مقدمة

يهدف ذلك الكتاب الى استعراض المعايير الدولية للمراجعة **ISAs** المتعلقة بالتقرير عن نتائج مراجعة القوائم المالية **Audit Conclusions and Reporting of Financial Statements Audits** من قبل مراقبي الحسابات، ويعتبر اعداد تقارير المراجعة **Audit Reporting** بمثابة الخطوة والمرحلة الأخيرة لعملية مراجعة القوائم المالية.

حيث تبلغ ذروة عملية مراجعة القوائم المالية بتقديم المراجع او مراقب الحسابات تقريراً مكتوباً الى المساهمين، باعتباره يمثل المنتج النهائي لعملية المراجعة، ويتعلق رأى المراجع من بين جملة أمور بحقيقة وعدالة اعداد وعرض القوائم المالية في كافة جوانبها الهامة للمركز المالي للشركة، ونتيجة أدائها، وتدفقاتها النقدية بالإضافة الى مدى التزام الشركة بمتطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي أو القوانين واللوائح المطبقة. ويلاحظ ان تقرير المراجعة غالباً ما يكون الفرصة الوحيدة لاتصال المراجع بمستخدمي القوائم المالية المراجعة.

ورغماً ان تقرير المراجعة لا يشغل أكثر من مجرد سطور قليلة، إلا انه بسبب قصره قد يتم النظر اليه من قبل القراء من غير ذو المعرفة بالمراجعة على انه لا يمثل أكثر من مجرد ناحية شكلية قانونية ضرورية، مما قد يفقد التقرير جوهريته واهميته البالغة. إلا ان ذلك يعتبر مسألة تتناقص مع واقع الأمر - حيث ان تقرير المراجعة على الرغم من انه يتضمن فقط مجرد بضعة كلمات إلا انه يتطلب عناية عظيمة، كما انه يعتبر نتاج استكمال عملية مراجعة مهنية دقيقة وطويلة.

وكتوضيح لعملية المراجعة الطويلة والتي يتم اختزالها في مجرد بضعة كلمات، تم اجراء دراسة مسحية في الولايات المتحدة الامريكية وجدت انه في احد السنوات تطلب الأمر مراجعة خمس من كبار العملاء عن طريق احد منشآت المراجعة العالمية بمتوسط عمل مراجعة يبلغ 12800 ساعة لكل عميل، وقد أدى ذلك الى اصدار تقارير مراجعة خارجية تتضمن فقط 175 كلمة او اقل. مما قد يجعل المرء يستنتج كيف تستغرق عملية المراجعة وقتاً ومقداراً كثيراً من الساعات من اجل الحصول على بضعة كلمات فقط، الأمر الذى حدا بالبعض إلى القول بأن المحاسبين يتعين ان يكونوا شعراء. وقد أفادت تلك الدراسة بأن المستثمر قلق البال

عموماً لا يرغب في تشويش ذهنه من خلال مسار طويل من العمل المؤدى بالإضافة الى سرد نتائج تفصيلية عندما تكون نتيجة الرسالة النهائية هي ان كل شيء على ما يرام (د. لطفي، 2007، ص 640).

عموماً يعتمد مستخدموا **Users** القوائم المالية على تقارير المراجعة باعتبارها الوثيقة المكتوبة من مراقب الحسابات التي توفر التأكيد المناسب **Reasonable Assurance** على صحة وصدق المزاعم والتوكيدات **Assertions** المتضمنة في القوائم المالية ، والتي يقوم المعدين **Prepare** (الإدارة) بتوفيرها تحت مسؤوليتهم .وحتى يفهم هؤلاء المستخدمون تقارير المراجعة تتطلب المعايير الدولية للمراجعة الصادرة عن طريق مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد **IAASB** التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** بوضع صياغة موحدة **Standard** لتلك التقارير.

وعادة ما يصدر مراقبوا الحسابات تقرير معياري نظيف للمراجعة **Standard Unqualified Audit Report** في ظل توافر عدة شروط أهمها من ضمن جملة أمور التزام المراجع بإتباع المعايير الدولية للمراجعة عند أداء عملية المراجعة، والتزام الشركات في اعداد قوائمها للمعايير الدولية للتقرير المالي **IFRSs**، عند عدم وجود أي دواع تقتضى إضافة فقرة ايضاحية او معدلة لصياغة تقرير المراجع، حيث للمراجع في ظل توافر ظروف معينة اصدار تقرير غير متحفظ مع تضمين فقرة توضيحية او تقديم صياغة معقولة ، كما يمكن ان يتضمن التقرير رأياً متحفظاً او مقيداً **Qualified Opinion** عندما يكون المراجع غير قادر على جمع ادلة المراجعة الكافية والمناسبة، او عندما لا يكون اعداد وعرض القوائم المالية متمشياً مع المعايير الدولية للتقرير المالي، حيث عادة ما يتم استخدام لفظ ماعدا في فقرة ابداء الرأي، بمعنى ان المراجع يرى ان القوائم المالية جميعها قد تم اعدادها بشكل صحيح فيما عدا جزء معين، وقد ينطوي تقرير المراجعة أيضاً على رأى معاكس او معارض **Adverse Opinion** عندما يرى المراجع ان القوائم المالية تشتمل على بيانات خاطئة ومضللة، وانها لا تعبر بشكل صحيح عن المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية تطبيقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، وقد يصدر المراجع تقريراً لا يتضمن ابداء رايه او بعبارة أخرى قد ينطوي التقرير على الامتناع عن إبداء الرأي **Disclaimer of Opinion**، ويحرر ذلك التقرير عندما يكون المراجع

غير قادر على اقناع نفسه بأن القوائم المالية قد تم اعدادها بشكل عادل بسبب وجود قيود حادة على هدف المراجعة او نتيجة عدم استقلال المراجع .

وعموماً فأن تقرير المراجعة يتضمن عبارتين مهمتين متعلقان مباشرة بكل من الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة **Materiality and Audit Risks** من خلال التأكيد على الجملتين التاليتين:

"قمنا بإجراء المراجعة بما يتفق مع معايير المراجعة الدولية، وتتطلب هذه المعايير ان يتم تخطيط وتنفيذ المراجعة للحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية تخلو من أي تحريفات جوهرية في ضوء مفهوم الأهمية النسبية **Materiality**".

ويقصد بعبارة التأكيد المعقول او المناسب **Reasonable Assurance** في هذا السياق ابلاغ المستخدمين بان هناك بعض المخاطر **Risk** بأن القوائم المالية قد لا تكون عادلة عند اصدار تقرير نظيف (غير متحفظ **Unqualified**).

وتشير العبارة المتعلقة بأن القوائم المالية تخلو من أي تحريفات جوهرية الى ان مسؤولية المراجع محدودة فقط في سياق المعلومات المالية الجوهرية تأسيساً على مفهوم الأهمية النسبية، وذلك المفهوم يعتبر أمراً مهماً، لأنه لن يكون عملياً ان يوفر المراجع تأكيد عن القيم التي لا تعد جوهرية **Material**.

وهكذا تمثل كل من الأهمية النسبية والمخاطر مفهومين أساسيين في تخطيط المراجعة، وتصميم وتنفيذ منهج المراجعة.

وفى الآونة الأخيرة، نتيجة انتشار استخدام الأنترنت وشيوع التجارة الإلكترونية تتيح معظم الشركات العامة للجمهور الوصول الى القوائم المالية الخاصة بها عبر الإنترنت، ويمكن لزوار الموقع الإلكتروني **Website** للشركة رؤية أحدث معلومات القوائم المالية المراجعة، وأيضاً تقرير المراجع على تلك القوائم. كما انه يمكن للموقع الإلكتروني ان يعرض معلومات مثل المعلومات المرحلية في القوائم المالية ربع السنوية أو معلومات غير المراجعة، أو أى معلومات مالية أخرى تحت عنوان " عن الشركة "

ومن المعلوم انه قبل الذيوع الواسع للأنترنت كانت الشركات تطبع وثائق تشتمل على تلك المعلومات، بالإضافة الى القوائم المالية، وتقرير المراجع عليها. ومن الأمثلة الشائعة على ذلك كان ولايزال التقرير السنوي **Annual Report** للشركة.

وفى ظل تبنى المعايير الدولية للمراجعة **ISAs**لا يوجد على المراجع أي التزام بأداء أي إجراءات لأدراج معلومات أخرى، ولكن المراجع مسئول عن قراءة باقي المعلومات لتحديد ما إذا كانت غير متناسقة ومتسقة بشكل مادي مع المعلومات الواردة على المواقع الإلكترونية، فمعايير المراجعة ترى ان المواقع الإلكترونية هي وسيلة لنشر المعلومات، ولا تعد مجرد وثائق.

وتحقيقاً لأهداف ذلك الكتاب سوف يتم تخطيطه على النحو التالي: -

الوحدة الأولى: تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية **(ISA-700)**.

الوحدة الثانية: إبلاغ أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع المستقل **(ISA-701)**.

الوحدة الثالثة: تعديلات على الرأي في تقرير المراجع المستقل **(ISA -705)**.

الوحدة الرابعة: فقرة التأكيد على الأمور وفقرات الأمور الأخرى في تقرير المراجع المستقل (706- **ISA**).

الوحدة الخامسة: المعلومات المقارنة والأرقام المقابلة، والقوائم المالية المقارنة **(ISA-710)**.

الوحدة السادسة: مسؤوليات المراجع المرتبطة بالمعلومات الأخرى **(ISA -720)**.

وقد روعي أن يكون ذلك الكتاب متميزًا وفريدًا من ناحية الوضـــوح والدقة والبعد عن الشـكلية والتعقيد، ويعتمد على تزويد القارئ أيًـــا كان دارسًـا أو مزاولاً بمرجع علمي وعملي شـــامل للمعايير الدولية للمراجعة المتعلقة باســتنتاجات ونتائج المراجعة والتقرير عنها. ويأمل المؤلف أن يكون ذلك الكتاب قد حقق الأهداف التي ســـعى من اجلها بطريقة مستحدثة، يجد فيها القارئ إضافة حقيقية إلى المكتبة العربية.

وختامًا بعد الشكر الدائم لله يأمل المؤلف أن يكون قد حقق الأهداف التي سعى من أجلها، كما يتقدم إلى كل من ســـاعد وأســـهم في خروج ذلك العمل إلى دائرة النور ويتوجه لهم بالدعاء جزاهم الله أحســـن الجزاء، وأســـال الله العلي القدير أن يجعل ذلك العمل خالصًا لوجه الكريم وهو من وراء القصد والسبيل.

والله الموفق، وعلى الله قصد السبيل

المؤلف

أمـين الســـيد احـمد لـطـفـي

أســـتاذ المحاســبة والمراجـعة

رئيس جامعة بني ســويف السابق

عضو الجمعية الأمـريكية للمحاسبة (AAA)