتفاق على شروط الارتباط
شكل و محتوى خطاب ارتباط المراجعة:
تحديد نطاق المراجعة و التقارير المطلوبة و ترتيبات خطة المراجعة و التزام الإدارة بتقديم الإفادات و القوائم المالية و كذلك أتعاب المراجعة
إطار التقرير المالي المعمول به :
١. إطار ذات غرض عام ، مثل : معايير التقرير المالي المعترف بها .
٢. أطر التقارير المالي المنصوص عليها نظاماً
الاتفاق على مسؤوليات الإدارة :
١. اعداد القوائم المالية العادلة .
٢. إنشاء نظام رقابة داخلي كفء .


رقابة الجودة على ارتباطات المراجعة
التزام كل مكتب مراجعة بنظام رقابة الجودة على الارتباطات
مسؤوليات الشركاء تجاه الجودة داخل المكتب
المتطلبات الأخلاقية
قبول و استمرار العلاقة مع العملاء
الموارد البشرية
أداء الارتباطات
المتابعة
فحص الشريك المسؤول عن الارتباط للعمل المنفذ
تركيز الفحص على الأمور المهمة:
١. مجالات الحكم المهني الحساسة .
٢. المخاطر المهمة .
٣. ما يراه مهماً بالنسبة للارتباط .
ألا يقل اشراف الشريك عن ٥% من عمليات المراجعة
مسؤوليات الشريك عن جودة عمليات المراجعة
تنفيذ العمل المتفق مع المعايير المهنية ، و الالتزام بسياسات المكتب و مراعاة قدرة فريق الارتباط على إثارة الشكوك و من ثم إصدار تقرير المراجعة المناسب للظروف
حقيقة أن الجودة أمر أساس في تنفيذ ارتباطات المراجعة
اعتبارات تحديد فريق الارتباط
كفاءة المراجعين المختارين :
من ناحية الخبرة العملية بارتباطات المراجعة المماثلة و فهم المعايير المهنية و المتطلبات القانونية و المقدرة على الحكم المهني و فهم إجراءات رقابة الجودة للمكتب
صعوبة و تعقد عملية المراجعة :
قدرة المراجع على المعرفة بالصناعة التي يعمل بها العميل


التخطيط لمراجعة القوائم المالية
أهداف التخطيط لمراجعة القوائم المالية
مساعدة المراجع في بذل العناية المهنية المناسبة
المساعدة بحسب الحال في تنسيق العمل الذي أنجزه مراجعو المكونات و الخبرات
مساعدة المراجع في التعرف على المشاكل المحتملة
تسهيل التوجيه و الاشراف لأعضاء المراجعة
مساعدة المراجع في إدارة و تنظيم ارتباط المراجعة
المساعدة في اختيار أعضاء فريق المراجعة
مصادر جمع المعلومات لفهم الوحدة
الاستفسارات من الإدارة و العاملين بالمنشأة
الملاحظة و الفحص للأنشطة الرئيسة و التقارير
الاطلاع على الملف الدائم للمراجعة إذا كان العميل مستمراً
فهم الوحدة و بيئتها (الداخلية و الخارجية)
فهم العوامل الخارجية المؤثرة على منشأة العميل
فهم طبيعة المنشأة من حيث مصادر الايراد و المنتجات و سياسات التسعير
خطط الإدارة لتحقيق أهداف المنشأة
اختيار إدارة المنشأة للسياسات المحاسبية
متطلبات التخطيط (الأعمال التحضيرية)
الإجراءات التحليلية (الاختبارات التحليلية تقلل اختبارات الفحص)
الفهم العام للإطار القانوني و التنظيمي للمنشأة
تحديد الأهمية النسبية
أداء إجراءات أخرى لتقدير الخطر
اشتراك الخبراء
الأنشطة المبدئية للارتباط
يساعد تنفيذ هذه الأنشطة في التعرف على و تقويم الأحداث أو الظروف التي قد تؤثر سلباً على تخطيط و تنفيذ المراجعة
أهم الأنشطة المبدئية :
١. الاستقلال للمراجع .
٢. نزاهة الإدارة .
٣. عدم وجود سوء تفاهم مع العميل


التخطيط لمراجعة القوائم المالية
استراتيجية تخطيط المراجعة
النظم المعمول بها في المنشأة :
١. النظام المحاسبي .
٢. نظام المراقبة الداخلي .
٣. الاستفسارات و الشهادات التي تقدمها الإدارة للمراجع .
الاختبارات الأساسية :
١. اختبارات الالتزام .
٢. الاختبارات التحليلية .
٣. اختبارات التحقق (من العمليات و الأرصدة)
* تساعد هذه الاستراتيجيات في توزيع الموارد المتاحة و تخصيصها لمجالات المراجعة و كيفية و توقيت إدارة تلك الموارد .
التوثيق
توثيق الاستراتيجية العامة للمراجعة :
هو سجل للقرارات الرئيسة الضرورية لتخطيط المراجعة
توثيق خطة المراجعة :
هو سجل لطبيعة و مدى و توقيت إجراءات المراجعة المخططة
خطة المراجعة
هي أكثر تفصيلاً من الخطة الاستراتيجية و تتضمن طبيعة و توقيت و مدى إجراءات المراجعة
التوجيه و الإشراف و الفحص
مراعاة حجم و تعقيد المنشأة
مراعاة المخاطر المقدرة للتحريف الجوهري
مراعاة مجال المراجعة
مراعاة قدرات و كفاءة أعضاء فريق المراجعة

الأهمية النسبية

أسس تحديد مستوى الأهمية النسبية

- يتضمن تحديد الأهمية النسبية ممارسة الحكم المهني ، و يتم تطبيق النسبة المئوية كأساس مرجعي
- يتم مراعاة هيكل ملكية المنشأة
- يتم مراعاة طبيعة المنشأة
- يتم مراعاة عناصر القوائم المالية
- يتم مراعاة البنود التي يركز عليها مستخدمي القوائم المالية

خطوات تحديد الأهمية النسبية

١. تحديد الحكم الأولي عن الأهمية النسبية :
يعني القيمة القصوى من التحريف التي يعتقد المراجع أن وجودها بالقوائم المالية لا تؤثر على قرارات المستخدمين

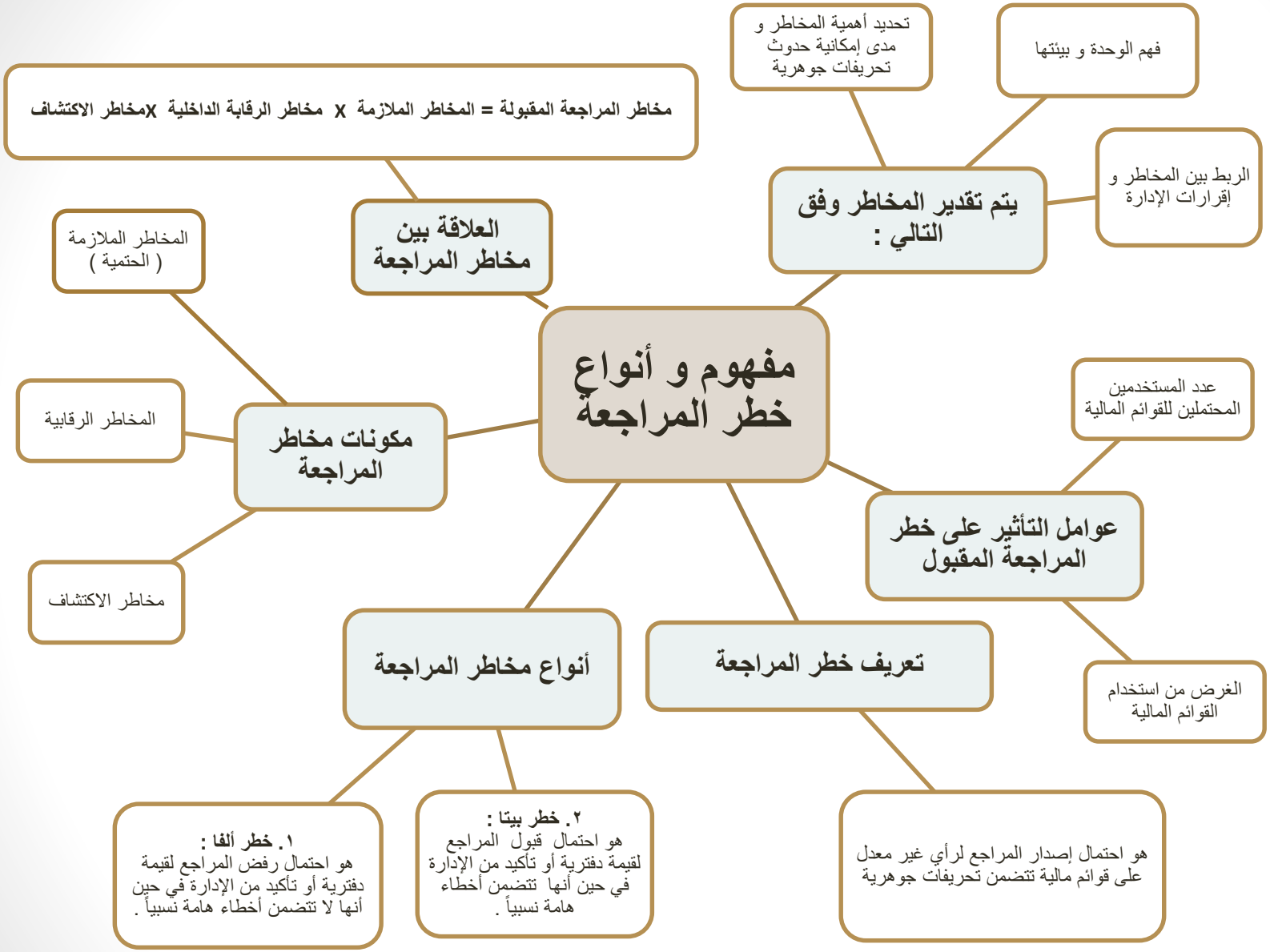
٢. تحديد أسس تقييم الأهمية النسبية:
* (٥-١٠%) من صافي الربح قبل الضريبة أو من مجموع (الأصول / الخصوم) المتداولة .
* (٠,٥-٢%) من إجمالي الأصول أو إجمالي الإيرادات .
* (١-٥%) من إجمالي حقوق الملكية .

٣. تحديد العوامل النوعية المؤثرة في الأهمية النسبية :
- التحريفات المرتبطة بأمانة الإدارة أكثر أهمية من الأخطاء .
- التحريفات المرتبطة بالتزامات تعاقدية هي أكثر أهمية .
- التحريفات المؤثرة على اتجاهات الأرباح تعتبر جوهرية .

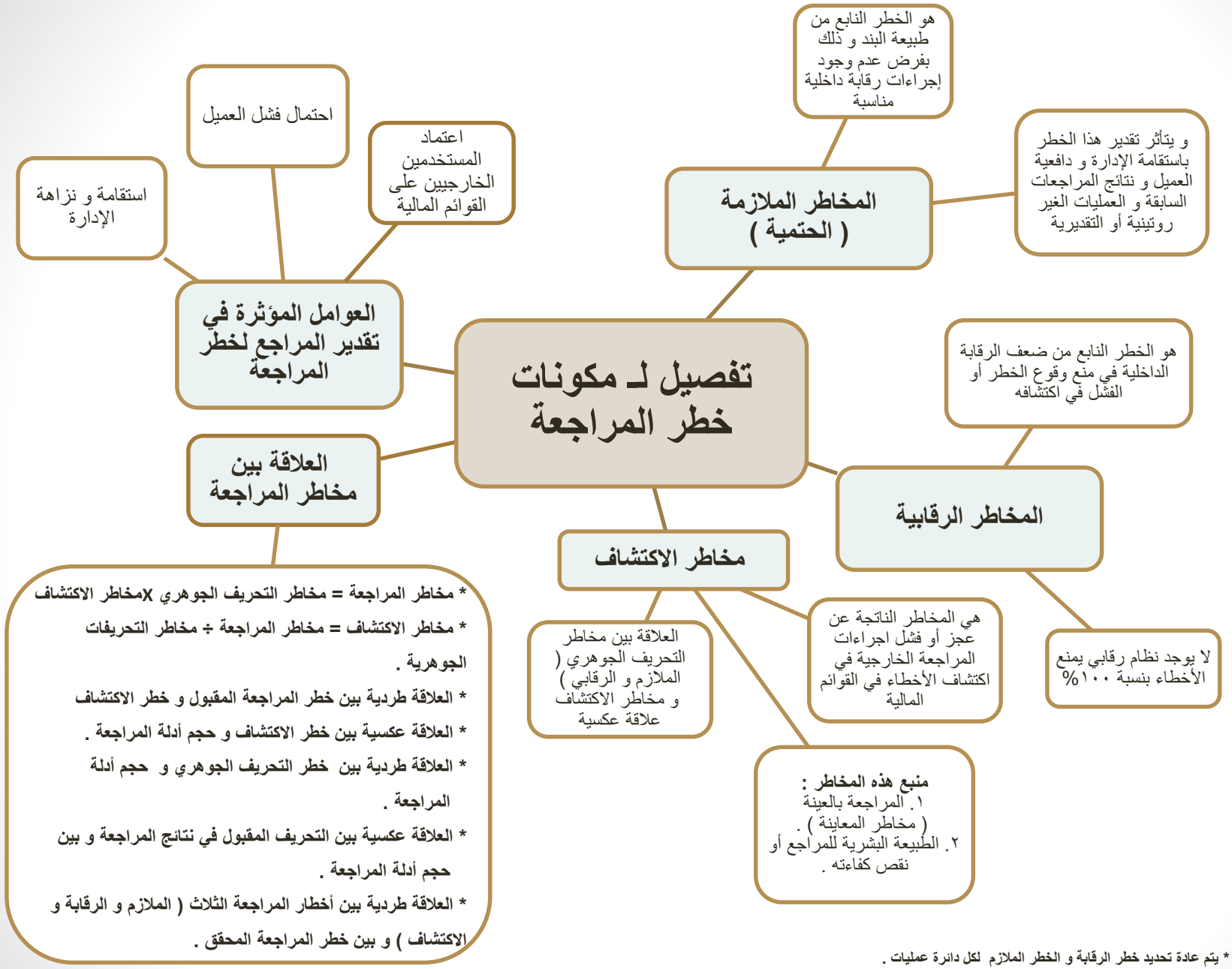
الأهمية النسبية و خطر المراجعة

- تقويم أثر التحريفات غير المصححة على القوائم المالية
- تحديد طبيعة و توقيت و مدى إجراءات المراجعة الإضافية
- التعرف على مخاطر التحريف الجوهري

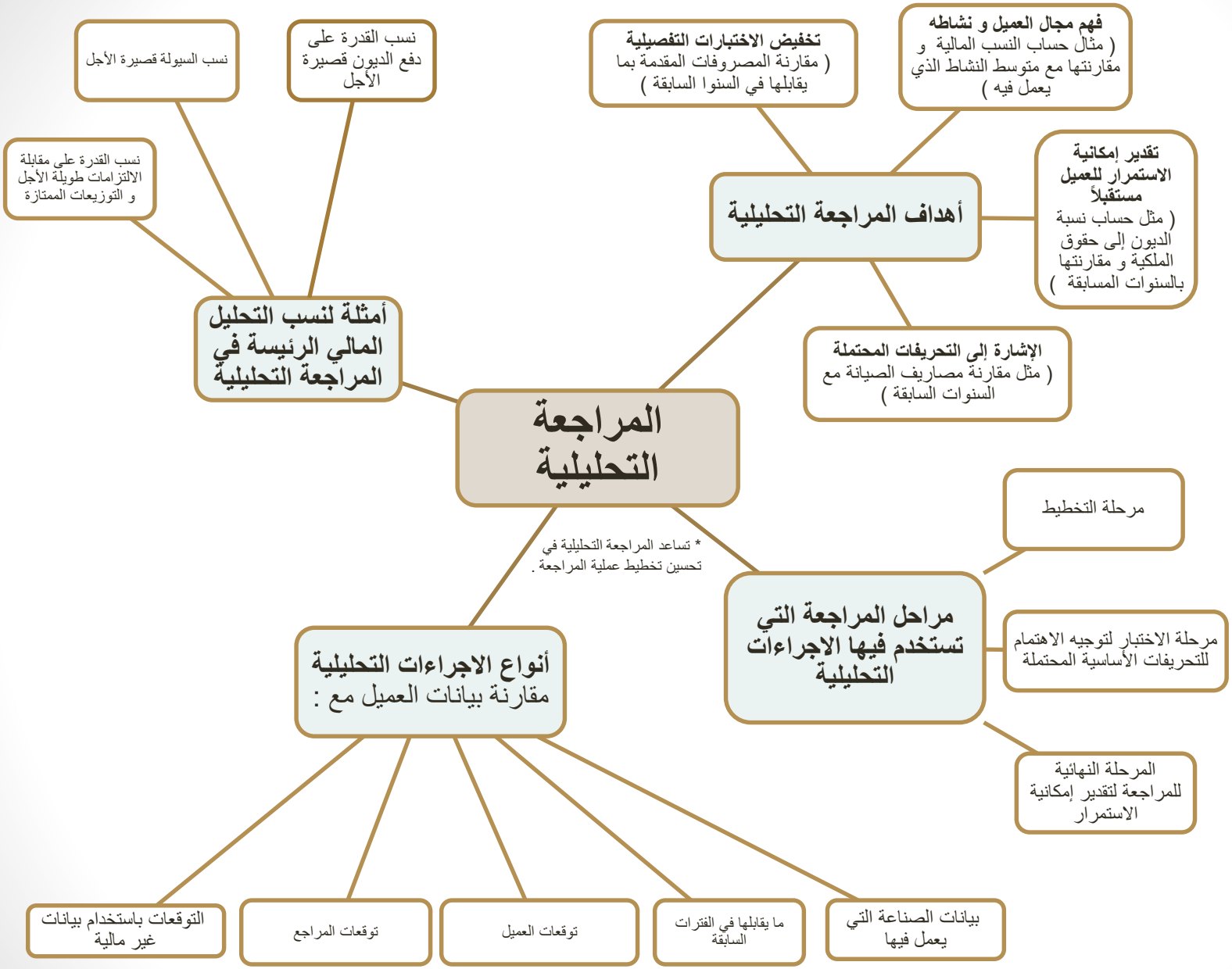
* لم تحدد معايير المراجعة أساساً محدداً لتقدير مستوى الأهمية النسبية .

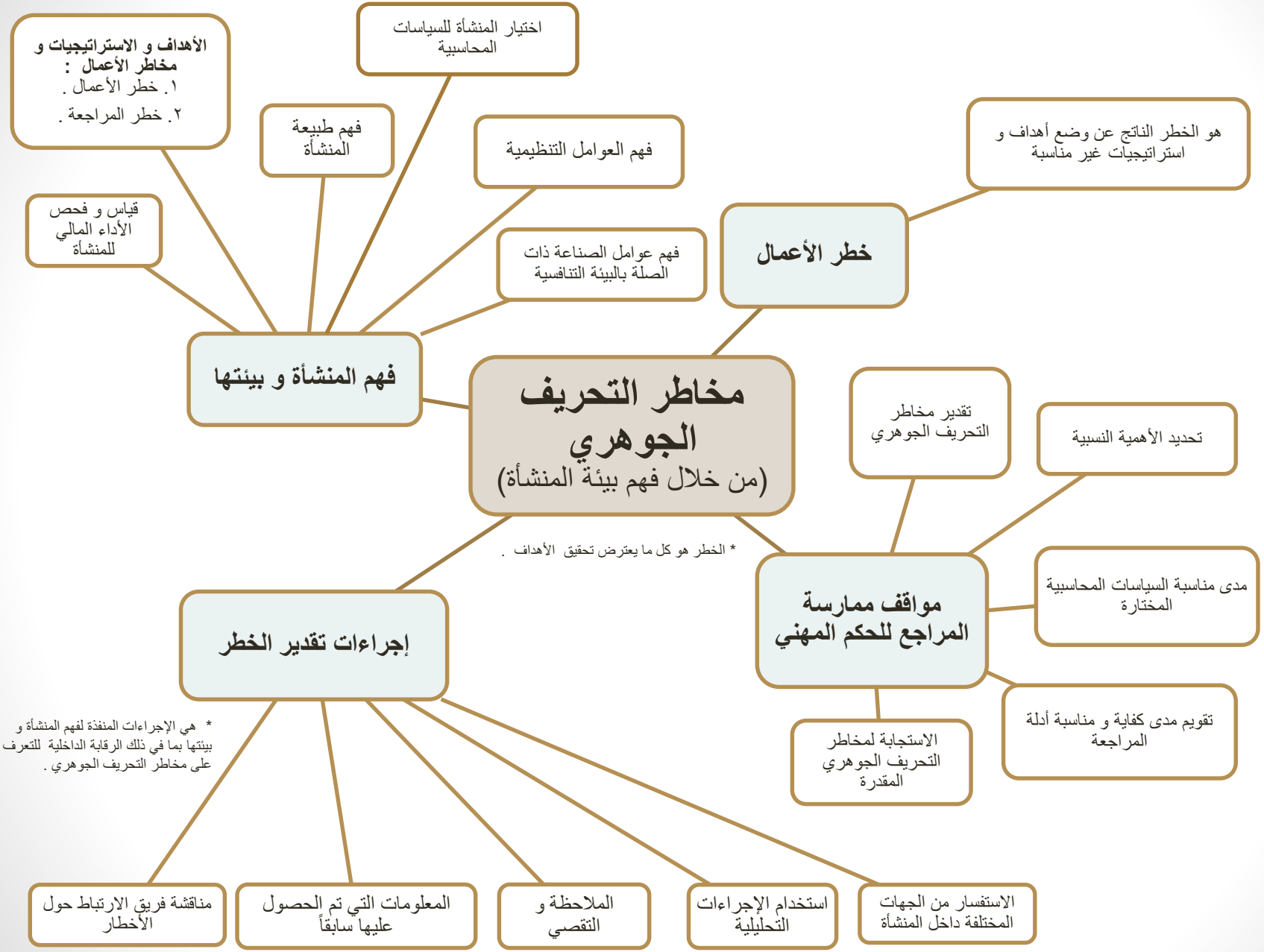


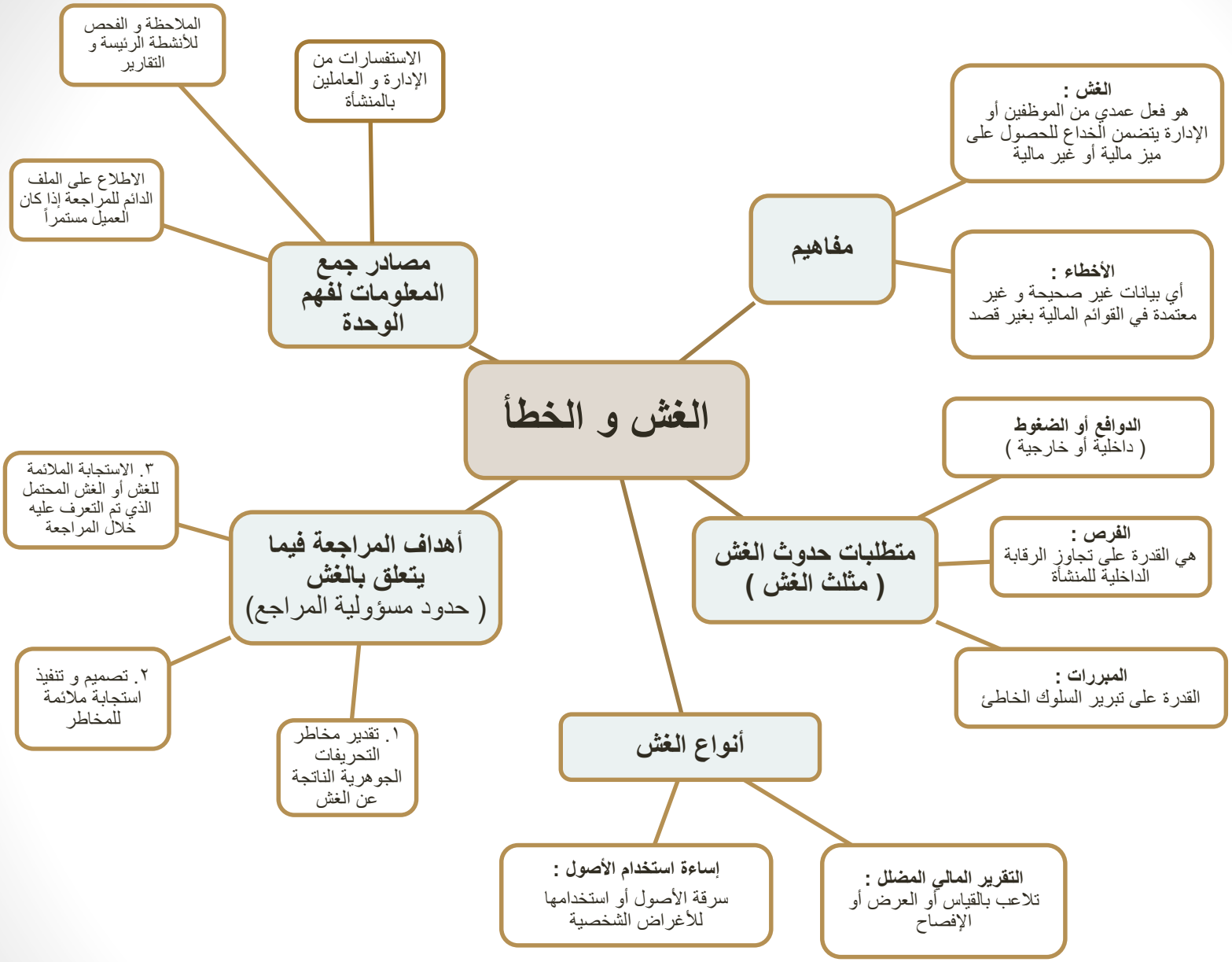
* يجب على المراجع تقدير المخاطر على مستوى القوائم المالية و على مستوى رصيد الحساب .

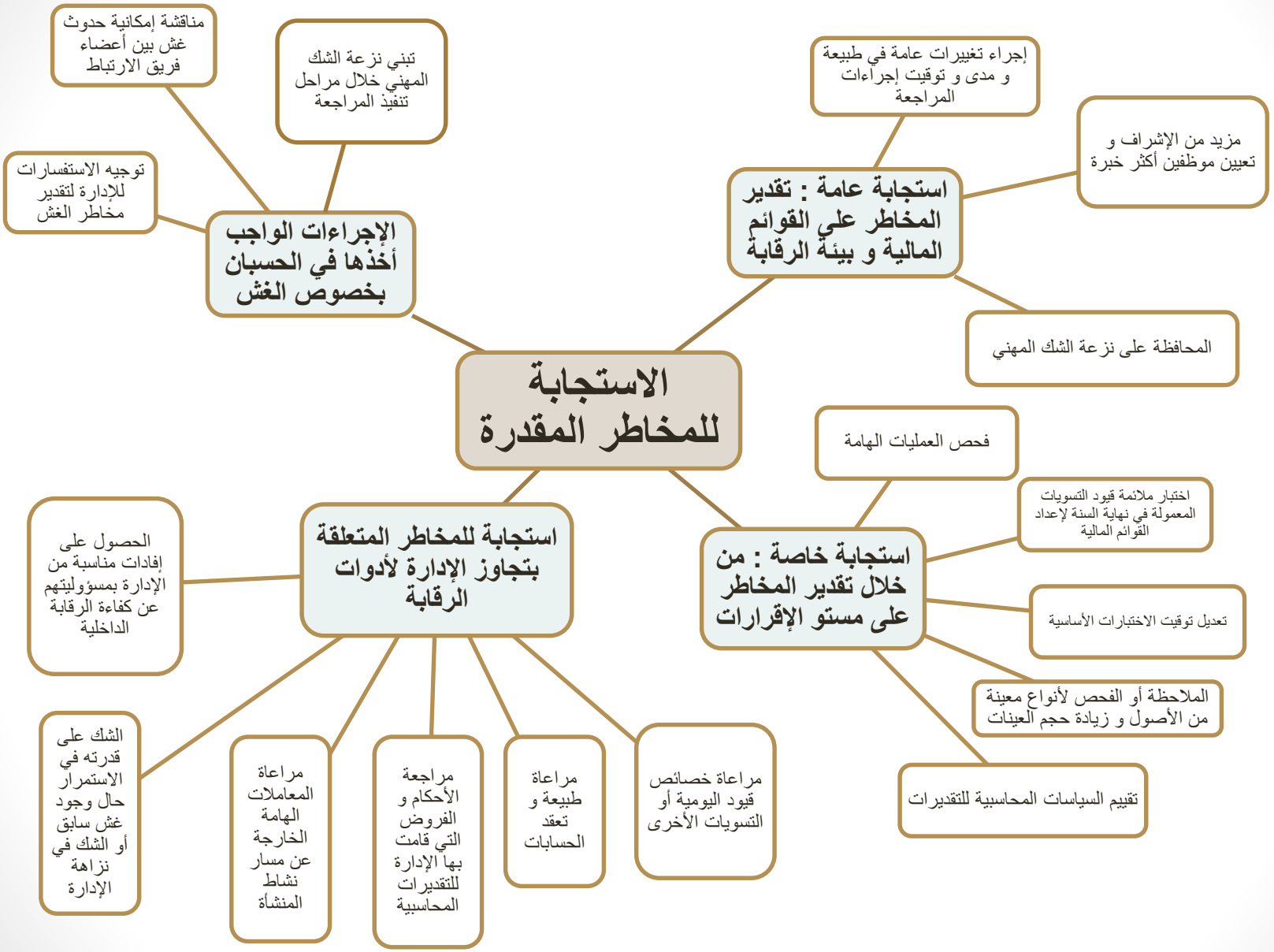


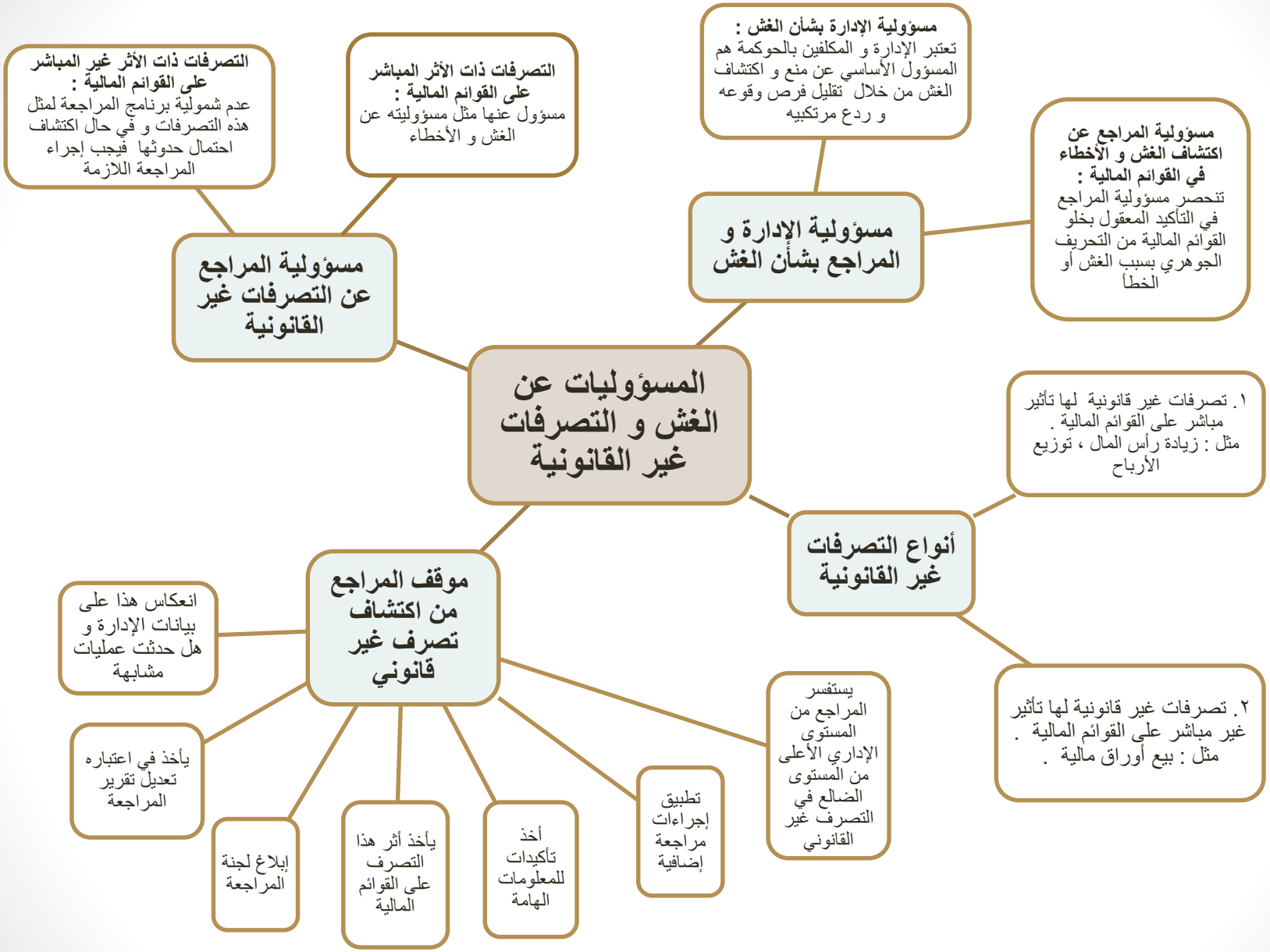
* يتم عادة تحديد خطر الرقابة و الخطر الملازم لكل دائرة عمليات .
* يتم تحديد خطر المراجعة المقبول في مرحلة التخطيط و يتم تثبيته في كل دائرة و كل حساب .

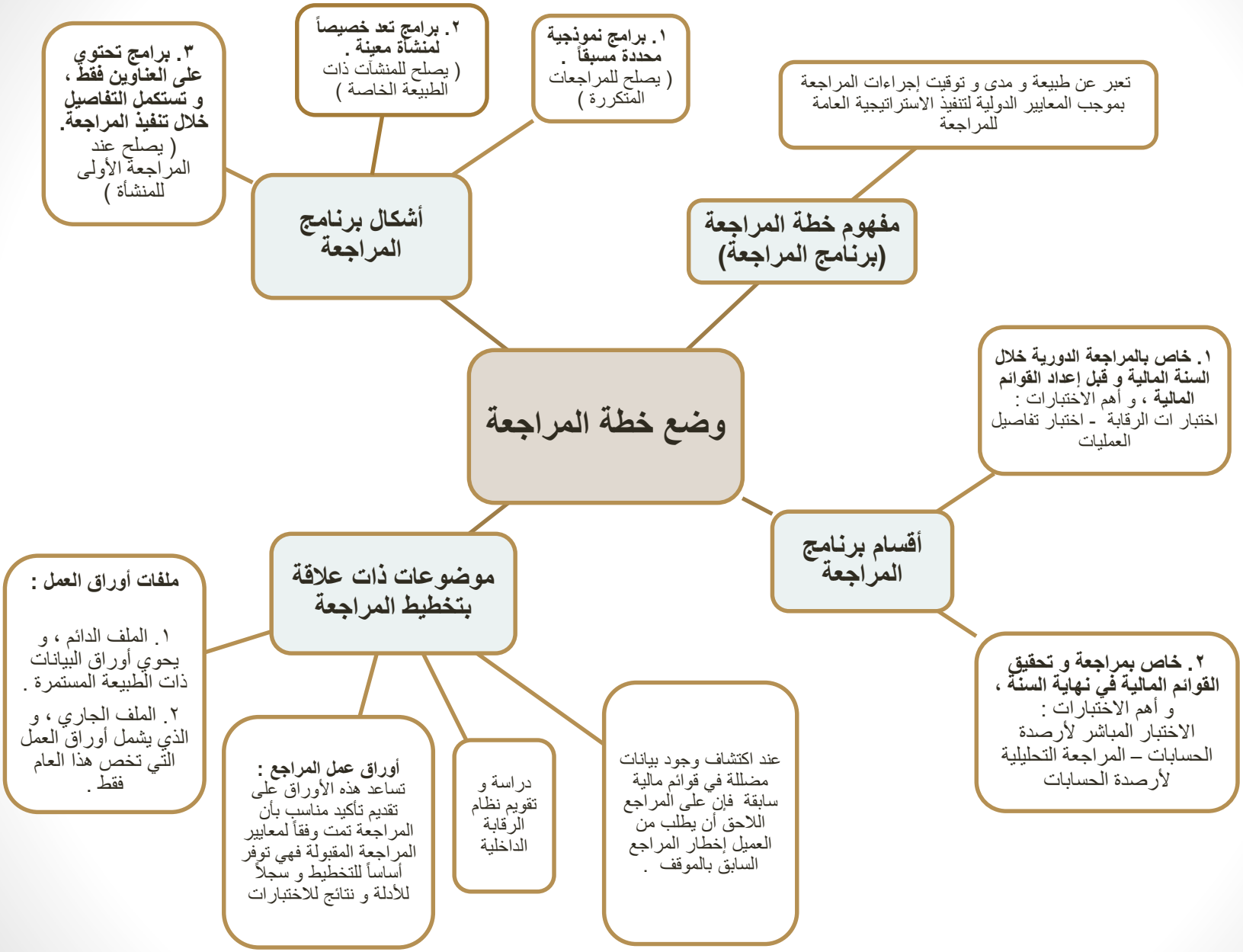

المراجعة التحليلية
أهداف المراجعة التحليلية
فهم مجال العميل و نشاطه (مثال حساب النسب المالية و مقارنتها مع متوسط النشاط الذي يعمل فيه)
تخفيض الاختبارات التفصيلية (مقارنة المصروفات المقدمة بما يقابلها في السنوا السابقة)
تقدير إمكانية الاستمرار للعميل مستقبلاً (مثل حساب نسبة الديون إلى حقوق الملكية و مقارنتها بالسنوات المسابقة)
الإشارة إلى التحريفات المحتملة (مثل مقارنة مصاريف الصيانة مع السنوات السابقة)
أمثلة لنسب التحليل المالي الرئيسة في المراجعة التحليلية
نسب السيولة قصيرة الأجل
نسب القدرة على دفع الديون قصيرة الأجل
نسب القدرة على مقابلة الالتزامات طويلة الأجل و التوزيعات الممتازة
مراحل المراجعة التي تستخدم فيها الاجراءات التحليلية
مرحلة التخطيط
مرحلة الاختبار لتوجيه الاهتمام للتحريفات الأساسية المحتملة
المرحلة النهائية للمراجعة لتقدير إمكانية الاستمرار
* تساعد المراجعة التحليلية في تحسين تخطيط عملية المراجعة .
أنواع الاجراءات التحليلية مقارنة بيانات العميل مع :
بيانات الصناعة التي يعمل فيها
ما يقابلها في الفترات السابقة
توقعات العميل
توقعات المراجع
التوقعات باستخدام بيانات غير مالية


مخاطر التحريف الجوهري
(من خلال فهم بيئة المنشأة)
خطر الأعمال
هو الخطر الناتج عن وضع أهداف و استراتيجيات غير مناسبة
الأهداف و الاستراتيجيات و مخاطر الأعمال :
١. خطر الأعمال .
٢. خطر المراجعة .
فهم المنشأة و بيئتها
اختيار المنشأة للسياسات المحاسبية
فهم طبيعة المنشأة
فهم العوامل التنظيمية
قياس و فحص الأداء المالي للمنشأة
فهم عوامل الصناعة ذات الصلة بالبيئة التنافسية
مواقف ممارسة المراجع للحكم المهني
تقدير مخاطر التحريف الجوهري
تحديد الأهمية النسبية
مدى مناسبة السياسات المحاسبية المختارة
تقويم مدى كفاية و مناسبة أدلة المراجعة
الاستجابة لمخاطر التحريف الجوهري المقدرة
* الخطر هو كل ما يعترض تحقيق الأهداف .
إجراءات تقدير الخطر
* هي الإجراءات المنفذة لفهم المنشأة و بيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية للتعرف على مخاطر التحريف الجوهري .
الاستفسار من الجهات المختلفة داخل المنشأة
استخدام الإجراءات التحليلية
الملاحظة و التقصي
المعلومات التي تم الحصول عليها سابقاً
مناقشة فريق الارتباط حول الأخطار

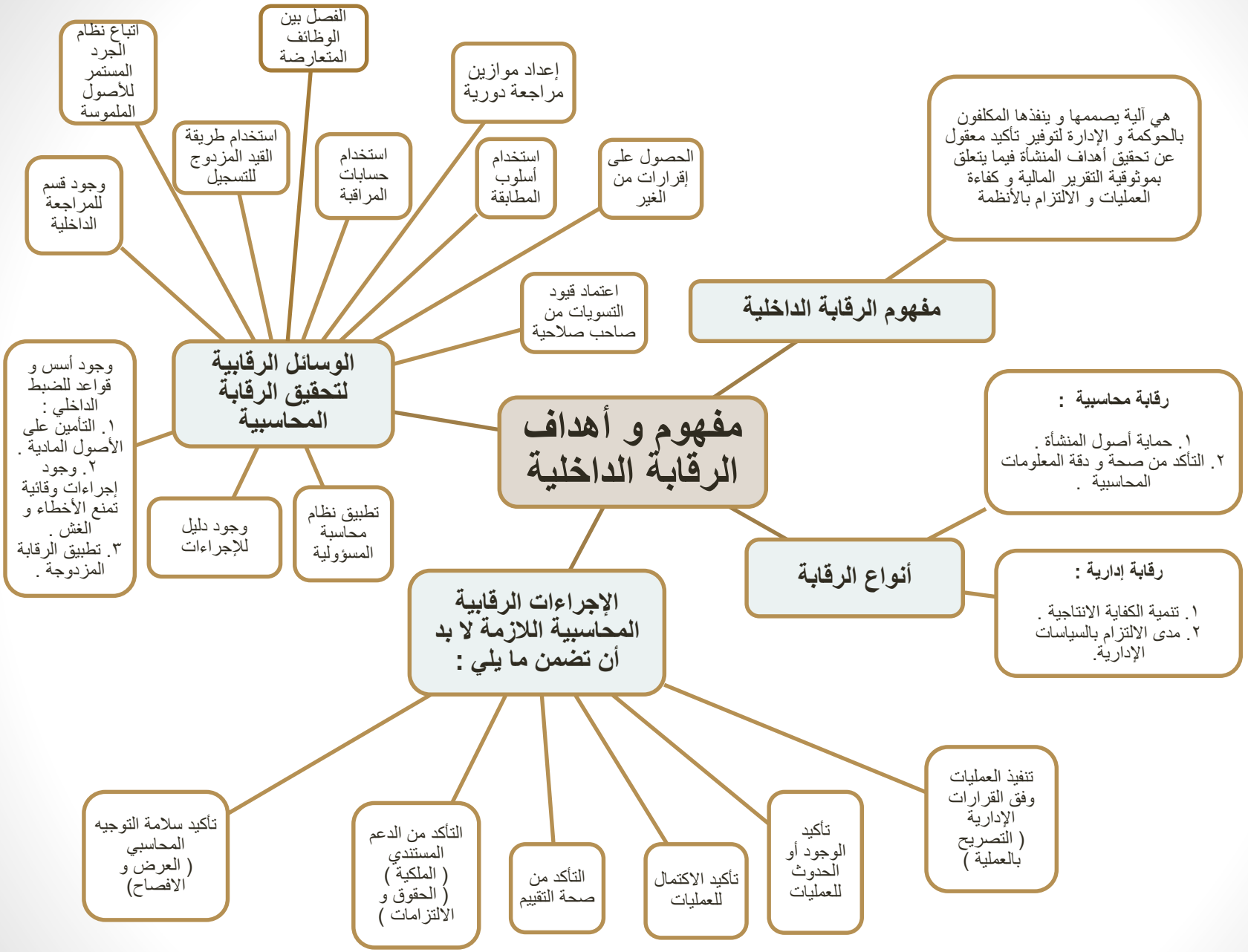

الغش و الخطأ
مفاهيم
الغش :
هو فعل عمدي من الموظفين أو الإدارة يتضمن الخداع للحصول على ميز مالية أو غير مالية
الأخطاء :
أي بيانات غير صحيحة و غير معتمدة في القوائم المالية بغير قصد
مصادر جمع المعلومات لفهم الوحدة
الاستفسارات من الإدارة و العاملين بالمنشأة
الملاحظة و الفحص للأنشطة الرئيسة و التقارير
الاطلاع على الملف الدائم للمراجعة إذا كان العميل مستمراً
متطلبات حدوث الغش (مثلث الغش)
الدوافع أو الضغوط (داخلية أو خارجية)
الفرص :
هي القدرة على تجاوز الرقابة الداخلية للمنشأة
المبررات :
القدرة على تبرير السلوك الخاطئ
أهداف المراجعة فيما يتعلق بالغش (حدود مسؤولية المراجع)
١. تقدير مخاطر التحريفات الجوهرية الناتجة عن الغش
٢. تصميم و تنفيذ استجابة ملائمة للمخاطر
٣. الاستجابة الملائمة للغش أو الغش المحتمل الذي تم التعرف عليه خلال المراجعة
أنواع الغش
التقرير المالي المضلل :
تلاعب بالقياس أو العرض أو الإفصاح
إساءة استخدام الأصول :
سرقة الأصول أو استخدامها للأغراض الشخصية

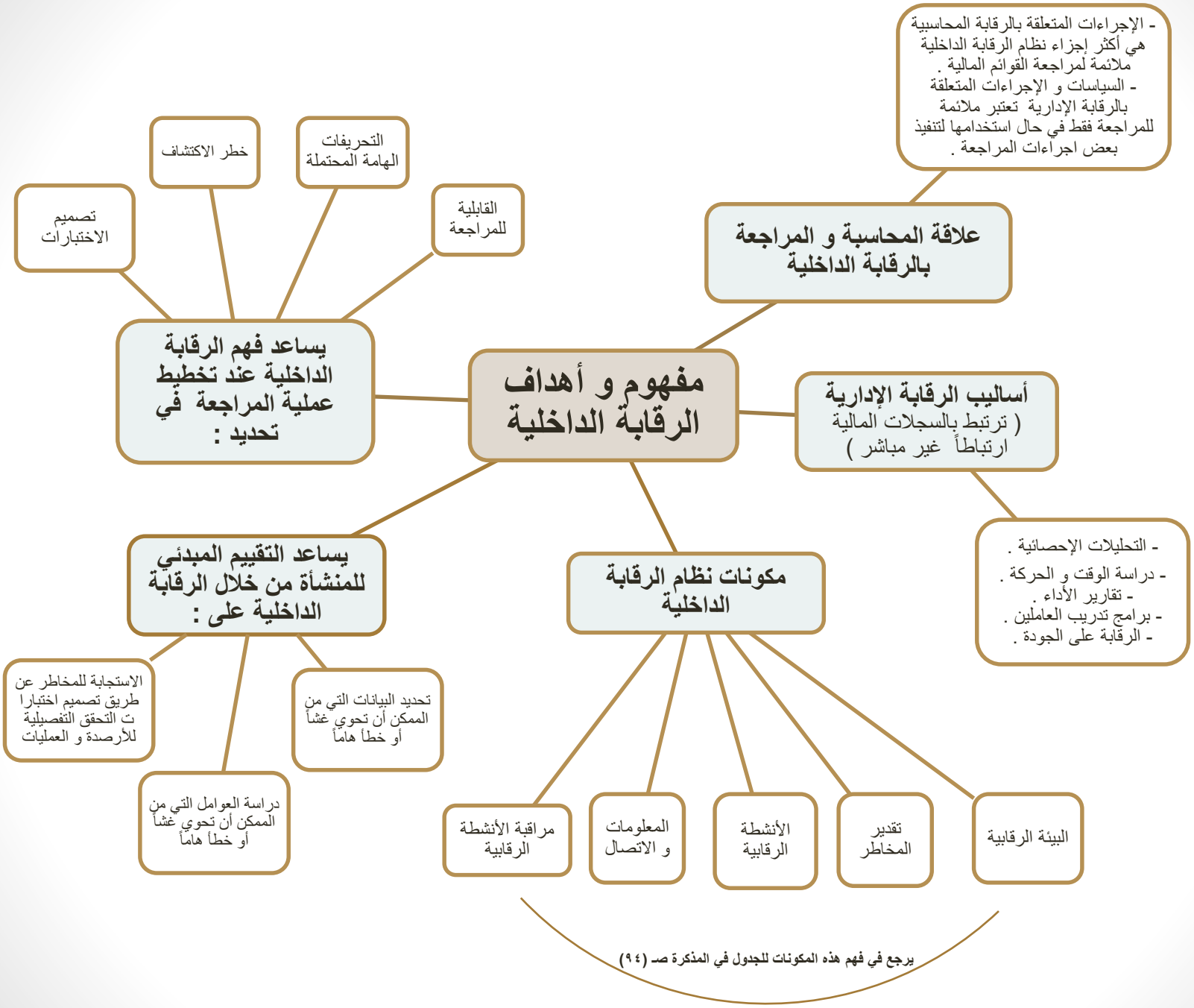

الاستجابة للمخاطر المقدرة
استجابة عامة : تقدير المخاطر علي القوائم المالية و بيئة الرقابة
إجراء تغييرات عامة في طبيعة و مدى و توقيت إجراءات المراجعة
مزيد من الإشراف و تعيين موظفين أكثر خبرة
المحافظة على نزعة الشك المهني
استجابة خاصة : من خلال تقدير المخاطر على مستو الإقرارات
فحص العمليات الهامة
اختبار ملائمة قيود التسويات المعمولة في نهاية السنة لإعداد القوائم المالية
تعديل توقيت الاختبارات الأساسية
الملاحظة أو الفحص لأنواع معينة من الأصول و زيادة حجم العينات
تقييم السياسات المحاسبية للتقديرات
الإجراءات الواجب أخذها في الحسبان بخصوص الغش
مناقشة إمكانية حدوث غش بين أعضاء فريق الارتباط
تبني نزعة الشك المهني خلال مراحل تنفيذ المراجعة
توجيه الاستفسارات للإدارة لتقدير مخاطر الغش
استجابة للمخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة لأدوات الرقابة
الحصول على إفادات مناسبة من الإدارة بمسؤوليتهم عن كفاءة الرقابة الداخلية
الشك على قدرته في الاستمرار حال وجود غش سابق أو الشك في نزاهة الإدارة
مراعاة المعاملات الهامة الخارجة عن مسار نشاط المنشأة
مراجعة الأحكام و الفروض التي قامت بها الإدارة للتقديرات المحاسبية
مراعاة طبيعة و تعقد الحسابات
مراعاة خصائص قيود اليومية أو التسويات الأخرى


المسؤوليات عن الغش و التصرفات غير القانونية
مسؤولية الإدارة و المراجع بشأن الغش
مسؤولية الإدارة بشأن الغش : تعتبر الإدارة و المكلفين بالحوكمة هم المسؤول الأساسي عن منع و اكتشاف الغش من خلال تقليل فرص وقوعه و ردع مرتكبيه
مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش و الأخطاء في القوائم المالية : تنحصر مسؤولية المراجع في التأكيد المعقول بخلو القوائم المالية من التحريف الجوهري بسبب الغش أو الخطأ
مسؤولية المراجع عن التصرفات غير القانونية
التصرفات ذات الأثر المباشر على القوائم المالية : مسؤول عنها مثل مسؤوليته عن الغش و الأخطاء
التصرفات ذات الأثر غير المباشر على القوائم المالية : عدم شمولية برنامج المراجعة لمثل هذه التصرفات و في حال اكتشاف احتمال حدوثها فيجب إجراء المراجعة اللازمة
أنواع التصرفات غير القانونية
١. تصرفات غير قانونية لها تأثير مباشر على القوائم المالية . مثل : زيادة رأس المال ، توزيع الأرباح
٢. تصرفات غير قانونية لها تأثير غير مباشر على القوائم المالية . مثل : بيع أوراق مالية .
موقف المراجع من اكتشاف تصرف غير قانوني
انعكاس هذا على بيانات الإدارة و هل حدثت عمليات مشابهة
يأخذ في اعتباره تعديل تقرير المراجعة
إبلاغ لجنة المراجعة
يأخذ أثر هذا التصرف على القوائم المالية
أخذ تأكيدات للمعلومات الهامة
تطبيق إجراءات مراجعة إضافية
يستفسر المراجع من المستوى الإداري الأعلى من المستوى الضالع في التصرف غير القانوني

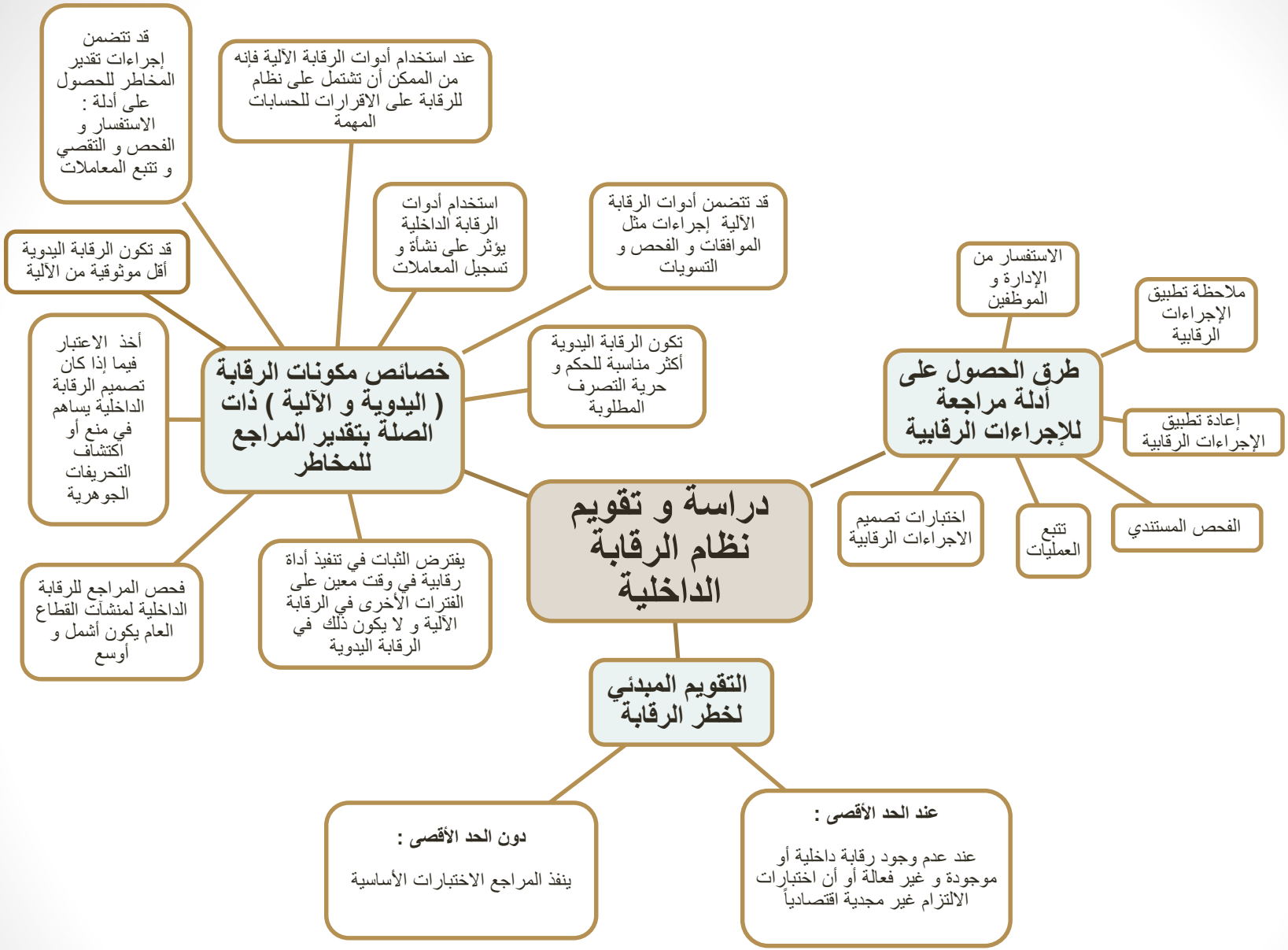

وضع خطة المراجعة
مفهوم خطة المراجعة (برنامج المراجعة)
تعبر عن طبيعة و مدى و توقيت إجراءات المراجعة بموجب المعايير الدولية لتنفيذ الاستراتيجية العامة للمراجعة
أشكال برنامج المراجعة
١. برامج نموذجية محددة مسبقاً . (يصلح للمراجعات المتكررة)
٢. برامج تعد خصيصاً لمنشأة معينة . (يصلح للمنشآت ذات الطبيعة الخاصة)
٣. برامج تحتوي على العناوين فقط ، و تستكمل التفاصيل خلال تنفيذ المراجعة. (يصلح عند المراجعة الأولى للمنشأة)
أقسام برنامج المراجعة
١. خاص بالمراجعة الدورية خلال السنة المالية و قبل إعداد القوائم المالية ، و أهم الاختبارات : اختبار ات الرقابة - اختبار تفاصيل العمليات
٢. خاص بمراجعة و تحقيق القوائم المالية في نهاية السنة ، و أهم الاختبارات : الاختبار المباشر لأرصدة الحسابات – المراجعة التحليلية لأرصدة الحسابات
موضوعات ذات علاقة بتخطيط المراجعة
ملفات أوراق العمل :
١. الملف الدائم ، و يحوي أوراق البيانات ذات الطبيعة المستمرة .
٢. الملف الجاري ، و الذي يشمل أوراق العمل التي تخص هذا العام فقط .
أوراق عمل المراجع : تساعد هذه الأوراق على تقديم تأكيد مناسب بأن المراجعة تمت وفقاً لمعايير المراجعة المقبولة فهي توفر أساساً للتخطيط و سجلاً للأدلة و نتائج للاختبارات
دراسة و تقويم نظام الرقابة الداخلية
عند اكتشاف وجود بيانات مضللة في قوائم مالية سابقة فإن على المراجع اللاحق أن يطلب من العميل إخطار المراجع السابق بالموقف .

دراسة و تقويم
نظام الرقابة الداخلية


مفهوم و أهداف الرقابة الداخلية
مفهوم الرقابة الداخلية
هي آلية يصممها و ينفذها المكلفون بالحوكمة و الإدارة لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية التقرير المالية و كفاءة العمليات و الالتزام بالأنظمة
أنواع الرقابة
رقابة محاسبية :
١. حماية أصول المنشأة .
٢. التأكد من صحة و دقة المعلومات المحاسبية .
رقابة إدارية :
١. تنمية الكفاية الانتاجية .
٢. مدى الالتزام بالسياسات الإدارية.
الوسائل الرقابية لتحقيق الرقابة المحاسبية
وجود أسس و قواعد للضبط الداخلي :
١. التأمين على الأصول المادية .
٢. وجود إجراءات وقائية تمنع الأخطاء و الغش .
٣. تطبيق الرقابة المزدوجة .
وجود دليل للإجراءات
تطبيق نظام محاسبة المسؤولية
اعتماد قيود التسويات من صاحب صلاحية
الحصول على إقرارات من الغير
استخدام أسلوب المطابقة
استخدام حسابات المراقبة
استخدام طريقة القيد المزدوج للتسجيل
الفصل بين الوظائف المتعارضة
إعداد موازين مراجعة دورية
اتباع نظام الجرد المستمر للأصول الملموسة
وجود قسم للمراجعة الداخلية
الإجراءات الرقابية المحاسبية اللازمة لا بد أن تضمن ما يلي :
تنفيذ العمليات وفق القرارات الإدارية (التصريح بالعملية)
تأكيد الوجود أو الحدوث للعمليات
تأكيد الاكتمال للعمليات
التأكد من صحة التقييم
التأكد من الدعم المستندي (الملكية) (الحقوق و الالتزامات)
تأكيد سلامة التوجيه المحاسبي (العرض و الافصاح)



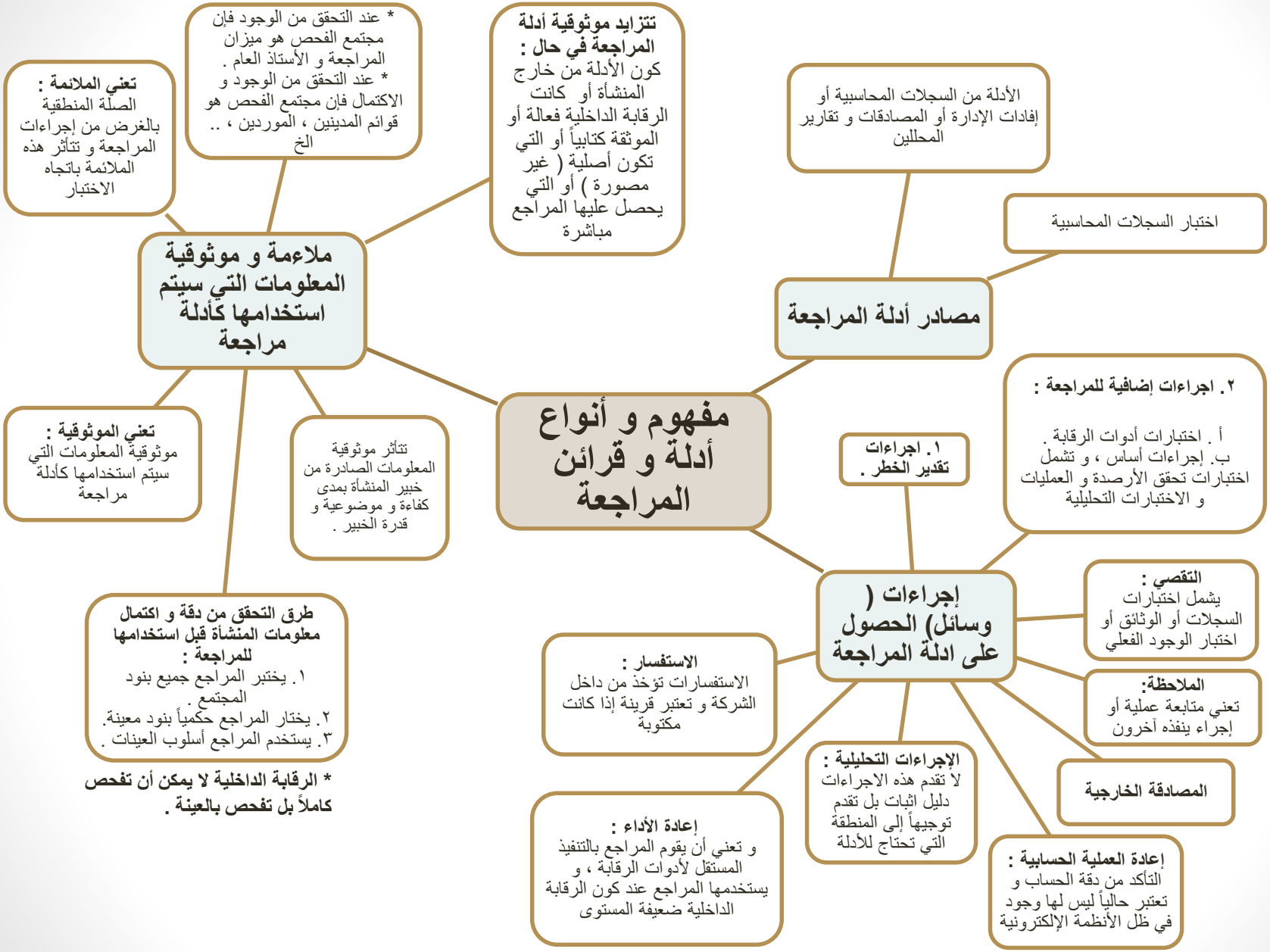
يرجع في فهم هذه المكونات للجدول في المذكرة صـ (٩٤)

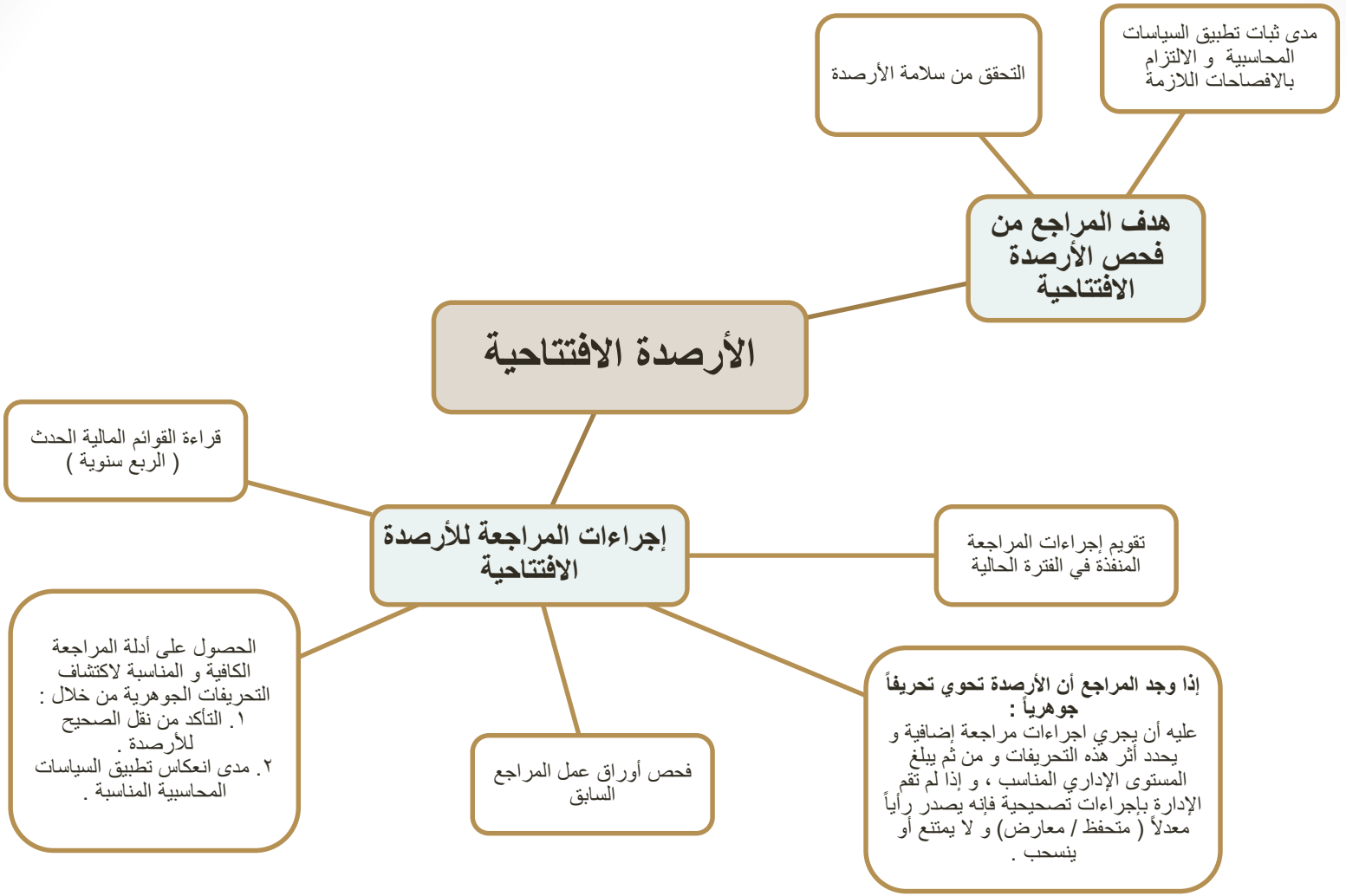

دراسة و تقويم نظام الرقابة الداخلية
خصائص مكونات الرقابة (اليدوية و الآلية) ذات الصلة بتقدير المراجع للمخاطر
قد تتضمن إجراءات تقدير المخاطر للحصول على أدلة : الاستفسار و الفحص و التقصي و تتبع المعاملات
عند استخدام أدوات الرقابة الآلية فإنه من الممكن أن تشتمل على نظام للرقابة على الاقرارات للحسابات المهمة
استخدام أدوات الرقابة الداخلية يؤثر على نشأة و تسجيل المعاملات
قد تتضمن أدوات الرقابة الآلية إجراءات مثل الموافقات و الفحص و التسويات
قد تكون الرقابة اليدوية أقل موثوقية من الآلية
أخذ الاعتبار فيما إذا كان تصميم الرقابة الداخلية يساهم في منع أو اكتشاف التحريفات الجوهرية
تكون الرقابة اليدوية أكثر مناسبة للحكم و حرية التصرف المطلوبة
فحص المراجع للرقابة الداخلية لمنشآت القطاع العام يكون أشمل و أوسع
يفترض الثبات في تنفيذ أداة رقابية في وقت معين على الفترات الأخرى في الرقابة الآلية و لا يكون ذلك في الرقابة اليدوية
طرق الحصول على أدلة مراجعة للإجراءات الرقابية
الاستفسار من الإدارة و الموظفين
ملاحظة تطبيق الإجراءات الرقابية
إعادة تطبيق الإجراءات الرقابية
الفحص المستندي
تتبع العمليات
اختبارات تصميم الاجراءات الرقابية
التقويم المبدئي لخطر الرقابة
عند الحد الأقصى :
عند عدم وجود رقابة داخلية أو موجودة و غير فعالة أو أن اختبارات الالتزام غير مجدية اقتصادياً
- اختبارات الالتزام غير مطلوبة .
- يجب على المراجع توثيق النتيجة دون السبب .
دون الحد الأقصى :
ينفذ المراجع الاختبارات الأساسية
- اختبارات الالتزام مطلوبة حال كون النظام الرقابي مناسباً .
- يجب على المراجع توثيق النتيجة و السبب .

دراسة و تقويم نظام الرقابة الداخلية
كيفية تقدير خطر الرقابة
يتم تقدير خطر الرقابة من خلال ربطه بأهداف مراجعة العمليات في كل دائرة و الرقابة الداخلية الموجودة ، و فق الخطوات التالية : تحديد أهداف المراجعة و من ثم تحديد أساليب الرقابة التي تحقق الأهداف و من ثم تقييم أوجه الضعف
المراجع يستخدم الحد المقدر لمخاطر التحريف الجوهري لتحديد الحد المقبول لخطر الاكتشاف و العلاقة بينهما عكسية
عند انخفاض الحد المقبول لخطر الاكتشاف زادت الثقة التي يجب أن توفرها اختبارات التحقق و لتحقيق ذلك يتعين على المراجع تغيير طبيعة و مدى و توقيت اختبارات التحقق
الظروف التي تزيد خطر الرقابة : تغير في بيئية التشغيل ، تعيين موظفين جدد ، ظهور خطوط أو منتجات جديدة ، إعادة هيكلة المنشأة
أساليب توثيق فهم الرقابة الداخلية في المنشآت الكبيرة
قائمة الاستقصاء (الاستبيان) : هي مجموعة من الأسئلة عن النظام الرقابي و إجراءاته . - عيبها لا تعطي رؤية عامة و عرضة لسوء الفهم .
جداول القرارات : هي طريقة بيانية يتم فيها مضاهاة الشروط اللازمة للنظام الرقابي و ربطها بأنواع من اختبارات الرقابة . - هذا أدق أسلوب .
خرائط تدفق العمليات : عبارة عن أشكال تصف تدفق العمل و المستندات في النظام . - يبرز هذا الأسلوب وجود الفصل بين الوظائف
المذكرات و الملخصات (الوصف النظري) : يعني وصف النظام المحاسبي و الرقابة الداخلية . - عيب هذه الطريقة الوقت و الجهد .
* أما المنشآت الصغيرة فيكتفى بمذكرة التوثيق .
إعادة تقييم مخاطر الرقابة (يجب على المراجع تحديد الأدلة الداعمة لتخفيض خطر الرقابة وفق التالي :)
أنواع أدلة الاثبات : توثيق لتصميم الأساليب الرقابية أو الملاحظة و إعادة التطبيق
توقيت أدلة الاثبات : - توقيت هذه الأدلة يتعلق بتوقيت الحصول عليها مالم يكن النظام آلياً . - كلما طالت المدة كلما قل الاعتماد على الدليل .
* العلاقة تبادلية بين أدلة الاثبات بحيث أن الأدلة المتسقة تزيد درجة الاقناع لدى المراجع و الأدلة العكسية تتطلب البحث عن مزيد من الأدلة .

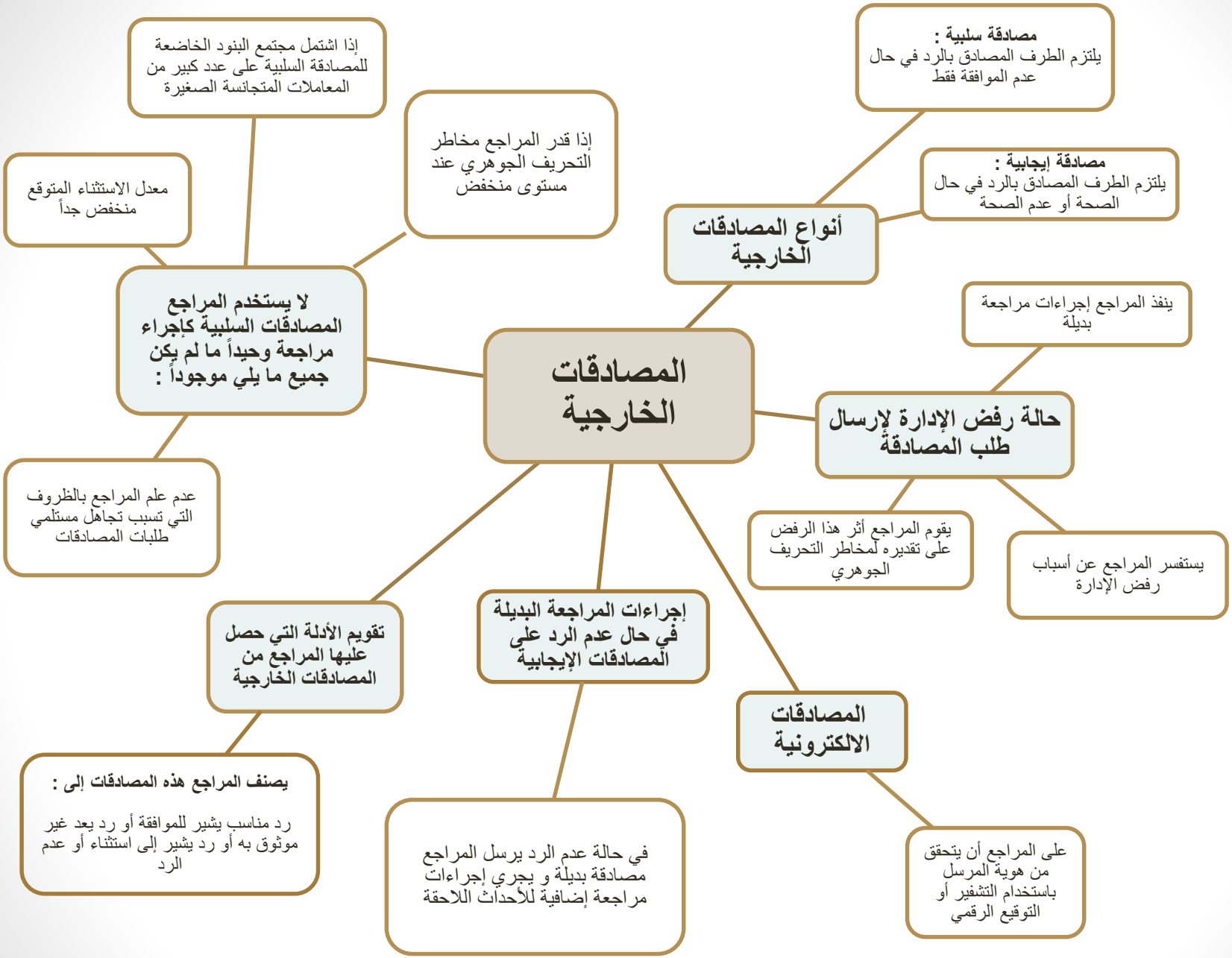
موضوعات متعلقة بنظام الرقابة الداخلية
مدخل دورة العمليات لفهم نظام الرقابة الداخلية
يقوم هذا المدخل على أساس تجميع و تصنيف العمليات المرتبطة مع بعضها البعض حسب الأنشطة الرئيسية
دورات العمليات :
١. دورة المبيعات و التحصيل .
٢. دورة الحيازة و المدفوعات .
٣. دورة الأجور و الرواتب .
٤. دورة المخزون و المستودعات .
٥. دورة الحيازة الرسمالية و إعادة التوزيع .
يستفيد المراجع من تقسيم دورات العمليات على فهم كاف لعلاقة نظام الرقابة الداخلية بكل دورة و دراسة مخاطر التأكيدات المتعلقة بها .
أثر المراجعة الداخلية على عمل المراجع الخارجي من حيث فهم و تنفيذ اختبارات الرقابة
تقليل الاجراءات التي يحتاجها المراجع لفهم النظام الرقابي
تقليل اختبارات الرقابة التي يحتاجها لتعضيد مستوى المخاطرة المحدد
تقليل اختبارات التحقق التفصيلية التي من شأنها الحد من مخاطر الاكتشاف
* ملحوظة :
عند اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي فإن عليه أن يقيم كفاءة المراجع الداخلي و يقوم باختبارات على بعض أعماله
تبليغ نقاط الضعف في الرقابة الداخلية
يقتصر تبليغ المراجع الخارجي بشأن ضعف الرقابة الداخلية الملائمة لإعداد القوائم المالية و المرتبطة بتصميم إجراءات المراجعة
حدود الرقابة الداخلية
التحكم البشري في القرارات
احتمال حدوث عطل في الرقابة الداخلية بسبب الخطأ
امكانية تجنب أدوات الرقابة بالتواطؤ أو تجاوز الإدارة
احتمال عدم فعالية الأداة الرقابية
تقرير المراجع عن نظام الرقابة الداخلية
في حال تقديم الإدارة لتأكيد مكتوب حول نظام الرقابة الداخلية فإن على المراجع اتباع الآتي :
١. تخطيط الارتباط .
٢. تقييم فعالية تصميم النظام الرقابي .
٣. تقييم فعالية التنفيذ .
٤. تكوين رأي عن عدالة تأكيد الإدارة .

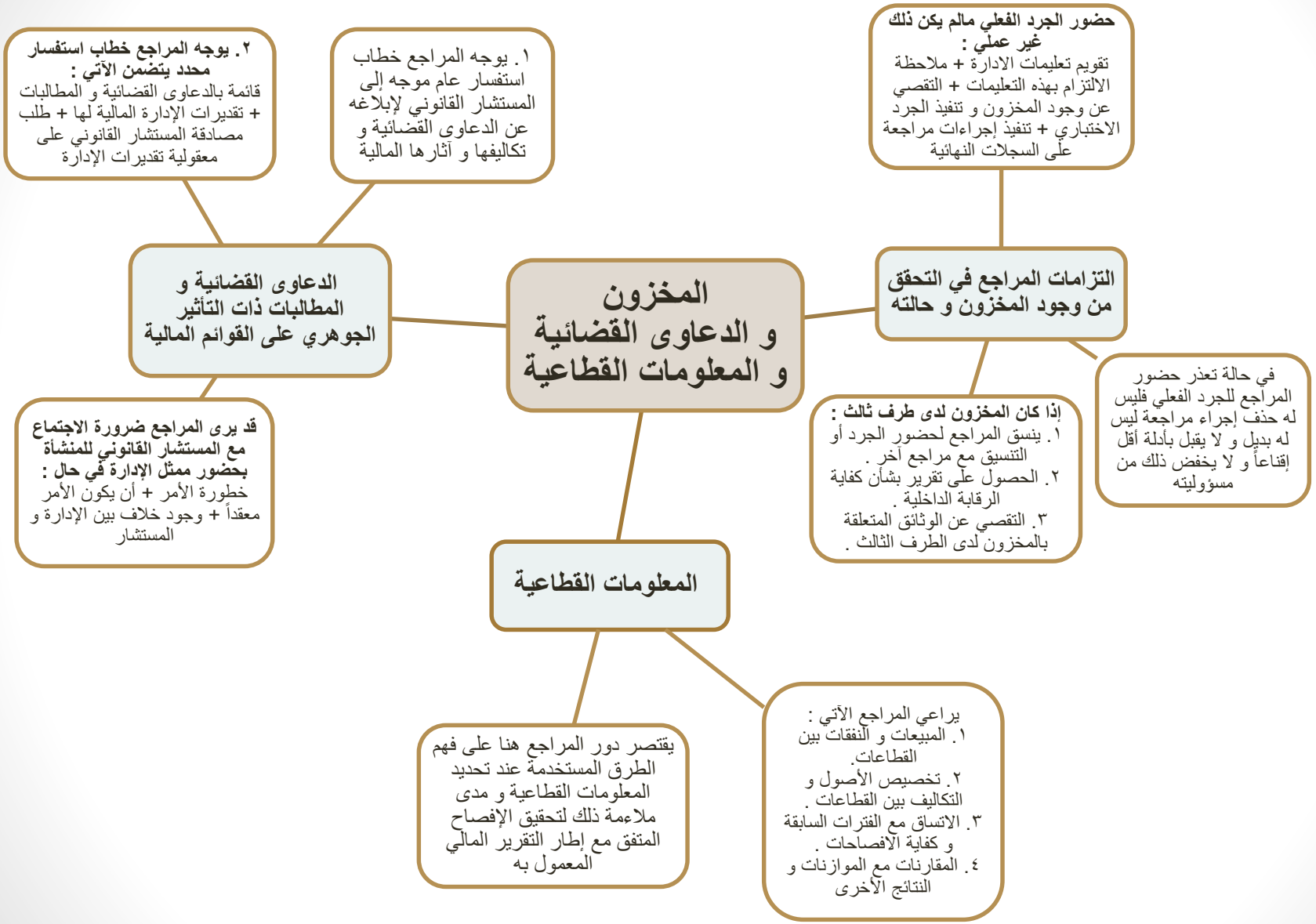
أدلة و قرائن
المراجعة

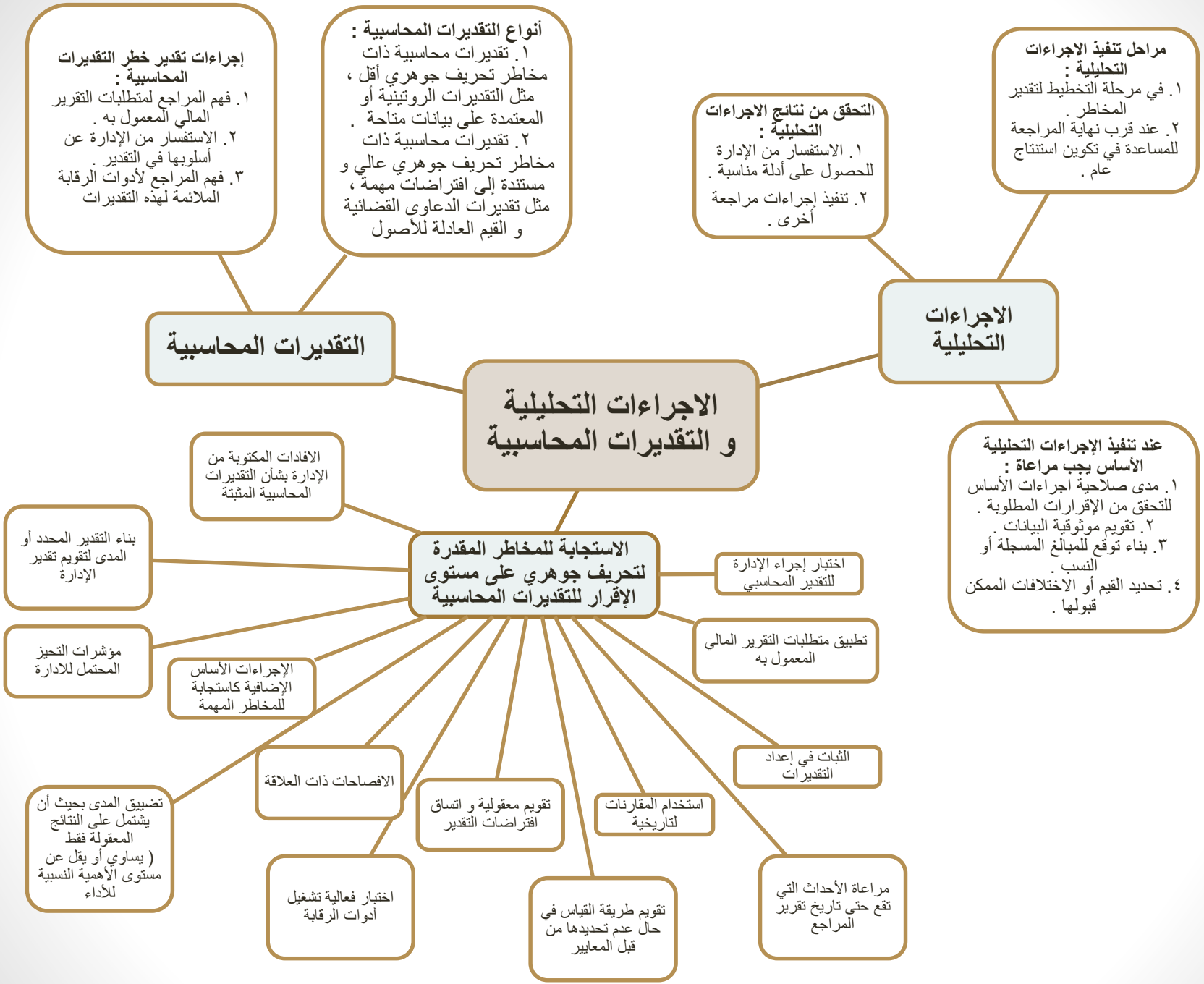

مفهوم و أنواع أدلة و قرائن المراجعة
مصادر أدلة المراجعة
الأدلة من السجلات المحاسبية أو إفادات الإدارة أو المصادقات و تقارير المحللين
اختبار السجلات المحاسبية
ملاءمة و موثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة
تتزايد موثوقية أدلة المراجعة في حال :
كون الأدلة من خارج المنشأة أو كانت الرقابة الداخلية فعالة أو الموثقة كتابياً أو التي تكون أصلية (غير مصورة) أو التي يحصل عليها المراجع مباشرة
* عند التحقق من الوجود فإن مجتمع الفحص هو ميزان المراجعة و الأستاذ العام .
* عند التحقق من الوجود و الاكتمال فإن مجتمع الفحص هو قوائم المدينين ، الموردين ، .. الخ
تعني الملائمة :
الصلة المنطقية بالغرض من إجراءات المراجعة و تتأثر هذه الملائمة باتجاه الاختبار
تعني الموثوقية :
موثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة مراجعة
تتأثر موثوقية المعلومات الصادرة من خبير المنشأة بمدى كفاءة و موضوعية و قدرة الخبير .
طرق التحقق من دقة و اكتمال معلومات المنشأة قبل استخدامها للمراجعة :
١. يختبر المراجع جميع بنود المجتمع .
٢. يختار المراجع حكمياً بنود معينة.
٣. يستخدم المراجع أسلوب العينات .
* الرقابة الداخلية لا يمكن أن تفحص كاملاً بل تفحص بالعينة .
إجراءات (وسائل) الحصول على ادلة المراجعة
١. اجراءات تقدير الخطر .
٢. اجراءات إضافية للمراجعة :
أ . اختبارات أدوات الرقابة .
ب. إجراءات أساس ، و تشمل اختبارات تحقق الأرصدة و العمليات و الاختبارات التحليلية
التقصي :
يشمل اختبارات السجلات أو الوثائق أو اختبار الوجود الفعلي
الملاحظة:
تعني متابعة عملية أو إجراء ينفذه آخرون
المصادقة الخارجية
إعادة العملية الحسابية :
التأكد من دقة الحساب و تعتبر حالياً ليس لها وجود في ظل الأنظمة الإلكترونية
الإجراءات التحليلية :
لا تقدم هذه الاجراءات دليل اثبات بل تقدم توجيهاً إلى المنطقة التي تحتاج للأدلة
الاستفسار :
الاستفسارات تؤخذ من داخل الشركة و تعتبر قرينة إذا كانت مكتوبة
إعادة الأداء :
و تعني أن يقوم المراجع بالتنفيذ المستقل لأدوات الرقابة ، و يستخدمها المراجع عند كون الرقابة الداخلية ضعيفة المستوى

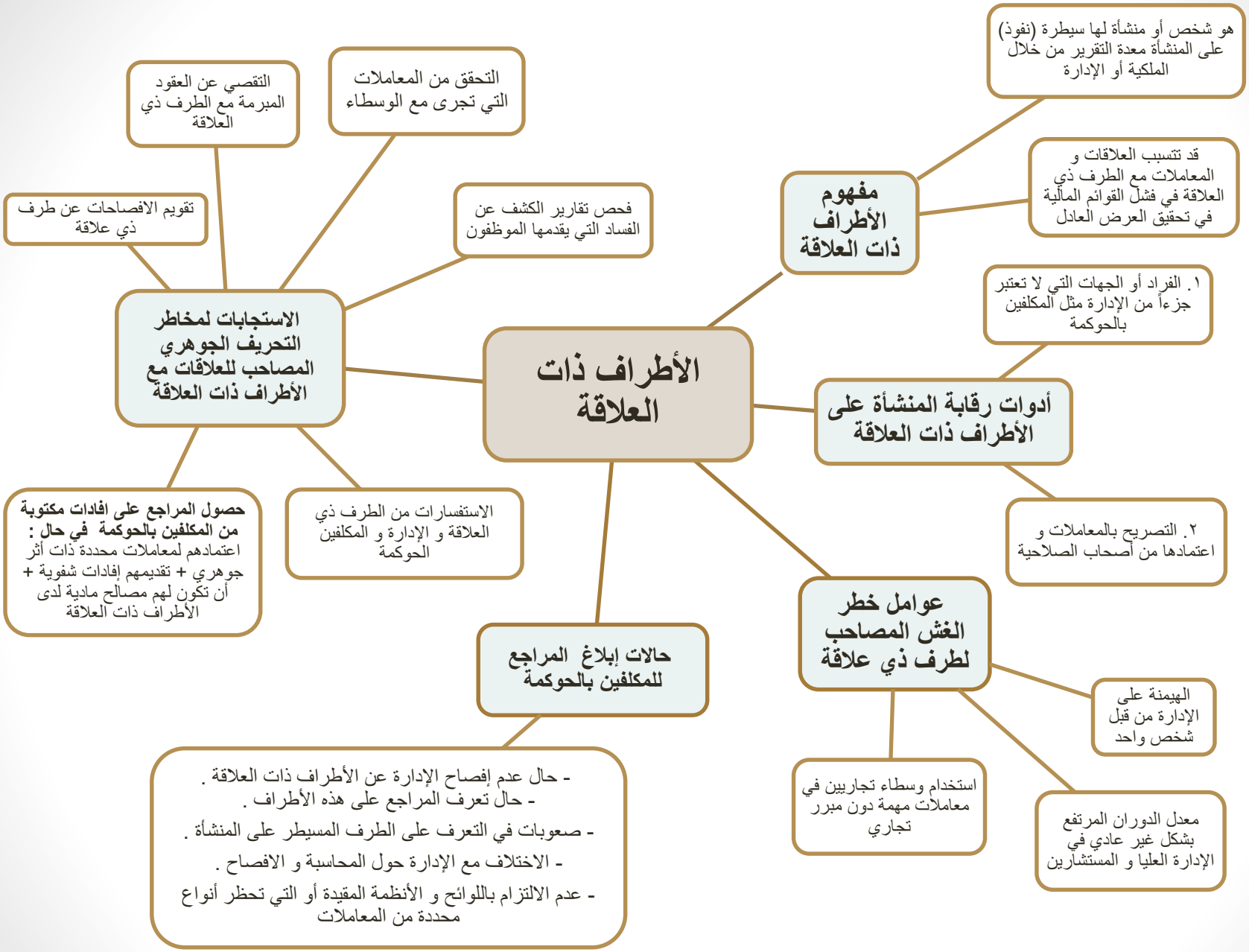


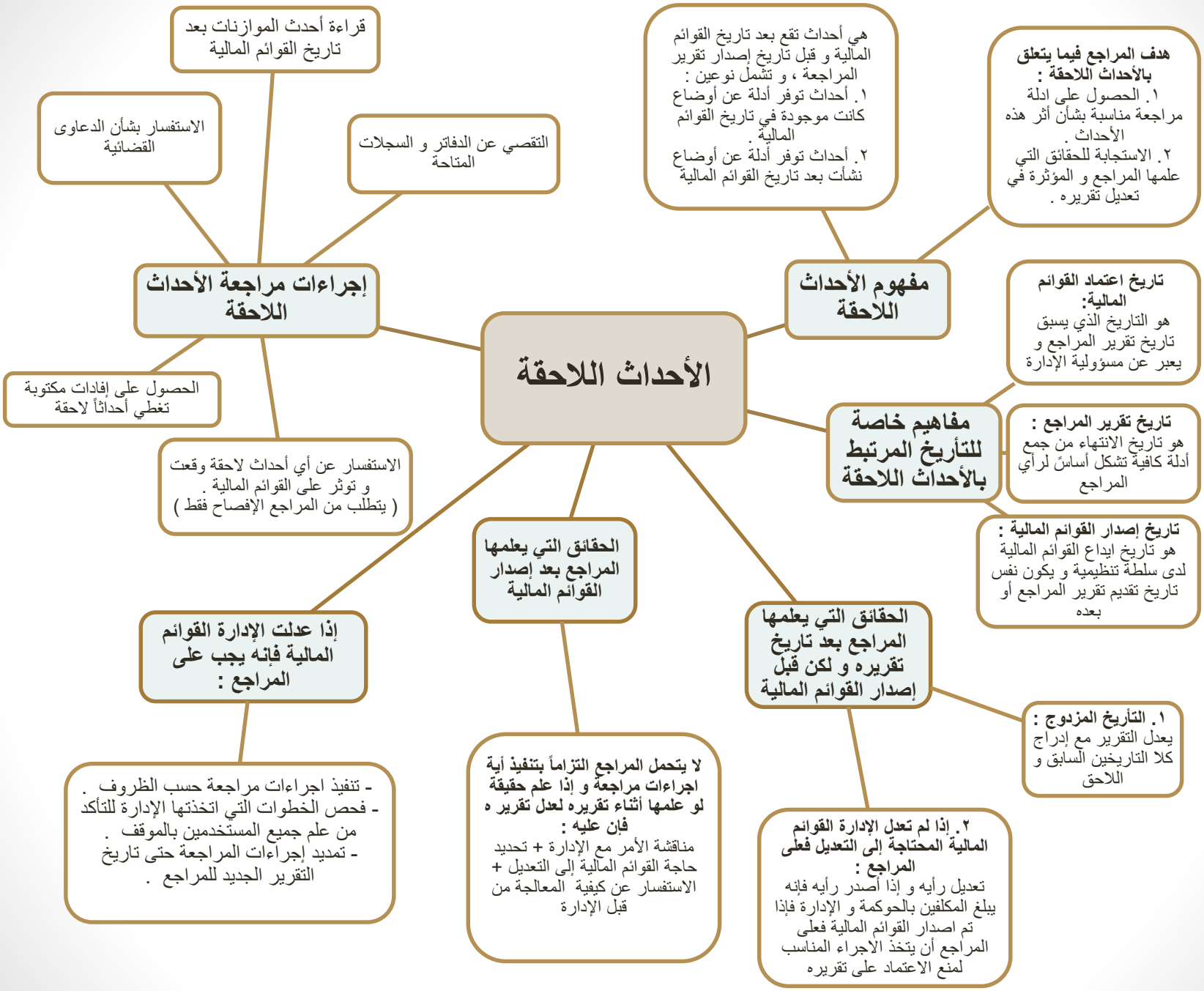
*** يمكن أن يكون الري معدلاً في الأداء المالي و التدفقات النقدية و غير معدل على قائمة المركز المالي .**
*** يلزم الإشارة بتقرير المراجعة إلى مراجعة القوائم المالية للعام السابق من مراجع آخر .**

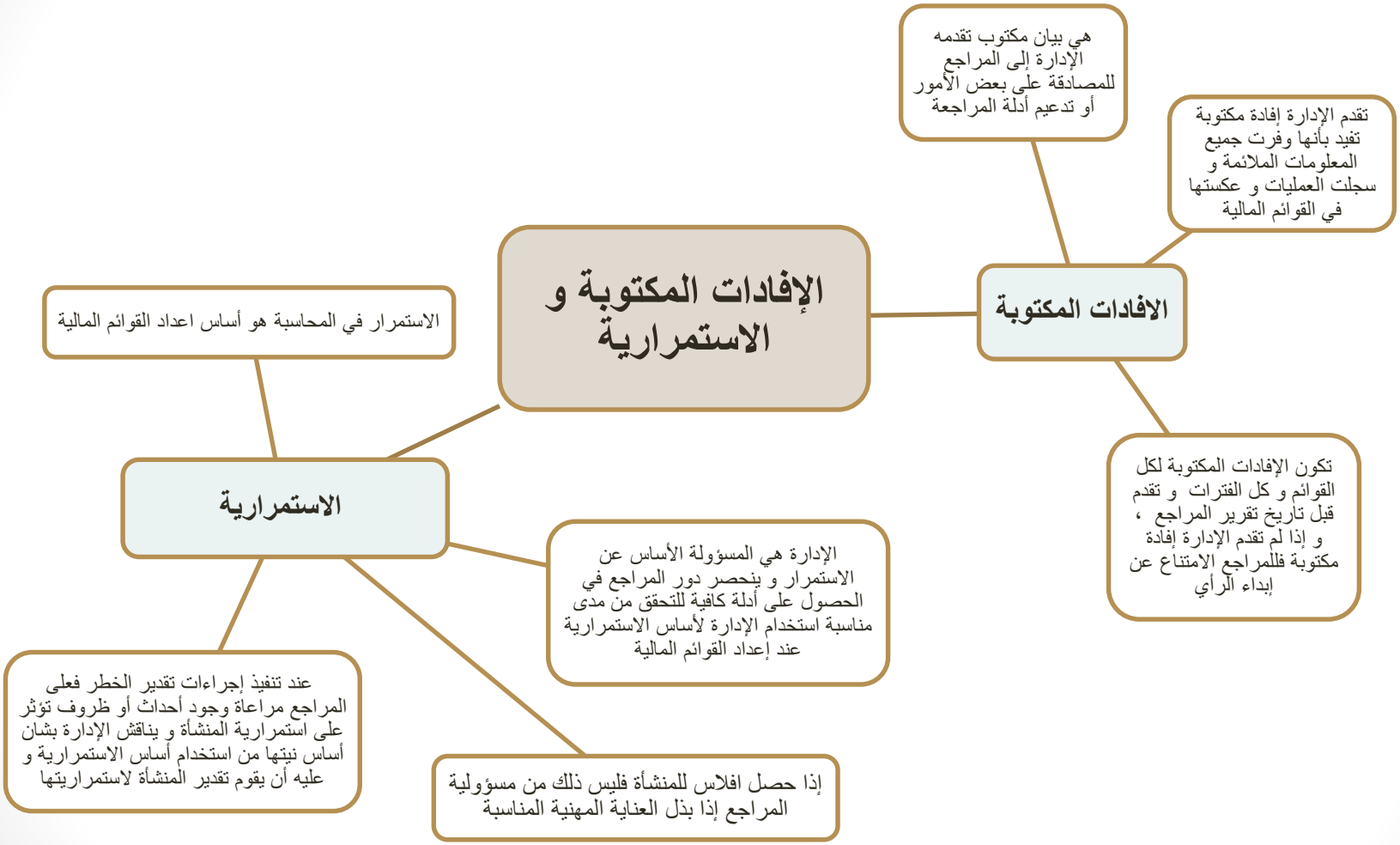

المصادقات الخارجية
أنواع المصادقات الخارجية
مصادقة سلبية :
يلتزم الطرف المصادق بالرد في حال عدم الموافقة فقط
مصادقة إيجابية :
يلتزم الطرف المصادق بالرد في حال الصحة أو عدم الصحة
لا يستخدم المراجع المصادقات السلبية كإجراء مراجعة وحيداً ما لم يكن جميع ما يلي موجوداً :
إذا اشتمل مجتمع البنود الخاضعة للمصادقة السلبية على عدد كبير من المعاملات المتجانسة الصغيرة
إذا قدر المراجع مخاطر التحريف الجوهري عند مستوى منخفض
معدل الاستثناء المتوقع منخفض جداً
عدم علم المراجع بالظروف التي تسبب تجاهل مستلمي طلبات المصادقات
حالة رفض الإدارة لإرسال طلب المصادقة
ينفذ المراجع إجراءات مراجعة بديلة
يقوم المراجع أثر هذا الرفض على تقديره لمخاطر التحريف الجوهري
يستفسر المراجع عن أسباب رفض الإدارة
إجراءات المراجعة البديلة في حال عدم الرد على المصادقات الإيجابية
في حالة عدم الرد يرسل المراجع مصادقة بديلة و يجري إجراءات مراجعة إضافية للأحداث اللاحقة
تقويم الأدلة التي حصل عليها المراجع من المصادقات الخارجية
يصنف المراجع هذه المصادقات إلى :
رد مناسب يشير للموافقة أو رد يعد غير موثوق به أو رد يشير إلى استثناء أو عدم الرد
المصادقات الالكترونية
على المراجع أن يتحقق من هوية المرسل باستخدام التشفير أو التوقيع الرقمي


المخزون
و الدعاوى القضائية
و المعلومات القطاعية
التزامات المراجع في التحقق من وجود المخزون و حالته
حضور الجرد الفعلي مالم يكن ذلك غير عملي :
تقويم تعليمات الادارة + ملاحظة الالتزام بهذه التعليمات + التقصي عن وجود المخزون و تنفيذ الجرد الاختباري + تنفيذ إجراءات مراجعة على السجلات النهائية
في حالة تعذر حضور المراجع للجرد الفعلي فليس له حذف إجراء مراجعة ليس له بديل و لا يقبل بأدلة أقل إقناعاً و لا يخفض ذلك من مسؤوليته
إذا كان المخزون لدى طرف ثالث :
١. ينسق المراجع لحضور الجرد أو التنسيق مع مراجع آخر .
٢. الحصول على تقرير بشأن كفاية الرقابة الداخلية .
٣. التقصي عن الوثائق المتعلقة بالمخزون لدى الطرف الثالث .
الدعاوى القضائية و المطالبات ذات التأثير الجوهري على القوائم المالية
١. يوجه المراجع خطاب استفسار عام موجه إلى المستشار القانوني لإبلاغه عن الدعاوى القضائية و تكاليفها و آثارها المالية
٢. يوجه المراجع خطاب استفسار محدد يتضمن الآتي :
قائمة بالدعاوى القضائية و المطالبات + تقديرات الإدارة المالية لها + طلب مصادقة المستشار القانوني على معقولية تقديرات الإدارة
قد يرى المراجع ضرورة الاجتماع مع المستشار القانوني للمنشأة بحضور ممثل الإدارة في حال :
خطورة الأمر + أن يكون الأمر معقداً + وجود خلاف بين الإدارة و المستشار
المعلومات القطاعية
يقتصر دور المراجع هنا على فهم الطرق المستخدمة عند تحديد المعلومات القطاعية و مدى ملاءمة ذلك لتحقيق الإفصاح المتفق مع إطار التقرير المالي المعمول به
يراعي المراجع الآتي :
١. المبيعات و النفقات بين القطاعات.
٢. تخصيص الأصول و التكاليف بين القطاعات .
٣. الاتساق مع الفترات السابقة و كفاية الافصاحات .
٤. المقارنات مع الموازنات و النتائج الأخرى

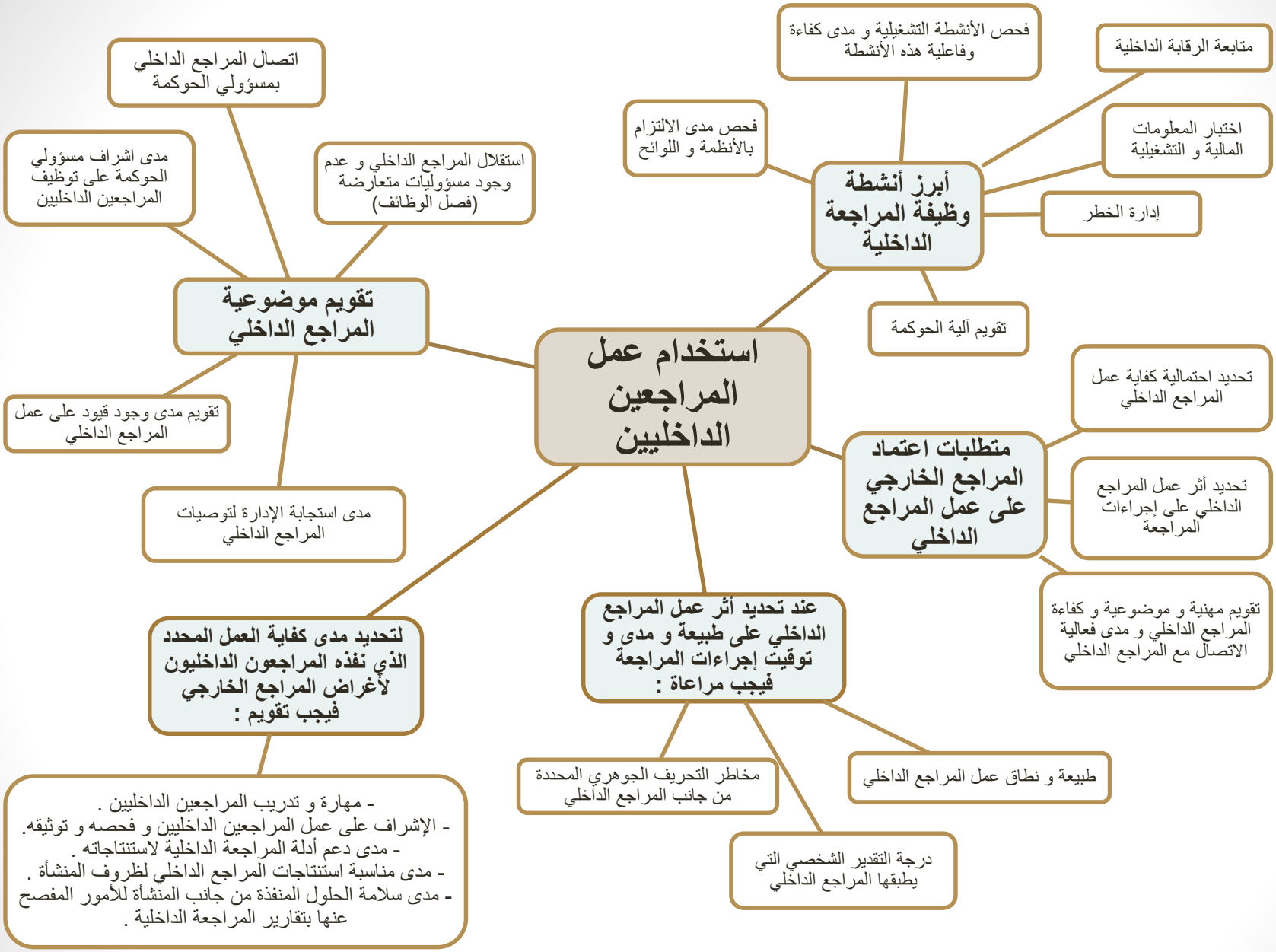

الاجراءات التحليلية و التقديرات المحاسبية
الاجراءات التحليلية
مراحل تنفيذ الاجراءات التحليلية :
١. في مرحلة التخطيط لتقدير المخاطر .
٢. عند قرب نهاية المراجعة للمساعدة في تكوين استنتاج عام .
التحقق من نتائج الاجراءات التحليلية :
١. الاستفسار من الإدارة للحصول على أدلة مناسبة .
٢. تنفيذ إجراءات مراجعة أخرى .
عند تنفيذ الإجراءات التحليلية الأساس يجب مراعاة :
١. مدى صلاحية اجراءات الأساس للتحقق من الإقرارات المطلوبة .
٢. تقويم موثوقية البيانات .
٣. بناء توقع للمبالغ المسجلة أو النسب .
٤. تحديد القيم أو الاختلافات الممكن قبولها .
التقديرات المحاسبية
أنواع التقديرات المحاسبية :
١. تقديرات محاسبية ذات مخاطر تحريف جوهري أقل ، مثل التقديرات الروتينية أو المعتمدة على بيانات متاحة .
٢. تقديرات محاسبية ذات مخاطر تحريف جوهري عالي و مستندة إلى افتراضات مهمة ، مثل تقديرات الدعاوى القضائية و القيم العادلة للأصول
إجراءات تقدير خطر التقديرات المحاسبية :
١. فهم المراجع لمتطلبات التقرير المالي المعمول به .
٢. الاستفسار من الإدارة عن أسلوبها في التقدير .
٣. فهم المراجع لأدوات الرقابة الملائمة لهذه التقديرات
الاستجابة للمخاطر المقدرة لتحريف جوهري على مستوى الإقرار للتقديرات المحاسبية
الافادات المكتوبة من الإدارة بشأن التقديرات المحاسبية المثبتة
بناء التقدير المحدد أو المدى لتقويم تقدير الإدارة
مؤشرات التحيز المحتمل للادارة
اختبار إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي
تطبيق متطلبات التقرير المالي المعمول به
الإجراءات الأساس الإضافية كاستجابة للمخاطر المهمة
الثبات في إعداد التقديرات
الافصاحات ذات العلاقة
تضييق المدى بحيث أن يشتمل على النتائج المعقولة فقط (يساوي أو يقل عن مستوى الأهمية النسبية للأداء
تقويم معقولية و اتساق افتراضات التقدير
استخدام المقارنات لتاريخية
اختبار فعالية تشغيل أدوات الرقابة
تقويم طريقة القياس في حال عدم تحديدها من قبل المعايير
مراعاة الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المراجع

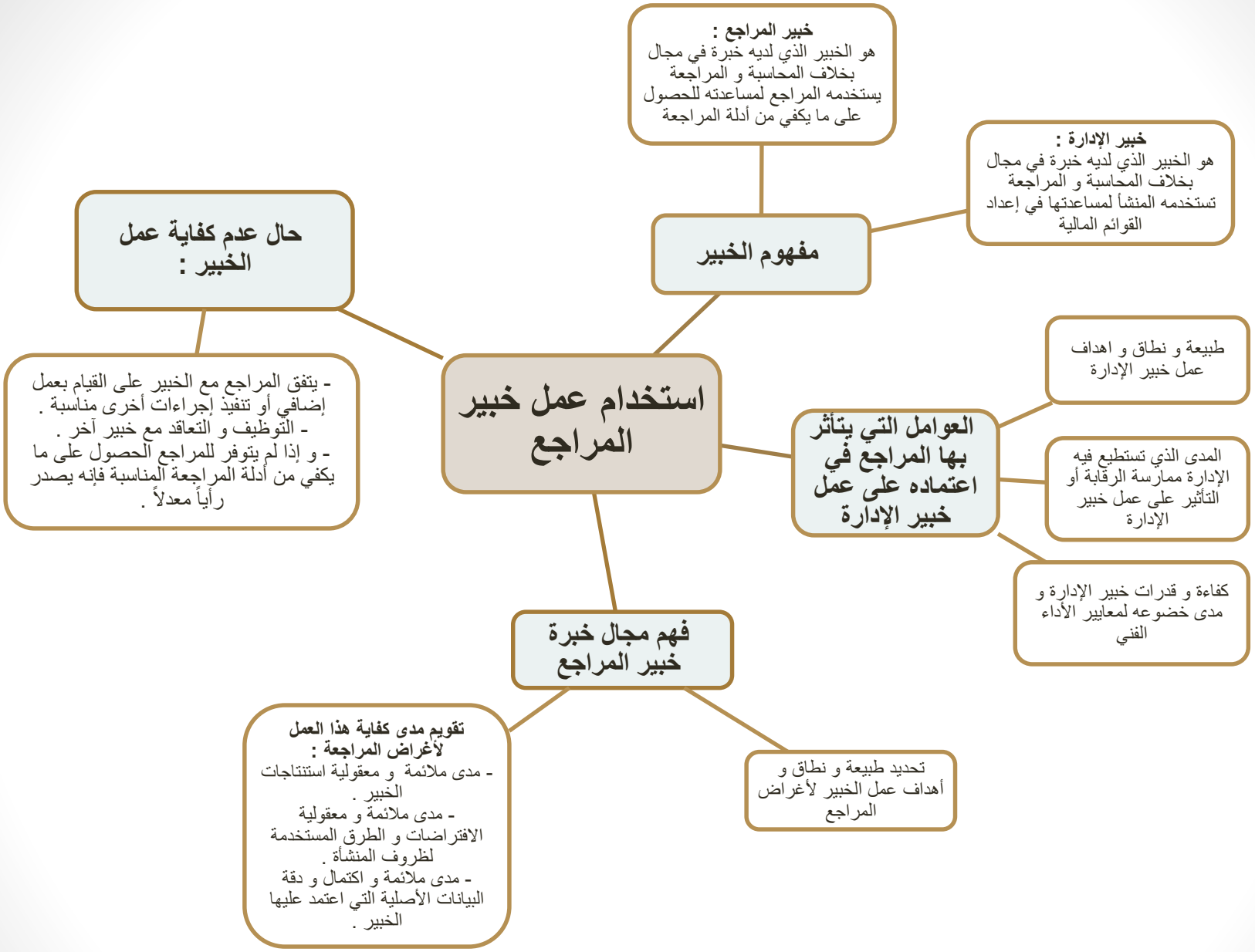

الأطراف ذات العلاقة
مفهوم الأطراف ذات العلاقة
هو شخص أو منشأة لها سيطرة (نفوذ) على المنشأة معدة التقرير من خلال الملكية أو الإدارة
قد تتسبب العلاقات و المعاملات مع الطرف ذي العلاقة في فشل القوائم المالية في تحقيق العرض العادل
أدوات رقابة المنشأة على الأطراف ذات العلاقة
١. الفراد أو الجهات التي لا تعتبر جزءاً من الإدارة مثل المكلفين بالحوكمة
٢. التصريح بالمعاملات و اعتمادها من أصحاب الصلاحية
عوامل خطر الغش المصاحب لطرف ذي علاقة
الهيمنة على الإدارة من قبل شخص واحد
معدل الدوران المرتفع بشكل غير عادي في الإدارة العليا و المستشارين
استخدام وسطاء تجاريين في معاملات مهمة دون مبرر تجاري
حالات إبلاغ المراجع للمكلفين بالحوكمة
- حال عدم إفصاح الإدارة عن الأطراف ذات العلاقة .
- حال تعرف المراجع على هذه الأطراف .
- صعوبات في التعرف على الطرف المسيطر على المنشأة .
- الاختلاف مع الإدارة حول المحاسبة و الافصاح .
- عدم الالتزام باللوائح و الأنظمة المقيدة أو التي تحظر أنواع محددة من المعاملات
الاستجابات لمخاطر التحريف الجوهري المصاحب للعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة
التقصي عن العقود المبرمة مع الطرف ذي العلاقة
التحقق من المعاملات التي تجرى مع الوسطاء
تقويم الافصاحات عن طرف ذي علاقة
فحص تقارير الكشف عن الفساد التي يقدمها الموظفون
حصول المراجع على افادات مكتوبة من المكلفين بالحوكمة في حال :
اعتمادهم لمعاملات محددة ذات أثر جوهري + تقديمهم إفادات شفوية + أن تكون لهم مصالح مادية لدى الأطراف ذات العلاقة
الاستفسارات من الطرف ذي العلاقة و الإدارة و المكلفين الحوكمة


الأحداث اللاحقة
مفهوم الأحداث اللاحقة
هي أحداث تقع بعد تاريخ القوائم المالية و قبل تاريخ إصدار تقرير المراجعة ، و تشمل نوعين :
١. أحداث توفر أدلة عن أوضاع كانت موجودة في تاريخ القوائم المالية .
٢. أحداث توفر أدلة عن أوضاع نشأت بعد تاريخ القوائم المالية
هدف المراجع فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة :
١. الحصول على ادلة مراجعة مناسبة بشأن أثر هذه الأحداث .
٢. الاستجابة للحقائق التي علمها المراجع و المؤثرة في تعديل تقريره .
إجراءات مراجعة الأحداث اللاحقة
قراءة أحدث الموازنات بعد تاريخ القوائم المالية
الاستفسار بشأن الدعاوى القضائية
التقصي عن الدفاتر و السجلات المتاحة
الحصول على إفادات مكتوبة تغطي أحداثاً لاحقة
الاستفسار عن أي أحداث لاحقة وقعت و توثر على القوائم المالية .
(يتطلب من المراجع الإفصاح فقط)
مفاهيم خاصة للتأريخ المرتبط بالأحداث اللاحقة
تاريخ اعتماد القوائم المالية:
هو التاريخ الذي يسبق تاريخ تقرير المراجع و يعبر عن مسؤولية الإدارة
تاريخ تقرير المراجع :
هو تاريخ الانتهاء من جمع أدلة كافية تشكل أساسً لرأي المراجع
تاريخ إصدار القوائم المالية :
هو تاريخ ايداع القوائم المالية لدى سلطة تنظيمية و يكون نفس تاريخ تقديم تقرير المراجع أو بعده
الحقائق التي يعلمها المراجع بعد إصدار القوائم المالية
لا يتحمل المراجع التزاماً بتنفيذ أية اجراءات مراجعة و إذا علم حقيقة لو علمها أثناء تقريره لعدل تقرير ه فإن عليه :
مناقشة الأمر مع الإدارة + تحديد حاجة القوائم المالية إلى التعديل + الاستفسار عن كيفية المعالجة من قبل الإدارة
الحقائق التي يعلمها المراجع بعد تاريخ تقريره و لكن قبل إصدار القوائم المالية
١. التأريخ المزدوج :
يعدل التقرير مع إدراج كلا التاريخين السابق و اللاحق
٢. إذا لم تعدل الإدارة القوائم المالية المحتاجة إلى التعديل فعلى المراجع :
تعديل رأيه و إذا أصدر رأيه فإنه يبلغ المكلفين بالحوكمة و الإدارة فإذا تم اصدار القوائم المالية فعلى المراجع أن يتخذ الاجراء المناسب لمنع الاعتماد على تقريره
إذا عدلت الإدارة القوائم المالية فإنه يجب على المراجع :
- تنفيذ اجراءات مراجعة حسب الظروف .
- فحص الخطوات التي اتخذتها الإدارة للتأكد من علم جميع المستخدمين بالموقف .
- تمديد إجراءات المراجعة حتى تاريخ التقرير الجديد للمراجع .

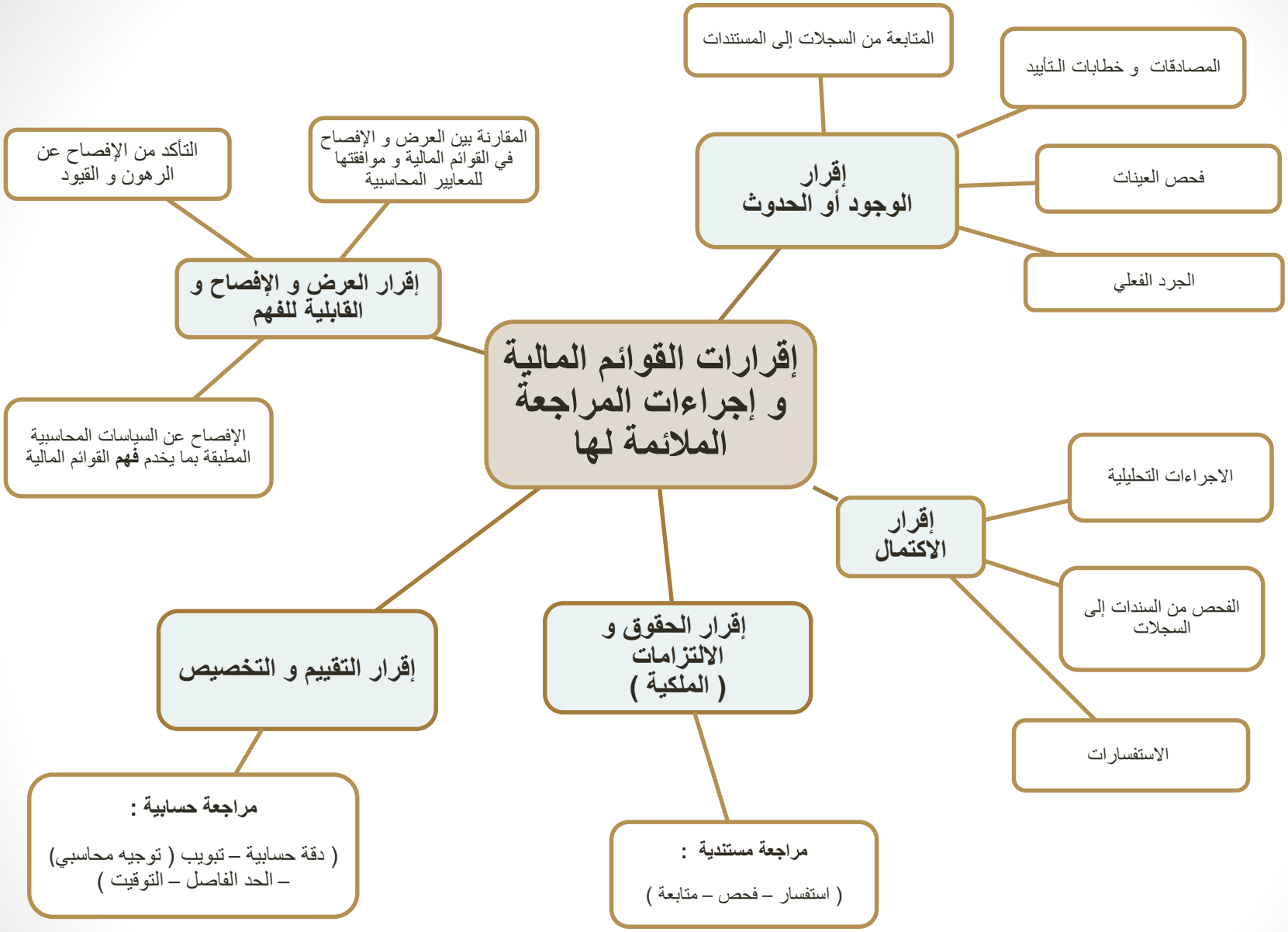

الإفادات المكتوبة و الاستمرارية
الافادات المكتوبة
هي بيان مكتوب تقدمه الإدارة إلى المراجع للمصادقة على بعض الأمور أو تدعيم أدلة المراجعة
تقدم الإدارة إفادة مكتوبة تفيد بأنها وفرت جميع المعلومات الملائمة و سجلت العمليات و عكستها في القوائم المالية
تكون الإفادات المكتوبة لكل القوائم و كل الفترات و تقدم قبل تاريخ تقرير المراجع ، و إذا لم تقدم الإدارة إفادة مكتوبة فللمراجع الامتناع عن إبداء الرأي
الاستمرارية
الاستمرار في المحاسبة هو أساس اعداد القوائم المالية
الإدارة هي المسؤولة الأساس عن الاستمرار و ينحصر دور المراجع في الحصول على أدلة كافية للتحقق من مدى مناسبة استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية عند إعداد القوائم المالية
عند تنفيذ إجراءات تقدير الخطر فعلى المراجع مراعاة وجود أحداث أو ظروف تؤثر على استمرارية المنشأة و يناقش الإدارة بشان أساس نيتها من استخدام أساس الاستمرارية و عليه أن يقوم تقدير المنشأة لاستمراريتها
إذا حصل افلاس للمنشأة فليس ذلك من مسؤولية المراجع إذا بذل العناية المهنية المناسبة

مراجعة القوائم المالية للمجموعة بما في ذلك مراجعي المكونات
أهداف مراجع المجموعة
الحصول على أدلة مراجعة كافية و مناسبة المتعلقة بالمعلومات المالية لمكونات المجموعة و آلية توحيد قوائمها
الاتصال بمراجعي مكونات المجموعة بشأن نطاق و توقيت و مدى عملهم
مسؤولية مراجع المجموعة
عندما يكون رأي مراجع المجموعة معدلاً فإنه يوضح ذلك في فقرة أساس الرأي دون الإشارة إلى مراجع المكون مالم تكن تلك الاشارة ضرورية لتفسير الظروف
قبول و استمرار علاقة الارتباط بمراجعة المجموعة
يجب على مراجع المجموعة فهم المجموعة و بيئتها و مكوناتها الداخلية و الخارجية
إذا استنتج الشريك المسؤول عن ارتباط المجموعة عدم تمكنه من الحصول على ادلة كافية للمجموعة فيجب عليه الانسحاب من الارتباط أو الامتناع عن إبداء رأيه
يراعي في حالة الارتباط المستمر التغيرات في المنشأة التي تستلزم خطاب ارتباط جديد ، مثل : التغير في الهيكلة أو الإدارة أو السياسات المحاسبية أو أدوات الرقابة .. الخ
لمراجع المجموعة مشاركة مراجع المكون و توجيهه و الاشراف على عمله و أخذ خطاب التمثيل منه فيما يتعلق بالمراجعة ، و يجب أن تتضمن هذه المشاركة على الأقل :
١. مناقشة الأنشطة المهمة للمكون .
٢. مناقشة قابلية مكون المجموعة للتحريف الجوهري
فحص توثيق مراجع المكون للمخاطر المهمة
الاتصال بالمكلفين بالحوكمة في المجموعة و ابلاغهم
الأحداث اللاحقة
الاتصال بإدارة المجموعة : الاتصال بإدارة المجموعة من صلاحية مراجع المجموعة فقط و لا يحق لمراجع المكون الاتصال بإدارة المجموعة ، و يتمثل هذا الاتصال بإبلاغ الإدارة عن أوجه القصور في الرقابة الداخلية
التوثيق : يجب على فريق ارتباط مراجع المجموعة أن يضمن في تقريره : تحليل لمكونات المجموعة و طبيعة عمل فريق الارتباط و الاتصالات المكتوبة بين فريق الارتباط
الاتصال بمراجع مكون المجموعة : أن يكون مراجع المكون مستقلاً و ذو كفاءة مهنية و يتم الاتفاق على إجراءات المراجعة و الأهمية النسبية و أي معلومات حول المنشأة و احتمالات التحريف أو عدم الالتزام و كذلك وصف الرقابة الداخلية للمكون

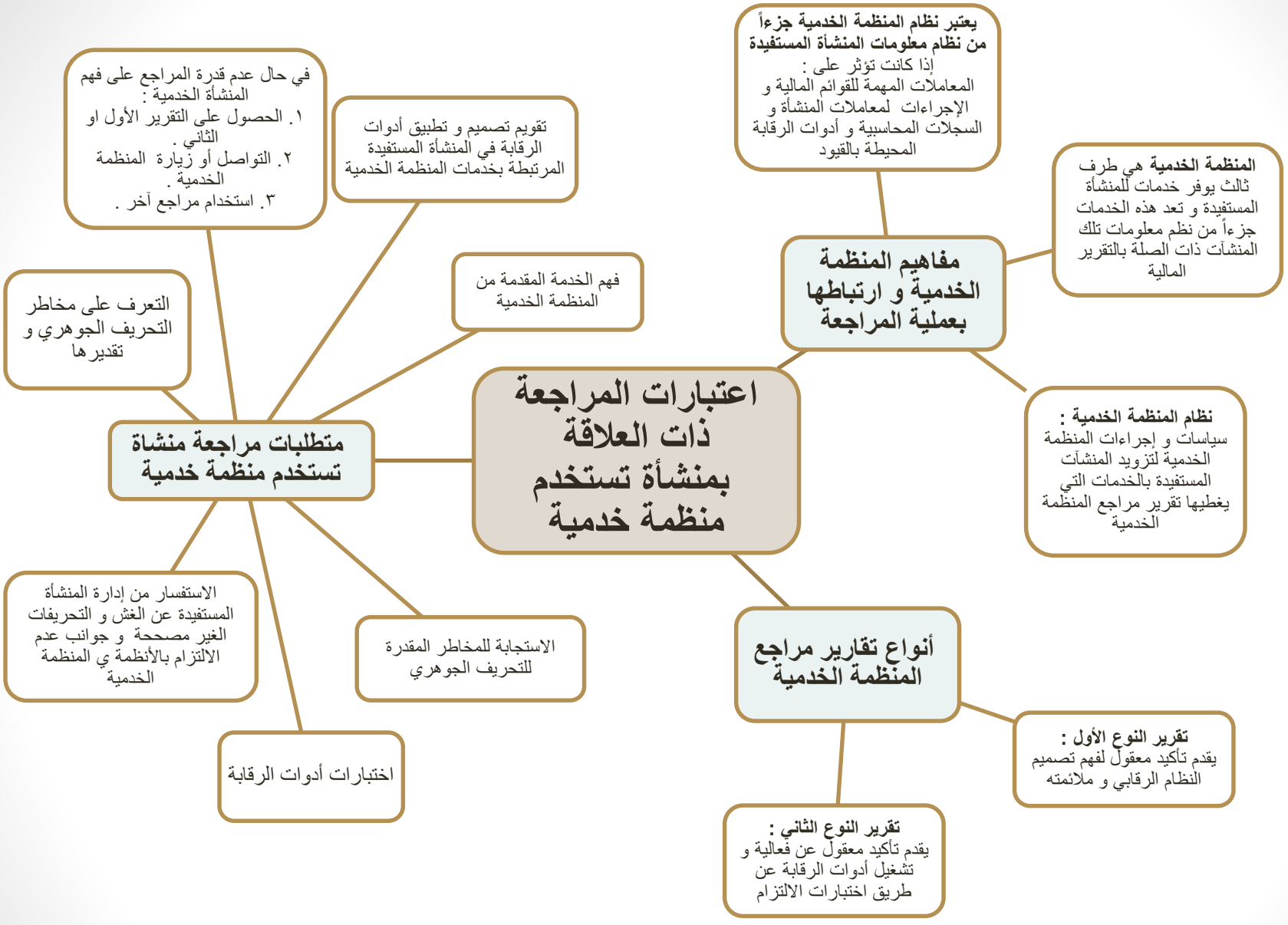

استخدام عمل المراجعين الداخليين
أبرز أنشطة وظيفة المراجعة الداخلية
فحص الأنشطة التشغيلية و مدى كفاءة وفاعلية هذه الأنشطة
متابعة الرقابة الداخلية
فحص مدى الالتزام بالأنظمة و اللوائح
اختبار المعلومات المالية و التشغيلية
إدارة الخطر
تقويم آلية الحوكمة
تقويم موضوعية المراجع الداخلي
اتصال المراجع الداخلي بمسؤولي الحوكمة
مدى اشراف مسؤولي الحوكمة على توظيف المراجعين الداخليين
استقلال المراجع الداخلي و عدم وجود مسؤوليات متعارضة (فصل الوظائف)
تقويم مدى وجود قيود على عمل المراجع الداخلي
مدى استجابة الإدارة لتوصيات المراجع الداخلي
متطلبات اعتماد المراجع الخارجي على عمل المراجع الداخلي
تحديد احتمالية كفاية عمل المراجع الداخلي
تحديد أثر عمل المراجع الداخلي على إجراءات المراجعة
تقويم مهنية و موضوعية و كفاءة المراجع الداخلي و مدى فعالية الاتصال مع المراجع الداخلي
عند تحديد أثر عمل المراجع الداخلي على طبيعة و مدى و توقيت إجراءات المراجعة فيجب مراعاة :
طبيعة و نطاق عمل المراجع الداخلي
مخاطر التحريف الجوهري المحددة من جانب المراجع الداخلي
درجة التقدير الشخصي التي يطبقها المراجع الداخلي
لتحديد مدى كفاية العمل المحدد الذي نفذه المراجعون الداخليون لأغراض المراجع الخارجي فيجب تقويم :
- مهارة و تدريب المراجعين الداخليين .
- الإشراف على عمل المراجعين الداخليين و فحصه و توثيقه.
- مدى دعم أدلة المراجعة الداخلية لاستنتاجاته .
- مدى مناسبة استنتاجات المراجع الداخلي لظروف المنشأة .
- مدى سلامة الحلول المنفذة من جانب المنشأة للأمور المفصح عنها بتقارير المراجعة الداخلية .

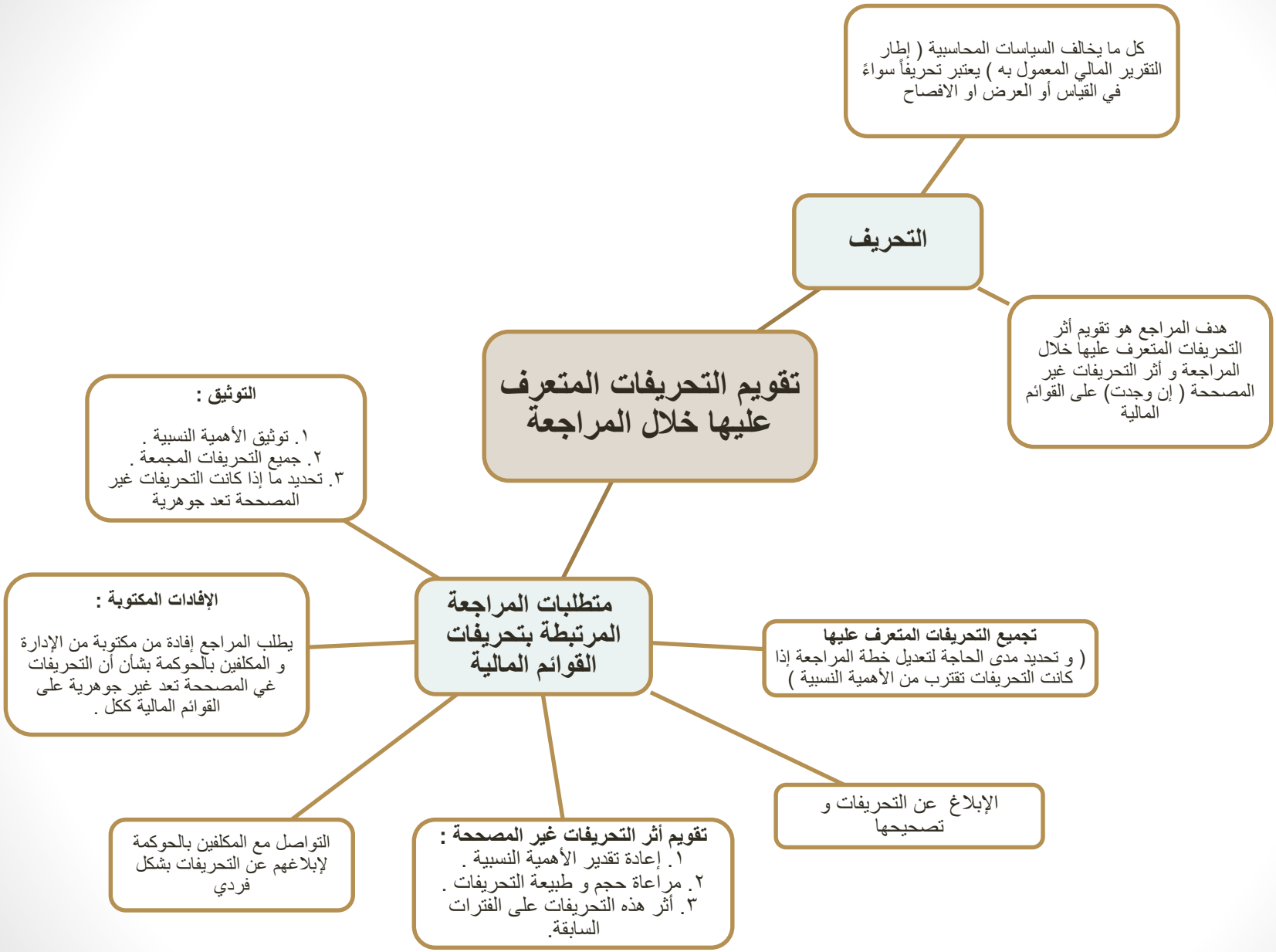


*** إشارة المراجع إلى عمل خبير المراجع لا تقلل من مسؤولية المراجع .**

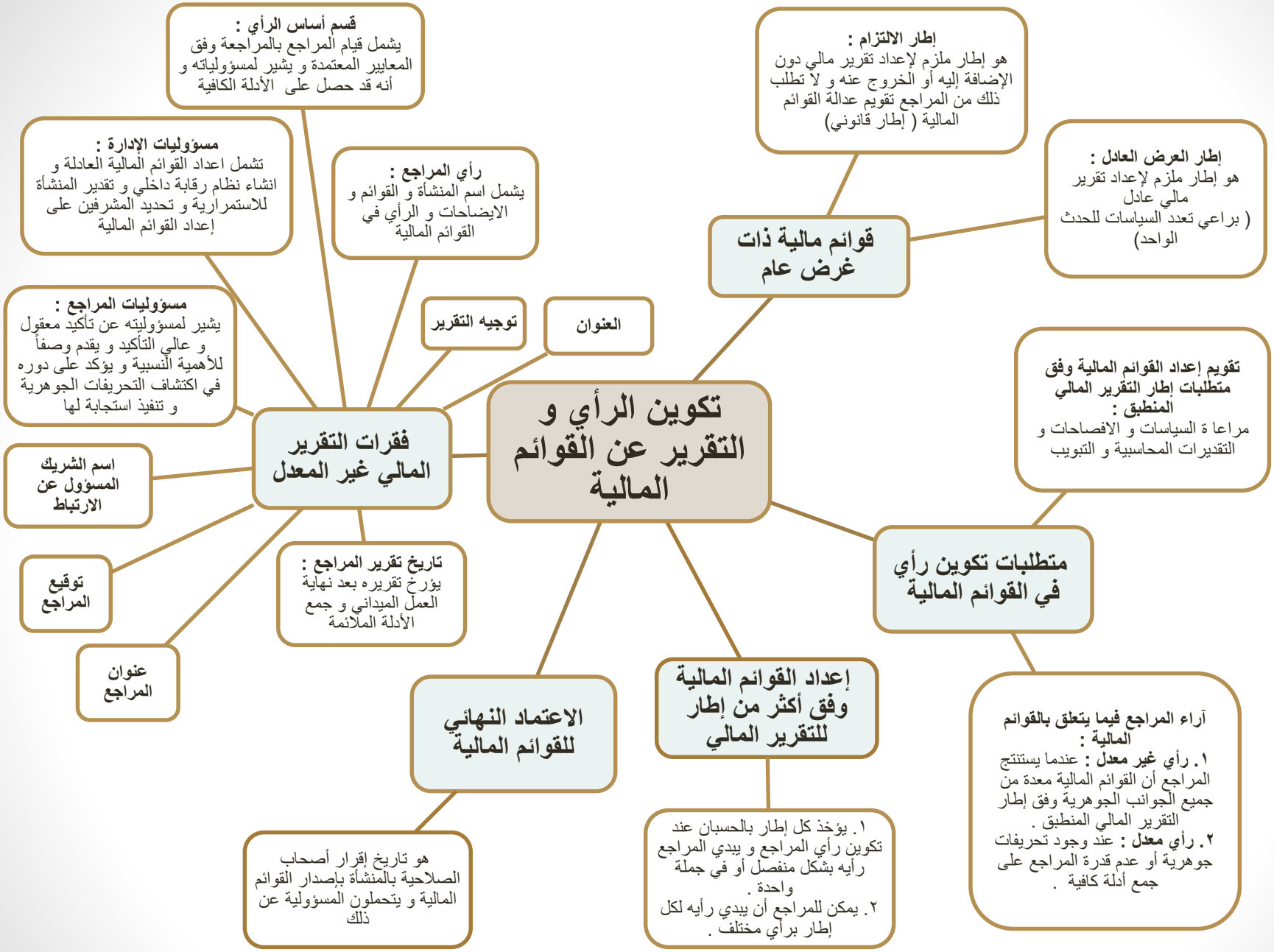


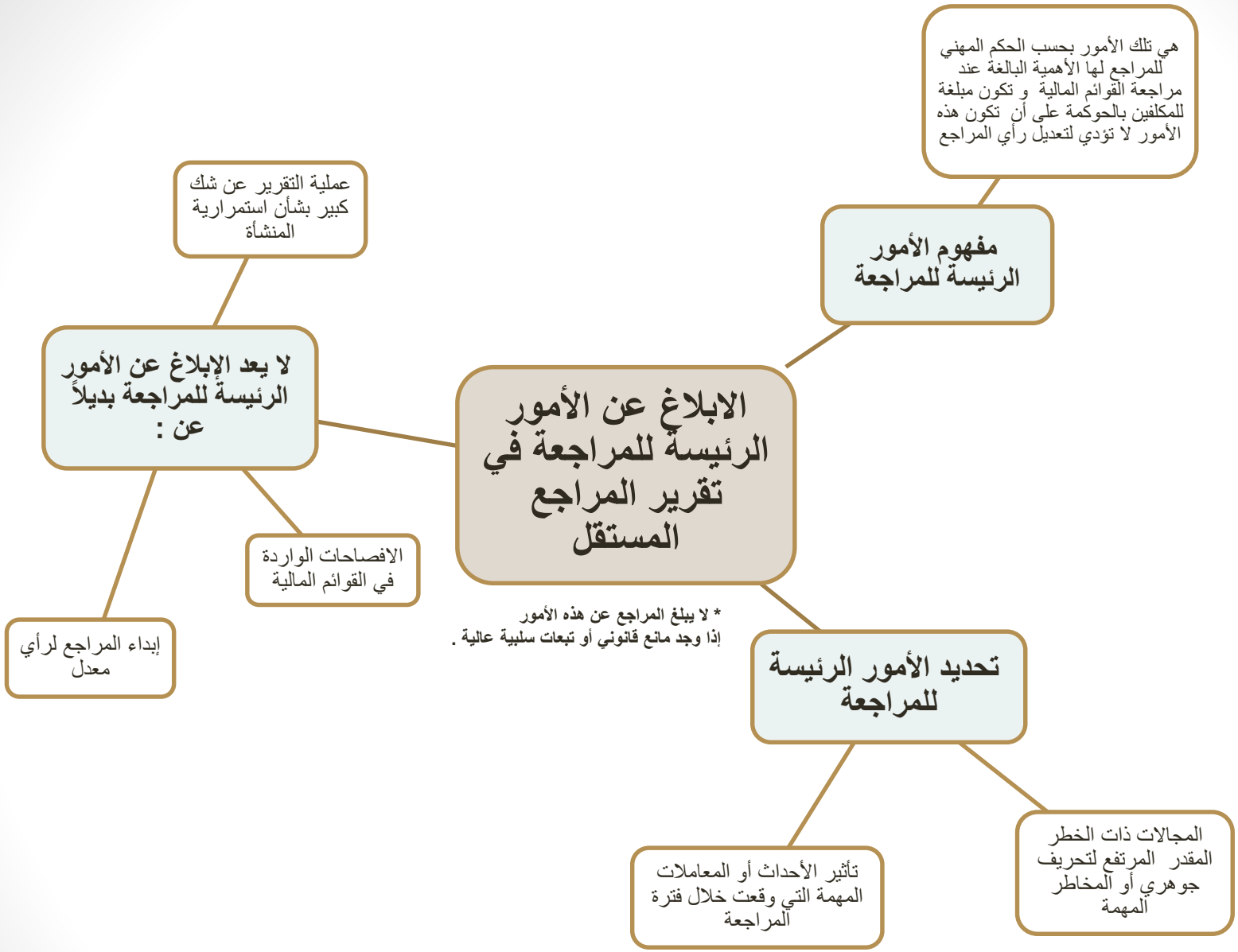
*** يرجى الاطلاع على تفاصيل الجداول في المذكرة من ص٢٩ و حتى ص ٣٧ .**

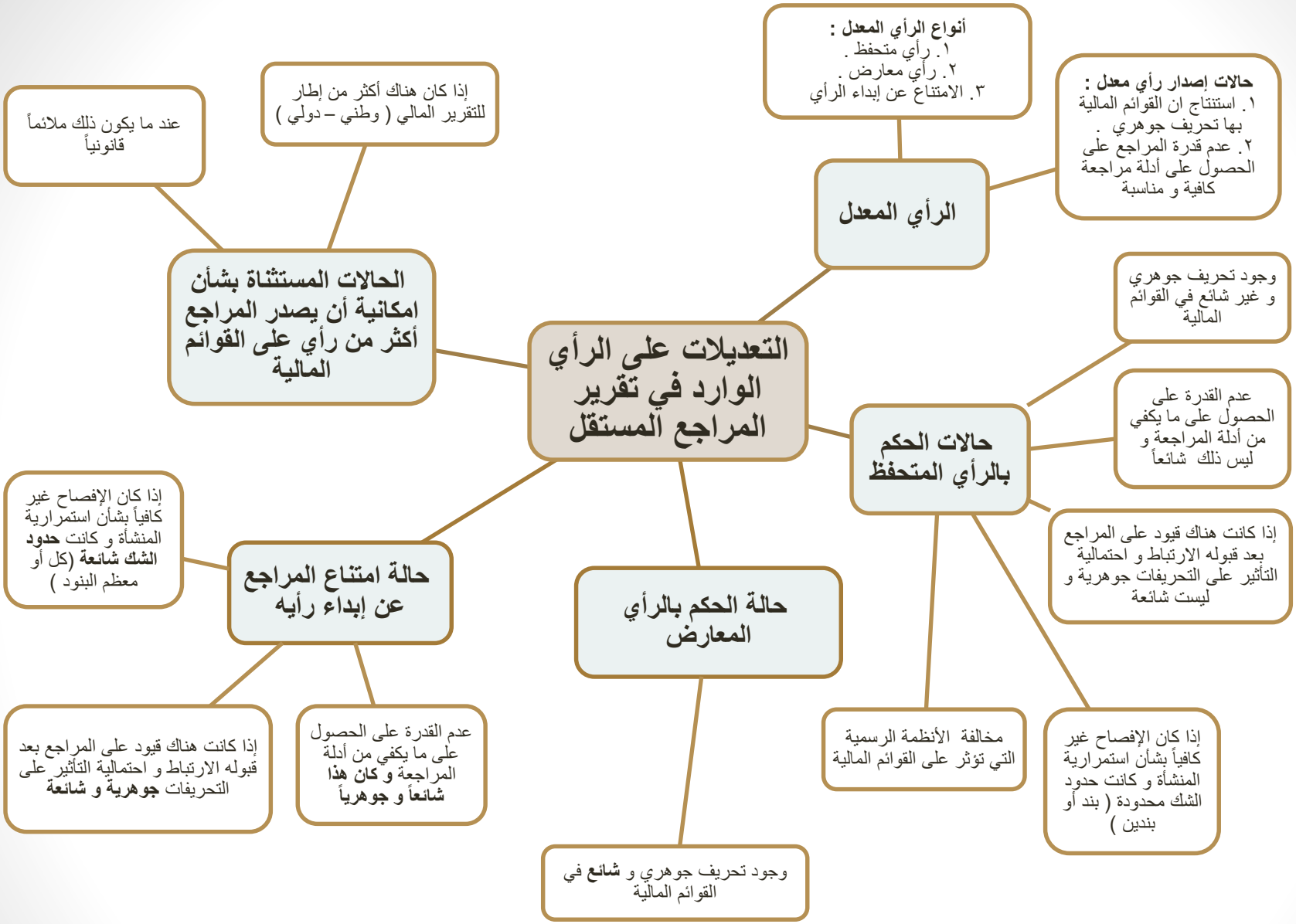

اعتبارات المراجعة ذات العلاقة بمنشأة تستخدم منظمة خدمية
مفاهيم المنظمة الخدمية و ارتباطها بعملية المراجعة
يعتبر نظام المنظمة الخدمية جزءاً من نظام معلومات المنشأة المستفيدة
إذا كانت تؤثر على :
المعاملات المهمة للقوائم المالية و
الإجراءات لمعاملات المنشأة و
السجلات المحاسبية و أدوات الرقابة المحيطة بالقيود
المنظمة الخدمية هي طرف ثالث يوفر خدمات للمنشأة المستفيدة و تعد هذه الخدمات جزءاً من نظم معلومات تلك المنشآت ذات الصلة بالتقرير المالية
نظام المنظمة الخدمية :
سياسات و إجراءات المنظمة الخدمية لتزويد المنشآت المستفيدة بالخدمات التي يغطيها تقرير مراجع المنظمة الخدمية
متطلبات مراجعة منشاة تستخدم منظمة خدمية
فهم الخدمة المقدمة من المنظمة الخدمية
تقويم تصميم و تطبيق أدوات الرقابة في المنشأة المستفيدة المرتبطة بخدمات المنظمة الخدمية
في حال عدم قدرة المراجع على فهم المنشأة الخدمية :
١. الحصول على التقرير الأول او الثاني .
٢. التواصل أو زيارة المنظمة الخدمية .
٣. استخدام مراجع آخر .
التعرف على مخاطر التحريف الجوهري و تقديرها
الاستجابة للمخاطر المقدرة للتحريف الجوهري
اختبارات أدوات الرقابة
الاستفسار من إدارة المنشأة المستفيدة عن الغش و التحريفات الغير مصححة و جوانب عدم الالتزام بالأنظمة ي المنظمة الخدمية
أنواع تقارير مراجع المنظمة الخدمية
تقرير النوع الأول :
يقدم تأكيد معقول لفهم تصميم النظام الرقابي و ملائمته
تقرير النوع الثاني :
يقدم تأكيد معقول عن فعالية و تشغيل أدوات الرقابة عن طريق اختبارات الالتزام


تقويم التحريفات المتعرف عليها خلال المراجعة
التحريف
كل ما يخالف السياسات المحاسبية (إطار التقرير المالي المعمول به) يعتبر تحريفاً سواءً في القياس أو العرض او الافصاح
هدف المراجع هو تقويم أثر التحريفات المتعرف عليها خلال المراجعة و أثر التحريفات غير المصححة (إن وجدت) على القوائم المالية
متطلبات المراجعة المرتبطة بتحريفات القوائم المالية
التوثيق :
١. توثيق الأهمية النسبية .
٢. جميع التحريفات المجمعة .
٣. تحديد ما إذا كانت التحريفات غير المصححة تعد جوهرية
الإفادات المكتوبة :
يطلب المراجع إفادة من مكتوبة من الإدارة و المكلفين بالحوكمة بشأن أن التحريفات غي المصححة تعد غير جوهرية على القوائم المالية ككل .
تجميع التحريفات المتعرف عليها
(و تحديد مدى الحاجة لتعديل خطة المراجعة إذا كانت التحريفات تقترب من الأهمية النسبية)
الإبلاغ عن التحريفات و تصحيحها
تقويم أثر التحريفات غير المصححة :
١. إعادة تقدير الأهمية النسبية .
٢. مراعاة حجم و طبيعة التحريفات .
٣. أثر هذه التحريفات على الفترات السابقة.
التواصل مع المكلفين بالحوكمة لإبلاغهم عن التحريفات بشكل فردي

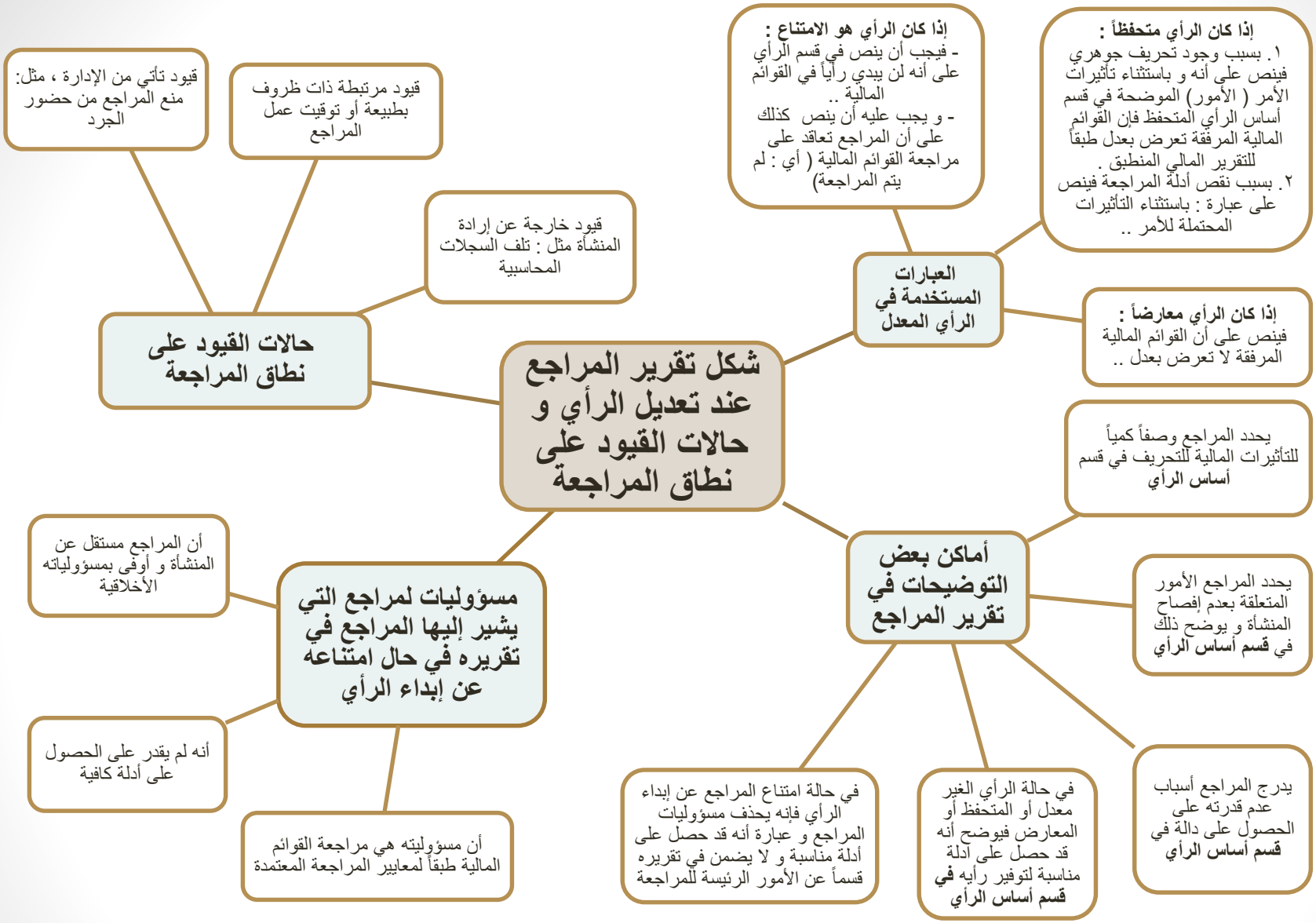
تقرير المراجع
على القوائم المالية
ذات الغرض العام

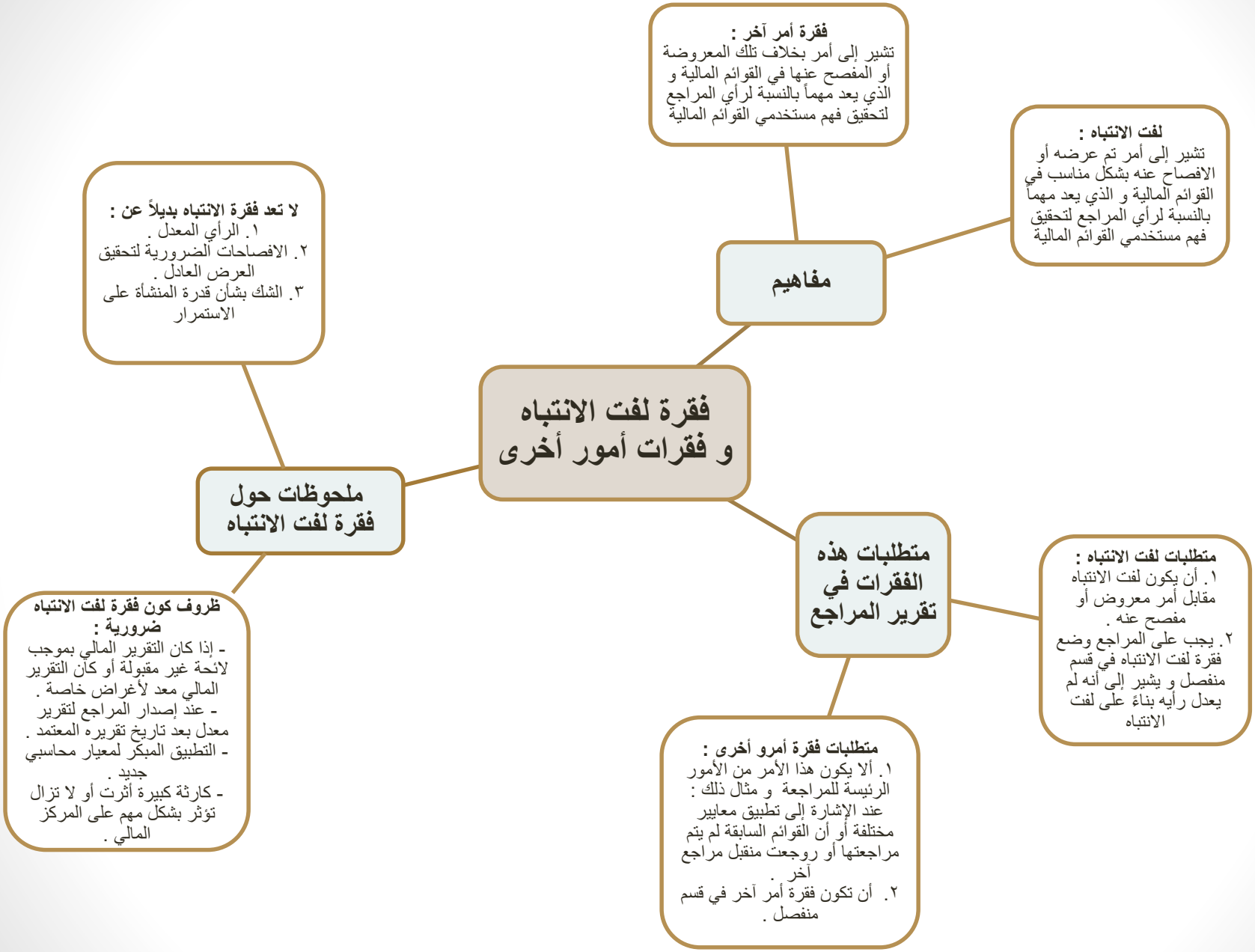

تكوين الرأي و التقرير عن القوائم المالية
قوائم مالية ذات غرض عام
إطار الالتزام :
هو إطار ملزم لإعداد تقرير مالي دون الإضافة إليه أو الخروج عنه و لا تطلب ذلك من المراجع تقويم عدالة القوائم المالية (إطار قانوني)
إطار العرض العادل :
هو إطار ملزم لإعداد تقرير مالي عادل
(براعي تعدد السياسات للحدث الواحد)
متطلبات تكوين رأي في القوائم المالية
تقويم إعداد القوائم المالية وفق متطلبات إطار التقرير المالي المنطبق :
مراعا ة السياسات و الافصاحات و التقديرات المحاسبية و التبويب
آراء المراجع فيما يتعلق بالقوائم المالية :
١. رأي غير معدل : عندما يستنتج المراجع أن القوائم المالية معدة من جميع الجوانب الجوهرية وفق إطار التقرير المالي المنطبق .
٢. رأي معدل : عند وجود تحريفات جوهرية أو عدم قدرة المراجع على جمع أدلة كافية .
إعداد القوائم المالية وفق أكثر من إطار للتقرير المالي
١. يؤخذ كل إطار بالحسبان عند تكوين رأي المراجع و يبدي المراجع رأيه بشكل منفصل أو في جملة واحدة .
٢. يمكن للمراجع أن يبدي رأيه لكل إطار برأي مختلف .
الاعتماد النهائي للقوائم المالية
هو تاريخ إقرار أصحاب الصلاحية بالمنشأة بإصدار القوائم المالية و يتحملون المسؤولية عن ذلك
فقرات التقرير المالي غير المعدل
العنوان
توجيه التقرير
قسم أساس الرأي :
يشمل قيام المراجع بالمراجعة وفق المعايير المعتمدة و يشير لمسؤولياته و أنه قد حصل على الأدلة الكافية
رأي المراجع :
يشمل اسم المنشأة و القوائم و الايضاحات و الرأي في القوائم المالية
مسؤوليات الإدارة :
تشمل اعداد القوائم المالية العادلة و انشاء نظام رقابة داخلي و تقدير المنشأة للاستمرارية و تحديد المشرفين على إعداد القوائم المالية
مسؤوليات المراجع :
يشير لمسؤوليته عن تأكيد معقول و عالي التأكيد و يقدم وصفاً للأهمية النسبية و يؤكد على دوره في اكتشاف التحريفات الجوهرية و تنفيذ استجابة لها
اسم الشريك المسؤول عن الارتباط
توقيع المراجع
عنوان المراجع
تاريخ تقرير المراجع :
يؤرخ تقريره بعد نهاية العمل الميداني و جمع الأدلة الملائمة


الابلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل
مفهوم الأمور الرئيسة للمراجعة
هي تلك الأمور بحسب الحكم المهني للمراجع لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية و تكون مبلغة للمكلفين بالحوكمة على أن تكون هذه الأمور لا تؤدي لتعديل رأي المراجع
لا يعد الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة بديلاً عن :
عملية التقرير عن شك كبير بشأن استمرارية المنشأة
الافصاحات الواردة في القوائم المالية
إبداء المراجع لرأي معدل
تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة
المجالات ذات الخطر المقدر المرتفع لتحريف جوهري أو المخاطر المهمة
تأثير الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال فترة المراجعة
* لا يبلغ المراجع عن هذه الأمور
إذا وجد مانع قانوني أو تبعات سلبية عالية .

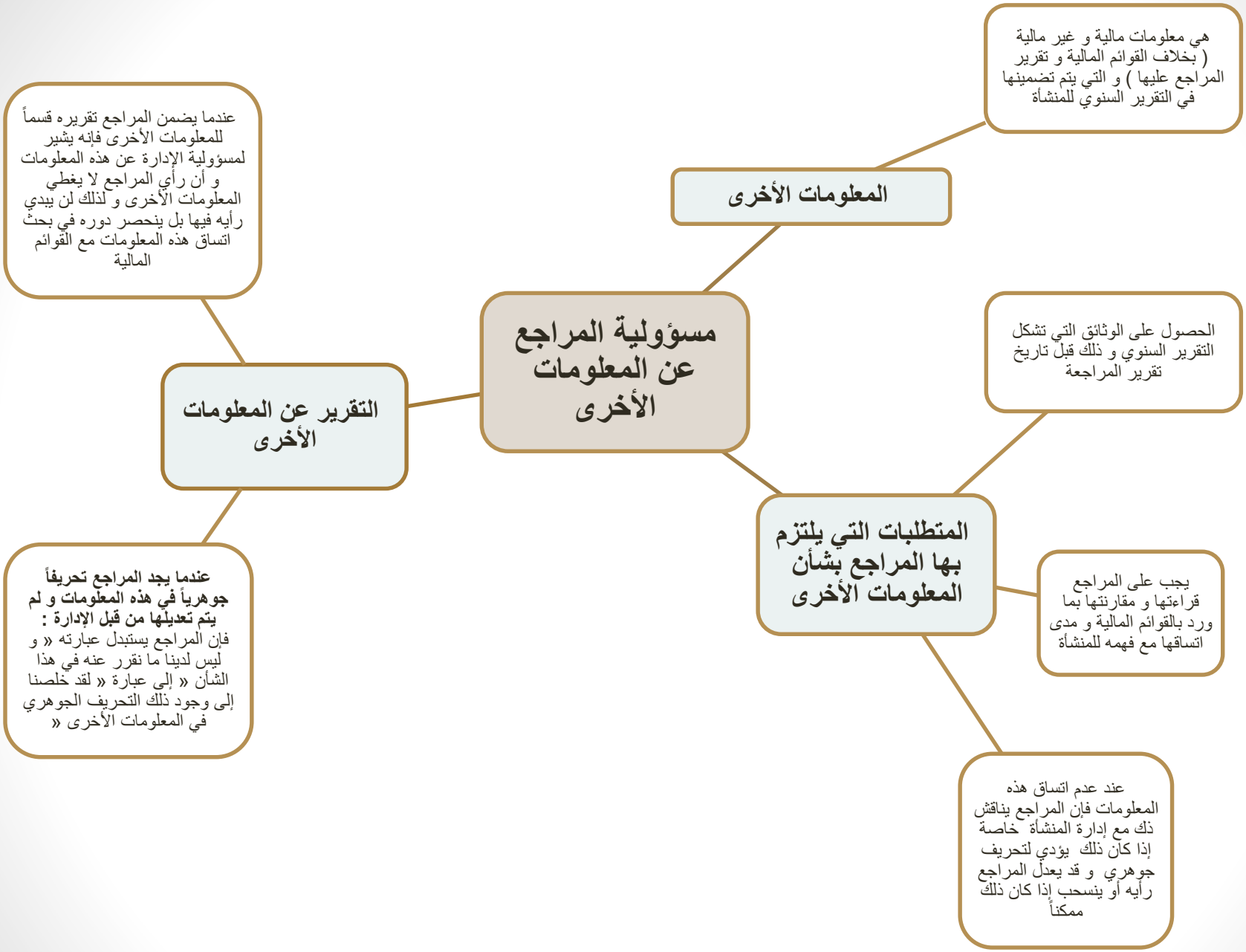


*** درجات رأي المراجع :**
رأي غير معدل - رأي غير معدل مع لفت الانتباه - رأي متحفظ – رأي ممتنع – رأي معارض .


شكل تقرير المراجع عند تعديل الرأي و حالات القيود على نطاق المراجعة
العبارات المستخدمة في الرأي المعدل
إذا كان الرأي متحفظاً :
١. بسبب وجود تحريف جوهري فينص على أنه و باستثناء تأثيرات الأمر (الأمور) الموضحة في قسم أساس الرأي المتحفظ فإن القوائم المالية المرفقة تعرض بعدل طبقاً للتقرير المالي المنطبق .
٢. بسبب نقص أدلة المراجعة فينص على عبارة : باستثناء التأثيرات المحتملة للأمر ..
إذا كان الرأي معارضاً :
فينص على أن القوائم المالية المرفقة لا تعرض بعدل ..
إذا كان الرأي هو الامتناع :
- فيجب أن ينص في قسم الرأي على أنه لن يبدي رأياً في القوائم المالية ..
- و يجب عليه أن ينص كذلك على أن المراجع تعاقد على مراجعة القوائم المالية (أي : لم يتم المراجعة)
حالات القيود على نطاق المراجعة
قيود خارجة عن إرادة المنشأة مثل : تلف السجلات المحاسبية
قيود مرتبطة ذات ظروف بطبيعة أو توقيت عمل المراجع
قيود تأتي من الإدارة ، مثل: منع المراجع من حضور الجرد
أماكن بعض التوضيحات في تقرير المراجع
يحدد المراجع وصفاً كمياً للتأثيرات المالية للتحريف في قسم أساس الرأي
يحدد المراجع الأمور المتعلقة بعدم إفصاح المنشأة و يوضح ذلك في قسم أساس الرأي
يدرج المراجع أسباب عدم قدرته على الحصول على دالة في قسم أساس الرأي
في حالة الرأي الغير معدل أو المتحفظ أو المعارض فيوضح أنه قد حصل على أدلة مناسبة لتوفير رأيه في قسم أساس الرأي
في حالة امتناع المراجع عن إبداء الرأي فإنه يحذف مسؤوليات المراجع و عبارة أنه قد حصل على أدلة مناسبة و لا يضمن في تقريره قسماً عن الأمور الرئيسة للمراجعة
مسؤوليات لمراجع التي يشير إليها المراجع في تقريره في حال امتناعه عن إبداء الرأي
أن المراجع مستقل عن المنشأة و أوفى بمسؤولياته الأخلاقية
أنه لم يقدر على الحصول على أدلة كافية
أن مسؤوليته هي مراجعة القوائم المالية طبقاً لمعايير المراجعة المعتمدة

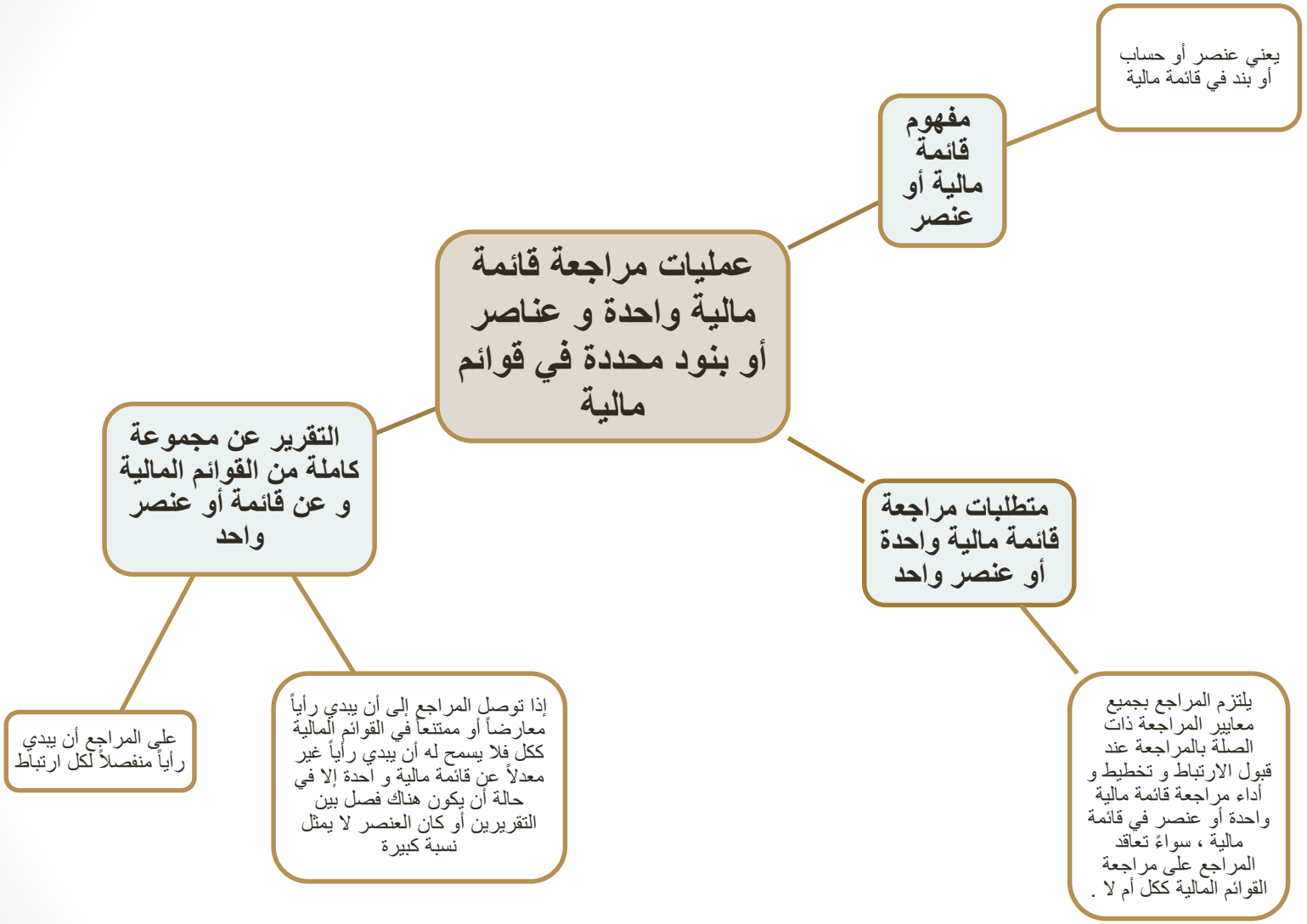

فقرة لفت الانتباه
و فقرات أمور أخرى
مفاهيم
فقرة أمر آخر :
تشير إلى أمر بخلاف تلك المعروضة أو المفصح عنها في القوائم المالية و الذي يعد مهماً بالنسبة لرأي المراجع لتحقيق فهم مستخدمي القوائم المالية
لفت الانتباه :
تشير إلى أمر تم عرضه أو الافصاح عنه بشكل مناسب في القوائم المالية و الذي يعد مهماً بالنسبة لرأي المراجع لتحقيق فهم مستخدمي القوائم المالية
متطلبات هذه الفقرات في تقرير المراجع
متطلبات فقرة أمرو أخرى :
١. ألا يكون هذا الأمر من الأمور الرئيسة للمراجعة و مثال ذلك : عند الإشارة إلى تطبيق معايير مختلفة أو أن القوائم السابقة لم يتم مراجعتها أو روجعت منقبل مراجع آخر .
٢. أن تكون فقرة أمر آخر في قسم منفصل .
متطلبات لفت الانتباه :
١. أن يكون لفت الانتباه مقابل أمر معروض أو مفصح عنه .
٢. يجب على المراجع وضع فقرة لفت الانتباه في قسم منفصل و يشير إلى أنه لم يعدل رأيه بناءً على لفت الانتباه
ملحوظات حول فقرة لفت الانتباه
لا تعد فقرة الانتباه بديلاً عن :
١. الرأي المعدل .
٢. الافصاحات الضرورية لتحقيق العرض العادل .
٣. الشك بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار
ظروف كون فقرة لفت الانتباه ضرورية :
- إذا كان التقرير المالي بموجب لائحة غير مقبولة أو كان التقرير المالي معد لأغراض خاصة .
- عند إصدار المراجع لتقرير معدل بعد تاريخ تقريره المعتمد .
- التطبيق المبكر لمعيار محاسبي جديد .
- كارثة كبيرة أثرت أو لا تزال تؤثر بشكل مهم على المركز المالي .

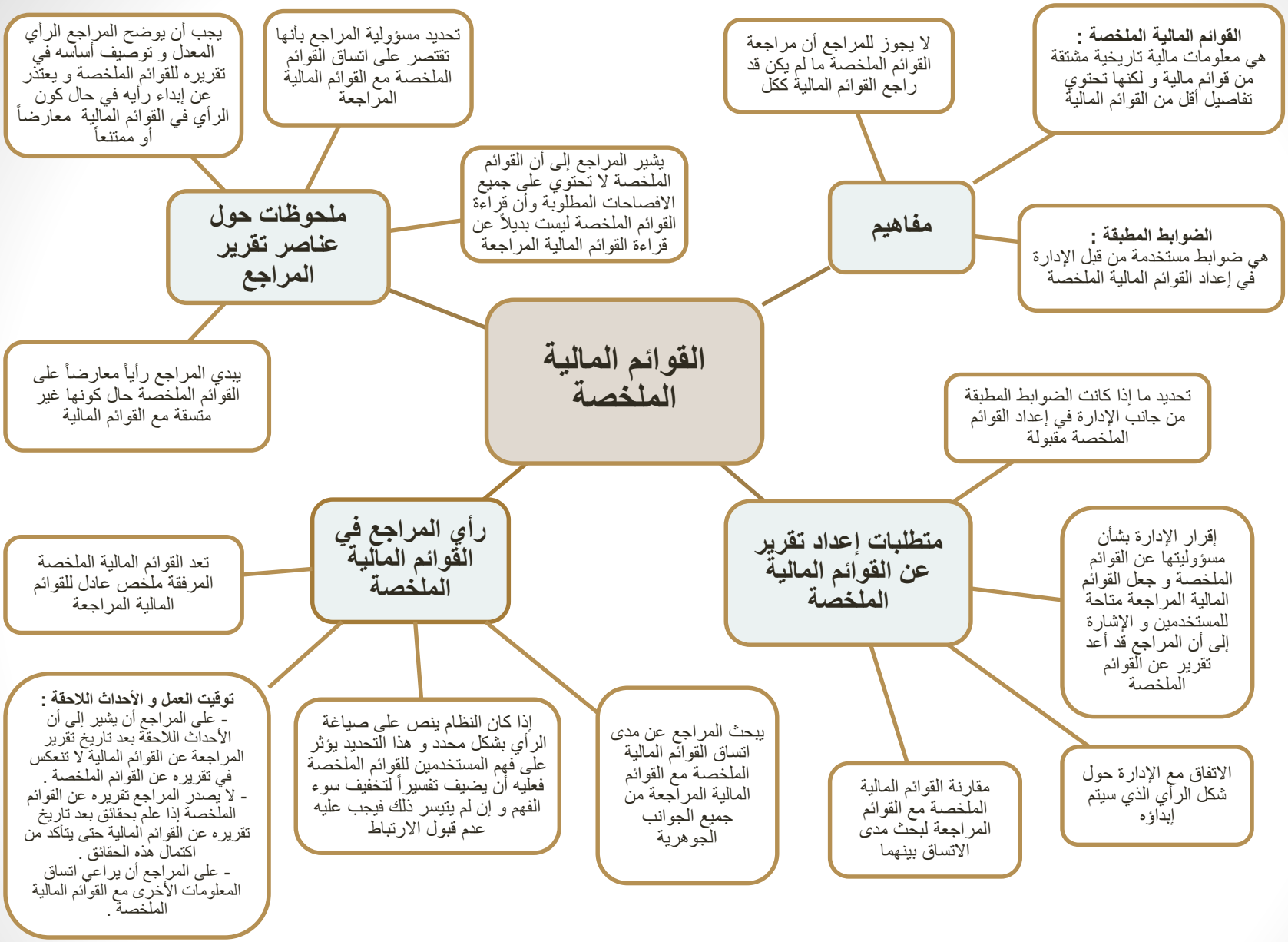
المعلومات المقارنة
(الأرقام المقابلة – القوائم المالية المقارنة)
مفاهيم
القوائم المالية المقارنة :
هي معلومات مقارنة للفترة السابقة و تكون مضمنة كاملاً في القوائم المالية للسنة الحالية و يشير إليها المراجع في رأيه إذا تمت مراجعتها
الأرقام المقابلة :
هي معلومات مالية مقارنة للفترة السابقة مضمنة كجزء لا يتجزأ من القوائم المالية للفترة الحالية و يركز على الأرقام المقابلة ، ويشير المراجع في القوائم المالية إلى الفترة الحالية فقط
أثر القوائم المالية المقارنة على تقرير المراجعة
يشير المراجع في رأيه إلى كلا الفترتين و يبدي فيهما رأيه
إذا وجد المراجع تحريفاً جوهرياً في القوائم المالية للعام السابق و تم إشعار المراجع السابق و تم تعديل القوائم المالية السابقة فإن المراجع الحالي يعد تقريره عن السنة الحالية فقط
في حال اختلاف رأي المراجع في رأيه حول القوائم المقارنة فإنه يشير إلى الأسباب الرئيسة لاختلاف رأيه في فقرة أمر آخر
إذا كانت مراجعة القوائم المالية مراجعة في العام السابق من قبل مراجع آخر أو لم يتم مراجعتها : فيشير المراجع الحالي إلى ذلك الأمر في فقرة أمر آخر
أهداف واجراءات المراجعة فيما يتعلق بالأرقام المقارنة
الحصول على أدلة المراجعة المناسبة حول عرض الأرقام المقارنة وفق إطار التقرير المالي المنطبق
تقويم مدى اتفاق المعلومات المقارنة مع المبالغ و الافصاحات في نفس الفترة السابقة
تقويم مدى اتساق السياسات المحاسبية بين الفترات المقارنة
اعداد تقرير طبقاً لمسؤوليات المراجع بشأن عملية التقرير
عند علم المراجع باحتمال التحريف الجوهري للفترة الحالية فإنه يقوم بإجراءات مراجعة إضافية و يحصل على إفادات مكتوبة من الإدارة حول تأثير التعديلات على التحريف الجوهري السابق
أثر الأرقام المقارنة على تقرير المراجعة
إذا كان الرأي معدلاً على الأرقام المقارنة :
١. إذا تم حل الأمر فلا توجد حاجة للإشارة إلى التعديل السابق .
٢. إذا لم يتم حل الأمر فيجب على المراجع أن يعدل رأيه و يشير إلى ذلك في أساس الرأي .
إذا كانت مراجعة الأرقام المالية مراجعة في العام السابق من قبل مراجع آخر أو لم يتم مراجعتها : فيشير المراجع الحالي إلى ذلك الأمر في فقرة أمر آخر
إذا كان الرأي متحفظاً في العام السابق :
١. إذا تم معالجة التحريف فإن المراجع لا يشير إلى شيء .
٢. إذا لم يتم تعديل التحريف فيعدل المراجع رأيه .
إذا كان الرأي في العام السابق غير معدلاً ثم وجد تحريفاً :
١. إذا تم معالجة التحريف أو الافصاح عنه فيلفت الانتباه لذلك الأمر .
٢. إذا لم تتم المعالجة فيبدي رأياً متحفظاً أو معارضاً .


مسؤولية المراجع عن المعلومات الأخرى
المعلومات الأخرى
هي معلومات مالية و غير مالية (بخلاف القوائم المالية و تقرير المراجع عليها) و التي يتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة
التقرير عن المعلومات الأخرى
عندما يضمن المراجع تقريره قسماً للمعلومات الأخرى فإنه يشير لمسؤولية الإدارة عن هذه المعلومات و أن رأي المراجع لا يغطي المعلومات الأخرى و لذلك لن يبدي رأيه فيها بل ينحصر دوره في بحث اتساق هذه المعلومات مع القوائم المالية
المتطلبات التي يلتزم بها المراجع بشأن المعلومات الأخرى
الحصول على الوثائق التي تشكل التقرير السنوي و ذلك قبل تاريخ تقرير المراجعة
يجب على المراجع قراءتها و مقارنتها بما ورد بالقوائم المالية و مدى اتساقها مع فهمه للمنشأة
عند عدم اتساق هذه المعلومات فإن المراجع يناقش ذلك مع إدارة المنشأة خاصة إذا كان ذلك يؤدي لتحريف جوهري و قد يعدل المراجع رأيه أو ينسحب إذا كان ذلك ممكناً
عندما يجد المراجع تحريفاً جوهرياً في هذه المعلومات و لم يتم تعديلها من قبل الإدارة :
فإن المراجع يستبدل عبارته « و ليس لدينا ما نقرر عنه في هذا الشأن « إلى عبارة « لقد خلصنا إلى وجود ذلك التحريف الجوهري في المعلومات الأخرى «

التقارير الخاصة
و تقاريري فحص التأكيدات
و الخدمات ذات العلاقة

عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة لإطار ذو غرض خاص
(و ليس مقبولاً قبولاً عاماً)
إطار ذو غرض خاص
إطار تقرير مالي مصمم لتلبية احتياجات مستخدمين معينين من المعلومات المالية ، و قد يكون هذا الإطار عرض عادل أو إطار التزام و مثال ذلك :
أساس محاسبة ضريبي لمجموعة قوائم مالية مرفقة مع الإقرار الزكوي أو الضريبي ، الأساس النقدي عن معلومات التدفقات النقدية
متطلبات التقرير عن مراجعة القوائم المالية طبقاً للإطار الخاص
فهم الغرض من إعداد القوائم المالية و المستخدمين المعنيين و خطوات الادارة لاستخدام هذا الإطار
عند ما يتم تحديد الأهمية النسبية من قبل المنشأة فإن المراجع يلتزم بتحديد الأهمية النسبية عند تخطيطه لعملية المراجعة و يقارن بين هاتين النسبتين و يأخذ أيهما أقل
فهم سبب اختيار و تطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية ، و إذا كان التطبيق معد لأحكام عقد ما فيفهم المراجع تفسيرات الإدارة لهذا العقد
اعتبارات تكوين الرأي و إعداد التقرير
يوضح المراجع الغرض الذي أعدت من أجله القوائم المالية و المستخدمين المعنيين و مسؤولية الإدارة بشان إطار التقرير المالي المنطبق كما يتضمن التقرير فقرة لفت انتباه تنبه مستخدمي القوائم المالية إلى هذا الإطار الخاص و أن القوائم المالية قد لا تكون مناسبة لغرض آخر


عمليات مراجعة قائمة مالية واحدة و عناصر أو بنود محددة في قوائم مالية
مفهوم قائمة مالية أو عنصر
يعني عنصر أو حساب أو بند في قائمة مالية
متطلبات مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر واحد
يلتزم المراجع بجميع معايير المراجعة ذات الصلة بالمراجعة عند قبول الارتباط و تخطيط و أداء مراجعة قائمة مالية واحدة أو عنصر في قائمة مالية ، سواءً تعاقد المراجع على مراجعة القوائم المالية ككل أم لا .
التقرير عن مجموعة كاملة من القوائم المالية و عن قائمة أو عنصر واحد
إذا توصل المراجع إلى أن يبدي رأياً معارضاً أو ممتنعاً في القوائم المالية ككل فلا يسمح له أن يبدي رأياً غير معدلاً عن قائمة مالية و احدة إلا في حالة أن يكون هناك فصل بين التقريرين أو كان العنصر لا يمثل نسبة كبيرة
على المراجع أن يبدي رأياً منفصلاً لكل ارتباط


القوائم المالية الملخصة
مفاهيم
القوائم المالية الملخصة :
هي معلومات مالية تاريخية مشتقة من قوائم مالية و لكنها تحتوي تفاصيل أقل من القوائم المالية
لا يجوز للمراجع أن مراجعة القوائم الملخصة ما لم يكن قد راجع القوائم المالية ككل
الضوابط المطبقة :
هي ضوابط مستخدمة من قبل الإدارة في إعداد القوائم المالية الملخصة
ملحوظات حول عناصر تقرير المراجع
تحديد مسؤولية المراجع بأنها تقتصر على اتساق القوائم الملخصة مع القوائم المالية المراجعة
يجب أن يوضح المراجع الرأي المعدل و توصيف أساسه في تقريره للقوائم الملخصة و يعتذر عن إبداء رأيه في حال كون الرأي في القوائم المالية معارضاً أو ممتنعاً
يشير المراجع إلى أن القوائم الملخصة لا تحتوي على جميع الافصاحات المطلوبة وأن قراءة القوائم الملخصة ليست بديلاً عن قراءة القوائم المالية المراجعة
يبدي المراجع رأياً معارضاً على القوائم الملخصة حال كونها غير متسقة مع القوائم المالية
متطلبات إعداد تقرير عن القوائم المالية الملخصة
تحديد ما إذا كانت الضوابط المطبقة من جانب الإدارة في إعداد القوائم الملخصة مقبولة
إقرار الإدارة بشأن مسؤوليتها عن القوائم الملخصة و جعل القوائم المالية المراجعة متاحة للمستخدمين و الإشارة إلى أن المراجع قد أعد تقرير عن القوائم الملخصة
الاتفاق مع الإدارة حول شكل الرأي الذي سيتم إبداؤه
مقارنة القوائم المالية الملخصة مع القوائم المراجعة لبحث مدى الاتساق بينهما
يبحث المراجع عن مدى اتساق القوائم المالية الملخصة مع القوائم المالية المراجعة من جميع الجوانب الجوهرية
رأي المراجع في القوائم المالية الملخصة
تعد القوائم المالية الملخصة المرفقة ملخص عادل للقوائم المالية المراجعة
إذا كان النظام ينص على صياغة الرأي بشكل محدد و هذا التحديد يؤثر على فهم المستخدمين للقوائم الملخصة فعليه أن يضيف تفسيراً لتخفيف سوء الفهم و إن لم يتيسر ذلك فيجب عليه عدم قبول الارتباط
توقيت العمل و الأحداث اللاحقة :
- على المراجع أن يشير إلى أن الأحداث اللاحقة بعد تاريخ تقرير المراجعة عن القوائم المالية لا تنعكس في تقريره عن القوائم الملخصة .
- لا يصدر المراجع تقريره عن القوائم الملخصة إذا علم بحقائق بعد تاريخ تقريره عن القوائم المالية حتى يتأكد من اكتمال هذه الحقائق .
- على المراجع أن يراعي اتساق المعلومات الأخرى مع القوائم المالية الملخصة .

متطلبات ارتباطات الفحص
(ملخص خطوات المراجعة)

فحص المعلومات المالية الأولية المنفذة من قبل المراجع المستقل للمنشأة (التقارير ربع السنوية)
هدف ارتباط فحص المعلومات المالية الأولية
أن يبدي المراجع استنتاجاً بناءً على فحصه عما إذا كان أي شيء قد لفت انتباهه و يجعله يعتقد وجود تحريفاً جوهرياً ، و يجري المراجع استفسارات و إجراءات تحليلية و إجراءات فحص لتخفيض الخطر إلى مستوى متوسط
التقرير و إبداء الرأي
يشير المراجع في تقريره إلى أنه مسؤول عن ابداء استنتاج عن المعلومات المالية الأولية استناداً إلى الفحص و يشير إلى عبارة أن نطاق المراجعة يعد قليلاً مقارنة بالمعايير المعتمدة و طبقاً لذلك لن يبدي رأي مراجعة
١. يبدي المراجع استنتاجاً متحفظاً أو معارضاً عندما يجد ما يثير اهتمامه للحاجة إلى إجراء تعديل جوهري لكي يتم الإعداد طبقاً للتقري المالي المعمول به .
٢. يبدي المراجع رياً متحفظاً أو ممتنعاً إذا وجد قيوداً على نطاق عمله.
عند وجود تحريف جوهري فيطلب المراجع التصحيح و يخطر المكلفين بالحوكمة و إن لم يستجيبوا فللمراجع تعديل تقريره أو الانسحاب من الارتباط أو الاستقالة من التعاقد لمراجعة القوائم المالية السنوية
يشير المراجع في فقرة الانتباه إلى افصاح الشركة عن شكها في استمراريتها أو لتسليط الضوء على إيضاح مرفق ،
و من المفضل تضمين هذه الفقرة بعد فقرة الاستنتاج
اجراءات فحص المعلومات المالية الأولية
الاستفسارات و الإجراءات التحليلية :
قراءة محاضر الاجتماعات و الاستفسارات من الإدارة و المكلفين بالحوكمة .
لا يتطلب فحص المعلومات الأولية تأييداً للاستفسارات عن الدعاوى القضائية و المطالبات
تطبيق الإجراءات التحليلية على المعلومات المالية الأولية المصممة لمعرفة العلاقات و البنود الفردية التي تبدو غير عادية ،
القيام بتحليل النسب و الأساليب الإحصائية مثل تحليل الاتجاه أو الانحدار
تقويم أثر التحريفات غير المصححة و مدى جوهريتها (ذلك بالرغم من أن المراجع لا يسعى للحصول على تأكيد معقول)
تتبع المعلومات المالية الأولية إلى السجلات المحاسبية
الحصول على إفادة مكتوبة من قبل الإدارة بشأن مسؤوليتها عن تصميم و تطبيق الرقابة الداخلية و أنها أفصحت عن جميع الحقائق المهمة
يراعي المراجع مسؤوليته بشأن المعلومات المرفقة بالتقارير المالية الأولية
فهم المنشأة و بيئتها

ارتباطات التأكيدات الأخرى بخلاف مراجعة القوائم المالية

مفاهيم

ارتباط التأكيد المعقول :
هو الارتباط الذي يقلل فيه المراجع خطر الارتباط إلى مستوى **منخفض** بشكل مقبول كأساس لاستنتاجه في شكل رأي

خطر الارتباط :
خطر إبداء رأي في ظل وجود تحريف جوهري

ارتباط التأكيد المحدود :
هو الارتباط الذي يقلل فيه المراجع خطر الارتباط إلى مستوى **مقبول** بدرجة أقل من المعقول و يبدي المراجع استنتاجه في شكل لفت انتباه

ارتباط التصديق :
هو ارتباط تأكيد يقيس فيه المراجع طرف آخر بخلاف المراجع الموضوع ذي الصلة وفقاً للضوابط و يقدم استنتاجه بشأن خلو الموضوع من التحريف الجوهري

محتويات تقرير التأكيد

استنتاج المراجع لتأكيد معقول :
« حسب رأينا ، التزمت المنشأة من جميع الجوانب الجوهرية .. »

استنتاج المراجع عند تقديم تأكيد محدود :
« بناءً على الاجراءات المنفذة لم يلفت انتباهنا ... »

العنوان ، التوجيه ، معلومات الموضوع ، الضوابط المنطبقة ، مصدر الضوابط المنطبقة ، أساليب القياس المستخدمة ، أي تفسيرات مهمة ، القيود الملازمة ، الاشارة إلى المستخدمين المعنيين ، تحديد المسؤوليات أداء الارتباط طبقاً لمعايير ارتباطات التأكيد ، متطلبات رقابة الجودة المنطبقة ، ملخص الأعمال المنفذة

*** تجميع ملف الارتباط النهائي :** هو عملية إدارية لا تتضمن تنفيذ إجراءات جديدة للخروج باستنتاجات جديدة و يتم إجراء تغييرات إدارية تتعلق بتنظيم الملف و إعادة تصنيفه و التخلص من الأوراق غير المهمة .

متطلبات القيام بارتباط التأكيد طبقاً لمعايير ارتباطات التأكيد

الوفاء بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بارتباط التأكيد

تطبيق سياسات قبول العملاء و استمرارهم

توافر الشروط المسبقة لارتباط التأكيد ، مثل : المسؤوليات و الضوابط و قدرة المراجع على الحصول على الأدلة

فهم الموضوع ذي الصلة و ظروف الارتباط من خلال الاستفسار و ذلك حسب نوع التأكيد :
١. تأكيد محدود : تحديد المجالات التي يكون من المحتمل أن ينشأ فيها تحريف جوهري .
٢. تأكيد معقول : يقدر المراجع المخاطر و يستجيب لها مع فهم الرقابة الداخلية و الاستفسار من الموظفين و الإدارة .

الحصول على الأدلة ،
و ذلك حسب نوع التأكيد :
١. تأكيد محدود : عليه تحديد المجالات المحتملة للتحريف الجوهري و يصمم و ينفذ إجراءات لهذه الاحتمالات و إذا علم باحتمال وجود تحريف جوهري صمم المراجع اجراءات إضافية .
٢. تأكيد معقول : يحد المراجع مخاطر التحريف الجوهري و يصمم إجراءات الملائمة استجابة لتلك المخاطر و يستعين بعمل الخبراء و يحصل على الإفادات المكتوبة و يطبق اختبارات الأحداث اللاحقة .

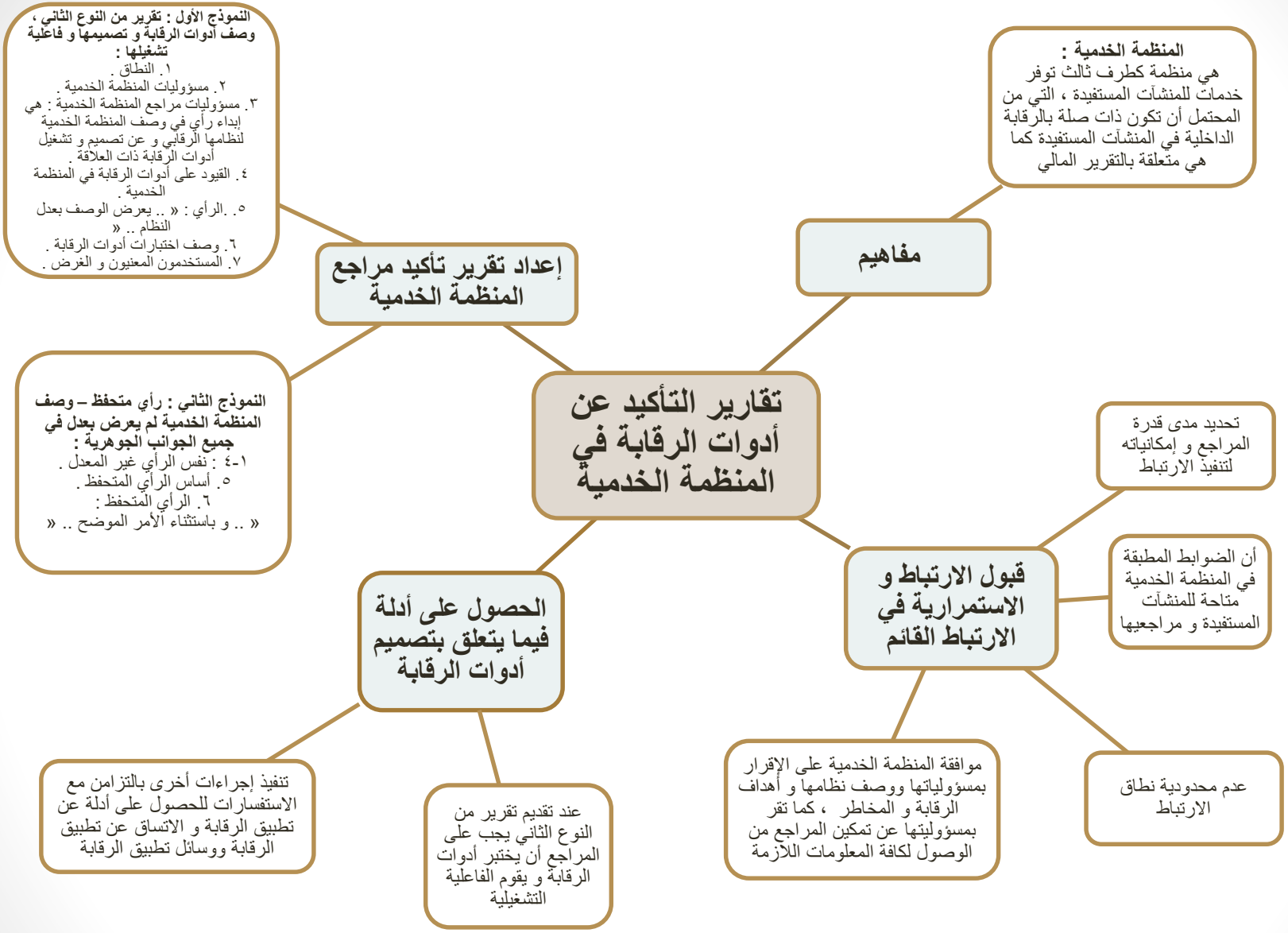
اعداد تقرير التأكيد

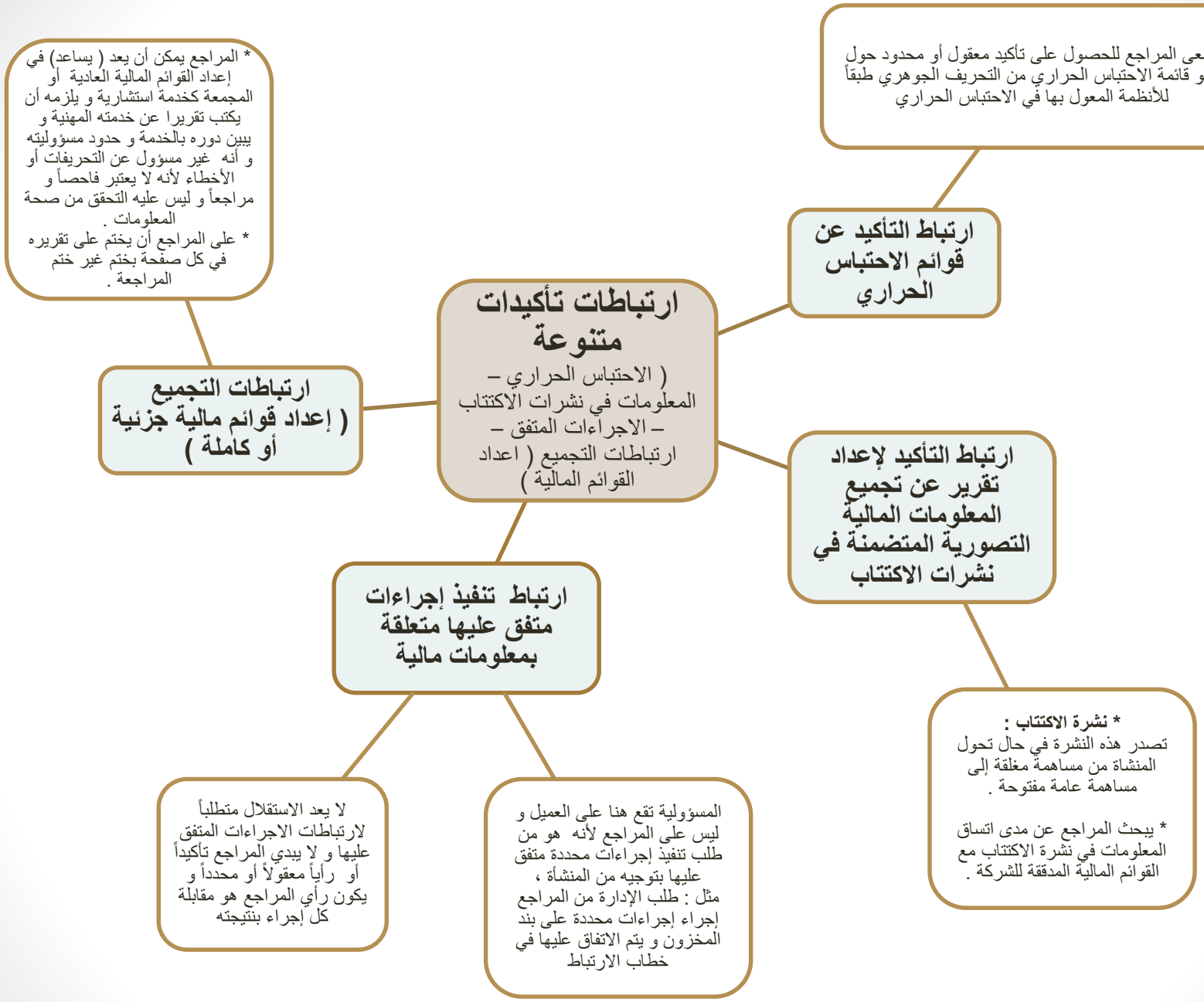
يجوز للمراجع اختيار أسلوب «الصيغة القصيرة» أو «الصيغة الطويلة » لتسهيل التواصل الفعال مع المستخدمين المعنيين

تؤثر القيود المفروضة على نطاق المراجعة على رأي المراجع

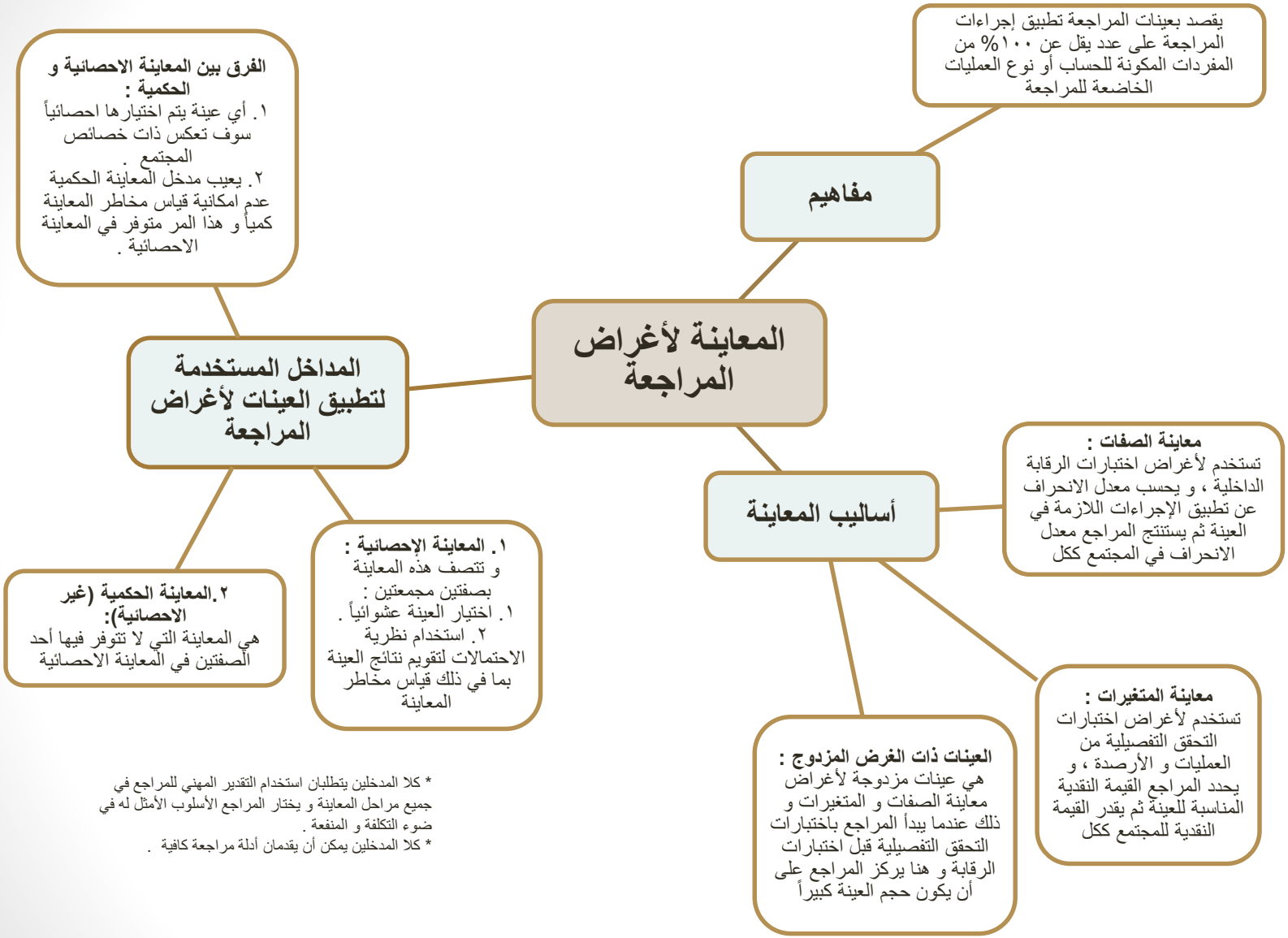
لا يتطلب معيار ارتباطات التأكيد صيغة موحدة للتقرير

اختبار المعلومات المالية المستقبلية
(القوائم المالية التقديرية)
مفاهيم
المعلومات المالية المستقبلية : هي معلومات مالية مبنية على افتراضات مستقبلية تكون في شكل تنبؤ أو توقع أو مزيج من الاثنين
التنبؤ : المعلومات المالية المستقبلية المعدة على أساس افتراضات الإدارة لأحداث مستقبلية متوقعة (افتراضات أفضل تقدير)
التوقع : هو معلومات مستقبلية معدة على أساس افتراضات نظرية . مثل : تقديرات المنشأة في بداية نشاطها
محتويات تقرير اختبار المعلومات المالية المستقبلية
العنوان ، التوجيه ، تحديد المعلومات المالية المستقبلية ، الاشارة إلى معايير ارتباطات التأكيدات للمعلومات المستقبلية ، تحديد المسؤوليات ، الإشارة إلى الغرض أو التوزيع المقيد لهذه المعلومات ، عبارة بتأكيد سلبي فيما إذا كانت الافتراضات توفر اساسً معقولاً ، رأي المراجع حول عرض هذه المعلومات وفق الافتراضات ، التحذير بشأن مدى تحقق النتائج المشار إليها
مثال على تقرير غير معدل بشأن التنبؤ :
« .. و استناداً إلى اختبارنا للأدلة المؤيدة للافتراضات لم يلفت انتباهنا شيء ما يجعلنا نعتقد أن هذه الافتراضات لا توفر أساساً معقولاً للتنبؤ .. «
تأكيد المراجع المتعلق بالمعلومات المستقبلية
لا يبدي المراجع رأياً إيجابيا أو أن المعلومات المالية المستقبلية ستحقق و يقتصر دوره على إبداء رأيه في مدى معقولية افتراضات الإدارة و يقدم تأكيد إيجابي فيما يتعلق بالافتراضات
ينسحب المراجع أو لا يقبل الارتباط عندما تكون الافتراضات غير واقعية او غير مناسبة للاستخدام
ينبغي على المراجع الحصول على فهم كاف للمنشأة و لنظامها الرقابي و يحصل على الافادات المكتوبة من الإدارة
يأخذ المراجع بالحسبان الفترة الزمنية للمعلومات المستقبلية ، فكلما طالت المدة انخفضت قدرة الإدارة على إجراء افتراضات أفضل تقدير
يتحقق المراجع من كفاية الافصاح عن السياسات المحاسبية و التغييرات بشكل كافٍ ، و عند عدم كفاية هذه الافصاحات فيبدي المراجع رأياً متحفظاً أو معارضاً على المعلومات المالية المستقبلية أو الانسحاب من الارتباط


تقارير التأكيد عن أدوات الرقابة في المنظمة الخدمية
مفاهيم
المنظمة الخدمية :
هي منظمة كطرف ثالث توفر خدمات للمنشآت المستفيدة ، التي من المحتمل أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية في المنشآت المستفيدة كما هي متعلقة بالتقرير المالي
إعداد تقرير تأكيد مراجع المنظمة الخدمية
النموذج الأول : تقرير من النوع الثاني ، وصف أدوات الرقابة و تصميمها و فاعلية تشغيلها :
١. النطاق .
٢. مسؤوليات المنظمة الخدمية .
٣. مسؤوليات مراجع المنظمة الخدمية : هي إبداء رأي في وصف المنظمة الخدمية لنظامها الرقابي و عن تصميم و تشغيل أدوات الرقابة ذات العلاقة .
٤. القيود على أدوات الرقابة في المنظمة الخدمية .
٥. .الرأي : « .. يعرض الوصف بعدل النظام .. «
٦. وصف اختبارات أدوات الرقابة .
٧. المستخدمون المعنيون و الغرض .
النموذج الثاني : رأي متحفظ – وصف المنظمة الخدمية لم يعرض بعدل في جميع الجوانب الجوهرية :
١-٤ : نفس الرأي غير المعدل .
٥. أساس الرأي المتحفظ .
٦. الرأي المتحفظ :
« .. و باستثناء الأمر الموضح .. «
قبول الارتباط و الاستمرارية في الارتباط القائم
تحديد مدى قدرة المراجع و إمكانياته لتنفيذ الارتباط
أن الضوابط المطبقة في المنظمة الخدمية متاحة للمنشآت المستفيدة و مراجعيها
موافقة المنظمة الخدمية على الإقرار بمسؤولياتها ووصف نظامها و أهداف الرقابة و المخاطر ، كما تقر بمسؤوليتها عن تمكين المراجع من الوصول لكافة المعلومات اللازمة
عدم محدودية نطاق الارتباط
الحصول على أدلة فيما يتعلق بتصميم أدوات الرقابة
تنفيذ إجراءات أخرى بالتزامن مع الاستفسارات للحصول على أدلة عن تطبيق الرقابة و الاتساق عن تطبيق الرقابة ووسائل تطبيق الرقابة
عند تقديم تقرير من النوع الثاني يجب على المراجع أن يختبر أدوات الرقابة و يقوم الفاعلية التشغيلية


ارتباطات تأكيدات متنوعة
(الاحتباس الحراري – المعلومات في نشرات الاكتتاب – الاجراءات المتفق – ارتباطات التجميع (اعداد القوائم المالية)
ارتباط التأكيد عن قوائم الاحتباس الحراري
يسعى المراجع للحصول على تأكيد معقول أو محدود حول خلو قائمة الاحتباس الحراري من التحريف الجوهري طبقاً للأنظمة المعول بها في الاحتباس الحراري
ارتباط التأكيد لإعداد تقرير عن تجميع المعلومات المالية التصورية المتضمنة في نشرات الاكتتاب
* نشرة الاكتتاب :
تصدر هذه النشرة في حال تحول المنشاة من مساهمة مغلقة إلى مساهمة عامة مفتوحة .
* يبحث المراجع عن مدى اتساق المعلومات في نشرة الاكتتاب مع القوائم المالية المدققة للشركة .
ارتباط تنفيذ إجراءات متفق عليها متعلقة بمعلومات مالية
المسؤولية تقع هنا على العميل و ليس على المراجع لأنه هو من طلب تنفيذ إجراءات محددة متفق عليها بتوجيه من المنشأة ، مثل : طلب الإدارة من المراجع إجراء إجراءات محددة على بند المخزون و يتم الاتفاق عليها في خطاب الارتباط
لا يعد الاستقلال متطلباً لارتباطات الاجراءات المتفق عليها و لا يبدي المراجع تأكيداً أو رأياً معقولاً أو محدداً و يكون رأي المراجع هو مقابلة كل إجراء بنتيجته
ارتباطات التجميع (إعداد قوائم مالية جزئية أو كاملة)
* المراجع يمكن أن يعد (يساعد) في إعداد القوائم المالية العادية أو المجمعة كخدمة استشارية و يلزمه أن يكتب تقريرا عن خدمته المهنية و يبين دوره بالخدمة و حدود مسؤوليته و أنه غير مسؤول عن التحريفات أو الأخطاء لأنه لا يعتبر فاحصاً و مراجعاً و ليس عليه التحقق من صحة المعلومات .
* على المراجع أن يختم على تقريره في كل صفحة بختم غير ختم المراجعة .

العينات
لأغراض المراجعة



* كلا المدخلين يتطلبان استخدام التقدير المهني للمراجع في جميع مراحل المعاينة و يختار المراجع الأسلوب الأمثل له في ضوء التكلفة و المنفعة .
* كلا المدخلين يمكن أن يقدمان أدلة مراجعة كافية .

مخاطر المعاينة

لأغراض اختبارات الرقابة "الصفات"

١. **تقدير المخاطر الرقابية أعلى مما يجب** ← نتيجة اكتشاف انحرافات في العينة أكثر من الموجودة في المجتمع ← يترتب عليه إجراءات إضافية ← يؤثر على كفاءة المراجعة بسبب زيادة تكلفة المراجعة.

٢. **تقدير المخاطر الرقابية أقل مما يجب** ← نتيجة اكتشاف انحرافات في العينة أقل من الموجودة في المجتمع ← يترتب عليه نقص إجراءات المراجعة ← يؤثر على فعالية المراجعة بسبب احتمال فشله للوصول إلى رأي مناسب.

*الكفاءة هي اقتصادية عملية المراجعة .
* الفعالية هي القدرة تحقيق هدف المراجعة.

لأغراض اختبارات التحقق "المتغيرات"

١. **خطر القبول الخاطئ** ← قبول مجتمع يحتوي على خطأ جوهري ← يؤثر على فعالية المراجعة.

٢. **خطر الرفض الخاطئ** ← رفض مجتمع لا يحتوي على خطأ جوهري ← يؤثر على كفاءة المراجعة.

* يمكن تخفيض خطر العينة من خلال ← التخطيط الجيد للعينة من حيث← التصميم ← التحديد الدقيق للمجتمع ووحدة المعاينة ← استخدام الأسلوب المناسب لاختيار العينة .

* العلاقة بين اعتماد المراجع على نتائج المعاينة وحجم العينة ← طردية .
* العلاقة بين مستوى مخاطر المعاينة المقبول وحجم العينة ← عكسية .

المخاطر بخلاف المعاينة

(مخاطر التي تقابل المراجع حتى لو تم فحص المجتمع بالكامل)

١. عدم فعالية إجراءات المراجعة نتيجة عدم استخدام الاختبارات المناسبة .

٢. الفشل في تطبيق اختبارات المراجعة المناسبة .

٣. الفشل في تفسير نتائج الاختبارات بطريقة صحيحة .

* يمكن تخفيضه هذا الخطر من خلال ← التخطيط الجيد← الاشراف المناسب ← تطبيق إجراءات سليمة ومناسبة .

طرق اختيار العينة

١. **الاختيار الحكمي :**
و يعني أن يتم تحديد العينة دون تحيز وبحرص مناسب

٢. **الاختيار العشوائي :**

* **الاختيار على أساس الأرقام العشوائية :**
تضمن أن لكل مفردة ولكل عينة فرصة متساوية في الاختيار. (عيبها أن لاختيار مع الإحلال يؤدي لاختيار مفردة أكثر من مرة)

* **الاختيار المنتظم مع بداية عشوائية :** يتم اختيار رقم عشوائي ما بين ١ وفترة المعاينة . ثم تتم الزيادة المنتظمة برقم فترة المعاينة. (و تتميز بإعطاء فرصة متساوية لمفردات المجتمع بالظهور)

* **المعاينة الطبقية :**
يتم تقسيم المجتمع إلى طبقات طبقا لأساس معين وتعامل كل طبقة كمجتمع يختار منه عينه.

*فترة المعاينة = عدد مفردات المجتمع ÷ حجم العينة

مصطلحات العينات لأغراض المراجعة

تخطيط العينة

تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها وعمل إجراءات الفحص وتقييم النتائج. وذلك بعد تحديد الهدف من المراجعة و التقدير المبدئي للأهمية النسبية والمستوى المسموح به لمخاطر القبول الخاطئ

وحدة المعاينة

المفردات المكونة للمجتمع محل المراجعة

معدل الانحراف المسموح به

الحد الأقصى الذي يقبله المراجع و لا يؤثر على هدف المراجعة .
* و يقدر بنسبة مئوية عند اختبارات الرقابة .

معدل الانحراف المتوقع

معدل الانحراف المتوقع بالمجتمع عن السياسات و الاجراءات الرقابية

قيمة الخطأ المسموح به

هو الحد الأقصى لقيمة الخطأ المسموح به في رصيد حساب أو نوع عملية ، و يعتقد المراجع أن هذا الخطأ لن يصبح جوهري بعد إضافته للأخطاء الأخرى

القيمة النقدية للخطأ المتوقع

في رصيد الحساب أو نوع العملية

* التحريفات و الأخطاء في الحسابات و العمليات تكون في شكل قيمة نقدية .
* التحريفات و الأخطاء في الرقابة الداخلية تكون في شكل معدل (نسبة) .

استخدام عينات المراجعة لأغراض اختبارات الرقابة (معاينة الصفات)

مفاهيم

يقوم المراجع بإجراء اختبارات الرقابة عند تقديره للمخاطر الرقابية بأقل من الحد الأقصى

لا يجوز للمراجع أن يستخدم عينات المراجعة في الحالات الآتية :
١. عند فهم هيكل الرقابة الداخلية .
٢. عند اختيار إجراء الفصل بين الوظائف .
٣.عند اختيار الإجراءات التي لا تترك دليلاً موثوقاً على تنفيذها .
٤. عند اجراء اختبارات تعتمد على الاستفسارات أو المشاهدة .

خطوات فحص نظام الرقابة الداخلية باستخدام العينات :
١. تخطيط و تصميم العينة .
٢. اختيار مفردات العينة و تنفيذ إجراءات المراجعة .
٣. تقويم نتائج العينة . (تعميم نتائج العينات على مجتمع الفحص)
٤. توثيق إجراءات المعاينة .

١. تخطيط و تصميم العينة

تحديد الهدف من الفحص "تحديد معدل الانحراف في الالتزام بتطبيق السياسات عن المسموح به".

تعريف المجتمع ووحدة المعاينة : وبناء على الهدف من الفحص يتم تحديدهما وقد تكون وحدة المعاينة بند أو سطر أو فاتورة.

تعريف الخطأ أو الانحراف "تحديد الصفة التي تعكس انحراف في البند ".

تحديد معدل الانحراف السموح به "وهو دالة لمستوى الثقة المرغوب في المراجعة والمستوى المتوقع للمخاطر الرقابية« ، و كلما زاد معدل الانحراف المسموح به أدى ذلك إلى تخفيض حجم العينة (علاقة عكسية)

تحديد مستوى الثقة المرغوب فيه : (٩٥% / ٩٧%) بناء على التقدير المهني وبعده يتم تحديد مخاطر المعاينة المقبولة

تحديد معدل الانحراف المتوقع في المجتمع : يجب أن لا يتجاوز المسموح به، ويقدر بثلاث عوامل:
١- نتائج اختبار الرقابة للسنوات السابقة .
٢- بيئة الرقابة للعميل .
٣- فحص عينة مبدئية .

تحديد حجم العينة " يعتمد في تقديره لحجم العينة على ثلاث عوامل :
١- مخاطر تقدير خطر الرقابة بأقل مما يجب . (علاقة عكسية) ٢- المعدل المسموح به للانحرافات . (علاقة عكسية) ٣- معدل الانحراف المتوقع في المجتمع . ٤- حجم المجتمع . (علاقة طردية)

- **التحديد الإحصائي بجداول توزيع ذات الحدين**
- **التحديد الإحصائي بجداول التوزيع البواسوني (الأحداث النادرة)**

- **لاحظ أن :**
  ١. الزيادة في معدل الانحراف المسموح به تؤدي إلى تخفيض حجم العينة .
  ٢. أقصى حجم للعينة لا يزيد عن ١٠% .
  ٣. يعتمد جدول توزيع ذات الحدين على المقارنة بين معدل الانحراف المسموح به و معدل الانحراف المتوقع .
  ٤. يطبق التوزيع البواسوني عندما يكون المعدل المتوقع للانحرافات في المجتمع ضئيل مثل عمليات صرف الشيكات في البنوك .

٢. اختيار مفردات العينة و تنفيذ إجراءات الفحص

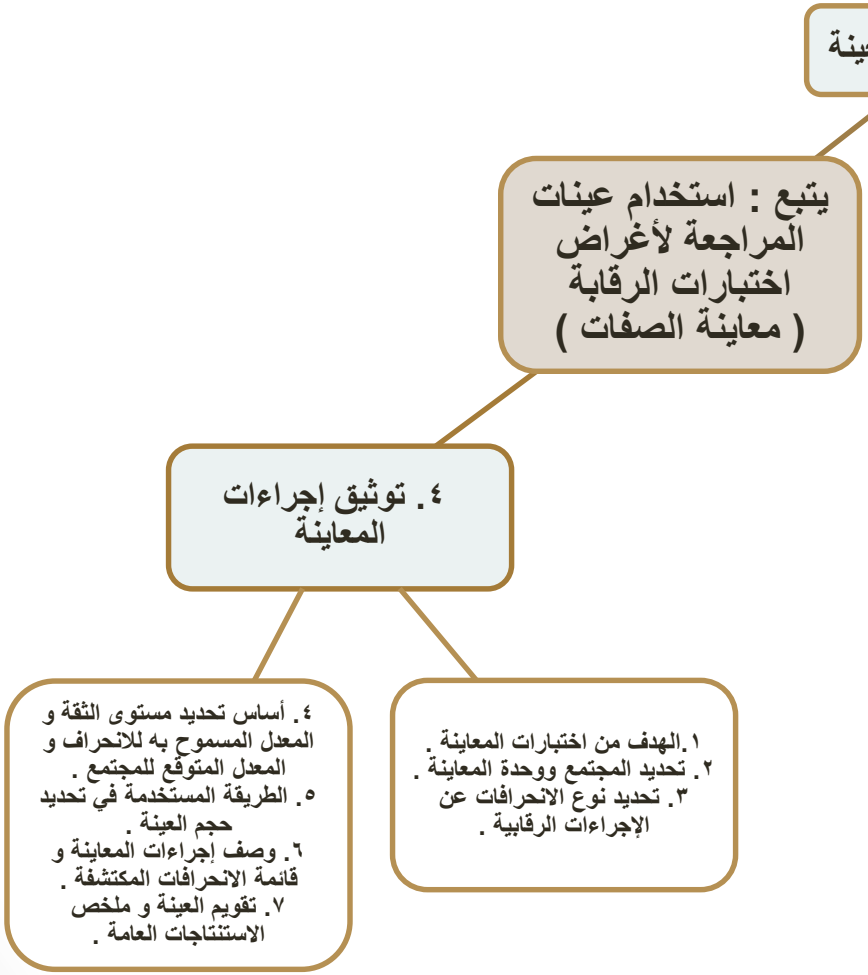
١. بالأسلوب الاحصائي / الاحتمالي / العشوائي

٢. بالأسلوب الحكمي / غير الاحصائي

* إذا لم يتمكن المراجع من فحص بعض مفردات العينة بسبب فقد مستند فإما أن يتم إحلاله أو يتم تقدير خطر الرقابة عند الحد الأقصى.

تنفيذ إجراءات الفحص : يجب على المراجع أن يميز بين الانحرافات المتكررة أو الناتجة عن ضعف الاجراء الرقابي أو نقص كفاءة العاملين في تنفيذه .

*** لاحظ وجود علاقة طردية بين معدل الانحراف المتوقع في المجتمع و حجم العينة .**



 # التقويم الحكمي لنتائج العينة :

- لا يصدر أي معدلات كمية عدا معدل الأخطاء في العينة ، ولا يمكنه تعميمه على المجتمع لأن العينة لم يتم تعيينها بطريقة إحصائية .
- لابد من تحليل الانحرافات في العينة من حيث طبيعتها وأسبابها ومدى علاقتها بمراحل المراجعة الأخرى

- معدل الانحرافات (الأخطاء) بالعينة = عدد الانحرافات المكتشفة بالعينة ÷ حجم العينة
- إذا كان معدل الانحراف الفعلي في التقويم الحكمي يقترب من أو يساوي المسموح به فإنه يعتبر خطر التحريف جوهرياً .

 # التقويم الاحصائي لنتائج العينة:

أولاً : تقدير الحد الأعلى لمعدل الانحرافات بالمجتمع .

ثانياً : مقارنة الحد الأعلى لمعدل الانحرافات بالمجتمع مع المعدل المسموح به للانحرافات المستخدم في تخطيط المعاينة

- إذا كان معدل الانحراف الفعلي في التقويم الاحصائي يقترب من أو يساوي المسموح به فإن المراجع يقبل و لا يعتبر ذلك جوهرياً إلا إذا زاد الفعلي عن المستوى المسموح به فإنه يعتبر جوهرياً.
- يستخدم توزيع ذات الحدين لتقدير معدل الانحرافات في المجتمع مبني على ثلاث عوامل :
  ١-خطر المعاينة . ٢- حجم العينة .
  ٣- عدد الانحرافات التي لاحظها المراجع بالعينة .
- معدل الأخطاء في العينة الاحصائية ، يعتبر تقدير معقول لانحرافات المجتمع.
- يمكن تقريب توزيع ذات الحدين إلى التوزيع البواسوني إذا توفرت الشروط التالية :
  ١. معدل الانحرافات في العينة و المجتمع ضئيل .
  ٢ . حجم العينة كبيرة (لا يقل عن ٥٠ مفردة) .
  ٣. نسبة حجم العينة إلى المجتمع ضئيلة (أقل من ١٠%) .
- التقييم باستخدام البواسوني :
  الحد الأعلى لمعدل الانحرافات في المجتمع = معامل التوزيع البواسوني ÷ حجم العينة

استخدام عينات المراجعة لأغراض اختبارات التحقق التفصيلية (معاينة المتغيرات)

المفهوم

تركز اختبارات المعاينة المصممة لأغراض تنفيذ اختبارات التحقق التفصيلية للتحقق مما إذا كانت القيم النقدية لأرصدة الحسابات أو لنوع العمليات تحتوي على خطأ جوهري

١. تقويم نتائج العينة إحصائياً (الطريقة التقليدية)

(١-٣) أساليب المعاينة الإحصائية التقليدية - طريقة متوسط المفردة :

يجب أن يتوفر لدى المراجع :

١. القيمة الصحيحة للعينة .

٢. متوسط المفردة للعينة = القيمة الصحيحة للعينة ÷ عدد مفردات العينة

٣. القيمة الصحيحة المقدرة للمجتمع = متوسط المفردة X عدد مفردات المجتمع

(٢-٣) أساليب المعاينة الإحصائية التقليدية - طريقة الفروق :

يجب أن يتوفر لدى المراجع :

١. القيمة الدفترية لمفردات العينة .

٢. عدد مفردات العينة .

٣. القيمة الصحيحة لمفردات العينة .

(٣-٣) أساليب المعاينة الإحصائية التقليدية - طريقة النسبة :

يجب أن يتوفر لدى المراجع :

١. القيمة الدفترية لمفردات العينة .

٢. القيمة الدفترية لمفردات المجتمع .

٣. القيمة الصحيحة لمفردات العينة .

تخطيط العينة إحصائياً (الطريقة التقليدية)

١. تحديد الهدف من الاختبار :
يتمثل تحقيق الهدف في التحقق من صحة رصيد حساب معين أو التحقق مما إذا كان هذا الرصيد لا يتضمن أخطاء هامة أو مؤثرة

٢. تحديد المجتمع و وحدة المعاينة :
يتم التحديد بناءً على هدف الاختبار و يتكون المجتمع من أرصدة الحسابات أو نوع العمليات

٣. تحديد مستوى الثقة :
يحدد بناءً على حكم المراجع المهني و يربط هذا التقدير بتقدير المراجع للمخاطر الرقابية

٤. تحديد الانحراف المعياري في المتوقع في المجتمع :
هو القيمة النقدية المتوقعة للخطأ في المجتمع ، و يقدره المراجع تقديراً بناءً على حكمه المهني ، و كلما زاد هذا الانحراف زاد حجم العينة (علاقة طردية)

٥. تحديد الخطأ المسموح به :
يعبر عن الحد الأقصى للقيمة النقدية للخطأ الذي يقبله المراجع ، و يقدره المراجع بناءً على حكمه المهني في ضوء تقديره لمستوى الأهمية النسبية

٦. تحديد حجم العينة :

ع = (ث٢ * ح٢ * ن٢) ÷ م٢

ع = حجم العينة . ث : معامل الثقة .
ح = الانحراف المعياري المقدر للمجتمع.
ن = حجم المجتمع .
م = القيمة المسموح بها لخطأ العينة = قيمة الخطأ المسموح به – القيمة النقدية للخطأ المتوقع

* لاحظ أن : الزيادة في تباين قيم المجتمع تؤدي إلى زيادة حجم العينة .

* لاحظ أن : توثيق إجراءات معاينة المتغيرات إحصائياً هي نفس الإجراءات المتبعة في توثيق معاينة الصفات (في الشريحة السابقة) .

يتبع - استخدام عينات المراجعة لأغراض اختبارات التحقق التفصيلية (معاينة المتغيرات)

١. تقويم نتائج العينة إحصائياً (أساس وحدة النقد)
معاينة الاحتمالات المتناسبة مع الحجم

شروط تطبيق هذا الأسلوب :
١. أن يكون حجم العينة صغيراً (أقل من ١٠%) .
٢. يستخدم هذا في المجتمعات نادرة الأخطاء حدوثاً .

مميزات و عيوب هذا الأسلوب :
١. يتميز بأنه يضمن اختيار المفردات الكبيرة نسبياً كلها ضمن مفردات العينة.
٢. يعيب هذا الأسلوب أن حجم العينة كبير و عدم فعاليته في اكتشاف الأخطاء بالنقص (غير مناسب لأرصدة الخصوم) كما أنه يستبعد الأرصدة الشاذة و الصفرية .

الخطوة الأولى : تحديد حجم العينة

(القيمة الدفترية للمجتمع X معامل الثقة لمخاطر القبول الخاطئ)
[القيمة النقدية للخطأ المسموح به – (لقيمة النقدية للخطأ المتوقع X معامل التوسع)]

الخطوة الثانية : اختيار مفردات العينة

يتم الاختيار باستخدام طريقة السحب المنتظم ثم تحسب **شريحة المعاينة**
(فترة المعاينة) =
القيمة الدفترية للمجتمع ÷ حجم العينة

* لاحظ أن :
١. لا تختلف طريق معاينة الوحدات النقدية كثيراً عن المعاينة الطبقية .
٢. حتى يكون فرصة للأرصدة السالبة الظهور ضمن العينة يتم إجراء الآتي :
عزل الأرصدة و استبعادها و التعامل معها كمجتمع مستقل
أو إدخال العينات السالبة في المجتمع مع إهمال إشارتها السالبة .

الخطوة الثالثة : تنفيذ إجراءات المراجعة و تقويم نتائج العينة :

يتم تحديد الحد الأعلى لقيمة الأخطاء بالمجتمع و يقارن بقيمة الخطأ المسموح به .

الحد الأعلى للأخطاء في المجتمع = القيمة المقدرة للخطأ + الدقة الأساسية + الدقة الإضافية

٢. تقويم نتائج العينة حكمياً

اختيار نتائج العينة
يمكن للمراجع اختيار مفردات العينة عشوائياً و لكن بالعادة يختارها المراجع حكمياً

تقويم نتائج المعاينة (١-٣):
١. حصر الأخطاء بالعينة .

تقويم نتائج المعاينة (٢-٣):
٢. تقدير الأخطاء المحتمل أن يتضمنها المجتمع المحاسبي :
أ-طريقة الاعتماد على القيم المالية=
إجمالي قيمة الأخطاء بالعينة X
(القيمة الإجمالية لمفردات المجتمع ÷ القيمة الإجمالية لمفردات العينة)

ب - طريقة الاعتماد على عدد المفردات = إجمالي قيمة الأخطاء بالعينة X
(عدد مفردات المجتمع ÷ عدد مفردات العينة)

تقويم نتائج المعاينة (٣-٣):
٣. المقارنة مع مبلغ الخطأ المسموح به :
* تتعرض المعاينة الحكمية لعيب إهمالها لخطا المعاينة

مراجعة النظم المحاسبية
المعتمدة على الحاسب الآلي

استخدام تقنية المعلومات في الرقابة الداخلية

مزايا استخدام تقنية المعلومات في الرقابة الداخلية

- تطبيق بشكل متسق قواعد عمل محددة سلفاً و أداء عمليات حسابية معقدة عند معالجة أحجام كبيرة من المعاملات أو البيانات
- تحسين توقيت و إتاحة و دقة المعلومات
- تسهيل التحليل الإضافي للمعلومات
- زيادة القدرة على متابعة أداء أنشطة المنشأة
- تخفيض مخاطر التحايل على أدوات الرقابة
- زيادة القدرة على تحقيق الفصل الفعال للمهام

مخاطر استخدام تقنية المعلومات في الرقابة الداخلية

- الاعتماد على نظم تعالج البيانات بشكل غير دقيق أو معالجة بيانات غير دقيقة
- الوصول غير المصرح به للبيانات (الاختراقات)
- إمكانية حصول موظفي تقنية المعلومات على امتيازات تتعدى المهام الموكلة لهم
- تغيرات غير مصرح بها في النظم و البرامج
- القصور في إجراء التغييرات اللازمة (التحديثات)
- التدخل اليدوي غير المناسب
- الفقد المحتمل للبيانات أو عدم القدرة للوصول إليها

مكونات الرقابة الداخلية في ظل نظام التشغيل الالكتروني

الإجراءات الرقابية العامة

١. فصل الوظائف :
الفصل بين وظيفة المحلل و المبرمج والمشغل

٢. إجراءات توثيق و فحص و الموافقة على عمليات تطوير و شراء و تغيير البرامج :
تشمل مشاركة الأقسام المعنية و موافقة أصحاب الصلاحية و إحكام عملية نقل البيانات المنقولة و توثيق البرامج و التغييرات التي تحدث

٣. صلاحية الوصول إلى البرامج و البيانات و الأجهزة :
يشمل تحديد المفوضين و التحكم في الدخول إلى غرفة الحاسب الآلي و حصر الوصول للبرامج باستخدام الرمز الشخصي أو كلمة المرور و استخدام نظام الاستدعاء .

٤. الإجراءات الرقابية العامة المبنية في النظام نفسه :
فحص المضاهاة – فحص الصدى – أجهزة و برامج التشخيص (التحديثات التلقائية) – حماية نطاق التشغيل – الصيانة الدورية و فحص النظام أسبوعياً

٥. إجراءات رقابية عامة أخرى :
استخدام ملفات احتياطية لاسترجاع البيانات – المعالجة في الحالات الطارئة – حلقة حماية الملف – بطاقات التمييز

* أهمية الرقابة العامة :
يقوم المراجع بتقييم فعالية الرقابة العامة قبل تقييم الرقابة على التطبيقات فإذا كانت غير فعالة سيكون احتمال التحريف الجوهري عالياً .

الإجراءات الرقابية على التطبيقات

١. الإجراءات الرقابية على المدخلات:
* التأكد من اتسام المعلومات بالآتي:
أ. أن العمليات مصدق عليها .
ب. أن البيانات صحيحة و مكتملة .
* معظم الأخطاء تقع في هذه المرحلة (عند الإدخال) .

٢. الإجراءات الرقابية على التشغيل (المعالجة الالكترونية):
* هدف هذه الإجراء التأكيد على سلامة و دقة المعالجة الالكترونية للبيانات الخاصة بكل تطبيق يتم تشغيله ، و يؤكد هذه الإجراء على الآتي : أن جميع العمليات عولجت بموجب تفويض محدد و تم التصديق على معالجتها آليا و أن التشغيل اقتصر على العمليات المصرح بها .
* أشكال الإجراءات الرقابية على التشغيل :
أ. استخدام المجاميع الرقمية لأغراض الرقابة .
ب – اختبارات الصلاحية .
* جميع الإجراءات الرقابية على المدخلات تصلح لاستخدامها كإجراءات لمرحلة التشغيل .

١. الإجراءات الرقابية على المخرجات:
* تهدف إلى التأكد من :
أ – صحة و دقة و اكتمال مخرجات تشغيل البيانات .
ب – التحقق من توزيع المخرجات على الأشخاص المصرح لهم .
* مراجعة منطقية المخرجات من شخص مستقل تعتبر من أهم الإجراءات الرقابية على المخرجات .

الإجراءات الرقابية على نظم قاعدة البيانات

وجود تصر الوصول إلى قاعدة البيانات للمصرح لهم فقط

الرقابة على البيانات متناسبة مع أهمية البيانات

الرقابة المحكمة على الملفات لمنع التغيير او الضياع

اتخاذ الاحتياطات اللازمة للمحافظة على استمرار النظام :
مثل النسخ الاحتياطية و برامج الحماية و الإجراءات المحددة حال الطوارئ

دراسة الرقابة الداخلية و أساليب تقييمها في ظل التشغيل الالكتروني للبيانات المحاسبية

الدراسة المبدئية للنظام
(فهم تصميم الرقابة الداخلية)

أولاً : يحصل المراجع على فهم الرقابة الداخلية من خلال ثلاثة مصادر : خرائط التدفق + قائمة الاستقصاء + قوائم الأخطاء التي أنتجها النظام

ثانياً : تقدير نتائج الدراسة المبدئية :
١. الاستمرار في تقييم إجراءات الرقابة المحاسبية ← لأن الرقابة جيدة و يجب الانتقال إلى التحقق من تنفيذ الإجراءات .
٢. عدم الاستمرار في تقييم النظام :
أ- بسبب ضعف الرقابة الداخلية .
ب – بسبب ارتفاع تكلفتها مقارنة بالاختبارات الأساسية أو أن الحاجة لا تدعو إليها في ظل وجود إجراءات رقابية محاسبية أخرى .

إجراء اختبارات مدى تنفيذ النظام و الالتزام به

اختبار تنفيذ الاجراءات الرقابية العامة :
و تشمل الأسئلة التالية :
هل تم التنفيذ ؟ و كيف تم ؟ و من الذي قام بالتنفيذ ؟

بعض إجراءات الرقابة المحاسبية تترك دليلاً على أدائها مثل وجود ملف يوثق التغييرات و كشوف الأخطاء

بعض إجراءات الرقابة لا تترك دليلاً على أدائها يقوم المراجع بالملاحظة قبل الإدخال (دراسة العلميات السابقة للتشغيل) أو يختبر ها عن طريق الملاحظة و الاستفسار

اختبار الإجراءات الرقابية على قاعدة البيانات :
١. الاستفسار.
٢. الملاحظة .
٣. فحص الوثائق المختلفة

اختبار إجراءات الرقابة التطبيقية (مراجعة برامج الحاسب)

مراجعة برامج الحاسب الآلي بدون الحاسب :
يتم ذلك بالحصول على المستندات الأصلية و تشغيلها يدوياً ثم يقوم المراجع بمقارنة النتائج التي توصل إليها بمخرجات الحاسب المطبوعة

مراجعة برامج الحاسب الآلي بالحاسب :

١. أسلوب البيانات الاختبارية :
هذا الأسلوب يشغل بيانات وهمية و يقارن نتائجها بالبيانات المحددة مقدماً ، و يعاب على هذا الأسلوب أنه لا يختبر البيانات فعلياً بل يتحقق من وجود و تنفيذ الإجراء كما يعاب عليه أنه يختبر برنامج عند نقطة معينة من الزمن و لا يشمل كامل مدة المراجعة

٢. البرامج الخاضعة لرقابة المراجع :
هذا الأسلوب يقوم المراجع بإعادة تشغيل بيانات فعلية أو يستخدم نسخة خاضعة لرقابته و بعد إعادة التشغيل يقارن نتائج العينة مع البيانات الأصلية المقيدة في سجلات العميل ، و يستخدم هذا الأسلوب كبديل أو مكمل لمدخل البيانات الاختبارية و يتميز هذا الأسلوب بإمكانية التحقق من صحة العمليات و امكانية استخدام كمبيوتر خارجي

٣. أسلوب المحاكاة المتوازية :
هذا الأسلوب يقوم المراجع بإعادة تشغيل بيانات فعلية باستخدام برنامج مراجعة خاص يعده المراجع ، و يتميز هذا الأسلوب بإمكانية المحاكاة في أوقات مختلفة خلال العام و إمكانية إعادة تشغيل بيانات تاريخية و إمكانية تطبيقه في مركز كمبيوتر خارجي مستقل و إمكانية زيادة حجم العينة زيادة كبيرة بتكاليف ضئيلة

٤. أسلوب فحص تعليمات البرامج :
يقوم المراجع بفحص و تعديل التعليمات التي يتضمنها برنامج العميل للتحقق من أن هذه التعليمات تؤدي إلى المعالجة المطلوبة ، و يعاب على هذا الأسلوب : أنه يستغرق وقتاً طويلاً و يتطلب درجة كافية من الخبرة بكيفية إعداد و صياغة البرامج

٥. أسلوب تحقيق خريطة التدفق :
هذا الأسلوب يفحص خريطة التدفق و يعتبر هذا الأسلوب تطويراً لأسلوب فحص تعليمات البرنامج ، و يتم إعداد خرائط التدفق يدوياً أو آلياً

أساليب مراجعة النظم الآلية

١. أسلوب المراجعة حول الحاسب

المفهوم :
إجراءات الفحص تتركز على المدخلات و المخرجات فقط دون فحص عمليات التشغيل

أسلوب المراجعة :
يختار المراجع عينة من العمليات و يتتبعها من المستندات الأولية إلى انتهائها في القوائم المالية و يقارن النتائج التي يتوصل إليها مع النتائج المطبوعة المستخرجة من الحاسب

مميزات هذا الأسلوب :
يصلح هذا الأسلوب للأنظمة في مراحلها الأولى و التي يمكن في ظلها التشغيل الالكتروني بجانب اليدوي ، كما يصلح هذا الأسلوب للأنظمة الصغيرة البسيطة

عيوب هذا الأسلوب :
لا يصلح لنظم التشغيل المتطورة و المعقدة لاحتمال فرص الغش حال عمليات التشغيل

٢. أساليب المراجعة من خلال الحاسب

المفهوم :
يقوم المراجع بفحص و اختبار عمليات تشغيل البيانات داخل الحاسب بالإضافة إلى التأكد من صحة المدخلات و المخرجات و هذا يتطلب قدراً مناسباً من المعرفة بالحاسب و نظم التشغيل و التصميم

أسلوب المراجعة :
يقوم هذا الأسلوب على افتراض أنه إذا كانت عمليات تشغيل البيانات دقيقة فإن ذلك يعني احتمال كبير لأن تكون السجلات المحاسبية و القوائم المالية صحيحة .

* و يستخدم خذا الأسلوب مجالين :
١. التحقق من الالتزام بالبرنامج .
٢. التحقق من دقة وصحة نتائج التشغيل (إجراءات الاختبارات الأساسية)

أولاً : أسلوب البيانات الاختبارية:

يقارن المراجع البيانات الوهمية المعدة من قبله و المحددة نتائجها مسبقاً مع البيانات نفسها و المعالجة الكترونياً ببرامج العميل الفعلية

ثانياً : أسلوب الملف الاختباري المندمج مع نظام التشغيل :

يستخدم هذا الأسلوب في ظل نظم التشغيل المباشر و الفوري ، حيث يستخدم المراجع ملفاً وهمياً لعمليات لم تحدث فعلاً و يدمج هذا الملف مع ملف البيانات الحقيقة للعميل و بعد التشغيل يقارن بين النتيجتين

يميز هذا الأسلوب : أنه يخفض تكلفة المراجعة نسبياً و يمكن المراجع من اختبار الخطوات المحاسبية و الإجراءات المتبعة .
يعيب هذا لأسلوب : مشكلة الفصل بين نتائج البيانات الاختبارية عن نتائج البيانات الحقيقية

ثالثاً : أسلوب المعالجة المتزامنة (المستمرة):

يفيد في الرقابة على العمليات الاستثنائية و يتم في هذا الأسلوب تزويد برامج المراجعة الالكترونية ببعض التعليمات التي تؤدي لفحص البيانات الحقيقة أثناء معالجتها الالكترونية مما يستلزم اشتراك المراجع في تصميم النظام

يميز هذا الأسلوب : ملائمته للمراجعة الداخلية

رابعاً : أسلوب المحاكاة المتوازية :

يعتمد هذا الأسلوب على استخدام المراجع لبرامج تشغيل الكترونية تحاكي البرامج الأصلية المستخدمة من جانب العميل على أن يتم تشغيل نفس البيانات الحقيقة بهذه البرامج و من ثم تقارن النتائج بين البرنامجين

يميز هذا الأسلوب :
لا يحتاج لبيانات اختبارية – يعتبر أفضل أسلوب لاكتشاف التعديلات غير المصرح بها – يمكن المراجع من تشغيل البيانات باستقلال - يمكن المراجع من تحقيق العمليات بمتابعتها إلى المستندات

خامساً : أسلوب المعالجة تحت رقابة المراجع (إعادة المعالجة) :

طبقاً لهذا الأسلوب يحتفظ المراجع بنسخة من برنامج العميل المستخدم و يقوم المراجع بتشغيله من آن لآخر على البيانات الفعلية للعميل و يقارن النتائج بين النسخة التي مع المراجع و نتائج برنامج العميل ومن ثم يحدد أسباب الفروق

يميز هذا الأسلوب : أنه يساعد على اكتشاف أي تعديلات غير مصرح بها في البرامج

يتبع : أساليب مراجعة النظم الآلية

٣. أساليب المراجعة باستخدام الحاسب الآلي

المفهوم :
يعني هذا الأسلوب استخدام الحاسب الآلي كأداة من أدوات المراجعة ، و يجب على المراجع استخدامه لزيادة فاعليته و وزيادة عينات الفحص دون تكلفة إضافية

أنواع برامج المراجعة الآلية :

١. البرامج الخاصة :
تصمم حسب الطلب .
٢. برامج الخدمات :
هي برامج تستخدم في المهمات المتعلقة بحفظ الملفات .
٣. برامج المراجعة العامة :
برامج تغطي عدد كبير من تطبيقات المراجعة .

أعمال المراجعة التي تستخدم فيها برامج المراجعة :
اختيار العينات – اختبار العمليات المحاسبية – تلخيص البيانات و إجراء التحليلات – طباعة التقارير و الملخصات – تحديد نقاط الضعف في الرقابة الداخلية - اعداد خرائط تدفق عمليات المراجع- تحرير الخطابات

أسلوب مركز عمل المراجعة :
يطبق هذا الأسلوب باستخدام حاسب صغير مع بعض برامج المراجعة التي تقوم باستخراجات البيانات اللزمة من ملفات العميل لمراجعتها ، يتم هذا الأسلوب وفق سبع خطوات :
تحديد البيانات اللازمة – تحديد الأوامر اللزمة لاستخراج البيانات – تشغيل برنامج الاستخراج إلى الحاسب الصغير – تفريغ الملفات المستخرجة من الحاسب الكبير – إجراء التحليل – إعداد التقرير – أوراق المراجعة

الفروق بين المراجعة (حول) الحاسب و المراجعة (من خلال) الحاسب

المراجعة حول الحاسب

- يقوم المراجع بمتابعة مسار المراجعة حتى نقطة إدخال البيانات في الحاسب ثم يتابعها بعد تشغيلها (مدخلات و مخرجات)
- هذا النوع يغفل دور الإجراءات الرقابية داخل بيئة تشغيل البيانات ، و لهذا هو غير فعال
- الميزة الأساسية في هذا النوع هو بساطته و سهولته
- لا تتطلب معرفة كبيرة بالحاسب الآلي

المراجعة من خلال الحاسب

- يقوم المراجع بمتابعة مسار المراجعة خلال مرحلة عمليات الحاسب الداخلية من إدخال و تشغيل البيانات آلياً حتى إنتاج المعلومات
- يتم التحقق من وسائل الرقابة على التشغيل داخل نظام المعلومات المحاسبي و لهذا هو فعال
- يفترض أن وحدة التشغيل المركزية و الوحدات الأخرى المرتبطة بالحاسب تعمل بشكل صحيح
- تتطلب معرفة كبيرة بالحاسب الآلي

النـهايـة