

إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات
التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة

طبعة عام ٢٠١٠

الجزء الأول

الإتحاد الدولي للمحاسبين

الإتحاد الدولي للمحاسبين
٥٤٥ فيفت أفينو، الطابق الرابع عشر
نيويورك، نيويورك ١٠٠١٧ الولايات المتحدة الأمريكية

يتم إعداد هذه المطبوعات من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وتكمن مهمة الإتحاد الدولي للمحاسبين في خدمة المصلحة العامة، وتعزيز مهنة المحاسبة على نطاق عالمي، والمساهمة في تطوير إقتصاديات دولية قوية، وذلك بتحقيق ورفع مستوى الالتزام بمعايير مهنة عالية الجودة، وزيادة التوافق الدولي لهذه المعايير، والتعبير عن المواضيع ذات المصلحة العامة، حيث تكون الخبرة المهنية أكثر الأمور صلة بذلك.

يمكن الحصول على نسخ من هذا الكتيب دون مقابل عن طريق تنزيلها من الموقع الإلكتروني للإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين: <http://www.ifac.org>. ويتم نشر النص المعتمد باللغة الإنجليزية.

يرحب الإتحاد الدولي للمحاسبين بأية ملاحظات حول هذا الكتيب. ترسل الملاحظات إلى العنوان أعلاه أو بواسطة البريد التالي: IAASBpubs@ifac.org.

"English language text of the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, And Related Services Pronouncements 2010 copyright © by International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved."

"يعتبر النص باللغة العربية لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة ٢٠١٠ حقوق تآليف للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). جميع الحقوق محفوظة".

رقم الإيداع لدى المكتبة الوطنية: ٢٠١٠/٧/٢٦٥٢

نشر الإتحاد الدولي للمحاسبين كتاب إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة في إبريل ٢٠١٠ باللغة الإنجليزية (وقامت جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن) بترجمتها إلى العربية في يوليو ٢٠١٠) ويتم نسخها بموافقة الإتحاد الدولي للمحاسبين. وأخذ الإتحاد الدولي للمحاسبين عملية ترجمة الكتاب بعين الاعتبار وتمت الترجمة وفقاً لبيان السياسة- ترجمة المعايير والإرشادات الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين. "وإن النص الموافق عليه لجميع المعايير المشمولة هنا هو ذاته الذي قام بنشره الإتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.

حقوق التأليف محفوظة © إبريل ٢٠١٠ للإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين. جميع الحقوق محفوظة. يسمح بعمل نسخ من هذا المصنف، شريطة أن تكون هذه النسخ للإستعمال في الدراسة الأكاديمية أو للإستعمال الشخصي، وعلى أن لا يتم بيعها أو توزيعها، وكذلك شريطة أن تحتوي كل نسخة على سطر يبين واضع المصنف: "حقوق التأليف محفوظة © إبريل ٢٠١٠ للإتحاد الدولي للمحاسبين، كافة الحقوق محفوظة، تم الإستعمال بموجب إذن"، وخلافاً لذلك يجب طلب الإذن الخطي من الإتحاد الدولي للمحاسبين لإستساح أو تخزين أو نقل هذه الوثيقة، بإستثناء ما يسمح به القانون. يرجى الإتصال بالموقع التالي: permissions@ifac.org.

ISBN : 978-1-815-6052-6

**دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات
التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة
إصدار عام ٢٠١٠**

نطاق هذا الدليل

يجمع هذا الدليل البيانات الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية التي هي نافذة المفعول حالياً أو التي ستصبح نافذة المفعول في المستقبل. وهي تشمل المجموعة الكاملة لمعايير التدقيق الدولية والمعايير الدولية لرقابة الجودة التي تم إعادة صياغتها من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية لتحسين مدى وضوحها والمعايير الدولية لعمليات المراجعة والمعايير الدولية لعمليات التأكيد والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة وبيانات ممارسة التدقيق الدولية. كما تتضمن قائمة المصطلحات و"تمهيد إلى المعايير الدولية حول رقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة".

ويحل هذا الدليل محل إصدار عام ٢٠٠٩ *لدليل المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة والجزء الأول* من إصدار عام ٢٠٠٨ *لدليل بيانات التدقيق والتأكيد وقواعد السلوك الأخلاقي الدولية*.

كيفية ترتيب هذا الدليل

إن محتويات هذا الدليل مرتبة على أقسام كما يلي:-

- | | |
|----|---|
| ١ | التغيرات الهامة عن إصدار عام ٢٠٠٩ من الدليل والتطورات الأخيرة..... |
| ٣ | الإتحاد الدولي للمحاسبين..... |
| | تمهيد إلى المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى |
| ٦ | والخدمات ذات العلاقة..... |
| ١١ | قائمة المصطلحات..... |
| | المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات |
| ٣٦ | العلاقة..... |

يشجع ويسهل الإتحاد الدولي للمحاسبين إعادة إصدار أو ترجمة وإعادة إصدار مطبوعاته. وعلى الأطراف المعنية التي ترغب بإعادة إصدار أو ترجمة وإعادة إصدار هذا الدليل أن تتصل على العنوان التالي permissions@ifac.org لمعرفة الشروط والأحكام ذات الصلة.

**International Federation of
Accountants**
545 Fifth Avenue
New York, New York 10017
Telephone: + (212) 286-9344
Telefax: + (212) 286-9570
Internet: <http://www.ifac.org>

ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)
شميساتي، مجموعة طلال أبو غزاله مبنى الإدارة العامة
ص.ب. ٩٢٢١٠٤ عمان - ١١١٩٢
هاتف: (٩٦٢ ٦ ٥١٠٠٩٠٠)
فاكس: (٩٦٢ ٦ ٥١٠٠٩٠١)
بريد إلكتروني: asca.jordan@tagi.com
موقع إلكتروني: www.ascasociety.org
عمان - المملكة الأردنية الهاشمية

مقدمة

ما من مهنة إلا ولها قواعدها وأصول ممارستها، ومهنة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى لها قواعدها وأصول ممارستها، وقد بقيت تلك القواعد وأصول الممارسة إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليه بين ممارسي هذه المهنة.

ونظراً لأهمية مهنة التدقيق وبالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات المالية، فقد بدأ التفكير جدياً في توفير قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لهذه المهنة بحيث يسهل الرجوع إليها والإحتكام إلى قواعدها وأصول ممارستها حيثما لزم. وقد نجحت بعض الدول الصناعية بوضع قواعد وأصول ممارسة مكتوبة لمهنة التدقيق يمكن الرجوع إليها والإلتزام بأحكامها عوضاً لما كان متعارفاً عليه وبالتالي قللت من الإجتهادات في هذا المجال.

ومع ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة والخدمات بدأ التفكير جدياً في إيجاد قواعد وأصول ممارسة مهنة التدقيق متعارف عليها دولياً لتحل محل قواعد وأصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليمياً.

وحيال هذا الموضوع، ومنذ أوائل الستينات ولأسباب كثيرة طرحت تساؤلات حول مهنة التدقيق في النشاط الإقتصادي ودورها في المجتمعات فقد طرح المهتمون بالشؤون المالية والإقتصادية في الدول الصناعية تساؤلات عدة عن ذلك الدور وكان لتلك التساؤلات آثار بليغة في المهنة وممارستها، فقد صاحبها إعادة تقييم دور المهنة ودور المدقق في المجتمع ونشطت الجمعيات والمعاهد والمنظمات المحاسبية المهنية في البلدان الصناعية، وشكلت لجان خاصة من ذوي العلم والخبرة لتحديد ذلك الدور الذي فرضه المجتمع بحيث تكون أساساً للأحكام المهنية المتفرقة، فقد قام علماء وخبراء في المهنة بدراسات مهنية مقارنة بين البلدان الصناعية في محاولة للإستفادة من الخبرات المتوفرة في البلدان الأخرى ولم يكن وضع قواعد عامة تحكم المهنة أمراً سهلاً وبقي التوفيق صعباً بين ما سبق من المعالجات الموجودة المتباينة والمتضاربة إلى أن خرجت إلى الوجود اللجنة الدولية لمهنة التدقيق وهي إحدى لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين وكان من أهدافها الرئيسية تحسين جودة وحدة ممارسة المهنة في العالم من خلال ما يلي:-

- إصدار معايير دولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة.
- إصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.
- تنمية دعم المعايير الدولية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة من قبل المشرعين وأسواق الأوراق المالية.

وعليه فقد إنتخبت جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن) لعضوية "الإتحاد الدولي للمحاسبين" ممثلة برئيس مجلس إدارتها الأستاذ طلال أبوغزاله كما انتخب أيضاً لعضوية كل من "مجلس معايير المحاسبة الدولية" و "اللجنة الدولية للتدقيق"، حيث يتولى الأول إصدار "معايير المحاسبة الدولية" وتتولى الثانية إصدار "الأدلة الدولية للتدقيق".

وحيث أن مجلس اللجنة الدولية لمزاولة مهنة التدقيق هو أعلى هيئة مهنية عالمية تتولى مسؤولية وضع وتطوير وإرساء المعايير الدولية للتدقيق فإن جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن) تعتبر أول هيئة محاسبية مهنية عربية تنتخب لعضوية كلا الهيئتين الدوليتين.

بالإضافة إلى ذلك فقد كلفت جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن) بترجمة المعايير الدولية للتدقيق إلى اللغة العربية من خلال لجنة يتمتع أعضاؤها بالخبرة والكفاءة المهنية العالية وبالتعاون مع دائرة مراقبة مستوى الأداء المهني في مجموعة طلال أبوغزاله الدولية وذلك لأهداف تسهيل مهمة الإستفادة منها على نطاق العالم العربي.

طلال أبو غزاله

رئيس جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)

التغيرات الهامة عن إصدار عام ٢٠٠٩ للدليل والتطورات الحديثة

المراجع

يتضمن هذا الدليل إشارات إلى معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وما لم يشار إلى خلاف ذلك، تكون الإشارات إلى معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي إشارات لتلك المعايير نافذة المفعول في تاريخ إعداد بيان معين. وعليه، ينبغي أن يعي القراء أنه حين يتم إصدار معيار محاسبة دولي منقح أو معيار دولي منقح لإعداد التقارير المالية في مرحلة لاحقة، فإنه ينبغي الإشارة إلى معيار المحاسبة الدولي الأحدث أو المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الأحدث.

إن الإشارة إلى "البلد" في هذا الدليل ينبغي أن يُقرأ بأنه "بلد أو منطقة".

البيانات الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية

يتضمن هذا الدليل المجموعة الكاملة لبيانات رقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة التابعة لمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، وقائمة للمصطلحات وتمهيد إلى المعايير الدولية.

ويحل هذا الدليل محل الجزء الأول من إصدار عام ٢٠٠٨ لدليل بيانات التدقيق والتأكيد وقواعد السلوك الأخلاقي الدولية وإصدار عام ٢٠٠٩ من دليل المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة التي تمثل النسخة السادسة والثلاثين من معايير التدقيق الدولية والمعيار الدولي لرقابة الجودة التي تم إعادة صياغتها من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية لتحسين مدى وضوحها.

الإضافة

تتضمن هذه النسخة من الدليل المعيار الدولي حول عمليات التأكيد رقم ٣٤٠٢ "تقارير التأكيد حول الضوابط في مؤسسة خدمية" الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية في ديسمبر ٢٠٠٩. يتناول هذا المعيار الجديد تقارير حول وصف وتصميم والفعالية التشغيلية للضوابط المتعلقة بمجموعة واسعة من الخدمات التي تقدمها المؤسسات الخدمية في وقتنا هذا. ويمكن أن تتراوح هذه الخدمات من المساعدة في معالجة المعاملات إلى أداء واحدة أو أكثر من مهام الأعمال.

وعقب الإصدار الأصلي للمعيار الدولي حول عمليات التأكيد ٣٤٠٢ في ديسمبر ٢٠٠٩، تم تصحيح خطأ في الفقرة ٣ من المعيار ٣٤٠٢. وكان التغيير هو إضافة كلمة "فقط" في الفقرة ٣(أ)، وحذف كلمة "فقط" في الفقرة ٣(ب).

ويكون المعيار الدولي حول عمليات التأكيد ٣٤٠٢ نافذ المفعول بالنسبة لتقارير مدققي الخدمات التي تغطي الفترات التي تنتهي في أو بعد ١٥ يونيو ٢٠١١.

التغييرات

تم تعديل الفقرة ١٢ من تمهيد إلى المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة " (تمهيد) نتيجة المعيار الدولي حول عمليات التأكيد ٣٤٠٢. ويتضمن هذا الدليل التمهيد المنقح.

مشروع التوضيح

في مارس ٢٠٠٩، أعلن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية إستكمال برنامجها المطول الذي إستمر لمدة ١٨ شهر لمراجعة معايير التدقيق الدولية والمعايير الدولية لرقابة الجودة بشكل شامل من أجل تحسين مدى وضوحها. ونتيجة هذا الإنجاز المتميز، أصبح بإمكان المدققين في جميع أنحاء العالم الوصول إلى ٣٦ معيار تدقيق دولي محدث وموضح بالإضافة إلى معيار دولي موضح لرقابة الجودة. وقد تم تصميم هذه المعايير لتعزيز فهمها وتطبيقها وتسهيل ترجمتها. وتكون المعايير الموضحة، المشمولة جميعها في هذا الدليل، نافذة المفعول بالنسبة لعمليات تدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في أو بعد ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩.

يرجى زيارة الموقع الإلكتروني لمركز التوضيح التابع لمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية على العنوان التالي <http://web.ifac.org/clarity-center/index> لمزيد من المعلومات حول مشروع التوضيح.

البيانات النهائية الصادرة بعد ١ يناير ٢٠١٠ ومسودات العرض

للحصول على معلومات حول التطورات الأخيرة وللحصول على البيانات النهائية الصادرة بعد ١ يناير ٢٠١٠ أو مسودات العرض غير المبتوت بها، يرجى زيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية على العنوان التالي <http://www.ifac.org/IAASB>.

الإتحاد الدولي للمحاسبين

المنظمة

الإتحاد الدولي للمحاسبين هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تم تأسيسه في عام ١٩٧٧. وتتلخص مهمته في خدمة الصالح العام والإستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم والمساهمة في تطوير إقتصاديات دولية قوية عن طريق ترسيخ وتشجيع الإلتزام بالمعايير المهنية عالية الجودة وتعزيز التقارب الدولي بين هذه المعايير والتعبير عن قضايا المصلحة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر ملائمة.

ويضم الإتحاد الدولي للمحاسبين ١٥٩ عضواً وزمياً في ١٢٤ دولة حول العالم، إذ يمثل ما يقارب ٢,٥ مليون محاسب في القطاع العام والصناعة والتجارة والتعليم. ولا توجد هيئة محاسبية أخرى في العالم تتمتع بالدعم واسع النطاق الذي يميز الإتحاد الدولي للمحاسبين في حين تتمتع منظمات مهنية أخرى قليلة بذلك الدعم.

إن الهيئات الإدارية في الإتحاد الدولي للمحاسبين وموظفيه ومنطوقيه ملتزمون بقيم النزاهة والشفافية والخبرة. كما يسعى الإتحاد كذلك إلى تعزيز إلتزام المحاسبين المهنيين بهذه القيم من خلال قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين التابع لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين.

يرجى زيارة الموقع الإلكتروني للإتحاد الدولي للمحاسبين على العنوان التالي <http://www.ifac.org> للحصول على مزيد من المعلومات.

مبادرات وضع المعايير

لطالما أدرك الإتحاد الدولي للمحاسبين أن الطريقة الأساسية لحماية الصالح العام تكمن في وضع وتعزيز وتطبيق معايير معترف بها دولياً كوسيلة لضمان مصداقية المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون وغيرهم من الأطراف المعنية.

ويتبع كل من مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) ومجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB) ومجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA) ومجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) عملية صارمة تدعم وضع معايير عالية الجودة للمصلحة العامة بطريقة شفافة وفعالة وكفؤة. ويوجد لدى كافة هذه الهيئات المستقلة لوضع المعايير مجموعات إستشارية تقدم آراء ووجهات نظر تصب في الصالح العام وتضم أعضاء عامون. وتصدر هذه المجالس البيانات التالية:-

- قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين
- إصدارات المعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة
- المعايير الدولية لرقابة الجودة
- معايير التعليم الدولية
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

ويشار إلى مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية (IAASB) ومجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB) ومجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA) ومجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASB) مجتمعين بلجان نشاط الصالح العام. وتخضع هذه المجالس أيضاً للمراقبة والإشراف من قبل مجلس الإشراف على الصالح العام. أنظر <http://www.ipiob.org/> لمزيد من المعلومات.

وتقوم هيئة التشاور بشأن الامتثال (CAP) بمراقبة برنامج الإمتثال للهيئات العضو في الإتحاد الدولي للمحاسبين والذي يتطلب من أعضاء وزملاء الإتحاد الدولي للمحاسبين إثبات الكيفية التي استخدموا فيها أفضل المساعي لتطبيق المعايير الصادرة عن الإتحاد ومجلس معايير المحاسبة الدولية. وترد إلتزامات الهيئات العضو في بيان إلتزامات الأعضاء التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين. أنظر <http://www.ifac.org/complianceprogram> لمزيد من المعلومات.

مبادرات أخرى

يطور الإتحاد الدولي للمحاسبين إرشادات معيارية ويشجع تشارك الموارد لخدمة المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال. كما أنشأ أيضاً مجموعات لتناول القضايا المتعلقة بالممارسات الصغيرة والمتوسطة والمنشآت الصغيرة والمتوسطة والدول النامية، والتي تقوم جميعها بدور أساسي وهام في الإقتصاد العالمي.

- لجنة المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال
تضع هذه اللجنة إرشادات حول الممارسات الجيدة ومصادر أخرى، وتسهل تبادل المعرفة بين الهيئات العضو فيها. وهي تتناول مجموعة واسعة من القضايا المهنية وتشجع الأداء عالي الجودة للمحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال وتبني الفهم والوعي العام بالأدوار التي يقوم بها هؤلاء الأفراد في مؤسساتهم. أنظر <http://www.ifac.org/paib> لمزيد من المعلومات.

- لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة
تقدم هذه اللجنة مدخلات مباشرة من منظور الممارسات الصغيرة والمتوسطة/المنشآت الصغيرة والمتوسطة في عمل الجهات الدولية لوضع المعايير من أجل صياغة جدول أعمالها وضمان إمكانية تطبيق المعايير التي يتم إعدادها على الممارسات الصغيرة والمتوسطة/المنشآت الصغيرة والمتوسطة. وتصدر اللجنة أيضاً دعماً عملياً للممارسات الصغيرة والمتوسطة مثل إرشادات التطبيق والمصادر القائمة على أساس الشبكة والتي تتعلق بمواضيع معينة كالتطبيق الفعال للمعايير الدولية والإدارة الكفوة للممارسات. وتشارك اللجنة في أنشطة الترويج الخارجية مثل المنتدى السنوي للممارسات الصغيرة والمتوسطة، وذلك للإطلاع دوماً على القضايا المستجدة وتسهيل تلبية إحتياجات المجاوبين في الوقت المناسب. أنظر <http://www.ifac.org/smp> لمزيد من المعلومات.

- لجنة البلدان النامية
تدعم اللجنة تطوير مهنة المحاسبة على الصعيد الدولي من خلال تمثيل وتناول اهتمامات البلدان النامية وعن طريق توفير الإرشادات في المجالات ذات الصلة. كما تسعى اللجنة أيضاً إلى الحصول على موارد ومساعدات تنموية من مجتمع المانحين وأعضاء الإتحاد الدولي للمحاسبين بالنيابة عن البلدان النامية. كما تشارك اللجنة في أنشطة الترويج الخارجية مثل منتدياتها السنوية. أنظر <http://www.ifac.org/developingnations> لمزيد من المعلومات.

- لجنة المدققين الدولية
تمثل اللجنة وتلبي إحتياجات أعضاء منتدى الشركات. وتضم عضوية المنتدى شركات دولية تقوم بتدقيق البيانات المالية التي تُستخدم أو يمكن أن تُستخدم عبر الحدود الوطنية، ويتم تمثيل هذه الشركات في الإتحاد الدولي للمحاسبين من خلال منتدى الشركات. ويُسهّم إلتزام الشركات بإستيفاء إلتزامات العضوية بمنتدى الشركات في تعزيز معايير الممارسة الدولية لمهنة التدقيق، وبالتالي خدمة الصالح العام. أنظر http://www.ifac.org/Forum_of_Firms/ لمزيد من المعلومات.

مصادر أخرى

لدى الإتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة واسعة من الإصدارات والمواد المرجعية. وفيما يلي الأدلة الأخرى المتاحة:-

- دليل إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة
- دليل بيانات معايير التعليم الدولية
- دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين
- دليل بيانات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

وينشر الإتحاد الدولي للمحاسبين أيضاً مواد لدعم التبني والتطبيق ومسودات عرض وأوراق تشاور ونشرات إخبارية وأخبار إلكترونية. وتتوفر معظم هذه الإصدارات بشكل إلكتروني على الموقع الإلكتروني للإتحاد الدولي للمحاسبين للتنزيل مجاناً. كما تتوفر أيضاً نسخ مطبوعة من الأدلة للشراء. أنظر <http://web.ifac.org/publications> لمزيد من المعلومات.

حقوق التأليف والترجمة

إن سياسة الإتحاد الدولي للمحاسبين فيما يخص حقوق التأليف لإصداراتها موضحة في بيان السياسة الخاصة بها "سياسة إعادة إصدار أو ترجمة وإعادة إصدار المطبوعات الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين".

ويدرك الإتحاد الدولي للمحاسبين أهمية أن يتوفر لمعدّي ومستخدمي البيانات المالية والمدققين والمنظمين والمحامين والأكاديميين والطلاب والمجموعات المعنية الأخرى في المجتمعات غير الناطقة باللغة الانجليزية فرصة الإطلاع على معاييرهم بلغتهم الأم. وترد سياسة الإتحاد الدولي للمحاسبين فيما يخص ترجمة وإعادة إصدار مطبوعاتها في بيان السياسة الخاصة بها "سياسة ترجمة وإعادة إصدار المعايير الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين".

أنظر <http://www.ifac.org/translations> لمزيد من المعلومات.

مقدمة المعايير الدولية
لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى
والخدمات ذات العلاقة
(نافذ المفعول اعتباراً من ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩)

المحتويات

الفقرة	
٢-١	لمقدمة
٣	بيانات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية.....
	لسلطة المرتبطة بالمعايير التي أصدرها مجلس معايير التدقيق
٩-٤	والتأكيد الدولي.....
١٠	معايير التدقيق الدولية
١١	لمعايير الدولية لرقابة الجودة.....
١٤-١٢	لمعايير الدولية الأخرى.....
١٥	لحكم المهني.....
١٧-١٦	نطاق المعايير الدولية.....
	لسلطة المرتبطة ببيانات الممارسة التي أصدرها مجلس معايير التدقيق
١٩-١٨	والتأكيد الدولي.....
٢٠	وراق أخرى تم نشرها من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي.....
٢١	للغة.....

المقدمة

1. تم إصدار هذه المقدمة للمعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة لتسهيل فهم نطاق وسلطة البيانات التي يصدرها. كما تم وضعها نطاق الصلاحيات المقترح لمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية.
2. إن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية ملتزم بتطوير مجموعة من المعايير الدولية المقبولة بشكل عام على نطاق العالم، ولدعم هذا الهدف يعمل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بشكل تعاوني مع واضعي الأنظمة الوطنية، ويقوم بدور قيادي في المشاريع المشتركة معهم، وذلك لزيادة التوافق بين المعايير الوطنية والدولية وتحقيق القبول لمعايير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية.

بيانات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية

3. وتحكم بيانات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية التأكيد والخدمات الأخرى ذات العلاقة التي يتم إجراؤها بالتوافق مع المعايير الدولية. وهي بالتالي لا تتجاوز القوانين أو التنظيمات المحلية التي تحكم تدقيق البيانات المالية السابقة أو عمليات التدقيق بشأن معلومات أخرى في دولة بعينها يجب اتباعها بالتوافق مع المعايير الوطنية لتلك الدولة. وإذا اختلفت القوانين أو التنظيمات الوطنية عن أو تعارضت مع معايير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بشأن موضوع محدد، فسوف لن تمثل آليا عملية التدقيق التي أجريت بالتوافق مع القوانين أو التنظيمات الوطنية مع بيانات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية. المحاسب المهني لن يمثل مع معايير عمليات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية ما عدا إمتثال المحاسب المهني بشكل كامل لكل ما له علاقة بالعملية.

السلطة المرتبطة بالمعايير التي أصدرها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي

4. يجب تطبيق معايير التدقيق الدولية في تدقيق البيانات المالية التاريخية.
5. يجب تطبيق معايير عمليات المراجعة الدولية في مراجعة البيانات المالية التاريخية.
6. يجب تطبيق معايير عمليات التأكيد الدولية في عمليات التأكيد بخلاف معلومات التدقيق والمراجعة المالية السابقة.
7. يجب تطبيق المعايير الدولية بشأن الخدمات ذات العلاقة في عمليات الجمع والعمليات التي تجرى لتطبيق الإجراءات المنفق عليها للمعلومات وخدمات عدم التأكيد الأخرى كما تم تحديدها من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي.

٨. ويشار إلى كل من معايير التدقيق الدولية ومعايير عمليات المراجعة الدولية ومعايير عمليات التأكيد الدولية والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة بكونها معايير عمليات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية.

٩. يجب تطبيق المعايير الدولية لرقابة الجودة بواسطة مزودي الخدمات المدرجين تحت معايير عمليات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية.

معايير التدقيق الدولية

١٠. تُصاغ معايير التدقيق الدولية في سياق تدقيق البيانات المالية^١ من قبل المدقق المستقل. ويتم تعديلها وفقاً للظروف عند تدقيق المعلومات المالية التاريخية الأخرى. وترد صلاحية معايير التدقيق الدولية في معيار التدقيق الدولي^٢ ٢٠٠٠.

المعايير الدولية لرقابة الجودة

١١. تُكتب المعايير الدولية لرقابة الجودة ليتم تطبيقها على الشركات فيما يتعلق بجميع خدماتهم التي تقع ضمن معايير العمليات التي يضعها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية. وترد صلاحية المعايير الدولية لرقابة الجودة في المقدمة إليهم.

المعايير الدولية الأخرى

١٢. تتضمن بعض المعايير الدولية المحددة في الفقرات ٥-٧: الأهداف والمتطلبات والتطبيق والمواد الإيضاحية الأخرى والمواد التمهيدية والتعريفات. وينبغي تفسير هذه المصطلحات بطريقة مشابهة لكيفية توضيحها في سياق معايير التدقيق الدولية وتدقيق البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي ٢٠٠٠.

١٣. المعايير الدولية المحددة في الفقرات ٥-٧ المبادئ الأساسية والإجراءات الرئيسية (المحددة بخط غامق والمصحوبة بكلمة "ينبغي") بالإضافة إلى إرشادات ذات علاقة على شكل مواد توضيحية و مواد أخرى، بما في ذلك الملاحق. ويتم فهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الرئيسية في سياق المواد التوضيحية والمواد الأخرى التي تقدم إرشادات حول تطبيقها. لذلك من الضروري أن يُؤخذ بعين الاعتبار النص الكامل لأي معيار لفهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الرئيسية.

١٤. تُطبق المبادئ والإجراءات الأساسية للمعيار في جميع الحالات حيث تكون ملائمة لظروف العملية. ومع ذلك، في حالات إستثنائية، قد يقرر المحاسب المهني ضرورة التخلي عن أحد الإجراءات الأساسية ذات العلاقة لتحقيق الهدف من ذلك الإجراء. وعند نشوء مثل هذه الحالة،

^١ ما لم يرد خلاف ذلك، تشير "البيانات المالية" إلى البيانات المالية التي تضم معلومات مالية تاريخية.

^٢ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠٠، "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

فإن المحاسب المهني ملزم بتوثيق كيفية تحقيق الإجراءات البديلة الهدف من الإجراء والأسباب وراء التخلي، في حال لم يكن ذلك واضحاً. ويتوقع نشوء حاجة لتخلي المحاسب المهني عن أحد الإجراءات الأساسية ذات العلاقة فقط عندما يكون ذلك الإجراء غير فاعل، في الظروف الخاصة للعملية.

١٥. تعتبر الملحق، التي تعد جزءاً من مادة التطبيق، جزءاً لا يتجزأ من المعيار. ويرد شرح عن هدف الملحق والهدف من استخدامه في نص المعيار ذي العلاقة أو في عنوان ومقدمة الملحق نفسه.

الحكم المهني

١٦. إن طبيعة المعايير الدولية تتطلب من المحاسب المهني ممارسة الحكم المهني في تطبيقهم.

إنطباق المعايير الدولية

١٧. يتم توضيح نطاق وتاريخ نفاذ وأي أوجه قصور محددة لإنطباق المعيار الدولي المحدد في ذلك المعيار. وما لم يرد خلاف ذلك في المعيار الدولي، يسمح للمحاسب المهني تطبيق أحد المعايير الدولية قبل تاريخ النفاذ الوارد فيه.

١٨. ترتبط المعايير الدولية بالعمليات في القطاع العام. وعند الإقتضاء، يتم إدراج إعتبارات إضافية خاصة بمنشآت القطاع العام في:

(أ) نص المعيار الدولي في حالة معايير التدقيق الدولية والمعايير الدولية لرقابة الجودة؛ أو

(ب) في منظور القطاع العام الوارد في نهاية المعايير الدولية الأخرى.

السلطة المرتبطة ببيانات الممارسة التي أصدرها

مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي

١٩. تم إصدار بيانات ممارسة عمليات التأكيد الدولية لتوفير الإرشادات التفسيرية للمحاسبين المهنيين لدى تطبيق معايير عمليات التأكيد الدولية ولتشجيع الممارسة الجيدة. يتم إصدار بيانات ممارسة عمليات المراجعة الدولية وبيانات ممارسة عمليات التأكيد الدولية وبيانات ممارسة الخدمات ذات العلاقة الدولية لتؤدي نفس الهدف وهو تطبيق المعايير الدولية لعمليات المراجعة والمعايير الدولية لعمليات التأكيد والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة على التوالي.

٢٠. ويجب أن يكون لدى المحاسبين المهنيين وعي وإعتبار لبيانات الممارسة القابلة للتطبيق على

عمليات التدقيق. ويجب أن يكون المحاسب المهني الذي لا يأخذ في الإعتبار أو يطبق الإرشاد الذي يتضمنه بيان الممارسة المطبق مستعداً لتوضيح كيف المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية للمتطلبات في المعايير التي تناولها بيان الممارسة:-

(أ) المتطلبات في معايير التدقيق الدولية؛ أو

(ب) لقد تم الإلتزام بالمبادئ الأساسية والإجراءات الرئيسية الواردة في معيار (معايير) العمليات

العمليات الأخرى الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية والتي يتناولها بيان ممارسات التدقيق الدولي.

أوراق أخرى تم نشرها من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي

٢١. أوراق أخرى، مثل أوراق المناقشة تم نشرها^٣ لتشجيع النقاش أو الحوار حول مسائل التدقيق والتأكيد والخدمات ذات العلاقة ومراقبة الجودة التي تؤثر على مهنة المحاسبة، وتقديم النتائج أو وصف المسائل ذات الإهتمام المتعلقة بمسائل التدقيق والتأكيد والخدمات ذات العلاقة ومراقبة الجودة التي تؤثر على مهنة المحاسبة التي تؤثر على مهنة المحاسبة. ولا تؤسس أية متطلبات يجب إتباعها لدى إجراء التدقيق أو عمليات التأكيد الأخرى.

اللغة

٢٢. النص الرسمي الذي تمت الموافقة عليه لمسودة العرض والمعياري وبيان الممارسة أو أوراق أخرى هو النص الذي نشره إتحاد المحاسبين الدولي في اللغة الإنجليزية.

^٣ سيقوم رئيس مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بتعيين فريق مراجعة يتكون من أربعة أعضاء من المجلس للنظر فيما إذا كان من الممكن إضافة أي مسودة لديها ميزة كافية إلى إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية. وقد تؤخذ هذه المسودة من أي مصدر ولا يحتاج مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية تفويضها بشكل خاص. وإذا اعتقد فريق المراجعة أن المسودة تملك ميزة كافية، فسيوصي الفريق مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بنشر المسودة وإضافتها إلى إصداراته.

قائمة المصطلحات^١

(فبراير ٢٠٠٩)

GLOSSARY OF TERMS AT FEBRUARY 2009

* أنظمة الرقابة على الوصول "Access controls" - هي إجراءات مصممة لتقييد الوصول المباشر إلى الأجهزة والبرامج والبيانات الطرفية. تشمل أنظمة الرقابة على الوصول "التصديق على المستخدم" و"تفويض المستخدم". يحاول "تصديق على المستخدم" على نحو نموذجي أن يحدد المستخدم من خلال تعريفات فريدة للاتصال بالحاسب الآلي أو كلمات سرية أو بطاقات وصول أو بيانات إحصائية، يتألف "التفويض للمستخدم" من أحكام الوصول لتحديد موارد الحاسوب التي يمكن أن يصل إليها كل مستخدم. وهذه الإجراءات مصممة بشكل محدد لمنع أو الكشف عن:-

- (أ) الوصول غير المصرح به إلى الأجهزة والبرامج والبيانات الطرفية مباشرة؛
- (ب) إدخال معاملات غير مصرح بها؛
- (ج) تغييرات غير مصرح بها في بيانات الملفات؛
- (د) قيام موظفين غير مفوضين باستخدام برامج الحاسب الآلي؛ و
- (هـ) استخدام برامج غير مصرح بها.

* تقدير محاسبي "Accounting estimate" - التقدير التقريبي لمبلغ نقدي في غياب وسائل دقيقة للقياس. يستخدم هذا المصطلح للتعبير عن مبلغ تم قياسه بالقيمة العادلة حيث يوجد شكوك في التقدير وللتعبير أيضاً عن مبالغ أخرى تقتضي التقدير. وحيث ينطبق معيار التدقيق الدولي^٢ ٥٤٠ فقط إلى التقديرات المحاسبية التي تشمل القياس بالقيمة العادلة، سيتم استخدام مصطلح "التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة".

* سجلات محاسبية^٣ "Accounting records" - تشمل بشكل عام سجلات القيود المحاسبية الأولية والسجلات المدعمة لها مثل الشيكات وسجلات التحويل الإلكتروني للأموال والفواتير والعقود ودفاتر الأستاذ العام والأستاذ المساعد والقيود في دفاتر اليومية والتعديلات الأخرى على البيانات المالية التي لم تعكس في القيود الرسمية في دفاتر اليومية والسجلات مثل أوراق العمل واللوحات الجدولية التي تدعم مخصصات التكلفة والحسابات والمطابقات والإفصاحات.

تكليف بإجراءات متفق عليها "Agreed-upon procedures engagement" - العمليات التي فيها التكاليف بأداء إجراءات متفق عليها، يتم تكليف المراجع بعمل إجراءات ذات طبيعة تدقيقية والتي تم الإتفاق عليها بين المراجع والمنشأة وأية أطراف ثالثة ذات علاقة ومن ثم رفع تقرير بالحقائق المكتشفة. وعلى مستلمي التقرير تكوين إستنتاجاتهم الخاصة من تقارير المراجع، علماً بأن التقرير مقصور على تلك الأطراف التي وافقت على أداء هذه الإجراءات، حيث أن الآخرين غير المدركين لأسباب الإجراءات قد يسيئون فهم النتائج.

* يرمز إلى المصطلح المعرف في معايير التدقيق الدولية.

+ يرمز إلى المصطلح المعرف في المعيار الدولي لرقابة الجودة ١.

١ في حال التعهدات في القطاع العام، يجب قراءة المعنى في قائمة المصطلحات هذه بما يتوافق مع القطاع العام.

حيث لم يتم تعريف المصطلحات في إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية تجب الإشارة إلى قائمة المصطلحات التي نشرها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

٢ معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ "تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة".

* إجراءات تحليلية "Analytical procedures" – تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل دراسة للعلاقات المعقولة بين البيانات المالية وغير المالية. تشمل الإجراءات التحليلية كذلك كل من بحث التذبذبات والعلاقات المهمة في تحديد التذبذبات والتي لا تتفق مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تنحرف إلى حد كبير عن المبالغ المتوقعة.

تقرير سنوي "Annual report" – تصدر المنشأة عادةً، وعلى أسس سنوية، وثيقة تتضمن بياناتها المالية وتقرير المراجع حولها. ويشار غالباً إلى هذه الوثيقة على أنها "التقرير السنوي".

* حالة شاذة "Anomaly" – خطأ أو إنحراف لا يمثل بشكل واضح الأخطاء أو الإنحرافات في مجموعة ما.

* إطار إعداد التقارير المالية المطبق "Applicable financial reporting framework" – إعداد التقارير المالية المتبع من قبل الإدارة، وحيثما كان ملائماً، من قبل المكلفون بالحوكمة في إعداد البيانات المالية المقبولة وفقاً لطبيعة المنشأة وهدف البيانات المالية أو المطلوبة وفقاً للقانون أو التنظيم.

يستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" "Fair presentation framework" ليشير إلى إطار إعداد التقارير المالية الذي يتطلب الإلتزام بمتطلبات الإطار و:

(أ) يقر صراحةً أو ضمناً بأنه، ولتحقيق العرض العادل للبيانات المالية، فقد يكون من الضروري للإدارة أن تقدم إفصاحات تتجاوز تلك المطلوبة تحديداً وفقاً للإطار؛ أو

(ب) يقر صراحةً بأنه قد يكون من الضروري للإدارة عدم الإلتزام بمتطلب الإطار لتحقيق العرض العادل للبيانات المالية. ومن المتوقع أن يكون عدم الإلتزام ضرورياً فقط في الظروف النادرة جداً.

يستخدم مصطلح "إطار الإلتزام" "Compliance framework" ليشير إلى إطار إعداد التقارير المالية التي يقتضي الإلتزام بمتطلبات الإطار، لكنه لا يضم الإقرارات الواردة في (أ) و(ب) أعلاه.

أنظمة رقابة منطبقة في تقنية المعلومات – الإجراءات اليدوية أو الآلية التي تعمل عادةً عند مستوى عملية تجارية، وأساليب الرقابة على التطبيق يمكن أن تكون وقائية أو كاشفة بطبيعتها، وهي مصممة لضمان نزاهة السجلات المحاسبية، وتبعاً لذلك تتعلق أساليب الرقابة على التطبيق بالإجراءات المستخدمة للبدء في المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتقديم التقارير حولها، أو تتعلق ببيانات مالية أخرى.

* معايير مطبقة (في سياق معيار الدولي^٢ ٨١٠) "Applied criteria" – المعايير المطبقة من قبل الإدارة في إعداد البيانات المالية الملخصة.

* ملائمة (أدلة تدقيق) "Appropriateness (of audit evidence)" – قياس جودة أدلة التدقيق، أي مدى أهميتها وموثوقيتها في توفير الدعم للإستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق.

^٢ معيار التدقيق الدولي ٨١٠ "عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة".

* *معاملة على أساس تجاري "Arm's length transaction"* - معاملة تبرم وفقاً لشروط وبنود محددة بين المشتري والبايع الراغبين اللذين لا تربطهما علاقة ما واللذان يتصرفان بشكل مستقل عن بعضهما البعض ويسعيان لتحقيق مصالحهما على أفضل وجه.

* *توكيدات "Assertions"* - هي إقرارات من الإدارة، صريحة أو بشكل آخر، والمضمنة في البيانات المالية. المستخدمة من قبل المدقق لإعتبار أنواع الأخطاء الممكن حدوثها.

يقدر *"Assess"* - يحلل مخاطر الخطأ الجوهرى للتوصل إلى مدى أهميتها، و"التقدير" حسب ما هو مصطلح عليه يستخدم فقط فيما يتعلق بالمخاطرة (أنظر كذلك يقيم Evaluate).

* *f علاقة "Association"* - (أنظر علاقة المدقق بالمعلومات المالية).

تأكيد *"Assurance"* - (أنظر التأكيد المعقولة)

عملية تأكيد *"Assurance engagement"* - عملية يبدي فيها الممارس إستنتاجاً مصمماً لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين بإستثناء الجهة المسؤولة بشأن تقييم أو قياس موضوع مقابل المقاييس، ونتيجة تقييم أو قياس الموضوع هي المعلومات التي تتجم عن تطبيق المقاييس (أنظر كذلك معلومات الموضوع)، وبموجب الإطار الدولي لعمليات التأكيد "هناك نوعان من عمليات التأكيد يسمح للممارس إجراءهما وهما عملية التأكيد المعقولة وعملية التأكيد المحدودة".

عملية تأكيد معقولة *"Reasonable assurance engagement"* - إن هدف عملية التأكيد المعقولة هو تقليل مخاطرة عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظروف العملية كأساس لشكل إيجابي من التعبير عن إستنتاج الممارس.

عملية تأكيد محدودة *"Limited assurance engagement"* - إن هدف عملية التأكيد المحدودة هو تقليل مخاطرة عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظروف العملية، ولكن حيث تكون تلك المخاطرة أكبر مما هي في عملية التأكيد المعقولة كأساس لشكل سلبي من التعبير عن إستنتاج الممارس.

مخاطرة عملية تأكيد *"Assurance engagement risk"* - المخاطرة بأن يبدي الممارس إستنتاجاً غير مناسب عندما تكون معلومات الموضوع خاطئة بشكل جوهري.

* *وثائق تدقيق "Audit documentation"* - سجل إجراءات التدقيق التي تم أدائها وأدلة التدقيق المناسبة التي تم الحصول عليها والإستنتاجات التي توصل لها المدقق (مصطلحات تستخدم أحياناً مثل working papers أو work papers).

٤ تشمل ظروف العملية على شروط التكيف، بما في ذلك ما إذا كانت عملية تأكيد معقولة أو عملية تأكيد محدودة، وخصائص موضوع معين، والمعايير التي سيتم استخدامها، وإحتياجات المستخدمين المستهدفين، والخصائص ذات العلاقة للطرف المسؤول وبيئته، وغيرها من المسائل، مثل الأحداث والظروف والممارسات التي قد تنطوي على تأثير هام على العملية.

- * **دليل تدقيق "Audit evidence"** – المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى إستنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، وتشمل أدلة التدقيق كل من مصادر المستندات والسجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى (أنظر كفاءة أدلة التدقيق وملائمة أدلة التدقيق).
- * **ملف تدقيق "Audit file"** – مجلد واحد أو أكثر أو وسيلة تخزين أخرى، سواء كانت مادية أم إلكترونية، تحتوي على السجلات التي تتألف من وثائق التدقيق لعملية محددة.
- * **مؤسسة تدقيق "Audit firm"** – (أنظر المؤسسة)
- * **رأي مهني "Audit opinion"** – (أنظر رأي *Opinion*)
- * **مخاطرة تدقيق "Audit risk"** – المخاطر التي تؤدي إلى قيام المراجع بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري. مخاطرة التدقيق هي دالة مخاطرة الأخطاء الجوهرية ومخاطرة الإكتشاف.
- * **أخذ عينات تدقيق (أخذ عينات) "Audit sampling (sampling)"** – تطبيق إجراءات التدقيق على أقل من ١٠٠% من نطاق أهمية التدقيق بحيث يتاح لكافة وحدات أخذ العينات نفس فرصة الاختيار بهدف توفير أساس منطقي للمدقق لبناء إستنتاجاته عليه حول المجموعة بكاملها.
- * **بيانات مالية مدققة (في سياق معيار التدقيق الدولي ٨١٠) "Audited financial statements"** – البيانات المالية^٥ المدققة من قبل المدقق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والتي تم استقاء البيانات المالية الملخصة منها.
- * **مدقق "Auditor"** – يستخدم مصطلح "المدقق" ليشير إلى الشخص أو الأشخاص الذي يقومون بالتدقيق، وهم بالعادة الشريط في العملية أو الأعضاء الآخرين في فريق العملية، أو الشركة، حسب ما هو مطبق. وحيث يهدف معيار التدقيق الدولي صراحة إلى قيام شريك العملية بتلبية متطلب أو مسؤولية ما، فإن مصطلح "شريك العملية" هو المستخدم بدلاً من "المدقق". ويستخدم مصطلحاً "شريك العملية" و"الشركة" للإشارة إلى ما يقابلها في القطاع العام حيثما كان هناك صلة.
- علاقة مدقق بمعلومات مالية "Auditor association with financial information"** – يرتبط المدقق بالمعلومات المالية عند قيامه بإرفاق تقرير بتلك المعلومات، أو عند موافقته على إستعمال إسمه في مجال مهني.
- * **خبير تدقيق "Auditor's expert"** – شخص أو مؤسسة يمتلكون خبرة في مجال آخر غير التدقيق أو المحاسبة، والذي يستخدم عمله في ذلك المجال من قبل المدقق لمساعدته في الحصول على أدلة التدقيق الكافية والملائمة. ويمكن أن يكون خبير التدقيق إما خبير تدقيق داخلي (وهو شريك^٦ أو موظف، بما فيهم الموظفون المؤقتون في شركة التدقيق) أو خبير تدقيق خارجي.
- نقطة مقارنة لمدقق أو نطاق المدقق "Auditor's point estimate or auditor's range"** – مبلغ أو نطاق المبالغ، على التوالي، المأخوذة من أدلة التدقيق للإستخدام في رفع تقديرات الإدارة.
- نطاق المدقق "Auditor's range"** – (أنظر إلى تقديرات المدقق).

^٥ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق"، تعرف الفقرة ١٣(و)، مصطلح "البيانات المالية".

^٦ ينبغي قراءة "الشريك" و"الشركة" على أنهما يشيران إلى ما يقابلها في القطاع العام حيث لكن ذاك هاماً.

- * مخاطر العمل "Business risk" -مخاطرة ناتجة عن حالات أو أحداث أو ظروف أو تصرفات أو حالات تقاعس قد تؤثر بشكل سلبي على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ إستراتيجيتها أو التي تنشأ من وضع أهداف وإستراتيجيات غير ملائمة.
- * بيانات مالية مقارنة "Comparative financial statements" - المعلومات المقارنة حيث تكون المبالغ والإفصاحات الأخرى من الفترة السابقة مشمولة للمقارنة مع البيانات المالية للفترة الحالية ولكن، إذا تم تدقيقها، فيتم الإشارة إليها في رأي المدقق. ويكون مستوى المعلومات المشمولة في هذه البيانات المالية المقارنة قابلة للمقارنة مع البيانات المالية للفترة الحالية.
- * معلومات مقارنة "Comparative information" - المبالغ أو الإفصاحات المشمولة في البيانات المالية فيما يتعلق بوحدة أو أكثر من الفترات السابقة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
- * عملية إعداد الحسابات "Compilation engagement" - عملية يستخدم فيه خبرات المحاسبة مقابل خبرات التدقيق لجمع وتصنيف وتلخيص المعلومات المالية.
- * أنظمة رقابة المنشأة المستخدمة التكميلية "Complementary user entity controls" - أنظمة الرقابة التي تفترض مؤسسة الخدمة، في تصميم خدماتها، أنها ستطبق من قبل المنشأة المستخدمة والتي يتم تحديدها في وصف نظامها، إذا كانت ضرورية لتحقيق الأهداف.
- * إطار الإلتزام "Compliance framework" - (أنظر إطار إعداد التقارير المالية المطبق وإطار الأهداف العامة).
- * مكون "Component" - نشاط المنشأة أو مؤسسة الأعمال الذي تقوم إدارة المجموعة أو المكون بإعداد المعلومات المالية له التي يجب أن تكون مشمولة في بيانات المجموعة المالية.
- * مدقق المكون "Component auditor" - مدقق، يقوم بناءً على طلب فريق عملية المجموعة، بالعمل على المعلومات المالية المتعلقة بالمكون من أجل تدقيق المجموعة.
- * إدارة المكون "Component management" - الإدارة المسؤولة عن إعداد المعلومات المالية لمكون ما.
- * أهمية المكون "Component materiality" - أهمية المكون المحددة من قبل فريق عملية المجموعة.
- * طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب "Computer-assisted audit techniques" - تعرف تطبيقات إجراءات المراجعة بإستعمال الحاسوب كوسيلة للمراجعة، وتعرف أيضاً بـ (بطرق المراجعة بمساعدة الحاسوب).
- * أنشطة الرقابة "Control activities" - السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ توجيهات الإدارة، وأنشطة الرقابة هي أحد عناصر الرقابة الداخلية.
- * بيئة الرقابة "Control environment" - بيئة الرقابة تشمل الموقف العمومي للمدراء والإدارة، وإدراكهم وأفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في المنشأة. وتعتبر بيئة الرقابة مكون من الرقابة الداخلية.
- * مخاطر الرقابة "Control risk" - (أنظر مخاطر التدقيق Audit risk).
- * حوكمة الشركات "Corporate governance" - (أنظر الحوكمة).

أرقام مقابلة "Corresponding figures" - المعلومات المقارنة حيث تكون المبالغ والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة مشمولة كجزء أساسي من البيانات المالية للفترة الحالية والهدف منها أن تقرأ فقط بما يتصل بالمبالغ والإفصاحات الأخرى المتعلقة بالفترة الحالية (يشار إليها بأرقام الفترة الحالية). ويخضع مستوى التفاصيل المقدمة في المبالغ المقابلة والإفصاحات بشكل أساسي لأهميتها لأرقام الفترة الحالية.

مقاييس "Criteria" - العلامات المرجعية المستخدمة لتقييم أو قياس الموضوع، ويشمل ذلك حيث يكون ذلك مناسباً، العلامات المرجعية للعرض والإفصاح، والمقاييس قد تكون رسمية بشكل أقل، ومن الممكن أن تكون هناك مقاييس مختلفة لنفس الموضوع، وتطلب مقاييس مناسبة من أجل تقييم منسق بشكل معقول أو قياس موضوع ضمن نطاق الحكم المهني.

مقاييس مناسبة "Suitable criteria" - تظهر الخصائص التالية:-

(أ) الملاءمة - تساهم المقاييس الملائمة في الوصول إلى إستنتاجات تساعد المستخدمين المقصودين في إتخاذ القرارات.

(ب) الإكتمال - تكون المقاييس مكتملة بشكل كافٍ عندما لا يتم حذف العوامل ذات العلاقة التي يمكن أن تؤثر على الإستنتاجات في نطاق ظروف العملية، وتشمل المقاييس المكتملة حيث يكون ذلك مناسباً علامات القياس للعرض والإفصاح.

(ج) الموثوقية - تتيح المقاييس الموثوقة تقييماً أو قياساً منسقاً بشكل معقول للموضوع، بما في ذلك حيث يكون ذلك مناسباً العرض والإفصاح عند إستخدامهما في ظروف مماثلة من قبل ممارسين مؤهلين بشكل مماثل.

(د) الحيادية - تساهم المقاييس المحايدة في الإستنتاجات الخالية من الإنحراف.

(هـ) قابلية الفهم - تساهم المقاييس القابلة للفهم في الإستنتاجات الواضحة والشاملة والتي هي ليست خاضعة لتفسيرات مختلفة.

تاريخ الموافقة على البيانات المالية "Date of approval of the financial statements" - التاريخ الذي يتم فيه إعداد البيانات التي تُولف البيانات المالية بنا في ذلك الملاحظات ذات العلاقة ويتم فيه الموافقة من قبل من يملكون الصلاحية على تحمل مسؤولية تلك البيانات المالية.

+ تاريخ التقرير (فيما يتعلق برقابة الجودة) "Date of report (in relation to quality control)" - التاريخ الذي يختاره المدقق لتأريخ التقرير.

* تاريخ تقرير المدقق "Date of the auditor's report" - التاريخ الذي يحدده المدقق لإعداد التقرير حول البيانات المالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠.

* تاريخ البيانات المالية "Date of the financial statements" - تاريخ نهاية آخر فترة تغطيتها البيانات المالية.

٧ معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ "تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية".

- * تاريخ إصدار البيانات المالية "Date the financial statements are issued" - التاريخ الذي يتوفر فيه تقرير المدقق والبيانات المالية المدققة للأطراف الثالثة.
- * عدم كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية "Deficiency in internal control" - يحدث هذا الأمر عندما:
- (أ) يكون نظام الرقابة مصمماً أو مطبقاً أو عاملاً بطريقة يكون فيها غير قادر على منع أو كشف أو تصحيح الأخطاء في البيانات المالية في الوقت الصحيح؛ أو
- (ب) لا يتوفر نظام رقابة لمنع أو كشف أو تصحيح الأخطاء في البيانات المالية في الوقت الصحيح.
- * مخاطر الكشف "Detection risk" - مخاطر أن لا تكشف الإجراءات التي يتبعها المدقق للتقليل من مخاطر التدقيق إلى مستوى متدني مقبول عن الأخطاء في البيانات المالية والتي تكون موجودة وقد تكون جوهرية، بما بشكل فردي أو عند تراكمها مع أخطاء أخرى.
- مكون - (أنظر مكون البيان المالي) "Element".
- * مكون البيان المالي (في سياق معيار التدقيق ٨٠٥^٨) "Element of a financial statement" - مكون أو حساب أو بند في البيان المالي.
- * إيراد فقرة الموضوع "Emphasis of Matter paragraph" - فقرة موجودة في تقرير المدقق تشير إلى موضوع تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل ملائم في البيانات المالية والتي، في تقدير المدقق، تتمتع من الأهمية بمكان بحيث تعتبر أساسية لفهم المستخدم للبيانات المالية.
- + وثائق العملية "Engagement documentation" - سجل الأعمال المنجزة والنتائج التي تم الحصول عليها والإستنتاجات التي توصل إليها الممارس (تستخدم أحياناً مصطلحات مثل "أوراق عمل"). ويتم جمع وثائق عملية معينة في ملف للعمليات.
- خطاب العملي "Engagement documentation" - البنود المكتوبة للعملية على شكل خطاب.
- شريك العملية^٩ "Engagement partner" - الشريك أو شخص آخر في الشركة مسؤول عن العملية وأدائها وعن التقرير الذي يصدر نيابة عن المنشأة، ويكون شريك العملية حيث يطلب ذلك له الصلاحية المناسبة من هيئة قانونية أو تنظيمية.
- * f مراجعة رقابة جودة العملية "Engagement quality control review" - عملية مصممة لتوفير تقييم موضوعي في تاريخ التقرير أو بعد ذلك، للتقديرات الهامة التي طرحها فريق العملية والإستنتاجات التي توصل إليها أثناء صياغة التقرير. وعملية مراجعة رقابة جودة العملية مخصصة لعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة والعمليات الأخرى، إن وجدت، والتي قررت الشركة وجوب وجود مراجعة رقابة جودة عملية لها.
- * f مراجع رقابة جودة العملية "Engagement quality control reviewer" - شريك أو شخص آخر في الشركة أو شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب أو فريق مؤلف من هؤلاء الأشخاص الذي لا يعتبر أي منهم جزءاً من فريق العملية، ويتمتعون بخبرة وصلاحية مناسبة للقيام بتقييم موضوعي

٨ معيار التدقيق الدولي ٨٠٥، "الإعتبرات الخاصة" - عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي.

٩ "شريك العملية" و"الشريك" و"الشركة" ينبغي أن تقرأ على أنها تشير إلى ما يقابلها في القطاع العام.

للتقديرات الهامة التي طرحها فريق العملية والإستنتاجات التي توصل إليها أثناء صياغة التقرير.

* *Engagement team* - فريق العملية - كافة الشركاء والموظفين الذين يقوم بالعملية وأي أفراد تشركهم الشركة أو شبكة شركات تقوم بأداء الإجراءات المتعلقة بالعملية. ويستثنى من هذا الخبراء الخارجيون الذين تشركهم الشركة أو شبكة شركات^{١٠}.

عملية تقييم مخاطرة المنشأة "*Entity's risk assessment process*" - عنصر في الرقابة الداخلية وهو أسلوب المنشأة في تحديد مخاطر الأعمال فيما يتعلق بأهداف إعداد التقارير المالية واتخاذ القرارات بشأن إجراءات تناول هذه المخاطر ونتائج ذلك.

أمور بيئية "*Environmental matters*" - تعرف الأمور البيئية على أنها:-

- (أ) المبادرات لمنع أو إلغاء أو معالجة ضرر للبيئة، أو للتعامل مع المحافظة على الموارد القابلة للتجديد وغير القابلة للتجديد (مثل هذه المبادرات من الممكن أن تتطلبها القوانين البيئية والأنظمة أو العقود أو يمكن القيام بها بشكل طوعي)؛
- (ب) عواقب إنتهاك القوانين والأنظمة البيئية؛
- (ج) عواقب الأضرار البيئية التي تحدث للأخرين أو الموارد الطبيعية؛ و
- (د) عواقب المسؤولية التي يتم تحملها نيابة عن الآخرين والتي يفرضها القانون (على سبيل المثال المسؤولية عن الأضرار التي يسببها مالكون سابقون).

تقرير الأداء البيئي "*Environmental performance report*" - تقرير الأداء البيئي هو تقرير منفصل عن البيانات المالية، تقدم فيه المنشأة لأطراف الأخرى معلومات نوعية حول إلتزامات المنشأة نحو النواحي البيئية لمنشأة الأعمال وسياساتها وأهدافها في ذلك المجال، ومدى إنجازها في إدارة العلاقة بين عمليات منشأتها والمخاطرة البيئية والمعلومات الكمية حول أدائها البيئي.

مخاطرة بيئية "*Environmental risk*" - في حالات معينة، العوامل المتعلقة بتقييم المخاطرة الذاتية لتطوير خطة عملية التدقيق الكلية يمكن أن تشمل مخاطرة التحريف المادي للبيانات المالية نتيجة للأمور البيئية.

خطأ "*Error*" - الخطأ هو الخطأ غير المقصود في البيانات المالية، ويشمل ذلك إغفال مبلغ أو الإفصاح عنه.

* شكوك التقدير "*Estimation uncertainty*" - قابلية تؤثر التقدير المحاسبي والإفصاحات ذات العلاقة بنقص متأصل في دقة القياس.

تقييم "*Evaluate*" - قم بتقويم وتحديد وتحليل القضايا ذات الصلة، بما في ذلك أداء إجراءات إضافية حسبما هو لازم للتوصل إلى نتيجة محددة حول مسألة معينة. وعادة ما يُستخدم التقويم فقط فيما يتعلق بمجموعة من المسائل، بما في ذلك الأدلة ونتائج الإجراءات وفعالية إستجابة الإدارة للمخاطر. (أنظر أيضاً التقويم).

^{١٠} معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ " الإستفادة من عمل الخبير التابع للمدقق"، الفقرة ٦ (أ)، تعرف مصطلح " المدقق الخبير".

- * *إستثناء "Exception"* - رد يشير إلى إختلاف بين المعلومات المطلوب مصادقتها أو الواردة في سجلات المنشأة والمعلومات المقدمة من قبل المنشأة المصادقة.
- * مدقق خبير "Experienced auditor" - فرد (سواءً كان داخلياً أو خارجياً بالنسبة للشركة) يمتلك خبرة عملية في مجال التدقيق وفهماً جيداً لما يلي:
- (أ) عمليات التدقيق؛
- (ب) معايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة؛
- (ج) بيئة الأعمال التي تعمل فيها المنشأة؛ و
- (د) مسائل التدقيق وإعداد التقارير المالية المتعلقة بصناعة المنشأة.
- * *خبير "Expert"* - (راجع خبير التدقيق وخبير الإدارة)
- * *خبرة "Expertise"* - المهارات والمعرفة والتجربة في المجال العملي.
- * *مصادقة خارجية "External confirmation"* - أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها كرد خطي مباشر على المدقق من طرف ثالث (الطرف المصدق)، بصورة ورقية أو إلكترونية أو غيرها.
- * *إطار العرض العادل "Fair presentation framework"* - (راجع إطار إعداد التقارير المالية المطبق وإطار الأهداف العامة).
- * *بيانات مالية "Financial statements"* - إقرار منظم للمعلومات المالية التاريخية، بما فيها الملاحظات ذات العلاقة، التي تهدف إلى إيصال المواد أو الإلتزامات الإقتصادية لمنشأة ما في مرحلة زمنية معينة أو التغيرات التي طرأت عليها لفترة من الزمن وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية. وتتألف الملاحظات ذات العلاقة عادةً من ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى. ويشير مصطلح "البيانات المالية" عادةً إلى مجموعة متكاملة من البيانات المالية التي تم تحديدها وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق، غير أنها يمكن أن تشير أيضاً إلى بيان مالي منفرد.
- * *مؤسسة "Firm"* - ممارس منفرد أو شراكة أو شركة أو منشأة أخرى للمحاسبين المهنيين.
- * *تنبؤ "Forecast"* - التنبؤ هو إعداد المعلومات المالية المستقبلية على أساس إفتراضات لإحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حصولها، ولتصرفات الإدارة المتوقع اتخاذها في تاريخ إعداد المعلومات (إفتراضات التقدير الأفضل).
- * *إحتيال "Fraud"* - فعل مقصود من قبل فرد واحد أو أكثر من الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو الأطراف الخارجية، ينطوي على إستخدام الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية.
- * *عوامل مخاطر الإحتيال "Fraud risk factors"* - الأحداث أو الظروف التي تشير إلى وجود محفز أو ضغط لارتكاب الإحتيال أو توفير فرصة للقيام به.
- * *تقارير مالية إحتيالية "Fraudulent financial reporting"* - تشمل الأخطاء المقصودة، بما في ذلك عدم ذكر مبالغ أو إفصاحات في البيانات المالية من أجل خداع مستخدمي البيانات المالية.

أساليب الرقابة العامة على تقنية المعلومات "General IT controls" - السياسات والإجراءات الخاصة بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعال لأساليب الرقابة على التطبيق وذلك بالمساعدة في ضمان العمل المناسب المستمر لنظم المعلومات، وتشمل أساليب الرقابة العامة على تقنية المعلومات بشكل عام الرقابة على عمليات مركز البيانات والشبكة وامتلاك برامج الأنظمة وتغييرها وصيانتها وأمن الوصول وامتلاك نظم التطبيق وتطويرها وصيانتها.

* بيانات مالية لأهداف عامة "General purpose financial statements" - البيانات المالية التي يتم إعدادها وفقاً لإطار الأهداف العامة.

* إطار الأهداف العامة "General purpose framework" - إطار لإعداد التقارير المالية مصمم ليلبي حاجة مجموعة كبيرة من المستخدمين للمعلومات المالية. ويمكن أن يكون إطار إعداد التقارير المالية إطار عرض عادل أو إطار إلتزام و:

(أ) يقر صراحة أو ضمناً بأنه، لتحقيق العرض العادل للبيانات المالية، فقد يكون من الضروري بالنسبة للإدارة تقديم إفصاحات تتجاوز تلك المطلوبة تحديداً حسب الإطار؛ و

(ب) يقر صراحة بأنه قد يكون من الضروري لإدارة عدم الإلتزام بمتطلبات الإطار لتحقيق العرض العادل للبيانات المالية. ومن المتوقع أن يكون عدم الإلتزام ضرورياً فقط في الظروف نادرة جداً.

يُستخدم مصطلح "إطار الإلتزام" "Compliance framework" للإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية الذي يقتضي الإلتزام بمتطلبات الإطار، لكنه لا يحتوي على الإقرارات الواردة في (أ) أو (ب) أعلاه^{١١}.

* حوكمة "Governance" : تصف دور الشخص أو الأشخاص أو المؤسسة أو المؤسسات التي تتحمل مسؤولية الإشراف على التوجه الإستراتيجي للمنشأة والإلتزامات المرتبطة بمسألة المنشأة.

* مجموعة "Group" - كافة العناصر التي تكون معلوماتها المالية مشمولة في البيانات المالية للمجموعة. وتحتوي المجموعة عادةً أكثر من عنصر واحد.

* تدقيق المجموعة "Group audit" - تدقيق البيانات المالية للمجموعة.

* رأي مجموعة التدقيق "Group audit opinion" - رأي التدقيق في البيانات المالية للمجموعة.

شريك عملية التدقيق "Group engagement partner" - الشريك أو شخص آخر في الشركة الذي يكون مسؤولاً عن عملية تدقيق المجموعة وأدائها وعن تقرير المدقق حول البيانات المالية للمجموعة والصادرة نيابة عن الشركة. وعندما يقوم المدققون المجتمعون بعمل تدقيق للمجموعة، يشكل شريك العملية المشتركين و فرق العملية التابعين لهم مجتمعين شريط عملية التدقيق و فريق عملية المجموعة.

فريق عملية المجموعة "Group engagement team" - الشركاء، بما فيهم فريق شريك عملية المجموعة، والموظفون الذين يحددون الإستراتيجية العامة للتدقيق ويتواصلون مع مدققي

١١ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٣(أ).

العناصر ويقوم بأداء عملية التوحيد و يقيمون الإستنتاجات المستقاة من أدلة التدقيق كأساس لتكوين رأي حول البيانات المالية للمجموعة.

* **بيانات مالية للمجموعة "Group financial statements"** – البيانات المالية التي تشمل المعلومات المالية لواحد أو أكثر من العناصر. ويشير مصطلح "البيانات المالية للمجموعة" أيضاً إلى البيانات المالية المدمجة التي تجمع المعلومات المالية المعدة من قبل العناصر التي ليس لها شركة أم ولكنها تخضع للسيطرة المشتركة.

* **إدارة المجموعة "Group management"** – الإدارة المسؤولة عن إعداد البيانات المالية للمجموعة.

* **أنظمة الرقابة على مستوى المجموعة "Group-wide controls"** – أنظمة الرقابة التي صممتها إدارة المجموعة وطبقتها وحافظت عليها خلال فترة إعداد التقارير المالية للمجموعة.

* **معلومات مالية تاريخية "Historical financial information"** – المعلومات التي تم التعبير عنها بمصطلحات مالية فيما يتعلق بمنشأة معينة، والمستقاة بشكل رئيسي من النظام المحاسبي للمنشأة، حول أحداث إقتصادية حدثت في فترات زمنية سابقة أو ظروف أو حالات إقتصادية في مراحل زمنية سابقة.

* **عدم الإتساق "Inconsistency"** – المعلومات الأخرى التي تناقض المعلومات الواردة في البيانات المالية المدققة. ويمكن أن يؤدي عدم إتساق جوهري إلى إلقاء شك حول إستنتاجات التدقيق المأخوذة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها سابقاً وحول أساس رأي المدقق حول البيانات المالية.

إستقلالية^{١٢} "Independence" تشمل:-

(أ) إستقلالية التفكير – الحالة العقلية التي تتيح تقديم رأي بدون أن تتأثر بالمؤثرات التي تضعف الحكم المهني، وتتيح للفرد أن يتصرف بنزاهة وأن يمارس الموضوعية والتشكك المهني.

(ب) الإستقلالية ظاهرياً – تجنب الحقائق والظروف التي هي من الأهمية بحيث أن طرفاً آخر معقولاً ومطلعاً وله معرفة بكافة المعلومات ذات العلاقة، بما في ذلك أية وسائل حماية مطبقة، سيتوصل بشكل معقول إلى أن النزاهة أو الموضوعية أو التشكك المهني لشركة أو لعضو في فريق التأكيد قد تم التنازل عنها.

نظام المعلومات الخاص بإعداد التقارير المالية "Information system relevant to financial reporting" – عنصر في الرقابة الداخلية يشمل نظام إعداد التقارير المالية، ويتكون من الإجراءات والسجلات التي أنشئت للبدء في المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتقديم التقارير حولها (وكذلك الأحداث والظروف) والمحافظة على المسؤولية عن الأصول والإلتزامات وحقوق المساهمين ذات العلاقة.

* **مخاطر متأصلة "Inherent risk"** – (أنظر مخاطر الأخطاء الجوهرية)

* **عملية التدقيق الأولية "Initial audit engagement"** – عملية تكون فيها:

(أ) البيانات المالية للفترة السابقة غير مدققة؛ أو

(ب) البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من قبل مدقق سابق.

١٢ كما هي معرفة في مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين قواعد الأخلاقيات المهنية للمحاسبين المهنيين.

إستعلام "Inquiry" - يتألف الإستعلام من البحث عن معلومات الأشخاص المطلعين، المالية وغير المالية، ضمن المنشأة أو خارجها.

* \neq تفتيش (كإجراء تدقيق) "Inspection (as an audit procedure)" - فحص السجلات أو المستندات، سواءً الداخلية أو الخارجية، الموجودة على شكل اوراق أو بصورة الكترونية أو أي شكل آخر، أو القيام بفحص مادي للأصل.

تفتيش (فيما يتعلق برقابة الجودة) "Inspection (in relation to quality control)" - فيما يتعلق بالعمليات المنجزة، الإجراءات المصممة لتقديم أدلة حول إتزام فريق العملية بسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالشركة.

مستخدمون مقصودون "Intended users" - الشخص أو الأشخاص أو فئة الأشخاص الذين يعد لهم الممارس تقرير التأكيد، والجهة المسؤولة قد تكون أحد المستخدمين المقصودين، ولكن ليس ذلك المستخدم فقط.

بيانات أو معلومات مالية فصلية (دورية) "Interim financial information or statements" - هي المعلومات المالية (والتي قد تكون أقل من البيانات المالية الكاملة المعرفة أعلاه) الصادرة في تواريخ فصلية (عادةً نصف أو ربع سنوية) والمتعلقة بالفترة المالية.

* وظيفة التدقيق الداخلي "Internal audit function" - نشاط تقييم قائم أو مقدم كخدمة للمنشأة. وتشمل وظائفه، من بين أمور أخرى، فحص وتقييم ومراقبة كفاية وفاعلية الرقابة الداخلية.

* مدققون داخليون "Internal auditors" - الأفراد الذين يؤدون نشاطات وظيفية التدقيق الداخلي. ويمكن أن ينتمي المدققون الداخليون إلى دائرة التدقيق الداخلي أو دائرة مماثلة.

رقابة داخلية "Internal control" - عملية صممها وطبقها وحافظ عليها المسؤولون عن الحوكمة والإدارة والموظفون الآخرون لتوفير ضمان معقول حول انجاز أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية إعداد التقارير المالية وفاعلية كفاءة العمليات والإلتزام القوانين واللوائح المطبقة. ويشير مصطلح "أنظمة الرقابة" إلى أي من جوانب واحد أو أكثر من عناصر أنظمة الرقابة الداخلية.

* المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "International Financial Reporting Standards" - المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

يحقق "Investigate" - الإستعلام حول مسائل ناجمة عن الإجراءات الأخرى وحلها.

بيئة تقنية المعلومات "IT environment" - السياسات والإجراءات التي تطبقها المنشأة والبنية التحتية لتقنية المعلومات (الأجهزة وأنظمة التشغيل ... الخ) وبرامج التطبيق التي تستخدمها لدعم عمليات منشأة الأعمال وتحقيق إستراتيجيات منشأة الأعمال.

عملية التأكيد المحدودة "Limited assurance engagement" - (أنظر عملية التأكيد).

* \neq منشأة مدرجة "Listed entity" - المنشأة التي أدرجت أسهمها أو ديونها في سوق أوراق مالية معترف به، أو يتم تسويقها بموجب أحكام سوق أوراق مالية معترف به أو هيئة أخرى معادلة لها.

إدارة "Management" - الشخص (الأشخاص) الذي يتحمل مسؤولية تنفيذية عن إجراء عمليات المنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض نطاقات الإختصاص، تشمل الإدارة بعض أو كافة المكلفين

بالحوكمة مثل الأعضاء التنفيذيين لمجلس الحوكمة أو المدير المالك.

- * تحيز الإدارة "Management bias" – إفتقار الإدارة للحياد في إعداد المعلومات.
- * خبير الإدارة "Management's expert" – فرد أو مؤسسة يملكون خبرة في مجال آخر غير المحاسبة أو التدقيق والذين تستخدم المنشأة عملهم في ذلك المجال في مساعدتها على إعداد البيانات المالية.
- * نقطة مقارنة للإدارة "Management's point estimate" – المبلغ الذي تختاره الإدارة للإعتراف بالبيانات المالية أو الإفصاح عنها كتقدير محاسبي
- * سوء استخدام الأصول "Misappropriation of assets" – يشمل سرقة أصول المنشأة، وغالباً ما يرتكبها الموظفون بمبالغ صغيرة وغير هامة نسبياً، على أن ذلك قد يشمل أيضاً المدراء الذين هم أكثر قدرة على إخفاء سوء الاستخدام بطرق يصعب إكتشافها.
- بيان خاطئ "Misstatement" – اختلاف بين المبلغ أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح الوارد في بند ما في البيان المالي والمبلغ أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح المطلوب للبند ليكون وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. ويمكن أن تكون البيانات الخاطئة نتيجة للأخطاء أو الإحتيال.
- وعندما يعبر المدقق عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معروضة بصورة عادلة، من كافة النواحي الهامة، أو يعطي وجهة نظر صادقة وعادلة، فإن البيانات الخاطئة تشمل أيضاً التعديلات على المبالغ أو التصنيفات أو العروض أو الإفصاحات التي تعتبر ضرورية، بتقدير المدقق، لعرض البيانات المالية بصورة عادلة، من كافة النواحي الهامة، أو لإعطاء وجهة نظر صادقة وعادلة.
- * بيان خاطئ للحقيقة "Misstatement of fact" – المعلومات الأخرى غير ذات العلاقة بالمسائل الظاهرة في البيانات المالية المدققة والمعروضة أو المصرحة بها بصورة غير صحيحة. ويقوض البيان الخاطئ الجوهرى للحقيقة من موثوقية المستندات المحتوية على البيانات المالية المدققة.
- * رأي معدل "Modified opinion" – رأي متحفظ أو رأي سلبي أو حجب الرأي.
- * متابعة (فيما يتعلق برقابة الجودة) "Monitoring (in relation to quality control)" – عملية تشمل الإعتبار والتقييم المستمرين لنظام رقابة الجودة للشركة، بما في ذلك إجراء فحص دوري لعمليات منجزة مختارة مصممة لتمكين الشركة من الحصول على تأكيد معقول بأن نظام رقابة الجودة الخاص بها يعمل بفاعلية.
- * متابعة أساليب الرقابة "Monitoring of controls" – عملية لتقييم فاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت، وهي تشمل تقييم تصميم وعمل أنظمة الرقابة في الوقت المناسب واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة المعدلة حسب التغيرات في الظروف، ومتابعة أساليب الرقابة هو أحد عناصر الرقابة الداخلية.
- * طلب المصادقة السلبية "Negative confirmation request" – طلب لكي يرد الطرف المصادق مباشرة على المدقق فقط في حال مخالفة الطرف المصادق للمعلومات الواردة في الطلب.
- * شبكة "Network" – هيكل كبير:

- (أ) يهدف إلى التعاون؛ و
- (ب) يهدف بوضوح إلى الربح أو مشاركة التكاليف أو الملكية أو السيطرة أو الإدارة المشتركة للأسهم أو سياسات وإجراءات الرقابة المشتركة على الجودة أو إستراتيجية العمل المشتركة أو إستخدام أسماء العلامات المشتركة أو جزء جوهري من الموارد المهنية.
- * † شركة ضمن مجموعة "Network firm" - هي شركة أو منشأة تنتمي إلى شبكة ما.
- * عدم الإلتزام (في سياق معيار التدقيق الدولي^{١٣} ٢٥٠) "Non-compliance" - أعمال السهو أو الأعمال الإرتكائية التي قامت بها المنشأة، بما يقصد أو بدون قصد، والتي تناقض القوانين أو اللوائح السائدة. وتشمل هذه الأعمال المعاملات المبرمة من قبل المنشأة أو باسمها أو نيابة عنها من قبل المكلفون بالحوكمة أو الإدارة أو الموظفين. ولا يشمل عدم الإلتزام سوء السلوك الشخصي (غير المتعلق بنشاطات أعمال المنشأة) من قبل المكلفون بالحوكمة أو الإدارة أو الموظفين في المنشأة.
- * عدم الرد "Non-response" - إخفاق الطرف المصادق في الرد، أو الرد الكامل، على طلب المصادقة الإيجابية أو طلب المصادقة العائد دون تسليم.
- * مخاطر عدم أخذ العينات "Non-sampling risk" - مخاطر وصول المدقق إلى إستنتاجات خاطئة لأي سبب ليس له علاقة بمخاطر المعاينة.
- ملاحظة "Observation" - تتضمن الملاحظة النظر إلى المعالجة أو الأجراء الذي يقوم به آخرون، مثلاً ملاحظة المراجع لعمليات العد في الجرد الذي يقوم به موظفو المنشأة، أو أداء أنشطة الرقابة
- * أرصدة إفتتاحية "Opening balances" - هي أرصدة الحسابات الموجودة في بداية الفترة. وتعتمد الأرصدة الإفتتاحية على الأرصدة الختامية للفترة السابقة وتعكس تأثير معاملات وأحداث الفترات السابقة وتأثير السياسات المحاسبية المطبقة في الفترة السابقة. وهي تشمل أيضاً المسائل المتعلقة بالإفصاح الموجودة في بداية الفترة، مثل الطوارئ والإلتزامات.
- * معلومات أخرى "Other information" - المعلومات المالية أو غير المالية (عدا عن البيانات المالية أو تقرير المدقق حولها) - المتضمنة حسب القانون أو اللائحة أو العرف - في الوثيقة المحتوية على البيانات المالية المدققة وتقرير المدقق حولها.
- * فقرة المسألة الأخرى "Other Matter paragraph" - فقرة متضمنة في تقرير المدقق والتي تشير إلى مسألة غير تلك المسائل المعروضة أو المفصّل عنها في البيانات المالية والتي، بتقدير المدقق، تعتبر ذات علاقة بفهم المستخدمين للتدقيق ومسؤوليات المدقق وتقرير المدقق.
- * نتائج التقدير المحاسبي "Outcome of an accounting estimate" - المبلغ النقدي الفعلي الناجم عن حل المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأساسية التي تنطرق إليها التقدير المحاسبي.
- إستراتيجية التدقيق الشاملة "Overall audit strategy" - تحدد نطاق وتوقيت واتجاه التدقيق وتُوجه تطور خطة التدقيق الأكثر تفصيلاً.

١٣ معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ "مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية".

- * *f* شريك "Partner" - أي فرد له صلاحية إلزام الشركة فيما يتعلق بأداء عملية خدمات مهنية.
- * أهمية الأداء "Performance materiality" - المبلغ أو المبالغ التي يضعها المدقق بمستوى أقل من الأهمية للبيانات المالية ككل ليقال إلى مستوى متدني مقبول احتمالية تجاوز مجموع الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة لأهمية البيانات المالية ككل. وتشير أهمية الأداء أيضاً، إن أمكن، إلى المبلغ المبالغ التي يحددها المدقق بمستوى أقل من مستوى أو مستويات الأهمية لأصناف معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.
- * موظفون "Personnel" - الشركاء والطاقم
- * سائد "Pervasive" - مصطلح يستخدم، في سياق الأخطاء، لوصف تأثيرات الأخطاء على البيانات المالية أو التأثيرات المحتملة للأخطاء، إن وجدت، على البيانات المالية غير المكتشفة بسبب عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. والتأثيرات السائدة على البيانات المالية هي التي تكون، بتقدير المدقق:
- (أ) غير مرتبطة بمكونات أو حسابات أو بنود معنية في البيانات المالية؛
- (ب) إن كانت مرتبطة، تمثل أو يمكن أن تمثل جزءاً جوهرياً من البيانات المالية؛ أو
- (ج) فيما يتعلق بالإفصاحات، أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية.
- * مجتمع "Population" - كامل مجموعة البيانات التي يتم إختيار العينة منها والتي يرغب المدقق باستقاء إستنتاجاته حولها.
- * طلب المصادقة الإيجابي "Positive confirmation request" - طلب لكي يرد الطرف المصادق مباشرة على المدقق مشيراً إلى ما إذا كان الطرف المصادق موافقاً أو غير موافق على المعلومات الواردة في الطلب، أو يقوم بتوفير المعلومات المطلوبة.
- * ممارس "Practitioner" - المحاسب مهني في الممارسة العامة.
- * شروط مسبقة للتدقيق "Preconditions for an audit" - إستخدام الإدارة لإطار إعداد التقارير المالية المقبول في إعداد البيانات المالية واتفق الإدارة، وإن كان ملائماً، المكلفون بالحوكمة على الأسس والمبادئ^{١٤} التي يجري التدقيق وفقاً لها.
- * مدقق سابق "Predecessor auditor" - المدقق من شركات تدقيق مختلفة الذي قام بتدقيق البيانات المالية لمنشأة ما في الفترة السابقة والذي تم استبداله بالمدقق الحالي.
- الأسس والمبادئ التي يجري التدقيق وفقاً لها المتعلقة بمسؤوليات الإدارة، وإن كان ملائماً، المكلفون بالحوكمة الذي يجري فيه التدقيق - أقرت الإدارة وإن كان ملائماً، المكلفون بالحوكمة وفهموا أنهم

١٤ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٣.

يتحملون المسؤوليات التالية التي تعتبر أساسية لإجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وهي المسؤولية عن:

(أ) إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، بما في ذلك العرض العادل لها حيثما كان ذلك مهماً؛

(ب) تعتبر الرقابة الداخلية التي تحددها الإدارة، وإن كان ملائماً، المكلفون بالحوكمة مهمة للتمكين من إعداد البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية، سواء بسبب الإحتيال أو الخطأ؛ و

(ج) تزويد المدقق:

(١) بوسيلة وصول إلى المعلومات التي تدرك الإدارة، وإن كان ملائماً، المكلفون بالحوكمة صلتها بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

(٢) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المدقق من الإدارة، وإن كان ملائماً، المكلفين بالحوكمة لهدف التدقيق؛ و

(٣) وصول غير محدود للأشخاص ضمن المنشأة الذين يقرر المدقق أنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.

في حالة إطار العرض العادل، قد يتم إعادة عرض (أ) أعلاه لتصبح "الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية" أو "إعداد البيانات المالية التي تعطي رأياً صحيحاً وعادلاً وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية".

يمكن الإشارة إلى "الأسس والمبادئ التي يجري التدقيق وفقاً لها المتعلقة بمسؤوليات الإدارة، وإن كان ملائماً، المكلفون بالحوكمة الذي يجري فيه التدقيق" بالأسس والمبادئ".

محاسب مهني^{١٥} "Professional accountant" – هم الأشخاص الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين.

محاسب مهني في الممارسة العامة^{١٦} "Professional accountant in public practice" – كل شريك أو شخص يحتل مركزاً مشابهاً لمركز الشريك، وكل موظف في ممارسة تقدم خدمات مهنية لعميل بغض النظر عن تصنيف عملهم (على سبيل المثال تدقيق أو ضريبة أو إستشارة) والمحاسبون المهنيون في الممارسة العامة الذين لهم مسؤوليات إدارية، ويستخدم هذا المصطلح كذلك للإشارة إلى شركة محاسبين مهنيين في الممارسة العامة.

تقدير مهني "Professional judgment" – تطبيق التدريب والمعرفة والخبرة ذات العلاقة/ ضمن السياق الوارد في معايير أخلاقيات مهنية التدقيق والمحاسبة، في إتخاذ القرارات المطلعة حول التصرفات الملائمة في ظروف عملية التدقيق.

١٥ كما هي معرفة في مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين.

١٦ كما هي معرفة في مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين.

* تشكيك مهني "Professional skepticism" - موقف يشمل ذهننا يطرح الأسئلة ويكون متنبها للظروف التي يمكن أن تشير البيانات الخاطئة المحتملة بسبب الأخطاء أو الإحتيال والتقييم الحساس للأدلة.

* معايير مهنية "Professional standards" - معايير التدقيق الدولية والمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.

* + معايير مهنية (في سياق المعايير الدولية رقابة الجودة)^{١٧} "Professional standards" - معايير العملية وفقاً لمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية كما هي معرفة في مقدمة إلى المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وخدمات التأكيد والخدمات ذات العلاقة والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

إسقاط "Projection" - الإسقاط هو إعداد المعلومات المالية المستقبلية على الأسس التالية:-

- (أ) إفتراضات ظنيّة لإحداث مستقبلية ولتصرفات الإدارة والتي لا يتوقع حدوثها بالضرورة، مثل بعض المشاريع في مراحل تأسيسها الأولى أو التي تدرس إجراء تغيير جوهري على طبيعتها نشاطها؛ أو
- (ب) مزيج من إفتراضات التقدير الأفضل والإفتراضات الظنيّة.

معلومات مالية مستقبلية "Prospective financial information" - المعلومات المالية المستقبلية هي المعلومات المالية المستندة على إفتراضات لأحداث قد تحدث في المستقبل وفعال محتملة للمنشأة. والمعلومات المالية المستقبلية أما على شكل تنبؤ أو توقع أو مزيج من الاثنين (أنظر التنبؤ والإسقاط).

قطاع عام "Public sector" (مؤسسات الدولة) - يشير مصطلح "القطاع العام" إلى الحكومات الوطنية، والحكومات الإقليمية (مثلاً ولاية، مقاطعة، إقليم)، والحكومات المحلية (مثلاً مدينة، بلدة)، والمنشآت الحكومية التابعة (وكالات، مجالس، مفوضات، مؤسسات)

* تأكيد معقول "Reasonable assurance" (في نطاق عملية تدقيق، بما في ذلك عمليات التدقيق ورقابة الجودة) - مستوى عالٍ ولكن ليس مطلقاً من التأكيد.

عملية التأكيد المعقول "Reasonable assurance engagement" - (أنظر عملية التأكيد).

إعادة الحساب "Recalculation" - تتكون من فحص الدقة الحسابية للمستندات أو السجلات.

* طرف ذو علاقة "Related party" - هو طرف يكون إما:

- (أ) طرف ذو علاقة كما هو محدد في إطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ أو
- (ب) عندما لا يحدد في إطار إعداد التقارير المالية المطبق أي متطلبات دنيا أو لا يحدد أي متطلبات للطرف ذو العلاقة:

- (١) شخص أو منشأة أخرى لها سيطرة أو تأثير جوهري، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال واحد أو أكثر من الوسطاء، على المنشأة معدة التقارير؛
- (٢) منشأة أخرى تخضع لسيطرة المنشأة معدة التقارير أو لها تأثير جوهري عليها بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال واحد أو أكثر من الوسطاء؛ أو

١٧ المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات الأخرى ذات العلاقة".

(٣) منشأة أخرى تخضع للسيطرة المشتركة مع المنشأة معدة التقارير من خلال إمتلاكها:

أ. ملكية سيطرة مشتركة؛

ب. مالكين ممن هم أقارب؛ أو

ج. إدارة رئيسية مشتركة.

لكن لا تعتبر المنشآت الخاضعة لسيطرة الدولة (أي الحكومة المحلية أو الوطنية أو الإقليمية) ذات علاقة إلا إذا شاركت في معاملات هامة أو تشاركت في الموارد إلى حد كبير مع منشأة آخر.

خدمات ذات علاقة "Related services" – تتضمن الخدمات ذات العلاقة الإطلاع، وإجراءات متفق عليها، وإعداد الحسابات.

* † متطلبات أخلاقية ذات علاقة "Relevant ethical requirements" – المتطلبات الأخلاقية التي يخضع لها فريق العملية ومراجعو رقابة جودة العملية والتي تشمل عادةً الأجزاء (أ) و(ب) من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين التابعة لمجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين إلى جانب المتطلبات الوطنية التي تعتبر أكثر صرامة.

إعادة الأداء "Reperformance" – التنفيذ المستقل للمدقق للإجراءات أو أنظمة الرقابة التي تم أدائها في الأصل كجزء من أساليب الرقابة الداخلية.

* تقرير حول وصف وتصميم أنظمة الرقابة كمؤسسة خدمات "Report on the description and design of controls at a service organization" (يشار إليها في معيار التدقيق الدولي ٤٠٢^{١٨} باسم التقرير من النوع ١) – تقرير يتألف من:

(أ) وصف أعدته إدارة مؤسسة الخدمات لنظامها وأهداف الرقابة لديها وأنظمة الرقابة ذات العلاقة التي تم تصميمها وتطبيقها كما في تاريخ محدد؛ و

(ب) تقرير من مدقق الخدمة يهدف إلى إيصال تأكيد معقول يشمل رأي مدقق الخدمة حول وصف نظام مؤسسة الخدمة وأهداف الرقابة لديها وأنظمة الرقابة ذات العلاقة واستدامة تصميم أنظمة الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة المحددة.

* تقرير حول الوصف والتصميم والفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة في مؤسسة خدمات "Report on the description, design, and operating effectiveness of controls at a service organization" (يشار إليها في معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ باسم التقرير من النوع ٢) – تقرير يتألف من:

(أ) وصف أعدته إدارة مؤسسة الخدمات لنظامها وأهداف الرقابة لديها وأنظمة الرقابة ذات العلاقة وتصميمها وتطبيقها كما في تاريخ محدد أو خلال فترة محددة، وفي بعض الحالات، فاعليتها التشغيلية خلال فترة محددة؛ و

(ب) تقرير من مدقق الخدمة يهدف إلى إيصال تأكيد معقول يشمل

١٨ معيار التدقيق الدولي ٤٠٢، "إعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسة خدمات".

(١) رأي مدقق الخدمة حول وصف نظام مؤسسة الخدمة وأهداف الرقابة لديها وأنظمة الرقابة ذات العلاقة واستدامة تصميم أنظمة الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة المحددة والفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة؛ و

(٢) وصف للإختبارات التي أجراها مدقق الخدمة على أنظمة الرقابة والنتائج التي توصل إليها.

طرف مسؤول "Responsible party" - الشخص (أو الأشخاص) الذي:-

(أ) في عملية إعداد تقارير مباشرة مسؤول عن الموضوع؛ أو

(ب) في عملية أساسها التأكيد مسؤول عن معلومات الموضوع (التأكيد) وقد يكون مسؤولاً عن الموضوع.

طرف مسؤول قد يكون أو لا يكون الطرف الذي يستخدم الممارس (الجهة المستخدمة).

مراجعة (فيما يتعلق برقابة الجودة) "Review (in relation to quality control)" - تقييم جودة العمل المؤدى والإستنتاجات التي توصل إليها الآخرون.

تكليف بالإطلاع "Review engagement" - إن هدف التكليف بالإطلاع على البيانات المالية هو تمكين المراجع، إستناداً لإجراءات لا توفر كافة الأدلة التي تتطلبها عملية التدقيق، من بيان فيما إذا كان هناك أي شئ قد أثار إنتباه المراجع، والذي يسبب اعتقاد المراجع بأن البيانات المالية لم يتم إعدادها، من كافة الجوانب الجوهرية، وفقاً لإطار محدد للتقارير المالية.

إجراءات المراجعة "Review procedures" - الإجراءات التي تعتبر ضرورية لتحقيق أهداف عملية مراجعة، وهي بشكل رئيسي استفسارات من موظفي المنشأة وإجراءات تحليلية تطبق على البيانات المالية.

* إجراءات تقييم المخاطر "Risk assessment procedures" - إجراءات التدقيق التي يتم إجراؤها للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما فيها أنظمة الرقابة الداخلية فيها، لتحديد وتقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية سواء التي تنتج عن الإحتيال أو الخطأ على مستوى البيانات المالية والإثبات.

* مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية "Risk of material misstatement" - مخاطر عرض البيانات المالية بصورة خاطئة بشكل جوهري قبل التدقيق. وهي تتألف من عنصرين كما هو وارد أدناه على مستوى الإثبات:

(أ) المخاطر المتأصلة - إمكانية حدوث خطأ في الإثبات حول صنف من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح والذي يمكن أن يكون خطأً جوهرياً، إما بشكل فردي أو عند تجميعه مع البيانات الخاطئة الأخرى، قبل دراسة أي أنظمة رقابة ذات علاقة.

(ب) مخاطر الرقابة - مخاطر أن لا تمنع أو تكشف أو تصحح أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة في الوقت المحدد بيان خاطئ يمكن أن يقع في الإثبات حول صنف من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح والذي يمكن أن يكون جوهرياً، إما بشكل فردي أو عند تجميعه مع البيانات الخاطئة الأخرى.

* أخذ عينات "Sampling" - (أنظر عينات التدقيق)

* مخاطر أخذ عينات "Sampling risk" - مخاطر أن تختلف إستنتاجات المدقق المبينة على عينة ما عن الإستنتاجات فيما لو تم إخضاع المجموعة كلها لنفس إجراءات التدقيق. ويمكن أن تؤدي مخاطر أخذ العينات إلى نوعين من الإستنتاجات الخاطئة:

(أ) في حالة إختبار أنظمة الرقابة، أن تكون أنظمة الرقابة أكثر فاعلية مما هي عليه فعلياً. أو في حالة إختبار التفاصيل، عدم وجود أخطاء جوهرية بالرغم من وجودها في الواقع. ويهتم المدقق بشكل أساسي بهذا النوع من الإستنتاجات الخاطئة لأنها تؤثر على فاعلية التدقيق ومن المرجح أن تؤدي إلى رأي تدقيق غير ملائم.

(ب) في حالة إختبار أنظمة الرقابة، أن تكون أنظمة الرقابة أقل فاعلية مما هي عليه فعلياً. أو في حالة إختبار التفاصيل، وجود أخطاء جوهرية بالرغم من عدم وجودها في الواقع. يؤثر هذا النوع من الإستنتاجات الخاطئة على كفاءة التدقيق كما أنها من المحتمل أن تؤدي إلى تأدية أعمال إضافية لإثبات أن الإستنتاجات الأولية غير صحيحة.

* وحدة أخذ العينات "Sampling unit" - البنود الفردية التي تكون المجموعة.

نطاق المراجعة "Scope of a review" - إجراءات المراجعة التي تعتبر ضرورية في ظروف معينة لتحقيق هدف المراجعة.

* مدقق الخدمة "Service auditor" - مدقق يقوم، بناءً على طلب مؤسسة الخدمة، بتوفير تقرير تأكيد حول أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة.

* مؤسسة الخدمة "Service organization" - مؤسسة طرف ثالث (أو قطاع في مؤسسة طرف ثالث) تقوم بتوفير خدمات للمنشآت المستخدمة التي تشكل جزءاً من أنظمة معلومات تلك المنشآت ذات العلاقة بإعداد التقارير المالية.

* نظام مؤسسة الخدمة "Service organization's system" - السياسات والإجراءات التي صممتها وطبقتها وحافظت عليها مؤسسة الخدمة لتزويد المنشآت المستخدمة بالخدمات التي يغطيها تقرير مدقق الخدمة.

أهمية "Significance" - الأهمية النسبية لمسألة مأخوذة ضمن السياق، ويتم الحكم على أهمية المسألة من قبل الممارس في السياق الذي يتم إختبارها فيه، ومن الممكن أن يشمل ذلك، على سبيل المثال، الإحتمال المعقول بأن تغير أو تؤثر على قرارات المستخدمين المقصودين لتقرير الممارس، أو كمثال آخر حيث يكون السياق حكم بشأن ما إذا سيتم إعداد تقرير إلى المكلفين بالحاكمة، وما إذا كان سيتم إعتبار الأهمية في سياق العوامل الكمية والنوعية مثل المقدار والطبيعة والأثر على الموضوع والمصالح التي يعبر عنها المستخدمون أو المستلمون.

* عنصر هام "Significant component" - عنصر يحدده فريق عملية المجموعة (١) يكون له أهمية مالية منفردة بالنسبة للمجموعة، أو (٢) يكون من غير المرجح، بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة، أن يشمل مخاطر أخطاء هامة في البيانات المالية للمجموعة.

* عيب هام في نظام الرقابة الداخلي "Significant deficiency in internal control" - عيب أو مجموعة عيوب في نظام الرقابة الداخلي والذي يتمتع، حسب تقدير المدقق المهني، بأهمية كافية ليسترعي اهتمام المسؤولين عن الرقابة.

مخاطر هامة "Significant risk" - مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها والتي تحتاج بتقدير المدقق، اعتبارات تدقيق خاصة.

منشأة أصغر حجماً "Smaller entity" - منشأة تمتلك عادةً خصائص نوعية مثل:

(أ) تركيز الملكية والإدارة في يد عدد قليل من الأفراد (عادةً أفراد مستقلين، إما شخص طبيعي أو شركة أخرى تملك المنشأة شريطة أن يظهر المالك الخصائص النوعية ذات العلاقة)؛ و
(ب) واحد أو أكثر مما يلي:

- (١) معاملات مباشرة أو غير معقدة؛
- (٢) مسك دفاتر على مستوى بسيط؛
- (٣) مجالات قليلة للأعمال وعدد قليل من المنتجات ضمن مجالات الأعمال؛
- (٤) عدد قليل من أنظمة الرقابة الداخلية؛
- (٥) مستويات قليلة للإدارة تتحمل مسؤولية نطاق واسع من أنظمة الرقابة؛ أو
- (٦) عدد قليل من الموظفين الذين يقوم عدد كبير منهم بأداء الكثير من المهام.

هذه الخصائص النوعية ليست شاملة وليست مقتصرة على المنشآت الأصغر حجماً ولا تمتلك المنشآت الأصغر حجماً هذه الخصائص بالضرورة.

* بيانات مالية لأهداف خاصة "Special purpose financial statements" - البيانات المالية المعدة وفقاً لإطار الأهداف الخاصة.

* إطار أهداف خاصة "Special purpose framework" - إطار إعداد تقارير مالية مصمم ليلاي حاجات المعلومات المالية لمستخدمين معينين. ويمكن أن يكون إطار إعداد التقارير المالية عبارة عن إطار عرض عادل أو إطار التزام^{١٩}.

* † كادر عمل "Staff" - المهنيون والشركاء الآخرون بما فيهم أي خبراء تستخدمهم الشركة.

* أخذ عينات إحصائية "Statistical sampling" - طريقة لأخذ العينات لها الخصائص التالية:

(أ) إختيار عشوائي لبنود العينة؛ و

(ب) إستخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج العينة، بما في ذلك قياس مخاطر العينة.

وتعتبر طريقة أخذ العينات التي لا تتمتع بالخصائص (أ) و(ب) طريقة أخذ عينات غير إحصائية.

* طبقية "Stratification" - عملية تقسيم مجموعة ما إلى مجموعات فرعية كل منها تعتبر مجموعة من وحدات أخذ العينات لها خصائص متماثلة (غالبا قيمة نقدية).

معلومات الموضوع "Subject matter information" - نتيجة تقييم أو قياس موضوع. هي معلومات الموضوع التي يجمع بشأنها الممارس

^{١٩} معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٣ (أ).

- أدلة كافية ومناسبة لتوفير أساس معقول للتعبير عن إستنتاج في تقرير تأكيد.
- * أحداث لاحقة " *Subsequent events* " - الأحداث التي تقع بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق، والحقائق التي تصبح معروفة للمدقق بعد تاريخ التقرير الذي يصدره.
- * مؤسسة خدمات فرعية " *Subservice organization* " - مؤسسة خدمات تستخدمها مؤسسة خدمات أخرى للقيام ببعض الخدمات المقدمة للمنشآت المستخدمة التي تشكل جزءاً من أنظمة معلومات تلك المنشآت ذات العلاقة بإعداد التقارير المالية.
- * إجراء جوهري " *Substantive procedure* " - إجراءات تدقيق مصممة لكشف الأخطاء الجوهرية على مستوى الإثبات. وتتألف الإجراءات الجوهرية من:
- (أ) إختبارات التفاصيل (لأصناف المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات)؛ و
- (ب) الإجراءات التحليلية الجوهرية.
- كفاية (أدلة التدقيق) " *Sufficiency (of audit evidence)* " - قياس كمية أدلة التدقيق. وتتأثر كمية أدلة التدقيق المطلوبة بتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية وكذلك بجودة أدلة التدقيق.
- معايير مناسبة " *Suitable criteria* " (راجع المعايير)
- * f شخص خارجي مؤهل بصورة ملائمة " *Suitably qualified external person* " - فرد من خارج الشركة يتمتع بالمؤهلات والكفاءات للعمل كشريك في العملية، مثل شريك منشأة أخرى أو موظف (ذو خبرة مناسبة) في هيئة محاسبية مهنية يمكن لأعضائها القيام بعمليات التدقيق والمراجعة للمعلومات المالية التاريخية أو عمليات خدمات التأكيد أو الخدمات الأخرى أو مؤسسة تقدم خدمات مراقبة الجودة ذات العلاقة.
- * بيانات مالية ملخصة " *Summary financial statements* " (في سياق معيار التدقيق الدولي ٨١٠) - المعلومات المالية التاريخية المأخوذة من البيانات المالية المتضمنة على تفاصيل أقل من البيانات المالية مع توفير عرض منظم متنسق مع العرض الوارد في البيانات المالية لموارد أو إلتزامات المنشأة الإقتصادية في مرحلة زمنية معينة أو التغيرات فيها لفترة من الزمن^{٢٠}. ويمكن أن تستخدم نطاقات الإختصاص المختلفة مصطلحات مختلفة لوصف المعلومات المالية التاريخية.
- معلومات ملحق " *Supplementary information* " - المعلومات المقدمة مع البيانات المالية التي لا يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية المطبق المستخدم لإعداد التقارير المالية، وتعرض عادةً إما في جداول ملحق أو كأيضاحات إضافية.
- فحص " *Test* " - تطبيق الإجراءات على بعض أو كافة البنود في المجموعة.
- * إختبارات أنظمة الرقابة " *Tests of controls* " - إجراءات تدقيق مصممة لتقييم الفاعلية التشغيلية لأنظمة التحكم في منع أو كشف أو تصحيح الأخطاء الجوهرية على مستوى الإثبات.

٢٠ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٣ (و).

- * **أولئك المكلفون بالحوكمة "Those charged with governance"** - الأشخاص أو المؤسسات (مثلاً، أمناء الشركة) المسؤولون عن الإشراف على التوجه الإستراتيجي للمنشأة والإلتزامات المرتبطة بمسائلة المنشأة. ويشمل هذا الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض نطاقات الإختصاص، فإن المكلفون بالحوكمة يمكن أن يشملوا موظفي الإدارة مثل الأعضاء التنفيذيين لمجلس الحوكمة في منشأة في القطاع العام أو الخاص أو المدير المالك.^{٢١}
- * **بيان خاطئ محتمل "Tolerable misstatement"** - مبلغ نقدي يحدده المدقق وسعى للحصول على مستوى ملائم من التأكيد بالنسبة له بأن المبلغ النقدي المحدد من قبل المدقق لن يتجاوز البيان الخاطئ الفعلي في المجموعة.
- * **معدل إنحراف محتمل "Tolerable rate of deviation"** - معدل الإنحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المذكورة والمحددة من قبل المدقق والتي يسعى المدقق للحصول على مستوى ملائم من التأكيد بالنسبة لها بأن معدل الإنحراف الفعلي في المجموعة لا يتجاوز معدل الإنحراف الذي حدده المدقق.
- * **عدم التأكيد "Uncertainty"** - عدم التأكيد هو أمر تعتمد نتيجته على أعمال أو أحداث مستقبلية ليست تحت السيطرة المباشرة للمنشأة، ولكنها قد تؤثر على البيانات المالية.
- * **بيانات خاطئة غير مصححة "Uncorrected misstatements"** - البيانات الخاطئة التي قام المدقق بتجميعها خلال التدقيق والتي لم يتم تصحيحها.
- * **رأي غير معدل "Unmodified opinion"** - الرأي الذي عبر عنه المدقق عندما إستنتج أن البيانات المالية قد تم إعدادها، من كافة النواحي الجوهرية، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.^{٢٢}
- * **مدقق مستخدم "User auditor"** - المدقق الذي يقوم بتدقيق مؤسسة خدمات والتي يتم تدقيق بياناتها المالية.
- * **منشأة مستخدمة "User entity"** - المنشأة التي تستخدم تنظيم الخدمات والبيانات المالية التي تم تدقيقها.
- إختبار متابعة "Walk-Through Test"** - يتضمن تتبع بضعة معاملات من خلال نظام إعداد التقارير المالية.
- * **إقرار خطي "Written representation"** - بيان خطي تقدمه الإدارة إلى المدقق ليؤكد مسائل معينة أو يدعم أدلة التدقيق الأخرى. ولا يشمل الإقرار الخطي في هذا السياق البيانات المالية والإثبات الخاص بها أو السجلات والدفاتر المساندة.

٢١ لمناقشة تنوع هياكل الحوكمة، إرجع إلى الفقرات ١٠-٨١ من معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ "الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة".
 ٢٢ يتعامل معيار التدقيق الدولي ٧٠٠، الفقرات ٣٥-٣٦، مع العبارات المستخدمة للتعبير عن هذا الرأي في حالة إطار العرض العادل وإطار الإلتزام على التوالي.

**إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق
والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة
الجزء الأول
المحتويات**

الصفحة

لمعايير الدولية للتدقيق ورقابة الجودة

لمعيار الدولي لرقابة الجودة ١، رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.....

٣٦

تدقيق البيانات المالية التاريخية

٢٠٠ - ٢٩٩ المبادئ العامة والمسؤوليات

٢٠٠ الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق

٧١

الدولية.....

١٠٠

٢١٠ الموافقة على شروط التكاليف بالتدقيق.....

١٢٣

٢٢٠ رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية.....

١٤٢

٢٣٠ وثائق التدقيق.....

١٥٥

٢٤٠ مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية.....

١٩٨

٢٥٠ مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية.....

٢١٣

٢٦٠ الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.....

٢٣٧

٢٦٥ الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة....

٣٠٠ - ٤٩٩ تقييم الخطر والإستجابة في تقدير الأخطاء

٢٤٩

٣٠٠ التخطيط لتدقيق البيانات المالية.....

٢٦٢

٣١٥ تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها.....

٣١٣

٣٢٠ الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق.....

٣٢٢

٣٣٠ إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة.....

٣٤٥

٤٠٢ إعتبرات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية.....

٣٦٨

٤٥٠ تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق.....

٥٠٠ - ٥٩٩ أدلة التدقيق

٣٨٠	.....	أدلة تدقيق	٥٠٠
٣٩٧	.....	أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة.....	٥٠١
٤٠٨	.....	المصادقات الخارجية.....	٥٠٤
٤٢٠	.....	عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الإفتتاحية.....	٥١٠
٤٣٣	.....	الإجراءات التحليلية.....	٥٢٠
٤٤١	.....	أخذ عينات التدقيق.....	٥٣٠
٤٥٨	.....	تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.....	٥٤٠
٥٠٣	.....	الأطراف ذات العلاقة.....	٥٥٠
٥٣٠	.....	الأحداث اللاحقة.....	٥٦٠
٥٤٣	.....	المنشأة المستمرة.....	٥٧٠
٥٦٠	.....	الإقرارات الخطية.....	٥٨٠

٦٠٠ - ٦٩٩ الإستفادة من عمل آخرين

٥٧٧	.....	الإعتبرات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر).....	٦٠٠
٦٢٥	.....	إستخدام عمل المدققين الداخليين.....	٦١٠
٦٣٢	.....	إستخدام عمل مدقق خبير.....	٦٢٠

٧٠٠ - ٧٩٩ نتائج وتقارير التدقيق

٦٥٣	.....	تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية.....	٧٠٠
٦٧٥	.....	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل.....	٧٠٥
٧٠٣	.....	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل.....	٧٠٦
٧١٤	.....	المعلومات المقارنة- الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة.....	٧١٠
٧٣٣	.....	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة.....	٧٢٠

٨٠٠ - ٨٩٩ المجالات المتخصصة

٧٣٩	.....	الإعتبرات الخاصة- عمليات تدقيق البيانات المالية المعدّة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة.....	٨٠٠
٧٥٥	.....	الإعتبرات الخاصة- عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي.....	٨٠٤
٧٧٣	.....	عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة.....	٨١٠

المعيار الدولي لرقابة الجودة ١

رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة

(نافذ المفعول إعتباراً من ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
٣-١	نطاق المعيار.....
٩-٤	سلطة المعيار.....
١٠	تاريخ النفاذ.....
١١	الهدف.....
١٢	التعريفات.....
	المتطلبات
١٥-١٣	تطبيق المتطلبات ذات العلاقة والإمتثال لها.....
١٧-١٦	عناصر نظام رقابة الجودة.....
١٩-١٨	مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الشركة.....
٢٥-٢٠	متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.....
٢٨-٢٦	قبول وإستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة.....
٣١-٢٩	الموارد البشرية.....
٤٧-٣٢	أداء العمليات.....
٥٦-٤٨	المراقبة.....
٥٩-٥٧	وثائق نظام رقابة الجودة.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
١أ	تطبيق المتطلبات ذات العلاقة والإمتثال لها.....
٣أ-٢أ	عناصر نظام رقابة الجودة.....
٦أ-٤أ	مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الشركة.....
١٧أ-٧أ	متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.....
٢٣أ-١٨أ	قبول وإستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة.....

رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية
وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة

أ٢٤ - أ٣٢	الموارد البشرية.....
أ٣٢ - أ٦٣	أداء العمليات.....
أ٦٤ - أ٧٢	المراقبة.....
أ٧٣ - أ٧٥	وثائق نظام رقابة الجودة.....

ينبغي قراءة المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات الشركة المتعلقة بنظام رقابة الجودة لديها على عمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة. ويجب قراءة هذا المعيار في سياق المتطلبات القانونية ذات العلاقة.
٢. لقد وضعت البيانات الأخرى الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية معايير وإرشادات إضافية حول مسؤوليات موظفي الشركة المتعلقة بإجراءات رقابة الجودة لأنواع محددة من العمليات. ويتناول معيار التدقيق الدولي^١ ٢٢٠١ مثلاً إجراءات رقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية.
٣. يتكون نظام رقابة الجودة من سياسات مصممة لتحقيق الهدف المبين في الفقرة ١١ والإجراءات اللازمة لتطبيق ومراقبة الإمتثال لهذه السياسات.

سلطة المعيار

٤. ينطبق هذا المعيار على كافة شركات المحاسبين المهنيين فيما يتعلق بعمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة. وستعتمد طبيعة ونطاق السياسات والإجراءات التي تضعها شركة فردية من أجل الإمتثال لهذا المعيار على عوامل مختلفة مثل حجم الشركة وخصائصها التشغيلية وما إذا كانت جزءاً من مجموعة شركات أم لا.
٥. يحتوي هذا المعيار على هدف الشركة من التقيد بهذا المعيار، والمتطلبات المصممة لتمكين الشركة من تحقيق ذلك الهدف المبين. وبالإضافة إلى ذلك، يحتوي هذا المعيار على إرشادات ذات علاقة على شكل التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى كما هي موضحة لاحقاً في الفقرة ٨، ومادة تمهيدية توفر سياقاً يتعلق بفهم مناسب لهذا المعيار، إلى جانب التعريفات.
٦. يوفر الهدف السياق الذي وضعت ضمنه متطلبات هذا المعيار ويقصد به مساعدة الشركة فيما يلي:
 - فهم الأمور التي تحتاج الشركة إلى إنجازها؛ و
 - تحديد ما إذا كانت الشركة بحاجة إلى القيام بأمر آخرى أم لا من أجل تحقيق الهدف.
٧. يُعبّر عن المتطلبات الواردة في هذا المعيار باستخدام كلمة "ينبغي".
٨. عندما تقتضي الضرورة، يوفر التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى تفسيراً للمتطلبات والإرشادات من أجل تنفيذها. وعلى وجه الخصوص، قد:

^١ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، "رقابة الجودة لعملية تدقيق البيانات المالية".

- يفسران بشكل أكثر دقة ما الذي يعنيه متطلب معين أو ما الذي يهدف إلى تغطيته؛ و
- يشتملان على أمثلة على سياسات وإجراءات قد تكون ملائمة في الظروف القائمة.

وحيث أن هذه الإرشادات بحد ذاتها لا تفرض متطلباً، إلا أنها مرتبطة بالتطبيق الملائم للمتطلبات. كما قد يوفر التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى معلومات خلفية حول المسائل التي يتناولها هذا المعيار. وحيث يكون مناسباً، يتضمن التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى إعتبرات إضافية تخص مؤسسات تدقيق القطاع العام أو الشركات الصغيرة. وتساعد هذه الإعتبرات الإضافية في تطبيق متطلبات هذا المعيار. ومع ذلك، فإنها لا تحصر أو تحدّ من مسؤولية الشركة فيما يتعلق بتطبيق متطلبات هذا المعيار والإمتثال لها.

٩. يتضمن هذا المعيار، تحت عنوان "التعريفات"، وصفاً للمعاني التي تحملها مصطلحات معينة لأهداف هذا المعيار. ويتم توفير هذه المصطلحات من أجل المساعدة في التطبيق والتفسير المتسق لهذا المعيار، وليس القصد منها هو أن تغطي على التعريفات التي قد يتم وضعها لأهداف أخرى، سواءً بموجب قانون أو نظام أو غير ذلك. وتشتمل قائمة المصطلحات المتعلقة بالمعايير الدولية الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية في دليل المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة المنشورة من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين على المصطلحات المعروفة في هذا المعيار. كما تتضمن توصيفات لمصطلحات أخرى موجودة في هذا المعيار للمساعدة على التفسير والترجمة بشكل موحد ومتسق.

تاريخ النفاذ

١٠. ينبغي أن تتم المصادقة على أنظمة رقابة الجودة طبقاً لهذا المعيار بحلول ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩.

الهدف

١١. إن هدف الشركة هو إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يخص:
(أ) إمتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
(ب) أن تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية ملائمة في الظروف.

التعريفات

١٢. يكون للمصطلحات التالية في هذا المعيار المعاني المبينة أدناه:

- (أ) تاريخ إصدار التقرير (Date of report) - التاريخ الذي يختاره الممارس لوضعه على التقرير.
- (ب) وثائق العملية (Engagement documentation) - سجل العمل المؤدى والنتائج التي تم الحصول عليها والإستنتاجات التي توصل إليها الممارس (وتستخدم أحياناً مصطلحات مثل "أوراق العمل").
- (ج) شريك العملية^٢ (Engagement partner) - الشريك أو شخص آخر في الشركة مسؤول عن العملية وأدائها وعن التقرير الذي يتم إصداره بالنيابة عن الشركة، وهو الشخص الذي يحصل على السلطة المناسبة، عندما تقتضي الضرورة، من جهة مهنية أو قانونية أو تنظيمية.
- (د) مراجعة رقابة جودة العملية (Engagement quality control review) - عملية مصممة لتوفير تقييم موضوعي في تاريخ إصدار التقرير أو قبل ذلك التاريخ حول الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والإستنتاجات التي توصل إليها لدى صياغة التقرير. ويتم إجراء عملية مراجعة رقابة جودة العملية على عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة وتلك العمليات الأخرى، إن وجدت، التي قررت الشركة بأنها تحتاج إلى مراجعة لرقابة الجودة.
- (هـ) مراجع رقابة جودة العملية (Engagement quality control review) - شريك أو شخص آخر في الشركة أو شخص خارجي مؤهل أو فريق مكون من هؤلاء الأشخاص، حيث أن أيًا منهم لا يشكل جزءاً من فريق العملية، يتمتع بخبرة وسلطة كافية ومناسبة لإجراء تقييم موضوعي للأحكام الهامة التي اتخذها فريق العملية والإستنتاجات التي توصل إليها لدى صياغة التقرير.
- (و) فريق العملية (Engagement team) - كافة الشركاء وكادر العمل الذين يؤدون العملية وأي أفراد تُشركهم الشركة أو شركة ضمن المجموعة الذين يؤدون الإجراءات في العملية. ويستثنى من ذلك الخبراء الخارجيين الذين تُشركهم الشركة أو شركة ضمن المجموعة.
- (ز) مؤسسة (Firm) - ممارس وحيد أو شراكة أو شركة أو منشأة أخرى لمحاسبين مهنيين.
- (ح) فحص (Inspection) - فيما يتعلق بالعمليات المنجزة، هو عبارة عن إجراءات مصممة لتوفير دليل على إمتثال فرق العمليات لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالشركة.
- (ط) منشأة مدرجة (Listed entity) - منشأة يتم تسعير أو إدراج أسهمها أو أوراقها المالية أو دينها في سوق بورصة معترف به أو يتم عرضها في السوق بموجب الأنظمة الخاصة بسوق بورصة معترف به أو جهة أخرى مكافئة.
- (ي) مراقبة (Monitoring) - عملية تتكون من إعتبار وتقييم مستمرين لنظام رقابة الجودة في الشركة، بما في ذلك إجراء فحص دوري لمجموعة مختارة من

^٢ يجب قراءة "شريك العملية" و "الشريك" و "الشركة" على أنها تشير إلى المناصب المكافئة لها في القطاع العام حيث يكون ذلك مناسباً.

العمليات المنجزة، وهي مصممة لتزويد الشركة بتأكيد معقول على أن نظام رقابة الجودة لديها يعمل بفعالية.

(ك) شركة ضمن مجموعة (Network firm) - شركة أو منشأة تنتمي إلى مجموعة معينة.

(ل) مجموعة (Network) - هيكل كبير:

(١) يهدف إلى التعاون؛ و

(٢) يهدف بوضوح إلى تحقيق الربح أو مشاركة التكاليف أو الملكية المشتركة للأسهم، أو الرقابة أو الإدارة، أو السياسات والإجراءات المشتركة لرقابة الجودة أو إستراتيجية عمل مشتركة، أو استخدام اسم تجاري مشترك، أو جزء هام من الموارد المهنية.

(م) شريك (Partner) - أي فرد يتمتع بسلطة تلزم الشركة فيما يخص أداء عملية خدمات مهنية.

(ن) موظفين (Personnel) - الشركاء وكادر العمل.

(س) معايير مهنية (Professional standards) - معايير العمليات الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، كما هي مبينة في المقدمة إلى المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، إلى جانب متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.

(ع) تأكيد معقول (Reasonable assurance) - في سياق هذا المعيار، هو عبارة عن مستوى عالٍ وليس مطلقاً من التأكيد.

(ف) متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة (Relevant ethical requirements) - متطلبات السلوك الأخلاقي التي يخضع لها فريق العملية ومراجع رقابة جودة العملية، والتي تتكون عادة من الجزئين أ و ب من قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس معايير الأخلاق الدولية إلى جانب المتطلبات الوطنية الأكثر تقييداً.

(ص) كادر عمل (Staff) - الأشخاص المهنيون، بخلاف الشركاء، بما في ذلك أي خبراء تعيّنهم الشركة.

(ق) شخص خارجي مؤهل بالشكل المناسب (suitably qualified external person) - هو فرد من خارج الشركة يتمتع بالكفاءة والقدرات للعمل كشريك عملية، على سبيل المثال شريك في شركة أخرى أو موظف (يملك خبرة مناسبة) يعمل إما في هيئة محاسبة مهنية قد يجري أعضاؤها عمليات تدقيق ومراجعة للمعلومات المالية التاريخية أو عمليات تأكيد أخرى أو خدمات ذات علاقة، أو في مؤسسة توفر خدمات رقابة جودة ذات علاقة.

المتطلبات

تطبيق المتطلبات ذات العلاقة والإمتثال لها

١٣. ينبغي أن يملك موظفو الشركة المسؤولين عن وضع نظام لرقابة الجودة في الشركة

والإلتزام به فهماً لنص هذا المعيار كاملاً، بما في ذلك التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى وذلك في سبيل فهم الهدف منه وتطبيق متطلباته بالشكل الملائم.

١٤. ينبغي أن تمثل الشركة الإمتثال المطلوب وارد في هذا المعيار، إلا في حال كان المطلوب، في ظل ظروف الشركة، غير مرتبط بالخدمات المقدمة فيما يتعلق بعمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة. (المرجع: الفقرة ١٤)

١٥. إن المتطلبات مصممة بطريقة تمكن الشركة من تحقيق الهدف المبين في هذا المعيار. وبالتالي، من المتوقع أن يوفر التطبيق للملائم للمتطلبات أساساً كافياً لتحقيق الهدف. ومع ذلك، بما أن الظروف تختلف على نطاق واسع ولا يمكن توقعها جميعاً، فينبغي أن تأخذ الشركة بعين الاعتبار ما إذا كانت هناك مسائل أو ظروف معينة تتطلب من الشركة وضع سياسات وإجراءات إلى جانب تلك السياسات والإجراءات التي يقتضيها هذا المعيار من أجل تحقيق الهدف المحدد.

عناصر نظام رقابة الجودة

١٦. ينبغي أن تضع الشركة وتلتزم بنظام لرقابة الجودة يتضمن سياسات وإجراءات تتناول كل من العناصر التالية:

(أ) مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة.

(ب) متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة.

(ج) قبول وإستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة.

(د) الموارد البشرية.

(هـ) أداء العملية.

(و) المراقبة.

١٧. ينبغي أن توثق الشركة سياساتها وإجراءاتها وتبلغها إلى موظفي الشركة. (المرجع: الفقرتان ٢١-٣١)

مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الشركة

١٨. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تقرّ بأن الجودة عنصر أساسي في أداء العمليات. وينبغي أن تقتضي مثل هذه السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي للشركة (أو من يكافئه من المنصب) أو، في حال كان مناسباً، المجلس الإداري للشركاء في الشركة (أو ما يكافئه) تحمل المسؤولية المطلقة فيما يخص نظام رقابة الجودة في الشركة. (المرجع: الفقرتان ٤٤-٥٥)

١٩. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات بحيث يملك أي شخص أو أشخاص توكل إليه المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة في الشركة من قبل المدير التنفيذي أو المجلس الإداري للشركاء الخبرة والمقدرة الكافية والمناسبة والسلطة اللازمة لتحمل تلك المسؤولية. (المرجع: الفقرة ٦٤)

متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة

٢٠. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول حول إمتثال الشركة وموظفيها لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة. (المرجع: الفقرات ٧١-١٠أ)

الإستقلالية

٢١. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول حول قيام الشركة وموظفيها، وحيث يكون ممكناً، الأشخاص الآخرين الخاضعين لمتطلبات الإستقلالية (بما في ذلك موظفي شركة ضمن المجموعة) بالتقيد بالإستقلالية حيث تقتضي متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة ذلك. وتمكّن هذه السياسات والإجراءات الشركة من القيام بما يلي: (المرجع: الفقرة ١٠أ)

(أ) الإبلاغ عن متطلبات الإستقلالية إلى موظفيها، وحيث يكون ممكناً، إلى الأشخاص الآخرين الخاضعين لهذه المتطلبات؛ و
(ب) تحديد وتقييم الظروف والعلاقات التي تخلق تهديدات على الإستقلالية، وإتخاذ الإجراء المناسب للتخلص من هذه التهديدات أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية، أو، في حال كان مناسباً، الإنسحاب من العملية، حيث يكون الإنسحاب ممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به.

٢٢. ينبغي أن تقتضي هذه السياسات والإجراءات ما يلي:

(أ) أن يقوم شركاء العملية بتزويد الشركة بالمعلومات ذات العلاقة حول عمليات العملاء، بما في ذلك نطاق الخدمات، من أجل تمكين الشركة من تقييم الأثر الكلي، إن وجد، على متطلبات الإستقلالية؛
(ب) أن يقوم الموظفون بإشعار الشركة فوراً بالظروف والعلاقات التي تشكل تهديداً على الإستقلالية حتى يتم إتخاذ الإجراء المناسب؛ و
(ج) جمع المعلومات ذات العلاقة وإبلاغها إلى الموظفين المناسبين حتى:
(١) تستطيع الشركة وموظفيها أن يحددوا بسهولة ما إذا كانوا يحققون متطلبات الإستقلالية؛
(٢) تستطيع الشركة الحفاظ على سجلاتها المتعلقة بالإستقلالية وتقوم بتحديثها؛ و
(٣) تستطيع الشركة إتخاذ الإجراء المناسب فيما يتعلق بالتهديدات المحددة على الإستقلالية والتي لا تصل عند مستوى مقبول.

٢٣. ينبغي ان تضع الشركة سياسات وإجراءات تزودها بتأكيد معقول على أنها على علم بالمخالفات لمتطلبات الإستقلالية، وتمكنها من إتخاذ الإجراء المناسب لمعالجة هذه الحالات. وينبغي أن تشمل السياسات والإجراءات على متطلبات من أجل: (المرجع: الفقرة ١٠أ)

- (أ) أن يقوم الموظفون بإشعار الشركة فوراً بالمخالفات التي يعلمون بها؛
(ب) أن تقوم الشركة بالإبلاغ فوراً عن المخالفات المحددة لهذه السياسات
والإجراءات إلى:

- (١) شريك العملية الذي يحتاج، مع الشركة، إلى معالجة المخالفة؛ و
(٢) الموظفين الآخرين ذوي العلاقة في الشركة و، حيث يكون ممكناً،
المجموعة وأولئك الأشخاص الخاضعين لمتطلبات الإستقلالية الذي
يحتاجون إلى إتخاذ الإجراء المناسب؛ و
(ج) الإبلاغ الفوري إلى الشركة، إذا اقتضت الضرورة، من قبل شريك العملية
والأفراد الآخرين المشار إليهم في الفقرة الفرعية ٢٣(ب)(٢) فيما يخص
الإجراءات المتخذة لحل المسألة، حتى تتمكن الشركة من تحديد ما إذا كان عليها
إتخاذ إجراء آخر أم لا.

٢٤. ينبغي أن تحصل الشركة على تأكيد خطي مرة في السنة على الأقل حول الإمتثال
لسياساتها وإجراءاتها المتعلقة بالإستقلالية من قبل كافة موظفي الشركة الذين تقتضي
متطلبات السلوك الأخلاقي أن يكونوا مستقلين. (المرجع: الفقرتان ١٠٠-١١١)

٢٥. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات: (المرجع: الفقرة ١٠٠)
(أ) تحدد المعايير اللازمة لتحديد الحاجة إلى تطبيق إجراءات وقائية من أجل الحد
من تهديد التآلف إلى مستوى مقبول عند استخدام نفس كبار الموظفين في عملية
تأكيد لفترة طويلة من الزمن؛ و
(ب) تقتضي في عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة إعادة توزيع شريك
العملية والأفراد المسؤولين عن مراجعة رقابة جودة العملية، وحيث يكون ممكناً،
الأشخاص الآخرين الخاضعين لمتطلبات إعادة التوزيع، وذلك بعد فترة محددة
وفقاً لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة. (المرجع: الفقرات ١٢٠-١٢١)

قبول وإستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة

٢٦. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات لقبول وإستمرار العلاقات مع العملاء
وعمليات محددة، مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أنها ستنفذ أو ستستمر في
علاقات وعمليات فقط عندما تكون الشركة:

- (أ) مؤهلة لأداء العملية وتمتلك القدرات، بما في ذلك الوقت والموارد للقيام بها؛
(المرجع: الفقرتان ١٨٠، ٢٣٠)
(ب) قادرة على الإمتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي؛ و
(ج) قد أخذت بعين الإعتبار نزاهة العميل ولا تملك معلومات قد تقودها إلى
الإستنتاج بأن العميل يفتقر إلى النزاهة. (المرجع: الفقرات ١٩٠-٢٠٠ و ٢٣٠)

٢٧. ينبغي أن تقتضي هذه السياسات والإجراءات ما يلي:

- (أ) أن تحصل الشركة على المعلومات حسبما تراه ضرورياً في الظروف قبل قبول عملية معينة مع عميل جديد، وعندما تقرر ما إذا كانت ستستمر في عملية قائمة وعندما تأخذ بعين الاعتبار قبول عملية جديدة مع عميل حالي.
- (ب) في حال تحديد تعارض محتمل في المصالح لدى قبول عملية معينة من عميل جديد أو حالي، ينبغي أن تقرر الشركة ما إذا كان من الملائم قبول العملية أم لا.
- (ج) في حال تحديد قضايا معينة وإتخاذ الشركة قرار قبول أو إستمرار العلاقة مع العميل أو عملية محددة، فينبغي أن توثق الشركة كيفية حلّ القضايا.

٢٨. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات حول إستمرار عملية معينة والعلاقة مع العميل، تتناول فيها الظروف التي تحصل فيها الشركة على معلومات كانت ستؤدي إلى رفضها للعملية لو أن هذه المعلومات كانت متوفرة في وقت أقرب. وتتضمن هذه السياسات والإجراءات إعتبار ما يلي:

- (أ) المسؤوليات المهنية والقانونية التي تنطبق على الظروف، بما في ذلك ما إذا كان هناك متطلب يقتضي من الشركة الإبلاغ إلى الشخص أو الأشخاص الذين قاموا بالتعيين، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية؛ و
- (ب) احتمالية الإنسحاب من العملية أو من العملية والعلاقة مع العميل. (المرجع: الفقرتان ٢٢أ-٢٣أ)

الموارد البشرية

٢٩. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عدداً كافياً من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة من أجل:

- (أ) أداء العمليات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛ و
- (ب) تمكين الشركة أو شركاء العملية من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة. (المرجع: الفقرات ٢٤أ-٢٩أ)

تعيين فرق العمليات

٣٠. ينبغي أن توكل الشركة مسؤولية فيما يخص كل عملية إلى شريك عملية معين وأن تضع سياسات وإجراءات تقتضي ما يلي:

- (أ) الإبلاغ عن هوية ودور شريك العملية إلى الأعضاء الرئيسيين في إدارة العميل والمكلفين بالرقابة؛

- (ب) إمتلاك شريك العملية الكفاءة والقدرات والسلطة المناسبين لأداء الدور؛ و
(ج) تحديد مسؤوليات شريك العملية بوضوح وإبلاغها إلى ذلك الشريك. (المرجع:
الفقرة أ٣٠)

٣١. كما ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات لتعيين موظفين مناسبين يتمتعون
بالكفاءة والقدرات اللازمة من أجل:
(أ) أداء العمليات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛ و
(ب) تمكين الشركة أو شركاء العملية من إصدار تقارير مناسبة في ظل الظروف
القائمة. (المرجع: الفقرة أ٣١)

أداء العمليات

٣٢. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أن
العمليات مؤداة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وأن
الشركة أو شريك العملية يصدر تقارير مناسبة في الظروف القائمة. وينبغي أن تتضمن
هذه السياسات والإجراءات ما يلي:
(أ) المسائل المتعلقة بتعزيز الإتساق في جودة أداء العملية؛ (المرجع: الفقرتان أ٣٢-
أ٣٣)
(ب) مسؤوليات الإشراف؛ و (المرجع: الفقرة أ٣٤)
(ج) مسؤوليات المراجعة. (المرجع: الفقرة أ٣٥)

٣٣. ينبغي تحديد سياسات وإجراءات الشركة المتعلقة بمسؤولية المراجعة على أساس
مراجعة عمل أعضاء الفريق الأقل خبرة من قبل أعضاء فريق العملية الأكثر خبرة.

التشاور

٣٤. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول حول:
(أ) إجراء مشاورات مناسبة حول المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل؛
(ب) توفر موارد كافية تمكن الشركة من إجراء مشاورات مناسبة؛
(ج) توثيق طبيعة ونطاق هذه المشاورات والإستنتاجات الناتجة عنها والإتفاق عليها
من قبل الشخص الذي يسعى إلى الحصول على مشورة والشخص المستشار؛ و
(د) تطبيق الإستنتاجات التي يتم التوصل إليها خلال هذه المشاورات. (المرجع:
الفقرات أ٣٦-٤٠)

مراجعة رقابة جودة العملية

٣٥. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي، فيما يخص العمليات المناسبة، إجراء مراجعة لرقابة جودة العملية توفر تقييماً موضوعياً للأحكام الهامة التي يصدرها فريق العملية والإستنتاجات التي يتم التوصل إليها لدى صياغة التقرير. وينبغي على هذه السياسات والإجراءات أن:

(أ) تقتضي إجراء مراجعة رقابة جودة لكافة عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة؛

(ب) تحدد المعايير التي ينبغي تقييم كافة عمليات التدقيق والمراجعة الأخرى للمعلومات المالية التاريخية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة على أساسها من أجل تحديد ما إذا كان ينبغي إجراء مراجعة رقابة جودة للعملية أم لا؛ و

(ج) تقتضي إجراء مراجعة رقابة جودة لكافة العمليات، إن وجدت، التي تحقق المعايير الموضوعية وفقاً للفقرة الفرعية ٣٥(ب).

٣٦. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تحدد طبيعة وتوقيت ونطاق مراجعة رقابة الجودة لعملية معينة. وينبغي أن تقتضي هذه السياسات والإجراءات عدم وضع تاريخ على تقرير العملية حتى إكمال مراجعة رقابة جودة العملية. (المرجع: الفقرتان ٤٢-٤٣أ)

٣٧. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي اشتغال مراجعة رقابة جودة العملية على ما يلي:

(أ) مناقشة المسائل الهامة مع شريك العملية؛

(ب) مراجعة البيانات المالية أو معلومات الموضوع الأخرى والتقرير المقترح؛

(ج) مراجعة وثائق مختارة تتعلق بالأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والإستنتاجات التي توصل إليها؛ و

(د) تقييم الإستنتاجات التي تم التوصل إليها لدى صياغة التقرير وإعتبار ما إذا كان التقرير المقترح مناسباً أم لا. (المرجع: الفقرة ٤٤)

٣٨. فيما يتعلق بعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي اشتغال مراجعة رقابة جودة العملية على إعتبار الأمور التالية أيضاً:

(أ) تقييم فريق العملية لإستقلالية الشركة فيما يتعلق بعملية محددة؛

(ب) ما إذا تم إجراء مشاورات مناسبة فيما يخص المسائل التي تتطوي على اختلاف في الرأي أو غيرها من المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل، والإستنتاجات الناشئة من هذه المشاورات؛ و

(ج) ما إذا كانت الوثائق المختارة للمراجعة تعكس العمل المؤدى فيما يتعلق بالأحكام الهامة وتدعم الإستنتاجات التي تم التوصل إليها. (المرجع: الفقرتان ٤٥٥-٤٦٠)

معايير أهلية مراجعي رقابة جودة العمليات

٣٩. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تتناول تعيين مراجعين لرقابة جودة العمليات وتحدد أهليتهم من خلال:

(أ) المؤهلات الفنية المطلوبة لأداء الدور، بما في ذلك الخبرة والسلطة اللازمتين؛ و
(المرجع: الفقرة ٤٧٠)

(ب) الحد الذي يمكن أن تتم إستشارة مراجع رقابة الجودة فيما يتعلق بالعملية دون إضعاف موضوعيته. (المرجع: الفقرة ٤٨٠)

٤٠. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتحافظ على موضوعية مراجع رقابة الجودة. (المرجع: الفقرات ٤٩٠-٥١٠)

٤١. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تنص على إستبدال مراجع رقابة الجودة عندما قد تضعف قدرة المراجع على أداء مراجعة موضوعية.

الوثائق الخاصة بمراجعة رقابة جودة العمليات

٤٢. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات فيما يخص توثيق عملية مراجعة رقابة الجودة تقتضي وثائق حول ما يلي:

(أ) أداء الإجراءات المطلوبة بموجب سياسات الشركة فيما يخص مراجعة رقابة جودة العملية؛

(ب) إستكمال مراجعة رقابة جودة العملية في تاريخ إصدار التقرير أو قبل ذلك التاريخ؛ و

(ج) عدم إطلاع المراجع على أية مسائل غير مبتوب فيها قد تجعله يعتقد أن الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والإستنتاجات التي توصل إليها غير ملائمة.

الإختلاف في الرأي

٤٣. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات لتناول ومعالجة الإختلافات في الرأي التي تنشأ بين فريق العملية وأولئك الأشخاص الذي يتم التشاور معهم، وحيث يكون ممكناً، تلك الإختلافات في الرأي التي تنشأ بين شريك العملية ومراجع رقابة جودة العملية. (المرجع: الفقرتان ٥٢٠-٥٣٠)

٤٤. ينبغي أن تقتضي مثل هذه السياسات والإجراءات ما يلي:

(أ) توثيق وتطبيق الإستنتاجات التي تم التوصل إليها؛ و

(ب) عدم وضع تاريخ على التقرير حتى يتم البت في المسألة.

وثائق العمليات

الإنهاء من تجميع ملفات العملية النهائية

٤٥. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات لتقوم فرق العمليات بالإنهاء من تجميع ملفات العملية النهائية في الوقت المحدد بعد الإنهاء من صياغة التقرير بصورته النهائية. (المرجع: الفقرتان ٥٤أ-٥٥أ)

السرية والحفظ المأمون والنزاهة وإمكانية الوصول إلى وثائق العملية وإمكانية إسترجاعها
٤٦. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة للحفاظ على سرية والحفظ المأمون ونزاهة وثائق العملية وإمكانية الوصول إليها وإسترجاعها.

الإحتفاظ بوثائق العملية

٤٧. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات للإحتفاظ بوثائق العملية لفترة من الزمن تكفي لتحقيق احتياجات الشركة أو وفقاً لما يقتضيه القانون أو النظام. (المرجع: الفقرات ٦٠أ-٦٣أ)

المراقبة

مراقبة سياسات وإجراءات الشركة المتعلقة برقابة الجودة

٤٨. ينبغي أن تضع الشركة عملية مراقبة مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية. ويتعين على هذه العملية أن:

- (أ) تشمل على إعتبار وتقييم مستمرين لنظام رقابة الجودة في الشركة بما في ذلك إجراء فحص على أساس دوري لعملية منجزة واحدة على الأقل لكل شريك عملية؛
- (ب) تقتضي توكيل مسؤولية عملية المراقبة لشريك أو شركاء أو أشخاص آخرين يملكون خبرة وسلطة كافية ومناسبة في الشركة لتحمل تلك المسؤولية؛ و
- (ج) تقتضي عدم إشراك أولئك الأشخاص الذين يؤدون العملية أو مراجعة رقابة جودة العملية في فحص العمليات. (المرجع: الفقرات ٦٤أ-٦٨أ)

تقييم وإبلاغ ومعالجة حالات القصور المحددة

٤٩. ينبغي أن نقيم الشركة تأثير حالات القصور التي تمت ملاحظتها نتيجة لعملية المراقبة وتحدد ما إذا كانت هذه الحالات إما:

- (أ) أمثلة لا تدل بالضرورة على أن نظام رقابة الجودة في الشركة غير كافٍ لتزويدها بتأكيد معقول حول إمتثالها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية

والتنظيمية المعمول بها وعلى أن التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء
العملية غير مناسبة في الظروف القائمة؛ أو
(ب) حالات قصور متعلقة بالنظام أو متكررة أو حالات القصور الهامة الأخرى التي
تقتضي إتخاذ إجراء تصحيحي فوري.

٥٠. ينبغي أن تبلغ الشركة شركاء العملية ذوي العلاقة والموظفين المناسبين الآخرين عن
حالات القصور التي تمت ملاحظتها نتيجة لعملية المراقبة والتوصيات المتعلقة بالإجراء
الإصلاحية المناسب. (المرجع: الفقرة ٦٩١)

٥١. ينبغي أن تتضمن التوصيات المتعلقة بالإجراءات الإصلاحية المناسبة لحالات القصور
التي تمت ملاحظتها إجراء واحداً أو أكثر مما يلي:
(أ) إتخاذ إجراء إصلاحي مناسب فيما يتعلق بعملية فردية أو عضو من الموظفين؛
(ب) الإبلاغ عن النتائج إلى الأشخاص المسؤولين عن التدريب والتطوير المهني؛
(ج) إجراء تغييرات على سياسات وإجراءات رقابة الجودة؛ و
(د) إتخاذ إجراء تأديبي بحق الأشخاص الذين لا يمثلون للسياسات والإجراءات في
الشركة، وخاصة أولئك الأشخاص الذين يقومون بذلك بشكل متكرر.

٥٢. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات لتناول الحالات التي تدل فيها نتائج
إجراءات المراقبة على أن التقرير قد يكون غير مناسب أو على إهمال الإجراءات أثناء
أداء العملية. وتقتضي هذه السياسات والإجراءات أن تحدد الشركة ما الإجراء الإضافي
المناسب للإمتثال للمعايير المهنية ذات العلاقة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول
بها وتأخذ بعين الإعتبار ما إذا تحصل على إستشارة قانونية أم لا.

٥٣. ينبغي أن تقوم الشركة مرة في السنة على الأقل بالإبلاغ عن نتائج مراقبة نظام رقابة
الجودة الخاص بها إلى شركاء العملية أو الأشخاص المناسبين الآخرين في الشركة، بما
في ذلك المدير التنفيذي، أو في حال كان مناسباً، إلى المجلس الإداري للشركاء. وينبغي
أن يكون هذا التبليغ كافياً ليتمكن الشركة وهؤلاء الأشخاص من إتخاذ إجراء فوري
ومناسب حيث تقتضي الضرورة وفقاً لأدوارهم ومسؤولياتهم المحددة. وينبغي أن
تتضمن المعلومات التي يتم إبلاغها ما يلي:

(أ) وصفاً لإجراءات المراقبة المؤداة.
(ب) الإستنتاجات التي تم التوصل إليها من إجراءات المراقبة.
(ج) حيث يكون ذلك ذو علاقة، وصفاً لحالات القصور المتعلقة بالنظام أو المتكررة
أو حالات القصور الهامة الأخرى ووصفاً للإجراءات المتخذة لمعالجة أو تعديل
حالات القصور هذه.

٥٤. تعمل بعض الشركات كجزء من مجموعة وقد تطبق من أجل الاتساق بعض إجراءات
المراقبة الخاصة بها على أساس المجموعة. وعندما تعمل الشركات ضمن مجموعة

رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية
وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة

معينة بموجب سياسات وإجراءات مراقبة مشتركة مصممة للإمتثال لهذا المعيار وتعتمد على نظام مراقبة كهذا، فينبغي أن تقتضي سياسات وإجراءات الشركة ما يلي:

(أ) أن تبلغ المجموعة على أساس سنوي على الأقل عن النطاق الكلي لعملية المراقبة ومداهما ونتائجها إلى الأفراد المناسبين ضمن شركات المجموعة؛ و

(ب) أن تبلغ المجموعة فوراً عن أية حالات قصور محددة في نظام رقابة الجودة إلى الأفراد المناسبين داخل الشركة أو الشركات ذات العلاقة ضمن المجموعة حتى يتم إتخاذ الإجراء اللازم،

وذلك حتى يستطيع شركاء العملية في شركات المجموعة الاعتماد على نتائج عملية المراقبة المطبقة داخل المجموعة، ما لم توصي الشركات أو المجموعة بغير ذلك.

الشكاوى والإدعاءات

٥٥. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنها تتعامل بالشكل الملائم مع كل مما يلي:

(أ) الشكاوى والإدعاءات بأن العمل المؤدى من قبل الشركة لا يمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛ و

(ب) الإدعاءات بعدم الإمتثال لنظام رقابة الجودة في الشركة.

وكجزء من هذه العملية، ينبغي أن تنشأ الشركة قنوات محددة بوضوح لكي يثير من خلالها موظفو الشركة أية مساور قلق بطريقة تمكنهم من التصرف دون الخوف من الإنتقام. (المرجع: الفقرة ٧٠أ)

٥٦. في حال تحديد حالات قصور أثناء التحقيق في الشكاوى والإدعاءات في تصميم أو عمل سياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالشركة أو عدم الإمتثال لنظام رقابة الجودة في الشركة من قبل شخص أو أشخاص، ينبغي أن تتخذ الشركة الإجراءات المناسبة كما هو مبين في الفقرة ٥١. (المرجع: الفقرتان ٧١أ-٧٢أ)

وثائق نظام رقابة الجودة

٥٧. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تتطلب وثائق مناسبة توفر دليلاً على عمل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة لديها. (المرجع: الفقرات ٧٣أ-٧٥أ)

٥٨. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي الاحتفاظ بالوثائق لفترة من الزمن تكفي للسماح لأولئك الذين يؤدون إجراءات المراقبة بتقييم إمتثال الشركة لنظام رقابة الجودة، أو الاحتفاظ بها لفترة أطول إذا اقتضى ذلك قانون أو نظام معين.

٥٩. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي توثيق الشكاوى والإدعاءات وإجراءات الإستجابة لها.

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى تطبيق المتطلبات ذات العلاقة والإمتثال لها

إعتبرات خاصة بالشركات الصغيرة (المرجع: الفقرة ١٤)

١. لا يدعو هذا المعيار إلى الإلتزام بالمتطلبات غير ذات العلاقة، على سبيل المثال الإلتزام بها في الظروف التي يعمل فيها ممارس وحيد دون كادر عمل. وتعتبر المتطلبات الواردة في هذا المعيار مثل تلك المتعلقة بسياسات وإجراءات تعيين موظفين مناسبين في فريق العملية (أنظر الفقرة ٣١) وتفويض مسؤوليات المراجعة (أنظر الفقرة ٣٣) والإبلاغ السنوي عن نتائج عملية المراقبة إلى شركاء العملية في الشركة (أنظر الفقرة ٥٣) غير ذات علاقة في غياب كادر العمل.

عناصر نظام رقابة الجودة (المرجع: الفقرة ١٧)

٢. بشكل عام، يتضمن الإبلاغ عن سياسات وإجراءات رقابة الجودة إلى موظفي الشركة وصفاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة والأهداف المصممة ليتم تحقيقها، والرسالة التي تتلخص في تحمل كل فرد مسؤولية شخصية عن الجودة ومن المتوقع منه الإمتثال لهذه السياسات والإجراءات. ويؤكد تشجيع موظفي الشركة على الإبلاغ عن وجهات نظرهم أو مساور قلقهم فيما يخص المسائل المتعلقة برقابة الجودة على أهمية الحصول على تغذية راجعة حول نظام رقابة الجودة في الشركة.

إعتبرات خاصة بالشركات الصغيرة

٣. قد يكون توثيق السياسات والإجراءات والإبلاغ عنها في الشركات الصغيرة أقل رسمية وشمولاً منه في الشركات الكبيرة.

مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الشركة

تعزيز وجود ثقافة داخلية للجودة

٤. تؤثر القيادة في الشركة والأمثلة التي تضعها على الثقافة الداخلية للشركة بشكل ملحوظ. ويعتمد التعزيز على وجود ثقافة داخلية موجهة نحو الجودة على الأفعال والرسائل الواضحة والمتسقة والمتكررة من كافة مستويات الإدارة في الشركة التي تسلط الضوء على سياسات وإجراءات رقابة الجودة في الشركة والمتطلب الذي يقتضي:

- (أ) أداء عمل يمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛ و
- (ب) إصدار تقارير مناسبة في الظروف القائمة.

وإن مثل هذه الأفعال والرسائل تشجع على وجود ثقافة تعترف بعمل عالي الجودة وتقدره. وقد يتم الإبلاغ عن هذه الأفعال والرسائل من خلال، دون أن تقتصر على،

رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية
وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة

ندوات التدريب أو الاجتماعات أو الحوار الرسمي أو غير الرسمي أو بيانات المهمة أو
النشرات أو المذكرات الإعلامية. كما قد يتم دمجها في الوثائق الداخلية ومواد التدريب
الخاصة بالشركة وفي إجراءات تقييم الشريك وكادر العمل بحيث تدعم وتعزز وجهة
نظر الشركة فيما يتعلق بأهمية الجودة وكيفية تحقيقها عملياً.

٥٠. إن الأمر الذي يحظى بأهمية خاصة في تعزيز وجود ثقافة داخلية قائمة على الجودة هو
حاجة قيادة الشركة إلى إدراك أن استراتيجية عمل الشركة تخضع للمتطلب الأكثر
أهمية الذي يقتضي من الشركة تحقيق الجودة في كافة العمليات التي تؤديها. ويتضمن
التعزيز على وجود هذه الثقافة الداخلية ما يلي:

(أ) وضع سياسات وإجراءات تتناول تقييم أداء وتعويض وتشجيع (بما في ذلك نظم
التحفيز) موظفي الشركة في سبيل توضيح التزام الشركة الأكثر أهمية نحو
تحقيق الجودة؛

(ب) تفويض مسؤوليات الإدارة بحيث لا تغطي الاعتبارات التجارية على جودة العمل
المؤدى؛ و

(ج) توفير موارد كافية لتطوير وتوثيق ودعم سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

تعيين المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة الخاص بالشركة (المرجع: الفقرة ١٩)

٦٠. تمكّن الخبرة والقدرة الكافيتين والمناسبتين الشخص أو الأشخاص المسؤولين عن نظام
رقابة الجودة في الشركة من تحديد وفهم القضايا المتعلقة برقابة الجودة ووضع
سياسات وإجراءات ملائمة. وتمكّن السلطة اللازمة الشخص أو الأشخاص من تطبيق
هذه السياسات والإجراءات.

متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة

الإمتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ٢٠)

٧٠. يحدد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين المبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي
المهني والتي تتضمن ما يلي:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛ و

(هـ) السلوك المهني.

٨٠. يوضح الجزء ب من قواعد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين كيفية تطبيق
إطار العمل التصوري في حالات محددة. كما يعرض أمثلة على إجراءات وقائية قد

تكون ملائمة للتعامل مع التهديدات على الإمتثال للمبادئ الأساسية وأمثلة على حالات
لا تكون فيها الإجراءات الوقائية متوفرة للتعامل مع التهديدات.

٩٠. يتم تعزيز المبادئ الأساسية بشكل خاص من خلال:

- قيادة الشركة؛
- التعليم والتدريب؛
- المراقبة؛ و
- عملية للتعامل مع عدم الإمتثال.

تعريف "شركة" و "مجموعة" و "شركة ضمن المجموعة" (المرجع: الفقرات ٢٠-٢٥)
أ١٠. قد يختلف تعريف "شركة" و "مجموعة" و "شركة ضمن المجموعة" في متطلبات
السلوك الأخلاقي ذات العلاقة عن تلك التعريفات الواردة في معيار التدقيق الدولي هذا.
فعلى سبيل المثال، تعرف قواعد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين^٣ "الشركة"
كما يلي:

- (أ) ممارس وحيد أو شراكة أو شركة محاسبين مهنيين؛
(ب) منشأة تسيطر على هؤلاء الأطراف من خلال الملكية أو الإدارة أو وسائل
أخرى؛ و
(ج) منشأة تسيطر عليها من قبل هؤلاء الأطراف من خلال الملكية أو الإدارة أو
وسائل أخرى.

كما توفر قواعد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين إرشادات فيما يتعلق
بمصطلحي "مجموعة" و "شركة ضمن المجموعة".

ولدى الإمتثال لمتطلبات الفقرات ٢٠-٢٥، تنطبق التعريفات المستخدمة في متطلبات
السلوك الأخلاقي ذات العلاقة إلى الحد الذي تكون فيه ضرورية لتفسير هذه
المتطلبات.

المصادقة الخطية (المرجع: الفقرة ٢٤)

١١٠. قد تتخذ المصادقة الخطية شكل نسخة ورقية أو الكترونية. ولدى الحصول على
المصادقة وإتخاذ إجراء مناسب فيما يخص المعلومات التي تشير إلى عدم الإمتثال،
تبين الشركة أهمية إلتزامها بالإستقلالية وتجعل القضية متوفرة وواضحة للموظفين.

تهديد التآلف (المرجع: الفقرة ٢٥)

١٢٠. تناقش قواعد الإتحاد الدولي للمحاسبين تهديد التآلف الذي قد ينشأ نتيجة لاستخدام نفس
كبار الموظفين في عملية تأكيد معينة لفترة طويلة من الزمن والإجراءات الوقائية التي
قد تكون ملائمة للتعامل مع هذه التهديدات.

^٣ قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين.

- أ١٣. قد يتضمن تحديد معايير مناسبة للتعامل مع تهديد التآلف مسائل مثل:
- طبيعة العملية، بما في ذلك الحد الذي تنطوي فيه على مسألة مصلحة عامة؛ و
 - طول مدة خدمة كبار الموظفين في العملية.
- وتتضمن الأمثلة على الإجراءات الوقائية إعادة توزيع كبار الموظفين أو إجراء مراجعة لرقابة جودة العملية.

- أ١٤. تقرّ قواعد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين بأن تهديد التآلف مرتبط بشكل خاص في سياق عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة. وتقتضي القواعد فيما يتعلق بعمليات التدقيق هذه إعادة توزيع شريك التدقيق الرئيسي^٤ بعد فترة محددة مسبقاً لا تزيد عادة عن سبع سنوات، وتتص على معايير وإرشادات ذات صلة. وقد تحدد المتطلبات الوطنية فترات إعادة توزيع أقصر.

إعتبرات خاصة بمؤسسات تدقيق القطاع العام

- أ١٥. قد توفر التدابير القانونية إجراءات وقائية لإستقلالية مدققي القطاع العام. ومع ذلك، قد تبقى التهديدات على الإستقلالية قائمة بصرف النظر عن أية تدابير قانونية مصممة لحمايتها. وبالتالي، قد يأخذ مدقق القطاع العام بعين الإعتبار لدى وضع السياسات والإجراءات المطلوبة بموجب الفقرات ٢٠-٢٥ أمر تكليف القطاع العام ويتعامل مع أية تهديدات على الإستقلالية في ذلك السياق.

- أ١٦. إن المنشآت المدرجة المشار إليها في الفقرتين ٢٥ و ١٤ غير شائعة في القطاع العام. ومع ذلك، قد توجد منشآت أخرى في القطاع العام ذات أهمية بسبب حجمها أو تعقيدها أو جوانب المصلحة العامة، والتي تملك نتيجة لذلك مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة. وبالتالي، قد توجد حالات تقرر فيها شركة معينة، بناء على سياسات وإجراءات رقابة الجودة لديها، أن منشأة في القطاع العام هامة لأهداف إجراءات رقابة جودة موسعة.

- أ١٧. قد ينص التشريع في القطاع العام على وضع التعيينات ومدة خدمة المدقق ضمن مسؤولية شريك العملية. ونتيجة لذلك، قد يكون من غير الممكن الإمتثال بصرامة لمتطلبات إعادة توزيع شريك العملية المتبعة في المنشآت المدرجة. ومع ذلك، فيما يتعلق بمنشآت القطاع العام التي تعتبر هامة، وفقاً لما هو مذكور في الفقرة أ١٦، فإن وضع مؤسسات تدقيق القطاع العام لسياسات وإجراءات تشجع على الإمتثال لإعادة توزيع مسؤولية شريك العملية قد يصب في المصلحة العامة.

^٤ كما هي معرفة في قواعد مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين.

قبول وإستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة

الكفاءة والقدرات والموارد (المرجع: الفقرة ٢٦(أ))

١٨. ينطوي إعتبار ما إذا كانت الشركة تتمتع بالكفاءة والقدرات والموارد من أجل تنفيذ عملية جديدة من عميل جديد أو حالي على مراجعة المتطلبات التنظيمية أو متطلبات العملية والبيانات المتعلقة بالشريك وكادر العمل الحاليين على كافة المستويات ذات العلاقة، وبما في ذلك ما إذا:

- كان موظفو الشركة يملكون معرفة بالقطاعات أو المواضيع ذات العلاقة؛
- كان موظفو الشركة يملكون خبرة فيما يخص المتطلبات التنظيمية أو متطلبات الإبلاغ ذات العلاقة أو القدرة على اكتساب المهارات والمعرفة اللازمة بفعالية؛
- كانت الشركة تمتلك عدداً كافياً من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والمقدرات اللازمة؛
- كان الخبراء متوفرين، إذا اقتضت الحاجة؛
- كان الأفراد الذين يحققون المعايير ومتطلبات الأهلية لأداء مراجعة رقابة جودة العملية متوفرين، حيث يكون ذلك ممكناً؛ و
- كانت الشركة قادرة على إستكمال العملية في الموعد النهائي للإبلاغ.

نزاهة العميل (المرجع: الفقرة ٢٦(ج))

١٩. فيما يتعلق بنزاهة العميل، تتضمن المسائل التي ينبغي إعتبارها على سبيل المثال ما يلي:

- هوية وسمعة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية وأولئك المكلفين بالرقابة في شركة العميل.
- طبيعة عمليات العميل، بما في ذلك ممارسات العمل الخاص به.
- المعلومات المتعلقة بموقف المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية والمكلفين بالرقابة في شركة العميل اتجاه مسائل مثل التفسير الصارم لمعايير المحاسبة وبيئة الرقابة الداخلية.
- ما إذا كان العميل مهتماً بشكل صارم بالحفاظ على الرسوم المفروضة على الشركة متدنية قدر الإمكان.
- المؤشرات على وجود تحديد غير ملائم لنطاق العمل.
- المؤشرات على أن العميل قد يكون متورطاً في عملية غسل أموال أو أنشطة إجرامية أخرى.

رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية
وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة

- دواعي التعيين المقترح للشركة وعدم إعادة تعيين الشركة السابقة.
- هوية الأطراف ذوي العلاقة وسمعتهم في قطاع الأعمال.

سيزداد عموماً نطاق المعرفة التي ستملكها شركة معينة فيما يتعلق بنزاهة عميل معين من خلال العلاقة المستمرة مع ذلك العميل.

أ٢٠. • قد تتضمن مصادر المعلومات التي تحصل عليها الشركة حول هذه المسائل ما يلي:

- المراسلات مع مزودي خدمات المحاسبة المهنية الحاليين أو السابقين للعميل وفقاً لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، والنقاشات مع الأطراف الثالثة الأخرى.
- الإستفسارات من قبل موظفي الشركة الآخرين أو أطراف ثالثة مثل أصحاب المصارف والمستشار القانوني والنظراء في القطاع.
- البحوث الخلفية عن قواعد البيانات ذات العلاقة.

إستمرار العلاقة مع العميل (المرجع: الفقرة ٢٧(أ))

أ٢١. • يتضمن تحديد ما إذا ستستمر العلاقة مع عميل معين إعتبار المسائل الهامة التي نشأت خلال العمليات الحالية أو السابقة ومدلولاتها لإستمرار العلاقة. فعلى سبيل المثال، قد يبدأ العميل بتوسيع عملياته التجارية في منطقة لا تملك الشركة فيها الخبرة اللازمة.

الإنسحاب (المرجع: الفقرة ٢٨)

أ٢٢. • تتناول السياسات والإجراءات المتعلقة بالإنسحاب من عملية معينة أو من العملية

والعلاقة مع العميل معاً قضايا تتضمن ما يلي:

- إجراء نقاش مع المستوى المناسب من الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة في شركة العميل حول الإجراء المناسب الذي قد تتخذه الشركة بناء على الحقائق والظروف ذات العلاقة.
- في حال قررت الشركة بأن الإنسحاب مناسب، فيتم إجراء نقاش مع المستوى المناسب من الإدارة وأولئك المكلفين بالرقابة في الشركة حول الإنسحاب من العملية أو الإنسحاب من العملية والعلاقة مع العميل معاً والأسباب وراء هذا الإنسحاب.
- إعتبار ما إذا كان هنالك متطلب مهني أو قانوني أو تنظيمي يقتضي من الشركة عدم إتخاذ أي إجراء أو الإبلاغ عن الإنسحاب من العملية أو الإنسحاب من العملية والعلاقة مع العميل إلى جانب الأسباب وراء الإنسحاب إلى السلطات التنظيمية.

رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية
وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة

- توثيق المسائل الهامة والمشاورات والإستنتاجات وأساس الإستنتاجات.

إعتبارات خاصة بمؤسسات تدقيق القطاع العام (المرجع: الفقرات ٢٦-٢٨)

٢٣أ. قد يتم تعيين المدققين في القطاع العام وفقاً للإجراءات التشريعية. وبالتالي، قد تكون بعض المتطلبات والإعتبارات المتعلقة بقبول وإستمرار العلاقات مع العملاء والعمليات المحددة كما هو موضح في الفقرات ٢٦-٢٨ و ١٨أ-٢٢أ غير ذات صلة. ومع ذلك، قد يوفر وضع السياسات والإجراءات كما هو مبين معلومات قيمة لمدققي القطاع العام لدى أداء تقييمات المخاطر وتنفيذ مسؤوليات إعداد التقارير.

الموارد البشرية (المرجع: الفقرة ٢٩)

٢٤أ. تتضمن قضايا الموظفين المرتبطة بسياسات وإجراءات الشركة المتعلقة بالموارد البشرية ما يلي:

- التوظيف.
- تقييم الأداء.
- القدرات، بما في ذلك الوقت المستغرق لأداء المهام.
- الكفاءة.
- التطور الوظيفي.
- الترقية.
- التعويض.
- تقدير احتياجات الموظفين.

تساعد عمليات وإجراءات التوظيف الفعالة الشركة على اختيار أفراد نزهاء يملكون المقدرة على تنمية الكفاءة والقدرات اللازمة لأداء العمل ويتمتعون بالصفات المناسبة التي تمكنهم من الأداء بكفاءة.

٢٥أ. يمكن تنمية الكفاءة بطرق متنوعة، بما في ذلك ما يلي:

- التعليم المهني.
- التطور المهني المستمر، بما في ذلك التدريب.
- الخبرة العملية.
- التدريب على أيدي كادر عمل أكثر خبرة، مثل الأعضاء الآخرين في فريق العملية.
- التعليم في مجال الإستقلالية للموظفين الذين يتعين عليهم أن يكونوا مستقلين.

٢٦أ. تعتمد الكفاءة المستمرة لموظفي الشركة إلى حد هام على وجود مستوى ملائم من التطور المهني المستمر لكي يحافظوا على مستوى المعرفة والقدرات لديهم. وتؤكد السياسات والإجراءات الفعالة على الحاجة إلى التدريب المستمر لكافة مستويات الموظفين في الشركة، وتوفر موارد التدريب والمساعدة اللازمة لتمكين الموظفين من تنمية الكفاءة والقدرات المطلوبة والحفاظ عليها.

٢٧أ. قد تستخدم الشركة شخصاً خارجياً مؤهلاً بالشكل المناسب عند عدم توفر الموارد الفنية والتدريبية الداخلية مثلاً.

٢٨أ. تولى إجراءات تقييم الأداء والتعويض والترقية والإعتراف والتقدير اللازمين لتنمية الكفاءة والحفاظ عليها والإلتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي. وتتضمن الخطوات التي قد تتخذها الشركة لدى تطوير الكفاءة والحفاظ عليها والإلتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي ما يلي:

- إعلام الموظفين بتوقعات الشركة المتعلقة بالأداء ومبادئ السلوك الأخلاقي؛
- تزويد الموظفين بتقييم للأداء والتقدم والتطوير الوظيفي والتقديم المشورة لهم في هذا الصدد؛ و
- مساعدة الموظفين على فهم أن الارتقاء إلى مناصب ذات مسؤولية أكبر يعتمد، من بين أمور أخرى، على جودة الأداء والتقدير بمبادئ السلوك الأخلاقي، وأن عدم الإمتثال لسياسات وإجراءات الشركة قد ينتج عنه إتخاذ إجراء تأديبي.

إعتبارات خاصة بالشركات الصغيرة

٢٩أ. سيؤثر حجم وظروف الشركة على هيكل عملية تقييم الأداء في الشركة. وقد توظف الشركات الصغيرة على وجه الخصوص طرقاً أقل رسمية في تقييم أداء موظفيها.

تعيين فرق العمليات

شركاء العمليات (المرجع: الفقرة ٣٠)

٣٠أ. قد تشمل السياسات والإجراءات على نظم لمراقبة حجم العمل وتوفر شركاء العملية من أجل تمكين هؤلاء الأفراد من الحصول على الوقت الكافي للاضطلاع بمسؤولياتهم.

فرق العمليات (المرجع: الفقرة ٣١)

٣١أ. يتضمن تعيين الشركة لفرق العمليات وتحديد مستوى الإشراف المطلوب إعتبار توفر الأمور التالية في فريق العملية:

- الفهم والخبرة العملية في عمليات تتصف بطبيعة وتعقيد مماثلين من خلال التدريب والمشاركة؛

- فهم المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
- المعرفة والخبرة الفنية، بما في ذلك المعرفة في مجال تكنولوجيا المعلومات ذات العلاقة؛
- المعرفة في مجال القطاعات ذات العلاقة التي يعمل فيها العميل؛
- القدرة على تطبيق حكم مهني؛ و
- فهم سياسات وإجراءات رقابة الجودة في الشركة.

أداء العمليات

الثبات في جودة أداء العملية (المرجع: الفقرة ٣٢(أ))

٣٢أ. تعزز الشركة الثبات في الجودة لدى أداء العملية من خلال سياساتها وإجراءاتها. ويتم تحقيق ذلك عادة من خلال الأدلة الخطية أو الالكترونية أو أدوات البرمجيات أو غيرها من أشكال التوثيق الموحد، ومواد إرشادية حول القطاع أو مواد متخصصة بموضوع معين. وقد تتضمن المسائل التي يتم تناولها ما يلي:

- كيفية إعلام فريق العملية بالعملية من أجل الحصول على فهم لأهداف عملهم.
- العمليات المطبقة للإمتثال لمعايير العملية ذات العلاقة.
- عمليات الإشراف على العملية وتدريب وتمارين كادر العمل.
- طرق مراجعة العمل المؤدى والأحكام الهامة التي أصدرت وشكل التقرير الصادر.
- التوثيق المناسب للعمل المؤدى وتوقيت ونطاق المراجعة.
- العمليات المتبعة للحفاظ على حداثة كافة السياسات والإجراءات.

٣٣أ. يساعد عمل الفريق والتدريب أعضاء فريق العملية الأقل خبرة على فهم أهداف العمل الموكل إليهم بوضوح.

الإشراف (المرجع: الفقرة ٣٢(ب))

٣٤أ. يتضمن الإشراف على العملية الأمور التالية:

- متابعة تقدم العملية؛
- النظر في كفاءة وقدرات أعضاء فريق العملية المختلفين، وما إذا كانوا يملكون الوقت الكافي لتنفيذ عملهم وما إذا كانوا يفهمون التعليمات وما إذا يتم تنفيذ العمل وفقاً للمنهجية المخطط لها لأداء العملية؛

رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية
وعمليات التأكد الأخرى والخدمات ذات العلاقة

- تناول المسائل الهامة الناشئة أثناء العملية والنظر في أهميتها وتعديل المنهجية المخطط لها بالشكل الملائم؛ و
- تحديد المسائل التي تحتاج إلى التشاور أو الدراسة من قبل أعضاء أكثر خبرة في فريق العملية وذلك أثناء أداء العملية.

المراجعة (المرجع: الفقرة ٣٢ ج))

أ٣٥. تتألف المراجعة من إعتبار ما إذا:

- تم إنجاز العمل وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
- تمت إثارة مسائل هامة من أجل النظر فيها مرة أخرى؛
- تم إجراء مشاورات مناسبة وتوثيق وتطبيق الإستنتاجات الناتجة عنها؛
- كانت هناك حاجة إلى مراجعة طبيعة وتوقيت ونطاق العمل المؤدى؛
- كان العمل المؤدى يدعم الإستنتاجات التي تم التوصل إليها وما إذا تم توثيقه بالشكل المناسب؛
- كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لدعم التقرير؛ و
- تم تحقيق أهداف إجراءات العملية.

التشاور (المرجع: الفقرة ٣٤)

أ٣٦. يتضمن التشاور إجراء نقاش عند المستوى المهني المناسب مع الأفراد الذي يعملون داخل أو خارج الشركة والذين يملكون الخبرة المتخصصة.

أ٣٧. يستخدم التشاور مصادر البحث المناسبة والخبرة الجماعية والخبرة الفنية في الشركة. ويساعد التشاور على تعزيز الجودة ويحسن تطبيق الحكم المهني. ويساعد التقدير المناسب للتشاور في سياسات وإجراءات الشركة على تعزيز ثقافة تدرك بأن التشاور هو مصدر قوة ويشجع الموظفين على التشاور في المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل.

أ٣٨. يمكن تحقيق التشاور الفعال حول المسائل الفنية أو الأخلاقية الهامة أو غيرها من المسائل داخل الشركة، أو حيث يكون ممكناً، خارج الشركة، عندما:

- يتم تزويد الأشخاص الذين يتم التشاور معهم بكافة الحقائق ذات العلاقة التي ستمكنهم من تقديم نصيحة مدروسة؛ و
- يملك الأشخاص الذين يتم التشاور معهم المعرفة والأسبقية في العمل والخبرة المناسبة،

وعندما يتم توثيق وتطبيق الإستنتاجات الناتجة عن هذه المشاورات بالشكل المناسب.

- ٣٩أ. تساهم الوثائق الخاصة بالمشاورات مع الأشخاص المهنيين الآخرين التي تنطوي على مسائل صعبة أو مثيرة للجدل والتي تكون مكتملة ومفصلة بشكل كافٍ في الحصول على فهم حول:
- القضية التي تم التشاور حولها؛ و
 - نتائج المشاورات، بما في ذلك أية قرارات متخذة، والأساس الذي بنيت عليه هذه القرارات وكيف تم تطبيقها.

إعتبارات خاصة بالشركات الصغيرة

- ٤٠أ. قد تنتفع شركة تحتاج إلى الحصول على مشورة من الخارج مثلاً، أو شركة لا تملك المصادر الداخلية المناسبة، من الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل:
- الشركات الأخرى؛
 - الجهات المهنية والتنظيمية؛ أو
 - المؤسسات التجارية التي تقدم خدمات رقابة الجودة ذات العلاقة.

وقبل التعاقد للحصول على هذه الخدمات، يساعد النظر في كفاءة وقدرات المزود الخارجي الشركة في تحديد ما إذا كان المزود الخارجي مؤهلاً بالشكل المناسب لذلك الهدف.

مراجعة رقابة جودة العمليات

معايير مراجعة رقابة جودة العمليات (المرجع: الفقرة ٣٥(ب))

- ٤١أ. قد تتضمن معايير تحديد العمليات، بخلاف عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، التي ستخضع لمراجعة رقابة جودة ما يلي:
- طبيعة العملية، بما في ذلك الحد الذي تنطوي فيه مسألة معينة على مصلحة عامة.
 - تحديد الظروف الغير عادية أو المخاطر في عملية معينة أو مجموعة من العمليات.
 - ما إذا تقتضي القوانين والأنظمة إجراء مراجعة لرقابة جودة العملية.

طبيعة وتوقيت ونطاق مراجعة رقابة جودة العملية (المرجع: الفقرتان ٣٦-٣٧)

- ٤٢أ. لا يتم وضع تاريخ على تقرير العملية حتى يتم الإنتهاء من مراجعة رقابة جودة العملية. ومع ذلك، قد تستكمل وثائق مراجعة رقابة جودة العملية بعد تاريخ إصدار التقرير.

رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية
وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة

٤٣أ. إن إجراء مراجعة رقابة جودة العملية في الوقت المحدد في مراحل مناسبة أثناء العملية يسمح بمعالجة المسائل الهامة فوراً بشكل يحقق رضا مراجع رقابة الجودة في تاريخ إصدار التقرير أو قبل ذلك التاريخ.

٤٤أ. قد يعتمد نطاق مراجعة رقابة جودة العملية، من بين أمور أخرى، على تعقيد العملية وما إذا كانت المنشأة مدرجة أم لا ومخاطرة أن يكون التقرير غير ملائم في الظروف. ولا يحدّ أداء مراجعة رقابة جودة للعملية من مسؤوليات شريك العملية.

مراجعة رقابة جودة العملية لمنشأة مدرجة (المرجع: الفقرة ٣٨)

٤٥أ. تتضمن المسائل الأخرى ذات العلاقة بتقييم الأحكام التي يصدرها فريق العملية والتي يمكن إقرارها في مراجعة رقابة جودة عملية تدقيق البيانات المالية لمنشأة مدرجة ما يلي:

- المخاطر الهامة المحددة أثناء العملية وإجراءات الإستجابة لهذه المخاطر.
- الأحكام الصادرة، وخاصة فيما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر الهامة.
- أهمية ووضع الأخطاء المصححة وغير المصححة المحددة أثناء العملية.
- المسائل التي ينبغي إبلاغها إلى الإدارة والمكلفين بالرقابة و، حيث يكون ممكناً، إلى الأطراف الآخرين مثل الجهات التنظيمية.

كما قد تنطبق هذه المسائل الأخرى، بالاعتماد على الظروف، على مراجعات رقابة جودة عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت الأخرى إلى جانب عمليات مراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

إعتبرات خاصة بمؤسسات تدقيق القطاع العام

٤٦أ. رغم عدم الإشارة إليها كمنشآت مدرجة، وفقاً لما هو موضح في الفقرة ١٦أ، قد تكون بعض منشآت القطاع العام هامة بما فيه الكفاية لتبرر إجراء مراجعة رقابة جودة لعملية معينة.

معايير أهلية مراجعي رقابة جودة العمليات

الخبرة الفنية والخبرة والسلطة الكافية والمناسبة (المرجع: الفقرة ٣٩أ)

٤٧أ. تعتمد ماهية الخبرة الفنية والخبرة والسلطة الكافية والمناسبة على ظروف العملية. فعلى سبيل المثال، يميل مراجع رقابة جودة عملية تدقيق البيانات المالية الخاصة

بمنشأة مدرجة إلى كونه شخصاً يتمتع بالخبرة والسلطة الكافية والمناسبة ليعمل كشريك
تدقيق في عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة.

التشاور مع مراجع رقابة جودة العملية (المرجع: الفقرة ٣٩(ب))

٤٨١. قد يستشير شريك العملية مراجع رقابة الجودة أثناء العملية لكي يحدد مثلاً أن حكماً
معيناً صادر عن شريك العملية سيكون مقبولاً لدى مراجع رقابة الجودة. وتجنب مثل
هذه المشورة تحديد إختلافات في الرأي في مرحلة متأخرة من العملية ولا ينبغي أن
تضعف أهلية مراجع رقابة الجودة فيما يتعلق بأداء الدور. وعندما تصبح طبيعة ونطاق
المشاروات هامة، قد يتم إضعاف موضوعية المراجع ما لم تولى عناية من قبل كل من
فريق العملية والمراجع من أجل الحفاظ على موضوعيته. وحيث يكون ذلك غير
ممكن، قد يتم تعيين شخص آخر من الشركة أو شخص خارجي مؤهل بالشكل المناسب
ليقوم بدور مراجع رقابة الجودة أو الشخص الذي سيتم التشاور معه فيما يخص
العملية.

موضوعية مراجع رقابة جودة العملية (المرجع: الفقرة ٤٠)

٤٩١. يتعين على الشركة وضع سياسات وإجراءات مصممة للمحافظة على موضوعية مراجع
رقابة جودة العملية. وبالتالي، تنص هذه السياسات والإجراءات:

- حيث يكون ممكناً، بأن لا يتم اختيار مراجع رقابة الجودة من قبل شريك العملية؛
- ألا يشارك مراجع رقابة الجودة في العملية بطريقة أخرى أثناء فترة المراجعة؛
- ألا يتخذ مراجع رقابة الجودة قرارات بدلاً من فريق العملية؛ و
- ألا يخضع مراجع رقابة الجودة لإعتبارات أخرى قد تهدد موضوعيته.

إعتبارات خاصة بالشركات الصغيرة

٥٠١. قد لا يكون من الممكن، في حالة الشركات التي تملك عدداً قليلاً من الشركاء، أن
يشارك شريك العملية في اختيار مراجع رقابة جودة العملية. وقد يتم التعاقد مع
أشخاص خارجيين مؤهلين بالشكل المناسب حيث قد يحدد الممارسون الوحيدون أو
الشركات الصغيرة وجود عمليات تتطلب مراجعات لرقابة الجودة. وبدلاً من ذلك، قد
يرغب بعض الممارسين الوحيديين أو الشركات الصغيرة باستخدام الشركات الأخرى
لتسهيل مراجعات رقابة الجودة. وعندما تتعاقد الشركة مع أشخاص خارجيين مؤهلين
بالشكل المناسب، تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٩-٤١ والإرشادات الواردة
في الفقرتين ٤٧١-٤٨١.

إعتبارات خاصة بمؤسسات تدقيق القطاع العام

٥١١. في القطاع العام، قد يعمل مدقق معين بموجب القانون (مثل المدقق العام أو شخص
آخر مؤهل بالشكل المناسب يتم تعيينه بالنيابة عن المدقق العام) في دور مكافئ لدور

شريك العملية مع تحمل مسؤولية كاملة عن عمليات تدقيق القطاع العام. وفي هذه الظروف، وحيث يكون ممكناً، يتضمن اختيار مراجع لرقابة جودة العمليات النظر في الحاجة إلى الإستقلالية عن المنشأة الخاضعة للتدقيق وقدرة مراجع رقابة الجودة على توفير تقييم موضوعي.

الإختلافات في الرأي (المرجع: الفقرة ٤٣)

- ٥٢أ. تشجع الإجراءات الفعالة على تحديد الإختلافات في الرأي في مرحلة مبكرة، وتوفير إرشادات واضحة فيما يتعلق بالخطوات المتتالية التي ينبغي إتخاذها بعد ذلك، وتقتضي تقديم وثائق تتعلق بحل هذه الإختلافات وتطبيق الإستنتاجات التي تم التوصل إليها.
- ٥٣أ. قد تتضمن الإجراءات لحل هذه الإختلافات التشاور مع ممارس أو شركة أخرى أو جهة مهنية أو تنظيمية.

وثائق العملية

الإنهاء من جمع ملفات العملية النهائية (المرجع: الفقرة ٤٥)

- ٥٤أ. قد ينص القانون أو النظام على الحدود الزمنية للإنتهاء من جمع الملفات النهائية لأنواع محددة من العمليات. وعندما لا ينص القانون أو النظام على مثل هذه الحدود الزمنية، تقتضي الفقرة ٤٥ أن تحدد الشركة حدوداً زمنية تعكس الحاجة إلى الإنتهاء من جمع الملفات النهائية في الوقت المحدد. وفي حالة إجراء عملية تدقيق مثلاً، لا يتجاوز الحد الزمني عموماً ٦٠ يوماً بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق.

- ٥٥أ. عند إصدار تقريرين مختلفين أو أكثر فيما يتعلق بمعلومات حول الموضوع ذاته لمنشأة معينة، تتناول سياسات وإجراءات الشركة المتعلقة بالحدود الزمنية لتجميع الملفات النهائية كل تقرير كما لو أنه خاص بعملية منفصلة. وقد يكون الحال كذلك عندما تصدر الشركة تقرير المدقق حول المعلومات المالية لعنصر معين لأهداف توحيد المجموعة، وعندما تصدر في تاريخ لاحق تقريراً للمدقق حول نفس المعلومات المالية لأهداف قانونية.

السرية والحفظ المأمون والنزاهة وإمكانية الوصول إلى وثائق العملية وإمكانية إسترجاعها (المرجع: الفقرة ٤٦)

- ٥٦أ. تفرض متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة إلتماً على موظفي الشركة يقتضي مراعاة سرية المعلومات الواردة في وثائق العملية في جميع الأوقات، إلا في حال منح سلطة خاصة للعميل للإفصاح عن المعلومات أو في حال وجود واجب قانوني أو مهني يقتضي القيام بذلك. وقد تفرض قوانين وأنظمة محددة إلتزامات إضافية على موظفي الشركة تقتضي منهم الحفاظ على سرية العميل وخاصة عندما يتعلق الأمر بمعلومات ذات طبيعة شخصية.

أ٥٧. سواء كانت وثائق العملية على شكل نسخة ورقية أم إلكترونية أم مكتوبة باستخدام وسيلة أخرى، قد يتم إضعاف نزاهة البيانات المعنية أو إمكانية الوصول إليها أو إسترجاعها في حال إمكانية تغيير أو الإضافة إلى أو حذف الوثائق دون علم الشركة أو في حال ضياعها أو تلفها بشكل دائم. وبالتالي، قد تتضمن أنظمة الرقابة التي تصممها وتطبقها الشركة لتجنب التغيير غير المصرح به أو ضياع وثائق العملية تلك الأنظمة التي:

- تمكّن من تحديد متى ومن الذي قام بإنشاء أو تغيير أو تنقيح وثائق العملية؛
- تحمي نزاهة المعلومات في كافة مراحل العملية، خاصة عندما تتم مشاركة المعلومات في فريق العملية أو يتم نقلها إلى أطراف آخرين عبر شبكة الإنترنت؛
- تمنع إجراء تغييرات غير مصرح بها على وثائق العملية؛ و
- تسمح بالوصول إلى وثائق العملية من قبل فريق العملية والأطراف الآخرين المصرح لهم حسبما تقتضي الضرورة من أجل الاضطلاع بمسؤولياتهم بالشكل الملائم.

أ٥٨. قد تتضمن أنظمة الرقابة التي تصممها وتطبقها الشركة للمحافظة على سرية والحفظ المأمون ونزاهة وإمكانية الوصول إلى وثائق العملية وإمكانية إسترجاعها الأمور التالية:

- استخدام كلمة سر بين أعضاء فريق العملية من أجل تقييد الوصول إلى وثائق العملية الإلكترونية بالمستخدمين المصرح لهم.
- برامج روتينية احتياطية للوثائق الإلكترونية في مراحل مناسبة أثناء العملية.
- إجراءات لتوزيع وثائق العملية بالشكل الملائم على أعضاء الفريق في بداية العملية، ومعالجتها أثناء العملية وترتيبها في نهاية العملية.
- إجراءات لتقييد الوصول إلى النسخ الورقية من وثائق العملية وتمكين التوزيع والتخزين السري المناسبين لها.

أ٥٩. لأسباب عملية، قد يتم عمل مسح إلكتروني للنسخ الأصلية من الوثائق لدمجها في ملفات العملية. وفي هذه الحالات، قد تتضمن إجراءات الشركة المصممة للحفاظ على نزاهة وثائق العملية وإمكانية الوصول إليها وإمكانية إسترجاعها أن يقوم فريق العملية بما يلي:

- عمل نسخ باستخدام الماسحة الضوئية تعكس كامل محتوى النسخة الأصلية من الوثائق، بما في ذلك التوقيعات اليدوية والإشارات المرجعية والحواشي؛
- دمج النسخ الممسوحة ضوئياً في ملفات العملية، بما في ذلك الفهرسة والمصادقة على النسخ الممسوحة ضوئياً حسبما تقتضي الضرورة؛ و
- التمكين من إسترجاع وطباعة النسخ الممسوحة ضوئياً حسبما تقتضي الضرورة.

الإحتفاظ بوثائق العملية (المرجع: الفقرة ٤٧)

٦٠أ. ستباين احتياجات الشركة المتعلقة بالإحتفاظ بوثائق العملية وفترة الإحتفاظ بها حسب طبيعة العملية وظروف الشركة، مثل ما إذا كانت الوثائق لازمة لتوفير سجل بالمسائل ذات الأهمية المستمرة في العمليات المستقبلية. كما قد تعتمد فترة الإحتفاظ بالوثائق على عوامل أخرى، مثل ما إذا ينص القانون أو النظام المحلي على فترات إحتفاظ محددة لأنواع معينة من العمليات، أو ما إذا كانت هناك فترات إحتفاظ مقبولة عموماً في المنطقة في غياب المتطلبات القانونية أو التنظيمية الخاصة.

٦١أ. في الحالة الخاصة لعمليات التدقيق، قد تكون فترة الإحتفاظ بالوثائق عادة أقل من خمس سنوات إعتباراً من تاريخ إصدار تقرير المدقق، أو، في حال بدء الفترة لاحقاً، فإنها تكون إعتباراً من تاريخ إصدار تقرير مجموعة من المدققين.

٦٢أ. تتضمن الإجراءات التي تتبناها الشركة للإحتفاظ بوثائق العملية تلك الإجراءات التي تمكن من تحقيق متطلبات الفقرة ٤٧ أثناء فترة الإحتفاظ بالوثائق، من أجل مثلاً:

- تمكين استرجاع أو الوصول إلى وثائق العملية أثناء فترة الإحتفاظ بها، وخاصة في حالة الوثائق الالكترونية بما أنه قد يتم تحديث أو تغيير التقنية المعنية مع مرور الوقت؛
- توفير، حيث تقتضي الضرورة، سجل بالتغييرات التي تم إجراؤها على وثائق العملية بعد إستكمال ملفات العملية؛ و
- تمكين الأطراف الخارجيين المصرح لهم من الوصول إلى وثائق معينة وتنقيحها لأهداف رقابة الجودة أو أهداف أخرى.

ملكية وثائق العملية

٦٣أ. ما لم ينص القانون أو النظام على غير ذلك، تعود ملكية وثائق العمليات للشركة. وقد تقوم الشركة، بناءً على تقديرها، بتوفير أجزاء أو مقتطفات من الوثائق للعملاء، شريطة ألا يقلل هذا الإفصاح من شأن صحة العمل المؤدى أو، في حالة عمليات التأكيد، من إستقلالية الشركة أو موظفيها.

المراقبة

مراقبة سياسات وإجراءات رقابة الجودة في الشركة (المرجع: الفقرة ٤٨)

- ٦٤أ. إن الهدف من مراقبة الإمتثال لسياسات وإجراءات رقابة الجودة هو توفير تقييم لما يلي:
- الإلتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛

- ما إذا كان نظام رقابة الجودة مصمماً بالشكل المناسب ومطبّقاً بفعالية؛ و
- ما إذا كانت سياسات وإجراءات رقابة الجودة في الشركة مطبقة بالشكل المناسب بحيث تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية مناسبة في الظروف.

أ٦٥. يتضمن الإعتبار والتقييم المستمرين لنظام رقابة الجودة مسائل مثل المسائل التالية:

- تحليل ما يلي:
 - التطورات الجديدة في المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وكيف تتعكس هذه التطورات في سياسات وإجراءات الشركة حيث يكون ذلك مناسباً؛
 - مصادقة خطية على الإمتثال للسياسات والإجراءات المتعلقة بالإستقلالية؛
 - التطور المهني المستمر، بما في ذلك التدريب؛ و
 - القرارات المتعلقة بقبول وإستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة.
- تحديد الإجراءات التصحيحية التي ينبغي إتخاذها والتحسينات التي ينبغي إجراؤها على النظام، بما في ذلك توفير تغذية راجعة حول سياسات وإجراءات الشركة المتعلقة بالتعليم والتدريب.
- إبلاغ موظفي الشركة المناسبين عن نقاط الضعف المحددة في النظام أو مستوى فهم النظام أو الإمتثال له.
- المتابعة من قبل موظفي الشركة المناسبين لكي يتم إجراء التعديلات اللازمة فوراً على سياسات وإجراءات رقابة الجودة.

أ٦٦. قد تحدد السياسات والإجراءات المتعلقة بدورة الفحص على سبيل المثال دورة تستغرق ثلاث سنوات. وتعتمد طريقة تنظيم دورة الفحص، بما في ذلك توقيت اختيار العمليات المختلفة، على عدة عوامل، منها:

- حجم الشركة.
- عدد المكاتب وموقعها الجغرافي.
- نتائج إجراءات المراقبة السابقة.
- مدى السلطة التي يتمتع بها كل من الموظفين والمكاتب (مثل ما إذا كانت المكاتب المختلفة مخولة لإجراء فحوصات خاصة بها أو ما إذا كان رئيس المكتب هو الشخص الوحيد المخول للقيام بذلك).
- طبيعة وتعقيد ممارسة وتنظيم الشركة.
- المخاطر المرتبطة بعملاء الشركة والعمليات المحددة.

٦٧أ. تنطوي عملية الفحص على اختيار عمليات مختلفة، حيث قد يتم اختيار بعضها دون إشعار فريق العملية مسبقاً. ولدى تحديد نطاق الفحص، قد تأخذ الشركة بعين الاعتبار نطاق أو إستنتاجات برنامج فحص خارجي مستقل. ومع ذلك، لا يعمل برنامج الفحص هذا كبديل عن برنامج المراقبة الداخلية الخاص بالشركة.

إعتبرات خاصة بالشركات الصغيرة

٦٨أ. قد تحتاج إجراءات المراقبة في حالة الشركات الصغيرة إلى أدائها من قبل أفراد مسؤولين عن تصميم وتطبيق سياسات وإجراءات رقابة الجودة في الشركة، أو أفراد قد يشاركون في أداء مراجعة رقابة جودة العمليات. وقد تختار الشركة التي تملك عدداً محدوداً من الأشخاص توظيف شخص مؤهل بالشكل المناسب أو شركة أخرى لتنفيذ إجراءات فحص العمليات وإجراءات المراقبة الأخرى. وبدلاً من ذلك، قد تحدد الشركة ترتيبات معينة لمشاركة المصادر مع مؤسسات مناسبة أخرى من أجل تسهيل القيام بأنشطة المراقبة.

حالات القصور في الإبلاغ (المرجع: الفقرة ٥٠)

٦٩أ. لا يحتاج الإبلاغ عن حالات قصور محددة إلى أفراد بخلاف شركاء العملية ذوي العلاقة إلى الاحتواء على تحديد للعمليات الخاصة المعنية، رغم وجود حالات قد يكون هذا التحديد ضرورياً من أجل الإضطلاع بمسؤوليات الأفراد بخلاف شركاء العملية بالشكل المناسب.

الشكاوى والإدعاءات

مصدر الشكاوى والإدعاءات (المرجع: الفقرة ٥٥)

٧٠أ. قد تنشأ الشكاوى والإدعاءات (التي لا تتضمن تلك الشكاوى والإدعاءات الغير جديرة بالاهتمام) من داخل أو خارج الشركة. وقد يتم تقديمها من قبل موظفي الشركة أو العملاء أو الأطراف الثالثة الأخرى. وقد يتم استلامها من قبل أعضاء فريق العملية أو موظفي الشركة الآخرين.

سياسات وإجراءات التحقيق (المرجع: الفقرة ٥٦)

٧١أ. قد تتضمن السياسات والإجراءات المحددة فيما يتعلق بالتحقيق في الشكاوى والإدعاءات أن يتصف الشريك المشرف على التحقيق بما يلي:

- أن يمتلك الخبرة الكافية والمناسبة؛
- أن يتمتع بسلطة داخل الشركة؛ و
- لا يشارك بالعملية بأي طريقة أخرى.

قد يقوم الشريك المشرف على التحقيق بإشراك مستشار قانوني عندما تقتضي الضرورة.

إعتبرات خاصة بالشركات الصغيرة

أ٧٢. قد لا يكون من الممكن، في حالة الشركات التي تملك عدداً قليلاً من الشركاء، ألا يشارك الشريك المشرف على التحقيق في العملية. وقد تستخدم هذه الشركات الصغيرة والممارسون الوحيدون الخدمات التي يقدمها شخص مؤهل بالشكل المناسب أو شركة أخرى من أجل تنفيذ التحقيق في الشكاوى والإدعاءات.

وثائق نظام رقابة الجودة (المرجع: الفقرة ٥٧)

أ٧٣. يعدّ شكل ومحتوى الوثائق التي تؤكد على تشغيل كل عنصر من عناصر نظام رقابة الجودة مسألة حكم ويعتمد على عدد من العوامل، بما في ذلك العوامل التالية:

- حجم الشركة وعدد المكاتب.
- طبيعة وتعقيد ممارسة وتنظيم الشركة.

على سبيل المثال، قد تستخدم الشركات الكبيرة قواعد بيانات إلكترونية لتوثيق مسائل مثل المصادقات على الإستقلالية وتقييمات الأداء ونتائج إجراءات الفحص الرقابية.

أ٧٤. تشمل الوثائق المناسبة المتعلقة بالمراقبة على سبيل المثال:

- إجراءات المراقبة، بما في ذلك الإجراء المتعلق باختيار العمليات المنجزة التي سيتم فحصها.
- سجل تقييم لما يلي:

- الإلتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
- ما إذا كان نظام رقابة الجودة مصمماً بالشكل المناسب ومطبّقاً بفعالية؛ و
- ما إذا كانت سياسات وإجراءات رقابة الجودة في الشركة مطبقة بالشكل المناسب بحيث تكون التقارير الصادرة عن الشركة أو شركاء العملية مناسبة في الظروف القائمة.

- تحديد حالات القصور التي تمت ملاحظتها وتقييم تأثيرها والأساس الذي تم بناء عليه تحديد ما إذا كان إتخاذ إجراء إضافي ضرورياً أم لا وما هو هذا الإجراء.

إعتبرات خاصة بالشركات الصغيرة

أ٧٥. قد تستخدم الشركات الصغيرة أساليباً غير رسمية بشكل أكبر في وثائق نظم رقابة الجودة الخاصة بها مثل الملاحظات اليدوية وقوائم المراجعة والنماذج.

معيار التدقيق الدولي ٢٠٠

الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر
٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
٢-١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٩-٣	عملية تدقيق البيانات المالية.....
١٠	تاريخ النفاذ.....
١٢-١١	الأهداف الكلية للمدقق.....
١٣	التعريفات.....
	المتطلبات
١٤	متطلبات السلوك الأخلاقي المتعلقة بتدقيق البيانات المالية.....
١٥	التشكك المهني.....
١٦	الحكم المهني.....
١٧	أدلة التدقيق الكافية والمناسبة ومخاطرة التدقيق.....
٢٤-١٨	إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
١٣أ-١١	عملية تدقيق البيانات المالية.....
١٧أ-١٤أ	متطلبات السلوك الأخلاقي المتعلقة بتدقيق البيانات المالية.....
٢٢أ-١٨أ	التشكك المهني.....
٢٧أ-٢٣أ	الحكم المهني.....
٥٢أ-٢٨أ	أدلة التدقيق الكافية والمناسبة ومخاطرة التدقيق.....
٧٦أ-٥٣أ	إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.....

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا المسؤوليات الكلية للمدقق المستقل عند إجراء عملية تدقيق للبيانات المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. ويبين على وجه الخصوص الأهداف الكلية للمدقق المستقل، ويوضح طبيعة ونطاق عملية تدقيق مصممة لتمكين المدقق المستقل من تحقيق هذه الأهداف. كما يوضح هذا المعيار نطاق وسلطة وهيكل معايير التدقيق الدولية ويتضمن متطلبات تحدد المسؤوليات العامة للمدقق المستقل المعمول بها في كافة عمليات التدقيق، بما في ذلك الالتزام الذي يقتضي الإمتثال لمعايير التدقيق الدولية. ويشار إلى المدقق المستقل هنا فيما بعد "بالمدقق".

٢. تمت كتابة معايير التدقيق الدولية في سياق تدقيق البيانات المالية من قبل مدقق ما. وسيتم تبنيها حسبما تقتضي الضرورة في الظروف عندما يتم تطبيقها على عمليات تدقيق المعلومات المالية التاريخية الأخرى. ولا تتناول معايير التدقيق الدولية مسؤوليات المدقق التي قد ينص عليها تشريع أو نظام أو غير ذلك فيما يتعلق بعرض الأوراق المالية للإكتتاب العام مثلاً. فقد تختلف هذه المسؤوليات عن تلك المحددة في معايير التدقيق الدولية. وبالتالي، بينما قد يجد المدقق جوانب مفيدة في معايير التدقيق الدولية في مثل هذه الظروف، إلا أنها مسؤولية المدقق بأن يضمن الإمتثال للالتزامات القانونية أو التنظيمية أو المهنية ذات العلاقة.

عملية تدقيق البيانات المالية

٣. إن الهدف من إجراء عملية تدقيق هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية. ويتم تحقيق ذلك من خلال تعبير المدقق عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وفي حالة معظم أطر الأهداف العامة، يكون رأي المدقق حول ما إذا كانت البيانات المالية معروضة بشكل عادل من كافة النواحي الهامة، أو ما إذا كانت تنقل وجهة نظر صحيحة وعادلة وفقاً لإطار العمل. وإن عملية تدقيق مؤداة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ومتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة تمكن المدقق من تكوين ذلك الرأي. (المرجع: الفقرة ١١)

٤. إن البيانات المالية التي تخضع للتدقيق هي تلك التي البيانات الخاصة بالمنشأة التي تعدها إدارة المنشأة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة. ولا تفرض معايير التدقيق الدولية أية مسؤوليات على الإدارة أو المكلفين بالحوكمة ولا تسود على القوانين والأنظمة التي تحكم مسؤولياتهم. ومع ذلك، يتم إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على افتراض أن الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة يقرّون بتحمل مسؤوليات معينة أساسية لدى إجراء عملية التدقيق. ولا تعفي عملية تدقيق البيانات المالية الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم. (المرجع: الفقرات

٢١-١١)

٥. تقتضي معايير التدقيق الدولية، كأساس لرأي المدقق، أن يحصل المدقق على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن الإحتيال أو خطأً. وإن التأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، ويتم الحصول عليه عندما يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للحدّ من مخاطرة التدقيق (أي مخاطرة أن يعبر المدقق عن رأي غير مناسب عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية) إلى مستوى متدنٍ مقبول. ومع ذلك، لا يعتبر التأكيد المعقول مستوى مطلقاً من التأكيد بسبب وجود قيود كامنة لعملية التدقيق ينتج عنها معظم أدلة التدقيق التي يستخلص منها المدقق إستنتاجات ويستند إليها في تكوين رأيه ليكون مقنعاً أكثر من كونه قاطعاً. (المرجع: الفقرات ٢٨١-٥٢١)

٦. يطبق المدقق مفهوم الأهمية النسبية في كل من تخطيط وأداء عملية التدقيق، وفي تقييم تأثير الأخطاء المحددة في عملية التدقيق والأخطاء غير المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية^١. وبشكل عام، تعتبر الأخطاء، بما في ذلك الحذوفات، جوهرية عندما قد يكون من المتوقع أن تؤثر، بشكل فردي أو مجتمعة، على القرارات الإقتصادية للمستخدمين التي يتخذونها على أساس البيانات المالية. ويتم إصدار الأحكام حول الأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة وتتأثر بوجهة نظر المدقق حول إحتياجات مستخدمي البيانات المالية من المعلومات المالية، وبحجم وطبيعة الخطأ، أو كلاهما. ويتعامل رأي المدقق مع البيانات المالية ككل، ولذلك فإن المدقق غير مسؤول عن الكشف عن أخطاء غير جوهرية بالنسبة للبيانات المالية ككل.

٧. تحتوي معايير التدقيق الدولية على الأهداف والمتطلبات والتطبيق والمادة التوضيحية الأخرى المصممين لدعم المدقق في الحصول على تأكيد معقول. وتقتضي معايير التدقيق الدولية من المدقق ممارسة الحكم المهني والإلتزام بالنشكك المهني أثناء تخطيط وإجراء عملية التدقيق وأن يقوم بما يلي، من بين أمور أخرى:-

- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناتجة عن إحتيال أم خطأً، بالإستناد إلى فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك نظام الرقابة الداخلية لديها.
- الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الأخطاء موجودة أم لا وذلك من خلال تصميم وتطبيق إجراءات إستجابة مناسبة للمخاطر المقيّمة.
- تكوين رأي حول البيانات المالية بالإستناد إلى الإستنتاجات التي تم التوصل إليها من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

^١ معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق" ومعيار التدقيق الدولي ٤٥٠ "تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق".

٨. سيعتمد تكوين رأي من قبل المدقق على إطار إعداد التقارير المالية المعمول به وأي قانون أو نظام معمول به. (المرجع: الفقرتان ١٢١-١٣١)
٩. كما يقع على عاتق المدقق مسؤوليات إتصال وإبلاغ معينة أخرى إلى المستخدمين أو الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو أطراف خارج المنشأة، فيما يتعلق بمسائل ناشئة عن عملية التدقيق. وقد يتم تحديد هذه المسؤوليات في معايير التدقيق الدولية أو قانون أو نظام معمول به.^٢

تاريخ النفاذ

١٠. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ (ديسمبر) ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف الكلية للمدقق

١١. لدى إجراء عملية تدقيق للبيانات المالية، تتلخص الأهداف الكلية للمدقق فيما يلي:-
- (أ) الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن إحتيال أو خطأ، مما يمكن المدقق من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار معمول به لإعداد التقارير المالية؛ و
- (ب) الإبلاغ عن البيانات المالية، والإتصال بشأنها حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المدقق.
١٢. في جميع الحالات التي لا يمكن فيها الحصول على تأكيد معقول والتي يكون فيها التعبير عن رأي متحفظ في تقرير المدقق غير كافٍ في الظروف القائمة لأهداف الإبلاغ إلى مستخدمي البيانات المالية المستهدفين، تقتضي معايير التدقيق الدولية بأن يقوم المدقق بحجب رأي معين أو الإنسحاب (أو الإستقالة)^٣ من العملية، حيث يكون الإنسحاب ممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به.

التعريفات

١٣. لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:-
- (أ) إطار إعداد التقارير المالية المعمول به (Applicable financial reporting framework) - إطار إعداد التقارير المالية الذي تتبناه الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكلفون بالحوكمة، لدى إعداد البيانات المالية والمقبول في ضوء طبيعة المنشأة وهدف البيانات المالية، أو ذلك الإطار الذي يقتضي القانون أو النظام استخدامه.

^٢ أنظر مثلاً معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ "الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة" ومعيار التدقيق الدولي ٢٤٠ "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية" الفقرة ٤٣.

^٣ في معايير التدقيق الدولية، يستخدم مصطلح "الإنسحاب" فقط.

ويستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" (Fair presentation framework) للإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية الذي يقتضي الإمتثال لمتطلبات إطار العمل و:-

- (١) يقرّ صراحةً أو ضمناً بأنه، من أجل تحقيق عرض عادل للبيانات المالية، قد يكون من الضروري أن توفر الإدارة إفصاحات غير تلك المطلوبة على وجه التحديد بموجب المتطلبات؛ أو
- (٢) يقرّ صراحةً بأنه قد يكون من الضروري أن تحيد الإدارة عن متطلب من متطلبات إطار العمل من أجل تحقيق عرض عادل للبيانات المالية. ومن المتوقع أن تكون حالات الحياد هذه ضرورية في ظروف نادرة جداً فقط.

يستخدم مصطلح "إطار الإمتثال" (Compliance framework) للإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية الذي يقتضي الإمتثال لمتطلبات إطار العمل، دون أن يحتوي على الإقرارات المذكورة في الفقرتان (١) و (٢) أعلاه.

(ب) أدلة تدقيق (Audit evidence) - المعلومات المستخدمة من قبل المدقق للتوصل إلى الإستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق. وتشتمل الأدلة على كل من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية ذات الصلة بالبيانات المالية والمعلومات الأخرى. ولأهداف معايير التدقيق الدولية:-

(١) تكون كفاية أدلة التدقيق عبارة عن قياس حجم أدلة التدقيق. ويتأثر حجم أدلة التدقيق المطلوبة بتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية ونوعية هذه الأدلة أيضاً.

(٢) تكون مدى ملائمة أدلة التدقيق عبارة عن قياس نوعية هذه الأدلة؛ أي مدى ارتباطها وموثوقيتها في توفير دعم للإستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق.

(ج) مخاطرة التدقيق (Audit risk) - مخاطرة أن يعبر المدقق عن رأي تدقيق غير ملائم عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية. وتعد مخاطرة التدقيق دالة على مخاطر الأخطاء الجوهرية ومخاطرة الإكتشاف.

(د) مدقق (Auditor) - الشخص أو الأشخاص الذين يجرون عملية التدقيق، وعادةً ما يكون شركاء العملية أو أعضاء آخرين في فريق العملية أو حيث يكون قابلاً لتطبيق الشركة. وحيث يهدف معيار تدقيق دولي معين إلى تحقيق متطلب ما أو تحمل مسؤولية ما من قبل شريك العملية، يستخدم مصطلح "شريك العملية" بدلاً من "المدقق". ويجب قراءة مصطلحي "شريك العملية" و "الشركة" على أنها يشير إلى المصطلحات التي تكافئها في القطاع العام حيث يكون ذلك ذي علاقة.

(هـ) مخاطرة الإكتشاف (Detection risk) - مخاطرة أن الإجراءات التي يؤديها المدقق للحد من مخاطرة التدقيق إلى مستوى متدنٍ مقبول لن تكشف عن خطأ موجود قد يكون خطأً جوهرياً، إما منفرداً أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى.

(و) بيانات مالية (Financial statements) - عرض منظم للمعلومات المالية التاريخية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، يهدف إلى الإبلاغ عن الموارد الإقتصادية للمنشأة أو إلتزاماتها عند نقطة زمنية معينة أو الإبلاغ عن التغييرات التي تطرأ على تلك المعلومات لفترة من الزمن وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية. وتتألف الإيضاحات ذات العلاقة عادة من ملخص للسياسات المحاسبية الهامة والمعلومات الإيضاحية الأخرى. ويشير مصطلح "البيانات المالية" عادة إلى مجموعة كاملة من البيانات المالية وفقاً لما تحدده متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، ولكنه قد يشير أيضاً إلى بيان مالي مفرد.

(ز) معلومات مالية تاريخية (Historical financial information) - المعلومات المعبر عنها بإستخدام مصطلحات مالية فيما يتعلق بمنشأة معينة، حيث يتم إستخلاصها بشكل أساسي من النظام المحاسبي للمنشأة، وتتعلق هذه المعلومات بالأحداث الإقتصادية التي حدثت في فترات زمنية سابقة أو الحالات أو الظروف الإقتصادية في نقاط زمنية في الماضي.

(ح) إدارة (Management) - الشخص (الأشخاص) الذي يتحمل المسؤولية التنفيذية لإجراء عمليات المنشأة. وفيما يتعلق ببعض المنشآت في بعض المناطق، تشتمل الإدارة على بعض أو كافة المكلفين بالحوكمة، مثل الأعضاء التنفيذيين لمجلس رقابة معين أو مالك-مدير.

(ط) خطأ (Misstatement) - فرق بين مبلغ أو تصنيف أو عرض أو إفصاح عن بند معين في بيان مالي مبلغ عنه والمبلغ أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح الذي يقتضيه إطار إعداد التقارير المالية المعمول به لذلك البند. وقد تنشأ الأخطاء من خطأ أو إحتيال.

وعندما يعبر المدقق عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معروضة بشكل عادل، من كافة النواحي الهامة، أو عن وجهة نظر صحيحة وعادلة، فقد تتضمن الأخطاء أيضاً تلك التعديلات على المبالغ أو التصنيفات أو العرض أو الإفصاحات التي تعتبر ضرورية، في حكم المدقق، لعرض البيانات المالية بشكل عادل، من كافة النواحي الهامة، أو للتعبير عن وجهة نظر صحيحة وعادلة.

(ي) إفتراض (Premise) - المتعلق بمسؤوليات الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة، والذي يتم إجراء عملية التدقيق بناءً عليه - لقد أقرت وأدرجت الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة، بأنهم يتحملون المسؤوليات التي تعدّ أساسية في إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، أي تقع على عاتقهم مسؤولية:

(١) إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار التقارير المالية المعمول به، بما في ذلك العرض العادل حيث يكون ذلك ذي علاقة؛

(٢) الرقابة الداخلية التي تقرر الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكلفون بالحوكمة، بأنها ضرورية للتمكن من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن إحتيال أو خطأ؛ و

(٣) تزويد المدقق بما يلي:

- أ. الوصول إلى كافة المعلومات التي تعلم الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكفون بالحوكمة، بأنها مرتبطة بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق والمسائل الأخرى؛
- ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المدقق من الإدارة وحيث يكون مناسباً، من المكفين بالحوكمة لهدف التدقيق؛ و
- ج. وصول غير مقيد إلى أشخاص يعملون داخل المنشأة يرى المدقق بأنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.

في حال استخدام إطار عرض عادل، (١) قد تتم إعادة صياغة النقطة المذكورة أعلاه بالشكل التالي "إعداد البيانات المالية والعرض العادل لها وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية" أو "إعداد البيانات المالية التي تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية".

كما قد تتم الإشارة إلى مصطلح "الإفترض المتعلق بمسؤوليات الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكفين بالحوكمة، الذي يتم إجراء عملية التدقيق بناء عليه" بمصطلح "الإفترض".

(ك) حكم مهني (Professional judgment) - توظيف التدريب والمعرفة والخبرة ذات العلاقة، ضمن السياق المنصوص عليه بموجب معايير التدقيق والمحاسبة والسلوك الأخلاقي، عند صنع قرارات مدروسة حول إجراءات سير العمل المناسبة في ظروف عملية التدقيق.

(ل) تشكك مهني (Professional skepticism) - موقف يشمل عقلاً متسائلاً والتيقظ للحالات التي قد تدل على وجود خطأ محتمل ناجم عن خطأ أو إحتيال وتقييماً ناقداً لأدلة التدقيق.

(م) تأكيد معقول (Reasonable assurance) - في سياق تدقيق البيانات المالية، هو عبارة عن مستوى عالٍ وليس مطلقاً من التأكيد.

(ن) مخاطرة خطأ جوهري (Risk of material misstatement) - مخاطرة أن تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهريّة قبل إجراء عملية التدقيق. ويتألف ذلك من عنصرين موضحين كالاتي عند مستوى التأكيد:

(١) مخاطرة كامنة (Inherent risk) - قابلية تعرض تأكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لوجود خطأ قد يكون جوهرياً، إما منفرداً أو لدى جمعه مع أخطاء أخرى، وذلك قبل النظر في أية أنظمة رقابة ذات علاقة.

(٢) مخاطرة رقابة (Control risk) - مخاطرة تتمثل في أن الخطأ الذي قد يحدث في عملية تأكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح والذي قد يكون خطأ جوهرياً، إما منفرداً أو لدى جمعه مع الأخطاء الأخرى، لن يتم منع حدوثه أو إكتشافه أو تصحيحه في الوقت المحدد من قبل الرقابة الداخلية للمنشأة.

(س) أولئك المكلفون بالحوكمة (Those charged with governance) - الشخص (الأشخاص) أو المؤسسة (المؤسسات) (كشركة وصية مثلاً) التي يقع على عاتقها مسؤولية الإشراف على الاتجاه الاستراتيجي للمنشأة والالتزامات المتعلقة بمسألة المنشأة. ويتضمن ذلك الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. وفيما يتعلق ببعض المنشآت في بعض المناطق، قد يشمل المكلفون بالحوكمة موظفي الإدارة مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس رقابي معين في منشأة في القطاع الخاص أو العام أو مالك-مدير.

المتطلبات

متطلبات السلوك الأخلاقي المتعلقة بتدقيق البيانات المالية

١٤. ينبغي أن يمثل المدقق لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، بما في ذلك تلك المتطلبات المعنية بالاستقلالية، والمتعلقة بعمليات تدقيق البيانات المالية. (المرجع: الفقرات ١٤-١٧)

التشكك المهني

١٥. ينبغي أن يخطط ويجري المدقق عملية تدقيق ما مع ممارسة التشكك المهني مدركاً أن الظروف قد تكون موجودة بحيث تؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية. (المرجع: الفقرات ١٨-٢٢)

الحكم المهني

١٦. ينبغي أن يمارس المدقق الحكم المهني عند تخطيط وإجراء عملية تدقيق للبيانات المالية. (المرجع: الفقرات ٢٣-٢٧)

أدلة التدقيق الكافية والمناسبة ومخاطرة التدقيق

١٧. في سبيل الحصول على تأكيد معقول، ينبغي أن يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للحد من مخاطرة التدقيق إلى مستوى متدنٍ مقبول وبالتالي تمكين المدقق من التوصل إلى استنتاجات معقولة ليبنى عليها رأيه. (المرجع: الفقرات ٢٨-٥٢)

إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

الإمتثال لمعايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بالتدقيق

١٨. ينبغي أن يمثل المدقق لكافة معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بالتدقيق. ويكون معيار تدقيق دولي معين مرتبطاً بعملية التدقيق عندما يكون نافذ المفعول وتكون الظروف التي يتناولها المعيار قائمة. (المرجع: الفقرات ٥٣-٥٧)

١٩. ينبغي أن يحصل المدقق على فهم حول كامل نص معيار تدقيق دولي معين، بما في ذلك التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى، وذلك في سبيل فهم أهدافه وتطبيق متطلباته بالشكل الملائم. (المرجع: الفقرات ٥٨-٦٦)

٢٠. لا ينبغي أن يعرض المدقق إمتثاله لمعايير التدقيق الدولية في تقرير المدقق إلا في حال إمتثاله لمتطلبات هذا المعيار وكافة معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بالتدقيق.

الأهداف الواردة في معايير التدقيق الدولية المختلفة

٢١. في سبيل تحقيق الأهداف الكلية للمدقق، ينبغي أن يستخدم المدقق الأهداف الواردة في معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة في تخطيط وإجراء عملية التدقيق، مع الأخذ بعين الاعتبار العلاقات المتبادلة بين معايير التدقيق الدولية، وذلك من أجل: (المرجع: الفقرات ٦٧أ-٦٩أ)

(أ) تحديد ما إذا كانت أية إجراءات تدقيق، بالإضافة إلى تلك الإجراءات التي تقتضيها معايير التدقيق الدولية، ضرورية طبقاً للأهداف الواردة في معايير التدقيق الدولية؛ و (المرجع: الفقرة ٧٠أ)

(ب) تقييم ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. (المرجع: الفقرة ٧١أ)

الإمتثال للمتطلبات ذات العلاقة

٢٢. مع مراعاة الفقرة ٢٣، ينبغي أن يمثل المدقق لكل مطلب يقتضيه معيار تدقيق دولي ما، إلا في حال، في ظروف عملية التدقيق:-

(أ) كان معيار التدقيق الدولي كاملاً غير مرتبط؛ أو

(ب) كان المطلب غير مرتبط لأنه متطلب شرطي والشرط غير قائم. (المرجع: الفقرتان ٧٢أ-٧٣أ)

٢٣. في ظروف إستثنائية، قد يرى المدقق بأنه من الضروري الحياد عن متطلب ذي علاقة في معيار تدقيق دولي معين. وفي هذه الحالات، ينبغي أن يؤدي المدقق إجراءات تدقيق بديلة من أجل تحقيق هدف ذلك المتطلب. ومن المتوقع أن تنشأ حاجة المدقق إلى الحياد عن متطلب ذي علاقة فقط عندما يقتضي ذلك المتطلب القيام بإجراء محدد وعندما يكون ذلك الإجراء غير فعال في تحقيق هدف المتطلب في الظروف الخاصة للعملية. (المرجع: الفقرة ٧٤أ)

الإخفاق في تحقيق الهدف

٢٤. إذا لم يستطع المدقق تحقيق هدف معين في معيار تدقيق دولي ذي علاقة، فعليه تقييم ما إذا كان ذلك يحول دون تحقيقه للأهداف الكلية للمدقق وبالتالي يقتضي منه بموجب معايير التدقيق الدولية تعديل رأي المدقق أو الإنسحاب من العملية (حيث يكون الإنسحاب ممكناً بموجب قانون أو نظام معمول به). ويمثل الإخفاق في تحقيق هدف معين مسألة هامة تقتضي التوثيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٣٠. (المرجع: الفقرتان ٧٥أ-٧٦أ) ٤

⁴ معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "وثائق التدقيق"، الفقرة ٨(ج)

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

عملية تدقيق البيانات المالية

نطاق عملية التدقيق (المرجع: الفقرة ٣)

١١. يتناول رأي المدقق حول البيانات المالية ما إذا كانت البيانات المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية. ويعتبر هذا الرأي شائعاً في كافة عمليات تدقيق البيانات المالية. وبالتالي، لا يؤكد رأي المدقق على إستمرار المنشأة في المستقبل أو الكفاءة أو الفعالية التي نفذت بها الإدارة شؤون المنشأة. ومع ذلك، قد يقتضي القانون أو النظام المعمول به في بعض المناطق أن يكون المدقق آراء حول المسائل الخاصة الأخرى، مثل فعالية الرقابة الداخلية، أو توافق تقرير إداري منفصل مع البيانات المالية. وحيث أن معايير التدقيق الدولية تحتوي على متطلبات وإرشاد فيما يتعلق بمثل هذه المسائل إلى الحد الذي تكون فيه مرتبطة بتكوين رأي حول البيانات المالية، قد يتعين على المدقق تنفيذ عمل إضافي في حال تحمله لمسؤوليات إضافية من أجل توفير تلك الآراء.

إعداد البيانات المالية (المرجع: الفقرة ٤)

٢١. قد يحدد القانون أو النظام مسؤوليات الإدارة وحيث يكون مناسباً، مسؤوليات المكلفين بالحوكمة فيما يخص إعداد التقارير المالية. ومع ذلك، قد يختلف نطاق هذه المسؤوليات أو الطريقة التي يتم توضيحها بها من منطقة لأخرى. ورغم هذه الفروقات، يتم إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على إفتراض أن الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة يقرون ويدركون بأنهم يتحملون المسؤوليات التالية:

(أ) إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، بما في ذلك حيث يكون مرتبطاً العرض العادل لهذه البيانات؛

(ب) الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة ضرورياً للتمكن من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ؛ و

(ج) تزويد المدقق بما يلي:

(١) الوصول إلى كافة المعلومات التي تعلم الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكلفون بالحوكمة بأنها مرتبطة بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق والمسائل الأخرى؛

(٢) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المدقق من الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة لهدف عملية التدقيق؛ و

(٣) وصول غير مقيد إلى أشخاص يعملون داخل المنشأة يرى المدقق بأنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.

٣.٤. يقتضي إعداد البيانات المالية من قبل الإدارة والمكلفين بالحوكمة حيث يكون مناسباً، ما يلي:

- تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، في سياق أية قوانين أو أنظمة ذات علاقة.
- إعداد البيانات المالية وفقاً لذلك الإطار.
- تضمين وصف ملائم لذلك الإطار في البيانات المالية.

يقتضي إعداد البيانات المالية أن تمارس الإدارة الحكم المهني لدى إعداد التقديرات المحاسبية المعقولة في الظروف، وأن تختار وتطبق السياسات المحاسبية المناسبة. ويتم تكوين هذه الأحكام في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

٤.٤. قد يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار معين مصمم من أجل تلبية:

- احتياجات مجموعة واسعة من المستخدمين من المعلومات المالية المشتركة (أي "البيانات المالية ذات الهدف العام)؛ أو
- احتياجات مستخدمين محددين من المعلومات المالية (أي "البيانات المالية ذات الهدف الخاص").

٥.٤. يشتمل إطار إعداد التقارير المالية المعمول به عادة على معايير لإعداد التقارير المالية

موضوعة من قبل هيئة وضع معايير مرخصة أو معترف بها، أو على متطلبات تشريعية أو تنظيمية. وفي بعض الحالات، قد يشتمل إطار إعداد التقارير المالية على كل من معايير إعداد التقارير المالية الموضوعية من قبل هيئة وضع معايير مرخصة أو معترف بها والمتطلبات التشريعية أو التنظيمية. وقد توفر المصادر الأخرى توجيهاً حول تطبيق إطار المالية المعمول به على مصادر أخرى، أو قد يتألف من هذه المصادر فقط. وقد تتضمن هذه المصادر الأخرى ما يلي:

- البيئة القانونية والأخلاقية، بما في ذلك القوانين والأنظمة وقرارات المحكمة والتزامات السلوك الأخلاقي المهني فيما يتعلق بالمسائل المحاسبية؛
- التفسيرات المحاسبية المنشورة التي تتمتع بسلطة متفاوتة والصادرة عن هيئة وضع معايير أو هيئة مهنية أو تنظيمية؛
- وجهات النظر المنشورة التي تتمتع بسلطة متفاوتة حول القضايا المحاسبية الناشئة والصادرة عن هيئة وضع معايير أو هيئة مهنية أو تنظيمية؛
- الممارسات العامة وممارسات القطاع المعترف بها على نطاق واسع والشائعة؛ و

• المراجع المحاسبية.

عندما تظهر تعارضات بين إطار إعداد التقارير المالية والمصادر التي قد يتم الحصول منها على توجيه حول تطبيق الإطار، أو بين المصادر التي تشمل إطار إعداد التقارير المالية، فإن المصدر الذي يتمتع بسلطة أقوى يسود على المصادر الأخرى.

٦١. تحدد متطلبات إطار إعداد التقارير المالية شكل ومحتوى البيانات المالية. ورغم أن الإطار قد لا يحدد كيفية محاسبة أو الإفصاح عن كافة المعاملات أو الأحداث، فعادة ما يتضمن مبادئ كافية وواسعة النطاق يمكن استخدامها كأساس لوضع وتطبيق السياسات المحاسبية التي تتوافق مع المفاهيم ذات الصلة بمتطلبات الإطار.

٧١. إن بعض أطر إعداد التقارير المالية هي عبارة عن أطر للعرض العادل، بينما تعدّ الأطر الأخرى أطر إمتثال. وعادة ما يتم تصميم أطر إعداد التقارير المالية التي تتضمن بشكل أساسي معايير إعداد التقارير المالية الموضوعية من قبل هيئة مرخصة أو معترف بها لوضع المعايير التي ستستخدمها المنشآت في إعداد البيانات المالية ذات الهدف العام من أجل تحقيق العرض العادل كالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية مثلاً.

٨١. كما تحدد متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به ماهية مجموعة كاملة من البيانات المالية. وفي حال استخدام عدة أطر، تهدف البيانات المالية إلى توفير معلومات حول الوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية لمنشأة معينة. وفيما يتعلق بأطر العمل هذه، قد تشتمل مجموعة كاملة من البيانات المالية على ميزانية عمومية؛ وبيان دخل؛ وبيان التغييرات في حقوق الملكية؛ وبيان التدفق النقدي؛ والإيضاحات ذات العلاقة. وفيما يتعلق ببعض أطر إعداد التقارير المالية الأخرى، فقد يشكل بيان مالي مفرد والإيضاحات ذات العلاقة مجموعة كاملة من البيانات المالية:

- على سبيل المثال، ينص معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام "إعداد التقارير المالية على أساس النقد المحاسبي" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على أن البيان المالي الأولي هو عبارة عن بيان بالمقبوضات والمدفوعات النقدية عندما تعدّ منشأة في القطاع العام بياناتها المالية وفقاً لذلك المعيار.
- من الأمثلة الأخرى على بيان مالي مفرد، حيث قد يحتوي كل منها على إيضاحات ذات علاقة، ما يلي:

- الميزانية العمومية.
- بيان الدخل أو بيان العمليات.
- بيان الأرباح المدورة.
- بيان التدفقات النقدية.

- بيان الأصول والإلتزامات التي لا تتضمن حقوق المالك.
- بيان التغييرات في حقوق ملكية المالك.
- بيان الإيرادات والمصروفات.
- بيان العمليات حسب خطوط الإنتاج.

٩٩. يضع معيار التدقيق الدولي ٢١٠ متطلبات معينة ويوفر إرشاداً حول تحديد إمكانية قبول إطار إعداد التقارير المالية المعمول به^٥. ويتناول معيار التدقيق الدولي ٨٠٠ الإعتبارات الخاصة عند إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار الهدف الخاص^٦.

١٠٠. نظراً لأهمية الافتراض في إجراء عملية تدقيق معينة، يتعين على المدقق الحصول على موافقة الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة بأنهم يقرّون ويدركون تحملهم للمسؤوليات المبينة في الفقرة ٢١ كشرط مسبق لقبول عملية التدقيق^٧.

إعتبارات خاصة بعمليات التدقيق في القطاع العام

١١١. قد تكون أوامر التكاليف بإجراء عمليات تدقيق للبيانات المالية الخاصة بمنشآت القطاع العام أوسع نطاقاً من تلك الأوامر الخاصة بالمنشآت الأخرى. ونتيجة لذلك، قد يتضمن الافتراض، المتعلق بمسؤوليات الإدارة والذي يتم إجراء عملية تدقيق للبيانات المالية لمنشأة في القطاع العام بناء عليه، مسؤوليات إضافية، مثل مسؤولية تنفيذ المعاملات والأحداث وفقاً لقانون أو نظام أو سلطة أخرى^٨.

تكوين رأي المدقق (المرجع: الفقرة ٨)

١٢٠. يتعلق الرأي الذي يعبر عنه المدقق بما إذا كانت البيانات المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. ومع ذلك، سيعتمد تكوين رأي المدقق على إطار إعداد التقارير المالية المعمول به وأي قانون أو نظام معمول به. وتتضمن معظم أطر إعداد التقارير المالية متطلبات متعلقة بعرض البيانات المالية؛ حيث يتضمن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به بموجب هذه الأطر العرض.

٥ معيار التدقيق الدولي ٢١٠ "الموافقة على شروط التكاليف بالتدقيق"، الفقرة ٦ (أ)

٦ معيار التدقيق الدولي ٨٠٠ "الإعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة"، الفقرة ٨.

٧ معيار التدقيق الدولي ٢١٠، الفقرة ٦ (ب).

٨ أنظر الفقرة ٥٧٠.

١٣٤. حيث يكون إطار إعداد التقارير المالية إطاراً للعرض العادل، كما هو الحال عموماً في البيانات المالية ذات الهدف العام، يكون الرأي الذي تقتضيه معايير التدقيق الدولية حول ما إذا كانت البيانات المالية معروضة بشكل عادل، من كافة النواحي الهامة، أو ما إذا كانت تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة. أما عندما يكون إطار إعداد التقارير المالية إطار إمتثال، فيكون الرأي المطلوب حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار العمل. وما لم يذكر غير ذلك على وجه التحديد، فإن الإشارة في معايير التدقيق الدولية إلى رأي المدقق تشمل كلا نوعي الرأي.

متطلبات السلوك الأخلاقي المتعلقة بتدقيق البيانات المالية (المرجع: الفقرة ١٤)

١٤٤. يخضع المدقق لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، بما في ذلك تلك المعنية بالإستقلالية، والمتعلقة بعمليات تدقيق البيانات المالية. وتتألف متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة عادة من الجزأين أ و ب لمجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين "قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين" (قواعد مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين) المتعلقة بعملية تدقيق البيانات المالية إلى جانب المتطلبات الوطنية الأكثر تقييداً.

١٥٥. يحدد الجزء أ من قواعد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين المبادئ الأساسية للسلوكيات الأخلاقية المهنية المتعلقة بالمدقق عند إجراء عملية تدقيق للبيانات المالية، كما يوفر إطاراً تصورياً لتطبيق هذه المبادئ. وفيما يلي المبادئ الأساسية التي يتعين على المدقق الإلتزام بها بموجب مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛ و

(هـ) السلوك المهني.

يوضح الجزء ب من قواعد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين الإطار التصوري الذي ينبغي تطبيقه في حالات خاصة.

١٦٦. إن ما يصب في المصلحة العامة عند إجراء عملية تدقيق، وبالتالي تقتضيه قواعد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين، هو أن يكون المدقق مستقلاً عن المنشأة التي تخضع للتدقيق. وتصف قواعد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين الإستقلالية على أنها تتألف من كل من إستقلالية الذهن والإستقلالية في المظهر. وتحمي إستقلالية المدقق عن المنشأة قدرته على تكوين رأي دون أن يتأثر بتأثيرات قد تضعف ذلك الرأي. وتعزز الإستقلالية قدرة المدقق على العمل بنزاهة وموضوعية والحفاظ على موقف من التشكك المهني.

١٧١. يتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة^٩، أو المتطلبات الوطنية التي تعدّ ملحّة بنفس القدر على الأقل^{١٠}، مسؤوليات الشركة في وضع نظام لرقابة الجودة على عمليات التدقيق والالتزام به. ويحدد المعيار الدولي لرقابة الجودة^{١١} مسؤوليات الشركة المتعلقة بوضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأن الشركة وموظفيها يمثلون لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالإستقلالية^{١٢}. ويحدد معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ مسؤوليات شريك العملية فيما يتعلق بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة. وتتضمن هذه المتطلبات أن يبقى متيقظاً، من خلال الملاحظة والإستفسار حيث تقتضي الضرورة، لوجود أدلة على عدم الإمتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة من قبل أعضاء فريق العملية، وأن يحدد الإجراء المناسب في حال علم شريك العملية بوجود مسائل تدل على عدم إمتثال أعضاء فريق العملية لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، وأن يتوصل إلى إستنتاج حول الإمتثال لمتطلبات الإستقلالية التي تنطبق على عملية التدقيق^{١٣}. ويقرّ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ بحق فريق العملية بالإعتماد على نظام لرقابة الجودة في الشركة من أجل الإضطلاع بمسؤولياته فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة المنطبقة على عملية التدقيق المختلفة، ما لم تشير المعلومات التي توفرها الشركة أو أطراف آخرون إلى غير ذلك.

التشكك المهني (المرجع: الفقرة ١٥)

١٨١. يتضمن التشكك المهني أن يكون المدقق متيقظاً لما يلي:

- أدلة التدقيق التي تتعارض مع أدلة التدقيق الأخرى التي تم الحصول عليها.
- المعلومات التي تؤدي إلى التساؤل حول مدى موثوقية الوثائق وإجراءات الإستجابة للإستفسارات التي سيتم إستخدامها كأدلة تدقيق.
- الحالات التي قد تدل على وجود إحتيال محتمل.
- الظروف التي تشير إلى الحاجة إلى وضع إجراءات تدقيق أخرى بالإضافة إلى تلك الإجراءات التي تقتضيها معايير التدقيق الدولية.

١٩١. إن الإلتزام بالتشكك المهني أثناء عملية التدقيق ضروري في حال أراد المدقق الحد مثلاً من مخاطر:

- الإغفال عن ظروف غير عادية.
- المبالغة في التعميم عند إستخلاص الإستنتاجات من ملاحظات المدقق.
- إستخدام إفتراضات غير مناسبة في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق وتقييم النتائج الناشئة من ذلك.

٩ المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"

١٠ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية"، الفقرة ٢.

١١ المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، الفقرات ٢٠-٢٥.

١٢ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرات ٩-١٢.

٢٠أ. إن التشكك المهني ضروري بالنسبة للتقييم الناقد لأدلة التدقيق. ويتضمن هذا البحث في أدلة التدقيق المتعارضة ومدى موثوقية الوثائق وإجراءات الإستجابة للإستفسارات والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة. كما يتضمن إعتبار مدى كفاية وملائمة أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها في ضوء الظروف القائمة، مثل الحالة التي تظهر فيها عوامل مخاطرة الإحتيال وتكون فيها وثيقة مفردة ذات طبيعة قابلة للتعرض للإحتيال هي دليل التدقيق الوحيد الداعم لمبلغ هام في البيانات المالية.

٢١أ. يجوز أن يقبل المدقق سجلات ووثائق على أنها أصلية ما لم يملك سبباً ليعتقد غير ذلك. ومع ذلك، يتعين على المدقق إعتبار مدى موثوقية المعلومات التي سيتم إستخدامها كأدلة تدقيق^{١٣}. وفي الحالات التي يشك فيها المدقق بمدى موثوقية المعلومات أو بوجود مؤشرات على إحتيال محتمل (على سبيل المثال، إذا كانت الظروف المحددة خلال عملية التدقيق تجعل المدقق يعتقد بأن وثيقة معينة قد تكون غير أصلية أو أن الشروط الواردة في الوثيقة قد تم تزيفها)، تقتضي معايير التدقيق الدولية أن يتحقق المدقق مرة أخرى ويحدد التعديلات أو الإضافات على إجراءات التدقيق التي تعتبر ضرورية لحل المسألة^{١٤}.

٢٢أ. لا يمكن التوقع من المدقق أن يتجاهل التجربة السابقة المتعلقة بصدق ونزاهة الإدارة والمكلفين بالحوكمة في المنشأة. ومع ذلك، فإن الإعتقاد بأن الإدارة والمكلفين بالحوكمة صادقون ونزهاء لا يعفي المدقق من الحاجة إلى الإلتزام بالتشكك المهني أو يسمح للمدقق بأن يرضى بأدلة تدقيق بأقل من مقنعة عند الحصول على تأكيد معقول.

الحكم المهني (المرجع: الفقرة ١٦)

٢٣أ. يعتبر الحكم المهني مهماً لإجراء عملية تدقيق بالشكل الملائم. ويعود ذلك إلى أنه لا يمكن تفسير متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة ومعايير التدقيق الدولية والقرارات المدروسة المطلوبة خلال عملية التدقيق دون تطبيق المعرفة والخبرة ذات العلاقة على الحقائق والظروف. ويعدّ الحكم المهني ضرورياً على وجه الخصوص فيما يتعلق بالقرارات المتعلقة بما يلي:

- الأهمية النسبية ومخاطرة التدقيق.
- طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المستخدمة لتحقيق متطلبات معايير التدقيق الدولية وجمع أدلة التدقيق.
- تقييم ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة وما إذا كانت هناك حاجة إلى القيام بالمزيد من أجل تحقيق أهداف معايير التدقيق الدولية وبالتالي تحقيق الأهداف الكلية للمدقق.
- تقييم أحكام الإدارة في تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به الخاص بالمنشأة.

١٣ معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ "أدلة التدقيق"، الفقرات ٧-٩.

١٤ معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ١٣؛ معيار التدقيق الدولي ٥٠٠، الفقرة ١١؛ معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ "المصادقات الخارجية"، الفقرات ١٠-١١ و ١٦.

- إستخلاص الإستنتاجات بالإستناد إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، مثل تقييم مدى معقولية التقديرات التي تضعها الإدارة لدى إعداد البيانات المالية.

٢٤٤. إن الخاصية المميزة للحكم المهني التي من المتوقع أن يتصف بها المدقق هي أن تتم ممارستها من قبل مدقق ساعد تدريبه ومعرفته وخبرته في تنمية الكفاءات اللازمة من أجل تحقيق الأحكام المعقولة.

٢٥٠. تعتمد ممارسة الحكم المهني في أي حالة معينة على الحقائق والظروف المعروفة لدى المدقق. وإن التشاور بشأن المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل أثناء سير عملية التدقيق بين فريق العملية نفسه وبين فريق العملية والآخرين عند المستوى المناسب داخل أو خارج الشركة، مثل ما يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٢٢٠،^{١٥} يساعد المدقق على إصدار أحكام مدروسة ومعقولة.

٢٦١. يمكن تقييم الحكم المهني بالإستناد إلى ما إذا كان الحكم الذي تم التوصل إليه يعكس تطبيقاً يفي بالهدف لمبادئ التدقيق والمحاسبة وما إذا كان مناسباً في ضوء الحقائق والظروف المعروفة لدى المدقق ومتوافقاً معها حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق.

٢٧١. يحتاج الحكم المهني إلى ممارسته خلال عملية التدقيق. كما يحتاج إلى توثيقه بشكل مناسب. وفي هذا الصدد، يتعين على المدقق إعداد وثائق التدقيق الكافية لتمكين مدقق خبير، لا يملك أية صلة سابقة مع عملية التدقيق، من فهم الأحكام المهنية الهامة التي تم إصدارها لدى التوصل إلى الإستنتاجات المتعلقة بالمسائل الهامة الناشئة أثناء عملية التدقيق^{١٦}. ولا ينبغي استخدام الحكم المهني كمبرر للقرارات الغير مدعومة بحقائق وظروف العملية أو بأدلة تدقيق كافية ومناسبة.

أدلة التدقيق الكافية والمناسبة ومخاطرة التدقيق (المرجع: الفقرتان ٥ و ١٧)

مدى كفاية وملائمة أدلة التدقيق

٢٨١. إن أدلة التدقيق ضرورية لدعم رأي وتقرير المدقق، وهي تراكمية من حيث طبيعتها ويتم الحصول عليها بشكل أساسي من إجراءات التدقيق المؤداة أثناء سير عملية التدقيق. ومع ذلك، قد تتضمن أيضاً المعلومات التي يتم الحصول من المصادر الأخرى مثل عمليات التدقيق السابقة (شريطة أن يحدد المدقق ما إذا طرأت تغييرات منذ عملية التدقيق السابقة قد تؤثر على مدى ارتباطها بعملية التدقيق الحالية^{١٧}) أو إجراءات نظام رقابة الجودة في الشركة المتعلقة

١٥ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرة ١٨.

١٦ معيار التدقيق الدولي ٢٣٠، الفقرة ٨.

١٧ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ " تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرة ٩.

بقبول وإستمرار العلاقة مع العميل. بالإضافة إلى المصادر الأخرى داخل وخارج المنشأة، تعتبر السجلات المحاسبية للمنشأة مصدراً مهماً لأدلة التدقيق. كما أن المعلومات التي يمكن استخدامها كأدلة تدقيق قد يكون أعضها خبير قامت المنشأة بتوظيفه أو إشراكه. وتشمل أدلة التدقيق المعلومات التي تدعم وتثبت توكيدات الإدارة، وأي معلومات تتضارب مع التوكيدات. بالإضافة إلى ذلك، وفي بعض الحالات يُستخدم غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الإدارة تقديم تمثيل مطلوب) من قبل المدقق وتشكل بذلك أدلة تدقيق. إن معظم عمل المدقق في صياغة رأيه يتألف من الحصول على أدلة التدقيق وتقييمها.

٢٩١. إن كفاية ومدى ملائمة أدلة التدقيق مرتبطتان ببعضهما البعض. إن الكفاية هي قياس حجم أدلة التدقيق. ويتأثر حجم أدلة التدقيق المطلوبة بتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء (كلما كانت المخاطر المقيّمة أكثر، كلما زادت الحاجة إلى أدلة تدقيق أكثر) وبنوعية هذه الأدلة (كلما كان حجم هذه الأدلة أكبر، كلما قلت الحاجة إلى الأدلة). ومع ذلك، فإن الحصول على أدلة تدقيق أكثر لا يعوض عن نوعيتها السيئة.

٣٠٠. إن مدى ملائمة أدلة التدقيق هو قياس نوعية الأدلة، أي مدى إرتباطها وموثوقيتها في توفير دعم للإستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق. وتتأثر مدى موثوقية الأدلة بمصدرها وطبيعتها وتعتمد على الظروف المختلفة التي يتم فيها الحصول عليها.

٣١١. إن تحديد ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتقليل مخاطرة التدقيق إلى مستوى متدنٍ مقبول وبالتالي تمكين المدقق من التوصل إلى إستنتاجات معقولة يبني عليها رأيه هي مسألة حكم مهني. ويضع معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ ومعايير التدقيق الدولية ذات العلاقة الأخرى متطلبات إضافية وتوفر إرشاداً آخر ينطبق خلال عملية التدقيق فيما يتعلق بإعتبارات المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

مخاطرة التدقيق

٣٢١. إن مخاطرة التدقيق هي دالة على مخاطر الأخطاء الجوهرية ومخاطرة الإكتشاف. ويعتمد تقييم المخاطر على إجراءات التدقيق المتعلقة بالحصول على معلومات لازمة لذلك الهدف والأدلة التي يتم الحصول عليها أثناء عملية التدقيق. ويعدّ تقييم المخاطر مسألة حكم مهني أكثر من كونه مسألة قادرة على القياس الدقيق.

٣٣١. لأهداف معايير التدقيق الدولية، لا تتضمن مخاطرة التدقيق مخاطرة أن يعبر المدقق عن رأي بأن البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية بينما هي ليست كذلك. وعادة ما تعتبر هذه المخاطر غير هامة. وبالإضافة إلى ذلك، فإن مخاطرة التدقيق هي مصطلح فني يتعلق بعملية التدقيق؛ فلا يشير إلى مخاطر أعمال المدقق مثل الخسارة في مقاضاة أو الدعاية السلبيّة أو غيرها من الأحداث الناشئة فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية.

مخاطر الأخطاء الجوهرية

٣٤٤. قد تظهر مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستويين:

- المستوى الكلي للبيانات المالية؛ و
- مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

٣٥٤. تشير مخاطر الأخطاء الجوهرية عند المستوى الكلي للبيانات المالية إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تتعلق بشكل شامل بالبيانات المالية ككل والتي من المحتمل أن تؤثر على عدة إثباتات.

٣٦٤. يتم تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية اللازمة للحصول على دليل تدقيق كافٍ ومناسب. ويمكن هذا الدليل المدقق من التعبير عن رأي حول البيانات المالية عند مستوى متدنٍ مقبول من مخاطرة التدقيق. ويستخدم المدقق أساليب متنوعة لتحقيق الهدف من تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. فعلى سبيل المثال، قد ينتفع المدقق من نموذج يعبر عن العلاقة العامة لمكونات مخاطرة التدقيق باستخدام تعابير رياضية للوصول إلى مستوى مقبول من مخاطرة الإكتشاف. ويرى بعض المدققين أن مثل هذا النموذج مفيد عند تخطيط إجراءات التدقيق.

٣٧٤. تتألف مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات من مكونين هما: المخاطرة الكامنة ومخاطرة الرقابة. وتعدّ المخاطرة الكامنة ومخاطرة الرقابة مخاطر المنشأة؛ حيث تظهران بشكل مستقل عن عملية تدقيق البيانات المالية.

٣٨٤. إن نسبة حدوث المخاطرة الكامنة أعلى في بعض التأكيدات وفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ذات العلاقة من غيرها من التأكيدات. فعلى سبيل المثال، قد تكون نسبة حدوثها أعلى في العمليات الحسابية المعقدة أو الحسابات التي تتألف من مبالغ مشتقة من تقديرات محاسبية تخضع لشكوك هامة في التقدير. كما قد تؤثر الظروف الخارجية التي تؤدي إلى حدوث مخاطر في الأعمال على المخاطرة الكامنة. فعلى سبيل المثال، قد تجعل التطورات التكنولوجية من منتج معين قديماً، وبالتالي تجعل المخزون عرضة للمبالغة. كما قد تؤثر العوامل في المنشأة وبيئتها المتعلقة بعدة أو كافة فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات على المخاطرة الكامنة المتعلقة بإثبات معين. وقد تتضمن مثل هذه العوامل مثلاً الافتقار إلى رأس مال كافٍ لإستمرار العمليات أو وجود قطاع متدهور يتصف بعدد كبير من الإخفاقات في الأعمال.

٣٩٤. إن مخاطرة الرقابة دالة على فعالية تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية والالتزام بها من قبل الإدارة في سبيل التعامل مع المخاطر المحددة التي تهدد تحقيق أهداف المنشأة المتعلقة بإعداد البيانات المالية للمنشأة. ومع ذلك، يمكن أن تقلل الرقابة الداخلية، مهما كان تصميمها وتشغيلها جيداً، من مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية دون أن تتخلص منها، وذلك بسبب القيود الكامنة للرقابة الداخلية. ويتضمن ذلك على سبيل المثال إمكانية حدوث أخطاء أو أغلاط

بشرية أو التحايل على أنظمة الرقابة عن طريق التآمر أو التجاوز غير الملائم من قبل الإدارة. وبالتالي، فإن بعض مخاطر الرقابة قائمة دائماً. وتحدد معايير التدقيق الدولية الظروف التي يتعين فيها على المدقق، أو يختار فيها المدقق، اختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات الجوهرية التي ينبغي أدائها.^{١٨}

٤٠. لا تشير معايير التدقيق الدولية عادة إلى مخاطرة كامنة ومخاطرة رقابة بشكل منفصل، بل تشير إلى تقييم موحد "لمخاطر الأخطاء الجوهرية". ومع ذلك، قد يجري المدقق تقييمات منفصلة أو موحدة للمخاطرة الكامنة ومخاطرة الرقابة بالإعتماد على أساليب أو منهجيات التدقيق المفضلة وإجراءات عملية. وقد يتم التعبير عن تقييم لمخاطر الأخطاء الجوهرية باستخدام مصطلحات كمية مثل النسب المئوية أو مصطلحات غير كمية. وفي أي حالة من هذه الحالات، تعدّ حاجة المدقق لإجراء تقييمات مناسبة للمخاطر أكثر أهمية من الأساليب المختلفة التي قد يتم استخدامها في التقييم.

٤١. يحدد معيار التدقيق الدولي ٣١٥ متطلبات معينة ويوفر إرشاداً حول تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية ومستوى الإثبات.

مخاطرة الإكتشاف

٤٢. فيما يتعلق بمستوى معين لمخاطرة التدقيق، ينطوي المستوى المقبول لمخاطرة الإكتشاف على علاقة عكسية مع مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة عند مستوى الإثبات. فعلى سبيل المثال، كلما كانت مخاطر الأخطاء الجوهرية التي يعتقد المدقق بوجودها أكبر، كلما كانت مخاطرة الإكتشاف التي يمكن قبولها أقل، وبالتالي تكون أدلة التدقيق المطلوبة من المدقق أكثر إقناعاً.

٤٣. تتعلق مخاطرة الإكتشاف بطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المدقق التي يحددها المدقق من أجل تقليص مخاطرة التدقيق إلى مستوى متدنٍ مقبول. وهي بالتالي دالة على فعالية إجراء تدقيق معين وتطبيقه من قبل المدقق. وإن مسائل مثل:

- التخطيط الملائم؛
- التعيين المناسب لموظفي فريق العملية؛
- تطبيق التشكك المهني؛ و
- الإشراف على عمل التدقيق المؤدى ومراجعته.

تساعد على تعزيز فعالية إجراء تدقيق معين وتطبيقه من أجل الحد من احتمالية أن يختار المدقق إجراء تدقيق غير مناسب أو يسيء تطبيق إجراء تدقيق مناسب أو يفسر نتائج التدقيق بشكل غير صحيح.

٤٤. يحدد معيار التدقيق الدولي ٣٠٠^{١٩} ومعيار التدقيق الدولي ٣٣٠ متطلبات معينة ويوفر إرشاداً حول تخطيط عملية تدقيق البيانات المالية وإجراءات المدقق في الإستجابة للمخاطر المقيّمة.

١٨ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ "إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة"، الفقرات ٧-١٧.

١٩ معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ "التخطيط لتدقيق البيانات المالية".

ومع ذلك، يمكن الحد من مخاطرة الإكتشاف فقط، دون التخلص منها، وذلك بسبب القيود الكامنة لعملية التدقيق. وبالتالي، ستبقى بعض مخاطر الإكتشاف موجودة دائماً.

القيود الكامنة لعملية التدقيق

٤٥٤. ليس من المتوقع، ولا يستطيع، أن يقوم المدقق بالحد من مخاطرة التدقيق تماماً وبالتالي فإنه لا يستطيع الحصول على تأكيد مطلق حول خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال أو الخطأ. ويعود ذلك وجود قيود كامنة لعملية التدقيق تنتج عنها معظم أدلة التدقيق التي يستخدمها المدقق في التوصل إلى إستنتاجات وبناء رأيه عليها ليكون مقنعاً أكثر منه قاطعاً. وتتسأ القيود الكامنة لعملية التدقيق من:

- طبيعة التقارير المالية؛
- طبيعة إجراءات التدقيق؛ و
- الحاجة إلى إجراء عملية التدقيق خلال فترة زمنية معقولة وبتكلفة معقولة.

طبيعة التقارير المالية

٤٦٤. ينطوي إعداد البيانات المالية على حكم الإدارة المتعلق بتطبيق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به على حقائق وظروف المنشأة. وبالإضافة إلى ذلك، تحتوي العديد من بنود البيانات المالية على قرارات أو تقييمات ذاتية أو درجة من الشك، وقد يكون هناك مجموعة من التفسيرات أو الأحكام المقبولة التي قد يتم إصدارها. وبناءً على ذلك، تخضع بعض بنود البيانات المالية لمستوى كامن من التنوع لا يمكن التخلص منه من خلال تطبيق إجراءات التدقيق الإضافية. فعلى سبيل المثال، عادة ما تكون الحالة كذلك فيما يتعلق بتقديرات محاسبية معينة. ومع ذلك، تقتضي معايير التدقيق الدولية أن يولي المدقق إعتباراً خاصاً لما إذا كانت التقديرات المحاسبية معقولة أم لا في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به والإفصاحات ذات العلاقة، إلى جانب الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في أحكام الإدارة.^{٢٠}

طبيعة إجراءات التدقيق

٤٧٤. هناك قيود عملية وقانونية على قدرة المدقق في الحصول على أدلة تدقيق. فعلى سبيل المثال:

- هناك احتمالية أن لا توفر الإدارة أو الآخرون، سواءً بشكل متعمد أو غير متعمد، المعلومات الكاملة المرتبطة بإعداد البيانات المالية أو تلك المعلومات التي قد طلبها المدقق. وبالتالي، لا يستطيع المدقق أن يكون متأكداً من اكتمال المعلومات، رغم أدائه

٢٠ معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ "تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"، ومعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ "تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية"، الفقرة ١٢.

لإجراءات التدقيق من أجل الحصول على تأكيد حول الحصول على كافة المعلومات ذات العلاقة.

- قد ينطوي الإحتيال على خطط معقدة ومنظمة بعناية تم تصميمها من أجل إخفائه. وبالتالي، قد تكون إجراءات التدقيق المستخدمة في جمع أدلة التدقيق غير فعالة في الكشف عن خطأ مقصود ينطوي مثلاً على مأمرة من أجل تزييف الوثائق، الأمر الذي قد يجعل المدقق يعتقد بأن أدلة التدقيق صحيحة بينما هي ليست كذلك. وليس المدقق مدرباً على إثبات صحة الوثائق وليس من المتوقع أن يكون خبيراً في ذلك.
- لا يعدّ التدقيق تحقيق رسمي في السلوكيات الخاطئة المزعومة. وبالتالي، لا يمنح المدقق صلاحيات قانونية خاصة، مثل صلاحية البحث التي قد تكون ضرورية لمثل هذا النوع من التحقيق.

إصدار التقارير المالية في مواعيدها والموازنة بين المنفعة والتكلفة

٤٨. إن مسألة الصعوبة أو الوقت أو التكلفة لا تشكل بحد ذاتها أساساً مشروعاً لبتجاهل المدقق القيام بإجراء تدقيق معين لا بديل عنه أو ليكتفي بأدلة تدقيق غير مقنعة تماماً. ويساعد التخطيط الملائم في توفير الوقت والموارد الكافيين لإجراء عملية التدقيق، وبصرف النظر عن ذلك، يميل مدى ارتباط المعلومات، وبالتالي قيمتها، إلى التلاشي مع مرور الوقت، وهناك توازن ينبغي تحقيقه بين مدى موثوقية المعلومات وتكلفتها. ويتم تحقيق ذلك في أطر معينة لإعداد التقارير المالية (أنظر مثلاً "إطار إعداد وعرض البيانات المالية" الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية). وبالتالي، يتوقع مستخدمو البيانات المالية بأن يكون المدقق رأياً حول البيانات المالية خلال فترة زمنية معقولة وبتكلفة معقولة أيضاً، مدركين أنه من غير الممكن تناول كافة المعلومات التي قد تكون متوفرة أو متباعدة كل مسألة بشكل شامل على افتراض أن المعلومات تنطوي على خطأ أو إحتيال حتى يتم إثبات عكس ذلك.

٤٩. وبناءً على ذلك، من الضروري أن يقوم المدقق بما يلي:

- تخطيط عملية التدقيق بحيث يتم أداؤها بطريقة فعالة؛
- بذل جهد مباشر في المجالات التي من المتوقع أن تحتوي على خطأ جوهري أكثر من غيرها، سواء كان ناجماً عن إحتيال أو خطأ، وبالمقابل بذل جهد أقل في المجالات الأخرى؛ و
- استخدام وسائل اختبار وغيرها من وسائل البحث عن أخطاء في مجموعة بيانات معينة.

٥٠. في ضوء الأساليب المبينة في الفقرة ٤٩، تحتوي معايير التدقيق الدولية على متطلبات لتخطيط وأداء عملية التدقيق وتقتضي من المدقق، من ضمن أمور أخرى، القيام بما يلي:

- أن يضع أساساً لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية ومستوى الإثبات من خلال أداء إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة؛^{٢١} و
- استخدام وسائل الاختبار وغيرها من الوسائل لفحص مجموعات من البيانات بطريقة توفر أساساً معقولاً للمدقق لكي يتوصل إلى إستنتاجات حول المجموعة.^{٢٢}

مسائل أخرى تؤثر على القيود الكامنة لعملية التدقيق

٥١أ. في حالة وجود تأكيدات أو مواضيع معينة، تعتبر التأثيرات المحتملة للقيود الكامنة على قدرة المدقق في الكشف عن الأخطاء الجوهرية هامة بشكل خاص. وتتضمن مثل هذه التأكيدات والمواضيع ما يلي:

- الإحتيال، وخاصة الإحتيال الذي تتورط فيه الإدارة العليا أو التأمير. أنظر معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ للحصول على نقاش أوسع حول الموضوع.
 - وجود واكتمال علاقات ومعاملات الطرف ذي العلاقة. أنظر معيار التدقيق الدولي ٢٣٥٥ للحصول على نقاش أوسع حول الموضوع.
 - حدوث عدم إمتثال للقوانين والأنظمة. أنظر معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ للحصول على نقاش أوسع حول الموضوع.
 - الأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تجعل منشأة معينة تتوقف عن العمل كمنشأة مستمرة. أنظر معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ للحصول على نقاش أوسع حول الموضوع.
- تحدد معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة إجراءات تدقيق خاصة للمساعدة في التقليل من تأثير القيود الكامنة.

٥٢أ. نظراً للقيود الكامنة في عملية تدقيق ما، هناك مخاطرة لا يمكن تجنبها تتلخص في أن بعض الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية قد لا يتم إكتشافها، رغم تخطيط وأداء عملية التدقيق بالشكل المناسب وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وبالتالي، فإن الإكتشاف اللاحق لخطأ جوهري ناتج عن إحتيال أو خطأ لا يدل بحد ذاته على إخفاق في إجراء عملية تدقيق ما وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. ومع ذلك، لا تعتبر القيود الكامنة لعملية التدقيق مبرراً لكي يكتفي المدقق بأدلة تدقيق غير مقنعة تماماً. ويتم تحديد ما إذا قام المدقق بعملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية من خلال إجراءات التدقيق المؤداة في الظروف القائمة ومدى كفاية وملائمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها نتيجة لذلك ومدى ملائمة تقرير المدقق بناء على تقييم لتلك الأدلة في ضوء الأهداف الكلية للمدقق.

٢١ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرات ٥-١٠.

٢٢ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠؛ معيار التدقيق الدولي ٥٠٠؛ معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ "الإجراءات التحليلية"؛ معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ "أخذ عينات التدقيق".

٢٣ معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ "الأطراف ذات العلاقة".

٢٤ معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ "مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية".

٢٥ معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ "المنشأة المستمرة".

إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

طبيعة معايير التدقيق الدولية (المرجع: الفقرة ١٨)

٥٣. توفر معايير التدقيق الدولية، عند اعتبارها معاً، معاييراً لعمل المدقق المتعلق بتحقيق الأهداف الكلية للمدقق. وتتناول معايير التدقيق الدولية المسؤوليات العامة للمدقق، إلى جانب إعتبرات إضافية ذات علاقة بتطبيق هذه المسؤوليات على مواضيع خاصة.

٥٤. يتم توضيح نطاق وتاريخ نفاذ وأي محدد خاص حول قابلية تطبيق معيار تدقيق دولي محدد في المعيار نفسه. وما لم يذكر غير ذلك في معيار التدقيق الدولي، يسمح للمدقق بتطبيق معيار تدقيق دولي معين قبل تاريخ النفاذ المحدد فيه.

٥٥. لدى إجراء عملية تدقيق، قد يتعين على المدقق الإمتثال لمتطلبات قانونية أو تنظيمية بالإضافة إلى معايير التدقيق الدولية. لا تسود معايير التدقيق الدولية على القانون أو النظام الذي يحكم عملية تدقيق للبيانات المالية. وفي حال إختلف ذلك القانون أو النظام عن معايير التدقيق الدولية، فإن عملية تدقيق يتم إجراؤها بموجب قانون أو نظام فقط لن تمتثل لمعايير التدقيق الدولية تلقائياً.

٥٦. كما قد يجري المدقق عملية التدقيق وفقاً لكل من معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الخاصة بمنطقة أو دولة معينة. وفي مثل هذه الحالات، بالإضافة إلى الإمتثال لكل معيار تدقيق دولي ذي علاقة بعملية التدقيق، قد يكون من الضروري أن يقوم المدقق بإجراءات تدقيق إضافية من أجل الإمتثال للمعايير ذات العلاقة في تلك المنطقة أو الدولة.

إعتبرات خاصة بعمليات التدقيق في القطاع العام

٥٧. إن معايير التدقيق الدولية مرتبطة بالعمليات في القطاع العام. ومع ذلك، قد تتأثر مسؤوليات المدقق في القطاع العام بأمر التكاليف بعملية التدقيق أو الإلتزامات المفروضة على منشآت القطاع العام الناشئة من قانون أو نظام أو سلطة أخرى (مثل التوجيهات الوزارية أو متطلبات السياسة الحكومية أو قرارات السلطة التشريعية)، والتي قد تشمل نطاقاً أوسع من إجراء عملية تدقيق للبيانات المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. ولا يتم تناول هذه المسؤوليات الإضافية في معايير التدقيق الدولية، بل قد يتم تناولها في بيانات المنظمة الدولية لمؤسسات التدقيق العليا أو هيئات وضع المعايير الوطنية، أو في دليل تضعه هيئات التدقيق الحكومية.

محتوى معايير التدقيق الدولية (المرجع: الفقرة ١٩)

٥٨. بالإضافة إلى الأهداف والمتطلبات (يتم التعبير عن المتطلبات في معايير التدقيق الدولية باستخدام كلمة "ينبغي")، يحتوي معيار التدقيق الدولي على إرشاد ذي علاقة على شكل التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى. كما قد يحتوي على مادة تمهيدية توفر سياقاً مرتبطاً بفهم معيار التدقيق الدولي بشكل ملائم، وتعريفات. وبالتالي، فإن كامل نص معيار تدقيق دولي مرتبط بفهم الأهداف المبينة في المعيار والتطبيق الملائم لمتطلباته.

٥٩١. يوفر التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى، حيث تقتضي الضرورة، توضيحاً إضافياً لمتطلبات معيار تدقيق دولي وإرشاداً حول تنفيذها. وعلى وجه الخصوص، قد:

- يوضح بشكل أكثر دقة ما يعنيه متطلب معين وما الذي يهدف إلى تغطيته.
- يتضمن أمثلة على إجراءات قد تكون مناسبة في الظروف القائمة.

وحيث أن هذا الإرشاد لا يفرض بحد ذاته متطلباً، إلا أنه مرتبط بالتطبيق الملائم لمتطلبات معيار تدقيق دولي معين. كما قد يوفر التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى معلومات خلفية حول المسائل التي يتم تناولها في معيار تدقيق دولي.

٦٠١. تشكل الملاحق جزءاً من التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى. وإن الهدف والإستخدام المرادين من ملحق معين موضحان في متن معيار التدقيق الدولي ذي العلاقة أو في عنوان ومقدمة الملحق ذاته.

٦١١. قد تتضمن المادة التمهيديّة، حسب الحاجة، مثل هذه المسائل كتوضيح لما يلي:

- هدف ونطاق معيار التدقيق الدولي، بما في ذلك ما إذا كان المعيار مرتبطاً بمعايير التدقيق الدولية الأخرى.
- موضوع معيار التدقيق الدولي.
- مسؤوليات المدقق والآخرين فيما يتعلق بموضوع معيار التدقيق الدولي.
- السياق الذي تم فيه وضع معيار التدقيق الدولي.

٦٢١. قد يتضمن معيار تدقيق دولي معين، في قسم منفصل تحت عنوان "التعريفات"، وصفاً للمعاني التي تحملها مصطلحات معينة لأهداف معايير التدقيق الدولية. ويتم توفير هذه المعاني للمساعدة على التطبيق والتفسير المتوافقين لمعايير التدقيق الدولية، ولا يقصد منها التجاوز عن التعريفات التي قد يتم تحديدها لأهداف أخرى، سواءً بموجب قانون أو نظام أو غير ذلك. وما لم تتم الإشارة إلى غير ذلك، ستكون لهذه المصطلحات المعاني نفسها في معايير التدقيق الدولية. وتحتوي قائمة المصطلحات المتعلقة بالمعايير الدولية الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية في دليل المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة المنشور من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين على قائمة كاملة بالمصطلحات المبينة في معايير التدقيق الدولية. كما تتضمن توصيفات لمصطلحات أخرى موجودة في معايير التدقيق الدولية وذلك من أجل المساعدة على تفسيرها وترجمتها بشكل مشترك ومتسق.

٦٣١. حيث يكون مناسباً، يتم تضمين إعتبارات إضافية خاصة بعمليات تدقيق المنشآت الصغيرة ومنشآت القطاع العام في التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى لمعيار تدقيق دولي معين. وتساعد هذه الإعتبارات الإضافية على تطبيق متطلبات المعيار لدى تدقيق هذه المنشآت، إلا أنها لا تحد أو تقلص من مسؤولية المدقق فيما يتعلق بتطبيق متطلبات معايير التدقيق الدولية والإمتثال لها.

إعتبرات خاصة بالمنشآت الصغيرة

٦٤أ. لأهداف تخصيص إعتبرات إضافية لعمليات تدقيق المنشآت الصغيرة، تشير عبارة "المنشأة الصغيرة" إلى منشأة تملك خصائص نوعية مثل:

(أ) تركيز الملكية والإدارة في يد عدد قليل من الأفراد (عادة ما يكون فرداً واحداً - إما شخصاً طبيعياً أو مؤسسة أخرى تملك المنشأة شريطة أن يتصف المالك بالخصائص النوعية ذات العلاقة)؛ و

(ب) واحدة أو أكثر من النقاط التالية:

- (١) معاملات مباشرة أو غير معقدة؛
- (٢) حفظ سجلات بشكل بسيط؛
- (٣) عدد قليل من خطوط الأعمال وعدد قليل من المنتجات ضمن خطوط الأعمال؛
- (٤) عدد قليل من أنظمة الرقابة الداخلية؛
- (٥) عدد قليل من مستويات الإدارة التي تتحمل مسؤولية مجموعة واسعة من أنظمة الرقابة؛ و
- (٦) عدد قليل من الموظفين، حيث يقع على عاتق العديد منهم مجموعة واسعة من المهام.

لا تعدّ هذه الخصائص النوعية شاملة، ولا تقتصر على المنشآت الصغيرة بشكل حصري، ولا تتصف المنشآت الصغيرة بالضرورة بكافة هذه الخصائص.

٦٥أ. تم وضع الإعتبرات الخاصة بالمنشآت الصغيرة المشمولة في معايير التدقيق الدولية بشكل أساسي مع الأخذ بعين الإعتبار المنشآت غير المدرجة. ومع ذلك، قد تكون بعض الإعتبرات مفيدة في عمليات تدقيق المنشآت المدرجة الصغيرة.

٦٦أ. تشير معايير التدقيق الدولية إلى مالك منشأة صغيرة مشارك في إدارة المنشأة على أساس يومي باسم "المالك - المدير".

الأهداف المبينة في معايير التدقيق الدولية المختلفة (المرجع: الفقرة ٢١)

٦٧أ. يحتوي كل معيار تدقيق دولي على هدف واحد أو أكثر يربط بين المتطلبات والأهداف الكلية للمدقق. ويقصد بالأهداف الواردة في معايير التدقيق الدولية المختلفة أن يركز المدقق على النتائج المرغوبة في المعيار، حيث تكون محددة بشكل يضمن مساعدة المدقق في الأمور يلي:

- فهم الأمور التي تحتاج إلى تحقيق وحيث تقتضي الضرورة، الوسائل المناسبة للقيام بذلك؛ و

- تحديد ما إذا كانت هناك حاجة إلى القيام بالمزيد من أجل تحقيق الأهداف في ظل الظروف الخاصة بالمنشأة.

٦٨أ. يجب فهم الأهداف ضمن سياق الأهداف الكلية للمدقق المذكورة في الفقرة ١١ في هذا المعيار.

وفيما يتعلق بالأهداف الكلية للمدقق، تخضع القدرة على تحقيق هدف واحد منها للقيود الكامنة لعملية التدقيق بنفس القدر.

٦٩١. لدى استخدام الأهداف، يتعين على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار العلاقات المتبادلة بين معايير التدقيق الدولية. ويعود ذلك، وفقاً لما هو موضح في الفقرة ٥٣٠، إلى أن معايير التدقيق الدولية تتناول في بعض الحالات المسؤوليات العامة بينما تتناول في الحالات الأخرى تطبيق هذه المسؤوليات على مواضيع محددة. فعلى سبيل المثال، يقتضي هذا المعيار أن يتبنى المدقق موقفاً من التشكك المهني؛ ويعد ذلك ضرورياً في كافة جوانب تخطيط وأداء عملية التدقيق دون أن يتم تكراره كمتطلب لكل معيار تدقيق دولي. ولتوضيح ذلك بتفصيل أكبر، يحتوي معيار التدقيق الدولي ٣١٥ ومعيار التدقيق الدولي ٣٣٠، من بين أمور أخرى، على أهداف ومتطلبات تتناول مسؤوليات المدقق المتعلقة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية من أجل الإستجابة لهذه المخاطر المقيمة، على التوالي؛ وتطبق هذه الأهداف والمتطلبات أثناء عملية التدقيق. وقد يتم توسيع نطاق معيار تدقيق دولي يتناول جوانب محددة من عملية التدقيق (مثل معيار التدقيق الدولي ٥٤٠) ليشمل كيفية تطبيق الأهداف والمتطلبات الواردة في معايير التدقيق الدولية المذكورة مثل معيار التدقيق الدولي ٣١٥ ومعيار التدقيق الدولي ٣٣٠ وذلك فيما يتعلق بموضوع المعيار ذي العلاقة دون أن يكررها. وبناءً على ذلك، لدى تحقيق الأهداف المذكورة في معيار التدقيق الدولي ٥٤٠، يولي المدقق عناية لأهداف ومتطلبات معايير التدقيق الدولية الأخرى ذات العلاقة.

إستخدام الأهداف لتحديد الحاجة إلى أداء إجراءات تدقيق إضافية (المرجع: الفقرة ٢١(أ))

٧٠١. إن متطلبات معايير التدقيق الدولية مصممة لتمكن المدقق من تحقيق الأهداف المحددة في هذه المعايير، وبالتالي تحقيق الأهداف الكلية للمدقق. وبالتالي، من المتوقع أن يوفر التطبيق المناسب لمتطلبات معايير التدقيق الدولية من قبل المدقق أساساً كافياً ليحقق تلك الأهداف. ومع ذلك، بما أن ظروف عمليات التدقيق تتباين على نطاق واسع ولا يمكن توقع كافة الظروف في معايير التدقيق الدولية، يقع على عاتق المدقق تحديد إجراءات التدقيق اللازمة لتلبية متطلبات هذه المعايير وتحقيق الأهداف. وفي ظروف عملية ما، قد تنشأ مسائل معينة تتطلب من المدقق أداء إجراءات تدقيق إلى جانب تلك التي تقتضيها معايير التدقيق الدولية وذلك في سبيل تحقيق الأهداف المحددة في هذه المعايير.

إستخدام الأهداف في تقييم ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة (المرجع: الفقرة ٢١(ب))

٧١١. يتعين على المدقق استخدام الأهداف لتقييم ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة في سياق الأهداف الكلية للمدقق. وفي حال توصل المدقق نتيجة لذلك إلى أن أدلة التدقيق غير كافية وغير مناسبة، فقد يتبع واحدة أو أكثر من الأساليب التالية من أجل تحقيق متطلب الفقرة ٢١(ب):

- تقييم ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق إضافية، أو سيتم الحصول عليها، نتيجة للإمتثال لمعايير التدقيق الدولية الأخرى؛
- توسيع نطاق العمل المؤدى في تطبيق متطلب واحد أو أكثر؛ أو

- أداء إجراءات أخرى يرى المدقق أنها ضرورية في الظروف القائمة.

حيث يكون من المتوقع أن أياً من النقاط السابقة عملي أو ممكن في الظروف القائمة، لن يكون المدقق قادراً على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ويتعين عليه بموجب معايير التدقيق الدولية أن يحدد التأثير على تقرير المدقق أو على قدرة المدقق على إكمال العملية.

الإمتثال للمتطلبات ذات العلاقة

المتطلبات ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ٢٢)

٧٢أ. في بعض الحالات، قد يكون معيار تدقيق دولي معين غير ذي علاقة (وبالتالي كافة متطلباته) في الظروف القائمة. فعلى سبيل المثال، إذا لم تملك المنشأة وظيفة تدقيق داخلي، فلن تكون أي من الأمور الواردة في معيار التدقيق الدولي ٦١٠^{٢٦} مرتبطة.

٧٣أ. قد يحتوي معيار تدقيق دولي ذي علاقة على متطلبات شرطية. ويكون هذا المتطلب ذا علاقة عندما تنطبق الظروف التي يتم تصورها في المتطلب ويكون الشرط قائماً. وبشكل عام، ستظهر الحالة الشرطية لمتطلب معين إما صراحة أو ضمناً، ومثال ذلك:

- يمثل متطلب تعديل رأي المدقق في حال وجود محدد على النطاق^{٢٧} متطلباً شرطياً صريحاً.

- إن متطلب الإبلاغ عن حالات القصور الهامة في الرقابة الداخلية المحددة أثناء عملية التدقيق إلى المكلفين بالحوكمة^{٢٨}، والذي يعتمد على وجود حالات القصور الهامة المحددة هذه؛ ومتطلب الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالعرض والإفصاح عن معلومات القطاع وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به^{٢٩} الذي يعتمد على ذلك الإطار الذي يقتضي أو يسمح بمثل هذا الإفصاح، يمثلان متطلبات شرطية ضمنية.

وفي بعض الحالات، قد يتم التعبير عن متطلب معين على أنه شرطي بموجب القانون أو النظام المعمول به. فعلى سبيل المثال، قد يتعين على المدقق الإنسحاب من عملية التدقيق، حيث يكون الإنسحاب ممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به، أو قد يتعين على المدقق القيام بعمل ما، ما لم يكون محظوراً بموجب القانون أو النظام. وبالإعتماد على المنطقة، قد يكون التصريح أو الحظر لقانوني أو التنظيمي صريحاً أو ضمناً.

٢٦ معيار التدقيق الدولي ٦١٠ "إستخدام عمل المدققين الداخليين".

٢٧ معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"، الفقرة ١٣.

٢٨ معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ "الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، الفقرة ٩.

٢٩ معيار التدقيق الدولي ٥٠١ "أدلة التدقيق - إعتبارات محددة لبنود مختارة"، الفقرة ١٣.

الحياد عن متطلب معين (المرجع: الفقرة ٢٣)

٧٤. يحدد معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ متطلبات التوثيق في الحالات الإستثنائية التي يحيد فيها المدقق عن متطلب ذي علاقة^{٣٠}. ولا تدعو معايير التدقيق الدولية إلى الإمتثال لمتطلب غير ذي علاقة بظروف عملية التدقيق.

الإخفاق في تحقيق هدف معين (المرجع: الفقرة ٢٤)

٧٥. إن تحقيق هدف معين أو عدم تحقيقه هو مسألة تعود إلى الحكم المهني للمدقق. ويأخذ الحكم بعين الإعتبار نتائج إجراءات التدقيق المؤداة للإمتثال لمتطلبات معايير التدقيق الدولية، وتقييم المدقق لما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة وما إذا كانت هناك حاجة إلى القيام بالمزيد في الظروف الخاصة لعملية التدقيق من أجل تحقيق الأهداف المذكورة في معايير التدقيق الدولية. وبالتالي، تتضمن الظروف التي تؤدي إلى حدوث إخفاق في تحقيق هدف معين ما يلي:

- منع المدقق من الإمتثال للمتطلبات ذات العلاقة في معيار تدقيق دولي معين.
- يظهر أن الهدف غير عملي أو غير ممكن لينفذ المدقق إجراءات التدقيق الإضافية أو ليحصل على أدلة تدقيق إضافية حسبما يراه ضرورياً من خلال إستخدام الأهداف وفقاً للفقرة ٢١، كأن ينتج ذلك عن وجود محدد على أدلة التدقيق المتوفرة.

٧٦. توفر وثائق التدقيق التي تلبى متطلبات معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ ومتطلبات التوثيق الخاصة الواردة في معايير التدقيق الدولية الأخرى ذات العلاقة أدلة حول الأساس الذي إستخدمه المدقق ليتوصل إلى إستنتاج حول تحقيق الأهداف الكلية للمدقق. وحيث أنه من غير الضروري أن يوثق المدقق تحقيق الأهداف المختلفة بشكل منفصل (كما في قائمة مراجعة مثلاً)، إلا أن توثيق الإخفاق في تحقيق هدف معين يساعد المدقق في تقييم ما إذا منعه هذا الإخفاق من تحقيق الأهداف الكلية للمدقق أم لا.

٣٠ معيار التدقيق الدولي ٢٣٠، الفقرة ١٢.

معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الإتفاق على شروط التكليف بالتدقيق

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي
تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ)

المحتويات

الفقرة	المقدمة
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٢	تاريخ النفاذ.....
٣	الهدف.....
٥-٤	التعريفات.....
	المتطلبات.....
٨-٦	الشروط المسبقة لعملية التدقيق.....
١٢-٩	الإتفاق على شروط عملية التدقيق.....
١٣	عمليات التدقيق المتكررة.....
١٧-١٤	قبول إجراء تغيير على شروط التكليف بالتدقيق.....
٢١-١٨	إعتبرات إضافية في قبول العملية.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
١أ	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٢٠أ-٢أ	الشروط المسبقة لعملية التدقيق.....
٢٧أ-٢١أ	الإتفاق على شروط عملية التدقيق.....
٢٨أ	عمليات التدقيق المتكررة.....
٣٣أ-٢٩أ	قبول إجراء تغيير على شروط التكليف بالتدقيق.....
٣٧أ-٣٤أ	إعتبرات إضافية في قبول العملية.....
	الملحق ١: مثال على كتاب تعيين لعملية تدقيق
	الملحق ٢: تحديد إمكانية قبول أطر الأهداف العامة

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٢١٠ "الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإتفاق على شروط التكاليف بالتدقيق مع الإدارة وحيث يكون مناسباً، مع المكلفين بالحوكمة. ويتضمن ذلك تحديد توفر شروط مسبقة معينة لإجراء عملية تدقيق، حيث تقع هذه المسؤولية على عاتق الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة. ويتناول معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ تلك الجوانب المتعلقة بقبول العملية التي تقع ضمن سيطرة المدقق. (المرجع: الفقرة ١١)

تاريخ النفاذ

٢. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٣. إن هدف المدقق هو قبول عملية تدقيق معينة أو الاستمرار فيها فقط في حال الإتفاق على الأساس الذي سيتم أداء العملية بناءً عليه، وذلك من خلال:

(أ) تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لعملية التدقيق متوفرة أم لا؛ و

(ب) التأكيد على وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة وحيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة حول شروط التكاليف بالتدقيق.

التعريفات

٤. لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:

شروط مسبقة لعملية تدقيق (Preconditions for an audit) – استخدام الإدارة لإطار مقبول لإعداد التقارير المالية لدى إعداد البيانات المالية وإتفاق الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة على الإفتراض^٢ الذي سيتم إجراء عملية التدقيق على أساسه.

٥. لأهداف هذا المعيار، يجب قراءة مصطلح "إدارة" (Management) هنا فيما بعد على أنه تشير إلى "الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة".

المتطلبات

الشروط المسبقة لعملية التدقيق

٦. في سبيل تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لعملية تدقيق معينة متوفرة أم لا، ينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:

١ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية".
٢ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، الفقرة ١٣.

(أ) تحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية الذي سيتم تطبيقه لدى إعداد البيانات المالية مقبولاً أم لا؛ و (المرجع: الفقرات أ٢- أ١٠)

(ب) الحصول على موافقة الإدارة على أنها تقر وتدرك مسؤوليتها عن الأمور التالية: (المرجع: الفقرات أ١١- أ١٤، و أ٢٠)

(١) إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، بما في ذلك العرض العادل لها حيث يكون ذلك ذو علاقة؛ (المرجع: الفقرة أ١٥)

(٢) الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضرورياً من أجل التمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ؛ و (المرجع: الفقرات أ١٦- أ١٩)

(٣) تزويد المدقق بما يلي:

أ. الوصول إلى كافة المعلومات التي تعلم الإدارة بأنها مرتبطة بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق وغيرها من المسائل؛

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المدقق من الإدارة لهدف عملية التدقيق؛ و

ج. وصول غير مقيد إلى الأشخاص الذين يعملون في المنشأة والذين يرى المدقق بأنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.

فرض قيد على النطاق قبل قبول عملية التدقيق

٧. في حال فرضت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة قيلاً على نطاق عمل المدقق فيما يخص عملية تدقيق مقترحة بحيث يعتقد المدقق بأنه هذا القيد سيؤدي إلى حجب المدقق لرأيه حول البيانات المالية، فينبغي ألا يقبل عملية مقيدة كهذه كعملية تدقيق، إلا في حال اقتضى القانون أو النظام القيام بذلك.

عوامل أخرى تؤثر على قبول عملية التدقيق

٨. في حال عدم توفر الشروط المسبقة لعملية تدقيق معينة، ينبغي أن يناقش المدقق المسألة مع الإدارة. وما لم يقتضى القانون أو النظام القيام بذلك، ينبغي ألا يقبل المدقق عملية التدقيق المقترحة:

(أ) في حال قرر المدقق أن إطار إعداد التقارير المالية الذي سيتم تطبيقه في إعداد البيانات المالية غير مقبول، باستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة أ١٩؛ أو

(ب) في حال عدم الحصول على الموافقة المشار إليها في الفقرة أ٦(ب).

الإتفاق على شروط عملية التدقيق

٩. ينبغي أن يتفق المدقق مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على شروط التكاليف بالتدقيق، حسبما يكون مناسباً. (المرجع: الفقرة ٢١١)
١٠. مع مراعاة الفقرة ١١، ينبغي تدوين شروط التكاليف بالتدقيق المتفق عليها في كتاب تعيين عملية التدقيق أو شكل مناسب آخر من أشكال الإتفاقيات الخطية وينبغي أن يشتمل على ما يلي:
- (أ) هدف ونطاق عملية تدقيق البيانات المالية؛
- (ب) مسؤوليات المدقق؛
- (ج) مسؤوليات الإدارة؛
- (د) تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في إعداد البيانات المالية؛ و
- (هـ) الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأية تقارير سيصدرها المدقق وبيان باحتمالية وجود ظروف قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه المتوقعين.

١١. في حال نصّ القانون أو النظام بتفصيل وافٍ على شروط التكاليف بالتدقيق المشار إليها في الفقرة ١٠، فلن يحتاج المدقق إلى تدوينها في إتفاقية خطية، بل تدوين حقيقة أن هذا القانون أو النظام ينطبق وأن الإدارة تقر وتدرك مسؤولياتها الموضحة في الفقرة ٦(ب). (المرجع: الفقرات ٢٢١، ٢٢٦-٢٧١)

١٢. في حال نصّ القانون أو النظام على مسؤوليات للإدارة مماثلة لتلك الموضحة في الفقرة ٦(ب)، فقد يرى المدقق، حسب حكمه، بأن القانون أو النظام يشتمل على مسؤوليات مكافئة من حيث نفاذ المفعول لتلك الموضحة في تلك الفقرة. وفيما يتعلق بتلك المسؤوليات المكافئة، قد يستخدم المدقق الصياغة المستخدمة في القانون أو النظام من أجل توضيحها في إتفاقية خطية. أما فيما يتعلق بالمسؤوليات الغير منصوص عليها في قانون أو نظام بحيث يكون مفعولها مكافئاً، فينبغي أن يُستخدم في الإتفاقية الخطية الوصف المذكور في الفقرة ٦(ب). (المرجع: الفقرة ٢٦١)

عمليات التدقيق المتكررة

١٣. في عمليات التدقيق المتكررة، ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا كانت الظروف تقتضي تنقيح شروط التكاليف بالتدقيق وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير المنشأة بشروط التكاليف القائمة. (المرجع: الفقرة ٢٨١)

قبول إجراء تغيير على شروط التكاليف بالتدقيق

١٤. ينبغي ألا يوافق المدقق على إجراء تغيير على شروط التكاليف بالتدقيق عند عدم وجود مبرر معقول للقيام بذلك. (المرجع: الفقرات ٢٩١-٣١١)
١٥. في حال طلب من المدقق، قبل استكمال عملية التدقيق، تغيير عملية التدقيق إلى عملية تتقل

مستوى أقل من التأكيد، فينبغي أن يحدد ما إذا كان هناك مبرر معقول للقيام بذلك أم لا.
(المرجع: الفقرتان ٣٢١-٣٣١)

١٦. في حال تغيير شروط التكاليف بالتدقيق، ينبغي أن يتفق المدقق والإدارة على الشروط الجديدة للعملية ويقومون بتدوينها في كتاب تعيين أو شكل مناسب آخر من أشكال الإتفاقيات الخطية.

١٧. في حال كان المدقق غير قادر على الإتفاق على إجراء تغيير شروط التكاليف بالتدقيق ولا تسمح له الإدارة بالاستمرار في عملية التدقيق الأصلية، فينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:

- (أ) الإنسحاب من عملية التدقيق حيث يكون ذلك ممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به؛ و
(ب) تحديد ما إذا كان هناك أي التزام، سواءً كان التزاماً تعاقدياً أو غير ذلك، يقتضي الإبلاغ عن الظروف إلى الأطراف الآخرين، مثل المكلفين بالحوكمة أو المالكين أو الهيئات التنظيمية.

إعتبرات إضافية في قبول العملية

معايير إعداد التقارير المالية المدعومة بقانون أو نظام

١٨. في حال كانت معايير إعداد التقارير المالية الموضوعية من قبل هيئة وضع معايير غير مرخصة أو معترف بها مدعومة بقانون أو نظام، ينبغي أن يحدد المدقق ما إذا كانت هناك أية تعارضات بين معايير إعداد التقارير المالية والمتطلبات الإضافية. وفي حال وجود مثل هذه التعارضات، ينبغي أن يناقش المدقق مع الإدارة طبيعة المتطلبات الإضافية وينبغي أن يتفقا على ما إذا:

- (أ) كان من الممكن تحقيق المتطلبات الإضافية من خلال الإفصاحات الإضافية في البيانات المالية؛ أو
(ب) كان من الممكن تعديل وصف إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في البيانات المالية بناءً على ذلك.

في حال كان القيام بأي من النقطتين أعلاه ممكناً، ينبغي أن يحدد المدقق ما إذا سيكون من الضروري تعديل رأي المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥^٣ (المرجع: الفقرة ٣٤١)

إطار إعداد التقارير المالية المنصوص عليه في القانون أو النظام - المسائل الأخرى التي تؤثر على القبول

١٩. في حال قرر المدقق بأن إطار إعداد التقارير المالية المنصوص عليه في القانون أو النظام قد يكون غير مقبول إلا لحقيقة أنه منصوص عليه في القانون أو النظام، فينبغي أن يقبل المدقق عملية التدقيق فقط في حال توفر الشروط التالية: (المرجع: الفقرة ٣٥١)

- (أ) موافقة الإدارة على توفير إفصاحات إضافية في البيانات المالية مطلوبة لتجنب أن تكون البيانات المالية مضللة؛ و

³ معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ "التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل".

(ب) الإقرار في شروط التكاليف بالتدقيق بأن:

(١) تقرير المدقق حول البيانات المالية سيحتوي على فقرة تأكيد لمسألة ما بحيث

توجه إنتباه المستخدمين إلى الإفصاحات الإضافية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٦؛^٤ و

(٢) ألا يحتوي رأي المدقق حول البيانات المالية على عبارات "العرض بشكل عادل،

من كافة الجوانب الهامة" أو "توفير وجهة نظر صحيحة وعادلة" وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به ، ما لم يقتضي القانون أو النظام من المدقق التعبير عن رأيه باستخدام تلك العبارات.

٢٠. في حال عدم توفر الشروط المفصلة في الفقرة ١٩ وفي حال اقتضى القانون أو النظام من

المدقق تنفيذ عملية التدقيق، فينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:

(أ) تقييم تأثير الطبيعة المضللة للبيانات المالية في تقرير المدقق؛ و

(ب) تضمين إشارة مناسبة إلى هذه المسألة في شروط التكاليف بالتدقيق.

تقرير المدقق المنصوص عليه في القانون أو النظام

٢١. في بعض الحالات، ينص القانون أو النظام الخاص بالمنطقة ذات العلاقة على الشكل عام أو

الصياغة المستخدمة في تقرير المدقق بشكل أو شروط تختلف جوهرياً عن متطلبات معايير التدقيق الدولية. وفي هذه الظروف، ينبغي أن يقيم المدقق ما يلي:

(أ) ما إذا قد يسيء المستخدمون فهم التأكيد الذي تم الحصول عليه من عملية تدقيق البيانات المالية وإذا كان الحال كذلك،

(ب) ما إذا كان من الممكن أن يقلل تضمين توضيح إضافي في تقرير المدقق من حدوث سوء الفهم المحتمل.^٥

في حال توصل المدقق إلى أن التوضيح الإضافي في تقرير المدقق لا يمكن أن يقلل من حدوث

سوء الفهم المحتمل، فينبغي ألا يقبل عملية التدقيق، إلا في حال إقتضى القانون أو النظام قبولها.

ولا تمثل عملية تدقيق مؤداة وفقاً لمثل هذا القانون أو النظام لمعايير التدقيق الدولية. وبالتالي،

ينبغي ألا يورد المدقق أية إشارة في تقرير المدقق إلى عملية التدقيق التي يتم إجراؤها وفقاً

لمعايير التدقيق الدولية.^٦ (المرجع: الفقرتان ٣٦١-٣٧١)

٤ معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ "فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل".

٥ معيار التدقيق الدولي ٧٠٦.

٦ أنظر أيضاً معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ "تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية"، الفقرة ٤٣.

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا (المرجع: الفقرة ١)

١١. قد يتم قبول عمليات التأكيد، التي تحتوي على عمليات تدقيق، فقط في حال وجد الممارس بأنه سيتم تحقيق متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة مثل الإستقلالية والكفاءة المهنية، وعندما تتصف العملية بخصائص معينة.^٧ ويتناول معيار التدقيق الدولي ٢٢٠^٨ مسؤوليات المدقق المتعلقة بمتطلبات السلوك الأخلاقي في سياق قبول عملية تدقيق ما وإلى الحد الذي تكون فيه ضمن سيطرة المدقق. ويتناول هذا المعيار تلك المسائل (أو الشروط المسبقة) التي تقع ضمن سيطرة المنشأة والتي يصبح من الضروري بناء عليها أن يتفق المدقق وإدارة المنشأة.

الشروط المسبقة لعملية التدقيق

إطار إعداد التقارير المالية (المرجع: الفقرة ٦(أ))

٢١. إن شرط قبول عملية تأكيد ما هو أن تكون المعايير المشار إليها في تعريف عملية التأكيد مناسبة ومتوفرة للمستخدمين المستهدفين.^٩ وإن المعايير هي عبارة عن المقاييس المستخدمة في تقييم أو قياس الموضوع بما في ذلك، حيث يكون ذلك ذو علاقة، مقاييس العرض والإفصاح. وتمكّن المعايير المناسبة من إجراء تقييم أو قياس متوافق بشكل معقول لموضوع معين ضمن سياق الحكم المهني. ولأهداف معايير التدقيق الدولية، يوفر إطار إعداد التقارير المالية المعايير التي يستخدمها المدقق لتدقيق البيانات المالية، بما في ذلك حيث يكون مرتبطاً العرض العادل لها.

٣١. في غياب إطار مقبول لإعداد التقارير المالية، لا تملك الإدارة أساساً مناسباً لعرض البيانات المالية ولا يملك المدقق معايير مناسبة لتدقيق البيانات المالية. وفي العديد من الحالات، قد يفترض المدقق أن إطار إعداد التقارير المالية المعمول به مقبول وفقاً لما هو موضح في الفقرتين ٨-٩١.

تحديد إمكانية قبول إطار إعداد التقارير المالية

٤١. تتضمن العوامل المرتبطة بتحديد المدقق لإمكانية قبول إطار إعداد التقارير المالية الذي سيتم تطبيقه في إعداد البيانات المالية ما يلي:

- طبيعة المنشأة (على سبيل المثال، ما إذا كانت مؤسسة أعمال أو منشأة في القطاع العام أو منظمة غير ربحية)؛
- هدف البيانات المالية (على سبيل المثال، ما إذا كانت معدة لتلبية إحتياجات مشتركة للمعلومات المالية من قبل مجموعة واسعة ممن أو إحتياجات مستخدمين محددين للمعلومات المالية)؛

^٧ "إطار العمل الدولي لعمليات التأكيد"، الفقرة ١٧.

^٨ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرات ٩-١١.

^٩ إطار العمل الدولي لعمليات التأكيد"، الفقرة ١٧(ب)(٢).

- طبيعة البيانات المالية (على سبيل المثال، ما إذا كانت البيانات المالية عبارة عن مجموعة كاملة من البيانات المالية أو بياناً مالياً مفرداً)؛ و
- ما إذا ينص القانون أو النظام على إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

٥٠. لا يشغل العديد من مستخدمي البيانات المالية مناصب تمكنهم من طلب البيانات المالية المعدة لأهداف خاصة من أجل تلبية إحتياجاتهم الخاصة من المعلومات. ورغم أنه لا يمكن تلبية كافة إحتياجات المستخدمين المحددين من المعلومات المالية، فهناك إحتياجات مشتركة للمعلومات المالية من قبل مجموعة واسعة من المستخدمين. ويشار إلى البيانات المالية المعدة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المصمم من أجل تلبية الإحتياجات المشتركة للمعلومات المالية من قبل مجموعة واسعة من المستخدمين باسم البيانات المالية ذات الهدف العام.

٦١. وفي بعض الحالات، سيتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار مصمم من أجل تلبية إحتياجات مستخدمي محددين للمعلومات المالية. ويشار إلى هذه البيانات باسم البيانات المالية ذات الهدف الخاص. وستحدد إحتياجات المستخدمين المستهدفين للمعلومات المالية إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في هذه الظروف. ويناقش معيار التدقيق الدولي ٨٠٠ إمكانية قبول إطار إعداد التقارير المالية المصمم لتلبية إحتياجات المستخدمين المحددين للمعلومات المالية.^{١٠}

٧١. قد تتم مواجهة حالات قصور في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به تدل على إن الإطار غير مقبول وذلك بعد قبول عملية التدقيق. وعندما ينص القانون أو النظام على إستخدام ذلك الإطار، تنطبق متطلبات الفقرتان ١٩-٢٠. أما عندما لا ينص القانون أو النظام على ذلك، فقد تقرر الإدارة تبني إطاراً آخر مقبولاً. وعندما تقوم الإدارة بذلك، وفقاً لما تقتضيه الفقرة ١٦، يتم الإتفاق على شروط جديدة للتكاليف بالتدقيق لتعكس التغيير الذي طرأ على الإطار بما أن الشروط المتفق عليها مسبقاً لن تكون دقيقة بعد حدوث ذلك.

أطر الأهداف العامة

٨١. في الوقت الحاضر، لا يوجد أساس موضوعي وموثوق معترف به عموماً على مستوى العالم للحكم في إمكانية قبول أطر الأهداف العامة. وفي غياب مثل هذا الأساس، يفترض أن تكون معايير إعداد التقارير المالية الموضوعية من قبل هيئات مرخصة ومعترف بها في مجال تشريع المعايير ليتم إستخدامها من قبل أنواع معينة من المنشآت مقبولة في البيانات المالية ذات الهدف العام المعدة من قبل هذه المنشآت، شريطة أن تتبع هذه الهيئات عملية منظمة وشفافة تنطوي على المشاورة والنظر في وجهات نظر مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة. وتتضمن الأمثلة على معايير إعداد التقارير المالية هذه ما يلي:

١٠ معيار التدقيق الدولي ٨٠٠ "الإعتبرات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة"، الفقرة ٨.

- معايير إعداد التقارير المالية الموضوعة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
 - معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الموضوعة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ و
 - المبادئ المحاسبية الموضوعة من قبل هيئة وضع معايير مرخصة أو معترف بها في منطقة معينة، شريطة أن تتبع الهيئة عملية منظمة وشفافة تنطوي على المشاورة والنظر في وجهات نظر مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة.
- عادة ما يتم تحديد معايير إعداد التقارير المالية هذه كإطار إعداد التقارير المالية المعمول به بموجب القانون أو النظام الذي يحكم إعداد البيانات المالية ذات الهدف العام.

أطر إعداد التقارير المالية المنصوص عليها في القانون أو النظام ٩١. طبقاً للفقرة ٦(أ)، يتعين على المدقق تحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية الذي سيتم تطبيقه في إعداد البيانات المالية مقبولاً أم لا. وفي بعض المناطق، قد ينص القانون أو النظام على إطار إعداد التقارير المالية الذي سيتم استخدامه في إعداد البيانات المالية ذات الهدف العام لأنواع معينة من المنشآت. وفي غياب المؤشرات على عكس ذلك، يفترض أن يكون مثل هذا الإطار مقبولاً فيما يتعلق بالبيانات المالية ذات الهدف العام المعدة من قبل مثل هذه المنشآت. وفي حال اعتبر الإطار غير مقبول، تنطبق الفقرتان ١٩-٢٠.

المناطق التي لا تملك هيئات لوضع المعايير أو أطر منصوص عليها لإعداد التقارير المالية ١٠١. عندما تكون منشأة ما مسجلة أو عاملة في منطقة لا تملك هيئة وضع معايير مرخصة أو معترف بها، أو عندما لا ينص القانون أو النظام على استخدام إطار إعداد التقارير المالية، تحدد الإدارة الإطار الذي سيتم تطبيقه في إعداد البيانات المالية. ويحتوي الملحق ٢ على إرشادات حول تحديد إمكانية قبول أطر إعداد التقارير المالية في مثل هذه الظروف.

الإتفاق على مسؤوليات الإدارة (المرجع: الفقرة ٦(ب))

١١١. يتم إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على إفتراض أن الإدارة قد أقرت وأدركت بأنها تتحمل المسؤوليات الموضحة في الفقرة ٦(ب).^{١١} وفي مناطق معينة، قد يتم تحديد هذه المسؤوليات في القانون أو النظام. وفي مناطق أخرى، قد يوجد تعريف غير كافٍ لمثل هذه المسؤوليات أو قد لا يوجد تعريف قانوني أو تنظيمي لها. ولا تسود معايير التدقيق الدولية على القانون أو النظام في هذه المسائل. ومع ذلك، يقتضي مفهوم عملية تدقيق مستقلة ألا ينطوي دور المدقق على تحمل مسؤولية إعداد البيانات المالية أو الرقابة الداخلية في المنشأة، وأن يكون للمدقق توقع معقول حول الحصول على المعلومات اللازمة لعملية التدقيق إلى الحد

١١ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ٢٠.

الذي تكون فيه الإدارة قادرة على توفيرها أو تزويدها. وبناء على ذلك، يعتبر الإفتراض عنصراً أساسياً في إجراء عملية تدقيق مستقلة. وفي سبيل تجنب حدوث سوء فهم، يتم التوصل إلى إتفاق مع إدارة تقرر وتدرك بأنها تتحمل مثل هذه المسؤوليات كجزء من الإتفاق على شروط التكاليف بالتدقيق وتدوينها في الفقرات ٩-١٢.

١٢. إن طريقة توزيع مسؤوليات إعداد التقارير المالية بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة ستختلف طبقاً للموارد وهيكل المنشأة وأي قانون أو نظام ذي علاقة وأدوار الإدارة والمكلفين بالحوكمة داخل المنشأة. وفي معظم الحالات، يقع على عاتق الإدارة مسؤولية التنفيذ بينما يقع على عاتق المكلفين بالحوكمة مسؤولية الإشراف على الإدارة. وفي بعض الحالات، سيقع على عاتق المكلفين بالحوكمة، أو سيتحملون، مسؤولية المصادقة على البيانات المالية أو مراقبة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة المتعلقة بإعداد التقارير المالية. وفي المنشآت الكبيرة أو العامة، قد تتحمل مجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، مثل لجنة تدقيق ما، مسؤوليات إشرافية معينة.

١٣. يقتضي معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ أن يطلب المدقق من الإدارة توفير إقرارات خطية حول اضطلاعها بمسؤوليات معينة منوطاً بها.^{١٢} وبالتالي، قد يكون من المناسب إعلام الإدارة بأنه من المتوقع استلام مثل هذه الإقرارات، إلى جانب الإقرارات الخطية التي تقتضيها معايير التدقيق الدولية الأخرى وحيث تقتضي الضرورة، توفير إقرارات خطية تدعم أدلة التدقيق الأخرى المرتبطة بالبيانات المالية أو تأكيد واحد أو أكثر في البيانات المالية.

١٤. عندما لا تعترف الإدارة بمسؤولياتها أو توافق على توفير الإقرارات الخطية، فلن يكون المدقق قادراً على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.^{١٣} وفي مثل هذه الظروف، قد لا يكون من المناسب أن يقبل المدقق عملية التدقيق، إلا في حال اقتضى القانون أو النظام القيام بذلك. وفي الحالات التي يتعين فيها على المدقق قبول عملية التدقيق، قد يحتاج إلى توضيح أهمية هذه المسائل للإدارة، والمدلولات الخاصة بتقرير المدقق.

إعداد البيانات المالية (المرجع: الفقرة ٦(ب)(١))

١٥. تشتمل معظم أطر إعداد التقارير المالية على متطلبات تتعلق بعرض البيانات المالية؛ وفيما يتعلق بمثل هذه الأطر، يتضمن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية العرض. وفي حال استخدام إطار عرض عادل، تكمن أهمية هدف إعداد التقارير المتعلقة بالعرض العادل في أن يتضمن الإفتراض المتفق عليه مع الإدارة على إشارة خاصة إلى

١٢ معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ "إقرارات الإدارة"، الفقرتان ١٠-١١.

١٣ معيار التدقيق الدولي ٥٨٠، الفقرة ٢٦

العرض العادل، أو إلى مسؤولية ضمان أن توفر البيانات المالية "وجهة نظر صحيحة وعادلة" وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية.

الرقابة الداخلية (المرجع: الفقرة ٦(ب)(٢))

١٦٦. تلتزم الإدارة بالرقابة الداخلية حسبما تراه ضرورياً لتمكين عرض بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ. ويمكن أن تزود الرقابة الداخلية، مهما كانت فعالة، منشأة ما بتأكيد معقول فقط حول تحقيق أهداف المنشأة من إعداد التقارير المالية وذلك بسبب القيود الكامنة المفروضة على الرقابة الداخلية.^{١٤}

١٧٧. لا تعمل عملية تدقيق مستقلة مؤداة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية كبديل عن الالتزام بالرقابة الداخلية اللازمة لإعداد البيانات المالية من قبل الإدارة. وبناء على ذلك، يتعين على المدقق الحصول على موافقة إدارة تفر وتدرك مسؤولياتها المتعلقة بالرقابة الداخلية. ومع ذلك، لا تدل الموافقة المطلوبة بموجب الفقرة ٦(ب) (٢) على أن المدقق سيجد أن الرقابة الداخلية التي تلتزم بها الإدارة قد حققت هدفها أو أنها خالية من حالات القصور.

١٨٨. يعود تحديد نظام الرقابة الداخلية اللازم للتمكين من إعداد البيانات المالية إلى الإدارة. ويشتمل مصطلح "الرقابة الداخلية" على مجموعة واسعة من الأنشطة داخل العناصر التي يمكن وصفها ببيئة الرقابة؛ وعملية تقييم المخاطر لدى المنشأة؛ ونظام المعلومات، بما في ذلك عمليات مؤسسات الأعمال ذات العلاقة المرتبطة بإعداد التقارير المالية والاتصال؛ وأنشطة الرقابة؛ ومراقبة أنظمة الرقابة. ومع ذلك، لا يعكس هذا التقسيم بالضرورة كيف قد تصمم وتطبق وتلتزم منشأة معينة بنظام الرقابة الداخلية الخاص بها، أو كيف قد تصنف أي عنصر معين. ١٥ وسيعكس نظام الرقابة الداخلية لدى منشأة ما (على وجه الخصوص، الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظم المحاسبية) إحتياجات الإدارة ومدى تعقيد العمل وطبيعة المخاطر التي تخضع لها المنشأة والقوانين أو الأنظمة ذات العلاقة.

١٩٩. في بعض المناطق، قد يشير القانون أو النظام إلى مسؤولية الإدارة حول ملائمة الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظم المحاسبية. وفي بعض الحالات، قد تفترض الممارسة العامة وجود إختلاف بين الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظم المحاسبية من جهة، والرقابة الداخلية أو أنظمة الرقابة من جهة أخرى. حيث أن الدفاتر والسجلات المحاسبية، أو النظم المحاسبية، تشكل جزءاً لا يتجزأ من الرقابة الداخلية كما هو مشار إليه في الفقرة ١٨٨، فلا توجد إشارة

١٤ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ "تحديد تقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرة ٤٦١.

١٥ معيار التدقيق الدولي ١٥، الفقرة ٥١١ والملحق ١.

مرجعية خاصة إليهم في الفقرة ٦(ب) (٢) فيما يتعلق بوصف مسؤولية الإدارة. ولتجنب حدوث سوء فهم، قد يكون من المناسب أن يوضح المدقق نطاق هذه المسؤولية للإدارة.

إعتبرات متعلقة بالمنشآت الصغيرة (المرجع: الفقرة ٦(ب))

٢٠٠. إن أحد أهداف الإتفاق على شروط التكليف بالتدقيق هو تجنب حدوث سوء فهم حول مسؤوليات الإدارة والمدقق. فعلى سبيل المثال، عندما يساعد طرف ثالث في إعداد البيانات المالية، قد يكون من المفيد تذكير الإدارة بأن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به يبقى ضمن مسؤوليتها.

الإتفاق على شروط عملية التدقيق

الإتفاق على شروط التكليف بالتدقيق (المرجع: الفقرة ٩)

٢١١. تعتمد أدوار الإدارة والمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بالإتفاق على شروط عملية التدقيق للمنشأة على الهيكل الرقابي للمنشأة والقانون أو النظام ذي العلاقة.

كتاب تعيين لعملية التدقيق أو شكل آخر من أشكال الإتفاقيات الخطية^{١٦} (المرجع: الفقرتان ١٠-١١)

٢٢٠. إن إرسال المدقق لكتاب تعيين لعملية التدقيق قبل البدء بالتدقيق للمساعدة على تجنب حدوث سوء فهم فيما يتعلق بالتدقيق يصب في مصلحة كل من المنشأة والمدقق. وفي بعض الدول، قد يتم تحديد هدف ونطاق عملية تدقيق ما ومسؤوليات الإدارة والمدقق بشكل كافٍ بموجب القانون، أي أنها تنص على المسائل الموضحة في الفقرة ١٠. ورغم أن الفقرة ١١ تسمح للمدقق في مثل هذه الظروف بتضمين إشارة في كتاب التعيين فقط إلى حقيقة أن القانون أو النظام ذا العلاقة ينطبق وأن الإدارة تفر وتدرك مسؤولياتها المحددة في الفقرة ٦(ب)، فقد يرى المدقق أنه من المناسب تضمين المسائل الموضحة في الفقرة ١٠ في كتاب تعيين العملية لكي تكون الإدارة على علم بها.

شكل ومحتوى كتاب تعيين عملية التدقيق

٢٣٠. قد يختلف شكل ومحتوى كتاب التعيين لكل منشأة. وقد تستند المعلومات المشمولة في كتاب التعيين المتعلقة بمسؤوليات المدقق إلى معيار التدقيق الدولي ٢٠٠^{١٧} وتتناول الفقرتان ٦(ب) و ١٢ الواردتين في هذا المعيار وصف مسؤوليات الإدارة. وبالإضافة إلى تضمين المسائل المطلوبة بموجب الفقرة ١٠، قد يحتوي كتاب تعيين عملية تدقيق ما على إشارة مثلاً إلى الأمور التالية:

^{١٦} في الفقرات التالية، تعتبر أية إشارة إلى كتاب تعيين لعملية تدقيق ما إشارة إلى كتاب تعيين لعملية تدقيق ما أو شكل مناسب آخر من أشكال الاتفاقيات الخطية.

^{١٧} معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرات ٣-٩.

- توضيح نطاق عملية التدقيق، بما في ذلك الإشارة إلى التشريع والأنظمة ومعايير التدقيق الدولية وبيانات السلوك الأخلاقي والبيانات الأخرى الخاصة بالهيئات المهنية المعمول بها التي يلتزم بها المدقق.
 - شكل أي تبليغ آخر حول نتائج عملية التدقيق.
 - حقيقة أنه نتيجة للقيود الكامنة المفروضة على عملية تدقيق ما، إلى جانب القيود الكامنة على الرقابة الداخلية، هناك مخاطرة لا يمكن تجنبها تتمثل في وجود بعض الأخطاء الجوهرية التي قد لا يتم اكتشافها، رغم تخطيط وأداء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.
 - الترتيبات المتعلقة بتخطيط وأداء عملية التدقيق، بما في ذلك تكوين فريق التدقيق.
 - التوقع بأن الإدارة ستقدم إقرارات خطية. (أنظر أيضاً الفقرة ١٣١).
 - موافقة الإدارة على تزويد المدقق بمسودة البيانات المالية وأي معلومات مصاحبة أخرى في الوقت المحدد من أجل السماح له باستكمال عملية التدقيق وفقاً للجدول الزمني المقترح.
 - موافقة الإدارة على إعلام المدقق بالحقائق التي قد تؤثر على البيانات المالية، والتي قد تصبح الإدارة على علم بها أثناء الفترة الممتدة من تاريخ إصدار تقرير المدقق وحتى تاريخ إصدار البيانات المالية.
 - الأساس الذي سيتم حساب الرسوم بناء عليه وأية ترتيبات لإصدار الفواتير.
 - الطلب من الإدارة بأن تقر باستلام كتاب تعيين عملية التدقيق وأن توافق على شروط التكليف المحددة في كتاب التعيين.
٢٤١. حيث يكون ذلك ذو علاقة، يمكن الإشارة إلى النقاط التالية أيضاً في كتاب تعيين عملية التدقيق:

- الترتيبات المتعلقة بمشاركة مدققين وخبراء آخرين في بعض جوانب عملية التدقيق.
- الترتيبات المتعلقة بمشاركة مدققين داخليين وكادر عمل آخر تابع للمنشأة.
- الترتيبات التي سيتم إجراؤها مع المدقق السابق، إن وجد، في حالة إجراء عملية تدقيق أولية.
- أي تقييد مفروض على مسؤولية المدقق عند وجود مثل هذه الاحتمالية.
- إشارة إلى أية إتفاقيات إضافية بين المدقق والمنشأة.
- أي التزام يتعلق بتزويد الأطراف الأخرى بأوراق العمل الخاصة بعملية التدقيق.

هناك مثال على كتاب تعيين لعملية تدقيق موضح في الملحق ١.

عمليات تدقيق العناصر

٢٥١. عندما يكون مدقق منشأة أم هو نفس مدقق العنصر، تتضمن العوامل التي قد تؤثر على تحديد ما إذا سيتم إرسال كتاب تعيين منفصل لعملية التدقيق إلى العنصر ما يلي:

- من الذي يعين مدقق العنصر؛
- ما إذا سيتم إصدار تقرير منفصل للمدقق حول العنصر؛
- المتطلبات القانونية المتعلقة بالتعيينات الخاصة بالتدقيق؛
- نسبة ملكية المنشأة الأم؛ و
- مدى إستقلالية إدارة العنصر عن المنشأة الأم.

مسؤوليات الإدارة المنصوص عليها في القانون أو النظام (المرجع: الفقرتان ١١-١٢) ٢٦١. في حال، في ظل الظروف الموضحة في الفقرتان ٢٢١ و ٢٧١، توصل المدقق إلى أنه ليس من الضروري تدوين شروط معينة لعملية التدقيق في كتاب تعيين، فما يزال على المدقق بموجب الفقرة ١١ السعي وراء الحصول على موافقة خطية من الإدارة بأنها تقر وتدرك تحملها للمسؤوليات الموضحة في الفقرة ٦(ب). ومع ذلك، قد تستخدم مثل هذه الإتفاقية الخطية وفقاً للفقرة ١٢ الصياغة المستخدمة في القانون أو النظام في حال تحديده لمسؤوليات الإدارة المكافئة من حيث الفعالية لتلك المسؤوليات الموضحة في الفقرة ٦(ب). وقد توفر الهيئة المحاسبية أو هيئة وضع معايير التدقيق أو الجهة التنظيمية لعمليات التدقيق إرشادات حول ما إذا كان الوصف الوارد في القانون أو النظام مكافئاً أم لا.

إعتبرات خاصة بمنشآت القطاع العام

٢٧١. يتطلب القانون أو النظام الذي يحكم العمليات الخاصة بتدقيق القطاع العام عموماً تعيين مدقق للقطاع العام وتحديد مسؤوليات وصلاحيات هذا المدقق، بما في ذلك صلاحية الوصول إلى سجلات المنشأة والمعلومات الأخرى. وعندما ينص القانون أو النظام بتفصيل وافٍ على شروط التكليف بالتدقيق، فقد يأخذ مدقق القطاع العام بعين الإعتبار وجود منافع في إصدار كتاب تعيين أكثر تفصيلاً من المسموح به في الفقرة ١١.

عمليات التدقيق المتكررة (المرجع: الفقرة ١٣)

٢٨١. قد يقرر المدقق عدم إرسال كتاب تعيين لعملية تدقيق جديدة أو إتفاقية خطية أخرى في كل فترة. ومع ذلك، قد تجعل العوامل التالية من المناسب تنقيح شروط التكليف بالتدقيق من أجل تذكير المنشأة بالشروط القائمة:

- أي مؤشر على سوء فهم المنشأة لهدف ونطاق عملية التدقيق.

- أية شروط منقحة أو خاصة لعملية التدقيق.
- تغيير حديث في الإدارة العليا.
- تغيير هام في الملكية.
- تغيير هام في طبيعة وحجم أعمال المنشأة.
- تغيير في المتطلبات القانونية أو التنظيمية.
- تغيير في إطار إعداد التقارير المالية المتبنى في إعداد البيانات المالية.
- تغيير في متطلبات إعداد التقارير الأخرى.

قبول إجراء تغيير على شروط التكليف بالتدقيق

طلب إجراء تغيير على شروط التكليف بالتدقيق (المرجع: الفقرة ١٤)

٢٩٠. قد ينشأ طلب المنشأة بأن يغير المدقق شروط التكليف بالتدقيق من حدوث تغيير في الظروف التي تؤثر على الحاجة إلى الخدمة، أو حدوث سوء فهم فيما يخص طبيعة عملية التدقيق حسبما تم طلبها أساساً أو فرض قيد على نطاق عملية التدقيق، سواء كان مفروضاً من قبل الإدارة أو ناتجاً عن ظروف أخرى. وينظر المدقق، حسبما تقتضي الفقرة ١٤، في المبرر وراء ذلك الطلب، وخاصة المدلولات على وجود قيد على نطاق عملية التدقيق.

٣٠٠. قد يعتبر التغيير في الظروف الذي يؤثر على متطلبات المنشأة أو سوء الفهم المتعلق بطبيعة الخدمة المطلوبة أساساً على أنه أساس معقول لطلب إجراء تغيير على عملية التدقيق.

٣١١. وعلى العكس من ذلك، قد لا يعتبر تغيير ما على أنه معقول إذا تبين بأنه يتعلق بمعلومات غير صحيحة أو غير مكتملة أو غير مرضية بطريقة أخرى. ومثال ذلك عندما يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالذمم المدينة وتطلب المنشأة تغيير عملية التدقيق إلى عملية مراجعة من أجل تجنب تكوين رأي غير مؤهل أو حجب رأي ما.

طلب تغيير العملية إلى عملية مراجعة أو خدمة ذات علاقة (المرجع: الفقرة ١٥)

٣٢١. قبل الموافقة على تغيير عملية تدقيق ما إلى عملية مراجعة أو خدمة ذات علاقة، قد يحتاج مدقق مشارك في أداء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية إلى تقييم، إضافة إلى المسائل المشار إليها في الفقرات ٢٩٠-٣١١ أعلاه، أية مدلولات قانونية أو تعاقدية على التغيير.

٣٣١. في حال توصل المدقق إلى وجود مبرر معقول لتغيير عملية التدقيق إلى عملية مراجعة أو خدمة ذات علاقة، فقد يكون عمل التدقيق المؤدى حتى تاريخ تغيير العملية مرتبطاً بالعملية التي تم تغييرها؛ إلا أن العمل المطلوب أدائه والتقرير الذي سيتم إصداره هما الأمران المناسبان للعملية التي تمت مراجعتها. وفي سبيل تجنب تضليل القارئ، قد لا يتضمن التقرير حول الخدمة ذات العلاقة إشارة إلى ما يلي:

(أ) عملية التدقيق الأصلية؛ أو

(ب) أية إجراءات قد تم أداؤها في عملية التدقيق الأصلية، إلا عندما يتم تغيير عملية التدقيق إلى عملية تنفيذ إجراءات متفق عليها وبالتالي تشكل الإشارة إلى الإجراءات المؤداة جزءاً عادياً من التقرير.

إعتبرات إضافية في قبول العملية

معايير إعداد التقارير المالية المدعومة بقانون أو نظام (المرجع: الفقرة ١٨)

٣٤أ. في بعض المناطق، قد يكمل قانون أو نظام ما معايير إعداد التقارير المالية الموضوعية من قبل هيئة وضع معايير مرخصة أو معترف بها بمتطلبات إضافية متعلقة بإعداد البيانات المالية. وفي هذه المناطق، يشتمل إطار إعداد التقارير المالية المعمول به لأهداف تطبيق معايير التدقيق الدولية على كل من إطار إعداد التقارير المالية المحدد والمتطلبات الإضافية شريطة ألا تتعارض مع الإطار المحدد. وقد تكون هذه الحالة مثلاً عندما ينص القانون أو النظام على إفصاحات إضافية إلى تلك المطلوبة بموجب معايير إعداد التقارير المالية أو عندما يضيّق مدى الخيارات المقبولة التي يمكن القيام بها ضمن معايير إعداد التقارير المالية.^{١٨}

إطار إعداد التقارير المالية المنصوص عليه في القانون أو النظام - المسائل الأخرى التي تؤثر على القبول (المرجع: الفقرة ١٩)

٣٥أ. قد ينص القانون أو النظام على أن يُستخدم في صياغة رأي المدقق العبارات "عرض بشكل عادل، من كافة الجوانب الهامة" أو "التعبير عن وجهة نظر صحيحة وعادلة" عندما يتوصل المدقق إلى أن إطار إعداد التقارير المالية المعمول به والمنصوص عليه بموجب القانون أو النظام قد يكون غير مقبول. وفي هذه الحالة، تختلف شروط الصياغة المنصوص عليها المتعلقة بتقرير المدقق عن متطلبات معايير التدقيق الدولية بشكل جوهري (أنظر أيضاً الفقرة ٢١).

تقرير المدقق المنصوص عليه بموجب القانون أو النظام (المرجع: الفقرة ٢١)

٣٦أ. تقتضي معايير التدقيق الدولية عدم امتثال المدقق لمعايير التدقيق الدولية إلا بعد امتثاله لكافة معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بعملية التدقيق.^{١٩} وعندما ينص القانون أو النظام على الشكل العام لصياغة تقرير المدقق بشكل أو بشروط تختلف بشكل جوهري عن متطلبات معايير التدقيق الدولية وعندما يتوصل المدقق إلى أن التوضيح الإضافي في تقرير المدقق لا يمكن أن يقلل من حدوث سوء الفهم المحتمل، فقد ينظر المدقق في تضمين بيان في تقرير

١٨ معيار التدقيق الدولي ٧٠٠، الفقرة ١٥، تتضمن متطلباً يتعلق بتقييم ما إذا كانت البيانات المالية تشير أو تصف إطار إعداد التقارير المالية المعمول به بشكل ملائم أم لا.

١٩ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ٢٠.

المدقق حول عدم أداء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. ومع ذلك، يُشجع المدقق على تطبيق معايير التدقيق الدولية، بما في ذلك تلك المعايير التي تتناول تقرير المدقق، إلى الحد الممكن، بصرف النظر عن عدم السماح للمدقق بالإشارة إلى عملية التدقيق على أنها مؤداة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

إعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٣٧١. في القطاع العام، قد توجد متطلبات خاصة في التشريع الذي يحكم أمر التكليف بعملية التدقيق؛ فعلى سبيل المثال، قد يتعين على المدقق الإبلاغ مباشرة إلى وزير معين أو إلى السلطة التشريعية أو العامة إذا حاولت المنشأة الحد من نطاق عملية التدقيق.

الملحق ١

(المرجع: الفقرتان ٢٣١-٢٤)

مثال على كتاب تعيين لعملية تدقيق

فيما يلي مثال على كتاب تعيين لعملية تدقيق بيانات مالية ذات هدف عام معدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ولا يعد كتاب التعيين هذا رسمياً ولكن يقصد به فقط أن يكون دليلاً قد يستخدم فيما يتعلق بالإعترافات الموضحة في هذا المعيار. وسيحتاج الكتاب إلى تغييره حسب المتطلبات والظروف المختلفة. ولقد تم عمل مسودة منه ليشير إلى عملية تدقيق البيانات المالية الخاصة بفترة إبلاغ مفردة وقد يحتاج إلى تعديله إذا كان القصد منه أو من المتوقع أن يتم تطبيقه على عمليات التدقيق المتكررة (أنظر الفقرة ١٣ في هذا المعيار). وقد يكون من المناسب الحصول على استشارة قانونية حول كتاب التعيين المقترح الأنسب.

إلى ممثل الإدارة المناسب أو المكلفين بالحوكمة في شركة أ ب ج:^١

[هدف ونطاق عملية التدقيق]

لقد طلبت^٢ أن نقوم بتدقيق البيانات المالية لشركة أ ب ج، والتي تتألف من الميزانية العمومية إعتباراً من ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل وبيان التغييرات في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي للسنة المنتهية، والملخص حول السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى. ويسرنا أن نؤكد على قبولنا وتفهمنا لعملية التدقيق هذه من خلال كتاب التعيين هذا. وسيتم إجراء عمليات التدقيق بهدف تعبيرنا عن رأي حول البيانات المالية.

[مسؤوليات المدقق]

سنقوم بإجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتقتضي هذه المعايير أن نمثل لمطالبات السلوك الأخلاقي وأن نخطط ونؤدي عملية التدقيق من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية. وتتطوي عملية تدقيق ما على أداء إجراءات معينة من أجل الحصول على أدلة تدقيق حول المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية. وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في

^١ إن المخاطبين والإشارات في كتاب التعيين قد يكونوا المناسبين في ظروف العملية، بما في ذلك المنطقة ذات العلاقة. ومن المهم الإشارة إلى الأشخاص المناسبين - أنظر الفقرة ٢١١.

^٢ في كتاب التعيين هذا، قد يتم استخدام أو تعديل الإشارات إلى "أنت" و "نحن" و "الإدارة" و "المكلفين بالحوكمة" و "المدقق" حسبما هو مناسب في الظروف.

البيانات المالية، سواءً كانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ. كما تتضمن عملية التدقيق تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي وضعتها الإدارة، إلى جانب تقييم العرض الكلي للبيانات المالية.

ونتيجة للقيود الكامنة على عملية تدقيق ما، إلى جانب القيود الكامنة على الرقابة الداخلية، هنالك مخاطر لا يمكن تجنبها تتمثل في وجود بعض الأخطار الجوهرية التي قد لا يمكن إكتشافها، رغم تخطيط عملية التدقيق بالشكل المناسب وأدائها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

ولدى قيامنا بتقييمات المخاطر، ننظر في الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد المنشأة للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس الهدف التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة. ومع ذلك، سنبلغكم خطياً بأية حالات قصور هامة في الرقابة الداخلية ذات العلاقة بتدقيق البيانات المالية والتي حددها أثناء عملية التدقيق.

[مسؤوليات الإدارة وتحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به (لأهداف هذا المثال يفترض أن المدقق لم يحدد أن القانون أو النظام ينص على هذه المسؤوليات بالشكل المناسب، ولذلك تم استخدام التوصيفات الواردة في الفقرة ٦ (ب) في هذا المعيار)].

سيتم إجراء عملية التدقيق على أساس أن [الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة]^٣ تقرر وتترك تحملها لمسؤولية ما يلي:

- (أ) إعداد البيانات المالية وعرضها العادل وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛^٤
- (ب) الرقابة الداخلية حسبما تراه [الإدارة] ضرورياً للتمكن من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ؛ و
- (ج) تزويدنا بالأموال التالية:

- (١) الوصول إلى كافة المعلومات التي تعلم [الإدارة] بأنها مرتبطة بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق والمسائل الأخرى؛
- (٢) المعلومات الإضافية التي قد نطلبها من [الإدارة] لهدف عملية التدقيق؛ و
- (٣) وصول غير مقيد إلى الأشخاص الذين يعملون في المنشأة والذين نرى من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.

وكجزء من عملية التدقيق الخاصة بنا، سنطلب من [الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة] مصادقة خطية تتعلق بالإقرارات التي تم تقديمها لنا فيما يخص عملية التدقيق.

نتطلع إلى التعاون الكامل من قبل كادر العمل لديكم أثناء عملية التدقيق.

^٣ استخدم مصطلحات حسبما هو مناسب في الظروف.

^٤ أو، إذا كان مناسباً، "إعداد البيانات المالية التي تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية".

[المعلومات الأخرى ذات العلاقة]

أدخل معلومات أخرى، مثل ترتيبات دفع الرسوم، والفواتير والشروط الخاصة الأخرى، حسبما
يكون مناسباً]

[الإبلاغ]

[أدخل إشارات مناسبة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لتقرير المدقق]

قد يحتاج شكل ومحتوى تقريرنا إلى تعديل في ضوء نتائج عملية التدقيق.

نرجو التوقيع على النسخة المرفقة لكتاب التعيين وإرجاعها كإقرار منكم وموافقتكم على ترتيبات
عملية تدقيق البيانات المالية بما في ذلك مسؤولياتنا المعنية.

س ص ع وشركاه.

تم إقراره والموافقة عليه بالنيابة عن شركة أ ب ج من قبل

(موقع)

.....

الاسم والمسمى الوظيفي

التاريخ

الملحق ٢

(المرجع: الفقرة ١٠٠)

تحديد إمكانية قبول أطر الأهداف العامة

المناطق التي لا تملك هيئات وضع معايير مرخصة أو معترف بها أو أطر لإعداد التقارير المالية منصوص عليها في قانون أو نظام معين

١. طبقاً لما هو موضح في الفقرة ١٠٠ في هذا المعيار، عندما تسجل أو تعمل منشأة معينة في منطقة لا تملك هيئة وضع معايير مرخصة أو معترف بها، أو عندما لا ينص القانون أو النظام على استخدام أطر لإعداد التقارير المالية، فإن الإدارة تحدد إطاراً لإعداد التقارير المالية ليتم العمل به. وعادةً ما تكون الممارسة في مثل هذه المناطق هي استخدام معايير إعداد التقارير المالية الموضوعة من قبل إحدى الهيئات الموضحة في الفقرة ٨١ في هذا المعيار.

٢. وبدلاً من ذلك، قد توجد إتفاقيات محاسبية قائمة في منطقة معينة معترف بها عموماً كإطار لإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام المعدة من قبل منشآت محددة تعمل في تلك المنطقة. وعندما يتم تبني مثل هذا الإطار، يتعين على المدقق بموجب الفقرة ٦ (أ) في هذا المعيار تحديد ما إذا يمكن اعتبار الإتفاقيات المحاسبية مجتمعة على أنها تشكل إطاراً مقبولاً لإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام. وعندما تستخدم الإتفاقيات المحاسبية على نطاق واسع في منطقة معينة، فقد تنظر هيئة المحاسبة في تلك المنطقة في إمكانية قبول إطار إعداد التقارير المالية بالنيابة عن المدققين. وبدلاً من ذلك، قد يتخذ المدقق هذا القرار من خلال إعتبار ما إذا تتصف الإتفاقيات المحاسبية بخصائص تتصف بها عادة أطر إعداد التقارير المالية المقبولة (أنظر الفقرة ٣ أدناه)، أو من خلال مقارنة الإتفاقيات المحاسبية بمتطلبات إطار قائم لإعداد التقارير المالية تم إعتباره على أنه إطار مقبول (أنظر الفقرة ٤ أدناه).

٣. تتصف أطر إعداد التقارير المالية المقبولة عادةً بالصفات التالية التي ينتج عنها معلومات مفيدة للمستخدمين المستهدفين حيث يتم توفيرها في البيانات المالية:

(أ) مدى إرتباط المعلومات، حيث أن تلك المعلومات المتوفرة في البيانات المالية مرتبطة بطبيعة المنشأة والهدف من البيانات المالية. فعلى سبيل المثال، في حالة مؤسسة أعمال تعد بيانات مالية ذات هدف عام، يتم تقييم مدى الإرتباط من حيث المعلومات اللازمة لتلبية الإحتياجات المشتركة للمعلومات المالية من قبل مجموعة واسعة من المستخدمين لدى إتخاذ قرارات إقتصادية. ويتم تلبية هذه الإحتياجات عموماً من خلال عرض الوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية لمؤسسة الأعمال.

- (ب) إكمال المعلومات، حيث أن المعاملات والأحداث والميزانيات العمومية والإفصاحات التي قد تؤثر على الإستنتاجات القائمة على البيانات المالية غير محذوفة.
- (ج) مدى موثوقية المعلومات، حيث أن المعلومات المتوفرة في البيانات المالية:
- (١) حيث يكون ممكناً، تعكس المضمون الإقتصادي للأحداث والمعاملات وليس شكلها القانوني فحسب؛ و
- (٢) ينتج عنها تقييم وقياس وعرض وإفصاح متسقين بشكل معقول عند إستخدامها في ظروف مماثلة.
- (د) حياد المعلومات، حيث أنها تعمل على توفير معلومات خالية من التحيز في البيانات المالية.
- (هـ) إمكانية فهم المعلومات، حيث أن المعلومات الواردة في البيانات المالية واضحة وشاملة ولا تخضع لتفسير مختلف بشكل جوهري.

٤. قد يقرر المدقق مقارنة الإتفاقيات المحاسبية بمتطلبات إطار قائم لإعداد التقارير المالية تم إعتبره مقبولاً. فعلى سبيل المثال، قد يقارن المدقق الإتفاقيات المحاسبية بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وفيما يتعلق بتدقيق منشأة صغيرة، قد يقرر المدقق مقارنة الإتفاقيات المحاسبية بإطار إعداد التقارير المالية تم وضعه بشكل خاص لهذه المنشآت من قبل هيئة وضع معايير مرخصة أو معترف بها. وعندما يقوم المدقق بمثل هذه المقارنة ويتم تحديد أوجه الإختلاف بينهما، يتضمن القرار المتعلق بما إذا كانت الإتفاقيات المحاسبية المتبناة في إعداد البيانات المالية تشكل إطاراً مقبولاً لإعداد التقارير المالية إعتبر أسباب أوجه الإختلاف وما إذا قد ينتج عن تطبيق الإتفاقيات المحاسبية، أو وصف إطار إعداد التقارير المالية في البيانات المالية، إعداد تقارير مالية مضللة.

٥. لا تشكل مجموعة من الإتفاقيات المحاسبية تمت صياغتها لتلائم التفضيلات المختلفة إطاراً مقبولاً لإعداد التقارير المالية ذات الهدف العام. وعلى نحو مماثل، لن يعتبر إطار امتثال معين إطاراً مقبولاً لإعداد التقارير المالية، إلا في حال كان مقبولاً عموماً في مناطق معينة من قبل المعدين والمستخدمين.

معيار التدقيق الدولي ٢٢٠

رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترة التي تبدأ في
١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٤-٢	نظام رقابة الجودة ودور فرق العمليات
٥	تاريخ النفاذ
٦	الهدف
٧	التعريفات
	المتطلبات
٨	مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق
١١-٩	المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة
١٣-١٢	الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق
١٤	مهمة فرق العمليات
٢٢-١٥	أداء العملية
٢٣	المراقبة
٢٥-٢٤	التوثيق
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
٢أ-١أ	نظام رقابة الجودة ودور فرق العمليات
٣أ	مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق
٧أ-٤أ	المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة
٩أ-٨أ	الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق
١٢أ-١٠أ	مهمة فرق العمليات
٣١أ-١٣أ	أداء العملية

المراقبة	٣٢١-٣٤١
التوثيق	٣٥١

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يُعنى هذا المعيار بالمسؤوليات المحددة للمدقق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعملية تدقيق البيانات المالية. كما يتناول، عند الإقتضاء، مسؤوليات مراجع رقابة جودة العمليات. ويُقرأ هذا المعيار مع المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.

نظام رقابة الجودة ودور فرق العمليات

٢. تعد أنظمة وسياسات وإجراءات رقابة الجودة من مسؤولية مؤسسة التدقيق. وبموجب المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، تلزم المؤسسة بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه ليقدم لها ضمان معقول بأن:

(أ) المؤسسة وموظفيها يمثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة؛ و
(ب) التقارير الصادرة من قبل المؤسسة أو الشركاء في العمليات مقبولة حسب الظروف^١.

يرتكز هذا المعيار على أساس أن المؤسسة خاضعة للمعيار الدولي لرقابة الجودة ١ أو المتطلبات الوطنية (المرجع: الفقرة ١١).

٣. في سياق نظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة، تتحمل فرق العمليات مسؤولية تطبيق إجراءات رقابة الجودة المطبقة على عملية التطبيق وتزويد المؤسسة بمعلومات ذات علاقة لأداء الجزء المتعلق بالاستقلالية لنظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة.

٤. تُحول فرق العمليات بالإعتماد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة، إلا في حال نصت المعلومات التي قدمتها المؤسسة أو الأطراف الأخرى خلاف ذلك. (المرجع: الفقرة ٢١)

تاريخ النفاذ

٥. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترة التي تبدأ بتاريخ ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

الهدف

٦. إن هدف المدقق هو تطبيق إجراءات رقابة الجودة في مرحلة العملية التي تقدم للمدقق ضماناً معقولاً بأن:

(أ) عملية التدقيق تمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة؛ و

^١ المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، الفقرة ١١.

(ب) أن تقرير المدقق الصادر ملائم حسب الظروف

التعريفات

٧. للأهداف المتعلقة بمعايير التدقيق الدولية، تُعرّف المفاهيم التالية بالمعاني المذكورة أدناه:

(أ) شريك في عملية^٢ (Engagement Partner) - الشريك أو شخص آخر في المؤسسة الذي يتحمل مسؤولية عملية التدقيق وأدائها ومسؤولية تقرير المدقق الصادر بالنيابة عن المؤسسة والذي يملك الصلاحية الملائمة عند اللزوم التي تمنحه إياها الهيئة المهنية أو القانونية أو التنظيمية.

(ب) مراجعة رقابة جودة عملية (Engagement quality control review) - عملية مصممة لتقديم تقييم موضوعي حول الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والإستنتاجات التي توصل إليها الفريق في صياغة تقرير المدقق وذلك في تاريخ إصدار تقرير المدقق أو بعد ذلك التاريخ. تكون عملية مراجعة رقابة جودة العملية على عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة وعمليات التدقيق الأخرى، إن وجدت، التي حددت المؤسسة حاجتها إلى إجراء مراجعة رقابة جودة العملية عليها.

(ج) مراجع رقابة جودة عملية (Engagement quality control review) - هو شريك أو شخص آخر في المؤسسة يقوم بتعيين شخص خارجي مؤهل أو فريق من أفراد مؤهلين لا يعد أياً منهم عضواً في فريق العمليات والذين يملكون خبرة وصلاحية كافية ومناسبة لتقييم الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العمليات والإستنتاجات التي توصل إليها في صياغة تقرير المدقق بشكل موضوعي.

(د) فريق عمليات (Engagement team) - هم جميع الشركاء والموظفين الذين يقومون بأداء العملية وأي أفراد مشاركون تعينهم المؤسسة أو شركة ضمن المجموعة والذين يقومون بإجراءات التدقيق على العملية. ويستبعد هذا الخبير الخارجي التابع للمدقق الذي تعينه المؤسسة أو شركة ضمن المجموعة.^٣

(هـ) مؤسسة (Firm) - هي عبارة عن ممارس وحيد أو شراكة أو شركة أو منشأة أخرى تضم محاسبين مهنيين.

(و) فحص (Inspection) - فيما يتعلق بعمليات التدقيق التامة، يقصد بالفحص الإجراءات المصممة لتقديم دليل حول إمتثال فرق العمليات لسياسات وإجراءات رقابة الجودة التي تضعها المؤسسة.

(ز) منشأة مدرجة (Listed entity) - هي المنشأة التي يتم تسعير أو إدراج أسهمها أو ديونها في سوق بورصة معترف به أو يتم تسويقها بموجب أنظمة سوق البورصة المعترف به أو هيئة مكافئة.

^٢ ينبغي قراءة مفهوم "شريك في عملية" و"شريك" و"مؤسسة" على أنه يشير إلى نظرائهم في القطاع العام حيثما كان ذلك مناسباً.

^٣ يُعرّف معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ "الإستفادة من عمل الخبير التابع للمدقق" الفقرة ٦١ المفهوم "الخبير التابع للمدقق".

(ح) مراقبة (Monitoring) - هي عملية تضم المتابعة والتقييم المستمرين لنظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة بما في ذلك الفحص الدوري لمجموعة مختارة من العمليات التامة المصمم ليقدم للمؤسسة ضمان معقول بأن نظام رقابة الجودة الخاص بها يعمل بصورة فاعلة.

(ط) شركة ضمن مجموعة (Network firm) - هي شركة أو منشأة تنتمي إلى شبكة ما.

(ي) شبكة (Network) - هي هيكل كبير:

(٦) يهدف إلى التعاون، و

(٧) يهدف بوضوح إلى تحقيق الربح أو مشاركة التكاليف أو يشارك في ملكية أو سيطرة أو إدارة مشتركة أو سياسات وإجراءات مشتركة فيما يخص رقابة الجودة أو إستراتيجية عمل مشتركة أو استخدام اسم تجاري مشترك أو جزء كبير من الموارد المهنية.

(ك) شريك (Partner) - هو أي فرد يملك صلاحية إلزام المؤسسة فيما يتعلق بإجراء عملية الخدمات المهنية.

(ل) موظفون (Personnel) - هم الشركاء والعاملون

(م) المعايير المهنية (Professional standards) - هي معايير التدقيق الدولية والمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.

(ن) المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة (Relevant ethical requirements) - هي المتطلبات الأخلاقية التي يخضع لها فريق العملية ومراجع رقابة جودة العملية، والتي تتألف عادة من الجزء أ والجزء ب من من قواعد مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية إلى جانب المتطلبات الوطنية التي تعد أشد صرامة.

(س) موظفون (Staff) - المهنيون غير الشركاء، بما في ذلك أي خبراء تعينهم المؤسسة.

(ع) شخص خارجي مؤهل بشكل مناسب (Suitably qualified external person) - هو شخص خارج المؤسسة يملك الكفاءة والقدرات للعمل بصفته شريك للعملية. على سبيل المثال، أحد شركاء مؤسسة أخرى أو موظف (بخبرة مناسبة) في هيئة محاسبية مهنية قد يقوم موظفيها بإجراء عمليات التدقيق على المعلومات المالية التاريخية أو في منظمة تقدم خدمات رقابة الجودة ذات العلاقة.

المتطلبات

مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق

٨. يتحمل الشريك في العملية مسؤولية الجودة الشاملة لكل عملية تدقيق عُنِي ذلك الشريك لأجلها.
(المرجع: الفقرة ٣١)

المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة

٩. خلال عملية التدقيق، ينبغي أن يظل الشريك في العملية في حالة تأهب، من خلال الملاحظة وطرح الأسئلة عند اللزوم، لأي دليل يشير إلى عدم إمتثال أعضاء فريق العملية للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة. (المرجع: الفقرات ٤٤-٤٥)
١٠. إذا وصل على علم الشريك في العملية عدم إمتثال أعضاء فريق العملية للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة من خلال نظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة، يقوم الشريك في العملية بإتخاذ الإجراء المناسب بالتشاور مع الآخرين في المؤسسة. (المرجع: الفقرة ٥٤)

الإستقلالية

١١. يتوصل الشريك في العملية إلى إستنتاج حول الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة التي تطبق على عملية التدقيق. وبعمل ذلك، ينبغي على الشريك في العملية: (المرجع: الفقرة ٥٥)
- (أ) الحصول على معلومات ذات علاقة من المؤسسة ومن شركات ضمن المجموعة، عند الإقتضاء، لتحديد وتقييم الظروف والشراكات التي تشكل تهديداً للإستقلالية؛
- (ب) وتقييم المعلومات حول المخالفات المحددة، إن وجدت، لسياسات وإجراءات الإستقلالية الخاصة بالمؤسسة لتحديد ما إذا كانت تشكل تهديداً للإستقلالية عملية التدقيق؛ و
- (ج) وإتخاذ الإجراء المناسب للقضاء على مثل هذه التهديدات أو تخفيضها لمستوى مقبول بتطبيق الإجراءات الوقائية أو بالإنسحاب من العملية إذا كان ذلك مناسباً، حيث يكون الإنسحاب ممكناً وفقاً للقانون أو النظام المطبق. وينبغي على الشريك في العملية إعلام المؤسسة على الفور حول عدم القدرة على حل المسألة لإتخاذ الإجراء المناسب. (المرجع: الفقرة ٦١-٧١).

الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق

١٢. يشعر الشريك في العملية بالرضا إزاء إتباع الإجراءات المناسبة فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق، وعليه أن يقرر ملاءمة الإستنتاجات التي تم التوصل إليها في هذا الصدد. (المرجع: الفقرة ٨١-٩١).
١٣. إذا حصل الشريك على معلومات قد تتسبب في إلغاء عملية التدقيق من قبل المؤسسة في وقت مبكر، فعليه إيصال تلك المعلومات للمؤسسة على الفور ليتمكن معاً من إتخاذ الإجراء المناسب. (المرجع: الفقرة ٩١)

مهمة فرق العمليات

١٤. يشعر الشريك في العملية بالرضا إزاء إمتلاك فريق العملية وأي خبراء تابعين للمدقق، لا يشكلون جزءاً من فريق العملية، الكفاءة والقدرات المناسبة:

- (أ) لأداء عملية التدقيق وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة؛ و
(ب) وللمساهمة في إصدار تقرير المدقق الذي يعد ملائماً للظروف.

أداء العملية

التوجيه والإشراف والأداء

١٥. يتحمل الشريك في العملية مسؤولية:

- (أ) التوجيه والإشراف وأداء عملية التدقيق مع الإمتثال للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة؛ و (المرجع: الفقرة ١٣١-١٥١ و ٢٠١)
(ب) تقرير المدقق الذي يعد مناسباً في الظروف.

المراجعات

١٦. يتحمل الشريك في العملية مسؤولية المراجعات التي تم إجراؤها وفقاً لسياسات وإجراءات المراجعة الخاصة بالمؤسسة. (المرجع: الفقرة ١٦١-١٧١ و ٢٠١)

١٧. في تاريخ تقرير المدقق أو بعد ذلك، يشعر الشريك في العملية بالرضا، من خلال مراجعة وثائق التدقيق والنقاش مع فريق العملية، إزاء الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية لدعم الإستنتاجات التي تم التوصل إليها ولإصدار تقرير المدقق. (المرجع: الفقرة ١٨١-٢٠١)

التشاور

١٨. ينبغي على الشريك في العملية:

- (أ) تحمل مسؤولية قيام فريق العملية بالمشاورات المناسبة بشأن الأمور الصعبة أو المستمرة؛
(ب) أن يشعر بالرضا إزاء قيام فريق العملية بالمشاورات المناسبة خلال فترة العملية سواءً بين أعضاء فريق العملية أو بين فريق العملية وأفراد آخرين عند المرحلة المناسبة سواءً داخل أو خارج المؤسسة.
(ج) أن يشعر بالرضا إزاء الإتفاق مع الجهة التي تمت مشاورتها حول طبيعة ونطاق هذه المشاورات والإستنتاجات الناشئة عنها؛

(د) تحديد الإستنتاجات التي سيتم تأكيد تنفيذ الإستنتاجات الناتجة عن مثل هذه المشاورات. (المرجع: الفقرة ٢١١-٢٢١)

مراجعة رقابة جودة العملية

١٩. فيما يتعلق بعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، وعمليات التدقيق الأخرى، إن وجدت، التي حددت المؤسسة حاجتها إلى إجراء مراجعة رقابة جودة العملية عليها. وينبغي على الشريك في العملية:

- (أ) تعيين مراجع لرقابة جودة العملية؛
- (ب) مناقشة المسائل الهامة التي تنشأ خلال عملية التدقيق بما في ذلك تلك المسائل التي تم تحديدها مع المراجع خلال مراجعة رقابة جودة العملية؛ و
- (ج) ألا يؤرخ تقرير المدقق لغاية إتمام مراجعة رقابة جودة العملية. (المرجع: الفقرة ٢٣١-٢٥١).

٢٠. ينبغي على مراجع رقابة جودة العملية إجراء تقييم موضوعي للأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والإستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المدقق. ينبغي أن يتضمن هذا التقييم:

- (أ) مناقشة المسائل الهامة مع الشريك في العملية؛
- (ب) مراجعة البيانات المالية وتقرير المدقق المقترح؛
- (ج) مراجعة وثائق التدقيق المختارة المتعلقة بالأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية وبالإستنتاجات التي تم التوصل إليها؛ و
- (د) تقييم الإستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المدقق والنظر فيما إذا كان تقرير المدقق المقترح مناسباً. (المرجع: الفقرات ٢٦١-٢٧١ و ٢٩١-٣١١)

٢١. فيما يتعلق بعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، ينبغي على مراجع رقابة جودة العملية، عند أداء المراجعة، الأخذ بعين الإعتبار الأمور التالية:

- (أ) تقييم فريق العمليات حول إستقلالية المؤسسة فيما يتعلق بعملية التدقيق؛
- (ب) ما إذا تم التشاور حول المسائل التي تنطوي على إختلافات في الرأي أو المسائل الصعبة أو المستمرة الأخرى والإستنتاجات الناشئة عن تلك المشاورات؛ و
- (ج) ما إذا كانت وثائق التدقيق المختارة للمراجعة تعكس العمل المنجز فيما يتعلق بالأحكام الهامة وتدعم الإستنتاجات التي تم التوصل إليها. (المرجع: الفقرات ٢٨١-٣١١)

إختلافات الرأي

٢٢. إذا نشأ إختلاف في الرأي بين أعضاء فريق العملية أو مع الجهات التي تمت مشاورتها أو، عند الإقتضاء، بين الشريك في العملية ومراجع رقابة جودة العملية، ينبغي على فريق العملية إتباع سياسات وإجراءات المؤسسة لمعالجة وتسوية إختلافات الرأي.

المراقبة

٢٣. يتضمن النظام الفاعل لرقابة الجودة عملية مراقبة مصممة لتقدم للمؤسسة ضمان معقول بأن سياساتها وإجراءاتها المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية. وينبغي على الشريك في العملية النظر إلى نتائج عملية المراقبة الخاصة بالمؤسسة كما يتضح من آخر المعلومات التي تناقلتها المؤسسة والمؤسسات الأخرى ضمن المجموعة، عند الإقتضاء. وما إذا كانت أوجه النقص التي تمت ملاحظتها في تلك المعلومات قد تؤثر على عملية التدقيق. (المرجع: الفقرات ٣٢٢-٣٤١)

التوثيق

٢٤. ينبغي على المدقق إدراج ما يلي في وثائق التدقيق:^٤

- (أ) القضايا المتعلقة بالإمتثال بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة وكيفية معالجتها.
- (ب) الإستنتاجات حول الإمتثال لمتطلبات الإستقلالية التي تنطبق على عملية التدقيق وأي نقاشات ذات علاقة مع المؤسسة والتي تدعم هذه الإستنتاجات.
- (ج) الإستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق.
- (د) طبيعة ونطاق، والإستنتاجات الناشئة عن، المشاورات التي أجريت خلال فترة عملية التدقيق. (المرجع: الفقرة ٣٥١)

٢٥. ينبغي على مراجع رقابة جودة العملية، بخصوص عملية المراجعة التي تمت مراجعتها، توثيق:

- (أ) الإجراءات التي تتطلبها سياسات المؤسسة فيما يتعلق بمراجعة رقابة جودة العملية التي تم إجراؤها؛
- (ب) مراجعة رقابة جودة العملية التي تم إجراؤها في تاريخ تقرير المدقق أو بعد ذلك؛ و
- (ج) عدم دراية المراجع حول أي مسائل لم تحل والتي من شأنها أن تجعل المراجع يعتقد أن الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والإستنتاجات التي توصل إليها غير مناسبة.

^٤ معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "وثائق التدقيق"، الفقرات ٨-١١ و٦١.

التطبيق والمواد التوضيحية الأخرى

نظام رقابة الجودة ودور فرق العمليات (المرجع: الفقرة ٢)

١١. يُعنى المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، أو المتطلبات الوطنية التي لا تقل عنها صرامة، بمسؤوليات المؤسسة لوضع نظام رقابة الجودة الخاص بها والحفاظ عليه فيما يتعلق بعمليات التدقيق. ويضم نظام رقابة الجودة السياسات والإجراءات التي تعالج كل عنصر من العناصر التالية:

- مسؤوليات القيادة للجودة في المؤسسة؛
- المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة؛
- الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها والعمليات المحددة؛
- الموارد البشرية؛
- أداء العملية؛ و
- المراقبة.

المتطلبات الوطنية التي تتناول مسؤوليات المؤسسة لوضع نظام رقابة الجودة الخاص بها والحفاظ عليه فيما يتعلق بعمليات التدقيق التي لا تقل صرامة عن المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ عند معالجتها لجميع العناصر المشار إليها في هذه الفقرة وفرق الإلتزامات على المؤسسة التي تحقق أهداف المتطلبات المنصوص عليها في المعيار الدولي لرقابة الجودة ١.

الإعتماد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة (المرجع: الفقرة ٤)

٢١. ما لم تُشر المعلومات المقدمة من المؤسسة أو الجهات الأخرى لغير ذلك، قد يعتمد فريق العملية على نظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة فيما يتعلق، على سبيل المثال:

- بكفاءة الموظفين من خلال توظيفهم وتدريبهم الرسمي.
- بالإستقلالية من خلال جمع ونقل المعلومات ذات العلاقة حول الإستقلالية.
- بالحفاظ على علاقات العملاء من خلال أنظمة القبول والإستمرارية.
- بالإلتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة من خلال عملية المراقبة.

مسؤوليات القيادة وجودة عمليات التدقيق (المرجع: الفقرة ٨)

٣١. تركز أعمال الشريك في العملية والخطابات المناسبة للأعضاء الآخرين في فريق العملية، عند تحمل مسؤولية الجودة الشاملة على كل عملية من عمليات التدقيق، على ما يلي:

(أ) أهمية تدقيق جودة:

- (١) أداء العمل الذي يمثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة؛
- (٢) الإمتثال لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمؤسسة حيثما كان ملائماً؛
- (٣) إصدار تقارير المدقق التي تعد مناسبة في الظروف؛ و
- (٤) قدرة فريق العملية على إثارة المخاوف من دون الخوف من الإسترداد.

(ب) حقيقة أن الجودة أمر هام في أداء عمليات التدقيق

المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة

الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ٩)

٤٤. يضع مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي

المهني والتي تتضمن:

- (أ) النزاهة؛
- (ب) الموضوعية؛
- (ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛
- (د) السرية؛ و
- (هـ) السلوك المهني.

تعريف "المؤسسة" و"الشبكة" و"الشركة ضمن مجموعة" (المرجع: الفقرات ٩-١١)

٥٥. قد تختلف تعريفات "المؤسسة" و"الشبكة" و"شركة ضمن مجموعة" الواردة في المتطلبات

الأخلاقية ذات العلاقة عن تلك الواردة في هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، تُعرّف القواعد الخاصة بمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين "المؤسسة" على أنها:

- (أ) ممارس وحيد أو شراكة أو شركة أو منشأة أخرى تضم محاسبين مهنيين؛
- (ب) منشأة تسيطر على مثل هذه الأطراف من خلال الملكية أو الإدارة أو غيرها من الوسائل؛ و
- (ج) منشأة مسيطر عليها من قبل مثل هذه الأطراف من خلال الملكية أو الإدارة أو غيرها من الوسائل.

يقدم أيضاً مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين الإرشاد فيما يتعلق بالمفهومين "الشبكة" و"شركة ضمن مجموعة".

بالإمتثال للمتطلبات الواردة في الفقرات ٩-١١، تنطبق التعريفات المستخدمة فيما يتعلق بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بقدر ما يلزم لتفسير تلك المتطلبات الأخلاقية.

تهديدات الإستقلالية (المرجع: الفقرة ١١(ج))

٦٦. قد يتعرف الشريك في العملية على وجود ما يهدد الإستقلالية فيما يتعلق بعملية التدقيق التي قد لا تتمكن الإجراءات الوقائية القضاء عليها أو تخفيضها إلى مستوى مقبول. وفي تلك الحالة وكما تتطلب الفقرة ١١(ج)، يقوم الشريك في العملية بتبليغ الأشخاص المعنيين في المؤسسة لتحديد الإجراء المناسب والذي قد يتضمن إلغاء النشاط أو المصلحة التي تشكل التهديد أو الإنسحاب من عملية التدقيق، عندما يكون الإنسحاب ممكناً وفقاً للقانون أو النظام المطبق.

الإعتبرات الخاصة بمنشآت القطاع العام

٧٧. قد تؤمن التدابير القانونية الإجراءات الوقائية لإستقلالية مدققي القطاع العام. ومع ذلك، فإن مدققي القطاع العام أو مؤسسات التدقيق التي تقوم بإجراء عمليات التدقيق في القطاع العام نيابة عن المدقق القانوني، وفقاً لأحكام التكليف إجراء عملية التدقيق التابع في إختصاص معين قد يحتاجون إلى تعديل منهجهم لتعزيز الإمتثال لما تنص عليه الفقرة ١١. وقد يتضمن هذا، عندما لا يجيز التكليف التابع له مدقق القطاع العام الإنسحاب من العملية، القيام بالإفصاح من خلال إعداد تقرير عام حول الظروف الناشئة التي قد تدفق المدقق للإنسحاب في حال حدثت في القطاع الخاص.

الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق (المرجع: الفقرة ١٢)

٨٨. يلزم المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ المؤسسة بجمع معلومات تعد ضرورية في الظروف قبل الموافقة على إجراء عملية مع عميل جديد وعند تحديد ما إذا سيتم الإستمرار في عملية جارية وعند الموافقة على عملية جديدة مع عميل موجود^٥. كما أن وجود معلومات، كالواردة أدناه، يساعد الشريك في العملية في تحديد ملاءمة الإستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق:

- نزاهة المالكين الرئيسيين والإدارة الرئيسية وأولئك القائمين على إدارة المنشأة؛
- ما إذا كان فريق العملية يملك الكفاءة والقدرات اللازمة لإجراء عملية التدقيق، بما في ذلك الوقت والموارد؛
- ما إذا كانت بمقدور المؤسسة وفريق العملية الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة؛ و
- المسائل الهامة الناشئة خلال عملية التدقيق الحالية والسابقة وتوقعاتها حول إستمرارية العلاقة.

^٥ المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، الفقرة ٢٧.

الإعتبرارات الخاصة بمنشآت القطاع العام (المرجع: الفقرات ١٢-١٣)

٩٠. في القطاع العام، قد يتم تعيين المدققين وفقاً للإجراءات القانونية. وفقاً لذلك، قد لا تكون بعض المتطلبات والإعتبرارات الواردة في الفقرات ١٢ و ١٣ و ٨١ ذات علاقة فيما يتعلق بالموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق. ومع ذلك، قد تكون المعلومات التي تم جمعها نتيجة للعملية الواردة ذات قيمة لمدققي القطاع العام عند إجراء تقييمات للمخاطر وعند تحمل مسؤوليات إعداد التقارير.

مهمة فرق العمليات (المرجع: الفقرة ١٤)

١٠٠. يضم فريق العملية شخصاً ذو خبرة في مجال متخصص من المحاسبة أو التدقيق، سواء تم إشراكه أو توظيفه من قبل المؤسسة إن وجدت، والذي يطبق إجراءات التدقيق على العملية. ومع ذلك، لا يعد الشخص الذي يملك مثل هذه الخبرة من أعضاء فريق العملية إذا كانت مشاركته في العملية تقتصر على تقديم المشورة. وتتناول الفقرات ١٨ و ٢١ و ٢٢ موضوع التشاور.

١١٠. عند الأخذ بعين الإعتبار الكفاءة والقدرات المناسبة المتوقعة من فريق العملية ككل، فقد يأخذ الشريك في العملية بعين الإعتبار بعض الأمور المتعلقة بالفريق:

- كمعرفته وخبرته العملية فيما يتعلق بعمليات التدقيق ذات الطبيعة والتعقيد المشابهين من خلال التدريب والمشاركة المناسبين.
- معرفته للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة
- خبرته التقنية بما في ذلك الخبرة في مجال تقنية المعلومات ذات العلاقة والمجالات المتخصصة للمحاسبة والتدقيق.
- معرفته للصناعات ذات العلاقة التي يعمل بها العملاء
- قدرته على تطبيق الحكم المهني
- فهمه لسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالمؤسسة

الإعتبرارات الخاصة بمنشآت القطاع العام

١٢٠. في القطاع العام، قد تتضمن الكفاءة المناسبة الإضافية المهارات التي تعد ضرورية للإعفاء من أحكام تكليف إجراء عملية التدقيق في إختصاص معين. وقد تتضمن هذه الكفاءة فهم عمليات إعداد التقارير المطبقة بما في ذلك تقديم تقارير إلى الهيئة التشريعية أو هيئة حاكمة أخرى أو في المصلحة العامة. وعلى سبيل المثال، قد يتضمن النطاق الأوسع لعمليات التدقيق في القطاع العام بعض الجوانب المتعلقة بإجراء عملية تدقيق أو تقييم شامل للإمتثال للقانون أو النظام أو سلطة أخرى ومنع الإحتيال والفساد والكشف عنهما.

أداء العملية

التوجيه والإشراف والأداء (المرجع: الفقرة ١٥)

١٣. يتضمن توجيه فريق العملية إعلام أعضاء الفريق عن بعض الأمور ومنها:

- مسؤولياتهم التي تتضمن ضرورة الإلتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة والتخطيط لعملية التدقيق وإجرائها بالشكوكية المهنية التي يتطلبها معيار التدقيق الدولي ٢٠٠^٦.
- مسؤوليات الشركاء عندما يشترك في إجراء عملية التدقيق أكثر من شريك واحد.
- أهداف العمل الذي سيتم إنجازه.
- طبيعة عمل المؤسسة.
- القضايا المتعلقة بالمخاطر.
- المشاكل التي قد تنشأ.
- المنهج المفصل لأداء العملية.

تتيح النقاشات بين أعضاء فريق العملية الفرصة لأعضاء الفريق الأقل خبرة لطرح الأسئلة على الأعضاء الأكثر خبرة وبذلك يمكن تحقيق التواصل المناسب بين أعضاء فريق العملية.

١٤. يساعد العمل الجماعي والتدريب المناسبين أعضاء الفريق الأقل خبرة في فهم أهداف العمل المحدد.

١٥. يتضمن الإشراف الأمور التالية:

- متابعة تقدم عملية التدقيق.
- الأخذ بعين الاعتبار كفاءة وقدرات أعضاء فريق العملية بشكل فردي بما في ذلك ما إذا كانوا يملكون الوقت الكافي لإنجاز العمل الموكل إليهم وما إذا كانوا مدركين تماماً للتعليمات الموجهة إليهم وما إذا كان العمل قد تم إنجازه وفقاً للنهج المخطط له لعملية التدقيق.
- معالجة المسائل الهامة الناشئة خلال عملية المراجعة والنظر إلى أهميتها وتعديل النهج المخطط له على النحو المناسب.
- تحديد المسائل التي تحتاج لأن يتم التشاور أو النظر فيها من قبل أعضاء فريق العملية الأكثر خبرة خلال عملية المراجعة.

^٦ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، الفقرة ١٥.

المراجعات

مراجعة المسؤوليات (المرجع: الفقرة ١٦)

أ١٦. بموجب المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، تحدد سياسات وإجراءات مسؤولية المراجعة الخاصة بالشركة على أساس أن العمل الذي أنجزه أعضاء الفريق الأقل خبرة من قبل أعضاء الفريق الأكثر خبرة.^٧

أ١٧. تضم المراجعة، على سبيل المثال، النظر فيما إذا:

- كان العمل قد أنجز وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
- نشأت قضايا هامة بحاجة لمزيد من الدراسة.
- أجريت المشاورات المناسبة وما إذا تم توثيق وتنفيذ الإستنتاجات الناتجة.
- كان هناك حاجة لمراجعة طبيعة وتوقيت ومدى العمل المنجز.
- كان العمل المنجز يدعم الإستنتاجات التي تم التوصل لها وما إذا تم توثيقه بشكل مناسب.
- كانت الأدلة التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لدعم تقرير المدقق.
- تم تحقيق أهداف إجراءات العملية.

مراجعة الشريك في العملية للعمل المنجز (المرجع: الفقرة ١٧)

أ١٨. إن إجراء المراجعات المنتظمة لما يلي من قبل الشريك في العملية في مراحل مناسبة أثناء العملية يسمح بمعالجة المسائل الهامة في الوقت المحدد بشكل يحقق رضا مراجع رقابة الجودة في تاريخ إصدار التقرير أو قبل ذلك التاريخ.:

- الجوانب الحرجة للحكم وخصوصاً تلك المتعلقة بالمسائل الصعبة أو المستمرة المحددة التي تم تحديدها خلال فترة العملية؛
- المخاطر الهامة؛ و
- الجوانب الأخرى التي يعتبرها الشريك في العملية هامة.

لا يحتاج الشريك في العملية إلى مراجعة جميع وثائق التدقيق ولكنه قد يقوم بذلك. ومع ذلك، يوثق الشريك في العملية مدى وتوقيت المراجعات، كما يتطلبه معيار التدقيق الدولي ٢٣٠.^٨

أ١٩. قد يطبق الشريك في العملية الذي يقوم بالتدقيق خلال العملية إلى مراجعة الإجراءات كما هو

^٧ المعيار الدولي لمراقبة الجودة ١، الفقرة ٣٣.

^٨ معيار التدقيق الدولي ٢٣٠، الفقرة ٩(ج).

وارد في الفقرة ١٨ لمراجعة العمل المنجز لغاية التاريخ الذي يتم فيه إجراء تغيير لتحديد مسؤوليات الشريك في العملية.

الإعتبرات ذات العلاقة عند توظيف عضو فريق العملية ذو الخبرة في أحد المجالات المتخصصة في المحاسبة أو التدقيق (المرجع: الفقرات ١٥-١٧)

٢٠. عند توظيف عدد من أعضاء فريق العملية ذوي الخبرة في أحد المجالات المتخصصة في المحاسبة أو التدقيق، قد يتضمن التوجيه والإشراف والمراجعة للعمل المنوط بعضو فريق المراجعة الأمور التالية:

- الإتفاق مع ذلك العضو على طبيعة ونطاق وأهداف العمل المنوط بذلك العضو وأدوار وطبيعة وتوقيت ومدى التواصل بين ذلك العضو والأعضاء الآخرين لفريق العملية.
- تقييم كفاية العمل المنوط بذلك العضو بما في ذلك ملاءمة ومعقولية النتائج والإستنتاجات التي توصل إليها ذلك العضو واتساقها مع أدلة التدقيق الأخرى.

التشاور (المرجع: الفقرة ١٨)

٢١. يمكن تحقيق التشاور الفاعل حول المسائل التقنية والأخلاقية الهامة وغيرها من المسائل داخل المؤسسة أو خارجها، حيثما كان ملائماً، عندما:

- يتم تزويد الجهات التي تمت مشاورتها بجميع الحقائق ذات العلاقة التي ستمكنهم من تقديم أدلة مثبتة؛ و
- تتحلّى الجهات التي تمت مشاورتها بالمعرفة والأقدمية والخبرة.

٢٢. قد يكون ملائماً لأعضاء فريق العملية التشاور خارج المؤسسة، على سبيل المثال، عندما تفقر المؤسسة للموارد الداخلية المناسبة. ويمكنهم الإستفادة من الخدمات الاستشارية التي تقدمها المؤسسات الأخرى أو الهيئات المهنية والتنظيمية أو المنظمات التجارية التي تقدم خدمات رقابة الجودة ذات العلاقة.

مراجعة رقابة جودة العملية

إتمام مراجعة رقابة جودة العملية قبل تأريخ تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ١٩ (ج))

٢٣. يتطلب معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ تأخير تقرير المدقق في موعد لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المدقق على الأدلة المناسبة الكافية التي سيبيدي على أساسها المدقق رأيه حول البيانات المالية.^٩ وفي حالات تدقيق البيانات المالية الخاصة بالمنشآت المدرجة أو عندما تستوفي العملية معايير مراجعة رقابة جودة العملية، فإن مثل هذه العملية تساعد المدقق في تحديد ما إذا تم الحصول على أدلة مناسبة كافية.

^٩ معيار التدقيق الدولي ٧٠٠، "تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية"، الفقرة ٤١.

٢٤أ. إن إجراء مراجعة رقابة جودة العملية بشكل منتظم في فترات مناسبة خلال العملية يسمح إن إجراء مراجعة رقابة جودة العملية في الوقت المحدد في مراحل مناسبة أثناء العملية يسمح بمعالجة المسائل الهامة فوراً بشكل يحقق رضا مراجع رقابة الجودة في تاريخ إصدار التقرير أو قبل ذلك التاريخ.

٢٥أ. إن إتمام مراجعة رقابة جودة العملية يعني استيفاء المتطلبات الواردة في الفقرات ٢٠-٢١ من قبل مراجع رقابة جودة العملية والالتزام بالفقرة ٢٢، عند الإقتضاء. ويمكن أن تكتمل وثائق مراجعة رقابة جودة العملية بعد تاريخ تقرير المدقق كجزء من عملية تجميع ملف التدقيق النهائي. ويضع معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ المتطلبات ويقدم الإرشادات في هذا الصدد.^{١٠}

طبيعة وتوقيت ومدى مراجعة رقابة جودة العملية (المرجع: الفقرة ٢٠)

٢٦أ. البقاء متأهباً للتغيرات في الظروف يسمح للشريك في العملية تحديد الحالات التي تكون فيها مراجعة رقابة جودة العملية ضرورية حتى وإن لم تكن مثل هذه المراجعة مطلوبة عند بداية العملية.

٢٧أ. قد يعتمد مدى مراجعة رقابة جودة العملية، من بين أمور أخرى، على تعقيد عملية التدقيق وما إذا كانت المنشأة مدرجة ومخاطرة أن يكون تقرير المدقق غير ملائم في الظروف. وإن إجراء مراجعة رقابة جودة العملية لا يقلل من مسؤوليات الشريك في العملية نحو عملية التدقيق وأدائها.

مراجعة رقابة جودة العملية للمنشآت المدرجة (المرجع: الفقرة ٢١)

٢٨أ. تتضمن الأمور الأخرى المتعلقة بتقييم الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والتي يمكن أخذها بعين الاعتبار في مراجعة رقابة جودة العملية للمنشآت المدرجة ما يلي:

- المخاطر الهامة المحددة خلا العملية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥^{١١} والإستجابات لهذه المخاطر وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٣٠^{١٢} بما في ذلك تقييم فريق المراجعة لمخاطرة الإحتيال وإستجابته لها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٤٠^{١٣}.
- الأحكام الصادرة، تحديداً فيما يتعلق بالأهمية والمخاطر الهامة.
- أهمية وحالة الأخطاء المصححة وغير المصححة المحددة خلال عملية التدقيق.

^{١٠} معيار التدقيق الدولي ٢٣٠، الفقرات ١٤-١٦.

^{١١} معيار التدقيق الدولي ٣١٥، "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها".

^{١٢} معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، "إستجابات المدقق للمخاطر المقيمة".

^{١٣} معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية".

- المسائل التي ستبلغ بها الإدارة والمسؤولين عن الرقابة، وعند الإقتضاء، الأطراف الأخرى كالهيات التنظيمية.

وقد تنطبق المسائل الأخرى هذه، حسب الظروف، على مراجعات رقابة جودة العملية لعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت الأخرى.

الإعتبرات الخاصة بالمنشآت الصغيرة (المرجع: الفقرات ٢٠-٢١)

٢٩. بالإضافة إلى عمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، يتطلب إجراء مراجعة رقابة جودة العملية على عمليات التدقيق التي تستوفي المعايير التي وضعتها المؤسسة والتي تخضع العمليات لمراجعة رقابة جودة العملية. وفي بعض الحالات، قد لا تستوفي أي من عمليات التدقيق الخاصة بالمنشأة المعايير التي تخضعها لمثل هذه المراجعة.

الإعتبرات الخاصة بمنشآت القطاع العام (المرجع: الفقرات ٢٠-٢١)

٣٠. في القطاع العام، قد يكون للمدقق الذي تم تعيينه بشكل قانوني (على سبيل المثال المدقق العام أو أي شخص آخر مؤهل بشكل مناسب يتم تعيينه بالنيابة عن المدقق العام) دور مكافئ لدور الشريك في العملية في تحمل كامل مسؤولية عمليات التدقيق في القطاع العام. وفي مثل هذه الظروف، عند الإقتضاء، يؤخذ بعين الإعتبار الحاجة إلى الانفصال عن المنشأة التي تم تدقيقها وقدرة مراجع رقابة جودة العملية على تقديم تقييم موضوعي عند إختيار مراجع رقابة جودة العملية.

٣١. إن المنشآت المدرجة المشار إليها في الفقرتين ٢١ و٢٨ غير شائعة في القطاع العام. وعلى الرغم من ذلك، قد يكون هناك منشآت أخرى تعتبر هامة نظراً للحجم أو التعقيد أو جوانب المصلحة العامة والتي تمتلك بالتالي مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة. وتضم الأمثلة على ذلك الشركات التي تملكها الدولة والمرافق العامة. كما أن التحولات المستمرة في القطاع العام قد ينشأ عنها أنواع جديدة من المنشآت الهامة. ولا يوجد معايير موضوعية محددة يعتمد عليها تحديد الأهمية. ومع ذلك، يقوم مدققو القطاع العام بتقييم أي المنشآت قد تكون ذات أهمية كبيرة لضمان إجراء مراجعة رقابة جودة العملية.

المراقبة (المرجع: الفقرة ٢٣)

٣٢. يلزم المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ المؤسسة بتأسيس عملية مراقبة مصممة لتزودها بضمان معقول بأن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة ملائمة وكافية وتعمل بفاعلية.^{١٤}

٣٣. عند النظر في أوجه القصور التي قد تؤثر على عملية التدقيق، قد يلجأ الشريك في العملية إلى التدابير التي اتخذتها المؤسسة لتصحيح الموقف والتي يعتبرها الشريك في العملية كافية في سياق عملية التدقيق تلك.

^{١٤} المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، الفقرة ٤٨.

أ٣٤. إن العجز في نظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة لا يعني بالضرورة أنه لم يتم إجراء عملية تدقيق محددة وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة أو أن تقرير المدقق غير مناسب.

التوثيق

توثيق المشاورات (المرجع: الفقرة أ٢٤)

أ٣٥. يساهم التوثيق التام والمفصل للمشاورات مع المهنيين الآخرين حول المسائل الصعبة أو المستمرة في فهم:

- القضية التي تم التشاور بشأنها؛ و
- نتائج التشاور بما في ذلك القرارات الصادرة والأساس لهذه القرارات وكيفية تنفيذها.

معيار التدقيق الدولي ٢٣٠

وثائق التدقيق

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

قائمة المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٣-٢	طبيعة وأهداف وثائق التدقيق
٤	تاريخ النفاذ.....
٥	الهدف
٦	التعريفات
	المتطلبات
٧	إعداد وثائق التدقيق في الوقت المحدد.....
١٣-٨	توثيق إجراءات التدقيق التي تم أدائها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.....
١٦-١٤	تجميع ملف التدقيق النهائي.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
١أ	إعداد وثائق التدقيق في الوقت المحدد.....
٢٠أ-٢أ	توثيق إجراءات التدقيق التي تم أدائها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.....
٢٤أ-٢١أ	تجميع ملف التدقيق النهائي.....
	المعلق: متطلبات خاصة في معايير التدقيق الدولية الأخرى فيما يتعلق بوثائق التدقيق

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "وثائق التدقيق" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة
للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق المتمثلة في إعداد وثائق التدقيق لعملية تدقيق بيانات مالية. ويتم تبني هذه الوثائق حسب الضرورة التي تقتضيها الظروف عند تطبيقها على عمليات تدقيق المعلومات المالية. ويدرج الملحق معايير التدقيق الدولية الأخرى التي تحتوي على متطلبات وإرشادات محددة للتوثيق. ولا تقتصر متطلبات التوثيق المحددة بموجب معايير التدقيق الدولية الأخرى التطبيق على هذا المعيار. وقد يحدد القانوني أو النظام متطلبات توثيق إضافية.

طبيعة وأهداف وثائق التدقيق

٢. توفر وثائق التدقيق التي تحقق متطلبات هذا المعيار ومتطلبات التوثيق المحددة بموجب معايير التدقيق الدولية الأخرى ذات العلاقة ما يلي:-

- (أ) أدلة على الأساس الذي يستخدمه المدقق للتوصل إلى إستنتاج حول تحقيق الأهداف الكلية للمدقق؛^١ و
- (ب) أدلة على تخطيط وأداء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

٣. تخدم وثائق التدقيق عدداً من الأهداف الأخرى، بما في ذلك الأهداف التالية:-

- مساعدة فريق العملية في تخطيط وأداء عملية التدقيق.
- مساعدة أعضاء فريق العملية المسؤولين عن الإشراف في سبيل التوجيه والإشراف على عمل التدقيق، وإخلاء مسؤولياتهم المتعلقة بالمراجعة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٢٠.^٢
- تمكين فريق العملية من أن يكون مسؤولاً عن عمله.
- الاحتفاظ بسجل للمسائل ذات الأهمية المستمرة في عمليات التدقيق المستقبلية.
- التمكين من إجراء مراجعات رقابة الجودة والفحوصات وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة^٣ أو كحد أدنى المتطلبات الطبيعية المطلوبة.^٤
- التمكين من إجراء فحوصات خارجية وفقاً للمتطلبات القانونية والتنظيمية والمتطلبات الأخرى المعمول بها.

^١ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، الفقرة ١١.

^٢ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ "رقابة الجودة لتدقيق بيانات مالية"، الفقرات [١٤-١٧].

^٣ المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، الفقرات [٤١، ٤٣-٤٥، ٥٥-٥٦].

^٤ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرة ٢.

تاريخ النفاذ

٤. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

الهدف

٥. يتلخص هدف المدقق في إعداد وثائق توفر ما يلي:-
(أ) سجل كافٍ ومناسب لأساس تقرير المدقق؛ و
(ب) أدلة على تخطيط وأداء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

التعريفات

٦. لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:-
(أ) وثائق تدقيق (Audit documentation) - سجل إجراءات التدقيق التي تمت تأديتها، وأدلة التدقيق ذات العلاقة التي تم الحصول عليها، والإستنتاجات التي توصل إليها المدقق (وتستخدم أحياناً مصطلحات مثل "working papers" و "workpapers").
(ب) ملف تدقيق (Audit file) - مجلد واحد أو أكثر أو أي وسيلة تخزين أخرى، سواء كانت مادية أم إلكترونية، تحتوي على سجلات تتألف من وثائق التدقيق الخاصة بعملية محددة.
(ج) مدقق خبير (Experienced auditor) - فرد (سواء كان داخلياً أم خارجياً بالنسبة للشركة) يتمتع بالخبرة العملية في التدقيق وفهم معقول لما يلي:-
(١) عمليات التدقيق؛
(٢) معايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛
(٣) بيئة العمل التي تعمل فيها المنشأة؛ و
(٤) مواضيع التدقيق وإعداد التقارير المالية ذات العلاقة بقطاع المنشأة.

المتطلبات

إعداد وثائق التدقيق في الوقت المحدد

٧. يقوم المدقق بإعداد وثائق التدقيق في الوقت المحدد. (المرجع: الفقرة أ١)

توثيق إجراءات التدقيق التي تم أدائها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها

شكل ومحتوى ونطاق وثائق التدقيق

٨. يقوم المدقق بإعداد وثائق التدقيق الكافية لتمكين مدقق خبير لا يملك أي ارتباط سابق بعملية التدقيق من فهم ما يلي: (المرجع: الفقرات ٢٠-٥١، ١٦٦-١٧١)

(أ) طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي تم أداؤها من أجل الامتثال لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛ (المرجع: الفقرتان ٦١-٧١)؛

(ب) نتائج إجراءات التدقيق التي تم أداؤها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛ و

(ج) المسائل الهامة التي تنشأ أثناء عملية التدقيق، والإستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بذلك والأحكام المهنية الهامة التي تم إصدارها لدى التوصل إلى هذه الإستنتاجات. (المرجع: الفقرات ٨-١١١)

٩. عند توثيق طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي تم أداؤها، يتعين على المدقق تسجيل ما يلي:-

(أ) الخصائص المحددة لبند أو مسائل محددة تم اختبارها؛ (المرجع: الفقرة ١٢١)؛

(ب) الشخص الذي قام بعمل التدقيق وتاريخ استكمال هذا العمل؛ و

(ج) الشخص الذي قام بمراجعة عمل التدقيق الذي تم أداؤه وتاريخ ونطاق هذه المراجعة. (المرجع: الفقرة ١٣١).

١٠. يوثق المدقق النقاشات التي تدور حول المسائل الهامة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم، بما في ذلك طبيعة المسائل الهامة التي تمت مناقشتها ووقت حدوث هذه النقاشات والجهة التي تمت مناقشتها. (المرجع: الفقرة ١٤١)

١١. في حال حدد المدقق معلومات متعارضة مع الإستنتاج النهائي للمدقق فيما يتعلق بمسألة هامة، يوثق المدقق كيفية معالجته لهذا التعارض. (المرجع: الفقرة ١٥١).

الحياد عن متطلب ذي علاقة

١٢. في حال وجد المدقق، في حالات استثنائية، بأنه من الضروري الحياد عن متطلب ذي علاقة في معيار تدقيق دولي، يتعين على المدقق توثيق كيفية تحقيق إجراءات التدقيق البديلة التي تم أداؤها لهدف ذلك المتطلب ودواعي هذا الحياد. (المرجع: الفقرتان ١٨١-١٩١).

المسائل التي تنشأ بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق

١٣. في حال أجرى المدقق، في حالات استثنائية، إجراءات تدقيق جديدة أو إضافية أو توصل إلى إستنتاجات جديدة بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق، يتعين على المدقق توثيق ما يلي: (المرجع: الفقرة ٢٠١)

(أ) الظروف التي تمت مواجهتها؛

(ب) إجراءات التدقيق الجديدة أو الإضافية التي تم أداؤها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها والإستنتاجات التي تم التوصل إليها وتأثيرها على تقرير المدقق؛ و

(ج) وقت إجراء ومراجعة التغييرات التي طرأت على وثائق التدقيق والشخص الذي قام بذلك.

تجميع ملف التدقيق النهائي

١٤. يقوم المدقق بتجميع وثائق التدقيق في ملف تدقيق واستكمال العملية الإدارية لتجميع ملف التدقيق النهائي في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير المدقق. (المرجع: الفقرتان ٢١١-٢٢١)
١٥. بعد استكمال عملية تجميع ملف التدقيق النهائي، يتعين على المدقق عدم حذف أو إلغاء وثائق تدقيق من أي طبيعة قبل نهاية مدة الاحتفاظ بها. (المرجع: الفقرة ٢٣١)
١٦. في الظروف عدا تلك الواردة في الفقرة ١٣ حيث يجد المدقق بأنه من الضروري تعديل وثائق التدقيق القائمة أو إضافة وثائق تدقيق جديدة بعد استكمال عملية تجميع ملف التدقيق النهائي، يتعين على المدقق، بصرف النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات، توثيق ما يلي: (المرجع: الفقرة ٢٤١)
- (أ) الأسباب المحددة وراء إجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛ و
- (ب) وقت إجراء ومراجعة هذه التعديلات أو الإجراءات والشخص الذي قام بذلك.

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

إعداد وثائق التدقيق في الوقت المحدد (المرجع: الفقرة ٧)

١٦. يساعد إعداد وثائق تدقيق كافية ومناسبة في الوقت المحدد على تعزيز جودة عملية التدقيق ويسهل عمليتا المراجعة والتقييم الفعالين لأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها والإستنتاجات التي تم التوصل إليها قبل صياغة تقرير المدقق بصورته النهائية. ومن المحتمل أن تكون الوثائق التي تم إعدادها بعد الإنتهاء من عمل التدقيق أقل دقة من الوثائق التي تم إعدادها وقت أداء ذلك العمل.

توثيق إجراءات التدقيق التي تم أدائها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها

شكل ومحتوى ونطاق وثائق التدقيق (المرجع: الفقرة ٨)

٢٠. يعتمد شكل ومحتوى ونطاق وثائق التدقيق على عوامل مثل العوامل التالية:-
- حجم ومدى تعقيد المنشأة.
 - طبيعة إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها.
 - المخاطر المحددة للأخطاء الجوهرية.
 - أهمية أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.
 - طبيعة ونطاق الإستثناءات المحددة.

- الحاجة إلى توثيق إستنتاج معين أو أساس إستنتاج معين غير قابل للتحديد بسهولة لتوثيق العمل الذي تم أدائه أو أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.
- منهجية التدقيق والأدوات المستخدمة.

٣٤. قد يتم تسجيل وثائق التدقيق على ورق أو على ورق إلكتروني أو وسيلة أخرى. تتضمن الأمثلة على وثائق التدقيق ما يلي:-

- برامج التدقيق.
- التحاليل.
- مذكرات القضايا.
- ملخصات للمسائل الهامة.
- خطابات تأكيد وإقرار.
- قوائم مراجعة.
- مراسلات (بما في ذلك البريد الإلكتروني) فيما يتعلق بالمسائل الهامة.

قد يضيف المدقق ملخصات أو نسخ من سجلات المنشأة (مثل العقود والإتفاقيات الهامة والمحددة) كجزء من وثائق التدقيق، إلا أن وثائق التدقيق لا تعتبر بديلاً عن السجلات المحاسبية للمنشأة.

٤٤. لا يحتاج المدقق إلى إضافة مسودات مستبدلة من أوراق العمل والبيانات المالية في وثائق التدقيق والملاحظات التي تعكس أفكار غير مكتملة أو أولية، ونسخ سابقة لمستندات تم تصحيح أخطاء في الطباعة أو أخطاء أخرى فيها أو نسخ طبق الأصل للمستندات.

٥٥. لا تمثل التفسيرات الشفوية من قبل المدقق بحد ذاتها دعماً ملائماً للعمل الذي قام به المدقق أو الإستنتاجات التي توصل إليها، ولكن يمكن استخدامها لتفسير أو توضيح المعلومات التي تحتوي عليها وثائق التدقيق.

توثيق الامتثال لمعايير التدقيق الدولية (المرجع: الفقرة ٨(أ))

٦٤. في البداية، سينتج عن الامتثال لمتطلبات هذا المعيار أن تكون وثائق التدقيق كافية ومناسبة في الظروف، تحتوي معايير التدقيق الدولية الأخرى على متطلبات توثيق محددة لا تهدف إلى توضيح تطبيق هذا المعيار في الظروف الخاصة لمعايير التدقيق الدولية الأخرى هذه. لا تحدّ متطلبات التوثيق المحددة بموجب معايير التدقيق الدولية الأخرى نطاق تطبيق هذا المعيار. وعلاوة على ذلك، لا يهدف غياب متطلب توثيق في أي معيار تدقيق دولي معين اقتراح عدم وجود وثائق سيتم إعدادها نتيجة للامتثال لذلك المعيار.

٧٤. توفر وثائق التدقيق أدلة على أن التدقيق يمثل لمعايير التدقيق الدولية. ومع ذلك، ليس من الضروري أو من الممكن بالنسبة للمدقق توثيق كل مسألة تمت دراستها أو كل حكم مهني تم

إصداره في عملية تدقيق ما. وبالإضافة إلى ذلك، من غير الضروري بالنسبة للمدقق التوثيق بشكل منفصل (كقائمة المراجعة مثلاً) الالتزام بالمسائل التي يظهر الامتثال بها في المستندات المشمولة في ملف التدقيق. ومثال ذلك ما يلي:-

- يظهر وجود خطة تدقيق موثقة بشكل ملائم أن المدقق قام بتخطيط عملية التدقيق.
- يظهر وجود خطاب تكليف موقع في ملف التدقيق أن المدقق اتفق على شروط عملية التدقيق مع الإدارة أو، حيث يكون مناسباً، مع المكلفين بالحوكمة.
- يظهر تقرير المدقق الذي يحتوي على رأي متحفظ على البيانات المالية بالشكل المناسب أن المدقق التزم بمتطلب التعبير عن رأي متحفظ بموجب الظروف المحددة في معايير التدقيق الدولية.
- فيما يتعلق بالمتطلبات التي تنطبق عموماً أثناء عملية التدقيق، قد يوجد عدد من الطرق التي يمكن أن تبين الامتثال بهذه المتطلبات في ملف التدقيق:-

○ على سبيل المثال، قد لا يوجد أية طريقة توثق من خلالها التشكك المهني للمدقق. إلا أن وثائق التدقيق قد توفر أدلة على ممارسة المدقق للتشكك المهني وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وقد تتضمن هذه الأدلة إجراءات محددة تم أدائها لتعزيز ردود الإدارة على استفسارات المدقق.

○ وعلى نحو مماثل، فإن تحمل شريك العملية مسؤولية التوجيه والإشراف وأداء عملية التدقيق مع الامتثال لمعايير التدقيق الدولية قد يتم إثباته عن طريق عدد من الطرق في وثائق التدقيق. وقد يشتمل هذا على توثيق شريك العملية المشاركة في الوقت المحدد في جوانب التدقيق مثل المشاركة في نقاشات الفريق التي يقتضيها معيار التدقيق الدولي ٣١٥،^٥

توثيق المسائل الهامة والأحكام المهنية الهامة ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ٨(ج))

٨١. يتطلب الحكم على أهمية مسألة ما تحليلاً موضوعياً للحقائق والظروف. وتتضمن الأمثلة على المسائل الهامة ما يلي:-

- المسائل التي تؤدي إلى مخاطر هامة (وفقاً لما هو موضح في معيار التدقيق الدولي ٣١٥^٦).

^٥ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرة ١٠.

^٦ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ ، الفقرة ٤(أ).

- نتائج إجراءات التدقيق التي تشير إلى (أ) احتمالية التعبير الخاطئ بشكل جوهري عن البيانات المالية، أو (ب) وجود حاجة إلى مراجعة التقييم السابق لمخاطر الأخطاء الجوهرية من قبل المدقق واستجابات المدقق لهذه المخاطر.
- الظروف التي تتسبب في وجود صعوبة هامة في وجه المدقق في تطبيق إجراءات التدقيق اللازمة.
- النتائج التي قد تؤدي إلى تعديل رأي التدقيق أو إضافة فقرة تأكيد على مسألة معينة في تقرير المدقق.

٩أ. من العوامل المهمة في تحديد شكل ومحتوى ونطاق وثائق التدقيق الخاصة بالمسائل الهامة هو مدى الحكم المهني الممارس في تأدية العمل وتقييم النتائج. ويعمل توثيق الأحكام المهنية الصادرة، حيث تكون هامة، على تفسير إستنتاجات المدقق وتعزيز جودة الحكم. وتستدعي هذه المسائل عناية خاصة من المسؤولين عن مراجعة وثائق التدقيق، بما في ذلك الأشخاص الذين ينفذون عمليات التدقيق اللاحقة عند مراجعة المسائل ذات الأهمية المستمرة (مثل ذلك عند أداء مراجعة بأثر رجعي للتقديرات المحاسبية).

١٠أ. تتضمن بعض الأمثلة على الظروف حيث يكون من المناسب وفقاً للفقرة ٨ إعداد وثائق التدقيق المتعلقة باستخدام حكم مهني، حيث تكون المسائل والأحكام هامة ما يلي:-

- الأساس المنطقي لإستنتاج المدقق عندما ينص متطلب ما على "دراسة" المدقق لمعلومات أو عوامل معينة وتعتبر تلك الدراسة هامة في سياق عملية معينة.
- الأساس لإستنتاج المدقق حول معقولية مجالات الأحكام غير الموضوعية (مثل معقولية التقديرات المحاسبية الهامة).
- أساس إستنتاجات المدقق حول صحة مستند معين عند تنفيذ تحقيق آخر (مثل الاستفادة بشكل مناسب من خبير أو من إجراءات التأكيد) كإستجابة للحالات المحددة خلال عملية التدقيق والتي قادت المدقق إلى الاعتقاد بأن المستند قد يكون غير صحيح.

١١أ. قد يعتبر المدقق من المفيد إعداد والإحتفاظ بجزء من وثائق التدقيق كملخص (يعرف أحياناً بمذكرات الاستكمال) يصف المسائل الهامة المحددة خلال عملية التدقيق وكيف تمت معالجتها أو يتضمن إشارات مرجعية لوثائق تدقيق داعمة أخرى ذات علاقة توفر معلومات أخرى. وقد يسهل مثل هذا الملخص عمليات المراجعة الفحص الفعالة والكفؤة لوثائق التدقيق، خاصة في عمليات التدقيق الضخمة والمعقدة. وبالإضافة إلى ذلك، قد يساعد إعداد مثل هذا الملخص على اعتبار المدقق للمسائل الهامة. كما قد يساعد المدقق على اعتبار ما إذا كان هناك، في ضوء إجراءات التدقيق التي تم أدائها والإستنتاجات التي تم التوصل إليها، أي هدف لمعيار التدقيق

الدولي ذو العلاقة لم يحققه المدقق أو كان غير قادر على تحقيقه قد يحول دون تحقيق المدقق للهدف الكلي للمدقق.

تحديد بنود أو مسائل محددة تم اختبارها، وتحديد المعدّ والمراجع (المرجع: الفقرة ٩) ١٢٠. إن تسجيل الخصائص المحددة تخدم عدد من الأهداف. فعلى سبيل المثال، يمكن فريق العملية من أن يكون مسؤولاً عن عمله ويسهل التحقيق في الإستثناءات والتعارضات. وستختلف الخصائص المحددة حسب طبيعة إجراء التدقيق والبند أو المسألة التي تم اختبارها. فعلى سبيل المثال:-

- فيما يتعلق باختبار مفصل لطلبات الشراء الصادرة عن المنشأة، قد يحدد المدقق المستندات المختارة للفحص حسب تواريخها وأرقام طلبات الشراء.
- فيما يتعلق بتطبيق إجراء يقتضي اختيار أو مراجعة كافة البنود على مبلغ محدد من مجموعة معينة، قد يسجل المدقق نطاق الإجراء ويحدد المجموعة (مثل كافة قيود دفتر اليومية الخاصة بمبلغ محدد من سجل اليومية).
- فيما يتعلق بإجراء يقتضي أخذ عينات منتظم من مجموعة من المستندات، قد يحدد المدقق المستندات المختارة من خلال تسجيل مصدرها ونقطة البداية وفترة أخذ العينات (مثل عينة منتظمة من تقارير الشحن مختارة من سجل الشحن للفترة التي تبدأ من ١ إبريل إلى ٣٠ سبتمبر، بدءاً بالتقرير رقم ١٢٣٤٥ مع اختبار التقرير رقم ١٢٥ في كل مرة).
- فيما يتعلق بإجراء يقتضي إستفسارات من موظفين محددين في المنشأة، قد يسجل المدقق تواريخ الاستفسارات وأسماء ومناصب موظفي المنشأة.
- فيما يتعلق بإجراء المراقبة، قد يسجل المدقق العملية أو المسألة التي تتم مراقبتها والأفراد ذوي العلاقة ومسؤولياتهم المختلفة وأين ومتى تم تنفيذ عملية المراقبة.

١٢١. يقتضي معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ أن يراجع المدقق عمل التدقيق الذي تم أدائه خلال مراجعة وثائق التدقيق.^٧ لا يدل ضمناً متطلب توثيق اسم الشخص الذي قام بمراجعة عمل التدقيق الذي تم أدائه على حاجة إلى شمول كل ورقة عمل محددة أدلة على المراجعة. ومع ذلك، يعني المتطلب توثيق عمل التدقيق الذي تمت مراجعته والشخص الذي قام بمراجعته والوقت الذي تم فيه مراجعته.

^٧ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرة [١٧].

توثيق النقاشات حول المسائل الهامة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم (المرجع: الفقرة ١٠)

١٤أ. لا يقتصر التوثيق على السجلات التي يعدّها المدقق ولكنها قد تتضمن سجلات مناسبة أخرى مثل محاضر الاجتماعات التي يعدّها موظفو المنشأة والتي يوافق عليها المدقق. وقد يشتمل الأشخاص الآخرون الذين قد يناقش المدقق معهم المسائل الهامة على الموظفين الآخرين في المنشأة والأطراف الخارجية مثل الأشخاص الذين يقدمون استشارة مهنية للمنشأة.

توثيق كيفية معالجة التعارضات (المرجع: الفقرة ١١)

١٥أ. لا يدل ضمناً متطلب توثيق كيفية معالجة المدقق للتعارضات في المعلومات على أن المدقق يحتاج إلى الاحتفاظ بوثائق غير صحيحة أو مستبدلة.

إعتبرات خاصة بالمنشآت الصغيرة (المرجع: الفقرة ٨)

١٦أ. تعتبر وثائق التدقيق الخاصة بتدقيق منشأة صغيرة أقل شمولية عموماً من وثائق عملية تدقيق منشأة كبيرة. وبالإضافة إلى ذلك، في حالة إجراء عملية تدقيق يؤدي فيها شريك العملية كافة عمل التدقيق، لن تشتمل الوثائق على مسائل قد كان من الضروري توثيقها لئتم الإبلاغ عنها أو إصدار أوامر بشأنها لأعضاء فريق العملية، أو لتوفير أدلة على المراجعة من قبل أعضاء آخرين في الفريق (على سبيل المثال، لن يكون هنالك مسائل تقتضي توثيق مناقشات الفريق أو الإشراف عليه). ومع ذلك، يلتزم شريك العملية بالمتطلب الأكثر أهمية في الفقرة ٨ فيما يخص إعداد وثائق التدقيق التي يمكن فهمها من قبل مدقق خبير، حيث قد تكون وثائق التدقيق خاضعة للمراجعة من قبل أطراف خارجية لأهداف تنظيمية أو أهداف أخرى.

١٧أ. عند إعداد وثائق التدقيق، قد يرى مدقق منشأة صغيرة من المفيد والفعال تسجيل جوانب مختلفة للتدقيق معاً في مستند واحد، مع إضافة إشارات مرجعية لأوراق العمل الداعمة حسبما يكون مناسباً. تشتمل الأمثلة على مسائل قد يتم توثيقها معاً في عملية تدقيق منشأة صغيرة فهم المنشأة ورقابتها الداخلية وإستراتيجية التدقيق الكلية وخطة التدقيق والأهمية النسبية المحددة بموجب معيار التدقيق الدولي^{٣٢٠}، والمخاطر المقيّمة والمسائل الهامة التي تمت ملاحظتها أثناء عملية التدقيق والإستنتاجات التي تم التوصل إليها.

عدم الالتزام بأحد المتطلبات ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ١٢)

١٨أ. إن متطلبات معايير التدقيق الدولية مصممة لتمكين المدقق من تحقيق الأهداف الشاملة المحددة في تلك المعايير، وبالتالي الأهداف الشاملة للمدقق. وفقاً لذلك، في غير الظروف الاستثنائية، تدعو معايير التدقيق الدولية إلى الامتثال بكل متطلب ذو علاقة بظروف التدقيق.

^٨ معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ " الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق".

١٩أ. ينطبق متطلب التوثيق على المتطلبات المرتبطة بالظروف فقط. لا يعتبر متطلب معين مرتبطاً^٩ فقط في الحالات التي:-

- (أ) معيار التدقيق الدولي بالكامل غير ذي علاقة (على سبيل المثال إذا لم يكن للمنشأة وظيفة تدقيق داخلي، لا يعد أي من محتويات معيار التدقيق الدولي ٦١٠^{١٠} ذي علاقة)، أو
- (ب) أن المتطلب شرطي والشرط غير موجود (على سبيل المثال، متطلباً تعديل رأي المدقق حيث أن هناك عجز في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ولكن لا يوجد مثل هذا العجز).

المسائل التي تنشأ بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ١٣)

٢٠أ. تشتمل الأمثلة على الظروف الإستثنائية على الحقائق التي تصبح معروفة بالنسبة للمدقق بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق رغم أنها كانت قائمة في ذلك التاريخ والتي، في حال معرفة ذلك في ذلك التاريخ، كان من الممكن أن تؤدي إلى تعديل البيانات المالية أو قيام المدقق بتعديل الرأي في تقرير المدقق.^{١١} وتتم مراجعة التغييرات التي تطرأ على وثائق التدقيق وفقاً لمسؤوليات المراجعة المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي (٢٢٠)^{١٢}، مع شريك العملية الذي يتحمل المسؤولية النهائية عن التغييرات.

تجميع ملف التدقيق النهائي (المرجع: الفقرات ١٤-١٦)

٢١أ. يقتضي المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) من الشركات وضع سياسات وإجراءات من أجل إتمام تجميع ملفات التدقيق في الوقت المحدد.^{١٣} لا تزيد الفترة الزمنية المناسبة التي يتم فيها إتمام عملية تجميع ملف التدقيق النهائي عن ٦٠ يوماً بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق.^{١٤}

٢٢أ. يعتبر إتمام عملية تجميع ملف التدقيق النهائي بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق عملية إدارية لا تنطوي على أداء إجراءات تدقيق جديدة أو التوصل إلى إستنتاجات جديدة. ومع ذلك، قد تجرى تغييرات على وثائق التدقيق أثناء عملية التجميع النهائية في حال كانت التغييرات إدارية بطبيعتها. وفيما يلي أمثلة على مثل هذه التغييرات:-

- حذف أو إلغاء وثائق مستبدلة.
- ترتيب أو مقارنة والإحالة إلى أوراق العمل.
- الإعلان عن إتمام قوائم المراجعة المتعلقة بعملية التجميع النهائية.

^٩ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة [٢٧].

^{١٠} معيار التدقيق الدولي ٦١٠ "إستخدام عمل المدققين الداخليين".

^{١١} معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ "الأحداث اللاحقة"، الفقرة ١٤.

^{١٢} معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفقرة [١٦].

^{١٣} المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ الفقرة [٤٥].

^{١٤} المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ الفقرة [٤٥أ].

- توثيق دليل التدقيق التي حصل عليه المدقق وناقشه واتفق عليها مع الأعضاء ذوي العلاقة من فريق العملية قبل تاريخ إصدار تقرير المدقق.

٢٣١. يقتضي المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) (أو كحدّ أدنى المتطلبات الطبيعية) من الشركات وضع سياسات وإجراءات من أجل الإحتفاظ بوثائق العملية.^{١٥} ولا تقل مدة الإحتفاظ بوثائق التدقيق عادة عن ٥ سنوات من تاريخ إصدار تقرير المدقق، أو في حال الإحتفاظ بها بعد ذلك، تبدأ الفترة من تاريخ إصدار تقرير مدقق المجموعة^{١٦}.

٢٤١. من الأمثلة على ظرف قد يرى فيه المدقق من الضروري تعديل وثائق التدقيق القائمة أو إضافة وثائق تدقيق جديدة بعد الإنتهاء من عملية تجميع الملف، هو الحاجة إلى توضيح وثائق التدقيق القائمة الناشئة من الملاحظات التي تم استلامها خلال فحوصات المراقبة التي تم إجراؤها من قبل أطراف داخلية أو خارجية.

^{١٥} المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ ، الفقرة [٤٧].

^{١٦} المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ ، الفقرة [٦١].

الملحق

(المرجع: الفقرة ١)

متطلبات خاصة في معايير التدقيق الدولية الأخرى فيما يتعلق بوثائق التدقيق

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معايير التدقيق الدولية الأخرى في تأثيرها على تدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ اعتباراً من ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ أو بعد ذلك والتي تحتوي على متطلبات خاصة فيما يتعلق بالتوثيق. ولا تعتبر هذه القائمة بديلاً عن اعتبار المتطلبات والتطبيق والمادة التوضيحية الأخرى ذوي العلاقة في معايير التدقيق الدولية.

- معيار التدقيق الدولي ٢١٠ "الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق"- الفقرات [١٠-١٢]
- معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية"- الفقرتان [٢٤-٢٥]
- معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية"- الفقرات (٤٤-٤٧)
- معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ "مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية"- الفقرة [٢٩]
- معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ "الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"- الفقرة [٢٣]
- معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ "التخطيط لتدقيق البيانات المالية"- الفقرة ١٢
- معيار التدقيق الدولي ٣١٥ "تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها"- الفقرة ٣٢
- معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق"- الفقرة [١٤]
- معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ "إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة"- الفقرات (٢٨-٣٠)
- معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ "تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق"- الفقرة [١٥]
- معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ "تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"- الفقرة ٢٣
- معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ "الأطراف ذات العلاقة"- الفقرة [٢٨]
- معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ "الإعتبرات الخاصة- عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدقي العناصر)"- الفقرة ٥٠
- معيار التدقيق الدولي ٦١٠ "إستخدام عمل المدققين الداخليين"- الفقرة [١٣]

معيار التدقيق الدولي ٢٤٠

مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٣-٢	خصائص الإحتيال.....
٨-٤	مسؤولية منع الإحتيال والكشف عنه.....
٩	تاريخ النفاذ.....
١٠	الأهداف.....
١١	التعريفات.....
	المتطلبات
١٤-١٢	التشكك المهني.....
١٥	المناقشات بين أعضاء فريق العملية.....
٢٤-١٦	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة.....
٢٧-٢٥	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال.....
٣٣-٢٨	الإستجابات للمخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال.....
٣٧-٣٤	تقييم أدلة التدقيق.....
٣٨	عدم قدرة المدقق على الإستمرار في عملية التدقيق.....
٣٩	التمثيلات المكتوبة.....
٤٢-٤٠	الإتصالات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة.....
٤٣	إبلاغ السلطات التنظيمية والتنفيذية.....
٤٧-٤٤	التوثيق.....

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

أ ٦١-٦١	..... خصائص الإحتيال
أ ٧١-٩١	..... التشكك المهني
أ ١٠١-١١١	..... المناقشات بين أعضاء فريق العملية
أ ١٢١-٢٧١	..... إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة
أ ٢٨١-٣٢١	..... تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال
أ ٣٣١-٤٨١	..... الإستجابات للمخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال
أ ٤٩١-٥٣١	..... تقييم أدلة التدقيق
أ ٥٤١-٥٧١	..... عدم قدرة المدقق على إكمال عملية التدقيق
أ ٥٨١-٥٩١	..... تمثيلات الإدارة
أ ٦٠١-٦٤١	..... الإتصالات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة
أ ٦٥١-٦٧١	..... الإتصال مع السلطات التنظيمية والتنفيذية

ملحق ١: أمثلة على عوامل مخاطرة الإحتيال

ملحق ٢: أمثلة على إجراءات تدقيق ممكنة لتناول المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية

بسبب الإحتيال

ملحق ٣: أمثلة على الحالات التي تدل على إمكانية الإحتيال

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل، وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤوليات المدقق المتعلقة بقضايا الإحتيال في تدقيق البيانات المالية. ويتوسع تحديداً في كيفية تطبيق معيار التدقيق الدولي ٣١٥^١ ومعيار التدقيق الدولي ٣٣٠^٢ فيما يتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال.

خصائص الإحتيال

٢. يمكن أن تنشأ الأخطاء في البيانات المالية إما بسبب الإحتيال أو الخطأ. والعامل الذي يميز بين الإحتيال والخطأ هو ما إذا كان الإجراء الأساسي الناجم عن الخطأ في البيانات المالية مقصود أو غير مقصود.

٣. ورغم أن الإحتيال هو مفهوم قانوني واسع لأهداف معايير التدقيق الدولية، غير أن المدقق معني بالإحتيال الذي يتسبب في خطأ جوهري في البيانات المالية. وهناك نوعان من البيانات الخاطئة المقصودة ذات الصلة بالمدقق - البيانات الخاطئة الناتجة عن تقرير مالي إحتيالي، والبيانات الخاطئة الناتجة عن سوء تخصيص الأصول. ورغم أن المدقق قد يشك أو يحدد، في حالات نادرة، وقوع الإحتيال، إلا أنه لا يقوم بعمل تحديدات قانونية فيما إذا كان الإحتيال قد حصل بالفعل. (المرجع: الفقرة ١١-٦١)

مسؤولية منع الإحتيال والكشف عنه

٤. إن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الإحتيال تقع على الأشخاص المكلفين بالحوكمة في المنشأة وإدارتها. ومن المهم أن تشدد الإدارة، والتي تشرف على أولئك المكلفين بالحوكمة، بشكل قوي على منع الإحتيال مما قد يقلل من فرص وقوع الإحتيال وردعه بحيث يمكن إقناع الأفراد بعدم ارتكاب الإحتيال بسبب احتمالية الكشف عنه وفرض العقاب. وذلك ينطوي على إلتزام بخلق ثقافة من الأمانة والسلوك الأخلاقي التي يمكن تعزيزها بإشراف نشط من قبل أولئك المكلفين بالحوكمة. وتعتبر الرقابة من خلال المكلفين بالحوكمة متضمنة إحتماية تجاوز أنظمة الرقابة أو التأثير غير المناسب على عملية إعداد التقارير المالية، مثل جهود الإدارة في إدارة الأرباح من أجل التأثير على إدراك المحللين لأداء وربحية المنشأة.

^١ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ " تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها".

^٢ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ " إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة".

مسؤوليات المدقق

٥. يقع على عاتق المدقق الذي يقوم بعملية تدقيق معينة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية مسؤولية الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية بمجملها تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت بسبب الإحتيال أو الخطأ. وبسبب القيود المتأصلة في التدقيق، هناك مخاطرة لا يمكن تجنبها من حيث أن بعض الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية لن يتم إكتشافها رغم أنه يتم التخطيط للتدقيق وتنفيذه بالشكل الصحيح وفقاً لمعايير التدقيق الدولية^٣.

٦. كما هو وارد في معيار التدقيق الدولي ٢٠٠^٤، تكون الآثار المحتملة للقيود الكامنة كبيرة بشكل خاص في حالة الخطأ الناتج عن الإحتيال. إن مخاطرة عدم الكشف عن بيان خاطئ جوهري ناتج عن الإحتيال هي أكبر من مخاطرة عدم الكشف عن بيان خاطئ جوهري ناتج عن الخطأ لأن الإحتيال قد ينطوي على خطط متقدمة ومنظمة بشكل دقيق مصممة لإخفائه مثل التزوير، أو الإخفاق المتعمد في تسجيل المعاملات، أو البيانات الخاطئة المقصودة التي يتم تقديمها إلى المدقق. وتكون هذه المحاولات عند الإخفاء أكثر صعوبة من حيث إكتشافها عندما تصاحبها عملية تواطؤ. ويمكن أن يؤدي التواطؤ إلى أن يعتقد المدقق بأن دليل التدقيق مقنع في حين أنه في الحقيقة غير صحيح. إن قدرة المدقق على كشف الإحتيال يعتمد على عوامل معينة مثل براعة مرتكب الإحتيال، ومدى تكرار ونطاق التلاعب، ودرجة التواطؤ المعنية، والحجم النسبي للمبالغ المختلفة المتلاعب بها، والمناصب العليا التي يشغلها أولئك الأفراد المتورطين. وفي حين أن المدقق قد يكون قادراً على تحديد الفرص المحتملة لإرتكاب الإحتيال، إلا أنه يصعب عليه تحديد ما إذا كانت البيانات الخاطئة في مجالات الحكم مثل التقدير المحاسبي تسبب بها الإحتيال أم الخطأ.

٧. علاوة على ذلك، فإن مخاطرة عدم كشف المدقق عن بيان خاطئ جوهري ناتج عن إحتيال الإدارة هي أكبر من مخاطرة عدم كشف المدقق عن بيان خاطئ جوهري ناتج عن إحتيال الموظف لأن الإدارة عادة ما تكون في موضع يمكنها فيه التلاعب بشكل مباشر أو غير مباشر بالسجلات المحاسبية أو عرض معلومات مالية إحتيالية أو تجاوز إجراءات الرقابة المصممة لمنع عمليات الإحتيال المشابهة من قبل موظفين آخرين.

٨. عند الحصول على تأكيد معقول، يكون المدقق مسؤولاً عن الحفاظ على تشكك مهني أثناء عملية التدقيق، أخذاً بعين الإعتبار احتمال تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة ومدركاً حقيقة أن إجراءات التدقيق الفعالة لإكتشاف الخطأ قد لا تكون فعالة في سياق الكشف عن الإحتيال. إن المتطلبات الواردة في هذا المعيار يُقصد منها مساعدة المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال وفي تصميم إجراءات للكشف عن هذه البيانات الخاطئة.

^٣ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل، وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، الفقرة [٣٧].

^٤ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ٥١١.

تاريخ النفاذ

٩. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ بتاريخ ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

الأهداف

١٠. تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:-

- (أ) تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية بسبب الإحتيال؛
- (ب) الحصول على ما يكفي من أدلة مناسبة حول المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال، من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة؛ و
- (ج) الإستجابة بشكل مناسب للإحتيال أو الإحتيال المشتبه به المحدد خلال التدقيق.

التعريفات

١١. لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:-

- (أ) الإحتيال (Fraud)- هو فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية.
- (ب) عوامل مخاطرة الإحتيال (Fraud risk factors)- الأحداث أو الظروف التي تشير إلى دافع ما أو ممارسة ضغط معين لإرتكاب الإحتيال أو إتاحة فرصة لإرتكاب الإحتيال.

المتطلبات

التشكك المهني

١٢. وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٠٠، يجب على المدقق أن يتخذ التشكك المهني أثناء التدقيق، مدركاً إحتمال أنه قد توجد أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال، بالرغم من خبرة المدقق السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة. (المرجع: الفقرة ٧١-٨١).

١٣. وما لم يكن لدى المدقق سبباً للإعتقاد بخلاف ذلك، فإنه قد يقبل بالسجلات والمستندات على أنها حقيقية. لكن إذا تسببت ظروف تم تحديدها أثناء التدقيق في أن يعتقد المدقق بأن وثيقة ما ليست صحيحة أو أن شروطاً في المستند قد تم تعديلها لكن لم يتم الإفصاح عنها إلى المدقق، فإنه ينبغي على المدقق إجراء المزيد من التحقيقات.

١٤. ينبغي أن يبحث المدقق في أوجه عدم الإتساق عندما تكون الإجابات غير متنسقة على تساؤلات الإدارة أو أولئك المكلفون بالحوكمة.

° معيار التدقيق الدولي الفقرة ١٥.

المناقشات بين أعضاء فريق العملية

١٥. يقتضي معيار التدقيق الدولي ٣١٥ إجراء مناقشات بين أعضاء فريق العملية وأن يحدد شريك العملية المسائل التي ينبغي إبلاغها إلى أعضاء الفريق الذين لا يشاركون في المناقشات^٦. كما يجب أن تركز المناقشات بشكل محدد على كيفية قابلية وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية بسبب الإحتيال وأين يمكن أن توجد مثل هذه الأخطاء في البيانات المالية، بما في ذلك كيف يمكن أن يحدث الإحتيال. وتجري المناقشات دون إعتبار لمعتقدات أعضاء فريق العملية بأن الإدارة وأولئك المكلفون بالحوكمة يتصرفون بالأمانة والنزاهة. (المرجع: الفقرة ١٠٠-١١١).

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة

١٦. عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة لفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، التي يقتضيها معيار التدقيق الدولي ٣١٥^٧، ينبغي أن ينفذ المدقق الإجراءات المنصوص عليها في الفقرات ١٧-٢٤ للحصول على المعلومات بقصد إستخدامها في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال.

الإدارة والآخرين ضمن المنشأة

١٧. يجب على المدقق إجراء إستفسارات من الإدارة فيما يتعلق بما يلي:-

- (أ) تقييم الإدارة لمخاطرة احتمال وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية بسبب الإحتيال؛ بما في ذلك طبيعة هذه التقييمات ونطاقها وتكرارها؛ (المرجع: الفقرات ١٢٢-١٣٤)
- (ب) أسلوب الإدارة في التحديد والإستجابة لمخاطر الإحتيال في المنشأة بما في ذلك أية مخاطر معينة للإحتيال حددتها الإدارة أو تم إبلاغها بها، أو أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات التي يمكن أن توجد لها مخاطرة الإحتيال؛ (المرجع: الفقرات ١٤٠)
- (ج) إتصال الإدارة، إن وجد، مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بأساليبها في تحديد مخاطر الإحتيال في المنشأة والإستجابة لها؛ و
- (د) إتصال الإدارة، إن وجد، مع الموظفين فيما يتعلق بأرائهم حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي.

١٨. يجب على المدقق عمل إستفسارات للإدارة وللرقابة الداخلية وللآخرين داخل المنشأة حسبما هو مناسب لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأي إحتيال فعلي أو مشكوك فيه يؤثر على المنشأة. (المرجع: الفقرات ١٥٠-١٧١)

١٩. بالنسبة لتلك المنشآت التي يكون فيها قسم تدقيق داخلي، يجب على المدقق عمل إستفسارات

^٦ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ١٠.

^٧ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ٥-٢٤.

للتدقيق الداخلي لتحديد ما إذا كان لديه معرفة بأي إحتيال فعلي أو مشكوك فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة، وللحصول على آرائه حول مخاطر الإحتيال. (المرجع: الفقرة ١٨٨).

المكلفون بالحوكمة

٢٠. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة^٨، فإنه يجب على المدقق الحصول على فهم لكيفية ممارسة المكلفين بالحوكمة الإشراف على عمليات الإدارة لتحديد والإستجابة لمخاطر الإحتيال في المنشأة والرقابة الداخلية التي أنشأتها الإدارة لتخفيف هذه المخاطر. (المرجع: الفقرة ١٩١-٢١١).

٢١. يجب على المدقق عمل إستفسارات لأولئك المكلفين بالحوكمة لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأي إحتيال فعلي أو مشكوك فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة. وتجري هذه الإستفسارات جزئياً لدعم الإجابات على تساؤلات الإدارة.

العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة المحددة

٢٢. ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا تشير العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة التي تم تحديدها في أداء الإجراءات التحليلية، بما في ذلك تلك المرتبطة بحسابات الإيرادات، إلى مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال.

معلومات أخرى

٢٣. ينبغي أن ينظر المدقق فيما إذا كانت المعلومات الأخرى التي يحصل عليها تشير إلى مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال. (المرجع: الفقرة ٢٢١).

تقييم عوامل مخاطر الإحتيال

٢٤. ينبغي على المدقق أن يقيم فيما إذا كانت المعلومات التي يتم الحصول عليها من الإجراءات الأخرى لتقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة المنفذة تشير إلى وجود واحد أو أكثر من مخاطر الإحتيال. وفي حين قد لا تشير عوامل مخاطر الإحتيال بالضرورة إلى وجود الإحتيال، إلا أنها كثيراً ما كانت توجد ضمن الظروف التي تحدث فيها عمليات الإحتيال ولذلك فإنها قد تشير إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال. (المرجع: الفقرة ٢٣١-٢٧١).

تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال

٢٥. وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥، ينبغي على المدقق تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال على مستوى البيانات المالية وعلى مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاحات^٩.

٢٦. عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال، يتعين على المدقق بناءً على افتراض وجود مخاطر إحتيال في الإعراف بالإيرادات، تقييم أي أنواع الإيرادات أو معاملات

^٨ معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ " الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة" الفقرة ١٣.

^٩ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٥.

الإيراد أو الإثباتات تؤدي إلى نشوء هذه المخاطر. وتحدد الفقرة ٤٧ الوثائق المطلوبة عندما يخلص المدقق إلى أن الافتراض غير مطبق في الظروف العملية ولا يحدد بناءً على ذلك الإعتراف بالمخاطر على أنها أحد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال. (المرجع: الفقرات ٢٨-٣٠أ).

٢٧. ينبغي أن يعامل المدقق تلك المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال على أنها مخاطر هامة وعليه، وإلى الحد الذي لم يطبق به ذلك، يتعين أن يحصل المدقق على فهم لأنظمة الرقابة ذات العلاقة في المنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة، المرتبطة بهذه المخاطر. (المرجع: الفقرات ٣١أ-٣٢أ).

الإستجابات للمخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال

الإستجابات الكلية

٢٨. وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٣٠، يجب على المدقق تحديد الإستجابات الكلية لتناول المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال عند مستوى البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ٣٣أ)^{١٠}.

٢٩. عند تحديد الإستجابات الكلية لتناول مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة بسبب الإحتيال عند مستوى البيانات المالية يجب على المدقق:-

(أ) تعيين الموظفين والإشراف عليهم آخذاً بعين الإعتبار معرفة ومهارات وقدرات الأفراد الذين سيوكل إليهم مسؤوليات عملية هامة وتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال فيما يخص العملية؛ (المرجع: الفقرات ٣٤أ-٣٥أ)؛

(ب) تقييم فيما إذا كان إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من قبل المنشأة وخصوصاً تلك المتعلقة بالمقاييس غير الموضوعية والمعاملات المعقدة قد يشير إلى إعداد التقارير المالية الإحتيالية الناتجة عن جهود الإدارة في إدارة الأرباح؛ و

(ج) إدخال عنصر عدم التنبؤ في إختيار طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق. (المرجع: الفقرة ٣٦أ).

إجراءات التدقيق إستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة بسبب الإحتيال عند مستوى الإثباتات

٣٠. وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٣٠، ينبغي على المدقق تصميم وأداء مزيد من إجراءات التدقيق التي تستجيب طبيعتها وتوقيتها ونطاقها للمخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال عند مستوى الإثباتات^{١١}. (المرجع: الفقرات ٣٧أ-٤٠أ).

إجراءات التدقيق إستجابة للمخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة

٣١. إن الإدارة في وضع خاص لإرتكاب الإحتيال بسبب قدرتها على التلاعب بالسجلات المحاسبية وإعداد بيانات مالية إحتيالية من خلال تجاوز أنظمة الرقابة التي خلافاً لذلك تبدو أنها تعمل

^{١٠} معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٥.

^{١١} معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٦.

بفاعلية. وبينما يختلف مستوى مخاطرة تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة من منشأة لأخرى، إلا أن المخاطرة برغم ذلك موجودة في جميع المنشآت. وبسبب الطريقة غير المتنبأ بها التي يمكن أن يحدث فيه هذا التجاوز، فهي مخاطرة خطأ جوهري بسبب الإحتيال وتعتبر بالتالي مخاطرة هامة.

٣٢. بغض النظر عن تقييم المدقق لمخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة، ينبغي على المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق بهدف:-

(أ) إختبار ملائمة القيود في دفتر اليومية المسجلة في دفتر الأستاذ العام والتعديلات الأخرى التي أجريت عند إعداد البيانات المالية؛ وفي تصميم وأداء إجراءات التدقيق لمثل هذه الإختبارات، ينبغي على المدقق:-

(١) طرح إستفسارات على الأفراد المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية حول الأنشطة غير المناسبة أو غير العادية المتعلقة بمعالجة القيود اليومية والتعديلات الأخرى؛

(٢) إختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تجري في نهاية فترة إعداد التقارير؛ و

(٣) دراسة الحاجة لإختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى خلال الفترة. (المرجع: الفقرات ٤١-٤٤).

(ب) مراجعة التقديرات المحاسبية لتحديد الإنحرافات وتقييم ما إذا كانت الظروف التي تؤدي إلى الإنحراف، إن وجدت، تمثل مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال. وفي أداء هذه المراجعة، يتعين على المدقق:-

(١) تقييم ما إذا كانت الأحكام والقرارات المتخذة من قبل الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية والمشمولة في البيانات المالية، حتى وإن كانت معقولة كلا على حدة، تشير إلى انحراف محتمل من قبل إدارة المنشأة يمكن أن يشكل مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال. وإن كان الحال كذلك فإنه ينبغي على المدقق إعادة تقييم التقديرات المحاسبية المأخوذة ككل؛ و

(٢) إجراء مراجعة بأثر رجعي لأحكام وافتراضات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الهامة الظاهرة في البيانات المالية للسنة السابقة. (المرجع: الفقرات ٤٥-٤٧).

(ج) بالنسبة للمعاملات الهامة التي تعتبر خارج نطاق السياق العادي لأعمال المنشأة أو التي خلافاً لذلك تبدو غير عادية بناءً على فهم المدقق للمنشأة وبيئتها والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها أثناء التدقيق فإنه ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا كان الأساس التجاري (أو نقص وجوده) للمعاملات يشير إلى إمكانية الدخول فيها للمشاركة في إعداد تقارير مالية إحتيالية أو لإخفاء سوء تخصيص الأصول. (المرجع: الفقرة ٤٨).

٣٣. ينبغي أن يحدد المدقق، من أجل الإستجابة للمخاطر المحددة المتمثلة في تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة، فيما إذا كان بحاجة لتنفيذ إجراءات تدقيق أخرى بالإضافة إلى تلك المشار إليها بالتحديد أعلاه (أي عندما يكون هناك مخاطر إضافية محددة لتجاوز الإدارة غير مغطاة كجزء من الإجراءات المنفذة لتناول المتطلبات المنصوص عليها في الفقرة ٣٢).

تقييم أدلة التدقيق (المرجع: الفقرة ٤٩١)

٣٤. ينبغي أن يقيم المدقق فيما إذا كانت الإجراءات التحليلية التي يتم أدائها في نهاية التدقيق عند تكوين إستنتاج شامل حول فيما إذا كانت البيانات المالية ككل متسقة مع فهم المدقق للمنشأة وبيئتها تشير إلى مخاطر مسبقاً غير محددة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال. (المرجع: الفقرة ٥٠١).

٣٥. عندما يحدد المدقق بيان خاطئ فإنه ينبغي أن يقيم فيما إذا كان هذا الخطأ يشير إلى الإحتيال. وفي حال وجود مثل هذا المؤشر فإنه ينبغي أن يقيم المدقق المدلولات الضمنية لهذا الخطأ فيما يتعلق بجوانب أخرى من التدقيق، وخصوصاً موثوقية تمثيلات الإدارة، مدركاً أن حادثة الإحتيال من غير المحتمل أن تكون حادثة منعزلة. (المرجع: الفقرة ٥١١).

٣٦. في حال حدد المدقق بيان خاطئ، سواء كان هاماً أم لا، وكان لديه سبب ليعتقد بأن الخطأ هو نتيجة أو يمكن أن يكون نتيجة للإحتيال وأن الإدارة (وتحديداً الإدارة العليا) متورطة في ذلك فإنه ينبغي على المدقق إعادة تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال وأثرها الناجم على طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق للإستجابة للمخاطر المقيّمة. كما يتعين على المدقق أيضاً دراسة فيما إذا كانت الظروف أو الحالات تشير إلى مؤامرة محتملة تتعلق بالموظفين أو الإدارة أو أطراف ثالثة عند إعادة النظر في موثوقية الأدلة التي تم الحصول عليها سابقاً. (المرجع: الفقرة ٥٢١).

٣٧. عندما يؤكد المدقق أو يكون غير قادر على التوصل إلى تحديد فيما إذا كانت البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية نتيجة للإحتيال فإن على المدقق تقييم المدلولات الضمنية للتدقيق. (المرجع: الفقرة ٥٣١).

عدم قدرة المدقق على الإستمرار في العملية

٣٨. في حال واجه المدقق، نتيجة خطأ ناجم عن إحتيال أو إحتيال مشتبّه به، ظروفًا إستثنائية تشكك في قدرة المدقق على الإستمرار في أداء التدقيق، ينبغي على المدقق:-

- (أ) تحديد المسؤوليات المهنية والقانونية الممكن تطبيقها في ظروف كهذه، بما في ذلك "ما إذا كان هناك متطلب بأن يقوم المدقق بتقديم التقارير إلى الشخص أو الأشخاص الذين أصدروا خطاب تعيين عملية التدقيق"، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية؛
- (ب) أن ينظر فيما إذا كان من المناسب أن ينسحب من العملية، حيث يكون الإنسحاب من مشروع بموجب قانون ملائم؛ و
- (ج) وفي حال انسحاب المدقق يجب:-

- (١) مناقشة إنسحاب المدقق من العملية والأسباب التي دعتة للإنسحاب مع المستوى الإداري المناسب ومع أولئك المكلفين بالحوكمة؛ و
- (٢) تحديد فيما إذا كان هناك متطلب مهني أو قانوني بتقديم التقارير إلى الشخص أو الأشخاص الذين أصدروا كتاب تعيين عملية التدقيق، أو في بعض الحالات إلى السلطات التنظيمية حول انسحاب المدقق من العملية وأسباب ذلك. (المرجع: الفقرات ٥٤١-٥٧١)

التمثيلات المكتوبة

٣٩. يجب على المدقق أن يحصل على تمثيلات خطية من الإدارة وعندما يكون مناسباً أولئك المكلفين بالحوكمة بأنها:-
- (أ) تعترف بمسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية والمحافظة عليها لمنع واكتشاف الإحتيال؛
 - (ب) أفصحت للمدقق عن نتائج تقييم الإدارة للمخاطرة بأن البيانات المالية قد تشمل أخطاء جوهرية نتيجة للإحتيال؛
 - (ج) بأنها أفصحت للمدقق عن معرفتها بالإحتيال أو الإحتيال المشكوك فيه الذي يؤثر على المنشأة و يشمل:-
 - (١) الإدارة؛
 - (٢) الموظفين الذين لهم أدوار هامة في الرقابة الداخلية؛ أو
 - (٣) الآخرين، حيث من الممكن أن يكون للإحتيال أثر هام على البيانات المالية؛ و
 - (د) بأنها أفصحت للمدقق عن معرفتها بأية ادعاءات بوجود إحتيال أو إحتيال مشكوك فيه يؤثر على البيانات المالية للمنشأة والتي أبلغ عنها موظفون أو موظفون سابقون أو محللون أو منظمون أو آخرون. (المرجع: الفقرة ٥٨١-٥٩١).

الإتصالات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة

٤٠. إذا حدد المدقق إحتيالياً أو حصل على معلومات تفيد باحتمال وجود إحتيال فإن على المدقق إبلاغ هذه الأمور في أسرع وقت ممكن إلى المستوى المناسب من الإدارة من أجل إبلاغ أولئك الذين تقع على عاتقهم مسؤولية رئيسية في منع الإحتيال والكشف عنه بالمسائل التي تكون ذات صلة بمسؤولياتهم. (المرجع: الفقرة ٦٠١).
٤١. ما لم يكن جميع أولئك المكلفون بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وفي حال حدد المدقق أو إشتبه بوجود إحتيال متعلق بما يلي:-
- (أ) الإدارة؛
 - (ب) الموظفون الذين يقومون بأدوار هامة في الرقابة الداخلية؛ أو

(ج) الآخرين، حيث من الممكن أن يكون للإحتيال أثر هام على البيانات المالية،

فإنه ينبغي أن يبلغ المدقق هذه المسائل إلى أولئك المكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب. وفي حال إشتبه المدقق بحدوث إحتيال يرتبط بالإدارة، فعليه أن يبلغ هذه الشكوك إلى أولئك المكلفين بالحوكمة ومناقشتهم بشأن طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق اللازمة لإستكمال التدقيق. (المرجع: الفقرات ٦١١-٦٣١).

٤٢. وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٦٠ "الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"، فإنه ينبغي أن يبلغ المدقق المكلفين بالحوكمة أي مسائل أخرى متعلقة بالإحتيال تُعتبر، من وجهة نظر المدقق، ذات صلة بمسؤولياتهم. (المرجع: الفقرة ٦٤١).

إبلاغ السلطات التنظيمية والتنفيذية

٤٣. في حال حدد المدقق إحتيالياً ما أو إشتبه بحدوثه فإنه ينبغي أن يحدد المدقق فيما إذا كانت هناك مسؤولية بالإبلاغ عن حدوث الإحتيال أو الإشتباه به إلى طرف خارج المنشأة. ورغم أن الواجب المهني للمدقق في الحفاظ على سرية معلومات العملاء قد يعيق مثل هذا الإبلاغ، فإن المسؤوليات القانونية للمدقق قد تبطل واجب السرية في بعض الظروف. (المرجع: الفقرات ٦٥١-٦٧١).

التوثيق

٤٤. يجب على المدقق أن يشمل ما يلي في وثائق التدقيق^{١٢} أن يشمل التوثيق فهم المدقق للمنشأة وبيئتها وتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية حسبما يتطلب معيار التدقيق الدولي ٣١٥^{١٣} ما يلي:-

(أ) القرارات الهامة التي تم التوصل لها أثناء المناقشة بين أعضاء فريق العملية فيما يتعلق بقبالية اشمال البيانات المالية على الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال؛ و
(ب) المخاطر المحددة والمقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال عند مستوى البيانات المالية ومستوى الإثبات.

٤٥. يجب أن يشمل التوثيق إستجابات المدقق للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية التي يقتضيها معيار المحاسبة الدولي ٣٣٠^{١٣} ما يلي:-

(أ) الإستجابات الكلية للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال عند مستوى البيانات المالية وطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق، وصلة هذه الإجراءات بالمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال عند مستوى الإثبات؛ و
(ب) نتائج إجراءات التدقيق، بما في ذلك الإجراءات المصممة لمعالجة مخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة.

^{١٢} معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "وثائق التدقيق" الفقرة ٨-١١، والفقرة ٦١.

^{١٣} معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٣٣.

^{١٤} معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٢٨.

٤٦. يجب على المدقق توثيق الإتصالات بشأن الإحتيال مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة والمنظمين وغيرهم.

٤٧. عندما يكون المدقق قد إستنتج أن الإفتراض بوجود مخاطرة أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال تتعلق بالإعتراف بالإيراد لا ينطبق في ظل الظروف العملية، فإن على المدقق أن يشمل وثائق التدقيق لأسباب ذلك الإستنتاج.

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

خصائص الإحتيال (المرجع: الفقرة ٣)

١. ينطوي الإحتيال (سواءً كان على شكل إعداد تقارير مالية إحتيالية أو تخصيص الأصول) على دافع ما أو ممارسة ضغط لإرتكاب الإحتيال وفرصة ملحوظة للقيام بذلك ووجود تبرير معين لذلك. وعلى سبيل المثال:-

- يمكن أن توجد دوافع أو ضغوط لإعداد تقارير مالية إحتيالية عندما تكون الإدارة خاضعة لضغوطات من مصادر خارج المنشأة أو داخلها لتحقيق نسبة مستهدفة (وأحياناً غير واقعية) من الأرباح أو الدخل المالي- وخصوصاً أن عواقب إخفاق الإدارة في تلبية الأهداف المالية يمكن أن تكون كبيرة. وعلى نحو مماثل، فقد يكون لدى الأفراد ما يدفعهم إلى سوء تخصيص الأصول، تمثل الأفراد الذين يعيشون بطريقة تتجاوز ما يمكن أن توفره أوضاعهم المادية.
- يمكن أن توجد فرصة ملحوظة لإرتكاب الإحتيال عندما يعتقد الفرد بأنه لا يمكن تجاوز الرقابة الداخلية، وذلك لأن الفرد (على سبيل المثال) في موضع ثقة أو لديه معرفة بنقاط الضعف المحددة في الرقابة الداخلية.
- يمكن أن يكون الأفراد قادرين على تبرير إرتكاب فعل إحتيالي ما. فبعض الأفراد يملكون سلوكاً أو صفة أو مجموعة من القيم الأخلاقية التي تسمح لهم بإرتكاب فعل مضلل عن قصد منهم ودراية. وحتى الأفراد الأمناء يمكنهم إرتكاب الإحتيال في بيئة تفرض ما يكفي من الضغوط عليهم.

٢. ينطوي إعداد التقارير المالية الإحتيالية على أخطاء مقصودة بما في ذلك حذف مبالغ أو إفصاحات في البيانات المالية لخداع مستخدمي البيانات المالية. ويمكن أن تنجم عن جهود الإدارة التي تبذلها في إدارة الأرباح من أجل خداع مستخدمي البيانات المالية من خلال التأثير على إدراكهم لأداء المنشأة وربحيته. وقد تبدأ إدارة هذه الأرباح بإجراءات ضيقة النطاق أو تعديل غير مناسب على الافتراضات والتغيرات التي تجريها الإدارة على الأحكام. ويمكن أن تقود هذه الضغوط والدوافع إلى زيادة هذه الإجراءات إلى الحد الذي ينتج عنه إعداد تقارير مالية إحتيالية. ويمكن أن يحدث مثل هذا الموقف عندما تتخذ الإدارة (بسبب الضغوط في تلبية توقعات السوق أو رغبة في زيادة التعويضات على أساس الأداء)، مواقف معينة عن قصد منها تؤدي إلى إعداد

تقارير مالية إحتيالية من خلال تحريف البيانات المالية إلى حد بعيد. وفي بعض المنشآت، يمكن تحفيز الإدارة لتخفيض الأرباح بمبلغ هام لتقليل الضريبة أو تضخيم الأرباح لضمان تمويل البنك.

٣. يمكن إعداد التقارير المالية الإحتيالية من خلال ما يلي:-

- التلاعب أو التزييف (بما في ذلك التزوير) أو إجراء تغيير في السجلات المحاسبية أو الوثائق الداعمة التي أعدت منها البيانات المالية.
- التمثيل الخاطئ للبيانات المالية، أو الحذف المتعمد لأحداث أو معاملات أو معلومات هامة أخرى منها.
- سوء تطبيق متعمد للمبادئ المحاسبية المتعلقة بالمبالغ أو التصنيف أو طريقة العرض أو الإفصاح.

٤. كثيراً ما تتضمن التقارير المالية الإحتيالية تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة التي قد تظهر خلافاً لذلك أنها تعمل بفاعلية، ومن الممكن أن ترتكب الإدارة التي تتجاوز أنظمة الرقابة الإحتيال باستخدام أساليب مختلفة ومنها على سبيل المثال ما يلي:-

- تسجيل قيود وهمية في دفتر اليومية، وخصوصاً بالقرب من نهاية الفترة المحاسبية للتلاعب بالنتائج التشغيلية أو تحقيق أهداف أخرى.
- تعديل الإقتراضات بشكل غير مناسب وتغيير الأحكام المستخدمة لتقدير الأرصدة المحاسبية.
- إغفال أو تقديم أو تأخير الإعراف في البيانات المالية بالأحداث والمعاملات التي تمت أثناء فترة إعداد التقارير.
- إخفاء أو عدم الإفصاح عن حقائق قد تؤثر على المبالغ المسجلة في البيانات المالية.
- الدخول في معاملات معقدة مهيكلية لتحريف المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.
- تغيير السجلات والشروط الخاصة بالمعاملات الهامة وغير العادية.

٥. يتضمن سوء تخصيص الأصول سرقة أصول المنشأة، وكثيراً ما يقوم به الموظفون بمبالغ صغيرة نسبياً أو غير هامة، إلا أنه قد يشمل أيضاً المدراء الذين هم عادة أكثر قدرة على إخفاء حالات سوء التخصيص بطرق يصعب إكتشافها. ومن الممكن أن يتم سوء تخصيص الأصول بطرق عدة، بما في ذلك:-

- سرقة المقبوضات (على سبيل المثال إختلاس تحصيلات الذمم المدينة أو تحويل المقبوضات فيما يتعلق بالحسابات المشطوبة إلى حسابات مصرفية خاصة).
- سرقة أصول فعلية أو ملكية فكرية (مثل سرقة المخزون السلعي للإستعمال الشخصي أو البيع، أو سرقة الخردة لإعادة بيعها، أو التواطؤ مع منافس بإفشاء بيانات تقنية مقابل دفع أموال).

- التسبب في أن تدفع المنشأة مقابل بضائع وخدمات لم يتم إستلامها (على سبيل المثال دفعات لبائعين وهميين أو رشاوى تدفع للذين يقومون بالبيع لوكلاء الشراء للشركة مقابل تضخيم الأسعار أو دفعات لموظفين وهميين).
- إستخدام أصول المنشأة للإستعمال الشخصي (على سبيل المثال إستخدام أصول المنشأة كضمان لقرض شخصي أو قرض لطرف ذي علاقة).

كثيراً ما يرافق سوء تخصيص الأصول سجلات أو مستندات غير صحيحة أو مضللة من أجل إخفاء حقيقة أن الأصول ناقصة أو تم رهنها بدون تفويض مناسب.

الإعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام

٦٤. يمكن أن تكون مسؤوليات مدقق القطاع العام المتعلقة بالإحتيال ناتجة عن القانون والتنظيم، أو أي صلاحيات أخرى مطبقة على منشآت القطاع العام أو المشمولة بشكل منفصل في تكليف المدقق. وتبعاً لذلك، قد لا تقتصر مسؤوليات مدقق القطاع على دراسة مخاطر الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية بل قد تشمل أيضاً مسؤولية أوسع لدراسة مخاطر الإحتيال.

التشكك المهني (المرجع: الفقرات ١٢-١٤)

٧٠. التشكك المهني يتطلب الحفاظ على موقف التشكك المهني تساوياً مستمراً ما إذا كانت المعلومات وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها توحى بأنه قد توجد أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال. ويشمل ذلك دراسة موثوقية المعلومات التي سيتم إستخدامها كأدلة تدقيق وأنظمة الرقابة على إعدادها والحفاظ عليها حيث يكون ذلك مناسباً. وبسبب خصائص الإحتيال، يعتبر موقف المدقق الخاص بالتشكك المهني ذو أهمية خاصة عند دراسة مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال.

٨٠. رغم أنه لا يتوقع من المدقق تجاهل الخبرة السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة والمكلفين بالحوكمة، إلا أن موقف المدقق الخاص بالتشكك المهني ذو أهمية خاصة في دراسة مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال لأنه قد تحدث تغيرات في الظروف.

٩٠. كما هو موضح في معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، قلما يشمل التدقيق الذي يتم أدائه حسب معايير التدقيق الدولية توثيق المستندات، كما أن المدقق ليس مدرباً أو يتوقع منه أن يكون خبيراً في مثل هذا التوثيق^{١٥}. لكن إذا حدد المدقق حالات تجعله يعتقد بأن وثيقة ما ليست صحيحة أو أن شروطاً في المستند تم تعديلها لكن لم يتم الإفصاح عنها للمدقق، فقد تشمل الإجراءات المحتملة لمزيد من البحث والنقصي ما يلي:-

- التأكيد مباشرة مع طرف ثالث.
- إستخدام عمل خبير لتقييم صحة الوثيقة.

^{١٥} معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ٤٧أ.

المناقشات بين أعضاء فريق العملية (المرجع: الفقرة ١٥)

١٠أ. إن مناقشة قابلية اشتغال البيانات المالية للمنشأة على أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال مع أعضاء الفريق:-

- تتيح الفرصة لعدد أكبر من أعضاء فريق العملية من ذوي الخبرة لمشاركة آرائهم حول كيفية قابلية وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية بسبب الإحتيال وأين يمكن أن توجد مثل هذه الأخطاء في البيانات المالية.
- تمكن المدقق من دراسة إستجابة مناسبة على مثل هذه القابلية وتحديد أعضاء فريق العملية الذين سيقومون بإجراءات تدقيق معينة.
- تسمح للمدقق تحديد كيفية المشاركة في نتائج إجراءات التدقيق فيما بين أعضاء الفريق وكيفية التعامل مع أية مزاوم بالإحتيال قد يعلم بها المدقق.

١١أ. قد تشمل المناقشات مسائل معينة كالآتي:-

- تبادل للأفكار بين أعضاء فريق العملية بشأن كيف ومتى يعتقدون أنه يمكن أن توجد أخطاء جوهرية في البيانات المالية بسبب الإحتيال، وكيف يمكن للإدارة إرتكاب وإخفاء التقارير المالية الإحتيالية، وكيف يمكن إساءة إستخدام أصول المنشأة.
- دراسة الظروف التي قد تدل على أن إدارة الأرباح والممارسات التي يمكن أن تتبعها الإدارة لإدارة الأرباح التي يمكن أن تؤدي إلى تقارير مالية إحتيالية.
- دراسة العوامل الخارجية والداخلية المعروفة التي تؤثر على المنشأة والتي قد تخلق دوافع للإدارة وللآخرين أو ضغوطاً عليهم لإرتكاب الإحتيال وتوفير الفرصة لإرتكاب الإحتيال وتدل على ثقافة أو بيئة تتيح للإدارة أو للآخرين تبرير إرتكاب الإحتيال.
- دراسة مشاركة الإدارة في الإشراف على الموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقد أو الأصول الأخرى التي يمكن أن تتعرض للاختلاس.
- النظر في أية تغيرات غير عادية أو تلك التي لا تفسير لها في سلوك أو أسلوب حياة المدراء أو الموظفين والتي وصلت إلى علم فريق العملية.
- تأكيد على أهمية المحافظة على وضع تفكير مناسب طيلة عملية التدقيق فيما يتعلق بقابلية وجود أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال.
- تقييم أنواع الظروف التي قد تدل، إن وجدت، على احتمال وجود إحتيال.
- النظر في كيفية إدخال عنصر عدم التنبؤ في طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي سيتم أداؤها.

- دراسة إجراءات التدقيق التي يمكن إختيارها للإستجابة لقابلية وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية بسبب الإحتيال، وما إذا كانت أنواع معينة من إجراءات التدقيق أكثر فاعلية من غيرها.
- النظر في أية إدعاءات بوجود إحتيال تناهت إلى علم المدقق.
- الأخذ بعين الإعتبار تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة

إستفسارات للإدارة

تقييم الإدارة لمخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال (المرجع: الفقرة ١٧(أ))

١٢. تقبل الإدارة تحمل مسئولة الرقابة الداخلية للمنشأة وعن إعداد البيانات المالية. وعليه، فإنه من المناسب بالنسبة للمدقق عمل إستفسارات للإدارة فيما يتعلق بتقييمها لمخاطرة الإحتيال وأنظمة الرقابة المستخدمة لمنعها وإكتشافها، وقد تختلف طبيعة ومدى وتكرار تقييم الإدارة لهذه المخاطرة وأنظمة الرقابة من منشأة لأخرى. ففي بعض المنشآت قد تجري الإدارة تقييمات مفصلة على أساس سنوي أو كجزء من المتابعة المستمرة، وفي منشآت أخرى قد يكون تقييم الإدارة أقل تنظيمياً وأقل تكراراً، إن طبيعة ومدى وتكرار تقييم الإدارة تتعلق بفهم المدقق لبيئة الرقابة للمنشأة، فعلى سبيل المثال حقيقة أن الإدارة لم تقم بإجراء تقييم لمخاطرة الإحتيال قد تدل في بعض الحالات على عدم إعطاء الإدارة أهمية للرقابة الداخلية.

الإعتبرات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

١٣. في بعض المنشآت، وخصوصاً الصغيرة منها، قد ينصب تركيز الإدارة على مخاطر إحتيال الموظفين أو سوء تخصيص الأصول.

عملية الإدارة لتحديد مخاطر الإحتيال والإستجابة إليها (المرجع: الفقرة ١٧(ب))

١٤. في حال المنشآت ذات المواقع المتعددة، قد تشمل عمليات الإدارة مستويات مختلفة من مراقبة المواقع التشغيلية أو قطاعات الأعمال. كما قد تحدد الإدارة أيضاً مواقع تشغيلية أو قطاعات أعمال محددة يكون من المرجح أكثر وجود مخاطر إحتيال فيها.

عمل إستفسارات للإدارة والآخرين ضمن المنشأة (المرجع: الفقرة ١٨)

١٥. يمكن أن تقدم إستفسارات المدقق للإدارة معلومات مفيدة فيما يتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية الناجمة عن إحتيال الموظفين. إلا أنه من غير المحتمل أن توفر هذه

الإستفسارات معلومات مفيدة فيما يتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية الناجمة عن إحتيال الإدارة. وقد يكون عمل إستفسارات للآخرين في المنشأة أمراً مفيداً لإتاحة الفرصة للأفراد لنقل المعلومات إلى المدقق التي قد لا يتم نقلها بطريقة أخرى.

١٦٦. تشمل الأمثلة على الآخرين داخل المنشأة الذين يمكن للمدقق أن يوجه لهم إستفسارات فيما يتعلق بوجود إحتيال أو اشتباه به ما يلي:-

- الموظفون العاملون الذين لا يشاركون بشكل مباشر في عملية إعداد التقارير المالية.
- الموظفون الذين يتمتعون بمستويات مختلفة من الصلاحيات.
- الموظفون المشاركون في مباشرة أو معالجة أو تسجيل معاملات معقدة أو غير عادية، وأولئك الذين يشرفون أو يتابعون هؤلاء الموظفين.
- المستشار القانوني الداخلي.
- مسئول أخلاقيات المهنة الرئيسي أو الشخص المعادل له.
- الشخص أو الأشخاص المكلفين بالتعامل مع الإدعاءات بالإحتيال.

١٧١. كثيراً ما تكون الإدارة في أفضل وضع لإرتكاب الإحتيال. وعليه فإن على المدقق عند تقييم إجابات الإدارة على الإستفسارات بإتخاذ موقف من التشكك المهني أن يقدر ضرورة إثبات الإجابات على الإستفسارات بمعلومات أخرى.

عمل إستفسارات لموظفي التدقيق الداخلي

١٨١. يثبت معيار التدقيق الدولي ٣١٥ ومعيار التدقيق الدولي ٦١٠ على المتطلبات ويقدم الإرشادات في تدقيق تلك المنشآت التي يتوفر لديها قسم للتدقيق الداخلي^{١٦}. وفي تنفيذ متطلب معايير التدقيق الدولية الأخرى في سياق الإحتيال، يمكن أن يستفسر المدقق حول أنشطة محددة للتدقيق الداخلي، بما في ذلك على سبيل المثال:-

- أية إجراءات منفذة، إن وجدت، من قبل المدققين الداخليين خلال السنة لاكتشاف الإحتيال.
- فيما إذا كانت الإدارة قد استجابت بشكل مرض لأية نتائج ناجمة عن تلك الإجراءات.

الحصول على فهم للإشراف الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة (المرجع: الفقرة ٢٠)

١٩١. إن على المكلفين بالحوكمة في منشأة ما مسؤولية الإشراف على أنظمة متابعة المخاطرة والرقابة المالية والإمتثال للقانون. وفي العديد من البلدان تم تطوير ممارسات حوكمة الشركات بشكل جيد، ويقوم المكلفون بالحوكمة بدور نشط في الإشراف على تقييم المنشأة لمخاطر الإحتيال والرقابة الداخلية ذات الصلة. وحيث أن مسؤوليات المكلفين بالحوكمة والإدارة قد

^{١٦} معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ٢٣ و معيار التدقيق الدولي ٦١٠، " إستخدام عمل المدققين الداخليين"

تختلف حسب المنشأة وحسب البلد، فإنه من المهم أن يفهم المدقق مسؤولياته حتى يستطيع أن يحصل على فهم للإشراف الذي يمارسه الأفراد المناسبون.^{١٧}

٢٠أ. إن فهم كيفية ممارسة المكلفين بالحوكمة الإشراف قد يوفر فهما متعمقا فيما يتعلق بقابلية حدوث إحتيال من قبل إدارة المنشأة وكفاية الرقابة الداخلية على مخاطر الإحتيال وكفاءة ونزاهة الإدارة. ويمكن للمدقق الحصول على هذا الفهم بعدة طرق، مثل حضور الإجتماعات حيث تتم هذه المناقشات وقراءة محاضر هذه الإجتماعات أو عمل إستفسارات للمكلفين بالحوكمة.

الإعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

٢١أ. في بعض الحالات، يكون جميع المكلفين بالحوكمة مشاركون في إدارة المنشأة. وقد يكون هذا هو الحال في منشأة صغيرة حيث يدير مالك منفرد المنشأة ولا يكون لأي شخص آخر دور رقابي. وفي هذه الحالات، لا يكون هناك عادة إجراء من طرف المدقق لأنه لا يوجد إشراف منفصل عن الإدارة.

النظر في معلومات أخرى (المرجع: الفقرة ٢٣)

٢٢أ. إلى جانب المعلومات التي يتم الحصول عليها من تطبيق الإجراءات التحليلية، فإن المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها حول المنشأة وبيئتها قد تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال. ومن الممكن أن توفر المناقشات بين أعضاء الفريق معلومات تساعد في تحديد هذه المخاطر. بالإضافة إلى ذلك فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها من عمليات المدقق لقبول العملاء والحفاظ عليهم ومن الخبرة المكتسبة في عمليات أخرى يتم أدائها لصالح المنشأة، وعلى سبيل المثال عمليات لمراجعة المعلومات المالية المرحلية، قد تكون مناسبة لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال.

تقييم عوامل مخاطر الإحتيال (المرجع: الفقرة ٢٤)

٢٣أ. إن حقيقة أن الإحتيال يتم عادة إخفاؤه يمكن أن يجعل من الصعب إكتشافه. وعلى الرغم من ذلك، فإنه من الممكن أن يحدد المدقق أحياناً أو ظرفاً تدل على وجود دوافع أو ضغوط لإرتكاب الإحتيال أو توفير فرصة لإرتكاب الإحتيال "عوامل مخاطرة الإحتيال". على سبيل المثال:-

- إن الحاجة لتلبية توقعات أطراف أخرى للحصول على تمويل إضافي لحقوق الملكية قد يخلق ضغوطاً لإرتكاب الإحتيال؛
- إن منح مكافآت كبيرة إذا تم تحقيق أهداف ربح غير واقعية قد يخلق دافعاً لإرتكاب الإحتيال؛ و
- إن بيئة رقابة غير فعالة قد تخلق فرصة لإرتكاب الإحتيال.

^{١٧} معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ "الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"، الفقرات ١١-٨١، يناقش الأشخاص الذين يتصل بهم المدقق عندما لا يكون هيكل الرقابة في المنشأة محدداً.

٢٤أ. لا يمكن بسهولة ترتيب عوامل مخاطرة الإحتيال حسب أهميتها. وتختلف أهمية عوامل مخاطرة الإحتيال إلى حد كبير. ومن بعض هذه العوامل موجودة في المنشآت حيث لا تُظهر الظروف المحددة مخاطر أخطاء جوهرية. وتبعاً لذلك، فإن تحديد فيما إذا كان عنصر مخاطرة إحتيال موجوداً وما إذا كان سيتم أخذه بالحسبان عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بسبب الإحتيال يقتضي ممارسة الحكم المهني.

٢٥أ. يتضمن الملحق ١ أمثلة على عوامل مخاطر الإحتيال المتعلقة بإعداد التقارير المالية الإحتيالية وسوء تخصيص الأصول. ويتم تصنيف عوامل المخاطر الإيضاحية هذه بناءً على ثلاثة حالات تكون عموماً قائمة عند وجود الإحتيال:-

- وجود دافع أو ممارسة ضغط لإرتكاب الإحتيال؛
- وجود فرصة ملحوظة لإرتكاب الإحتيال؛ و
- القدرة على تبرير فعل إحتيالي.

وقد لا يكون من السهل أن يلاحظ المدقق عوامل المخاطرة التي تعكس موقفاً يسمح بتبرير فعل الإحتيال. وبرغم ذلك قد يصبح المدقق على علم بوجود مثل هذه المعلومات. ورغم أن عوامل مخاطرة الإحتيال المبينة في الملحق ١ تغطي مجموعة واسعة من الحالات التي قد يواجهها المدققون فإنها فقط أمثلة وقد توجد عوامل أخرى.

٢٦أ. إن لحجم وتعقيد وخصائص الملكية للمنشأة تأثير كبير على دراسة عوامل مخاطرة الإحتيال ذات الصلة. فعلى سبيل المثال في حالة المنشأة الكبيرة، قد يكون هناك عوامل تقيد بشكل عام السلوك غير المناسب من قبل الإدارة، مثل:-

- الإشراف الفعال من قبل المكلفين بالحوكمة.
- قسم تدقيق داخلي فعال.
- وجود وتطبيق قواعد سلوك مكتوبة.

وعلاوةً على ذلك، فإنه من الممكن أن توفر عوامل مخاطرة الإحتيال التي يتم تحديدها على مستوى تشغيل قطاع أعمال معين آراء متعمقة مختلفة مقارنة بتلك التي يتم الحصول عليها على المستوى الواسع للمنشأة.

الإعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

٢٧أ. في حال المنشأة الصغيرة، قد تكون بعض أو جميع هذه الإعتبارات غير مطبقة أو أقل أهمية. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون في المنشأة الصغيرة قواعد سلوك مكتوبة، ولكن بدلاً من ذلك من المحتمل أنها طورت ثقافة تؤكد على أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال الإتصالات الشفوية وحسب المثال الذي تضربه الإدارة. إن سيطرة فرد واحد على الإدارة في منشأة صغيرة لا يدل بشكل عام وفي حد ذاته على فشل الإدارة في إظهار وإيصال موقف مناسب فيما يتعلق بالرقابة الداخلية وعملية إعداد التقارير المالية. وفي بعض المنشآت فإنه من

الممكن أن تعوض الحاجة إلى تفويض الإدارة عن أساليب رقابة ضعيفة وتقلل مخاطرة إحتيال الموظفين. غير أن سيطرة فرد واحد على الإدارة يمكن أن يكون ضعفاً محتملاً حيث أنه توجد فرصة لتجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة.

تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال

مخاطر الإحتيال في الإعتراف بالإيرادات (المرجع: الفقرة ٢٦)

٢٨أ. كثيراً ما تتجم الأخطاء الجوهرية بسبب التقارير المالية الإحتيالية المتعلقة بالإعتراف بالإيرادات من المبالغة في الإيرادات، وعلى سبيل المثال الإعتراف السابق لأوانه بالإيرادات أو تسجيل إيرادات وهمية. وقد تنشأ أيضاً من تقدير الإيرادات بأقل من قيمتها الحقيقية على سبيل المثال من خلال نقل الإيرادات إلى فترة لاحقة بشكل غير مناسب.

٢٩أ. يمكن أن تكون مخاطر الإحتيال في الإعتراف بالإيرادات أكبر في بعض المنشآت منها في منشآت أخرى. على سبيل المثال، يمكن أن توجد دوافع أو ضغوط على الإدارة لإرتكاب التقارير المالية الإحتيالية من خلال الإعتراف غير المناسب بالإيرادات في حال المنشآت المدرجة عندما يقاس الأداء مثلاً من ناحية نمو الإيرادات والأرباح من سنة إلى أخرى. وعلى نحو مماثل، يمكن أن يكون هناك مثلاً مخاطر إحتيال كبيرة في الإعتراف بالإيرادات في حال المنشآت التي تجني جزء كبير من الإيرادات من خلال المبيعات النقدية.

٣٠أ. يمكن دحض الإفتراض القائل بوجود مخاطر إحتيال في الإعتراف بالإيرادات. فعلى سبيل المثال، قد يخلص المدقق إلى عدم وجود مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال متعلقة بالإعتراف بالإيرادات في الحالة التي يوجد فيها نوع واحد من معاملة إيراد بسيطة مثل إيراد الإيجار من ملكية تأجير مفردة.

تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال وفهم أنظمة الرقابة ذات العلاقة لدى المنشأة (المرجع: الفقرة ٢٧)

٣١أ. من الممكن أن تتخذ الإدارة أحكاماً بناءً على طبيعة ونطاق أنظمة الرقابة التي تختار تنفيذها وطبيعة ونطاق المخاطر التي تختار تحملها^{١٨}. وعند تحديد ما هي أساليب الرقابة التي يجب تنفيذها لمنع وإكتشاف الإحتيال، تنظر الإدارة في مخاطر إمكانية أن تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية نتيجة الإحتيال. وكجزء من هذا الأمر، يمكن أن تستنتج الإدارة أنه ليس من المجدي إقتصادياً تنفيذ عنصر رقابة معين والحفاظ عليه فيما يتعلق بتقليل مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال الذي ينبغي تحقيقه.

٣٢أ. لذلك فإنه من المهم بالنسبة للمدقق الحصول على فهم لأنظمة الرقابة التي قامت الإدارة بتصميمها وتنفيذها والحفاظ عليها لمنع الإحتيال واكتشافه. لأنه عند القيام بذلك، من الممكن أن يعلم المدقق، على سبيل المثال، أن الإدارة اختارت بوعي قبول المخاطر المرتبطة بعدم وجود

^{١٨} معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة، ٤٨أ.

فصل بين الواجبات. ومن الممكن كذلك أن تكون المعلومات التي تتوفر من الحصول على هذا الفهم مفيدة أيضاً في تحديد عوامل مخاطرة الإحتيال التي قد تؤثر على تقييم المدقق لمخاطرة إحتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال.

الإستجابات للمخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال

الإستجابات الكلية (المرجع: الفقرة ٢٨)

٣٣. عموماً يتضمن تحديد الإستجابات الكلية لتناول المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال دراسة كيف يمكن أن يعكس السلوك الإجمالي للتدقيق زيادة في مستوى التشكك المهني من خلال أمثلة كما يلي:-

- حساسية زائدة في إختيار طبيعة ونطاق المستندات التي سيتم فحصها دعماً للمعاملات الجوهرية.
- إدراك زائد للحاجة إلى تعزيز تفسيرات أو إقرارات الإدارة فيما يتعلق بالأمور الجوهرية.

كما ينطوي كذلك على إعتبرات أكثر عمومية عدا عن الإجراءات المحددة المخطط لها بطريقة أخرى. وتتضمن هذه الإعتبرات المسائل المدرجة في الفقرة ٢٩ والتي تُناقش أدناه.

تعيين الموظفين والإشراف عليهم (المرجع: الفقرة ٢٩ (أ))

٣٤. قد يستجيب المدقق لمخاطر محددة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال بتعيين أفراد إضافيين ذوي مهارات ومعرفة متخصصة مثل الخبراء الشرعيين وخبراء تقنية المعلومات، أو بتعيين أفراد أكثر خبرة في العملية.

٣٥. يعكس مدى الإشراف تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال وقدرات أعضاء فريق العملية الذين يقومون بأداء العمل.

عدم قابلية التنبؤ في إختيار إجراءات التدقيق (المرجع: الفقرة ٢٩ (ج))

٣٦. إن إدخال عنصر عدم قابلية التنبؤ في إختيار طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها هو أمر هام حيث قد يكون الأفراد داخل المنشأة الذين هم على معرفة بإجراءات التدقيق والتي تتم عادة في العمليات أكثر قدرة على إخفاء التقارير المالية الإحتيالية. ويمكن إجراء ذلك مثلاً من خلال ما يلي:-

- أداء إجراءات جوهرية لأرصدة حسابات وإثباتات مختارة لم يتم فحصها بطريقة أخرى وذلك بسبب أهميتها أو مخاطرتها.
- تعديل توقيت إجراءات التدقيق عن المتوقع بخلاف ذلك.
- استخدام أساليب إختيار عينات مختلفة.

- أداء إجراءات التدقيق في مواقع مختلفة أو في مواقع على أساس غير معلن.

إجراءات التدقيق إستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة بسبب الإحتيال عند مستوى الإثبات (المرجع: الفقرة ٣٠)

٣٧١. إن استجابات المدقق لتناول المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال عند مستوى الإثبات من الممكن أن تشمل تغيير طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق بالطرق التالية:-

- قد تكون هناك حاجة لتغيير طبيعة إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها، وذلك للحصول على أدلة تدقيق أكثر موثوقية وملائمة أو الحصول على معلومات إضافية مدعمة. ومن الممكن أن يؤثر ذلك على نوع إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها والجمع بينهما. وعلى سبيل المثال:-

◦ من الممكن أن تصبح الملاحظة أو الفحص الفعلي لبعض الأصول أكثر أهمية، أو قد يختار المدقق استخدام أساليب تدقيق بمساعدة الحاسب الآلي لجمع مزيد من الأدلة بشأن البيانات الواردة في الحسابات الهامة أو ملفات المعاملات الإلكترونية.

◦ وقد يصمم المدقق إجراءات للحصول على معلومات إضافية مدعمة. فعلى سبيل المثال، إذا حدد المدقق أن الإدارة تتعرض لضغوط لتحقيق توقعات الأرباح، قد تكون هناك مخاطرة ذات علاقة بأن الإدارة تضخم المبيعات عن طريق الدخول في اتفاقيات مبيعات تشمل شروطا تحول دون الإعتراف بالإيراد أو بإصدار فواتير للمبيعات قبل التسليم. وفي هذه الحالات يمكن للمدقق، وعلى سبيل المثال، تصميم مصادقات خارجية ليس فقط لتأكيد المبالغ المعلقة، بل أيضاً لتأكيد تفاصيل اتفاقيات المبيعات، بما في ذلك التاريخ وأية حقوق في شروط الإعادة والتسليم. بالإضافة إلى ذلك، فإنه من الممكن أن يجد المدقق أن إضافة مثل هذه المصادقات الخارجية إلى إستفسارات توجه إلى الموظفين غير الماليين في المنشأة فيما يتعلق بأي تغييرات في اتفاقيات المبيعات وشروط التسليم ستكون فعالة.

- قد تكون هناك حاجة لتعديل توقيت الإجراءات الجوهرية. وقد يتوصل المدقق إلى أن أداء فحص جوهري في نهاية الفترة أو بالقرب منها يتناول بشكل أفضل مخاطرة مقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال. ومن الممكن أن يتوصل المدقق، أخذاً بعين الإعتبار المخاطر المقيّمة للأخطاء المقصودة أو التلاعب، إلا أن إجراءات التدقيق لتمديد إستنتاجات التدقيق من تاريخ مرحلي إلى نهاية فترة لن تكون فعالة. وخلافاً لذلك، فإنه بسبب خطأ متعمد، على سبيل المثال خطأ يتضمن إعترافاً غير مناسب بالإيرادات، والذي من المحتمل أنه بدأ في فترة مرحلية، فإنه يمكن للمدقق أن يختار تطبيق إجراءات جوهرية على المعاملات التي تحدث قبل ذلك أو خلال فترة إعداد التقارير.

- يعكس نطاق الإجراءات المطبقة تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب زيادة أحجام العينات أو أداء إجراءات تحليلية على

مستوى أكثر تفصيلاً. وكذلك قد تساعد أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب الآلي على إجراء إختبارات أوسع نطاقاً للمعاملات الإلكترونية وملفات الحسابات. ويمكن إستخدام هذه الأساليب لإختيار عينات معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسية، أو فرز المعاملات ذات الخصائص المحددة، أو إختبار مجموعة كاملة بدلاً من عينة.

٣٨١. إذا حدد المدقق مخاطرة أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال تؤثر على كميات المخزون، فإن فحص سجلات المخزون للمنشأة قد يساعد في تحديد المواقع أو البنود التي تتطلب اهتماماً محدداً أثناء أو بعد الجرد الفعلي للمخزون. ومن الممكن أن تؤدي هذه المراجعة إلى قرار بمراقبة عمليات جرد المخزون في مواقع معينة على أساس غير معلن أو إجراء جرد للمخزون في جميع المواقع في نفس التاريخ.

٣٩٩. قد يحدد المدقق مخاطرة أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال تؤثر على عدد من الحسابات والتأكدات، بما في ذلك تقييم الأصول والتقديرات المتعلقة بمعاملات محددة (مثل عمليات الإستملاك أو إعادة الهيكلة أو التصرف بقطاع أعمال معين) والإلتزامات الهامة الأخرى المستحقة (مثل التقاعد والتزامات ما بعد انتهاء الخدمة الأخرى أو إلتزامات الإصلاح البيئي). ومن الممكن أن ترتبط المخاطرة كذلك بتغيرات هامة في الإفتراضات المتعلقة بالتقديرات المتكررة. إن المعلومات التي يتم جمعها من خلال الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها قد تساعد المدقق في تقييم معقولية تقديرات الإدارة هذه والأحكام والإفتراضات التي بنيت عليها. كما أن إجراء مراجعة بأثر رجعي للأحكام والإفتراضات المماثلة للإدارة المطبقة في الفترات السابقة قد توفر فهماً متعمقاً لمعقولية الأحكام والإفتراضات التي تدعم تقديرات الإدارة.

٤٠١. يحتوي الملحق ٢ أمثلة على إجراءات التدقيق الممكنة لتناول المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال، بما في ذلك أمثلة توضح إدخال عنصر عدم قابلية التنبؤ. ويشمل الملحق أيضاً أمثلة على الإستجابات لتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن التقارير المالية الإحتيالية، بما في ذلك التقارير المالية الإحتيالية الناجمة عن الإعتراف بالإيرادات وسوء تخصيص الأصول.

إجراءات التدقيق إستجابة للمخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة

القيود اليومية والتعديلات الأخرى (المرجع: الفقرة ٣٢(أ))

٤١١. كثيراً ما تتضمن الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بسبب الإحتيال التلاعب في عملية إعداد التقارير المالية وذلك بتسجيل قيود غير مناسبة أو غير مصرح بها في دفتر اليومية أثناء السنة أو في نهاية الفترة، أو إجراء تعديلات من قبل الإدارة على المبالغ الواردة في البيانات المالية غير الظاهرة في قيود دفتر اليومية، مثلاً من خلال توحيد التعديلات وعمليات إعادة التصنيف.

٤٢١. وعلاوةً على ذلك، تعتبر دراسة المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بتجاوز غير مناسب لأنظمة الرقابة على قيود اليومية هو أمر مهم حيث أن العمليات وأنظمة الرقابة المؤتمتة قد تقلل من مخاطر الخطأ غير المقصود لكنها لا تتغلب على مخاطر إحتيالية أن يتجاوز الأفراد هذه العمليات المؤتمتة بشكل غير مناسب، مثلاً من خلال تغيير المبالغ التي يتم نقلها تلقائياً إلى دفتر الأستاذ العام أو إلى نظام إعداد التقارير المالية. بالإضافة إلى ذلك، وعند استخدام تقنية المعلومات لنقل المعلومات تلقائياً، قد يكون هناك دليل ضئيل أو لا يوجد دليل على الإطلاق على مثل هذا التدخل في أنظمة المعلومات.

٤٣١. لأهداف تحديد وإختيار القيود في دفتر اليومية والتعديلات الأخرى لإختبار وتحديد الأسلوب المناسب لفحص الدعم الأساسي للبنود التي يتم إختيارها، تكون المسائل التالية مناسبة:-

- تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال- إن وجود عوامل مخاطرة الإحتيال والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها أثناء تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال قد تساعد المدقق في تعيين الفئات المحددة لقيود اليومية والتعديلات الأخرى لفحصها.
- أنظمة رقابة تم تنفيذها على قيود اليومية والتعديلات الأخرى- من الممكن أن تقلل أنظمة الرقابة الفعالة على إعداد وترحيل قيود اليومية والتعديلات الأخرى مدى الإختبارات الأساسية اللازمة، شريطة أن يكون المدقق قد فحص فاعلية عمل أنظمة الرقابة.
- عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة وطبيعة الأدلة التي يمكن الحصول عليها- بالنسبة للعديد من المنشآت تتضمن المعالجة الروتينية للمعاملات الجمع بين الخطوات والإجراءات اليدوية والآلية. وعلى نحو مماثل، قد تشمل معالجة قيود اليومية والتعديلات الأخرى كلاً من الإجراءات وأنظمة الرقابة اليدوية والآلية. وعندما تُستخدم تقنية المعلومات في عملية إعداد التقارير المالية يمكن أن توجد قيود اليومية والتعديلات الأخرى فقط بالشكل الإلكتروني.

- خصائص القيود الإحتيالية في دفتر اليومية أو التعديلات الأخرى- كثيراً ما يكون للقيود غير المناسبة في دفتر اليومية والتعديلات الأخرى خصائص فريدة محددة، ومن الممكن أن تشمل هذه الخصائص قيوداً (أ) تمت لحسابات غير ذات علاقة أو غير عادية أو نادراً ما تستخدم. (ب) قام بها أفراد لا يقومون عادة بإجراء قيود في دفتر اليومية. (ج) مسجلة في نهاية الفترة أو كقيود بعد الإقفال ولها تفسير أو وصف قليل أو ليس لها تفسير أو وصف. (د) تمت إما قبل أو أثناء إعداد التقارير المالية وليس لها أرقام حسابات. (هـ) تحتوي على أعداد مقربة أو أرقام تنتهي بشكل متسق.

- طبيعة وتعقيد الحسابات- من الممكن تطبيق قيود اليومية غير المناسبة أو التعديلات على الحسابات التي (أ) تحتوي على معاملات معقدة أو غير عادية بطبيعتها. (ب) تحتوي على تقديرات هامة وتعديلات في نهاية الفترة. (ج) كانت عرضة للأخطاء في الماضي. (د) لم تتم مطابقتها في حينه أو تحتوي على فروقات لم تتم مطابقتها. (هـ) تحتوي على معاملات

داخل الشركة. (و) خلافاً لذلك مرتبطة مع مخاطرة محددة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال. في عمليات تدقيق المنشآت التي لها مواقع أو مكونات متعددة يجب أن يعطى الإعتبار إلى الحاجة لإختيار القيود في دفتر اليومية من مواقع متعددة.

- القيود في دفتر اليومية والتعديلات الأخرى التي تتم معالجتها خارج سير العمل العادي - قد لا تخضع القيود غير النمطية لنفس مستوى الرقابة الداخلية مثل القيود في دفتر اليومية المستخدمة على أساس متكرر لتسجيل معاملات مثل المبيعات والمشتريات والمدفوعات النقدية الشهرية.

٤٤٤. على المدقق استخدام الحكم المهني عند تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى. ونظراً لأنه كثيراً ما يتم إجراء القيود الإحتيالية في دفتر اليومية والتعديلات الأخرى في نهاية فترة إعداد التقارير، تقتضي الفقرة ٣٢ (أ) (٢) من المدقق عادة إختيار قيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تمت في ذلك الوقت. ولكن لأن الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بسبب الإحتيال يمكن أن تحدث طيلة الفترة وقد تشمل جهوداً مكثفة لإخفاء كيفية ارتكاب الإحتيال، فإن الفقرة ٣٢ (أ) (٣) تقتضي من المدقق تحديد فيما إذا كانت هناك حاجة لإختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى طيلة الفترة.

التقديرات المحاسبية (المرجع: الفقرة ٣٢(ب))

٤٥٤. إن إعداد البيانات المالية، تتطلب من الإدارة المسؤولة عن إتخاذ عدد من الأحكام أو الإفتراضات التي تؤثر على التقديرات المحاسبية الهامة وعن متابعة ومراقبة هذه التقديرات على أساس مستمر. وكثيراً ما يتم إعداد البيانات المالية الإحتيالية من خلال أخطاء متعمدة في التقديرات المحاسبية. ويمكن تحقيق ذلك مثلاً من خلال التقليل من كافة المخصصات أو الإحتياطات أو المبالغة فيها بنفس الطريقة بحيث تكون مصممة إما لتحقيق الإتساق في الأرباح على مدى فترتين محاسبتين أو أكثر أو لتحقيق مستوى أرباح معين من أجل خداع مستخدمي البيانات المالية بالتأثير على انطباعهم عن أداء وربحية المنشأة:

٤٦١. إن الهدف من إجراء مراجعة بأثر رجعي لأحكام وإفتراضات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الهامة الظاهرة في البيانات المالية للسنة السابقة هو تحديد فيما إذا كانت هنالك دلالة على انحراف محتمل من ناحية الإدارة. ولا يقصد منها التشكيك في الأحكام المهنية للمدقق والتي اتخذت في السنة السابقة والتي كانت مبنية على المعلومات المتوفرة في ذلك الوقت.

٤٧١. كما يتطلب معيار التدقيق الدولي ٥٤٠^{١٩} إجراء مراجعة بأثر رجعي، وتتم تلك المراجعة كإجراء تقييم للمخاطر للحصول على معلومات حول فاعلية عملية تقدير الإدارة للفترة السابقة،

^{١٩} معيار التدقيق الدولي ٥٤٠، "تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"، الفقرة ٩.

وأدلة تدقيق حول النتائج- أو حيث أمكن- إعادة التقييم اللاحق للتقديرات المحاسبية للفترة السابقة المتعلقة بإجراء تقديرات محاسبية للفترة الحالية، وأدلة تدقيق المسائل الهامة مثل شكوك التقدير، التي يمكن أن يُطلب الإفصاح عنها في البيانات المالية. وكخطوة عملية، يمكن إجراء مراجعة المدقق لأحكام وافتراسات الإدارة فيما يخص التحيز الذي يمكن أن يمثل مخاطرة خطأ هام بسبب الإحتيال وفقاً لهذا المعيار بالإشتراك مع المراجعة التي يقضيها معيار التدقيق الدولي ٥٤٠.

الأساس التجاري للمعاملات الهامة (المرجع: الفقرة ٣٢ (ج))

٤٨٠. تتضمن المؤشرات التي قد توحى أنه تم الدخول في المعاملات الهامة للمشاركة في إعداد تقارير مالية إحتيالية أو لإخفاء سوء تخصيص الأصول (التي تعتبر خارج نطاق السياق العادي لأعمال المنشأة أو التي بخلاف ذلك تبدو غير عادية) ما يلي:-

- إذا كان شكل هذه المعاملات يبدو معقداً بشكل مفرط (مثل أن تنطوي المعاملة على منشآت متعددة ضمن مجموعة موحدة أو أطراف متعددة لا يوجد بينها علاقة).
- إذا كانت الإدارة قد ناقشت طبيعة هذه المعاملات مع المكلفين بالحوكمة في المنشأة وفيما إذا كانت هنالك وثائق غير كافية.
- إذا كانت الإدارة تضع تأكيداً أكبر على الحاجة إلى معاملة محاسبية معينة مما تضعه على إقتصاديات المعاملة.
- إذا كانت المعاملات التي تشمل أطرافاً غير مجمعة ذات علاقة، بما في ذلك منشآت ذات هدف خاص تمت مراجعتها واعتمادها من قبل المكلفين بالحوكمة في المنشأة.
- إذا كانت المعاملات تشمل أطرافاً غير محددة ذات علاقة أو أطرافاً ليس لديها المواد أو القوة المالية لدعم المعاملة بدون مساعدة من المنشأة التي يتم تدقيقها.

تقييم أدلة التدقيق (المرجع: الفقرات ٣٤-٣٧)

٤٩٠. يتطلب معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ من المدقق، وبناءً على إجراءات التدقيق التي يتم أدائها وأدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها، تقدير فيما إذا كانت تقييمات مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات تبقى مناسبة^{٢٠}. وهذا التقييم هو بشكل رئيسي مسألة نوعية مبنية على حكم المدقق. ومن الممكن أن يوفر هذا التقييم مزيداً من الفهم لمخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال، وما إذا كانت هنالك حاجة لأداء إجراءات تدقيق إضافية أو مختلفة. ويحتوي الملحق ٣ أمثلة على الظروف التي قد تشير إلى إحتيالية حدوث الإحتيال.

^{٢٠} معيار التدقيق الدولي الفقرة ٢٦.

الإجراءات التحليلية المتخذة عند قرب نهاية عملية التدقيق لتكوين إستنتاج شامل (المرجع: الفقرة ٣٤)

٥٠أ. إن تحديد الإتجاهات والعلاقات المحددة التي قد تدل على مخاطرة أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال يتطلب إصدار حكم مهني. وتعتبر العلاقات غير العادية التي تتضمن إيراداً ودخلاً في نهاية السنة ملائمة بشكل خاص. وهذه من الممكن أن تشمل على سبيل المثال مبالغ كبيرة بشكل غير عادي يتم الإبلاغ عنها خلال الأسابيع الأخيرة من فترة تقديم التقارير أو المعاملات الغير عادية، أو دخلاً لا يتفق مع اتجاهات التدفق النقدي من العمليات.

دراسة الأخطاء المحددة (المرجع: الفقرات ٣٥-٣٧)

٥١أ. حيث ينطوي الإحتيال على وجود دافع أو ممارسة ضغط لإرتكابه أو إتاحة فرصة ملحوظة للقيام بذلك أو تقديم تبرير ما لفعال الإحتيال، فإنه من غير المرجح أن يكون حادث الإحتيال هي واقعة منفصلة. وعليه، فإنه من الممكن أن تدل أخطاء متعددة في موقع محدد، بالرغم من أن التأثير التراكمي ليس جوهرياً، على مخاطرة أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال.

٥٢أ. تعتمد المدلولات الضمنية للإحتيال المحدد على الظروف. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تكون حالة غير هامة من الإحتيال هي حالة إحتيال هامة في حال تورطت فيها الإدارة العليا. وفي مثل هذه الحالات، يمكن النظر في موثوقية الأدلة التي تم الحصول عليها في السابق حيث أنها قد تكون هناك شكوك حول اكتمال وصحة الإقرارات التي قدمت وحول صحة السجلات والمستندات المحاسبية. كما توجد أيضاً احتمالية تواطؤ تشمل الموظفين أو الإدارة أو أطراف أخرى.

٥٣أ. معيار التدقيق الدولي ٥٠^{٢١} ومعيار التدقيق الدولي ٧٠٠^{٢٢} على المتطلبات والإرشادات بشأن تقييم الأخطاء وأثرها على رأي المدقق وتقريره.

عدم قدرة المدقق على إكمال عملية التدقيق (المرجع: الفقرة ٣٨)

٥٤أ. تتضمن الأمثلة على الظروف الإستثنائية التي يمكن أن تنشأ وقد تشكل في قدرة المدقق على الإستمرار في أداء التدقيق ما يلي:-

- عندما لا تتخذ المنشأة الإجراء المناسب الذي يعتبره المدقق ضروريا في هذه الظروف لمعالجة الإحتيال، حتى عندما لا يكون الإحتيال هاماً بالنسبة للبيانات المالية؛
- عندما تدل دراسة المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال ونتائج إختبارات التدقيق على وجود مخاطرة كبيرة بوجود إحتيال هام وواسع النطاق؛ أو
- عندما يكون لدى المدقق شك كبير بشأن كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو كفاءة ونزاهة الأشخاص المكلفين بالحوكمة.

^{٢١} معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ "تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق"، الفقرات [١٢-١٩].

^{٢٢} معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ "تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية"، الفقرتان [٨-٩].

٥٥. نظراً لتتوع واختلاف الظروف التي قد تنشأ، فإنه من غير الممكن بشكل جازم وصف الحالات التي يكون فيها الإنسحاب من العملية مناسباً. وتشمل العوامل التي تؤثر على ما توصل إليه المدقق مدلولات مشاركة أحد أعضاء الإدارة أو الأشخاص المكلفين بالحوكمة (مما قد يؤثر على موثوقية تمثيلات الإدارة)، وكذلك الآثار على المدقق نفسه نتيجة للإستمرار في الإرتباط بالمنشأة.

٥٦. في مثل هذه الظروف تقع على المدقق مسؤوليات مهنية وقانونية، وقد تختلف هذه المسؤوليات من بلد لآخر. ففي بعض البلدان، على سبيل المثال، يحق للمدقق أو يطلب منه تقديم بيان أو تقرير للشخص أو الأشخاص الذين أصدروا كتاب تعيين التدقيق، أو في بعض الحالات للسلطات التنظيمية. وبسبب الطبيعة الإستثنائية للظروف والحاجة إلى دراسة المتطلبات القانونية، فقد يعتبر المدقق أنه من المناسب السعي للحصول على المشورة القانونية عندما يقرر فيما إذا كان سينسحب من عملية معينة وعند تحديد إجراء مناسب، بما في ذلك إمكانية تقديم التقارير إلى المساهمين أو المنظمين أو غيرهم^{٢٣}.

الإعتبرات الخاصة بمنشآت القطاع العام

٥٧. في العديد من الحالات في القطاع العام، قد لا يكون خيار الإنسحاب من العملية متوفراً للمدقق بسبب طبيعة التفويض أو إعتبرات المصلحة العامة.

تمثيلات الإدارة (المرجع: الفقرة ٣٩)

٥٨. يضع معيار التدقيق الدولي ٥٨٠^{٢٤} متطلبات ويقدم إرشادات حول الموافقة على الإقرارات المناسبة من الإدارة، وحيثما كان ملائماً، المسئولون عن الحوكمة في عملية التدقيق. إضافة إلى الإقرار بالوفاء بمسؤوليتهم عن إعداد البيانات المالية، فإنه من المهم، بغض النظر عن حجم المنشأة، أن تقر الإدارة، وحيثما كان ملائماً، المسئولون عن الحوكمة بمسؤوليتهم عن الرقابة الداخلية التي تم تصميمها وتطبيقها والمحافظة عليها بهدف منع وكشف أية عملية احتيال.

٥٩. نظراً لطبيعة الإحتيال والصعوبات التي يواجهها المدققون في كشف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية الناتجة عن الإحتيال، فإنه من المهم أن يحصل المدقق على تمثيل خطي من الإدارة و حيث يكون مناسباً من أولئك المكلفين بالحوكمة تؤكد فيه أنها أفصحت له عما يلي:-
(أ) نتائج تقييمها لمخاطرة إمكانية إحتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال؛ و

(ب) معرفتها بأي إحتيال فعلي أو مشتبه به أو مزعوم يؤثر على المنشأة.

^{٢٣} توفر قواعد مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين إرشادات حول الإتصالات مع المدقق السابق المقترح.

^{٢٤} معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ " الإقرارات الخطية".

الإتصالات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة

(المرجع: الفقرة ٤٠)

٦٠أ. عندما يحصل المدقق على أدلة تثبت وجود أو عدم وجود الإحتيال، فإنه من المهم إبلاغ المستوى المناسب من الإدارة بذلك في أسرع وقت ممكن. ويجب أن يتم ذلك حتى لو كان من المحتمل أن يعتبر الأمر أنه غير منطقي (على سبيل المثال اختلاس ضئيل من قبل موظف في مستوى متدني في تنظيم المنشأة). إن تحديد مستوى الإدارة المناسب هي مسألة حكم مهني وتتأثر بعوامل معينة مثل احتمالية التواطؤ وطبيعة الإحتيال المشتبه به وضخامته. وعادة ما يكون مستوى الإدارة المناسب هو على الأقل مستوى واحد أعلى من الأشخاص الذين يبدو أنهم متورطين في الإحتيال المشتبه بهم.

(المرجع: الفقرة ٤٠)

٦١أ. من الممكن أن يتم الإتصال من طرف المدقق مع المكلفين بالحوكمة شفويا أو كتابة. ويحدد معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ العوامل التي يجب على المدقق أخذها بعين الإعتبار عند تحديد فيما إذا كان سيقوم بالإتصال شفويا أو كتابة^{٢٥}. ونظرا لطبيعة وحساسية الإحتيال الذي تتورط به الإدارة العليا أو الإحتيال الذي يؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية، فإن على المدقق إبلاغ هذه الأمور في الوقت المناسب وقد يرى أنه من الضروري إبلاغ هذه الأمور كتابة.

٦٢أ. في بعض الحالات، قد يرى المدقق أنه من المناسب الإتصال مع المكلفين بالحوكمة عندما يدرك حدوث إحتيال يرتبط بموظفين عدا عن الإدارة بحيث لا يؤدي إلى خطأ هام. وعلى نحو مماثل، قد يرغب المكلفون بالحوكمة بأن يطلعوا على مثل هذه الظروف. ويدعم عملية الإتصال إتفاق المدقق والمكلفون بالحوكمة في مرحلة مبكرة من التدقيق على طبيعة إتصالات المدقق في هذا الخصوص ونطاقها.

٦٣أ. في الحالات الإستثنائية التي يساور المدقق فيها شكوكاً حول نزاهة أو أمانة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، قد يعتبر المدقق أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية للمساعدة في تحديد إجراء العمل المناسب.

(المرجع: الفقرة ٤٢)

٦٤أ. قد تتضمن المسائل الأخرى المتعلقة بالإحتيال والتي سيتم مناقشتها مع المكلفين برقابة المنشأة على سبيل المثال ما يلي:-

- مساور الفلق بشأن طبيعة ومدى وتكرار تقييمات الإدارة لأنظمة الرقابة المستخدمة لمنع واكتشاف الإحتيال والمخاطرة بأن البيانات المالية قد تحتوي على أخطاء.

^{٢٥} معيار التدقيق الدولي ٢٦ الفقرة ٤٢أ.

- فشل الإدارة في تناول نواحي الضعف الهامة ونواحي الضعف بالشكل المناسب في الرقابة الداخلية.
- فشل الإدارة في الإستجابة بشكل مناسب لإحتيال تم تحديده.
- تقييم المدقق لبيئة الرقابة للمنشأة، بما في ذلك أسئلة تتعلق بكفاءة ونزاهة الإدارة.
- إجراءات الإدارة التي قد تدل على تقارير مالية إحتيالية، مثل إختيار الإدارة وتطبيقها لسياسات محاسبية قد تدل على جهود الإدارة لإدارة الأرباح من أجل خداع مستخدمي البيانات المالية بالتأثير على انطباعهم عن أداء و ربحية المنشأة.
- مساور القلق بشأن كفاية واكتمال تفويض المعاملات التي تبدو أنها خارج سير العمل العادي.

الإتصالات مع السلطات التنظيمية والتنفيذية (المرجع: الفقرة ٤٣)

٦٥. إن الواجب المهني للمدقق في المحافظة على سرية معلومات العميل قد لا يسمح بإبلاغ الإحتيال إلى طرف آخر خارج المنشأة العميلة. إلا أن مسؤوليات المدقق القانونية تختلف من بلد لآخر، وفي ظروف معينة من الممكن تجاوز واجب السرية من خلال التشريع أو القانون أو المحاكم القانونية. وفي بعض البلدان، يكون على المدقق العامل في مؤسسة مالية ما واجب قانوني بإبلاغ حدوث إحتيال إلى السلطات الرقابية. كما يتوجب على المدقق كذلك في بعض البلدان إبلاغ الأخطاء إلى السلطات في الحالات التي تفشل فيها الإدارة والمكلفون بالحوكمة في اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

٦٦. قد يرى المدقق أنه من المناسب الحصول على المشورة القانونية لتحديد الإجراء المناسب في الظروف المعنية، والذي يكون الهدف منه التحقق من الخطوات اللازمة في دراسة جوانب المصلحة العامة للإحتيال المحدد.

الإعتبرات الخاصة بمنشآت القطاع العام

٦٧. تخضع متطلبات الإبلاغ عن الإحتيال في القطاع العام، سواء تم أو لم يتم اكتشافها خلال عملية التدقيق، لنصوص محددة في تكليف التدقيق أو لقانون أو نظام ذي صلة.

الملحق ١

(المرجع: الفقرة أ٢٥)

أمثلة على عوامل مخاطرة الإحتيال

إن عوامل مخاطرة الإحتيال المحددة في هذا الملحق هي أمثلة على العوامل التي قد يواجهها المدققون في مجموعة واسعة من المواقف. وفيما يلي أمثلة مقدمة بشكل منفصل عن نوعي الإحتيال المناسبين لإعتبار المدقق - أي التقارير المالية الإحتيالية وسوء إستخدام الأصول، وبالنسبة لكل من هذين النوعين، يتم إجراء المزيد من التصنيف لعوامل المخاطرة بناءً على الحالات الثلاث التي تكون عادة موجودة عندما تحدث أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال: (أ) الدوافع/ الضغوط. (ب) الفرص. (ج) المواقف/التبريرات. بالرغم من أن عوامل المخاطرة تغطي مجموعة واسعة من المواقف، إلا أنها مجرد أمثلة فقط، وتبعاً لذلك يمكن للمدقق أن يحدد عوامل مخاطرة إضافية أو مختلفة. وليست جميع هذه الأمثلة مناسبة في جميع الحالات، والبعض منها قد يكون ذو أهمية أكبر أو أصغر في المنشآت ذات الأحجام المختلفة أو ذات خصائص ملكية أو ظروف مختلفة. كما لا يقصد من ترتيب الأمثلة على عوامل المخاطرة المقدمة أن يعكس أهميتها النسبية أو تكرار حدوثها.

عوامل المخاطرة المتعلقة بالأخطاء الناجمة عن التقارير المالية الإحتيالية

فيما يلي أمثلة على عوامل المخاطرة المتعلقة بالأخطاء الناجمة من التقارير المالية الإحتيالية:-

الدوافع/الضغوط

١. يتهدد الإستقرار المالي أو الربحية بالظروف الإقتصادية أو الصناعية أو التشغيلية في المنشأة مثل (أو كما يُستدل عليه) ما يلي:-
 - درجة عالية من المنافسة أو تشبع السوق، يصاحب ذلك هوامش متراجعة.
 - تعرض السوق لتغيرات سريعة، مثل تغيرات في التكنولوجيا أو تقادم المنتج أو تغير في أسعار الفائدة.
 - إنخفاضات كبيرة في طلب العملاء وزيادة فشل الأعمال إما في الصناعة أو الإقتصاد ككل.
 - خسائر تشغيلية تجعل تهديد الإفلاس أو حبس الرهن أو الإستيلاء العدائي وشيك الحدوث.
 - تدفقات نقدية سلبية متكررة من العمليات أو عدم القدرة على توليد تدفقات نقدية من العمليات، بينما يتم الإبلاغ عن أرباح ونمو فيها.
 - نمو سريع أو ربحية غير عادية خاصة إذا ما تم مقارنتها مع نمو أو ربحية الشركات الأخرى في نفس القطاع.

• متطلبات محاسبية أو قانونية أو تنظيمية جديدة.

وجود ضغوط مفرطة على الإدارة لتلبية متطلبات أو توقعات الأطراف الأخرى نتيجة لما يلي:-

- توقعات ربحية أو مستوى اتجاه لمحلي الإستثمار والمؤسسات الإستثمارية والدائنين المهمين الأطراف الأخرى الخارجية (وبشكل خاص توقعات جزئية أو غير واقعية)، بما في ذلك توقعات خلقتها الإدارة، وعلى سبيل المثال نشرات صحفية أو تقارير سنوية مفرطة في التفاؤل.
- الحاجة إلى الحصول على تمويل إضافي للديون أو حقوق الملكية للمحافظة على وضع تنافسي، بما في ذلك تمويل الأبحاث والتطورات الرئيسية أو المصروفات الرأسمالية.
- قدرة هامشية على تلبية متطلبات الإدراج في سوق الأوراق المالية أو تسديد الديون أو متطلبات موائيق الديون الأخرى.
- آثار عكسية محسوسة أو فعلية للإبلاغ عن نتائج مالية ضعيفة لمعاملات هامة معلقة مثل دمج منشآت أعمال أو منح عقود.

تشير المعلومات المتوفرة إلى أن الوضع المالي الشخصي للإدارة أو المكلفين بالحوكمة مهدد بالأداء المالي للمنشأة الناجم عما يلي:-

- حصص مالية هامة في المنشأة.
- أجزاء كبيرة من تعويضاتهم (على سبيل المثال، المكافآت وخيارات الأسهم وترتيبات الأرباح) تعتمد على تحقيق أهداف قوية لأسعار الأسهم ونتائج التشغيل والمركز المالي أو التدفق النقدي¹.
- ضمانات شخصية لديون المنشأة.

هنالك ضغوط مفرطة على الإدارة أو الموظفين لتلبية الأهداف المالية التي حددها المكلفون بالحوكمة، بما في ذلك المبيعات أو أهداف حوافز الربحية.

الفرص

تتيح طبيعة القطاع أو عمليات المنشأة الفرص للمشاركة في إعداد التقارير المالية الإحتيالية التي يمكن أن تنشأ مما يلي:-

- معاملات هامة لأطراف ذات علاقة ليست ضمن سير العمل العادي، أو مع منشآت ذات علاقة لم يتم تدقيقها أو قامت شركة أخرى بتدقيقها.
- وجود مالي قوي أو قدرة على السيطرة على قطاع صناعة معين يتيح للمنشأة فرض الأحكام أو الشروط على المزودين أو العملاء مما قد ينجم عنه معاملات غير مناسبة أو غير عادية.

¹ من الممكن أن تكون خطط الإدارة المتعلقة بالحوافز مشروطة بتحقيق الأهداف المرتبطة فقط بحسابات معينة أو أنشطة مختارة للمنشأة، حتى ولو لم تكن الحسابات أو الأنشطة ذات العلاقة هامة بالنسبة للمنشأة ككل.

- أصول أو إلتزامات أو إيرادات أو مصروفات مبنية على تقديرات هامة تتضمن أحكاماً شخصية أو شكوكاً من الصعب تدعيمها.
- معاملات هامة أو غير عادية أو معقدة جداً، لا سيما تلك القريبة من نهاية الفترة التي تنشر أسئلة صعبة حول مفهوم "المحتوى فوق الشكل".
- عمليات هامة موجودة أو يتم إجراؤها على حدود دولية في إختصاصات حيث توجد بيانات عمل وثقافات مختلفة.
- إستخدام وسطاء عمل في معاملات لا يبدو أن لها مبرراً واضحاً فيما يتعلق بالعمل.
- حسابات مصرفية هامة أو عمليات شركات تابعة أو فروعاً في إختصاصات ذات حماية من الضرائب لا تبدو أن لها مبرراً واضحاً.

هناك متابعة غير فعالة للإدارة نتيجة ما يلي:-

- سيطرة شخص واحد أو مجموعة صغيرة على الإدارة (في منشأة لا يديرها مالكيها) بدون أنظمة رقابة بديلة.
- إشراف غير فعال من قبل المكلفين بالحوكمة على عملية إعداد التقارير المالية والرقابة الداخلية.

هناك هيكل تنظيمي معقد أو غير مستقر، كما يظهر من خلال ما يلي:-

- صعوبة في تحديد المنظمة أو الأفراد الذين لهم حصة مسيطرة في المنشأة.
- هيكل تنظيمي معقد بشكل مبالغ فيه يتضمن منشآت قانونية أو خطوط إدارية للسلطة غير عادية.
- نسبة عالية من التغيير في الإدارة العليا أو المستشارين القانونيين أو المكلفين بالحوكمة.

عناصر الرقابة الداخلية بها عيوب نتيجة لما يلي:-

- متابعة غير كافية لأنظمة الرقابة، بما في ذلك أنظمة الرقابة الآلية وأنظمة الرقابة على التقارير المالية المرحلية (حيث يطلب تقديم التقارير الخارجية).
- معدلات دوران مرتفعة أو تعيين موظفين غير فاعلين في المحاسبة أو التدقيق الداخلي أو تقنية المعلومات.
- أنظمة محاسبة أو معلومات غير فعالة، بما في ذلك حالات تتضمن نواحي ضعف هامة في الرقابة الداخلية.

تبريرات المواقف

- إتصال أو تنفيذ أو دعم أو فرض غير فعال لقيم المنشأة أو معاييرها الأخلاقية من قبل الإدارة أو إيصال قيم أو معايير أخلاقية غير مناسبة.
- مشاركة غير مالية مفرطة من قبل الإدارة في إختيار سياسات محاسبية أو تحديد تقديرات هامة أو انشغالها في تلك الأمور.

- ماضٍ معروف بانتهاك قوانين الأوراق المالية أو القوانين والأنظمة الأخرى، أو إدعاءات ضد المنشأة أو إدارتها العليا أو المكلفين بالحوكمة بوجود إحتيال أو إنتهاكات للقوانين والأنظمة.
- إهتمام زائد من قبل الإدارة لتحقيق أو زيادة سعر الأسهم أو إتجاه الأرباح.
- ممارسة الإدارة بإلزام المحللين والدائنين والأطراف الأخرى ذات العلاقة بتحقيق توقعات قوية أو غير واقعية.
- فشل الإدارة في تصحيح نواحي الضعف الهامة في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.
- اهتمام الإدارة بإستخدام وسائل غير مناسبة لتخفيض الأرباح المبلّغ عنها لأسباب تتعلق بالضريبة.
- روح معنوية متدنية للإدارة العليا.
- لا يميز المالك- المدير بين المعاملات الشخصية ومعاملات المنشأة.
- نزاع بين المساهمين في منشأة يملكها عدد صغير منهم.
- محاولات متكررة للإدارة لتبرير المحاسبة الهامشية أو غير المناسبة على أساس الأهمية النسبية.
- العلاقة بين الإدارة والمدقق الحالي أو السابق متوترة، كما يظهر مما يلي:-
 - نزاعات متكررة مع المدقق الحالي أو السابق بشأن أمور المحاسبة أو التدقيق أو إعداد التقارير.
 - مطالب غير معقولة موجهة للمدقق، مثل القيود الغير معقولة على الوقت المفروض والمتعلق بإكمال التدقيق أو إصدار تقرير المدقق.
 - قيود رسمية أو غير رسمية على المدقق تحد بشكل غير مناسب من الوصول إلى الأشخاص أو المعلومات أو المقدرة على الإتصال بشكل فعّال مع المكلفين بالحوكمة.
 - سلوك إدارة مسيطرة عند التعامل مع المدقق، خاصة سلوك يتضمن محاولات للتأثير على نطاق عمل المدقق أو إختيار أو استمرار الموظفين الملحقين في عملية التدقيق أو الذين تتم استشارتهم بشأنها.

عوامل المخاطرة الناجمة عن الأخطاء نتيجة سوء إستخدام الأصول

إن عوامل المخاطرة المتعلقة بالأخطاء الناجمة من سوء إستخدام الأصول تصنف كذلك حسب الحالات الثلاث الموجودة بشكل عام عندما يكون هناك إحتيال: (أ) الدوافع/ الضغوط. (ب) الفرص. (ج) المواقف/ التبريرات، وبعض عوامل المخاطرة المتعلقة بالأخطاء الناجمة من التقارير المالية الإحتيالية قد تكون كذلك موجودة عندما تحدث أخطاء ناجمة من سوء إستخدام الأصول. على سبيل

المثال قد تكون المتابعة غير الفعالة للإدارة ونواحي الضعف في الرقابة الداخلية موجودة عندما تكون الأخطاء بسبب التقارير المالية الإحتيالية أو سوء إستخدام الأصول موجودة. وفيما يلي أمثلة على عوامل المخاطرة المتعلقة بالأخطاء الناجمة عن سوء إستخدام الأصول.

الدوافع / الضغوط

وقد تخلق الإلتزامات المالية الشخصية ضغوطاً على الإدارة أو الموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقد أو الأصول الأخرى والتي تعتبر عرضة للسرقعة لإساءة إستخدام هذه الأصول.

وقد تدفع العلاقات العدائية بين المنشأة والموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقد أو الأصول الأخرى المعرضة للسرقعة هؤلاء الموظفين إلى إساءة إستخدام هذه الأصول، فعلى سبيل المثال قد تحدث العلاقات العدائية من خلال ما يلي:-

- تسريح فعلي أو متوقع للموظفين في المستقبل.
- تغييرات حديثة أو متوقعة لتعويضات أو خطط المنافع للموظفين.
- الترقيات والتعويضات والمكافآت الأخرى غير المتفقة مع توقعات الموظفين.

الفرص

من الممكن أن تزيد خصائص أو ظروف معينة من تعرض الأصول لسوء الإستخدام. فعلى سبيل المثال، تزيد فرص سوء الإستخدام عند وجود ما يلي:-

- مبالغ نقدية كبيرة في الصندوق أو خاضعة للمعاملات.
- بنود مخزون صغيرة الحجم أو ذات قيمة عالية أو عليها طلب كبير.
- أصول سهلة التحويل مثل السندات لحاملها أو الماس أو رقائق الحاسب الآلي.
- أصول ثابتة صغيرة الحجم أو لم تتحدد ملكيتها.

من الممكن أن تزيد الرقابة الداخلية غير الكافية على الأصول من تعرض هذه الأصول لسوء إستخدام. فعلى سبيل المثال، من الممكن أن يحدث سوء إستخدام بسبب وجود ما يلي:-

- فصل غير كافٍ للواجبات أو الإختبارات المستقلة.
- إشراف غير كافٍ على مصروفات الإدارة العليا، مثل السفر والتعويضات الأخرى.
- إشراف غير كافٍ للإدارة على الموظفين المسؤولين عن الأصول، على سبيل المثال إشراف أو متابعة غير كافية على المواقع البعيدة.
- تصنيف غير مناسب للموظفين الذين يقدمون طلبات والذين لديهم إمكانية الوصول إلى الأصول.
- حفظ غير مناسب للسجلات فيما يتعلق بالأصول.

- نظام تفويض وموافقة على العمليات غير مناسب (على سبيل المثال في الشراء).
- وسائل حماية فعلية غير كافية للنقد أو الإستثمارات أو المخزون أو الأصول الثابتة.
- عدم وجود إجراءات مطابقة كاملة وفي حينها للأصول.
- عدم وجود توثيق مناسب وفي حينه للمعاملات، على سبيل المثال مخصصات للبضائع المرتجعة.
- عدم وجود إجازات إجبارية للموظفين الذين يقومون بأداء مهام رقابة رئيسية.
- فهم غير كافٍ من قبل الإدارة لتقنية المعلومات مما يتيح لموظفي تقنية المعلومات سوء إستخدام الأصول.
- أساليب رقابة غير كافية على الوصول إلى السجلات المؤتمتة Automated Records، بما في ذلك أساليب الرقابة على أنظمة الحاسب الآلي وسجلات الأحداث ومراجعتها.

المواقف/ التبريرات

- إهمال الحاجة إلى متابعة أو تقليل المخاطر المتعلقة بسوء إستخدام الأصول.
- إهمال الرقابة الداخلية على سوء إستخدام الأصول بتجاوز أنظمة الرقابة الحالية أو الفشل في إتخاذ الإجراءات التشخيصية المناسبة حول النواحي الضعف في الرقابة الداخلية.
- سلوك يدل على عدم الرضا عن المنشأة أو طريقة معاملتها للموظفين.
- تغيرات في السلوك أو نمط الحياة قد تدل على سوء إستخدام الأصول.
- التسامح بشأن السرقات من صندوق النثرية.

الملحق ٢

(المرجع: الفقرة ٤٠٠)

أمثلة على إجراءات تدقيق ممكنة لتناول المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال

فيما يلي أمثلة على إجراءات التدقيق الممكنة لتناول المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال والناجمة عن إعداد التقارير المالية الإحتيالية وسوء استخدام الأصول. وبالرغم من أن هذه الإجراءات تغطي مجموعة واسعة من المواقف، إلا أنها مجرد أمثلة فقط، وتبعاً لذلك فإنها قد لا تكون الأنسب أو أنها ضرورية في كل حالة. كذلك لا يقصد من ترتيب الإجراءات المقدمة أن تعكس أهميتها النسبية.

الإعتبرات عند مستوى الإثبات

تختلف الإستجابات المحددة لتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال حسب أنواع أو مجموعات عوامل مخاطرة الإحتيال أو الحالات المحددة، وكذلك حسب أرصدة الحسابات وفئات المعاملات والإفصاحات والتأكيدات التي قد تؤثر عليها.

وفيما يلي أمثلة محددة على الإستجابات:-

- زيارة المواقع أو إجراء إختبارات معينة بشكل مفاجئ أو دون الإعلان عنها. على سبيل المثال مراقبة المخزون في المواقع التي لم يعلن عن حضور المدقق إليها في السابق أو إحصاء النقد في تاريخ معين وبشكل مفاجئ.
- طلب إجراءات جرد للمخزون في نهاية فترة إعداد التقارير أو في تاريخ أقرب إلى نهاية الفترة، وذلك لتقليل مخاطرة التلاعب بالأرصدة في الفترة بين تاريخ إكمال الجرد ونهاية فترة إعداد التقرير.
- تعديل أسلوب التدقيق في السنة الحالية. على سبيل المثال الإتصال شفويّاً بكبار العملاء والمزودين بالإضافة إلى إرسال طلبات تثبيت خطية لطرف معين ضمن المنظمة أو طلب معلومات إضافية ومختلفة.
- إجراء مراجعة مفصلة لقيود تعديل حسابات المنشأة في الربع الأخير أو لنهاية السنة، والتحقق من أي من هذه القيود التي تبدو بأنها غير عادية من ناحية طبيعتها أو مبلغها.
- بالنسبة للمعاملات الهامة وغير العادية، خاصة تلك التي تحدث في نهاية السنة أو بالقرب منها، بحث إمكانية قيام الأطراف ذات العلاقة ومصادر الموارد المالية بدعم العمليات.
- أداء إجراءات تحليلية جوهرية باستخدام بيانات منفصلة، كالقيام مثلاً بمقارنة المبيعات وتكلفة المبيعات حسب الموقع أو خط العمل أو الشهر مع توقعات المدقق.

- إجراء مقابلات مع الموظفين المشاركين في النواحي التي تم فيها تحديد مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال، وذلك لمعرفة رأيهم بشأن هذه المخاطر وما إذا كانت أنظمة الرقابة تتناولها أو كيف تقوم بذلك.
- عندما يقوم مدققون مستقلون آخرون بتدقيق البيانات المالية لوحدة أو أكثر من الشركات التابعة أو الأقسام أو الفروع، فإنه يجب مناقشتهم بشأن نطاق العمل اللازم أدائه لضمان تناول المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال الناتجة عن معاملات وأنشطة بين هذه الوحدات بالشكل المناسب.
- إذا أصبح عمل الخبير مهما بشكل خاص فيما يتعلق ببند بيان مالي تكون فيه المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال عالية، فإنه يجب اتخاذ إجراءات إضافية متعلقة ببعض أو جميع افتراضات الخبير أو أساليبه أو نتائجه لتحديد أن هذه النتائج معقولة، أو تعيين خبير آخر لهذا الهدف.
- تنفيذ إجراءات تدقيقية لتحليل حسابات افتتاحية مختارة في الميزانية العمومية لبيانات مالية دقت سابقاً لتقييم كيف تم حل بعض المواضيع المعينة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية والأحكام الشخصية، وعلى سبيل المثال مخصص لمرتجعات المبيعات.
- إتخاذ إجراءات بشأن الحسابات أو مطابقات أخرى أعدتها المنشأة، بما في ذلك دراسة المطابقات التي أجريت في فترات انتقالية.
- إتباع أساليب عمل بمساعدة الحاسوب مثل إستخراج البيانات لإختبارها بهدف تحديد الحالات الشاذة في مجموعة بيانات.
- إختبار صحة السجلات والمعاملات الناتجة من الحاسوب.
- السعي للحصول على أدلة تدقيق إضافية من مصادر خارج المنشأة التي يتم تدقيقها.

الإستجابات المحددة- الأخطاء الناتجة عن التقارير المالية الإحتيالية

فيما يلي أمثلة على الإستجابات على تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن التقارير المالية الإحتيالية:-

الإعتراف بالإيرادات

- تنفيذ إجراءات تحليلية جوهرية تتعلق بالإيرادات بإستخدام بيانات غير مجمعة، وعلى سبيل المثال مقارنة الإيرادات المبلغ عنها حسب الشهر وحسب خط المنتج أو قطاع العمل أثناء فترة إعداد التقارير الحالية مع الفترات السابقة المماثلة. وقد تكون أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب الآلي مفيدة في تحديد علاقات الإيرادات أو المعاملات غير العادية أو غير المتوقعة.
- التأكيد لدى العملاء على شروط عقود معينة مناسبة وعدم وجود إتفاقيات جانبية، لأن المحاسبة المناسبة كثيراً ما تتأثر بمثل هذه الشروط أو الإتفاقيات، وكثيراً ما يكون أساس الحسم أو الفترة

- التي تنتمي لها موثقة بشكل ضعيف. وعلى سبيل المثال، فإنه عادة ما تكون مقاييس القبول وشروط التسليم والدفع وعدم وجود إلتزامات مستمرة مستقبلية على البائعين وحق إعادة المنتج ومبالغ إعادة البيع المضمونة ومخصصات الإلغاء أو التعويض مناسبة في هذه الظروف.
- الإستفسار من موظفي المبيعات والتسويق في المنشأة أو من المستشار القانوني في المنشأة عن مبيعات أو شحنات قرب نهاية الفترة وعن معرفتهم بأية أحكام أو شروط غير عادية مرتبطة بهذه المعاملات.
- الوجود الفعلي في موقع واحد أو أكثر في نهاية الفترة لمراقبة البضائع التي يتم شحنها أو تجهيزها للشحن (أو بضائع معادة تنتظر التنفيذ) وأداء إجراءات أخرى مناسبة للمبيعات أو قطع المخزون Inventory Cutoff.
- بالنسبة للحالات التي يتم من أجلها مباشرة ومعالجة وتسجيل المعاملات إلكترونياً إجراء إختبار لأنظمة الرقابة لتحديد ما إذا كانت توفر التأكيد بأن معاملات الإيرادات مسجلة قد حدثت وأنها مسجلة بالشكل المناسب.

كميات المخزون

- فحص سجلات المخزون السلعي للمنشأة لتحديد مواقع أو بنود تتطلب اهتماماً خاصاً أثناء الجرد الفعلي للمخزون أو بعده.
- مراقبة جرد المخزون في مواقع معينة على أساس غير معطن أو إجراء جرد للمخزون في جميع المواقع في نفس التاريخ.
- إجراء جرد للمخزون في نهاية فترة إعداد التقارير أو بالقرب منها لتقليل مخاطر التلاعب غير المناسب أثناء الفترة بين الجرد ونهاية فترة إعداد التقارير.
- أداء إجراءات إضافية أثناء مراقبة الجرد، على سبيل المثال إجراء فحص بشكل أقوى لمحتوى بنود مغلقة في صناديق وأسلوب تكديس البضائع (على سبيل المثال مربعات مجوفة) أو عليها بطاقات، والجودة (أي النقاوة أو الصنف أو التركيز) للمواد السائلة مثل العطور أو المواد الكيماوية الخاصة، والإستعانة بعمل خبير قد يساعد في هذا المجال.
- مقارنة كميات الفترة الحالية مع الفترات السابقة حسب فئة أو صنف المخزون أو الموقع أو حسب مقاييس أخرى لمقارنة الكميات التي يتم جردها مع سجلات دائمة.
- استخدام أساليب تدقيق بمساعدة الحاسب الآلي لإجراء مزيد من الجرد الفعلي للمخزون- على سبيل المثال التصنيف حسب رقم البطاقة لإختبار أنظمة رقابة البطاقة أو حسب البند لإختبار الرقم التسلسلي لإختبار إمكانية حذف البند أو حدوث ازدواجية فيه.

تقديرات الإدارة

- استخدام خبير لوضع تقديرات مستقلة للمقارنة مع تقديرات الإدارة.
- التوسع في الإستفسارات إلى أفراد خارج الإدارة ودائرة المحاسبة لدعم قدرة الإدارة ونيتها لتنفيذ خطط مناسبة لتطوير التقديرات.

الإستجابات المحددة - الأخطاء الناتجة عن سوء إستخدام الأصول

إن الظروف المختلفة تؤدي بالضرورة إلى إستجابات مختلفة. وعادة ما يتم توجيه إستجابة التدقيق لمخاطرة مقيّمة خطأً جوهرية بسبب الإحتيال يتعلق بسوء إستخدام الأصول نحو أرصدة حسابات وفئات معاملات معينة. ورغم أن بعض استجابات التدقيق الموضحة في الفئتين المبينتين أعلاه تنطبق في مثل هذه الحالات، فإنه يجب ربط نطاق العمل بالمعلومات المحددة حول مخاطرة سوء الإستخدام التي تم تحديدها.

وفيما يلي أمثلة على الإستجابات لتقييم المدقق لمخاطرة الأخطاء الجوهرية بسبب سوء إستخدام الأصول:-

- جرد النقدية أو الأوراق المالية في نهاية السنة أو بالقرب منها.
- المطابقة المباشرة للحسابات مع العملاء (بما في ذلك الإشعارات الدائنة والمبيعات المرتجعة، وكذلك التواريخ التي تمت فيها المبيعات) للفترة التي يتم تدقيقها.
- تحليل مرتجعات الحسابات المشطوبة.
- تحليل العجز في المخزون السلعي حسب المواقع أو نوع المنتج.
- مقارنة نسب المخزون السلعي الرئيسية مع معايير القطاع Industry Norm.
- مراجعة المستندات المدعمة للتخفيضات في السجلات الدائمة للمخزون السلعي.
- إجراء مطابقة على الحاسب الآلي بين قائمة البائع مع قائمة للموظفين لتحديد التطابق للعناوين أو أرقام الهواتف.
- إجراء بحث على الحاسب الآلي لسجلات الرواتب لتحديد العناوين المزدوجة أو أرقام هويات الموظفين أو أعضاء السلطة الضريبية أو الحسابات المصرفية.
- مراجعة ملفات الموظفين لتحديد الملفات التي تحتوي على أدلة قليلة أو لا تحتوي على أدلة على النشاط، على سبيل المثال عدم وجود تقييمات للأداء.
- مراجعة الخصم على المبيعات والمبيعات المرتجعة للأنماط أو الإتجاهات غير العادية.
- تأكيد الشروط المحددة للعقود مع أطراف أخرى.
- الحصول على أدلة على أن العقود تنفذ حسب شروطها.
- مراجعة مدى ملائمة المصروفات الكبيرة وغير العادية.
- مراجعة التفويض والقيمة المسجلة لقروض الإدارة العليا والأطراف ذات العلاقة.
- مراجعة مستوى وملائمة تقارير المصروفات المقدمة من الإدارة العليا.

الملحق ٣

(المرجع: الفقرة ٤٩١)

أمثلة على الحالات التي تدل على إمكانية الإحتيال

فيما يلي أمثلة على الحالات التي قد تدل على إمكانية احتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية ناجمة عن الإحتيال.

الإختلافات في السجلات المحاسبية، بما في ذلك ما يلي:-

- معاملات غير مسجلة بأسلوب كامل أو في الوقت المناسب، أو مسجلة بشكل غير مناسب فيما يتعلق بالمبلغ أو الفترة المحاسبية أو التصنيف أو سياسة المنشأة.
- أرصدة أو معاملات غير مدعمة أو غير مصرح بها.
- تعديلات في آخر لحظة تؤثر بشكل جوهري على النتائج المالية.
- أدلة على إمكانية وصول الموظفين للأنظمة والسجلات بما لا يتفق مع ما هو ضروري لأداء واجباتهم المخولة لهم.
- تلميحات أو شكاوى إلى المدقق بشأن إحتيال مدعى به.

الأدلة المتعارضة أو الناقصة، بما في ذلك ما يلي:-

- مستندات ناقصة.
- مستندات يبدو أنه قد تم إجراء تغيير بها.
- عدم توفر مستندات عدا عن المستندات المصورة أو المرسله إلكترونياً عندما يتوقع وجود مستندات بالشكل الأصلي.
- بنود أو مطابقات هامة غير مفسرة.
- تغييرات غير عادية في الميزانية العمومية أو تغييرات في الإتجاهات أو نسب البيانات المالية والعلاقات بينها، على سبيل المثال الذمم المدينة تنمو بشكل أسرع من الإيرادات.
- استجابات غير متسقة أو غامضة أو غير مقنعة من الإدارة أو الموظفين ناجمة من الإستفسارات أو الإجراءات التحليلية.
- إختلافات غير عادية بين سجلات المنشأة وردود المصادقات.
- أعداد كبيرة من القيود الدائنة وتعديلات أخرى في سجلات حسابات الذمم المدينة.
- فروقات غير مفسرة أو مفسرة بشكل غير مناسب بين دفتر الأستاذ المساعد للذمم المدينة وحساب المراقبة، أو بين بيانات العميل ودفتر الأستاذ المساعد لحسابات الذمم المدينة.
- شيكات ملغاة ناقصة أو غير موجودة في الحالات التي يتم فيها إعادة الشيكات الملغاة إلى المنشأة مع الكشف البنكي.

- مخزون أو أصول مالية ناقصة ذات أهمية كبيرة.
- أدلة إلكترونية غير متوفرة أو ناقصة غير متفقة مع ممارسات أو سياسات المنشأة الخاصة بالاحتفاظ بالسجلات.
- عدد استجابات للمصادقات أقل مما هو متوقع أو عدد استجابات أكبر مما هو متوقع.
- عدم القدرة على تقديم أدلة على إختبار تطور الأنظمة الرئيسية والتغير في البرامج وأنشطة التنفيذ للتغيرات والتطورات في نظام السنة الحالية.

علاقات إشكالية أو غير عادية بين المدقق والإدارة، بما في ذلك ما يلي:-

- منع الوصول إلى السجلات أو المرافق أو موظفين معينين أو العملاء أو البائعين أو الآخرين الذين يمكن طلب الأدلة منهم.
- ضغوط على الوقت غير مناسبة تفرضها الإدارة لحل مسائل معقدة أو موضع خلاف.
- شكاوى من قبل الإدارة بشأن إجراءات التدقيق أو تهديد الإدارة لأعضاء فريق العملية، خاصة فيما يتعلق بتقييم المدقق الناقد لأدلة التدقيق أو لحل الإختلافات المحتملة مع الإدارة.
- تأخيرات غير عادية من قبل المنشأة في تقديم المعلومات المطلوبة.
- عدم الرغبة في تسهيل وصول المدقق إلى الملفات الإلكترونية من أجل فحصها من خلال استخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب الآلي.
- منع الوصول إلى الموظفين الرئيسيين ومرافق عمليات تقنية المعلومات، بما في ذلك موظفي الأمن والعمليات وتطوير الأنظمة.
- عدم الرغبة في إضافة أو تعديل الإفصاحات في البيانات المالية لجعلها أكثر إكتمالاً وقابلية للفهم.
- عدم الرغبة في تناول نواحي الضعف المحددة في الرقابة الداخلية في الوقت المناسب.

أمور أخرى

- عدم رغبة الإدارة في السماح للمدقق بالإجتماع بصورة شخصية مع المكلفين بالحوكمة.
- السياسات المحاسبية التي تبدو أنها تختلف عن معايير الصناعة.
- تغييرات متكررة في التقديرات المحاسبية لا تبدو أنها ناجمة عن تغييرات في الظروف.
- تسامح لإنتهاكات قواعد أخلاقيات المهنة للمنشأة.

معيار التدقيق الدولي ٢٥٠

مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٢	أثر القوانين والأنظمة.....
٨-٣	مسؤولية الإمتثال للقوانين والأنظمة.....
٩	تاريخ النفاذ.....
١٠	الأهداف
١١	التعريفات
	المتطلبات
١٧-١٢	مراعاة المدقق للإمتثال للقوانين والأنظمة.....
٢١-١٨	إجراءات التدقيق عند تحديد عدم الإمتثال أو الشك فيه.....
٢٨-٢٢	إبلاغ عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه.....
٢٩	الوثائق.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
٦ أ - ١ أ	مسؤولية الإمتثال للقوانين والأنظمة.....
١٢ أ - ٧ أ	مراعاة المدقق للإمتثال للقوانين والأنظمة.....
١٨ أ - ١٣ أ	إجراءات التدقيق عند تحديد عدم الإمتثال أو الشك فيه.....
٢٠ أ - ١٩ أ	تقديم التقارير حول عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه.....
٢١ أ	الوثائق.....

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ "مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية).

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤولية المدقق في مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية، ولا ينطبق هذا المعيار على عمليات التأكيد الأخرى التي يعمل عليها المدقق بشكل محدد لإختيار الإمتثال لقوانين وأنظمة محددة وتقديم التقارير حول ذلك بشكل منفصل.

أثر القوانين والأنظمة

٢. يختلف أثر القوانين والأنظمة على البيانات المالية إلى حد كبير، وتشكل هذه القوانين والأنظمة التي تخضع لها المنشأة الإطار القانوني والتنظيمي، وإحكام بعض القوانين والأنظمة لها أثر مباشر على البيانات المالية من حيث أنها تحدد المبالغ والإفصاحات في التقارير حول البيانات المالية للمنشأة، ويجب على الإدارة الإمتثال للقوانين والأنظمة الأخرى أو مجموعة الأحكام التي تسمح للنشاط القيام بأعمالها بموجبها ولكن ليس لها أثر سلبي على البيانات المالية للمنشأة. هناك بعض المنشآت التي تعمل في صناعة تحكمها قوانين صارمة (مثل البنوك والشركات الكيماوية)، كما أن هناك البعض الآخر التي يتكون فيه خاضعة للعديد من القوانين والأنظمة التي تتصل بشكل عام بالنواحي التشغيلية للمنشأة (مثل تلك التي لها علاقة بالسلامة والصحة المهنية وفرض العمل المتساوية). قد ينجم عن عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة غرامات أو مقاضاة أو تبعات أخرى للمنشأة قد يكون لها أثر جوهري على البيانات المالية.

مسؤولية الإمتثال للقوانين والأنظمة (المرجع: الفقرات ١١-٦١)

٣. إن مسؤولية الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، ضمان أن عمليات المنشأة تتم لأحكام القوانين، والأنظمة، بما في ذلك الإمتثال لأحكام القوانين والأنظمة التي تحدد المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية للمنشأة.

مسؤولية المدقق

٤. إن متطلبات معيار التدقيق الدولي هذا مصممة لمساعدة المدقق في تحديد الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بسبب عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة، ولا يتوقع منه أن يكتشف عدم الإمتثال لكافة القوانين والأنظمة.

٥. إن المدقق مسؤول عن الحصول على تأكيد معقول بأن البيانات المالية، مأخوذة ككل، خالية من

الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الغش أو الخطأ^١ وعند إجراء عملية تدقيق للبيانات المالية على المدقق أن يأخذ في الاعتبار الإطار القانوني والتنظيمي المنطبق، وبسبب الطبيعة الذاتية للتدقيق هناك مخاطرة لا يمكن تجنبها بأن بعض الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية قد لا يتم إكتشافها، حتى ولو تم التخطيط وإجراء عملية التدقيق حسب معايير التدقيق الدولية^٢، وفي نطاق القوانين والأنظمة فإن الآثار المحتملة للتحديدات الذاتية على قدرة المدقق على إكتشاف الأخطاء الجوهرية هي أكبر لأسباب مثل ما يلي:

- هناك العديد من القوانين والأنظمة، التي تتعلق بشكل رئيسي بالنواحي التشغيلية للمنشأة التي لا تؤثر عادة على البيانات المالية، ولا توجد ضمن أنظمة المعلومات للمنشأة الخاصة بإعداد التقارير المالية.
- قد يتضمن عدم الإمتثال سلوكاً مصمماً لإخفائه، مثل التواطؤ والتزوير أو عدم التسجيل المعتمد للمعاملات أو تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة أو سوء التمثيل المقصود الذي يتم للمدقق.
- إن ما يحدد ما إذا كان إجراء بشكل عدم الإمتثال هو أمر في النهاية خاضع للتحديد القانوني من قبل المحكمة.

وعادة كلما كان عدم الإمتثال بعيداً عن الأحداث والعمليات المعكوسة في البيانات المالية كان الإحتمال أقل أن يصبح المدقق على علم بعدم الإمتثال أو معرفته.

٦. يفرق هذا المعيار بين مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالإمتثال لفئتين مختلفتين من القوانين والأنظمة، كما يلي:

(أ) أحكام القوانين والأنظمة المعترف بها بشكل عام أن لها أثراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في البيانات المالية، مثل قوانين وأنظمة الضرائب والتقاعد (أنظر الفقرة ١٣)؛ و

(ب) القوانين والأنظمة الأخرى التي ليس لها أثر مباشر على تحديد المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية، إلا أن الإمتثال لها قد يكون أساسياً للنواحي التشغيلية للعمل ولقدرة المنشأة في الإستمرار في أعمالها، أو لتجنب عقوبات كبيرة (على سبيل المثال: الإمتثال لأحكام رخصة تشغيلية أو الإمتثال لمتطلبات الملاءة التنظيمية أو الإمتثال للأنظمة البيئية)، ولذلك فإن عدم الإمتثال لهذه القوانين والأنظمة قد يكون له أثر جوهري على البيانات المالية (أنظر الفقرة ١٤).

١ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، الفقرة ٥.

٢ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرات ٥١١-٥٢٠.

٧. في هذا المعيار تم تحديد مختلف المتطلبات لكل فئة من فئات القوانين والأنظمة المذكورة أعلاه، وبانسبة للفئة المشار لها في الفقرة ٦ (أ) مسؤولية المدقق هي الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالإمتثال لأحكام هذه القوانين والأنظمة، أما بالنسبة للفئة المشار لها في الفقرة ٦ (ب) مسؤولية المدقق محدودة بإتخاذ إجراءات تدقيق محددة للمساعدة في تحديد عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة الذي قد يكون له أثر جوهري على البيانات المالية.

٨. يتطلب هذا المعيار أن يبقى المدقق متيقظاً إلى احتمال أن الإجراءات المطبقة لهدف تكوين رأي حول البيانات المالية قد تجلب لإنتباه المدقق حالات من عدم الإمتثال المحددة أو المشكوك فيها، والمحافظة على التشكك المهني طيلة عملية التدقيق حسبما يتطلب معيار التدقيق الدولي ٢٠٠^٣ يعتبر مهماً في هذا السياق إذا أخذنا في الإعتبار مدى القوانين والأنظمة التي تؤثر على المنشأة.

تاريخ النفاذ

٩. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد هذا التاريخ.

الأهداف

١٠. إن أهداف المدقق هي كما يلي:
- (أ) الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالإمتثال لأحكام هذه القوانين والأنظمة المعترف بها بشكل عام أن لها أثراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في البيانات المالية؛
- (ب) أداء إجراءات تدقيق محددة للمساعدة في تحديد حالات عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة الأخرى التي قد يكون لها أثر جوهري على البيانات المالية؛ و
- (ج) الإستجابة بشكل مناسب لعدم الإمتثال أو عدم الإمتثال المشكوك فيه للقوانين والأنظمة الذي تم تحديده أثناء عملية التدقيق.

التعريفات

١١. لأهداف هذا المعيار للمصطلح التالي المعني المبين أدناه:
- عدم الإمتثال (Non-compliance) - قيام المنشأة بأعمال حذف أو تكليف، إما بشكل مقصود أو غير مقصود مما يتعارض مع القوانين والأنظمة السائدة، وتشمل هذه الأعمال معاملات تدخل بها المنشأة أو بإسمها أو نيابة عنها من قبل المكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو

٣ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، فقرة ١٥.

الموظفين، ولا يشتمل عدم الإمتثال سوء السلوك الشخصي (غير المتعلق بأنشطة عمل المنشأة) من قبل المكلفين بالحوكمة أو إدارة أو موظفي المنشأة.

المتطلبات

مراجعة المدقق للإمتثال للقوانين والأنظمة

١٢. كجزء من فهم المنشأة وبيئتها حسب معيار التدقيق الدولي ٣١٥^٤ على المدقق فهم ما يلي بشكل عام:

(أ) الإطار القانوني والتنظيمي الذي ينطبق على المنشأة والصناعة أو القطاع الذي تعمل به المنشأة؛ و

(ب) كيفية إمتثال المنشأة لهذا الإطار (المرجع: الفقرة ٧).

١٣. على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالإمتثال للقوانين والأنظمة المعترف بها بشكل عام بأن لها أثراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في البيانات المالية (المرجع: الفقرة ٨).

١٤. على المدقق القيام بإجراءات التدقيق التالية للمساعدة في تحديد حالات عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة الأخرى التي قد يكون لها أثر جوهري على البيانات المالية (المرجع: الفقرتان ٩-١٠ أ):

(أ) الإستفسار من الإدارة، وحيث يكون ذلك مناسباً من المكلفين بالحوكمة، فيما إذا كانت المنشأة ممثلة لهذه القوانين والأنظمة؛ و

(ب) فحص المراسلات، إن وجدت، مع السلطات الترخيصية أو التنظيمية.

١٥. على المدقق أثناء عملية التدقيق أن يبقى متيقظاً إلى إحتمال أن تطبيق إجراءات تدقيق أخرى قد تجلب لإنتباه المدقق حالات عدم إمتثال أو الشك في عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة (المرجع: الفقرة ١١).

١٦. على المدقق أن يطلب من الإدارة، وحيث يكون ذلك مناسباً من المكلفين بالحوكمة، تقديم إقرارات كتابية بأنه تم الإفصاح للمدقق عن كافة الحالات المعروفة بعدم الإمتثال أو الشك بعدم الإمتثال للأنظمة والقوانين التي يجب أن تؤخذ أثارها في الإعتبار عند إعداد البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ١٢)

١٧. عند عدم وجود حالات عدم إمتثال محددة أو الشك في عدم الإمتثال لا يطلب من المدقق القيام بإجراءات تدقيق فيما يتعلق بالإمتثال للقوانين والأنظمة عدا عن تلك المبينة في الفقرات ١٢-١٦.

^٤ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها، فقرة ١١.

إجراءات التدقيق عند تحديد الإمتثال أو الشك فيه

١٨. إذا أصبح المدقق على علم بمعلومات تتعلق بحالة عدم إمتثال أو الشك في عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة فإن على المدقق الحصول على ما يلي: (المرجع: الفقرة ١٣٤):
- (أ) فهم لطبيعة الفعل والظروف التي حدث بها؛ و
- (ب) معلومات إضافية لتقييم الأثر المحتمل على البيانات المالية (المرجع: الفقرة ١٤٤).
١٩. إذا شك المدقق أنه قد يكون هناك عدم إمتثال فإن عليه مناقشة الأمر مع الإدارة، وحيث يكون ذلك مناسباً مع المكلفين بالحوكمة، وإذا لم تقدم الإدارة، أو كما هو مناسب المكلفون بالحوكمة معلومات كافية تدعم إمتثال المنشأة للقوانين والأنظمة، وفي رأي المدقق إن أثر عدم الإمتثال المشكوك فيه قد يكون جوهرياً بالنسبة للبيانات المالية، فإن على المدقق أن يأخذ في الإعتبار الحاجة إلى الحصول المشورة القانونية (المرجع: الفقرتان ١٥٤-١٦١).
٢٠. إذا لم يكن ممكناً الحصول على معلومات كافية بالنسبة لعدم الإمتثال فإن على المدقق تقييم أثر عدم وجود أدلة تدقيق كافية ومناسبة على رأي المدقق.
٢١. على المدقق تقييم إنعكاسات عدم الإمتثال فيما يتعلق بالنواحي الأخرى للتدقيق، بما في ذلك تقييم المدقق للمخاطرة وموثوقية الإقرارات الكتابية، وإتخاذ الإجراء المناسب (المرجع: الفقرتان ١٧١-١٨١).

إبلاغ عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه

إبلاغ عدم الإمتثال للمكلفين بالحوكمة

٢٢. ما لم يكن المكلفين بالحوكمة مشاركون في إدارة المنشأة، ولذلك فهم على علم بالأمر المتعلقة بعدم الإمتثال أو المشكوك فيه التي قام المدقق بإبلاغها مسبقاً فإن على المدقق إبلاغ المكلفين بالحوكمة الأمور المتعلقة بعدم الإمتثال للقوانين والأنظمة التي تصل إلى علم المدقق أثناء إجراء التدقيق، عدا عندما لا تكون الأمور غير ذات تبعات هامة.
٢٣. إذا كان في حكم المدقق أن عدم الإمتثال المشار إليه في الفقرة ٢٢ يعتقد بأنه مقصود وجوهري فإن على المدقق إبلاغ الأمر للمكلفين بالحوكمة حينما يكون ذلك ممكناً من الناحية العملية.
٢٤. إذا شك المدقق أن الإدارة أو المكلفين بالحوكمة مشاركون في عدم الإمتثال فإن على المدقق إبلاغ الأمر إلى مستوى السلطة الأعلى في المنشأة إذا كانت موجودة، مثل لجنة تدقيق أو

^٥ معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ "الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣.

مجلس إشرافي، وحيث لا توجد سلطة أعلى أو إذا كان المدقق يعتقد بأنه لن يتم إتخاذ إجراء بشأن الإتصال، أو كان غير متأكد بالنسبة للشخص الذي سيقدم له التقرير فإن على المدقق النظر في الحصول على المشورة القانونية.

إبلاغ عدم الإمتثال في تقرير المدقق حول البيانات المالية

٢٥. إذا توصل المدقق إلى أن عدم الإمتثال له أثر جوهري على البيانات المالية، ولم يتم إظهاره بشكل مناسب في البيانات المالية فإن على المدقق، بموجب معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي حول البيانات المالية^٦.

٢٦. إذا منعت الإدارة أو المكلفون بالحوكمة المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتقييم ما إذا كان عدم الإمتثال الذي قد يكون جوهرياً بالنسبة للبيانات المالية قد حصل أو أنه من المحتمل أن يحصل فإن على المدقق إبداء رأي متحفظ أو حجب الرأي حول البيانات المالية بناءً على تحديد نطاق التدقيق حسب معيار التدقيق الدولي ٧٠٥.

٢٧. إذا لم يكن المدقق قادراً على تحديد ما إذا كان عدم الإمتثال قد حصل بسبب التحديات التي فرضتها الظروف وليس من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة فإن على المدقق تقييم أثر ذلك على رأي المدقق حسب معيار التدقيق الدولي ٧٠٥.

الإبلاغ عن عدم الإمتثال للسلطات التنظيمية والتنفيذية

٢٨. إذا حدد المدقق أن هناك عدم إمتثال أو شك في عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة فإن على المدقق أن يحدد ما إذا كانت على المدقق مسؤولية إبلاغ عدم الإمتثال المحدد أو الشك في عدم الإمتثال لأطراف خارج المنشأة (المرجع: الفقرتان: ١٩٥-٢٠٠).

الوثائق

٢٩. على المدقق أن يضمن وثائق التدقيق عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة ونتائج المناقشة مع الإدارة، وحيث ينطبق ذلك مع المكلفين بالحوكمة والأطراف الأخرى خارج المنشأة^٧ (المرجع: الفقرة ٢١١).

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

مسؤولية الإمتثال للقوانين والأنظمة (المرجع: الفقرات ٣-٨)

١٠. إن مسؤولية الإدارة، مع إشراف المكلفين بالحوكمة، ضمان إجراء عمليات المنشأة حسب القوانين والأنظمة، وقد تؤثر القوانين والأنظمة على البيانات المالية للمنشأة بطرق مختلفة:

^٦ معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"، الفقرتان ٧-٨.

^٧ معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "وثائق التدقيق"، الفقرات ٨-١١ والفقرة ٦١.

على سبيل المثال وبأكبر شكل مباشر قد تؤثر على الإفصاحات المحددة المطلوبة من المنشأة في البيانات المالية، أو قد تحدد إطار إعداد التقارير المالية المنطبق، كما أنها قد تنشئ حقوقاً والتزامات معينة للمنشأة سيتم الاعتراف ببعضها في البيانات المالية للمنشأة. إضافة إلى ذلك تفرص القوانين والأنظمة عقوبات في حالات عدم الإمتثال.

٢أ. فيما يلي أمثلة على أنواع السياسات والإجراءات التي يمكن للمنشأة تنفيذها للمساعدة في منع واكتشاف عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة:

- متابعة المتطلبات القانونية وضمان أن الإجراءات التشغيلية مصممة لتلبية هذه المتطلبات.
- وضع وتشغيل أنظمة رقابة داخلية مناسبة.
- تطوير قواعد للسلوك الأخلاقي والإعلان عنها وإتباعها.
- ضمان أن الموظفين مدربون بشكل مناسب ويفهمون قواعد السلوك الأخلاقي.
- متابعة الإمتثال لقواعد السلوك الأخلاقي وإتخاذ الإجراءات لمعاقبة الموظفين الذين لا يمثلون لها.
- تعيين مستشارين قانونيين للمساعدة في متابعة المتطلبات القانونية.
- الإحتفاظ بسجل للقوانين والأنظمة المهمة التي يجب على المنشأة الإمتثال لها ضمن صناعتها المحددة، وسجل للشكاوي.

في المنشأة الكبيرة قد يتم تكملة هذه السياسات والإجراءات بإيصال مسؤوليات مناسبة لما يلي:

- مهمة تدقيق داخلي.
- لجنة تدقيق.
- مهمة إمتثال.

مسؤولية المدقق

٣أ. قد ينجم عن عدم إمتثال المنشأة للقوانين والأنظمة إخفاء جوهرياً في البيانات المالية، واكتشاف عدم الإمتثال، بغض النظر عن الأهمية الجوهرية، قد يؤثر على نواح أخرى من التدقيق، بما في ذلك على سبيل المثال إعتبار المدقق لنزاهة الإدارة أو الموظفين.

٤أ. ما إذا كان فعل ما يشكل عدم إمتثال للقوانين والأنظمة هو أمر يعود للتحديد القانوني، والذي هو عادة خارج الإختصاص المهني للمدقق، وبالرغم من ذلك قد يوفر تدريب وخبرة المدقق

وفهمه للمنشأة وصناعتها أو قطاعها أساساً لمعرفة أن بعض الأفعال التي تصل إلى علم المدقق قد تشكل عدم إمتثال للقوانين والأنظمة.

٥. حسب متطلبات قانونية محددة قد يطلب من المدقق بشكل محدد أن يبلغ كجزء من تدقيق البيانات المالية ما إذا كانت المنشأة تتمثل لأحكام معينة للقوانين أو الأنظمة، وفي هذه الأحوال يتناول معيار التدقيق الدولي^٨ ٧٠٠ أو معيار التدقيق الدولي^٩ ٨٠٠ كيفية تناول هذه المسؤوليات في تقرير المدقق. إلى جانب ذلك حيث توجد متطلبات قانونية محددة قد يكون من الضروري بالنسبة لخطة التدقيق أن تتضمن إختبارات مناسبة للإمتثال لأحكام هذه القوانين والأنظمة.

الإعتبرات الخاصة بمنشآت القطاع العام

٦. في القطاع العام قد تكون هناك مسؤوليات تدقيق إضافية فيما يتعلق بمراعاة القوانين والأنظمة الخاصة بتدقيق البيانات المالية، أو قد تمتد إلى نواحٍ أخرى من عمليات المنشأة.

مراعاة المدقق للإمتثال للقوانين والأنظمة

الحصول على فهم للإطار القانوني والتنظيمي (المرجع: الفقرة ١٢)

٧. للحصول على فهم عام للإطار القانوني والتنظيمي وكيفية إمتثال المنشأة لهذا الإطار يمكن للمدقق، على سبيل المثال:

- أن يستخدم الفهم الحالي للمدقق لصناعة المنشأة والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى؛
- تحديث فهم هذه القوانين والأنظمة التي تحدد بشكل مباشر المبالغ والإفصاحات التي ترد في البيانات المالية؛
- الإستفسار من الإدارة عن القوانين والأنظمة الأخرى التي يتوقع أن يكون لها أثر رئيسي على عمليات المنشأة؛
- الإستفسار من الإدارة بشأن سياسات وإجراءات المنشأة فيما يتعلق بالإمتثال للقوانين والأنظمة؛ و
- الإستفسار من الإدارة بشأن السياسات والإجراءات المتبناه لتحديد وتقييم ومحاسبة مطالبات المقاضاة.

^٨ معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ "تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية"، الفقرة ٣٨.

^٩ معيار التدقيق الدولي ٨٠٠ "الإعتبرات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة"، الفقرة

القوانين والأنظمة المعترف بها بشكل عام أن لها أثراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في البيانات المالية (المرجع: الفقرة ١٣).

٨٠. هناك قوانين وأنظمة معينة راسخة بشكل جيد، ومعرفة للمنشأة، وضمن صناعة أو قطاع المنشأة، وخاصة بالبيانات المالية (كما هو مبين في الفقرة ٦)، ومن الممكن أن تشمل تلك الخاصة بما يلي على سبيل المثال:

- شكل ومحتوى البيانات المالية؛
- مواضيع إعداد تقارير مالية خاصة بالصناعة؛
- محاسبة العمليات بموجب عقود حكومية؛ و
- إستحقاق أو الإعتراف بمصروفات ضريبة الدخل أو تكاليف التقاعد.

من الممكن أن تكون بعض أحكام هذه القوانين والأنظمة خاصة بشكل مباشر بتأكيدات محددة في البيانات المالية (على سبيل المثال إكمال بعض أحكام ضريبة الدخل)، بينما قد يكون البعض الآخر خاصاً بشكل مباشر بالبيانات المالية المطلوبة التي تشكل مجموعة كاملة من البيانات المالية)، وهدف المتطلب في الفقرة ١٣ هو أن يقوم المدقق بالحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بتحديد المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية إمتثالاً للأحكام المناسبة لهذه القوانين والأنظمة.

قد ينجم عن عدم الإمتثال للأحكام الأخرى لهذه القوانين والأنظمة والقوانين والأنظمة الأخرى غرامات أو مقاضاة أو تبعات أخرى للمنشأة، قد تحتاج تكاليفها أن تحتسب في البيانات المالية، إلا أنها لا تعتبر أن لها أثراً مباشراً على البيانات المالية كما هو مبين في الفقرة ٦.

إجراءات تحديد حالات عدم الإمتثال - القوانين والأنظمة الأخرى (المرجع: الفقرة ١٤)

٩٠. قد تحتاج قوانين وأنظمة أخرى معينة إلى إنتباه معين من جانب المدقق لأن لها أثراً رئيسياً على عمليات المنشأة كما هو مبين في الفقرة ٦، وقد يتسبب عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة التي أثرت أساسياً على عمليات المنشأة بأن تتوقف تلك عمليات أو تنثير الشك حول إستمرار المنشأة كمنشأة ناجحة، فعلى سبيل المثال عدم الإمتثال لمتطلبات ترخيص المنشأة أو أحقية أخرى لأداء عملياتها من الممكن أن يكون لها هذا التأثير (على سبيل المثال بالنسبة لبنك عدم الإمتثال لمتطلبات رأس المال أو الإستثمار). هناك أيضاً العديد من القوانين والأنظمة التي تتعلق بشكل رئيسي بالنواحي التشغيلية للمنشأة التي لا تؤثر عادة على البيانات المالية ولا ترد في أنظمة معلومات المنشأة الخاصة بإعداد التقارير المالية.

١٠أ. حيث يمكن أن تتباين تبعات إعداد التقارير المالية للقوانين والأنظمة الأخرى اعتماداً على عمليات المنشأة فإن إجراءات التدقيق التي تتطلبها الفقرة ١٤ موجهة لجلب إنتباه المدقق إلى حالات عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة التي قد يكون لها أثر جوهري على البيانات المالية.

عدم الإمتثال الذي وصل إلى إنتباه المدقق من خلال إجراءات تدقيق أخرى (المرجع: الفقرة ١٥)
١١أ. إن إجراءات التدقيق التي تطبق لتكوين رأي حول البيانات المالية قد تجلب لإنتباه المدقق حالات عدم إمتثال أو الشك في عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة، وعلى سبيل المثال من الممكن أن تشمل إجراءات التدقيق هذه ما يلي:

- قراءة المحاضر؛
- الإستفسار من إدارة المنشأة والمستشار القانوني الداخلي والمستشار القانوني الخارجي بشأن المقاضاة والمطالبات والتقييمات؛ و
- إجراء إختبارات تحقق لتفاصيل فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

الإقرارات الكتابية (المرجع: الفقرة ١٦)

١٢أ. نظراً لأن أثر القوانين والأنظمة على البيانات المالية يمكن أن يختلف إلى حد كبير فإن الإقرارات الكتابية توفر أدلة تدقيق ضرورية بشأن معرفة الإدارة بعدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة، والذي قد يكون أثره جوهرياً على البيانات المالية، على أن الإقرارات الكتابية لا توفر أدلة تدقيق كافية ومناسبة في حد ذاتها، وتبعاً لذلك لا تؤثر على طبيعة ومدى أدلة التدقيق الأخرى التي سيحصل عليها المدقق^{١٠}.

إجراءات التدقيق عند تحديد عدم إمتثال أو الشك فيه

دلائل عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة (المرجع: الفقرة ١٨)

١٣أ. إذا أصبح المدقق على علم بوجود الأمور التالية أو معلومات حولها فقد يكون ذلك دلالة على عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة:

- تحقيقات من قبل منظمات تنظيمية ودوائر حكومية، أو دفع غرامات أو فرض عقوبات.
- دفعات لخدمات غير محددة أو قروض للمستشارين أو لأطراف ذات علاقة أو لموظفين أو لموظفين حكوميين.

^{١٠} معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ "الإقرارات الخطية"، الفقرة ٤.

- عمولات مبيعات أو رسوم وكلاء تبدو مفرطة فيما يتعلق بالنسبة لتلك التي تدفعها المنشأة عادة أو تدفع في صناعتها، أو التي تدفع مقابل الخدمات التي استلمت بالفعل.
- الشراء بأسعار أعلى أو أقل من سعر السوق إلى حد كبير.
- دفعات غير عادية نقداً، أو مشتريات على شكل شيكات صراف تدفع لحاملها أو تحويلات لحسابات مصرفية مرقمة.
- معاملات غير عادية مع شركات مسجلة في ملاجئ ضريبية.
- دفعات مقابل بضائع أو خدمات تمت لغير البلد الذي هو مصدرها.
- دفعات بدون وثائق رقابة مناسبة على الصرف.
- وجود نظام معلومات يخفق سواء بسبب تصميمه أو عرضاً في توفير أثر تدقيق مناسب أو أدلة كافية.
- معاملات غير مصرح بها أو مسجلة بشكل غير مناسب.
- تعليقات عكسية من وسائل الإعلام.

الأمور الخاصة بتقييم المدقق (المرجع: الفقرة ١٨ب)

- ١٤أ. تشمل الأمور الخاصة بتقييم المدقق للأثر المحتمل على البيانات المالية ما يلي:
- التبعات المالية المحتملة لعدم الإمتثال للقوانين والأنظمة بالنسبة للبيانات المالية، بما في ذلك على سبيل المثال فرض غرامات أو عقوبات ومطالبات بالتعويض عن أضرار والتهديد بمصادرة أصول والإيقان المفروض على العمليات والمقاضاة.
 - ما إذا كانت التبعات المالية المحتملة تتطلب الإفصاح.
 - ما إذا كانت التبعات المالية المحتملة خطيرة بحيث تدعو إلى الشك حول العرض العادل للبيانات المالية، أو خلافاً لذلك تجعل البيانات المالية مضللة.

إجراءات التدقيق (المرجع: الفقرة ١٩)

- ١٥أ. يمكن للمدقق مناقشة النتائج التي توصل لها مع المكلفين بالحوكمة حيث قد يمكنهم تقديم أدلة تدقيق إضافية، فعلى سبيل المثال يمكن أن يؤكد المدقق أن المكلفين بالحوكمة لهم نفس فهم الحقائق والظروف المتعلقة بالمعاملات أو الأحداث التي أدت إلى احتمال عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة.

- ١٦أ. إذا لم تقدم الإدارة أو حسبما هو مناسب المكلفون بالحوكمة معلومات كافية للمدقق بأن المنشأة في الحقيقة ممثلة للقوانين والأنظمة فإنه يمكن للمدقق أن يعتبر أن من المناسب التشاور مع المستشارين القانونيين للمنشأة أو مستشارها الخارجي بشأن تطبيق القوانين

والأنظمة على الظروف، بما في ذلك إحتمال الإحتيال وآثاره على البيانات المالية، وإذا أعتبر أن من غير المناسب التشاور مع المستشار القانوني للمنشأة، أو إذا لم يقنع المدقق برأي المستشار القانوني فإنه يمكن للمدقق أن يعتبر ان من المناسب إستشارة المستشار القانوني للمدقق بشأن ما إذا كانت هناك مخالفة للقوانين والأنظمة، والتبعات القانونية المحتملة، بما في ذلك إحتمال الإحتيال، وما هو الإجراء الآخر، إن وجد، الذي سيتخذه المدقق.

تقييم إنعكاسات عدم الإمتثال (المرجع: الفقرة ٢١)

١٧أ. كما هو مطلوب في الفقرة ٢١ على المدقق تقييم إنعكاسات عدم الإمتثال فيما يتعلق بالنواحي الأخرى للتدقيق، بما في ذلك تقييم المدقق للمخاطرة وموثوقية الإقرارات الكتابية، وتعتمد إنعكاسات حالات معينة من عدم الإمتثال التي حددها المدقق على إقتراف وإخفاء الفعل الخاص إن وجد بأنشطة الرقابة ومستوى الإدارة والموظفين المشاركين، خاصة الإنعكاسات الناجمة من تورط أعلى سلطة في المنشأة.

١٨أ. في حالات إستثنائية يمكن للمدقق النظر فيما إذا كان الإنسحاب من عملية التدقيق ضرورياً، حيث يكون الإنسحاب ممكناً بموجب القوانين والأنظمة المنطبقة، وذلك عندما لا تتخذ الإدارة أو المكلفون بالحوكمة الإجراء التصحيحي الذي يعتبره المدقق مناسباً في ظل الظروف، حتى ولو لم يكن عدم الإمتثال جوهرياً بالنسبة للبيانات المالية، وعند إتخاذ قرار حول ما إذا كان الإنسحاب من عملية التدقيق ضرورياً يمكن للمدقق طلب المشورة القانونية، وإذا لم يكن الإنسحاب من عملية التدقيق ممكناً يمكن للمدقق النظر في إجراءات بديلة، بما في ذلك بيان عدم الإمتثال في فقرة الأمور الأخرى في تقرير المدقق^{١١}.

تقديم التقارير حول عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه

تقديم التقارير حول عدم الإمتثال للسلطات التنظيمية والتنفيذية (المرجع: الفقرة ٢٨)

١٩أ. إن مسؤولية المدقق المهنية في المحافظة على سرية معلومات العميل من الممكن أن تحوّل دون إبلاغ عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة لطرف خارج المنشأة، على أن مسؤوليات المدقق القانونية تختلف حسب الإختصاص، وفي حالات معينة قد يعلو التشريع أو القانون أو المحاكم على واجب السرية، وفي بعض الإختصاصات على المدقق واجب قانوني وهو إبلاغ حدوث أو الشك في حدوث عدم إمتثال للقوانين والأنظمة إلى السلطات الإشرافية، وكذلك في بعض الإختصاصات على المدقق واجب إبلاغ الأخطاء إلى السلطات في الحالات التي لا تتخذ الإدارة، أو حسبما ينطبق ذلك المكلفون بالحوكمة

^{١١} معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل، الفقرة ٨.

الإجراءات التصحيحية، ومن الممكن أن يعتبر المدقق أن من المناسب الحصول على المشورة القانونية لتحديد الإجراءات المناسبة.

الإجراءات الخاصة بمنشآت القطاع العام

أ٢٠. من الممكن أن يضطر مدقق القطاع العام إلى إبلاغ حالات عدم الإمتثال إلى السلطة التشريعية أو الجهاز الحاكم الآخر أو تضمينها في تقرير المدقق.

الوثائق (المرجع: الفقرة ٢٩)

أ٢١. من الممكن أن تشمل وثائق المدقق الخاصة بالنتائج التي تم التوصل لها بشأن عدم الإمتثال أو الشك في عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة ما يلي، على سبيل المثال:

- نسخ من السجلات أو الوثائق.
- محاضر المناقشات التي عقدت مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو أطراف من خارج المنشأة.

معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية
للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة

المقدمة

- نطاق معيار التدقيق الدولي هذا..... ٣-١
- دور عملية الإبلاغ..... ٧-٤
- تاريخ النفاذ..... ٨
- الأهداف..... ٩
- التعريفات..... ١٠

المتطلبات

- المكلفون بالحوكمة..... ١٣-١١
- المسائل الواجب إبلاغها..... ١٧-١٤
- عملية الإتصال..... ٢٢-١٨
- التوثيق..... ٢٣

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

- المكلفون بالحوكمة..... ٨أ-١١
- المسائل الواجب إبلاغها..... ٢٧أ-٩أ
- عملية الإتصال..... ٤٤أ-٢٨أ
- التوثيق..... ٤٥أ

الملحق ١: متطلبات محددة في المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ ومعايير التدقيق الدولية

الأخرى التي تشير إلى الإتصال المكلفين بالحوكمة

الملحق ٢: الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ "الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤولية المدقق المتمثلة في الإتصال مع المكلفين بالحوكمة فيما يخص عملية تدقيق بيانات مالية. وعلى رغم من قابلية تطبيق هذا المعيار بصرف النظر عن هيكل الحوكمة في المنشأة أو حجمها، تطبق إعتبارات معينة عندما يشارك كافة المكلفين بالحوكمة في إدارة منشأة ما وعلى منشآت مدرجة. ولا يحدد هذا المعيار متطلبات تتعلق بإتصال المدقق بإدارة أو مالكي منشأة ما إلا إذا كانوا مكلفين بدور حوكمي أيضاً.

٢. تمت صياغة هذا المعيار بشكل يتناسق مع عملية تدقيق البيانات المالية، ولكنه قد يكون قابلاً للتطبيق، والتبني حسب الضرورة التي تقتضيها الظروف، على عمليات تدقيق المعلومات المالية التاريخية الأخرى عندما يقع على عاتق المكلفين بالحوكمة مسؤولية الإشراف على إعداد وعرض المعلومات المالية التاريخية الأخرى.

٣. إدراك أهمية الإتصالات المتبادلة الفعالة أثناء تدقيق بيانات مالية، حيث يوفر هذا المعيار إطار عمل مهيم لإتصالات المدقق مع المكلفين بالحوكمة، ويحدد بعض المسائل المحددة التي سيتم الإتصال معهم بشأنها. وإن المسائل الأخرى التي سيتم الإبلاغ بها، والتي تكمل متطلبات هذا المعيار، محددة في معايير التدقيق الدولية الأخرى (أنظر الملحق ١). بالإضافة إلى ذلك فقد حدد معيار التدقيق الدولي ٢٦٥^١ متطلبات محددة فيما يتعلق بالإبلاغ عن أوجه الضعف الهامة في الرقابة الداخلية التي حددها المدقق خلال عملية التدقيق للمكلفين بالحوكمة، وهناك مسائل أخرى غير مطلوبة بموجب هذا المعيار أو معايير التدقيق الدولية الأخرى، ولكن قد يتعين إبلاغها بموجب قانون ونظام أو عن طريق الإتفاق مع المنشأة أو بموجب متطلبات إضافية مطبقة على العملية، مثل المعايير الصادرة عن جهة محاسبية مهنية وطنية. لا شيء في هذا المعيار يحول دون إبلاغ المدقق بأية مسائل أخرى للمكلفين بالحوكمة. (المرجع: الفقرات أ٢٤-٢٧).

دور عملية الإبلاغ

٤. يركز هذا المعيار بشكل أساسي على إبلاغ المدقق المسؤولين عن الحوكمة. ومع ذلك، يعتبر الإبلاغ المتبادل الفاعل مهماً لمساعدة:

(أ) المدقق والمسؤولين عن الحوكمة في فهم المسائل المتعلقة بالتدقيق في السياق وفي تطوير علاقة عمل متينة. وتبنى هذه العلاقة مع الحفاظ على إستقلالية وموضوعية المدقق؛

^١ معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ " الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة".

(ب) المدقق في الحصول على معلومات متعلقة بالتدقيق من المسؤولين عن الحوكمة. فعلى سبيل المثال، قد يقوم المسؤولون عن الحوكمة بمساعدة المدقق في فهم المنشأة وبيئتها وتحديد مصادر أدلة التدقيق المناسبة وفي توفير المعلومات حول المعاملات أو الأحداث المحددة؛ و

(ج) المسؤولين عن الحوكمة في الوفاء بمسئوليتهم عن مراقبة عملية إعداد التقارير المالية وبالتالي تقليل مخاطر الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية.

٥. على الرغم من أن المدقق مسئول عن الإبلاغ عن المسائل التي يتطلبها هذا المعيار، إلا أن الإدارة مسئولة أيضاً عن إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة بالمسائل المتعلقة بالحوكمة. ولا يعني الإبلاغ من قبل المدقق الإدارة من هذه المسؤولية. وعلى نحو مماثل، إن إبلاغ الإدارة للمسؤولين عن الحوكمة حول الأمور التي ينبغي على المدقق الإبلاغ عنها لا يعني المدقق من مسؤولية إبلاغهم أيضاً. ومع ذلك، قد يؤثر توصل هذه المسائل من قبل الإدارة على شكل وتوقيت إبلاغ المدقق للمسؤولين عن الحوكمة.

٦. يعد الإبلاغ الواضح الذي تتطلبه معايير التدقيق الدولية حول المسائل المحددة جزءاً لا يتجزأ من عملية التدقيق. ومع ذلك، لا تلزم معايير التدقيق الدولية المدقق باتخاذ الإجراءات بشكل خاص لتحديد أي مسائل أخرى لتوصيلها إلى المسؤولين عن الحوكمة.

٧. قد يقيد القانون أو النظام عملية إبلاغ المدقق للمسؤولين عن الحوكمة عن بعض المسائل. فعلى سبيل المثال، قد تمنع القوانين أو الأنظمة بشكل خاص عملية الإبلاغ أو أي إجراء آخر من شأنه محاباة التحقيق الذي تقوم به الجهة المعنية فيما يتعلق بأي عمل فعلي أو مشتبه به أو غير قانوني. وفي بعض الظروف، قد تكون الصراعات المحتملة معقدة بين التزامات المدقق بالسرية والتزاماته بالإبلاغ. وفي مثل هذه الحالات، قد ينظر المدقق في الحصول على المشورة القانونية.

تاريخ النفاذ

٨. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

الأهداف

٩. تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:-

(أ) إبلاغ المكلفين بالحوكمة مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية وإعطائهم

نظرة عامة على نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما؛

(ب) للحصول على معلومات ذات علاقة بعملية التدقيق من المكلفين بالحوكمة؛

- (ج) لتزويد المكلفين بالحوكمة بملاحظات تنشأ عن عملية التدقيق في الوقت المحدد والتي تعتبر هامة وذات علاقة بمسؤوليتهم في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية؛ و
- (د) لتشجيع الإتصال المتبادل بين المدقق والمكلفين بالحوكمة.

التعريفات

١٠. لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:-

(أ) المكلفون بالحوكمة (Those charged with governance) - الشخص (الأشخاص) أو المؤسسة (المؤسسات) (على سبيل المثال أمين على الشركة) الذين يقع على عاتقهم الإشراف على الإتجاه الإستراتيجي للمنشأة والواجبات المتعلقة بمسؤولية المنشأة. وتتضمن هذه المسؤولية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. وفيما يتعلق ببعض المنشآت في بعض المناطق، قد يشتمل المكلفون بالحوكمة على الموظفين الإداريين مثل الأعضاء التنفيذيين لمجلس رقابة معين في منشأة تابعة للقطاع الخاص أو العام، أو مالك-مدير لمناقشة تنوع هياكل الحوكمة، أنظر الفقرات ١١-٨١.

(ب) الإدارة (Management) - الشخص (الأشخاص) الذي يتحمل المسؤولية التنفيذية عن القيام بعمليات المنشأة. وفيما يتعلق ببعض المنشآت في بعض المناطق، تشتمل الإدارة على بعض أو كافة المكلفين بالحوكمة مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس رقابة معين أو مالك-مدير.

المتطلبات

المكلفون بالحوكمة

١١. يحدد المدقق الشخص (الأشخاص) المناسب داخل هيكل الحوكمة في المنشأة ليتم الإتصال معه. (المرجع: الفقرات ١١-٤١).

الإتصال مع مجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة

١٢. عندما يتصل المدقق مع مجموعة فرعية مكونة من المكلفين بالحوكمة كلجنة تدقيق أو فرد مثلاً، يحدد المدقق ما إذا كان يحتاج إلى الإتصال مع جهة الحوكمة. (المرجع: الفقرات ٥١-٧١).

عندما يشارك كافة المكلفون بالحوكمة في إدارة المنشأة

١٣. في بعض الحالات، يشارك كافة المكلفون بالحوكمة في إدارة المنشأة، كمؤسسة عمل صغيرة مثلاً حيث يدير المنشأة مالك واحد ولا يملك أي شخص آخر دوراً رقابياً. في هذه الحالات، في حال إبلاغ المسائل المطلوبة بموجب هذا المعيار للشخص (الأشخاص) الذي يتحمل مسؤولية الإدارة، حيث يتحمل هذا الشخص (الأشخاص) مسؤوليات رقابية أيضاً، فليست هناك حاجة إلى إبلاغ المسائل مرة أخرى للشخص (الأشخاص) ذاته في دورهم الرقابي. ويشار إلى هذه المسائل

في الفقرة ١٦ (ج). ومع ذلك، ينبغي أن يشعر المدقق بالرضا لأن الإتصال مع الشخص (الأشخاص) الذي يتحمل مسؤوليات الإدارة يعمل على إبلاغ كافة الأشخاص الذين قد يتصل بهم المدقق بصفتهم الرقابية بالشكل المناسب. (المرجع: الفقرة ٨)

المسائل الواجب إبلاغها

مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية

١٤. يبلغ المدقق المكلفين بالحوكمة عن مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية، بما في ذلك ما يلي:-

- (أ) أن المدقق مسؤول عن صياغة والتعبير عن رأي معين حول البيانات المالية التي تم إعدادها من قبل الإدارة تحت إشراف المكلفين بالحوكمة؛ و
- (ب) لا يعفي تدقيق البيانات المالية الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم. (المرجع: الفقرتان ٩١-١٠٠)

نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما

١٥. يعطي المدقق المكلفين بالحوكمة نظرة عامة حول نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما. (المرجع: الفقرات ١١١-١٥٠)

نتائج هامة من التدقيق

١٦. يبلغ المدقق المكلفين بالحوكمة بما يلي: (المرجع: الفقرة ١٦٠)

- (أ) وجهات نظر المدقق حول الجوانب النوعية الهامة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والإفصاحات حول البيانات المالية. ويفسر المدقق للمكلفين بالحوكمة، حيث يكون ممكناً، السبب وراء إعتبار المدقق لممارسة محاسبية هامة، تعدّ مقبولة بموجب إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به، على أنها الممارسة الأكثر ملائمة للظروف المعينة للمنشأة؛ (المرجع: الفقرة ١٧٠)
- (ب) الصعوبات الجوهرية، إن وجدت، التي تتم مواجهتها خلال عملية التدقيق؛ (المرجع: الفقرة ١٨٠)

(ج) إلا في حال مشاركة المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة:-

- (١) المسائل الهامة، إن وجدت، التي تنشأ من عملية التدقيق والتي تمت مناقشتها أو التي تخضع للتراسل مع الإدارة؛ و (المرجع: الفقرة ١٩٠)
- (٢) الإقرارات الخطية التي يطلبها المدقق؛ و

(د) المسائل الأخرى، إن وجدت، التي تنشأ من عملية التدقيق، والتي تعتبر حسب الحكم المهني للمدقق هامة في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. (المرجع: الفقرة ٢٠٠)

إستقلالية المدقق

١٧. في حالة المنشآت المدرجة، يبلغ المدقق المكلفين بالحوكمة بما يلي:

(أ) بيان بأن فريق العملية والأشخاص الآخرين في الشركة حسبما هو مناسب، والشركة وحيث يكون ذلك ممكناً، الشركات ضمن المجموعة قد التزموا بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة فيما يتعلق بالإستقلالية؛ و

(ب) (١) كافة العلاقات والمسائل الأخرى التي تدور بين الشركة والشركات ضمن المجموعة والمنشأة، والتي يرى المدقق حسب حكمه المهني بأنها قد تطبق على الإستقلالية. ويتضمن هذا إجمالي الرسوم المتكبدة خلال الفترة التي تغطيها البيانات المالية فيما يخص الخدمات المتعلقة بالتدقيق والخدمات غير المتعلقة بالتدقيق التي توفرها الشركة أو الشركات ضمن المجموعة للمنشأة والعناصر التي تسيطر عليها المنشأة. وينبغي توزيع هذه الرسوم على فئات ملائمة لمساعدة المكلفين بالحوكمة في تقييم تأثير الخدمات على إستقلالية المدقق؛ و

(٢) الإجراءات الوقائية ذات العلاقة التي تم تطبيقها للتخلص من التهديدات المحددة على الإستقلالية أو الحد منها إلى مستوى مقبول. (المرجع: الفقرات ٢١١-٢٣٠)

عملية الإتصال

إجراء عملية إتصال

١٨. يبلغ المدقق المكلفين بالحوكمة حول الشكل والتوقيت والمحتوى العام المتوقع للإتصالات. (المرجع: الفقرات ٢٨٨-٣٦٠)

أشكال الإتصال

١٩. يبلغ المدقق المكلفين بالحوكمة خطياً بالنتائج الهامة التي تم التوصل إليها في عملية التدقيق عندما يكون الإتصال الشفوي، حسب الحكم المهني للمدقق، غير ملائم. لا تحتاج التبليغات الخطية إلى الاحتواء على كافة المسائل التي نشأت خلال سير عملية التدقيق. (المرجع: الفقرات ٢٨٨-٣٦٠)

٢٠. يبلغ المدقق المكلفين بالحوكمة خطياً حول إستقلالية المدقق عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب الفقرة ١٧.

توقيت الإتصالات

٢١. يبلغ المدقق المكلفين بالحوكمة في التوقيت المحدد. (المرجع: الفقرتان ٤٠١-٤١١)

مدى ملائمة عملية الإتصال

٢٢. يقيم المدقق ما إذا كان الإتصال المتبادل بين المدقق والمكلفين بالحوكمة مناسباً لهدف عملية التدقيق. في حال لم يكن الإتصال كذلك، يقيم المدقق التأثير الناجم، إن وجد، على تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية والقدرة على الحصول على دليل تدقيق كافٍ ومناسب، ويتخذ إجراء مناسباً. (المرجع: الفقرات ٤٦١-٤٨١)

التوثيق

٢٣. في حال إبلاغ المسائل الواجب إبلاغها بموجب هذا المعيار شفوياً، يتعين على المدقق إدراجها في وثائق التدقيق إلى جانب الوقت والشخص الذي تم إبلاغه بها. أما في حال إبلاغ المسائل خطياً، يتعين على المدقق الاحتفاظ بنسخة من التبليغ كجزء من وثائق عملية التدقيق^٢. (المرجع: الفقرة ٤٥١)

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

المكلفون بالحوكمة (المرجع: الفقرة ٧)

١١. تتباين هياكل الحوكمة حسب المنطقة أو المنشأة، مما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية أو القانونية المختلفة وخصائص الحجم والملكية. فعلى سبيل المثال:-

- في بعض المناطق، يوجد مجلس إشرافي (غير تنفيذي كلياً أو جزئياً) بحيث يكون منفصلاً من الناحية القانونية عن مجلس تنفيذي (الإدارة) (هيكل "مكون من مستويين"). أما في المناطق الأخرى، تعتبر كل من الوظائف الإشرافية والتنفيذية ضمن المسؤولية القانونية لمجلس منفرد أو وحدوي (هيكل "مكون من مستوى واحد").
- في بعض المنشآت، يحتل المكلفون بالحوكمة مناصب تشكل جزءاً لا يتجزأ من الهيكل القانوني للمنشأة مثل مدراء الشركة. أما في المنشآت الأخرى، مثل بعض المنشآت الحكومية، تتحمل جهة لا تشكل جزءاً من المنشأة المكلفة بالحوكمة.
- في بعض الحالات، يشارك بعض أو كافة المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة. أما في الحالات الأخرى، يتألف المكلفون بالحوكمة والإدارة من أشخاص مختلفين.
- في بعض الحالات، يتحمل المسؤولون عن الحوكمة مسؤولية المصادقة^٣ على البيانات المالية الخاصة بالمنشأة (وفي حالات أخرى، تتحمل الإدارة هذه المسؤولية).

^٢ معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "وثائق التدقيق" الفقرات ٨-١١، و٦.

^٣ كما هو وارد في الفقرة ٤٠٠ من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ "تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية"، إن تحمل مسؤولية المصادقة في هذا السياق تعني امتلاك صلاحية التوصل إلى أنه قد تم إعداد كافة البيانات التي تضم البيانات المالية، بما في ذلك الملاحظات ذات العلاقة.

٢أ. في معظم المنشآت، تعتبر الحوكمة مسؤولية جماعية لجهة حاكمة، مثل مجلس الإدارة أو المجلس الإشرافي أو الشركاء أو المالكون أو لجنة إدارية أو مجلس حاكمين أو أمناء أو أشخاص مماثلين. أما في بعض المنشآت الصغيرة قد يتحمل شخص واحد مسؤولية الحوكمة كالمالك- المدير مثلاً حيث لا يكون هناك مالك آخر، أو أمين واحد. عندما تكون الحوكمة مسؤولية جماعية، قد تقع على عاتق مجموعة فرعية مثل لجنة التدقيق أو حتى فرد معين مسؤولية القيام بمهام محددة لمساعدة الجهة الحاكمة في أداء مسؤولياتها. وبدلاً من ذلك، قد يقع على عاتق مجموعة فرعية أو فرد معين مسؤوليات معينة ومحددة قانوناً تختلف عن مسؤوليات الجهة الحاكمة.

٣أ. يعني مثل هذا التنوع بأنه من غير الممكن لهذا المعيار تحديد الشخص (الأشخاص) في كافة عمليات التدقيق الذين سيبلغهم المدقق مسائل معينة. وبالإضافة إلى ذلك، قد يكون الشخص (الأشخاص) المناسب الذي ينبغي إبلاغه غير قابل للتحديد من خلال إطار العمل القانوني المعمول به أو ظروف العملية الأخرى، مثل المنشآت التي لا يكون فيها هيكل الحوكمة محدد مسبقاً مثل بعض المنشآت المملوكة من قبل العائلة وبعض المنظمات غير الربحية وبعض المنشآت الحكومية. وفي هذه الحالات، قد يحتاج المدقق إلى المناقشة والإتفاق مع الطرف المعني على الشخص (الأشخاص) الذي سيتم إبلاغه. وعند تحديد الشخص الذي سيتم إبلاغه، يعتبر فهم المدقق لهيكل الحوكمة والعمليات في المنشأة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥^٤ أمراً ذو علاقة. وقد يختلف الشخص (الأشخاص) المناسب الذي سيتم إبلاغه بالاعتماد على المسألة التي سيتم الإبلاغ عنها.

٤أ. يتضمن معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ مسائل محددة يجب إبلاغها من قبل مجموعة من المدققين للمكلفين بالحوكمة.^٥ عندما تشكل المنشأة إحدى عناصر مجموعة ما، يعتمد تحديد الشخص (الأشخاص) الذي يبلغه مدقق العناصر على ظروف العملية والمسألة التي سيتم الإبلاغ عنها. وفي بعض الحالات، قد يقوم عدد من العناصر بالأعمال ذاتها داخل نظام الرقابة الداخلية ذاته وباستخدام الممارسات المحاسبية ذاتها. عندما يكون المكلفون بالحوكمة في العناصر هم أنفسهم (على سبيل المثال مجلس إدارة مشترك)، قد يتم تفادي التكرار من خلال التعامل مع هذه العناصر في الوقت ذاته لهدف الإبلاغ.

^٤ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها".

^٥ معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ "الإعتبرات الخاصة- عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)" الفقرات ٤٦-٤٩.

الإتصال مع مجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة (المرجع: الفقرة ١٢)

٥٥. عند إعتبار الإتصال مع مجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، قد يأخذ المدقق المسائل التالية بعين الإعتبار:-

- المسؤوليات المختلفة للمجموعة الفرعية والجهة الحاكمة.
- طبيعة المسألة الواجب الإبلاغ عنها.
- المتطلبات القانونية أو التنظيمية ذات العلاقة.
- ما إذا كانت ملك المجموعة الفرعية صلاحية اتخاذ إجراء فيما يتعلق بالمعلومات المبلغ عنها، وما إذا كان بإمكانها توفير معلومات وتفسيرات أخرى قد يحتاج إليها المدقق.

٦١. عند تحديد ما إذا كانت هناك حاجة أيضاً إلى إبلاغ الهيئة الحاكمة بمعلومات معينة بشكل كامل أو موجز، قد يتأثر المدقق بتقييم المدقق لمدى فعالية وملائمة إبلاغ المجموعة الفرعية للهيئة الحاكمة بالمعلومات ذات العلاقة. وقد يصرح المدقق بالإتفاق حول شروط التكليف التي يحتفظ المدقق بحق إبلاغها مباشرة للهيئة الحاكمة ما لم يمنع القانون والنظام ذلك.

٧٧. توجد لجان تدقيق (أو مجموعات فرعية مماثلة تحمل أسماء مختلفة) في العديد من المناطق. وعلى الرغم من اختلاف صلاحيتهم ووظائفهم، أصبح الإتصال مع لجنة التدقيق، حيث توجد مثل هذه اللجنة، عنصراً أساسياً في إتصال المدقق مع المكلفين بالحوكمة. وتقترح مبادئ الحوكمة الجيدة ما يلي:-

- أن تتم دعوة المدقق إلى حضور إجتماعات لجنة التدقيق بشكل منظم.
- أن يتواصل رئيس لجنة التدقيق، عندما تكون المسألة ذات علاقة، والأعضاء الآخرين في لجنة التدقيق مع المدقق بشكل دوري.
- أن تجتمع لجنة التدقيق مع المدقق دون حضور الإدارة مرة واحدة في السنة على الأقل.

عند مشاركة كافة المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة (المرجع: الفقرة ١٣)

٨١. في بعض الحالات، يشارك كافة المكلفون بالحوكمة في إدارة المنشأة، ويتم تعديل تطبيق متطلبات الإتصال لتحديد هذا الموقف. وفي مثل هذه الحالات، قد لا يؤدي الإتصال مع الشخص (الأشخاص) الذي يتحمل مسؤوليات إدارية إلى إبلاغ كافة الأشخاص الذين قد يبلغهم المدقق في الحالات الأخرى بصفتهم الرقابية بالشكل المناسب. فعلى سبيل المثال، في شركة يشارك كافة المدراء في إدارة المنشأة، قد يكون بعض المدراء (على سبيل المثال الشخص المسؤول عن التسويق) على غير علم بالمسائل الهامة التي تمت مناقشتها مع مدير آخر (على سبيل المثال الشخص المسؤول عن إعداد البيانات المالية).

المسائل الواجب إبلاغها

مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية (المرجع: الفقرة ١٤)

٩٩. عادة ما تكون مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية متضمنة في خطاب التكليف أو شكل مناسب آخر من أشكال الإتفاق الخطي الذي يدون شروط العملية المنفق عليها. وقد يعتبر تزويد المكلفين بالحوكمة بنسخة من خطاب التكليف أو شكل آخر من أشكال الإتفاق الخطي طريقة مناسبة للإتصال بهم فيما يتعلق بمسائل مثل المسائل التالية:-

- مسؤولية المدقق المتمثلة في أداء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية الموجهة نحو التعبير عن رأي ما حول البيانات المالية. ولذلك، تتضمن المسائل التي تقتضي معايير التدقيق الدولي الإبلاغ عنها مسائل هامة تنشأ من تدقيق البيانات المالية ذات العلاقة بالمكلفين بالحوكمة فيما يخص الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.
- حقيقة أن معايير التدقيق الدولية لا تقتضي من المدقق تصميم إجراءات بهدف تحديد المسائل الإضافية التي يتم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها.
- مسؤولية المدقق، حيث يكون ذلك ممكناً، المتمثلة في إبلاغ مسائل معينة بموجب قانون أو نظام وذلك بالإتفاق مع المنشأة أو بموجب متطلبات إضافية معمول بها في العملية، مثل المعايير الصادرة عن جهة محاسبية مهنية وطنية.

١٠٠. قد تتيح القوانين أو الأنظمة أو إتفاق مع المنشأة أو متطلبات إضافية معمول بها في العملية المجال أمام الإتصال على نطاق أوسع مع المكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال، (أ) قد يتيح إتفاق مع المنشأة المجال أما إبلاغ مسائل معينة عندما تنشأ من الخدمات التي توفرها شركة أو شركة ضمن المجموعة عدا عملية تدقيق البيانات المالية؛ أو (ب) قد يتيح أمر تكليف لمدقق من القطاع العام المجال أمام إبلاغ مسائل تسترعي انتباه المدقق نتيجة لعمل آخر مثل عمليات تدقيق الأداء.

نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما (المرجع: الفقرة ١٥)

١١١. قد يؤدي الإتصال فيما يتعلق بنطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما إلى:-

- (أ) مساعدة المكلفين بالحوكمة على فهم عواقب عمل المدقق بشكل أفضل ومناقشة قضايا المخاطر ومفهوم الأهمية النسبية مع المدقق وتحديد أي مجالات قد تتطلب من المدقق اتخاذ إجراءات إضافية؛ و
- (ب) مساعدة المدقق على فهم المنشأة وبيئتها بشكل أفضل.

١٢٠. إن العناية مطلوبة عند الإتصال مع المكلفين بالحوكمة حول نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما بحيث لا يتم إضعاف فعالية التدقيق، خاصة عندما يشارك بعض أو كافة المكلفين

بالحوكمة في إدارة المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يحد الإتصال فيما يخص طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق المفصلة من فعالية هذه الإجراءات من خلال جعلهم متوقعين للغاية.

١٣١. قد تتضمن المسائل المبلغ عنها ما يلي:-

- كيف يقترح المدقق معالجة المخاطر الهامة للأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ.
- أسلوب المدقق في الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق.
- تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في سياق عملية تدقيق ما^٦.

١٤١. تشتمل المسائل الأخرى المتعلقة بالتخطيط التي قد يكون من الملائم مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة على:-

- حيث تملك المنشأة وظيفة تدقيق داخلي، مدى استخدام المدقق عمل التدقيق الداخلي وكيف يمكن أن يعمل التدقيق الخارجي والداخلي معاً على أكمل وجه بطريقة بناءة ومكتملة.
- وجهات نظر المكلفين بالحوكمة:-
 - الشخص (الأشخاص) المناسب في هيكل الحوكمة للمنشأة الذي يتعين التواصل معه.
 - توزيع المسؤوليات بين المكلفين بالحوكمة والإدارة.
 - أهداف وإستراتيجيات المنشأة ومخاطر العمل ذات العلاقة التي قد ينتج عنها أخطاء جوهرية.
 - المسائل التي يعتبرها المكلفون بالحوكمة بأنها تسترعي عناية خاصة خلال عملية التدقيق، وأي مجالات قد يطلبون بها تنفيذ إجراءات إضافية.
 - إتصالات هامة مع الهيئات التنظيمية.
 - المسائل الأخرى التي يرى المكلفون بالحوكمة بأنها قد تؤثر على عملية تدقيق البيانات المالية.
- مواقف ووعي وتصرفات المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بـ (أ) الرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها في المنشأة، بما في ذلك كيفية إشراف المكلفين بالحوكمة على فعالية الرقابة الداخلية، و(ب) الكشف عن أو احتمالية حدوث احتيال.

^٦ معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ "الأهمية النسبية في تخطيط وإجراء عملية تدقيق".

- تصرفات المكلفين بالحوكمة كإستجابة للتطورات في معايير المحاسبة وممارسات الحوكمة في الشركة وقواعد إدراج الأسهم المتداولة، ومسائل ذات علاقة.
- إستجابات المكلفين بالحوكمة للإتصالات السابقة مع المدقق.

أ١٥. رغم أن الإتصال مع المكلفين بالحوكمة قد يساعد المدقق على تخطيط نطاق وتوقيت عملية التدقيق، إلا أنه لا يغير مسؤولية المدقق المتمثلة في وضع الإستراتيجية الكلية للتدقيق وخطّة التدقيق، بما في ذلك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات اللازمة للحصول على دليل تدقيق كافٍ ومناسب.

نتائج هامة من التدقيق (المرجع: الفقرة ١٦)

أ١٦. قد يتضمن إبلاغ النتائج من قبل المدقق طلب معلومات إضافية من المكلفين بالحوكمة من أجل استكمال دليل التدقيق الذي تم التوصل إليه. فعلى سبيل المثال، قد يؤكد المدقق على أن المكلفين بالحوكمة يشاركونه الفهم ذاته للحقائق والظروف ذات العلاقة بمعاملات أو أحداث محددة.

جوانب نوعية هامة للممارسات المحاسبية (المرجع: الفقرة ١٦(أ))

أ١٧. تسمح أطر عمل إعداد التقارير المالية عادة للمنشأة بإجراء تقديرات محاسبية وإصدار أحكام حول الممارسات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بالبيانات المالية. قد يشتمل الإتصال المفتوح والبناء حول الجوانب النوعية الهامة للممارسات المحاسبية للمنشأة على إيداء الملاحظات حول قابلية قبول الممارسات المحاسبية الهامة. يحدد الملحق ٢ المسائل التي قد يتم تضمينها في هذا الإتصال.

صعوبات هامة تتم مواجهتها أثناء التدقيق (المرجع: الفقرة ١٢(ب))

- أ١٨. قد تشتمل الصعوبات الهامة التي تتم مواجهتها أثناء عملية التدقيق مسائل مثل:-
- تأخيرات هامة في توفير الإدارة للمعلومات المطلوبة.
 - فترة زمنية قصيرة بشكل غير ضروري يتم خلالها استكمال عملية التدقيق.
 - جهد شامل غير متوقع مطلوب للحصول على دليل تدقيق كافٍ ومناسب.
 - عدم توفر معلومات متوقعة.
 - القيود المفروضة على المدقق من قبل الإدارة.
 - عدم استعداد الإدارة لإجراء أو توسيع عملية تقييم قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة عندما يتم طلب ذلك.

في بعض الظروف، قد تشكل مثل هذه الصعوبات محددات على النطاق تقود إلى تعديل رأي المدقق.^٧

مسائل هامة تتم مناقشتها أو خاضعة للتراسل مع الإدارة (المرجع: الفقرة ١٦ (ج) (٢))

١٩. تتضمن المسائل الهامة التي تتم مناقشتها أو التي تخضع للتراسل مع الإدارة على مسائل مثل:-
- ظروف العمل التي تؤثر على المنشأة وخطط وإستراتيجيات العمل التي قد تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية.
 - مساوئ الفلق حول مشاورات الإدارة مع المحاسبين الآخرين فيما يخص مسائل المحاسبة أو التدقيق.
 - المناقشات أو المراسلات فيما يخص التعيين المبدئي أو المتكرر للمدقق فيما يتعلق بالممارسات المحاسبية أو تطبيق معايير التدقيق أو رسوم التدقيق أو الخدمات الأخرى.

مسائل هامة أخرى ذات علاقة بعملية إعداد التقارير المالية (المرجع: الفقرة ١٦ (د))

٢٠. قد تشمل المسائل الهامة الأخرى التي تنشأ من عملية التدقيق والتي ترتبط بشكل مباشر بالمكلفين بالحوكمة فيما يخص الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية مسائل مثل الأخطاء الجوهرية في الحقيقة أو الإختلافات الجوهرية في المعلومات التي تصاحب البيانات المالية المدققة التي تم تصحيحها.

إستقلالية المدقق (المرجع: الفقرة ١٧)

٢١. يلزم المدقق بالإمتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي المتعلقة بعمليات تدقيق البيانات المالية بما في ذلك تلك المتعلقة بالإستقلالية.^٨

٢٢. تتباين العلاقات والمسائل الأخرى والإجراءات الوقائية الواجب إبلاغها حسب ظروف العملية، ولكنها تتناول عموماً المسائل التالية:-

- (أ) التهديدات التي تواجه الإستقلالية التي يمكن تصنيفها على أنها تهديدات للمصلحة الشخصية والمراجعة الذاتية والتأييد والتآلف والمضايقة؛ و
- (ب) الإجراءات الوقائية التي تحددها المهنة أو تشريع أو لائحة تنظيمية والإجراءات الوقائية في المنشأة والإجراءات الوقائية في الأنظمة والإجراءات الخاصة بالشركة.

^٧ معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل".

^٨ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية" الفقرة ١٤.

قد تشتمل الإتصالات المطلوبة بموجب الفقرة ١٧ (أ) على إنتهاك غير مقصود لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة بما أنها ترتبط بإستقلالية المدقق، وأي إجراء علاجي تم اتخاذه أو اقتراحه.

٢٣. كما قد تكون متطلبات الإتصال المتعلقة بإستقلالية المدقق التي تطبق في حالة المنشآت المدرجة ذات علاقة في حالة بعض المنشآت الأخرى وخاصة تلك المنشآت التي قد تعود بمنفعة عامة هامة، نتيجة لعملهم أو حجمهم أو وضعهم الإعتباري حيث توجد لديهم مجموعة واسعة من أصحاب المصلحة. ومن الأمثلة على المنشآت التي لا تصنف ضمن المنشآت المدرجة، ولكن إتصال المدقق المستقل قد يكون مناسباً، منشآت القطاع العام ومؤسسات الإئتمانية وشركات التأمين وصناديق منافع التقاعد. ومن ناحية أخرى، قد تكون هناك حالات حيث قد يكون الإتصال فيما يتعلق بالإستقلالية غير ذي علاقة، مثال ذلك عندما يتم إبلاغ كافة المكلفين بالحوكمة بالحقائق ذات العلاقة من خلال نشاطاتهم الإدارية. ومن الأرجح أن يحدث هذا على وجه الخصوص عندما تكون المنشأة مدارة من قبل المالك وعندما تكون نسبة مشاركة شركة المدقق والشركات ضمن المجموعة مع المنشأة قليلة عدا عملية تدقيق بيانات مالية.

مسائل إضافية (المرجع: الفقرة ٣)

٢٤. إن قيام المسؤولين عن الحوكمة بالإشراف على الإدارة يشمل ضمان قيام المنشأة بتصميم وتطبيق والحفاظ على رقابة داخلية مناسبة فيما يتعلق بموثوقية إعداد التقارير المالية وكفاءة وفعالية العمليات والإمتثال للقوانين والأنظمة المطبقة.

٢٥. قد يصبح المدقق على علم بالمسائل الإضافية التي لا ترتبط بالضرورة بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية ولكنها مع ذلك تميل إلى كونها هامة بالنسبة لمسؤوليات المكلفين بالحوكمة فيما يخص الإشراف على الإتجاه الإستراتيجي للمنشأة أو واجبات المنشأة المتعلقة بالمساءلة. وتتضمن مثل هذه المسائل على سبيل فيما يتعلق بهياكل أو عمليات الحوكمة والقرارات أو الإجراءات الهامة المتخذة من قبل الإدارة العليا التي تفتقر إلى التفويض المناسب.

٢٦. عند تحديد ما إذا يتعين إبلاغ المسائل الإضافية للمكلفين بالحوكمة أم لا، قد يناقش المدقق هذا النوع من المسائل التي أصبح المدقق على علم بها مع المستوى المناسب من الإدارة، إلا في حال كان من غير الملائم القيام بذلك في ظل الظروف القائمة.

٢٧. في حال الإبلاغ عن مسألة إضافية، قد يكون من المناسب للمدقق جعل المكلفين بالحوكمة على علم بالمسائل التالية:-

(أ) أن تحديد وإبلاغ مثل هذه المسائل هو أمر ثانوي بالنسبة لهدف التدقيق الذي يتلخص في تكوين رأي حول البيانات المالية؛

(ب) لم يتم تنفيذ أية إجراءات فيما يتعلق بالمسألة بخلاف أية مسائل كانت ضرورية لتكوين رأي حول البيانات المالية؛ و

(ج) لم يتم تنفيذ أية إجراءات لتحديد ما إذا كان هنالك مسائل أخرى.

عملية الإتصال

إجراء عملية الإتصال (المرجع: الفقرة ١٨)

٢٨١. يساعد الإبلاغ الواضح عن مسؤوليات المدقق ونطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما والمحتوى العام المتوقع للاتصالات على وضع أساس للإتصال المتبادل الفعال.

٢٩١. تتضمن المسائل التي قد تساهم في الإتصال المتبادل الفعال مناقشة المسائل التالية:-

- الهدف من الإتصالات. عندما يكون الهدف واضحاً، يتم تعيين كل من المدقق والمكلفين بالحوكمة بشكل أفضل من أجل إجراء تفاهم متبادل حول القضايا ذات العلاقة والإجراءات المتوقعة التي تنشأ من عملية الإتصال.
 - الشكل الذي سيتم من خلاله إجراء الإتصالات.
 - الشخص (الأشخاص) في فريق التدقيق وضمن المكلفين بالحوكمة الذي سيعمل على إبلاغ مسائل معينة.
 - توقع المدقق بأن الإتصال سيكون متبادلاً، وبأن المكلفين بالحوكمة سيبلغون المدقق بمسائل يعتبرونها ذات علاقة بعملية التدقيق، مثل القرارات الإستراتيجية التي قد تؤثر بشكل كبير على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، والشك بوجود أو الكشف عن احتيال، ومساوور القلق المتعلقة بنزاهة أو كفاءة الإدارة العليا.
 - العملية المخصصة لاتخاذ إجراء والإبلاغ عن المسائل التي تم إبلاغ عنها من قبل المدقق.
 - العملية المخصصة لاتخاذ إجراء والإبلاغ عن المسائل التي تم الإبلاغ عنها من قبل المكلفين بالحوكمة.
٣٠١. ستختلف عملية الإتصال باختلاف الظروف، بما في ذلك حجم المنشأة وهيكل الحوكمة فيها، وكيفية عمل المكلفين بالحوكمة، ووجهة نظر المدقق حول أهمية المسائل الواجب الإبلاغ عنها. وقد تشير الصعوبة في إيجاد إتصال متبادل فعال إلى أن الإتصال بين المدقق والمكلفين بالحوكمة غير ملائم للهدف من عملية التدقيق (أنظر الفقرة ٤٤٤).

إعتبرات خاصة بالمنشآت الصغيرة

٣١١. في حالة عمليات التدقيق للمنشآت الصغيرة، قد يقوم بالمدقق بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بطريقة أقل إلتزاماً بالهيكل من حالة المنشآت المدرجة أو الكبيرة.

الإتصال مع الإدارة

٣٢٠. قد تتم مناقشة العديد من المسائل مع الإدارة أثناء السير العادي لعملية التدقيق، بما في ذلك المسائل التي يقتضي هذا المعيار إبلاغ المكلفين بالحوكمة عنها. وتذكر مثل هذه المناقشات المسؤولية التنفيذية للإدارة فيما يخص إجراء عمليات المنشأة، وعلى وجه الخصوص مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات المالية.

٣٣٠. قبل إبلاغ المكلفين بالحوكمة عن هذه المسائل، قد يناقشها المدقق مع الإدارة، إلا في حال كان ذلك غير مناسب. فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب مناقشة الأسئلة التي تثار حول كفاءة ونزاهة الإدارة مع الإدارة. وبالإضافة إلى إدراك المسؤولية التنفيذية للإدارة، قد توضح هذه المناقشات المبدئية حقائق وقضايا معينة وتتيح للإدارة فرصة توفير معلومات وتفسيرات أخرى. وعلى نحو مماثل، عندما يكون في المنشأة وظيفة رقابة داخلية، قد يناقش المدقق المسائل مع المدقق الداخلي قبل إبلاغ المكلفين بالحوكمة عنها.

الإتصال مع الأطراف الخارجية

٣٤٠. قد يرغب المكلفون بالحوكمة في تزويد أطراف خارجية، مثل أصحاب البنوك أ، هيئات تنظيمية معينة، بنسخ من تبليغ خطي من المدقق. في بعض الحالات، قد يكون الإفصاح لأطراف خارجية أمراً غير شرعي أو غير مناسب في حالات أخرى. في حال تزويد أطراف خارجية بتبليغ خطي معدّ للمكلفين بالحوكمة، قد يكون من المهم في الظروف أن يتم إبلاغ الأطراف الخارجية بأن التبليغ لم يكن معداً مع أخذهم بعين الاعتبار، من خلال مثلاً ذكر المسائل التالية في التبليغات الخطية المرسلة للمكلفين بالحوكمة:-

(أ) تم إعداد التبليغ للاستخدام الحصري من قبل المكلفين بالحوكمة، وحيث يكون ممكناً، من قبل إدارة المجموعة ومدققي المجموعة، ولا ينبغي الاعتماد عليه من قبل الأطراف الخارجية؛

(ب) لا يتحمل المدقق أية مسؤولية أمام الأطراف الخارجية؛ و

(ج) أية قيود مفروضة على الإفصاح أو التوزيع لأطراف خارجية.

٣٥٠. في بعض المناطق، قد يقتضي القانون أو النظام من المدقق القيام بمسائل مثل:-

- إشعار جهة تنظيمية أو جهة معينة بتنفيذ القوانين بمسائل معينة يتم إبلاغ المكلفين بالحوكمة عنها. على سبيل المثال، يتعين على المدقق في بعض الدول الإبلاغ عن الأخطاء إلى السلطات عندما تتخلف الإدارة والمكلفون بالحوكمة عن اتخاذ إجراء تصحيحي؛

- تقديم نسخ عن تقارير معينة تم إعدادها للمكلفين بالحوكمة إلى هيئة تنظيمية أو جهات تمويلية ذات علاقة، أو جهات أخرى مثل سلطة مركزية في حالة بعض منشآت القطاع الخاص؛ و

- جعل التقارير المعدة للمكلفين بالحوكمة متوفرة للعامّة.

٣٦١. ما لم يقتضي القانون أو النظام تزويد طرف خارجي بنسخة من التبليغات الخطية التي أرسلها المدقق إلى المكلفين بالحوكمة، قد يحتاج المدقق إلى الحصول على موافقة سابقة من المكلفين بالحوكمة قبل القيام بذلك.

أشكال الإتصالات (المرجع: الفقرتان ١٩-٢٠)

٣٧١. قد ينطوي الإتصال الفعال على عروض تقديمية متكاملة وتقارير مكتوبة إضافة إلى تبليغات أقل هيكلية، بما في ذلك المناقشات. قد يقوم المدقق بالإبلاغ عن مسائل عدا تلك المحددة في الفقرتين ١٩ و ٢٠ إما شفويًا أو خطياً. وقد تتضمن التبليغات الخطية خطاب تكليف يتم تقديمه للمكلفين بالحوكمة.

٣٨١. بالإضافة إلى أهمية مسألة معينة، قد يتأثر شكل الإتصال (على سبيل المثال، سواء الإتصال شفويًا أو خطياً، مدى التفصيل أو الإيجاز في الإتصال وما إذا تم الإتصال بطريقة مهيكلة أم غير مهيكلة) بعوامل مثل:-

- ما إذا تم حل المسألة بشكل مرضٍ.
- ما إذا قامت الإدارة بالإبلاغ مسبقاً عن المسألة.
- الحجم والهيكل التشغيلي وبيئة الرقابة والهيكل القانوني للمنشأة.
- في حالة عملية تدقيق بيانات مالية ذات هدف خاص، ما إذا سيدقق المدقق أيضاً البيانات المالية ذات الهدف العام الخاصة بالمنشأة.
- المتطلبات القانونية. في بعض المناطق، تتم كتابة التبليغ الخطي المرسل إلى المكلفين بالحوكمة وفقاً لشكل منصوص عليه بموجب القانون المحلي.
- توقعات المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك الترتيبات التي يتم إجراؤها فيما يخص الإجتماعات أو الإتصالات الدورية مع المدقق.
- مقدار التواصل والحوار المستمر الذي يقوم به المدقق مع المكلفين بالحوكمة.
- ما إذا طرأت تغييرات هامة على عضوية هيئة حاكمة.

٣٩١. عندما تتم مناقشة المسألة هام مع أحد أعضاء المكلفين بالحوكمة، مثل رئيس لجنة التدقيق، فقد يكون من المناسب بالنسبة للمدقق أن يلخص المسألة في إتصالات لاحقة بحيث يحصل كافة المكلفين بالحوكمة على معلومات كاملة ومتوازنة.

توقيت الإتصالات (المرجع: الفقرة ٢١)

٤٠. سيختلف التوقيت المناسب للإتصالات باختلاف ظروف العملية. وتشتمل الظروف ذات العلاقة على أهمية وطبيعة المسألة، والإجراء المتوقع اتخاذه من قبل المكلفين بالحوكمة. فعلى سبيل المثال:-

- عادة ما يتم توضيح الإتصالات المتعلقة بمسائل التخطيط في عملية التدقيق، وقد يتم توضيحها في عملية مبدئية كجزء من الإتفاق على شروط العملية.
- قد يكون من المناسب الإبلاغ عن صعوبة هامة تتم مواجهتها أثناء عملية التدقيق حالما يكون ذلك ممكناً في حال كان المكلفون بالحوكمة قادرين على مساعدة المدقق في التغلب على تلك الصعوبة، أو في حال كان من المحتمل أن تؤدي الصعوبة إلى رأي معطل. وعلى نحو مماثل، وعلى نحو مثيل، قد يخاطب المدقق المسؤولين عن الحوكمة شفهيّاً بأسرع وقت ممكن حول العيوب الرئيسية في الرقابة الداخلية التي حددها المدقق قبل الإبلاغ عنها بالكتابة كما يتطلبه معيار التدقيق الدولي ٢٦٥^٩.
- قد تعتبر الإتصالات المتعلقة بالإستقلالية مناسبة حيث يتم إصدار أحكام هامة حول تهديدات الإستقلالية والإجراءات الوقائية ذات العلاقة، مثال ذلك قبول أن توفر العملية خدمات غير متعلقة بالتدقيق وفي مناقشة ختامية. وقد تكون المناقشة الختامية وقتاً مناسباً لإبلاغ النتائج التي تم الحصول عليها من المدقق، بما في ذلك وجهات نظر المدقق حول الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية المطبقة في المنشأة.
- قد يكون من المناسب عند تدقيق كل من البيانات المالية ذات الهدف العام والبيانات المالية ذات الهدف الخاص تنسيق توقيت الإتصالات.

٤١. تتضمن العوامل الأخرى التي قد تكون ذات علاقة بتوقيت الإتصالات ما يلي:-

- الحجم والهيكل التشغيلي وبيئة الرقابة والهيكل القانوني للمنشأة التي يتم تدقيقها.
- أي التزام قانوني يتمثل في الإبلاغ عن مسائل معينة خلال إطار زمني محدد.
- توقعات المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك الترتيبات التي يتم إجراؤها فيما يخص الإجتماعات أو الإتصالات الدولية مع المدقق.
- الوقت الذي يحدد فيه المدقق مسائل معينة، فلا يجوز أن يحدد المدقق مثلاً مسألة معينة

^٩ معيار التدقيق الدولي ٢٦٥، الفقرات ٩ و ١٤٠.

(على سبيل المثال عدم الإلتزام بقانون ما) في أقرب وقت ليتم اتخاذ إجراء وقائي، ولكن الإبلاغ عن المسألة قد يمكن من اتخاذ إجراء علاجي.

مدى ملائمة عملية الإتصال (المرجع: الفقرة ٢٢)

٤٢١. لا يحتاج المدقق إلى تصميم إجراءات محددة من أجل دعم تقييم الإتصال المتبادل بين المدقق والمكلفين بالحوكمة؛ وبدلاً من ذلك، قد يكون ذلك التقييم قائماً على الملاحظات الناتجة عن إجراءات التدقيق التي تم تنفيذها لأهداف أخرى. وقد تتضمن مثل هذه الملاحظات ما يلي:-

- مدى ملائمة ودقة توقيت الإجراءات المتخذة من قبل المكلفين بالحوكمة كاستجابة للمسائل التي يثيرها المدقق. في حال عدم التعامل بشكل فعال مع المسائل الهامة التي تمت إثارتها في الإتصالات السابقة، فقد يكون من المناسب للمدقق أن يستفسر عن السبب وراء عدم اتخاذ الإجراء المناسب، وأن ينظر في إثارة النقطة مرة أخرى. ومن شأن هذا أن يتجنب مخاطرة إعطاء انطباع بأن المدقق مقتنع بأنه قد تمت معالجة المسألة بالشكل المناسب أو أنها لم تعد هامة بعد الآن.
- الإنفتاح الظاهر لدى المكلفين بالحوكمة في إتصالاتهم مع المدقق.
- رغبة ومقدرة المكلفين بالحوكمة على الاجتماع مع المدقق دون حضور الإدارة.
- القدرة الظاهرة للمكلفين بالحوكمة على فهم المسائل التي يثيرها المدقق على أكمل وجه، مثل مدى تحقيق المكلفين بالحوكمة في القضايا والاستفسار حول التوصيات التي يتم تقديمها لهم.
- الصعوبة في إيجاد تفاهم متبادل مع المكلفين بالحوكمة حول شكل وتوقيت والمحتوى العام المتوقع للإتصالات.
- حيث يكون كافة أو بعض المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، يؤثر وعيهم الظاهر بكيفية مناقشة المسائل مع المدقق على مسؤولياتهم في الحوكمة الممتدة على نطاق أوسع ومسؤولياتهم الإدارية.
- ما إذا كان الإتصال المتبادل بين المدقق والمكلفين بالحوكمة يحقق المتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

٤٣١. وفقاً لما هو مذكور في الفقرة ٤، يساعد الإتصال المتبادل الفعال كل من المدقق والمكلفين بالحوكمة. وعلاوة على ذلك، يحدد معيار التدقيق الدولي ٣١٥ مشاركة المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك تفاعلهم مع قسم التدقيق الداخلي، إن وجد، والمدققين الخارجيين كعنصر من عناصر

بيئة الرقابة في المنشأة.^{١٠} قد يشير الإتصال المتبادل غير الملائم إلى وجود بيئة رقابة غير مرضية ويؤثر على تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية. كما أن هناك مخاطرة تتمثل في عدم حصول المدقق على دليل تدقيق كافٍ ومناسب من أجل تكوين رأي حول البيانات المالية.

أ٤٤. في حال لم تكن الإتصالات المتبادلة بين المدقق والمكلفين بالحوكمة ملائمة ولا يمكن حل المشكلة، قد يتخذ المدقق الإجراءات التالية:-

- تعديل رأي المدقق على أساس محدد النطاق.
- الحصول على إستشارة قانونية حول عواقب الطرق المختلفة لتطبيق الإجراء.
- الإتصال مع أطراف خارجية (على سبيل المثال هيئة تنظيمية)، أو سلطة عليا في هيكل الحوكمة الذي يقع خارج المنشأة، مثل مالكي مؤسسة عمل ما (على سبيل المثال المساهمين في إجتماع عام)، أو الوزير المسؤول أو البرلمان في القطاع العام.
- الإنسحاب من العملية حيث يكون الإنسحاب مسموحاً به بموجب قانون أو تشريع ملائم.

التوثيق (المرجع: الفقرة ٢٣)

أ٤٥. قد يشتمل توثيق الإتصالات الشفوية على نسخة من المحاضر المعدة من قبل المنشأة المحتفظ بها كجزء من توثيق عملية التدقيق حيث أن تعتبر هذه المحاضر سجلاً ملائماً من عملية الإتصال.

^{١٠} معيار التدقيق الدولي ٣١٥ ، الفقرة أ٧٠.

الملحق ١

(المرجع: الفقرة ٣)

متطلبات محددة في المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ ومعايير التدقيق الدولية الأخرى التي تشير إلى الإتصال مع المكلفين بالحوكمة

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في المعيار الدولي لرقابة الجودة ١^١ ومعايير التدقيق الدولية الأخرى إعتباراً من ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ التي تقتضي إبلاغ مسائل محددة للمكلفين بالحوكمة. ولا تعتبر القائمة بديلاً عن إعتبار المتطلبات والتطبيق ذو العلاقة والمادة التوضيحية الأخرى في معايير التدقيق الدولية.

- المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" - الفقرة [٣٠(أ)]
- معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية" - الفقرات ٢١، ٣٨(ج)، ٤٠-٤٢.
- معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ "مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق المالية" - الفقرات [١٤، ١٩، و ٢٢-٢٤].
- معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ "الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة" - الفقرة ٩
- معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ "تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق" - الفقرات [١٢-١٣].
- معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ "المصادقات الخارجية" - الفقرة ٩
- معيار التدقيق الدولي ٥١٠ "عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الإفتتاحية" - الفقرة [٧]
- معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ "الأطراف ذات العلاقة" - الفقرات ٢٧
- معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ "الأحداث اللاحقة" - الفقرات ٧(ب) - (ج)، ٩، ١٠(أ)، ١٣(ب)، ١٤(أ)، ١٧.
- معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ "المنشأة المستمرة" - الفقرة ٢٣
- معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ "الإعتبرات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)" - الفقرة ٤٩.
- معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل" - الفقرات [١٢، ١٤، ١٩(أ) و ٢٨].
- معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ "فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل" - الفقرة [٩].

^١ المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة".

- معيار التدقيق الدولي ٧١٠ "المعلومات المقارنة- الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة"-
الفقرة ١٨
- معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي
تحتوي على بيانات مالية مدققة"- الفقرات ١٠ و ١٣ و ١٦.

الملحق ٢

(المرجع: الفقرتان ١٦ (أ)، ١٧ أ)

الجواب النوعية للممارسات المحاسبية

قد تشمل الإتصالات التي تقتضيها الفقرة ١٦ (أ) والتي تمت مناقشتها في الفقرة ١٧ أ مسائل مثل:-

السياسات المحاسبية

- مدى ملائمة السياسات المحاسبية لظرف معين للمنشأة، مع إعتبار الحاجة إلى موازنة تكلفة توفير المعلومات مع المنفعة المحتملة التي تعود على مستخدمي البيانات المالية للمنشأة. في حال وجود سياسات محاسبية بديلة مقبولة، قد يتضمن الإتصال تحديد بنود البيانات المالية التي تتأثر باختيار سياسات محاسبية هامة إضافة إلى المعلومات حول السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل منشآت مماثلة.
- الإختيار المبدئي والتغييرات في السياسات المحاسبية، بما في ذلك تطبيق بيانات محاسبية جديدة. وقد يشتمل الإتصال على: تأثير توقيت وطريقة تبني التغيير الحاصل في السياسة المحاسبية على الأرباح الحالية والمستقبلية للمنشأة؛ وتوقيت التغيير الحاصل في السياسات المحاسبية فيما يتعلق ببيانات محاسبية جديدة متوقعة.
- تأثير السياسات المحاسبية الهامة في المجالات الجدلية والناشئة (أو تلك المتعلقة بقطاع معين بشكل خاص، وخاصة عندما يكون هناك نقص في التوجيه الموثوق به أو إجماع في الرأي).
- تأثير توقيت المعاملات فيما يتعلق بالفترة التي يتم فيها تسجيل هذه المعاملات.

التقديرات المحاسبية

- إجراء تقديرات محاسبية للبنود التي تعتبر هذه التقديرات هامة لها، تتضمن القضايا التي تمت مناقشتها في معيار التدقيق الدولي ٥٤٠^١ على سبيل المثال:-
 - تحديد الإدارة للتقديرات المحاسبية.
 - العملية التي تقوم بها الإدارة لإعداد التقديرات المحاسبية.
 - مخاطر الأخطاء الجوهرية.
 - المؤشرات على تحيز محتمل من قبل الإدارة.
 - الإفصاح عن وجود شكوك حول التقديرات في البيانات المالية.

^١ معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ "تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة".

الإفصاحات عن البيانات المالية

- القضايا المعنية والأحكام الصادرة ذات العلاقة بصياغة الإفصاحات عن البيانات المالية الحساسة بشكل خاص (مثل الإفصاحات المرتبطة بالاعتراف بالإيراد والتعويضات والمنشأة المستمرة والأحداث اللاحقة وقضايا الحالات الطارئة).
- الحياد والثبات والوضوح الكلي للإفصاحات في البيانات المالية

مسائل ذات علاقة

- التأثير المحتمل على البيانات المالية للمخاطر الهامة والعروض والشكوك مثل الدعوى غير المبثوث فيها التي يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية.
- مدى تأثر البيانات المالية بالمعاملات غير المألوفة، بما في ذلك المبالغ غير المتكررة المعترف بها خلال الفترة، ومدى الإفصاح عن هذه المعاملات بشكل منفصل في البيانات المالية.
- العوامل التي تؤثر على القيم المسجلة للأصول والإلتزامات، بما في ذلك الأسس التي تستخدمها المنشأة في تحديد مدة الحياة المفيدة التي يتم تحديدها للأصول الملموسة وغير الملموسة. وقد تفسر الإتصالات كيفية اختيار العوامل التي تؤثر على القيم المسجلة وكيف كان من الممكن أن تؤثر الإختيارات البديلة على البيانات المالية.
- التصحيح الإختياري للأخطاء، مثل تصحيح الأخطاء التي تهدف إلى رفع الأرباح المبلغ عنها، وليس الأخطاء التي تؤدي إلى تخفيض الأرباح المبلغ عنها.

معيار التدقيق الدولي ٢٦٥

الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة

الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات

التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	
٣-١	المقدمة.....
٤	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٥	تاريخ النفاذ.....
٦	الهدف.....
١١-٧	التعريفات.....
	المتطلبات.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى.....
٤أ-١١	تحديد ما إذا كانت نواحي القصور في الرقابة الداخلية قد تم تحديدها.....
١١أ-٥	نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية.....
٣٠أ-١٢أ	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية.....

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ "الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤولية المدقق أن يبلغ بالشكل المناسب المكلفين بالحوكمة والإدارة عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية^١ التي حددها المدقق في تدقيق البيانات المالية، ولا يفرض هذا المعيار مسؤولية إضافية على المدقق فيما يتعلق بالحصول على فهم للرقابة الداخلية وتصميم وإداء إختبارات لأنظمة الرقابة بما يزيد ويتعدى متطلبات معيار التدقيق الدولي ٣١٥ ومعيار التدقيق الدولي ٢٣٠^٢، يحدد معيار التدقيق الدولي ٢٦٠^٣ متطلبات إضافية ويوفر الإرشاد فيما يتعلق بمسؤولية المدقق الإتصال مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بالتدقيق.

٢. يطلب من المدقق الحصول على فهم للرقابة الداخلية فيما يتعلق بالتدقيق عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية^٤، وعند إجراء تقييمات لهذه المخاطرة على المدقق النظر في الرقابة الداخلية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس لهدف إيداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية، ومن الممكن أن يحدد المدقق عيوباً في الرقابة الداخلية ليس فقط أثناء تقييم المخاطرة هذه، ولكن أيضاً في أية رحلة من مراحل التدقيق. يحدد معيار التدقيق هذا أية نواحي قصور محددة يطلب من المدقق الإبلاغ عنها للمكلفين بالحوكمة والإدارة.

٣. لا شيء في هذا المعيار يمنع المدقق أن يبلغ المكلفين بالحوكمة والإدارة أمور التدقيق الأخرى التي حددها المدقق أثناء التدقيق.

تاريخ النفاذ

٤. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد هذا التاريخ.

الهدف

٥. إن هدف المدقق هو إبلاغ المكلفين بالحوكمة والإدارة بالشكل المناسب عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية التي حددها المدقق أثناء التدقيق، والتي في الرأي المهني للمدقق أنها ذات أهمية كافية لتستحق عنايتهم.

^١ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرتان ٤، ١٢.

^٢ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ "إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة".

^٣ معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ "الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة".

^٤ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ١٢، تقدم الفقرات ٦٠أ-٦٥ الإرشادات بشأن أنظمة الرقابة الخاصة بالتدقيق.

التعريفات

٦. لأهداف معايير التدقيق الدولية للتعبيرات التالية المعاني المخصصة لها أدناه:
- (أ) القصور في الرقابة الداخلية (Deficiency in internal control) - يكون هذا موجوداً عندما:
١. تكون الرقابة مصممة أو منفذة أو مشغلة بطريقة بحيث لا تكون فيها قادرة على منع أو إكتشاف وتصحيح الأخطاء في البيانات المالية في الوقت المناسب؛ أو
 ٢. لا تكون الرقابة اللازمة لمنع أو إكتشاف وتصحيح الأخطاء في البيانات المالية في الوقت المناسب موجودة.
- (ب) قصور هام في الرقابة الداخلية (Significant deficiency in internal control) - قصور أو مجموعة من نواحي القصور في الرقابة الداخلية، والتي في الرأي المهني للمدقق ذات أهمية كافية لتستحق عناية المكلفين بالحوكمة (المرجع: الفقرة ٥١).

المتطلبات

٧. على المدقق أن يحدد، على أساس عمل التدقيق الذي تم أدائه، ما إذا كان المدقق قد حدد ناحية قصور واحدة أو أكثر في الرقابة الداخلية. (المرجع: الفقرات ١١-٤١)
٨. إذا حدد المدقق ناحية قصور واحدة أو أكثر في الرقابة الداخلية فإن على المدقق أن يحدد، على أساس عمل التدقيق الذي تم أدائه، ما إذا كانت نواحي القصور هذه، فردية أو مجتمعة، تشكل نواحي قصور هامة. (المرجع: الفقرات ٥١-١١)
٩. على المدقق أن يبلغ كتابة عن نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية التي تم تحديدها أثناء التدقيق بالحوكمة في الوقت المناسب. (المرجع: الفقرات ١٢٢-١٨١، ٢٧١)
١٠. على المدقق كذلك أن يبلغ الإدارة كتابة عند المستوى المناسب من المسؤولية وفي الوقت المناسب ما يلي: (المرجع: الفقرات ١٩١، ٢٧١)
- (أ) نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية التي أبلغ عنها المدقق أو ينوي الإبلاغ عنها للمكلفين بالحوكمة، إذا كان من غير المناسب الإبلاغ مباشرة للإدارة في ظل الظروف؛ و (المرجع: ١٤١، ٢٠١-٢١١)
- (ب) نواحي القصور الهامة الأخرى في الرقابة الداخلية التي تم تحديدها أثناء التدقيق التي تتم أطراف أخرى بالإبلاغ عنها، والتي هي في الرأي المهني للمدقق ذات أهمية كافية لتستحق عناية الإدارة. (المرجع: الفقرات ٢٢١-٢٦١)

١١. يجب على المدقق أن يضمن الإبلاغ الكتابي لنواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية ما يلي:

- (أ) وصف لنواحي القصور وإيضاح لآثارها المحتملة؛ و (المرجع: الفقرة ٢٨١)
- (ب) معلومات كافية لتمكين المكلفين بالحوكمة والإدارة من فهم سياق الإبلاغ، وبشكل خاص على المدقق أن يوضح بشكل خاص ما يلي: (المرجع: الفقرات ٢٩١-٣٠١)

١. هدف التدقيق كان بالنسبة للمدقق أن يبدي رأياً حول البيانات المالية؛
٢. شمل التدقيق إعتبار أن يكون التدقيق الداخلي مناسباً لإعداد البيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس لفرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية؛ و
٣. الأمور المبلغ عنها محدودة بنواحي القصور التي حددها المدقق أثناء التدقيق والتي توصل المدقق إلى أن لها أهمية كافية لتستحق الإبلاغ عنها للمكلفين بالحوكمة.

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

تحديد ما إذا كانت نواحي القصور في الرقابة الداخلية قد تم تحديدها (المرجع: الفقرة ٧)

١١. عند تحديد ما إذا كان المدقق قد حدد ناحية واحدة أو أكثر من القصور في الرقابة الداخلية فإنه يمكن للمدقق مناقشة الحقائق والظروف المتعلقة بالنتائج التي توصل لها المدقق مع المستوى المناسب من الإدارة، وهذه المناقشة توفر فرصة للمدقق لتبنيه الإدارة في الوقت المناسب بوجود نواحي قصور قد لا تكون الإدارة على علم بها في السابق، ومستوى الإدارة الذي من المناسب مناقشة النتائج التي تم التوصل لها معه هو المستوى الخبير في الرقابة الداخلية والذي له سلطة إتخاذ إجراء تصحيحي لأية عيوب تم تحديدها في الرقابة الداخلية، وفي بعض الظروف قد يكون مناسباً بالنسبة للمدقق أن يناقش النتائج التي توصل لها مباشرة مع الإدارة، على سبيل المثال إذا كانت كثير الشك حول نزاهة الإدارة. (أنظر الفقرة ٢٠١)

٢١. عند مناقشة الحقائق والظروف للنتائج التي توصل لها المدقق مع الإدارة يمكن للمدقق الحصول على معلومات مناسبة أخرى لمزيد من النظر فيها، مثل:

- فهم الإدارة للأسباب الفعلية أو المشكوك فيها لنواحي القصور.
- الإستثناءات الناجمة من نواحي القصور التي قد تكون الإدارة قد لاحظتها، على سبيل المثال الأخطاء التي لم يتم منعها من قبل أنظمة الرقابة في تقنية المعلومات.
- دلالة مبدئية لإستجابة الإدارة للنتائج التي تم التوصل لها.

الإعتبرات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

٣٤. بينما يحتمل أن المفاهيم التي تركز عليها الأنشطة الرقابية في المنشآت الصغيرة مشابهة للمفاهيم في المنشآت الكبيرة فإن الشكل الرسمي الذي تعمل فيه سيختلف، إلى جانب ذلك قد تجد المنشآت الصغيرة أن أنشطة رقابية معينة ليست ضرورية بسبب أنظمة الرقابة التي تطبقها الإدارة، فعلى سبيل المثال من الممكن أن توفر السلطة الوحيدة الإدارة لمنح الإتمان للعملاء والموافقة على المشتريات الهامة رقابة فعالة على أرصدة الحسابات والمعاملات الهامة، مقللة بذلك أو مزيلة الحاجة لمزيد من أنشطة الرقابة التفصيلية.

٤٤. إن عدد الموظفين في المنشآت الصغيرة يكون عادة أقل مما قد يقلل من المدى الذي يكون فيه فصل الواجبات عملياً، على أنه في المنشأة الصغيرة التي يديرها مالكها قد يستطيع المالك المدير ممارسة إشراف أكثر فاعلية مما هو في المنشأة الكبيرة، وهذا المستوى الأعلى من إشراف الإدارة بحاجة لأن يتوازن مقابل الإحتمال الأكبر أن تتجاوز الإدارة أنظمة الرقابة.

نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية (المرجع: الفقرتان ٦، ٨)

٥٥. تعتمد أهمية ناحية أو مجموعة نواحي القصور في الرقابة الداخلية ليست فقط على ما إذا كان خطأ ما قد حصل، ولكن كذلك على إحتمال إن من الممكن وقوع خطأ والحجم المحتمل للخطأ، ولذلك قد تكون نواحي قصور هامة موجودة حتى ولو لم يكن المدقق قد حدد أخطاء أثناء التدقيق.

٦٥. تشمل الأمثلة على الأمور التي يمكن للمدقق أن يعتبرها عند تحديد ما إذا كانت ناحية أو مجموعة نواحي قصور في الرقابة الداخلية تشكل ناحية قصور هامة ما يلي:

- إحتمال أن تؤدي نواحي القصور إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية في المستقبل.
- تأثر الأصل أو المطلوب ذي العلاقة بالخسارة أو الإحتيال.
- التحديد الشخصي والمعقد للمبالغ المقدرة، مثل التقديرات المحاسبية القيمة العادلة.
- مبالغ البيانات المالية المعرضة لنواحي القصور.
- حجم النشاط الذي حدث أو الذي يمكن أن يحدث في رصيد الحساب أو فئة المعاملات المعرضة لناحية أو نواحي القصور.

- أهمية أنظمة الرقابة بالنسبة لعملية إعداد التقارير المالية، على سبيل المثال:
 - أنظمة المتابعة العامة (مثل إشراف الإدارة).
 - أنظمة الرقابة على منع وإكتشاف الإحتيال.
 - أنظمة الرقابة على إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة.
 - أنظمة الرقابة على المعاملات الهامة مع الأطراف ذات العلاقة.
 - أنظمة الرقابة على عملية إعداد التقارير المالية لنهاية الفترة (مثل أنظمة الرقابة على القيود غير المتكررة في دفتر اليومية).
 - سبب وتكرار الإستثناءات التي تم إكتشافها نتيجة للقصور في أنظمة الرقابة.
 - تفاعل القصور مع نواحي قصور أخرى في الرقابة الداخلية.
٧٠. تشمل المؤشرات على نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية ما يلي على سبيل المثال:
- أدلة على نواح غير فعالة في البيئة الرقابية مثل:
 - دلائل على أن معاملات هامة مهتمة بها الإدارة مالياً لا يتم فحصها بدقة بالشكل المناسب من قبل المكلفين بالحوكمة.
 - تحديد وجود إحتيال من قبل الإدارة، سواءً كان جوهرياً أم لا لم يتم منعه من قبل الرقابة الداخلية للمنشأة.
 - عدم قيام الإدارة بإتخاذ إجراء تصحيحي مناسب بالنسبة لنواحي قصور هامة تم الإبلاغ عنها في السابق.
 - عدم وجود أسلوب تقييم للمخاطرة ضمن المنشأة حيث يتوقع عادة أن يكون قد تم وضع مثل هذا الإسلوب.
 - أدلة على إسلوب تقييم للمخاطرة غير فعال، مثل فشل الإدارة في تحديد مخاطرة خطأ جوهري يتوقع المدقق أن يكون أسلوب تقييم المخاطرة في المنشأة قد حدده.
 - أدلة على إستجابة غير فعالة للمخاطر الهامة المحددة (على سبيل المثال عدم وجود أنظمة رقابية على مثل هذه المخاطرة).
 - أخطاء إكتشفتها إجراءات المدقق لم يتم منعها أو إكتشافها وتصحيحها من قبل الرقابة الداخلية.
 - إعادة عرض بيانات مالية صدرت من قبل لتعكس تصحيح خطأ جوهري بسبب الخطأ أو الإحتيال.

- أدلة على عدم قدرة المنشأة على الإشراف على إعداد البيانات المالية.

٨٠. من الممكن أن تكون أنظمة الرقابة مصممة لتعمل فردياً أو مجتمعة لتمنع بشكل فعال أو تكتشف وتصحح الأخطاء في البيانات المالية، فعلى سبيل المثال من الممكن أن تتكون أنظمة الرقابة على حسابات الذمم المدينة مكونة من أنظمة رقابة آلية ويدوية مصممة لتعمل معاً لمنع أو إكتشاف وتصحيح الأخطاء في الرصيد الحسابي، والقصور في الرقابة الداخلية في حد ذاته قد لا يكون مهماً بشكل كافٍ ليشكل تصوراً هاماً، على أن مجموعة من نواحي القصور التي تؤثر على نفس رصيد الحساب أو الإفصاح والإثبات المناسب أو أحد مكونات الرقابة الداخلية قد يزيد من مخاطر الأخطاء إلى المدى الذي ينشأ فيه قصور هام.

٩١. قد تحدد القوانين أو الأنظمة في بعض التخصصات متطلباً (بشكل خاص لعمليات تدقيق المنشآت المدرجة) ليقوم المدقق بإبلاغ المكلفين بالحوكمة أو أطراف أخرى ذات علاقة (مثل واضعي الأنظمة) عن نوع واحد محدد أو أكثر من القصور في الرقابة الداخلية التي حددها المدقق أثناء التدقيق، وحيث وضعت القوانين أو الأنظمة تعبيرات وتعريفات لأنواع القصور هذه وتطلب من المدقق استخدام هذه التعبيرات أو التعريفات لهدف الإبلاغ فإن على المدقق استخدام هذه التعبيرات والتعريفات عند الإبلاغ حسب المتطلب القانوني والتنظيمي.

١٠٠. حيث وضع الإختصاص تعبيرات محددة لأنواع القصور في الرقابة الداخلية يجب إبلاغها إلا أنه لم يضع تعريفات لها فقد يكون من الضروري للمدقق استخدام حكمة لتحديد الأمور التي سيتم إبلاغها كذلك بموجب المتطلب القانوني أو التنظيمي، وبإجراء ذلك يمكن للمدقق أن يعتبر أن من المناسب أن يأخذ في الإعتبار المتطلبات والإرشادات في هذا المعيار، فعلى سبيل المثال إذا كان الهدف من المتطلب القانوني أو التنظيمي أن يجلب لإنتباه المكلفين بالحوكمة أمور رقابة داخلية معينة يجب أن يكونوا على علم بها فقد يكون من المناسب إعتبار أن هذه الأمور معادلة بشكل عام لنواحي القصور الهامة التي يتطلب هذا المعيار أن يتم الإبلاغ عنها للمكلفين بالحوكمة.

١١١. تبقى متطلبات هذا المعيار قابلية للتطبيق بالرغم من أن القوانين والأنظمة قد تطلب من المدقق استخدام عبارات أو تعريفات محددة.

° معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ٦٦٥.

الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية

الإبلاغ عن نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة (المرجع: الفقرة ٩)

١٢أ. يعكس الإبلاغ عن نواحي القصور الهامة إلى المكلفين بالحوكمة أهمية هذه الأمور، ويساعد المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم الإشرافية، ويحدد معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الاعتبارات المناسبة فيما يتعلق بالإتصال مع المكلفين بالحوكمة عندما يكون جميعهم مشاركين في إدارة المنشأة^٦.

١٣أ. عند تحديد متى سيتم إصدار الإبلاغ الكتابي يمكن للمدقق أن ينظر فيما إذا كان المكلفين بالحوكمة من القيام بواجباتهم الإشرافية إلى جانب ذلك بالنسبة للمنشآت المدرجة في إختصاصات معينة قد يحتاج المكلفون بالحوكمة أن يستلموا إبلاغ المدقق الكتابي قبل تاريخ اعتماد البيانات المالية من أجل أداء بعض المسؤوليات فيما يتعلق بالرقابة الداخلية لأهداف تنظيمية أو أهداف أخرى، وبالنسبة للمنشآت الأخرى يمكن للمدقق إصدار الإبلاغ الكتابي في تاريخ لاحق، وبالرغم من ذلك وفي الحالة الأخيرة حيث يشكل الإبلاغ الكتابي للمدقق عن نواحي القصور الهامة جزءاً من ملف التدقيق النهائي فإن الإبلاغ الكتابي خاضع لمتطلب التجاوز^٧ بأن يكمل المدقق تجميع ملف التدقيق النهائي في الوقت المناسب، ويبين معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ إن الحد الزمني المناسب الذي يجب أن يتم خلاله إكمال تجميع ملف التدقيق النهائي هو عادة لا يزيد عن ٦٠ يوماً بعد تاريخ تقرير المدقق^٨.

١٤أ. بغض النظر عن توقيت الإبلاغ الكتابي لنواحي القصور الهامة يمكن للمدقق إبلاغها شفويًا في البداية إلى الإدارة، وعندما يكون ذلك مناسباً إبلاغها للمكلفين بالحوكمة لمساعدتهم في إتخاذ الإجراء التصحيحي في الوقت المناسب لتقليل مخاطر الأخطاء الجوهرية، على أن إجراء ذلك لا يعفي المدقق من مسؤولية إبلاغ نواحي القصور الهامة كتابة، حسبما يتطلب هذا المعيار.

١٥أ. إن مستوى التفاصيل الذي سيتم بموجبه إبلاغ نواحي القصور الهامة أمر يعود إلى الحكم المهني للمدقق في ظل الظروف، والعوامل التي يمكن للمدقق أن يأخذها في الاعتبار عند تحديد المستوى المناسب لتفاصيل الإبلاغ تشمل ما يلي على سبيل المثال:

- طبيعة المنشأة، فعلى سبيل المثال الإبلاغ المطلوب لمنشأة ذات إهتمام عام قد يكون مختلفاً عن الإبلاغ لمنشأة ليست ذات إهتمام عام.

^٦ معيار التدقيق الدولي ٢٦٠، الفقرة ١٣.

^٧ معيار التدقيق الدولي ٢٣٠، "وثائق التدقيق" الفقرة ١٤.

^٨ معيار التدقيق الدولي ٢٣٠، الفقرة ٢١١.

- حجم وتعقيد المنشأة، فعلى سبيل المثال الإبلاغ المطلوب لمنشأة معقدة قد يكون مختلفاً عن الإبلاغ لمنشأة تدير عملاً بسيطاً.
- طبيعة نواحي القصور الهامة التي حددها المدقق.
- تكوين حوكمة المنشأة، فعلى سبيل المثال قد تكون هناك حاجة لمزيد من التفاصيل إذا كان المطلوفون بالحوكمة يشملون أعضاء ليست لهم خبرة كبيرة في صناعة المنشأة أو في النواحي التي تأثرت.
- المتطلبات القانونية أو التنظيمية فيما يتعلق بإبلاغ أنواع محددة من نواحي القصور في الرقابة الداخلية.

١٦٦. قد تكون الإدارة والمكلفون بالحوكمة على علم مسبقاً بنواحي القصور الهامة التي حددها المدقق أثناء التدقيق، ومن الممكن أنهم إختاروا عدم تصحيحها بسبب التكلفة أو لإعتبارات أخرى، ومسؤولية تقييم تكاليف ومنافع تنفيذ الإجراء التصحيحي تقع على الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتبعاً لذلك ينطبق المتطلب في الفقرة ٩ بغض النظر عن التكلفة أو الإعتبارات الأخرى التي يمكن أن تعتبرها الإدارة والمكلفون بالحوكمة أنها ذات علاقة عند تحديد ما إذا كان سيتم إصلاح نواحي القصور هذه.

١٧١. إن حقيقة أن المدقق قام بإبلاغ قصور هام إلى المكلفين بالحوكمة والإدارة في عملية تدقيق سابقة لا ينفي الحاجة لأن يقوم المدقق بإعادة الإبلاغ إذا لم يكن قد تم بعد إتخاذ إجراء تصحيحي، وإذا إستمر قصور هام سبق إبلاغه يمكن لإبلاغ السنة الحالية إعادة الوصف من الإبلاغ السابق، أو ببساطة الإشارة إلى الإبلاغ السابق، ويمكن للمدقق أن يسأل الإدارة، أو حيث يكون ذلك مناسباً المكلفين بالحوكمة لماذا لم يتم بعد تصحيح القصور الهام، وعدم إتخاذ إجراء في ظل عدم وجود إيضاح معقول يمكن أن يمثل في حد ذاته قصوراً هاماً.

الإعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

١٨١. في حالة عمليات تدقيق المنشآت الصغيرة يمكن للمدقق أن يتصل بطريقة أقل ترتيباً مع المكلفين بالحوكمة مما هي في حالة المنشآت الكبيرة.

إبلاغ نواحي القصور في الرقابة الداخلية للإدارة (المرجع: الفقرة ١٠)

١٩١. إن المستوى المناسب للإدارة هو عادة المستوى الذي عليه مسؤولية وله سلطة تقييم نواحي القصور في الرقابة الداخلية وإتخاذ الإجراء التصحيحي اللازم، وبالنسبة لنواحي القصور الهامة من المحتمل أن المستوى المناسب هو المسؤول التنفيذي الرئيسي أو المسؤول المالي (أو ما يعادله)، حيث أنه يطلب كذلك إبلاغ هذه الأمور إلى المكلفين بالحوكمة، وبالنسبة لنواحي القصور الأخرى في الرقابة الداخلية قد يكون المستوى المناسب هو الإدارة التشغيلية

التي لها علاقة مباشرة بشكل أكبر بالنواحي الرقابية التي تأثرت ولها السلطة لإتخاذ الإجراء التصحيحي المناسب.

الإبلاغ عن نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية للإدارة (المرجع: الفقرة ١٠ أ)

٢٠ أ. قد تثير نواحي قصور هامة معينة في الرقابة الداخلية الشك في نزاهة أو كفاءة الإدارة، فعلى سبيل المثال قد تكون هناك أدلة على الإحتيال أو عدم الإمتثال المتعمد للقوانين والأنظمة من قبل الإدارة، أو قد تظهر الإدارة عدم قدرة على الإشراف على إعداد بيانات مالية مناسبة التي تثير الشك حول كفاءة الإدارة، وتبعاً لذلك قد لا يكون من المناسب إبلاغ هذه العيوب مباشرة للإدارة.

٢١ أ. يحدد معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ المتطلبات ويقدم الإرشاد بشأن إعداد التقارير حول عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة، بما في ذلك عندما يكون المكلفون بالحوكمة هم أنفسهم مشاركون في عدم الإمتثال^٩، ويحدد معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ المتطلبات ويقدم الإرشاد فيما يتعلق بإبلاغ المكلفين بالحوكمة عندما يحدد المدقق وجود إحتيال أو إحتيال مشكوك فيه تشارك به الإدارة^{١٠}.

الإبلاغ عن نواحي القصور الأخرى في الرقابة الداخلية للإدارة (المرجع: الفقرة ١٠ ب)

٢٢ أ. أثناء التدقيق قد يحدد المدقق نواحي قصور أخرى في الرقابة الداخلية ليست كبيرة، ولكنها قد تكون ذات أهمية كامنة لتستحق عناية الإدارة، وتحديد ما هي نواحي القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي تستحق عناية الإدارة هو أمر يعود للحكم المهني في ظل الظروف، مع الأخذ في الإعتبار إحتمال وجود أخطاء والحجم الممكن للأخطاء التي قد تنشأ في البيانات المالية نتيجة لهذا القصور.

٢٣ أ. إن الإبلاغ عن نواحي القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي تستحق عناية الإدارة ليس بحاجة أن يكون كتابياً، وقد يكون شفوياً، وحيث يكون المدقق قد ناقش مع الإدارة الحقائق والظروف للنتائج التي توصل لها المدقق يمكن للمدقق النظر في الإبلاغ الشفوي لنواحي القصور الأخرى التي تمت للإدارة أثناء هذه المناقشات، وتبعاً لذلك ليست هناك حاجة لإبلاغ رسمي لاحقاً.

٢٤ أ. إذا قام المدقق بالإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للإدارة بإستثناء نواحي القصور الهامة في فترة سابقة، وإختارت الإدارة عدم تصحيحها بسبب التكلفة أو لأسباب

^٩ معيار التدقيق الدولي ٢٥٠، "مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية" (الفقرات ٢٢-٢٨).

^{١٠} معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية"، الفقرة ٤١.

أخرى فإن المدقق ليس بحاجة لإعادة الإبلاغ في الفترة الحالية، كما أنه لا يطلب من المدقق إعادة المعلومات الخاصة بنواحي القصور هذه إذا كان قديم إبلاغها في السابق للإدارة من قبل أطراف أخرى مثل المدققين الداخليين أو المنظمين، على أنه قد يكون من المناسب أن يقوم المدقق بإعادة الإبلاغ عن نواحي القصور الأخرى إذا كان هناك تغير في الإدارة، أو إذا وصلت إلى علم المدقق معلومات جديدة تغير الفهم السابق للمدقق والإدارة فيما يتعلق بنواحي القصور، وبرغم ذلك فإن عدم قيام الإدارة بتصحيح نواحي القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي تم الإبلاغ عنها في السابق قد يصبح قصوراً هاماً يتطلب الإبلاغ عنه للمكلفين بالحوكمة، وما إذا كانت الحالة كذلك يعتمد الأمر على حكم المدقق في ظل الظروف.

٢٥١. في بعض الظروف قد يرغب المكلفون بالحوكمة أن يطلعوا على تفاصيل نواحي القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي أبلغ عنها المدقق للإدارة، أو أن يتم إعلامهم بشكل موجز بطبيعة نواحي القصور الأخرى، وبالتناوب من الممكن أن يعتبر المدقق أن من المناسب إعلام المكلفين بالحوكمة أنه تم الإبلاغ عن العيوب الأخرى للإدارة، وفي أي من الحالتين يمكن للمدقق إبلاغ المكلفين بالحوكمة شفويًا أو كتابة حسبما هو مناسب.

٢٦٠. يحدد معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ إعتبارات مناسبة فيما يتعلق بالاتصال بالمكلفين بالحوكمة عندما يكون جميعهم مشاركون في إدارة المنشأة^{١١}.

الإعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام (الفقرتان ٩-١٠)

٢٧١. قد يكون على مدققي القطاع الخاص مسؤوليات إضافية بالإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية التي حددها المدقق أثناء التدقيق، وذلك بطرق وعند مستوى تفاصيل وإلى أطراف لم يتم التطرق لهم في هذا المعيار، فعلى سبيل المثال قد يجب الإبلاغ عن نواحي القصور الهامة إلى السلطة التشريعية أو إلى الجهة الحاكمة الأخرى، وقد تطلب القوانين أو الأنظمة أو سلطة أخرى كذلك أن يقوم مدققوا القطاع العام بالإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية بغض النظر عن أهمية الآثار المحتملة لها. إلى جانب ذلك يتطلب التشريع أن يقوم مدققوا القطاع العام بالإبلاغ عن أمور متعلقة بالرقابة أكثر إتساعاً من نواحي القصور في الرقابة الداخلية التي يطلب هذا المعيار الإبلاغ عنها، على سبيل المثال أنظمة الرقابة المتعلقة بالإمتثال للسلطات التشريعية أو الأنظمة أو أحكام العقود أو إتفاقيات المنح.

^{١١} معيار التدقيق الدولي ٢٦٠، الفقرة ١٣.

محتوى الإبلاغ الكتابي لنواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية (المرجع: الفقرة ١١)

أ٢٨. عند إيضاح الآثار المحتملة لنواحي القصور الهامة لا يكون المدقق بحاجة لتحديد مقدار هذه الآثار، ومن الممكن جمع نواحي القصور الهامة في مجموعات لأهداف تقديم التقارير حيث يكون من المناسب إجراء ذلك، كما يمكن للمدقق أن يضمن الإبلاغ الكتابي إقتراحات بشأن الإجراءات التصحيحية لنواحي القصور والإستجابات الفعلية أو المقترحة للإدارة وبيان حول ما إذا كان المدقق قد إتخذ أو لم يتخذ أية خطوات للتحقق فيما إذا كانت إستجابات الإدارة قد تم تنفيذها.

أ٢٩. من الممكن أن يعتبر المدقق أن من المناسب أن يشمل المعلومات التالية كسياق إضافي للإبلاغ:

- إشارة إلى لو أن المدقق قد قام بإجراءات أكثر إتساعاً بشأن الرقابة الداخلية فإنه من المحتمل أن المدقق قد حدد مزيداً من نواحي القصور التي يجب الإبلاغ عنها، أو توصل إلى أن بعض نواحي القصور التي تم الإبلاغ عنها لم تكن في الحقيقة بحاجة للإبلاغ عنها.
- إشارة إلى أن هذا الإبلاغ قد تم تقديمه لأهداف المكلفين بالحوكمة، وقد لا يكون مناسباً لأهداف أخرى.

أ٣٠. قد تتطلب القوانين والأنظمة أن يقوم المدقق أو الإدارة بتقديم نسخة من الإبلاغ الكتابي للمدقق حول نواحي القصور الهامة إلى السلطات التنظيمية المناسبة، وحيث تكون الحالة كذلك من الممكن أن يحدد الإبلاغ الكتابي للمدقق هذه السلطات التنظيمية.

معيار التدقيق الدولي ٣٠٠

التخطيط لتدقيق البيانات المالية

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات

التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا
٢	دور التخطيط وتوقيته
٣	تاريخ النفاذ
٤	الهدف
	المتطلبات
٥	إشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق العملية
٦	الأنشطة الأولية للعملية
١١-٧	أنشطة التخطيط
١٢	التوثيق
١٣	الإعتبرات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
٣أ-١١	دور التخطيط وتوقيته
٤أ	إشراك أعضاء فريق العملية الرئيسيين
٧أ-٥أ	الأنشطة الأولية للعملية
١٥أ-٨أ	أنشطة التخطيط
١٩أ-١٦أ	التوثيق
٢٠أ	الإعتبرات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية
	ملحق: الإعتبرات في وضع إستراتيجية تدقيق شاملة

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٣٠٠، "التخطيط لتدقيق البيانات المالية" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤولية المدقق في التخطيط لتدقيق البيانات المالية. ويتم صياغة هذا المعيار في سياق عمليات التدقيق المتكررة. كما يتم تحديد الاعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية بشكل منفصل.

دور التخطيط وتوقيته

٢. يتضمن التخطيط لعملية التدقيق وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة للعملية وتطوير خطة تدقيق. ويفيد التخطيط الكافي عملية تدقيق البيانات المالية في عدة طرق تتضمن ما يلي: (المرجع: الفقرة أ١-٣١)

- مساعدة المدقق في تولية الإهتمام الكافي للجوانب الهامة لعملية التدقيق.
- مساعدة المدقق في تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
- مساعدة المدقق في تنظيم وإدارة عملية التدقيق بشكل مناسب ليتم إجراؤها بطريقة فاعلة.
- المساعدة في اختيار أعضاء فريق العملية بمستويات مناسبة من القدرة والكفاءة للإستجابة إلى المخاطر المتوقعة وفي تحديد العمل المناسب لهم.
- تيسير توجيه وإرشاد أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم.
- المساعدة، عند الإقتضاء، في تنسيق العمل الذي أنجزه مدققو العناصر والخبراء.

تاريخ النفاذ

٣. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

الهدف

٤. يتلخص هدف المدقق في التخطيط لعملية التدقيق بحيث يتم أدائها بطريقة فعالة.

المتطلبات

إشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق العملية

٥. يشارك كل من شريك العملية والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق العملية في التخطيط لعملية التدقيق، بما في ذلك التخطيط والمشاركة في المناقشات بين أعضاء فريق العملية. (المرجع: الفقرة أ٤)

الأنشطة الأولية للعملية

٦. يقوم المدقق بالأنشطة التالية في بداية عملية التدقيق الحالية:-
- (أ) أداء إجراءات يقتضيها معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل وعملية التدقيق المحددة^١؛
- (ب) تقييم الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية، بما في ذلك الإستقلالية، كما يقتضي معيار التدقيق الدولي ٢٢٠^٢؛ و
- (ج) تحقيق فهم لشروط العملية كما يقتضي معيار التدقيق الدولي ٢١٠^٣. (المرجع: الفقرات ٥١-٧١).

أنشطة التخطيط

٧. ينبغي على المدقق وضع إستراتيجية تدقيق شاملة توضح نطاق وتوقيت واتجاه التدقيق، وتوفر الإرشادات في وضع خطة التدقيق.
٨. وعلى المدقق في حال وضع خطة تدقيق شاملة مراعاة ما يلي:-
- (أ) تحديد خصائص العملية التي تبين نطاقها؛
- (ب) التحقق من أهداف إعداد التقارير الخاصة بالعملية للتخطيط لتوقيت التدقيق وطبيعة الإتصالات المطلوبة؛
- (ج) دراسة العوامل التي تعتبر، وفق التقدير المهني للمدقق، هامة في توجيه جهود فريق العملية؛
- (د) تحديد نتائج الأنشطة الأولية للعملية، وحيثما كان ذلك ممكناً، فيما إذا كانت المعرفة المكتسبة في العمليات الأخرى التي يتم أداؤها للمنشأة من قبل شريك العملية تعتبر ملائمة؛ و
- (هـ) التحقق من طبيعة وتوقيت ونطاق الموارد اللازمة لأداء العملية. (المرجع: الفقرات ٩١-١١١).

٩. على المدقق وضع خطة تدقيق تتضمن بياناً لما يلي:-
- (أ) طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها، كما هو محدد بموجب معيار التدقيق الدولي ٣١٥^٤.
- (ب) طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها عند مستوى الإثبات، كما هو محدد بموجب معيار التدقيق الدولي ٣٣٠^٥.

^١ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ " رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية"، الفقرات (١١-١٢).

^٢ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرات (٨-١٠).

^٣ معيار التدقيق الدولي ٢١٠ " الموافقة على شروط التكاليف بالتدقيق"، الفقرات (٤-٨).

^٤ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها".

^٥ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ "إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة".

- (ج) إجراءات التدقيق الأخرى المخطط لها والمطلوب تنفيذها بحيث تمتثل العملية لمعايير التدقيق الدولية. (المرجع: الفقرة ١٢١)
١٠. يتعين على المدقق أن يقوم بتحديث وتغيير إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق بحيث تكون إلزامية خلال سياق التدقيق. (المرجع: الفقرة ١٣١)
١١. على المدقق أن يخطط لطبيعة وتوقيت ونطاق توجيه وإشراف أعضاء فريق العملية ومراجعة أعمالهم. (المرجع: الفقرات ١٤١-١٥١)

التوثيق

١٢. على المدقق توثيق ما يلي^٦:-
- (أ) إستراتيجية التدقيق الشاملة؛
- (ب) خطة التدقيق؛ و
- (ج) أي تغييرات هامة تطرأ خلال عملية التدقيق على إستراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة التدقيق، وأسباب هذه التغييرات. (المرجع: الفقرات ١٦١-١٩١)

الإعتبرات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية

١٣. على المدقق القيام بالأنشطة التالية قبل البدء بعملية التدقيق الأولية:-
- (أ) أداء الإجراءات التي يقتضيها معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ فيما يتعلق بقبول العلاقة مع العميل وعملية^٧ التدقيق المحددة؛ و
- (ب) الإتصال مع المدقق السابق، حيث يكون هناك تغيير في المدققين، وذلك إمتثالاً لمتطلبات أخلاقية ذات صلة. (المرجع: الفقرة ٢٠١)

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

دور التخطيط وتوقيته (المرجع: الفقرة ١)

١١. تختلف طبيعة ونطاق أنشطة التخطيط حسب حجم وتعقيد المنشأة والخبرة السابقة للأعضاء الرئيسيين في فريق العملية في المنشأة والتغيرات في الظروف التي تحدث أثناء عملية التدقيق.
٢١. إن التخطيط ليس مرحلة منفصلة من التدقيق، بل هو عملية مستمرة ومتكررة وكثيراً ما يبدأ بعد وقت قصير من (أو فيما يتعلق ب-) إكمال عملية التدقيق السابقة ويستمر حتى إكمال عملية التدقيق الحالية. إلا أن التخطيط يشمل دراسة توقيت بعض الأنشطة وإجراءات التدقيق التي

^٦ معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "وثائق التدقيق" الفقرات من ٨-١١، و٦١.

^٧ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرات ١١-١٢.

ينبغي إستكمالها قبل أداء المزيد من إجراءات التدقيق. وعلى سبيل المثال، يشمل التخطيط الحاجة للنظر في المسائل التالية، وذلك قبل تحديد المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها:-

- الإجراءات التحليلية التي سيتم تطبيقها على أنها إجراءات تقييم للمخاطر.
- الحصول على فهم عام للإطار القانوني والتنظيمي المطبق على المنشأة وكيف تمثل المنشأة لذلك الإطار.
- تحديد الأهمية النسبية.
- إشراك الخبراء.
- أداء إجراءات أخرى لتقييم المخاطر.

٣أ. يمكن للمدقق أن يقرر مناقشة عناصر التخطيط مع إدارة المنشأة لتيسير أداء عملية التدقيق وإدارتها (وعلى سبيل المثال تنسيق بعض إجراءات التدقيق المخطط لها مع عمل موظفي المنشأة). ورغم أنه كثيراً ما تحدث هذه المناقشات، إلا أن إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطّة التدقيق تبقى مسؤولية المدقق. وعندما يتم مناقشة مسائل ترد ضمن إستراتيجية التدقيق الشاملة أو خطّة التدقيق، تكون العناية مطلوبة حتى لا يتم التقويض من فاعلية التدقيق. فعلى سبيل المثال، يمكن لمناقشة طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق المفصلة مع الإدارة أن تقوض من فاعلية التدقيق بجعل إجراءات التدقيق أكثر قابلية للتنبؤ بها.

إشراك أعضاء فريق العملية الرئيسيين (المرجع: الفقرة ٥)

٤أ. إن إشراك شريك العملية والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق العملية في التخطيط لعملية التدقيق يعتمد على خبرتهم ومعرفتهم المتعمقة ويزيد من فاعلية وكفاءة عملية التخطيط.^٨

الأنشطة الأولية للعملية (المرجع: الفقرة ٦)

٥أ. يساعد أداء الأنشطة الأولية للعملية المحددة في الفقرة ٥ في بداية عملية التدقيق الحالية المدقق في تحديد وتقييم الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تؤثر بشكل سلبي على قدرة المدقق على التخطيط لعملية التدقيق وأدائها.

^٨ يحدد معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ١٠، المتطلبات ويوفر إرشادات حول مناقشة فريق العملية المتعلق بقابلية تعرض المنشأة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية. كما يوفر معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ "مسؤوليات المدقق المتعلقة الإحتيال عند تدقيق البيانات المالية"، الفقرة ١٥، إرشادات حول التركيز أثناء هذا النقاش على قابلية تعرض البيانات المالية للمنشأة لأخطاء جوهرية بسبب الإحتيال.

٦أ. إن أداء الأنشطة الأولية للعملية يساعد المدقق في التخطيط لعملية التدقيق والتي على سبيل المثال:-

- يحتفظ لها المدقق بالإستقلالية والقدرة اللازمتين لأدائها.
- لا توجد أمور تتعلق بنزاهة الإدارة قد تؤثر على رغبة المدقق في الإستمرار بالعملية.
- لا يوجد سوء تفاهم مع العميل فيما يتعلق بشروط العملية.

٧أ. على المدقق النظر في إستمرارية العميل والمتطلبات الأخلاقية الملائمة، بما في ذلك الإستقلالية، خلال عملية التدقيق مع حدوث الظروف والتغيرات في الأحوال. غير أن أداء الإجراءات الأولية فيما يتعلق بإستمرار العميل وتقييم المتطلبات الأخلاقية الملائمة (بما في ذلك الإستقلالية) في بداية عملية التدقيق الحالية يعني أنه يتم إستكمالها قبل أداء الأنشطة الهامة الأخرى لعملية التدقيق الحالية. وبالنسبة لعمليات التدقيق المستمرة، كثيراً ما تتم هذه الإجراءات الأولية بعد وقت قصير من (أو فيما يتعلق ب-) إكمال عملية التدقيق السابقة.

أنشطة التخطيط

استراتيجية التدقيق الشاملة (المرجع: الفقرات ٧-٨)

٨أ. تساعد عملية وضع إستراتيجية تدقيق شاملة المدقق على تحديد المسائل التالية، مع مراعاة إكمال إجراءات المدقق لتقييم المخاطر:-

- الموارد التي سيتم إستخدامها لنواحي تدقيق محددة، مثل إستخدام أعضاء فريق يتمتعون بالخبرة المناسبة في مجالات المخاطرة المرتفعة أو إشراك خبراء في المسائل المعقدة؛
- مقدار الموارد التي سيتم تخصيصها لنواحي تدقيق محددة، مثل عدد أعضاء الفريق المعينين لمراقبة جرد المخزون في مواقع هامة، ومدى مراجعة عمل المدققين الآخرين في حال عمليات تدقيق المجموعات، أو موازنة التدقيق بالساعات التي ستخصص لمجالات المخاطرة المرتفعة؛
- متى سيتم إستخدام هذه الموارد، سواءً في مرحلة تدقيق مرحلية أو في تواريخ قطع رئيسية Cut-Off Dates؛ و
- كيفية إدارة هذه الموارد وتوجيهها والإشراف عليها، مثل الوقت الذي يتوقع فيه عقد إجتماعات الفريق للإطلاع على معلومات أو إستخلاصها، وكيف يتوقع أن تتم مراجعات الشريك ومدير العملية (على سبيل المثال في الموقع أو خارج الموقع)، وفيما إذا كان سيتم إكمال مراجعات رقابة الجودة على العملية.

٩٠. يورد الملحق أمثلة على الإعتبارات في وضع استراتيجية تدقيق شاملة.

١٠٠. ما أن يتم وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة، يصبح من الممكن وضع خطة تدقيق لتتناول مختلف الأمور التي تم تحديدها في إستراتيجية التدقيق الشاملة، آخذين بعين الإعتبار الحاجة إلى تحقيق أهداف التدقيق من خلال الإستخدام الكفؤ لموارد المدقق. إن وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق المفصلة ليستا بالضرورة عمليتين منفصلتين أو متسلسلتين، ولكنهما مرتبطتين بشكل وثيق حيث أن التغييرات في إحدهما قد يترتب عليها تغييرات في الأخرى.

الإعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

١١٠. في عمليات تدقيق المنشآت الصغيرة، يمكن أن يقوم بأداء عملية التدقيق بكاملها فريق تدقيق صغير جداً. والعديد من عمليات تدقيق المنشآت الصغيرة تشمل شريك عملية التدقيق (الذي قد يكون ممارساً وحيداً) يعمل مع عضو واحد في فريق العملية (أو بدون أي أعضاء في فريق العملية). ففي فريق التدقيق الصغير، يكون التنسيق والإتصال بين أعضاء الفريق أسهل. كما أن وضع إستراتيجية تدقيق شاملة لتدقيق منشأة صغيرة ليس بحاجة لأن يكون ممارسة معقدة أو مستهلكة للوقت. وهي تختلف حسب حجم المنشأة وتعقيد التدقيق وحجم فريق العملية. وعلى سبيل المثال، يمكن لمذكرة مختصرة معدة عند إستكمال عملية التدقيق السابقة، وبناءً على مراجعة أوراق العمل وإبراز المواضيع المحددة في عملية التدقيق التي تم إنجازها وتحديثها في الفترة الحالية على أساس المناقشات مع المالك- المدير، أن تكون استراتيجية تدقيق موثقة لعملية التدقيق الحالية إذا غطت المسائل المشار إليها في الفقرة ٨.

خطة التدقيق (المرجع: الفقرة ٩)

١٢٠. تكون خطة التدقيق أكثر تفصيلاً من إستراتيجية التدقيق الشاملة في أنها تشمل طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي سيقوم بأدائها أعضاء فريق العملية. ويحدث التخطيط لإجراءات التدقيق هذه من خلال سياق التدقيق مع تطور خطة التدقيق للعملية. وعلى سبيل المثال، يتم التخطيط لإجراءات المدقق في تقييم المخاطر في بداية عملية التدقيق. يعتمد التخطيط لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية المحددة على نتيجة تلك الإجراءات لتقييم المخاطر. بالإضافة إلى ذلك، فإنه يمكن أن يبدأ المدقق تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية لبعض فئات المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاحات قبل التخطيط لكافة إجراءات التدقيق الإضافية المتبقية.

التغييرات التي تطرأ على قرارات التخطيط خلال سياق التدقيق (المرجع: الفقرة ١٠)

١٣٠. نتيجة لأحداث غير متوقعة أو تغييرات في الظروف أو أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها من نتائج إجراءات التدقيق، فقد يحتاج المدقق إلى أن يعدل إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق، معدلاً بذلك طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية الناجمة المخطط لها، وذلك على أساس الدراسة المعدلة للمخاطر المقيّمة. ويمكن أن يكون هذا هو الحال عندما

تصل معلومات إلى علم المدقق تختلف بشكل جوهري عن المعلومات المتوفرة عندما خطط المدقق لإجراءات التدقيق. وعلى سبيل المثال، يمكن أن تتعارض أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها من خلال أداء إجراءات أساسية مع أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها من إختبارات أنظمة الرقابة.

التوجيه والإشراف والمراجعة (المرجع: الفقرة ١١)

١٤أ. تختلف كل من طبيعة وتوقيت ونطاق التوجيه والإشراف على أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم بناءً على عدة عوامل، منها:-

- حجم وتعقيد المنشأة.
- مكان التدقيق.
- المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية (على سبيل المثال، عادة ما تقتضي الزيادة في المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية لأحد مجالات التدقيق زيادة مقابلة في نطاق وتوقيت التوجيه والإشراف على أعضاء فريق التدقيق ومراجعة أكثر تفصيلاً لأعمالهم).
- قدرات وكفاءة مختلف أعضاء الفريق الذين يقومون بأداء عمل التدقيق.

ويحتوي معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ إرشادات إضافية حول توجيه أعمال التدقيق والإشراف عليها ومراجعتها^٩.

الإعتبرات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

١٥أ. إذا يتم إجراء التدقيق بكامله من قبل شريك العملية، لا يتم إثارة أسئلة حول توجيه والإشراف على أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم. وفي هذه الحالات، يكون شريك عملية التدقيق الذي قام شخصياً بإجراء جميع نواحي العمل على علم بكافة المواضيع الجوهرية. إذا كان تكوين وجهة نظر موضوعية حول ملائمة الأحكام التي تُتخذ أثناء سير عملية التدقيق يمكن أن يخلق مشاكل عملية عندما يؤدي نفس الفرد عملية التدقيق بكاملها. وعندما يشمل الأمر مواضيع معقدة أو غير عادية بشكل خاص، ويتم أداء التدقيق من قبل ممارس وحيد، فقد يكون من المرغوب فيه التشاور مع مدققين آخرين يتمتعون بخبرة مناسبة أو مع هيئة التدقيق المهنية.

التوثيق (المرجع: الفقرة ١٢)

١٦أ. يجب أن يسجل توثيق المدقق لإستراتيجية التدقيق الشاملة القرارات الرئيسية التي تعتبر ضرورية لتخطيط التدقيق بشكل سليم وإبلاغ الأمور الهامة إلى فريق العملية. وعلى سبيل المثال فإنه يمكن للمدقق تلخيص إستراتيجية التدقيق الشاملة على شكل مذكرة تحتوي على القرارات الرئيسية المتعلقة بالنطاق والتوقيت والأداء الشامل لعملية التدقيق.

^٩ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرات (١٥١-١٧١).

١٧أ. يجب أن يسجل توثيق خطة التدقيق بيان طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات التدقيق الإضافية عند مستوى الإثبات إستجابة للمخاطر المقيمة. كما ينبغي أن يسجل التخطيط السليم لإجراءات التدقيق التي يمكن مراجعتها والمصادقة عليها قبل أدائها. ويمكن للمدقق استخدام برامج تدقيق موحدة أو قوائم فحص لإكمال التدقيق، وعلى أن تكون مصممة كما يلزم لتعكس الظروف المحددة للعملية.

١٨أ. إن سجل التغييرات الهامة التي تطرأ على استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق، والتغيرات الناجمة على طبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها ونطاقها المخطط له، إنما يفسر السبب وراء حدوث التغييرات الهامة والإستراتيجية الشاملة وخطة التدقيق التي تم تبنيهما بشكل نهائي للتدقيق. كما يعكس الإستجابة المناسبة للتغييرات الهامة التي تحدث خلال التدقيق.

الإعتبرارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

١٩أ. وكما نوقش في الفقرة ١١أ، فإنه يمكن أن تعمل مذكرة مناسبة ومختصرة كاستراتيجية موثقة لتدقيق منشأة صغيرة. وفيما يخص خطة التدقيق، فإنه يمكن استخدام برامج تدقيق موحدة أو قوائم فحص (انظر الفقرة ١٧أ) مصاغة على أساس افتراض أنشطة رقابة قليلة ذات صلة كما هو من المحتمل أن يكون الوضع في منشأة صغيرة ما، شريطة أن يتم تصميمها بحيث تناسب ظروف العملية، بما في ذلك عمليات تقييم المدقق للمخاطر.

الإعتبرارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية (المرجع: الفقرة ١٣)

٢٠أ. إن غرض وهدف تخطيط التدقيق متماثلان، سواءً أكانت عملية التدقيق أولية أو متكررة. غير أنه بالنسبة لعملية التدقيق الأولية قد يحتاج المدقق إلى أن يوسع الأنشطة المخطط لها لأنه لا يتمتع عادة بالخبرة السابقة في المنشأة التي تأخذ بعين الإعتبار عند تخطيط العمليات المتكررة. وبالنسبة لعمليات التدقيق الأولية، فإنه يجب أن تشمل المسائل الإضافية التي يمكن للمدقق أخذها في الحسبان عند وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق وهي ما يلي:-

- الترتيبات التي سيتم إجراؤها مع المدقق السابق، على سبيل المثال مراجعة أوراق عمل المدقق السابق، ما لم يكن ذلك ممنوعاً بموجب القانون أو الأنظمة.
- أية قضايا رئيسية (بما في ذلك تطبيق المبادئ المحاسبية أو معايير التدقيق وإعداد التقارير) تتم مناقشتها مع الإدارة فيما يتعلق بالإختيار الأولي كمدققين، وإبلاغ هذه المسائل إلى المكلفين بالحوكمة، وكيفية تأثير هذه المسائل على إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق.
- إجراءات التدقيق اللازمة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية (انظر معيار التدقيق الدولي ٥١٠ "عمليات التدقيق الأولية- الأرصدة الإفتتاحية")^{١٠}.

^{١٠} معيار التدقيق الدولي ٥١٠ " عمليات التدقيق الأولية- الأرصدة الإفتتاحية" الفقرات (٩١-٢١).

- الإجراءات الأخرى التي يتطلبها نظام رقابة الجودة لعمليات التدقيق الأولية في الشركة (على سبيل المثال، قد يتطلب نظام رقابة الجودة في الشركة إشراك شريك آخر أو فرد رئيسي لمراجعة إستراتيجية التدقيق الشاملة قبل البدء في إجراءات تدقيق هامة أو مراجعة التقارير قبل إصدارها).

ملحق

(المرجع: الفقرات ٧-٨ وأ-١١)

الإعتبرات في وضع إستراتيجية تدقيق شاملة

يقدم هذا الملحق أمثلة على المسائل التي يمكن للمدقق أخذها بعين الإعتبار عند وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة. وتؤثر العديد من هذه المسائل كذلك على خطة التدقيق المفصلة للمدقق. تغطي الأمثلة المقدمة مجموعة واسعة من المسائل التي تنطبق على العديد من العمليات. وبينما قد يُطلب أداء بعض المسائل المشار إليها أدناه وفقاً لمعايير التدقيق الأخرى، فإنه لا تعتبر جميع المسائل مناسبة لكل عملية تدقيق والقائمة ليست كاملة الضرورة.

خصائص العملية

- إطار إعداد التقارير المالية الذي تم بموجبه إعداد المعلومات المالية التي سيتم تدقيقها، بما في ذلك الحاجة للمطابقة مع إطار آخر لإعداد التقارير المالية.
- متطلبات إعداد التقارير الخاصة بالقطاع مثل التقارير التي يفرضها منظمو القطاع.
- تغطية التدقيق المتوقعة، بما في ذلك عدد ومواقع الأقسام (المكونات) التي سيتم شمولها.
- طبيعة علاقات الرقابة بين شركة أم و(أقسامها) مكوناتها التي تحدد كيف سيتم توحيد المجموعة.
- مدى تدقيق (الأقسام) المكونات من قبل مدققين آخرين.
- طبيعة قطاعات الأعمال التي سيتم تدقيقها، بما في ذلك الحاجة إلى معرفة متخصصة.
- عملة إعداد التقارير التي سيتم إستخدامها، بما في ذلك الحاجة إلى تحويل العملة فيما يخص المعلومات المالية المدققة.
- الحاجة إلى تدقيق قانوني للبيانات المالية القائمة بذاتها بالإضافة إلى التدقيق لأهداف التوحيد.
- توفر عمل المدققين الداخليين ومدى إعتقاد المدقق المحتمل على هذا العمل.
- إستخدام المنشأة للمؤسسات الخدمية وكيف يمكن للمدقق الحصول على أدلة فيما يتعلق بتصميم أو عمل أنظمة الرقابة التي يتم تطبيقها.
- الإستخدام المتوقع لأدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها في عمليات تدقيق سابقة، على سبيل المثال أدلة التدقيق المتعلقة بإجراءات تقييم المخاطر وإختبارات أنظمة الرقابة.
- أثر تقنية المعلومات على إجراءات التدقيق، بما في ذلك توفر البيانات والإستخدام المتوقع لأساليب التدقيق بمساعدة الحاسب الآلي.

- تنسيق التغطية والتوقيت المتوقعين لعمل التدقيق مع أية عمليات مراجعة للمعلومات المالية المرحلية وأثر المعلومات التي يتم الحصول عليها أثناء عمليات المراجعة هذه على التدقيق.
- توفر موظفي وبيانات العميل.

أهداف إعداد التقارير وتوقيت التدقيق وطبيعة الإتصالات

- الجدول الزمني للمنشأة الخاص بإعداد التقارير، مثلاً في الفترات المرحلية والنهائية.
- تنظيم الاجتماعات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة لمناقشة طبيعة ونطاق وتوقيت عمل التدقيق.
- المناقشة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بنوع وتوقيت التقارير التي سيتم صدورها والإتصالات الأخرى الكتابية والشفوية، بما في ذلك تقرير المدقق وكتب الإدارة والإتصال مع المكلفين بالحوكمة.
- المناقشة مع الإدارة فيما يتعلق بالإتصالات المتوقعة بشأن وضع عمل التدقيق خلال سير العملية.
- الإتصال مع مدققي أقسام (مكونات) الشركة فيما يتعلق بالأنواع والتوقيت المتوقع للتقارير التي سيتم صدورها والإتصالات الأخرى فيما يخص تدقيق (الأقسام) المكونات.
- الطبيعة والتوقيت المتوقعين للإتصالات بين أعضاء فريق العملية، بما في ذلك طبيعة وتوقيت إجتماعات الفريق وتوقيت مراجعة العمل المنجز.
- بيان فيما إذا كانت هناك أية إتصالات أخرى متوقعة مع أطراف أخرى، بما في ذلك أية مسؤوليات قانونية أو تعاقدية لإعداد التقارير ناجمة من التدقيق.

العوامل الهامة والأنشطة الأولية للعملية والمعرفة المكتسبة حول عمليات أخرى

- تحديد المستويات المناسبة للأهمية النسبية بما يتفق مع معيار التدقيق الدولي ٣٢٠^{١١}، عندما يكون ذلك ملائماً:-
 - تحديد أهمية العناصر وتبليغ مدققي العناصر بها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٦٠٠^{١٢}.
 - التحديد الأولي للعناصر الرئيسية وأصناف المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الهامة.
- التحديد الأولي للمجالات حيث توجد مخاطرة أعلى للأخطاء الجوهرية.

^{١١} معيار التدقيق الدولي ٣٢٠، " الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق".

^{١٢} معيار التدقيق الدولي ٦٠٠، " الإعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر).

- أثر المخاطرة المقيمة للأخطاء الجوهرية عند المستوى الكلي للبيانات المالية على توجيه والإشراف والمراجعة.
- الأسلوب الذي يؤكد به المدقق لأعضاء فريق العملية على الحاجة إلى الإحتفاظ بعقل متسائل وممارسة التشكك المهني عند جمع وتقييم أدلة التدقيق.
- نتائج عمليات التدقيق السابقة التي تتضمن تقييم فاعلية عمل الرقابة الداخلية، بما في ذلك طبيعة نواحي الضعف المحددة والإجراءات المتخذة لمعالجتها.
- مناقشة المسائل التي قد تؤثر على التدقيق مع موظفي الشركة المسؤولين عن أداء خدمات أخرى للمنشأة.
- أدلة على إلتزام الإدارة بتصميم رقابة داخلية سليمة وتنفيذها والمحافظة عليها، بما في ذلك أدلة على التوثيق المناسب لهذه الرقابة الداخلية.
- كمية المعاملات التي يمكن أن تحدد فيما إذا كان من الأفضل بالنسبة للمدقق الإعتماد على الرقابة الداخلية.
- الأهمية التي تُعطي للرقابة الداخلية في مختلف أقسام المنشأة للتشغيل الناجح للعمل.
- التطورات الهامة في العمل والتي تؤثر على المنشأة، بما في ذلك التغيرات في تقنية المعلومات وأساليب العمل والتغيرات في الإدارة الرئيسية والإمتلاك والدمج ونزع الملكية.
- التطورات الهامة في الصناعة مثل التغيرات في أنظمة الصناعة والمتطلبات الجديدة لإعداد التقارير.
- التغيرات الهامة في إطار إعداد التقارير المالية، مثل التغيرات في معايير المحاسبة.
- التطورات الهامة الأخرى ذات العلاقة، مثل التغيرات في البيئة القانونية التي تؤثر على المنشأة.

طبيعة الموارد وتوقيتها ونطاقها

- يجب إختيار فريق العملية (بما في ذلك، حيث يكون ضرورياً، مراجعي رقابة الجودة على العملية) وإسناد عمل التدقيق لأعضاء الفريق، بما في ذلك تعيين أعضاء فريق يتمتعون بالخبرة المناسبة في النواحي التي قد يوجد فيها مخاطر أعلى للأخطاء الجوهرية.
- وضع موازنة العملية، بما في ذلك دراسة مقدار الوقت المناسب الذي ينبغي تخصيصه للنواحي التي قد توجد فيها مخاطر أعلى للأخطاء الجوهرية.

معيار التدقيق الدولي ٣١٥
تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري
من خلال فهم المنشأة وبيئتها

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية
للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٢	تاريخ النفاذ.....
٣	الهدف.....
٤	التعريفات.....
	المتطلبات
١٠-٥	إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة.....
٢٤-١١	فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية.....
٣٠-٢٤	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.....
٣٢	التوثيق.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
١٦أ-١١	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة.....
١٠٤أ-١٧أ	فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية.....
١٣٠أ-١٠٥أ	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.....
١٣٤أ-١٣١أ	التوثيق.....
	الملحق ١: عناصر الرقابة الداخلية
	الملحق ٢: الظروف والأحداث التي قد تدل على مخاطر أخطاء جوهرية

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي رقم ٣١٥ " تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها " في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتعامل معيار التدقيق الدولي هذا مع مسؤولية المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية.

تاريخ النفاذ

٢. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩.

الهدف

٣. إن هدف المدقق هو تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية الأمر الذي يؤدي إلى توفير أساس تصميم وتطبيق الإستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.

التعريفات

٤. لأهداف معايير التدقيق الدولية، تحمل المصطلحات التالية المعاني الموضحة أدناه:-
- (أ) التأكيدات (Assertions)- بيانات تمثل من قبل الإدارة (صريحة أو غير ذلك) تشمل البيانات المالية التي يستخدمها المدققون لدراسة الأخطاء المحتملة التي قد تحدث.
- (ب) مخاطرة العمل (Business risk)- مخاطر ناتجة عن أوضاع أو أحداث أو ظروف أو أفعال أو عدم القيام بأفعال قد تؤثر بشكل سلبي على قدرة منشأة ما على تحقيق أهدافها أو تنفيذ استراتيجياتها أو وضع أهداف واستراتيجيات غير مناسبة.
- (ج) الرقابة الداخلية (Internal control)- العملية التي يقوم الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها وتطبيقها والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف منشأة ما فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية وفعالية وكفاءة العمليات والإمتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المطبقة. وتشير كلمة "عنصر الرقابة" إلى أي وجه لعنصر واحد أو أكثر من عناصر الرقابة الداخلية.
- (د) إجراءات تقييم المخاطر (Risk assessment procedures)- إجراءات التدقيق التي تم أدائها للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية وتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أم الخطأ عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات.
- (هـ) المخاطر الهامة (Significant risk)- مخاطرة محددة ومقيمة ذات أخطاء جوهرية تتطلب حسب حكم المدقق إعتبرات تدقيق خاصة.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة

٥. يجب على المدقق أداء إجراءات تقييم المخاطر لتوفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات. ومع ذلك، لا توفر إجراءات تقييم المخاطر بحد ذاتها أدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم رأي المدقق. (المرجع: الفقرة أ١- أ٥).

٦. يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يلي:-

(أ) إستفسارات من الإدارة وآخرين داخل المنشأة من المحتمل أن تكون لديهم معلومات حسب حكم المدقق تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال أو الخطأ. (المرجع: الفقرة أ٦)

(ب) الإجراءات التحليلية. (المرجع: الفقرة أ٧- أ١٠)

(ج) الملاحظة والتفتيش. (المرجع: الفقرة أ١١)

٧. يجب على المدقق الأخذ بعين الإعتبار فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها من قبول المدقق للعميل أو عملية الاستمرار ذات علاقة بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية.

٨. إذا أدى شريك العملية عمليات أخرى للمنشأة، يجب على شريك العملية إعتبار ما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها ذات علاقة بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية أم لا.

٩. إذا ينوي المدقق إستخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من خبرة المدقق السابقة مع المنشأة والتي تتعلق بإجراءات التدقيق التي تم أدائها في تدقيقات سابقة، فإنه يجب أن يحدد المدقق ما إذا كانت قد حصلت تغييرات منذ التدقيق السابق قد تؤثر على كون هذه المعلومات مناسبة للتدقيق الجاري. (١٢١- ١٣١).

١٠. يجب على شريك العملية والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق العملية مناقشة حساسية البيانات المالية للمنشأة للأخطاء الجوهرية وتطبيق إطار تقديم التقارير المالية المنطبق على حقائق وظروف المنشأة. ويجب على شريك العملية تحديد أي مسائل سيتم تبادلها مع أعضاء فريق العملية التي لم تتناولها المناقشة. (المرجع: الفقرة أ٤١- أ٦١).

فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية

المنشأة وبيئتها

١١. يجب أن يحصل المدقق على فهم لما يلي:-

(أ) عوامل القطاع ذات العلاقة والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الخارجية بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق. (المرجع: الفقرة أ١٧١- أ٢٢١)

(ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك:-

- (١) عملياتها؛
- (٢) ملكيتها والهيكل الإداري فيها؛
- (٣) أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة وتخطط لإجرائها، بما في ذلك الإستثمارات في المنشآت ذات الأهداف الخاصة؛ و
- (٤) طريقة هيكله المنشأة وكيفية تمويلها؛

ويؤدي ذلك إلى تمكين المدقق من فهم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي ستكون متوقعة في البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ٢٣٤-٢٧١)

(ج) إختيار المنشأة وتطبيقها للسياسات المحاسبية، بما في ذلك أسباب التغيير. ويجب أن يقيم المدقق فيما إذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة لعملها وتتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة في القطاع المناسب. (المرجع: الفقرة ٢٨١)

(د) أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر العمل المتعلقة بذلك والتي من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ٢٩١-٣٥١)

(هـ) قياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة. (المرجع: الفقرة ٣٦١-٤١١)

الرقابة الداخلية للمنشأة

١٢. يجب أن يحصل المدقق على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق. وعلى الرغم من أن معظم عناصر الرقابة المتعلقة بالتدقيق تكون على الأرجح مرتبطة بإعداد التقارير المالية، فليست جميع عناصر الرقابة المرتبطة بإعداد التقارير المالية ذات علاقة بالتدقيق. ويعود الأمر إلى الحكم المهني للمدقق لتحديد فيما إذا كان عنصر الرقابة، فردياً أو بالإشتراك مع عناصر أخرى، ذو علاقة بالتدقيق. (المرجع: الفقرة ٤٢١ - ٦٥١).

طبيعة ومدى فهم عناصر الرقابة ذات العلاقة

١٣. عند الحصول على فهم لعناصر الرقابة المتعلقة بالتدقيق، يجب أن يقيم المدقق تصميم عناصر الرقابة هذه ويحدد فيما إذا قد تم تنفيذها، من خلال أداء الإجراءات بالإضافة إلى الإستفسار من موظفي المنشأة. (المرجع: الفقرة ٦١١-٦٤١).

عناصر الرقابة الداخلية

بيئة الرقابة

١٤. يجب أن يحصل المدقق على فهم لبيئة الرقابة. وكجزء من الحصول على هذا الفهم، يجب أن يقيم المدقق فيما إذا:-

(أ) قامت الإدارة، (مع النظرة العميقة لأولئك المكلفين بالحوكمة)، بإحداث والمحافظة على ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي؛ و

(ب) كانت جميع عوامل القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر قاعدة مناسبة للعناصر الأخرى للرقابة الداخلية، ولا تؤثر عليها نواحي الضعف في بيئة الرقابة. (المرجع: الفقرة ٦٩أ-٧٨أ).

عملية تقييم مخاطر المنشأة

١٥. يجب أن يحصل المدقق على فهم فيما إذا كانت المنشأة تملك عملية لما يلي:-

(أ) تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية؛

(ب) تقدير أهمية المخاطر؛

(ج) تقييم احتمال حدوثها؛ و

(د) إتخاذ القرارات لمعالجة هذه المخاطر. (المرجع: الفقرة ٧٩أ).

١٦. إذا نفذت المنشأة مثل هذه العملية (المشار إليها هنا فيما بعد "عملية تقييم مخاطر المنشأة")، يجب أن يحصل المدقق على فهم لها والنتائج المتعلقة بها. و يحدد المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية التي عجزت الإدارة عن تحديدها، فيجب أن يقيم المدقق فيما إذا كانت هناك مخاطر ذاتية من النوع الذي كان يجب تحديده من خلال عملية تقييم مخاطر المنشأة. وفي حال وجود مثل هذه المخاطرة، فإنه يجب أن يحصل المدقق على فهم أسباب فشل تلك العملية في تحديد المخاطرة ويقيم فيما إذا كانت العملية مناسبة لظروفها أم إذا تم تحديدها إذا كانت هناك نواحي ضعف هامة في الرقابة الداخلية في عملية تقييم المنشأة للمخاطر.

١٧. إذا لم تنفذ المنشأة مثل هذه العملية أو كان لديها عملية خاصة، فإنه يجب أن يناقش المدقق مع الإدارة فيما إذا قد تم تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية وكيف قد تم تناولها. كما يجب أن يقيم المدقق فيما إذا كان غياب عملية تقييم مخاطر موثقة أمراً مناسباً أو محدد في الظروف أو يمثل نواحي ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية للمنشأة. (المرجع: الفقرة ٧٦أ)

نظام المعلومات بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة الخاصة بإعداد التقارير المالية والإبلاغ

١٨. يجب على المدقق الحصول على فهم لنظام المعلومات، بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة والخاصة بإعداد التقارير المالية، كما يجب فهم النواحي التالية:-

(أ) فئات المعاملات في عمليات المنشأة الهامة بالنسبة للبيانات المالية؛

(ب) الإجراءات ضمن كل من تقنية المعلومات والأنظمة اليدوية التي يتم من خلالها مباشرة هذه المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها حسب الضرورة ونقلها إلى دفتر الأستاذ العام والإبلاغ عنها في البيانات المالية؛

- (ج) سجلات المحاسبة ذات العلاقة والمعلومات المدعمة والحسابات المعينة في البيانات المالية المستخدمة في مباشرة وتسجيل ومعالجة والإبلاغ عن المعاملات؛ ويتضمن هذا تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى دفتر الأستاذ العام. وقد تكون هذه السجلات إما يدوية أو إلكترونية؛
- (د) كيف يلتقط نظام المعلومات الأحداث والأوضاع باستثناء المعاملات الهامة بالنسبة للبيانات المالية؛
- (هـ) عملية إعداد التقارير المالية المستخدمة لإعداد البيانات المالية للمنشأة بما في ذلك التقديرات المحاسبية الهامة والإفصاحات؛ و
- (و) عناصر الرقابة التي تحيط بالقيود اليومية بما في ذلك القيود الغير عادية لتسجيل المعاملات غير المتكررة وغير العادية والتسويات. (المرجع: الفقرة ٨١١-٨٥١)

١٩. يجب أن يحصل المدقق على فهم لكيفية تبليغ المنشأة أدوار ومسؤوليات إعداد التقارير المالية والأمور الهامة المتعلقة بإعداد التقارير المالية، بما في ذلك:- (المرجع: الفقرة ٨٦١-٨٧١)
- (أ) الإتصالات بين الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة؛ و
- (ب) الإتصالات الخارجية مثل الإتصالات مع السلطات التنظيمية..

أنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق

٢٠. يجب أن يحصل المدقق على فهم لأنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق التي يعتبر المدقق من أجلها أنه من الضروري الحصول على فهم من أجل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات ومن أجل تصميم المزيد من إجراءات التدقيق التي تستجيب للمخاطر المقيمة. وعملية التدقيق لا تتطلب فهم جميع أنشطة الرقابة الخاصة بكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية أو لكل إثبات خاص بها. (المرجع: الفقرة ٨٨١-٩٤١).

٢١. عند فهم أنشطة الرقابة في المنشأة، يجب أن يفهم المدقق كيفية استجابات المنشأة للمخاطر الناجمة من تقنية المعلومات. (المرجع: الفقرة ٩٥١-٩٧١)

متابعة عناصر الرقابة

٢٢. يجب أن يحصل المدقق على فهم للأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة بأنشطة الرقابة الخاصة بعملية التدقيق، وكيف تباشر المنشأة الإجراءات العلاجية لعناصر رقابتها. (المرجع: الفقرة ٩٨١-١٠٠١).

٢٣. إذا كان لدى المنشأة وظيفة تدقيق داخلي^١، ينبغي على المدقق فهم ما يلي لتحديد ما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي متعلقة بعملية التدقيق:

(أ) طبيعة مسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي وكيف تتناسب ووظيفة التدقيق الداخلي مع الهيكل التنظيمي للمنشأة؛ و

(ب) الأنشطة المنجزة، أو التي سيتم إنجازها، من قبل وظيفة التدقيق الداخلي. (المرجع: الفقرة ١٠١-١٠٣)

٢٤. يجب أن يحصل المدقق على فهم لمصادر المعلومات المتعلقة بأنشطة المتابعة للمنشأة والأساس الذي بموجبه تعتبر المنشأة المعلومات أنها موثوقة بشكل كافٍ لهذا الهدف. (المرجع: الفقرة ١٠٤).

تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

٢٥. يجب أن يحدد ويقيم المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية فيما يلي:-

(أ) عند مستوى البيانات المالية؛ (المرجع: الفقرة ١٠٥-١٠٨).

(ب) عند مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات؛ (المرجع: الفقرة ١٠٩-١١٣).

وذلك لتوفير أساس لتصميم وأداء المزيد من إجراءات التدقيق.

٢٦. لهذا الهدف، يجب أن يقوم المدقق بما يلي:-

(أ) تحديد المخاطر من خلال عملية الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك عناصر الرقابة الخاصة بتلك التي تتعلق بالمخاطر ومن خلال إعتبار فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية؛ (المرجع: الفقرة ١١٤-١١٥)

(ب) تقييم المخاطر المحددة وفما إذا كانت تتعلق بشكل أكثر انتشاراً بالبيانات المالية ككل، ومن المحتمل أن تؤثر على كثير من الإثباتات؛

(ج) ربط المخاطر المحددة مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى الإثبات، آخذاً بعين الإعتبار عناصر الرقابة ذات العلاقة التي ينوي المدقق إختبارها؛ و (المرجع: الفقرة ١١٦-١١٨)

(د) إعتبار إحتمالية الأخطاء بما في ذلك إمكانية حدوث أخطاء متعددة وفيما إذا كان الخطأ المحتمل من الحجم الذي قد ينتج عنه خطأ جوهري.

^١ يعرف المصطلح "وظيفة التدقيق الداخلي" في الفقرة ٧(أ) من معيار التدقيق الدولي ٦١٠ "إستخدام عمل المدققين الداخليين" بأنه "نشاط تقييم يقدم للمنشأة كخدمة، وتتضمن وظائفه من بين أمور أخرى: فحص وتقييم ومراقبة كفاية وفعالية الرقابة الداخلية".

المخاطر التي تتطلب إعتبارات تدقيق خاص

٢٧. كجزء من تقييم المخاطر كما هي مبينة في الفقرة ٢٤، أو أن على المدقق أن يحدد أي من المخاطر التي تم تحديدها هي حسب حكم المدقق مخاطر هامة. وعند ممارسة هذا الحكم يستثني المدقق أثر عناصر الرقابة التي تم تحديدها والمتعلقة بالمخاطرة.

٢٨. وعند ممارسة الحكم حول أي المخاطر تعتبر مخاطر هامة، على المدقق إعتبار ما يلي على الأقل:-

- (أ) فيما إذا كانت المخاطرة مخاطرة إحتيالي؛
- (ب) فيما إذا كانت المخاطرة تتعلق بتطورات إقتصادية أو محاسبية هامة تمت مؤخراً أو تطورات أخرى، ولذلك تتطلب إهتماماً خاصاً؛
- (ج) مدى تعقيد المعاملات؛
- (د) فيما إذا كانت المخاطرة تشمل معاملات هامة مع الأطراف ذات العلاقة؛
- (هـ) درجة الحكم الذاتي في قياس المعلومات المالية المتعلقة بالمخاطرة، خاصة تلك المتعلقة بنطاق واسع من عدم اليقين في القياس؛ و
- (و) فيما إذا كانت المخاطرة تشمل معاملات هامة هي خارج سير العمل العادي للمنشأة، أو التي تبدو خلافاً لذلك غير عادية. (المرجع: الفقرة ١١٩أ-١٢٣أ)

٢٩. عندما يقرر المدقق وجود مخاطرة هامة، عليه أن يحصل على فهم لعناصر رقابة المنشأة بما في ذلك أنشطة الرقابة المتعلقة بتلك المخاطرة. (المرجع: الفقرة ١٢٤أ-١٢٦أ)

المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساسية لوحدها أدلة تدقيق مناسبة وكافية

٣٠. فيما يتعلق ببعض المخاطر، قد يحكم المدقق بأنه من غير الممكن أو العملي الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية من الإجراءات الأساسية فقط. وقد تتعلق مثل هذه المخاطر بتسجيل غير دقيق أو غير مكتمل لفئات المعاملات الروتينية والهامة أو أرصدة الحسابات حيث تسمح خصائصها عادة بمعالجة آلية إلى حد كبير مع تدخل يدوي ضئيل أو بدون تدخل. وفي مثل هذه الحالات، تكون عناصر الرقابة في المنشأة على مثل هذه المخاطر ذات علاقة بالتدقيق ويجب أن يحصل المدقق على فهم لها. (المرجع: الفقرة ١٢٧أ-١٢٩أ)

مراجعة تقييم المخاطر

٣١. قد يتغير تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهريّة عند مستوى الإثبات خلال سير التدقيق عندما يتم الحصول على أدلة تدقيق إضافية. وفي الأحوال التي يحصل فيها المدقق على أدلة تدقيق من أداء إجراءات تدقيق إضافية، أو إذا تم الحصول على معلومات جديدة، تميل أي منهما لأن

تتعارض مع أدلة التدقيق التي بنى المدقق في الأصل التقييم عليها فإن على المدقق إعادة النظر في التقييم وتعديل إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها تبعاً لذلك. (المرجع: الفقرة ١٣٠أ)

التوثيق

٣٢. على المدقق أن يتضمن ضمن وثائق التدقيق ما يلي^٢:-

- (أ) المناقشة بين فريق العملية حيث تقتضي الفقرة ١٠ والقرارات الهامة التي تم التوصل إليها؛
- (ب) العناصر الأساسية للفهم التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بكل ناحية للمنشأة وبيئتها التي تم تحديدها في الفقرة ١١، بما في ذلك كل واحد من العناصر المكونة للرقابة الداخلية التي تم تحديدها في الفقرة ١٤-٢٤؛ ومصادر المعلومات التي تم الحصول على الفهم منها وإجراءات تقييم المخاطر التي تم أدائها؛
- (ج) مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات، حسبما تتطلب الفقرة ٢٥؛ و
- (د) المخاطر المحددة وعناصر الرقابة ذات العلاقة التي حصل المدقق على فهم حولها نتيجة للمتطلبات في الفقرات ٢٧-٣٠. (المرجع: الفقرة ١٣١أ-١٣٤أ)

* * *

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة

١١. إن الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية (المشار إليها فيما بعد "فهم المنشأة")، هو عملية مستمرة وديناميكية لجمع وتحديث وتحليل المعلومات خلال عملية التدقيق. ويحدد هذا المفهوم إطاراً مرجعياً يخطط المدقق ضمنه لعملية التدقيق ويمارس الحكم المهني أثناء عملية التدقيق، فعلى سبيل المثال:-

- عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية؛
- تحديد الأهمية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٢٠؛^٢
- إعتبار مدى مناسبة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وكفاية إفصاحات البيانات المالية؛
- تحديد النواحي حيث أنه قد يكون من الضروري إعتبار تدقيق خاص مناسباً، فعلى

^٢ معيار التدقيق الدولي ٢٣٠، "وثائق التدقيق" الفقرات ٨-١١، و٦١.

^٣ معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق".

سبيل المثال معاملات الأطراف ذات العلاقة ومدى كون إستخدام الإدارة لفرضية المنشأة المستمرة أو إعتبار هدف المنشأة من المعاملات؛

- تطوير التوقعات لإستخدامها عند أداء إجراءات تحليلية؛
- الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة، بما في ذلك تصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية؛ و
- تقييم كفاية ومناسبة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، مثل كون الإفتراضات وإقرارات الإدارة الشفوية والخطية مناسبة.

٢أ. يستخدم المدقق المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة كأدلة تدقيق لدعم تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. وبالإضافة إلى ذلك، قد يحصل المدقق على أدلة تدقيق فيما يتعلق بفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات والإثباتات المتعلقة بذلك، وفيما يتعلق بفاعلية عمل أساليب الرقابة، حتى بالرغم من أن إجراءات التدقيق هذه لم تكن مخططة بشكل محدد كإجراءات أساسية أو إختبارات لأساليب الرقابة. فإنه يمكن للمدقق كذلك اختيار أداء الإجراءات الأساسية أو إختبارات لأساليب الرقابة بالتزامن مع إجراءات تقييم المخاطر لأن إجراء ذلك يتسم بالكفاءة.

٣أ. يستخدم المدقق الحكم المهني لتحديد مدى الفهم المطلوب. وإن الإعتبار الرئيسي للمدقق فيما إذا كان الفهم الذي تم الحصول عليه كافٍ لتحقيق الأهداف الموضحة في معيار التدقيق هذا. وإن عمق الفهم الكلي المطلوب من المدقق هو أقل مما لدى الإدارة في إدارة المنشأة.

٤أ. تتضمن المخاطر المقيمة كلا المخاطر الناجمة من الإحتيال وتلك الناجمة من الخطأ وكلاهما يتناولهما معيار التدقيق هذا. ومع ذلك، تظهر أهمية الإحتيال في أن معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ ويشتمل على مزيد من المتطلبات والإرشادات فيما يتعلق بإجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة من أجل الحصول على معلومات تستخدم في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال^٤.

٥أ. على الرغم من أنه لا يطلب من المدقق أداء كافة إجراءات تقييم المخاطر المبينة أعلاه في الفقرة ٦ أثناء الحصول على الفهم المطلوب للمنشأة (راجع الفقرات ١١-٢٤)، إلا أنه يطلب من المدقق أداء جميع إجراءات تقييم المخاطر لكل ناحية من الفهم. وقد يقوم المدقق بأداء إجراءات أخرى حيث قد تساعد المعلومات التي يتم الحصول عليها في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية. وفيما يلي بعض هذه الإجراءات:-

- مراجعة المعلومات التي تم الحصول عليها من مصادر خارجية مثل المجالات التجارية والإقتصادية أو تقارير من قبل المحللين أو البنوك أو وكالات التقييم أو المنشورات التنظيمية أو المالية.

^٤ معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية"، الفقرات ١٢-٢٤.

- إجراء إستفسارات من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو من خبراء التقييم الذين استخدمتهم المنشأة.

الإستفسارات من الإدارة والآخرين ضمن المنشأة (المرجع: الفقرة ٦(أ))

٦أ. يحصل المدقق على كثير من المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال الإستفسارات من الإدارة وأولئك المسؤولين عن إعداد التقارير المالية. ومع ذلك فإنه قد يحصل المدقق على معلومات أو منظور مختلف في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال الإستفسارات من الآخرين ضمن المنشأة والموظفين الآخرين الذين لهم مستويات مختلفة من الصلاحية. فعلى سبيل المثال:-

- الإستفسارات الموجهة إلى أولئك المكلفين بالحوكمة قد تساعد المدقق في فهم البيئة التي يتم فيها إعداد البيانات المالية.
- الإستفسارات الموجهة إلى موظفي التدقيق الداخلي قد توفر معلومات حول إجراءات التدقيق الداخلي التي تم أدائها خلال السنة فيما يتعلق بتصميم وفاعلية الرقابة الداخلية في المنشأة وفيما إذا كانت الإدارة قد استجابت بشكل مرضٍ لأية نتائج تم التوصل إليها من هذه الأنشطة.
- الإستفسارات من الموظفين المشاركين في مباشرة أو معالجة أو تسجيل معاملات معقدة أو غير عادية قد تساعد المدقق في تقييم مدى مناسبة اختيار وتطبيق سياسات محاسبية معينة.
- الإستفسارات الموجهة للمستشار القانوني الداخلي قد توفر معلومات حول أمور مثل المقاضاة والإمتثال للقوانين والأنظمة والمعرفة بالإحتيال أو الإشتباه بالإحتيال الذي يؤثر على المنشأة والضمانات والإلتزامات بعد البيع والترتيبات (مثل المشاريع المشتركة) مع شركاء العمل ومعنى شروط العقد.
- الإستفسارات الموجهة إلى موظفي التسويق أو المبيعات قد توفر معلومات حول التغيرات في استراتيجيات التسويق للمنشأة أو اتجاهات البيع أو الترتيبات التعاقدية مع عملائها.

الإجراءات التحليلية (المرجع: الفقرة ٦(ب))

٧أ. قد تحدد الإجراءات التحليلية التي تم تأديتها كإجراءات لتقييم المخاطر جوانب المنشأة التي لم يكن المدقق على علم بها وقد تساعد في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية لوضع أساس لتصميم وتطبيق الردود على المخاطر المقيمة. وقد تتضمن الإجراءات التحليلية التي تم تأديتها كإجراءات لتقييم المخاطر معلومات مالية وغير مالية، ومنها على سبيل المثال، العلاقة بين المبيعات والمساحة المخصصة للبيع أو حجم السلع المباعة.

٨أ. قد تساعد الإجراءات التحليلية في تحديد وجود معاملات أو أحداث غير عادية، ومبالغ ونسب واتجاهات قد تشير إلى أمور لها دلالات بالنسبة للتدقيق. وقد تساعد العلاقات غير العادية أو

غير المتوقعة التي قام المدقق بتحديدتها في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وخاصة مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال.

٩٩. ومع ذلك فإنه عندما تستخدم الإجراءات التحليلية بيانات مجمعة عند مستوى عالٍ (وهذا هو الوضع مع الإجراءات التحليلية التي تم أداؤها كإجراء تقييم للمخاطر) فإن نتائج الإجراءات التحليلية توفر فقط دلالة مبدئية واسعة حول ما إذا كان هناك خطأ جوهري، وتبعاً لذلك، فإن إعتبار المعلومات الأخرى التي جمعت لتحديد مخاطر الأخطار الجوهرية إلى جانب نتائج مثل هذه الإجراءات التحليلية قد تساعد المدقق في فهم وتقييم نتائج الإجراءات التحليلية.

الإعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

١٠٠. قد لا تملك بعض المنشآت الصغيرة معلومات مالية مرحلية أو شهرية التي يمكن إستخدامها لأهداف الإجراءات التحليلية. وفي هذه الظروف، على الرغم من قدرة المدقق على أداء إجراءات تحليلية محدودة لأهداف التخطيط لعملية التدقيق أو الحصول على بعض المعلومات عن طريق الإستفسار، قد يحتاج المدقق للتخطيط لأداء الإجراءات التحليلية لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند توافر مسودة مسبقة عن البيانات المادية الخاصة بالمنشأة.

الملاحظة والتفتيش (المرجع: الفقرة ٦ (ج))

١١١. قد تدعم الملاحظة والتفتيش الإستفسارات من الإدارة والآخرين، كما قد توفر معلومات حول المنشأة وبيئتها. وتتضمن الأمثلة على مثل هذه الإجراءات ما يلي:-

- عمليات المنشأة.
- المستندات (مثل خطط وإستراتيجيات المنشأة) والسجلات وأدلة الرقابة الداخلية.
- التقارير التي تعدها الإدارة (مثل تقارير الإدارة الفصلية والبيانات المالية المرحلية) وأولئك المكلفين بالحوكمة (مثل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة).
- مقر المنشأة ومرافق المصنع.

المعلومات التي تم الحصول عليها في فترات سابقة (المرجع: الفقرة ٩)

١٢٢. قد تزود الخبرة السابقة للمدقق مع المنشأة وإجراءات التدقيق التي تم أداؤها في تدقيقات سابقة بمعلومات حول الأمور التالية:-

- الأخطاء السابقة وفيما إذا كانت قد صُححت في الوقت المناسب أم لا.
- طبيعة المنشأة وبيئتها والرقابة الداخلية فيها (بما في ذلك نواحي القصور في الرقابة الداخلية).

- التغييرات الهامة التي مرت بها المنشأة أو عملياتها منذ الفترة المالية الأخيرة والتي قد تساعد المدقق في الحصول على فهم كافٍ للمنشأة وتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

١٣أ. يطلب من المدقق تحديد فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها في فترات سابقة ما زالت ذات علاقة حيث ينوي المدقق استخدام تلك المعلومات لأهداف التدقيق الجاري. ويعود هذا إلى أن التغييرات في بيئة الرقابة مثلاً قد تؤثر على مدى علاقة المعلومات التي تم الحصول عليها في السنة السابقة. ولتحديد فيما إذا كانت التغييرات التي حدثت قد تؤثر على مدى علاقة مثل هذه المعلومات، وقد يجري المدقق إستفسارات ويؤدي إجراءات تدقيق مناسبة أخرى مثل مراجعات للنظم ذات العلاقة.

مناقشة بين فريق العملية (المرجع: الفقرة ١٠)

- ١٤أ. إن المناقشة بين فريق العملية لحساسية البيانات المالية للمنشأة للأخطاء الجوهرية:-
 - توفر المناقشة فرصة لأعضاء فريق العملية الأكثر خبرة، بما في ذلك شريك العملية، للمشاركة في إدراكهم بناءً على معرفتهم بالمنشأة.
 - تسمح لأعضاء فريق العمل بتبادل المعلومات حول مخاطر العمل التي تخضع لها المنشأة، وكيف وأين يمكن أن تكون البيانات المالية حساسة للأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال أو الخطأ.
 - تساعد في اكتساب أعضاء فريق العملية فهماً أفضل لإمكانية حدوث أخطاء جوهرية في البيانات المالية في النواحي المعينة الموكلة إليهم، وفهم كيف يمكن أن تؤثر نتائج إجراءات التدقيق التي يؤديونها على النواحي الأخرى لعملية التدقيق، بما في ذلك القرارات الخاصة بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.
 - توفر الأساس الذي بموجبه يتبادل ويتشارك أعضاء فريق العملية معلومات جديدة تم الحصول عليها أثناء عملية التدقيق والتي يمكن أن تؤثر على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية أو إجراءات التدقيق التي تم أدائها لتتناول هذه المخاطر.

يوفر معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ المزيد من المتطلبات والإرشادات فيما يتعلق بالمناقشة بين أعضاء فريق العملية حول مخاطر الإحتيال^٥.

- ١٥أ. ليس من الضروري أو العملي دائماً أن تشمل المناقشة جميع الأعضاء في مناقشة واحدة (كعملية تدقيق تتم في مواقع متعددة مثلاً)، وليس من الضروري أن يكون جميع أعضاء فريق العملية على دراية بجميع القرارات التي تم التوصل إليها في المناقشة. وقد يناقش شريك

^٥ معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ١٥.

العملية أموراً مع الأعضاء الرئيسيين في فريق العملية بما في ذلك الخبراء من ذوي الكفاءات الخاصة والمعرفة وأولئك المسؤولين عن تدقيقات العناصر إذا اعتبر ذلك مناسباً بينما يسند المناقشة إلى الآخرين، آخذاً بعين الاعتبار مدى الإتصال الذي يعتبر ضرورياً مع فريق العملية. وقد تكون خطة للإتصالات موافق عليها من قبل شريك العملية مفيدة.

إعتبرات خاصة بالمنشآت الأصغر

١٦٦. تنفذ العديد من عمليات التدقيق الصغيرة بشكل كامل من قبل شريك العملية (الذي قد يكون ممارساً فرداً). وفي مثل هذه الحالات، فإن شريك العملية، بما أنه قام بتخطيط التدقيق شخصياً، هو المسؤول عن إعتبار حساسية البيانات المالية للمنشأة للأخطاء الجوهريّة الناجمة عن الإحتيال أو الخطأ.

فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية

المنشأة وبيئتها

القطاع والعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى (المرجع: الفقرة ١١ (أ))

عوامل القطاع

١٧٦. تشمل عوامل القطاع ذات العلاقة ظروف القطاع مثل البيئة التنافسية والعلاقات بين المزود والعميل والتطورات التقنية. ومن الأمثلة على الأمور التي قد يأخذها المدقق بعين الإعتبار:-

- السوق والمنافسة، بما في ذلك الطلب والقدرة وتنافس الأسعار.
- الأنشطة الدورية أو الفصلية.
- تقنية المنتجات الخاصة بمنتجات المنشأة.
- تزويد الطاقة والتكلفة.

١٨٦. إن القطاع الذي تعمل فيه المنشأة قد يتسبب في مخاطرة محددة للأخطاء الجوهريّة الناجمة عن طبيعة العمل أو درجة التنظيم، فعلى سبيل المثال، قد تشمل العقود طويلة الأجل تقديرات هامة للإيرادات والتكاليف التي تؤدي إلى مخاطر أخطاء جوهريّة. وفي مثل هذه الحالات، فإنه من المهم أن يشمل فريق العملية أعضاء لديهم معرفة وخبرة كافية ومناسبة^٦.

^٦ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ " رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية التاريخية" الفقرة ١٤.

العوامل التنظيمية

١٩أ. تتضمن العوامل التنظيمية ذات العلاقة البيئة التنظيمية. وتشمل البيئة التنظيمية، من بين الأمور الأخرى إطار إعداد التقارير المالية المطبق والبيئة القانونية والسياسية. ومن الأمثلة على الأمور التي قد يأخذها المدقق بعين الاعتبار ما يلي:-

- المبادئ المحاسبية وممارسات القطاع المحددة.
- الإطار التنظيمي لقطاع منظم.
- التشريع والأنظمة التي تؤثر بشكل كبير على عمليات المنشأة بما في ذلك أنشطة الإشراف المباشرة.
- الضرائب (للشركات وجهات أخرى).
- السياسات الحكومية التي تؤثر حالياً على أداء عمل المنشأة مثل النقدية، بما في ذلك عناصر الرقابة على الصرف الأجنبي والمالية والحوافز المالية (وعلى سبيل المثال برامج المساعدة الحكومية) والتعرفة والقيود التجارية.
- المتطلبات البيئية التي تؤثر على القطاع وأعمال المنشأة.

٢٠أ. يتضمن معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية^٧ بعض المتطلبات المعينة المتعلقة بالإطار القانوني والتنظيمي المطبق على المنشأة والقطاع^٧ أو القطاع الذي تعمل به المنشأة

إعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٢١أ. عند إجراء عمليات تدقيق لمنشآت القطاع العام، إلى جانب قانون، تشريع أو أية صلاحية أخرى، فإنه قد يكون هناك تعليمات وزارية ومتطلبات سياسة الحكومة وقرارات الهيئة التشريعية التي قد تؤثر على عمليات المنشأة. وتعتبر مثل هذه العناصر أمراً هاماً عند الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها.

العوامل الخارجية الأخرى

٢٢أ. تتضمن العوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر حالياً على أعمال المنشأة والتي قد يأخذها المدقق بعين الاعتبار الظروف الاقتصادية العامة وأسعار الفائدة وتوفر التمويل والتضخم وإعادة تقييم العملة.

طبيعة المنشأة (المرجع: الفقرة ١١(ب))

٢٣أ. يمكن للمدقق فهم طبيعة المنشأة وفهم بعض الأمور مثل:-

- فيما إذا كان للمنشأة هيكل معقد مع شركات تابعة لها أو مكونات أخرى في مواقع متعددة مثلاً. وتشمل الهياكل المعقدة عادة مسائل قد تؤدي إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية.

^٧ معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ "مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية" الفقرة ١٤.

ويمكن أن تتضمن مثل هذه المسائل الشهرة أو المشاريع المشتركة أو الاستثمارات أو منشآت ذات هدف خاص تمت محاسبتها بالشكل المناسب.

- الملكية والعلاقات بين المالكين والأشخاص أو المنشآت الأخرى. ويساعد هذا الفهم في تحديد فيما إذا كانت معاملات الطرف ذي العلاقة قد حُددت وتم إظهارها محاسبياً بالشكل المناسب. ويضع معيار التدقيق الدولي ٥٥٠^٨ المتطلبات ويقدم إرشادات بشأن إعتبرات المدقق المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة.

أ٢٤. من الأمثلة على الأمور التي يمكن أن يأخذها المدقق بعين الإعتبار عند الحصول على فهم لطبيعة المنشأة ما يلي:-

- عمليات المنشأة- مثل:-
 - طبيعة مصادر الإيرادات والمنتجات أو الخدمات والأسواق، بما في ذلك المشاركة في التجارة الإلكترونية، مثل مبيعات الإنترنت وأنشطة التسويق.
 - إجراء العمليات (على سبيل المثال مراحل وأساليب الإنتاج أو الأنشطة المعرضة للمخاطر البيئية).
 - التحالفات والمشاريع المشتركة وأنشطة اللجوء إلى مصادر خارجية.
 - التوزيع الجغرافي وقطاعات الصناعة.
 - موقع مرافق الإنتاج والمستودعات والمكاتب وموقع وكميات المخازن.
 - العملاء الرئيسيون ومزودو البضائع والخدمات الهامة وترتيبات التوظيف (بما في ذلك عقود الإتحادات والتقاعد والمنافع الأخرى بعد الخدمة أو خيار المخزون أو ترتيبات مكافأة الحوافز، والأنظمة الحكومية الخاصة بشؤون التوظيف).
 - أنشطة ومصروفات البحث والتطوير.
 - المعاملات مع أطراف ذات علاقة.
- الإستثمارات وأنشطة الاستثمار- مثل:-
 - الإمتلاك أو التصرف بأنشطة الأعمال المخططة أو التي تم تنفيذها مؤخراً.
 - الإستثمارات والتصرف في الأوراق المالية والقروض.
 - أنشطة الاستثمار الرأسمالي.
 - الإستثمارات في منشآت غير موحدة، بما في ذلك شركات الأشخاص والمشاريع المشتركة والمنشآت ذات الهدف الخاص
- التمويل وأنشطة التمويل- مثل:-

^٨ معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ "الأطراف ذات العلاقة".

- الشركات الفرعية الرئيسية والشركات الزميلة، بما في ذلك الهياكل الموحدة وغير الموحدة.
- هيكل الدين والتسهيلات ذات العلاقة، بما في ذلك الترتيبات المالية خارج الميزانية العمومية وترتيبات الإيجار.
- المالكون المنتفعون (المحليون والأجانب وسمعة الشركة وخبرتها).
- استخدام الأدوات المالية المشتقة.

• إعداد التقارير المالية- مثل:-

- المبادئ المحاسبية وممارسات القطاع المحددة، بما في ذلك الفئات الهامة المحددة للقطاع (مثل على ذلك قروض واستثمارات البنوك أو أبحاث وتطوير المستحضرات الصيدلانية).
- ممارسات الاعتراف بالإيراد.
- محاسبة القيم العادلة.
- الأصول والالتزامات والمعاملات بالعملات الأجنبية.
- محاسبة المعاملات غير العادية أو المعقدة، بما في ذلك تلك التي في المجالات المثيرة للجدل أو الناشئة (مثل على ذلك محاسبة التعويض على أساس المخزون).

٢٥٠. إن التغييرات الهامة في المنشأة من فترات سابقة قد تؤدي إلى، أو تغير، مخاطر الأخطاء الجوهريّة.

طبيعة المنشآت ذات الأهداف الخاصة

٢٦٠. تعرّف المنشأة ذات الأهداف الخاصة بأنها منشأة مؤسسة عموماً لهدف محدد كالتأثير على تأجير أو توريق الأصول المالية أو القيام بأنشطة البحث والتطوير. وقد تأخذ شكل شركة أو عهدة أو شراكة أو منشأة غير مساهمة. وقد تقوم المنشأة، التي تم إنشاء المنشأة ذات الأهداف الخاصة نيابة عنها، بتحويل الأصول المالية إلى الأخير (على سبيل المثال كجزء من إلغاء الاعتراف بمعاملة تتضمن أصول مالية) أو الحصول على الحق في استخدام أصول المنشأة ذات الأهداف الخاصة أو تقديم الخدمات لها بينما تقوم الأطراف الأخرى بتقديم المال للمنشأة ذات الأهداف الخاصة. وكما يشير معيار التدقيق الدولي ٥٥٠، قد تكون المنشأة ذات الأهداف الخاصة في بعض الظروف طرف ذي علاقة بالمنشأة.^٩

٢٧٠. تحدد أطر إعداد التقارير المالية غالباً الشروط المفصلة التي تعتبر مكافئة للسيطرة، أو الظروف التي ينظر بموجبها في توحيد المنشأة ذات الأهداف الخاصة. ويتطلب تفسير متطلبات هذه الأطر معرفة مفصلة بالاتفاقيات ذات العلاقة التي تضم المنشأة ذات الأهداف الخاصة.

^٩ معيار التدقيق الدولي ٥٥٠، الفقرة ٧١.

اختيار وتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية (المراجع: الفقرة ١١(ج))

٢٨١. إن فهم اختيار وتطبيق المنشأة لسياسات محاسبية قد يشمل أمور مثل:-

- الأساليب التي تستخدمها المنشأة لمحاسبة المعاملات الهامة وغير العادية.
- أثر السياسات المحاسبية الهامة في النواحي التي بينها موضع خلاف أو مواضيع ناشئة والتي لا يتوفر لها إرشادات صادرة عن سلطة مختصة أو مجمع عليها.
- التغييرات في السياسات المحاسبية للمنشأة.
- معايير إعداد التقارير المالية والقوانين والأنظمة التي هي جديدة بالنسبة للمنشأة، متى وكيف ستبنى المنشأة هذه المتطلبات.

الأهداف والإستراتيجيات ومخاطر العمل ذات العلاقة (المراجع: الفقرة ١١(د))

٢٩١. تقوم المنشأة بإجراء أعمالها في نطاق القطاع والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الداخلية والخارجية. وللاستجابة لهذه العوامل تقوم إدارة المنشأة أو أولئك المكلفين بالحوكمة بتحديد الأهداف والتي هي الخطط العامة للمنشأة. وتعتبر هذه الإستراتيجيات الأساليب التي تتوي المنشأة من خلالها تحقيق أهدافها. وتتغير إستراتيجيات وأهداف المنشأة بمرور الوقت.

٣٠١. إن مخاطرة العمل أوسع من مخاطرة الأخطاء الجوهريّة في البيانات المالية بالرغم من أنها تشمل الأخطار الجوهريّة. وقد تتجم مخاطرة العمل من التغيير أو التعقيد. كما أن عدم إدراك الحاجة للتغيير قد يتسبب أيضاً في نشوء مخاطرة، وقد ينشأ التغيير على سبيل المثال من:-

- تطوير منتجات أو خدمات جديدة قد تفشل؛
- سوق غير مناسب لدعم المنتج أو الخدمة حتى لو تم تطويره بنجاح؛ أو
- عيوب في المنتج أو الخدمة قد ينجم عنها إلتزامات ومخاطرة في السمعة.

٣١١. بما أن معظم مخاطر العمل سيكون لها في النهاية نتائج مالية فإن فهم مخاطر العمل التي تواجه المنشأة تزيد من إحتمالية تحديد مخاطر الأخطاء الجوهريّة، ولذلك فإن لها أثر على البيانات المالية. ومع ذلك، فإن المدقق ليس مسؤولاً عن تحديد أو تقييم جميع مخاطر العمل لأنه ليست جميع مخاطر العمل تؤدي إلى حدوث مخاطر أخطاء جوهريّة.

٣٢١. من الأمثلة على الأمور التي يمكن أن يأخذها المدقق بعين الإعتبار عند الحصول على فهم لأهداف وإستراتيجيات ومخاطر العمل ذات العلاقة للمنشأة التي قد ينتج عنها مخاطر الأخطاء الجوهريّة في البيانات المالية ما يلي:-

- التطورات في القطاعات (قد تكون هناك مخاطرة محتملة متعلقة بالعمل فعلى سبيل المثال ليس لدى المنشأة الموظفين أو الخبرة للتعامل مع التغييرات في القطاع).

- المنتجات والخدمات الجديدة (قد تكون هناك مخاطرة محتملة متعلقة بالعمل، فعلى سبيل المثال وجود التزامات زائدة على المنتجات).
- التوسع في العمل (قد تكون هناك مخاطرة محتملة متعلقة بالعمل، فعلى سبيل المثال لم يتم تقدير الطلب بدقة).
- متطلبات محاسبية جديدة (قد تكون هناك مخاطرة محتملة متعلقة بالعمل فعلى سبيل المثال تنفيذ غير مكتمل أو غير مناسب، أو تكاليف زائدة).
- متطلبات تنظيمية (قد تكون هناك مخاطرة محتملة متعلقة بالعمل فعلى سبيل المثال وجود مخاطرة قانونية زائدة).
- متطلبات تمويل حالية ومتوقعة (قد تكون هناك مخاطرة محتملة متعلقة بالعمل فعلى سبيل المثال خسارة التمويل بسبب عدم قدرة المنشأة على تلبية المتطلبات).
- استخدام تقنية المعلومات (قد تكون هناك مخاطرة محتملة متعلقة بالعمل فعلى سبيل المثال عدم توافق الأنظمة والعمليات).
- آثار تنفيذ إستراتيجية، وبشكل خاص أية آثار تؤدي إلى متطلبات محاسبية جديدة (قد تكون هناك مخاطرة محتملة متعلقة بالعمل فعلى سبيل المثال التنفيذ الغير مكتمل أو الغير مناسب).

٣٣أ من الممكن أن يكون لمخاطرة عمل نتيجة فورية بحدوث مخاطرة أخطاء جوهرية في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات عند مستوى الإثبات أو البيانات المالية. فعلى سبيل المثال قد تزيد مخاطرة العمل الناجمة عن قاعدة عملاء مقاولين من مخاطرة الأخطاء الجوهرية المرتبطة بتقييم الذمم المدينة. ومع ذلك، فإن نفس المخاطرة بالإشتراك مع إقتصاد مقاولات بشكل خاص قد يكون لها نتائج على المدى الطويل، حيث يأخذها المدقق في الإعتبار عند تقييم مدى مناسبة فرضية المنشأة المستمرة. إن إعتبار المدقق أنه سينجم عن مخاطرة العمل أخطار جوهرية في ظل ظروف المنشأة. ويحتوي الملحق (٢) على أمثلة على الظروف والأحداث التي قد تدل على مخاطر أخطاء جوهرية.

٣٤أ تقوم الإدارة عادة بتحديد مخاطر العمل وتطوير أساليب لنتاولها. وعملية تقييم المخاطر هذه تفيد جزءاً من الرقابة الداخلية، وتتم مناقشتها في الفقرة ١٥ والفقرات ٧٩أ-٨٠أ.

إعتبرات خاصة بمنشآت القطاع العام

٣٥أ أهداف الإدارة لمنشآت القطاع العام قد تتأثر بالإهتمامات المتعلقة بالمسؤولية العامة، وقد تشمل أهدافاً مصدرها في القانون أو تشريع أو أي صلاحية أخرى.

قياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة (المرجع: الفقرة ١١(ه))

٣٦أ ستقوم الإدارة وآخرين بقياس ومراجعة تلك الأمور التي يعتبرونها هامة. إن قياسات الأداء سواء كانت خارجية أو داخلية تُحدث ضغوطاً على المنشأة، وهي بدورها قد تحفز الإدارة

على إتخاذ إجراءات لتحسين أداء العمل أو إظهار البيانات المالية بشكل غير صحيح. وبالتالي، يساعد المدقق على فهم قياسات أداء المنشأة بإعتبار فيما إذا كانت قد نجمت عن هذه الضغوط إجراءات للإدارة قد تزيد من مخاطر الأخطاء الجوهريّة، بما في ذلك تلك الناجمة من الإحتيال- أنظر معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ للحصول على المتطلبات والإرشادات فيما يتعلق بالمخاطر الناجمة عن الإحتيال.

٣٧أ. إن قياس ومراجعة الأداء المالي مختلف عن متابعة أساليب الرقابة (نوقشت كعنصر رقابة داخلية في الفقرات ٩٨٨-١٠٤٠) بالرغم من أن أهدافها قد تتداخل:-

- إن قياس ومراجعة الأداء موجهة نحو فيما إذا كان أداء العمل يحقق الأهداف التي وضعتها الإدارة (أو أطراف أخرى) أم لا.
- إن متابعة أساليب الرقابة معنية بالتحديد بالتشغيل الفعّال للرقابة الداخلية.

في بعض الحالات توفر كذلك مؤشرات الأداء معلومات تمكن الإدارة من تحديد العيوب في الرقابة الداخلية.

٣٨أ. تشمل المعلومات المنتجة داخلياً والتي تستخدمها الإدارة لقياس ومراجعة الأداء المالي والتي قد يأخذها المدقق بعين الإعتبار ما يلي:-

- مؤشرات أداء رئيسية (مالية وغير مالية) والنسب الرئيسية والاتجاهات والإحصائيات التشغيلية.
- تحليلات الأداء المالي فترة بعد فترة.
- الموازنات والتوقعات وتحليلات الإنحرافات ومعلومات حول القطاعات وتقارير أداء على مستوى القسم أو الدائرة أو أي مستوى آخر.
- قياس أداء الموظفين وسياسات التعويض التشجيعي.
- مقارنة أداء المنشأة مع أداء المنافسين.

٣٩أ. يمكن للجهات الخارجية كذلك قياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة. فعلى سبيل المثال قد توفر المعلومات الخارجية مثل تقارير المحللين وتقارير وكالات تقييم الائتمان معلومات مفيدة للمدققين. وعادة ما يتم الحصول على هذه التقارير من المنشأة التي يتم تدقيقها.

٤٠أ. قد تلقي القياسات الداخلية الضوء على نتائج أو اتجاهات غير متوقعة تتطلب أن تحدد الإدارة سببها وتتخذ الإجراء التصحيحي بشأنها (بما في ذلك في الحالات التي يتم إكتشاف وتصحيح الأخطاء الجوهريّة في الوقت المناسب). وبالنسبة للمدقق قد تدل قياسات الأداء على وجود مخاطرة أخطاء في معلومات البيانات المالية ذات العلاقة. فعلى سبيل المثال قد تدل قياسات الأداء على أن للمنشأة نمواً وربحاً سريعين بشكل غير عادي عند مقارنة ذلك مع نمو أو ربح

المنشآت الأخرى في نفس القطاع. وهذه المعلومات، بشكل خاص، إذا جُمعت مع عوامل أخرى مثل المكافأة على أساس الأداء أو التعويض التشجيعي قد تدل على المخاطر المحتملة بانحياز الإدارة عند إعداد البيانات المالية.

إعتبرات خاصة بالمنشآت الأصغر

٤١أ. لا توجد عادة لدى المنشآت الأصغر عمليات لقياس ومراجعة الأداء المالي. وقد تكشف الإستفسارات من الإدارة على أنها تعتمد على مؤشرات رئيسية معينة لتقييم الأداء المالي وإتخاذ الإجراءات المناسبة. وإذا أشارت مثل هذه الإستفسارات إلى غياب قياس أو مراجعة الأداء، فمن الممكن أن تكون هناك مخاطرة أخطاء متزايدة لم يتم الكشف عنها وتصحيحها.

الرقابة الداخلية للمنشأة (المراجع: الفقرة ١٢)

٤٢أ. يساعد فهم الرقابة الداخلية المدقق في تحديد أنواع الأخطاء المحتملة والعوامل التي تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية في تصميم طبيعة وتوقيت ومدى الحاجة إلى المزيد من إجراءات التدقيق.

٤٣أ. يتم عرض مادة التطبيق التالية في أربع أجزاء كالآتي:-

- الطبيعة العامة وخصائص الرقابة الداخلية.
- أساليب الرقابة المتعلقة بالتدقيق.
- طبيعة مدى فهم أساليب الرقابة ذات العلاقة.
- عناصر الرقابة الداخلية.

الطبيعة والخصائص العامة للرقابة الداخلية

الهدف من الرقابة الداخلية

٤٤أ. إن الرقابة الداخلية مصممة ومنفذة ومحافظ عليها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق أي من أهداف المنشأة التي تتعلق ب:-

- موثوقية إعداد التقارير المالية للمنشأة؛
- فاعلية وكفاءة عملياتها؛ و
- إمتثالها للقوانين والأنظمة التي تنطبق عليها.

تختلف الطريقة التي يتم تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية فيها حسب حجم وتعقيد المنشأة.

إعتبرات خاصة بالمنشآت الأصغر

٤٥أ. قد تستخدم المنشآت الأصغر وسائل رسمية بشكل أقل وعمليات وإجراءات أبسط لتحقيق أهدافها.

حدود الرقابة الداخلية

٤٦أ. يمكن للرقابة الداخلية، مهما كانت فعّالة، أن تزود المنشأة فقط بتأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية للمنشأة. ويتأثر هذا الإحتمال بالحدود الذاتية للرقابة الداخلية، وهذه تشمل الحقائق بأن الحكم الإنساني في إتخاذ القرارات يمكن أن يكون خاطئاً وأن الرقابة الداخلية قد تتعطل بسبب الإخفاق البشري. فعلى سبيل المثال، قد يكون هناك خطأ في التصميم أو عند التحول إلى أسلوب رقابة. وعلى حد سواء، قد لا يكون أسلوب الرقابة فعالاً، كمثال مكان المعلومات المنتجة لأهداف الرقابة الداخلية (مثال ذلك تقرير استثناء) غير مستخدمة بفعالية لأن الفرد المسئول عن مراجعة المعلومات لا يفهم لهدف منها أو يفشل في إتخاذ الإجراء المناسب.

٤٧أ. إلى جانب ذلك فإنه يمكن تجنب عناصر الرقابة بالتواطؤ بين فردين أو أكثر أو بتجاوز الإدارة غير المناسبة للرقابة الداخلية. فعلى سبيل المثال، قد تدخل الإدارة في اتفاقيات جانبية مع العملاء تغيير أحكام وشروط عقود المبيعات الموحدة للمنشأة مما قد ينجم عنه اعتراف غير مناسب بالإيرادات. كما قد يتم تجاوز أو إضعاف إختبارات التعديل في برنامج حاسب آلي مصممة لتحديد المعاملات التي تتعدى حدود الائتمان.

٤٨أ. وبالإضافة إلى ذلك وعند تصميم وتنفيذ عناصر الرقابة، قد تصدر الإدارة أحكاماً حول طبيعة ومدى عناصر الرقابة التي تختار تنفيذها وطبيعة ومدى المخاطر التي تختار افتراضها.

إعتبرات خاصة بالمنشآت الأصغر

٤٩أ كثيراً ما يكون للمنشآت الصغيرة عدد أقل من الموظفين مما قد يحد من المدى الذي يكون فيه فصل المهام عملياً. ومع ذلك وفي المنشآت الصغيرة التي يديرها المالك، قد يكون المالك (المدير) أكثر قدرة على ممارسة رقابة أكثر فعالية مما يمكن ممارسته في منشأة أكبر. وقد تعوض هذه الرقابة المالك عن الفرص المحدودة أكثر بشكل عام لفصل المهام.

٥٠أ ومن ناحية أخرى فإنه قد يكون المالك (المدير) أكثر قدرة على تجاوز عناصر الرقابة لأن نظام الرقابة الداخلية أقل رسمية. ويأخذ المدقق هذا بعين الإعتبار عند تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال.

تقسيم الرقابة الداخلية إلى عناصر

٥١أ. يوفر تقسيم الرقابة الداخلية إلى العناصر الخمس التالية إطاراً مفيداً للمدققين آخذاً بالإعتبار كيف يمكن أن تؤثر على مختلف نواحي الرقابة الداخلية لمنشأة على التدقيق:-

(أ) بيئة الرقابة؛

(ب) عملية تقييم المخاطر للمنشأة؛

(ج) نظام المعلومات، بما في ذلك عمليات المنشأة المتعلقة بإعداد التقارير المالية والإبلاغ؛

(د) أنشطة الرقابة؛ و

(هـ) متابعة عناصر الرقابة.

ولا يعكس التقسيم بالضرورة كيف تصمم وتنفذ وتحافظ المنشأة على الرقابة الداخلية أو كيف من الممكن أن تصنف أي عنصر معين. ويمكن للمدققين استخدام مصطلحات أو إطارات مختلفة لبيان مختلف نواحي الرقابة الداخلية وتأثيرها على التدقيق وليس تلك المستخدمة في معيار التدقيق الدولي هذا، شريطة أن يتم تناول جميع العناصر المبينة في معيار التدقيق الدولي هذا.

٥٢أ. إن مادة التطبيق المتعلقة بعناصر الرقابة الداخلية الخمسة بما أنها ترتبط بتدقيق بيانات مالية موضحة في الفقرات ٦٩أ-١٠٤أ أدناه. ويوفر الملحق (١) المزيد من التوضيح حول عناصر الرقابة الداخلية.

خصائص عناصر الرقابة الداخلية اليدوية والآلية ذات العلاقة بتقييم المدقق للمخاطر ٥٣أ. يحتوي نظام الرقابة الداخلية في منشأة على عناصر يدوية وعادة ما يحتوي على عناصر آلية. وإن خصائص العناصر اليدوية أو الآلية ذات علاقة بتقييم المدقق للمخاطر إلى جانب مزيد من إجراءات التدقيق المبنية على ذلك.

٥٤أ. يؤثر استخدام العناصر اليدوية أو الآلية في الرقابة الداخلية كذلك على أسلوب مباشرة وتسجيل ومعالجة المعاملات وتقديم التقارير حولها:-

• وقد تشمل عناصر الرقابة في نظام آلي إجراءات مثل الموافقات وعمليات مراجعة المعاملات والمطابقة ومتابعة بنود المطابقة. وبالتبادل يمكن للمنشأة أن تستخدم إجراءات آلية لمباشرة وتسجيل ومعالجة وإعداد التقارير حول المعاملات، وفي هذه الحالة تحل السجلات التي هي بالشكل الإلكتروني محل المستندات الورقية.

• وتتكون عناصر الرقابة في نظم تقنية المعلومات من الجمع بين عناصر الرقابة الآلية (فعلى سبيل المثال عناصر الرقابة المدمجة في برامج الحاسب الآلي) وعناصر الرقابة اليدوية. علاوة على ذلك فإنه من الممكن أن تكون عناصر الرقابة اليدوية مستقلة عن تقنية المعلومات، كما يمكنها استخدام المعلومات التي تنتجها تقنية المعلومات، أو قد تقتصر على متابعة العمل الفعال لتقنية المعلومات وعناصر الرقابة الآلية ومعالجة الاستثناءات. وعندما يتم استخدام تقنية المعلومات لمباشرة أو تسجيل أو معالجة أو إعداد التقارير حول المعاملات أو المعلومات المالية الأخرى من أجل تضمينها في البيانات المالية فإنه من الممكن أن تشمل الأنظمة والبرامج عناصر رقابة خاصة بالإثباتات المقابلة للحسابات الهامة، أو قد تكون ضرورية جداً للعمل الفعال لعناصر الرقابة اليدوية التي تعتمد على تقنية المعلومات.

إن استخدام المنشأة لمزيج من عناصر الرقابة اليدوية والآلية يختلف حسب طبيعة وتعقيد استخدام المنشأة لتقنية المعلومات.

أ٥٥. بشكل عام، تعود تقنية المعلومات بالفائدة على الرقابة الداخلية للمنشأة لأنها تتيح للمنشأة ما يلي:-

- التطبيق بشكل متنسق لقواعد عمل محددة سلفاً وأداء حسابات معقدة عند معالجة كميات كبيرة من المعاملات أو البيانات؛
- تعزيز استمرارية وتوفر ودقة المعلومات؛
- تسهيل التحليل الإضافي للمعلومات؛
- زيادة القدرة على متابعة أداء أنشطة المنشأة وسياساتها وإجراءاتها؛
- تقليل المخاطرة بأن الرقابة سيتم تفاديها؛ و
- زيادة القدرة على تحقيق الفصل الفعال للمهام من خلال تنفيذ عناصر رقابة وأمن في التطبيقات وقواعد البيانات والأنظمة التشغيلية.

أ٥٦. تشكل تقنية المعلومات كذلك مخاطر محددة للرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك ما يلي:-

- الإ اعتماد على الأنظمة أو البرامج التي تعالج البيانات بشكل غير دقيق أو معالجة البيانات غير الدقيقة، أو كلاهما.
- الوصول غير المصرح به للبيانات يؤدي إلى إتلاف هذه البيانات أو تغييرات غير مناسبة فيها، بما في ذلك تسجيل معاملات غير مصرح بها أو غير موجودة، أو تسجيل غير دقيق للمعاملات، وقد تنجم مخاطرة معينة عندما يتمكن عدة مستخدمين من الوصول لقاعدة بيانات مشتركة.
- إمكانية حصول موظفي تقنية المعلومات على امتيازات للوصول للبيانات تتعدى تلك اللازمة لأداء المهام الموكلة إليهم، وبذلك يتعطل فصل المهام.
- تغييرات غير مصرح بها في البيانات في الملفات الرئيسية.
- تغييرات غير مصرح بها في الأنظمة والبرامج.
- عدم إجراء التغييرات اللازمة في الأنظمة أو البرامج.
- تدخّل يدوي غير مناسب.
- خسارة محتملة للبيانات أو عدم القدرة للوصول إلى البيانات حسبما هو مطلوب.

أ٥٧. قد تكون النواحي اليدوية للأنظمة مناسبة أكثر حيث يكون الحكم الشخصي والحصافة مطلوبين، مثل ما هو بالنسبة للحالات التالية:-

- معاملات كبيرة أو غير عادية أو غير متكررة.
- ظروف يصعب فيها تحديد الأخطاء أو توقعها أو التنبؤ بها.
- في الظروف المتغيرة التي تتطلب استجابة رقابية خارج نطاق الرقابة الآلية الموجودة.
- في متابعة فاعلية عناصر الرقابة الآلية.

٥٨٨. قد تكون العناصر اليدوية في الرقابة الداخلية أقل موثوقية من العناصر الآلية لأنه يمكن بسهولة تجنبها أو إهمالها أو تجاوزها، كما أنها أكثر عرضة للأخطاء البسيطة. ولذلك لا يمكن افتراض الثبات في تطبيق عنصر رقابي يدوي في الظروف التالية:-

• عدد كبير من المعاملات أو معاملات متكررة، أو في الحالات التي يمكن فيها منع أو إكتشاف وتصحيح الأخطاء التي يمكن توقعها أو التنبؤ بها، وذلك من خلال مقاييس Parameters الرقابة المعدة آلياً.

• أنشطة الرقابة حيث يمكن تصميم وأتمتة الطرق المحددة لإجراء الرقابة بالشكل المناسب.

٥٩١. يختلف مدى وطبيعة المخاطر للرقابة الداخلية اعتماداً على طبيعة وخصائص نظام معلومات المنشأة. وتستجيب المنشأة للمخاطر الناجمة عن استخدام تقنية المعلومات أو عن استخدام العناصر اليدوية في الرقابة الداخلية من خلال وضع عناصر رقابة فعالة في ظل خصائص نظام المعلومات للمنشأة.

عناصر الرقابة ذات العلاقة بالتحقيق

٦٠٨. هناك علاقة مباشرة بين أهداف المنشأة وعناصر الرقابة التي تقوم بتنفيذها لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة وتبعاً لذلك فإن عناصر رقابتها تتعلق بإعداد التقارير المالية والعمليات والإمتثال، على أنه ليست جميع هذه الأهداف وعناصر الرقابة متعلقة بتقييم المدقق للمخاطرة.

٦١١. إن العوامل ذات العلاقة بحكم المدقق فيما إذا كان عنصر رقابة، فردياً أو بالإشتراك مع عناصر أخرى، مناسباً للتحقيق قد تشمل أموراً مثل:-

- الأهمية النسبية.
- أهمية المخاطرة ذات العلاقة.
- حجم المنشأة.
- طبيعة عمل المنشأة، بما في ذلك خصائص تنظيمها وملكيته.
- تشعب وتعقيد عمليات المنشأة.
- المتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
- الظروف وعناصر الرقابة الداخلية المطبق.
- طبيعة وتعقيد الأنظمة التي هي جزء من الرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك استخدام منظمات الخدمة.
- ما إذا كان عنصر رقابة معين، منفرداً أو بالإشتراك مع عناصر أخرى يقوم بالمنع أو الكشف عن أو تصحيح الأخطاء الجوهرية وكيف يتم ذلك.

٦٢أ. قد تكون عناصر الرقابة على إكمال ودقة المعلومات التي تنتجها المنشأة مناسبة للتدقيق فيما إذا كان المدقق ينوي الاستفادة من المعلومات في تصميم وأداء إجراءات إضافية. كما يمكن أن تكون عناصر الرقابة الخاصة بأهداف العمليات والإمتثال مناسبة لعملية التدقيق إذا كانت تخص بيانات يقيّمها أو يستخدمها المدقق في تطبيق إجراءات التدقيق.

٦٣أ. قد تشمل الرقابة الداخلية على حماية الأصول ضد الإمتلاك أو الإستخدام أو البيع غير المصرح بها عناصر رقابة خاصة بإعداد التقارير المالية وأهداف العمليات. وإن إعتبار المدقق لعناصر الرقابة هذه تقتصر بشكل عام على تلك الخاصة بموثوقية إعداد التقارير المالية.

٦٤أ. للمنشأة عادة عناصر رقابة تتعلق بأهداف ليست خاصة بعملية التدقيق، وعلى ذلك فهي ليست بحاجة لأخذها في الإعتبار، فعلى سبيل المثال يمكن أن تعتمد المنشأة على نظام متقدم لعناصر الرقابة الآلية لتوفير عمليات كفؤة وفعالة (مثل نظام عناصر رقابة آلي لخطوط جوية للمحافظة على جداول الطيران)، ولكن عناصر الرقابة هذه لا تكون عادة مناسبة لعملية التدقيق. علاوة على ذلك وبالرغم من أن الرقابة الداخلية تنطبق على المنشأة بكاملها أو على أي من وحداتها العاملة أو أساليب العمل فقد لا يكون فهم الرقابة الداخلية الخاصة بكل واحد من الوحدات العاملة للمنشأة مناسباً لعملية التدقيق.

إعتبرات خاصة بمنشآت القطاع العام

٦٥أ. كثيراً ما يكون على مدققي القطاع العام مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية، وعلى سبيل المثال تقديم التقارير حول الإمتثال لقواعد ممارسة موضوعة. كما يمكن أن يكون على مدققي القطاع العام مسؤوليات إعداد التقارير حول الإمتثال لقانون أو تشريع أو صلاحية أخرى، وعليه قد تكون مراجعتهم للرقابة الداخلية أوسع وأكثر تفصيلاً.

طبيعة ومدى فهم عناصر الرقابة ذات العلاقة (المراجع: الفقرة ١٣)

٦٦أ. يشمل تقييم تصميم عنصر رقابة بإعتبار فيما إذا كان عنصر الرقابة (فردياً أو مجتمعاً مع عناصر رقابة أخرى)، قادراً على منع أو إكتشاف الأخطاء الجوهرية بشكل فعال. وإن تنفيذ عنصر رقابة يعني أن عنصر الرقابة موجود وأن المنشأة تستخدمه. وليس هناك هدف من تقييم تنفيذ عنصر رقابة غير فعال ولذلك يتم إعتبار تصميم عنصر الرقابة أولاً. علماً بأن عنصر الرقابة المصمم بشكل غير مناسب قد يعرض نواحي القصور في الرقابة الداخلية.

٦٧أ. قد تشمل إجراءات تقييم المخاطر ما يلي وذلك للحصول على أدلة تدقيق بشأن تصميم وتنفيذ عناصر رقابة مناسبة:-

- الإستفسار من موظفي المنشأة.
- ملاحظة تطبيق عناصر رقابة معينة.
- فحص المستندات والتقارير.

- تتبع المعاملات من خلال نظام المعلومات الخاص بإعداد التقارير المالية. ومع ذلك، فإن الإستفسار لوحده لا يكفي لمثل هذه الأهداف.

٦٨أ. إن الحصول على فهم لعناصر الرقابة الداخلية للمنشأة ليس كافياً ليختبر فعاليتها التشغيلية، ما لم يكن هناك شيء من الأتمتة (Automation) والتي تساعد على العمل الثابت لعنصر الرقابة. فعلى سبيل المثال، فإن الحصول على أدلة تدقيق بشأن تنفيذ عنصر رقابة يعمل يدوياً في نقطة زمنية لا يوفر أدلة تدقيق لفاعلية عمل عنصر الرقابة في أوقات أخرى خلال الفترة التي يتم فيها تدقيقها. وبناء على ذلك بسبب الثبات الذاتي لمعالجة تقنية المعلومات (أنظر الفقرة ٥٥أ) فإن أداء إجراءات التدقيق لتحديد فيما إذا كان عنصر الرقابة الآلي قد تم تنفيذه يعمل كإختبار لفاعلية عمل عنصر الرقابة هذا، كل ذلك يعتمد على تقييم المدقق وإختبار عناصر الرقابة مثل عناصر الرقابة على التغيرات في البرامج. وهناك المزيد من الوصف لإختبارات الفاعلية التشغيلية لعناصر الرقابة في معيار التدقيق الدولي رقم ٣٣٠^{١٠}.

عناصر الرقابة الداخلية- بيئة الرقابة (المرجع: الفقرة ١٤)

٦٩أ. تشمل بيئة الرقابة: الرقابة ومهام الإدارة ومواقف ومعرفة وإجراءات أولئك المكلفين بالحوكمة والإدارة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها في المنشأة. وتحدد بيئة الرقابة أسلوب المنظمة الذي يؤثر على وعي الرقابة بأفرادها.

٧٠أ. إن عناصر بيئة الرقابة التي قد تكون مناسبة عند الحصول على فهم لبيئة الرقابة تشمل ما يلي:-

(أ) إيصال وفرض النزاهة والقيم الأخلاقية-كالعناصر الأساسية التي تؤثر على فاعلية وتصميم وإدارة ومتابعة الرقابة.

(ب) الالتزام بالكفاءة وتشمل- أموراً مثل إدارة مستويات الكفاءة لوظائف معينة، وكيف تترجم هذه المستويات إلى مهارات ومعرفة أساسية.

(ج) مشاركة أولئك المكلفين بالحوكمة- كسمات أولئك المكلفين بالحوكمة مثل:-

- إستقلاليتهم عن الإدارة.
- خبرتهم ومكانتهم.
- مدى مشاركتهم والمعلومات التي يستلمونها وفحص الأنشطة.
- مدى ملائمة تصرفاتهم، بما في ذلك الدرجة التي تثار إليها المسائل الصعبة وتتم متابعتها مع الإدارة وتفاعلهم مع المدققين الداخليين والخارجيين.

^{١٠} معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ " إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة".

(د) فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي - كسمات مثل أن يكون:-

- أسلوب الإدارة في تقبل وإدارة مخاطر العمل.
- مواقف وإجراءات الإدارة بشأن إعداد التقارير المالية.
- مواقف بشأن معالجة المعلومات والمهام المحاسبية والموظفين.

(هـ) الهيكل التنظيمي - كالإطار الذي يتم ضمنه تخطيط وتنفيذ ومراقبة ومراجعة أنشطة المنشأة لتحقيق أهدافها.

(و) توزيع السلطة والمسؤولية - كيف يتم توزيع السلطة والمسؤولية الخاصة بالأنشطة التشغيلية وكيف يتم وضع هرم العلاقات والتفويض.

(ز) سياسات وممارسات الموارد البشرية - كالسياسات والممارسات التي تتعلق مثلاً بالتعيين والتوجيه والتدريب والتقييم وتقديم المشورة والترقية والتعويض والإجراءات التصحيحية.

أدلة التدقيق لعناصر بيئة الرقابة

٧١١. قد يتم الحصول على أدلة تدقيق ذات علاقة من خلال الجمع بين الإستفسارات وإجراءات تقييم المخاطر الأخرى، فعلى سبيل المثال تعزيز الإستفسارات من خلال ملاحظة أو فحص المستندات، كإستفسارات من الإدارة والموظفين الذي يمكن المدقق من الحصول على فهم الطريقة التي تبلغ الإدارة بها الموظفين آراءها حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي للموظفين، وعلى المدقق تحديد فيما إذا كانت عناصر الرقابة ذات العلاقة قد تم تنفيذها، مع الأخذ في الاعتبار، فيما إذا كانت الإدارة قد وضعت قواعد رئيسية للسلوك، وفيما إذا كانت تتصرف بطريقة تدعم القواعد.

أثر بيئة الرقابة على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهريّة

٧٢١. إن لبعض عناصر بيئة الرقابة في منشأة ما أثر منتشر في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهريّة. فعلى سبيل المثال يتأثر وعي الرقابة للمنشأة بشكل ملحوظ بأولئك المكلفين بالحوكمة لأن أحد أدوارهم هو موازنة الضغوطات على الإدارة فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية التي قد تنشأ من طلبات السوق أو برامج التعويض. ولذلك تتأثر فاعلية تصميم بيئة الرقابة فيما يتعلق بمشاركة أولئك المكلفين بالحوكمة بأمور مثل:-

- الإستقلالية عن الإدارة وقدرتهم على تقييم إجراءات الإدارة.
- فهم معاملات عمل المنشأة.

- المدى الذي يقيمون إليه فيما إذا كانت البيانات المالية معدة بموجب إطار إعداد التقارير المالية المطبقة.

٧٣أ. يؤثر مجلس إدارة نشط ومستقل على فلسفة وأسلوب عمل الإدارة العليا. ومع ذلك قد تكون العناصر الأخرى محدودة أكثر في أثرها. فعلى سبيل المثال وعلى الرغم من أن سياسات وممارسات الموارد البشرية الموجهة نحو استخدام موظفي مالية ومحاسبة وتقنية معلومات قد يخفف من مخاطر الأخطاء في معالجة المعلومات المالية، فإنهم قد لا تخفف من ميل الإدارة العليا الشديد للمبالغة في الأرباح.

٧٤أ. يمكن أن يكون وجود بيئة رقابية مرضية عاملاً إيجابياً عندما يقوم المدقق بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. ومع ذلك وبالرغم من قد بيئة الرقابة المرضية التي تساعد على تقليل مخاطرة الإحتيال فإنها ليست رادعاً مطلقاً للإحتيال. وبالعكس قد تؤثر نواحي الضعف في بيئة الرقابة على فاعلية عناصر الرقابة، وبشكل خاص فيما يتعلق بالإحتيال. فعلى سبيل المثال، إن عدم قيام الإدارة بتخصيص موارد كافية لمعالجة مخاطر الأمن التي تبديها تقنية المعلومات قد يؤثر بشكل عكسي على الرقابة الداخلية بالسماح بإجراء تغييرات غير مناسبة في برامج الحاسب الآلي أو البيانات، أو بالسماح بمعاملات غير مصرح بها. وكما هو موضح في معيار التدقيق الدولي رقم ٣٣٠، تؤثر بيئة الرقابة كذلك على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المدقق الإضافية^{١١}.

٧٥أ. لا تمنع بيئة الرقابة في حد ذاتها أو تكتشف وتصحح خطأ جوهرياً ولكنها قد تؤثر على تقييم المدقق لفاعلية عناصر الرقابة الأخرى (مثل متابعة عناصر الرقابة وعمل أنشطة رقابة محددة) وعلى تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية.

إعتبرات خاصة بمنشآت أصغر

٧٦أ. إن بيئة الرقابة في المنشآت الصغيرة تختلف على الأرجح عن بيئة الرقابة في المنشآت الكبيرة. فعلى سبيل المثال، لا يجوز أن يشمل أولئك المكلفين بالحوكمة في المنشآت الصغيرة عضواً مستقلاً أو من الخارج، وقد يتولى دور الرقابة المالك (المدير) مباشرة عندما لا يوجد مالكون آخرون. كما قد تؤثر طبيعة بيئة الرقابة على أهمية عناصر الرقابة الأخرى أو غيابهم. فعلى سبيل المثال، قد تخفف المشاركة النشطة لمالك (مدير) من مخاطر معينة ناجمة عن عدم فصل المهام في المنشآت الصغيرة، ولكنها قد تزيد من مخاطر أخرى مثل مخاطرة تجاوز عناصر الرقابة.

٧٧أ. بالإضافة إلى ذلك، فقد لا تتوفر أدلة التدقيق لعناصر بيئة الرقابة في المنشآت الصغيرة على شكل وثائقي، وخاصة حين تكون الإتصالات بين الإدارة والموظفين الآخرين غير رسمية،

^{١١} معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٢١-٣١.

ومع ذلك تكون فعّالة. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون لدى المنشآت الصغيرة قواعد سلوك مكتوبة، ولكن بدلاً من ذلك تقوم بتطوير ثقافة تؤكد على أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال الاتصالات الشفوية ومن خلال الإدارة مثلاً.

٧٨أ. وتبعاً لذلك تعتبر مواقف ووعي وإجراءات الإدارة أو المالك (المدير) ذات أهمية خاصة في فهم المدقق لبيئة الرقابة في منشأة صغيرة.

عناصر الرقابة الداخلية - عملية تقييم المخاطر للمنشأة (المرجع: الفقرة: ١٥)

٧٩أ. تشكل عملية تقييم مخاطر للمنشأة الأساس لكيفية تحديد الإدارة للمخاطر التي ستتم إدارتها. وإذا كانت عملية تقييم المخاطر للمنشأة مناسبة للظروف بما في ذلك طبيعة وحجم وتعقيد المنشأة، فإنها تساعد المدقق في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية. وإن إعتبار فيما إذا كانت عملية تقييم المخاطر للمنشأة مناسبة للظروف هي مسألة حكم.

إعتبرات خاصة بالمنشآت الأصغر (المرجع: الفقرة ١٧)

٨٠أ. من غير المحتمل أن تكون عملية تقييم مخاطر قائمة في منشأة صغيرة. وفي مثل هذه الحالات فإنه من المحتمل أن عدد الإدارة ستحدد المخاطر من خلال المشاركة الشخصية المباشرة في العمل. وبصرف النظر عن الظروف، وما زالت الإستفسارات حول المخاطر المحددة وكيفية تناولها من قبل الإدارة أمراً ضرورياً.

عناصر الرقابة الداخلية - نظام المعلومات، بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة والخاصة بإعداد التقارير المالية والإبلاغ

نظام المعلومات، بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة والخاصة بإعداد التقارير المالية والإبلاغ (المرجع: الفقرة ١٨)

٨١أ. يتكون نظام المعلومات الخاص بأهداف إعداد التقارير المالية الذي يشمل النظام المحاسبي من الإجراءات والسجلات التي صممت وأنشئت من أجل:-

- المباشرة والتسجيل والمعالجة وتقديم التقارير حول معاملات المنشأة (وكذلك الأحداث والظروف) وتحمل المسؤولية عن الأصول والإلتزامات وحقوق المساهمين الخاصة بذلك؛
- حل المعالجة غير الصحيحة للمعاملات، مثل الملفات والإجراءات الآلية المؤقتة المتبعة لتسوية البنود المؤقتة في حينها؛
- معالجة تجاوزات الأنظمة أو تجنب عناصر الرقابة وإظهارها محاسبياً؛
- تحويل المعلومات من أنظمة معالجة المعاملات إلى الأستاذ العام؛
- النقاط المعلومات الخاصة بإعداد التقارير المالية للأحداث والظروف بإسثناء المعاملات، مثل استهلاك وإطفاء الأصول والتغيرات في إمكانية استعادة الذمم المدينة؛ و

- ضمان أن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها من خلال إطار إعداد التقارير المالية المطبقة يتم تجميعها وتسجيلها ومعالجتها وتلخيصها والإبلاغ عنها بالشكل المناسب في البيانات المالية.

القيود اليومية

٨٢أ. يشمل نظام معلومات المنشأة عادة استخدام قيود موحدة في دفتر اليومية مطلوبة على أساس متكرر لتسجيل المعاملات مثلاً تسجيل المبيعات والمشتريات والدفعات النقدية في دفتر الأستاذ العام أو لتسجيل التقديرات المحاسبية التي تجريها الإدارة دورياً، كالتغيرات في تقديرات الذمم المدينة الغير قابلة للتحويل.

٨٣أ. كما تشمل عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة استخدام قيود يومية غير عادية لتسجيل المعاملات غير المتكررة وغير العادية والتسويات، وتشمل الأمثلة على هذه القيود توحيد التسويات والقيود لدمج منشآت الأعمال أو التصرف بها أو التقديرات غير المتكررة مثل انخفاض قيمة أصل. وفي أنظمة الأستاذ العام اليدوية، فإنه قد يتم تحديد القيود اليومية غير العادية من خلال فحص دفتر الأستاذ العام ودفتر اليومية والمستندات المدعمة. وعندما تستخدم إجراءات آلية لدفتر الأستاذ العام وإعداد البيانات المالية فإن هذه القيود قد توجد فقط بالشكل الإلكتروني ومن الممكن تحديدها بسهولة أكبر من خلال استخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب الآلي.

أساليب العمل ذات العلاقة

٨٤أ. إن أساليب العمل للمنشأة هي الأنشطة المصممة من أجل:-

- تطوير وشراء وإنتاج وبيع وتوزيع منتجات وخدمات المنشأة؛
- ضمان الإمتثال للقوانين والأنظمة؛ و
- تسجيل المعلومات، بما في ذلك المعلومات المحاسبية وإعداد التقارير المالية.

ينتج عن أساليب عمل المعاملات التي تم تسجيلها ومعالجتها والإبلاغ عنها من خلال نظام المعلومات. وإن الحصول على فهم لأساليب عمل المنشأة والتي تشمل كيفية نشوء المعاملات، يساعد المدقق في الحصول على فهم لنظام معلومات المنشأة المتعلق بإعداد التقارير المالية بطريقة مناسبة لظروف المنشأة.

إعتبرات خاصة بالمنشآت الأصغر

٨٥أ. من المحتمل أن تكون نظم المعلومات وأساليب العمل ذات العلاقة الخاصة بإعداد التقارير المالية في المنشآت الصغيرة رسمية بشكل أقل مما هي عليه في المنشآت الأكبر، إلا أن دورها هام بنفس المقدار، وقد لا تحتاج المنشآت الصغيرة والتي تتصف إدارتها بمشاركة نشطة أو صافاً شاملة للإجراءات المحاسبية أو السجلات المحاسبية المتقدمة أو السياسات

المكتوبة. ولذلك، قد يكون فهم أنظمة وعمليات المنشأة أسهل من تدقيق منشآت أصغر، كما قد يكون أكثر اعتماداً على الإستفسارات من الإعتماد على مراجعة الوثائق. ومع ذلك تبقى الحاجة إلى الحصول على الفهم مهمة.

الإتصال (المرجع: الفقرة ١٩)

٨٦أ. يشمل إبلاغ المنشأة عن أدوار ومسئوليات إعداد التقارير المالية والأمور الهامة المتعلقة بإعداد التقارير المالية توفير فهم للأدوار والمسئوليات الفردية الخاصة بالرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية. كما تشمل أموراً مثل المدى الذي يفهم الموظفون ضمنه كيف تتعلق أنشطتهم في نظام معلومات إعداد التقارير المالية بعمل الآخرين ووسائل الإبلاغ عن الإستثناءات إلى مستوى أعلى مناسب ضمن المنشأة. وقد يتخذ الإبلاغ أشكالاً مثل أدلة السياسة وأدلة إعداد التقارير المالية. إن قنوات الإتصال المفتوحة تساعد في ضمان الإبلاغ عن الإستثناءات وأنه يتم التصرف بشأنها.

إعتبرات خاصة بالمنشآت الأصغر

٨٧أ. قد يكون الإتصال أقل من الناحية الرسمية وأسهل تحقيقاً في منشأة صغيرة مما هو في منشأة أكبر بسبب المستويات الأقل عدداً، وكذلك وضوح وتوفر الإدارة بشكل أكبر.

عناصر الرقابة الداخلية- أنشطة الرقابة (المرجع: الفقرة ٢٠)

٨٨أ. إن أنشطة الرقابة هي السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان تنفيذ إجراءات الإدارة. كما إن أنشطة الرقابة سواءً ضمن أنظمة تقنية المعلومات أو الأنظمة اليدوية لها أهدافاً متنوعة، ويتم تطبيقها عند مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفية. وتشمل الأمثلة على أنشطة الرقابة المحددة تلك المتعلقة بما يلي:-

- التفويض.
- مراجعات الأداء.
- معالجة المعلومات
- عناصر الرقابة الفعلية.
- فصل المهام.

٨٩أ. فيما يلي أنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق:-

- تلك التي تتطلب معالجتها كونها أنشطة رقابة تتعلق بمخاطر هامة وتلك المتعلقة بمخاطر لا توفر لها الإجراءات الأساسية لوحدها أدلة تدقيق مناسبة وكافية، كما هو مطلوب في الفقرة ٢٩ و ٣٠ على التوالي؛ أو
- تلك التي تعتبر مناسبة في حكم المدقق.

٩٠أ. إن حكم المدقق حول ما إذا كان نشاط الرقابة مناسباً للتدقيق يتأثر بالمخاطرة التي قد حددها

المدقق بأنه قد ينجم منه خطأ جوهري وفيما إذا كان المدقق يعتقد بأنه من المحتمل أن يكون مناسباً لإختبار الفاعلية التشغيلية لعنصر الرقابة في تحديد مدى الإختبار الأساسي.

٩١١. قد يكون تركيز المدقق هو على التحديد والحصول على فهم لأنشطة الرقابة التي تتناول النواحي التي يعتبر المدقق أن الأخطاء الجوهرية أكثر احتمالاً للحدوث فيها. وعندما تحقق أنشطة الرقابة المتعددة نفس الهدف فإنه ليس من الضروري الحصول على فهم لكل نشاط من أنشطة الرقابة المتعلقة بهذا الهدف.

٩٢١. إن معرفة المدقق بوجود أو عدم وجود أنشطة تدقيق تم الحصول عليها من فهم العناصر الأخرى المكونة للرقابة الداخلية تساعده في تحديد فيما إذا كان من الضروري تخصيص عناية إضافية للحصول على فهم لأنشطة الرقابة.

إعتبارات خاصة بمنشآت أصغر

٩٣١. من المحتمل أن تكون المفاهيم الضمنية في أنشطة الرقابة في المنشآت الصغيرة مماثلة لتلك الموجودة في المنشآت الكبيرة ولكن قد تختلف الطريقة الرسمية التي يعملون ضمنها. وبالإضافة إلى ذلك، فقد تجد المنشآت الصغيرة أن أنواعاً معينة من أنشطة الرقابة ليست مناسبة بسبب عناصر الرقابة التي تطبقها الإدارة. فعلى سبيل المثال، فإن إحتفاظ الإدارة بصلاحيات الموافقة على المشتريات الهامة من حدود الإئتمان يمكن أن توفر رقابة قوية على أرصدة الحسابات والمعاملات المهمة مقللة أو مزيلة الحاجة لمزيد من أنشطة الرقابة التفصيلية.

٩٤١. من المحتمل أن تكون أنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق لمنشأة صغيرة مرتبطة بالفئات الهامة مثل الإيرادات والمشتريات ومصروفات التوظيف.

المخاطر الناجمة عن تقنية المعلومات (المرجع: الفقرة ٢١)

٩٥١. يؤثر استخدام تقنية المعلومات على طريقة تنفيذ أنشطة الرقابة. ومن منظور المدقق تكون الرقابة على أنظمة تقنية المعلومات فعالة عندما تحافظ على نزاهة المعلومات وأمن البيانات التي تعالجها هذه الأنظمة وتشمل عناصر الرقابة العامة على تقنية المعلومات وعناصر الرقابة على التطبيقات.

٩٦١. إن عناصر الرقابة العامة على تقنية المعلومات هي السياسات والإجراءات التي تتعلق بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعال لعناصر الرقابة على التطبيقات. وتطبق هذه العناصر على الإطارات الرئيسية (Mainframe) والإطارات المصغرة (Miniframe) وبيئات المستخدم النهائي. إن عناصر الرقابة العامة لتقنية المعلومات التي تحافظ على نزاهة المعلومات وأمن البيانات تشمل بشكل عام الرقابة على ما يلي:-

- مركز بيانات وعمليات الشبكة.
- إمتلاك وتغيير وصيانة برمجيات النظام.
- تغيير البرنامج.
- أمن الوصول.
- إمتلاك وتطوير وصيانة نظام التطبيقات.

وتنفذ بشكل عام للتعامل مع المخاطر المشار إليها في الفقرة ٥٦ أعلاه.

٩٧أ. عناصر الرقابة على التطبيق هي إجراءات يدوية أو آلية تعمل عادة عند مستوى عمليات المنشأة وتطبق على معالجة التطبيقات العمليات الفردية. ويمكن أن تكون عناصر الرقابة وقائية أو إكتشافية بطبيعتها، وهي مصممة لضمان نزاهة السجلات المحاسبية، وتبعاً لذلك تتعلق عناصر رقابة التطبيق بالإجراءات المستخدمة لمباشرة وتسجيل ومعالجة وإعداد التقارير حول المعاملات أو البيانات المالية الأخرى. وعناصر الرقابة هذه تساعد في ضمان أن المعاملات حدثت وأنها مصرح بها ومسجلة ومعالجة بشكل كامل ودقيق، وتشمل الأمثلة على ذلك فحوصات تعديل بيانات المدخلات وفحوصات التتابع العددي من خلال المتابعة اليدوية لتقارير الاستثناءات أو التصحيح عند نقطة إدخال البيانات.

عناصر الرقابة الداخلية- متابعة عناصر الرقابة (المرجع: الفقرة ٢٢)

٩٨أ. إن متابعة عناصر الرقابة هي عملية تقييم لفاعلية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت، وهي تشمل تقييم فاعلية عناصر الرقابة في الوقت المناسب وإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. وتحقق الإدارة متابعة عناصر الرقابة من خلال أنشطة مستمرة أو تقييمات منفصلة أو الجمع بينهما. وكثيراً ما يتم إدخال أنشطة المتابعة في الأنشطة العادية المتكررة للمنشأة، وتشمل الإدارة المنتظمة والأنشطة الإشرافية.

٩٩أ. ويمكن أن تشمل أنشطة الإدارة الخاصة بالمتابعة كذلك استخدام المعلومات من إتصالات من أطراف خارجية مثل شكاوى العملاء وملاحظات واضعي الأنظمة التي قد تشير إلى مشاكل أو تلقي الضوء على نواح بحاجة للتحسين.

إعتبرات خاصة بالمنشآت الأصغر

١٠٠أ. كثيراً ما يتم تحقيق متابعة عناصر الرقابة في الإدارة من خلال مشاركة الإدارة أو المالك (المدير) الوثيقة في العمليات. وكثيراً ما تحدد المشاركة الوثيقة للإدارة في العمليات اختلافات هامة عن التوقعات وعدم الدقة في المعلومات المالية التي تؤدي إلى إجراءات تصحيحية للرقابة.

وظائف التدقيق الداخلي (المرجع: الفقرة ٢٣)

١٠١أ. تكون وظيفة التدقيق الداخلي للمنشأة متعلقة بعملية التدقيق إذا كانت طبيعة المسؤوليات والأنشطة الخاصة بوظيفة التدقيق الداخلي متعلقة بإعداد التقارير المالية الخاصة بالمنشأة. ويتوقع المدقق الاستفادة من عمل المدققين الداخليين في تعديل طبيعة أو توقيت إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها أو الحد من نطاقها. وفي حال قرر المدقق أن وظيفة التدقيق الداخلي متعلقة بعملية التدقيق، يتم تطبيق معيار التدقيق الدولي ٦١٠.

١٠٢أ. تختلف أهداف وظيفة التدقيق الداخلي، وبالتالي طبيعة مسؤولياتها ووضعها ضمن الشركة، بشكل واسع وتعتمد على حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات الإدارة، وحيثما كان ملائماً، المسؤولين عن الحوكمة. وقد تتضمن مسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي على سبيل المثال مراقبة الرقابة

الداخلية وإدارة المخاطر ومراجعة الإمتثال للقوانين والأنظمة. ومن جهة أخرى، قد تقتصر وظيفة التدقيق الداخلي، على سبيل المثال، على مراجعة إقتصاد وكفاءة وفعالية العمليات. ووفقاً لذلك قد لا تكون متعلقة بإعداد التقارير المالية الخاصة بالمنشأة.

أ^{١٠٣}. إذا كانت طبيعة مسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي متعلقة بإعداد التقارير المالية الخاصة بالمنشأة، فإن دراسة المدقق الخارجي للأنشطة التي تم أدائها أو التي سيتم أدائها من قبل وظيفة التدقيق الداخلي ستشمل مراجعة خطة التدقيق الخاصة بوظيفة التدقيق الداخلي للفترة، إن وجدت، ومناقشة تلك الخطة مع المدققين الداخليين.

مصادر المعلومات (المرجع: الفقرة ٢٤)

أ^{١٠٤}. يمكن إنتاج الكثير من المعلومات المستخدمة في عملية المتابعة من خلال نظام معلومات المنشأة. وإذا افترضت الإدارة أن البيانات المستخدمة لمتابعة المنشأة دقيقة دون وجود أساس لهذا الافتراض فإنه من الممكن أن توجد أخطاء في المعلومات والتي من المحتمل أن تؤدي إلى أن تتوصل الإدارة لإستنتاجات غير صحيحة بشأن أنشطة المتابعة فيها. وتبعاً لذلك فإن فهم:-

- مصادر المعلومات المتعلقة بأنشطة متابعة المنشأة؛ و
- الأساس الذي تعتبر عليه الإدارة المعلومات على أنها موثوقة بشكل كافٍ للهدف؛

مطلوبين كجزء من فهم المدقق لأنشطة متابعة المنشأة كعنصر للرقابة الداخلية.

تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية (المرجع: الفقرة ٢٥ (أ))

أ^{١٠٥}. تشير مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية إلى المخاطر التي تتعلق بشكل كبير بالبيانات المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من الإثباتات. إن مخاطر من هذا النوع ليست بالضرورة أن تكون مخاطر قابلة للتحديد في إثباتات معينة عند مستوى فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاح. وبدلاً من ذلك، فإنها تمثل الظروف التي قد تزيد من مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات وعلى سبيل المثال تجاوز الإدارة للرقابة الداخلية. وقد تكون المخاطر عند مستوى البيانات المالية على وجه الخصوص مناسبة لإعتبار المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال.

أ^{١٠٦}. قد تنتج المخاطر عند مستوى البيانات المالية بشكل خاص من بيئة رقابة ضعيفة (على الرغم من أن هذه المخاطر قد تتعلق أيضاً بعوامل أخرى مثل الظروف الإقتصادية المتدهورة). فعلى سبيل المثال، إن وجود نواحي ضعف مثل نقص الكفاءة في الإدارة ذا أثراً أكثر انتشاراً على البيانات المالية وقد يتطلب استجابة شاملة من قبل المدقق.

أ١٠٧. قد يثير فهم المدقق للرقابة الداخلية شكوكاً حول قابلية تدقيق البيانات المالية لمنشأة. فعلى سبيل المثال:-

- قد تكون الإهتمامات بشأن نزاهة إدارة المنشأة جادة إلى الحد الذي يجعل المدقق يستنتج أن مخاطرة إعطاء معلومات غير صحيحة في البيانات المالية هو بالشكل الذي لا يمكن معه إجراء تدقيق.
- قد تسبب الإهتمامات بشأن ظروف وموثوقية سجلات المنشأة إلى أن يستنتج المدقق أنه من غير المحتمل أن تتوفر أدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم رأي غير متحفظ حول البيانات المالية.

أ١٠٨. يضع معيار التدقيق الدولي ٧٠٥^{١٢} المتطلبات ويوفر الإرشادات لتحديد فما إذا كانت هناك حاجة للمدقق في إعتبار رأيه متحفظاً أو حاجب لرأيه أو كما تتطلب بعض الحالات، فتسحب من العملية عندما يكون ذلك ممكناً بموجب قانون أو تشريع ملائم.

تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات (المرجع: الفقرة ٢٥(ب))

أ١٠٩. تحتاج مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات إلى وجوب أخذها بعين الإعتبار لأنها تساعد بشكل مباشر في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية عند مستوى الإثبات اللازم للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية. وعند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات قد يستنتج المدقق أن المخاطر المحددة تتعلق بشكل أكبر بالبيانات المالية ككل ومن المحتمل أن تؤثر على العديد من الإثباتات.

إستخدام الإثباتات

أ١١٠. عند التوضيح أن البيانات المالية هي حسب إطار إعداد التقارير المالية الواجبة التطبيق، فإن الإدارة تقوم بإثباتات ضمنياً أو صريحة فيما يتعلق بالاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن العناصر المختلفة للبيانات المالية والإفصاحات ذات العلاقة.

أ١١١. تقع الإثباتات التي يستخدمها المدقق للأخذ بعين الإعتبار الأنواع المختلفة للأخطاء المحتملة التي قد تحدث في البنود الثلاث التالية وقد تتخذ الأشكال التالية:-

(أ) إثباتات حول فئات المعاملات والأحداث للفترة التي أجريت فيها عملية التدقيق:-

(١) الحدوث- المعاملات والأحداث التي تم تسجيلها على أنها حدثت وتخص المنشأة.

^{١٢} معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل".

- (٢) الإكمال- لقد تم تسجيل جميع المعاملات والأحداث التي كان ينبغي تسجيلها.
 - (٣) الدقة- تم تسجيل المبالغ والبيانات الأخرى التي تتعلق بالمعاملات والأحداث المسجلة بالشكل المناسب.
 - (٤) القطع- تم تسجيل المعاملات والأحداث في الفترة المحاسبية الصحيحة.
 - (٥) التصنيف- تم تسجيل المعاملات والأحداث في الحسابات المناسبة.
- (ب) تنتهي الإثباتات حول أرصدة الحسابات في الفترة:-

- (١) الوجود- وجود فوائد للأصول والإلتزامات وحقوق المساهمين.
- (٢) الحقوق والإلتزامات- تحتفظ المنشأة أو تراقب حقوق الأصول، وتعتبر الإلتزامات واجبات على المنشأة.
- (٣) الإكمال- تم تسجيل جميع الأصول والإلتزامات وحقوق المساهمين.
- (٤) التقدير والتخصيص- تشمل البيانات المالية فوائد الأصول والإلتزامات وحقوق المساهمين بمبالغ مناسبة ويتم تسجيل أية تسويات تقدير أو تخصيص ناتجة بالشكل المناسب.

(ج) الإثباتات حول العرض والإفصاح:-

- (١) الحدوث والحقوق والإلتزامات- الأحداث والمعاملات والأمور الأخرى المفصح عنها والتي حدثت وتخص المنشأة.
- (٢) الإكمال- تم إدخال جميع الإفصاحات التي كان ينبغي إدخالها في البيانات المالية.
- (٣) التصنيف وقابلية الفهم- تم عرض ووصف المعلومات المالية بالشكل المناسب وتم بيان الإفصاحات بوضوح.
- (٤) الدقة والتقدير- يتم الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات الأخرى بشكل عادل وبمبالغ صحيحة.

أ١١٢. قد يستخدم المدقق الإثباتات كما هي مبينة أعلاه أو قد يعبر عنها بشكل مختلف شريطة أن تتم تغطية جميع النواحي المبينة أعلاه. فعلى سبيل المثال قد يختار المدقق دمج الإثباتات حول المعاملات والأحداث مع الإثباتات المتعلقة بأرصدة الحسابات.

إعتبرات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١١٣. عند القيام بإثباتات حول البيانات المالية لمنشآت القطاع العام، إلى جانب الإثباتات الموضحة في الفقرة أ١٠٤، قد تثبت الإدارة عادة أنه تم تنفيذ المعاملات والأحداث وفقاً لقانون أو تشريع أو سلطة أخرى. وقد تقع هذه الإثباتات ضمن نطاق تدقيق البيانات المالية.

عملية تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية

أ١١٤. يستخدم المدقق المعلومات التي جمعت من خلال إجراءات تقييم المخاطر، بما في ذلك أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها عند تقييم تصميم عناصر الرقابة وتحديد ما إذا تم تنفيذها كأدلة تدقيق لدعم تقييم المخاطر. ويحدد تقييم المخاطر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي سيتم أداؤها.

أ١١٥. يحتوي الملحق (٢) على أمثلة على الظروف والأحداث التي قد تدل على وجود مخاطر أخطاء جوهرية.

عناصر الرقابة المتعلقة بالإثباتات (المرجع: الفقرة ٢٦(ج))

أ١١٦. عند إجراء تقييم للمخاطر يمكن للمدقق تحديد عناصر الرقابة التي من المحتمل أن تمنع أو تكتشف وتصحح الأخطاء الجوهرية في إثباتات محددة، وبشكل عام فعلى المدقق اكتساب فهم لعناصر الرقابة وربطها مع الإثباتات في نطاق العمليات والأنظمة التي هي موجودة فيها، وإجراء ذلك مفيد لأنه كثيراً ما تتناول أنشطة الرقابة الفردية في حد ذاتها المخاطرة، وكثيراً ما تكون أنشطة الرقابة متعددة فقط مع عناصر أخرى للرقابة الداخلية كافية لتناول مخاطرة.

أ١١٦أ. وبالعكس قد يكون لبعض أنشطة الرقابة أثر محدد على إثبات فردي يتضمنه نوع معين من المعاملات أو أرصدة الحسابات، فعلى سبيل المثال قد تكون أنشطة الرقابة التي وضعتها المنشأة لضمان أن موظفيها يقومون بالشكل الصحيح بجرد وتسجيل المخزون الفعلي السنوي تتعلق مباشرة بوجود وإكمال الإثباتات لرصيد حساب المخزون.

أ١١٨. قد تكون عناصر الرقابة متعلقة بشكل مباشر أو غير مباشر بإثباتها، وكلما كانت العلاقة غير مباشرة فقد تكون تلك الرقابة أقل فاعلية في منع أو إكتشاف وتصحيح الأخطاء في ذلك الإثبات، فعلى سبيل المثال إن مراجعة المدير لمخلص عن أنشطة المبيعات لتاجر معين حسب المنطقة يتعلق فقط بشكل غير مباشر بإثبات إكمال إيراد المبيعات، وتبعاً لذلك قد تكون أقل فاعلية في تقليل المخاطر لذلك الإثبات من عناصر الرقابة التي تتعلق بشكل مباشر أكثر بذلك الإثبات كمطابقة مستندات الشحن مع مستندات الفواتير.

المخاطر الهامة

تحديد المخاطر الهامة (المرجع: الفقرة ٢٨)

١١٩أ. كثيراً ما تتعلق المخاطر الهامة بمعاملات هامة غير روتينية وأمور حكومية، والمعاملات غير الروتينية هي المعاملات غير العادية أما بسبب حجمها أو طبيعتها ولذلك لا تحدث كثيراً. وقد تشمل الأمور الحكومية تطوير التقديرات المحاسبية التي هناك عدم تيقن كبير في قياسها. إن المعاملات الروتينية غير المعقدة التي تخضع لمعالجة منهجية هي أقل احتمالاً في أن تتسبب في نشوء مخاطر هامة.

١٢٠أ. قد تكون مخاطرة الأخطاء الجوهريّة أكبر بالنسبة للمخاطر الخاصة بمعاملات هامة غير روتينية ناجمة عن أمور مثل ما يلي:-

- تدخل أكبر للإدارة لتحديد المعاملة المحاسبية.
- تدخل يدوي أكبر لجمع ومعالجة البيانات.
- حسابات أو مبادئ محاسبية معقدة.
- طبيعة المعاملات غير الروتينية، مما قد يجعل من الصعب على المنشأة تنفيذ رقابة فعالة على المخاطر.

١٢١أ. قد تكون مخاطر الأخطاء الجوهريّة أكبر بالنسبة للمخاطر المتعلقة بأمور حكومية هامة تتطلب تطوير تقديرات محاسبية، ناجمة عن أمور مثل ما يلي:-

- قد تكون المبادئ المحاسبية للتقديرات المحاسبية أو الاعتراف بالإيراد خاضعة لتفسيرات تختلف فيما بينها.
- قد يكون الحكم المطلوب شخصياً أو معقداً أو يتطلب إفتراضات بشأن آثار الأحداث المستقبلية، فعلى سبيل المثال الحكم بشأن القيمة العادلة.

١٢٢أ. يصف معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ نتائج المزيد من إجراءات التدقيق لتحديد مخاطر على أنها هامة^{١٣}.

المخاطر الهامة المتعلقة بمخاطر الأخطاء الجوهريّة الناجمة عن الإحتيال

١٢٣أ. يوفر معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ مزيداً من المتطلبات والإرشادات فيما يتعلق بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهريّة الناجمة عن الإحتيال.

فهم عناصر الرقابة المتعلقة بالمخاطر الهامة (المرجع: الفقرة ٢٩)^{١٤}

١٢٤أ. على الرغم من أن المخاطر المتعلقة بأمور هامة غير روتينية أو أمور حكومية كثيراً ما تكون أقل احتمالاً أن تكون خاضعة لرقابة روتينية وقد يكون لدى الإدارة استجابات أخرى تهدف إلى التعامل مع هذه المخاطر. وتبعاً لذلك، فإن فهم المدقق فيما إذا كانت المنشأة قد صممت ونفذت

^{١٣} معيار التدقيق الدولي الفقرة ١٥ و ٢١.

^{١٤} معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرات ٢٥-٢٧.

عناصر رقابة لهذه المخاطر الهامة الناجمة عن أمور غير روتينية أو حكمية يشمل فيما إذا كانت الإدارة تستجيب لهذه المخاطر وكيفية استجابتها. وقد تشمل هذه الإستجابات ما يلي:-

- أنشطة الرقابة مثل مراجعة الإفتراضات من قبل الإدارة العليا أو الخبراء.
- العمليات الموثقة للتقديرات.
- الموافقة من قبل أولئك المكلفين بالحوكمة.

١٢٥أ. على سبيل المثال، حين توجد أحداث تتم مرة واحدة مثل استلام بلاغ بقضية هامة فإن إعتبار استجابة المنشأة قد يشمل أموراً كالرجوع إلى الخبراء (مثل المستشار القانوني الداخلي أو الخارجي)، وفيما إذا تم إجراء تقييم للأثر المحتمل، وكيف يقترح أن يتم الإفصاح عن الظروف في البيانات المالية.

١٢٦أ. في بعض الحالات، قد لا تستجيب الإدارة للمخاطر الهامة للأخطاء الجوهريّة بشكل مناسب من خلال فرض ضوابط على هذه المخاطر. وبعد فشل الإدارة في فرض مثل هذه الضوابط مؤشراً لعيب كبير في الرقابة الداخلية.^{١٥}

المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساسية لوحدها أدلة تدقيق مناسبة وكافية (المرجع: الفقرة ٢٩)

١٢٧أ. قد تتعلق مخاطر الأخطاء الجوهريّة مباشرة بتسجيل فئات المعاملات الروتينية أو أرصدة الحسابات وإعداد البيانات المالية الموثوقة. وقد تشمل مخاطر المعالجة غير الدقيقة أو غير المكتملة لفئات المعاملات الروتينية والهامة، مثل الإيرادات والمشتريات والمقبوضات النقدية أو المدفوعات النقدية للمنشأة.

١٢٨أ. حين تكون المعاملات التجارية الروتينية اليومية خاضعة لمعالجة آلية إلى حد كبير مع تدخل يدوي ضئيل أو بدون تدخل، قد لا يكون من الممكن أداء إجراءات أساسية فقط فيما يتعلق بالمخاطرة. فعلى سبيل المثال، قد يعتبر المدقق هذه الحالة في الظروف التي تتم فيها مباشرة مقدار كبير من

معلومات المنشأة أو تسجيلها أو معالجتها أو إعداد التقارير حولها إلكترونياً مثل نظام متكامل. وفي هذه الحالات:-

- يمكن أن تتوفر أدلة التدقيق فقط بالشكل الإلكتروني، وتعتمد عادة كفايتها أو/و ملاءمتها على فاعلية الرقابة على دقتها وإكتمالها.

^{١٥} معيار المحاسبة الدولي ٢٦٥، " الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارية".

- قد يكون إحتمال مباشرة أو تغيير المعلومات بشكل غير مناسب دون الكشف عنها أكبر إذا لم تعمل عناصر الرقابة المناسبة بشكل فعال.

١٢٩أ. يوضح معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ نتائج إجراءات تدقيق إضافية لتحديد هذه المخاطر^{١٦}.

مراجعة تقييم المخاطر (المرجع: الفقرة ٣١)

١٣٠أ. أثناء التدقيق قد تختلف المعلومات التي تأتي إلى عناية المدقق بشكل جوهري عن المعلومات التي بني عليها تقييم المخاطر. فعلى سبيل المثال، قد يعتمد تقييم المخاطر على التوقع بأن عناصر رقابة معينة تعمل بشكل فعال. وعند إجراء إختبارات على هذه العناصر، قد يحصل المدقق على أدلة تدقيق بأنها لم تكن تعمل بشكل فعال في الأوقات المناسبة أثناء التدقيق. وعلى نحو مماثل، وعند أداء إجراءات أساسية قد يكتشف المدقق أخطاءً في المبالغ أو تكراراً أكبر مما يتفق مع تقييم المدقق للمخاطر. وفي مثل هذه الظروف، قد لا يعكس تقييم المخاطر والظروف الحقيقية للمنشأة بشكل مناسب وقد لا تكون إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها فعالة في الكشف عن الأخطاء الجوهريّة. أنظر معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ للحصول على المزيد من الإرشادات.

التوثيق (المرجع: الفقرة ٣٣)

١٣١أ. يعود أسلوب التوثيق متطلبات الفقرة ٣٣ للمدقق لتحديده باستخدام الحكم المهني. فعلى سبيل المثال، وفي تدقيقات المنشآت الصغيرة قد يتم دمج الوثائق بتوثيق المدقق للإستراتيجية العامة وخطة التدقيق^{١٧}. وعلى نحو مماثل، قد يتم توثيق نتائج تقييم المخاطر مثلاً بشكل منفصل أو كجزء من توثيق المدقق لمزيد من الإجراءات^{١٨}. ويتأثر شكل ومدى التوثيق بطبيعة وحجم وتعقيد المنشأة ورقابتها الداخلية وتوفر المعلومات من المنشأة ومنهجية التدقيق والتقنية المستخدمة في نطاق التدقيق.

١٣٢أ. قد يكون التوثيق للمنشآت التي لديها أعمال وعمليات غير معقدة تتعلق بإعداد التقارير المالية سهلاً من حيث الشكل ومختصر نسبياً. وليس من الضروري توثيق فهم المدقق كاملاً للمنشأة والأمور المتعلقة بذلك. وتشمل العناصر الرئيسية التي يوثقها المدقق تلك التي بني عليها تقييم مخاطر الأخطاء الجوهريّة.

١٣٣أ. قد يعكس مدى التوثيق خبرة وقدرات أعضاء فريق عملية التدقيق. وشريطة أن يتم إستيفاء متطلبات معيار التدقيق الدولي ٢٣٠، كما يتطلب تدقيق يتولاه فريق عملية مكون من أفراد

^{١٦} معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ ، الفقرة ٨.

^{١٧} معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ "التخطيط لتدقيق البيانات المالية"، الفقرات ٧ و ٩.

^{١٨} معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ ، الفقرة ٢٨.

ذوي خبرة أقل توثيقاً أكثر تفصيلاً لمساعدتهم في الحصول على فهم مناسب للمنشأة مما يتطلبه فريق مكون من أفراد ذوي خبراء.

أ١٣٤. عند إجراء عمليات تدقيق متكررة، يتم نقل وتحديث بعض الوثائق حسب الضرورة لتعكس التغييرات في أعمال أو عمليات المنشأة.

الملحق ١

(المرجع: الفقرات ٤(ج)، ١٤-٢٤، ٦٩أ-١٠٤أ)

عناصر الرقابة الداخلية

١. يوضح هذا الملحق بشكل أوسع عناصر الرقابة الداخلية كما هي موضحة في الفقرات ٤(ج) و ١٤-٢٤ و ٦٩أ-١٠٤أ، بما أنها تتعلق بتدقيق البيانات المالية.

بيئة الرقابة

٢. تشمل بيئة الرقابة العناصر التالية:-

(أ) *إيصال وتنفيذ النزاهة والقيم الأخلاقية*: لا تستطيع فاعلية عناصر الرقابة أن تعلوا

عن النزاهة والقيم الأخلاقية للأفراد الذين يضعونها ويديرونها ويتابعونها وكيف يتم إيصالها وكيف يتم تعزيزها في الممارسة، إن النزاهة والسلوك الأخلاقي هما نتاج المعايير الأخلاقية والسلوكية للمنشأة، ومما يشمله تنفيذ النزاهة والقيم الأخلاقية إجراءات الإدارة لإزالة أو تقليل الدوافع والإغراءات التي قد تدفع الموظفين إلى الدخول في إجراءات غير شريفة أو غير قانونية أو غير أخلاقية. وقد يشمل إيصال سياسات المنشأة بشأن النزاهة والقيم الأخلاقية إيصال المعايير السلوكية إلى الموظفين من خلال بيانات السياسة وقواعد السلوك ومن خلال الأمثلة.

(ب) *الالتزام بالكفاءة*. الكفاءة هي المعرفة والمهارات اللازمة لإنجاز الأعمال التي تحدد وظيفة الفرد.

(ج) *مشاركة أولئك المكلفين بالحوكمة*. يتأثر الوعي بالرقابة في المنشأة إلى حد كبير بأولئك المكلفين بالحوكمة. وإن أهمية المسؤوليات لأولئك المكلفين بالحوكمة معترف بها في قواعد الممارسة والقوانين والأنظمة والإرشادات الأخرى المقدمة لمنفعة أولئك المكلفين بالحوكمة. كما تشمل المسؤوليات الأخرى لأولئك المكلفين بالحوكمة بالإشراف على التصميم والعمل الفعال لإجراءات الإبلاغ عن الأفعال غير القانونية وعملية مراجعة فاعلية الرقابة الداخلية للمنشأة.

(د) *فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي*. تشمل فلسفة الإدارة وأسلوبها التشغيلي سلسلة واسعة من الخصائص. فعلى سبيل المثال، قد تظهر مواقف وإجراءات الإدارة بشأن إعداد التقارير المالية نفسها من خلال إختيار (محافظ أو جريء) من المبادئ المحاسبية البديلة المتاحة أو الأسلوب المجتهد هذا بالإضافة إلى المحافظ الذي يتم من خلاله تطوير التقديرات المحاسبية.

(هـ) الهيكل التنظيمي. تتضمن إقامة هيكل تنظيمي مناسب آخذين بالإعتبار النواحي الرئيسية للصلاحيات والمسؤوليات والخطوط المناسبة لإعداد التقارير. ويعتمد كون الهيكل التنظيمي مناسباً جزئياً على حجمها وطبيعة أنشطتها.

(و) تفويض الصلاحيات والمسؤوليات. يشمل تفويض الصلاحيات والمسؤوليات السياسات الخاصة بممارسات العمل المناسبة ومعرفة وخبرة الموظفين الرئيسيين والموارد المتوفرة للقيام بالواجبات. إضافة إلى ذلك، فإنها تشمل السياسات والإتصالات الموجهة نحو ضمان فهم جميع الموظفين لأهداف المنشأة ومعرفة كيفية العلاقة المتبادلة الموجودة بين إجراءاتها الفردية ومساهماتها في هذه الأهداف، وإدراك كيف ومن أجل ماذا سوف يتم إعتبارهم مسؤولين.

(ز) سياسات وممارسات الموارد البشرية. تظهر سياسات وممارسات الموارد البشرية أموراً هامة فيما يتعلق بوعي الرقابة للمنشأة. فعلى سبيل المثال تظهر معايير تعيين أكثر الأفراد تأهيلاً- مع التركيز على الخلفية التعليمية وخبرة العمل السابقة والانجازات السابقة وأدلة النزاهة والسلوك الأخلاقي- التزام المنشأة بالأشخاص الكفؤين الذين يمكن الوثوق بهم. إن سياسات التدريب التي توصل الأدوار والمسؤوليات المحتملة وتشمل الممارسات مثل المدارس والندوات التدريبية توضح المستويات المتوقعة من الأداء والسلوك. وتظهر الترقبات التي تتم من خلال تقييم الأداء الدوري التزام المنشأة بتقديم الموظفين المؤهلين إلى مستويات أعلى من المسؤولية.

عملية تقييم المخاطر للمنشأة

٣. لأهداف إعداد التقارير المالية، فإن عملية تقييم المخاطر للمنشأة تشمل الكيفية التي تحدد بها الإدارة المخاطر المتعلقة بإعداد البيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية الذي ينطبق على المنشأة، وتقدر أهميتها وتقيم احتمال وقوعها وتقرر الإجراءات للاستجابة لها ولإدارتها والنتائج المتعلقة بذلك. فعلى سبيل المثال قد تتناول عملية تقييم المخاطر للمنشأة الكيفية التي تعتبر المنشأة فيه احتمالاً لوجود معاملات غير مسجلة أو تحدد وتحلل التقديرات الهامة المسجلة في البيانات المالية.

٤. تشمل المخاطر المتعلقة بإعداد التقارير المالية الموثوقة الأحداث والمعاملات والظروف الخارجية والداخلية التي قد تحدث وتؤثر بشكل عكسي على قدرة المنشأة على مباشرة وتسجيل ومعالجة وإعداد البيانات المالية بما يتفق مع إثباتات الإدارة في البيانات المالية. كما يمكن للإدارة إصدار خطط أو برامج أو إجراءات لتتناول مخاطر معينة، أو قد تقرر قبول مخاطرة بسبب التكلفة أو إعتبارات أخرى. وقد تنشأ المخاطر أو التغيير بسبب الظروف مثل ما يلي:-

- **تغيرات في البيئة التشغيلية.** يمكن أن تؤدي التغيرات في البيئة التنظيمية أو التشغيلية إلى تغيرات في الضغوط التنافسية والمخاطر المختلفة إلى حد كبير.
- **الموظفون الجدد.** قد يكون للموظفين الجدد تركيزاً أو فهماً مختلفاً للرقابة الداخلية.
- **نظم المعلومات الجديدة أو المجددة.** يمكن أن تغير التغيرات الهامة والسريعة في نظم المعلومات المخاطرة الخاصة بالرقابة الداخلية.
- **النمو السريع.** يمكن للتوسع الكبير والسريع في العمليات أن يجهد الرقابة ويزيد من مخاطر حدوث تعطل في الرقابة.
- **التقنية الجديدة.** قد يغير إدخال تقنيات جديدة في عمليات الإنتاج أو نظم المعلومات من المخاطرة المرتبطة بالرقابة الداخلية.
- **النماذج والمنتجات والأنشطة الجديدة.** إن الدخول في مجالات عمل أو معاملات للمنشأة لها خبرة ضئيلة بها قد يدخل مخاطر جديدة مرتبطة بالرقابة الداخلية.
- **إعادة هيكلة الشركة.** قد يصاحب إعادة الهيكلة تخفيضات في الموظفين وتغييرات في الإشراف وفصلاً للمهام مما قد يغير من المخاطرة المرتبطة بالرقابة الداخلية.
- **عمليات أجنبية موسعة.** يحمل التوسع في عمليات أجنبية أو إمتلاكها مخاطر جديدة، وكثيراً ما تكون تلك المخاطر ذات أثر على الرقابة الداخلية، وعلى سبيل المثال مخاطر إضافية أو معدلة من معاملات صرف العملات الأجنبية.
- **الإصدارات المحاسبية الجديدة.** قد يؤثر تبني مبادئ محاسبية جديدة أو تغيير المبادئ المحاسبية على المخاطر عند إعداد البيانات المالية.

نظام المعلومات بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة والخاصة بإعداد التقارير المالية والإتصال

5. يتكون نظام المعلومات من بنية تحتية (عناصر مادية ومعدات الحاسوب) وبرمجيات وأشخاص وإجراءات وبيانات. وتحقق العديد من نظم المعلومات إستفادة على نطاق واسع من إستخدام تقنية المعلومات.
6. يتكون نظام المعلومات الخاص بأهداف إعداد التقارير المالية التي تشمل نظام إعداد التقارير المالية من الأساليب والسجلات التي:-
 - تحدد وتسجل جميع المعاملات الصحيحة.
 - تبين في الوقت المناسب المعاملات بتفاصيل كافية لإتاحة التصنيف المناسب للمعاملات لإعداد التقارير المالية.
 - تقاس قيمة المعاملات بأسلوب يتيح تسجيل قيمتها النقدية الصحيحة في البيانات المالية.

- يجب أن تحدد الفترة الزمنية التي حدثت فيها العمليات للسماح بتسجيل المعاملات في الفترة المحاسبية الصحيحة.
 - يجب أن تعرض بالشكل المناسب المعاملات والإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية.
٧. وتؤثر نوعية المعلومات التي ينتجها النظام على قدرة المنشأة على إتخاذ قرارات مناسبة في إدارة ومراقبة أنشطة المنشأة وإعداد تقارير مالية موثوقة.
٨. قد يأخذ الإتصال الذي يوفر فهماً للأدوار والمسؤوليات الفردية الخاصة بالرقابة الداخلية على تقديم التقارير المالية أشكالاً مثل أدلة السياسة وأدلة المحاسبة وإعداد التقارير المالية والمذكرات. كما يمكن إجراء الإتصال إلكترونياً أو شفويًا أو من خلال إجراءات الإدارة.

أنشطة الرقابة

٩. بشكل عام، يمكن تصنيف أنشطة الرقابة التي قد تكون مناسبة لعملية تدقيق على أنها سياسات وإجراءات تخص ما يلي:-

- **مراجعات الأداء.** تشمل أنشطة الرقابة هذه مراجعات وتحليلات الأداء الفعلي مقابل الموازنات والتوقعات وأداء الفترات السابقة؛ وذلك من خلال ربط مجموعات مختلفة من البيانات -التشغيلية أو المالية- مع بعضها البعض، بالإضافة إلى تحليل للعلاقات وإجراءات استقصائية وتصحيحية، ومقارنة البيانات الداخلية مع الموارد الخارجية للمعلومات، ومراجعة الأداء الوظيفي أو أداء النشاط.

- **معالجة المعلومات.** إن المجموعتان الواسعتان لأنشطة الرقابة لنظم المعلومات هما عناصر رقابة التطبيق التي تطبق على معالجة التطبيقات الفردية، وعناصر الرقابة العامة لتقنية المعلومات هي السياسات والإجراءات التي تتعلق بالعديد من التطبيقات وتدعم العمل الفعال لعناصر رقابة التطبيق من خلال المساعدة في ضمان التشغيل الصحيح المستمر لنظم المعلومات. كما تشمل الأمثلة على عناصر التطبيق غير الواضح فحص الدقة الحسابية للسجلات وعمل ومراجعة الحسابات وموازن المراجعة وعناصر الرقابة الآلية مثل فحوصات التعديل لبيانات الإدخال وفحوصات التسلسل العددي والمتابعة اليدوية لتقارير الإستثناءات. ومن الأمثلة على عناصر الرقابة العامة لتقنية المعلومات عناصر رقابة التغيير في البرامج وعناصر الرقابة التي تحد من الوصول إلى البرامج أو البيانات، وعناصر الرقابة على تنفيذ إصدارات جديدة لمجموعة تطبيقات البرمجيات وعناصر الرقابة على برمجيات النظام التي تحد من الوصول إلى إستخدام مرافق النظام أو تتابعها والتي يمكن أن تغير البيانات أو السجلات المالية دون ترك سجلات للتدقيق.

- **عناصر الرقابة الفعلية.** عناصر الرقابة التي تشمل:-

- الأمن الفعلي للأصول، بما في ذلك وسائل الحماية الملائمة مثل التسهيلات الآمنة للوصول إلى الأصول والسجلات.

- التفويض بالوصول إلى ملفات برامج وبيانات الحاسوب.
 - الجرد ولمقارنة الدورية مع المبالغ المبينة في سجلات الرقابة (على سبيل المثال مقارنة نتائج النقد والأمن وجرد المخزون مع السجلات المحاسبية).
- إن مدى ملائمة عناصر الرقابة الفعلية التي تهدف إلى منع سرقة الأصول ذات علاقة بموثوقية إعداد البيانات المالية، وتبعاً لذلك يعتمد التدقيق على الظروف، كالأصول الحساسة إلى حد كبير للاختلاس.

• **فصل المهام.** توكيل أفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات وتسجيلها والإحتفاظ بالأصول في عهدهم. ويهدف فصل المهام إلى تقليل فرص السماح لأي شخص أن يكون في موقف يرتكب ويخفي الأخطاء فيه أو الإحتيال أثناء التنفيذ العادي لمهامه.

١٠. قد تعتمد أنشطة رقابة معينة على وجود سياسات عالية المستوى ومناسبة وضعتها الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة، فعلى سبيل المثال فإنه من الممكن التصريح بعناصر رقابة التفويض بموجب إرشادات موضوعة مثل مقاييس الاستثمار التي وضعها أولئك المكلفين بالحوكمة، وبالتبادل قد تتطلب المعاملات غير الروتينية مثل عمليات الإمتلاك أو النزع الرئيسية موافقة محددة من مستوى عالٍ، كالحالات التي تحتاج إلى موافقة المساهمين.

متابعة عناصر الرقابة

١١. إن أحد المسؤوليات الهامة للإدارة هي إنشاء رقابة داخلية والإبقاء عليها على أساس مستمر، إن متابعة الإدارة لعناصر الرقابة تشمل فيما إذا كانت تعمل كما هو مقصود منها وأنه يتم تعديلها حسبما هو مناسب وذلك حسب التغييرات في الظروف. كما قد تشمل متابعة عناصر الرقابة أنشطة مثل مراجعة الإدارة فيما إذا كانت المطابقات يتم إعدادها في الوقت المناسب، وتقييم المدققين الداخليين لإمتثال موظفي المبيعات لسياسات المنشأة فيما يتعلق بشروط عقود المبيعات وإشراف الدائرة القانونية على الإمتثال لسياسات المنشأة الأخلاقية أو سياسات ممارسات العمل.

١٢. قد يساهم المدققون الداخليون أو الموظفون الذين يؤدون مهام مماثلة في متابعة عناصر الرقابة الداخلية للمنشأة من خلال تقييمات منفصلة، وهم يوفرون بشكل منتظم المعلومات حول عمل الرقابة الداخلية، وباهتمام كبير على تقييم فاعلية الرقابة الداخلية، كما أنهم يبلغون المعلومات حول نواحي القوة والضعف والتوصيات لتحسين الرقابة الداخلية.

١٣. من الممكن أن تشمل أنشطة المتابعة استخدام المعلومات من الإتصالات مع أطراف خارجية والتي قد تدل على مشاكل أو تلقي الضوء على النواحي التي تحتاج إلى التحسين. ويؤيد العملاء ضمناً بيانات الفواتير بدفع فواتيرهم أو الشكوى بشأن الرسوم. إلى جانب ذلك فإنه يمكن للهيئات التنظيمية الإتصال مع المنشأة فيما يتعلق بالأمور التي تؤثر على عمل الرقابة الداخلية، فعلى سبيل المثال الإتصالات بشأن الفحوصات من قبل الهيئات التنظيمية للبنوك، كذلك فإنه من الممكن أن تأخذ المنشأة في الإعتبار الإتصالات المتعلقة بالرقابة الداخلية من المدققين الخارجيين عند أداء أنشطة المتابعة.

الملحق ٢

(المرجع: الفقرة ٣٣١ وأ ١١٥)

الظروف والأحداث التي قد تدل على مخاطر أخطاء جوهرية

فيما يلي أمثلة على الظروف والأحداث التي قد تدل على وجود مخاطر أخطاء جوهرية. حيث تغطي الأمثلة المقدمة سلسلة واسعة من الظروف والأحداث، على أنه ليست كل الظروف والأحداث تتعلق بكل عملية تدقيق، وليس بالضرورة أن تكون قائمة الأمثلة كاملة.

- عمليات في مناطق غير مستقرة إقتصادياً، على سبيل المثال بلدان بها تخفيض كبير للعملة أو إقتصاديات تضخمية بشكل مرتفع.
- عمليات معرضة لأسواق متقلبة، على سبيل المثال تجارة العقود المستقبلية.
- عمليات خاضعة لدرجة عالية من التعقيد في الأنظمة.
- مواضيع خاصة بالمنشأة المستمرة والسيولة، بما في ذلك خسارة العملاء المهمين.
- قيود على توفر رأس المال والإئتمان.
- تغيرات في القطاع الذي تعمل به المنشأة.
- تغيرات في سلسلة الإمداد.
- تطوير أو عرض منتجات أو خدمات جديدة، أو الانتقال إلى خطوط عمل جديدة.
- التوسع إلى مواقع جديدة.
- تغيرات في المنشأة مثل عمليات إمتلاك كبيرة أو إعادة تنظيم أو أحداث أخرى غير عادية.
- قطاعات منشآت أو أعمال من المحتمل أن يتم بيعها.
- تحالفات معقدة ومشاريع مشتركة.
- استخدام تمويل خارج الميزانية والمنشآت ذات الهدف الخاص وترتيبات تمويل أخرى معقدة.
- معاملات هامة مع الأطراف ذات العلاقة.
- نقص في الموظفين الذين لهم مهارات إعداد تقارير محاسبية ومالية مناسبة.
- تغيرات في الموظفين الرئيسيين، بما في ذلك مغادرة المدراء التنفيذيين الرئيسيين.
- نواحي ضعف في الرقابة الداخلية، خاصة تلك التي لا تتناولها الإدارة.
- عدم توافق بين إستراتيجية المنشأة الخاصة بتقنية المعلومات وإستراتيجيتها الخاصة بالعمل.
- تغيرات في بيئة تقنية المعلومات.

- تركيب أنظمة تقنية معلومات جديدة هامة خاصة بإعداد التقارير المالية.
- إستفسارات بشأن عمليات المنشأة أو النتائج المالية من قبل الهيئات التنظيمية أو الحكومية.
- أخطاء سابقة في البيانات، وتاريخ من الأخطاء أو مقدار كبير من التسويات في نهاية الفترة.
- مقدار كبير من العمليات غير الروتينية أو غير المنهجية، بما في ذلك معاملات داخل الشركة، ومعاملات ذات إيراد كبير في نهاية الفترة.
- معاملات سجلت بناءً على رغبة الإدارة، على سبيل المثال إعادة تمويل الدين وأصول سيتم بيعها وتصنيف للأوراق المالية القابلة للتداول.
- تطبيق إصدارات محاسبية جديدة.
- قياسات محاسبية تتضمن عمليات معقدة.
- أحداث أو معاملات تتضمن عدم تيقن كبير بالنسبة للقياس، بما في ذلك التقديرات المحاسبية.
- مقاضاة معلقة والتزامات محتملة، على سبيل المثال ضمانات المبيعات والكفالات المالية وإعادة إصلاح البيئة.

معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٦-٢	الأهمية النسبية في سياق عملية تدقيق.....
٧	تاريخ النفاذ.....
٨	الهدف
٩	التعريف
	المتطلبات
١١-١٠	تحديد الأهمية النسبية والأهمية النسبية للأداء عند التخطيط لعملية تدقيق.....
١٣-١٢	التعديل أثناء سير عملية التدقيق.....
١٤	التوثيق.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
١أ	الأهمية النسبية ومخاطرة التدقيق.....
١٢أ-٢أ	تحديد الأهمية النسبية والأهمية النسبية للأداء عند التخطيط لعملية تدقيق.....
١٣أ	التعديل أثناء سير عملية التدقيق.....

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤولية المدقق في تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق البيانات المالية، ويوضح معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ كيفية تطبيق الأهمية النسبية عند تقييم أثر الأخطاء المحددة على التدقيق والأخطاء غير المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية.

الأهمية النسبية في سياق عملية التدقيق

٢. كثيراً ما تتنافس أطر إعداد التقارير المالية مفهوم الأهمية النسبية في سياق إعداد وعرض البيانات المالية، وبالرغم من أن أطر إعداد التقارير المالية قد تناقش الأهمية النسبية بتعبيرات مختلفة فإنها توضح بشكل عام أن:

- الأخطاء في البيانات المالية، بما في ذلك الحذف تعتبر أنها مهمة نسبياً إذا كان من المتوقع أن تؤثر فردياً أو في مجموعها على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي اتخذت على أساس البيانات المالية؛
- الأحكام حول الأهمية النسبية تتم في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم وطبيعة الخطأ أو بمجموعها؛ و
- الأحكام حول الأمور الهامة لمستخدمي البيانات المالية مبنية على إعتبار الإحتياجات العامة من المعلومات المالية للمستخدمين كمجموعة^١، والأثر المحتمل للأخطاء على المستخدمين الفرديين المحددين الذين قد تختلف إحتياجاتهم إلى حد كبير ليس مأخوذاً في الإعتبار.

٣. يوفر هذا النقاش، إذا كان موجوداً في إطار إعداد تقارير مالية منطبق إطاراً مرجعياً للمدقق عند تحديد الأهمية النسبية للتدقيق، وإذا لم يكن إطار إعداد التقارير المالية المنطبق يشمل مناقشة لمفهوم الأهمية النسبية فإن الخصائص المشار لها في الفقرة ٢ توفر للمدقق هذا الإطار المرجعي.

٤. إن تحديد المدقق للأهمية النسبية هو أمر يعود للحكم المهني، ويتأثر بإدراك المدقق

١ معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ "تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق".

٢ على سبيل المثال "إطار إعداد وعرض البيانات المالية" الذي تتبناه مجلس معايير المحاسبة الدولية في إبريل ٢٠٠١ يدل على أنه فيما يتعلق بالمنشأة الموجهة نحو الربح حيث أن المستثمرين هم فرودو رأس المال المستثمر في نشاط ذي مخاطر فإن توفير البيانات المالية التي تفي بإحتياجاتهم سفي كذلك بمعظم إحتياجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تلبئها البيانات المالية.

لإحتياجات المعلومات المالية لمستخدمي البيانات المالية، وفي هذه السياق من المنطق أن يفترض المدقق أن المستخدمين:

- (أ) لهم معرفة معقولة بالأعمال والأنشطة الإقتصادية والمحاسبية ورغبة في دراسة المعلومات في البيانات المالية بإجتهد معقول؛
- (ب) يفهمون أنه تم إعداد وعرض وتدقيق البيانات المالية عند مستويات هامة؛
- (ج) يدركون الشكوك الذاتية في قياس المبالغ بناء على إستخدام التقديرات والحكم وإعتبار الأحداث المستقبلية؛ و
- (د) يتخذون قرارات إقتصادية معقولة بناء على المعلومات الواردة في البيانات المالية.

٥. على المدقق تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في كل من تخطيط وأداء عملية التدقيق، وعند تقييم أثر الأخطاء المحددة على التدقيق وأثر الأخطاء عند المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية، وعند تكوين الرأي في تقرير المدقق. (المرجع: الفقرة أ١).

٦. عند تخطيط عملية التدقيق على المدقق إتخاذ أحكام حول حجم الأخطاء التي ستعتبر أنها جوهرية، وتوفر هذه الأحكام أساً لما يلي:

(أ) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطرة؛

(ب) تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛ و

(ج) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.

إن الأهمية النسبية التي تم تحديدها عند تخطيط عملية التدقيق لا تحدد بالضرورة المبلغ الذي سيتم دائماً تقييم أقل منه الأخطاء غير المصححة، فردياً أو في مجموعها، على أنها غير جوهرية. وقد تجعل الظروف الخاصة ببعض الأخطاء أن يقوم المدقق بتقييمها على أنها جوهرية حتى ولو كانت أقل من الأهمية النسبية، وبالرغم من أنه ليس من العملي تصميم إجراءات تدقيق لإكتشاف الأخطاء التي يمكن أن تكون جوهرية فقط بسبب طبيعتها فإن على المدقق أن يعتبر ليس فقط حجم ولكن أيضاً طبيعة الأخطاء غير المصححة، والظروف المعينة لحدوثها عند تقييم أثرها على البيانات المالية^٣.

تاريخ النفاذ

٧. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

^٣ معيار التدقيق الدولي ٤٥٠، الفقرة ١٦٤.

الهدف

٨. إن الهدف هو تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بالشكل المناسب عند تخطيط وأداء عملية التدقيق.

التعريف

٩. لأهداف معايير التدقيق الدولية الأهمية النسبية للأداء (Performance materiality) تعني المبلغ أو المبالغ التي حددها المدقق بأقل من الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل من أجل التقليل إلى مستوى منخفض بشكل معقول إجمالاً أن يزيد إجمالي الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة عن الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل، وإذا كان ذلك منطبقاً تشير الأهمية النسبية للأداء كذلك إلى المبلغ أو المبالغ التي حددها المدقق بأقل من مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

المتطلبات

تحديد الأهمية النسبية والأهمية النسبية للأداء عند التخطيط لعملية تدقيق

١٠. عند وضع إستراتيجية التدقيق الكلية على المدقق تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل، وإذا كان هناك في الظروف المحددة للمنشأة فئة واحدة أو أكثر من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي يتوقع بشكل معقول أن تؤثر الأخطاء التي مبالغها دون الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تتخذ بناء على البيانات المالية فإن على المدقق أيضاً تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على هذه الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (المرجع: الفقرات ٢٠-١١).

١١. على المدقق تحديد الأهمية النسبية للأداء لأهداف تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تدقيق إضافية. (المرجع: الفقرة ١٢).

التعديل أثناء سير عملية التدقيق

١٢. على المدقق تعديل الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (وإذا كان ذلك منطبقاً مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات) إذا أصبح مطلقاً على معلومات أثناء التدقيق تجعل المدقق يحدد مبلغاً (مبالغ) مختلفة مبدئياً. (المرجع: الفقرة ١٣).

١٣. إذا توصل المدقق إلى أن أهمية نسبية أقل للبيانات المالية ككل (وإذا كان ذلك منطبقاً مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأصناف معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات) مما كان محدداً مبدئياً مناسباً فإن على المدقق تحديد ما هو الضروري لتعديل الأهمية النسبية للأداء، وما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تدقيق إضافية تبقى مناسبة.

التوثيق

١٤. على المدقق أن يضمن وثائق التوثيق المبالغ التالية والعوامل التي أخذت في الاعتبار عند تحديدها^٤:

- (أ) الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (أنظر الفقرة ١٠)؛
- (ب) إذا كان ذلك منطبقاً مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (أنظر الفقرة ١٠)؛
- (ج) الأهمية النسبية للأداء (أنظر الفقرة ١١)؛ و
- (د) أي تعديل للبنود (أ) - (ج) أثناء سير عملية التدقيق (أنظر الفقرتين ١٢-١٣).

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

الأهمية النسبية ومخاطرة التدقيق (المرجع: الفقرة ٥)

١٥. عند إجراء عملية تدقيق للبيانات المالية تكون الأهداف العامة للمدقق هي الحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت بسبب الإحتيال أو الخطأ، مما يمكن المدقق من إبداء رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية منطبق، وتقديم التقارير حول البيانات المالية والإتصال كما تتطلبه معايير التدقيق الدولية، حسب النتائج التي توصل لها المدقق^٥. على المدقق أن يحصل على تأكيد معقول من خلال الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة من أجل تقليل مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول^٦، ومخاطرة التدقيق هي المخاطرة بأن يبدي المدقق رأي تدقيق غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية، ومخاطرة التدقيق هي دالة مخاطر الأخطاء الجوهرية ومخاطرة الإكتشاف^٧، ويتم إعتبار الأهمية النسبية ومخاطرة التدقيق طيلة عملية التدقيق، وبشكل خاص عند:

- (أ) تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية^٨.
- (ب) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية^٩.

٤ معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "وثائق التدقيق"، الفقرات ٨-١١ وأ.٦.

٥ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، الفقرة ١١.

٦ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٧.

٧ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٣ (ج).

٨ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها".

٩ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ "إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة".

(ج) تقييم أثر الأخطاء غير المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية^{١٠}، وعند تكوين الرأي في تقرير المدقق^{١١}.

تحديد الأهمية النسبية والأهمية النسبية للأداء عند تخطيط عملية التدقيق

الإعتبرات الخاصة بمنشآت القطاع العام (المرجع: الفقرة ١٠)

٢٠. في حالة منشأة القطاع العام كثيراً ما يكون المشروعون وواضعوا الأنظمة هم المستخدمون الرئيسيون لبياناتهم المالية، إلى جانب من الممكن استخدام البيانات المالية لإتخاذ قرارات عدا عن القرارات الاقتصادية، ولذلك فإن تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (وإذا كان ذلك منطبقاً مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات) في عملية تدقيق للبيانات المالية لمنشأة قطاع عام يتأثر بالقوانين أو الأنظمة أو السلطات الأخرى، وكذلك بإحتياجات المعلومة المالية للمشرعين والجمهور فيما يتعلق ببرامج القطاع العام.

إستخدام أساس قياس عند تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (المرجع: الفقرة ١٠).

٣٠. يتضمن تحديد الأهمية النسبية ممارسة الحكم المهني، وعادة تطبق نسبة مئوية على أساس قياس مختار كنقطة بداية عند تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل. تشمل العوامل التي تؤثر على تحديد أساس قياس مناسب ما يلي:

- عناصر البيانات المالية (على سبيل المثال الأصول، المطلوبات، حقوق المساهمين، الإيرادات، المصروفات).
- ما إذا كانت هناك بنود يميل إنتباه مستخدمي البيانات المالية لمنشأة معينة أن تركز عليها (على سبيل المثال بهدف تقييم الأداء المالي يميل المستخدمون للتركيز على الربح أو الإيراد أو صافي الأصول).
- طبيعة المنشأة، وأين هي المنشأة في دورة حياتها، والصناعة والبيئة الاقتصادية التي تعمل بها المنشأة؛
- هيكل ملكية المنشأة وطريقة تمويلها (على سبيل المثال إذا كانت المنشأة محولة فقط بالدين وليس بالأسهم قد يضع المستخدمون مزيداً من التأكيد على الأصول والمطالبات عليها وليس على أرباح المنشأة)؛
- التقلب النسبي لأساس القياس.

٤٠. تشمل الأمثلة على أسس القياس التي قد تكون مناسبة، اعتماداً على ظروف المنشأة، فئات الدخل المبلغ عنه مثل الربح قبل الضريبة أو إجمالي الإيراد أو إجمالي الربح وإجمالي

١٠ معيار التدقيق الدولي ٤٥٠.

١١ معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية.

المصروفات أو صافي قيمة الأصول، وكثيراً ما يستخدم الربح قبل الضريبة من العمليات المستمرة للمنشآت الموجهة نحو الربح، وعندما يكون الربح قبل الضريبة من العمليات المستمرة متقلباً قد تكون أسس قياس أخرى أكثر ملائمة، مثل إجمالي الربح أو إجمالي الإيرادات.

٥٠. فيما يتعلق بأساس القياس الذي تم إختياره تشمل البيانات المالية ذات العلاقة عادة النتائج المالية للفترات السابقة والمراكز المالية والنتائج المالية والمركز المالي للفترة حتى تاريخه والموازنات والتوقعات للفترة الحالية معدلة حسب التغيرات الهامة في ظروف المنشأة (على سبيل المثال إمتلاك منشأة هامة)، والتغيرات في ظروف الصناعة أو البيئة الإقتصادية التي تعمل بها المنشأة، على سبيل المثال عندما تحدد كنقطة بداية الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل لمنشأة معينة بناء على نسبة مئوية من الربح قبل الضريبة من العمليات المستمرة، والظروف التي تتسبب في حدوث إنخفاض أو زيادة في هذا الربح قد تؤدي إلى أن يستنتج المدقق أن الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل تحدد بشكل مناسب أكثر بإستخدام الربح العادي قبل الضريبة من العمليات المستمرة بناء على النتائج السابقة.

٦٠. تتعلق الأهمية النسبية بالبيانات المالية التي يقدم المدقق تقاريره حولها، وحيث تكون البيانات المالية معدة لفترة تقارير مالية تزيد أو تقل عن إثني عشر شهراً كما هو الحال بالنسبة لمنشأة جديدة أو تغيير فترة إعداد التقارير المالية فإن الأهمية النسبية تتعلق بالبيانات المالية المعدة لفترة التقارير المالية تلك.

٧٠. يتضمن تحديد نسبة مئوية ليتم تطبيقها على أساس قياس مختار ممارسة الحكم المهني، وهناك علاقة بين النسبة المئوية وأساس القياس المختار بحيث أن النسبية المئوية المطبقة على الربح قبل الضريبة من العمليات المستمرة سيكون عادة أعلى من النسبة المئوية المطبقة على إجمالي الإيراد، فعلى سبيل المثال يمكن أن يعتبر المدقق أن خمسة بالمائة من الربح قبل الضريبة من العمليات المستمرة مناسبة لمنشأة موجهة نحو الربح في القطاع الصناعي، بينما قد يعتبر المدقق أن واحد في المائة من إجمالي الإيراد أو إجمالي المصروفات إنه مناسب لمنشأة غير ربحية، على أن نسباً أعلى أو أقل من الممكن أن تعتبر أنها مناسبة في ظل الظروف.

الإعتبرات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

٨٠. عندما يكون ربح المنشأة قبل الضريبة من العمليات المستمرة إسمىاً بإستمرار كما هي من الممكن أن تكون حالة المنشأة التي يديرها صاحبها، حيث يأخذ المالك الكثير من الربح قبل الضريبة على شكل أتعاب فإن أساس قياس مثل الربح قبل الأتعاب والضريبة قد يكون مناسباً بشكل أكبر.

الإعتبرات الخاصة لمنشآت القطاع العام

٩٠. في عملية تدقيق منشأة قطاع عام قد يكون إجمالي التكلفة أو صافي التكلفة (المصروفات

ناقصاً الإيرادات أو الإنفاق نقاصاً المقبوضات) أساس قياس مناسب لأنشطة البرامج، وحيث تكون الأصول العامة في عهدة منشأة قطاع عام قد تكون الأصول أساس قياس مناسب.

مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (المرجع: الفقرة ١٠).

١٠. إن العوامل التي قد تدل على وجود فئة معينة واحدة أو أكثر من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي أخطاؤها تقل عن الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل والتي يمكن أن يتوقع بشكل معقول أن تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تتخذ بناء على البيانات المالية تشمل ما يلي:

- ما إذا كانت القوانين والأنظمة أو إطار إعداد التقارير المالية تؤثر على توقعات المستخدمين فيما يتعلق بقياس أو الإفصاح عن بنود معينة (على سبيل المثال معاملات الأطراف ذات العلاقة وأتعاب الإدارة والمكلفين بالحوكمة).
- الإفصاحات الرئيسية فيما يتعلق بالصناعة التي تعمل فيها المنشأة (على سبيل المثال تكاليف الأبحاث والتطوير لشركة صيدلانية).
- ما إذا كان الإنتباه مركزاً على ناحية معينة من أعمال المنشأة التي يتم الإفصاح عنها بشكل منفصل في البيانات المالية (على سبيل المثال منشأة تم إمتلاكها حديثاً).

١١. في الظروف المحددة لمنشأة عند إعتبار ما إذا كانت هذه الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات موجودة قد يجد المدقق أنه من المفيد الحصول على فهم لآراء وتوقعات المكلفين بالحوكمة والإدارة.

الأهمية النسبية للأداء (المرجع: الفقرة ١١)

١٢. إن تخطيط عملية التدقيق فقط لإكتشاف الأخطاء الجوهرية الفردية يتجاهل حقيقة أن إجمالي الأخطاء الفردية غير الجوهرية قد يتسبب في تحريف البيانات المالية بشكل جوهري، ولا يترك هامشاً لأخطاء محتملة غير مكتشفة. إن الأهمية النسبية للأداء (التي كما هي معروفة مبلغ واحد أو أكثر) محدد للتقليل إلى حد منخفض بشكل معقول من احتمال أن إجمالي الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة في البيانات المالية ككل، وبالمثل الأهمية النسبية للأداء المتعلقة بمستوى أهمية نسبية محددة لفئة معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاح محددة للتقليل إلى مستوى منخفض بشكل معقول احتمال أن إجمالي الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة في تلك الفئة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاح تزيد عن مستوى الأهمية النسبية لتلك الفئة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاح، وتحديد الأهمية النسبية للأداء ليس حساباً ميكانيكياً بسيطاً، ويتضمن ممارسة الحكم المهني، وهو يتأثر بفهم المدقق للمنشأة الذي يتم تحديثه أثناء أداء إجراءات تقييم المخاطرة وبطبيعة

ومدى الأخطاء التي تم تحديدها في عمليات التدقيق السابقة، وبذلك تتأثر توقعات المدقق فيما يتعلق بالأخطاء في الفترة الحالية.

التعديل أثناء سير عملية التدقيق (المرجع: الفقرة ١٢)

أ١٣. إن الأهمية النسبية للبيانات ككل (ما كان ذلك منطبقاً مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات) قد تحتاج للتعديل لتغير في الظروف حدث أثناء عملية التدقيق (على سبيل المثال قرار بالتصرف بجزء رئيسي من عمل المنشأة) أو معلومات جديدة أو تغير في فهم المدقق للمنشأة وعملياتها نتيجة لأداء إجراءات تدقيق إضافية، فعلى سبيل المثال إذا اتضح أثناء التدقيق كما لو أن النتائج المالية الفعلية من المحتمل أنها ستكون مختلفة بشكل أساسي عن النتائج المالية لنهاية الفترة التي استخدمت مبدئياً لتحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل فإن على المدقق تعديل هذه الأهمية النسبية.

معيار التدقيق الدولي ٣٣٠

إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٢	تاريخ النفاذ.....
٣	الهدف
٤	التعريفات
	المتطلبات
٥	الإستجابات الكلية.....
٢٣-٦	إجراءات التدقيق إستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات....
٢٤	كفاية العرض والإفصاح.....
٢٧-٢٥	تقييم كفاية أدلة التدقيق ومدى ملائمتها.....
٣٠-٢٨	التوثيق.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
٣أ-١أ	الإستجابات الكلية.....
٥٨أ-٤أ	إجراءات التدقيق إستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات....
٥٩أ	كفاية العرض والإفصاح.....
٦٢أ-٦٠أ	تقييم كفاية وملائمة أدلة التدقيق.....
٦٣أ	التوثيق.....

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي رقم ٣٣٠ " إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل، وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤولية المدقق في تصميم وتنفيذ الإستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي يحددها المدقق وقيّمها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥^١ في تدقيق البيانات المالية.

تاريخ النفاذ

٢. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

الهدف

٣. يهدف المدقق إلى الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة حول المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية من خلال تصميم وتنفيذ إستجابات مناسبة لتلك المخاطر.

التعريفات

٤. لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:-

- (أ) إجراء جوهري (Substantive procedure) - هو إجراء تدقيق مصمم للكشف عن الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات. وتشمل الإجراءات الجوهرية الآتي:-
- (٢) إختبارات تفاصيل (فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات)؛ و
- (٣) الإجراءات التحليلية الجوهرية.
- (ب) إختبار أنظمة الرقابة (Test of controls) - هو إجراء تدقيق مصمم لتقييم الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة في منع الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات أو الكشف عنها وتصحيحها.

المتطلبات

الإستجابات الكلية

٥. ينبغي على المدقق أن يصمم وينفذ إستجابات كلية لتتناول المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية. (المرجع: الفقرات ١١-٣١).

إجراءات التدقيق إستجابة للمخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات

٦. ينبغي على المدقق أن يصمم ويؤدي إجراءات تدقيق إضافية تستند طبيعتها وتوقيتها ونطاقها إلى المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات وتستجيب لها. (المرجع: الفقرات ٤-٨١).

^١ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ " تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها.

٧. عند تحديد إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها، على المدقق:-

(أ) دراسة أسباب تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات لكل فئة معاملات ورصيد حساب وإفصاح، بما في ذلك:-

(١) احتمالية وجود أخطاء جوهرية بسبب الخصائص المحددة لكل فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح (أي المخاطرة المتأصلة)؛ و

(٢) إذا كان تقييم المخاطر يأخذ بعين الاعتبار أنظمة الرقابة ذات الصلة (أي مخاطرة الرقابة)، بحيث يقتضي من المدقق الحصول على أدلة تدقيق لتحديد فيما إذا كانت أنظمة الرقابة تعمل بفاعلية (أي إذا كان ينوي المدقق الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات الجوهرية)؛ (المرجع: الفقرات ٩٠-١٨١).

(ب) الحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعاً كلما ازداد تقييم المدقق للمخاطر. (المرجع: الفقرة ١٩٠).

إختبار أنظمة الرقابة

٨. يتعين على المدقق تصميم وأداء إختبارات لأنظمة الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يخص فعالية عمل أنظمة الرقابة ذات الصلة إذا:-

(أ) يتضمن تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات توقعاً بعمل أنظمة الرقابة بشكل فعال (أي حيثما ينوي المدقق الاعتماد على الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات الجوهرية)؛ أو

(ب) إن الإجراءات الجوهرية لوحدها لا يمكن أن تقدم ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة عند مستوى الإثبات. (المرجع: الفقرات ٢٠٠-٢٤١)

٩. ينبغي أن يحصل المدقق أثناء تصميم وأداء إختبارات أنظمة الرقابة على المزيد من أدلة التدقيق المقنعة كلما ازداد اعتماد المدقق على فعالية نظام رقابة معين. (المرجع: الفقرة ٢٥٠)

طبيعة ونطاق إختبارات أنظمة الرقابة

١٠. أثناء تصميم وأداء إختبارات أنظمة الرقابة، يتعين على المدقق:-

(أ) أداء إجراءات تدقيق أخرى بالإشتراك مع الإستفسار بهدف الحصول على أدلة تدقيق حول الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة، بما في ذلك:-

(١) كيفية تطبيق أنظمة الرقابة في مراحل ملائمة خلال الفترة قيد التدقيق؛

(٢) الثبات الذي كان يتم به أدائها؛ و

(٣) جهة تطبيقها أو وسائل تطبيقها. (المرجع: الفقرة ٢٦-٢٩)

(ب) تحديد فيما إذا كانت أنظمة الرقابة التي سيتم إختبارها تعتمد على أنظمة الرقابة غير المباشرة، وإذا كان الحال كذلك، فإنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق تدعم العمل الفعال لتلك الأنظمة غير المباشرة. (المرجع: الفقرات أ٣٠-٣١أ)

توقيت إختبار أنظمة الرقابة

١١. ينبغي أن يختبر المدقق أنظمة الرقابة للوقت المحدد، أو خلال الفترة، التي ينوي فيها المدقق الإعتماد على أنظمة الرقابة تلك، مع مراعاة الفقرتين ١٢ و ١٥ أدناه، من أجل تقديم أساس مناسب لإعتماد المدقق المقصود. (المرجع: الفقرة أ٣٢).

إستخدام أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها خلال فترة مرحلية ما

١٢. إذا حصل المدقق على أدلة تدقيق حول فاعلية عمل أنظمة الرقابة خلال فترة مرحلية ما، فإنه يتعين عليه:-

- (أ) الحصول على أدلة تدقيق حول التغييرات الهامة التي تطرأ على أنظمة الرقابة تلك بعد الفترة المرحلية؛ و
- (ب) تحديد أدلة التدقيق الإضافية التي سيتم الحصول عليها للفترة المتبقية. (المرجع: الفقرات ٣٣١-٣٤أ)

إستخدام أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها خلال عمليات التدقيق السابقة

١٣. عند تحديد فيما إذا كان من المناسب إستخدام أدلة التدقيق بشأن فاعلية عمل أنظمة الرقابة التي يتم الحصول عليها في عمليات تدقيق سابقة، وإذا كان كذلك، فإن طول الفترة الزمنية التي قد تنقضي قبل إعادة إختبار عنصر رقابة، فإنه يتوجب على المدقق النظر فيما يلي:-

- (أ) فاعلية العناصر الأخرى للرقابة الداخلية، بما في ذلك بيئة الرقابة ومتابعة المنشأة لأنظمة الرقابة وعملية تقييم المنشأة للمخاطر؛
- (ب) المخاطر الناجمة من خصائص الرقابة فيما إذا كانت يدوية أو آلية؛
- (ج) فاعلية أنظمة الرقابة العامة لتقنية المعلومات؛
- (د) فاعلية الرقابة وتطبيقها من قبل المنشأة، بما في ذلك طبيعة ومدى الإنحرافات في تطبيق الرقابة الملحوظة في عمليات التدقيق السابقة، وفيما إذا كان هناك تغييرات في الموظفين تؤثر بشكل كبير على تطبيق الرقابة؛
- (هـ) إذا كان عدم وجود تغيير في عنصر رقابة معين يشكل مخاطرة بسبب الظروف المتغيرة؛ و
- (و) مخاطر الأخطاء الجوهرية ومدى الإعتماد على الرقابة. (المرجع: الفقرة أ٣٥)

١٤. إذا خطط المدقق لإستخدام أدلة تدقيق من عملية تدقيق سابقة بشأن فاعلية عمل أنظمة رقابة محددة، فإنه يتعين عليه إثبات إستمرار ملائمة تلك الأدلة من خلال الحصول على أدلة تدقيق بشأن حدوث تغييرات في أنظمة الرقابة تلك بعد التدقيق السابق. وعلى المدقق الحصول على أدلة التدقيق هذه بإجراء إستفسار إلى جانب المراقبة أو الفحص لتأكيد فهم أنظمة الرقابة المحددة تلك:-

- (أ) وفي حال كان هناك تغييرات تؤثر على إستمرار ملائمة أدلة التدقيق من التدقيق السابق، فإنه ينبغي أن يختبر المدقق أنظمة الرقابة في التدقيق الحالي. (المرجع: الفقرة ٣٦١).
- (ب) وفي حال لم تحدث مثل هذه التغييرات، فإنه يتعين على المدقق إختبار أنظمة الرقابة على الأقل في كل ثلاث مرات تدقيق، كما ينبغي عليه إختبار بعض أنظمة الرقابة في كل عملية تدقيق لتفادي احتمالية إختبار جميع أنظمة الرقابة التي ينوي المدقق الإعتماد عليها في فترة تدقيق واحدة مع عدم إختبار أنظمة الرقابة في فترتي التدقيق التاليتين. (المرجع: الفقرات ٣٧١-٣٩١).

الرقابة على المخاطر الهامة

١٥. إذا خطط المدقق للإعتماد على أنظمة الرقابة على مخاطرة معينة حددها المدقق بأنها مخاطرة هامة، يتعين عليه إختبار أنظمة الرقابة تلك في الفترة الحالية.

تقييم فاعلية عمل أنظمة الرقابة

١٦. يتعين على المدقق عند تقييم فاعلية عمل أنظمة الرقابة ذات الصلة أن يقيم فيما إذا كانت الأخطاء التي تم الكشف عنها بواسطة الإجراءات الجوهرية تشير إلى أن أنظمة الرقابة لا تعمل بشكل فعال. كما أن غياب الأخطاء المكتشفة بواسطة الإجراءات الجوهرية لا تقدم أدلة تدقيق تثبت بأن أنظمة الرقابة المتعلقة بالإثبات الذي يتم إختباره فعالة. (المرجع: الفقرة ٤٠١).

١٧. إذا تم كشف الإنحرافات عن أنظمة الرقابة التي يعتزم المدقق الإعتماد عليها، ينبغي على المدقق طرح إستفسارات محددة لفهم هذه المسائل وعواقبها المحتملة، ويجب أن يحدد: (المرجع: الفقرة ٤١١)

- (أ) فيما إذا تقدم إختبارات أنظمة الرقابة التي تم تأديتها أساسا مناسباً للإعتماد على أنظمة الرقابة؛
- (ب) فيما إذا كانت الإختبارات الإضافية لأنظمة الرقابة ضرورية؛ أو
- (ج) فيما إذا كان ينبغي تناول المخاطر المحتملة للأخطاء بإستخدام الإجراءات الجوهرية. (المرجع: الفقرة ٤١١).

الإجراءات الجوهرية

١٨. بغض النظر عن المخاطر المقيمة للأخطاء الهامة، فإنه ينبغي على المدقق تصميم وأداء إجراءات أساسية لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاح. (المرجع: الفقرات ٤٢١-٤٧١).

١٩. ينبغي على المدقق النظر فيما إذا كانت إجراءات المصادقة الخارجية ستنفذ على أنها إجراءات تدقيق جوهرية. (المرجع: الفقرة ٤٨١-٥١١)

الإجراءات الجوهرية المتعلقة بعملية إقفال البيانات المالية:-

٢٠. تتضمن الإجراءات الجوهرية الخاصة بالمدقق إجراءات التدقيق التالية والمتعلقة بعملية إقفال البيانات المالية:-

(أ) إتفاق أو مطابقة البيانات المالية مع السجلات المحاسبية الأساسية؛ و

(ب) فحص القيود اليومية الهامة والتعديلات الأخرى التي تتم أثناء إعداد البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ٥٢١).

الإجراءات الجوهرية إستجابة للمخاطر الهامة

٢١. إذا حدد المدقق بأن مخاطرة خطأ جوهري مقيمة عند مستوى الإثبات تكون مخاطرة هامة، فإنه ينبغي أن يؤدي إجراءات أساسية تستجيب بشكل محدد لتلك المخاطرة. وعندما يتألف منهج المخاطر الهامة من إجراءات أساسية فقط، فإنه ينبغي أن تتضمن تلك الإجراءات إختبار تفاصيل. (المرجع: الفقرة ٥٣١).

توقيت الإجراءات الجوهرية

٢٢. عندما يتم أداء الإجراءات الجوهرية في تاريخ مرحلي معين، فإن على المدقق تغطية الفترة المتبقية من خلال أداء ما يلي:-

(أ) إجراءات أساسية، بالإشتراك مع إختبار أنظمة الرقابة للفترة المعترضة؛ أو

(ب) إجراءات أساسية إضافية فقط، في حال حدد المدقق أنها كافية.

تقدم أساساً معقولاً لتمديد نتائج التدقيق من التاريخ المرحلي إلى نهاية الفترة. (المرجع: الفقرات ٥٤١-٥٧١).

٢٣. عندما يتم الكشف عن الأخطاء التي لم يتوقعها المدقق عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في تاريخ مرحلي، فإنه يتعين على المدقق تقييم فيما إذا كان ينبغي تعديل التقييم ذي العلاقة للمخاطر أو الطبيعة أو التوقيت أو النطاق المخطط له للإجراءات الجوهرية التي تغطي الفترة المتبقية. (المرجع: الفقرة ٥٨١).

كفاية العرض والإفصاح

٢٤. ينبغي أن يؤدي المدقق إجراءات تدقيق لتقييم فيما إذا كان العرض الكلي للبيانات المالية، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة، تتم وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. (المرجع: الفقرة ٥٩١).

تقييم كفاية أدلة التدقيق ومدى ملائمتها

٢٥. يتعين على المدقق على أساس إجراءات التدقيق التي يتم أدائها وأدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها وقبل إستكمال التدقيق أن يقيّم فيما إذا كانت تقييمات مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات تبقى مناسبة. (المرجع: الفقرات ٦٠أ-٦١أ).

٢٦. على المدقق أن يستنتج فيما إذا تم الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة أثناء تشكيله لرأي معين، عليه أيضاً دراسة جميع أدلة التدقيق ذات الصلة بغض النظر عما إذا كانت تبدو أنها تدعم أو تناقض التأكيدات الواردة في البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ٦٢أ).

٢٧. على المدقق في حال لم يحصل على ما يكفي من أدلة التدقيق فيما يخص تأكيد هام للبيانات المالية، أن يحاول الحصول على أدلة تدقيق إضافية. وإذا لم يتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فإن عليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو يحجب الرأي في البيانات المالية.

التوثيق

٢٨. ينبغي على المدقق أن يشمل في وثائق التدقيق ما يلي^٢:-

- (أ) الإستجابات العامة لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية التي يتم أدائها؛
- (ب) صلة هذه الإجراءات مع المخاطر المقيمة عند مستوى الإثبات؛ و
- (ج) نتائج إجراءات التدقيق، بما في ذلك الإستنتاجات حيث لا تكون هذه النتائج واضحة بطريقة أخرى. (المرجع: الفقرة ٦٣أ).

٢٩. إذا خطط المدقق لإستخدام أدلة التدقيق الخاصة بفاعلية عمل أنظمة الرقابة التي يتم الحصول عليها في عمليات تدقيق سابقة، فإن على المدقق أن يشمل ضمن وثائق التدقيق الإستنتاجات التي يتم التوصل لها فيما يتعلق بالإعتماد على أنظمة الرقابة هذه التي تم إختبارها في عمليات التدقيق السابقة.

٣٠. يوضح توثيق المدققين بأن البيانات المالية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية الأساسية.

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

الإستجابات الكلية (المرجع: الفقرة ٥)

١١. يمكن أن تشمل الإستجابات الكلية لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية ما يلي:-

^٢ معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "وثائق التدقيق" الفقرات ٨-١١، والفقرة ٦٠أ.

- التأكيد لفريق التدقيق على الحاجة إلى الحفاظ على التشكك المهني.
- تعيين موظفين أكثر خبرة أو موظفين من ذوي المهارات الخاصة أو إستخدام خبراء.
- توفير مزيد من الإشراف.
- إدخال عناصر إضافية من عدم التنبؤ في إختيار إجراءات التدقيق الإضافية التي سيتم أداؤها.
- إجراء تغييرات عامة في طبيعة أو توقيت أو نطاق إجراءات التدقيق، مثل أداء إجراءات أساسية في نهاية الفترة بدلاً من تاريخ مرحلي أو تعديل طبيعة إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعاً.

٢١. يتأثر تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية، وبالتالي الإستجابات الكلية للمدقق، بفهم المدقق لبيئة الرقابة. ويمكن أن تتيح بيئة رقابة فعالة للمدقق أن يكون لديه ثقة أكبر في الرقابة الداخلية وفي موثوقية أدلة التدقيق التي يتم إعدادها داخلياً ضمن المنشأة، وبالتالي تسمح للمدقق مثلاً بأداء بعض إجراءات التدقيق في تاريخ مرحلي بدلاً من نهاية الفترة. إلا أن نواحي القصور في بيئة الرقابة ذات أثر معاكس. وعلى سبيل المثال، قد يستجيب المدقق لبيئة رقابة فعالة من خلال ما يلي:-

- أداء إجراءات تدقيق إضافية في نهاية الفترة بدلاً من تاريخ مرحلي.
- الحصول على أدلة تدقيق أكثر شمولاً من الإجراءات الجوهرية.
- زيادة عدد المواقع التي سيشملها نطاق التدقيق.

٣٢. إن لمثل هذه الإعتبارات أثر هام على الأسلوب العام للمدقق، وعلى سبيل المثال التأكيد على الإجراءات الجوهرية (الأسلوب الأساسي) أو أسلوب يستخدم إختبارات لأنظمة الرقابة، وكذلك إجراءات أساسية (أسلوب مشترك).

إجراءات التدقيق إستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات

طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية (المرجع: الفقرة ٦)

٤٤. يوفر تقييم المدقق للمخاطر المحددة عند مستوى الإثبات أساساً لدراسة أسلوب التدقيق المناسب لتصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية. وعلى سبيل المثال، يمكن أن يحدد المدقق ما يلي:-

(أ) أنه بأداء إختبارات لأنظمة الرقابة فقط يستطيع المدقق تحقيق إستجابة فعالة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية لإثبات معين؛

(ب) إن أداء إجراءات أساسية فقط هو أمر مناسب لإثباتات محددة، وبالتالي يستبعد المدقق أثر أنظمة الرقابة من تقييم المخاطر. وقد يعود سبب هذا إلى أن إجراءات المدقق لتقييم المخاطر لم تحدد أي أنظمة رقابة فعالة مناسبة للإثبات، أو لأن إختبار أنظمة الرقابة سيكون غير فعال، لذلك لا ينوي المدقق الإعتماد على فعالية عمل أنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات الجوهرية؛ أو

(ج) يعتبر الأسلوب المشترك بإستخدام إختبارات أنظمة الرقابة والإجراءات الجوهرية هو أسلوب فعال.

ومع ذلك، كما تتطلب الفقرة ١٨، وبغض النظر عن النهج المختار، يقوم المدقق بتصميم وأداء الإجراءات الجوهرية لكل صنف رئيسي من أصناف المعاملات ورصيد الحساب والإفصاح.

٥٠. تشير طبيعة إجراء التدقيق إلى هدفه (أي إختبار أنظمة الرقابة أو الإجراءات الجوهرية) ونوعها (أي الفحص أو المراقبة أو الإستفسار أو المصادقة أو إعادة الحساب أو الإجراءات التحليلية). وقد تكون طبيعة إجراءات التدقيق ذات أهمية قصوى في الإستجابة للمخاطر المقيمة.

٦٠. يشير توقيت إجراء التدقيق إلى وقت أدائه أو الفترة أو التاريخ الذي تنطبق عليه أدلة التدقيق.

٧٠. يشير نطاق إجراء التدقيق إلى المقدار الذي سيتم أدائه، مثلاً عينة عن الحجم أو عدد ملاحظات نشاط رقابة معين.

٨٠. إن تصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية تستند طبيعتها وتوقيتها ونطاقها إلى المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية وتستجيب لها عند مستوى الإثبات يقدم صلة واضحة بين إجراءات التدقيق الإضافية للمدققين وتقييم المخاطر.

الإستجابة للمخاطر المقيمة عند مستوى الإثبات (المرجع: الفقرة ٧(أ))
الطبيعة

٩٠. قد تؤثر المخاطر المقيمة للمدقق على كل أنواع إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها والجمع فيما بينها. وعلى سبيل المثال، عندما تكون المخاطرة المقيمة مرتفعة، يمكن أن يؤكد المدقق على إكمال بنود عقد معين مع الطرف النظير، بالإضافة إلى فحص الوثيقة. وعلاوة على ذلك، فإنه يمكن أن تكون بعض إجراءات التدقيق مناسبة أكثر لبعض الإثباتات من غيرها. وعلى سبيل المثال، فيما يتعلق بالإيراد، فإنه يمكن أن تكون إختبارات أنظمة الرقابة أكثر إستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء في إثبات الإكمال، بينما تكون الإجراءات الجوهرية أكثر إستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء في إثبات الحدوث.

١٠٠. تكون أسباب تقييم مخاطرة ما مناسبة في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق. وعلى سبيل المثال، إذا كانت مخاطرة مقيمة بمستوى متدني بسبب الخصائص المحددة لفئة من المعاملات دون اعتبار لأنظمة الرقابة ذات العلاقة، فإن المدقق قد يحدد أن الإجراءات التحليلية الجوهرية لوحدها تقدم

ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة. ومن جهة أخرى، إذا كانت المخاطرة المقيمة بمستوى متدني بسبب أنظمة الرقابة الداخلية، وينوي المدقق أداء الإجراءات الجوهرية على أساس ذلك التقويم المتدني، فإنه ينبغي أن يؤدي إختبارات لأنظمة الرقابة تلك كما تقتضي الفقرة ٨(أ). وقد يكون هذا هو الحال مثلاً لفئة من المعاملات ذات خصائص موحدة على نحو معقول وغير معقدة يتم معالجتها بشكل روتيني والسيطرة عليها من قبل نظام المعلومات في المنشأة.

التوقيت

١١١. يمكن للمدقق أداء إختبارات لأنظمة الرقابة أو إجراءات أساسية في تاريخ مرحلي أو في نهاية الفترة. وكلما كانت مخاطرة الأخطاء الجوهرية أعلى، زادت إحتمالية أن يقرر المدقق أن أداء الإجراءات الجوهرية سيكون أكثر فاعلية في تاريخ أقرب إلى نهاية الفترة أو في نهاية الفترة بدلاً من تاريخ أبكر، أو أداء إجراءات تدقيق لم يعلن عنها أو في أوقات غير متنبأ بها (على سبيل المثال أداء إجراءات تدقيق في مواقع مختارة على أساس غير معنن). وهذا الأمر ملائم بشكل خاص في دراسة الإستجابة لمخاطر الإحتيال. وعلى سبيل المثال، قد يستنتج المدقق عند تحديد مخاطر الأخطاء المقصودة أو التلاعب بأن إجراءات التدقيق لتمديد استنتاجات التدقيق من تاريخ مرحلي إلى نهاية الفترة لا يكون فعالاً.

١٢٠. ومن جهة أخرى، فإنه من الممكن أن يساعد أداء إجراءات التدقيق قبل نهاية الفترة المدقق في تحديد المسائل الهامة في مرحلة مبكرة من التدقيق، وبالتالي حلها بمساعدة الإدارة أو وضع أسلوب تدقيق فعال لتتناول هذه المسائل.

١٣٠. بالإضافة إلى ذلك، فإنه يمكن أداء بعض إجراءات التدقيق فقط في نهاية الفترة أو بعد ذلك، على سبيل المثال:-

- مطابقة البيانات المالية مع السجلات المحاسبية؛
- فحص التسويات التي تتم أثناء إعداد البيانات المالية؛ و
- إذا كانت هناك مخاطرة بأن المنشأة قد دخلت في عقود بيع غير مناسبة أو أن معاملات لم يتم إنجازها في نهاية الفترة فإن على المدقق أداء إجراءات للإستجابة لهذه المخاطر المحددة.

١٤٠. تشمل العوامل الملائمة الإضافية التي تؤثر على دراسة المدقق للوقت الذي ينبغي فيه أداء إجراءات التدقيق ما يلي:-

- بيئة الرقابة.
- عندما تكون المعلومات المناسبة متوفرة (فعلى سبيل المثال قد يتم لاحقاً إتلاف البيانات القديمة في الملفات الإلكترونية، أو قد تحدث الإجراءات التي ستتم مراقبتها في أوقات معينة فقط).
- طبيعة المخاطرة (فعلى سبيل المثال إذا كانت هناك مخاطرة إيرادات مضخمة لتأبئة توقعات

- الأرباح بإبرام إتفاقيات بيع غير صحيحة لاحقاً، فإن المدقق قد يرغب في فحص العقود المتوفرة في تاريخ نهاية الفترة).
- الفترة أو التاريخ اللذان تتعلق بهما أدلة التدقيق.

النطاق

١٥٥. يتم تحديد نطاق إجراء التدقيق الذي يعتبر ضرورياً بعد النظر في الأهمية النسبية والمخاطر المقيمة ودرجة التأكيد التي يخطط المدقق للحصول عليها. وعند تلبية هدف مفرد من خلال مجموعة من الإجراءات، يُنظر في نطاق كل إجراء على حدة. ويتسع عموماً نطاق إجراءات التدقيق مع زيادة مخاطر الأخطاء الجوهرية. فعلى سبيل المثال، فإنه يمكن أن تكون زيادة حجم العينة أو أداء إجراءات تحليلية جوهرية على مستوى أكثر تفصيلاً، إستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال، أمراً مناسباً. إلا أن زيادة نطاق إجراء تدقيق معين يكون فعالاً فقط في حال كان إجراء التدقيق بحد ذاته ذو صلة بالمخاطر المحددة.

١٦٦. من الممكن أن يتيح استخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب الإلكتروني إجراء فحص أكثر شمولاً للمعاملات والملفات المحاسبية الإلكترونية، والذي قد يكون مفيداً عندما يقرر المدقق تعديل نطاق الفحص، كمثال الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال. ومن الممكن استخدام هذه الأساليب لإختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسية أو فرز معاملات ذات خصائص محددة أو إختيار مجموعة بكاملها بدلاً من عينة.

الإعتبرات الخاصة بمنشآت القطاع العام

١٧٧. بالنسبة لعمليات تدقيق منشآت القطاع العام، قد يؤثر تكليف التدقيق وأي متطلبات تدقيق خاصة أخرى على دراسة المدقق لطبيعة إجراءات التدقيق الإضافية وتوقيتها ونطاقها.

الإعتبرات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

١٨٨. في حال المنشآت الصغيرة جداً، قد لا يوجد العديد من أنشطة الرقابة التي يمكن تحديدها من قبل المدقق، أو أنه قد يتم الحد من مدى توثيق وجود الأنشطة أو عملها من قبل المنشأة. وفي هذه الحالة، قد يكون من أكثر فاعلية بالنسبة للمدقق أداء إجراءات تدقيق إضافية تكون بشكل رئيسي عبارة عن إجراءات أساسية. وفي بعض الحالات النادرة جداً، قد يكون من المستحيل الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة بسبب غياب أنشطة الرقابة أو العناصر الأخرى للرقابة.

تقييم أعلى للمخاطر (المرجع: الفقرة ٧(ب))

١٩٩. عند الحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعاً بسبب تقييم أعلى للمخاطر، فإن المدقق يزيد من كمية الأدلة أو يحصل على أدلة تكون أكثر ملائمة أو موثوقية، على سبيل المثال من خلال المزيد من التأكيد على الحصول على أدلة الأطراف الثالثة أو من خلال الحصول على أدلة داعمة من عدد من المصادر المستقلة.

إختبار أنظمة الرقابة

تصميم وأداء إختبار أنظمة الرقابة (المرجع: الفقرة ٨)

٢٠أ. يتم أداء عمليات إختبار أنظمة الرقابة فقط على تلك الأنظمة التي يحددها المدقق بأنها مصممة بشكل مناسب لمنع الأخطاء الجوهرية في إثبات معين أو الكشف عنها وتصحيحها. وإذا كان يتم إستخدام أنظمة رقابة مختلفة إلى حد كبير في أوقات مختلفة أثناء الفترة الخاضعة للتدقيق، فإنه ينبغي النظر في كل منها على حدة.

٢١أ. إن إختبار فاعلية عمل أنظمة الرقابة يختلف عن الحصول على فهم لتصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة وتقييمهما. إلا أنه يتم إستخدام نفس أنواع إجراءات التدقيق. لذلك قد يقرر المدقق إختبار فاعلية عمل أنظمة الرقابة في نفس الوقت الذي يتم فيه تقييم تصميمها وتحديد أنه إذا تم تنفيذها يكون أمراً فعالاً.

٢٢أ. علاوة على ذلك، ورغم أنه لم يتم تصميم بعض إجراءات تقييم المخاطر بشكل محدد كعمليات إختبار لأنظمة الرقابة، إلا أنها قد تقدم أدلة تدقيق حول فاعلية عمل أنظمة الرقابة وتعمل بالتالي كإختبار لأنظمة الرقابة. فعلى سبيل المثال يمكن أن تشمل إجراءات تقييم المخاطر الخاصة بالمدقق ما يلي:-

- الإستفسار بشأن إستخدام الإدارة للموازنات.
- النظر في مقارنة الإدارة للمصاريف المقدرة والفعلية شهرياً.
- مراجعة التقارير المتعلقة بتقسي الاختلافات بين المبالغ المقدرة والفعلية.

تقدم إجراءات التدقيق هذه معرفة حول تصميم سياسات إعداد الموازنات في المنشأة وفيما إذا تم تنفيذها، لكنها قد تقدم أيضاً أدلة تدقيق حول فاعلية عمل سياسات إعداد الموازنة في منع الأخطاء الجوهرية في تصنيف المصاريف أو الكشف عنها.

٢٣أ. بالإضافة إلى ذلك، قد يصمم المدقق إختبار لأنظمة الرقابة يتم أدائه في نفس وقت أداء إختبار التفاصيل في نفس المعاملة. ورغم أن الهدف من إختبار أنظمة الرقابة يختلف عن هدف إختبار التفاصيل، إلا أنه قد يتم إنجاز كلا الإختبارين في نفس الوقت من خلال أدائهما في نفس المعاملة، وهو يُعرف أيضاً بإختبار مزدوج الهدف. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يصمم المدقق ويقيم نتائج إختبار ما لفحص فاتورة معينة لتحديد فيما إذا تم المصادقة عليها وتقديم أدلة تدقيق جوهرية لمعاملة معينة. ويتم تصميم وتقييم الإختبار مزدوج الهدف من خلال دراسة هدف كل إختبار على حدة.

٢٤أ. في بعض الحالات، وكما نوقش في معيار التدقيق الدولي ٣١٥، قد يجد المدقق أنه من غير الممكن تصميم إجراءات أساسية فعالة توفر بنفسها أدلة تدقيق كافية ومناسبة عند مستوى

الإثبات^٣. ويمكن أن يحدث هذا عندما تؤدي المنشأة أعمالها باستخدام تقنية المعلومات ولا يتم توثيق المعاملات أو الحفاظ على توثيقها عدا عما يتم من خلال نظام تقنية المعلومات. وفي هذه الحالات، تقتضي الفقرة ٨(ب) من المدقق أداء إختبار لأنظمة الرقابة ذات الصلة.

أدلة التدقيق والإعتماد المنشود (المرجع: الفقرة ٩)
٢٥١. يمكن السعي للحصول على مستوى أعلى من التأكيد بشأن فاعلية عمل أنظمة الرقابة عندما يتكون الأسلوب الذي يتم تبنيه بشكل رئيسي من إختبارات الرقابة، وخصوصا حيث يكون من غير الممكن أو العملي الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فقط من الإجراءات الأساسية.

طبيعة ونطاق عمليات إختبار أنظمة الرقابة

إجراءات تدقيق أخرى بالإشتراك مع الإستفسار (المرجع: الفقرة ١٠(أ))

٢٦١. إن الإستفسار لوحده ليس كافياً لإختبار فاعلية عمل أنظمة الرقابة. وعليه، فإنه يتم أداء إجراءات تدقيق أخرى إلى جانب الإستفسار. وفي هذا الخصوص، يمكن أن يقدم الإستفسار ممزوجاً بالفحص أو إعادة الأداء تأكيداً أكبر من الإستفسار والمراقبة، حيث تكون المراقبة ملائمة فقط في وقت إجرائها.

٢٧١. تؤثر طبيعة عنصر الرقابة المعين على نوع إجراء التدقيق المطلوب للحصول على أدلة تدقيق بشأن فيما إذا كانت الرقابة تعمل بفاعلية. فعلى سبيل المثال، إذا تم إثبات فاعلية العمل بالمستندات، فإنه يمكن أن يقرر المدقق فحص هذه المستندات للحصول على أدلة تدقيق بشأن فاعلية العمل. وبالنسبة لأنظمة الرقابة الأخرى، قد لا تتوفر هذه المستندات أو قد لا تكون مناسبة. فعلى سبيل المثال، قد لا تكون هناك مستندات لفاعلية العمل بسبب بعض العوامل في بيئة الرقابة مثل تفويض الصلاحية والمسؤولية، أو بسبب بعض أنواع الأنشطة الرقابية مثل الأنشطة الرقابية التي يؤديها الحاسب الآلي. وفي هذه الحالات، فإنه يمكن الحصول على أدلة التدقيق بشأن فاعلية العمل من خلال الإستفسار بالإشتراك مع إجراءات تدقيق أخرى مثل المراقبة أو إستخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب الآلي.

نطاق إختبار أنظمة الرقابة

٢٨١. عندما تكون هناك حاجة لأدلة تدقيق أكثر إقناعاً فيما يخص فاعلية نظام رقابة معين، قد يكون من المناسب زيادة نطاق إختبار الرقابة. وإضافة إلى درجة الإعتماد على أنظمة الرقابة، تشمل المسائل التي قد يأخذها المدقق بعين الإعتبار في تحديد نطاق إختبار أنظمة الرقابة ما يلي:-

- تكرار أداء الرقابة من قبل المنشأة خلال الفترة.
- طول الفترة الزمنية أثناء فترة التدقيق التي يعتمد فيها المدقق على فاعلية عمل الرقابة.

^٣ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٣٠.

- معدل الإنحراف المتوقع عن الرقابة.
 - ملائمة وموثوقية أدلة التدقيق التي سيتم الحصول عليها فيما يخص فاعلية عمل الرقابة عند مستوى الإثبات.
 - مدى الحصول على أدلة تدقيق من إختبارات أنظمة رقابة أخرى متعلقة بالإثبات.
- ويحتوي معيار التدقيق الدولي ٥٣٠^٤ على إرشادات إضافية حول نطاق الإختبارات.

٢٩١. نظراً للثبات المتأصل للمعالجة بتقنية المعلومات، فإنه قد لا يكون من الضروري زيادة مدى إختبار الرقابة الآلية. ويمكن التوقع بأن تعمل الرقابة الآلية بشكل ثابت ما لم يتم تغيير البرنامج (بما في ذلك الجداول أو الملفات أو البيانات الأخرى الدائمة التي يستخدمها البرنامج). وعندما يحدد المدقق أن الرقابة الآلية تعمل حسبما هو مقصود (والذي يمكن عمله في الوقت الذي يتم فيه مبدئياً تنفيذ عنصر الرقابة أو في تاريخ آخر)، فقد ينظر المدقق في أداء إختبارات لتحديد أن الرقابة مستمرة في العمل بفاعلية. ومن الممكن أن تشمل هذه الإختبارات تحديد ما يلي:-

- أن التغييرات في البرنامج لا يتم عملها دون أن تكون خاضعة لأنظمة الرقابة المناسبة؛
- أن النسخة المصرح بها للبرنامج تُستخدم لمعالجة المعاملات؛ و
- أن أنظمة الرقابة العامة الأخرى فعالة.

كما أنه من الممكن أن تشمل هذه الإختبارات أيضاً تحديد أن التغييرات في البرامج لم تتم كما هو الحال عندما تستخدم المنشأة تطبيقات مجموعة برامج دون تعديلها أو صيانتها. فعلى سبيل المثال، يمكن للمدقق فحص سجل إدارة أمن تقنية المعلومات للحصول على أدلة تدقيق بأنه لم يحدث وصول غير مصرح به أثناء الفترة.

إختبار أنظمة الرقابة غير المباشرة (المرجع: الفقرة ١٠(ب))

٣٠١. قد يكون من الضروري في بعض الظروف الحصول على أدلة تدقيق تدعم العمل الفعال لأنظمة الرقابة غير المباشرة. فعلى سبيل المثال، وعندما يقرر المدقق إختبار فاعلية مراجعة مستخدم لتقارير إستثنائية ترد بتفصيل المبيعات والتي تزيد عن حد الإئتمان المصرح به، تكون مراجعة المستخدم والمتابعة ذات العلاقة هما عبارة عن الرقابة التي تكون ذات صلة مباشرة بالمدقق. وتوصف أنظمة الرقابة على دقة المعلومات المشمولة في التقارير (مثل أنظمة الرقابة العامة على تقنية المعلومات) بأنها أنظمة رقابة "غير مباشرة".

٣١١. بسبب الثبات المتأصل للمعالجة بتقنية المعلومات، فإن أدلة التدقيق الخاصة بتنفيذ رقابة تطبيقية آلية، عند دراستها بالإشتراك مع أدلة التدقيق حول فاعلية عمل أنظمة الرقابة العامة للمنشأة (وبشكل خاص أنظمة الرقابة على التغيير) قد توفر أدلة تدقيق هامة بشأن فاعلية عملها.

^٤ معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ "أخذ عينات التدقيق".

توقيت اختبار أنظمة الرقابة

مدة الإعتماد المقصودة (المرجع: الفقرة ١١)

٣٢١. من الممكن أن تكون أدلة التدقيق التي تخص فقط نقطة زمنية كافية لهدف المدقق، فعلى سبيل المثال عند اختبار أنظمة الرقابة على جرد المخزون الفعلي للمنشأة في نهاية الفترة. ومن ناحية أخرى إذا كان لدى المدقق نية للإعتماد على نظام رقابة خلال فترة معينة، فإن الإختبارات التي يمكنها تقديم أدلة تدقيق على عمل الرقابة بشكل فعال في أوقات مناسبة خلال تلك الفترة تعتبر ملائمة. وهذه الإختبارات يمكن أن تشمل إختبارات الإشراف على أنظمة الرقابة في المنشأة.

٣٣١. استخدام أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها خلال فترة مرحلية ما (المرجع: الفقرة ١٢ (ب)) تتضمن العوامل ذات الصلة في تحديد إجراءات التدقيق الإضافية التي ينبغي الحصول عليها حول أنظمة الرقابة التي كانت تعمل خلال الفترة المتبقية بعد فترة مرحلية معينة ما يلي:-

- أهمية المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات.
- أنظمة الرقابة المحددة التي تم إختبارها خلال الفترة المرحلية، والتغيرات الهامة التي تطرأ عليها منذ إختبارها، بما في ذلك التغيرات في نظام المعلومات والعمليات والموظفين.
- درجة الحصول على أدلة تدقيق بشأن فاعلية عمل أنظمة الرقابة تلك.
- طول الفترة المتبقية.
- الحد الذي ينوي فيه المدقق تخفيض الإجراءات الأساسية الإضافية بناءً على الإعتماد على أنظمة الرقابة.
- بيئة الرقابة.

٣٤١. يمكن الحصول على أدلة تدقيق إضافية من خلال على سبيل المثال تمديد إختبارات أنظمة الرقابة خلال الفترة المتبقية أو إختبار إشراف المنشأة على أنظمة الرقابة.

٣٥١. استخدام أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها في عمليات التدقيق السابقة (المرجع: الفقرة ١٣)

٣٥١. في بعض الحالات، فإنه يمكن أن تقدم أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها في عمليات التدقيق السابقة أدلة تدقيق أخرى حيث يؤدي المدقق إجراءات تدقيق لإثبات ملائمتها المستمرة. على سبيل المثال، قد يحدد المدقق في أداء تدقيق سابق عنصر رقابة آلية معين كان يعمل بالطريقة المنشودة. وقد يحصل المدقق على أدلة تدقيق لتحديد فيما إذا تم إجراء تغييرات على الرقابة الآلية التي تؤثر على فعالية عملها المستمر، فمثلاً، من خلال عمل إستفسارات للإدارة وفحص السجلات للإشارة إلى أنظمة الرقابة التي تم تغييرها. ويمكن أن تدعم دراسة أدلة التدقيق حول هذه التغييرات إما زيادة أو تخفيض أدلة التدقيق المتوقعة التي سيتم الحصول عليها في الفترة الحالية بشأن فاعلية عمل أنظمة الرقابة.

أنظمة الرقابة التي تغيرت عن عمليات التدقيق السابقة (المرجع: الفقرة ١٤ (أ))

٣٦١. من الممكن أن تؤثر التغييرات على ملائمة أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها في عمليات التدقيق السابقة بحيث لا يتوفر بعد ذلك أساساً للإعتماد عليها. فعلى سبيل المثال، فإنه من المحتمل أن لا تؤثر التغييرات في نظام يمكن المنشأة من إستلام تقرير جديد من النظام على ملائمة أدلة التدقيق من عملية تدقيق سابقة، إلا أن التغيير الذي يتسبب في جعل البيانات تتراكم أو تحسب بشكل مختلف لا يؤثر عليها.

أنظمة الرقابة التي لم تتغير عن عمليات التدقيق السابقة (المرجع: الفقرة ١٤ (ب))

٣٧١. إن قرار المدقق في أن يعتمد على أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها في عمليات التدقيق السابقة لأنظمة الرقابة:-

(أ) التي لم تتغير منذ إختبارها لآخر مرة؛ و

(ب) التي ليست أنظمة تحد من المخاطر الهامة؛

هي مسألة حكم مهني. فبالإضافة إلى ذلك، فإن تحديد الفترة الزمنية بين إعادة إختبار أنظمة الرقابة هذه هي أيضاً مسألة حكم مهني، لكن تقتضي الفقرة ١٤ (ب) أن يتم ذلك مرة واحدة على الأقل كل ثالث سنة.

٣٨١. بشكل عام، كلما زادت مخاطرة الأخطاء الجوهرية أو كان الإعتماد على أنظمة الرقابة أكبر، كلما كان من المحتمل أن تكون الفترة الزمنية التي تقتضي أقصر، إن وجدت. وتشمل العوامل التي قد تقلل من فترة إعادة إختبار نظام رقابة ما أو ينجم عنها عدم الإعتماد أبداً على أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها في عمليات تدقيق سابقة ما يلي:-

- بيئة رقابة ضعيفة.
- متابعة ضعيفة لأنظمة الرقابة.
- عنصر يدوي هام في أنظمة الرقابة ذات العلاقة.
- تغييرات في الموظفين تؤثر إلى حد كبير على تطبيق الرقابة.
- ظروف متغيرة تدل على الحاجة إلى تغييرات في الرقابة.
- أنظمة رقابة عامة ضعيفة لتقنية المعلومات.

٣٩١. عندما يكون هناك عدد من أنظمة الرقابة التي ينوي فيها المدقق الإعتماد على أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها في عمليات تدقيق سابقة، فإن إختبار بعض أنظمة الرقابة تلك في كل تدقيق يقدم معلومات داعمة حول إستمرار فاعلية بيئة الرقابة. وهذا يساهم في القرار بشأن فيما إذا كان من المناسب الإعتماد على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها في عمليات التدقيق السابقة.

تقييم فاعلية عمل أنظمة الرقابة (المرجع: الفقرات ١٦-١٧)

٤٠١. قد يشير الخطأ الجوهرية الذي تكشف عنه إجراءات المدقق مؤشر قوي إلى وجود نواحي قصور جوهرية في الرقابة الداخلية.

٤١١. ينص مفهوم فاعلية عمل أنظمة الرقابة على أنه قد تحدث بعض الإنحرافات في طريقة تطبيق المنشأة لأنظمة الرقابة. وقد تنتج الإنحرافات عن أنظمة الرقابة المحددة من عوامل مثل التغييرات

في الموظفين الرئيسيين والتذبذبات الموسمية الهامة في كمية المعاملات والخطأ البشري. وقد يشير معدل الإنحراف المكتشف، وخصوصاً بالمقارنة مع المعدل المتوقع، إلى أنه لا يمكن الإعتماد على الرقابة لتخفيض المخاطر عند مستوى الإثبات إلى مقدار المخاطر التي يقيّمها المدقق.

الإجراءات الأساسية (المرجع: الفقرة ١٨)

٤٢أ. تقتضي الفقرة ١٨ على أن يقوم المدقق بتصميم وأداء إجراءات أساسية لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاح، بغض النظر عن المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية. ويعكس هذا المتطلب الحقائق التالية: (أ) إن تقييم المدقق للمخاطر هي مسألة تقديرية وقد لا يحدد بالتالي جميع مخاطر الأخطاء الجوهرية، و(ب) أنه يوجد قيود متأصلة على الرقابة الداخلية، بما في ذلك تجاوز الإدارة.

طبيعة ونطاق الإجراءات الأساسية

٤٣أ. قد يحدد المدقق ما يلي، استناداً إلى الظروف:-

- سيكون أداء الإجراءات التحليلية الأساسية فقط كافياً لتخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى متدني مقبول. فعلى سبيل المثال، حيثما يكون تقييم المدقق للمخاطر مدعوماً بأدلة تدقيق من إختبارات أنظمة الرقابة.
- تكون إختبارات التفاصيل هي المناسبة فقط.
- يكون الجمع بين الإجراءات التحليلية الأساسية وإختبارات التفاصيل هو الأكثر إستجابة للمخاطر المقيمة.

٤٤أ. تكون عموماً الإجراءات التحليلية الأساسية أكثر قابلية للتطبيق على الأعداد الكبيرة من المعاملات التي تميل لأن تكون قابلة للتنبؤ على مرّ الوقت. وينص معيار التدقيق الدولي^٥ ٥٢٠ على المتطلبات ويوفر الإرشادات بشأن تطبيق الإجراءات التحليلية أثناء عملية تدقيق معينة.

٤٥أ. إن طبيعة المخاطر والإثباتات ذات صلة بتصميم إختبارات التفاصيل. فعلى سبيل المثال، قد تتطوي إختبارات التفاصيل المتعلقة بوجود أو حدوث الإثبات على الإختيار من البنود الواردة في مبلغ ضمن البيانات المالية والحصول على أدلة التدقيق ذات الصلة. ومن جهة أخرى، فقد تتطوي إختبارات التفاصيل المتعلقة بإثبات الإكتمال على الإختيار من البنود المتوقع تضمينها في المبلغ ذي الصلة ضمن البيانات المالية والتحقق من تضمينها.

٤٦أ. حيث أن تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية يأخذ بعين الإعتبار الرقابة الداخلية، فإنه ينبغي زيادة نطاق الإجراءات الأساسية عندما تكون النتائج المتأتية عن إختبارات أنظمة الرقابة غير مرضية. إلا أن زيادة نطاق إجراء تدقيق معين يكون مناسباً فقط إذا كان إجراء التدقيق ذو صلة بالمخاطر المحددة.

^٥ معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ "الإجراءات التحليلية".

٤٧أ. عند تصميم إختبارات التفاصيل، يُنظر عادة إلى نطاق الإختبار حسب حجم العينة. إلا أن هناك أيضاً مسائل أخرى ذات صلة، بما في ذلك إستخدام وسائل إختبار إختيارية أخرى هل سيكون أكثر فاعلية أم لا. أنظر معيار التدقيق الدولي ٥٠٠^٦ للحصول على مزيد من الإرشادات.

النظر فيما إذا كانت إجراءات المصادقة الخارجية ستنفذ (المرجع: الفقرة ١٩) ٤٨أ. تعتبر إجراءات المصادقة الخارجية ذات علاقة بشكل متكرر عند تناول التأكيدات المتعلقة بأرصدة الحسابات ومكوناتها ولكنها لا تقتصر على هذه البنود فقط. فعلى سبيل المثال، قد يطلب المدقق مصادقة خارجية على شروط الإتفاقيات أو العقود أو المعاملات بين المنشأة والأطراف الأخرى. كما يمكن أداء إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة تدقيق حول غياب بعض الشروط. فعلى سبيل المثال، قد يسعى الطلب تحديداً للحصول على معلومات بعدم وجود "إتفاقية جانبية" قد تكون ذات أهمية فيما يتعلق بتأكيد القطع للإيراد. وتشمل الحالات الأخرى حيث تقدم إجراءات المصادقة الخارجية أدلة تدقيق ذات علاقة رداً على المخاطر التي تم تقييمها للخطأ الجوهرية:

- أرصدة البنوك والمعلومات الأخرى المتعلقة بالعلاقات المصرفية.
- أرصدة الذمم المدينة وفتراتها.
- المخزون الذي تحتفظ به الأطراف الثالثة في المستودعات الجمركية للمعالجة أو الشحن
- سندات حقوق الملكية التي يحتفظ بها المحامون أو أصحاب الإمتياز في مكان آمن أو كضمان.
- الإستثمارات المحتفظ بها للحماية من قبل الأطراف الثالثة أو التي تم شراؤها من سماسرة الأسهم ولكن لم يتم تسليمها في تاريخ الميزانية العمومية.
- المبالغ المستحقة للمقرضين بما في ذلك شروط الدفع ذات العلاقة والتعهدات التقيدية
- أرصدة الذمم الدائنة وفتراتها.

٤٩أ. على الرغم من أن المصادقات الخارجية قد تقدم أدلة تدقيق ذات علاقة بتأكيدات محددة، إلا أن هناك بعض التأكيدات التي تقدم لها المصادقات الخارجية أدلة تدقيق أقل أهمية. فعلى سبيل المثال، تقدم المصادقات الخارجية أدلة تدقيق أقل أهمية فيما يتعلق بإمكانية إسترداد أرصدة الحسابات المدينة عما تقدمه لوجود هذه الأرصدة.

٥٠أ. قد يتوصل المدقق إلى أن إجراءات المصادقة الخارجية التي تم أدائها لهدف واحد تقدم فرصة للحصول على أدلة تدقيق حول مسائل أخرى. فعلى سبيل المثال، تتضمن غالباً طلبات المصادقة لأرصدة البنوك طلبات للحصول على معلومات متعلقة بتأكيدات البيانات المالية الأخرى. وقد تؤثر مثل هذه الإعتبارات على قرار المدقق حول ما إذا كان ينبغي أداء إجراءات المصادقة الخارجية.

^٦ معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ " أدلة التدقيق".

٥١أ. تتضمن العوامل التي قد تساعد المدقق في تحديد ما إذا كان ينبغي أداء إجراءات المصادقة الخارجية كإجراءات تدقيق موضوعية:

- معرفة الجهة المصادقة بالموضوع - قد تكون الردود أكثر موثوقية إذا قدمها فرد في الجهة المصادقة والذي يملك المعرفة المطلوبة حول المعلومات التي يتم المصادقة عليها.
- قدرة وإستعداد الجهة المصادقة المعنية للرد - فعلى سبيل المثال، الجهة المصادقة:
 - قد لا توافق على تحمل مسؤولية الرد على طلب المصادقة؛
 - قد تعتبر الرد مكلفاً جداً أو يستغرق وقتاً طويلاً؛
 - قد يساورها شكوك حول الإلتزام القانوني المحتمل الناتج عن الرد؛
 - قد تحاسب المعاملات بعملات مختلفة؛ أو
 - قد تعمل في بيئة حيث الرد على طلبات المصادقة لا يعتبر جانباً أساسياً للمعاملات اليومية

في حالات كهذه، قد لا تستجيب الجهات المصادقة أو قد تستجيب بطريقة عرضية أو قد تحد من الإعتماد على الرد.

- موضوعية الجهة المصادقة المعنية - في حال كانت الجهة المصادقة جهة ذات علاقة بالمنشأة، قد تكون الردود على طلبات المصادقة أقل موثوقية.

الإجراءات الأساسية المتعلقة بعملية إقفال البيانات المالية (المرجع: الفقرة ٢٠ (ب))

٥٢أ. تعتمد طبيعة ومدى فحص المدقق للقيود في دفتر اليومية والتسويات الأخرى على طبيعة وتعقيد عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة ومخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بذلك.

الإجراءات الأساسية إستجابة للمخاطر الهامة (المرجع: الفقرة ٢١)

٥٣أ. تقتضي الفقرة ٢١ من هذا المعيار بأن يقوم المدقق بأداء إجراءات أساسية تستجيب بشكل محدد للمخاطر التي يحدد المدقق أنها مخاطر هامة. إن أدلة التدقيق، في شكل مصادقات خارجية، التي إستلمها المدقق مباشرة من جهات المصادقة المعنية قد تساعد المدقق في الحصول على أدلة تدقيق بدرجة عالية من الموثوقية والتي يتطلبها المدقق للرد على المخاطر الهامة للبيان الخاطئ الجوهرية الناتجة عن الإحتيال أو الخطأ. فعلى سبيل المثال إذا حدد المدقق أن الإدارة تتعرض لضغوط لتلبية توقعات الأرباح، فإنه قد تكون هناك مخاطرة تضخيم الإدارة للمبيعات وذلك من خلال الإعتراف بشكل غير مناسب بالإيراد المتعلق بإتفاقيات المبيعات ذات الشروط التي تمنع الإعتراف بالإيراد أو بإصدار فواتير للمبيعات قبل الشحن. وفي هذه الحالات، فإنه يمكن للمدقق على سبيل المثال تصميم إجراءات مصادقات خارجية ليس فقط لتأكيد المبالغ غير المسددة ولكن أيضاً لتأكيد تفاصيل إتفاقيات المبيعات، بما

في ذلك التاريخ وأية حقوق إعادة وشروط التسليم. إلى جانب ذلك، قد يجد المدقق أن تعزيز إجراءات المصادقات الخارجية بإستفسارات لموظفين غير ماليين في المنشأة فيما يتعلق بأية تغييرات في إتفاقيات المبيعات وشروط التسليم هو أمر فعال.

توقيت الإجراءات الأساسية (المرجع: الفقرات ٢٢-٢٣)

٥٤. في معظم الحالات، توفر أدلة التدقيق من أداء الإجراءات الأساسية في عملية تدقيق سابقة أدلة تدقيق قليلة أو لا توفر أدلة تدقيق للفترة الحالية. إلا أنه يوجد استثناءات، فعلى سبيل المثال يمكن أن يكون رأي قانوني معين يتم الحصول عليه في عملية تدقيق سابقة يتعلق بهيكل التوريق المالي Securitization الذي لم يحدث فيه تغييرات ملائماً خلال الفترة الحالية. وفي هذه الحالات، قد يكون من المناسب إستخدام أدلة تدقيق من أداء الإجراءات الأساسية في عملية تدقيق سابقة إذا لم تتغير تلك الأدلة ولم يتغير الموضوع ذو العلاقة بشكل أساسي، وتم أداء إجراءات التدقيق خلال الفترة الحالية لإثبات ملائمتها المستمرة.

إستخدام أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها خلال فترة مرحلية معينة (المرجع: الفقرة ٢٢)

٥٥. يمكن أن يحدد المدقق في بعض الحالات أنه من الفاعلية بمكان أداء إجراءات أساسية في تاريخ مرحلي ومقارنة ومطابقة المعلومات الخاصة بالرصيد في نهاية الفترة مع المعلومات المقارنة في التاريخ المرحلي:-

- (أ) لتحديد المبالغ التي تبدو غير عادية؛
- (ب) للتحقق من أي من هذه المبالغ؛ و
- (ج) لأداء إجراءات تحليلية أساسية أو إختبارات للتفاصيل من أجل إختبار الفترة التي تتخلل ذلك.

٥٦. إن أداء الإجراءات الأساسية في تاريخ مرحلي دون أداء إجراءات إضافية في تاريخ لاحق يزيد من مخاطرة بأن لا يكتشف المدقق الأخطاء التي قد تكون موجودة في نهاية الفترة. وتزداد المخاطر كلما طالت الفترة المتبقية. وقد تؤثر العوامل التالية فيما إذا كان ينبغي أداء إجراءات أساسية في تاريخ مرحلي أو لا:-

- بيئة الرقابة وأنظمة الرقابة الأخرى ذات العلاقة.
- توفر المعلومات التي تعتبر ضرورية لإجراءات المدقق في تاريخ لاحق.
- هدف الإجراءات الأساسية.
- المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.
- طبيعة فئة المعاملات أو رصيد الحساب والإثباتات ذات العلاقة.

- قدرة المدقق على أداء إجراءات أساسية مناسبة أو إجراءات أساسية بالإشتراك مع إختبارات لأنظمة الرقابة لتغطية الفترة المتبقية من أجل تقليل مخاطرة عدم الكشف عن الأخطاء الموجودة في نهاية الفترة.

أ٥٧. قد تؤثر العوامل التالية فيما إذا كان ينبغي أداء إجراءات تحليلية أساسية فيما يخص الفترة الممتدة بين التاريخ المرحلي ونهاية الفترة:-

- إذا كانت أرصدة نهاية الفترة للفئات المعينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات يمكن التنبؤ بها بشكل معقول فيما يتعلق بالمبلغ والأهمية النسبية والتكوين.
- إذا كانت إجراءات المنشأة لتحليل وتعديل هذه الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات في تواريخ مرحلية ولتحديد تواريخ قطع Cutoff محاسبية هي أمور مناسبة.
- إذا كان نظام المعلومات الخاص بإعداد التقارير المالية يوفر معلومات تتعلق بالأرصدة في نهاية الفترة والمعاملات في الفترة المتبقية التي تكون كافية للسماح ببحث:-

- (أ) معاملات أو قيود غير عادية هامة (بما في ذلك المعاملات أو القيود في نهاية الفترة أو بالقرب منها)؛
- (ب) الأسباب الأخرى للتذبذبات الهامة أو التذبذبات المتوقعة التي لم تحدث؛ و
- (ج) التغيرات في تركيب فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات.

الأخطاء المكتشفة في تاريخ مرحلي (المرجع: الفقرة ٢٣)

أ٥٨. عندما يستنتج المدقق بأنه ينبغي تعديل طبيعة أو توقيت أو نطاق الإجراءات الأساسية المخطط لها والتي تغطي الفترة المتبقية نتيجة الأخطاء غير المتوقعة المكتشفة في تاريخ مرحلي معين، فإن هذا التعديل قد يشمل تمديد أو إعادة الإجراءات التي تم أدائها في التاريخ المرحلي في نهاية الفترة.

كفاية العرض والإفصاح (المرجع: الفقرة ٢٤)

أ٥٩. يرتبط تقييم العرض العام للبيانات المالية، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة، فيما إذا كانت البيانات المالية المختلفة التي يتم عرضها بطريقة تعكس التصنيف والبيان المناسبين للمعلومات المالية، وشكل وترتيب ومحتوى البيانات المالية والإيضاحات الملحقة بها. ويتضمن هذا على سبيل المثال المصطلحات المستخدمة ومقدار التفاصيل المعطاة وتصنيف البنود في البيانات وأسس المبالغ المبينة.

تقييم كفاية وملائمة أدلة التدقيق (المرجع: الفقرات ٢٥-٢٧)

٦٠أ. إن تدقيق البيانات المالية هي عملية تراكمية ومنكررة. وعندما يؤدي المدقق إجراءات التدقيق المخطط لها، فإن أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها قد تجعل المدقق يعدل طبيعة أو توقيت أو نطاق إجراءات التدقيق الأخرى المخطط لها. وقد تصل معلومات إلى علم المدقق تختلف إلى حد كبير عن المعلومات التي بني عليها تقييم المخاطرة، فعلى سبيل المثال:-

- من الممكن أن يغير مدى الأخطاء التي يكتشفها المدقق من خلال أداء إجراءات أساسية من حكم المدقق حول تقييم المخاطر، وقد يدل على نواحي قصور هامة في الرقابة الداخلية.
- يمكن أن يدرك المدقق التناقضات في السجلات المحاسبية أو الأدلة المتضاربة أو المفقودة.
- قد تشير الإجراءات التحليلية التي يتم أدائها في مرحلة المراجعة العامة من التدقيق إلى مخاطرة أخطاء جوهرية لم تتم معرفتها في السابق.

وفي هذه الظروف، قد يحتاج المدقق إلى أن يعيد تقييم إجراءات التدقيق المخطط لها، بناءً على الدراسة المعدلة للمخاطر المقيمة لجميع أو بعض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والإثباتات ذات العلاقة. ويحتوي معيار التدقيق الدولي ٣١٥ على المزيد من الإرشادات بشأن تنقيح تقييم المدقق للمخاطر^٧.

٦٢أ. لا يمكن للمدقق أن يفترض إن حادثة الإحتيال أو الخطأ هي واقعة منعزلة. لذلك، يعتبر النظر في كيفية تأثير الكشف عن الأخطاء على المخاطر المقيمة أمراً هاماً في تحديد فيما إذا كان سيبقى التقييم مناسباً أم لا.

٦٢أ. يتأثر حكم المدقق بالنسبة لأدلة التدقيق فيما إذا كانت كافية ومناسبة بالعوامل التالية:-

- أهمية الخطأ المحتمل في الإثبات واحتمال أن يكون له أثر جوهري، سواءاً فردياً أو بالإشتراك مع أخطاء جوهرية أخرى محتملة في البيانات المالية.
- فاعلية إستجابات الإدارة وأنظمة الرقابة في تناول المخاطر.
- الخبرة التي يتم الحصول عليها أثناء عمليات التدقيق السابقة فيما يتعلق بالأخطاء المشابهة المحتملة.
- نتائج إجراءات التدقيق التي يتم أدائها، إذا أظهرت إجراءات التدقيق هذه حالات احتيال أو خطأ محددة.
- مصدر وموثوقية المعلومات المتوفرة.
- الإقناع في أدلة التدقيق.
- فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية.

^٧ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ٣١.

التوثيق (المرجع: الفقرة ٢٨)

٦٣أ. إن شكل ونطاق توثيق التدقيق هي مسألة حكم مهني وتتأثر بطبيعة وحجم وتعقيد المنشأة ورقابتها الداخلية وتوفر المعلومات من المنشأة ومنهجية التدقيق والتقنية المستخدمة في التدقيق.

معيار التدقيق الدولي ٤٠٢

إعتبرات التدقيق المتعلقة بالمنشآت

التي تستعمل مؤسسات خدمية

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	المقدمة
٥-١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٦	تاريخ النفاذ.....
٧	الأهداف.....
٨	التعريفات.....
	المتطلبات.....
١٤-٩	الحصول على فهم للخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة بما في ذلك الرقابة الداخلية..
١٧-١٥	الإستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.....
١٨	تقارير النوع ١ والنوع ٢ التي تستثني خدمات مؤسسة خدمة من الباطن.....
	الإحتيال وعدم الإمتثال للقوانين والأنظمة والأخطاء غير المصححة فيما يتعلق بالأنشطة في مؤسسة الخدمة.....
١٩	إعداد التقارير من قبل مدقق المنشأة.....
٢٢-٢٠	
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
	الحصول على فهم للخدمات التي تقدمها مؤسسة خدمة بما في ذلك الرقابة الداخلية.....
٢٣أ-١أ	الإستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.....
٣٩أ-٢٤أ	تقارير النوع ١ والنوع ٢ التي تستثني خدمات مؤسسة خدمة من الباطن.....
٤٠أ	الإحتيال وعدم الإمتثال للقوانين والأنظمة والأخطاء غير المصححة فيما يتعلق بالأنشطة في مؤسسة الخدمة.....
٤١أ	تقديم التقرير من قبل المنشأة المستخدمة.....
٤٤أ-٤٢أ	

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ "إعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤولية مدقق المنشأة في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة عندما نستخدم المنشأة خدمات مؤسسة خدمة واحدة أو أكثر، وبالتحديد يتوسع المعيار بشأن كيفية تطبيق مدقق المنشأة معيار التدقيق الدولي^١ ٣١٥ ومعيار التدقيق الدولي^٢ ٣٣٠ عند الحصول على فهم للمنشأة، بما في ذلك الرقابة الداخلية الخاصة بالتدقيق الكافية لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، وعند تصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية إستجابة لهذه المخاطر.
٢. تقوم العديد من الشركات بتكليف بعض نواحي أعمالها لمصادر خارجية مثل مؤسسات تقدم خدمات تتراوح بين أداء عمل محدد تحت توجيه المنشأة إلى إستبدال كافة وحدات أو وظائف أعمال المنشأة مثل مهمة الإمتثال الضريبي، والعديد من الخدمات التي تقدمها هذه المنظمات مكملات لعمليات المنشأة، على أنه ليس كافة هذه الخدمات متعلقة بالتدقيق.
٣. إن الخدمات التي تقدمها مؤسسة خدمة مناسبة لتدقيق البيانات المالية للمنشأة عندما تكون هذه الخدمات وأنظمة الرقابة عليها جزء من نظام المعلومات للمنشأة، بما في ذلك أساليب الأعمال ذات العلاقة المناسبة لإعداد التقارير المالية، وبالرغم من أن معظم أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة من المحتمل أنها تتعلق بإعداد التقارير المالية فقد تكون هناك أنظمة رقابة أخرى قد تكون أيضاً مناسبة للتدقيق، مثل الرقابة على حماية الأصول، وتعتبر خدمات مؤسسة الخدمة جزءاً من معلومات المنشأة، بما في ذلك أساليب الأعمال التي لها علاقة بالتقارير المالية إذا كانت هذه الخدمات تؤثر على أي مما يلي:
 - (أ) فئات المعاملات في عمليات المنشأة التي تعتبر أنها هامة للبيانات المالية للمنشأة؛
 - (ب) الإجراءات ضمن كل من تقنية المعلومات والأنظمة اليدوية التي تبدأ بها معاملات المنشأة ويتم تسجيلها ومعالجتها وتصحيحها حسبما هو ضروري، وتحويلها إلى دفتر الأستاذ العام، والإبلاغ عنها في البيانات المالية؛
 - (ج) السجلات المحاسبية ذات العلاقة، أما بالشكل الإلكتروني أو اليدوي والمعلومات المدعمة والحسابات المحددة في البيانات المالية للمنشأة التي تستخدم للبدء في معاملات المنشأة وتسجيلها ومعالجتها وتقديم التقارير حولها، وهذا يشمل تصحيح المعلومات غير الصحيحة، وكيفية تحويل المعلومات إلى دفتر الأستاذ العام؛

^١ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبينها".

^٢ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ "إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة".

- (د) كيفية التقاط نظام المعلومات للمنشأة الأحداث والظروف، عدا عن المعاملات التي تعتبر هامة للبيانات المالية؛
- (هـ) عملية إعداد التقارير المالية المستخدمة لإعداد البيانات المالية للمنشأة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والإفصاحات الهامة؛ و
- (و) أنظمة الرقابة المحيطة بالقيود في دفتر اليومية، بما في ذلك القيود غير القياسية في دفتر اليومية المستخدمة لتسجيل المعاملات أو التسويات غير المتكررة وغير الإعتيادية.

٤. تعتمد طبيعة ومدى العمل الذي سيقوم مدقق المنشأة بأدائه فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها مؤسسة خدمة على طبيعة وأهمية هذه الخدمات بالنسبة للمنشأة ومدى علاقة هذه الخدمات بالتدقيق.

٥. لا ينطبق هذا المعيار على الخدمات المحددة بالمعالجة التي تقدمها المؤسسات المالية لحساب منشأة متحفظ به في المؤسسة المالية أو المعاملات المصرح بها بشكل خاص من قبل المنشأة مثل معالجة معاملات حساب جارٍ من قبل البنك أو معالجة معاملات أوراق مالية من قبل الوسيط. إلى جانب ذلك لا ينطبق هذا المعيار على تدقيق المعاملات الناجمة من مصالح مالية امتلاكية في منشآت أخرى، مثل شركات الأشخاص والشركات المساهمة والمشاريع المشتركة عندما تتم محاسبة المصالح الامتلاكية والابلاغ عنها لأصحاب المصالح.

تاريخ النفاذ

٦. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

الهدف

٧. إن أهداف مدقق المنشأة عندما تستخدم المنشأة خدمات مؤسسة خدمة هي كما يلي:
- (أ) الحصول على فهم لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة، وأثرها على الرقابة الداخلية للمنشأة المتعلقة بعملية التدقيق، وتكون كافية لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛ و
- (ب) تصميم وأداء إجراءات تدقيق تستجيب لهذه المخاطر.

التعريفات

٨. لأهداف معايير التدقيق الدولية التعبيرات التالية لها المعاني المخصصة لها أدناه:
- (أ) أنظمة الرقابة المكملة للمنشأة (Complementary user entity controls) - أنظمة الرقابة التي تفترض مؤسسة الخدمة عند تصميم خدماتها أن المنشآت ستنفذها، والتي إذا كان ذلك ضرورياً لتحقيق أهداف الرقابة يتم تحديدها في وصف نظامها.

(ب) التقرير حول وصف وتصميم أنظمة الرقابة في منظمة خدمة (مشار له في هذا المعيار بالتقرير نوع ١) - وهو تقرير يشمل:

- (١) وصف أعدته إدارة منظمة الخدمة لنظام خدمة المنظمة وأهداف الرقابة وأنظمة الرقابة ذات العلاقة التي تم تصميمها وتنفيذها في وقت محدد؛ و
- (٢) تقرير من قبل مدقق الخدمة بهدف إيصال تأكيد معقول يشمل رأي مدقق الخدمة حول وصف نظام الخدمة للمنظمة وأهداف الرقابة وأنظمة الرقابة ذات العلاقة ومدى ملائمة تصميم أنظمة الرقابة لتحقيق أهداف رقابة محددة، وفاعلية عمل أنظمة الرقابة.

(ج) تقرير حول وصف وتصميم وفاعلية عمل أنظمة الرقابة في مؤسسة خدمة (مشار له في هذا المعيار بالتقرير نوع ٢) - ويشمل هذا التقرير:

- (١) وصف أعدته إدارة منظمة الخدمة لنظام منظمة الخدمة وأهداف الرقابة لها والأنظمة ذات العلاقة، وتصميمها وتنفيذها في تاريخ محدد أو طيلة فترة محددة، وفي بعض الحالات فاعلية عملها طيلة فترة محددة؛ و
- (٢) تقرير من قبل مدقق الخدمة بهدف إيصال تأكيد معقول يشمل ما يلي:

أ. رأي مدقق الخدمة حول نظام منظمة الخدمة وأهداف الرقابة لها والأنظمة ذات العلاقة، ومدى ملائمة تصميم أنظمة الرقابة لتحقيق أهداف رقابة محددة، وفاعلية عمل أنظمة الرقابة.

ب. وصف لإختبارات مدقق الخدمة لأنظمة الرقابة ونتائج ذلك.

(د) مدقق الخدمة (Service auditor) - المدقق الذي بناء على طلب من مؤسسة الخدمة يقدم تقرير تأكيد حول أنظمة الرقابة لمؤسسة الخدمة.

(هـ) مؤسسة الخدمة (Service organization) - مؤسسة طرف آخر (أو قطاع من مؤسسة طرف آخر) تقدم الخدمات للمنشآت التي هي جزء من أنظمة المعلومات لهذه المنشآت الخاصة بإعداد التقارير المالية.

(و) نظام مؤسسة الخدمة (Service organization's system) - السياسات والإجراءات المصممة والمنفذة والمتحفظ بها من قبل مؤسسة خدمة لتزويد المنشآت بالخدمات التي يغطيها تقرير مدقق الخدمة.

- (ز) مؤسسة الخدمة من الباطن (Subservice organization) – مؤسسة خدمة تستخدمها مؤسسة خدمة أخرى لأداء بعض الخدمات المقدمة للمنشآت التي هي جزء من نظام معلومات المنشآت المستخدمة الخاصة بإعداد التقارير المالية.
- (ح) مدقق المنشأة (User auditor) – المدقق الذي يدقق البيانات المالية لمنشآت مستخدمة للخدمات ويقدم التقارير حولها.
- (ط) المنشأة المستخدمة (User entity) – المنشأة التي تستخدم خدمة مؤسسة خدمة، والتي يتم تدقيق بياناتها المالية.

المتطلبات

- الحصول على فهم للخدمات التي تقدمها مؤسسة خدمة بما في ذلك الرقابة الداخلية
٩. عند الحصول على فهم للمنشأة المستخدمة حسب معيار التدقيق الدولي ٣١٥^٣ على مدقق الخدمة الحصول على فهم لكيفية استخدام منشأة مستخدمة خدمات مؤسسة خدمة في عمليات المنشأة المستخدمة، بما في ذلك: (المرجع: الفقرتان ١١-٢١).
- (أ) طبيعة الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة وأهمية هذه الخدمات بالنسبة للمنشأة المستخدمة، بما في ذلك الأثر على الرقابة الداخلية للمنشأة؛ (المرجع: الفقرات ٣١-٣٥ أ)
- (ب) الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات المعالجة أو الحسابات أو عمليات إعداد التقارير المالية التي تؤثر عليها منظمة الخدمة؛ (المرجع: الفقرة ٦١)
- (ج) درجة التفاعل بين أنشطة مؤسسة الخدمة وتلك الخاصة بالمنشأة المستخدمة؛ و (المرجع: الفقرة ٧١).
- (د) طبيعة العلاقة بين المنشأة المستخدمة ومؤسسة الخدمة، بما في ذلك الأحكام التعاقدية ذات العلاقة للأنشطة التي تقدمها مؤسسة الخدمة (المرجع: الفقرات ٨١-١١١).
١٠. عند الحصول على فهم للرقابة الداخلية بالتدقيق حسب معيار التدقيق الدولي ٣١٥^٤ على المدقق تقييم تصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة المناسبة في المنشأة المستخدمة الخاصة بالخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة، بما في ذلك تلك التي تطبق على المعاملات المعالجة من قبل مؤسسة الخدمة (المرجع: الفقرات ١٢٢-١٤١).
١١. على مدقق الخدمة أن يحدد ما إذا كان فهم كافٍ لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها مؤسسة

^٣ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ١١

^٤ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ١٢

الخدمة وآثارها على أنظمة الرقابة الداخلية للمنشأة المستخدمة الخاصة بالتدقيق تم الحصول عليها لتوفير أساس لتحدي وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

١٢. إذا لم يكن مدقق الخدمة قادراً على الحصول على فهم كافٍ من المنشأة المستخدمة فإن على مدقق المنشأة الحصول على ذلك الفهم من خلال واحد أو أكثر من الإجراءات التالية:

- (أ) الحصول على التقرير نوع ١ أو النوع ٢، إذا كان متوفرين؛
- (ب) التعاقد مع مؤسسة الخدمة، من خلال المنشأة المستخدمة، للحصول على معلومات محددة؛
- (ج) زيادة مؤسسة الخدمة وأداء إجراءات توفر المعلومات الضرورية حول أنظمة الرقابة ذات العلاقة في مؤسسة الخدمة؛ أو
- (د) استخدام مدقق آخر لأداء إجراءات توفر المعلومات اللازمة حول أنظمة الرقابة ذات العلاقة في مؤسسة الخدمة (المرجع: الفقرات ١٥١ - ٢٠١).

١٣. استخدام التقرير نوع ١ أو نوع ٢ لدعم فهم مدقق المنشأة لمؤسسة الخدمة عند تحديد كفاية وملائمة أدلة التدقيق التي يوفرها التقرير نوع ١ أو نوع ٢ يجب أن يكون المدقق مقتنعاً بما يلي:

- (أ) الكفاءة المهنية والاستقلالية عن مؤسسة الخدمة؛ و
- (ب) ملائمة المعايير التي صدر بموجبها التقرير نوع ١ أو نوع ٢ (المرجع: الفقرة ٢١١).

١٤. إذا كان مدقق المستخدم يخطط لإستخدام التقرير نوع ١ أو نوع ٢ كأدلة تدقيق لدعم فهم المدقق بشأن تصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة، فإن على مدقق المنشأة ما يلي:

- (أ) تقييم ما إذا كان وصف وتصميم أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة هما في تاريخ مناسب أو لفترة مناسبة لأهداف مدقق لمنشأة؛
- (ب) تقييم كفاية وملائمة الأدلة التي يقدمها التقرير لفهم الرقابة الداخلية للمنشأة المستخدمة المتعلقة بالتدقيق؛ و
- (ج) تحديد ما إذا كانت أنظمة الرقابة المكملة للمنشأة المستخدمة التي حددتها مؤسسة الخدمة مناسبة للمنشأة المستخدمة، وإذا كان الأمر كذلك الحصول على فهم لما إذا كانت المنشأة المستخدمة صممت ونفذت أنظمة الرقابة هذه (المرجع: الفقرتان ٢٢١ - ٢٣١).

الإستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية

١٥. عند الإستجابة للأخطاء المقيمة حسب معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ على مدقق المنشأة ما يلي:
- (أ) تحديد ما إذا كانت أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بإثباتات البيانات المالية ذات العلاقة متوفرة من السجلات المحتفظ بها لدى المنشأة المستخدمة؛ وإذا لم يكن الأمر كذلك،
- (ب) أداء مزيد من إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أو إستخدام مدقق آخر لأداء هذه الإجراءات في مؤسسة الخدمة نيابة عن مدقق المنشأة (المرجع: الفقرات ٢٤١ - ٢٨١).

إختبارات أنظمة الرقابة

١٦. عندما يشمل تقييم مدقق المنشأة للمخاطرة توقعاً بأن أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة تعمل بفاعلية فإن على مدقق المنشأة الحصول على أدلة تدقيق بشأن فاعلية عمل أنظمة الرقابة هذه من خلال واحد أو أكثر من الإجراءات التالية:
- (أ) الحصول على تقرير نوع ١ أو نوع ٢، إذا توفرا؛
- (ب) إجراءات إختبارات مناسبة لأنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة؛ أو
- (ج) إستخدام مدقق آخر لإجراء إختبارات لأنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة نيابة عن مدقق المنشأة (المرجع: الفقرتان ٢٩١ ، ٣٠١).

إستخدام التقرير نوع ٢ كأدلة تدقيق بأن أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة تعمل بفاعلية ١٧. إذا خطط المدقق المستخدم، حسب الفقرة ١٦ (أ) لإستخدام التقرير نوع ٢ كأدلة تدقيق بأن أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة تعمل بفاعلية فإن على مدقق المنشأة تحديد ما إذا كان تقرير مدقق المنشأة يوفر أدلة تدقيق كافية ومناسبة بشأن فاعلية أنظمة الرقابة، وذلك لدعم تقييم مدقق المنشأة لتقييم المخاطرة من خلال ما يلي:

- (أ) تقييم ما إذا كان وصف وتصميم وفاعلية عمل أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة هي في تاريخ أو لفترة مناسبة لأهداف مدقق المنشأة.
- (ب) تحديد ما إذا كانت أنظمة رقابة المكملة للمنشأة المستخدمة التي حددتها للمؤسسة المستخدمة مناسبة للمنشأة المستخدمة، وإذا كان الأمر كذلك الحصول على فهم ما إذا كانت المنشأة المستخدمة قد صممت ونفذت أنظمة الرقابة هذه، وإذا كان الأمر كذلك إختبار فاعلية عملها.
- (ج) تقييم ملائمة الفترة الزمنية التي تغطيها إختبارات أنظمة الرقابة والزمن الذي إنقضى منذ أداء إختبارات أنظمة الرقابة؛ و

(د) تقييم ما إذا كانت إختبارات أنظمة الرقابة التي أجراها مدقق الخدمة ونتائج ذلك، كما هي مبينة في تقرير مدقق الخدمة، مناسبة للإثباتات في البيانات المالية للمنشأة المستخدمة، وتوفر أدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم تقييم المدقق المستخدم للمخاطر (المرجع: الفقرات ٣١١ - ٣٩١).

تقرير النوع ١ والنوع ٢ التي تستثنى خدمات مؤسسة خدمة من الباطن

١٨. إذا خطط مدقق المنشأة لإستخدام تقرير النوع ١ أو النوع ٢ الذي يستثنى الخدمات التي تقدمها مؤسسة خدمة من الباطن، وكانت هذه الخدمات مناسبة للبيانات المالية للمنشأة المستخدمة فإن على مدقق المنشأة تطبيق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة من الباطن (المرجع: الفقرة ٤٠٠).

الإحتيال وعدم الإمتثال للقوانين والأنظمة والأخطاء غير المصححة فيما يتعلق بالأنشطة في مؤسسة الخدمة

١٩. على مدقق المنشأة أن يستفسر من إدارة المنشأة المستخدمة ما إذا أبلغت مؤسسة الخدمة المنشأة المستخدمة عن أي إحتيال أو عدم إمتثال للقوانين والأنظمة أو أخطاء غير مصححة تؤثر على البيانات المالية للمنشأة المستخدمة، أو إنها خلافاً لذلك على علم بها، وعلى مدقق المنشأة تقييم كيفية تأثير هذه الأمور على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية لمدقق المنشأة، بما في ذلك الأثر على إستنتاجات مدقق المنشأة وتقرير مدقق المنشأة (المرجع: الفقرة ٤١).

إعداد التقارير من قبل مدقق المنشأة

٢٠. على مدقق المنشأة تعديل الرأي في تقرير مدقق المنشأة حسب معيار التدقيق الدولي ٧٠٥^٥ إذا كان المدقق المنشأة غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة الخاصة بتدقيق البيانات المالية للمنشأة (المرجع: الفقرة ٤٢١).

٢١. على مدقق المنشأة عدم الإشارة إلى عمل مدقق الخدمة في تقرير المنشأة الذي يحتوي على رأي غير معدل، إذا كانت القوانين أو الأنظمة تتطلب إجراء ذلك، وإذا كانت هذه الإشارة تتطلبها القوانين أو الأنظمة فإن تقرير مدقق المنشأة يجب أن يبين أن الإشارة لا تقلل من مسؤولية مدقق المنشأة بالنسبة لرأي التدقيق (المرجع: الفقرة ٤٣١).

٢٢. إذا كانت الإشارة إلى عمل مدقق خدمة مناسب لفهم تعديل على رأي مدقق المنشأة فإن تقرير مدقق المنشأة يجب أن يبين أن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية مدقق المنشأة بالنسبة لهذا الرأي (المرجع: الفقرة ٤٤١).

^٥ معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"، الفقرة ٦.

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

الحصول على فهم للخدمات التي تقدمها مؤسسة خدمة بما في ذلك الرقابة الداخلية

مصادر المعلومات (المرجع: الفقرة ٩)

١٠. قد تتوفر المعلومات حول طبيعة الخدمات التي تقدمها مؤسسة خدمة من مجموعة متنوعة واسعة من المصادر مثل:
- أدلة المنشأ المستخدمة.
 - ملخصات الأنظمة.
 - الأدلة الفنية.
 - العقد أو إتفاقية مستوى الخدمة بين المنشأة المستخدمة ومؤسسة الخدمة.
 - تقارير مؤسسات الخدمة أو المدققين الداخليين أو السلطات التنظيمية حول أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة.
 - تقارير مدقق الخدمة، بما في ذلك كتب الإدارة، إذا كانت متوفرة.

٢٠. المعرفة التي يتم الحصول عليها من خلال خبرة المدقق لدى مؤسسة الخدمة، على سبيل المثال من خلال الخبرة من عمليات تدقيق أخرى قد تساعد في الحصول على فهم لطبيعة الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة، وقد يكون ذلك ذا عون إذا كانت الخدمات وأنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة على هذه الخدمات موحدة إلى حد كبير.

طبيعة الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة (المرجع: الفقرة ٩)

٣٠. يمكن لمنشأة مستخدمة استخدام مؤسسة خدمة مثل مؤسسة تعالج المعاملات وتحافظ على المسؤولية ذات العلاقة، أو التي تسجل البيانات الخاصة بالمعاملات والعمليات. تشمل مؤسسات الخدمة التي تقدم هذه الخدمات على سبيل المثال دوائر الأمانة في البنوك التي تستثمر وتخدم الأصول لخطط منافع الموظفين أو لخطط أخرى، وموظفوا الرهن في البنوك الذين يخدمون الرهون للآخرين، ومزودوا خدمة التطبيق الذين يقدمون صفقات تطبيقات البرمجيات، وبيئة تكنولوجيا تكمن العملاء من معالجة المعاملات المالية والتشغيلية.

٤٠. تشمل خدمات مؤسسات الخدمة المتعلقة بالتدقيق ما يلي:

- تجديد السجلات المحاسبية للمنشأة المستخدمة.
- إدارة الأصول.
- البدء في معاملات أو تسجيلها أو معالجتها كوكيل للمنشأة المستخدمة.

الإجراءات الخاصة بالمنشأة الصغيرة

٥٠. قد تستخدم المنشآت الصغيرة الخدمات الخارجية لمسك الدفاتر تتراوح من معالجة معاملات معينة (على سبيل المثال دفع ضرائب جدول المرتبات) وتجديد سجلاتها المحاسبية إلى إعداد بياناتها المالية، وإستخدام مؤسسة الخدمة هذه لا يعفي إدارة المنشأة الصغيرة، وحيث يكون ذلك مناسباً المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم عن البيانات المالية^٦.

الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي تعالجها مؤسسة الخدمة (المرجع: الفقرة ٩ ب)

٦١. يمكن لمؤسسة خدمة وضع سياسات وإجراءات تؤثر على الأنظمة الداخلية للمنشأة المستخدمة، وهذه السياسات والإجراءات هي على الأقل جزئياً منفصلة مادياً وتشغيلياً عن المنشأة المستخدمة، وتعتمد أهمية أنظمة الرقابة لمؤسسة الخدمة بالنسبة لسياسات وإجراءات المنشأة المستخدمة على طبيعة الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة، بما في ذلك الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي تعالجها للمنشأة المستخدمة، وفي حالات معينة قد لا تبدو المعاملات المعالجة والحسابات التي تأثرت أنها جوهرية بالنسبة للبيانات المالية للمنشأة المستخدمة، إلا أن طبيعة المعاملات المعالجة قد تكون هامة، وقد يحدد مدقق المنشأة أن فهم أنظمة الرقابة هذه ضروري في ظل الظروف.

درجة التفاعل بين أنشطة مؤسسة الخدمة والمنشأة المستخدمة (المرجع: الفقرة ٩ ج)

٧١. تعتمد أهمية أنظمة الرقابة كمؤسسة الخدمة بالنسبة لتلك الخاصة بالمنشأة المستخدمة كذلك على درجة التفاعل بين أنشطتها وأنشطة المنشأة المستخدمة، وتشير درجة التفاعل إلى المدى الذي تستطيع فيه المنشأة المستخدمة وتختار تنفيذ أنظمة رقابة فعالة على المعالجة التي تجربها مؤسسة الخدمة، فعلى سبيل المثال، توجد درجة تفاعل عالية بين أنشطة المنشأة المستخدمة وأنشطة مؤسسة الخدمة عندما تقوض المنشأة المستخدمة المعاملات وتقوم مؤسسة الخدمة بمعالجة وإجراء المحاسبة لهذه المعاملات، وفي هذه الحالات قد يكون من العملي بالنسبة للمنشأة المستخدمة تنفيذ أنظمة رقابة فعالة على هذه المعاملات، ومن ناحية أخرى عندما تبدأ مؤسسة الخدمة أو تسجل مبدئياً وتعالج وتؤدي المحاسبة لمعاملات المنشأة المستخدمة تكون هناك درجة تفاعل أقل بين المنظمين، وفي هذه الحالات قد لا تستطيع المنشأة المستخدمة أو قد لا تختار تنفيذ أنظمة رقابة فعالة على هذه المعاملات في المنشأة المستخدمة، وقد تعتمد على أنظمة رقابة في مؤسسة الخدمة.

^٦ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، الفقرات ٤، ٢٤ - ٣١.

طبيعة العلاقة بين المنشأة المستخدمة ومؤسسة الخدمة (المرجع: الفقرة 9 د)

٨أ. من الممكن أن ينص العقد و إتفاقية مستوى الخدمة بين المنشأة المستخدمة ومؤسسة الخدمة على أمور مثل ما يلي:

- المعلومات التي سيتم تقديمها للمنشأة المستخدمة ومسؤوليات البدء في معاملات تتعلق بالأنشطة التي تقوم بها مؤسسة الخدمة؛
- تطبيق متطلبات الهيئات التنظيمية فيما يتعلق بشكل السجلات التي سيتم الاحتفاظ بها أو إمكانية الوصول لها؛
- التعويض، إن وجد، الذي سيقدم للمنشأة المستخدمة في حالة فشل الأداء؛
- ما إذا كانت مؤسسة الخدمة ستقدم تقريراً حول أنظمتها الرقابية، وإذا كان الأمر كذلك ما إذا كان التقرير سيكون التقرير نوع ١ أو نوع ٢؛
- ما إذا كان مدقق المنشأة له حقوق الإطلاع على سجلات المنشأة المستخدمة التي تحتفظ بها مؤسسة الخدمة والمعلومات الأخرى اللازمة لإجراء التدقيق؛ و
- ما إذا كانت الإتفاقية تسمح بالإتصال المباشر بين مدقق المنشأة ومدقق الخدمة.

٩أ. هناك علاقة مباشرة بين مؤسسة الخدمة والمنشأة المستخدمة وبين مؤسسة الخدمة ومدقق الخدمة، وهذه العلاقات لا تنشئ الخدمة ومدقق الخدمة، وهذه العلاقات لا تنشئ بالضرورة علاقة مباشرة بين مدقق المنشأة ومدقق الخدمة، وعندما لا تكون هناك علاقة مباشرة بين مدقق المنشأة ومدقق الخدمة فإن الإتصالات بين مدقق المنشأة ومدقق الخدمة تتم عادة من خلال المنشأة المستخدمة ومؤسسة الخدمة. يمكن كذلك إنشاء علاقة مباشرة بين مدقق المنشأة ومدقق الخدمة، مع مراعاة الإعتبارات الأخلاقية والخاصة بالسرية، ويمكن لمدقق المنشأة على سبيل المثال استخدام مدقق خدمة لأداء إجراءات نيابة عن مدقق المنشأة مثل:

(أ) إختبارات لأنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة؛ أو

(ب) إجراءات جوهرية في المعاملات والأرصدة في البيانات المالية للمنشأة المستخدمة التي تحتفظ بها مؤسسة الخدمة.

الإعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام

١٠أ. إن منشآت القطاع العام لها بشكل عام حقوق الوصول التي وضعها التشريع، على أنه قد تكون هناك حالات لا تتوفر فيها حقوق الوصول، على سبيل المثال، عندما يكون موقع مؤسسة الخدمة موجود في إختصاص مختلف، وفي هذه الحالات قد يحتاج مدقق قطاع عام أن يحصل على فهم للتشريع الذي ينطبق في الإختصاص المتخلف لتحديد ما إذا كان من

الممكن الحصول على حقوق وصول مناسبة. يمكن كذلك أن يحصل مدقق القطاع العام أو يطلب من المنشأة المستخدمة أن تدخل حقوق الوصول في أية إتفاقيات تعاقدية بين المنشأة المستخدمة ومؤسسة الخدمة.

١١١. يمكن كذلك لمدقق القطاع العام أن يستخدم مدققاً آخر لإجراء إختبار لأنظمة الرقابة أو إجراءات جوهرية فيما يتعلق بالإمتثال للقوانين والأنظمة أو سلطة أخرى.

فهم أنظمة الرقابة المتعلقة بالخدمات التي تقدمها مؤسسة خدمة (المرجع: الفقرة ١٠)

١٢. من الممكن أن تضع المنشأة المستخدمة أنظمة رقابة على خدمات مؤسسة الخدمة التي يمكن أن يختبرها مدقق المنشأة والتي قد تمكن مدقق المنشأة أن يستنتج أن أنظمة رقابة المنشأة المستخدمة تعمل بفاعلية لبعض أو لكافة الإثباتات ذات العلاقة، بغض النظر عن أنظمة الرقابة الموجودة في مؤسسة الخدمة، وإذا قامت منشأة مستخدمة، على سبيل المثال، بإستخدام مؤسسة خدمة لمعالجة جدول رواتبها فإنه يمكن للمنشأة المستخدمة وضع أنظمة رقابة على تقديم وإستلام معلومات جدول الرواتب التي قد تمنع أو تكتشف أخطاء جوهرية، ومن الممكن أن تشمل أنظمة الرقابة هذه ما يلي:

- مقارنة البيانات التي قدمت لمؤسسة الخدمة مع تقارير المعلومات المستلمة من مؤسسة الخدمة بعد أن تكون البيانات قد تمت لمعالجتها.
- إعادة حساب عينة من مبالغ جدول الرواتب من أجل الدقة الكتابية، ومراجعة إجمالي مبلغ جدول الرواتب من أجل التأكد من أنه معقول.

١٣. في هذه الحالة يمكن لمدقق المنشأة أن يؤدي إختبارات لأنظمة الرقابة للمنشأة المستخدمة على معالجة جدول الرواتب التي ستوفر أساساً لمدقق المنشأة لأن يتوصل إلى أن أنظمة الرقابة تعمل بفاعلية للإثباتات المتعلقة بمعاملات جدول الرواتب.

١٤. كما أشير في معيار التدقيق الدولي^٧ ٣١٥^٧ فيما يتعلق ببعض المخاطر يمكن لمدقق المنشأة أن يحكم أنه ليس من الممكن أو العملي الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فقط من إجراءات التحقيق، وهذه المخاطر قد تتعلق بالتسجيل غير الدقيق أو غير المكتمل لفئات روتينية وهامة من المعاملات وأرصدة الحسابات، والتي كثيراً ما تسمح خصائصها بالمعالجة الآلية العالية مع تدخل يدوي قليل أو بدون، ومن الممكن أن تكون خصائص المعالجة الآلية موجودة بشكل خاص عندما تستخدم المنشأة المستخدمة مؤسسات خدمة، وفي هذه الحالات تكون أنظمة الرقابة للمنشأة المستخدمة على هذه المخاطر مناسبة للتدقيق، ويطلب من مدقق المنشأة الحصول على فهم لأنظمة الرقابة هذه وتقييمها حسب الفقرتين ٩، ١٠ من معيار التدقيق الدولي هذا.

^٧ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ٣٠

الإجراءات الإضافية عندما لا يمكن الحصول على فهم كافٍ من المنشأة المستخدمة (المرجع: الفقرة ١٢)

١٥٠. إن قرار مدقق المنشأة فيما يتعلق بأية إجراءات فردية أو مجتمعة في الفقرة ١٢ سيتم إتخاذها من أجل الحصول على المعلومات اللازمة لتوفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية فيما يتعلق باستخدام المنشأة لمؤسسة خدمة قد يتأثر بأمر ما يلي:

- حجم كل من المنشأة المستخدمة ومؤسسة الخدمة؛
- تعقيد المعاملات في المنشأة المستخدمة وتعقيد الخدمات التي تقدمها؛
- موقع مؤسسة الخدمة، على سبيل المثال قد يقرر مدقق المنشأة استخدام مدقق آخر لأداء إجراءات في مؤسسة الخدمة نيابة عن مدقق المنشأة إذا كانت مؤسسة الخدمة في موقع بعيد؛
- ما إذا كان يتوقع أن الإجراء (الإجراءات) إن تزويد بفاعلية مدقق المنشأة بأدلة تدقيق كافية ومناسبة؛ و
- طبيعة العلاقة بين المنشأة المستخدمة ومؤسسة الخدمة.

١٦٠. يمكن لمؤسسة خدمة أن تعين مدقق خدمة لتقديم التقارير حول وصف وتصميم أنظمتها الرقابية (التقرير نوع ١) أو حول وصف وتصميم أنظمتها الداخلية وفاعلية عملها (التقرير نوع ٢). يمكن إصدار التقريرين نوع ١ أو نوع ٢ بموجب المعيار الدولي لعمليات التأكيد^٨ ٣٤٠٢ أو بموجب معايير وضعتها منظمة وضع معايير مخولة أو معترف بها (والتي يمكن أن تحدها حسب أسماء مختلفة مثل تقرير النوع ١ أو النوع ٢).

١٧٠. يعتمد توفر تقرير النوع ١ أو النوع ٢ بشكل عام على ما إذا كان العقد بين مؤسسة خدمة ومنشأة مستخدمة يشتمل تقديم هذا التقرير من قبل مؤسسة الخدمة، وقد تختار مؤسسة الخدمة كذلك لأسباب عملية أن تحصل التقرير نوع ١ أو نوع متوفرًا للمنشآت المستخدمة، على أنه في بعض الحالات قد لا يتوفر التقرير نوع ١ أو نوع ٢ للمنشآت المستخدمة.

١٨٠. في بعض الحالات قد تلجأ المنشأة المستخدمة لإنجاز واحد أو أكثر من أعمالها أو مهامها الهامة من خلال مصادر خارجية، مثل تكليف مهام التخطيط والإمتثال أو التمويل والمحاسبة أو مهمة الرقابة لمؤسسة خدمة واحدة أو أكثر، وحيث قد لا يتوفر تقرير حول أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة في ظل هذه الظروف فقد تكون زيارة مؤسسة الخدمة أكثر الإجراءات

^٨ المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤٠٢ "تقارير التأكيد على أنظمة الرقابة في منظمة خدمة".

فاعلية لمدقق المنشأة المستخدمة، وذلك لإكتساب فهم لأنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة، حيث أنه من المحتمل أن يكون هناك تفاعل مباشر لإدارة المنشأة المستخدمة مع إدارة مؤسسة الخدمة.

١٩١. من الممكن استخدام مدقق آخر لأداء إجراءات توفر المعلومات اللازمة حول أنظمة الرقابة المناسبة في مؤسسة الخدمة، وإذا تم إصدار التقرير نوع ١ أو نوع ٢ فإنه يمكن لمدقق المنشأة المستخدمة استخدام مدقق الخدمة لأداء هذه الإجراءات، حيث يوجد لمدقق الخدمة علاقات قائمة مع مؤسسة الخدمة، وقد يجد مدقق المنشأة المستخدمة الذي يستخدم عمل مدقق آخر إن الإرشادات المستخدمة الذي يستخدم عمل مدقق آخر إن الإرشادات في معيار التدقيق الدولي^٩ ٦٠٠ نافعة، حيث أنها تتعلق بفهم مدقق آخر (بما في ذلك إستقلالية المدقق وكفاءته المهنية)، والمشاركة في عمل مدقق آخر في تخطيط وطبيعة وتوقيت ومدى هذا العمل، وعند كفاية وملائمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

٢٠١. من الممكن أن تستخدم منشأة مؤسسة خدمة تستخدم بدورها مؤسسة خدمة من الباطن لتقديم بعض الخدمات المقدمة للمنشأة المستخدمة، والتي هي جزء من نظام معلومات المنشأة المستخدمة الخاص بإعداد التقارير المالية، ومن الممكن أن تكون مؤسسة الخدمة من الباطن منشأة منفصلة عن مؤسسة الخدمة، أو قد تكون ذات علاقة بمؤسسة الخدمة. قد يحتاج مدقق المنشأة المستخدمة النظر في أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة من الباطن، وفي الحالات التي يتم فيها استخدام مؤسسة خدمة من الباطن واحدة أو أكثر فإن التفاعل بين أنشطة المنشأة المستخدمة وأنشطة مؤسسة الخدمة تتوسع لتشمل التفاعل بين المنشأة المستخدمة ومؤسسة الخدمة ومؤسسات الخدمة من الباطن، ودرجة هذا التفاعل، وكذلك الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات التي تعالجها مؤسسة الخدمة ومؤسسات الخدمة من الباطن هي أهم العوامل لأن ينظر مدقق المنشأة المستخدمة في تحديد أهمية أنظمة الرقابة لمؤسسة الخدمة ومؤسسة الخدمة من الباطن بالنسبة لأنظمة الرقابة للمنشأة المستخدمة.

إستخدام التقرير نوع ١ أو نوع ٢ لدعم فهم مدقق المنشأة المستخدمة لمؤسسة الخدمة (المرجع: الفقرة ١٣-١٤)

٢١١. يمكن أن يقوم مدقق المنشأة بإجراء إستفسارات عن مدقق الخدمة من مؤسسة الخدمة المهنية للمدقق أو ممارسين آخرين، وما إذا كان مدقق الخدمة خاضعاً لإشراف تنظيمي، وقد يكون مدقق الخدمة ممارساً في إختصاص حيث يتم إتباع معايير مختلفة فيما يتعلق بالتقارير حول أنظمة الرقابة في مؤسسة خدمة، ويمكن أن يحصل المدقق على معلومات عن المعايير التي يستخدمها مدقق الخدمة من منظمة وضع المعايير.

٢٢١. من الممكن أن يساعد التقرير نوع ١ أو النوع ٢ إلى جانب المعلومات حول المنشأة المستخدمة مدقق المنشأة في الحصول على فهم لما يلي:

^٩ معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ "الإعتبرات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل المدققين العنصر)"، الفقرة ٢ تبين أنه قد يجد المدقق هذا المعيار، وكيف كما هو ضروري في ظل الظروف نافعاً عندما يجعل ذلك المدقق مدققين آخرين يشاركون في تدقيق البيانات المالية التي هي ليست بيانات مالية للمجموعة. "أنظر كذلك الفقرة ١٩ من معيار التدقيق الدولي ٦٠٠.

- (أ) نواحي أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة التي قد تؤثر على معالجة معاملات المنشأة المستخدمة، بما في ذلك استخدام مؤسسات الخدمة من الباطن؛
- (ب) تدفق المعاملات الهامة من خلال مؤسسة الخدمة لتحديد النقاط في تدفق المعاملات حيث يمكن أن تحدث أخطاء جوهرية في البيانات المالية للمنشأة المستخدمة؛
- (ج) أهداف الرقابة في مؤسسة الخدمة المناسبة لإثباتات البيانات المالية للمنشأة المستخدمة؛ و
- (د) ما إذا كانت أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة مصممة ومنفذة بالشكل المناسب لمنع أو إكتشاف ومعالجة أخطاء قد ينجم عنها أخطاء جوهرية في البيانات المالية للمنشأة المستخدمة.

من الممكن أن يساعد التقرير نوع ١ أو نوع ٢ مدقق المنشأة المستخدمة في الحصول على فهم كافٍ لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، على أن التقرير نوع ١ لا يوفر أية أدلة لفاعلية عمل أنظمة الرقابة ذات العلاقة.

- ٢٣أ. من الممكن أن التقرير نوع ١ أو النوع ٢ المؤرخ في تاريخ حالي أو الذي هو لفترة خارج فترة إعداد التقارير للمنشأة المستخدمة من الممكن أن يساعد مدقق المنشأة المستخدمة في الحصول على فهم مبدئي لأنظمة الرقابة المطبقة في مؤسسة الخدمة إذا كان التقرير معزراً بمعلومات حالية إضافية من المصادر الأخرى، وإذا كان وصف مؤسسة الخدمة لأنظمة الرقابة هو في التاريخ الحالي أو لفترة تسبق بداية الفترة التي يتم بتدقيقها فإنه يمكن للمدقق أداء إجراءات لتحديث المعلومات في التقرير نوع ١ أو النوع ٢ مثل ما يلي:
- مناقشة التغييرات في مؤسسة الخدمة مع موظفي المنشأة المستخدمة الذين هم في وضع يعرفون فيه هذه التغييرات؛
 - مراجعة الوثائق والمراسلات الحالية التي تصدرها مؤسسة الخدمة؛ و
 - مناقشة التغييرات مع موظفي مؤسسة الخدمة.

الإستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية (المرجع: الفقرة ١٥)

٢٤أ. ما إذا كان استخدام مؤسسة خدمة يزيد من مخاطرة الأخطاء الجوهرية في المنشأة المستخدمة يعتمد على طبيعة الخدمات المقدمة وأنظمة الرقابة على هذه الخدمات، وفي بعض الحالات قد يقلل استخدام مؤسسة خدمة. مخاطرة الأخطاء الجوهرية للمنشأة المستخدمة، وبشكل خاص إذا كانت المنشأة المستخدمة نفسها لا تملك الخبرة اللازمة للقيام بأنشطة معينة، مثل البدء في معاملات ومعالجتها وتسجيلها، أو ليس لديها الموارد المناسبة (على سبيل المثال نظام تقنية معلومات).

٢٥أ. عندما تحتفظ مؤسسة الخدمة بعناصر هامة من السجلات المحاسبية للمنشأة المستخدمة قد يكون الوصول المباشر لهذه السجلات ضرورياً حتى يستطيع مدقق المنشأة المستخدمة

الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تتعلق بعمليات الرقابة على هذه السجلات، أو لتؤكد صحة المعاملات والأرصدة المسجلة فيها، أو كليهما، وقد يتضمن هذا الوصول إما الفحص الفعلي للسجلات في مقر مؤسسة الخدمة أو الإستفهام عن السجلات المحاسبية المحتفظ بها إلكترونياً من المنشأة المستخدمة أو موقع آخر، أو كليهما. وحيث يتحقق الوصول المباشر إلكترونياً يمكن لمدقق المنشأة المستخدمة بذلك الحصول على أدلة فيما يتعلق بملائمة أنظمة الرقابة التي تشغلها مؤسسة الخدمة على إكتمال ونزاهة بيانات المنشأة المستخدمة التي تكون مؤسسة الخدمة مسؤولة عنها.

٢٦١. عند تحديد طبيعة ومدى أدلة التدقيق التي سيتم الحصول عليها فيما يتعلق بالأرصدة التي تمثل أصول محتفظ بها أو معاملات تقوم بها مؤسسة خدمة نيابة عن المنشأة المستخدمة، يمكن إعتبار الإجراءات التالية من قبل مدقق المنشأة المستخدمة:

(أ) فحص السجلات والوثائق التي تحتفظ بها المنشأة المستخدمة: يتم تحديد موثوقية مصدر الأدلة هذا من خلال طبيعة ومدى السجلات المحاسبية والوثائق المدعمة التي تحتفظ بها المنشأة المستخدمة. في بعض الحالات قد لا تحتفظ المنشأة المستخدمة بسجلات أو وثائق مستقلة ومفصلة لعمليات محددة تتم نيابة عنها.

(ب) فحص السجلات والوثائق التي تحتفظ بها مؤسسة الخدمة: من الممكن تحقيق وصول مدقق المنشأة المستخدمة لسجلات مؤسسة الخدمة كجزء من الترتيبات التعاقدية بين المنشأة المستخدمة ومؤسسة الخدمة. يمكن كذلك أن يستخدم مدقق المنشأة مدققاً آخر نيابة عنه للحصول على وصول لسجلات المنشأة المستخدمة التي تحتفظ بها مؤسسة الخدمة.

(ج) الحصول على مصادقات على الأرصدة والمعاملات من مؤسسة الخدمة: حيث تحتفظ المنشأة المستخدمة بسجلات مستقلة للأرصدة والمعاملات من الممكن أن تشكل مصادقة من مؤسسة الخدمة تؤكد صحة سجلات المنشأة المستخدمة أدلة تدقيق موثوقة فيما يتعلق بوجود المعاملات والأصول المعنية، فعلى سبيل المثال عند إستعمال مؤسسات خدمة متعددة مثل مدير إستثمار وحافظ أمين، وتحتفظ مؤسسات الخدمة هذه بسجلات مستقلة فإنه يمكن لمدقق المنشأة المصادقة على الأرصدة لدى هذه المؤسسات من أجل مقارنة هذه المعلومات مع السجلات المستقلة للمنشأة المستخدمة.

إذا كانت المنشأة المستخدمة لا تحتفظ بسجلات مستقلة فإن المعلومات التي يتم الحصول عليها في المصادقات من مؤسسة الخدمة هي مجرد بيان ما هو معكوس في السجلات التي تحتفظ بها مؤسسة الخدمة، ولذلك فإن هذه المصادقات، مأخوذة

لوحدها، لا تشكل أدلة تدقيق موثوقة، وفي هذه الحالات يمكن أن ينظر مدقق المنشأة المستخدمة فيما إذا كان من الممكن تحديد مصدر بديل للأدلة المستقلة.

(د) أداء إجراءات تحليلية للسجلات التي تحتفظ بها المنشأة المستخدمة أو للتقارير المستلمة من مؤسسة الخدمة: من المحتمل أن تتباين فاعلية الإجراءات التحليلية عند الإثبات، وستتأثر بمدى وتفصيل المعلومات المتوفرة.

٢٧أ. من الممكن أن يقوم مدقق آخر بأداء إجراءات تحقيقية بطبيعتها لمنفعة مدققي المنشأة المستخدمة، وقد تتضمن مثل هذه العملية قيام مدقق آخر بأداء إجراءات متفق عليها من قبل المنشأة المستخدمة ومدققها ومن قبل مؤسسة الخدمة ومدققها، وتتم مراجعة النتائج التي تم التوصل لها من خلال الإجراءات التي قام بها مدقق آخر من قبل مدقق المنشأة المستخدمة لتحديد ما إذا كانت تشكل أدلة تدقيق كافية ومناسبة، إلى جانب ذلك قد تكون هناك متطلبات تفرضها السلطات الحكومية أو بموجب ترتيبات تعاقدية حيث يقوم مدقق الخدمة بأداء إجراءات تحقيق معينة بطبيعتها. من الممكن أن يستخدم مدقق المنشأة المستخدمة الإجراءات المطلوبة للأرصدة والمعاملات التي تعالجها مؤسسة الخدمة، وذلك كجزء من الأدلة اللازمة لدعم آراء التدقيق لهم، وفي هذه الحالات قد يكون من المفيد بالنسبة لمدقق المنشأة المستخدمة ومدقق الخدمة أن يتفقا قبل أداء الإجراءات على وثائق التدقيق أو الوصول إلى وثائق التدقيق التي سيتم تزويدها لمدقق المنشأة المستخدمة.

٢٨أ. في بعض الحالات، وخاصة عندما تتعهد منشأة مستخدمة إلى مصادر خارجية بعض أو جميع مهامها المالية مثل مؤسسة خدمة فقد يواجه مدقق المنشأة المستخدمة وضعا حيث يعتمد جزء كبير من أدلة التدقيق على مؤسسة الخدمة، وقد تدعو الحاجة إلى أداء إجراءات تحقيق في مؤسسة الخدمة من قبل مدقق المنشأة المستخدمة أو مدقق آخر نيابة عنه، ومن الممكن أن يقدم مدقق الخدمة التقرير نوع ١ أو نوع ٢، وبالإضافة إلى ذلك من الممكن أن يؤدي إجراءات تحقيق نيابة عن مدقق المنشأة المستخدمة. إن مشاركة مدقق آخر لا يغير من مسؤولية مدقق المنشأة المستخدمة في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس معقول لدعم رأي مدقق المنشأة المستخدمة، وتبعاً لذلك فإن اعتبار مدقق المنشأة المستخدمة فيما إذا كان قد تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، وما إذا كان المدقق بحاجة لأداء إجراءات تحقق إضافية يشمل مشاركة مدقق المنشأة المستخدمة في توجيه إجراءات التحقق التي يؤديها مدقق آخر والإشراف عليها أو إعطاء دليل على ذلك.

إختبارات أنظمة الرقابة (المرجع: الفقرة ١٦)

٢٩أ. يتطلب معيار التدقيق الدولي^{١٠} ٣٣٠ أن يصمم ويؤدي مدقق المنشأة المستخدمة إختبارات لأنظمة الرقابة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بفاعلية تشغيل أنظمة

^{١٠} معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٨.

الرقابة ذات العلاقة في ظروف محددة، وفي سياق منظمة الخدمة ينطبق هذا المتطلب عند ما:

- (أ) يتضمن تقييم مدقق المنشأة المستخدمة لمخاطر الأخطاء الجوهرية توقعاً بأن أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة تعمل بفاعلية (أي أن مدقق المنشأة المستخدمة ينوي الاعتماد على فاعلية عمل أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التحقيق؛ أو
- (ب) إن إجراءات التحقيق لوحدها أو مع إختبارات فاعلية عمل أنظمة الرقابة في المنشأة المستخدمة لا تستطيع أن توفر أدلة تدقيق كافية ومناسبة عند مستوى الإثبات.

٣٠أ. إذا لم يتوفر التقرير نوع ٢ يمكن لمدقق المنشأة المستخدمة الإتصال بمؤسسة الخدمة من خلال المنشأة المستخدمة لطلب استخدام مدقق خدمة لتوفير التقرير نوع ٢ الذي يشتمل على إختبارات لفاعلية عمل أنظمة الرقابة ذات العلاقة، أو يمكن لمدقق المنشأة المستخدمة استخدام مدقق آخر لأداء إجراءات في مؤسسة الخدمة تختبر فاعلية عمل أنظمة الرقابة هذه. يمكن لمدقق المنشأة المستخدمة كذلك زيادة مؤسسة الخدمة وأداء إختبارات لأنظمة الرقابة ذات العلاقة إذا وافقت مؤسسة الخدمة على ذلك. إن تقييمات مدقق المنشأة المستخدمة مبنية على الأدلة مجتمعة التي يوفرها عمل مدقق آخر وإجراءات مدقق المنشأة المستخدمة الخاصة به.

إستخدام التقرير نوع ٢ كأدلة تدقيق بأن أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة تعمل بفاعلية (المرجع: الفقرة ١٧)

٣١أ. قد يقصد من التقرير نوع ٢ تلبية إحتياجات عدة مدققين مختلفين لمنشأة مستخدمة، ولذلك فقد تكون إختبارات أنظمة الرقابة والنتائج المبنية في تقرير مدقق الخدمة غير مناسبة للإثباتات التي تعتبر هامة في البيانات المالية للمنشأة المستخدمة. يتم تقييم الإختبارات المناسبة لأنظمة الرقابة ونتائجها لتحديد أن تقرير مدقق الخدمة يوفر أدلة تدقيق كافية ومناسبة بشأن فاعلية أنظمة الرقابة لدعم تقييم مدقق المنشأة المستخدمة للمخاطر، وبإجراء ذلك يمكن أن يعتبر مدقق المنشأة المستخدمة العوامل التالية:

- (أ) الفترة الزمنية التي تغطيها إختبارات أنظمة الرقابة، والوقت الذي إنقضى منذ أداء إختبارات أنظمة الرقابة؛
- (ب) نطاق عمل مدقق الخدمة والخدمات والعمليات التي تمت تغطيتها، وأنظمة الرقابة التي أختيرت والإختبارات التي أدت، والطريقة التي تتعلق بها أنظمة الرقابة المختبرة بأنظمة الرقابة للمنشأة المستخدمة؛ و
- (ج) نتائج هذه الإختبارات لأنظمة الرقابة ورأي مدقق الخدمة حول فاعلية عمل أنظمة الرقابة.

٣٢أ. بالنسبة لبعض الإثباتات كلما كانت الفترة التي يغطيها إختبار محدد وكانت الفترة التي إنقضت منذ أداء الإختبار أطول فقد تكون أدلة التدقيق التي يوفرها الإختبار أقل، وعند مقارنة الفترة التي يغطيها التقرير نوع ٢ لفترة إعداد التقارير المالية للمنشأة المستخدمة فقد

يستنتج مدقق المنشأة المستخدمة أن التقرير نوع ٢ يوفر أدلة تدقيق أقل إذا كان هناك تداخل قليل بين الفترة التي يغطيها التقرير نوع ٢ والفترة التي ينوي لها مدقق المنشأة المستخدمة الإعتماد على التقرير، وعندما تكون الحالة كذلك فإن التقرير نوع ٢ الذي يغطي فترة سابقة أو لاحقة قد يوفر أدلة تدقيق إضافية. في حالات أخرى من الممكن أن يحدد مدقق المنشأة المستخدمة إنه من الضروري أداء إختبارات لأنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة أو إستخدام مدقق آخر لأدائها، وذلك من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بشأن فاعلية عمل أنظمة الرقابة هذه.

٣٣أ. قد يكون كذلك من الضروري أن يقوم مدقق المنشأة المستخدمة بالحصول على أدلة إضافية بشأن التغييرات الهامة في أنظمة الرقابة المعنية في مؤسسة الخدمة خارج الفترة التي يغطيها التقرير نوع ٢، أو يحدد إجراءات تدقيق إضافية ليتم أداؤها، ومن الممكن أن تشمل العوامل المناسبة لتحديد ما هي أدلة التدقيق الإضافية التي سيتم الحصول عليها بشأن أنظمة الرقابة في منشأة الخدمة التي كانت تعمل خارج الفترة التي يغطيها تقرير مدقق الخدمة ما يلي:

- أهمية المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات؛
- أنظمة الرقابة المحددة التي اختبرت أثناء الفترة المرحلة والتغييرات الهامة فيها منذ اختبارها، بما في ذلك التغييرات في نظام المعلومات والعمليات والموظفين؛
- درجة الحصول على أدلة التدقيق بشأن فاعلية عمل أنظمة الرقابة هذه؛
- طول الفترة المتبقية؛
- المدى الذي ينوي به مدقق المنشأة المستخدمة تقليل إجراءات التحقيق بناء على الإعتماد على أنظمة الرقابة؛ و
- فاعلية بيئة الرقابة ومتابعة أنظمة الرقابة في المنشأة المستخدمة.

٣٤أ. من الممكن الحصول على أدلة تدقيق إضافية، على سبيل المثال بالتوسع في إختبارات أنظمة الرقابة على مدى الفترة المتبقية، أو اختبار متابعة أنظمة الرقابة للمنشأة المستخدمة.

٣٥أ. إذا كانت فترة الاختبار لمدقق الخدمة خارج فترة إعداد التقارير المالية للمنشأة المستخدمة فإن مدقق المنشأة المستخدمة لن يستطيع الإعتماد على هذه الإختبارات ليتوصل إلى أن أنظمة الرقابة في المنشأة المستخدمة تعمل بفاعلية لأنها لا توفر أدلة في فترة التدقيق الحالية على فاعلية أنظمة الرقابة، إلا إذا تم أداء إجراءات أخرى.

٣٦أ. في حالات معينة قد تكون الخدمة التي تقدمها مؤسسة خدمة مصممة على إفتراض أنه سيتم تطبيق أنظمة رقابة معينة من قبل المنشأة المستخدمة، فعلى سبيل المثال قد تكون الخدمة مصممة على إفتراض أنه سيكون لدى المنشأة المستخدمة أنظمة رقابة موجودة لتفويض المعاملات قبل أن ترسل إلى مؤسسة الخدمة لمعالجتها، وفي هذه الحالة يمكن أن يشمل

وصف منظمة الخدمة لأنظمة الرقابة وصفاً لأنظمة الرقابة المكملة هذه للمنشأة المستخدمة، وعلى مدقق المنشأة المستخدمة أن ينظر فيما إذا كانت أنظمة الرقابة المكملة للمنشأة المستخدمة مناسبة للخدمة التي تقدم للمنشأة المستخدمة.

٣٧أ. إذا كان مدقق المنشأة المستخدمة يعتقد أن تقرير مدقق الخدمة قد لا يوفر أدلة تدقيق كافية ومناسبة، على سبيل المثال إذا كان تقرير مدقق الخدمة لا يحتوي على وصف لإختبارات مدقق الخدمة لأنظمة الرقابة ونتائج ذلك، فإنه يمكن لمدقق المنشأة المستخدمة تعزيز فهم إجراءات مدقق الخدمة وإستنتاجاته بالإتصال بمؤسسة الخدمة من خلال المنشأة المستخدمة لطلب إجراءات مناقشة مع مدقق الخدمة بشأن نطاق ونتائج عمل مدقق المنشأة المستخدمة، وكذلك إذا كان مدقق المنشأة المستخدمة يعتقد أن ذلك ضروري فإنه يمكن لمدقق المنشأة المستخدمة أن يتصل بمؤسسة الخدمة من خلال المنشأة المستخدمة لطلب أن يقوم مدقق الخدمة بأداء إجراءات في مؤسسة الخدمة، وبالتناوب وبناء على طلب مدقق المنشأة المستخدمة يمكن أن يؤدي مدقق المنشأة المستخدمة أو مدقق آخر هذه الإجراءات.

٣٨أ. يحدد تقرير النوع ٢ لمدقق الخدمة نتائج الإختبارات، بما في ذلك الإستثناءات والمعلومات الأخرى التي يمكن أن تؤثر على إستنتاجات مدقق المنشأة المستخدمة، لا تعني تلقائياً الإستثناءات التي يشير لها مدقق الخدمة أو رأي مدقق في التقرير نوع ٢ لمدقق الخدمة أن التقرير نوع ٢ لمدقق الخدمة لن يكون مفيداً لتدقيق البيانات المالية للمنشأة عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، بل أن الإستثناءات والأمر الذي يتسبب في رأي مدقق في التقرير نوع ٢ لمدقق الخدمة سيتم إعتبارها في تقييم مدقق المنشأة المستخدمة لإختبار أنظمة الرقابة التي يؤديها مدقق الخدمة، وعند إعتبار الإستثناءات والأمر التي تتسبب في رأي مدقق يمكن لمدقق المنشأة المستخدمة مناقشة هذه الأمور مع مدقق الخدمة، ويعتمد هذا الإتصال على إتصال المنشأة المستخدمة مع مؤسسة الخدمة والحصول على موافقة مؤسسة الخدمة على أن يحدث الإتصال.

الإبلاغ عن نواحي النقص في الرقابة الداخلية التي حددت أثناء التدقيق

٣٩أ. يطلب من مدقق المنشأة المستخدمة أن يبلغ كتابة عن نواحي النقص الهامة التي حددت أثناء التدقيق لكل من الإدارة والمكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب^{١١}، كما يطلب من مدقق المنشأة المستخدمة أن يبلغ الإدارة عند مستوى مناسب من المسؤولية وفي الوقت المناسب عن نواحي القصور الأخرى في الرقابة الداخلية التي حددت أثناء التدقيق، والتي هي في الحكم المهني لمدقق المنشأة المستخدمة ذات أهمية كافية لتستحق عناية الإدارة^{١٢}. يشمل

^{١١} معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ "الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة"، الفقرتان ٩-١٠.

^{١٢} معيار التدقيق الدولي ٢٦٥، الفقرة ١٠.

- الأمر التي قد يحددها مدقق المنشأة المستخدمة أثناء التدقيق والتي يمكن الإبلاغ عنها لإدارة المنشأة المستخدمة والمكلفين بالحوكمة فيها ما يلي:
- أية متابعة لأنظمة الرقابة التي يمكن أن يطبقها مدقق المنشأة المستخدمة، بما في ذلك أنظمة الرقابة التي حددت نتيجة للحصول على التقرير نوع ١ أو نوع ٢؛
 - الحالات حيث يشار لأنظمة الرقابة الكاملة للمنشأة المستخدمة في التقرير نوع ١ أو نوع ٢ ولم يتم تطبيقها في المنشأة المستخدمة؛ و
 - أنظمة الرقابة التي قد تدعوا الحاجة لها في مؤسسة الخدمة التي لا تظهر أنها تم تنفيذها، أو التي لا يغطيها بالتحديد التقرير نوع ٢.

تقارير النوع ١ والنوع ٢ التي تستثني خدمات مؤسسة خدمة من الباطن (المرجع: الفقرة ١٨)

٤٠أ. إذا استخدمت مؤسسة خدمة مؤسسة خدمة من الباطن فإن تقرير مدقق الخدمة من الممكن إما أن يشمل أو لا يشمل أهداف الرقابة لمؤسسة الخدمة وأنظمة الرقابة ذات العلاقة في وصف مؤسسة الخدمة لنظامها وفي نطاق عملية مدقق الخدمة، ويعرف هذه الأسلوبين لإعداد التقرير بالأسلوب الشامل أو أسلوب الإستثناء على التوالي، وإذا إستثنى التقرير نوع ١ أو نوع ٢ أنظمة الرقابة في مؤسسة خدمة من الباطن وكانت الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة من الباطن وكانت الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة من الباطن مناسبة لتدقيق البيانات المالية للمؤسسة المستخدمة فإنه يطلب من مدقق المنشأة المستخدمة تطبيق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بمؤسسة الخدمة من الباطن. تعتمد طبيعة ومدى العمل الذي سيتم أدائه من قبل مدقق المنشأة المستخدمة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها مؤسسة خدمة من الباطن على طبيعة وأهمية هذه الخدمات بالنسبة للمنشأة المستخدمة، وملائمة هذه الخدمات للتدقيق، ويساعد المتطلب في الفقرة ٩ مدقق المنشأة المستخدمة على تحديد أثر مؤسسة الخدمة من الباطن وطبيعة ومدى العمل الذي سيتم أدائه.

الإحتيال وعدم الإمتثال للقوانين والأنظمة والأخطاء غير المصححة فيما يتعلق بالأنشطة في مؤسسة الخدمة (المرجع: الفقرة ١٩)

٤١أ. قد يطلب من مؤسسة الخدمة، بموجب أحكام العقد مع المنشآت المستخدمة أن تفصح للمنشآت المستخدمة التي تأثرت عن أي إحتيال أو عدم إمتثال للقوانين والأنظمة أو الأخطاء غير المصححة التي تعزي لإدارة أو موظفي مؤسسة الخدمة. كما تتطلب الفقرة ١٩ على مدقق المنشأة المستخدمة إجراء إستفسارات من إدارة المنشأة المستخدمة فيما يتعلق ما إذا كانت مؤسسة الخدمة قد أبلغت عنها مؤسسة الخدمة تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية لمدقق المنشأة المستخدمة. في حالات معينة قد يطلب مدقق المنشأة

المستخدمة معلومات إضافية لإجراء هذا التقييم، وقد يطلب من المنشأة المستخدمة الإتصال بمؤسسة الخدمة للحصول على المعلومات الضرورية.

تقديم التقرير من قبل المنشأة المستخدمة (المرجع: الفقرة ٢٠)

٤٢١. عندما لا يستطيع مدقق المنشأة المستخدمة الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة الخاصة بتدقيق البيانات المالية للمنشأة المستخدمة فإن هناك تحديداً لنظام التدقيق، ومن الممكن أن تكون كذلك عندما:
- لا يستطيع مدقق المنشأة المستخدمة الحصول على فهم كافٍ للخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة، وليس لديه أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
 - يشمل تقييم مدقق المنشأة المستخدمة توقعاً بأن أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة تعمل بفاعلية، ولا يستطيع مدقق المنشأة المستخدمة الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بشأن فاعلية تشغيل هذه الأنظمة؛
 - تكون أدلة التدقيق الكافية والمناسبة متوفرة فقط من السجلات التي تحتفظ بها مؤسسة الخدمة، ولا يستطيع مدقق المنشأة المستخدمة الوصول مباشرة لهذه السجلات.
- ما إذا كان المدقق يبدي رأياً متحفظاً أو يحجب الرأي يعتمد على إستنتاج مدقق المنشأة المستخدمة فيما إذا كانت الآثار محتملة على البيانات المالية هامة أو مؤثرة.

الإشارة إلى عمل مدقق الخدمة (المرجع: الفقرتان ٢١-٢٢)

٤٣١. في بعض الحالات قد تتطلب القوانين أو الأنظمة إشارة إلى عمل مدقق الخدمة في تقرير مدقق المنشأة المستخدمة، على سبيل المثال لأهداف الشفافية في القطاع العام، وفي هذه الحالات قد يحتاج مدقق المنشأة المستخدمة إلى موافقة مدقق الخدمة قبل عمل مثل هذه الإشارة.

٤٤١. إن حقيقة أن المنشأة المستخدمة تستخدم مؤسسة خدمة لا يغير من مسؤولية مدقق المنشأة المستخدمة بموجب معايير التدقيق الدولية فيما يتعلق بالحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس معقول لدعم رأي مدقق المنشأة المستخدمة، ولذلك فإن على مدقق الخدمة جزئياً كأساس لرأي مدقق المنشأة المستخدمة حول البيانات المالية، على أنه عندما يبدي مدقق المنشأة المستخدمة رأياً معقولاً بسبب رأي مدقق المنشأة المستخدمة فإن مدقق المنشأة المستخدمة لا يمنع من الإشارة إلى تقرير مدقق الخدمة إذا كانت تلك الإشارة تساعد في إيضاح السبب للرأي المعدل لمدقق المنشأة المستخدمة، وفي هذه الحالات قد يحتاج مدقق المنشأة المستخدمة إلى موافقة مدقق الخدمة قبل إجراء هذه الإشارة.

معيار التدقيق الدولي ٤٥٠

تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ
إعتباراً من ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٢	تاريخ النفاذ.....
٣	الهدف.....
٤	التعريفات.....
	المتطلبات
٥	تجميع البيانات الخاطئة المحددة.....
٧-٦	دراسة البيانات الخاطئة المحددة خلال تقدم عملية التدقيق.....
٩-٨	الإبلاغ عن البيانات الخاطئة وتصحيحها.....
١٣-١٠	تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة.....
١٤	الإقرار الخطي.....
١٥	التوثيق.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
١أ	تعريف البيان الخاطئ.....
٣أ-٢أ	تجميع البيانات الخاطئة المحددة.....
٦أ-٤أ	دراسة البيانات الخاطئة المحددة خلال تقدم عملية التدقيق.....
١٠أ-٧أ	الإبلاغ عن البيانات الخاطئة وتصحيحها.....
٢٣أ-١١أ	تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة.....
٢٤أ	الإقرارات الخطية.....
٢٥أ	التوثيق.....

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ " تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق " في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤولية المدقق عن تقييم تأثير البيانات الخاطئة المحددة على عملية التدقيق والبيانات الخاطئة غير المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية. ويتناول معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ مسؤولية المدقق في تكوين رأي حول البيانات المالية وإستنتاج ما إذا تم الحصول على تأكيد معقول بشأن خلو البيانات المالية ككل من البيانات الخاطئة الجوهرية. ويأخذ إستنتاج المدقق المطلوب حسيب معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ بعين الإعتبار تقييم المدقق للبيانات الخاطئة غير المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية وفقاً لهذا المعيار^١. ويتناول معيار التدقيق الدولي ٣٢٠^٢ مسؤولية المدقق عن تطبيق مفهوم الأهمية بصورة ملائمة في تخطيط وأداء عملية تدقيق البيانات المالية.

تاريخ النفاذ

٢. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

الهدف

٣. يهدف المدقق إلى تقييم ما يلي:
- (أ) تأثير البيانات الخاطئة المحددة على عملية التدقيق؛ و
- (ب) تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية.

التعريفات

٤. لغايات معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المخصصة لها:

(أ) البيان الخاطئ (Misstatement) - إختلاف بين المبلغ أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح الوارد في بند ما في البيان المالي والمبلغ أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح المطلوب للبند ليكون وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. ويمكن أن تكون البيانات الخاطئة نتيجة للأخطاء أو الإحتيال. (المرجع: الفقرة ١).

وعندما يعبر المدقق عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معروضة بصورة عادلة، من كافة النواحي الهامة، أو يعطي وجهة نظر صادقة وعادلة، فإن البيانات الخاطئة تشمل أيضاً التعديلات على المبالغ أو التصنيفات أو العروض أو الإفصاحات التي تعتبر

^١ معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ "تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية"، الفقرات ١٠-١١.

^٢ معيار التدقيق الدولي ٣٢٠، "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق".

ضرورية، بتقدير المدقق، لعرض البيانات المالية بصورة عادلة، من كافة النواحي الهامة، أو لإعطاء وجهة نظر صادقة وعادلة.

(ب) البيانات الخاطئة غير المصححة - البيانات الخاطئة التي قام المدقق بتجميعها خلال التدقيق والتي لم يتم تصحيحها

المتطلبات

تجميع البيانات الخاطئة المحددة

٥. يقوم المدقق بتجميع البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق عد تلك البيانات الخاطئة غير المهمة. (المرجع: الفقرة ٢١-٣١)

دراسة البيانات الخاطئة المحدد خلال تقدم عملية التدقيق

٦. يحدد المدقق ما إذا كانت إستراتيجية التدقيق العامة وخطة التدقيق بحاجة إلى المراجعة في حال:

(أ) كانت طبيعة البيانات الخاطئة المحددة والظروف التي حصلت فيها تشير إلى إحتتمالية وجود بيانات خاطئة أخرى والتي، إن تمت تجميعها مع البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق، يمكن أن تصبح جوهرية؛ أو (المرجع: الفقرة ٤١)

(ب) مجموع البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق يقترب من الأهمية المحددة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٢٠. (المرجع: الفقرة ٥١)

٧. إذا قامت الإدارة، بناءً على طلب المدقق، بفحص صنف معين من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والبيانات الخاطئة المصححة التي تم كشفها، فيتعين على المدقق القيام بإجراءات تدقيق إضافية لتحديد ما إذا كان البيان الخاطئ لا يزال موجوداً. (المرجع: الفقرة ٦١)

الإبلاغ عن البيانات الخاطئة وتصحيحها

٨. يقوم المدقق بالإبلاغ كافة البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق في الوقت المحدد إلى مستوى الإدارة الملائم ما لم يحظر القانون أو النظام مثل هذا الأمر^٣. ويطلب المدقق من الإدارة تصحيح تلك البيانات الخاطئة. (المرجع: الفقرات ٧١-٩١)

٩. إذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو جميع البيانات الخاطئة التي ابلغ عنها المدقق، فينبغي عليه الحصول على تبرير لأسباب رفض الإدارة عمل التصحيحات وينبغي أن يأخذ هذا التبرير بعين الإعتبار عند تقييم ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من البيانات الخاطئة الجوهرية. (المرجع: الفقرة ١٠٠)

٣ معيار التدقيق الدولي ٢٦٠، "الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"، الفقرة ٧.

تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة

١٠. قبل تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة، يجب على المدقق إعادة تقييم الأهمية المحددة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٢٠ ليؤكد ما إذا كانت لا تزال ملائمة في سياق النتائج المالية لفعالية للمنشأة. (المرجع: الفقرات ١١١-١٢١)

١١. يحدد المدقق ما إذا كانت البيانات المالية غير المصححة جوهرية، بشكل منفردة أو بمجموعها. وخلال القيام بهذا التحديد، ينبغي على المدقق أخذ ما يلي بالإعتبار:

- حجم وطبيعة البيانات الخاطئة، فيما يتعلق بصنف معين من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والبيانات المالية ككل والظروف الخاصة بحصولها؛ و (المرجع: الفقرات ١٣١-١٧١ و ١٩١-٢٠١)
- تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة المتعلقة لفترات سابقة على أصناف المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة والبيانات المالية ككل. (المرجع: الفقرة ١٨١)

التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة

١٢. ينبغي على المدقق إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة عن البيانات الخاطئة غير المصححة وتأثيرها، منفردة أو مجتمعة، على الرأي الوارد في تقرير المدقق، ما لم يحظر ذلك الأمر قانون أو نظام. وينبغي عن يحدد إبلاغ المدقق البيانات الخاطئة غير المصححة الجوهرية بشكل منفرد. وينبغي أن يطلب المدقق تصحيح البيانات الخاطئة غير المصححة. (المرجع: الفقرات ٢١١-٢٣١)

١٣. يقوم المدقق بإبلاغ المسؤولين عن الحوكمة عن تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة المتعلقة بفترات سابقة على أصناف المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة والبيانات المالية ككل.

الإقرار الخطي

١٤. يطلب المدقق إقراراً خطياً من الإدارة، وحيثما كان ملائماً، من المسؤولين عن الحوكمة بشأن ما إذا كان يعتقدون أن تأثيرات البيانات الخاطئة غير المصححة تعتبر جوهرية، منفردة أو مجتمعة، على البيانات المالية ككل. ويتم تضمين ملخص لهذه البنود أو إرفاقه بالإقرار الخطي. (المرجع: الفقرة ٢٤١)

٤ أنظر الملاحظة الهامشية ٣ .

التوثيق

١٥. ينبغي أن يضمن المدقق ما يلي في وثائق التدقيق^٥: (المرجع: الفقرة ٢٥٠)

- (أ) القيمة التي تعتبر البيانات الخاطئة غير مهمة إذا كانت أقل منها (الفقرة ٥)؛ و
- (ب) كافة البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق وما إذا تم تصحيحها (الفقرات ٥ و ٨ و ١٢)؛ و
- (ج) إستنتاج المدقق فيما إذا كانت البيانات الخاطئة غير المصححة تعتبر جوهرية، منفردة أو مجتمعة، وأساس ذلك الإستنتاج (الفقرة ١).

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

تعريف البيان الخاطئ

١١. يمكن أن تنتج البيانات الخاطئة عما يلي:

- (أ) عدم الدقة في جمع ومعالجة البيانات التي يتم بناءً عليها إعداد البيانات المالية؛ و
- (ب) السهو عن قيمة أو إفصاح؛ و
- (ج) تقدير محاسبي غير دقيق ناجم عن تجاهل للحقائق أو تفسير خاطئ واضح لها؛ و
- (د) تقديرات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي يعتبر المدقق غير معقولة أو إختيار تطبيق السياسات المحاسبية التي يعتبرها المدقق غير ملائمة.

ويقدم معيار التدقيق الدولي ٢٤٠^٦ أمثلة على البيانات الخاطئة الناجمة عن الإحتيال.

تجميع البيانات الخاطئة المحددة (المرجع: الفقرة ٥)

٢١. يمكن أن يعين المدقق قيمة بحيث تكون البيانات الخاطئة التي تقل عنها غير مهمة ولا تحتاج إلى تجميعها لأن المدقق يتوقع بوضوح أن من تجميع هذه القيم لن يكون له تأثير جوهري على البيانات المالية. ولا يعتبر مصطلح "من الواضح عدم أهميتها" تعبيراً آخر عن مصطلح "غير جوهرية". فالأمور التي من الواضح عدم أهميتها تكون ذات حجم مختلف "أصغر" تماماً معنى الجوهرية المحدد وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٢٠، وستكون أموراً غير ذات قيمة، سواء

٥ معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "وثائق التدقيق"، الفقرات ٨-١١ و ٦١.

٦ معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في تدقيق البيانات المالية"، الفقرات ١١-٦١.

أخذت منفردة أو مجتمعة وسواءً تم تقديرها بناءً على أية معايير تتعلق بالحجم أو الطبيعة أو الظروف. وعندما يكون هناك أية شكوك حول وضوح عدم أهمية بند أو أكثر، فإنه البند يعتبر عندها بنداً من الواضح عدم أهميته.

٣٠. لمساعدة المدقق في تقييم تأثير البيانات الخاطئة المجمعة خلال عملية التدقيق وفي إبلاغ الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة عن البيانات الخاطئة، فقد يكون من المفيد التمييز بين البيانات الخاطئة الفعلية والبيانات الخاطئة التقديرية والبيانات الخاطئة المقدرة.

- البيانات الخاطئة الفعلية هي البيانات الخاطئة التي ليس هناك شك فيها.
- البيانات الخاطئة التقديرية هي الفروقات الناتجة عن تقديرات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي يعتبرها المدقق غير معقولة أو إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية التي يعتبرها المدقق غير ملائمة.
- البيانات الخاطئة المقدرة هي أفضل تقدير يقوم به المدقق للبيانات الخاطئة في المجموعة والتي تشمل تقدير البيانات الخاطئة المحددة في عينات التدقيق إلى كامل المجموعة التي تم أخذ العينات منها. ويحتوي معيار التدقيق الدولي ٥٣٠^٧ على إرشادات حول تحديد البيانات الخاطئة المقدرة وتقييم النتائج.

دراسة البيانات الخاطئة المحددة خلال تقديم عملية التدقيق

٤٠. قد لا يكون البيان حادثاً مستقلاً. وتشمل الأدلة على وجود بيانات خاطئة أخرى، على سبيل المثال، عندما يحدد المدقق نشوء بيان خاطئ من خلل في نظام الرقابة الداخلية أو من إفتراضات غير ملائمة أو طرق تقييم تم تطبيقها بشكل واسع من قبل المنشأة.

٥٠. إذا وصل مجموع البيانات الخاطئة المجمعة خلال عملية التدقيق إلى معني الجوهرية المحدد وفقاً للمعيار الدولي ٣٢٠، فقد يكون هناك مستوى متدني مقبول لإحتمالية تجاوز البيانات الخاطئة غير المكتشفة، عند أخذ مجموع البيانات الخاطئة المجمعة خلال عملية التدقيق، لمفهوم الأهمية. ويمكن أن توجد البيانات الخاطئة غير المكتشفة بسبب وجود مخاطر أخذ العينات ومخاطر عدم أخذ العينات^٨.

٦٠. قد يطلب المدقق من الإدارة فحص صنف من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات لكي تفهم الإدارة بسبب البيان الخاطئ الذي حدده المدقق والقيام بالإجراءات لتحديد قيمة البيان الخاطئ الفعلي في صنف من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات وعمل التعديلات

٧ معيار التدقيق الدولي ٥٣٠، "أخذ عينات التدقيق"، الفقرات ١٤-١٥.

٨ معيار التدقيق الدولي ٥٣٠، الفقرة ٥(ج)-(د).

الملائمة على البيانات المالية. ويمكن عمل هذا الطلب مثلاً بناءً على تقدير المدقق للبيانات الخاطئة المحددة في عينة التدقيق إلى كامل المجموعة التي أخذت منها العينة.

الإبلاغ عن البيانات الخاطئة وتصحيحها (المرجع: الفقرات ٨-٩)

٧٠. يعتبر الإبلاغ في الوقت المناسب عن البيانات الخاطئة إلى مستوى الإدارة المناسب أمراً مهماً حيث أنه يمكن الإدارة من تقييم ما إذا كانت البنود عبارة عن بيانات خاطئة وإبلاغ المدقق في حال مخالفتها الرأي وإتخاذ الإجراءات اللازمة. وفي العادة، يكون مستوى الإدارة المناسب هو المستوى الذي يتحمل المسؤولية ويملك الصلاحية لتقييم البيانات الخاطئة وإتخاذ الإجراءات اللازمة.

٨٠. يمكن أن يمنع القانون أو النظام من المدقق من الإبلاغ عن بيانات خاطئة معينة إلى الإدارة، أو غيرها، ضمن المنشأة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن تحظر القوانين أو اللوائح تحديداً الإبلاغ، أو أي إجراء آخر، يمكن أن يحول التحقيق الذي تقوم به سلطة مختصة إلى فعل غير قانوني فعلي، أو مشكوك به. وفي بعض الظروف، يمكن أن يكون التضارب بين إلتزامات المدقق بالسرية والإلتزام بالإبلاغ أمراً معقداً. وفي هذه الحالات، يمكن أن يطلب المدقق إستشارة قانونية بهذا الصدد.

٩٠. إن تصحيح الإدارة لكافة البيانات الخاطئة بما فيها تلك التي أبلغ عنها المدقق يمكنها من المحافظة على دفاتر وسجلات محاسبية دقيقة ويقلل من البيانات الخاطئة الجوهرية في البيانات المالية المستقبلية بسبب التأثير التراكمي للبيانات الخاطئة غير المصححة وغير الجوهرية المتعلقة بفترات سابقة.

١٠٠. يقتضي معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ من المدقق تقييم ما إذا تم إعداد وعرض البيانات المالية، من كافة الجوانب الهامة، وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق. ويشمل هذا التقييم دراسة الجوانب النوعية لممارسات المنشأة المحاسبية بما فيها مؤشرات التحيز المحتمل لتقديرات الإدارة، والتي يمكن أن تتأثر بفهم المدقق لمبررات الإدارة لعدم عمل التصحيحات.

تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة (المرجع: الفقرات ١٠-١١)

١١٠. يعتمد تحديد المدقق للأهمية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٢٠ غالباً على تقديرات نتائج المنشأة المالية لأن النتائج المالية الفعلية قد لا تكون معروفة بعد. لذلك، وقبل تقييم المدقق لتأثير البيانات الخاطئة غير المصححة، فقد يكون من الضروري مراجعة الأهمية المحددة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٢٠ بناءً على النتائج المالية الفعلية.

١٢٠. يوضح معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ أنه، وخلال تقدم عملية التدقيق، يتم مراجعة أهمية البيانات المالية ككل (وإن أمكن، مستوى أو مستويات أهمية أصناف المعاملات أو أرصدة الحسابات أو

٩ معيار التدقيق الدولي ٧٠٠، الفقرة ١٢.

الإفصاحات) في حال إطلاع المدقق على معلومات خلال عملية التدقيق يمكن أن تؤدي إلى تحديد المدقق لقيمة أخرى (أو قيم أخرى) مبدئياً^{١٠}. وبالتالي، فإن أي مراجعة هامة ستكون قبل تقييم المدقق لتأثير البيانات الخاطئة غير المصححة. ولكن، إذا أدى تقييم المدقق للأهمية المحددة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٢٠ (أنظر الفقرة ١٠ من هذا المعيار) إلى نشوء قيمة (أو قيم) أقل، عندئذ يتم إعادة دراسة أهمية الأداء وملائمة الطبيعة والتوقيت ومجال إجراءات التدقيق الإضافية بهدف الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية يستند إليها رأي التدقيق.

١٣أ. يتم دراسة كل بيان خاطئ منفرد لتقييم تأثيره على أصناف المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، بما في ذلك احتمالية تجاوز مستوى الأهمية لكل الصنف المعين من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

١٤أ. في حال تقدير بيان خاطئ منفرد على أنه جوهري، فإنه من غير المرجح إمكانية تسويته بالبيانات الخاطئة الأخرى. فعلى سبيل المثال، في حال بيان الإيرادات بصورة مبالغ بها جوهرياً، فسيكون بيان البيانات المالية ككل مبالغاً بها حتى لو تم تسوية تأثير البيان الخاطئ على الأرباح بالكامل من خلال بيان مبالغ به للمصاريف. وقد يكون من الملائم تسوية البيانات الخاطئة ضمن نفس رصيد الحساب أو صنف المعاملات، لكن ينبغي الأخذ بعين الاعتبار مخاطر وجود المزيد من البيانات الخاطئة غير المكتشفة قبل الإستنتاج بأن تسوية البيانات الخاطئة غير الجوهرية المتعادلة أمر ملائم^{١١}.

١٥أ. يشمل تحديد ما إذا كان بيان خاطئ للتصنيف يعتبر جوهرياً تقييم الإعتبارات النوعية مثل تأثير البيان الخاطئ للتصنيف على الدين أو الإتفاقيات التعاقدية الأخرى أو التأثير على بنود السطر المختلفة أو الإجماليات الفرعية أو التأثير على النسب الرئيسية. ويمكن أن تكون هناك ظروف يستنتج فيها لمدقق أن البيان الخاطئ للتصنيف ليس جوهرياً في سياق البيانات المالية ككل، بالرغم من أنه قد يتجاوز مستوى أو مستويات الأهمية في تقييم البيانات الخاطئة الأخرى. فعلى سبيل المثال، قد لا يعتبر التصنيف الخاطئ بين بنود السطر في الموازنة العمومية جوهرياً في سياق البيانات المالية ككل عندما تكون قيمة التصنيف الخاطئ صغيرة بالنسبة لحجم بنود السطر المعنية في الميزانية العمومية ولا يؤثر التصنيف الخاطئ على قيمة البيان أو النسب الرئيسية.

١٦أ. يمكن أن تؤدي بعض الظروف المتعلقة بالبيانات الخاطئة إلى قيام المدقق بتقييمها على أنها جوهرياً، منفردة أو دراستها مع البيانات الخاطئة الأخرى المجمعاً خلال عملية التدقيق، حتى

١٠ معيار التدقيق الدولي ٣٢٠، الفقرة ١٢ .

١١ قد يقتضي تحديد عدد من البيانات الخاطئة غير الجوهرية ضمن نفس رصيد الحساب أو صنف المعاملات من المدقق إعادة تقييم مخاطر البيانات الخاطئة غير الجوهرية رصيد الحساب أو صنف المعاملات ذلك.

لو كانت بمستوى أقل من مستوى الأهمية بالنسبة للبيانات المالية ككل. وتشمل الظروف التي يمكن أن تؤثر على التقييم الحد الذي يمكن للبيانات الخاطئة أن:

- تؤثر على الإلتزام بالمتطلبات التنظيمية؛
- تؤثر على الإلتزام بمواثيق الدين أو المتطلبات التعاقدية الأخرى؛
- ترتبط بإختيار أو تطبيق غير صحيح لسياسة محاسبية لها تأثير غير جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية غير أنه من المرجح أن يكون لها تأثير جوهري على لبيانات المالية للفترات المستقبلية؛
- تخفي تغييراً في الأرباح أو التوجهات الأخرى، خصوصاً في سياق الظروف الإقتصادية والصناعية العام؛
- تؤثر على النسب المستخدمة لتقييم المركز المالي للمنشأة أو نتائج العمليات أو التدفقات النقدية؛
- تؤثر على معلومات القطاع المعروضة في البيانات المالية (مثلاً، أهمية المسألة بالنسبة لقطاع أو جزء آخر من أعمال المنشأة التي تم تحديدها على أنها تلعب دوراً هاماً في عمليات المنشأة أو ربحيتها)؛
- لها تأثير على تعويض الإدارة المتزايد، مثلاً، من خلال ضمان تلبية متطلبات منح العلاوات أو الحوافز الأخرى؛
- تعتبر هامة بالنظر إلى فهم المدقق بالمراسلات السابقة المعروفة مع المستخدمين فيما يتعلق بالأرباح المتوقعة مثلاً؛
- ترتبط ببند تشمل أطراف معينة (مثلاً، ما إذا كانت الأطراف الخارجية للمعاملة مرتبطين بأعضاء من إدارة المنشأة)؛
- سهو في المعلومات غير مطلوب تحديداً وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق غير أنه، بتقدير المدقق، مهم لفهم المستخدمين للمركز المالي أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية للمنشأة؛ أو
- يؤثر على المعلومات الأخرى التي سيتم الإبلاغ عنها في الوثائق المحتوية على البيانات المالية المدققة (مثلاً، معلومات ستكون مشمولة في "تفاس وتحليل الإدارة" أو "المراجعة التشغيلية والمالية") التي يتوقع منطقياً أن تؤثر على القرارات الإقتصادية لمستخدمي البيانات المالية. ويتناول معيار التدقيق الدولي ١٢٧٢ دراسة المدقق للمعلومات الأخرى

١٢ معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة".

والتي لا يعتبر المدقق ملزماً بالإبلاغ في المستندات المحتوية على البيانات المالية المدققة.

تعتبر هذه الظروف أمثلة فقط؛ ومن غير المرجح أن تكون موجودة في كافة عمليات التدقيق وليس من الضروري أن تكون القائمة مكتملة. إن وجود أية ظروف مثل تلك لا يؤدي بالضرورة إلى إستنتاج أن البيان الخاطئ جوهري.

١٧أ. يوضح معيار التدقيق الدولي ٢٤٠^{١٣} كيف ينبغي دراسة دلالات البيان الخاطئ الذي يكون، أو يمكن أن يكون، نتيجة للإحتيال فيما يتعلق بالجوانب الأخرى من عملية التدقيق، حتى لو كان حجم البيان الخاطئ غير جوهري فيما يتعلق بالبيانات المالية.

١٨أ. قد يكون للتأثير المتراكم للبيانات المالية غير الجوهرية وغير المصححة المتعلقة بفترة سابقة تأثير جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية. وهناك طرق مقبولة مختلفة لتقييم المدقق لهذه البيانات الخاطئة غير المصححة للبيانات المالية للفترة الحالية. ويوفر استخدام نفس طريقة التقييم اتساقاً بين الفترات.

إعتبارات خاصة لمنشآت القطاع العام

١٩أ. في حال إجراء عملية تدقيق لمنشأة في القطاع العام، فإن تقييم ما إذا كان البيان الخاطئ جوهرياً قد يتأثر بمسؤوليات المدقق التي حددها القانون أو النظام أو سلطة أخرى بالإبلاغ عن مسائل خاصة بما فيها على سبيل المثال الإحتيال.

٢٠أ. علاوة على ذلك، فإن القضايا مثل المصلحة العامة والمساءلة والنزاهة وضمان فاعلية الإشراف التشريعي، تحديداً، قد تؤثر على تقييم ما إذا كان البند جوهرياً بسبب طبيعته. وهذا هو الحال تحديداً بالنسبة للبنود التي تتعلق بالإنترام بالقانون أو النظام أو متطلبات السلطات الأخرى.

إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة (المرجع: الفقرة ١٢)

٢١أ. في حال إبلاغ المسؤولين في الإدارة عن البيانات الخاطئة غير المصححة وكان لهؤلاء الأشخاص مسؤوليات حوكمة، فليس هناك داع للإبلاغ عنها مرة أخرى لنفس الأشخاص بناءً على دورهم في الحوكمة. لكن لا بد أن يكون المدقق مقتنعاً أن إبلاغ الأشخاص الذي يتحملون مسؤوليات إدارية يكفي لإطلاع كافة من يمكن أن يقوم المدقق بإبلاغهم بناءً على دورهم في الحوكمة^{١٤}.

٢٢أ. عندما يكون هناك عدد كبير من البيانات الخاطئة غير المصححة وغير الجوهرية المنفردة، يمكن أن يقوم المدقق بالإبلاغ عن العدد وإجمالي التأثير النقدي للبيانات الخاطئة غير المصححة بدلاً من تفاصيل كل بيان خاطئ غير مصحح.

١٣ معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ٣٥.

١٤ معيار التدقيق الدولي ٢٦٠، الفقرة ١٣.

٢٣١. يقتضي معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ من المدقق تقديم الإقرارات الخطية المطلوبة إلى المسؤولين عن الحوكمة (أنظر الفقرة ١٤ من هذا المعيار)^{١٥}. ويمكن أن يناقش المدقق مع المسؤولين عن الحوكمة أسباب ودلالات الإخفاق في تصحيح البيانات الخاطئة بالنظر إلى حجم وطبيعة البيان الخاطئ المقدر في ظل الظروف المحيطة والدلالات المحتملة فيما يتعلق بالبيانات المالية المستقبلية.

الإقرارات الخطية (المرجع: الفقرة ١٤)

٢٤١. لأن إعداد البيانات المالية يقتضي من الإدارة، وحيثما كان ملائماً، من المسؤولين عن الحوكمة تعديل البيانات المالية لتصحيح البيانات الخاطئة الجوهرية، يتعين على المدقق تقديم إقرار خطي حول البيانات الخاطئة غير المصححة. وفي بعض الظروف، يمكن أن لا تعتقد الإدارة، وحيثما كان ملائماً، من المسؤولين عن الحوكمة أن بعض البيانات الخاطئة هي بيانات خاطئة. ولهذا السبب، فقد يرغبون بإضافة كلمات إلى إقرارهم الخطي مثل "نحن لا نوافق على البنود..... و..... تشكل بياناً خاطئاً لأن (وصف للأسباب)". غير أن الحصول على هذا الإقرار لا يعفي المدقق من الحاجة إلى تقديم إستنتاج حول تأثير البيانات المالية غير المصححة.

التوثيق (المرجع: الفقرة ١٥)

٢٥١. يمكن أن يأخذ توثيق المدقق للبيانات الخاطئة ما يلي بعين الإعتبار:

- (أ) دراسة التأثير الإجمالي للبيانات الخاطئة غير المصححة؛
- (ب) تقييم ما إذا كان مستوى أو مستويات الأهمية لأصناف معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، إن وجدت، قد تم تجاوزها؛ و
- (ج) تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة على النسب الرئيسية أو التوجهات والالتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية والتعاقدية (مثلاً، موثيق الدين).

١٥ معيار التدقيق الدولي ٢٦٠، الفقرة ١٦ (ج) (٢).

معيار التدقيق الدولي ٥٠٠

أدلة التدقيق

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	المقدمة
٢-١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٣	تاريخ النفاذ.....
٤	الهدف.....
٥	التعريفات.....
	المتطلبات.....
٦	أدلة التدقيق الكافية والمناسبة.....
٩-٧	المعلومات التي ستستخدم كأدلة تدقيق.....
١٠	إختيار بنود للإختبار للحصول على أدلة تدقيق.....
١١	عدم الإتساق في أدلة التدقيق أو الشكوك في موثوقيتها.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
٢٥أ-١١	أدلة التدقيق الكافية والمناسبة.....
٥١أ-٢٦أ	المعلومات التي ستستخدم كأدلة تدقيق.....
٥٦أ-٥٢أ	إختيار بنود للإختبار للحصول على أدلة تدقيق.....
٥٧أ	عدم الإتساق في أدلة التدقيق أو الشكوك في موثوقيتها.....

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ "أدلة التدقيق" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يوضح معيار التدقيق الدولي هذا ما الذي يشكل أدلة تدقيق في عملية تدقيق للبيانات المالية، ويتناول مسؤولية المدقق بشأن تصميم وأداء إجراءات تدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حتى يستطيع التوصل إلى إستنتاجات معقولة يبني عليه رأي المدقق.

٢. ينطبق هذا المعيار على كافة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها أثناء التدقيق، وتتناول معايير التدقيق الأخرى نواحي تدقيق محددة (على سبيل المثال معيار التدقيق الدولي ٣١٥^١)، وأدلة التدقيق التي سيتم الحصول عليها فيما يتعلق بموضوع معين (على سبيل المثال معيار التدقيق الدولي ٥٧٠^٢)، والإجراءات المحددة للحصول على أدلة تدقيق (على سبيل المثال معيار التدقيق الدولي ٥٢٠^٣)، وتقييم ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة (معيار التدقيق الدولي ٢٠٠^٤ و ٣٣٠^٥).

تاريخ النفاذ

٣. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد هذا التاريخ.

الهدف

٤. إن هدف المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق بطريقة تتيح للمدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستطيع التوصل إلى إستنتاجات معقولة يبني عليها رأي المدقق.

التعريفات

٥. لأهداف معايير التدقيق الدولية للتعبيرات التالية المعاني المحددة لها أدناه:

(أ) السجلات المحاسبية (Accounting records) - سجلات القيود المحاسبية الأولية والسجلات المدعمة، مثل مراجعات وسجلات التحويلات النقدية الإلكترونية والفواتير والعقود ودفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة والقيود في دفتر اليومية والتعديلات الأخرى للبيانات المالية التي لم تعكس في قيود دفتر اليومية، والسجلات مثل مذكرات الأشغال واللوحات الجدولية التي تدعم مخصصات التكلفة والحسابات والمطابقات والإفصاحات.

^١ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها".

^٢ معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ "المنشأة المستمرة".

^٣ معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ "الإجراءات التحليلية".

^٤ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

^٥ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ "إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة".

- (ب) ملائمة (أدلة التدقيق) (Appropriateness (of audit evidence)) - قياس جودة أدلة التدقيق، أي ملائمتها وموثوقيتها في توفير الدعم للإستنتاجات التي تبني إستنتاجات المدقق.
- (ج) أدلة التدقيق (Audit evidence) - المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل إلى الإستنتاجات التي يبني عليها رأي المدقق، وتشمل أدلة التدقيق كلاً من المعلومات الواردة في السجلات المحاسبية التي تدعم البيانات المالية والمعلومات الأخرى.
- (د) خبير الإدارة (Management's expert) - فرد أو منظمة تمتلك الخبرة في مجال عدا عن المحاسبة أو التدقيق والذي تستخدم المنشأة عمله لمساعدتها في إعداد البيانات المالية.
- (هـ) كفاية (أدلة التدقيق) (Sufficiency (of audit evidence)) - مقياس كمية أدلة التدقيق، وتتأثر كمية أدلة التدقيق بتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية وكذلك بنوعية أدلة التدقيق هذه.

المتطلبات

أدلة التدقيق الكافية والمناسبة

٦. على المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف لهدف الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. (المرجع: الفقرات ١١-٢٥أ)

المعلومات التي ستستخدم كأدلة تدقيق

٧. عند تصميم وأداء إجراءات تدقيق على المدقق إعتبار ملائمة وموثوقية المعلومات التي سيتم إستخدامها كأدلة تدقيق. (المرجع: الفقرات ٢٦-٣٣أ)
٨. إذا كانت المعلومات التي سيتم إستخدامها كأدلة تدقيق قد أعدت بإستخدام عمل خبير الإدارة فإن على المدقق، إلى المدى الضروري، إعتبار أهمية عمل ذلك الخبير لأهداف المدقق (المرجع: الفقرات ٣٤-٣٦).
- (أ) تقييم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير؛ (المرجع: الفقرات ٣٧أ-٤٣أ)
- (ب) الحصول على فهم لعمل ذلك الخبير؛ و (المرجع: الفقرات ٤٤أ-٤٧أ)
- (ج) تقييم ملائمة عمل الخبير كأدلة تدقيق للإثبات المناسب. (المرجع: الفقرة ٤٨أ)
٩. عند إستخدام معلومات تنتجها المنشأة على المدقق تقييم ما إذا كانت المعلومات موثوقة بشكل كافٍ لأهداف المدقق، بما في ذلك ما يلي حسبما هو ضروري في ظل الظروف:
- (أ) الحصول على أدلة تدقيق بشأن دقة وإكتمال المعلومات؛ و (المرجع: الفقرتان ٤٩أ-٥٠أ)

(ب) تقييم ما إذا كانت المعلومات صحيحة ومفصلة لأهداف المدقق. (المرجع: الفقرة ٥١أ).

إختبار بنود للإختبار للحصول على أدلة تدقيق

١٠. عند تصميم إختبارات لأنظمة الرقابة وإختبارات التفاصيل على المدقق أن يحدد وسائل إختبار البنود للإختبار التي تعتبر فعالة في تلبية هدف إجراءات المدقق (المرجع: الفقرات ٥٢أ-٥٦أ).

عدم الإتساق في أدلة التدقيق أو الشكوك في موثوقيتها

١١. إذا:

- (أ) كانت أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من مصدر واحد غير متسقة مع تلك التي الحصول عليها من مصدر آخر؛ أو
- (ب) كان المدقق شكوك حول موثوقية المعلومات التي سيتم إستخدامها كأدلة تدقيق.

فإن على المدقق أن يحدد ما هي التعديلات أو الإضافات إلى إجراءات التدقيق التي تعتبر ضرورية لحل هذا الأمر، وعليه إعتبار أثر هذا الأمر إن وجد على النواحي الأخرى من التدقيق (المرجع: الفقرة ٥٧أ).

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

أدلة التدقيق الكافية والمناسبة

١١. إن أدلة التدقيق ضرورية لدعم رأي المدقق وتقريره، وهي تراكمية بطبيعتها، ويتم الحصول عليها بشكل رئيسي من خلال إجراءات التدقيق التي تتم تأديتها أثناء التدقيق، على أنه يمكن كذلك أن تتضمن معلومات تم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات التدقيق السابقة (شريطة أن يكون المدقق قد حدد ما إذا كانت تغيرات قد حدثت منذ عملية التدقيق السابقة التي قد تؤثر على ملائمتها لعملية التدقيق الحالية، أو إجراءات رقابة جودة شركة لقبول العميل وإستمراريته. بالإضافة إلى مصادر أخرى داخل وخارج المنشأة تعتبر السجلات المحاسبية للمنشأة مصدراً هاماً لأدلة التدقيق، وكذلك المعلومات التي يمكن أن تستخدم كأدلة تدقيق من الممكن أنها قد تكون قد أعدت بإستخدام عمل خبير الإدارة. تشمل أدلة التدقيق كلاً من المعلومات التي تدعم وتؤكد إثباتات الإدارة وأية معلومات تناقض هذه الإثباتات. إلى جانب ذلك في بعض الحالات عدم وجود معلومات (على سبيل المثال رفض الإدارة تقديم الإقرارات المطلوبة) هو أمر يستغله المدقق، ولذلك يشكل أيضاً أدلة تدقيق.

٦ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ٩.

٢٠. يتكون معظم عمل المدقق عند تكوين رأي المدقق من الحصول على أدلة تدقيق وتقييمها، ومن الممكن أن تشمل إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق الفحص والملاحظة والمصادقة وإعادة الحساب وإعادة أداء الإجراءات التحليلية، وكثيراً ما تكون هذه مجتمعة مع بعضها، بالإضافة إلى الإستفسار، وبالرغم من أن الإستفسار قد يوفر أدلة تدقيق هامة، ومن الممكن حتى أن ينتج أدلة على وجود خطأ فإن الإستفسار لوحده لا يوفر أدلة تدقيق كافية على عدم وجود خطأ جوهري عند مستوى الإثبات، ولا أدلة على فاعلية عمل أنظمة الرقابة.

٣٠. كما هو موضح في معيار التدقيق الدولي ٢٠٠^٧ يتم الحصول على تأكيد معقول عندما يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتخفيض مخاطرة التدقيق (أي مخاطرة أن يبدي المدقق رأياً غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية) إلى مستوى منخفض بشكل مقبول.

٤٠. إن كفاية وملائمة أدلة التدقيق بينهما علاقة متبادلة، والكفاية هي مقياس كمية أدلة التدقيق، وكمية أدلة التدقيق اللازمة تتأثر بتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية (كلما كانت المخاطر المقيمة أعلى فإنه من المحتمل أن تكون أدلة التدقيق المطلوبة أكثر)، وكذلك تتأثر أدلة التدقيق بنوعية أدلة التدقيق هذه (كلما كانت النوعية أعلى كان المطلوب أقل)، على أن الحصول على أدلة تدقيق أكثر قد لا يعوض عن نوعيتها الضعيفة.

٥٠. إن الملائمة هي مقياس نوعية أدلة التدقيق، أي ملائمتها وموثوقيتها في توفير الدعم للإستنتاجات التي يبني عليها رأي المدقق. تتأثر موثوقية الأدلة بمصدرها وبطبيعتها، وتعتمد على الظروف الفردية التي يتم بموجبها الحصول عليها.

٦٠. يتطلب معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ أن يستنتج المدقق ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة^٨. ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتقليل مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، وبذلك يستطيع المدقق التوصل إلى إستنتاجات معقولة يبني عليها رأي المدقق هو أمر يعود للحكم المهني. يحتوي معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ على مناقشة لهذه الأمور مثل طبيعة إجراءات التدقيق وعدم محدودية إعداد التقارير المالية بالوقت، والتوازن بين المنفعة والتكلفة، والتي هي عوامل مناسبة عندما يمارس المدقق الحكم المهني فيما يتعلق ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

مصادر أدلة التدقيق

٧٠. يتم الحصول على بعض أدلة التدقيق بأداء إجراءات لإختبار السجلات المحاسبية، على سبيل المثال من خلال التحليل والمراجعة، وإعادة الإجراءات المتبعة في عملية إعداد التقارير المالية، وإجراء مطابقة بين الأنواع والتطبيقات التي بينها علاقة لنفس المعلومات، ويمكن

^٧ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ٥.

^٨ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٢٦.

للمدقق من خلال أداء إجراءات التدقيق هذه تحديد إن السجلات المحاسبية متنسقة داخلياً وتتفق مع البيانات المالية.

٨٠. يتم الحصول على مزيد من التأكيد عادة من أدلة التدقيق المتنسقة التي تم الحصول عليها من مصادر مختلفة أو التي هي ذات طبيعة مختلفة عن بنود أدلة التدقيق المعتبرة فردياً، فعلى سبيل المثال تأكيد المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة قد يزيد من التأكيد الذي يحصل عليه المدقق من أدلة التدقيق التي يتم توليدها داخلياً، مثل الأدلة الموجودة ضمن السجلات المحاسبية أو محاضر الاجتماعات أو إقرار الإدارة.

٩٠. إن المعلومات من مصادر مستقلة عن المنشأة التي قد يستخدمها المدقق كأدلة تدقيق قد تحتوي على مصادقات من أطراف أخرى وتقارير المحللين والبيانات المقارنة الخاصة بالمتنافسين (بيانات أساس القياس).

إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق

١٠٠. حسبما يتطلبه ويوضحه معيار التدقيق الدولي ٣١٥ ومعيار التدقيق الدولي ٣٣٠ يتم الحصول على أدلة تدقيق للتوصل إلى إستنتاجات معقولة يبني عليها رأي المدقق من خلال أداء ما يلي:

(أ) إجراءات تقييم المخاطرة؛ و

(ب) إجراءات تدقيق إضافية تشمل ما يلي:

(١) إختبارات أنظمة الرقابة عندما تتطلبها معايير التدقيق الدولية، أو عندما يختار

المدقق إجراء ذلك؛ و

(٢) إجراءات تحقق، بما في ذلك إختبارات التفاصيل وإجراءات التحقق التحليلية.

١١٠. من الممكن إستخدام إجراءات التدقيق المبينة في الفقرات ١٤١-٢٥١ أدناه كإجراءات تقييم المخاطرة أو إختبارات أنظمة الرقابة أو إجراءات التحقق، إعتياداً على السياق الذي طبقت فيه من قبل المدقق، وكما تم إيضاحه في معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ يمكن في حالات معينة أن توفر أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من عمليات تدقيق سابقة أدلة تدقيق مناسبة حيث يؤدي المدقق إجراءات تدقيق لتثبيت ملائمتها المستمرة^٩.

١٢٠. قد تتأثر طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق التي سيتم إستخدامها بحقيقة أن بعض البيانات المحاسبية ومعلومات أخرى قد تتوفر فقط بالشكل الإلكتروني أو فقط في نقاط أو فترات زمنية معينة، فعلى سبيل المثال قد تكون وثائق المصدر مثل أوامر الشراء والفواتير موجودة فقط بالشكل الإلكتروني عندما تستخدم المنشأة التجارة الإلكترونية، أو أن يتم التخلص منها بعد المسح عندما تستخدم المنشأة أنظمة المعالجة التصويرية لتسهيل التخزين والرجوع لها.

^٩ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٣٥١.

١٣٤. هناك معلومات إلكترونية معينة قد لا تكون قابلة للإسترجاع بعد فترة محددة من الوقت، على سبيل المثال إذا تم تغيير الملفات، وإذا لم تكن ملفات الدعم موجودة، وتبعاً لذلك قد يجد المدقق إن من الضروري نتيجة لسياسات الإحتفاظ للمنشأة أن يطلب الإحتفاظ ببعض المعلومات لمراجعة المدقق أو لأداء إجراءات تدقيق في الوقت الذي تكون فيه المعلومات متوفرة.

الفحص

١٤٤. يشمل الفحص فحص السجلات أو الوثائق، سواء كانت داخلية أو خارجية، في الشكل الورقي أو الشكل الإلكتروني أو في واسطة أخرى، أو فحص فعلي للأصل، ويوفر فحص السجلات والوثائق أدلة تدقيق على درجات مختلفة من الموثوقية، إعتياداً على طبيعتها ومصدرها في حالة السجلات والوثائق الداخلية، وعلى فاعلية أنظمة الرقابة على إنتاجها، والمثال على الفحص المستخدم كإختبار لأنظمة الرقابة هو فحص السجلات من أجل أدلة على التفويض.

١٥٤. تمثل بعض الوثائق أدلة تدقيق مباشرة على وجود أصل، على سبيل المثال وثيقة تشكل إدارة مالية مثل السهم أو السند، ولا يوفر فحص هذه الوثائق بالضرورة أدلة تدقيق على الملكية أو القيمة، إلى جانب ذلك قد يوفر فحص عقد منفذ أدلة تدقيق مناسبة لتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية مثل الإعتراف بالإيراد.

١٦٤. من الممكن أن يوفر فحص الأصول الملموسة أدلة تدقيق فيما يتعلق بوجودها، ولكن ليس بالضرورة بشأن حقوق وإلتزامات المنشأة أو تقييم الأصول، ومن الممكن أن يرافق فحص بنود المخزون الفردية مراقبة جرد المخزون.

المراقبة

١٧٤. تتكون المراقبة النظر إلى عملية أو إجراء يقوم به آخرون، على سبيل المثال مراقبة المدقق لجرد المخزون من قبل موظفي المنشأة، أو مراقبة أداء أنشطة الرقابة. توفر المراقبة أدلة تدقيق بشأن، أداء عملية أو إجراء، إلا أنها محدودة بالنقطة الزمنية في الوقت الذي تحدث فيه المراقبة، وبحقيقة أن كون الشيء مراقباً قد يؤثر على كيفية أداء العملية أو الإجراء. أنظر معيار التدقيق الدولي ٥٠١ من أجل مزيد من الإرشادات بشأن مراقبة جرد المخزون^{١٠}.

المصادقة الخارجية

١٨٤. تمثل المصادقة الخارجية أدلة تدقيق حصل عليها المدقق كإستجابة مباشرة كتابية للمدقق من طرف آخر (الطرف المصدق) بالشكل الورقي أو بواسطة إلكترونية أو واسطة أخرى، وكثيراً ما تكون إجراءات المصادقة الخارجية مناسبة عند تناول الإثباتات المرتبطة بأرصدة

١٠ معيار التدقيق ٥٠١ "أدلة التدقيق - إعتبرات محددة لبنود مختارة".

محاسبية معينة وعناصرها، على أن المصادقات الخارجة ليست بحاجة لأن تكون مقتصرة على الأرصد المحاسبية فقط، فعلى سبيل المثال من الممكن أن يطلب المدقق المصادقة على أحكام إتفاقيات أو معاملات للمنشأة مع أطراف أخرى، ومن الممكن أن يكون طلب المصادقة مصمماً للسؤال عما إذا كانت أية تعديلات قد تمت على الإتفاقية، وإذا كان الأمر كذلك ما هي التفاصيل الخاصة بذلك. تستخدم إجراءات المصادقة الخارجية كذلك للحصول على أدلة تدقيق بشأن عدم وجود شروط معينة، على سبيل المثال عدم وجود "إتفاقية جانبية" قد تؤثر على الإقرار بالإيراد. أنظر معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ من أجل مزيد من الإرشادات^{١١}.

إعادة الحساب

١٩٠. تتكون إعادة الحساب من فحص الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات، ومن الممكن إجراء إعادة الحساب يدوياً أو إلكترونياً.

إعادة الأداء

٢٠٠. تتضمن إعادة الأداء التنفيذ المستقل للمدقق لإجراءات أو أنظمة رقابة كانت قد أجريت في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للمنشأة.

الإجراءات التحليلية

٢١١. تتكون الإجراءات التحليلية من تقييمات للمعلومات المالية من خلال تحليل العلاقة المعقولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتشمل الإجراءات التحليلية كذلك حسبما هو ضروري بحث التقلبات أو العلاقات المحددة التي لا تتفق مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو التي تختلف عن القيم المتوقعة بمقدار كبير. أنظر معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ لمزيد من الإرشادات.

الإستفسار

٢٢١. يتكون الإستفسار من طلب المعلومات المالية وغير المالية من الأشخاص المطلعين ضمن المنشأة وخارج المنشأة، ويستخدم الإستفسار على نطاق واسع طيلة التدقيق إلى جانب إجراءات التدقيق الأخرى. من الممكن أن يترواح الإستفسار من إستفسارات رسمية كتابية إلى إستفسارات غير رسمية شفوية، ويعتبر تقييم الإستجابات للإستفسارات جزءاً لا يتجزأ من عملية الإستفسار.

٢٣١. من الممكن أن توفر الإستفسارات للمدقق معلومات لم تكن معروفة من قبل أو أدلة تدقيق مؤكدة، وبالتناوب من الممكن أن توفر الإستجابات معلومات تختلف بشكل جوهري عن المعلومات الأخرى التي حصل عليها المدقق، على سبيل المثال معلومات تتعلق بإحتمال تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة. توفر الإستجابات للإستفسارات أساساً لأن يعدل أو يؤدي المدقق إجراءات تدقيق إضافية.

٢٤١. بالرغم من أنه كثيراً ما يكون تأكيد الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الإستفسار ذو أهمية خاصة فإنه في حالة الإستفسارات حول نية الإدارة قد تكون المعلومات المتوفرة لدعم

١١ معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ "المصادقات الخارجية".

نية الإدارة محدودة، وفي هذه الحالات فإن فهم التاريخ السابق للإدارة لتنفيذ نواياها المبينة والأسباب المبينة للإدارة لإختيار إجراء معين وقدره الإدارة على إتباع إجراء محدد يمكن أن توفر معلومات مناسبة لتأكيد الأدلة التي تم الحصول عليها من خلال الإستفسار.

٢٥٠. فيما يتعلق ببعض الأمور قد يعتبر المدقق أن من الضروري الحصول على إقرارات كتابية من الإدارة، وحيث يكون ذلك مناسباً من المكلفين بالحوكمة لتأكيد الإستجابات للإستفسارات الشفوية. أنظر معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ من أجل مزيد من الإرشادات^{١٢}.

المعلومات التي ستستخدم كأدلة تدقيق

الملائمة والموثوقية (المرجع: الفقرة ٧)

٢٦٠. كما ورد في الفقرة ١١ بينما يتم الحصول على أدلة التدقيق بشكل رئيسي من إجراءات التدقيق التي تتم أثناء التدقيق فإنه من الممكن أن تحتوي على معلومات تم الحصول عليها من مصادر أخرى، على سبيل المثال من عمليات التدقيق السابقة، في حالات معينة، ومن إجراءات رقابة الجودة للشركة من أجل قبول العميل وإستمراريته، وتتأثر جودة كافة أدلة التدقيق بملائمة وموثوقية المعلومات التي هي مبينة عليها.

الملائمة

٢٧٠. تتناول الملائمة الصلة المنطقية أو التي تؤثر على هدف إجراءات التدقيق، وحيث يكون ذلك مناسباً للإثبات الذي هو موضع الإعتبار، ومن الممكن أن تتأثر ملائمة المعلومات التي ستستخدم كأدلة تدقيق بإتجاه الإختيار، فعلى سبيل المثال إذا كان هدف إجراءات التدقيق إختبار المبالغة في وجود أو تقييم حسابات الذم الدائنة فإن إختيار حسابات الذم الدائنة المسجلة قد يكون إجراء تدقيق ملائم، ومن ناحية أخرى عند إختيار ما إذا كان هناك تقليل في وجود أو تقييم حسابات الذم الدائنة فإن إختيار حسابات الذم الدائنة المسجلة لن يكون مناسباً، إلا أن إختيار هذه المعلومات على أنها دفعات لاحقة وفواتير غير مدفوعة وبيانات مزودين وتقارير إستلام غير مطابقة قد يكون مناسباً.

٢٨٠. من الممكن أن توفر مجموعة معينة من إجراءات التدقيق أدلة تدقيق ملائمة لإثباتات معينة، ولكن ليس لأخرى، فعلى سبيل المثال فحص الوثائق المتعلقة بتحصيل الذم المدينة بعد نهاية الفقرة قد يوفر أدلة تدقيق فيما يتعلق بالوجود والتقييم، ولكن ليس بالضرورة القطع (تمييز معاملات فترة محاسبية معينة عن معاملات الفترات السابقة واللاحقة)، وبالمثل الحصول على أدلة تدقيق فيما يتعلق بإثبات معين، على سبيل المثال، وجود المخزون ليس بديلاً للحصول على أدلة تدقيق فيما يتعلق بإثبات آخر، على سبيل المثال تقييم ذلك المخزون، ومن ناحية أخرى فإن أدلة التدقيق من مصادر مختلفة أو التي هي ذات طبيعة مختلفة كثيراً ما تكون مناسبة لنفس الإثبات.

١٢ معيار التدقيق الدولي ٥٠٨ "الإقرارات الخطية".

٢٩١. إن إختبارات أنظمة الرقابة مصممة لتقييم فاعلية عمل أنظمة الرقابة لمنع أو إكتشاف وتصحيح الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات، ويشمل تصميم إختبارات لأنظمة الرقابة للحصول على أدلة تدقيق مناسبة تحديد الشروط (الخصائص أو الصفات) التي تدل على أداء نظام رقابة وشروط الإنحراف التي تدل على الخروج عن الأداء المناسب، وإختيار وجود أو عدم وجود هذه الشروط يمكن عندئذٍ أن يختبره المدقق.

٣٠١. إن إجراءات التحقق مصممة لإكتشاف الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات، وهي تشمل إختبارات للتفاصيل وإجراءات تحقيق تحليلية، ويشمل تصميم إجراءات التحقق تحديد الشروط الخاصة بهدف الإختبار الذي يشكل خطأ في الإثبات المناسب.

الموثوقية

٣١١. تتأثر موثوقية المعلومات التي سيتم إستخدامها كأدلة تدقيق، ولذلك تتأثر أدلة التدقيق نفسها بمصدرها وطبيعتها والظروف التي تم بموجبها الحصول عليها، بما في ذلك أنظمة الرقابة على إعدادها والحفاظ عليها حيث يكون ذلك مناسباً، ولذلك فإن التعليمات بشأن موثوقية مختلف أنواع أدلة التدقيق تكون خاضعة لإستثناءات هامة، وحى ولو تم الحصول على معلومات لإستخدامها كأدلة تدقيق من مصادر خارجية عن المنشأ فمن الممكن أن تكون هناك ظروف يمكن أن تؤثر على موثوقيتها، فعلى سبيل المثال قد لا تكون المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر مستقل خارجي موثوقة إذا كان المصدر غير مطلع، أو إذا كان خبير الإدارة يفتقر للموضوعية، وبينما هناك إعتراف بأنه قد تكون هناك إستثناءات فقد تكون التعميمات بشأن أدلة التدقيق مفيدة:

- تزيد موثوقية أدلة التدقيق عندما يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة.
- تزيد موثوقية أدلة التدقيق التي تولد داخلياً عندما تكون أنظمة الرقابة، بما في ذلك أنظمة الرقابة على إعدادها والإحتفاظ بها التي تفرضها المنشأة فعالة.
- إن أدلة التدقيق التي يحصل عليها المدقق مباشرة (على سبيل المثال ملاحظة تطبيق نظام رقابة) تكون أكثر موثوقية من أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها بشكل غير مباشر أو بالإستنتاج (على سبيل المثال الإستفسار عن تطبيق نظام رقابة).
- إن أدلة التدقيق في الشكل الوثائقي، سواءً كانت ورقية أو إلكترونية أو بوسيلة أخرى أكثر موثوقية من الأدلة التي يتم الحصول عليها شفويماً (على سبيل المثال سجل كتابي متزامن لإجتماع أكثر موثوقية من إقرار كتابي لاحق للأمر التي تتم مناقشتها).
- إن أدلة التدقيق التي توفرها وثائق أصلية أكثر موثوقية من أدلة التدقيق التي توفرها النسخ أو الفاكس، أو الوثائق التي تم تصويرها في فيلم وجعلت رقمية، أو خلافاً لذلك

حولت إلى الشكل الإلكتروني، والتي تعتمد موثوقيتها على أنظمة الرقابة على إعدادها والإحتفاظ بها.

٣٢١. يوفر معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ مزيداً من الإرشادات فيما يتعلق بموثوقية البيانات المستخدمة لأهداف تصميم إجراءات تحليلية كإجراءات التحقق^{١٣}.

٣٢٢. يتناول معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الحالات حيث يكون للمدقق سبب للإعتقاد بأن وثيقة قد لا تكون صحيحة، أو إنه تم تعديلها بدون الإفصاح عن ذلك التعديل للمدقق^{١٤}.

موثوقية المعلومات التي ينتجها خبير الإدارة (المرجع: الفقرة ٨)

٣٤١. قد يتطلب إعداد البيانات المالية لمنشأة خبرة في مجال عاد عن المحاسبة أو التدقيق، مثل الحسابات الاكتوارية أو التقييمات أو البيانات الهندسية، ويمكن للمنشأة تعيين أو توظيف خبراء في هذه المجالات للحصول على الخبرة اللازمة لإعداد البيانات المالية، وعدم القيام بذلك عندما تكون هذه الخبرة ضرورية يزيد من مخاطر الأخطاء الجوهرية.

٣٥١. عندما تكون المعلومات التي ستستخدم كأدلة تدقيق قد أعدت باستخدام عمل خبير الإدارة فإن المتطلب في الفقرة ٨ من هذا المعيار ينطبق، فعلى سبيل المثال قد يمتلك فرد أو منظمة خبرة في تطبيع النماذج لتقدير القيمة العادلة للأوراق المالية التي لا يوجد لها سوق يمكن ملاحظاتها، وإذا قام الفرد أو المنظمة بتطبيق هذه الخبرة لعمل تقدير تستخدم المنشأة في إعداد بياناتها المالية فإن الفرد أو المنظمة هي خبيرة الإدارة، وعندئذ تنطبق الفقرة ٨، ومن ناحية أخرى إذا قدم ذلك الفرد أو المنظمة بيانات السعر فيما يتعلق بالمعاملات الخاصة والتي هي خلافاً لذلك غير متوفرة لدى المنشأة التي تستخدمها المنشأة في أساليب التقدير الخاصة بها فإن هذه المعلومات إذا استخدمت كأدلة تدقيق تكون خاضعة للفقرة ٧ من هذا المعيار، ولكنها لا تكون استعمال خبير الإدارة من قبل المنشأة.

٣٦١. إن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق فيما يتعلق بالمتطلب في الفقرة ٨ من هذا المعيار قد تتأثر بأمور مثل ما يلي:

- طبيعة وتعقيد الأمر الذي لخبير الإدارة علاقة به.
- مخاطر الأخطاء الجوهرية في هذا الأمر.
- توفر مصادر بديلة لأدلة التدقيق.
- طبيعة ونطاق وأهداف عمل خبير الإدارة.
- ما إذا كان خبير الإدارة توظفه المنشأة أو أنه جهة تستخدمه لتقديم خدمات مناسبة.

١٣ معيار التدقيق الدولي ٥٢٠، الفقرة ٥ أ.

١٤ معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية" الفقرة ١٣.

- المدى الذي تستطيع فيه الإدارة ممارسة الرقابة أو التأثير على عمل خبير الإدارة.
- ما إذا كان خبير الإدارة خاضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى.
- طبيعة ومدى أية أنظمة رقابة ضمن المنشأة على عمل خبير الإدارة.
- معرفة وخبرة المدقق في مجال خبرة خبير الإدارة.
- الخبرة السابقة للمدقق في عمل ذلك الخبير.

كفاءة وقدرات وموضوعية خبير الإدارة (المرجع: الفقرة ١٨)

٣٧أ. تتعلق الكفاءة بطبيعة ومستوى خبرة خبير الإدارة، وتتعلق القدرة بمقدرة خبير الإدارة على ممارسة هذه الكفاءة في ظل الظروف، ومن الممكن أن تشمل العوامل التي تؤثر على القدرة على سبيل المثال الموقع الجغرافي وتوفر الوقت والموارد. تتعلق الموضوعية بالآثار المحتملة للتحيز أو تضارب المصالح أو تأثير الآخرين التي قد تكون على الحكم المهني أو التجاري لخبير الإدارة، وتعتبر كفاءة وقدرات وموضوعية خبير الإدارة وأية أنظمة رقابة ضمن المنشأة على عمل ذلك الخبير أنها عوامل مهمة فيما يتعلق بموثوقية أية معلومات ينتجها خبير الإدارة.

٣٨أ. إن المعلومات الخاصة بكفاءة وقدرات وموضوعية خبير الإدارة قد تأتي من مجموعة متنوعة من المصادر مثل:

- الخبرة الشخصية بالعمل السابق لذلك الخبير.
- المناقشات مع ذلك الخبير.
- المناقشات مع الآخرين الذين هم على معرفة بعمل ذلك الخبير.
- المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير وعضويته في هيئة مهنية أو إتحاد صناعي وترخيص الممارسة أو الأشكال الأخرى من الإعراف الخارجي.
- الأوراق أو الكتب المنشوره التي كتبها ذلك الخبير.
- خبير المدقق، إن وجد، الذي يساعد المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالمعلومات التي ينتجها خبير الإدارة.

٣٩أ. تشمل الأمور المتعلقة بتقييم كفاءة وقدرات وموضوعية خبير الإدارة ما إذا كان عمل ذلك الخبير خاضع لمعايير أداء فنية أو متطلبات مهنية أو صناعية أخرى، على سبيل المثال

المعايير الأخلاقية ومتطلبات العضوية الأخرى لهيئة مهنية أو إتحاد صناعي ومعايير الإعتدال لهيئة ترخيص أو متطلبات تفرضاها القوانين والأنظمة.

٤٠أ. تشمل الأمور الأخرى التي قد تكون مناسبة ما يلي:

- ملائمة كفاءة خبير الإدارة للأمر الذي سيتم استخدام عمل الخبير له، بما في ذلك أية نواحي تخصص ضمن مجال الخبير، على سبيل المثال يمكن أن يتخصص اكترواري معين في تأسيس الممتلكات والإصابات، ولكن يكون لديه خبرة محددة فيما يتعلق بحسابات التقاعد.
- كفاءة خبير الإدارة فيما يتعلق بالمتطلبات المحاسبية المناسبة، على سبيل المثال المعرفة بالإفتراضات والأساليب، بما في ذلك النماذج حيث ينطبق ذلك، التي تتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المنطبق.
- ما إذا كانت أحداث محتملة أو تغيير في الظروف أو أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من إجراءات التدقيق تدل على أنه قد يكون من الضروري إعادة النظر في التقييم المبدئي لكفاءة وقدرات وموضوعة خبير الإدارة أثناء سير التدقيق.

٤١أ. هناك سلسلة واسعة من الحالات التي تهدد الموضوعية، على سبيل المثال، تهديدات المصلحة الذاتية وتهديدات الدفاع وتهديدات المعرفة وتهديدات المراجعة الذاتية وتهديدات التخويف، ومن الممكن أن تقلل وسائل الحماية من هذه التهديدات، كما أنه من الممكن خلقها إما بالهياكل الخارجية (على سبيل المثال مهنة مدقق الإدارة أو التشريع أو الأنظمة) أو من خلال بيئة عمل خبير الإدارة (على سبيل المثال سياسات وإجراءات رقابة الجودة).

٤٢أ. بالرغم من أن وسائل الحماية لا تستطيع إستبعاد كافة التهديدات لموضوعية خبير الإدارة، فإن تهديدات مثل تهديدات التخويف قد تكون أقل أهمية بالنسبة لخبير تستخدمه المنشأة من خبير توظفه المنشأة، ومن الممكن أن تكون فاعلية وسائل الحماية مثل سياسات وإجراءات رقابة الجودة أكبر، ونظراً لأن التهديد للموضوعية الذي يحصل لكون الخبير موظفاً في المنشأة سيكون دائماً موجوداً فإن الخبير الذي تستخدمه المنشأة لا يمكن إعتباره عادة أنه أكثر احتمالاً أن يكون موضوعياً من موظفي المنشأة الآخرين.

٤٣أ. عند تقييم موضوعية خبير تستخدمه المنشأة قد يكون من المناسب أن يناقش مع الإدارة وذلك الخبير أية مصالح أو علاقات قد تخلق تهديدات لموضوعية الخبير وأية وسائل حماية منطبقة، بما في ذلك المتطلبات المهنية التي تنطبق على الخبير، وتقييم ما إذا كانت وسائل الحماية مناسبة. من الممكن أن تشمل المصالح والعلاقات التي تخلق التهديدات ما يلي:

- المصالح المالية
- علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
- تقديم خدمات أخرى.

الحصول على فهم لعمل خبير الإدارة (المرجع: الفقرة ٨ ب)

٤٤أ. يشمل فهم عمل خبير الإدارة فهم مجال الخبرة المناسب، ومن الممكن فهم مجال الخبرة المناسب في سياق تحديد المدقق ما إذا كان المدقق له الخبرة في تقييم عمل خبير الإدارة، أو ما إذا كان المدقق بحاجة إلى خبير مدقق لهذا الفرص^{١٥}.

٤٥أ. من الممكن أن تشمل نواحي مجال خبير الإدارة المتعلقة بفهم المدقق ما يلي:

- ما إذا كان مجال الخبير فيه نواحٍ من التخصص ضمنه مناسبة للتدقيق.
- ما إذا كانت أية معايير مهنية أو معايير أخرى أو متطلبات تنظيمية أو قانونية تنطبق.
- ما هي الافتراضات والأساليب التي يستخدمها خبير الإدارة، وما إذا كانت مقبولة شكل عام ضمن مجال ذلك الخبير ومناسبة لأهداف إعداد التقارير المالية.
- طبيعة البيانات الداخلية والخارجية والمعلومات التي يستخدمها خبير الإدارة.

٤٦أ. في حالة استخدام المنشأة لخبير الإدارة يكون هناك عادة كتاب استخدام أو شكل كتابي آخر لإتفاقية بين المنشأة وذلك الخبير، ومن الممكن أن يساعد تقييم تلك الإتفاقية على الحصول على فهم لعمل خبير الإدارة قد يساعد المدقق في تحديد ملائمة أهداف المدقق التالي:

- طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك الخبير؛
- الأدوار والمسؤوليات الخاصة بالإدارة وذلك الخبير؛ و
- طبيعة وتوقيت ومدى الإتصال بين الإدارة وذلك الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيقدمه الخبير.

٤٧أ. في حالة خبير الإدارة الذي توظفه المنشأة يكون الإحتمال أقل أن تكون هناك إتفاقية كتابية من هذا النوع، والإستفسار من الخبير أو الأعضاء الآخرين في الإدارة قد يكون أفضل طريقة لأن يحصل المدقق على الفهم اللازم.

١٥ معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ "الإستفادة من عمل الخبير التابع للمدقق"، الفقرة ٧.

تقييم ملاءمة عمل خبير الإدارة (المرجع: الفقرة ٨ ج)

٤٨أ. من الممكن أن تشمل الإعتبارات عند تقييم ملاءمة عمل خبير الإدارة كأدلة تدقيق للإثبات المناسب ما يلي:

- ملاءمة ومعقولة نتائج أو إستنتاجات ذلك الخبير وإتساقها مع أدلة التدقيق الأخرى، وما إذا تم عكسها بالشكل المناسب في البيانات المالية؛
- إذا كان عمل ذلك الخبير يتضمن إستخدام إفتراضات وأساليب هامة ملاءمة ومعقولة هذه الإفتراضات والأساليب؛
- إذا كان عمل ذلك الخبير يتضمن الإستخدام المهم لبيانات المصدر ملاءمة وإكتمال ودقة بيانات المصدر تلك.

المعلومات التي تنتجها المنشأة وتستخدم لأهداف المدقق (المرجع: الفقرتان ١٩أ-ب)

٤٩أ. من أجل أن يحصل المدقق على أدلة تدقيق موثوقية فإن المعلومات التي تنتجها المنشأة التي تستخدم لأداء إجراءات تدقيق بحاجة لأن تكون مكتملة ودقيقة بشكل كافٍ، فعلى سبيل المثال فاعلية تدقيق الإيراد بتطبيق أسعار موحدة على سجلات كميات المبيعات تتأثر بدقة معلومات الأسعار وإكتمال ودقة بيانات كمية المبيعات، وبالمثل إذا كان المدقق ينوي إختبار مجموعة (على سبيل المثال الدفعات) لخاصية معينة (على سبيل المثال التفويض) فإن نتائج الإختبار ستكون أقل موثوقية إذا كانت المجموعة التي أختيرت منها البنود للإختبار ليست مكتملة.

٥٠أ. إن الحصول على أدلة تدقيق بشأن دقة وإكتمال هذه المعلومات يمكن أدائه بالتزامن مع إجراءات التدقيق الفعلية المطبقة على المعلومات عندما يكون الحصول على أدلة التدقيق هذه جزء لا يتجزأ من إجراءات التدقيق نفسها، وفي حالات أخرى من الممكن أن يكون المدقق قد حصل على أدلة تدقيق على دقة وإكتمال هذه المعلومات بإختبار أنظمة الرقابة على إعداد المعلومات والإحتفاظ بها، على أنه في بعض الحالات قد يحدد المدقق أن هناك حاجة لأدلة تدقيق إضافية.

٥١أ. في بعض الحالات قد ينوي المدقق إستخدام المعلومات التي تنتجها المنشأة لأهداف تدقيق أخرى، فعلى سبيل المثال قد ينوي المدقق إستخدام إجراءات قياس أداء المنشأة لهدف الإجراءات التحليلية، أو إستخدام معلومات المنشأة المنتجة لمتابعة الأنشطة مثل تقارير المدقق الداخلي، وفي هذه الحالات تتأثر ملاءمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها بما إذا كانت المعلومات دقيقة بشكل كافٍ أو إنها مفصلة لأهداف المدقق، فعلى سبيل المثال قد لا تكون قياسات الأداء التي تستخدمها الإدارة دقيقة بشكل كافٍ لإكتشاف الأخطاء الجوهرية.

إختبار بنود للإختبار للحصول على أدلة تدقيق (المرجع: الفقرة ١٠)

٥٢أ. يوفر إختيار فعال أدلة تدقيق مناسبة إلى المدى الذي إذا أخذ مع أدلة تدقيق أخرى تم الحصول عليها أو سيتم الحصول عليها ستكون كافية لأهداف المدقق، وعند إختيار بنود للإختبار تتطلب الفقرة ٧ أن يقوم المدقق بتحديد ملائمة وموثوقية المعلومات التي سيتم إستخدامها كأدلة تدقيق، والناحية الأخرى للفاعلية (الكفاية) هي إعتبار هام عند إختيار البنود التي سيتم إختبارها، وفيما يلي الرسائل المتوفرة للمدقق لإختيار بنود للإختبار:

(أ) إختيار كافة البنود (فحص ١٠٠%)؛

(ب) إختيار بنود محددة؛ و

(ج) إختيار عينات التدقيق.

إن تطبيق أي واحدة من مجموعات هذه الرسائل قد يكون مناسباً إعتماًداً على الظروف المعينة، على سبيل المثال مخاطر الأخطاء الجوهرية المتعلقة بالإثبات الذي يتم إختباره، والناحية العملية وكفاءة مختلف الوسائل.

إختيار كافة البنود

٥٣. قد يقرر المدقق أن أكثر ما يكون مناسباً هو فحص كافة مجموعة البنود التي تشكل فئة معاملات أو رصيد حساب (أو طبقة ضمن تلك المجموعة)، والفحص بمقدار ١٠٠% غير محتمل في حالة إختبارات أنظمة الرقابة، على أن الأكثر شيوعاً هو فحص التفاصيل، ومن الممكن أن يكون الفحص بمقدار ١٠٠% مناسباً على سبيل المثال عندما:

- تشكل المجموعة عدداً صغيراً من بنود ذات قيمة كبيرة؛
- تكون هناك مخاطرة كبيرة ولا توفر الوسائل الأخرى أدلة تدقيق كافية ومناسبة؛ أو
- تجعل الطبيعة المتكررة لحساب أو عملية أخرى تؤدي تلقائياً من قبل نظام معلومات الفحص بمقدار ١٠٠% فعال من ناحية التكلفة.

إختيار بنود محددة

٥٤أ. قد يقرر المدقق إختيار بنود محددة من مجموعة، وعند إتخاذ هذا القرار تشمل العوامل التي قد تكون مناسبة فهم المدقق للمنشأة والمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية وخصائص المجموعة التي يتم إختبارها، والحكم بإختيار بنود محدودة خاضع لمخاطرة عدم إختيار عينات، ومن الممكن أن تشمل البنود المحددة المختارة ما يلي:

- البنود ذات القيمة العالية أو الرئيسية. قد يقرر المدقق إختيار بنود محددة ضمن مجموعة لأنها ذات قيمة عالية أو تظهر بعض الخصائص الأخرى، على سبيل المثال البنود التي تثير الشك أو غير العادية، وبخاصة التي هي عرضة للمخاطرة أو لها تاريخ وجود أخطاء فيها.

- **كافة البنود التي تزيد عن مبلغ معين.** قد يقرر المدقق فحص البنود التي تزيد قيمتها المسجلة عن مبلغ معين من أجل التحقق من نسبة كبيرة من المبلغ الإجمالي لفئة معاملات أو رصيد حساب.
- **بنود للحصول على معلومات.** قد يفحص المدقق بنوداً للحصول على معلومات حول أمور مثل طبيعة المنشأة أو طبيعة المعاملات.

٥٥أ. بينما كثيراً ما يكون الفحص الإنتقائي لبنود محددة من فئة معاملات أو رصيد حساب وسيلة كفؤة للحصول على أدلة تدقيق فإنه لا يشكل إختيار تدقيق، ولا يمكن توقع نتائج إجراءات التدقيق المطبقة على بنود مختارة بهذه الطريقة بالنسبة لكافة المجموعة، وتبعاً لذلك فإن الفحص الإنتقائي لبنود محددة لا يوفر أدلة تدقيق فيما يتعلق ببقية المجموعة.

إختيار عينات التدقيق

٥٦أ. إن إختيار عينات التدقيق مصمم لإتاحة التوصل إلى إستنتاجات بشأن المجموعة الكاملة على أساس إختيار عينة مؤخوذة منها، وتتم مناقشة إختيار عينات التدقيق في معيار التدقيق الدولي ١٥٣٠.

عدم الإتساق في أدلة التدقيق أو الشكوك في موثوقيتها (المرجع: الفقرة ١١)

٥٧أ. قد يدل الحصول على أدلة تدقيق من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة أن بنوداً فردياً من أدلة التدقيق ليس موثوقاً به، مثل عندما تكون أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من مصدر غير متسقة مع أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من مصدر آخر، وقد تكون الحالة كذلك على سبيل المثال عندما تكون الإستجابات للإستفسارات من الإدارة والتدقيق الداخلي وآخرين غير متسقة، أو عندما تكون الإستجابات للإستفسارات من المكلفين بالحوكمة التي تتم لتأكيد إستجابات الإدارة على الإستفسارات غير متسقة مع إستجابة الإدارة. يتضمن معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ متطلبات وثائق محدد إذا حدد المدقق معلومات غير متسقة مع الإستنتاج النهائي للمدقق فيما يتعلق بمسألة هامة^{١٧}.

١٦ معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ "أخذ عينات التدقيق".

١٧ معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "وثائق التدقيق"، الفقرة ١١.

معيار التدقيق الدولي ٥٠١

أدلة التدقيق - إعتبرات محددة لبنود مختارة

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية
للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٢	تاريخ النفاذ.....
٣	الهدف.....
	المتطلبات.....
٨-٤	المخزون.....
١٢-٩	المقاضاة والمطالبات.....
١٣	معلومات القطاعات.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
١٦أ-١١	المخزون.....
٢٥أ-١٧أ	المقاضاة والمطالبات.....
٢٧أ-٢٦أ	معلومات القطاعات.....

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٥٠١ "أدلة التدقيق - إعتبرات محددة لبنود مختارة" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا الإعتبرارات الخاصة التي يجب على المدقق مراعاتها عند الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، حسب معيار التدقيق الدولي ٣٣٠^١ ومعيار التدقيق الدولي ٥٠٠^٢ ومعايير التدقيق الدولية الأخرى ذات العلاقة، فيما يتعلق بنواح معينة من المخزون والمقضاة والمطالبات التي لها علاقة بالمنشأة ومعلومات القطاعات في عملية التدقيق للبيانات المالية.

تاريخ النفاذ

٢. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد هذا التاريخ.

الهدف

٣. إن هدف المدقق هو الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بما يلي:

(أ) وجود حالة المخزون؛

(ب) إكمال المقاضاة والمطالبات التي لها علاقة بالمنشأة؛ و

(ج) العرض والإفصاح لمعلومات القطاعات حسب إطار إعداد التقارير المالية المنطبق.

المتطلبات

المخزون

٤. إذا كان المخزون هاماً بالنسبة للبيانات المالية فإن على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون من خلال ما يلي:

(أ) حضور الجرد الفعلي للمخزون، إلا إذا كان ذلك غير عملي، من أجل ما يلي: (المرجع: الفقرات ١١-٣١):

(١) تقييم تعليمات وإجراءات الإدارة لتسجيل ومراقبة نتائج الجرد الفعلي؛ (المرجع: الفقرة ٤١)

(٢) ملاحظة أداء إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد؛ (المرجع: الفقرة ٥١)

(٣) فحص المخزون؛ و (المرجع: الفقرة ٦١)

(٤) أداء جرد إختباري (المرجع: الفقرتان ٧١-٨١).

١ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ "إستجابات المدقق للمخاطر المقيمة".

٢ معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ "أدلة التدقيق".

(ب) أداء إجراءات تدقيق السجلات المخزون النهائية للمنشأة لتحديد ما إذا كانت تعكس بدقة نتائج الجرد الفعلي للمخزون.

٥. إذا تم إجراء الجرد الفعلي للمخزون في تاريخ عدا عن تاريخ البيانات المالية فإن على المدقق، بالإضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٤، أداء إجراءات تدقيق للحصول على أدلة تدقيق بشأن ما إذا كانت التغييرات في المخزون بين تاريخ الجرد وتاريخ البيانات المالية مسجلة بالشكل المناسب. (المرجع: الفقرات ٩١-١١١)

٦. إذا لم يستطع المدقق حضور الجرد الفعلي للمخزون بسبب ظروف غير مرئية فإن على المدقق إجراء أو ملاحظة بعض عمليات جرد فعلي في تاريخ بدل، وأداء إجراءات تدقيق للمعاملات بين التاريخين.

٧. إذا كان حضور الجرد الفعلي غير عملي فإن على المدقق أداء إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون، وإذا لم يكن من الممكن إجراء ذلك فإن على المدقق تعديل الرأي في تقرير المدقق حسب معيار التدقيق الدولي ٣٧٠٥. (المرجع: الفقرات ١٢١-١٤١)

٨. إذا كان المخزون الذي هو في حوزة وتحت رقابة طرف آخر هام بالنسبة للبيانات المالية فإن على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود وحالة ذلك المخزون، وذلك بأداء إجراء واحد أو أكثر مما يلي:

(أ) طلب المصادقة من طرف آخر فيما يتعلق بكميات وحالة المخزون المحتفظ به نيابة عن المنشأة. (المرجع: الفقرة ١٥٥)

(ب) أداء فحص أو إجراءات تدقيق أخرى في ظل الظروف. (المرجع: الفقرة ١٦)

المقاضاة والمطالبات

٩. على المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق من أجل تحديد المقاضاة والمطالبات التي لها علاقة بالمنشأة، والتي تتسبب في نشوء مخاطرة الأخطاء الجوهرية، بما في ذلك (المرجع: الفقرات ١٧١-١٩١).

(أ) الإستفسار من الإدارة، وحيث ينطبق ذلك من الآخرين ضمن المنشأة، بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي؛

(ب) مراجعة محاضر إجتماعات المكلفين بالحوكمة والمراسلات بين المنشأة ومستشارها القانوني الخارجي؛ و

(ج) مراجعة حسابات التكلفة القانونية. (المرجع: الفقرة ٢٠٥)

١٠. إذا قام المدقق بتقييم مخاطرة خطأ جوهري فيما يتعلق بالمقاضاة أو المطالبات التي تم تحديدها، أو عندما تدل إجراءات التدقيق التي يتم أدائها على أنه قد توجد هناك مقاضاة أو

٣ معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل".

مطالبات هامة فإن على المدقق، بالإضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها معايير التدقيق الدولية الأخرى، محاولة الإتصال المباشر مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة، ويقوم المدقق بذلك من خلال كتاب إستفسار تعده الإدارة ويرسله المدقق، يطلب فيه من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة الإتصال مباشرة مع المدقق، وإذا كان القانون أو الأنظمة أو الهيئة القانونية المهنية ذات العلاقة تمنع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة من الإتصال مباشرة مع المدقق فإن على المدقق أداء إجراءات تدقيق بديلة: (المرجع: الفقرات ٢١١-٢٥١).

١١. إذا:

(أ) رفضت الإدارة إعطاء المدقق الإذن بالإتصال مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو مقابلته، أو إذا رفض المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أن يستجيب بالشكل المناسب لكتاب الإستفسار أو منع من الإستجابة؛ و

(ب) لم يستطع المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأداء وإجراءات تدقيق بديلة،

فإن على المدقق تعديل الرأي في تقرير المدقق حسب معيار التدقيق الدولي ٧٠٥.

الإقرارات الكتابية

١٢. على المدقق أن يطلب من الإدارة، وحيث يكون ذلك مناسباً المكلفين بالحوكمة، تقديم إقرارات كتابية بأن كافة حالات المقاضاة أو المطالبات الفعلية أو الممكنة التي يجب إعتبرها عند إعداد البيانات المالية تم الإفصاح عنها للمدقق ومعاملتها محاسبياً، والإفصاح عنها حسب إطار إعداد التقارير المالية المنطبق.

معلومات القطاعات

١٣. على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بعرض معلومات القطاعات والإفصاح عنها حسب إطار إعداد التقارير المالية المنطبق: (المرجع: الفقرة ٢٦١)

(أ) الحصول على فهم للأساليب التي تستخدمها الإدارة عند تحديد معلومات القطاعات (المرجع: الفقرة ٢٧١).

(١) تقييم ما إذا كان من المحتمل أن ينجم عن هذه الأساليب إفصاحات حسب إطار إعداد التقارير المالية المنطبقة.

(٢) إختبار تطبيق هذه السياسة حسب كون مناسباً:

(ب) أداء إجراءات تحليلية أو إجراءات تدقيق مناسبة أخرى في ظل الظروف.

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى المخزون

حضور الجرد الفعلي للمخزون (المرجع: الفقرة ٤٤ أ)

١١. تحدد الإدارة عادة إجراءات يتم بموجبها إجراء جرد فعلي للمخزون مرة واحدة في السنة على الأقل، وذلك ليكون أساساً لإعداد البيانات المالية، وإذا كان ذلك منطبقاً لتأكيد موثوقية نظام المخزون الدائم.

٢١. يتضمن حضور الجرد الفعلي للمخزون ما يلي:

- فحص المخزون للتأكد من وجوده وتقييم حالته، وإجراء جرد إختباري؛
- ملاحظة الإمتثال لتعليمات الإدارة وأداء إجراءات التسجيل ومراقبة نتائج الجرد الفعلي للمخزون؛ و
- الحصول على أدلة تدقيق فيما يتعلق بموثوقية إجراءات جرد الإدارة.

من الممكن أن تكون هذه الإجراءات بمثابة إختبار لأنظمة الرقابة أو إجراءات التحقق اعتماداً على تقييم المدقق للمخاطرة والأسلوب المرسوم والإجراءات المحددة التي تم أدائها.

٣١. تشمل الأمور المناسبة عند التخطيط لحضور الجرد الفعلي للمخزون (أو عند تصميم وأداء إجراءات تدقيق حسب الفقرات ٤-٨ من هذا المعيار) ما يلي على سبيل المثال:

- مخاطر الأخطاء الجوهرية المتعلقة بالمخزون.
- طبيعة الرقابة الداخلية المتعلقة بالمخزون.
- ما إذا كان من المتوقع وضع إجراءات ملائمة وإصدار تعليمات مناسبة للجرد الفعلي للمخزون.
- توقيت الجرد الفعلي للمخزون.
- ما إذا كانت المنشأة تحتفظ بنظام مخزون دائم.
- المواقع التي يتم الإحتفاظ بالمخزون فيها، بما في ذلك أهمية المخزون ومخاطر الأخطاء الجوهرية في المواقع المختلفة عند تقرير في أي المواقع سيكون الحضور مناسباً. يتناول معيار التدقيق الدولي ٦٠٠^٤ مشاركة مدققين آخرين، وتبعاً لذلك تكون مناسبة إذا كانت هذه المشاركة هي فيما يتعلق بحضور الجرد الفعلي في موقع بعيد.

٤ معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ "الإعتبرات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)".

- ما إذا كانت هناك حاجة لمساعدة خبير المدقق. يتناول معيار التدقيق الدولي ٦٢٠^٥ استخدام خبير المدقق لمساعدة المدقق في الحصول على أدلة تدقيق مناسبة.

تقييم تعليمات وإجراءات الإدارة (المرجع: الفقرة ١٤٤)

٤٤. تشمل الأمور الخاصة بتقييم تعليمات وإجراءات الإدارة لتسجيل ومراقبة الجرد الفعلي للمخزون ما إذا كانت تتناول ما يلي على سبيل المثال:

- تطبيق أنشطة الرقابة المناسبة، على سبيل المثال جميع سجلات الجرد الفعلي للمخزون المستعمل، ومحاسبة سجلات الجرد الفعلي للمخزون غير المستعمل، وإجراءات الجرد وإعادة الجرد.
- التحديد الدقيق لمرحلة إكمال العمل الجاري والبنود بطيئة الحركة والقديمة والتالفة والمخزون الذي تملكه أطراف أخرى، على سبيل المثال بضاعة الأمانة.
- الإجراءات المستخدمة لتقدير الكميات الفعلية، حيث ينطبق ذلك، مثل الإجراءات التي قد تدعو الحاجة لها لتقييم الكمية الفعلية لكومة فحم.
- الرقابة على حركة المخزون بين المناطق وشن وإستلام المخزون قبل وبعد تاريخ القطع.

ملاحظة أداء إجراءات جرد الإدارة (المرجع: الفقرة ٢٤٤)

٥٤. إن ملاحظة أداء إجراءات جرد الإدارة، على سبيل المثال الإجراءات المتعلقة بالرقابة على حركة المخزون قبل وأثناء وبعد الجرد، تساعد المدقق في الحصول على أدلة تدقيق بأن تعليمات الإدارة وإجراءات جردها مصممة ومنفذة بالشكل المناسب، إلى جانب ذلك يمكن للمدقق الحصول على نسخ من معلومات القطع، مثل تفاصيل حركة المخزون لمساعدة المدقق في أداء إجراءات التدقيق لمحاسبة هذه الحركات في تاريخ لاحق.

فحص المخزون (المرجع: الفقرة ٣٤٤)

٦٤. يساعد فحص المخزون عند حضور الجرد الفعلي للمخزون المدقق على التأكد من وجود المخزون (بالرغم من أن ملكيته قد لا تعود بالضرورة للمنشأة)، وعلى تحديده، على سبيل المثال المخزون، الذي بطل إستعماله والتالف والقديم.

إجراءات جرد إختباري (المرجع ٤٤٤)

٧٤. إن إجراء إختباري، على سبيل المثال تتبع بنود مختارة من سجلات جرد الإدارة إلى المخزون الفعلي، وتتبع بنود مختارة من المخزون الفعلي إلى سجلات جرد الإدارة، يوفر أدلة تدقيق بشأن إكمال ودقة هذه السجلات.

٥ معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ "الإستفادة من عمل الخبير التابع المدقق".

٨٠. إلى جانب تسجيل الجرد الإختباري يساعد الحصول على نسخ من سجلات الإدارة الخاصة بجرد المخزون المكتمل المدقق على أداء إجراءات تدقيق لاحقة لتحديد ما إذا كانت سجلات المخزون النهائي للمنشأة تعكس بدقة النتائج الفعلية لجرد المخزون الفعلي.

جرد المخزون الفعلي الذي يتم في تاريخ عدا عن تاريخ البيانات المالية (المرجع: الفقرة ٥)

٩٠. لأسباب عملية يمكن إجراء الجرد الفعلي للمخزون في تاريخ أو تواريخ عدا تاريخ البيانات المالية، ويمكن إجراء ذلك بغض النظر عما إذا كانت الإدارة تجدد كميات المخزون بإجراء جرد سنوي للمخزون أو تحتفظ بنظام مخزون دائم، وفي أي من الحالتين تحدد فاعلية تصميم وتنفيذ والمحافظة على أنظمة الرقابة على التغيرات في المخزون ما إذا كان إجراء الجرد الفعلي للمخزون في تاريخ أو تواريخ عدا عن تاريخ البيانات المالية مناسب لأهداف التدقيق. يحدد معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ المتطلبات ويوفر الإرشادات بشأن إجراءات التحقق التي تم إجراؤها في تاريخ مرحلي^٦.

١٠٠. حيث يحتفظ بنظام مخزون دائم يمكن للإدارة إجراء جرد فعلي أو إختبارات أخرى للتأكد من موثوقية المعلومات الخاصة بموثوقية كميات المخزون التي تشملها سجلات المخزون الدائمة للمنشأة، وفي بعض الحالات من الممكن أن تحدد الإدارة أو المدقق الفروقات بين سجلات المخزون الدائمة وكميات المخزون الفعلية الموجودة، ومن الممكن أن يدل ذلك على أن أنظمة الرقابة على التغيرات في المخزون لا تعمل بفاعلية.

١١٠. تشمل الأمور التي تؤخذ في الإعتبار عند تصميم إجراءات تدقيق للحصول على أدلة تدقيق بشأن ما إذا كانت التغيرات في مبالغ المخزون بين تاريخ أو تواريخ الجرد وسجلات المخزون النهائية إنها مسجلة بالشكل المناسب ما يلي:

- ما إذا كانت سجلات المخزون الدائمة معدلة بالشكل المناسب.
- موثوقية سجلات المخزون الدائمة للمنشأة.
- أسباب الفروقات الهامة بين المعلومات التي تم الحصول عليها أثناء الجرد الفعلي وسجلات المخزون الدائمة.

حضور جرد المخزون الفعلي غير عملي (المرجع: الفقرة ٧)

١٢٠. في بعض الحالات قد يكون حضور الجرد الفعلي للمخزون غير عملي، وقد يعود ذلك لعوامل مثل طبيعة وموقع المخزون، على سبيل المثال حيث يحتفظ بالمخزون، على سبيل المثال حيث يحتفظ بالمخزون في موقع قد يشكل تهديدات لسلامة المدقق، على أن مسألة عدم الملائمة للمدقق ليس كافية لدعم قرار من قبل المدقق أن الحضور غير عملي. إلى جانب ذلك، وكما تم إيضاحه في معيار التدقيق الدولي ٢٠٠^٧ فإن مسائل الصعوبة والوقت

^٦ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرتان ٢٢-٢٣.

^٧ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وأداء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، الفقرة ٤٨١.

والتكلفة التي لها علاقة بذلك ليست أساساً صحيحاً للمدقق لحذف إجراء تدقيق ليس له بديل أو أن يكون راضياً عن أدلة تدقيق أقل من مقنعة.

١٣أ. في بعض الحالات حيث يكون الحضور غير عملي من الممكن أن توفر إجراءات تدقيق بديلة، على سبيل المثال فحص وثائق البيع الذي تم لاحقاً لبنود مخزون محددة تم الحصول عليها أو شراؤها قبل الجرد الفعلي للمخزون، أدلة تدقيق كافية ومناسبة بشأن وجود حالة المخزون.

١٤أ. على أنه في بعض الحالات قد لا يكون ممكناً الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون، وذلك بأداء إجراءات تدقيق بديلة، وفي هذه الحالة يتطلب معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ إن يعدل المدقق الرأي في تقرير المدقق نتيجة لتحديد النطاق^٨.

*المخزون في عهدة وتحت مراقبة طرف آخر
المصادقة (المرجع: الفقرة ٨أ)*

١٥أ. يحدد معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ المتطلبات ويقدم الإرشادات لأداء إجراءات مصادقة خارجية.

إجراءات التدقيق الأخرى (المرجع: الفقرة ٨ب)

١٦أ. اعتماداً على الظروف، على سبيل المثال حيث يتم الحصول على معلومات تزيد الشك حول نزاهة وموضوعية الطرف الآخر، ممن الممكن أن يعتبر المدقق أن من المناسب أداء إجراءات تدقيق أخرى بدلاً من المصادقة لدى طرف آخر أو بالإضافة إلى ذلك، وتشمل الأمثلة على إجراءات التدقيق الأخرى ما يلي:

- حضور أو إعداد الترتيبات لحضور مدقق آخر الجرد الفعلي للمخزون للطرف الآخر، إذا كان ذلك عملياً.
- الحصول على تقرير مدقق آخر أو تقرير مدقق خدمة حول ملائمة الرقابة الداخلية للطرف الآخر لضمان أنه تم جرد المخزون بالشكل المناسب وحمايته بالشكل الملائم.
- فحص الوثائق الخاصة بالمخزون الذي تحتفظ به أطراف أخرى، على سبيل المثال وصولات المستودع.
- طلب المصادقة من أطراف أخرى عند رهن المخزون كضمان.

٨ معيار التدقيق الدولي ٧٠٥، الفقرة ١٣.

٩ معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ "المصادقات الخارجية".

المقاضاة والمطالبات

إكتمال المقاضاة والمطالبات (المرجع: الفقرة ٩)

- ١٧أ. قد يكون للمقاضاة والمطالبات التي لها علاقة بالمنشأة أثر جوهري على البيانات المالية، وهكذا قد يطلب الإفصاح عنها أو محاسبتها في البيانات المالية.
- ١٨أ. بالإضافة إلى الإجراءات المحددة في الفقرة ٩ تشمل الإجراءات الأخرى المناسبة، على سبيل المثال، استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها، إجراءات تقييم المخاطرة التي تم أدائها كجزء من الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها لمساعدة المدقق ليصبح على علم بالمقاضاة والمطالبات التي لها علاقة بالمنشأة.
- ١٩أ. إن أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها لأهداف تحديد المقاضاة والمطالبات والتي قد تتسبب في نشوء مخاطرة خطأ جوهري قد توفر كذلك أدلة تدقيق تتعلق بإعتبرات أخرى ذات علاقة، مثل تقييم أو قياس المقاضاة والمطالبات، ويحدد معيار التدقيق الدولي ١٠٤٠ المتطلبات ويقدم الإرشادات المتعلقة بإعتبر المدقق للمقاضاة والمطالبات التي تتطلب تقديرات محاسبية أو إفصاحات ذات علاقة في البيانات المالية.

مراجعة حسابات المصرف القانوني (المرجع: الفقرة ٩ ج)

- ٢٠أ. اعتماداً على الظروف يمكن للمدقق أن يحكم أن من المناسب فحص وثائق المصدر ذات العلاقة، مثل فواتير المصرفات القانونية كجزء من مراجعة المدقق لحسابات التكلفة القانونية.

الإتصال مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة (المرجع: الفقرتان ١٠-١١)

- ٢١أ. يساعد الإتصال المباشر مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما إذا كانت المقاضاة والمطالبات الهامة المحتملة معروفة، وإن تقديرات الإدارة للتبعات المالية، بما في ذلك التكاليف معقولة.
- ٢٢أ. في بعض الأحيان قد يطلب المدقق الإتصال المباشر مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة من خلال كتاب إستفسار عام، ولهذا الهدف يطلب كتاب الإستفسار العام أن يقوم المستشار الخارجي للمنشأة أن يبلغ المدقق بأية مقاضاة أو مطالبات يعلم بها المدقق، مع تقييم نتيجة المقاضاة والمطالبات، وتقدير للتبعات المالية، بما في ذلك التكاليف الخاصة بذلك.
- ٢٣أ. إذا أعتبر أن من غير المحتمل أن المستشار القانوني الخارجي سيستجيب بالشكل المناسب لكتاب الإستفسار العام، على سبيل المثال إذا كانت الهيئة المهنية التي ينتمي لها المستشار القانوني الخارجي تحظر الإستجابة لمثل هذا الكتاب، من الممكن أن يحاول المدقق الإتصال المباشر من خلال كتاب إستفسار محدد، ولهذا الهدف يشمل كتاب الإستفسار المحدد ما يلي:

١٠ معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ "تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة".

- (أ) قائمة بالمقاضاة والمطالبات؛
(ب) حيث يتوفر ذلك تقييم الإدارة لنتيجة كل مقاضاة أو مطالبات محددة، وتقديرها للتبعات المالية، بما في ذلك التكاليف؛ و
(ج) طلب بأن يصادق المستشار القانوني للمنشأة على معقولية تقييمات الإدارة، وتزويد المدقق بمزيد من المعلومات إذا أعتبر المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أن القائمة غير كاملة أو غير صحيحة.

٢٤أ. في أحوال معينة قد يحكم المدقق كذلك أن من الضروري الإجتماع مع المستشار القانوني الخارجي لمناقشة النتيجة المحتملة للمقاضاة أو المطالبات، وقد تكون الحالة كذلك، على سبيل المثال حيث:

- يحدد المدقق أن الأمر هو مخاطرة هامة.
- يكون الأمر معقداً.
- يكون هناك خلافاً بين الإدارة والمستشار القانوني الخارجي للمنشأة.

تحتاج هذه الإجتماعات عادة لإذن الإدارة، وتعد بحضور ممثل للإدارة.

٢٥أ. حسب معيار التدقيق الدولي ١٧٠٠^{١١} يطلب من المدقق أن يؤرخ تقرير المدقق بحيث لا يكون قبل التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة يبني عليها رأي المدقق حول البيانات المالية، ومن الممكن الحصول على أدلة التدقيق حول وضع المقاضاة والمطالبات حتى تاريخ تقرير المدقق من خلال الإستفسار من الإدارة، بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي المسؤول والإتساق مع الفترات السابقة، وملاتمة الإفصاحات فيما يتعلق بالإختلافات.

معلومات القطاعات (المرجع: الفقرة ١٣)

٢٦أ. إعتماًداً على إطار إعداد التقارير المالية المنطبق قد يطلب من المنشأة أو يسمح لها الإفصاح عن معلومات حول القطاعات في البيانات المالية، ومسؤولية المدقق فيما يتعلق بعرض معلومات القطاعات والإفصاح عنها تتعلق بالبيانات المالية مأخوذة ككل، وتبعاً لذلك لا يطلب من المدقق أداء إجراءات تدقيق ضرورية لإبداء رأي حول معلومات القطاعات المقدمة على أساس أنها قائمة لوحدها.

^{١١} معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ "تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية" الفقرة ٤١.

فهم الأساليب التي تستخدمها الإدارة (المرجع ١٣ أ)

٢٧أ. إعتماًداً على الظروف تشمل الأمثلة على الأمور التي قد تكون لها علاقة عند الحصول على فهم للأساليب التي تستخدمها الإدارة عند تحديد معلومات القطاعات، وما إذا كان من المحتمل أن ينتج عن هذه الأساليب إفصاح حسب إطار إعداد التقارير المالية المنطبق ما يلي:

- المبيعات والتحويلات والرسوم بين القطاعات وإستبعاد المبالغ بين القطاعات.
- المقارنات مع الموازنات والنتائج الأخرى المتوقعة، على سبيل المثال الأرباح التشغيلية كنسبة مؤية من المبيعات.
- توزيع الأصول والتكاليف بين القطاعات.
- التناسق مع الفترات السابقة، وكفاءة الإفصاحات ذات الصلة بالماضي.

معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ المصادقات الخارجية

(نفاذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ
إعتباراً من ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	المقدمة
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٣-٢	إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة التدقيق.....
٤	تاريخ النفاذ.....
٥	الهدف.....
٦	التعريفات.....
	المتطلبات
٧	إجراءات المصادقة الخارجية.....
٩-٨	رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة.....
١٤-١٠	نتائج إجراءات المصادقة الخارجية.....
١٥	المصادقات السلبية.....
١٦	تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
٧أ-١أ	إجراءات المصادقة الخارجية.....
١٠أ-٨أ	رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة.....
٢٢أ-١١أ	نتائج إجراءات المصادقة الخارجية.....
٢٣أ	المصادقات السلبية.....
٢٥أ-٢٤أ	تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها.....

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ " المصادقات الخارجية" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠
"الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا استخدام إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة تدقيق وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ ومعيار التدقيق الدولي ٥٠٠. وهو لا يتناول الإستفسارات المتعلقة بالتقاضي والمطالبات التي يتناولها معيار التدقيق الدولي ٥٠١.

إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة التدقيق

٢. يشير معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ إلى أن موثوقية أدلة التدقيق تتأثر بمصدرها وطبيعتها وتعتمد على الظروف المختلفة التي تم الحصول عليها في ظلها. ويشمل ذلك المعيار أيضاً التعميمات التالية المطبقة على أدلة التدقيق.

- يعتبر إثبات التدقيق أكثر موثوقية عند الحصول عليه من مصادر مستقلة خارج المنشأة.
- يكون إثبات التدقيق الذي يحصل عليه المدقق مباشرة أكثر موثوقية من إثبات التدقيق الذي يتم الحصول بصورة غير مباشرة أو بالإستنتاج.
- يعتبر إثبات التدقيق أكثر موثوقية عند وجود بشكل موثق، سواءً كان ورقياً أو إلكترونياً أو أي شكل آخر.

وبناءً عليه، وإعتماداً على ظروف عملية التدقيق، يمكن أن تكون أدلة التدقيق على شكل مصادقات خارجية يحصل المدقق عليها مباشرة من الأطراف المؤكدة أكثر موثوقية من الأدلة التي تولدها المنشأة داخلياً. ويهدف هذا المعيار إلى مساعدة المدقق في تصميم وتنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة.

٣. تعترف معايير التدقيق الدولية الأخرى بأهمية المصادقات الخارجية كأدلة تدقيق. فعلى سبيل المثال:

- يناقش معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ مسؤولية المدقق عن تصميم وتنفيذ الردود الإجمالية لمعالجة المخاطر التي تم تقييمها للبيانات الخاطئة الجوهرية على مستوى البيانات المالية وتصميم وتأدية إجراءات تدقيق إضافية تعتمد طبيعتها وتوقيتها ومداهما على المخاطر التي تم تقييمها للبيانات الخاطئة الجوهرية على مستوى الإثبات^٦ وتعتبر متجاوبة معها. إضافة إلى ذلك، يفترض معيار التدقيق الدولي ٣٠٠، بغض النظر عن

١ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ "إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة".

٢ معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ "أدلة التدقيق".

٣ معيار التدقيق الدولي ٥٠١ "أدلة التدقيق - إعتبارات محددة لبنود مختارة".

٤ معيار التدقيق الدولي ٥٠٠، الفقرة ٥٠.

٥ معيار التدقيق الدولي ٥٠٠، الفقرة ٣١.

٦ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرات ٥-٦.

المخاطر التي تم تقييمها للبيانات الخاطئة الجوهرية، من المدقق تصميم وتنفيذ الإجراءات الجوهرية لكل صنف جوهري من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات. ويتعين على المدقق أيضاً دراسة ما إذا سيتم تنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية كإجراءات تدقيق جوهري^٧.

- يقتضي معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ أن يحصل المدقق على أدلة تدقيق أكثر إقناعاً^٨. وللقيام بذلك يمكن أن يزيد المدقق من كمية الأدلة أو يحصل على أدلة أكثر موثوقية أو صلة أو كلاهما. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يبرز المدقق الحصول على الأدلة مباشرة من أطراف ثالثة أو الحصول على أدلة مؤيدة من عدد من المصادر المستقلة. ويشير معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ أيضاً إلى أن إجراءات المصادقة الخارجية يمكن أن تساعد المدقق في الحصول على أدلة تدقيق ذات مستوى عالي من الموثوقية والتي يحتاجها المدقق للرد على المخاطر الهامة للبيانات الخاطئة الجوهرية، سواءً كانت بسبب الإحتيال أو الخطأ^٩.
- يشير معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ إلى أن المدقق يمكن أن يصمم طلبات مصادقة للحصول على معلومات مؤيدة إضافية كنوع من الرد لمعالجة المخاطر التي تم تقييمها للبيانات الخاطئة الجوهرية بسبب الإحتيال على مستوى الإثبات^{١٠}.
- يشير معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ إلى أن المعلومات المؤيدة التي تم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة، مثل المصادقات الخارجية، يمكن أن تزيد من التأكيد الذي يتم الحصول عليه من الأدلة الموجودة في السجلات المحاسبية أو من الإقرارات التي قدمتها الإدارة^{١١}.

تاريخ النفاذ

٤. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

الهدف

٥. يهدف المدقق، عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، إلى تصميم وتنفيذ إجراءات للحصول على أدلة تدقيق أكثر موثوقية وصلة.

التعريفات

٦. لغايات معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المخصصة لها:

٧ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرات ١٨-١٩.

٨ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٧(ب).

٩ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٥٣٤.

١٠ معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في تدقيق البيانات المالية".

١١ معيار التدقيق الدولي ٥٠٠، الفقرات ٨١-٩١.

- (أ) المصادقة الخارجية (External confirmation) - أدلة تدقيق تم الحصول عليها كرد خطي مباشر من طرف ثالث (الطرق المصادق) على المدقق بصورة ورقية أو إلكترونية أو بأي صورة أخرى.
- (ب) طلب المصادقة الإيجابية (Positive confirmation request) - طلب لكي يرد الطرف المصادق مباشرة على المدقق مشيراً إلى ما إذا كان الطرف المصادق موافقاً أو غير موافق على المعلومات الواردة في الطلب، أو يقوم بتوفير المعلومات المطلوبة.
- (ج) طلب المصادقة السلبية (Negative confirmation) - طلب لكي يرد الطرف المصادق مباشرة على المدقق فقط في حال مخالفة الطرف المصادق للمعلومات الواردة في الطلب.
- (د) عدم الرد (Non-response) - إخفاق الطرف المصادق في الرد، أو الرد الكامل، على طلب المصادقة الإيجابية أو طلب المصادقة العائد دون تسليم.
- (هـ) الإستثناء (Exception) - رد يشير إلى إختلاف بين المعلومات المطلوب مصادقتها أو الواردة في سجلات المنشأة والمعلومات المقدمة من قبل المنشأة المصادقة.

المتطلبات

إجراءات المصادقة الخارجية

٧. عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، يتابع المدقق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية، التي تشمل ما يلي:

- (أ) تحديد المعلومات التي سيتم تأكيدها أو طلبها؛ (المرجع: الفقرة ١١)
- (ب) إختيار الطرف المصادق الملائم؛ (المرجع: الفقرة ٢١)
- (ج) تصميم طلبات المصادقة، بما فيها تحديد أنه تم معالجة الطلبات بالشكل الملائم وتحتوي على معلومات الإرجاع للردود التي سيتم إرسالها إلى المدقق؛ و (المرجع: الفقرات ٣١-٦١)
- (د) إرسال الطلبات، بما فيها متابعة الطلبات حيثما أمكن، إلى الطرف المصادق. (المرجع: الفقرة ٧١).

رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة

٨. في حال رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة، فعلى المدقق أن:
- (أ) يستفسر عن أسباب رفض الإدارة والبحث أن أدلة تدقيق تثبت صحة ومنطقية أسبابها؛ (المرجع: الفقرة ٨١)
- (ب) يقيم دلالات رفض الإدارة على تقييم المدقق لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية ذات

العلاقة، بما فيها مخاطر الإحتيال، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى؛ و(المرجع: الفقرة ٩)

(ج) القيام بإجراءات تدقيق بديلة مصممة للحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة. (المرجع: الفقرة ١٠أ).

٩. إذا إستنتج المدقق أن رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة غير معقول، أو كان المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة عن طريق إجراءات تدقيق بديلة، فعلى المدقق الإتصال مع المكلفين بالرقابة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٦٠^{١٢}. ويجب على المدقق أن يحدد أيضاً دلالات التدقيق ورأي المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٧٠٥^{١٣}.

نتائج إجراءات المصادقة الخارجية

موثوقية الردود على طلبات المصادقة

١٠. إذا حدد المدقق عوامل تؤدي إلى نشوء شكوك حول موثوقية الردود على طلب مصادقة ما، فعلة المدقق الحصول على أدلة تدقيق إضافية للتأكد من هذه الشكوك. (المرجع: الفقرات ١١-١٦١)

١١. إذا قرر المدقق أن الرد على طلب المصادقة غير موثوق، فعلى المدقق تقييم دلالات تقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية ذات العلاقة، بما فيها مخاطر الإحتيال، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى ذات العلاقة. (المرجع: الفقرة ١٧٠أ)

عدم الرد

١٢. في حال عدم الرد، يقوم المدقق بعمل إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة. (المرجع: الفقرات ١٨١-١٩١)

عندما يكون الرد على طلب مصادقة ايجابي ضروريا للحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية

١٣. إذا قرر المدقق أن الرد على طلب مصادقة ايجابي ضروري للحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية، فإن إجراءات التدقيق البديلة لن تزود المدقق بأدلة التدقيق المطلوبة. وفي حال عدم حصول المدقق على هذه المصادقة، فعلى المدقق أن يحدد دلالات التدقيق ورأي المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥. (المرجع: الفقرة ٢٠٠أ)

الإستثناءات

١٤. يجب على المدقق التحقق من الإستثناءات لتحديد ما إذا كانت تعتبر مؤشراً على البيانات الخاطئة. (المرجع: الفقرات ٢١١-٢٢٠أ)

١٢ معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ "الإتصال مع المكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٦.

١٣ معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل".

المصادقات السلبية

١٥. تقدم المصادقات السلبية أدلة تدقيق أقل إقناعاً من المصادقات الإيجابية. وعليه، لا يستخدم المدقق طلبات المصادقات السلبية كإجراء تدقيق وحيد وجوهري لتناول مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى الإثبات ما لم تكن كافة الأمور التالية موجودة: (المرجع: الفقرة ٢٣أ)

- (أ) قيام المدقق بتقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية على أنها متدنية وحصوله على أدلة تدقيق مناسبة وكافية فيما يتعلق بالفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة على الإثبات ذات العلاقة؛
- (ب) أن تتألف مجموعة البنود الخاضعة لإجراءات المصادقة السلبية من عدد كبير من الشروط والمعاملات وأرصدة الحسابات الصغيرة والمتجانسة؛
- (ج) أن يكون من المتوقع وجود معدل إستثناء متدني؛ و
- (د) عدم علم المدقق بالظروف أو الشروط التي قد تؤدي إلى رفض مستقبلي لطلبات المصادقة السلبية لهذه الطلبات.

تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها

١٦. يقوم المدقق بتقييم ما إذا كانت نتائج إجراءات المصادقة الخارجية تقدم أدلة تدقيق موثوقة وذات صلة، أو ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة تدقيق إضافية. (المرجع: الفقرات ٢٤أ - ٢٥أ)

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

إجراءات المصادقة الخارجية

تحديد المعلومات التي سيتم تأكيدها أو طلبها (المرجع: الفقرة ٧(أ))

١١. يتم عمل إجراءات المصادقة الخارجية عادة لمصادقة أو طلب معلومات تتعلق بأرصدة الحسابات ومكوناتها. ويمكن أن يتم إستخدامها أيضاً لمصادقة بنود إتفاقيات أو عقود أو معاملات بين منشأة وأطراف أخرى أو لمصادقة غياب ظروف معينة مثل "الإتفاقيات الجانبية".

إختيار الطرف المصادق الملائم (المرجع: الفقرة ٧(ب))

٢١. توفر الردود على طلبات المصادقة أدلة تدقيق أكثر ملاءمة وموثوقية عند إرسال طلبات المصادقة إلى طرف مصادق يعتقد المدقق أنه مطلع على معلومات ليتم تأكيدها. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يكون مسؤول في مؤسسة مالية مطلع على معلومات عم معاملات أو ترتيبات تحتاج إلى مصادقة الشخص الأكثر ملائمة في المؤسسة المالية ليطلب منه تقديم مصادقة.

تصميم طلبات المصادقة (المرجع: الفقرة ٧(ج))

٣أ. يمكن أن يؤثر تصميم طلب المصادقة مباشرة على معدل ردود على المصادقة وعلى موثوقية وطبيعة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من الردود.

٤أ. تشمل العوامل التي تؤخذ بعين الاعتبار عند تصميم طلبات المصادقة:

- الإثباتات التي يتم تناولها.
- مخاطر بيانات خاطئة جوهرية معينة تم تحديدها، بما فيها مخاطر الإحتيال.
- مخطط وعرض عمليات التدقيق والعمليات المشابهة.
- طريقة التواصل (مثلاً، على صورة ورق أو بطريقة إلكترونية أو وسيلة أخرى).
- تفويض أو تشجيع الإدارة لأطراف المصادقة على الرد على المدقق. ويمكن أن يكون أطراف المصادقة راغبين فقط في الرد على طلب المصادقة التي يضم تفويض الإدارة
- قدرة طلب المصادقة المعني على المصادقة على توفير المعلومات المطلوبة (مثلاً، مبلغ فاتورة منفصلة مقابل الرصيد الإجمالي).

٥أ. تطلب طلبات المصادقة الإيجابية من طرف المصادقة الرد على المدقق في جميع الحالات، إما من خلال الإشارة إلى موافقة الطرف المصدق على المعلومات المقدمة أو بالطلب من الطرف المصدق تقديم المعلومات. من المتوقع أن يقدم الرد على طلب المصادقة الإيجابي بالعادة أدلة تدقيق موثوقة. غير أن هناك مخاطرة أن يقوم طرف المصادقة بالرد على طلب المصادقة دون التحقق من صحة المعلومات. ويمكن أن يقلل المدقق من هذه المخاطرة باستخدام طلبت المصادقة الإيجابية التي لا تحدد المبلغ (أو معلومات أخرى) في طلب المصادقة ويطلب من طرف المصادقة تعبئة المبلغ أو توفير المعلومات الأخرى. من الناحية الأخرى، يمكن أن يؤدي استخدام هذا النوع من طلبات المصادقة "الفارغة" إلى معدلات ردود أقل بسبب الجهود الإضافية المطلوبة من أطراف المصادقة.

٦أ. يشمل تحديد أن الطلبات قد تم معالجتها بالشكل الملائم إختبار صحة بعض أو كافة العناوين على طلبات المصادقة قبل إرسالها.

متابعة طلبات المصادقة (المرجع: الفقرة ٧(د))

٧أ. يمكن أن يرسل المدقق طلب مصادقة إضافي عند عدم إستلام رد على طلب سابق خلال فترة معقولة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يرسل المدقق، بعد إعادة التحقق من دقة العنوان الأصلي، طلباً إضافية أو طلب متابعة.

رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة

رفض الإدارة المعقول

٨٠. يعتبر رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة قيدياً على أدلة التدقيق التي يرغب المدقق بالحصول عليها. ويتعين على المدقق بناءً على ذلك الإستفسار عن أسباب هذا القيد. ومن الأسباب الشائعة لهذا القيد وجود نزاع قانوني أو مفاوضات مستمرة مع طرف المصادقة المعني والذي قد يتأثر حله بطلب المصادقة ذو التوقيت غير المناسب. ويتعين على المدقق البحث عن أدلة تدقيق تثبت صحة ومنطقية الأسباب بسبب مخاطرة أن يكون السبب وراء محاولة الإدارة هو منع المدقق من الوصول إلى أدلة التدقيق يمكن أن تكشف وجود إحتيال أو خطأ.

دلالات تقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية (المرجع: الفقرة ٨(ب))

٩١. يمكن أن يستج المدقق من التقييم الوارد في الفقرة ٨(ب) انه من الملائم مراجعة تقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية على مستوى الإثبات وتعديل إجراءات التدقيق المخطط لها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥^{١٤}. فعلى سبيل المثال، إذا كان طلب الإدارة بعدم المصادقة غير منطقي، فقد يشير هذا إلى عامل مخاطر الإحتيال التي يقتضي التقييم وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٤٠^{١٥}.

إجراءات التدقيق البديلة (المرجع: الفقرة ٨(ج))

١٠٠. يمكن أن تكون إجراءات التدقيق البديلة التي يتم القيام بها مشابهة لتلك الإجراءات الملائمة لعدم الرد كما هي واردة في الفقرات ١٨٨-١٩١ من هذا المعيار. وتأخذ هذه الإجراءات بعين الإعتبار نتائج تقييم المدقق الوارد في الفقرة ٨(ب) من هذا المعيار.

نتائج إجراءات المصادقة الخارجية

موثوقية الردود على طلبات المصادقة (المرجع: الفقرة ١٠)

١١١. يشير معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ إلى أنه حتى عند الحصول على أدلة تدقيق من مصادر خارجية بالنسبة للمنشأة، فمن الممكن وجود ظروف تؤثر على موثوقيتها^{١٦}. تحميل جميع الردود في طياتها مخاطر الاعتراض أو الإحتيال أو التغيير. وتوجد هذه المخاطر بغض النظر عما إذا تم الحصول على الرد بصورة ورقية أو بوسيلة إلكترونية أو غيرها من الوسائل. وتشمل العوامل التي تشير إلى الشكوك حول موثوقية الردود ما يلي:

- إستلام الرد من قبل المدقق بصورة غير مباشرة؛ أو
- عدم إستلامه من طرف المصادقة المطلوب في الأساسي.

١٤ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرة ٣١.

١٥ معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ٢٤.

١٦ معيار التدقيق الدولي ٥٠٠، الفقرة ٣١١.

١٢٤. تشمل الردود المستلمة بطريقة إلكترونية، عن طريق الفاكس أو البريد الإلكتروني مثلاً، مخاطر بالنسبة للموثوقية لأنه من الصعب إثبات منشأ ومرجعية المجاب ومن الصعب كشف التغييرات. ويمكن تخفف عملية يستخدمها المدقق والمجاوب تعمل على إيجاد بيئة آمنة للردود المستلمة إلكترونياً من المخاطر. وإذا كان المدقق مقتنعاً بأن العملية آمنة وتدار حسب الأصول، فإن موثوقية الردود ذات العلاقة تصبح أفضل. ويمكن أن تشمل عملية المصادقة الإلكترونية عدة وسائل لتحقيق من هوية مرسل المعلومات بصورة إلكترونية، مثلاً، من خلال استخدام التشفير والتوقيع الرقمي الإلكتروني وإجراءات التحقق من صحة الموقع الإلكتروني.

١٣٤. إذا استخدم طرف المصادقة طرفاً ثالثاً لتتسيق وتقديم الردود على طلب المصادقة، فيمكن أن يقوم المدقق بإجراءات لمعالجة مخاطر:

(أ) أن لا يكون الرد من المصدر الصحيح؛

(ب) أن لا يكون المجاب مخولاً بالرد؛ و

(ج) احتمال تعرض نزاهة وموثوقية الإرسال إلى الخطر.

١٤٤. يتعين على المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٠٠ تحديد إمكانية تعديل أو إضافة إجراءات للتخلص من الشكوك حول موثوقية المعلومات التي ستستخدم كأدلة تدقيق^{١٧}. ويمكن أن يختار المدقق التحقق من مصدر ومحتويات الرد على طلب المصادقة من خلال الإتصال بطرف المصادقة. فعلى سبيل المثال، عندما يقوم طرف المصادقة بالرد عن طريق البريد الإلكتروني، فيمكن للمدقق الإتصال به هاتفياً لتقرير ما إذا كان طرف المصادقة هو من قام بالإرسال أم لا. وعند إرجاع الردود إلى المدقق بطريقة غير مباشرة (مثلاً، لأن طرف المصادقة أرسل الرد بالخطأ إلى المنشأة بدلاً من المدقق) يمكن أن يطلب المدقق من طرف المصادقة الرد خطياً وبصورة مباشرة للمدقق.

١٥٤. لا يلي الرد الشفهي، بحد ذاته، تعريف المصادقة الخارجية لأنه ليس رداً خطياً مباشراً على المدقق. لكن يمكن للمدقق، عند الحصول على رد شفهي إلى طلب المصادقة، أن يطلب من طرف المصادقة، اعتماداً على الظروف، الرد بصورة خطية ومباشرة على المدقق. وفي حال عدم إستلام هذا الرد، وفقاً للفقرة ١٢، فعلى المدقق البحث عن أدلة تدقيق أخرى تدعم المعومات الواردة في الرد الشفهي.

١٦٤. يمكن أن يحتوي الرد على طلب المصادقة تعليمات تحدد إستخدامه. ولا تلغي هذه التعليمات بالضرورة موثوقية الرد كدليل تدقيق.

١٧ معيار التدقيق الدولي ٥٠٠، الفقرة ١١.

الردود غير الموثوقة (المرجع: الفقرة ١١)

١٧أ. عندما يستنج المدقق أن الرد غير موثوق، يمكن أن يحتاج المدقق إلى مراجعة تقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية على مستوى الإثبات وتعديل الإجراءات المخطط لها وفقاً لذلك، حسب معيار التدقيق الدولي ٣١٥^{١٨}. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يشير الرد غير الموثوق إلى عامل مخاطر الإحتيال الذي يقتضي التقييم وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٤٠^{١٩}.

عدم الرد (المرجع/ الفقرة ١٢)

١٨أ. تشمل الأمثلة على إجراءات التدقيق البديلة التي يمكن أن يقوم بها المدقق ما يلي:

- أرصدة الذمم المدينة، فحص مقبوضات نقدية لاحقة محددة ووثائق الشحن والمبيعات القريبة من نهاية الفترة.
- أرصدة الذمم الدائنة، فحص عمليات الصرف النقدية اللاحقة أو المراسلات من الأطراف الثالثة والسجلات الأخرى مثل ملاحظات السلع المستلمة.

١٩أ. تتأثر طبيعة ومدى إجراءات التدقيق البديلة بالحساب والإثبات المعنيين. ويمكن أن يشير عدم الرد على طلب مصادقة إلى مخاطر بيانات خاطئة جوهرية تم تحديدها سابقاً. وفي هذه الحالات، قد يحتاج المدقق إلى مراجعة مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي تم تقييمها على مستوى الإثبات وتعديل إجراءات التدقيق المخطط لها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥^{٢٠}. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يشير وجود عدد أقل أو عدد أكبر من المتوقع من الردود إلى طلبات المصادقة إلى عامل مخاطر إحتيال تم تحديدها سابقاً والذي يحتاج إلى التقييم وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٤٠^{٢١}.

عندما يكون الرد على طلب مصادقة إيجابياً ضرورياً للحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية (المرجع: الفقرة ١٣)

٢٠أ. في ظروف معينة، يمكن أن يحدد المدقق مخاطر بيانات خاطئة جوهرية تم تقييمها على مستوى الإثبات يكون الرد على طلب المصادقة الإيجابي الخاص بها ضرورياً للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة. ويمكن أن تشمل هذه الظروف:

- أن تكون المعلومات المتوفرة لإثباتات إدارة الشركة متوفرة فقط خارجة المنشأة.
- أن تمنع عوامل مخاطر الإحتيال المحددة مقل مخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة أو مخاطر التواطؤ التي يمكن أن تشمل الموظفين و/أو الإدارة، المدقق من الإعتماد على الأدلة المأخوذة من المنشأة.

١٨ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ٣١.

١٩ معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ٢٤.

٢٠ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ٣١.

٢١ معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ٢٤.

الإستثناءات (المرجع: الفقرة ١٤)

٢١١. يمكن أن تشير الإستثناءات المشار إليها في الردود على طلبات المصادقة إلى بيانات خاطئة أو بيانات خاطئ محتملة في البيانات المالية. وعند تحديد بيان خاطئ، يتعين على المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٤٠ تقييم ما إذا كان البيان الخاطئ مؤشراً على وجود إحتيال^{٢٢}. ويمكن أن توفر الإستثناءات إرشادات حول نوعية الردود من أطراف المصادقة المماثلين أو من حسابات مماثلة. ويمكن أن تشير الإستثناءات أيضاً إلى عجز أو عيوب في الرقابة الداخلية للمنشأة على إعداد التقارير المالية.

٢٢١. لا تمثل بعض الإستثمارات بيانات خاطئة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يستجج المدقق أن الفروقات في الردود على طلبات المصادقة تعود إلى أخطاء في التوقيت أو القياس أو أخطاء كتابية في إجراءات المصادقة الخارجية.

المصادقات السلبية (المرجع: الفقرة ١٥)

٢٣١. لا يشير الإخفاق في الحصول على رد على طلب مصادقة سلبية صراحة إلى إستلام طرف المصادقة المعني لطلب المصادقة أو التحقق من دقة المعلومات الواردة في الطلب. وعليه، فإن إخفاق طرف المصادقة في الرد على طلب المصادقة السلبية يقدم أدلة تدقيق أقل إقناعاً بكثير من الرد على طلب المصادقة الإيجابي. ومن المرجح أن يرد أطراف المصادقة مع الإشارة إلى عدم موافقتهم مع طلب المصادقة عندما لا تكون المعلومات الواردة في طلب في صالحهم وغير المرجح أن يقوم بالرد خلافاً لذلك. فعلى سبيل المثال، من المرجح أن يقوم أصحاب حسابات الودائع البنكية بالرد إذا اعتقدوا أن أرصدة حساباتهم مدونة بأرقام أقل في طلب المصادقة، لكن من غير المرجح أن يقوموا بالرد في إذا اعتقدوا أن الرصيد الوارد في الطلب مدون بأرقام أكبر. لذلك، يمكن أن يكون إرسال طلب مصادقة سلبية إلى أصحاب حسابات الودائع البنكية إجراء مفيداً في معرفة ما إذا كانت الأرصدة المدونة بأرقام أقل، لكن من غير المرجح أن تكون فاعلة إذا كان المدقق يبحث عن أدلة تتعلق بتدوين أرقام أعلى.

تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها (المرجع: الفقرة ١٦)

٢٤١. عند تقييم نتائج طلبات المصادقة الخارجية المختلفة، يمكن أن يصنف المدقق هذه النتائج كما يلي:

- (أ) رد من قبل طرق المصادقة المعني يشير إلى موافقة على المعلومات الواردة في طلب المصادقة أو تقديم المعلومات المطلوبة دون إستثناء؛
- (ب) رد يعتبر غير موثوق؛
- (ج) عدم الرد؛ أو
- (د) رد يشير إلى إستثناء.

٢٢ معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ٣٥.

٢٥١. يمكن أن يساعد تقييم المدقق، عند أخذه بعين الإعتبار مع إجراءات التدقيق الأخرى التي يمكن
يكون قد قام بها، المدقق في إستنتاج ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية أو ما
إذا كان من الضروري الحصول على أدلة تدقيق إضافية وفقاً لما يقتضيه معيار التدقيق الدولي
٢٣٣٣٠.

معيار التدقيق الدولي ٥١٠

عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الإفتتاحية

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٢	تاريخ النفاذ.....
٣	الهدف.....
٤	التعريفات.....
	المتطلبات
٩-٥	إجراءات التدقيق.....
١٣-١٠	إستنتاجات التدقيق وإعداد التقارير.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
٧أ-١١	إجراءات التدقيق.....
٩أ-٨أ	إستنتاجات التدقيق وإعداد التقارير.....
	الملحق: توضيحات تقارير المدققين التي تتضمن آراء معدلة

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٥١٠ "عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الإفتتاحية" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية في عملية التدقيق الأولية. وبالإضافة إلى قيم البيانات المالية، تتضمن الأرصدة الإفتتاحية الأمور التي تتطلب القيام بالإفصاح في بداية الفترة كالطوارئ والإلتزامات. وعندما تتضمن البيانات المالية معلومات مالية مقارنة، تنطبق أيضاً المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار التدقيق الدولي ٧١٠^١. ويتضمن معيار التدقيق الدولي ٣٠٠^٢ متطلبات وإرشادات إضافية فيما يتعلق بالأنشطة قبل البدء بعملية التدقيق.

تاريخ النفاذ

٢. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٣. عند إجراء عملية تدقيق أولية، ينطوي هدف المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية على الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية حول ما إذا كانت:

(أ) الأرصدة الإفتتاحية محتوية على أخطاء تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية؛ و

(ب) السياسات المحاسبية المناسبة التي تعكسها الأرصدة الإفتتاحية مطبقة بشكل متنسق في البيانات المالية للفترة الحالية، أو ما إذا تمت محاسبة التغيرات عليها بشكل مناسب وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

التعريفات

٤. يكون للمصطلحات التالية في هذا المعيار المعاني المبينة أدناه:

(أ) عملية التدقيق الأولية (Initial audit engagement) - العملية التي فيها:

(١) لم تدقق البيانات المالية للفترة السابقة؛ أو

(٢) دقت البيانات المالية للفترة السابقة من قبل المدقق السابق.

^١ معيار التدقيق الدولي ٧١٠ "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة".

^٢ معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ "التخطيط لتدقيق البيانات المالية".

(ب) الأرصدة الإفتتاحية (Opening balances) - أرصدة الحسابات التي توجد في بداية الفترة. تعتمد الأرصدة الإفتتاحية على أرصدة الإقفال للفترة السابقة وتعكس آثار المعاملات والأحداث للفترة السابقة والسياسات المحاسبية المطبقة في الفترة السابقة. كما تتضمن الأرصدة الإفتتاحية الأمور التي تتطلب القيام بالإفصاح في بداية الفترة كالطوارئ والإلتزامات.

(ج) المدقق السابق (Predecessor auditor) - المدقق من شركة تدقيق مختلفة والذي قام بتدقيق البيانات المالية للمنشأة في الفترة السابقة والذي تم استبداله بالمدقق الحالي.

المتطلبات

إجراءات التدقيق

الأرصدة الإفتتاحية

٥. ينبغي على المدقق قراءة أحدث البيانات المالية، إن وجدت، وتقرير المدقق السابق حولها، إن وجد، للحصول على معلومات متعلقة بالأرصدة الإفتتاحية بما في ذلك الإفصاحات.

٦. ينبغي على المدقق الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية حول ما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على أخطاء تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية عن طريق: (المرجع: الفقرة ١١-٢١)

(أ) تحديد ما إذا تم إرسال أرصدة الإقفال للفترة السابقة بشكل صحيح إلى الفترة الحالية أو، حيثما كان مناسباً، تم إعادة بيانها بشكل صحيح؛

(ب) تحديد ما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تعكس تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة؛ و

(ج) أداء واحد أو أكثر من الأمور التالية: (المرجع: الفقرة ٣١-٧١)

(١) عندما تكون البيانات المالية للفترة السابقة مدققة، مراجعة تقارير العمل الخاصة

بالمدقق السابق للحصول على أدلة فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية؛

(٢) تقييم ما إذا كانت إجراءات التدقيق التي تم القيام بها في الفترة الحالية تقدم أدلة

متعلقة بالأرصدة الإفتتاحية؛ أو

(٣) القيام بإجراءات تدقيق محددة للحصول على أدلة فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية.

٧. إذا حصل المدقق على أدلة تدقيق تفيد بأن الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على أخطاء قد تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية، ينبغي على المدقق القيام بإجراءات التدقيق الإضافية هذه بإعتبارها ملائمة في الظروف لتحديد الأثر على البيانات المالية للفترة الحالية. وإذا توصل المدقق أن مثل هذه الأخطاء موجودة في البيانات المالية للفترة الحالية، ينبغي على

المدقق إبلاغ المستوى المناسب من الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بهذه الأخطاء وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢.٤٥٠.

إتساق السياسات المحاسبية

٨. ينبغي على المدقق الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية حول ما إذا تم تطبيق السياسات المحاسبية المعكوسة في الأرصدة الإفتتاحية بشكل متنسق في البيانات المالية للفترة الحالية وما إذا تمت محاسبة التغيرات في السياسات المحاسبية بشكل مناسب وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل كافي وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

المعلومات ذات العلاقة الواردة في تقرير المدقق السابق

٩. في حال كانت البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من قبل المدقق السابق وكان هناك تعديلاً على الرأي، ينبغي على المدقق تدقيق أثر الأمر الذي نتج عنه التعديل في تقييم مخاطر الخطأ الجوهرية في البيانات المالية للفترة الحالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٤.٣١٥.

إستنتاجات التدقيق وإعداد التقارير

الأرصدة الإفتتاحية

١٠. إذا لم يكن المدقق قادراً على الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية، ينبغي على المدقق إبداء رأي متحفظ أو حجب الرأي حول البيانات المالية، حيثما كان ملائماً، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥.٧٠٥^٥ (المرجع: الفقرة ٨)

١١. إذا توصل المدقق إلى أن الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على خطأ يؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية وأنه لم يتم حساب أثر الخطأ بشكل مناسب أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كافي، ينبغي على المدقق إبداء رأي متحفظ أو حجب الرأي، حيثما كان ملائماً، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧.٠٥.

إتساق السياسات المحاسبية

١٢. إذا توصل المدقق إلى أن:

(أ) السياسات المحاسبية للفترة الحالية غير مطبقة بشكل متنسق فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ أو

^٣ معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ "تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق"، الفقرات ٨ و ١٢.

^٤ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها".

^٥ معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ "التعديلات على الرأي الواردة في تقرير المدقق المستقل"

(ب) التغيير في السياسات المحاسبية لم يحاسب بشكل مناسب أو يعرض أو يفصح عنه بشكل كافي وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق

ينبغي على المدقق إبداء رأي متحفظ أو حجب الرأي، حيثما كان ملائماً، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥.

تعديل على الرأي الوارد في تقرير المدقق السابق

١٣. إذا تضمن رأي المدقق السابق فيما يتعلق بالبيانات المالية للفترة السابقة تعديلاً على رأي المدقق بحيث يبقى ذو صلة وهاماً بالنسبة للبيانات المالية للفترة الحالية، ينبغي على المدقق تعديل رأي المدقق حول البيانات المالية للفترة الحالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ ومعيار التدقيق الدولي ٧١٠. (المرجع: الفقرة ٩أ)

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

إجراءات التدقيق

الإجراءات الخاصة بمنشآت القطاع الخاص (المرجع: الفقرة ٦)

١١. في القطاع العام، قد يكون هناك قيود قانونية أو تنظيمية على المعلومات التي يمكن أن يحصل عليها المدقق الحالي من المدقق السابق. فعلى سبيل المثال، في حال خصخصة إحدى منشآت القطاع العام المدققة سابقاً من قبل المدقق المعين بشكل نظامي (على سبيل المثال، المدقق العام أو أي شخص آخر مؤهل بشكل مناسب يتم تعيينه نيابة عن المدقق العام)، قد تُقيد إمكانية الحصول على أوراق العمل أو المعلومات الأخرى التي يقدمها المدقق المعين بشكل نظامي للمدقق المعين حديثاً في القطاع الخاص بقوانين أو أنظمة الخصوصية أو السرية. وفي الحالات التي تفرض فيها قيود على مثل هذه الإبلاغات، ينبغي الحصول على أدلة التدقيق عن طريق وسائل أخرى و، في حال تعذر الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية، بالنظر إلى آثار المترتبة على رأي المدقق.

٢١. في حال استعان المدقق المعين بشكل نظامي بشركة تدقيق في القطاع الخاص بتدقيق إحدى منشآت القطاع العام، وقام المدقق المعين بشكل نظامي بتعيين شركة تدقيق غير تلك الشركة التي قامت بتدقيق البيانات المالية لمنشأة القطاع العام في الفترة السابقة، فعادة لا يعتبر هذا تغييراً في المدققين بنظر المدقق المعين بشكل نظامي. ومع ذلك، اعتماداً على طبيعة ترتيبات الاستعانة بمصادر خارجية، قد تعتبر عملية التدقيق عملية تدقيق أولية من منظور مدقق القطاع الخاص في استيفاء مسؤولية المدقق وبالتالي ينطبق هذا المعيار.

الأرصدة الإفتتاحية (المرجع: الفقرة ٦(أ))

٣٠. تعتمد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق اللازمة للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية على الأمور التالي:

- السياسات المحاسبية التي تتبعها المنشأة.
- طبيعة الأرصدة الحسابية وأصناف المعاملات والإفصاحات ومخاطر الخطأ الجوهري في البيانات المالية للفترة الحالية.
- أهمية الأرصدة الإفتتاحية المتعلقة بالبيانات المالية للفترة الحالية.
- ما إذا تم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة، وإذا كانت مدققة، ما إذا تم تعديل رأي المدقق السابق.

٤٠. في حال قام المدقق السابق بتدقيق البيانات المالية للفترة السابقة، قد يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية من خلال مراجعة أوراق العمل الخاصة بالمدقق السابق.

٥٠. توجه المتطلبات المهنية والأخلاقية ذات العلاقة إتصالات المدقق الحالي مع المدقق السابق.

٦٠. فيما يتعلق بالأصول والإلتزامات المتداولة، يمكن الحصول على بعض أدلة التدقيق حول الأرصدة الإفتتاحية كجزء من إجراءات التدقيق للفترة الحالية. فعلى سبيل المثال، تحصيل (دفع) الذمم المدينة (الدائنة) الإفتتاحية خلال الفترة الحالية سيقدم بعض أدلة التدقيق حول وجودها وحول الحقوق والإلتزامات والاكتمال والتقييم في بداية الفترة. ومع ذلك، في حالة المخزون، تقدم إجراءات التدقيق للفترة الحالية المطبقة على رصيد الإقفال للمخزون أدلة تدقيق بسيطة فيما يتعلق بالمخزون في اليد عند بداية الفترة. وبالتالي، قد تكون إجراءات التدقيق الإضافية ضرورية، وقد يقدم واحد أو أكثر من الأمور التالية أدلة تدقيق مناسبة وكافية:

- الجرد الفعلي للمخزون ومطابقته مع كميات المخزون الإفتتاحي.
- القيام بإجراءات التدقيق على تقييم بنود المخزون الإفتتاحي.
- القيام بإجراءات التدقيق على الربح الإجمالي والقطع.

٧٠. بالنسبة للأصول والإلتزامات غير المتداولة، كالممتلكات والمصانع والمعدات والإستثمارات والدين طويل الأجل، يمكن الحصول على بعض أدلة التدقيق من خلال فحص السجلات المحاسبية والمعلومات الأخرى المتضمنة في الأرصدة الإفتتاحية. وفي بعض الحالات، قد يتمكن المدقق من الحصول على بعض أدلة التدقيق فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية من خلال

المصادقة مع أطراف ثالثة، على سبيل المثال في حالة الدين طويل الأجل والإستثمارات. وفي حالات أخرى، قد يحتاج المدقق إلى القيام بإجراءات تدقيق إضافية.

إستنتاجات التدقيق وإعداد التقارير

الأرصدة الإفتتاحية (المرجع: الفقرة ١٠)

٨٠. يضع معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ متطلبات ويقدم إرشادات حول الظروف التي قد تتسبب في إجراء تعديل على رأي المدقق حول البيانات المالية وحول الرأي المناسب في الظروف وحول محتوى تقرير المدقق عند تعديل رأي المدقق. وإن عدم قدرة المدقق على الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية قد تتسبب في أحد التعديلات التالية على الرأي الوارد في تقرير المدقق:

(أ) رأياً متحفظاً أو حجب رأي، حيثما كلن ملائماً في الظروف؛ أو

(ب) ما لم يمنع القانون أو النظام ذلك، رأياً متحفظاً أو حجب رأي، حيثما كان ملائماً، فيما يتعلق بنتائج العمليات والتدفقات النقدية ورأياً معدلاً فيما يتعلق بالمركز المالي.

يتضمن الملحق تقارير مدققين موضحة.

تعديل على الرأي الوارد في تقرير المدقق السابق (المرجع: الفقرة ١٣)

٩١. في بعض الحالات، قد لا يكون التعديل على رأي المدقق السابق ذو صلة أو أهمية للرأي حول البيانات المالية للفترة الحالية. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عند وجود قيود على النطاق في الفترة السابقة ولكن الأمر الذي نتج عنه فرض قيود على النطاق لم يتم حله في الفترة الحالية.

الملحق

(المرجع: الفقرة ٨)

توضيحات تقارير المدققين التي تتضمن آراء معدلة

التوضيح ١:

تتضمن الظروف الواردة في الفقرة ٨(أ)، ما التالي:

- لم يراقب المدقق الإحصاء الفعلي للمخزون عند بداية الفترة الحالية ولم يتمكن من الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية للمخزون.
- تعتبر الآثار المحتملة لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية للمخزون هامة ولكن غير سائدة على الأداء المالي وعلى التدفقات النقدية للمنشأة^١.
- المركز المالي في نهاية السنة معروض بشكل منصف.
- في نطاق اختصاص محدد، يمنع القانون والنظام المدقق من إبداء رأي متحفظ فيما يتعلق بالأداء المالي والتدفقات النقدية وغير معدل فيما يتعلق بالمركز المالي.

تقرير المدقق المستقل

[الجهة المعنية]

تقرير حول البيانات المالية^٢

قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة لشركة ABC والتي تتضمن بيان المركز المالي كما في تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

مسؤولية الإدارة^٣ عن البيانات المالية

تتحمل الإدارة مسؤولية إعداد البيانات المالية تلك وعرضها بشكل منصف وفقاً للمعايير الدولية

^١ في حكم المدقق، إذا أعتبرت الآثار المحتملة هامة وسائدة على الأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، قد يحجب المدقق الرأي حول الأداء المالي والتدفقات النقدية.

^٢ لا يعد العنوان الفرعي "تقرير حول البيانات المالية" ضرورياً عندما لا ينطبق العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى"

^٣ أو أي مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في نطاق الاختصاص المحدد.

لإعداد التقارير المالية^٤ ومسؤولية الرقابة الداخلية التي تقرر الإدارة لزومها لإعداد بيانات مالية خالية من البيان الخاطئ الجوهرى الناتج عن الإحتيال أو الخطأ.

مسؤولية المدقق

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول تلك البيانات المالية إعتماً على عملية التدقيق الخاصة بنا. ونقوم بإجراء عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. حيث تتطلب منا تلك المعايير الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي وتخطيط وإجراء عملية التدقيق للحصول على ضمان معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الخطأ الجوهرى.

تتطوي عملية التدقيق على أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق حول القيم والإفصاحات الواردة في البيانات المالية. حيث تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الخطأ الجوهرى للبيانات المالية الناتج عن الإحتيال أو الخطأ. وعند القيام بتقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها بشكل منصف^٥ لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف ولكن ليس لغاية إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية^٦ الخاصة بالمنشأة. كما تتطوي عملية التدقيق على تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الكلي للبيانات المالية.

نحن نؤمن أن أدلة التدقيق الذي حصلنا عليه كافٍ ومناسب لتوفير أساس لرأي التدقيق المتحفظ الخاص بنا.

الأساس للرأي المتحفظ

تم تعييننا كمدققين للشركة في تاريخ ٣٠ يونيو ٢٠X١ وبالتالي لم نشهد الجرد الفعلي للمخزون في بداية السنة. ولم نتمكن من إرضاء أنفسنا بالطرق البديلة بشأن كميات المخزون المحتفظ بها لغاية ٣١ ديسمبر ٢٠X٠. حيث أن المخزون الإفتتاحي يدخل في تحديد الأداء المالى والتدفقات

^٤ عندما تكمن مسؤولية الإدارة في إعداد البيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة، يمكن قراءة الجملة على النحو التالي:

"الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،..."
^٥ في ظل الملاحظة الهامشية رقم ٩، يمكن قراءة الجملة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف وليس لهدف إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة".

^٦ في الظروف التي يتحمل فيها المدقق مسؤولية إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة فيما يتعلق بعملية تدقيق البيانات المالية، سنتم كتابة هذه الجملة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها بشكل منصف لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف". أما في ظل الملاحظة الهامشية رقم ٩، فيمكن قراءة هذه الجملة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف".

النقدية، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت التعديلات ضرورية فيما يتعلق بربح السنة المبلغ عنها في بيان الدخل الشامل وصافي الدخل من الأنشطة التشغيلية المبلغ عنها في بيان التدفقات النقدية.

الرأي المتحفظ

برأينا، باستثناء الآثار المترتبة على الأمر المذكور في الأساس لفقرة الرأي المتحفظ، تعرض البيانات المالية بشكل منصف، في جميع الجوانب الهامة، (أو تبدي نظرة حقيقية ومنصفة حول) المركز المالي لشركة ABC كما في تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الأمر الآخر

تم تدقيق البيانات المالية لشركة ABC للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X٠ من قبل مدقق آخر والذي قام بإبداء رأي غير معدل حول تلك البيانات بتاريخ ٣١ مارس ٢٠X١.

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[سيختلف شكل ومحتوى هذا الفصل من تقرير المدقق اعتماداً على طبيعة مسؤوليات المدقق

الأخرى لإعداد التقارير]

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

التوضيح ٢:

تتضمن الظروف الواردة في الفقرة ٨(ب)، ما التالي:

- لم يراقب المدقق الإحصاء الفعلي للمخزون عند بداية الفترة الحالية ولم يتمكن من الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية للمخزون.
- تعتبر الآثار المحتملة لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية للمخزون هامة ولكن غير سائدة على الأداء المالي وعلى التدفقات النقدية للمنشأة.^٧
- المركز المالي في نهاية السنة معروض بشكل منصف.
- يعتبر الرأي المتحفظ فيما يتعلق بالأداء المالي والتدفقات النقدية وغير المعدل فيما يتعلق بالمركز المالي مناسباً في الظروف.

تقرير المدقق المستقل

[الجهة المعنية]

تقرير حول البيانات المالية^٨

قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة لشركة ABC والتي تتضمن بيان المركز المالي كما في تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

مسؤولية الإدارة^٩ عن البيانات المالية

تتحمل الإدارة مسؤولية إعداد البيانات المالية تلك وعرضها بشكل منصف وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية^{١٠} ومسؤولية الرقابة الداخلية التي تقرر الإدارة لزمها لإعداد بيانات مالية خالية من البيان الخاطئ الجوهرى الناتج عن الإحتيال أو الخطأ.

^٧ في حكم المدقق، إذا أعتبرت الآثار المحتملة هامة وسائدة على الأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، قد يحجب المدقق الرأي حول الأداء المالي والتدفقات النقدية.

^٨ لا يعد العنوان الفرعي "تقرير حول البيانات المالية" ضرورياً عندما لا ينطبق العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

^٩ أو أي مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في نطاق الإختصاص المحدد.

^{١٠} عندما تكمن مسؤولية الإدارة في إعداد البيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة، يمكن قراءة الجملة على النحو التالي: "الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ..."

مسؤولية المدقق

تتمثل مسؤولية المدقق في إبداء الرأي حول تلك البيانات المالية اعتماداً على عملية التدقيق الخاصة بنا. ونقوم بإجراء عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. حيث تتطلب منا تلك المعايير الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي وتخطيط وإجراء عملية التدقيق للحصول على ضمان معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الخطأ الجوهرية.

تتطوي عملية التدقيق على أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق حول القيم والإفصاحات الواردة في البيانات المالية. حيث تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الخطأ الجوهرية للبيانات المالية الناتج عن الإحتيال أو الخطأ. وعند القيام بتقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بقيام بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها بشكل منصف¹¹ لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف ولكن ليس لغاية إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية¹² الخاصة بالمنشأة. كما تتطوي عملية التدقيق على تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الكلي للبيانات المالية.

نحن نؤمن أن أدلة التدقيق الذي حصلنا عليه كافٍ ومناسب لتوفير أساس لرأي التدقيق المتحفظ الخاص بنا.

أساس الرأي المتحفظ في الأداء المالي والتدفق النقدي

تم تعييننا كمدققين للشركة في تاريخ ٣٠ يونيو ٢٠X١ وبالتالي لم نشهد الجرد الفعلي للمخزون في بداية السنة. ولم نتمكن من إرضاء أنفسنا بالطرق البديلة بشأن كميات المخزون المحتفظ بها لغاية ٣١ ديسمبر ٢٠X٠. حيث أن المخزون الإفتتاحي يدخل في تحديد الأداء المالي والتدفقات النقدية، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت التعديلات ضرورية فيما يتعلق بربح السنة المبلغ عنها في بيان الدخل الشامل وصافي الدخل من الأنشطة التشغيلية المبلغ عنها في بيان التدفقات النقدية.

¹¹ في ظل الملاحظة الهامشية رقم ٩، يمكن قراءة الجملة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف وليس لهدف إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة".

¹² في الظروف التي يتحمل فيها المدقق مسؤولية إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة فيما يتعلق بعملية تدقيق البيانات المالية، سنتم كتابة هذه الجملة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها بشكل منصف لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف". أما في ظل الملاحظة الهامشية رقم ٩، فيمكن قراءة هذه الجملة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف".

الرأي المتحفظ في الأداء المالي والتدفق النقدي

برأينا، باستثناء الآثار المترتبة على الأمر المذكور في الأساس لفقرة الرأي المتحفظ، يعرض كل من بيان الدخل الشامل وبيان التدفقات النقدية بشكل منصف، في جميع الجوانب الهامة، (أو بيديان نظرة حقيقية ومنصفة حول) الأداء المالي والتدفقات النقدية لشركة ABC للسنة المنتهية في تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الرأي حول المركز المالي

برأينا، يعرض بيان المركز المالي بشكل منصف، في جميع الجوانب الهامة، (أو تبدي نظرة حقيقية ومنصفة حول) المركز المالي لشركة ABC كما في تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الأمر الآخر

تم تدقيق البيانات المالية لشركة ABC للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X٠ من قبل مدقق آخر والذي قام بإبداء رأي غير معدل حول تلك البيانات بتاريخ ٣١ مارس ٢٠X١.

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[سيختلف شكل ومحتوى هذا الفصل من تقرير المدقق اعتماداً على طبيعة مسؤوليات المدقق

الأخرى لإعداد التقارير]

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

معيار التدقيق الدولي ٥٢٠

الإجراءات التحليلية

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٢	تاريخ النفاذ.....
٣	الهدف
٤	التعريفات
	المتطلبات
٥	الإجراءات التحليلية الجوهرية.....
٦	الإجراءات التحليلية التي تساعد في تكوين الإستنتاج الكلي.....
٧	نتائج التحقيق للإجراءات التحليلية.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
٣١-١١	تعريف الإجراءات التحليلية.....
١٦أ-٤أ	الإجراءات التحليلية الجوهرية.....
١٩أ-١٧أ	الإجراءات التحليلية التي تساعد في تكوين الإستنتاج الكلي.....
٢١أ-٢٠أ	نتائج التحقيق للإجراءات التحليلية.....

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ "الإجراءات التحليلية" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠
"الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا إنتفاع المدقق من الإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات جوهرية ("الإجراءات التحليلية الجوهرية"). كما يتناول مسؤولية المدقق في قيامه بالإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق التي تساعده في تكوين إستنتاج كلي حول البيانات المالية. ويتناول معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الإنتفاع بالإجراءات التحليلية باعتبارها إجراءات تقييم المخاطر. ويتضمن معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ متطلبات وإرشادات متعلقة بطبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها ونطاقها رداً على المخاطر المقيمة، وقد تتضمن هذه الإجراءات إجراءات تحليلية جوهرية.^٢

تاريخ النفاذ

٢. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٣. تكمن أهداف المدقق في:

(أ) الحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة عند الإنتفاع من الإجراءات التحليلية الجوهرية؛ و

(ب) وضع وأداء الإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق والتي تساعد المدقق في تكوين الإستنتاج الكلي حول ما إذا كانت البيانات المالية متسقة مع فهم المدقق للمنشأة.

التعريفات

٤. لأهداف معايير التدقيق الدولية، يقصد بمصطلح "الإجراءات التحليلية" تقييمات المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المقبولة بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل الإجراءات التحليلية أيضاً تحقيقاً يعد ضرورياً لتحديد التقلبات أو العلاقات غير المتسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو المختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير. (المرجع: الفقرة ١١-٣١)

١ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرة ٦(ب).
٢ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ "إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة"، الفقرات ٦ و ١٨.

المتطلبات

الإجراءات التحليلية الجوهرية

٥. عند وضع وأداء الإجراءات التحليلية الجوهرية، سواءً لوحدها أو مع إختبارات التفاصيل، بإعتبارها إجراءات جوهرية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٣٠^٣، ينبغي على المدقق: (المرجع: الفقرة ٤٤-٥١)

(أ) تحديد ملاءمة الإجراءات التحليلية الجوهرية المحددة لعمليات تأكيد معينة، آخذاً بعين الإعتبار المخاطر المقيمة للخطأ الجوهري وإختبارات التفاصيل، إن وجدت، لعمليات التأكيد هذه؛ (المرجع: الفقرة ٦١-١١١)

(ب) تقييم موثوقية البيانات التي يضع من خلالها المدقق توقعات القيم أو النسب المسجلة، آخذاً بعين الإعتبار المصدر وقابلية المقارنة وطبيعة وملاءمة المعلومات المتوافرة والرقابة على العملية؛ (المرجع: الفقرة ١٢١-١٤١)

(ج) وضع توقعات للقيم أو النسب المسجلة وتقييم ما إذا كانت التوقعات ذات دقة متناهية لتحديد الخطأ الذي قد يتسبب، وحده أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى، بوجود بيان خاطئ جوهري في البيانات المالية؛ و (المرجع: الفقرة ١٥١)

(د) تحديد قيمة أي فرق في القيم المسجلة عن القيم المتوقعة المقبولة دون المزيد من التحقق، كما تتطلبه الفقرة ٧. (المرجع: الفقرة ١٦١)

الإجراءات التحليلية التي تساعد في تكوين الإستنتاج الكلي

٦. ينبغي على المدقق وضع وأداء الإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق التي تساعد المدقق في تكوين إستنتاج كلي حول ما إذا كانت البيانات المالية متسقة مع فهم المدقق للمنشأة. (المرجع: الفقرة ١٧١-١٩١)

نتائج التحقق للإجراءات التحليلية

٧. إذا أظهرت الإجراءات التحليلية التي تم أدائها وفقاً لهذا المعيار وجود تقلبات أو علاقات غير متسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو مختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير، ينبغي على المدقق التحقق عن مثل هذه الفروق عن طريق:

(أ) الإستفسار من الإدارة والحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية ذات علاقة بردود الإدارة؛ و

(ب) أداء إجراءات تدقيق أخرى حسبما تتطلبها الظروف (المرجع: الفقرة ٢٠١-٢١١)

٣ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ١٨.

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

تعريف الإجراءات التحليلية (المرجع: الفقرة ٤)

أ١. تتضمن الإجراءات التحليلية النظر إلى مقارنات المعلومات المالية للمنشأة مع، على سبيل المثال:

- المعلومات المقارنة للفترات السابقة.
- النتائج المرتقبة للمنشأة كالموازنات والتنبؤات وتوقعات المدقق كتقدير الإستهلاك.
- معلومات الصناعة المشابهة كمقارنة نسبة مبيعات المنشأة إلى الذمم المدينة لها مع المعدلات الصناعية أو مع منشآت أخرى ذات حجم مماثل في الصناعة نفسها.

أ٢. تتضمن الإجراءات التحليلية أيضاً النظر إلى العلاقات، على سبيل المثال:

- بين مكونات المعلومات المالية التي يتوقع أن تمتثل لنمط يمكن التنبؤ به اعتماداً على خبرة المنشأة كمعدلات هامش الربح الإجمالي.
- بين المعلومات المالية والمعلومات غير المالية ذات الصلة كتكاليف الرواتب وعدد الموظفين.

أ٣. يمكن استخدام العديد من الطرق لأداء الإجراءات التحليلية. حيث تتراوح هذه الطرق من إجراء مقارنات بسيطة إلى إجراء تحليلات معقدة باستخدام تقنيات إحصائية متطورة. ويمكن أن تطبق الإجراءات التحليلية على البيانات المالية الموحدة والعناصر ومكونات المعلومات.

الإجراءات التحليلية الجوهرية (المرجع: الفقرة ٥)

أ٤. قد تكون الإجراءات الجوهرية الخاصة بالمدقق في مرحلة التأكيد عبارة عن إختبارات التفاصيل أو إجراءات تحليلية جوهرية أو مزيجاً منها. ويعتمد القرار حول أي من إجراءات التدقيق سيتم أداؤها، بما في ذلك ما إذا كان سيتم الإنتفاع من الإجراءات التحليلية الجوهرية، على حكم المدقق على الفعالية والكفاءة المتوقعة لإجراءات التدقيق المتوافرة لتخفيض مخاطرة التدقيق في مرحلة التأكيد إلى مستوى متدني مناسب.

أ٥. قد يستعلم المدقق من الإدارة عن توافر المعلومات اللازمة وموثوقيتها لتطبيق الإجراءات التحليلية الجوهرية وعن نتائج أي إجراءات تحليلية قامت بها المنشأة. وقد يكون فاعلاً استخدام البيانات التحليلية التي أعدتها الإدارة شريطة أن يكون المدقق مقنعاً بأن مثل هذه البيانات معدة على النحو المناسب.

ملاءمة الإجراءات التحليلية المحددة للتأكدات المعنية (المرجع: الفقرة ٥(أ))

٦أ. بشكل عام، تنطبق الإجراءات التحليلية الجوهرية بصورة أكبر على الأحجام الكبيرة للمعاملات التي يصبح من الممكن التنبؤ بها مع مرور الزمن. ويعتمد تطبيق الإجراءات التحليلية المخطط لها على التوقع بأن العلاقات بين البيانات موجودة ومستمرة في غياب الظروف المعروفة على العكس. ومع ذلك، ستعتمد الإجراءات التحليلية المحددة على تقييم المدقق لمدى الفاعلية في كشف خطأ قد يتسبب، وحده أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى، بوجود بيان خاطئ جوهري في البيانات المالية.

٧أ. في بعض الحالات، قد يكون النموذج التنبؤي غير المتطور بنفس فاعلية الإجراء التحليلي. فعلى سبيل المثال، عندما يكون للمنشأة عدداً معيناً من الموظفين بمعدلات دفع ثابتة خلال الفترة، فعندها قد يستخدم المدقق هذه البيانات لتحديد التكاليف الإجمالية للرواتب للفترة بدرجة عالية من الدقة وبالتالي تقديم أدلة تدقيق لأحد البنود الهامة في البيانات المالية وتقليل الحاجة إلى إجراء إختبارات التفاصيل على كشف الرواتب. يمكن استخدام المعدلات التجارية المعترف بها على نطاق واسع (كهوامش الربح لأنواع مختلفة من منشآت البيع بالتجزئة) بشكل فاعل في الإجراءات التحليلية الجوهرية لتقديم أدلة لدعم معقولية القيم المسجلة.

٨أ. الأنواع المختلفة للإجراءات التحليلية تقدم درجات تأكيد مختلفة. على سبيل المثال، قد تقدم الإجراءات التحليلية التي تتضمن تنبؤ الدخل التأجيري من مبنى مقسم إلى شقق، بالنظر إلى الأسعار التأجيرية وعدد الشقق وأسعار الشغور، أدلة مقنعة وقد تقضي على الحاجة إلى مزيد من التحقق من خلال إختبارات التفاصيل شريطة أن يتم التحقق من المكونات بشكل مناسب. وعلى خلاف ذلك، قد يقدم حساب ومقارنة معدلات هامش الربح الإجمالي أدلة أقل إقناعاً ولكن قد توفر أدلة مساندة مفيدة إذا استخدمت بالاقتران مع إجراءات التدقيق الأخرى.

٩أ. يتأثر تحديد ملاءمة الإجراءات التحليلية الجوهرية المحددة بطبيعة التأكيد وتقييم المدقق لمخاطرة الخطأ الجوهري. فعلى سبيل المثال، إذا كانت الضوابط المفروضة على معالجة طلبات المبيعات ضعيفة، قد يعتمد المدقق بصورة أكبر على إختبارات التفاصيل بدلاً من الإجراءات التحليلية الجوهرية للتأكدات المتعلقة بالذمم المدينة.

١٠أ. قد تعتبر الإجراءات التحليلية الجوهرية المحددة مناسبة أيضاً عند إجراء إختبارات التفاصيل في عملية التأكيد نفسها. على سبيل المثال، عند حصول المدقق على أدلة تدقيق فيما يتعلق بتأكيد التقييم لأرصدة الذمم المدينة، قد يطبق المدقق الإجراءات التحليلية على تعمير حسابات العملاء بالإضافة إلى إجراء إختبارات التفاصيل على الإيصالات النقدية اللاحقة لتحديد قابلية تحصيل الذمم المدينة.

الإعتبرات الخاصة بمنشآت القطاع العام

أ١١. قد لا تكون العلاقات بين بنود البيانات المالية الفردية التي أخذت بعين الإعتبر في عملية تدقيق المنشآت التجارية ذات علاقة دائماً في عملية تدقيق المنشآت الحكومية أو منشآت القطاع العام غير التجارية الأخرى، على سبيل المثال، قد توجد في العديد من منشآت القطاع العام علاقة مباشرة بين الإيراد والمصروف. بالإضافة إلى ذلك، لأنه لا يمكن رسملة المصروف المترتب على تملك الأصول، قد لا يكون هناك علاقة بين المصاريف المترتبة مثلاً على المخزون والأصول الثابتة وقيمة تلك الأصول المبلغ عنها في البيانات المالية. وأيضاً، قد لا تتوافر بيانات أو إحصائيات الصناعة في القطاع العام لأهداف المقارنة. ومع ذلك، قد تكون العلاقات الأخرى ذات علاقة، على سبيل المثال، تغيرات التكلفة لكل كيلومتر من إنشاء الطريق أو عدد المركبات المملوكة مقارنة مع المركبات المستبعدة.

موثوقية البيانات (المرجع: الفقرة ٥ (ب))

أ١٢. تتأثر موثوقية البيانات بمصدرها وطبيعتها واعتمادها على الظروف التي فيها الحصول على هذه البيانات. وفقاً لذلك، تعتبر النقاط التالية ذات علاقة عند تحديد ما إذا كانت البيانات موثوقة لأهداف وضع الإجراءات التحليلية الجوهرية:

- (أ) مصدر المعلومات المتوافرة. على سبيل المثال، قد تكون البيانات أكثر موثوقية عند الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج المنشأة؛^٤
- (ب) إمكانية مقارنة المعلومات المتوافرة. على سبيل المثال، قد تحتاج بيانات الصناعة واسعة النطاق لأن يتم استكمالها لمقارنتها مع بيانات المنشأة التي تنتج وتبيع منتجات متخصصة؛
- (ج) طبيعة وملاءمة المعلومات المتوافرة. على سبيل المثال، ما إذا تقررت الميزانيات على أنها نتائج متوقعة بدلاً من أهداف يتعين تحقيقها؛ و
- (د) الضوابط المفروضة على إعداد البيانات، التي تم تصميمها لضمان اكتمال ودقة وصحة المعلومات. على سبيل المثال، الرقابة على إعداد الميزانيات ومراجعتها والحفاظ عليها.

أ١٣. قد يأخذ المدقق بعين الإعتبر اختبار الفاعلية التشغيلية للضوابط، إن وجدت، المفروضة على إعداد المنشأة للمعلومات المستخدمة من قبل المدقق في أداء الإجراءات التحليلية الجوهرية رداً على المخاطر التي تم تقييمها. وعندما تكون هذه الضوابط فاعلة، تكون ثقة المدقق أكبر في موثوقية المعلومات وبالتالي في نتائج الإجراءات التحليلية. وقد يتم اختبار الفاعلية التشغيلية للضوابط المفروضة على المعلومات غير المالية إلى جانب الإختبارات الأخرى

٤ معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ "أدلة التدقيق"، الفقرة ٣١١.

للضوابط. فعلى سبيل المثال، عند فرض ضوابط على معالجة فواتير البيع، قد تدرج المنشأة ضوابط على تسجيل مبيعات الوحدة. وفي هذه الظروف، قد يختبر المدقق الفاعلية التشغيلية للضوابط المفروضة على تسجيل مبيعات الوحدة إلى جانب إختبارات الفاعلية التشغيلية للضوابط المفروضة على معالجة فواتير البيع. وعلى نحو بديل، قد يأخذ المدقق بعين الإعتبار ما إذا كانت المعلومات قد خضعت لإختبار التدقيق. كما يضع معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ متطلبات ويقدم إرشادات حول تحديد إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها على المعلومات التي سيتم استخدامها في الإجراءات التحليلية الجوهرية.^٥

١٤١. تعتبر المسائل التي نوقشت في الفقرات ١٢١(أ) - ١٢٢(د) ذات علاقة بصرف النظر عما إذا كان المدقق سيقوم بأداء الإجراءات التحليلية الجوهرية على البيانات المالية للمنشأة عند نهاية الفترة أو في تاريخ مرحلي وما إذا كان سيخطط لأداء الإجراءات التحليلية الجوهرية للفترة المتبقية. كما يضع معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ متطلبات ويقدم إرشادات حول الإجراءات التحليلية الجوهرية التي تم أدائها في تاريخ مرحلي.^٦

تقييم ما إذا كانت التوقعات دقيقة بما فيه الكفاية (المرجع: الفقرة ٥ (ج))

١٥١. من المسائل المتعلقة بتقييم المدقق حول ما إذا كان ممكناً وضع توقعات دقيقة بما فيه الكفاية لتحديد البيان الخاطئ التي يتسبب، عند دمجها مع البيانات الخاطئة الأخرى، في احتواء البيانات المالية على خطأ جوهري:

- دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة من الإجراءات التحليلية الجوهرية. فعلى سبيل المثال، قد يتوقع المدقق قدر أكبر من الإتساق في مقارنة هوامش الربح الإجمالي من فترة لأخرى عنه في مقارنة المصاريف الاختيارية كمصاريف البحث أو الإعلان.
- الحد الذي قد تكون فيه المعلومات مجزئة. فعلى سبيل المثال، قد تكون الإجراءات التحليلية الجوهرية ذات فاعلية أكبر عند تطبيقها على المعلومات المالية المتعلقة بأجزاء فردية للعملية أو على المعلومات المالية لعناصر المنشأة المتنوعة، عما هي عليه عند تطبيقها على البيانات المالية للمنشأة ككل.
- توافر المعلومات المالية وغير المالية. على سبيل المثال، قد يأخذ المدقق بعين الإعتبار ما إذا كانت المعلومات المالية كالميزانيات أو التقديرات والمعلومات غير المالية كعدد الوحدات المنتجة أو المباعية متوافرة لوضع الإجراءات التحليلية الجوهرية. وفي حال توافر المعلومات، يأخذ المدقق بعين الإعتبار موثوقية المعلومات كما هو وارد في الفقرات ١٢١-١٣١ أعلاه.

٥ معيار التدقيق الدولي ٥٠٠، الفقرة ١٠.

٦ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرات ٢٢-٢٣.

القيمة المقبولة للفرق بين القيم المسجلة والقيم المتوقعة (المرجع: الفقرة ٥ (د))

١٦. يتأثر تحديد المدقق لقيمة الفرق من التوقعات المقبولة، دون المزيد من التحقق، بالأهمية والإتساق^٧ مع مستوى الضمان المرغوب، مع الأخذ بعين الإعتبار إحصائية أن يتسبب البيان الخاطئ، وحده أو عند جمعه مع البيانات الخاطئة الأخرى، في وجود خطأ جوهري في البيانات المالية. ويتطلب معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ من المدقق الحصول على المزيد من أدلة التدقيق المقنعة كلما كان تقييم المدقق للمخاطر مرتفعاً^٨ وفقاً لذلك، بزيادة المخاطر التي تم تقييمها، تنخفض قيمة الفرق المقبولة دون المزيد من التحقق بهدف تحقيق المستوى المرغوب من الأدلة المقنعة^٩.

الإجراءات التحليلية التي تساعد في تكوين الإستنتاج الكلي (المرجع: الفقرة ٦)

١٧. يراد بالإستنتاجات التي تم التوصل إليها من نتائج الإجراءات التحليلية المصممة والمؤدية وفقاً للفقرة ٦ التأكد من صحة الإستنتاجات التي تم التوصل إليها خلال عملية تدقيق العناصر والمكونات الفردية للبيانات المالية. ويعمل هذا على مساعدة المدقق في التوصل إلى إستنتاجات معقولة يعتمد عليها رأي المدقق.

١٨. قد تتعرف نتائج الإجراءات التحليلية هذه على مخاطر البيان الخاطئ الجوهري غير المعترف بها سابقاً. وفي مثل هذه الظروف، يتطلب معيار التدقيق الدولي ٣١٥ من المدقق مراجعة تقييم المدقق لمخاطر البيان الخاطئ الجوهري وتعديل إجراءات التدقيق المخطط لها وفقاً لذلك^{١٠}.

١٩. قد تكون الإجراءات التحليلية التي تم أدائها وفقاً للفقرة ٦ مشابهة لتلك الإجراءات التي قد تستخدم كإجراءات لتقييم المخاطر.

نتائج التحقيق للإجراءات التحليلية (المرجع: الفقرة ٧)

٢٠. يمكن الحصول على أدلة تدقيق ذات علاقة بردود الإدارة من خلال تقييم تلك الردود مع الأخذ بعين الإعتبار فهم المدقق للمنشأة وبيئتها، إلى جانب أدلة التدقيق الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق.

٢١. قد تنشأ الحاجة إلى القيام بإجراءات تدقيق أخرى، على سبيل المثال، عندما تكون الإدارة غير قادرة على تقديم تفسير أو عندما يكون التفسير، إلى جانب أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها والتي تتعلق بردود الإدارة، غير كافياً.

٧ معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق"، الفقرة ١٣٠.

٨ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٧(ب).

٩ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ١٩٩.

١٠ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ٣١.

معيار التدقيق الدولي ٥٣٠

أخذ عينات التدقيق

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
٢-١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٣	تاريخ النفاذ.....
٤	الهدف.....
٥	التعريفات.....
	المتطلبات
٨-٦	تصميم العينة وحجمها وإختيار البنود للإختبار.....
١١-٩	أداء إجراءات التدقيق.....
١٣-١٢	طبيعة وسبب الإنحرافات والأخطاء.....
١٤	عرض الأخطاء.....
١٥	تقييم نتائج عينات التدقيق.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
٣أ-١أ	التعريفات.....
١٣أ-٤أ	تصميم العينة وحجمها وإختيار البنود للإختبار.....
١٦أ-١٤أ	أداء إجراءات التدقيق.....
١٧أ	طبيعة وسبب الإنحرافات والأخطاء.....
٢٠أ-١٨أ	عرض الأخطاء.....
٢٣أ-٢١أ	تقييم نتائج عينات التدقيق.....
	الملحق ١: التصنيف والإختيار المبني على القيم
	الملحق ٢: أمثلة على العوامل المؤثرة على حجم العينة لإختبارات أنظمة الرقابة
	الملحق ٣: أمثلة على العوامل المؤثرة على حجم العينة لإختبارات التفاصيل
	الملحق ٤: طرق إختيار العينات

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ "أخذ عينات التدقيق" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يطبق معيار التدقيق الدولي هذا عندما يقرر المدقق استخدام عينات التدقيق في أداء إجراءات التدقيق. ويتناول استخدام المدقق للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند وضع وإختيار عينات التدقيق وإجراء إختبارات أنظمة الرقابة وإختبارات التفاصيل وتقييم نتائج العينات.
٢. يكمل هذا المعيار معيار التدقيق الدولي^١ ٥٠٠ الذي يتناول مسؤولية المدقق في تصميم وأداء إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية حتى يتمكن من التوصل إلى إستنتاجات معقولة يستند عليها رأي المدقق. ويقدم معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ إرشادات حول الوسائل المتاحة للمدقق لإختيار بنود ليتم إختبارها، حيث تعتبر عينات التدقيق إحدى هذه الوسائل.

تاريخ النفاذ

٣. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٤. يكمن هدف المدقق، عند استخدام عينات التدقيق، في توفير أساس يساعد المدقق في التوصل لإستنتاجات حول المجموعة التي أختيرت منها العينة.

التعريفات

٥. يكون للمصطلحات التالية في هذا المعيار المعاني المبينة أدناه:
 - (أ) أخذ عينات التدقيق (أخذ العينات) (Audit sampling (sampling)) - تطبيق إجراءات التدقيق على ما يقل عن ١٠٠% من البنود ضمن مجموعة من المواد ذات العلاقة بالتدقيق حيث تملك جميع وحدات العينات الفرصة لأن يتم إختيارها بهدف تقديم أساس معقول يعتمد عليه المدقق في توصله إلى إستنتاجات حول المجموعة بأكملها.
 - (ب) المجموعة (Population) - المجموعة الكاملة للبيانات التي أختيرت منها العينة والتي يرغب المدقق في التوصل إلى إستنتاجات حولها.
 - (ج) مخاطر أخذ العينات (Sampling risk) - مخاطرة إختلاف إستنتاج المدقق المعتمد على العينة عن الإستنتاج في حال خضعت المجموعة الكاملة لإجراء التدقيق نفسه. وقد تؤدي مخاطر أخذ العينات إلى نوعين من الإستنتاجات الخاطئة:
 - (١) في حالة إختبار أنظمة الرقابة، تكون أنظمة الرقابة ذات فاعلية أكبر مما هي عليه فعلاً أو في حالة إختيار التفاصيل، عدم وجود خطأ في حين أنه موجود

^١ معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ "أدلة التدقيق".

فعلاً. ويعنى المدقق بشكل رئيسي بهذا النوع من الإستنتاجات الخاطئة لكونها تؤثر على فاعلية التدقيق ولأنها قد تؤدي على الأرجح إلى رأي تدقيق غير مناسب.

(٢) في حالة إختبار أنظمة الرقابة، تكون الأنظمة ذات فاعلية أقل مما هي عليه فعلاً أو في حالة إختبار التفاصيل، وجود خطأ في حين أنه غير موجود فعلاً. ويؤثر هذا النوع من الإستنتاجات الخاطئة على فاعلية التدقيق حيث أنه سيتطلب عمل إضافي لإيضاح أن الإستنتاجات الأولية غير صحيحة.

(د) المخاطر الأخرى غير المتعلقة بأخذ العينات (Non-sampling risk) - مخاطرة أن يجد المدقق إستنتاج خاطئ غير متعلق بمخاطر أخذ العينات. (المرجع: الفقرة ١١)

(هـ) الشذوذ (Anomaly) - خطأ أو إنحراف لا يمثل الأخطاء أو الإنحرافات بوضوح.

(و) وحدة العينة (Sampling unit) - البنود الفردية التي تشكل مجموعة. (المرجع: الفقرة ٢١)

(ز) أخذ العينات الإحصائي (Statistical sampling) - طريقة تطبق على العينات التي تتميز بالخصائص التالية:

(١) الإختيار العشوائي لبنود العينة؛ و

(٢) إستخدام نظرية الإحتمالات لتقييم نتائج العينات بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينات.

تعتبر طريقة أخذ العينات التي تتمتع بالخصائص الواردة في أ و ب طريقة أخذ عينات إحصائية.

(ح) التصنيف (Stratification) - عملية تقسيم المجموعة إلى مجموعات فرعية حيث تضم كل مجموعة وحدات العينات ذات الخصائص المتشابهة. (غالباً القيمة النقدية)

(ط) الخطأ المقبول (Tolerable misstatement) - مبلغ نقدي يحدده المدقق لضمان ألا يتجاوز الخطأ الفعلي في المجموعة المبلغ النقدي الذي وضعه المدقق. (المرجع: الفقرة ٣١)

(ي) معدل الإنحراف المقبول (Tolerable rate of deviation) - معدل إنحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المحددة يضعه المدقق لضمان ألا يتجاوز معدل الإنحراف الفعلي في المجموعة معدل الإنحراف الذي وضعه المدقق.

المتطلبات

تصميم العينة وحجمها وإختيار البنود للاختبار

٦. عند تصميم عينة التدقيق، يأخذ المدقق بعين الإختبار الهدف من إجراء التدقيق وخصائص المجموعة التي ستؤخذ منها العينة. (المرجع: الفقرة ٤١-٩١)
٧. يحدد المدقق حجم عينة كافي لتقليل مخاطر أخذ العينات إلى مستوى منخفض مقبول. (المرجع: الفقرة ١٠١-١١١)
٨. يختار المدقق بنود من العينة بطريقة تمنح كل وحدة من وحدات العينات فرصة الإختيار. (المرجع: الفقرة ١٢١-١٣١)

أداء إجراءات التدقيق

٩. يؤدي المدقق إجراءات التدقيق، المناسبة لهذا الهدف، على كل بند من البنود المختارة.
١٠. إن لم ينطبق إجراء التدقيق على البند المختار، يؤدي المدقق الإجراء على بند بديل. (المرجع: الفقرة ١٤١)
١١. إن لم يتمكن المدقق من تطبيق إجراءات التدقيق المصممة، أو إجراءات بديلة مناسبة، على أحد البنود المختارة، ينبغي أن يعالج المدقق ذلك البند على أنه إنحراف عن الرقابة المحددة في حالة إختبارات أنظمة الرقابة أو خطأ في حالة إختبارات التفاصيل. (المرجع: الفقرة ١٥١-١٦١)

طبيعة وسبب الإحترافات والأخطاء

١٢. ينبغي على المدقق أن يحقق في طبيعة وسبب أي إحترافات أو أخطاء يتم تحديدها وأن يقوم بتقييم أثرها المحتمل على الهدف من إجراء التدقيق وعلى الجوانب الأخرى لعملية التدقيق. (المرجع: الفقرة ١٧١)
١٣. في ظروف نادرة الحدوث، عندما يعتبر المدقق الخطأ أو الإحتراف الذي تم اكتشافه في عينة التدقيق شذوذاً، ينبغي على المدقق التأكد من كون الخطأ أو الإحتراف لا يمثل المجموعة. ويتأكد المدقق من ذلك عن طريق أداء إجراءات تدقيق إضافية للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية بأن الخطأ أو الإحتراف لا يؤثر على باقي المجموعة.

عرض الأخطاء

١٤. فيما يتعلق بإختبارات التفاصيل، ينبغي على المدقق عرض الأخطاء التي تم إيجادها في العينة على المجموعة. (المرجع: الفقرة ١٨١-٢٠١)

تقييم نتائج عينات التدقيق

١٥. ينبغي على المدقق تقييم: (أ) نتائج العينة؛ و (المرجع: الفقرة ٢١١-٢٢١)

(ب) ما إذا كان أخذ عينات التدقيق قد وفر أساساً معقولاً للإستنتاجات حول المجموعة التي تم إختبارها. (المرجع: الفقرة ٢٣٤)

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى التعريفات

المخاطر الأخرى غير المتعلقة بأخذ العينات (المرجع: الفقرة ٥(د))

١١. تتضمن الأمثلة على المخاطر الأخرى غير المتعلقة بأخذ العينات استخدام إجراءات تدقيق غير مناسبة أو تفسير أدلة التدقيق بشكل خاطئ أو الفشل في تحديد خطأ أو إنحراف.

وحدة العينة (المرجع: الفقرة ٥(و))

٢٢. قد تكون وحدات العينات بنود مادية (على سبيل المثال: الشيكات المودعة على كشوفات الإيداع أو القيود الائتمانية على البيانات المصرفية أو فواتير البيع أو أرصدة المدينين) أو وحدات نقدية.

الخطأ المقبول (المرجع: الفقرة ٥(ط))

٣٣. عند تصميم العينة، يحدد المدقق الخطأ المقبول لمعالجة المخاطرة التي يسببها تجمع الأخطاء غير الجوهرية بشكل فردي في جعل البيانات المالية خاطئة جوهرياً وتقديم هامش للأخطاء غير المكتشفة المحتملة. كما أن الخطأ المقبول هو تطبيق الأهمية النسبية للأداء، كما هو محدد في معيار التدقيق الدولي ٣٢٠^٢، على إجراء محدد لأخذ العينات. وقد يكون الخطأ المحتمل بنفس القيمة أو بقيمة أدنى من الأهمية النسبية للأداء.

تصميم العينة وحجمها وإختيار البنود للإختبار

تصميم العينة (المرجع: الفقرة ٦)

٤٤. أخذ عينات التدقيق يساعد المدقق في الحصول على وتقييم أدلة تدقيق حول بعض خصائص البنود المختارة بهدف التوصل أو المساعدة على التوصل إلى إستنتاج متعلق بالمجموعة التي تؤخذ منها العينة. وقد تؤخذ عينات التدقيق بإتباع طريقة أخذ العينات الإحصائي أو غير الإحصائي.

٥٥. عند تصميم عينة تدقيق، يراعي المدقق الهدف المحدد الذي سيتم تحقيقه ومجموعة إجراءات التدقيق التي من شأنها تحقيق ذلك الهدف. كما أن النظر في طبيعة أدلة التدقيق المطلوبة وحالات الإنحراف أو الخطأ المحتملة وغيرها من الخصائص المتعلقة بأدلة التدقيق ستساعد

^٢ معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق"، الفقرة ٩.

المدقق في تحديد الأمور التي تشكل الإنحراف أو الخطأ وتحديد المجموعة التي سيتم استخدامها في أخذ العينات. وتلبية متطلبات الفقرة ١٠ من معيار التدقيق الدولي ٥٠٠، عند أخذ عينات التدقيق، يقوم المدقق بأداء إجراءات التدقيق للحصول على أدلة بأن المجموعة التي أخذت منها عينة التدقيق كاملة.

٦١. تتضمن مراعاة المدقق للهدف من إجراء التدقيق، كما تقتضيه الفقرة ٦، فهماً واضحاً للأمور التي تشكل إنحرافاً أو خطأً وذلك ليتم إدراج جميع تلك الشروط فقط، المتعلقة بهدف إجراء التدقيق، في تقييم الإنحرافات أو عرض الأخطاء. فعلى سبيل المثال، في إختبار التفاصيل المتعلقة بوجود حسابات الذمم المدينة وكما هو الحال بالنسبة للمصادقة، لا تعتبر الدفعات التي يقدمها الزبون قبل تاريخ المصادقة ولكن تم إستلامها بوقت قصير بعد ذلك التاريخ من قبل العميل خطأً. كما أن الخطأ في الترحيل بين حسابات الزبائن لا يؤثر على الرصيد الإجمالي لحسابات الذمم المدينة. وبالتالي، قد لا يكون ملائماً إعتبار ذلك خطأً في تقييم نتائج العينات لإجراء التدقيق المحدد هذا، ومع ذلك قد يكون له أثر هام على جوانب أخرى لعملية التدقيق كتقييم مخاطرة الإحتيال أو كفاية المخصص للحسابات المشكوك في تحصيلها.

٧١. بالنظر إلى خصائص المجموعة، فيما يتعلق بإختبارات الرقابة، يقوم المدقق بتقييم معدل الإنحراف المتوقع اعتماداً على فهم المدقق لأنظمة الرقابة ذات العلاقة أو عند فحص عدد صغير من البنود من المجموعة. حيث يتم القيام بهذا التقييم بهدف تصميم عينة التدقيق وتحديد حجم العينة. فعلى سبيل المثال، في حال كان معدل الإنحراف المتوقع مرتفع بشكل غير مقبول، يقرر عادة المدقق عدم أداء إختبارات الرقابة. وعلى نحو مماثل، فيما يتعلق بإختبارات التفاصيل، يقوم المدقق بتقييم الخطأ المتوقع في المجموعة. في حال كان الخطأ المتوقع مرتفعاً، قد يكون الفحص الدقيق (بنسبة ١٠٠%) أو إستخدام حجم عينة كبير ملائماً عند أداء إختبارات التفاصيل.

٨١. بالنظر إلى خصائص المجموعة التي ستؤخذ منها العينة، قد يرى المدقق ملاءمة التصنيف أو الإختيار المبني على القيم. يعرض الملحق ١ المزيد من النقاش حول التصنيف والإختيار المبني على القيم.

٩١. إن القرار حول الإختيار ما بين منهج أخذ العينات الإحصائي أو غير الإحصائي يعتمد على حكم المدقق، ومع ذلك لا يعتبر حجم العينة معياراً سليماً للتفريق بين منهجي أخذ العينات الإحصائي وغير الإحصائي.

حجم العينة (المرجع: الفقرة ٧)

١٠٠. يؤثر مستوى المخاطرة الناشئة عن أخذ العينات والذي يتقبله المدقق على الحجم المطلوب للعينة. وكلما كان مستوى المخاطرة الذي يتقبله المدقق متدنياً، كلما كان حجم العينة أكبر.

١١١. يمكن تحديد حجم العينة بتطبيق معادلة إحصائية أو من خلال ممارسة الحكم المهني. ويشير الملحقان ١ و ٢ إلى تأثيرات العوامل المختلفة على تحديد حجم العينة. وعند تشابه الظروف،

يتشابه الأثر المترتب على حجم العينة نتيجة لعوامل كتلك الواردة في الملحقين ٢ و ٣ بغض النظر عما إذا تم إختيار المنهج الإحصائي أو غير الإحصائي.

إختيار البنود للإختيار (المرجع: الفقرة ٨)

١٢أ. في حالة أخذ العينات الإحصائي، يتم إختيار بنود العينات بطريقة تملك فيها كل وحدة عينة احتمالية أن يتم إختيارها. أما في حالة أخذ العينات غير الإحصائي، يتم الإعتماد على الحكم في إختيار بنود العينات. ولأن الهدف من أخذ العينات هو توفير أساس معقول للمدقق ليبنى عليه إستنتاجاته حول المجموعة التي تؤخذ منها العينة، يعد ضرورياً قيام المدقق بإختيار عينة تمثيلية، لتجنب التحيز، عن طريق إختيار بنود العينات التي تتمتع بخصائص مماثلة لخصائص المجموعة.

١٣أ. إن الطرق الرئيسية في إختيار العينات هي الإختيار العشوائي والمنتظم وغير المنتظم. وتم مناقشة كل من هذه الطرق في الملحق رقم ٤.

أداء إجراءات التدقيق (المرجع: الفقرة ١٠-١١)

١٤أ. من الأمثلة على الحالات التي يكون فيها ضرورياً أداء الإجراء على بند الاستبدال هو عندما يتم إختيار شيك ملغي أثناء إختيار أدلة تفويض الدفع. وفي حال اقتناع المدقق بأنه قد تم إلغاء الشيك بشكل مناسب بحيث لا يشكل ذلك إنحرافاً، يتم فحص بند الاستبدال الذي تم إختياره بشكل مناسب.

١٥أ. من الأمثلة على الحالات التي يكون فيها المدقق غير قادراً على تطبيق إجراءات التدقيق المصممة على البند الذي تم إختياره هو عند ضياع الوثائق المتعلقة بذلك البند.

١٦أ. من الأمثلة على الإجراءات البديلة المناسبة هو فحص الإيصالات النقدية اللاحقة إلى جانب الأدلة المتعلقة بمصدرها والبنود التي يعترضون تسويتها عند عدم استلام رد على طلب المصادقة الإيجابي.

طبيعة وسبب الإنحرافات والأخطاء (المرجع: الفقرة ١٢)

١٧أ. عند تحليل الإنحرافات والأخطاء المحددة، قد يلاحظ المدقق أن العديد منها تملك خاصية مشابهة، على سبيل المثال، تنوع المعاملة والموقع وخط المنتج والفترة الزمنية. وفي مثل هذه الظروف، قد يقرر المدقق تحديد جميع البنود في المجموعة التي تمتلك خاصية مشابهة وأداء إجراءات التدقيق على تلك البنود. بالإضافة إلى ذلك، قد تكون هذه الإنحرافات أو الأخطاء مقصودة وقد تشير إلى احتمالية الإحتيال.

عرض الأخطاء (المرجع: الفقرة ١٤)

١٨أ. يتطلب من المدقق عرض أخطاء المجموعة للحصول على نظرة شاملة لنطاق الأخطاء، ولكن قد لا يكون هذا العرض كافياً لتحديد القيمة التي سيتم تسجيلها.

١٩٩. عندما يصنف الخطأ على أنه شذوذ، يمكن أن يتم إستثنائه عند عرض أخطاء المجموعة. ومع ذلك، ينبغي النظر إلى الأثر المترتب على أي خطأ، إن لم يصحح، إضافة إلى عرض الأخطاء غير الشاذة.

٢٠٠. فيما يتعلق بإختبارات الرقابة، لا يلزم العرض الصريح للإنحرافات حيث أن معدل إنحراف العينة هو نفسه معدل الإنحراف المعروض للمجموعة ككل. ويقدم معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ إرشادات حول توقيت الكشف عن الإنحرافات عن أنظمة الرقابة التي سيعتمد عليها المدقق.

تقييم نتائج عينات التدقيق (المرجع: الفقرة ١٥)

٢١١. فيما يتعلق بإختبارات أنظمة الرقابة، قد يؤدي إنحراف العينات المرتفع بشكل غير متوقع إلى زيادة في المخاطر المقيّمة للخطأ الجوهرى إلا في حال الحصول على المزيد من أدلة التدقيق التي تثبت التقييم الأولي. أما فيما يتعلق بإختبارات التفاصيل، قد تتسبب قيمة الخطأ المرتفعة بشكل غير متوقع إلى جعل المدقق يعتقد بأن صنف المعاملات أو رصيد الحساب خاطئ بشكل جوهري، في حال عدم وجود أدلة تدقيق أخرى تثبت عدم وجود خطأ جوهرياً.

٢٢١. في حالة إختبارات التفاصيل، يعتبر الخطأ المعروض والخطأ الشاذ، إن وجد، تقدير المدقق الأفضل للخطأ في المجموعة. وعند تجاوز الخطأ المعروض والخطأ الشاذ، إن وجد، الخطأ المقبول، لا تقدم العينة أساساً معقولاً للإستنتاجات حول المجموعة التي تم إختبارها. وكلما كان الخطأ المعروض والخطأ الشاذ قريبين من الخطأ المقبول كلما زادت الاحتمالية بأن يتجاوز الخطأ الفعلي في المجموعة الخطأ المقبول. وفي حال فاق الخطأ المعروض توقعات المدقق للخطأ المستخدم في تحديد حجم العينة، يتوصل المدقق إلى وجود مخاطرة عينات غير مقبولة بأن الخطأ الفعلي في المجموعة يتجاوز الخطأ المقبول. كما أن النظر إلى نتائج إجراءات التدقيق الأخرى يساعد المدقق على تقييم المخاطرة بأن الخطأ الفعلي في المجموعة يتجاوز الخطأ المقبول وأنه يمكن تقليص المخاطرة في حال الحصول على المزيد من أدلة التدقيق.

٢٣١. إذا توصل المدقق إلى أن أخذ عينات التدقيق لا يقدم أساساً معقولاً للإستنتاجات حول المجموعة التي تم إختبارها، فإن المدقق قد:

- يطلب من الإدارة التحقق من الأخطاء التي تم تحديدها واحتمالية وجود المزيد من الأخطاء والقيام بأي تعديلات ضرورية، أو
- تكيف طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية تلك لتحقيق التأكيد المطلوب بالشكل الأمثل. فعلى سبيل المثال، في إختبارات الرقابة، قد يقوم المدقق بتوسيع حجم العينة أو إختبار نظام رقابة بديل أو تعديل الإجراءات الجوهرية ذات العلاقة.

^٣ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ "إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة"، الفقرة ١٧.

الملحق ١

(المرجع: الفقرة ٨)

التصنيف والإختيار المبني على القيم

بالنظر إلى خصائص المجموعة التي أخذت منها العينة، يحدد المدقق ملاءمة التصنيف أو الإختيار المبني على القيم. ويقدم هذا الملحق إرشادات إلى المدقق حول إستخدام تقنيات التصنيف وأخذ العينات المبني على القيم.

التصنيف

١. يمكن تحسين فعالية التدقيق إذا قام المدقق بتصنيف المجموعة عن طريق تقسيمها إلى مجموعات فرعية منفردة تملك خصائص محددة. ويتلخص هدف التصنيف في تقليص تعددية البنود ضمن كل فئة وبالتالي تقليص حجم العينة بدون زيادة مخاطرة العينات.

٢. عند أداء إختبارات التفاصيل، يتم عادة تصنيف المجموعة بالقيمة النقدية. ويجيز هذا توجيه المزيد من جهود التدقيق نحو البنود ذات القيمة الأكبر، حيث أن هذه البنود قد تتضمن أخطاءً أكثر احتمالاً من حيث الزيادة في البيان. وعلى نحو مثير، يمكن تصنيف المجموعة وفقاً لخاصية محددة تشير إلى مخاطرة أعلى للخطأ، على سبيل المثال، عند إختبار مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها في تقييم حسابات الذمم المدينة، يمكن تصنيف الأرصدة حسب القدم.

٣. يمكن عرض نتائج إجراءات التدقيق المطبقة على عينة البنود ضمن الفئة على البنود المكونة للفئة فقط. وللتوصل إلى إستنتاج حول المجموعة بالكامل، سيراعي المدقق مخاطرة الخطأ الجوهري فيما يتعلق بأي فئات أخرى مكونة للمجموعة بالكامل. فعلى سبيل المثال، قد تشكل ٢٠% من البنود في المجموعة نسبة تصل إلى ٩٠% من قيمة رصيد الحساب. وقد يقرر المدقق فحص عينة من هذه البنود. ويقوم المدقق بتقييم نتائج هذه العينة والتوصل إلى إستنتاج حول نسبة الـ ٩٠% بشكل منفصل عن الـ ١٠% المتبقية (التي ستستخدم بشأنها عينة أخرى أو وسيلة أخرى لجمع أدلة التدقيق أو التي قد تعتبر غير جوهريّة).

٤. في حال تقسيم صنف المعاملات أو رصيد الحساب إلى فئات، يتم عرض الخطأ لكل فئة بشكل منفصل. ومن ثم يتم جمع الأخطاء المعروضة لكل فئة عند تناول الأثر المحتمل للأخطاء على إجمالي أصناف المعاملات أو رصيد الحساب.

الإختيار المبني على القيم

٥. عند إجراء إختبارات التفاصيل، قد يكون فاعلاً تحديد وحدة العينة كوحدات نقدية منفردة تشكل المجموعة. وبإختيار الوحدات النقدية المحددة من المجموعة، على سبيل المثال، رصيد حسابات الذمم المدينة، قد يقوم المدقق عندها بفحص البنود المحددة، على سبيل المثال، الأرصدة المنفردة

التي تحتوي على تلك الوحدات النقدية. ومن منافع هذا المنهج في تحديد وحدة العينة هي توجيه جهود التدقيق إلى البنود ذات القيمة الأكبر لأن لديها فرصة إختيار أكبر وقد ينتج عنها أحجام عينات أصغر. ويمكن إستخدام هذا المنهج بالاتساق مع الطريقة المنتظمة لإختيار العينات (الوارد ذكرها في الملحق ٤) ويكون أكثر فاعلية عند إختيار البنود بإستخدام الإختيار العشوائي.

الملحق ٢

(المرجع: الفقرة ١١١)

أمثلة على العوامل المؤثرة على حجم العينة لإختبارات أنظمة الرقابة

يرد أدناه العوامل التي ينظر فيها المدقق عند تحديد حجم العينة لإختبارات أنظمة الرقابة. وتفترض هذه العوامل، التي يتعين النظر فيها مجتمعة، أن المدقق لم يقم بتعديل المنهج المتبع على إختبارات أنظمة الرقابة أو تعديل طبيعة أو توقيت الإجراءات الجوهرية رداً على المخاطر المقيّمة.

العامل	الأثر على حجم العينة	
١. زيادة في النطاق الذي يتناول فيه تقييم المدقق للمخاطر أنظمة الرقابة ذات العلاقة.	زيادة	كلما إعتزم المدقق الحصول على تأكيد أكثر من الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة كلما إنخفض تقييم المدقق لمخاطرة الخطأ الجوهري و كلما زادت الحاجة لن يكون حجم العينة أكبر. وعندما يتضمن تقييم المدقق لمخاطرة الخطأ الجوهري عند مستوى الإثبات توقعاً للفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة، يتطلب من المدقق إجراء إختبارات أنظمة الرقابة. وبتعادل الأمور الأخرى، كلما زاد إعتداد المدقق على الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تقييم المخاطر كلما إتسع نطاق إختبارات المدقق لأنظمة الرقابة (وبالتالي، يزداد حجم العينة).
٢. زيادة في معدل الإنحراف المقبول.	إنخفاض	كلما إنخفض معدل الإنحراف المقبول كلما زادت الحاجة لن يكون حجم العينة أكبر.
٣. زيادة في معدل الإنحراف المقبول للمجموعة التي سيتم إختبارها.	زيادة	كلما زاد معدل الإنحراف المقبول كلما زادت الحاجة لن يكون حجم العينة أكبر وبالتالي يقوم المدقق بتقدير معقول لمعدل الإنحراف الفعلي. وتتضمن العوامل

العامل	الأثر على حجم العينة	
		المتعلقة بتناول المدقق لمعدل الانحراف المتوقع فهم المدقق للأعمال (وتحديداً إجراءات تقييم المخاطر التي يتم القيام بها لفهم الرقابة الداخلية) والتغيرات في الموظفين أو في الرقابة الداخلية ونتائج إجراءات التدقيق المطبقة في الفترات السابقة ونتائج إجراءات التدقيق الأخرى. وتسمح معدلات الانحراف المتوقعة لأنظمة الرقابة بانخفاض قليل، أو معدوم، في المخاطرة المقيمة للخطأ الجوهري.
٤. زيادة في مستوى التأكيد المرغوب للمدقق بأن معدل الانحراف الفعلي لا يتجاوز معدل الانحراف المقبول في المجموعة.	زيادة	كلما زاد مستوى التأكيد الذي يرغب المدقق الحصول عليه بأن تكون نتائج العينة مؤشراً على حصول الانحراف فعلياً في المجموعة، كلما زادت الحاجة لن يكون حجم العينة أكبر.
٥. زيادة في عدد وحدات العينات في المجموعة.	أثر لا يذكر	بالنسبة للمجموعات الكبيرة، يكون للحجم الفعلي للمجموعة تأثيراً بسيطاً، أو معدوماً، على حجم العينة. أما بالنسبة للمجموعات الصغيرة، قد لا يكون أخذ عينات التدقيق بنفس فاعلية الطرق البديلة في الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية.

الملحق ٣

(المرجع: الفقرة ١١١)

أمثلة على العوامل المؤثرة على حجم العينة لإختبارات التفاصيل

يرد أدناه العوامل التي ينظر فيها المدقق عند تحديد حجم العينة لإختبارات التفاصيل. وتفترض هذه العوامل، التي يتعين النظر فيها مجتمعة، أن المدقق لم يقوم بتعديل المنهج المتبع على إختبارات أنظمة الرقابة أو تعديل طبيعة أو توقيت الإجراءات الجوهرية رداً على المخاطر المقيّمة.

العامل	الأثر على حجم العينة
١. زيادة في تقييم المدقق لمخاطرة الخطأ الجوهري.	زيادة
٢. زيادة في استخدام الإجراءات الجوهرية الأخرى الموجه نحو الإثبات نفسه.	إنخفاض

العامل	الأثر على حجم العينة	
		التأكيد الذي يتطلبه المدقق من أخذ العينات وبالتالي كلما إنخفض حجم العينة.
٣. زيادة في مستوى التأكيد المرغوب للمدقق بأن معدل الإنحراف الفعلي لا يتجاوز معدل الإنحراف المقبول في المجموعة.	زيادة	كلما زاد مستوى التأكيد الذي يرغب المدقق الحصول عليه بأن تكون نتائج العينة مؤشراً على حصول الإنحراف فعلياً في المجموعة، كلما زادت الحاجة لن يكون حجم العينة أكبر.
٤. زيادة في الخطأ المقبول.	إنخفاض	كلما إنخفض الخطأ المقبول، كلما زادت الحاجة لن يكون حجم العينة أكبر.
٥. زيادة في قيمة الخطأ الذي يتوقع المدقق إيجاده في المجموعة.	زيادة	كلما زادت قيمة الخطأ الذي يتوقع المدقق إيجاده في المجموعة، كلما زادت الحاجة لن يكون حجم العينة أكبر للقيام بتقدير معقول للقيمة الفعلية للخطأ في المجموعة. وتتضمن العوامل المتعلقة بتناول المدقق لقيمة الخطأ المتوقع الحد الذي تحدد فيه قيم البنود بشكل غير موضوعي ونتائج إجراءات تقييم المخاطر ونتائج إختبارات الرقابة ونتائج إجراءات التدقيق المطبقة في الفترات السابقة ونتائج الإجراءات الجوهرية الأخرى.

العامل	الأثر على حجم العينة	
٦. تصنيف المجموعة عند الإقتضاء.	إنخفاض	عندما يكون هناك مدى واسع (تباين) في الحجم النقدي للبنود في المجموعة، قد يكون مفيداً تصنيف المجموعة. وعندما يكون ممكناً تصنيف المجموعة بشكل
		مناسب، سيكون مجموع أحجام العينات من الفئات أقل من حجم العينة اللازمة للحصول على مستوى محدد لمخاطر أخذ العينات، وتؤخذ عينة واحدة من المجموعة بالكامل.
٧. عدد وحدات العينات في المجموعة.	أثر لا يذكر	بالنسبة للمجموعات الكبيرة، يكون للحجم الفعلي للمجموعة تأثيراً بسيطاً، أو معدوماً، على حجم العينة. وبالتالي، بالنسبة للمجموعات الصغيرة، قد لا يكون أخذ عينات التدقيق بنفس فاعلية الطرق البديلة في الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية. (ولكن عند أخذ عينات الوحدات النقدية، فإن الزيادة في القيمة النقدية للمجموعة تزيد من حجم العينة، إلا في حال معادلة ذلك بزيادة نسبية في أهمية البيانات المالية ككل أو، إذا كان ذلك منطبقاً، مستوى أو مستويات الأهمية لأصناف محددة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات)].

الملحق ٤

(المرجع: الفقرة ١٣٠)

طرق إختيار العينات

يوجد عدة طرق لإختيار العينات. وتشمل الطرق الرئيسية ما يلي:

- (أ) الإختيار العشوائي (يطبق من خلال منظمات الأرقام العشوائية، على سبيل المثال، جداول الأرقام العشوائية).
- (ب) الإختيار المنتظم، يتم فيه تقسيم عدد وحدات العينات في المجموعة على حجم العينة للحصول على حد فاصل للعينات، على سبيل المثال ٥٠، وبعد تحديد نقطة البداية للـ ٥٠ الأولى، يتم بعد ذلك إختيار كل وحدة عينة رقمها ٥٠. وعلى الرغم أن نقطة البداية يمكن تحديدها بشكل غير منتظم، فمن الأرجح أن تكون العينة أكثر عشوائية إذا ما تم تحديدها بإستخدام منظم أرقام عشوائية محوسب أو جداول الأرقام العشوائية. وعند إستخدام الإختيار المنتظم، يتوصل المدقق إلى أن وحدات العينات في المجموعة غير مرتبة بطريقة يتوافق فيها الحد الفاصل للعينات مع نمط محدد في المجموعة.
- (ج) أخذ عينات الوحدات النقدية هو نوع من أنواع الإختيار المبني على القيم (كما هو وارد في الملحق ١) حيث فيه ينتج عن حجم العينة والإختيار والتقييم إستنتاجاً في المبالغ النقدية.
- (د) الإختيار غير المنتظم، حيث فيه يختار المدقق العينة بدون إتباع تقنية منتظمة. وعلى الرغم من عدم إستخدام تقنية منتظمة، سيتجنب المدقق أي تحيز مقصود أو قدرة على التنبؤ (على سبيل المثال، تجنب صعوبة تحديد البنود أو الإختيار أو التجنب الدائم للقيود الأولى أو الأخيرة في الصفحة) وبالتالي محاولة ضمان أن تملك جميع البنود في المجموعة فرصة الإختيار. ولا يعد الإختيار غير المنتظم ملائماً في منهج أخذ العينات الإحصائي.
- (هـ) إختيار القوالب الذي يتضمن إختيار قوالب البنود المتجاورة من المجموعة. ولا يمكن إستخدام هذا النوع من الإختيار في أخذ عينات التدقيق لأن غالبية المجموعات مرتبة بطريقة يتوقع فيها أن تكون البنود في السلسلة ذات خصائص مشابهة لبعضها البعض ولكن مختلفة عن البنود الأخرى في المجموعة. وعلى الرغم من إعتبار فحص قالب البنود إجراء تدقيق ملائم في بعض الحالات، إلا أنه من النادر إعتباره تقنية إختيار عينات ملائمة عندما يعتمد المدقق التوصل للعديد من الإستنتاجات حول المجموعة بالكامل إعتماًداً على العينة.

معيار التدقيق الدولي ٥٤٠

تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي
تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٤-٢	طبيعة التقديرات المحاسبية.....
٥	تاريخ النفاذ.....
٦	الهدف
٧	التعريفات
	المتطلبات
٩-٨	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة.....
١١-١٠	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.....
١٤-١٢	إجراءات الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة.....
١٧-١٥	إجراءات جوهرية أخرى للإستجابة للمخاطر الهامة.....
١٨	تقييم معقولية التقديرات المحاسبية وتحديد الأخطاء.....
٢٠-١٩	الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.....
٢١	مؤشرات على تحيز محتمل من قبل الإدارة.....
٢٢	الإقرارات الخطية.....
٢٣	التوثيق.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
١١أ-١١	طبيعة التقديرات المحاسبية.....
٤٤أ-١٢أ	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة.....
٥١أ-٤٥أ	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.....
١٠٢أ-٥٢أ	إجراءات الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة.....
١١٥أ-١٠٢أ	إجراءات جوهرية أخرى للإستجابة للمخاطر الهامة.....

تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية
للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة

١١٦٦-١١٩١	تقييم معقولية التقديرات المحاسبية وتحديد الأخطاء.....
١٢٠٠-١٢٣١	الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.....
١٢٤١-١٢٥٥	مؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة.....
١٢٦٦-١٢٧٧	الإقرارات الخطية.....
١٢٨١	التوثيق.....
	الملحق: قياسات وإفصاحات القيمة العادلة ضمن أطر عمل مختلفة لإعداد التقارير المالية

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ "تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل، وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤوليات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة في عملية تدقيق البيانات المالية. ويتوسع هذا المعيار على وجه التحديد ليتناول كيفية تطبيق معيار التدقيق الدولي ٣١٥ ومعيار التدقيق الدولي ٣٣٠ ومعايير التدقيق الدولية الأخرى ذات العلاقة فيما يخص التقديرات المحاسبية. كما يشتمل هذا المعيار على متطلبات وإرشادات حول أخطاء التقديرات المحاسبية المختلفة والمؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة.

طبيعة التقديرات المحاسبية

٢. لا يمكن قياس بعض بنود البيانات المالية بدقة، بل يمكن تقديرها فقط. ولأهداف هذا المعيار، يشار إلى بنود البيانات المالية هذه بالتقديرات المحاسبية. وتختلف طبيعة وموثوقية المعلومات المتوفرة للإدارة من أجل دعم إعداد تقدير محاسبي على نطاق واسع، مما يؤثر على درجة شكوك التقدير. وتؤثر درجة شكوك التقدير بدورها على مخاطر الخطأ الجوهري في التقديرات المحاسبية، بما في ذلك قابلية تعرضها لتحيز مقصود أو غير مقصود من قبل الإدارة. (المرجع: الفقرات ١١-١١)

٣. قد يتباين الهدف من قياس التقديرات المحاسبية بالإعتماد على إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به والبند المالي الذي يتم الإبلاغ عنه. وإن هدف القياس لبعض التقديرات المحاسبية هو التنبؤ بنتيجة معاملة أو حدث أو حالة واحدة أو أكثر تؤدي إلى الحاجة إلى إعداد التقدير المحاسبي. أما فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية الأخرى، بما في ذلك العديد من التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة، فإن هدف القياس مختلف، ويتم التعبير عنه فيما يتعلق بقيمة معاملة حالية و بند في البيان المالي بالإستناد إلى الظروف السائدة في تاريخ القياس، مثل سعر السوق المقدر لنوع معين من الأصول أو الإلتزامات. فعلى سبيل المثال، قد يقتضي إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به قياس القيمة العادلة بالإستناد إلى معاملة حالية إفتراضية بين أطراف مطلعين وراغبين (يشار إليهم أحياناً بالمشاركين في السوق أو ما يشابه ذلك) في معاملة على أساس تجاري، بدلاً من تسوية معاملة في تاريخ سابق أو لاحق.^٣

٤. إن وجود فرق بين نتيجة التقدير المحاسبي والمبلغ المعترف به أصلاً أو المفصح عنه في البيانات المالية لا يمثل بالضرورة خطأ في البيانات المالية. وتتنطبق هذه الحالة على وجه

١ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها".

٢ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ "استجابة المدقق للمخاطر المقيمة"

٣ قد توجد تعريفات مختلفة للقيمة العادلة في أطر عمل إعداد التقارير المالية.

الخصوص على التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة، حيث أن أي نتيجة تمت ملاحظتها تتأثر دائماً بالأحداث أو الحالات التي تحدث بعد تاريخ تقدير القياس لأهداف البيانات المالية.

تاريخ النفاذ

٥. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

الهدف

٦. يتلخص هدف المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا:-

- (أ) كانت التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية، سواء تم الاعتراف بها أو الإفصاح عنها، معقولة أم لا؛ و
- (ب) كانت الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية ملائمة أم لا، في سياق إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.

التعريفات

٧. لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:-

- (أ) التقدير المحاسبي (Accounting estimates) - التقدير التقريبي لمبلغ نقدي في غياب وسائل دقيقة للقياس. يستخدم هذا المصطلح للتعبير عن مبلغ تم قياسه بالقيمة العادلة حيث توجد شكوك في التقدير وللتعبير أيضاً عن مبالغ أخرى تقتضي التقدير. وحيث أن هذا المعيار يتناول التقديرات المحاسبية التي تتطوي على قياس بالقيمة العادلة فقط، يستخدم لذلك مصطلح "التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة".
- (ب) التقدير النقطي للمدقق أو مدى مبالغ المدقق (Auditor's point estimate or auditor's range) - المبلغ، أو مدى المبالغ، على التوالي المشتقة من أدلة التدقيق لتستخدم في تقييم التقدير النقطي للإدارة.
- (ج) شكوك التقدير (Estimation uncertainty) - قابلية تعرض تقدير محاسبي وإفصاحات ذات علاقة لإفتقار ملازم إلى الدقة لدى قياسهم.
- (د) تحيز الإدارة (Management bias) - الإفتقار إلى الحياد من قبل الإدارة في إعداد وعرض المعلومات.
- (هـ) التقدير النقطي للإدارة (Outcome of an accounting estimate) - المبلغ الذي تختاره الإدارة من أجل الاعتراف به أو الإفصاح عنه في البيانات المالية كتقدير محاسبي.
- (و) نتيجة تقدير محاسبي - المبلغ النقدي الفعلي الذي ينتج عن تسوية المعاملة (المعاملات) أو الحدث (الأحداث) أو الحالة (الحالات) المعنية التي يتناولها التقدير المحاسبي.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة

٨. عند القيام بإجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة من أجل الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، وفقاً لما يقتضيه معيار التدقيق الدولي^٤ ٣١٥، يتعين على المدقق الحصول على فهم لما يلي من أجل توفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطار الجوهرية في التقديرات المحاسبية: (المرجع: الفقرة ١٢٠)

(أ) متطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية ذو العلاقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة. (المرجع: الفقرات ١٣٠-١٥٠)

(ب) كيفية تحديد المنشأة لهذه المعاملات والأحداث والحالات التي قد تؤدي إلى الحاجة إلى الإعراف أو الإفصاح عن التقديرات المحاسبية في البيانات المالية. ولدى الحصول على هذا الفهم، يستفسر المدقق من الإدارة حول التغييرات التي تطرأ في الظروف التي قد تؤدي إلى تقديرات محاسبية جديدة أو الحاجة إلى مراجعة التقديرات المحاسبية القائمة. (المرجع: الفقرات ١٦٠-٢١٠)

(ج) كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية والحصول على فهم للبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات، بما في ذلك: (المرجع: الفقرتان ٢٢٠-٢٣٠)

(١) الطريقة، بما في ذلك حيث يكون النموذج قابلاً للتطبيق، المستخدمة في إعداد تقدير محاسبي؛ (المرجع: الفقرات ٢٤٠-٢٦٠)

(٢) أنظمة الرقابة ذات العلاقة؛ (المرجع: الفقرتان ٢٧٠-٢٨٠)

(٣) ما إذا استخدمت الإدارة خبيراً أم لا؛ (المرجع: الفقرتان ٢٩٠-٣٠٠)

(٤) الافتراضات ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية؛ (المرجع: الفقرات ٣١٠-٣٦٠)

(٥) ما إذا طرأ أو كان من المفترض أن يطرأ تغيير من الفترة السابقة على طرق إعداد التقديرات المحاسبية، وإذا كان الحال كذلك، فلماذا؛ و (المرجع: الفقرة ٣٧٠)

(٦) ما إذا ، وإذا كان الحال كذلك، كيف قامت الإدارة بتقييم تأثير شكوك التقدير. (المرجع: الفقرة ٣٨٠)

٩. يتعين على المدقق مراجعة نتيجة التقديرات المحاسبية المشمولة في البيانات المالية للفترة السابقة، أو، حيث يكون ممكناً، إعادة التقدير اللاحقة لهدف الفترة الحالية. وتأخذ طبيعة ونطاق مراجعة المدقق بعين الاعتبار طبيعة التقديرات المحاسبية، وما إذا ستكون المعلومات التي تم الحصول عليها من المراجعة مرتبطة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في التقديرات

^٤ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرات ٥-٦ و ١١-١٢.

المحاسبية التي يتم إعدادها في البيانات المالية للفترة الحالية. ومع ذلك، لا تهدف عملية المراجعة إلى التساؤل حول مدى صحة الأحكام الصادرة في الفترات السابقة التي استندت إلى المعلومات المتوفرة في ذلك الوقت. (المرجع: الفقرات ٣٩١-٤٤١)

تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

١٠. عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وفقاً لما يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣١٥^٥، يقيم المدقق درجة شوك التقدير المرتبطة بتقدير محاسبي معين.

١١. يحدد المدقق، حسب تقديره، ما إذا كانت أي من هذه التقديرات المحاسبية التي تم التحديد على أنها تنطوي على شكوك، تؤدي إلى مخاطر هامة. (المرجع: الفقرات ٤٧١-٥١١)

إجراءات الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة

١٢. بالإستناد إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة، يحدد المدقق ما يلي: (المرجع: الفقرة ٥٢١)

(أ) ما إذا قامت الإدارة بتطبيق متطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به المتعلق بالتقدير المحاسبي بالشكل المناسب؛ و (المرجع: الفقرات ٥٣١-٥٦١)

(ب) ما إذا كانت الطرق المستخدمة في إعداد التقديرات المحاسبية ملائمة وتم تطبيقها بانتظام، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، الحاصلة في التقديرات المحاسبية أو في طريقة إعدادها من فترة سابقة، مناسبة في الظروف القائمة. (المرجع: الفقرتان ٥٧١-٥٨١)

١٣. عند الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة، وفقاً لما يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣٣٠^٦، ينفذ المدقق أمر واحد أو أكثر من الأمور التالية، آخذاً بعين الإعتبار طبيعة التقدير المحاسبي: (المرجع: الفقرات ٥٩١-٦١١)

(أ) تحديد ما إذا توفر الأحداث التي تحدث حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق أدلة تدقيق تتعلق بالتقدير المحاسبي. (المرجع: الفقرات ٦٢١-٦٧١)

(ب) إختبار كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي والبيانات التي يستند إليها. وعند القيام بذلك، يقيم المدقق ما إذا: (المرجع الفقرات ٦٨١-٧٠١)

(١) كانت طريقة القياس المستخدمة مناسبة في الظروف القائمة؛ و(المرجع: الفقرات ٧١١-٧٦١)

^٥ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ٢٤.

^٦ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٥.

- (٢) كانت الافتراضات المستخدمة من قبل الإدارة معقولة في ضوء أهداف القياس في إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به. (المرجع: الفقرات ٧٧٠-٨٣٠)
- (ج) اختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة على كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي، إلى جانب الإجراءات الجوهرية المناسبة. (المرجع: الفقرات ٨٤٠-٨٦٠)
- (د) وضع تقدير نقطي أو مدى للمبالغ من أجل تقييم التقدير النقطي للإدارة. ولهذا الهدف: (المرجع: الفقرات ٨٧٠-٩١٠)
- (١) إذا استخدم المدقق افتراضات أو طرق تختلف عن تلك التي تستخدمها الإدارة، يحصل المدقق على فهم لافتراضات أو طرق الإدارة يكفي لوضع التقدير النقطي للمدقق أو مدى مبالغ المدقق، مع الأخذ بعين الاعتبار المتغيرات ذات العلاقة ولتقييم أية فروقات هامة عن التقدير النقطي للإدارة. (المرجع: الفقرة ٩٢٠)
- (٢) إذا إستنتج المدقق أنه من المناسب استخدام مدى، يتعين على المدقق تحديد نطاق هذا المدى، بالإستناد إلى أدلة التدقيق المتوفرة إلى أن يتم إعتبار كافة النتائج التي تقع ضمن المدى معقولة. (المرجع: الفقرات ٩٣٠-٩٥٠)

١٤. عند تحديد المسائل المحدد في الفقرة ١٢ أو عند الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة وفقاً للفقرة ١٣، ينظر المدقق فيما إذا كانت هناك حاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة فيما يتعلق بجانب واحد أو أكثر من جوانب التقديرات المحاسبية من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. (المرجع: الفقرات ٩٦٠-١٠١٠)

إجراءات جوهرية الأخرى للإستجابة للمخاطر الهامة

شكوك التقدير

١٥. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر هامة، وبالإضافة إلى الإجراءات الجوهرية الأخرى التي تم اتخاذها من أجل تحقيق متطلبات معيار التدقيق الدولي ٣٣٠^٧، يتعين على المدقق تقييم الأمور التالية: (المرجع: الفقرة ١٠٢٠)
- (أ) كيفية إعتبار الإدارة لافتراضات أو نتائج بديلة والسبب وراء رفضها، أو كيفية معالجة الإدارة لشكوك التقدير عند إعداد التقدير المحاسبي. (المرجع: الفقرات ١٠٣٠-١٠٦٠)
- (ب) ما إذا كانت الافتراضات الهامة المستخدمة من قبل الإدارة معقولة أم لا. (المرجع: الفقرات ١٠٧٠-١٠٩٠)

^٧ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ١٨.

(ج) نية الإدارة في تنفيذ إجراءات عمل محددة وقدرتها على القيام بذلك، حيث يكون ذلك مرتبطاً بمعقولية الافتراضات الهامة المستخدمة من قبل الإدارة أو التطبيق الملائم لإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به. (المرجع: الفقرة أ.١١٠)

١٦. في حال لم تعالج الإدارة، حسب تقدير المدقق، تأثيرات شكوك التقدير على التقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر هامة بالشكل المناسب، يتعين على المدقق، إذا استلزم الأمر، تحديد مدى يتم من خلاله تقييم معقولية التقدير المحاسبي. (المرجع: الفقرتان: أ١١١-١١٢)

معايير الإعراف والقياس

١٧. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر هامة، يتعين على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كان:-

(أ) قرار الإدارة بالإعتراف أو عدم الإعتراف بالتقديرات المحاسبية في البيانات المالية؛ و
(المرجع: الفقرتان أ١١٣-١١٤)

(ب) أساس القياس المختار للتقديرات المحاسبية (المرجع: الفقرة أ١١٥)

وفقاً لمتطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.

تقييم معقولية التقديرات المحاسبية وتحديد الأخطاء

١٨. يتعين على المدقق تقييم ما إذا، بالاستناد إلى أدلة التدقيق، كانت التقديرات المحاسبية في البيانات المالية إما معقولة في سياق إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به أو تم التعبير عنها بشكل خاطئ. (المرجع: الفقرات أ١١٦-١١٩)

الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

١٩. يتعين على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الإفصاحات في البيانات المالية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وفقاً لمتطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به. (المرجع: الفقرتان أ١٢٠-١٢١)

٢٠. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر هامة، يتعين على المدقق تقييم مدى ملائمة الإفصاح شكوك التقدير في البيانات المالية في سياق إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به. (المرجع: الفقرتان أ١٢٢-١٢٣)

مؤشرات على تحيز محتمل من قبل الإدارة

٢١. يتعين على المدقق مراجعة الأحكام والقرارات الصادرة من قبل الإدارة لدى إعداد التقديرات المحاسبية من أجل تحديد ما إذا كانت مؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة. ولا

تشكل المؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة بحد ذاتها أخطاء لأهداف التوصل إلى
إستنتاجات حول معقولية التقديرات المحاسبية المختلفة. (المرجع: الفقرتان ١٢٤١-١٢٥١)

الإقرارات الخطية

٢٢. يتعين على المدقق الحصول على إقرارات خطية من الإدارة، وحيثما كان مناسباً حيث يعتقد
أولئك الملكفين بالرقابة بأن الإفتراضات الهامة المستخدمة من قبلها في إعداد التقديرات
المحاسبية معقولة أم لا. (المرجع: الفقرتان ١٢٦١-١٢٧١)

التوثيق

٢٣. يجب على المدقق أن يضمن ضمن وثائق التدقيق ما يلي^٨:-
(أ) أساس إستنتاجات المدقق حول معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاح عنهم الذي يؤدي
إلى مخاطر هامة؛ و
(ب) المؤشرات إلى وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة، إن وجدت. (المرجع: الفقرة ١٢٨١)

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

طبيعة التقديرات المحاسبية (المرجع: الفقرة ٢)

١١. إثر وجود شكوك ملازمة لأنشطة العمل، فإن بعض بنود البيانات المالية يمكن تقديرها فقط.
وبالإضافة إلى ذلك، قد تؤدي الخصائص المحددة لأصل أو إلزام أو عنصر للمنشأة، أو أساس
أو طريقة القياس بموجب إطار عمل إعداد التقارير المالية، إلى الحاجة إلى تقدير بند من بنود
البيانات المالية. وتحدد بعض أطر عمل إعداد التقارير المالية طرقاً معينة للقياس والإفصاحات
المطلوبة في البيانات المالية، بينما هناك أطر عمل لإعداد التقارير المالية أقل تحديداً. ويناقش
الملحق بهذا المعيار قياسات وإفصاحات القيمة العادلة بموجب أطر عمل إعداد التقارير المالية
المختلفة.

٢٤. تنطوي بعض التقديرات المحاسبية على شكوك متدنية نسبياً وقد تؤدي إلى مخاطر أقل للأخطاء
الجوهريّة، مثل:-

- التقديرات المحاسبية الناشئة في المنشآت التي تشترك في أنشطة عمل معقدة.

^٨ معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "وثائق التدقيق"، الفقرات ٨-١١، والفقرة ٦٤.

- التقديرات المحاسبية التي يتم إعدادها وتحديثها عادة لأنها ترتبط بمعاملات روتينية.
- التقديرات المحاسبية المشتقة من بيانات متوفرة بسهولة، مثل البيانات المتعلقة بأسعار الفائدة الصادرة أو أسعار صرف الأوراق المالية المتبادلة. وقد يشار إلى مثل هذه البيانات بالبيانات "الجديرة بالملاحظة" في سياق تقدير محاسبي للقيمة العادلة.
- التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة حيث أن طريقة القياس المحددة بموجب إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به بسيطة وسهلة التطبيق على الأصل أو الإلتزام الذي يقتضي القياس بالقيمة العادلة.
- التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة حيث أن النموذج المستخدم لقياس التقدير المحاسبي معروف أو مقبول عموماً، شريطة أن تكون الافتراضات أو المدخلات الخاصة بالنموذج جديرة بالملاحظة.

٣٤. فيما يتعلق ببعض التقديرات المحاسبية، قد تكون هناك شكوك مرتفعة نسبياً، خاصة عندما تكون قائمة على افتراضات هامة، ومثال ذلك ما يلي:-

- التقدير المحاسبي المتعلق بنتيجة المقاضاة.
- التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة للأدوات المالية المشتقة غير المتداولة بين العامة.
- التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة يستخدمه بشأنها نموذج متخصص متطور على مستوى المنشأة أو هناك افتراضات ومدخلات بشأنها لا يمكن ملاحظتها في السوق.

٤٤. تختلف درجة شكوك التقدير بالإستناد إلى طبيعة التقدير المحاسبي والحد الذي توجد عنده طريقة أو نموذج مقبول عموماً مستخدم لإعداد التقدير المحاسبي، والطابع الذاتي للافتراضات المستخدمة في إعداد التقدير المحاسبي. وفي بعض الحالات، قد تكون شكوك التقدير المرتبطة بالتقدير المحاسبي كثيرة جداً بحيث لا يتم تحقيق معايير الإعراف في إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به ولا يمكن إعداد التقدير المحاسبي.

٥٥. لا تنطوي كافة بنود البيانات المالية التي تقتضي القياس بالقيمة العادلة على شكوك في التقدير. فعلى سبيل المثال، قد تكون هذه حال بعض بنود البيانات المالية حيث توجد سوق نشطة ومفتوحة توفر معلومات سهلة المنال وموثوقة حول الأسعار التي تحدث عندها التبادلات الفعلية، حيث يعتبر وجود عروض أسعار منشورة هو أفضل دليل تدقيق للقيمة العادلة. ومع ذلك، قد توجد شكوك في التقدير حتى وإن كانت طريقة التقييم والبيانات واضحة تماماً. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب تقييم الأوراق المالية المعروضة في سوق نشطة ومفتوحة بسعر السوق المدرجة في البورصة التعديل في حال كانت الحصص هامة فيما يتعلق بالسوق أو خاضعة لقيود بشأن قابلية تداولها. وبالإضافة إلى ذلك، قد تؤثر الظروف الاقتصادية العامة السائدة في ذلك الوقت، مثل عدم توفر السيولة في سوق معينة، على شكوك التقدير.

٦أ. تتضمن الأمثلة الأخرى على الحالات التي تكون فيها التقديرات المحاسبية مطلوبة، عدا عن التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، ما يلي:-

- مخصص الديون المشكوك فيها.
- تقادم المخزون.
- إلتزامات الضمان.
- طريقة الاستهلاك أو العمر المفيد للأصول.
- المخصص مقابل القيمة المسجلة لاستثمار معين حيث توجد شكوك حول إمكانية استردادها.
- نتيجة العقود طويلة الأجل.
- التكاليف الناشئة من التسويات والأحكام في المقاضاة.

٧أ. تتضمن الأمثلة الإضافية على حالات قد تكون فيها التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة مطلوبة ما يلي:-

- الأدوات المالية المعقدة غير المتداولة في سوق نشطة ومفتوحة.
- المدفوعات القائمة على الحصص.
- الممتلكات أو المعدات المحتفظ بها من أجل التصرف بها.
- أصول أو إلتزامات معينة مستملكة في إندماج أعمال، بما في ذلك الشهرة والأصول غير الملموسة.
- المعاملات التي تنطوي على تبادل أصول أو إلتزامات بين الأطراف المستقلة دون إعتبار نقدي، مثل تبادل غير نقدي لمرافق المصنع في مختلف خطوط الأعمال.

٨أ. يشتمل التقدير على أحكام قائمة على المعلومات المتوفرة عند إعداد التقارير المالية. وفيما يتعلق بالعديد من التقديرات المحاسبية، فإنها تتضمن وضع إفتراضات حول المسائل المشكوك فيها وقت إجراء التقدير. ويقع على عاتق المدقق مسؤولية التنبؤ بالحالات أو المعاملات أو الأحداث المستقبلية التي قد يكون لها تأثير هام، في حال كانت معروفة وقت التدقيق، على أفعال الإدارة أو الإفتراضات المستخدمة من قبلها.

تحيز الإدارة

٩أ. تدعو أطر عمل إعداد التقارير المالية عادة إلى الحيادية أي الابتعاد عن التحيز. وإن التقديرات المحاسبية غير دقيقة، ويمكن أن تتأثر بحكم الإدارة. وقد يشتمل هذا الحكم على تحيز مقصود أو غير مقصود من قبل الإدارة (نتيجة التحفيز من أجل تحقيق نتيجة مرجوة مثلاً). وتزداد قابلية تعرض تقدير محاسبي لتحيز من قبل الإدارة مع إضفاء الطابع الشخصي لدى إعدادها. ويعتبر التحيز غير المقصود من قبل الإدارة وإحتمالية وجود تحيز مقصود من قبل الإدارة ملازمين في القرارات غير الموضوعية المطلوبة عادة عند إعداد تقدير محاسبي. وفيما يتعلق بعمليات التدقيق

المستمرة، تؤثر المؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة تم تحديده أثناء عملية تدقيق الفترات السابقة على التخطيط ونشاطات تحديد وتقييم المخاطر التي يقوم بها المدقق في الفترة الحالية.

١٠. قد يكون من الصعب إكتشاف تحيز من قبل الإدارة على مستوى حساب معين. وقد يتم تحديد التحيز فقط عند إعتبره في مجمل مجموعات التقديرات المحاسبية أو كافة التقديرات المحاسبية، أو عند ملاحظته في عدد من الفترات المحاسبية. وعلى الرغم من أن بعض أوجه تحيز الإدارة ملازم في القرارات غير الموضوعية، فقد لا تكون هناك نية من قبل الإدارة عند اتخاذ مثل هذه الأحكام بتضليل مستخدمي البيانات المالية. ومع ذلك، حيث يكون هناك نية للتضليل، يعتبر تحيز الإدارة إحتيالياً بطبيعته.

إعتبرات خاصة بمنشآت القطاع العام

١١. قد تملك منشآت القطاع العام حصصاً هاماً من الأصول المتخصصة التي لا يوجد بشأنها موارد معلومات سهلة المنال وموثوقة لأهداف القياس بالقيمة العادلة أو أسس أخرى للقيمة الحالية، أو دمج بينهما. لا تولد الأصول المتخصصة المحتفظ بها عادة تدفقات نقدية وليس لديها سوق نشطة. ولذلك، يقتضي القياس بالقيمة العادلة عموماً التقدير وقد يكون ذلك معقداً، وفي بعض الحالات قد لا يكون ذلك ممكناً على الإطلاق.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ٨)

١٢. تساعد إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة التي تقتضيها الفقرة ٨ في هذا المعيار المدقق في تحديد توقع حول طبيعة ونوع التقديرات المحاسبية التي قد تمتلكها المنشأة. ويتمثل الإعتبار الأولي للمدقق فيما إذا كان الفهم الذي تم الحصول عليه كافياً لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، ولتخطيط طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الأخرى.

الحصول على فهم لمتطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به (المرجع: الفقرة ٨ (أ))

١٣. يساعد الحصول على فهم لمتطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به المدقق في تحديد ما إذا كانت على سبيل المثال:-

- تحدد شروطاً معينة للإعتراف^٩ بالتقديرات المحاسبية أو طرقاً لقياسها.
- تحدد شروطاً معينة تسمح أو تقتضي القياس بالقيمة العادلة، من خلال الرجوع مثلاً إلى نوايا الإدارة المتعلقة بتنفيذ إجراءات عمل معينة فيما يخص أصل أو إلتزام معين.

^٩ تقتضي معظم أطر عمل إعداد التقارير المالية دمج البنود التي تحقق معايير الإعتراف في الميزانية العمومية أو بيان الدخل. لا يعالج الإفصاح عن السياسات المحاسبية أو إضافة ملاحظات إلى البيانات المالية حالة تخلف عن الإعتراف بمثل هذه البنود، بما في ذلك التقديرات المحاسبية.

- تحدد إفصاحات مطلوبة أو مسموح بها.

كما يزود الحصول على مثل هذا الفهم المدقق بأساس للتحاور مع الإدارة حول كيفية تطبيق الإدارة لهذه المتطلبات ذات العلاقة بالتقدير المحاسبي، وقرار المدقق حول ما إذا تم تطبيقها بالشكل المناسب أم لا.

١٤. قد توفر أطر عمل إعداد التقارير المالية إرشادات للإدارة حول تحديد التقديرات النقطية حيث توجد بدائل. وتقتضي بعض أطر عمل إعداد التقارير المالية مثلاً أن يكون التقدير النقطي المختار البديل الذي يعكس حكم الإدارة حول النتيجة الأكثر احتمالية.^{١٠} وقد تقتضي أطر العمل الأخرى استخدام قيمة متوقعة مخصومة مرجحة بالاحتمال. وفي بعض الحالات، قد تكون الإدارة قادرة على إعداد تقدير نقطي مباشرة. أما في الحالات الأخرى، فقد تكون الإدارة قادرة على إعداد تقدير نقطي موثوق بعد النظر في الإفتراضات أو النتائج البديلة التي تستطيع من خلالها تحديد تقدير نقطي.

١٥. قد تقتضي أطر عمل إعداد التقارير المالية الإفصاح عن معلومات تتعلق بإفتراضات هامة يكون عندها التقدير المحاسبي حساساً بشكل خاص. وعلاوة على ذلك، عند وجود درجة عالية من شكوك التقدير، لا تسمح بعض أطر عمل إعداد التقارير المالية بالإعتراف بتقدير محاسبي في البيانات المالية، ولكن قد تكون إفصاحات معينة مطلوبة في الملاحظات على البيانات المالية.

الحصول على فهم حول كيفية تحديد الإدارة للحاجة إلى تقديرات محاسبية (المرجع: الفقرة ٨ (ب))

١٦. إن إعداد البيانات المالية يتطلب من الإدارة مسؤولية تحديد ما إذا كانت تؤدي معاملة أو حدث أو حالة إلى الحاجة إلى إعداد تقدير محاسبي، وبأنه تم الإعتراف بكافة التقديرات المحاسبية اللازمة والإفصاح عنها في البيانات المالية وفقاً لإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.

١٧. إن تحديد الإدارة للمعاملات والأحداث والظروف التي تؤدي إلى الحاجة إلى إعداد تقديرات محاسبية يستند على الأرجح إلى:-

- معرفة الإدارة لعمل المنشأة والقطاع الذي تعمل فيه.
- معرفة الإدارة بتنفيذ إستراتيجيات العمل في الفترة الحالية.
- حيث يكون ممكناً، الخبرة المتراكمة للإدارة في مجال إعداد البيانات المالية للمنشأة في فترات سابقة.

^{١٠} قد تستخدم أطر عمل إعداد التقارير المالية المختلفة مصطلحات مختلفة لوصف التقدير النقطي المحدد بهذه الطريقة.

في هذه الحالات، قد يحصل المدقق على فهم حول كيفية تحديد الإدارة للحاجة إلى تقديرات محاسبية وذلك عن طريق الإستفسار من الإدارة. أما في حالات أخرى، عندما تكون عملية الإدارة أكثر تنظيماً، مثال ذلك عندما يكون للإدارة عمل إدارة مخاطر رسمي، قد يؤدي المدقق إجراءات تقييم المخاطر الموجهة نحو الطرق والممارسات التي تتبعها الإدارة من أجل المراجعة الدورية للظروف التي تؤدي إلى التقديرات المحاسبية وإعادة تقدير التقديرات المحاسبية حسب الضرورة. ويعدّ استكمال التقديرات المحاسبية عادةً اعتباراً هاماً بالنسبة للمدقق، خاصةً التقديرات المحاسبية المتعلقة بالالتزامات.

١٨١. إن فهم المدقق للمنشأة وبيئتها الذي يتم الحصول عليه أثناء أداء إجراءات تقييم المخاطر، إلى جانب أدلة التدقيق الأخرى التي يتم الحصول عليها أثناء سير عملية التدقيق تساعده في تحديد الظروف أو التغييرات في الظروف التي قد تؤدي إلى الحاجة إلى إعداد تقدير محاسبي.

١٩٠. قد تتضمن الإستفسارات الموجهة إلى الإدارة حول التغييرات في الظروف إستفسارات حول ما إذا:-

- شاركت المنشأة في أنواع جديدة من المعاملات التي قد تؤدي إلى إعداد تقدير محاسبي.
- تغيرت شروط المعاملات التي قد تؤدي إلى إعداد تقدير محاسبي.
- تغيرت السياسات المحاسبية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، نتيجة للتغيرات التي طرأت على متطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به أو غير ذلك.
- حدثت تغييرات تنظيمية أو تغييرات أخرى خارج نطاق سيطرة الإدارة تقتضي من الإدارة مراجعة أو إعداد تقديرات محاسبية جديدة.
- حدثت حالات أو أحداث جديدة قد تؤدي إلى الحاجة إلى إعداد تقديرات محاسبية جديدة أو معدلة.

٢٠١. قد يحدد المدقق أثناء عملية التدقيق المعاملات والأحداث والحالات التي قد تؤدي إلى الحاجة إلى إعداد تقديرات محاسبية فشلت الإدارة في تحديدها. يتناول معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الحالات التي يحدد فيها المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية التي أخفقت الإدارة في تحديدها، بما في ذلك تحديد ما إذا كان هناك قصور كبير في الرقابة الداخلية فيما يتعلق بعمليات تقييم المخاطر الخاصة بالمنشأة^{١١}.

^{١١} معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ١٦.

إعتبرات خاصة بالمنشآت الصغيرة

٢١١. إن الحصول على فهم حول المنشآت الصغيرة أقل تعقيداً عادة بما أن نشاطات عملها محدودة ومعاملاتها أقل تعقيداً. وبالإضافة إلى ذلك، يحدد عادة شخص واحد، كالمالك-المدير مثلاً، الحاجة إلى إعداد تقدير محاسبي وقد يركز المدقق على الإستفسارات تبعاً لذلك.

الحصول على فهم حول كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية (المرجع: الفقرة ٨(ج))

٢٢١. إن إعداد البيانات المالية أيضاً يتطلب من الإدارة تحديد عمليات إعداد التقارير المالية من أجل إعداد التقديرات المحاسبية، بما في ذلك الرقابة الداخلية المناسبة. وتشتمل هذه العمليات على ما يلي:-

- إختيار السياسات المحاسبية المناسبة وتحديد عمليات التقدير، بما في ذلك طرق التقدير أو التقييم المناسبة، بما في ذلك، حيث يكون ممكناً، النماذج.
- وضع وتحديد البيانات والإفتراضات ذات العلاقة التي تؤثر على التقديرات المحاسبية.
- المراجعة الدورية للظروف التي قد تؤدي إلى التقديرات المحاسبية أو إعادة تقدير التقديرات المحاسبية حسب الضرورة.

٢٣١. تشتمل المسائل التي قد يأخذها المدقق بعين الإعتبار عند الحصول على فهم حول كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية على الأمثلة التالية:-

- أنواع الحسابات أو المعاملات التي ترتبط بها التقديرات المحاسبية (مثل ما إذا كانت تنشأ من تسجيل معاملات روتينية أو متكررة أو ما إذا كانت تنشأ من معاملات غير متكررة أو غير مألوفة).
- ما إذا و، إن كان الحال كذلك، كيف استخدمت الإدارة أساليب القياس المعترف بها في إعداد تقدير محاسبي معين.
- ما إذا تم إعداد التقديرات المحاسبية بناء على البيانات المتوفرة في تاريخ مرحلي معين، وإن كان الحال كذلك، ما إذا وكيف أخذت الإدارة بعين الإعتبار تأثير الأحداث والمعاملات والتغييرات الحاصلة في الظروف التي تحدث بين ذلك التاريخ ونهاية الفترة.

طريقة القياس، بما في ذلك إستخدام النماذج (المرجع: الفقرة ٨(ج)(١))

٢٤١. في بعض الحالات، قد يحدد طار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به طريقة قياس تقدير محاسبي معين، مثل نموذج معين ليتم إستخدامه في قياس تقدير بالقيمة العادلة. إلا أنه في العديد من الحالات لا يحدد إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به طريقة القياس، أو قد يحدد طراً بديلة للقياس.

٢٥١. عندما لا يحدد إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به طريقة معينة ليتم إستخدامها في الظروف القائمة، تتضمن المسائل التي قد يأخذها المدقق بعين الإعتبار في الحصول على فهم للطريقة أو، حيث يكون ممكناً، للنموذج المستخدم في إعداد التقديرات المحاسبية، على ما يلي:-

- كيفية إعتبار الإدارة لطبيعة الأصل أو الإلتزام الذي يتم تقديره عند إختيار طريقة معينة.
- ما إذا كانت المنشأة تعمل في عمل أو قطاع أو بيئة معينة حيث يوجد طرق شائعة الإستخدام في إعداد نوع معين من التقديرات المحاسبية.

٢٦١. قد توجد مخاطر أكبر للأخطاء الجوهرية، كما في الحالات مثلاً التي طورت فيها الإدارة داخلياً نموذجاً ليتم إستخدامه في إعداد التقدير المحاسبي أو الحالات التي تحيد فيها عن إستخدام طريقة شائعة الإستخدام في قطاع أو بيئة معينة.

أنظمة الرقابة ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ٨(ج)(٢))

٢٧١. تشتمل المسائل التي قد يعتبرها المدقق في الحصول على فهم حول أنظمة الرقابة ذات العلاقة على خبرة وكفاءة الأشخاص الذي يعدون التقديرات المحاسبية، وأنظمة الرقابة المرتبطة بما يلي:-

- كيفية تحديد الإدارة لكمال ومدى إرتباط ودقة البيانات المستخدمة في وضع التقديرات المحاسبية.
- مراجعة والمصادقة على التقديرات المحاسبية، بما في ذلك الإفتراضات والمدخلات المستخدمة في وضعها، من قبل مستويات مناسبة من الإدارة و، حيث يكون ممكناً، من قبل المكلفين بالحوكمة.
- فصل المهام بين الأشخاص الذين يلزمون المنشأة بالمعاملات ذات الصلة والأشخاص المسؤولين عن إعداد التقديرات المحاسبية، بما في ذلك ما إذا كان تعيين المسؤولين بالشكل المناسب يأخذ بعين الإعتبار طبيعة المنشأة ومنتجاتها وخدماتها (فمثلاً، في حالة مؤسسة مالية كبيرة، قد يتضمن فصل المهام ذو العلاقة وظيفه مستقلة مسؤولة عن تقدير وتصديق التسعير بالقيمة العادلة للمنتجات المالية الخاصة بالمنشأة المجهزة من قبل أفراد لا يرتبط تعويضهم بمثل هذه المنتجات).

٢٨١. قد ترتبط أنظمة رقابة أخرى بإعداد التقديرات المحاسبية وذلك بالإعتماد على الظروف. فعلى سبيل المثال، في حال استخدمت المنشأة نماذج محددة لإعداد التقديرات المحاسبية، قد تضع الإدارة سياسات وإجراءات محددة حول هذه النماذج. وقد تشتمل أنظمة الرقابة ذات العلاقة مثلاً تلك الأنظمة المطبقة على ما يلي:-

- تصميم وتطوير أو إختيار نموذج معين لهدف معين.
- إستخدام النموذج.
- الصيانة والتحقق الدوري من سلامة النموذج.

إستخدام الإدارة للخبراء (المرجع: الفقرة ٨(ج)(٣))

٢٩٩. قد تملك الإدارة، أو قد توظف المنشأة، أفراداً يتمتعون بالخبرة والكفاءة اللازمة لإعداد التقديرات النقطية المطلوبة. ومع ذلك، قد تحتاج الإدارة في بعض الحالات إلى إشراك خبير من أجل إعداد أو المساعدة في إعداد التقديرات النقطية. وقد تنشأ هذه الحاجة بسبب:-
- الطبيعة الخاصة للمسألة التي تقتضي التقدير، مثل قياس احتياطي المعادن أو الهيدروكربون في الصناعات الاستخراجية.
 - الطبيعة الفنية للنماذج المطلوبة لتحقيق المتطلبات ذات العلاقة لإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به، كما قد يكون الحال في قياسات معينة بالقيمة العادلة.
 - الطبيعة غير المألوفة أو غير الاعتيادية للحالة أو المعاملة أو الحدث الذي يقتضي تقديراً محاسبياً.

إعتبرات خاصة بالمنشآت الصغيرة

٣٠٠. في المنشآت الصغيرة، تتطوي الظروف التي تقتضي تقديراً محاسبياً عادة على مالك- مدير قادر على إعداد التقدير النقطي المطلوب. ومع ذلك، قد تكون هناك حاجة في بعض الحالات إلى خبير. إن النقاش مع المالك- المدير في مرحلة مبكرة من عملية التدقيق حول طبيعة أي تقدير محاسبي وكمال التقديرات المحاسبية المطلوبة ومدى ملائمة عملية التقدير قد يساعد المالك- المدير في تحديد الحاجة إلى إستخدام خبير ما.

الإفتراضات (المرجع: الفقرة ٨(ج)(٤))

٣١١. تشكل الإفتراضات جزءاً لا يتجزأ من التقديرات المحاسبية. وتتضمن المسائل التي قد يعتبرها المدقق في الحصول على فهم حول الإفتراضات ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية الأمثلة التالية:-

- طبيعة الإفتراضات، بما في ذلك الإفتراضات التي تميل إلى كونها إفتراضات هامة.
- كيفية تقييم الإدارة لما إذا كانت الإفتراضات ذات علاقة وكاملة (أي تم الأخذ بعين الإعتبار كافة المتغيرات ذات العلاقة).
- حيث يكون ممكناً، كيفية تحديد الإدارة بأن الإفتراضات المستخدمة مطابقة داخلياً.
- ما إذا كانت الإفتراضات مرتبطة بمسائل تقع ضمن سيطرة الإدارة (مثل الإفتراضات حول برامج الصيانة التي قد تؤثر على تقدير العمر المفيد لأصل معين)، وكيف تتوافق مع خطط العمل الخاصة بالمنشأة والبيئة الخارجية لها، أو ما إذا كانت مرتبطة بمسائل تقع خارج سيطرة الإدارة (مثل الإفتراضات حول أسعار الفائدة أو معدلات الوفيات أو الأعمال القضائية أو التنظيمية المحتملة أو قابلية تغير أو توقيت التدفقات النقدية المستقبلية).
- طبيعة ونطاق الوثائق، إن وجدت، التي تدعم الإفتراضات.

قد يتم إعداد أو تحديد الافتراضات من قبل خبير من أجل مساعدة الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية. وتصبح هذه الافتراضات، عند استخدامها من قبل الإدارة، افتراضات الإدارة.

٣٢أ. في بعض الحالات، قد يشار إلى الافتراضات على أنها مدخلات، عندما تستخدم الإدارة نموذجاً لإعداد تقدير محاسبي مثلاً، رغم أن مصطلح "مدخلات" قد يستخدم أيضاً للإشارة إلى البيانات ذات الصلة التي تطبق عليها افتراضات محددة.

٣٣أ. قد تدعم الإدارة افتراضات تحتوي على أنواع مختلفة من المعلومات التي تم الحصول عليها من مصادر داخلية وخارجية، حيث قد يختلف مدى ارتباطها وموثوقيتها. وفي بعض الحالات، قد يكون الافتراض قائماً بشكل موثوق على معلومات مطبقة من مصادر خارجية (مثل سعر الفائدة المعلن عنه أو غيرها من البيانات الإحصائية) أو داخلية (مثل المعلومات التاريخية أو الظروف السابقة التي مرت بها المنشأة). أما في الحالات الأخرى، قد يكون الافتراض أكثر ذاتية، مثال ذلك عندما لا تملك المنشأة أية خبرة أو مصادر خارجية تحصل منها على معلومات.

٣٤أ. في حالة التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة، تعكس الافتراضات، أو تتوافق مع، ما سيستخدم الأطراف المطلعين والراغبين في معاملة على أساس تجاري (المشار إليهم أحياناً بـ "المشاركين في السوق" أو مصطلح مكافئ) في تحديد القيمة العادلة عند تبادل أثل أو تسوية لإلتزام. كما سنتباين افتراضات محددة حسب خصائص الأصل أو الإلتزام الذي يتم تقييمه، وطريقة التقييم المستخدمة (مثل أسلوب السوق أو أسلوب الدخل) ومتطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.

٣٥أ. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة، تختلف الافتراضات أو المدخلات من حيث مصادرها وأسسها كالاتي:-

(أ) يتم تطوير تلك الافتراضات أو المدخلات التي تعكس ما سيستخدم المشاركون في السوق في تسعير أصل أو إلتزام معين بالإستناد إلى بيانات السوق التي تم الحصول عليها من مصادر مستقلة عن المنشأة المبلغ عنها (المشار إليها أحياناً بـ "المدخلات الجديرة بالملاحظة" أو مصطلح مكافئ).

(ب) يتم تطوير تلك الافتراضات أو المدخلات التي تعكس الأحكام الخاصة بالمنشأة حول الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق في تسعير الأصل أو الإلتزام بالإستناد إلى أفضل المعلومات المتوفرة من ظل الظروف القائمة (المشار إليها أحياناً بـ "المدخلات غير الجديرة بالملاحظة" أو مصطلح مكافئ).

ومع ذلك، لا يكون التمييز واضحاً دائماً بين (أ) و(ب) لدى التطبيق العملي. وبالإضافة إلى ذلك، قد يستلزم الأمر من الإدارة الإختيار من بين عدد من الافتراضات المختلفة المستخدمة من قبل مختلف المشاركين في السوق.

٣٦أ. يؤثر نطاق الطابع الذاتي، مثل ما إذا كانت الافتراضات أو المدخلات جديرة بالملاحظة أم لا، على درجة شكوك التقدير وبالتالي تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية لتقدير محاسبي معين.

التغييرات الحاصلة في طرق إعداد التقديرات المحاسبية (المرجع: الفقرة ٨(ج)(٥))

٣٧١. عند تقييم كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية، يتعين على المدقق فهم ما إذا كان هنالك أو كان من المفترض أن يكون هناك تغيير عن الفترة السابقة في الطرق المستخدمة في إعداد التقديرات المحاسبية. وقد تحتاج طريقة تقدير محددة إلى تغيير إستجابة للتغييرات في البيئة أو الظروف التي تؤثر على المنشأة أو للتغييرات في متطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول بها. في حال قامت الإدارة بتغيير الطريقة المتبعة في إعداد التقديرات المحاسبية، من المهم أن تستطيع الإدارة إظهار أن الطريقة الجديدة مناسبة أكثر، أو أنها بحد ذاتها إستجابة لهذه التغييرات. فعلى سبيل المثال، في حال غيرت الإدارة أساس إعداد التقديرات المحاسبية من أسلوب التقدير حسب أسعار السوق إلى استخدام نموذج معين، يتحدى المدقق ما إذا كانت إفتراضات الإدارة حول السوق معقول في ضوء الظروف الإقتصادية.

شكوك التقدير (المرجع: الفقرة ٨(ج)(٦))

٣٨١. تتضمن الأمثلة على المسائل التي قد يعتبرها المدقق لدى الحصول على فهم حول ما إذا و، إن حصل ذلك، كيف تقيم الإدارة تأثير شكوك التقدير ما يلي:-

- ما إذا و، إن حصل ذلك، كيف نظرت الإدارة في الإفتراضات أو النتائج البديلة من خلال إجراء تحليل إستجابة لتحديد تأثير التغييرات الحاصلة في الإفتراضات المتعلقة بتقدير محاسبي.
- كيف تحدد الإدارة التقدير المحاسبي عندما يشير التحليل إلى عدد من السيناريوهات الناتجة.
- ما إذا كانت الإدارة تراقب نتيجة التقديرات المحاسبية المعدّة في الفترة السابقة، وما إذا استجابت الإدارة بالشكل المناسب لنتيجة إجراء المراقبة ذلك.

مراجعة التقديرات المحاسبية للفترة السابقة (المرجع: الفقرة ٩)

٣٩١. ستختلف نتيجة تقدير محاسبي معين عادة عن التقدير المحاسبي المعترف به في البيانات المالية للفترة السابقة. ولدى أداء إجراءات تقييم المخاطر لتحديد وفهم الدواعي وراء هذه الفروقات، قد يحصل المدقق على:-

- معلومات تتعلق بفعالية عملية التقدير للفترة السابقة من قبل الإدارة، والتي قد يحكم المدقق من خلالها على الفعالية المحتملة للعملية الحالية التي تقوم بها الإدارة.
- أدلة تدقيق مرتبطة بإعادة تقدير التقديرات المحاسبية للفترة السابقة في الفترة الحالية.
- أدلة تدقيق حول مسائل، مثل شكوك التقدير، التي قد يتعين الإفصاح عنها في البيانات المالية.

أ٤٠. كما قد تساعد مراجعة التقديرات المحاسبية للفترة السابقة المدقق في الفترة الحالية في تحديد الظروف أو الحالات التي تزيد من قابلية تعرض التقديرات المحاسبية، أو تشير إلى وجود، لتحيز محتمل من قبل الإدارة. ويساعد المدقق المتمثل في الشكوك المهنية في تحديد هذه الظروف أو الحالات وفي تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الأخرى.

أ٤١. كما يقتضي معيار التدقيق الدولي ٢٤٠^{١٢} إجراء مراجعة بأثر رجعي لأحكام وإفصاحات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الهامة. ويتم إجراء تلك المراجعة كجزء من المتطلب الذي يقتضي من المدقق تصميم وأداء إجراءات من أجل مراجعة التقديرات المحاسبية فيما يخص وجود حالات تحيز قد تمثل مخاطرة أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال، كاستجابة لمخاطر هيمنة الإدارة على أنظمة الرقابة. وكمسألة عملية، قد يتم تنفيذ مراجعة المدقق للتقديرات المحاسبية الخاصة بالفترة السابقة كإجراء لتقييم المخاطر وفقاً لهذا المعيار بالإرتباط مع المراجعة التي يقتضيها معيار التدقيق الدولي ٢٤٠.

أ٤٢. قد يقرر المدقق بأن هناك حاجة إلى إجراء مراجعة أكثر تفصيلاً لتلك التقديرات المحاسبية التي تم التحديد خلال عملية تدقيق الفترة السابقة على أنها تحتوي على نسبة مرتفعة من شكوك التقدير، أو تلك التقديرات المحاسبية التي تغيرت بشكل كبير من الفترة السابقة. ومن ناحية أخرى، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تنشأ من تسجيل معاملات روتينية أو متكررة، قد يقرر المدقق بأن تطبيق الإجراءات التحليلية كإجراءات لتقييم المخاطر هو أمر كافٍ لأهداف المراجعة.

أ٤٣. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة والتقديرات المحاسبية الأخرى القائمة على الظروف الحالية في تاريخ القياس، قد يظهر اختلاف أكثر بين مقدار القيمة العادلة المعترف به في البيانات المالية للفترة السابقة والنتيجة أو المبلغ الذي أعيد تقديره لهدف الفترة الحالية. ويعود هذا إلى أن هدف القياس لمثل هذه التقديرات المحاسبية يتعامل مع توقعات حول القيمة في نقطة زمنية معينة، التي قد تتغير بشكل كبير وسريع حيث تتغير البيئة التي تعمل فيها المنشأة. ولذلك، قد يركز المدقق المراجعة على الحصول على معلومات قد تكون ذات علاقة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. فعلى سبيل المثال، في بعض الحالات، قد لا يميل الحصول على فهم حول التغييرات الحاصلة في إفتراضات المشاركين في السوق التي أثرت على نتيجة تقدير محاسبي بالقيمة العادلة للفترة السابقة إلى توفير معلومات ذات علاقة لأهداف التدقيق. وفي حال حصل ذلك، قد يتم توجيه إعتبار المدقق لنتيجة التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة للفترة السابقة بشكل أكبر نحو فهم فعالية عملية التقدير السابقة التي قامت بها الإدارة، أي سجل أداء الإدارة الذي يمكن أن يحكم المدقق بناء عليه على الفعالية المحتملة للعملية الحالية للإدارة.

^{١٢} معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ "مسؤوليات المدقق المتعلق بالإحتيال في تدقيق البيانات المالية"، الفقرة ٣٢(ب)(٢).

أ٤٤. إن وجود فرق بين نتيجة تقدير محاسبي والمبلغ المعترف به في البيانات المالية للفترة السابقة لا يمثل بالضرورة خطأ في البيانات المالية للفترة السابقة. مع ذلك، قد يمثل خطأ إذا نشأ الفرق من معلومات لم تكن متوفرة للإدارة عند استكمال البيانات المالية للفترة السابقة بصورتها النهائية، أو التي قد يكون من المتوقع الحصول عليها وأخذها بعين الاعتبار عند إعداد البيانات المالية. وتحتوي العديد من أطر عمل إعداد التقارير المالية على إرشادات حول التمييز بين التغييرات الحاصلة في التقديرات المحاسبية التي تتألف من أخطاء والتغييرات لا تتألف منها، والمعالجة المحاسبية المطلوب إتباعها.

تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

شكوك/التقدير (المرجع: الفقرة ١٠)

أ٤٥. قد تتأثر درجة شكوك التقدير المرتبطة بتقدير محاسبي معين بعوامل مثل:-

- الحد الذي يعتمد عنده التقدير المحاسبي على الحكم.
- إستجابة التقدير المحاسبي للتغييرات الحاصلة في الافتراضات.
- وجود أساليب قياس معترف بها قد تحد من شكوك التقدير (رغم أن الطابع الذاتي للإفتراضات المستخدمة كمدخلات قد تؤدي إلى شكوك في التقدير).
- طول فترة التنبؤ، ومدى ارتباط البيانات التي تم الحصول عليها من أحداث سابقة من أجل التنبؤ بأحداث مستقبلية.
- مدى توفر البيانات الموثوقة من مصادر خارجية.
- الحد الذي يعتمد عنده التقدير المحاسبي على مدخلات جديرة بالملاحظة أو غير جديرة بالملاحظة.

قد تؤثر درجة شكوك التقدير المرتبطة بتقدير محاسبي معين على قابلية تعرض التقدير للتحيز.

أ٤٦. تتضمن المسائل التي يعتبرها المدقق في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ما يلي:-

- الحجم الفعلي أو المتوقع للتقدير المحاسبي.
- المبلغ المسجل للتقدير المحاسبي (أي التقدير النقطي للإدارة) فيما يتعلق بالمبلغ الذي يتوقع المدقق تسجيلها.
- ما إذا استخدمت الإدارة خبيراً في إعداد التقديرات المحاسبية.
- نتيجة مراجعة التقديرات المحاسبية للفترة السابقة.

شكوك تقدير مرتفعة ومخاطر هامة (المرجع: الفقرة ١١)

٤٧١. تتضمن الأمثلة على تقديرات محاسبية قد تحتوي على نسبة مرتفعة من الشكوك ما يلي:-

- التقديرات المحاسبية المعتمدة بشكل كبير على الحكم، مثل الأحكام حول نتيجة دعوى غير مثبتة فيها بعد أو مقدار وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المعتمدة على أحداث غير مؤكدة ستحدث في المستقبل.
- التقديرات المحاسبية التي لا يتم حسابها باستخدام أساليب القياس المعترف بها.
- التقديرات المحاسبية التي تشير فيها نتائج مراجعة المدقق لتقديرات محاسبية مماثلة تم إعدادها في البيانات المالية للفترة السابقة إلى فرق جوهري بين التقدير المحاسبي الأصلي والنتيجة الفعلية.
- التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة التي يستخدم بشأنها نموذج مطور على مستوى المنشأة ومتخصص للغاية أو التي لا يوجد بشأنها مدخلات جديدة بالملاحظة.

٤٨١. قد يملك تقدير محاسبي يبدو غير جوهري إحصائية أن ينتج عنه خطأ جوهري بسبب شكوك التقدير المرتبطة بالتقدير؛ أي حجم المبلغ المعترف به أو الإفصاح عنه في البيانات المالية حيث أن التقدير المحاسبي قد لا يشير تقدير محاسبي معين إلى شكوك التقدير المتعلقة به.

٤٩١. في بعض الظروف، تكون شكوك التقدير مرتفعة جداً بحيث لا يمكن إعداد تقدير محاسبي معقول. ولذلك، قد يحول إطار عمل إعداد التقارير المالية دون الاعتراف بالبند في البيانات المالية، أو قياس البند بالقيمة العادلة. وفي هذه الحالات، لا ترتبط المخاطر الهامة بما إذا توجب الاعتراف بتقدير محاسبي معين أو ما إذا توجب قياسه بالقيمة العادلة فحسب، بل ترتبط أيضاً بمدى ملائمة الإفصاحات. وفيما يتعلق بمثل هذه التقديرات المحاسبية، قد يقتضي إطار عمل إعداد التقارير المالية الإفصاح عن التقديرات المحاسبية وشكوك التقدير المرتفعة المرتبطة بها (أنظر الفقرات ١٢٠أ-١٢٣أ).

٥٠١. إذا قرر المدقق أن تقديراً محاسبياً يؤدي إلى مخاطرة هامة، يتعين على المدقق الحصول على فهم حول أنظمة الرقابة في المنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة.^{١٣}

٥١١. في بعض الحالات، قد تشكل شكوك التقدير المتعلقة بتقدير محاسبي معين شكاً هاماً حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. يحدد معيار التدقيق الدولي ٥٧٠^{١٤} المتطلبات ويوفر إرشادات في مثل هذه الظروف.

^{١٣} معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ٢٨.

^{١٤} معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ "المنشأة المستمرة".

إجراءات الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة (المرجع: الفقرة ١٢)

٥٢. يقتضي معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ من المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق تتسم بطبيعة وتوقيت ونطاق سريري الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية على كل من مستوى البيانات المالية ومستوى التأكيد.^{١٥} ينصب تركيز الفقرات ٥٣-١١٥ على إجراءات إستجابة محددة على مستوى التأكيد فقط.

تطبيق متطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية (المرجع: الفقرة ١٢(أ))

٥٣. تحدد العديد من أطر عمل إعداد التقارير المالية شروطاً معينة للإعتراف بالتقديرات المحاسبية وطرقاً لإعداد التقديرات المحاسبية والإفصاحات المطلوبة. قد تكون مثل هذه المتطلبات معقدة وتقتضي تطبيق حكم ما. وبالإستناد إلى الفهم الذي تم الحصول عليه عند أداء إجراءات تقييم المخاطر، تصبح متطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به التي قد تكون عرضة لسوء التطبيق أو تفسيرات متفاوتة محور تركيز المدقق.

٥٤. إن تحديد ما إذا طبقت الإدارة متطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به بالشكل المناسب يعتمد إلى حد ما على فهم المدقق للمنشأة وبيئتها. فعلى سبيل المثال، قد ينطوي قياس القيمة العادلة لبعض البنود، مثل الأصول غير الملموسة المستملكة في إندماج أعمال، على إعتبارات خاصة تتأثر بطبيعة المنشأة وعملياتها.

٥٥. في بعض الحالات، قد يستلزم الأمر إجراءات تدقيق إضافية، مثل فحص الحالة المادية الحالية لأصل معين من قبل المدقق، من أجل تحديد ما إذا طبقت الإدارة متطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به بالشكل المناسب أم لا.

٥٦. يقتضي تطبيق متطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به أن تأخذ الإدارة بعين الإعتبار التغييرات الحاصلة في البيئة أو الظروف التي تؤثر على المنشأة. فعلى سبيل المثال، قد يشير طرح سوق نشطة لفئة معينة من الأصول أو الإلتزامات إلى أن إستخدام التدفقات النقدية المخصومة في تقدير القيمة العادلة لمثل هذا الأصل أو الإلتزام لم يعد مناسباً بعد الآن.

الثبات في الطرق وأساس التغييرات (المرجع: الفقرة ١٢(ب))

٥٧. إن إعتبار المدقق لتغيير حاصل في تقدير محاسبي، أو في طريقة إعداده بالإعتماد على الفترة السابقة، مهم لأن تغييراً غير قائم على تغيير في الظروف أو معلومات جديدة يعتبر عشوائياً.

^{١٥} معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرتان ٥-٦.

وينتج عن التغييرات العشوائية في تقدير محاسبي معين بيانات مالية متعارضة مع مرور الوقت وقد تؤدي إلى خطأ في البيانات المالية أو قد تكون مؤشراً على تحيز محتمل من قبل الإدارة.

٥٨١. إن الإدارة قادرة عادة على إيجاد سبب جيد لإحداث تغيير في تقدير محاسبي معين أو طريقة إعداد تقدير محاسبي من فترة لأخرى وذلك بالإعتماد على تغيير في الظروف. وإن ما يشكل سبباً جيداً، ومدى ملائمة دعمه لحجة الإدارة فيما يخص وجود تغيير في ظروف تضمن إحداث تغيير في التقدير المحاسبي أو طريقة إعداده هي مسائل قائمة على إصدار الأحكام.

إجراءات الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة (المرجع: الفقرة ١٣)

٥٩١. إن قرار المدقق المتعلق بإجراء الإستجابة الوارد في الفقرة ١٣ الذي سيتخذه، سواء كان إجراءً فردياً أو مجموعة من الإجراءات، ليستجيب لمخاطر الأخطاء الجوهرية قد يتأثر بمسائل مثل:-

- طبيعة التقدير المحاسبي، بما في ذلك ما إذا نشأ من معاملات روتينية أم غير روتينية.
- ما إذا كان من المتوقع أن يزود الإجراء (الإجراءات) بشكل فعال المدقق بأدلة تدقيق كافية ومناسبة.
- مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة، بما في ذلك ما إذا كانت المخاطرة المقيّمة مخاطرة هامة أم لا.

٦٠١. على سبيل المثال، عند تقييم معقولية مخصص الديون المشوك فيها، قد يكون الإجراء الفعال بالنسبة للمدقق هو مراجعة التحصيلات النقدية اللاحقة إلى جانب إجراءات أخرى. عندما تكون شكوك التقدير المرتبطة بتقدير محاسبي مرتفعة، مثل تقدير محاسبي قائم على نموذج الملكية حيث لا يوجد بشأنه مدخلات جديرة بالملاحظة، فقد يكون هذا الدمج بين إجراءات الإستجابة للمخاطر المقيّمة في الفقرة ١٣ لازماً من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

٦١١. توفر الفقرات ٦٢١-٩٥١ إرشادات إضافية توضح الظروف التي قد يكون فيها كل إجراء من إجراءات الإستجابة مناسباً.

الأحداث التي تجري حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ١٣(أ))

٦٢١. قد يكون تحديد ما إذا كانت الأحداث التي تجري حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق توفر أدلة تدقيق تتعلق بالتقدير المحاسبي إستجابة مناسبة عندما يكون من المتوقع من هذه الأحداث:-
- أن تحدث؛ و
 - توفر أدلة تدقيق تتوافق أو تتعارض مع التقدير المحاسبي.

٦٣أ. قد توفر الأحداث التي تجري حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق أحياناً أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول تقدير محاسبي معين. فعلى سبيل المثال، قد يوفر بيع مخزون كامل من منتج بطل استعماله بعد نهاية الفترة بوقت قصير أدلة تدقيق تتعلق بتقدير صافي قيمته القابلة للتحقيق. في بعض الحالات، قد لا تنشأ حاجة إلى تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية على التقدير المحاسبي، شرطية الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول الأحداث.

٦٤أ. فيما يتعلق ببعض التقديرات المحاسبية، من غير المحتمل أن توفر الأحداث التي تجري حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق أدلة تدقيق تتعلق بالتقدير المحاسبي. فعلى سبيل المثال، تتطور الظروف أو الأحداث المتعلقة ببعض التقديرات المحاسبية في فترة ممتدة فقط. وبالإضافة إلى ذلك، نتيجة لهدف القياس الخاص بالتقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة، قد لا تعكس المعلومات التي يتم الحصول عليها بعد نهاية الفترة الأحداث أو الظروف القائمة في تاريخ الميزانية العمومية، وبالتالي فإنها قد لا ترتبط بقياس التقديرات المحاسبي بالقيمة العادلة. وتحدد الفقرة ١٣ إجراءات إستجابة أخرى لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي قد يتخذها المدقق.

٦٥أ. في بعض الحالات، قد تشير الأحداث التي تناقض التقدير المحاسبي إلى قيام الإدارة بعملية غير فعالة في إعداد التقديرات المحاسبية، أو إلى أن هناك تحيز من قبل الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية.

٦٦أ. رغم أن المدقق قد يقرر عدم تنفيذ هذا الأسلوب فيما يتعلق بتقديرات محاسبية محددة، يتعين على المدقق الإلتزام بمعيار التدقيق الدولي ٥٦٠.١٦ كما يتعين على المدقق أداء إجراءات تدقيق مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة على أن كافة الأحداث التي تجري بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق الذي يقتضي التعديل، أو الإفصاح، في البيانات المالية قد تم تحديدها^{١٧} وتنعكس في البيانات المالية بالشكل المناسب^{١٨}. وبما أن قياس العديد من التقديرات المحاسبية، عدا عن التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة، تعتمد عادة على نتيجة الظروف أو المعاملات أو الأحداث المستقبلية، فإن عمل المدقق بموجب معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ ذو علاقة بشكل خاص.

إعتبرات خاصة بالمنشآت الصغيرة

٦٧أ. عند وجود فترة طويلة بين تاريخ الميزانية العمومية وتاريخ تقرير المدقق، قد تشكل مراجعة المدقق للأحداث في هذه الفترة إستجابة فعالة للتقديرات المحاسبية عدا التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة. وقد تكون هذه هي الحال على وجه الخصوص في بعض المنشآت الصغيرة المدارة من قبل المالك، خاصة عندما لا تملك الإدارة إجراءات رقابة تتسم بالصبغة الرسمية على التقديرات المحاسبية.

^{١٦} معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ "الأحداث اللاحقة".

^{١٧} معيار التدقيق الدولي ٥٦٠، الفقرة ٦.

^{١٨} معيار التدقيق الدولي ٥٦٠، الفقرة ٧.

إختبار كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي (المرجع: الفقرة ١٣(ب))

- ٦٨أ. قد يكون إختبار كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي والبيانات التي يستند إليها إستجابة مناسبة عندما يكون التقدير المحاسبي تقديراً محاسبية بالقيمة العادلة مطور حسب نموذج يستخدم مدخلات جديرة وأخرى غير جديرة بالملاحظة. كما قد يكون مناسباً عندما، على سبيل المثال:-
- يكون التقدير المحاسبي مشتقاً من المعالجة الروتينية للبيانات من قبل النظام المحاسبي للمنشأة.
 - تقترح مراجعة المدقق لتقديرات محاسبية مماثلة معدة في البيانات المالية للفترة السابقة أن العملية المتبعة في الفترة الحالية من قبل الإدارة تميل إلى كونها فعالة.
 - يكون التقدير المحاسبي قائماً على مجموعة كبيرة من البنود ذات الطبيعة المماثلة حيث أن كل منها على حدا لا يعتبر هاماً.

٦٩أ. قد ينطوي إختبار كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي على سبيل المثال على:-

- إختبار الحد الذي تكون عنده البيانات التي يستند إليها التقدير المحاسبي دقيقة وكاملة وذات علاقة، وما إذا تم تحديد التقدير المحاسبي بالشكل المناسب بإستخدام هذه البيانات وإفتراضات الإدارة.
- إعتبار مصدر ومدى إرتباط وموثوقية البيانات أو المعلومات الخارجية، بما في ذلك تلك التي تم الحصول عليها من خبراء خارجيين يعملون مع الإدارة للمساعدة في إعداد تقدير محاسبي معين.
- إعادة حساب التقدير المحاسبي، ومراجعة المعلومات حول تقدير محاسبي معين من أجل الثبات الداخلي.
- النظر في مراجعة وعمليات المصادقة التي تقوم بها الإدارة.

إعتبرات خاصة بالمنشآت الصغيرة

- ٧٠أ. في المنشآت الصغيرة، تميل عملية إعداد التقديرات المحاسبية إلى كونها أقل تنظيمياً من المنشآت الكبيرة. قد لا تملك المنشآت الصغيرة ذات مشاركة الفعالة من قبل الإدارة توصيفات شاملة للإجراءات المحاسبية أو السجلات المحاسبية المعقدة أو السياسات المكتوبة. حتى وإن لم تملك المنشأة عملية رسمية، فإن هذا لا يعني أن الإدارة غير قادرة على توفير أساس يمكن أن يختبر المدقق بناء عليه التقدير المحاسبي.

تقييم طريقة القياس (المرجع: الفقرة ١٣(ب))

- ٧١أ. عندما لا يحدد إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به طريقة للقياس، فإن تقييم ما إذا كانت الطريقة المستخدمة، بما في ذلك أي نموذج مطبق، مناسباً في الظروف هو مسألة حكم مهني.

- ٧٢أ. لهذا الهدف، تتضمن المسائل التي قد يعتبرها المدقق مثلاً ما إذا:-

تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات

المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة

- كان الأساس المنطقي للإدارة فيما يخص الطريقة المختارة معقولاً.
- قامت الإدارة بالتقييم بشكل كافٍ وبالتطبيق المناسب للمعايير، إن وجدت، التي يحددها إطار عمل إعداد التقارير المالية لدعم الطريقة المختارة.
- كانت الطريقة مناسبة في الظروف نظراً لطبيعة الأول أو الإلتزام الذي يتم تقديره ومتطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به ذو العلاقة بالتقديرات المحاسبية.
- كانت الطريقة مناسبة فيما يتعلق بمؤسسة العمل والقطاع والبيئة التي تعمل فيها المنشأة.

٧٣أ. في بعض الحالات، قد تحدد الإدارة الطرق المختلفة التي ينتج عنها مجموعة من التقديرات المختلفة بشكل كبير. وفي هذه الحالات، فإن الحصول على فهم حول كيفية تحقيق الإدارة في الأسباب وراء هذه الفروقات قد يساعد المدقق في تقييم مدى ملائمة الطريقة المختارة.

تقييم استخدام النماذج

٧٤أ. في بعض الحالات، خاصة عند إعداد تقديرات محاسبية بالقيمة العادلة، قد تستخدم الإدارة نموذجاً معيناً. وقد يعتمد ما إذا كان النموذج المستخدم مناسباً في الظروف على عدد من العوامل، مثل طبيعة المنشأة وبيئتها، بما في ذلك القطاع الذي تعمل فيه، والأصل أو الإلتزام المحدد الذي يتم قياسه.

٧٥أ. يعتمد الحد الذي تكون عنده الإعتبارات التالية ذات علاقة على الظروف، بما في ذلك ما إذا كان النموذج متوفراً تجارياً للإستخدام في قطاع معين، أو نموذجاً محمياً بحقوق ملكية. وفي بعض الحالات، قد تستخدم المنشأة خبيراً لتطوير وإختبار نموذج معين.

٧٦أ. بالإعتماد على الظروف، تتضمن المسائل التي قد يعتبرها المدقق أيضاً في إختبار النموذج، على سبيل المثال، ما إذا:-

- تم التحقق من النموذج قبل إستخدامه، إلى جانب إجراء مراجعات دورية لضمان أن ما زال ملائماً للاستعمال المراد. قد تشمل عملية التقييم للمنشأة على تقييم ما يلي:-
 - السلامة النظرية والتكامل الرياضي للنموذج، بما في ذلك مدى ملائمة معالم النموذج.
 - إتساق وكمال مدخلات النموذج مع ممارسات السوق.
 - نتيجة النموذج مقارنة بالمعاملات الفعلية.
- كان هنالك سياسات وإجراءات مناسبة للرقابة على التغيير.
- تم فحص وإختبار النموذج بشكل دوري من أجل إثبات صحته، خاصة عندما تكون المدخلات غير موضوعية.

- تم إجراء تعديلات على مخرجات النموذج، بما في ذلك حالة التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة، وما إذا كانت تعكس هذه التعديلات الإفتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق في ظروف مماثلة.
- تم توثيق النموذج بالشكل المناسب، بما في ذلك التطبيقات المخصصة والمحددات والمعالم الرئيسية للنموذج، والمدخلات المطلوبة ونتائج أي تحليل إثبات تم إجراؤه.

الإفتراضات المستخدمة من قبل الإدارة (المرجع: الفقرة ١٣(ب)(٢))

٧٧. يستند تقييم المدقق للإفتراضات المستخدمة من قبل الإدارة إلى المعلومات المتاحة فقط للمدقق وقت إجراء عملية التدقيق. ويتم أداء إجراءات التدقيق التي تتعامل مع إفتراضات الإدارة في سياق تدقيق البيانات المالية للمنشأة، وليس لهدف تقديم رأي حول الإفتراضات بحد ذاتها.

٧٨. تتضمن المسائل التي قد يعتبرها المدقق في تقييم معقولية الإفتراضات المستخدمة من قبل الإدارة، على سبيل المثال، ما يلي:-

- ما إذا بدت الإفتراضات المختلفة معقولة.
- ما إذا كانت الإفتراضات معتمدة على بعضها البعض ومتوافقة داخلياً.
- ما إذا بدت الإفتراضات معقولة عند إعتبارها معاً أو بالإرتباط مع إفتراضات أخرى، إما فيما يتعلق بذلك التقدير المحاسبي أو بالتقديرات المحاسبية الأخرى.
- في حالة التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة، ما إذا كانت الإفتراضات تعكس إفتراضات السوق الجديرة بالملاحظة بالشكل المناسب.

٧٩. قد تعكس الإفتراضات التي تستند إليها التقديرات المحاسبية النتيجة التي تتوقعها الإدارة من أهداف وإستراتيجيات محددة. وفي هذه الحالات، قد يؤدي المدقق إجراءات التدقيق من أجل تقييم معقولية هذه الإفتراضات وذلك من خلال النظر فيما إذا كانت هذه الإفتراضات متوافقة مع ما يلي:-

- البيئة الإقتصادية العامة والظروف الإقتصادية للمنشأة.
- خطط المنشأة.
- الإفتراضات التي تم تحديدها في فترات سابقة، في حال كانت مرتبطة.
- خوض تجربة، أو ظروف سابقة خاضتها المنشأة، إلى الحد الذي قد تعتبر عنده هذه المعلومات التاريخية مؤشراً على ظروف أو أحداث مستقبلية.
- إفتراضات أخرى مستخدمة من قبل الإدارة تتعلق بالبيانات المالية.

أ٨٠. قد تعتمد معقولية الافتراضات المستخدمة على نية وقدرة الإدارة على تنفيذ إجراءات عمل معينة. وعادة ما توثق الإدارة الخطط والمقاصد ذات العلاقة بأصول أو التزامات محددة وقد يقتضي إطار عمل إعداد التقارير المالية منها ذلك. ورغم أن نطاق أدلة التدقيق التي سيتم الحصول عليها حول نية وقدرة الإدارة هو مسألة حكم مهني، قد تتضمن إجراءات المدقق ما يلي:-

- مراجعة تاريخ الإدارة المتعلق بتنفيذ مقاصده المذكورة.
- مراجعة الخطط المكتوبة وغيرها من الوثائق، بما في ذلك، حيث يكون ممكناً، الموازنات المصادق عليها رسمياً أو التفويضات أو محاضر الاجتماع.
- الاستفسار من الإدارة حول دواعي اتخاذ إجراء عمل معين.
- مراجعة الأحداث التي تجري بعد تاريخ البيانات المالية وحتى تاريخ تقرير المدقق.
- تقييم قدرة المنشأة على تنفيذ إجراء عمل معين في ظل الظروف الاقتصادية للمنشأة، بما في ذلك المدلولات الضمنية على تعهداتها القائمة.

ومع ذلك، قد لا تسمح أطر معينة لإعداد التقارير المالية بأخذ مقاصد وخطط الإدارة بعين الاعتبار عند إعداد تقدير محاسبي. وعادة ما يحدث ذلك في التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة لأن هدف قياسهم يقتضي أن تعكس الافتراضات تلك المستخدمة من قبل المشاركين في السوق.

أ٨١. قد تتضمن المسائل التي قد يعتبرها المدقق في تقييم معقولية الافتراضات المستخدمة من قبل الإدارة ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة، إضافة إلى تلك الافتراضات الموضحة أعلاه، حيث يكون ذلك ممكناً، ما يلي:-

- حيث يكون الأمر ذو علاقة، ما إذا، وإن حصل ذلك، دمجت الإدارة مدخلات خاصة بالسوق في وضع الافتراضات.
- ما إذا كانت الافتراضات متوافقة مع ظروف السوق الجديرة بالملاحظة وخصائص الأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة.
- ما إذا كانت مصادر الافتراضات الخاصة بالمشاركين في السوق ذات علاقة وموثوقة، وكيف اختارت الإدارة الافتراضات لتستخدمها عند وجود عدد من الافتراضات المختلفة الخاصة بالمشاركين في السوق.
- حيث يكون مناسباً، ما إذا و، إن حصل ذلك، نظرت الإدارة في الافتراضات المستخدمة في، أو المعلومات حول، المعاملات أو الأصول أو الالتزامات المقارنة.

أ٨٢. بالإضافة إلى ذلك، قد تتألف التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة من مدخلات جديرة بالملاحظة ومدخلات غير جديرة بالملاحظة. عندما تستند التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة إلى مدخلات غير جديرة بالملاحظة، تتضمن المسائل التي قد يعتبرها المدقق كيفية دعم الإدارة لما يلي:-

- تحديد خصائص المشاركين في السوق ذات العلاقة بالتقدير المحاسبي.
- التعديلات التي أجرتها على إفتراضاتها الخاصة لتعكس وجهة نظرها حول الإفتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق.
- ما إذا دمجت أفضل المعلومات المتوفرة في الظروف القائمة.
- حيث يكون ممكناً، كيف أخذت إفتراضاتها بعين الإعتبار المعاملات أو الأصول أو الإلتزامات المقارنة.

في حال وجود مدخلات غير جديرة بالملاحظة، فمن المحتمل بشكل أكبر أن يحتاج تقييم المدقق للإفتراضات إلى دمجها بإجراءات إستجابة للمخاطر المقيّمة في الفقرة ١٣ من أجل الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية. وفي هذه الحالات، قد يستلزم الأمر من المدقق أداء إجراءات تدقيق أخرى مثل فحص الوثائق الداعمة للمراجعة والمصادقة على التقدير المحاسبي من قبل مستويات مناسبة في الإدارة و، حيث يكون ممكناً، من قبل المكلفين بالحوكمة.

٨٣أ. عند تقييم معقولية الإفتراضات الداعمة لتقدير محاسبي معين، قد يحدد المدقق إفتراضاً هاماً واحداً أو أكثر. وإذا حصل ذلك، قد يشير إلى أن التقدير المحاسبي يملك نسبة مرتفعة من شكوك التقدير، وبالتالي قد يؤدي إلى مخاطرة هامة. وهناك إجراءات إستجابة إضافية للمخاطر الهامة موضحة في الفقرات أ١٠٢-١١٥.

- إختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة (المرجع: الفقرة ١٣(ج))
- ٨٤أ. قد يشكل إختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة على كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي إجراء إستجابة مناسب عندما تكون عملية الإدارة مصممة بشكل جيد ومنفذة، مثال ذلك:-
- توجد أنظمة الرقابة لمراجعة التقديرات المحاسبية والمصادقة عليها من قبل المستويات المناسبة في الإدارة و، حيث يكون ممكناً، من قبل المكلفين بالحوكمة.
 - التقدير المحاسبي مشتق من المعالجة الروتينية للبيانات من قبل النظام المحاسبي للمنشأة.

٨٥أ. إن إختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة مطلوب عندما:-

(أ) يتضمن تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى التأكيد توقعاً بأن أنظمة الرقابة على العملية تعمل بشكل فعال؛ أو

(ب) لا توفر الإجراءات الجوهرية لوحدها أدلة تدقيق مناسبة وكافية عند مستوى التأكيد.^{١٩}

^{١٩} معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٨.

إعتبرات خاصة بالمنشآت الصغيرة

٨٦. قد توجد أنظمة رقابة على عملية إعداد تقدير محاسبي في المنشآت الصغيرة، ولكن الإجراء الشكلي الذي تعمل من خلاله يختلف. وبالإضافة إلى ذلك، قد تحدد المنشآت الصغيرة أن أنواعاً معينة من أنظمة الرقابة غير ضرورية بسبب مشاركة الإدارة الفعالة في عملية إعداد التقارير المالية. ومع ذلك، في حالة المنشآت الصغيرة جداً، قد لا توجد العديد من أنظمة الرقابة التي يمكن أن يحددها المدقق. ولهذا السبب، من المحتمل أن تكون إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة جوهرية بطبيعتها، حيث يؤدي المدقق إجراء إستجابة واحد أو أكثر من إجراءات الإستجابة الأخرى الواردة في الفقرة ١٣.

وضع تقدير نقطي أو مدى للمبالغ (المرجع: الفقرة ١٣ (د))

٨٧. قد يشكل وضع تقدير نقطي أو مدى للمبالغ من أجل تقييم التقدير النقطي للإدارة إجراء إستجابة مناسب عندما، على سبيل المثال:-

- لا يكون تقدير محاسبي معين مشتقاً من المعالجة الروتينية للبيانات من قبل النظام المحاسبي.
- تشير مراجعة المدقق لتقديرات محاسبية مماثلة تم إعدادها في البيانات المالية للفترة السابقة إلى أنه من المحتمل أن تكون العملية التي تقوم بها الإدارة للفترة الحالية فعالة.
- تكون أنظمة الرقابة للمنشأة في أو على عملية الإدارة لتحديد التقديرات المحاسبية غير مصممة بشكل جيد أو غير منفذة بشكل ملائم.
- تتعارض الأحداث أو المعاملات بين نهاية الفترة وتاريخ إصدار تقرير المدقق مع التقدير النقطي للإدارة.
- يكون هناك مصادر بديلة لبيانات ذات علاقة متاحة للمدقق والتي يمكن إستخدامها في تطوير تقدير نقطي أو مدى للمبالغ.

٨٨. حتى وإن كانت أنظمة الرقابة في المنشأة مصممة بشكل جيد ومنفذة بشكل ملائم، فإن وضع تقدير نقطي أو مدى للمبالغ قد يشكل إجراء إستجابة فعال أو كفو للمخاطر المقيّمة. أما في الحالات الأخرى، قد ينظر المدقق في هذا الأسلوب كجزء من تحديد ما إذا كانت هناك حاجة إلى إجراءات إضافية وإن كان الحال كذلك، طبيعة ونطاق هذه الإجراءات.

٨٩. قد يتباين الأسلوب الذي يتبعه المدقق في وضع إما تقدير نقطي أو مدى للمبالغ بالإستناد إلى الأمر الذي يعتبر أكثر فعالية في ظل الظروف. فعلى سبيل المثال، قد يضع المدقق مبدئياً تقديراً نقطياً تمهيدياً، ومن ثم يقيم مدى استجابته للتغيرات الحاصلة في الافتراضات لتحديد مدى للمبالغ يتم بإستخدامه تقييم التقدير النقطي للإدارة. وبدلاً من ذلك، قد يبدأ المدقق من خلال وضع مدى للمبالغ لأهداف تحديد تقدير نقطي إن أمكن.

٩٠. إن قدرة المدقق على تطوير تقدير محاسبي، بالمقارنة مع مدى للمبالغ، تعتمد على عدة عوامل، بما في ذلك النموذج المستخدم، وطبيعة ونطاق البيانات المتاحة وشكوك التقدير التي ينطوي

عليها التقدير المحاسبي. وبالإضافة إلى ذلك، قد يتأثر قرار وضع تقدير نقطي أو مدى للمبالغ بإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به، الذي قد يحدد التقدير النقطي الذي يتم استخدامه بعد دراسة النتائج والإفتراضات البديلة، أو يحدد طريقة قياس محددة (مثل استخدام قيمة متوقعة مخصصة مرجحة بالاحتمال).

٩١. قد يضع المدقق تقديراً نقطياً أو مدى للمبالغ من خلال عدد من الطرق، مثال ذلك من خلال:-
- استخدام نموذج، متوفر تجارياً للاستخدام في قطاع معين، أو نموذج ملكية أو نموذج مطور من قبل المدقق مثلاً.
 - تطوير إعتبار الإدارة للإفتراضات والنتائج البديلة بشكل إضافي من خلال مثلاً تقديم مجموعة مختلفة من الإفتراضات.
 - توظيف أو إشراك شخص يتمتع بخبرة متخصصة في وضع أو تنفيذ النموذج، أو في توفير إفتراضات ذات علاقة.
 - الرجوع إلى الظروف أو المعاملات أو الأحداث المقارنة الأخرى أو، حيث يكون ذلك ذو علاقة، الرجوع إلى الأسواق للحصول على الأصول أو الإلتزامات المقارنة.

فهم إفتراضات أو طريقة الإدارة (المرجع: الفقرة ١٣(د)(١))

٩٢. عندما يطور المدقق تقديراً نقطياً أو مدى للمبالغ ويستخدم إفتراضات أو طريقة تختلف عن تلك التي تستخدمها الإدارة، تقتضي الفقرة ١٣(د)(١) من المدقق الحصول على فهم كافٍ للإفتراضات أو الطريقة المستخدمة من قبل الإدارة في إعداد التقدير المحاسبي. ومن شأن هذا الفهم أن يزود المدقق بمعلومات قد تكون ذات علاقة بوضع المدقق لتقدير نقطي أو مدى للمبالغ مناسب. وبالإضافة إلى ذلك، يساعد هذا الفهم المدقق على فهم وتقييم أي فروقات هامة عن التقدير النقطي للإدارة. فعلى سبيل المثال، قد ينشأ فرق لأن المدقق استخدم إفتراضات مختلفة ولكنها مكافئة في الصحة بالمقارنة مع تلك الإفتراضات المستخدمة من قبل الإدارة. وقد يكشف هذا عن حقيقة أن التقدير المحاسبي بالغ الإستجابة لإفتراضات معينة، وهو بذلك خاضع لنسبة مرتفعة من شكوك التقدير، مما يشير إلى أن التقدير المحاسبي قد يشكل مخاطرة هامة. وبدلاً من ذلك، قد ينشأ فرق نتيجة لخطأ فادح مرتكب من قبل الإدارة. بالإعتماد على الظروف، قد يرى المدقق من المجدي لدى التوصل إلى الإستنتاجات إجراء نقاش مع الإدارة حول أسس الإفتراضات المستخدمة وصحتها والاختلاف، إن وجد، في الأسلوب المتبع في إعداد التقدير المحاسبي.

تضييق نطاق مدى المبالغ (المرجع: الفقرة ١٣(د)(٢))

٩٣. عندما يستنتج المدقق أنه من الملائم استخدام مدى للمبالغ من أجل تقييم معقولية التقدير النقطي للإدارة (مدى المبالغ الخاص بالمدقق)، تقتضي الفقرة ١٣(د)(٢) أن يشتمل المدى على كافة "النتائج المعقولة" بدلاً من كافة النتائج الممكنة. إن مدى المبالغ لا يمكن أن يشتمل على كافة

النتائج الممكنة لكي يكون مفيداً، حيث أن هذا المدى قد يكون واسعاً جداً لكي يكون فعالاً لأهداف التدقيق. ويكون مدى المبالغ الخاص بالمدقق مفيداً وفعالاً عندما يكون ضيق النطاق بشكل كافٍ يمكن المدقق من الاستنتاج ما إذا كان هناك خطأ في التقدير المحاسبي أم لا.

٩٤. عموماً، يعتبر المدى الذي تم تضيق نطاقه لكي يصبح مساوٍ أو أقل من الأداء الذي يقل عن مستوى الأهمية النسبية للبيانات المالية ملائماً لأهداف تقييم معقولية التقدير النقطة للإدارة. ومع ذلك، وفي قطاعات معينة على وجه الخصوص، قد يكون من غير الممكن تضيق نطاق المدى ليكون أقل من هذا المبلغ. ولا يحول هذا بالضرورة دون الإعراف بالتقدير المحاسبي. إلا أنه قد يشير إلى أن شكوك التقدير المرتبطة بالتقدير المحاسبي تؤدي إلى مخاطرة هامة. وتوضح الفقرات ١٠٢-١١٥ إجراءات إستجابة إضافية للمخاطر الهامة.

٩٥. يمكن تضيق نطاق المدى إلى وضع تكون فيه كافة النتائج التي تقع ضمن المدى معقولة من خلال:-

(أ) إزالة النتائج التي تقع على طرفي المدى التي يحكم المدقق أنها من غير المحتمل أن تحدث؛ و

(ب) الاستمرار في تضيق نطاق المدى، بالإستناد إلى أدلة التدقيق المتوفرة، إلى أن يتوصل المدقق إلى أن كافة النتائج التي تقع ضمن المدى هو نتائج معقولة. وفي بعض الحالات النادرة، قد يكون المدقق قادراً على تضيق النطاق المدى إلى أن تشير أدلة التدقيق إلى تقدير نقطي.

إعتبار ما إذا كانت المهارات أو المعرفة المتخصصة مطلوبة (المرجع: الفقرة ١٤)

٩٦. عند تخطيط عملية التدقيق، يتعين على المدقق التحقق من طبيعة وتوقيت ونطاق الموارد اللازمة لإجراء عملية تدقيق^{٢٠} وقد يتضمن هذا، حسب الضرورة، مشاركة الأشخاص الذين يتمتعون بمهارات أو معرفة متخصصة. وبالإضافة إلى ذلك، يقتضي معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ من شريك العملية أن يكون مقتنعاً بأن فريق العملية، وأي خبراء خارجيين وهم ليسوا كجزء من فريق العملية، يتمتعون جميعاً بالقدرات والكفاءة والوقت المناسبين لإجراء عملية التدقيق^{٢١}. وأثناء سير عملية تدقيق التقديرات المحاسبية، قد يحدد المدقق، في ضوء خبرة المدقق وظروف العملية، الحاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة ليتم تطبيقها فيما يتعلق بجانب واحد أو أكثر من جوانب التقديرات المحاسبية.

^{٢٠} معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ "التخطيط لتدقيق البيانات المالية"، الفقرة ٨(هـ).

^{٢١} معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية"، الفقرة [١٤].

٩٧أ. تتضمن المسائل التي قد تؤثر على إعتبار المدقق لما إذا كان المهارات أو المعرفة المتخصصة مطلوبة، على سبيل المثال ما يلي:-

- طبيعة الأصل أو الإلتزام أو عنصر المنشأة ذي الصلة في نشاط عمل أو قطاع معين (مثل الرواسب المعدنية، الأصول الزراعية، الأدوات المالية المعقدة).
- نسبة مرتفعة من شكوك التقدير.
- وجود حسابات معقدة أو نماذج متخصصة عند تقدير القيم العادلة مثلاً عند عدم وجود سوق جديدة بالملاحظة.
- مدى تعقيد متطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به ذي العلاقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك ما إذا كانت هناك مجالات من المعروف أنها خاضعة لتفسير أو ممارسة مختلفة غير متوافقة أو متطورة.
- الإجراءات التي ينوي المدقق تنفيذها عند الإستجابة للمخاطر المقيمة.

٩٨أ. فيما يتعلق بأغلبية التقديرات المحاسبية، حتى بوجود شكوك في التقدير، من غير المحتمل أن تكون المهارات أو المعرفة المتخصصة مطلوبة. فعلى سبيل المثال، من غير المحتمل أن تكون المهارات أو المعرفة المتخصصة ضرورية بالنسبة لمدقق عند تقييم مخصص ديون مشكوك فيها.

٩٩أ. مع ذلك، قد لا يملك المدقق المهارات أو المعرفة المتخصصة المطلوبة عندما تكون المسألة المعنية تقع ضمن مجال عدا المحاسبة أو التدقيق وقد تحتاج إلى الحصول عليها من خبير تدقيق. يحدد معيار التدقيق الدولي ٦٢٠^{٢٢} المتطلبات ويوفر إرشادات حول تحديد الحاجة إلى توظيف أو إشراك خبير المدقق ومسؤوليات المدقق عند استخدام عمل خبير المدقق.

١٠٠أ. بالإضافة إلى ذلك، في بعض الحالات، قد يتوصل المدقق إلى أنه من الضروري الحصول على مهارات أو معرفة متخصصة تتعلق بمجالات محددة في المحاسبة أو التدقيق. وقد يتم توظيف الأفراد الذي يتمتعون بمثل هذه المهارات أو المعرفة المتخصصة من قبل شركة المدقق أو إشراكها من مؤسسة خارجية خارج شركة المدقق. وعندما يؤدي هؤلاء الأفراد إجراءات تدقيق في العملية، فإنهم يشكلون جزءاً من فريق العملية، وبالتالي فهم خاضعون لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ٢٢٠.

١٠١أ. بالإعتماد على فهم وخبرة المدقق في العمل مع الخبير أو الأفراد الذين يتمتعون بمهارات أو معرفة متخصصة، قد يعتبر المدقق من المناسب مناقشة مسائل مثل متطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به مع الأفراد المعنيين لتحديد ما إذا كان عملهم ذو علاقة بأهداف التدقيق.

^{٢٢} معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ "إستخدام عمل خبير المدقق".

إجراءات جوهرية أخرى للاستجابة للمخاطر الهامة (المرجع: الفقرة ١٥)

١٠٢. عند تدقيق التقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر هامة، ينصب تركيز الإجراءات الجوهرية الأخرى للمدقق على تقييم ما يلي:-

- (أ) كيفية تقييم الإدارة لتأثير شكوك التقدير على التقدير المحاسبي، وتأثير مثل هذه الشكوك الذي قد يقع على مدى ملائمة الاعتراف بالتقدير المحاسبي في البيانات المالية؛ و
- (ب) مدى ملائمة الإفصاحات ذات العلاقة.

شكوك التقدير

إعتبار الإدارة لشكوك التقدير (المرجع: الفقرة ١٥ (أ))

١٠٣. قد تقيم الإدارة الافتراضات أو النتائج البديلة للتقديرات المحاسبية باستخدام عدد من الطرق، بالاعتماد على الظروف. وإحدى الطرق الممكنة المستخدمة من قبل الإدارة هي تنفيذ تحليل للاستجابة. وقد ينطوي هذا على تحديد كيف يتباين المبلغ النقدي لتقدير محاسبي معين باختلاف الافتراضات. وقد يؤدي تحليل الاستجابة إلى وضع عدد من السيناريوهات للنتائج، التي توصف أحياناً كمدى للنتائج من قبل الإدارة، مثل السيناريوهات "المتشائمة" و"المتفائلة".

١٠٤. قد يظهر تحليل الاستجابة أن تقديراً محاسبياً غير مستجيب للتغيرات في افتراضات معينة. وبدلاً من ذلك، قد يظهر أن التقدير المحاسبي مستجيب لإفترض واحد أو أكثر حيث أصبح فيما بعد محور عناية المدقق.

١٠٥. ليس المقصود الإشارة إلى أن طريقة معينة لمعالجة شكوك التقدير (مثل تحليل الاستجابة) هي أكثر ملائمة من طريقة أخرى، أو أن إعتبار الإدارة لافتراضات أو نتائج بديلة يحتاج إلى إجراءات من خلال عملية مفصلة مدعومة بوثائق شاملة. وبدلاً من ذلك، إن الأمر المهم هو ما إذا قامت الإدارة بتقييم كيف قد تؤثر شكوك التقدير على التقدير المحاسبي، وليس الطريقة المحددة التي يتم القيام بذلك من خلالها. وبالتالي، عندما لا تتظر الإدارة في الافتراضات أو النتائج البديلة، فقد يستلزم الأمر من المدقق إجراء نقاش مع الإدارة حول، وطلب الدعم، كيفية قيامها بمعالجة تأثيرات شكوك التقدير على التقدير المحاسبي.

١٠٦. قد تستخدم المنشآت الصغيرة وسائل بسيطة لتقييم شكوك التقدير. وإلى جانب مراجعة المدقق للوثائق المتاحة، فقد يحصل على أدلة تدقيق أخرى من إعتبار الإدارة للافتراضات أو النتائج البديلة من خلال الإسفسار من الإدارة. وبالإضافة إلى ذلك، قد لا تملك الإدارة الخبرة لإعتبار النتائج البديلة أو معالجة شكوك التقدير المتعلقة بالتقدير المحاسبي. وفي هذه الحالات، قد يشرح

المدقق للإدارة العملية أو الطرق المختلفة المتاحة للقيام بها، والوثائق المتعلقة بذلك. إلا أن ذلك قد لا يغير مسؤوليات الإدارة المتمثلة في إعداد البيانات المالية.

الإفتراضات الهامة (المرجع: الفقرة ١٥ (ب))

أ١٠٧. قد يعتبر إفتراض مستخدم في إعداد تقدير محاسبي هاماً في حال وجود تفاوت معقول في الإفتراض سيؤثر بشكل جوهري على قياس التقدير المحاسبي.

أ١٠٨. قد يتم الحصول على دعم للإفتراضات الهامة المشتقة من معرفة الإدارة من خلال العمليات المستمرة التي تقوم بها الإدارة فيما يخص التحليل الإستراتيجي وإدارة المخاطر. وحتى في غياب عمليات محددة رسمياً، كما قد يكون حال المنشآت الصغيرة، قد يكون المدقق قادراً على تقييم الإفتراضات من خلال الإستفسارات والمناقشات مع الإدارة، إلى جانب إجراءات تدقيق أخرى في سبيل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

أ١٠٩. إن إعتبرات المدقق في تقييم الإفتراضات التي قامت الإدارة بإعدادها موضحة في الفقرات ٧٧أ-٨٣أ.

نية وقدرة الإدارة (المرجع: الفقرة ١٥ (ج))

أ١١٠. إن إعتبرات المدقق المتعلقة بالإفتراضات التي قامت الإدارة بإعدادها ونية وقدرة الإدارة جميعها موضحة في الفقرتان ١٣أ و ٨٠أ.

وضع مدى للمبالغ (المرجع: الفقرة ١٦)

أ١١١. عند إعداد البيانات المالية، قد تكون الإدارة مقتنعة بأنها قامت بمعالجة تأثيرات شكوك التقدير على التقدير المحاسبي التي قد تؤدي إلى مخاطر هامة بالشكل المناسب. وفي بعض الظروف، قد يرى المدقق أن جهود الإدارة غير ملائمة. وقد يكون الحال كذلك، عندما، حسب تقدير المدقق:-

- لا يمكن الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة من خلال تقييم المدقق لكيفية معالجة الإدارة لتأثيرات شكوك التقدير.
- يكون من الضروري التحري بشكل أكبر عن نسبة شكوك التقدير المرتبطة بتقدير محاسبي، مثال ذلك عندما يكون المدقق على دراية بالتفاوت الكبير في نتائج التقديرات المحاسبية المماثلة في ظروف مماثلة.
- يكون من غير المحتمل الحصول على أدلة تدقيق أخرى، من خلال مراجعة الأحداث التي تجري حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق مثلاً.

- قد توجد مؤشرات على وجود تحيز من قبل الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية.

أ١١٢. إن إعتبرات المدقق في تحديد مدى للمبالغ لهذا الهدف موضحة في الفقرات أ٨٧-٩٥.

معايير الإعراف والقياس

الإعراف بالتقديرات المحاسبية في البيانات المالية (المرجع: الفقرة ١٧(أ))

أ١١٣. عندما تعترف الإدارة بتقدير محاسبي في البيانات المالية، ينصب تركيز تقييم المدقق على ما إذا كان قياس التقدير المحاسبي موثوقاً بشكل كافٍ بحيث يلبي معايير الإعراف الخاصة بإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.

أ١١٤. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي لم يتم الإعراف بها، ينصب تركيز تقييم المدقق على ما إذا تمت تلبية معايير الإعراف الخاصة بإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به فعلاً. وحتى في حال عدم الإعراف بتقدير محاسبي، وتوصل المدقق إلى أن هذه المعالجة مناسبة، قد تنشأ حاجة إلى الإفصاح عن الظروف في الملاحظات الخاصة بالبيانات المالية. كما قد يقرر المدقق أن هناك حاجة إلى لفت انتباه القارئ إلى شكوك هامة من خلال إضافة فقرة تأكيد على المسألة في تقرير المدقق. ويحدد معيار التدقيق الدولي ٧٠٦^{٢٣} المتطلبات ويوفر إرشادات حول مثل هذه الفقرات.

أسس قياس التقديرات المحاسبية (المرجع: الفقرة ١٧(ب))

أ١١٥. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة، تفترض بعض أطر عمل إعداد التقارير المالية أن القيمة العادل قد يتم قياسها بشكل موثوق كمتطلب سابق إما ليقضي أو يسمح بقياسات وإفصاحات القيمة العادلة. وفي بعض الحالات، قد يتم التغلب على هذه القرينة عندما لا يوجد مثلاً طريقة أو أساس مناسب للقياس. وفي هذه الحالات، ينصب تركيز تقييم المدقق على ما إذا كان أساس الإدارة في التغلب على القرينة المتعلقة باستخدام القيمة العادلة المحددة بموجب إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به مناسباً أم لا.

تقييم معقولة التقديرات المحاسبية وتحديد الأخطاء (المرجع: الفقرة ١٨)

أ١١٦. بالإستناد إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، قد يتوصل المدقق إلى أن الأدلة تشير إلى تقدير محاسبي يختلف عن التقدير النقطي للإدارة. عندما تدعم أدلة التدقيق تقديراً نقظياً، فإن الفرق بين التقدير النقطي للمدقق والتقدير النقطي للإدارة يشكل خطأ. وعندما توصل المدقق إلى أن استخدام مدى المبالغ الخاص بالمدقق يوفر أدلة تدقيق كافية ومناسبة، لن يتم تقدير نقطي للإدارة يقع خارج نطاق مدى المبالغ الخاص بالمدقق بأدلة تدقيق. وفي هذه الحالات، لا

^{٢٣} معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ "فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل".

يقال الخطأ عن الفرق بين التقدير النقطي للإدارة والنقطة الأقرب لمدى المبالغ الخاص بالمدقق.

أ١١٧. عندما تغير الإدارة تقديراً محاسبياً، أو طريقة إعداده، عن الفترة السابقة بالإستناد إلى تقييم غير موضوعي يشير إلى وجود تغيير في الظروف، قد يتوصل المدقق بالإستناد إلى أدلة التدقيق إلى وجود خطأ في التقدير المحاسبي نتيجة لتغيير عشوائي من قبل الإدارة، أو قد يعتبره مؤشراً على تحيز محتمل من قبل الإدارة (أنظر الفقرتان أ١٢٤-أ١٢٥).

أ١١٨. يوفر معيار التدقيق الدولي ٤٥٠^{٢٤} إرشادات حول تمييز الأخطاء لأهداف تقييم المدقق لتأثير الأخطاء غير المصححة على البيانات المالية. وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، فإن الخطأ، سواء كان ناجماً عن إحتيال أو خطأ، قد ينشأ نتيجة لما يلي:-

- أخطاء لا يوجد شك حولها (أخطاء حقيقية).
- فروقات ناشئة من أحكام الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي يعتبرها المدقق غير معقولة، أو إختيار أو تطبيق السياسات المحاسبية التي يعتبرها المدقق غير ملائمة (أخطاء قائمة على أحكام شخصية).
- أفضل تقدير للمدقق للأخطاء على شكل مجموعات، حيث ينطوي ذلك على التنبؤ بالأخطاء المحددة في عينات التدقيق في المجموعات كاملة التي يتم استخلاص العينات منها (الأخطاء المتنبأ بها).

في بعض الحالات التي تنطوي على تقديرات محاسبية، قد ينشأ خطأ نتيجة لدمج بين هذه الظروف، مما يجعل التحديد المنفصل أمراً صعباً أو مستحيلاً.

أ١١٩. إن تقييم معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة المشمولة في ملاحظات البيانات المالية، سواءً كان يقتضيها إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به أو تم الإفصاح عنها طوعاً، ينطوي بشكل أساسي على نفس أنواع الإعتبارات المطبقة عند تدقيق تقدير محاسبي معترف به في البيانات المالية.

الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

الإفصاح وفقاً لإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به (المرجع: الفقرة ١٩)

أ١٢٠. يتضمن عرض البيانات المالية وفقاً لإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به إفصاحاً مناسباً عن المسائل الجوهرية. وقد يسمح أو يحدد إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به

^{٢٤} معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ "تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق".

إفصاحات متعلقة بالتقديرات المحاسبية، وقد تفصح بعض المنشآت طوعاً عن معلومات إضافية في الملاحظات المرفقة بالبيانات المالية. وقد تتضمن هذه الإفصاحات على ما يلي:-

- الإفتراضات المستخدمة.
- طريقة التقدير المستخدمة، بما في ذلك أي نموذج معمول به.
- أساس إختيار طريقة التقدير.
- تأثير أي تغييرات تطراً على طريقة التقدير تختلف عن الفترة السابقة.
- المصادر والمدلولات الضمنية لشكوك التقدير.

تعتبر هذه الإفصاحات ذات علاقة بالنسبة للمستخدمين في فهم التقديرات المحاسبية المعترف بها أو المفصح عنها في البيانات المالية، وهناك حاجة إلى الحصول على أدلة تدقيق حول ما إذا كانت الإفصاحات معدة وفقاً لمتطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.

١٢١١. في بعض الحالات، قد يقتضي إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به إعداد إفصاحات محددة تتعلق بالشكوك. فعلى سبيل المثال، تنص بعض أطر عمل إعداد التقارير المالية على ما يلي:-

- الإفصاح عن الإفتراضات الرئيسية ومصادر شكوك التقدير الأخرى التي تتطوي على مخاطرة هامة تؤدي إلى إجراء تعديل جوهري على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات. وقد يتم وصف هذه المتطلبات بإستخدام مصطلحات مثل "المصادر الرئيسية لشكوك التقدير" أو "التقديرات المحاسبية الحرجة".
- الإفصاح عن مدى النتائج المحتملة والإفتراضات المستخدمة في تحديد المدى.
- الإفصاح عن معلومات تتعلق بأهمية التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة بالنسبة للوضع المالي وأداء المنشأة.
- إفصاحات نوعية مثل التعرض للمخاطر وكيف تنشأ، وأهداف وسياسات وإجراءات المنشأة لإدارة المخاطرة والطرق المستخدمة في قياس المخاطرة وأي تغييرات عن الفترة السابقة تطراً على هذه المفاهيم النوعية.
- إفصاحات نوعية مثل الحد الذي تتعرض عنده المنشأة للمخاطرة، بالإستناد إلى المعلومات المقدمة داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسية في المنشأة، بما في ذلك المخاطرة الائتمانية ومخاطرة السيولة ومخاطرة السوق.

الإفصاحات عن شكوك التقدير المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر هامة (المرجع:
الفقرة ٢٠)

١٢٢١. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تتطوي على مخاطر هامة، حتى وإن كان الإفصاح وفقاً لإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به، قد يتوصل المدقق إلى أن الإفصاح عن شكوك

التقدير غير ملائم في ضوء الظروف والحقائق المعنية. وإن تقييم المدقق لمدى ملائمة الإفصاح عن شكوك التقدير يزداد في الأهمية كلما ازداد ارتباط مدى النتائج المحتملة للتقدير المحاسبي بالأهمية النسبية (أنظر المناقشات ذات العلاقة في الفقرة ٩٤أ).

١٢٣أ. في بعض الحالات، قد يعتبر المدقق من المناسب تشجيع الإدارة على وصف الظروف المتعلقة في شكوك التقدير في الملاحظات حول البيانات المالية. ويوفر معيار التدقيق الدولي ٧٠٥^{٢٥} إرشادات حول المدلولات الضمنية لرأي المدقق عندما يعتقد المدقق أن إفصاح الإدارة عن شكوك التقدير في البيانات المالية هو أمر غير ملائم أو مضلل.

مؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة (المرجع: الفقرة ٢١)

١٢٤أ. أثناء التدقيق، قد يصبح المدقق على دراية بالأحكام والقرارات التي تصدرها الإدارة والتي تؤدي إلى وجود مؤشرات حول تحيز محتمل من قبل الإدارة. وقد تؤثر مثل هذه المؤشرات على استنتاج المدقق فيما يخص ما إذا كان تقييم المدقق للمخاطر وإجراءات الإستجابة ذات العلاقة ما زالاً مناسبين، وقد يحتاج المدقق إلى إعتبار المدلولات الضمنية فيما يتعلق بسائر عملية التدقيق. وبالإضافة إلى ذلك، قد تؤثر على تقييم المدقق ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، كما هو موضح في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠^{٢٦}.

١٢٥أ. تتضمن الأمثلة على مؤشرات وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية ما يلي:-

- التغييرات في تقدير محاسبي، أو طريقة إعداده، حيث قامت الإدارة بتقييم غير موضوعي يتمثل في وجود تغيير في الظروف.
- استخدام الافتراضات الخاصة بالمنشأة في التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة عندما تكون متعارضة مع افتراضات السوق الجديرة بالملاحظة.
- إختيار أو بناء افتراضات هامة تنتج تقديراً نقطياً مفيداً لأهداف الإدارة.
- إختيار تقدير نقطي قد يشير إلى نمط تشاؤم أو تفاؤل.

الإقرارات الخطية (المرجع: الفقرة ٢٢)

١٢٦أ. يتناول معيار التدقيق الدولي ٥٨٠^{٢٧} استخدام الإقرارات الخطية. وبالإعتماد على طبيعة والأهمية النسبية ونطاق شكوك التقدير، قد تشمل الإقرارات الخطية حول التقديرات المحاسبية المعترف بها أو المفصح عنها في البيانات المالية على إقرارات:-

^{٢٥} معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ " التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل".

^{٢٦} معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ " تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية".

^{٢٧} معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ "الإقرارات الخطية".

- حول مدى ملائمة عمليات القياس، بما في ذلك الإفتراضات والنماذج ذات العلاقة، المستخدمة من قبل الإدارة في تحديد التقديرات المحاسبية في سياق إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به، وبالتوافق مع تطبيق العمليات.
- بأن الإفتراضات تعكس بشكل مناسب نية وقدرة الإدارة على تنفيذ إجراءات عمل محددة بالنيابة عن المنشأة، حيث يكون ذلك ذو علاقة بالتقديرات المحاسبية والإفصاحات.
- بأن الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية تامة ومناسبة بموجب إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.
- بأنه لا يوجد أي حدث لاحق يقتضي إجراء تعديل على التقديرات المحاسبية والإفصاحات المشمولة في البيانات المالية.

أ١٢٧. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية غير المعترف بها أو المفصح عنها في البيانات المالية، قد تشمل الإقرارات الخطية على إقرارات حول:-

- مدى ملائمة الأسس المستخدمة من قبل الإدارة في تحديد عدم تلبية معايير الإعراف أو الإفصاح بموجب إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به. (أنظر الفقرة أ١١٤)
- مدى ملائمة الأسس المستخدمة من قبل الإدارة في التغلب على القرينة المتعلقة بإستخدام القيمة العادلة المنصوص عليها بموجب إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به الخاص بالمنشأة فيما يخص التقديرات المحاسبية التي لم يتم قياسها أو الإفصاح عنها بالقيمة العادلة (أنظر الفقرة أ١١٥).

التوثيق (المرجع: الفقرة ٢٣)

أ١٢٨. إن توثيق المؤشرات على تحيز محتمل من قبل الإدارة المحدد أثناء عملية التدقيق يساعد المدقق في التوصل إلى ما إذا كان تقييم المدقق للمخاطر وإجراءات الإستجابة ذات العلاقة مازالت مناسبة، وفي تقييم ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية. أنظر الفقرة أ١٢٥ للحصول على أمثلة حول المؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة.

الملحق

(المرجع: الفقرة ١١)

قياسات وإفصاحات القيمة العادلة ضمن أطر عمل مختلفة لإعداد التقارير المالية

إن الهدف من هذا الملحق هو توفير نقاش عام فقط حول القياسات والإفصاحات بالقيمة العادلة ضمن أطر عمل مختلفة لإعداد التقارير المالية الواردة في الخلفية والسياق.

١. تقتضي أو تسمح أطر العمل المختلفة لإعداد التقارير المالية بإجراء مجموعة متنوعة من القياسات والإفصاحات بالقيمة العادلة في البيانات المالية. كما تتباين من حيث مستوى التوجيه الذي توفره على أساس أصول والتزامات القياس أو الإفصاحات ذات العلاقة. وتوفر بعض أطر عمل إعداد التقارير المالية إرشادات توجيهية، بينما توفر أطر أخرى إرشادات عامة، ولا توفر بعضها أية إرشادات نهائياً. وبالإضافة إلى ذلك، توجد ممارسات معينة للقياس والإفصاح مرتبطة بالقطاع فيما يخص القيم العادلة.
٢. قد تختلف تعريفات القيمة العادلة في أطر عمل إعداد التقارير المالية، أو فيما يتعلق بأصول أو التزامات أو إفصاحات مختلفة ضمن إطار عمل معين. فعلى سبيل المثال، يعرف معيار المحاسبة الدولي^{٢٧} ٣٩ القيمة العادلة على أنها "المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به، أو تسوية التزام، بين أطراف مطلعين وراغبين في معاملة على أساس تجاري". وينطوي مفهوم القيمة العادلة عموماً على معاملة حالية، بدلاً من تسوية في تاريخ سابق أو مستقبلي. وبالتالي، قد تكون عملية قياس القيمة العادلة بحثاً عن السعر المقدر الذي يمكن أن تحدث عنده المعاملة. وبالإضافة إلى ذلك، قد تستخدم أطر عمل مختلفة لإعداد التقارير المالية مصطلحات مثل "القيمة الخاصة بمنشأة معينة" و "قيمة المنفعة" أو مصطلحات مماثلة، ولكنه قد يقع مع ذلك ضمن مفهوم القيمة العادلة في هذا المعيار.
٣. قد تعالج أطر عمل إعداد التقارير المالية التغييرات في قياسات القيمة العادلة التي تحدث مع مرور الوقت بطرق مختلفة. فعلى سبيل المثال، قد يقتضي إطار عمل معين لإعداد التقارير المالية أن تنعكس التغييرات في قياسات القيمة العادلة لأصول أو التزامات معينة في حقوق الملكية مباشرة، بينما قد تنعكس هذه التغييرات في الدخل بموجب إطار عمل آخر. وفي بعض أطر العمل، يتأثر تحديد ما إذا سيتم استخدام المحاسبة بالقيمة العادلة أو كيفية تطبيقها بنية الإدارة على تنفيذ إجراءات عمل معينة فيما يتعلق بأصل أو التزام محدد.
٤. قد تقتضي أطر عمل مختلفة لإعداد التقارير المالية قياسات وإفصاحات معينة للقيمة العادلة في البيانات المالية وتحدد أو تسمح بها بدرجات متفاوتة. وإن أطر عمل إعداد التقارير المالية قد:-

^{٢٧} معيار المحاسبة الدولي ٣٩ "الأدوات المالية: الإعراف والقياس".

- تحدد متطلبات القياس والعرض والإفصاح عن معلومات معينة مشمولة في البيانات المالية أو معلومات مفصّل عنها في الملاحظات على البيانات المالية أو معروضة كمعلومات تكميلية؛
- تسمح بإجراء قياسات معينة باستخدام القيم العادلة بناء على إختيار المنشأة أو عند تلبية معايير معينة فقط؛
- تحدد طريقة معينة لتحديد القيمة العادلة، مثلاً من خلال استخدام تقييم مستقل أو طرق محددة لإستخدام التدفقات النقدية المخصومة؛
- تسمح بإختيار طريقة لتحديد القيمة العادلة من عدة طرق بديلة (معايير الإختيار قد تكون أو لا تكون محددة بموجب إطار عمل إعداد التقارير المالية)؛ أو
- لا توفر إرشادات حول قياسات أو إفصاحات القيمة العادلة عدا إستخدامها كونها أدلة بالعرف أو الممارسة، كممارسة القطاع مثلاً.

٥. تفترض بعض أطر عمل إعداد التقارير المالية أنه يمكن قياس القيمة العادلة للأصول أو الإلتزامات بشكل موثوق كمتطلب سابق إما يقتضي أو يسمح بقياسات أو إفصاحات القيمة العادلة. وفي بعض الحالات، قد يتم التغلب على هذه القرينة عندما لا يملك أصل أو إلتزام معين سعر سوق معروض في سوق نشطة وحيث تعتبر الطرق الأخرى لتقدير القيمة العادلة له بشكل معقول غير مناسبة أو غير مجدية. وقد تحدد بعض أطر عمل إعداد التقارير المالية هراً للقيمة العادلة يميز بين المدخلات المخصصة للإستخدام في التوصل إلى قيم عادلة تتراوح بين تلك التي تنطوي بوضوح على "مدخلات جديرة بالملاحظة" بالإستناد إلى الأسعار المعروضة والأسواق النشطة وتلك "المدخلات غير الجديرة بالملاحظة" التي تنطوي على أحكام خاصة بالمنشأة حول الإفتراضات التي قد يستخدمها المشاركون في السوق.

٦. تقتضي بعض أطر عمل إعداد التقارير المالية تعديلات محددة ومعينة على معلومات التقييم، أو إعتبرات أخرى متعلقة فقط بأصل أو إلتزام معين. فعلى سبيل المثال، قد تقتضي محاسبة الممتلكات الاستثمارية إجراء تعديلات على قيمة سوق مقيمة مثل تعديلات تكاليف الإقفال المخفضة المقدرة، والتعديلات المتعلقة بوضع موقع الملكية وغيرها من المسائل. وعلى نحو مماثل، إذا لم تكن سوق أصل معين سوقاً نشطة، قد تنشأ حاجة إلى تعديل قوائم الأسعار المنشورة لتتوصل إلى قياس أكثر ملائمة للقيمة العادلة. وعلى سبيل المثال، قد لا تعتبر أسعار السوق المعروضة مؤشراً على القيمة العادلة في حال وجود نشاط غير منتظم في السوق، أو أن السوق غير منظم بطريقة جيدة، أو يتم التداول بأحجام صغيرة من الوحدات بالنسبة للعدد التراكمي لوحدات التداول القائمة. وبالتالي، قد تحتاج أسعار السوق هذه إلى تعديل. وقد تنشأ حاجة إلى مصادر بديلة للمعلومات حول السوق من أجل إجراء هذه التعديلات. وبالإضافة إلى ذلك، في بعض الحالات، قد يحتاج ضمان مخصص (عندما يتم تخصيص الضمان لأنواع معينة

من الاستثمار في الدين) إلى إعتبره في تحديد القيمة العادلة أو التخفيض الممكن لقيمة أصل أو إلزام معين.

٧. في معظم أطر عمل إعداد التقارير المالية، ينطوي مفهوم قياسات القيمة العادلة على قرينة بأن المنشأة هي عبارة عن منشأة مستمرة دون أي نية أو حاجة إلى تصفيتها أو تقليص حجم عملياتها جوهرياً، أو تنفيذ معاملة بناء على شروط عكسية. ولذلك، في هذه الحالة، لن تكون القيمة العادلة هي المبلغ الذب قد تستلمه أو تدفعه المنشأة في معاملة اضطرارية أو تصفية جبرية أو بيع جبري بأسعار مخفضة. ومن ناحية أخرى، قد تتسبب الظروف الإقتصادية العامة أو الظروف الإقتصادية الخاصة بقطاعات معينة إلى عدم توفر سيولة في السوق وتقتضي أن يتم التنبؤ بالقيمة العادلة بناء على الأسعار الراكدة، الأسعار التي من المحتمل أن تصبح راکدة. ومع ذلك، قد تحتاج منشأة معينة إلى أن تأخذ وضعها الإقتصادي أو التشغيلي الحالي بعين الإعتبار عند تحديد القيم العادلة لأصولها أو إلتزاماتها في حال كان ذلك محدداً أو مسموحاً به بموجب إطار عمل إعداد التقارير المالية الخاص بها، وقد يحدد أو لا يحدد هذا الإطار كيفية القيام بذلك. فعلى سبيل المثال، قد يكون تخطيط الإدارة للتصرف في أصل معين على أساس متسارع من أجل تحقيق أهداف عمل محددة مرتبطاً بتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل.

شروع قياسات القيمة العادلة

٨. أصبحت القياسات والإفصاحات القائمة على القيمة العادلة شائعة الاستخدام أكثر فأكثر في أطر عمل إعداد التقارير المالية. وقد تحدث القيم العادلة في، وتؤثر على تحديد، البيانات المالية في عدد من الطرق، بما في ذلك القياس ما يلي بالقيمة العادلة:-

- أصول أو إلتزامات محددة، مثل الأوراق المالية أو الإلتزامات القابلة للتداول بسهولة من أجل تسوية واجب بموجب أداة مالية، بأسعار السوق الحالية إما بشكل روتيني أو دوري.
- عناصر محددة من المنشأة. مثال ذلك، عند محاسبة الإعتراف والقياس وعرض أدوات مالية معينة بإستخدام ميزات حقوق الملكية، مثل سند قابل للتحويل من قبل حامله إلى أسهم عادية من المصدر.
- أصول أو إلتزامات محددة مستملكة في إندماج أعمال. فعلى سبيل المثال، يعتمد التحديد الأولي للشهرة الناشئة من شراء منشأة في إندماج أعمال على قياس القيمة العادلة للأصول والإلتزامات القابلة للتحديد المستملكة والقيمة العادلة للإعتبار الممنوح.
- أصول أو إلتزامات محددة معدلة بالقيمة العادلة على أساس مرة واحدة فقط. قد تقتضي بعض أطر عمل إعداد التقارير المالية إستخدام قياس بالقيمة العادلة لقياس تعديل أجري على أصل أو مجموعة من الأصول كجزء من تحديد تخفيض قيمة الأصل، مثل إجراء إختبار لتخفيض قيمة الشهرة المستملكة في إندماج أعمال بالإستناد إلى القيمة العادلة لمنشأة تشغيلية محددة أو وحدة إعداد تقارير، حيث يتم تخصيص قيمتها بعد ذلك لمجموعة الأصول

تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات

المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة

والإلتزامات الخاصة بالمنشأة أو الوحدة من أجل إشتقاق شهرة ضمنية لتتم مقارنتها بالشهرة المسجلة.

- مجاميع الأصول والإلتزامات. في بعض الظروف، يدعو قياس فئة أو مجموعة من الأصول أو الإلتزامات إلى تجميع القيم العادلة لبعض الأصول أو الإلتزامات المختلفة في تلك الفئة أو المجموعة. فعلى سبيل المثال، بموجب إطار عمل إعداد التقارير المالية، قد يتم تحديد قياس حافظة قروض متنوعة بالإعتماد على القيمة العادلة لبعض فئات القروض التي تتألف منها الحافظة.
- المعلومات المفصح عنها في الملاحظات على البيانات المالية أو المعروضة كمعلومات تكميلية، دون الإعتراف بها في البيانات المالية.

معيار التدقيق الدولي ٥٥٠

الأطراف ذات العلاقة

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٢	طبيعة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.....
٧-٣	مسؤوليات المدقق.....
٨	تاريخ النفاذ.....
٩	الأهداف.....
١٠	التعريفات.....
	المتطلبات
١٧-١١	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة..... تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.....
١٩-١٨	إجراءات الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.....
٢٤-٢٠	تقييم طريقة محاسبة العلاقات والمعاملات المحددة للأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها.....
٢٥	الإقرارات الخطية.....
٢٦	الإتصال مع المكلفين بالحوكمة.....
٢٧	التوثيق.....
٢٨	
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
٣أ-١أ	مسؤوليات المدقق.....
٧أ-٤أ	تعريف الطرف ذي العلاقة.....
٢٨أ-٨أ	إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة..... تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.....
٣٠أ-٢٩أ	

إجراءات الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات	
الأطراف ذات العلاقة.....	أ٣١-أ٤٥
تقييم طريقة محاسبة العلاقات والمعاملات المحددة للأطراف ذات العلاقة والإفصاح	
عنها.....	أ٤٦-أ٤٧
الإقرارات الخطية.....	أ٤٨-أ٤٩
الإتصال مع المكلفين بالحوكمة.....	أ٥٠

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ "الأطراف ذات العلاقة" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤوليات المدقق المتعلقة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة في عملية تدقيق للبيانات المالية. وعلى وجه الخصوص، يتسع نطاق هذا المعيار ليشمل كيفية تطبيق معيار التدقيق الدولي^١ ٣١٥ ومعيار التدقيق الدولي^٢ ٣٣٠ ومعيار التدقيق الدولي^٣ ٢٤٠ فيما يتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.

طبيعة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة

٢. تنتفج العديد من معاملات الأطراف ذات العلاقة باتتباع ممارسات العمل العادية. وفي مثل هذه الظروف، قد لا تتطوي هذه المعاملات على مخاطرة الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بشكل أكبر من المعاملات المماثلة مع الأطراف غير ذات العلاقة. ومع ذلك، قد تؤدي طبيعة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة في بعض الظروف إلى مخاطر أكثر إرتفاعاً للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية من المعاملات مع الأطراف غير ذات العلاقة. فعلى سبيل المثال:

- قد تعمل الأطراف ذات العلاقة من خلال مجموعة شاملة ومعقدة من العلاقات والهيكل، مع إرتفاع مماثل في تعقيد المعاملات الخاصة بها.
- قد تكون نظم المعلومات غير فعالة في تحديد أو تلخيص المعاملات والأرصدة القائمة بين منشأة معينة والأطراف ذات العلاقة لديها.
- قد لا يتم إجراء معاملات الأطراف ذات العلاقة بموجب شروط وبنود السوق العادية؛ فعلى سبيل المثال، قد يتم إجراء بعض معاملات الأطراف ذات العلاقة دون مقابل.

مسؤوليات المدقق

٣. بما أن الأطراف ذات العلاقة غير مستقلة عن بعضها البعض، تفرض العديد من أطر إعداد التقارير المالية متطلبات خاصة لمحاسبة علاقات ومعاملات وأرصدة الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها من أجل تمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعتها والتأثيرات الفعلية أو المحتملة لها على البيانات المالية. وحيث يفرض إطار إعداد التقارير المالية المعمول به مثل هذه المتطلبات، يقع على عاتق المدقق مسؤولية أداء إجراءات تدقيق لتحديد وتقييم والإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية الناشئة من إخفاق المنشأة في محاسبة علاقات أو معاملات أو أرصدة الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها بالشكل المناسب وفقاً لمتطلبات إطار العمل.

١ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها".

٢ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ "إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة".

٣ معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق للبيانات المالية".

٤. حتى وإن فرض إطار إعداد التقارير المالية المعمول به حد أدنى من المتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة أو لم يفرض أية متطلبات، يحتاج المدقق رغم ذلك إلى الحصول على فهم حول علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة يكفي ليكون قادراً على التوصل إلى ما إذا كانت البيانات المالية، إلى الحد الذي تتأثر فيه بتلك العلاقات والمعاملات: (المرجع: الفقرة ١١)

- (أ) تحقق العرض العادل (عند تطبيق أطر العرض العادل)؛ أو (المرجع: الفقرة ٢١)
 (ب) غير مضللة (عند تطبيق أطر الإمتثال). (المرجع: الفقرة ٣١)

٥. وبالإضافة إلى ذلك، يرتبط فهم علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بتقييم المدقق لوجود عامل واحد أو أكثر من عوامل مخاطرة الإحتيال وفقاً لما يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٢٤٠،^٤ لأن إرتكاب عملية الإحتيال يكون أكثر سهولة من خلال الأطراف ذات العلاقة.

٦. نظراً إلى القيود الكامنة المفروضة على عملية تدقيق معينة، هناك مخاطرة لا يمكن تجنبها تتمثل في أن بعض الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية لا يمكن اكتشافها، حتى وإن كانت عملية التدقيق مخططة ومؤداة بالشكل المناسب وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.^٥ وفي سياق الأطراف ذات العلاقة، تكون التأثيرات المحتملة للقيود الكامنة المفروضة على قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء الجوهرية أكبر للأسباب التالية:

- قد لا تكون الإدارة على علم بوجود كافة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، خاصة في حال عدم تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به للمتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة.
- قد تتيح علاقات الأطراف ذات العلاقة فرصة أكبر للتأمر أو الإخفاء أو التلاعب من قبل الإدارة.

٧. بناء على ذلك، يعتبر تخطيط وأداء عملية التدقيق مع ممارسة التشكك المهني كما يقتضي معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ هاماً بشكل خاص في هذا السياق، نظراً لإحتمالية وجود علاقات ومعاملات خاصة بالأطراف ذات العلاقة غير مفصح عنها. وإن المتطلبات الواردة في هذا المعيار مصممة لمساعدة المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، وفي تصميم إجراءات تدقيق من أجل الإستجابة للمخاطر المقيمة.

تاريخ النفاذ

٨. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ.

^٤ معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ٢٤.

^٥ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، الفقرة ٥٢١.

^٦ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٥.

الأهداف

٩. تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:

(أ) بصرف النظر عن تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به للمتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة أم لا، يتمثل هدف المدقق في الحصول على فهم حول علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة يكفي ليكون قادراً على ما يلي:

(١) تمييز عوامل مخاطرة الإحتيال، إن وجدت، الناشئة من علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة المرتبطة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال؛ و

(٢) بالاستناد إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، التوصل إلى ما إذا كانت البيانات المالية، إلى الحد الذي تتأثر فيه بتلك العلاقات والمعاملات:

أ. تحقق العرض العادل (في حال تطبيق أطر العرض العادل)؛ أو

ب. غير مضللة (في حال تطبيق أطر الإمتثال)؛ و

(ب) بالإضافة إلى ذلك، حيث يحدد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به للمتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، يتمثل هدف المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة ومحاسبتها والإفصاح عنها بالشكل المناسب في البيانات المالية وفقاً لذلك الإطار.

التعريفات

١٠. لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:

(أ) معاملة على أساس تجاري (Arm's length transaction) - معاملة يتم إجراؤها بناء على بنود وشروط بين بائع راغب ومشتري راغب غير مرتبطين ببعضهما البعض ويعملان بشكل مستقل عن بعضهما البعض ويسعيان إلى تحقيق أفضل المصالح.

(ب) الطرف ذو العلاقة (Related party) - طرف يكون إما: (المرجع: الفقرة ٤-٧)

(١) طرفاً ذا علاقة وفقاً لما هو محدد في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛ أو

(٢) حيث يحدد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به الحد الأدنى من المتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة أو لا يحدد أية متطلبات:

أ. شخصاً أو منشأة أخرى تتمتع بسيطرة أو تأثير هام، سواء بشكل مباشر أم غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر، على المنشأة المعدة للتقارير المالية؛

- ب. منشأة أخرى تتمتع المنشأة المعدة للتقارير المالية بسيطرة أو تأثير هام عليها؛ سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو
- ج. منشأة أخرى تقع تحت سيطرة مشتركة مع المنشأة المعدة للتقارير المالية من خلال:
١. ملكية مسيطرة مشتركة؛
 ٢. مالكين مكونين من أفراد عائلة مقربين؛ أو
 ٣. إدارة رئيسية مشتركة.

مع ذلك، لا تعتبر المنشآت التي تقع تحت سيطرة مشتركة من قبل الدولة (أي الحكومة الوطنية أو الإقليمية أو المحلية) مرتبطة ببعضها البعض إلا في حال شاركت في معاملات هامة أو قامت بمشاركة المصادر إلى حد هام مع بعضها البعض.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة

١١. كجزء من إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة التي يقتضي معيار التدقيق الدولي ٣١٥ ومعيار التدقيق الدولي ٢٤٠^٧ تأديتها من قبل المدقق خلال عملية التدقيق، ينبغي أن يؤدي المدقق إجراءات التدقيق والأنشطة ذات العلاقة المحددة في الفقرات ١٢-١٧ من أجل الحصول على معلومات ذات صلة بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة. (المرجع: الفقرة ٨)

فهم علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة

١٢. ينبغي أن يشمل نقاش فريق العملية الذي يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣١٥ ومعيار التدقيق الدولي ٢٤٠^٨ على إعتبار خاص لقابلية تعرض البيانات المالية لخطأ جوهري ناجم عن إحتيال أو خطأ قد ينتج عن علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. (المرجع: الفقرتان ٩أ-١٠أ)

١٣. ينبغي أن يسأل المدقق الإدارة عن الأمور التالية:

(أ) هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، بما في ذلك التغيرات عن الفترة السابقة؛ (المرجع:

الفقرات ١١١-١٤٤)

(ب) طبيعة العلاقات بين المنشأة وهذه الأطراف ذات العلاقة؛ و

(ج) ما إذا أجرت المنشأة أية معاملات مع هذه الأطراف ذات العلاقة خلال الفترة، وفي حال

حصل ذلك، يستفسر المدقق عن نوع وهدف المعاملات.

^٧ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ٥؛ معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ١٦.

^٨ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ١٠؛ معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ١٥.

١٤. ينبغي أن يستفسر المدقق من الإدارة والأشخاص الآخرين الذي يعملون في المنشأة ويؤدي إجراءات تقييم المخاطر الأخرى التي تعتبر مناسبة من أجل الحصول على فهم حول أنظمة الرقابة، إن وجدت، التي وضعتها الإدارة من أجل: (المرجع: الفقرات ١٥-٢٠أ)

(أ) تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة ومحاسبتها والإفصاح عنها وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛

(ب) تصريح إجراء معاملات وترتيبات هامة مع الأطراف ذات العلاقة والمصادقة عليها؛ و (المرجع: الفقرة ٢١أ)

(ج) تصريح إجراء معاملات وترتيبات هامة دون إتباع ممارسات العمل العادية والمصادقة عليها.

البقاء متيقظاً للمعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة عند مراجعة السجلات أو الوثائق

١٥. ينبغي أن يبقى المدقق متيقظاً أثناء عملية التدقيق عند فحص السجلات أو الوثائق للترتيبات أو المعلومات الأخرى التي قد تدل على وجود علاقات ومعاملات للأطراف ذات العلاقة لم تحدها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق. (المرجع: الفقرتان ٢٢أ-٢٣أ)

وينبغي أن يفحص المدقق على وجه الخصوص الأمور التالية بحثاً عن مؤشرات على وجود علاقات ومعاملات للأطراف ذات العلاقة لم تحدها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق:

(أ) المصادقات البنكية والقانونية التي تم الحصول عليها كجزء من إجراءات المدقق؛

(ب) محاضر اجتماعات المساهمين ومحاضر اجتماعات المكلفين بالحوكمة؛ و

(ج) السجلات أو الوثائق الأخرى التي يرى المدقق أنها ضرورية في ظروف المنشأة.

١٦. إذا حدد المدقق معاملات هامة تم إجراؤها دون إتباع ممارسات العمل العادية عند أداء إجراءات التدقيق التي تقتضيها الفقرة ١٥ أو عن طريق إجراءات التدقيق الأخرى، ينبغي أن يسأل المدقق الإدارة عن الأمور التالية: (المرجع: الفقرتان ٢٤أ-٢٥أ)

(أ) طبيعة تلك المعاملات؛ و (المرجع: الفقرة ٢٦أ)

(ب) ما إذا كانت الأطراف ذات العلاقة مشتركة في تلك المعاملات أم لا. (المرجع: الفقرة ٢٧أ)

مشاركة المعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة مع فريق العملية

١٧. ينبغي أن يشارك المدقق المعلومات ذات العلاقة التي حصل عليها فيما يخص الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة مع أعضاء فريق العملية. (المرجع: الفقرة ٢٨أ)

تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة

١٨. لدى تحقيق المتطلب الذي يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣١٥ والمتمثل في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية،^٩ ينبغي أن يحدد ويقيم المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة ويحدد ما إذا كانت أي من تلك المخاطر تشكل مخاطر هامة. ولدى تحديد ذلك، ينبغي أن يتعامل المدقق مع معاملات الأطراف ذات العلاقة الهامة المحددة التي تم إجراؤها دون إتباع ممارسات العمل العادية للمنشأة على أنها تؤدي إلى ظهور مخاطر هامة.

١٩. في حال وجد المدقق عوامل مخاطرة الإحتيال (بما في ذلك الظروف المتعلقة بوجود طرف ذي علاقة لديه تأثير مهيم) لدى أداء إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة المرتبطة بالأطراف ذات العلاقة، فينبغي أن يأخذ المدقق تلك المعلومات بعين الإعتبار عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٤٠. (المرجع: الفقرة ٦١ و ٢٩١-٣٠١)

إجراءات الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة

٢٠. كجزء من المتطلب الذي يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ المتمثل في إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة،^{١٠} يقوم المدقق بتصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة. وينبغي أن تشمل إجراءات التدقيق هذه على تلك الإجراءات التي تقتضيها الفقرات ٢١-٢٤. (المرجع: الفقرات ٣١١-٣٤١)

تحديد معاملات الأطراف ذات العلاقة أو طرف هام ذي علاقة التي لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها مسبقاً

٢١. في حال وجد المدقق ترتيبات أو معلومات تشير إلى وجود علاقات ومعاملات للأطراف ذات العلاقة لم تحدها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق، فينبغي أن يحدد المدقق ما إذا كانت الظروف السابقة تؤكد على وجود تلك العلاقات أو المعاملات.

٢٢. في حال وجد المدقق معاملات خاصة بالأطراف ذات العلاقة أو بطرف هام ذي علاقة لم تحدها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق، فينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:

(أ) إبلاغ أعضاء فريق العملية الآخرين بالمعلومات ذات الصلة فوراً؛ (المرجع: الفقرة

(٣٥)

٩ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ٢٥.

١٠ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرتان ٥-٦.

- (ب) حيث يحدد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به المتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، ينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:
- (١) يطلب من الإدارة تحديد كافة المعاملات التي تم إجراؤها مع أطراف ذات علاقة تم تحديدها مؤخراً ليجري المدقق تقييماً آخراً لها؛ و
- (٢) الإستفسار عن السبب وراء فشل أنظمة رقابة المنشأة على علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة في التمكين من تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة أو الإفصاح عنها؛
- (ج) أداء إجراءات تدقيق فعالة ومناسبة فيما يتعلق بمعاملات أطراف ذات علاقة تم تحديدها مؤخراً أو معاملات طرف هام ذي علاقة؛ (المرجع: الفقرة ٣٦١)
- (د) إعادة النظر في المخاطرة التي تتمثل في إحصائية وجود معاملات للأطراف ذات العلاقة الأخرى أو طرف هام ذي علاقة لم تحددتها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق، وأداء إجراءات تدقيق إضافية حسبما تقتضي الضرورة؛ و
- (هـ) في حال تبين أن عدم الإفصاح من قبل الإدارة كان متعمداً (وبالتالي دليلاً على وجود مخاطرة خطأ جوهري ناجم عن الإحتيال)، فينبغي أن يقيم المدقق المدلولات المتعلقة بعملية التدقيق. (المرجع: الفقرة ٣٧١)

معاملات الطرف الهام ذي العلاقة التي تم إجراؤها دون إتباع ممارسات العمل العادية

٢٣. فيما يتعلق بمعاملات الطرف الهام ذي العلاقة التي تم إجراؤها دون إتباع ممارسات العمل العادية، ينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:

- (أ) تفحص العقود والإتفاقيات السابقة، إن وجدت، وتقييم ما إذا:
- (١) كانت المبادئ الأساسية (أو الإفتقار إليه) المتعلقة بالمعاملة يشير إلى إحصائية إجراءاتها من أجل الاشتراك في إعداد تقارير مالية إحتيالية أو إخفاء سوء توزيع الأصول؛^{١١} (المرجع: الفقرتان ٣٨١-٣٩١)
- (٢) كانت بنود المعاملات متوافقة مع توضيحات الإدارة؛ و
- (٣) تمت محاسبة المعاملات والإفصاح عنها بالشكل المناسب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛ و
- (ب) الحصول على أدلة تدقيق حول تصريح إجراء المعاملات والمصادقة عليها بالشكل المناسب. (المرجع: الفقرتان ٤٠١-٤١١)

١١ معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ٣٢(ج).

التأكيدات على إجراء معاملات الأطراف ذات العلاقة بموجب بنود مكافئة لتلك الإجراءات السائدة في معاملة على أساس تجاري

٢٤. في حال أوردت الإدارة تأكيداً في البيانات المالية يشير إلى إجراء معاملة لطرف ذي علاقة بموجب بنود مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري، فينبغي أن يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ذلك التأكيد. (المرجع: الفقرات أ٤٢-أ٤٥)

تقييم طريقة محاسبة العلاقات والمعاملات المحددة للأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها
٢٥. لدى تكوين رأي حول البيانات المالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠،^{١٢} ينبغي أن يقيم المدقق الأمور التالية: (المرجع: الفقرة أ٤٦)

(أ) ما إذا تمت محاسبة العلاقات والمعاملات المحددة للأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها بالشكل المناسب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية؛ و (المرجع: الفقرة أ٤٧)

(ب) ما إذا كانت تأثيرات علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة:

(١) تحول دون تحقيق البيانات المالية للعرض العادل (في حال تطبيق أطر العرض العادل)؛ أو

(٢) تجعل البيانات المالية مضللة (في حال تطبيق أطر الإمتثال).

الإقرارات الخطية

٢٦. حيث يحدد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به المتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، فينبغي أن يحصل المدقق على إقرارات خطية من الإدارة و، حيث يكون مناسباً، من المكلفين بالحوكمة فيما يخص: (المرجع: الفقرتان أ٤٨-أ٤٩)

(أ) قيامهم بالإفصاح إلى المدقق عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة وكافة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة التي يعلمون بها؛ و

(ب) قيامهم بمحاسبة تلك العلاقات والمعاملات والإفصاح عنها بالشكل المناسب وفقاً لمتطلبات إطار العمل.

الإتصال مع المكلفين بالحوكمة

٢٧. في حال مشاركة كافة المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة،^{١٣} فينبغي أن يتصل المدقق معهم بشأن المسائل الهامة الناشئة أثناء عملية التدقيق فيما يخص الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. (المرجع: الفقرة أ٥٠)

١٢ معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ "تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية"، الفقرات ١٠-١٥.

١٣ معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ "الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣.

التوثيق

٢٨. ينبغي أن يورد المدقق في وثائق التدقيق أسماء الأطراف المحددة ذات العلاقة وطبيعة علاقات الأطراف ذات العلاقة.^{١٤}

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

مسؤوليات المدقق

أطر إعداد التقارير المالية التي تضع حداً أدنى من المتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ٤)

١١. إن إطار إعداد التقارير المالية الذي يضع حداً أدنى من المتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة هو الإطار الذي يعرف معنى الطرف ذو العلاقة ولكن ذلك التعريف يملك نطاقاً محدوداً أكثر من التعريف الوارد في الفقرة ١٠(ب)(٢) الواردة في هذا المعيار، وبالتالي قد ينطبق متطلب معين يقتضي الإفصاح عن علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة على علاقات ومعاملات أقل بكثير.

أطر العرض العادل (المرجع: الفقرة ٤(أ))

٢٤. في سياق إطار العرض العادل،^{١٥} قد تؤدي علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة إلى فشل البيانات المالية في تحقيق العرض العادل في حال أن الواقع الاقتصادي مثلاً لم ينعكس بالشكل المناسب في البيانات المالية. فعلى سبيل المثال، قد لا يتم تحقيق العرض العادل في حال محاسبة عملية بيع ملكية معينة من قبل المنشأة لمساهم مسيطر بسعر أعلى أو أقل من قيمة السوق العادلة على أنها معاملة تنطوي على ربح أو خسارة في الوقت الذي قد تشكل فيه مساهمة أو استعادة لرأس المال أو عملية دفع لربح سهم معين.

أطر الإمتثال (المرجع: الفقرة ٤(ب))

٣٣. في سياق إطار الإمتثال، يعتمد ما إذا كانت علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة تؤدي إلى وجود بيانات مالية مضللة كما هو موضح في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ على الظروف الخاصة للعملية. فعلى سبيل المثال، حتى وإن كان عدم الإفصاح عن معاملات الأطراف ذات العلاقة في البيانات المالية ممثلاً لإطار العمل والقانون أو النظام المعمول به، فقد تكون البيانات المالية مضللة في حال حصول المنشأة على نسبة هامة للغاية من إيراداتها العائدة من المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة مع عدم الإفصاح عن تلك الحقيقة. ومع ذلك، من النادر

١٤ معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "وثائق التدقيق"، الفقرات ٨-١١ والفقرة ٦٤.

١٥ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، تعرف الفقرة ١٣(أ) معنى إطار العرض العادل والإمتثال.

جداً أن ينظر المدقق في بيانات مالية معدة ومعروضة وفقاً لإطار إمتثال معين وتكون مضللة في حال قرر المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢١٠^{١٦} أن إطار العمل مقبول^{١٧}.

تعريف الطرف ذي العلاقة (المرجع: الفقرة ١٠(ب))

٤٤. تناقش العديد من أطر إعداد التقارير المالية مفهومي السيطرة والتأثير الهام. وعلى الرغم من احتمالية مناقشتها لتلك المفاهيم باستخدام مصطلحات مختلفة، إلا أنها توضح عموماً ما يلي:

(أ) السيطرة هي القدرة على التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة من أجل الحصول على منافع من أنشطتها؛ و

(ب) التأثير الهام (الذي يمكن إكتسابه من خلال ملكية على أساس الأسهم أو قانون أو إتفاقية) هو القدرة على المشاركة في صنع القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية لمنشأة معينة، ولكنه لا يعدّ سيطرة على تلك السياسات.

٥٥. قد يدل وجود العلاقات التالية على وجود سيطرة أو تأثير هام:

(أ) حيازات لحقوق ملكية مباشرة أو غير مباشرة أو الفوائد المالية الأخرى في المنشأة.
(ب) حيازات المنشأة لحقوق ملكية مباشرة أو غير مباشرة أو فوائد مالية أخرى في منشآت أخرى.

(ج) أن يكون جزءاً من المكلفين بالحوكمة أو الإدارة الرئيسية (أي أعضاء الإدارة الذين يتمتعون بصلاحيات ومسؤولية تخطيط وتوجيه ومراقبة أنشطة المنشأة).

(د) أن يكون فرداً مقرباً من عائلة أي شخص مشار إليه الفقرة الفرعية (ج).

(هـ) أن يحظى بعلاقة عمل هامة مع أي شخص مشار إليه في الفقرة الفرعية (ج).

الأطراف ذات العلاقة التي تملك تأثيراً مهماً

٦٦. قد تعمل الأطراف ذات العلاقة، بالاستناد إلى قدرتها على ممارسة سيطرة أو تأثير هام، في منصب يخولها بممارسة تأثير مهمين على المنشأة أو إدارتها. ويعدّ اعتبار ذلك السلوك ذا صلة عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال، كما هو موضح بشكل أكثر تفصيلاً في الفقرتان ٢٩١-٣٠١.

المنشآت ذات الهدف الخاص كأطراف ذات علاقة

٧٧. في بعض الظروف، قد تكون منشأة ذات هدف خاص^{١٨} طرفاً ذا علاقة بالمنشأة لأن المنشأة قد تكون مسيطر عليها فعلياً، حتى وإن كانت تملك عدداً قليلاً من حقوق ملكية المنشأة ذات الهدف الخاص أو لا تملك أياً منها.

١٦ معيار التدقيق الدولي ٢١٠ "الموافقة على شروط التكاليف بالتدقيق"، الفقرة ٦(أ).

١٧ معيار التدقيق الدولي ٧٠٠، الفقرة ١٢٢.

١٨ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، توفر الفقرتان ٢٦١-٢٧٠ إرشاداً حول طبيعة المنشأة ذات الهدف الخاص.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة

مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ١١)

إعتبرات خاصة بمنشآت القطاع العام

٨. قد تتأثر مسؤوليات مدقق القطاع العام فيما يتعلق بعلاقات ومعاملات أطراف ذات علاقة بأمر التكليف بعملية التدقيق، أو بالالتزامات مفروضة على منشآت القطاع العام وناشئة من القانون أو النظام أو سلطة أخرى. وبناءً على ذلك، قد لا تقتصر مسؤوليات مدقق القطاع العام على معالجة مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، بل قد تتضمن أيضاً مسؤولية أوسع نطاقاً ألا وهي معالجة مخاطر عدم الإمتثال للقانون والنظام والسلطة الأخرى الذين يحكمون جهات القطاع العام التي تضع متطلبات محددة فيما يخص تنفيذ أعمال تجارية مع الأطراف ذات العلاقة. وبالإضافة إلى ذلك، قد يحتاج مدقق القطاع العام إلى أخذ متطلبات إعداد التقارير المالية في القطاع العام المتعلقة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة التي قد تختلف عن تلك المطبقة في القطاع الخاص بعين الإعتبار.

فهم علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة

إجراء نقاش بين فريق العملية (المرجع: الفقرة ١٢)

٩. تتضمن المسائل التي قد تتم مناقشتها بين أعضاء فريق العملية ما يلي:

- طبيعة ونطاق علاقات ومعاملات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة (بإستخدام سجل المدقق الخاص بالأطراف ذات العلاقة المحددة الذي يتم تحديثه بعد كل عملية تدقيق مثلاً).
- التركيز على أهمية ممارسة التشكك المهني خلال عملية التدقيق فيما يخص إحتماالية حدوث أخطاء جوهرية مرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.
- ظروف أو أوضاع المنشأة التي قد تدل على وجود علاقات أو معاملات للأطراف ذات العلاقة لم تحدها الإدارة أو تفصح عنها للمدقق (على سبيل المثال، وجود هيكل تنظيمي معقد أو إستخدام المنشآت ذات الهدف الخاص من أجل إجراء معاملات غير مدرجة في الميزانية العمومية أو إستخدام نظام معلومات غير ملائم).
- السجلات أو الوثائق التي قد تدل على وجود علاقات أو معاملات للأطراف ذات العلاقة.
- أهمية أن ترفق الإدارة أو المكلفين بالحوكمة بالتعريف محاسبة وإفصاحاً مناسبين فيما يخص علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة (في حال تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به للمتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة)، والمخاطر ذات العلاقة المتمثلة في إهمال الإدارة لأنظمة الرقابة ذات العلاقة.

١٠أ. بالإضافة إلى ذلك، قد يتضمن النقاش في سياق الإحتيال إعتباراً خاصاً لكيفية تورط الأطراف ذات العلاقة في عملية الإحتيال . على سبيل المثال:

- كيف يمكن إستغلال الإدارة المسيطر عليها من قبل منشآت ذات هدف خاص لتسهيل إدارة الأرباح.
- كيف قد يتم ترتيب المعاملات بين المنشأة وشريك تجاري معروف لدى عضو رئيسي في الإدارة من أجل تسهيل توزيع أصول المنشأة بشكل غير صحيح.

هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة (المرجع: الفقرة ١٣(أ))

١١أ. عندما يحدد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به المتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، تميل المعلومات المتعلقة بهوية تلك الأطراف إلى كونها متوفرة بسهولة للإدارة لأن نظم معلومات المنشأة ستحتاج إلى تسجيل ومعالجة وتلخيص علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة لتمكين المنشأة من تحقيق متطلبات المحاسبة والإفصاح التي يفرضها إطار العمل. وتميل الإدارة بالتالي إلى امتلاك قائمة شاملة بالأطراف ذات العلاقة والتغيرات عن الفترة السابقة. وفيما يتعلق بالعمليات المتكررة، توفر الإستفسارات أساساً لمقارنة المعلومات التي ترفقها الإدارة بسجل المدقق حول الأطراف ذات العلاقة المدونة في عمليات التدقيق السابقة.

١٢أ. مع ذلك، قد لا تملك المنشأة نظم المعلومات تلك عندما لا يحدد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به المتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة. وفي مثل هذه الظروف، من المحتمل ألا تكون الإدارة على علم بوجود كافة الأطراف ذات العلاقة. وعلى الرغم من ذلك، ينطبق مطلب طرح الإستفسارات المحدد في الفقرة ١٣ لأن الإدارة قد تكون على علم بالأطراف التي تحقق تعريف الطرف ذي العلاقة الموضح في هذا المعيار. في مثل هذه الحالة، تميل إستفسارات المدقق حول هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة إلى تكوين جزء من إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة التي يتم أداؤها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥ من أجل الحصول على معلومات حول الأمور التالية:

- ملكية المنشأة والهياكل الرقابية لديها؛
- أنواع الإستثمارات التي تنفذها المنشأة والتي تخطط لتنفيذها؛ و
- طريقة تنظيم المنشأة وكيفية تمويلها.

في الحالة الخاصة المتعلقة بعلاقات السيطرة المشتركة، حيث تميل الإدارة بشكل أكبر إلى معرفتها بتلك العلاقات في حال أن لها أهمية اقتصادية بالنسبة للمنشأة، تميل إستفسارات المدقق إلى كونها أكثر فعالية في حال تركيزها على ما إذا كانت الأطراف التي تجري معها المنشأة معاملات هامة أو تشارك المصادر إلى حد هام، هي عبارة عن أطراف ذات علاقة.

١٣أ. في سياق عملية تدقيق مجموعة معينة، يقتضي معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ أن يقوم فريق عملية المجموعة بتزويد كل مدقق عنصر بقائمة بالأطراف ذات العلاقة معدة من قبل إدارة

المجموعة وأي أطراف أخرى ذات علاقة يعلم فريق عملية المجموعة بوجودها.^{١٩} وعندما تكون المنشأة عبارة عن عنصر ضمن مجموعة معينة، توفر هذه المعلومات أساساً مفيداً لإستفسارات المدقق الموجهة إلى الإدارة حول هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.

١٤أ. كما قد يحصل المدقق على بعض المعلومات المتعلقة بهوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة من خلال الإستفسارات الموجهة إلى الإدارة أثناء قبول أو استمرار العملية.

أنظمة رقابة المنشأة على علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ١٤)

١٥أ. إن الأشخاص الآخرين الذين يعملون في المنشأة هم أولئك الذين يميلون إلى امتلاك معرفة حول علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، وأنظمة الرقابة على تلك العلاقات والمعاملات. وقد يتضمن أولئك الأشخاص، إلى الحد الذي لا يشكلون فيه جزءاً من الإدارة:

- المكلفون بالحوكمة؛
- الموظفون الذين يشغلون منصباً يقومون من خلاله بطرح أو معالجة أو تدوين المعاملات التي تعتبر هامة والتي يتم تنفيذها دون إتباع ممارسات العمل العادية في المنشأة، وأولئك الأشخاص الذين يشرفون أو يراقبون هؤلاء الموظفين؛
- المدققون الداخليون؛
- المستشار القانوني الداخلي؛ و
- مسؤول الإلتزام بالسلوك الأخلاقي أو شخص يشغل منصباً مماثلاً.

١٦أ. يتم إجراء عملية التدقيق على إفتراض أن الإدارة و، حيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة قد أقرروا وفهموا بأنهم يتحملون مسؤولية إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، بما في ذلك حيث يكون مرتبطاً العرض العادل لها، ومسؤولية الرقابة الداخلية التي ترى الإدارة و، حيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة، أنها ضرورية للتمكن من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ.^{٢٠} وبناء على ذلك، عندما يحدد الإطار المتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، يقتضي إعداد البيانات المالية من الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، تصميم وتنفيذ وتطبيق أنظمة رقابة ملائمة على علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بحيث يتم تحديدها ومحاسبتها والإفصاح عنها بالشكل المناسب وفقاً لذلك الإطار. ويقوم المكلفون بالحوكمة لدى أدائهم لدورهم الإشرافي بمراقبة كيفية اضطلاع الإدارة بمسؤولياتها المتعلقة بأنظمة الرقابة تلك. وبصرف النظر عن أية متطلبات متعلقة بالأطراف ذات العلاقة قد يحددها الإطار، قد يحصل المكلفون بالحوكمة لدى أدائهم لدورهم الإشرافي على معلومات

١٩ معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ "الإعترارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)"، الفقرة ٤٠(ه).

٢٠ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ٢٠.

من الإدارة تمكنهم من فهم طبيعة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة والمبادئ الأساسية لها.

١٧١. لدى تحقيق متطلب معيار التدقيق الدولي ٣١٥ المتمثل في الحصول على فهم حول بيئة الرقابة،^{٢١} قد يأخذ المدقق بعين الاعتبار خصائص بيئة الرقابة المتعلقة بالتقليل من مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، مثل:

- قواعد السلوك الأخلاقي الداخلية، التي يتم إبلاغها إلى موظفي المنشأة وتطبيقها بالشكل المناسب، والتي تحكم الظروف التي قد تجري فيها المنشأة أنواعاً محددة من معاملات الأطراف ذات العلاقة.
- السياسات والإجراءات المتعلقة بالإفصاح المفتوح في الوقت المحدد عن مصالح الإدارة والمكلفين بالحوكمة في معاملات الأطراف ذات العلاقة.
- تعيين المسؤولين داخل المنشأة فيما يخص تحديد وتدوين وتلخيص والإفصاح عن معاملات الأطراف ذات العلاقة.
- الإفصاح في الوقت المحدد والنقاش الذي يدور بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة حول معاملات الأطراف ذات العلاقة الهامة التي يتم إجراؤها دون إتباع ممارسات العمل العادية، بما في ذلك ما إذا قام المكلفون بالحوكمة بتطبيق المبادئ الأساسية لتلك المعاملات بالشكل المناسب (من خلال الحصول على استشارة من مستشارين مهنيين خارجيين مثلاً).
- الإرشادات الواضحة للمصادقة على معاملات الطرف ذي العلاقة التي تنطوي على تضارب فعلي أو ملاحظ في المصالح، مثل موافقة لجنة فرعية تابعة للمكلفين بالحوكمة ومكونة من أفراد مستقلين عن الإدارة.
- المراجعات الدورية من قبل المدققين الداخليين، حيث يكون ذلك ممكناً.
- الإجراء المترقب الذي تتخذه الإدارة من أجل حل قضايا الإفصاح الخاصة بالأطراف ذات العلاقة، من خلال الحصول على استشارة من المدقق أو مستشار قانوني خارجي مثلاً.
- وجود سياسات وإجراءات متعلقة بالكشف عن الفساد، حيث يكون ذلك ممكناً.

١٨١. قد تكون أنظمة الرقابة المطبقة على علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة داخل بعض المنشآت غير كافية أو غير قائمة لعدد من الأسباب مثل:

- الأهمية القليلة التي توليها الإدارة لتحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها.
- الإفتقار إلى الإشراف المناسب من قبل المكلفين بالحوكمة.

٢١ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ١٤.

- التجاهل المتعمد لأنظمة الرقابة تلك لأن الإفصاحات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة قد تكشف معلومات تعتبرها الإدارة معلومات حساسة، مثل وجود معاملات يشترك فيها أفراد العائلة الذي يشغلون مناصب إدارية.
- فهم غير كافٍ من قبل الإدارة للمتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة التي يفرضها إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
- غياب متطلبات الإفصاح بموجب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

عندما تكون أنظمة الرقابة هذه غير كافية أو غير قائمة، قد يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة. وفي حال كان الحال كذلك، قد يأخذ المدقق بعين الاعتبار، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٢،٧٠٥ المدلولات المتعلقة بعملية التدقيق، بما في ذلك الرأي الوارد في تقرير المدقق.

١٩١. عادة ما ينطوي إعداد التقارير الإحتيالية على إهمال الإدارة لأنظمة الرقابة التي قد يبدو أنها تعمل بفعالية.^{٢٣} وتكون مخاطرة إهمال الإدارة لأنظمة الرقابة أكبر في حال كان للإدارة علاقات تنطوي على سيطرة أو تأثير هام مع الأطراف الذين تتعامل معهم المنشأة لأن هذه العلاقات قد توفر للإدارة حوافز وفرصاً أكبر لارتكاب عملية إحتيال. فعلى سبيل المثال، قد تشكل المصالح المالية للإدارة لدى أطراف معينة ذات علاقة حوافز لإهمال أنظمة الرقابة من خلال (أ) توجيه المنشأة بشكل يتعارض مع مصالحها مما يؤدي إلى إجراء معاملات لصالح هذه الأطراف، أو (ب) التآمر مع هذه الأطراف أو التحكم بأعمالهم. وتتضمن الأمثلة على عمليات الإحتيال المحتملة ما يلي:

- وضع بنود زائفة للمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة حيث تكون مصممة لتمثيل المبادئ الأساسية لهذه المعاملات بشكل غير صحيح.
- تنظيم نقل الأصول بشكل إحتيالي من أو إلى الإدارة أو الآخرين باستخدام مبالغ أعلى أو أقل من قيمة السوق.
- إجراء معاملات معقدة مع الأطراف ذات العلاقة، مثل المنشآت ذات الهدف الخاص، التي يتم تنظيمها لتمثل الوضع المالي أو الأداء المالي للمنشأة بشكل غير صحيح.

إعتبرات خاصة بالمنشآت الصغيرة

٢٠١. تميل أنشطة الرقابة في المنشآت الصغيرة إلى كونها أقل رسمية وقد لا تملك هذه المنشآت عمليات موثقة للتعامل مع علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة. وقد يقلل مالك-مدير من بعض المخاطر الناشئة من معاملات الأطراف ذات العلاقة أو قد يرفع من نسبة حدوث هذه المخاطر من خلال المشاركة الفعالة في كافة الجوانب الرئيسية للمعاملات. وفيما يتعلق بهذه

٢٢ معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل".

٢٣ معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرتان ٣١ وأ٤٠.

المنشآت، قد يحصل المدقق على فهم حول علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، وأية أنظمة رقابة قد يتم تطبيقها عليها، من خلال الإستفسار من الإدارة إلى جانب إجراءات أخرى، مثل مراقبة أنشطة الإشراف والمراجعة التي تقوم بها الإدارة وفحص الوثائق المتوفرة ذات العلاقة.

تصريح إجراء معاملات وترتيبات هامة والمصادقة عليها (المرجع: الفقرة ١٤ (ب))

٢١١. ينطوي التصريح على منح إذن من قبل طرف أو أطراف يتمتعون بسلطة مناسبة (سواء كان الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو المساهمين في المنشأة) لتجري المنشأة معاملات محددة وفقاً لمعايير محددة مسبقاً، سواء كانت قائمة على حكم ذاتي أم لا. وتنطوي المصادقة على قبول أولئك الأطراف للمعاملات التي أجرتها المنشأة بعد أن حققت المعايير التي منح التصريح بناء عليها. وتتضمن الأمثلة على أنظمة الرقابة التي قد تضعها المنشأة لتصريح والمصادقة على إجراء معاملات وترتيبات هامة مع أطراف ذات علاقة أو معاملات وترتيبات هامة دون إتباع ممارسات العمل العادية ما يلي:

- أنظمة الرقابة المتعلقة بالمراقبة لتحديد تلك المعاملات والترتيبات التي تحتاج إلى تصريح ومصادقة.
- المصادقة على بنود وشروط المعاملات والترتيبات من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو، حيث يكون ممكناً، من قبل المساهمين.

البقاء متيقظاً للمعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة عند مراجعة السجلات والوثائق

السجلات أو الوثائق التي قد يفحصها المدقق (المرجع: الفقرة ١٥)

٢٢١. قد يفحص المدقق أثناء عملية التدقيق السجلات أو الوثائق التي قد توفر معلومات حول علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، ومثال ذلك:

- مصادقات الأطراف الخارجية التي يحصل عليها المدقق (بالإضافة إلى المصادقات المصرفية والقانونية).
- إقرارات ضريبة الدخل الخاصة بالمنشأة.
- المعلومات التي تزود المنشأة بها الهيئات التنظيمية.
- سجلات المساهمين لتحديد المساهمين الرئيسيين في المنشأة.
- بيانات التعارض في المصالح التي يتم الحصول عليها من الإدارة والمكلفين بالحوكمة.
- السجلات المتعلقة بإستثمارات المنشأة وتلك المتعلقة بخطط معاشات التقاعد.
- العقود والإتفاقيات المبرمة مع الإدارة الرئيسية أو المكلفين بالحوكمة.
- العقود والإتفاقيات الهامة التي يتم إبرامها دون إتباع ممارسات العمل العادية للمنشأة.

- فواتير ومراسلات محددة من المستشارين المهنيين لدى المنشأة.
 - سياسات التأمين على الحياة التي تطبقها المنشأة.
 - العقود الهامة التي تم التفاوض عليها مرة أخرى من قبل المنشأة خلال الفترة.
 - تقارير المدققين الداخليين.
 - الوثائق المرتبطة بإيداعات المنشأة لدى هيئة تنظيمية للأوراق المالية (مثل النشرات التوضيحية)
- الترتيبات التي قد تدل على وجود علاقات أو معاملات للأطراف ذات العلاقة لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها مسبقاً (مرجع: الفقرة ١٥).
٢٣٠. يتضمن ترتيب معين إتفاقاً رسمياً أو غير رسمي بين المنشأة وطرف آخر واحد أو أكثر لأهداف مثل:

- إنشاء علاقة عمل من خلال وسائط أو هياكل مناسبة.
 - إجراء أنواع معينة من المعاملات بموجب بنود وشروط محددة.
 - توفير خدمات معينة أو دعم مالي.
- تتضمن الأمثلة على الترتيبات التي قد تدل على وجود علاقات أو معاملات للأطراف ذات العلاقة لم تحدها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق ما يلي:
- المشاركة في شركات غير منظمة قانونياً مع أطراف أخرى.
 - إبرام إتفاقيات لتوفير خدمات لأطراف معينة بموجب بنود وشروط بعيدة عن ممارسات العمل العادية للمنشأة.
 - الضمانات والعلاقات مع الكفيل.

تحديد معاملات هامة منفذة دون إتباع ممارسات العمل العادية (المرجع: الفقرة ١٦)

٢٤٠. إن الحصول على معلومات إضافية حول المعاملات الهامة التي يتم تنفيذها دون إتباع ممارسات العمل العادية للمنشأة تمكن المدقق من تقييم ما إذا كانت عوامل مخاطرة الإحتيال ، إن وجدت، متوفرة وتمكّنه أيضاً من تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية عندما يحدد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به المتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة.

٢٥٠. قد تتضمن الأمثلة على المعاملات التي يتم إجراؤها دون إتباع ممارسات العمل العادية ما يلي:

- معاملات حقوق الملكية المعقدة، مثل عمليات إعادة هيكلة الشركات أو الاستملاكات.
- إجراء معاملات مع منشآت في الخارج تقع في مناطق تملك قوانين ضعيفة فيما يتعلق بالشركات.

- إيجار المباني أو تقديم خدمات إدارية من قبل المنشأة لطرف آخر في حال عدم الحصول على أي مقابل.
- معاملات بيع ذات خصومات أو عوائد ضخمة بشكل غير مألوف.
- إجراء معاملات مع ترتيبات مدورة مثل إجراء عمليات بيع مع التعهد بإعادة الشراء.
- المعاملات التي يتم إجراؤها بموجب عقود يتم تغيير بنودها قبل إنتهاء مدتها.

فهم طبيعة المعاملات الهامة المنفذة دون إتباع ممارسات العمل العادية (المرجع: الفقرة ١٦ (أ))

٢٦. ينطوي الإستفسار عن طبيعة المعاملات الهامة المنفذة دون إتباع ممارسات العمل العادية للمنشأة على الحصول على فهم حول المبادئ الأساسية للمعاملات والبنود والشروط التي تم إجراء تلك المعاملات بموجبها.

الإستفسار عن إحتمالية تورط الأطراف ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ١٦ (ب))

٢٧. قد يشترك طرف ذو علاقة في معاملة هامة منفذة دون إتباع ممارسات العمل العادية ليس من خلال التأثير مباشرة على المعاملة لكونه طرفاً فيها فقط، بل من خلال التأثير بشكل غير مباشر عن طريق وسيط معين أيضاً. وقد يدل مثل هذا التأثير على وجود عامل مخاطرة الإحتيال.

مشاركة المعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة مع فريق العملية (المرجع: الفقرة ١٧)

٢٨. تتضمن المعلومات ذات الصلة المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة التي قد تتم مشاركتها بين أعضاء فريق العملية ما يلي:

- هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة.
- طبيعة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.
- العلاقات أو المعاملات الهامة أو المعقدة للأطراف ذات العلاقة التي قد تقتضي إعتبار تدقيق خاص، وخاصة المعاملات التي تشارك فيها الإدارة أو المكلفون بالحوكمة من الناحية المالية.

تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة

عوامل مخاطرة الإحتيال المرتبطة بطرف ذي علاقة لديه تأثير مهيم (المرجع: الفقرة ١٩)

٢٩. تعتبر هيمنة الإدارة من خلال شخص واحد أو مجموعة صغيرة من الأشخاص دون وجود أنظمة رقابة تعويضية عاملاً من عوامل مخاطرة الإحتيال.^{٢٤} وتتضمن المؤشرات على وجود تأثير مهيم يمارسه طرف ذو علاقة ما يلي:

٢٤ معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الملحق ١.

- إعتراض الطرف ذو العلاقة على قرارات عمل هامة اتخذتها الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.
 - إحالة المعاملات الهامة إلى الطرف ذي العلاقة للحصول على الموافقة النهائية.
 - هناك تشارو قليل أو عدم التشاور بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة حول عروض العمل المقترحة التي يطرحها الطرف ذو العلاقة.
 - نادراً ما تتم مراجعة والمصادقة على المعاملات التي يشترك فيها الطرف ذو العلاقة (أو عضو مقرب من عائلة الطرف ذو العلاقة) بشكل مستقل.
- وقد ينشأ التأثير المهيمن أيضاً في بعض الحالات في حال لعب الطرف ذو العلاقة دوراً قيادياً في تأسيس المنشأة واستمر في لعب ذلك الدور في إدارة المنشأة.
- ٣٠أ. عند توفر عوامل المخاطر الأخرى، قد يدل وجود طرف ذي علاقة يتمتع بتأثير مهيمن على مخاطر هامة للأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال . فعلى سبيل المثال:
- قد يشير معدل الدوران المرتفع بشكل غير عادي في الإدارة العليا أو المستشارين المهنيين إلى تطبيق ممارسات غير أخلاقية أو إحتيالية تخدم أهداف الطرف ذي العلاقة.
 - قد يشير إستخدام وسطاء في معاملات هامة دون وجود مبرر واضح لذلك إلى أن الطرف ذا العلاقة قد يملك مصلحة معينة في تلك المعاملات من خلال التحكم بهؤلاء الوسطاء لأهداف إحتيالية.
 - قد تشير الأدلة على المشاركة المفرطة من قبل الطرف ذي العلاقة أو الانهماك في اختيار السياسات المحاسبية أو تحديد التقديرات الهامة إلى إحتيالية إعداد تقارير إحتيالية.

إجراءات الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ٢٠)

- ٣١أ. تعتمد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية التي قد يختارها المدقق من أجل الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة على طبيعة تلك المخاطر وظروف المنشأة.^{٢٥}
- ٣٢أ. تتضمن الأمثلة على إجراءات التدقيق الجوهرية التي قد يؤديها المدقق عندما يقيم مخاطرة هامة تتمثل في عدم قيام الإدارة بمحاسبة معاملات الأطراف ذات العلاقة الخاصة والإفصاح عنها الشكل المناسب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به (سواءً كانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ) ما يلي:

٢٥ يوفر معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ إرشاداً إضافياً حول اعتبار طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية. ويحدد معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ المتطلبات ويوفر إرشاداً حول إجراءات الاستجابة المناسبة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة الناجمة عن الإحتيال.

- التأكيد على ومناقشة جوانب محددة للمعاملات التي يتم إجراؤها مع وسطاء كالبنوك أو شركات المحاماة أو الكفلاء أو الوكلاء حيث يكون ذلك ممكناً وغير محظوراً بموجب القانون أو النظام أو قواعد السلوك الأخلاقي.
- التأكيد على الأهداف أو البنود أو المبالغ المحددة للمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة (قد يكون إجراء التدقيق هذا أقل فعالية عندما يرى المدقق أن المنشأة تميل إلى التأثير على الأطراف ذات العلاقة فيما يخص إستجابتهم للمدقق).
- حيث يكون ممكناً، قراءة البيانات المالية أو المعلومات المالية الأخرى ذات العلاقة، إن كانت متوفرة، المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة من أجل الحصول على أدلة حول محاسبة المعاملات الواردة في السجلات المحاسبية للأطراف ذات العلاقة.

٣٣٠. في حال قام المدقق بتقييم مخاطرة هامة تتعلق بالأخطاء الجوهرية ناجمة عن إحتيال نتيجة لوجود طرف ذي علاقة يتمتع بتأثير مهيم، قد يقوم المدقق، بالإضافة إلى المتطلبات العامة التي يقتضيها معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، بأداء إجراءات تدقيق كالتالية الذكر من أجل الحصول على فهم حول علاقات العمل التي قد أنشأها الطرف ذو العلاقة بشكل مباشر أو غير مباشر مع المنشأة وتحديد الحاجة إلى أداء إجراءات تدقيق جوهرية مناسبة أخرى:

- الإستفسار من الإدارة والمكلفين بالحوكمة وإجراء نقاش معهم.
- الإستفسار من الطرف ذي العلاقة.
- فحص العقود الهامة المبرمة مع الطرف ذي العلاقة.
- إجراء بحوث أساسية مناسبة من خلال شبكة الإنترنت أو قواعد خارجية محددة لمعلومات الأعمال مثلاً.
- مراجعة تقارير الكشف عن الفساد التي يقدمها الموظفون حيث يتم الإحتفاظ بها.

٣٤٠. بالإعتماد على نتائج إجراءات تقييم المخاطر التي يؤديها المدقق، قد يرى المدقق من المناسب الحصول على أدلة تدقيق دون إختيار أنظمة الرقابة على علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة في المنشأة. ومع ذلك، قد يكون من غير الممكن في بعض الظروف الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة من خلال إجراءات التدقيق الجوهرية فقط فيما يخص مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة. فعلى سبيل المثال، عندما تكون المعاملات داخل المجموعة التي تتم بين المنشأة وعناصرها كثيرة ويتم طرح أو تدوين أو معالجة أو إعداد قدر هام من المعلومات المتعلقة بهذه المعاملات بشكل الكتروني ضمن نظام متكامل، قد يقرر المدقق بأنه من غير الممكن تصميم إجراءات تدقيق جوهرية فعالة قد تقلل بحد ذاتها من مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بهذه المعاملات إلى مستوى متدنٍ مقبول. وفي هذه الحالة، لدى تحقيق متطلب معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الذي يقتضي الحصول على أدلة تدقيق كافية

ومناسبة حول الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة ذات العلاقة،^{٢٦} يتعين على المدقق إختبار أنظمة رقابة المنشأة على كمال ودقة تدوين علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.

تحديد معاملات الأطراف ذات العلاقة أو طرف هام ذي علاقة التي لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها مسبقاً
الإبلاغ عن المعلومات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة المحددة مؤخراً إلى فريق العملية (المرجع: الفقرة ٢٢(أ))

٣٥٤. إن الإبلاغ الفوري عن أي أطراف ذات علاقة تم تحديدها مؤخراً إلى أعضاء فريق العملية الآخرين يساعدهم في تحديد ما إذا كانت هذه المعلومات تؤثر على النتائج أو الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها بناء على إجراءات تقييم المخاطر التي تم أدائها مسبقاً، بما في ذلك ما إذا كانت مخاطر الأخطاء الجوهرية تحتاج إلى إعادة تقييم.

الإجراءات الجوهرية المتعلقة بمعاملات الأطراف ذات العلاقة المحددة مؤخراً أو طرف هام ذي علاقة (المرجع: الفقرة ٢٢(ج))

٣٦١. تتضمن الأمثلة على إجراءات التدقيق الجوهرية التي قد يؤديها المدقق فيما يتعلق بمعاملات الأطراف ذات العلاقة المحددة مؤخراً أو طرف هام ذي علاقة ما يلي:

- طرح إستفسارات تتعلق بطبيعة علاقات المنشأة مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً، بما في ذلك (حيث يكون مناسباً وغير محظور بموجب القانون أو النظام أو قواعد السلوك الأخلاقي) الإستفسار عن الأطراف التي تعمل خارج المنشأة والتي يفترض بأنهم يملكون معرفة هامة حول المنشأة وأعمالها، مثل المستشار القانوني أو الوكلاء الرئيسيين أو الممثلين الرئيسيين أو المستشارين أو الكفاء أو شركاء العمل المقربين الآخرين.
- إجراء تحليل للسجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً. وقد يتم تسهيل إجراء مثل هذا التحليل باستخدام أساليب تدقيق بمساعدة الحاسوب.
- التأكيد على بنود وشروط معاملات الأطراف ذات العلاقة المحددة مؤخراً، وتقييم ما إذا تمت محاسبة المعاملات والإفصاح عنها بالشكل المناسب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

عدم الإفصاح المتعمد من قبل الإدارة (المرجع: الفقرة ٢٢(ه))

٣٧١. تكون المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ فيما يخص مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق للبيانات المالية ذات صلة عندما يظهر أن الإدارة لم تفصح للمدقق بشكل متعمد عن معاملات الأطراف ذات العلاقة أو طرف هام ذي علاقة. كما قد يأخذ المدقق بعين الإعتبار ما إذا كان من الضروري إعادة تقييم موثوقية إجراءات إستجابة الإدارة لإستفسارات المدقق والإقرارات التي قدمتها الإدارة للمدقق.

٢٦ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٨(ب).

المعاملات المحددة للطرف الهام ذو العلاقة المنفذة دون إتباع ممارسات العمل العادية

تقييم المبادئ الأساسية لمعاملات طرف هام ذي العلاقة (المرجع: الفقرة ٢٣)

٣٨٨. لدى تقييم المبادئ الأساسية لمعاملة طرف هام ذي علاقة يتم تنفيذها دون إتباع ممارسات العمل العادية للمنشأة، قد يأخذ المدقق بعين الإعتبار الأمور التالية:

- ما إذا كانت المعاملة:
 - معقدة للغاية (قد تشمل مثلاً على عدة أطراف ذات علاقة داخل مجموعة موحدة).
 - تحتوي على بنود غير عادية للتبادل التجاري، مثل أسعار أو أسعار فائدة أو ضمانات أو شروط تسديد غير عادية.
 - تفتقر إلى سبب منطقي واضح لإجرائها.
 - تتضمن أطرافاً ذات علاقة غير محددة مسبقاً.
 - معالجة بطريقة غير مألوفة.
- ما إذا قامت الإدارة بمناقشة طبيعة تلك المعاملة مع المكلفين بالحوكمة وما إذا قامت بحسابتها.
- ما إذا كانت الإدارة تضع تركيزاً أكبر على طريقة تعامل محاسبية معينة بدلاً من إيلاء العناية اللازمة للجوانب الاقتصادية الأساسية للمعاملة.

في حال كانت توضيحات الإدارة غير متوافقة بشكل جوهري مع بنود معاملة الطرف ذي العلاقة، يتعين على المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٠٠^{٢٧} النظر في موثوقية تلك التفسيرات والإقرارات المتعلقة بالمسائل الهامة الأخرى.

٣٩٨. كما قد يحاول المدقق فهم المبادئ الأساسية لتلك المعاملة من منظور الطرف ذي العلاقة، حيث قد يساعد ذلك المدقق على فهم الواقع الاقتصادي للمعاملة والسبب وراء تنفيذها بشكل أفضل. وقد تشكل المبادئ الأساسية من منظور الطرف ذي العلاقة التي تبدو غير متوافقة مع طبيعة أعماله عاملاً من عوامل مخاطرة الإحتيال.

تصريح معاملات الطرف الهام ذي العلاقة والمصادقة عليها (المرجع: الفقرة ٢٣(ب))

٤٠٨. إن التصريح والمصادقة من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو، حيث يكون ممكناً، المساهمين فيما يخص معاملات طرف هام ذي علاقة منفذة دون إتباع ممارسات العمل العادية قد يوفر أدلة تدقيق حول إعتبار تلك المعاملات حسب الأصول من قبل المستويات المناسبة داخل المنشأة وانعكاس بنودها وشروطها بالشكل المناسب في البيانات المالية. وإن وجود

٢٧ معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ "أدلة التدقيق"، الفقرة ١١.

معاملات ذات طبيعة مماثلة لم تخضع للتصريح والمصادقة المذكورين، في غياب التفسيرات المنطقية المبنية على نقاش مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، قد يدل على وجود مخاطر أخطاء جوهرية ناجمة عن إحتيال أو خطأ. وفي هذه الظروف، قد يحتاج المدقق إلى أن يكون متيقظاً لمعاملات أخرى ذات طبيعة مماثلة. ومع ذلك، قد يكون التصريح والمصادقة لوحدهما غير كافيين للتوصل إلى ما إذا كانت مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال غير متوفرة ويعود ذلك إلى أن التصريح والمصادقة قد يكونان غير فعالين في حال وجود تأمر بين الأطراف ذات العلاقة أو في حال كانت المنشأة خاضعة لتأثير مهمين لطرف ذي علاقة.

إعتبرات خاصة بالمنشآت الصغيرة

٤١١. قد لا تملك منشأة صغيرة نفس أنظمة الرقابة التي توفرها مستويات مختلفة من السلطة والمصادقة التي قد تتوفر في منشأة كبيرة. وبناء على ذلك، عند تدقيق منشأة صغيرة، قد يعتمد المدقق بدرجة أقل على التصريح والمصادقة على أدلة التدقيق المتعلقة بصحة معاملات طرف هام ذي علاقة منفذة دون إتباع ممارسات العمل العادية. وبدلاً من ذلك، قد يقرر المدقق أداء إجراءات تدقيق إضافية مثل فحص الوثائق ذات الصلة أو التأكيد على جوانب محددة للمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، أو مراقبة مدى مشاركة المالك- المدير في المعاملات.

التأكيدات على إجراء معاملات الأطراف ذات العلاقة وفقاً لبنود مكافئة لتلك البنود السائدة في معاملة على أساس تجاري (المرجع: الفقرة ٢٤)

٤٢٠. على الرغم من إتمالية توفر أدلة التدقيق بسهولة فيما يخص كيفية مقارنة سعر معاملة لطرف ذي علاقة بسعر معاملة مماثلة يتم إجراؤها على أساس تجاري، فهناك عموماً صعوبات عملية تحدّ من قدرة المدقق على الحصول على أدلة تدقيق على أن كافة الجوانب الأخرى للمعاملة مكافئة لتلك الجوانب المتعلقة بمعاملة على أساس تجاري. فعلى سبيل المثال، رغم أن المدقق قد يكون قادراً على التأكيد على إجراء معاملة لطرف ذي علاقة بسعر السوق، إلا أنه قد يكون من غير الممكن التأكيد على ما إذا كانت البنود والشروط الأخرى للمعاملة (مثل الشروط الائتمانية أو المصروفات الطارئة أو الرسوم المحددة) مكافئة لتلك التي قد يتم الإتفاق عليها عموماً بين الأطراف المستقلة. وبالتالي، قد تنشأ مخاطرة تتمثل في أن تأكيد الإدارة على إجراء معاملة لطرف ذي علاقة بموجب بنود مكافئة لتلك البنود السائدة في معاملة على أساس تجاري قد يشكل خطأً جوهرياً.

٤٣١. يقتضي إعداد البيانات المالية من الإدارة إثبات صحة التأكيد على إجراء معاملة لطرف ذي علاقة بموجب بنود مكافئة لتلك البنود السائدة في معاملة على أساس تجاري. وقد يتضمن دعم الإدارة لذلك التأكيد ما يلي:

- مقارنة بنود معاملة الطرف ذي العلاقة بتلك البنود الواردة في معاملة مطابقة أو مماثلة مع طرف واحد أو أكثر غير ذي علاقة.
- إشراك خبير خارجي في تحديد قيمة السوق والتأكيد على بنود وشروط السوق المتعلقة بالمعاملة.

- مقارنة بنود المعاملة بنود سوق معروفة فيما يخص معاملات مماثلة يتم إجراؤها في سوق مفتوحة.

٤٤. قد يشتمل تقييم دعم الإدارة لهذا التأكيد على واحد أو أكثر من الأمور التالية:

- النظر في مدى ملائمة العملية التي تقوم بها الإدارة لدعم التأكيد.
- التحقق من مصدر البيانات الداخلية والخارجية التي تدعم التأكيد، وإختبار البيانات لتحديد مدى دقتها وكمالها وإرتباطها.
- تقييم مدى معقولية أية إفتراضات هامة يستند إليها التأكيد.

٤٥. تقتضي بعض أطر إعداد التقارير المالية الإفصاح عن معاملات الأطراف ذات العلاقة التي لا يتم إجراؤها بموجب بنود مكافئة لتلك السائدة في المعاملات على أساس تجاري. وفي هذه الظروف، في حال عدم إفصاح الإدارة عن معاملة لطرف ذي علاقة في البيانات المالية، قد يعتبر ذلك تأكيداً ضمناً على إجراء المعاملة بموجب بنود مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري.

تقييم طريقة محاسبة العلاقات والمعاملات المحددة للأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها

إعتبرات الأهمية النسبية في تقييم الأخطاء (المرجع: الفقرة ٢٥)

٤٦. يقتضي معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ من المدقق النظر في كل من حجم وطبيعة خطأ معين، والظروف الخاصة لحدوثه، عند تقييم ما إذا كان الخطأ جوهرياً أم لا^{٢٨}. وقد لا تعتمد أهمية المعاملة بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية على المبلغ المسجل للمعاملة فقط بل على عوامل محددة أخرى ذات صلة، مثل طبيعة علاقة الطرف ذي العلاقة.

تقييم الإفصاحات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ٢٥ (أ))

٤٧. يعني تقييم الإفصاحات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة في سياق متطلبات الإفصاح التي يقتضيها إطار إعداد التقارير المالية المعمول به إعتبار ما إذا تم تلخيص وعرض الحقائق والظروف الخاصة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة بالشكل المناسب بحيث تكون الإفصاحات مفهومة. وقد تكون الإفصاحات المتعلقة بمعاملات الأطراف ذات العلاقة غير مفهومة في حال:

٢٨ معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ "تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق"، الفقرة ١١ (أ). توفر الفقرة ١٦ في معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ إرشاداً حول الظروف التي قد تؤثر على تقييم خطأ معين.

- (أ) كانت المبادئ الأساسية وتأثيرات المعاملة على البيانات المالية غير واضحة أو معبر عنها بشكل خاطئ؛ أو
- (ب) عدم الإفصاح بالشكل المناسب عن البنود أو الشروط الرئيسية أو العناصر المهمة الأخرى للمعاملات اللازمة لفهمها.

الإقرارات الخطية (المرجع: الفقرة ٢٦)

٤٨٨. تتضمن الظروف التي قد يكون من المناسب فيها الحصول على إقرارات خطية من المكلفين بالحوكمة ما يلي:

- عندما يصادفون على معاملات محددة لأطراف ذات علاقة (أ) تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية، أو (ب) تشترك فيها الإدارة.
- عندما يدلون بإقرارات شفوية محددة للمدقق فيما يخص تفاصيل معاملات معينة لأطراف ذات علاقة.
- عندما تكون لهم مصالح مالية أو مصالح أخرى لدى الأطراف ذات العلاقة أو معاملاتهم.

٤٩٩. كما قد يقرر المدقق الحصول على إقرارات خطية تتعلق بتأكيدات محددة قد أصدرتها الإدارة، كالإقرار بأن معاملات الأطراف ذات العلاقة المحددة لا تنطوي على إتفاقيات جانبية غير مفصح عنها.

الإتصال مع المكلفين بالحوكمة (المرجع: الفقرة ٢٧)

٥٠٠. إن الإبلاغ عن المسائل الهامة الناشئة أثناء عملية التدقيق^{٢٩} فيما يتعلق بالأطراف ذات العلاقة بالمنشأة يساعد المدقق على وضع فهم مشترك مع المكلفين بالحوكمة حول طبيعة وطريقة حل هذه المسائل. وفيما يلي أمثلة على المسائل الهامة المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة:

- عدم الإفصاح (سواءً كان متعمداً أم غير متعمد) من قبل الإدارة إلى المدقق حول معاملات الأطراف ذات العلاقة أو طرف هام ذي علاقة، الأمر الذي قد يلفت إنتباه المكلفين بالحوكمة إلى علاقات ومعاملات طرف هام ذي علاقة لم يكونوا على علم بها مسبقاً.
- تحديد معاملات لطرف هام ذي علاقة لم يتم تصريحها أو المصادقة عليها بالشكل المناسب، الأمر الذي قد يؤدي إلى وجود عملية إحتيال مشتبه بها.
- عدم الإتفاق مع الإدارة فيما يتعلق بطريقة محاسبة والإفصاح عن معاملات طرف هام ذي علاقة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
- عدم الإمتثال للقانون أو الأنظمة المعمول بها التي تحظر أو تقيد أنواعاً محددة من معاملات الأطراف ذات العلاقة.
- الصعوبات في تحديد الطرف الذي يسيطر فعلياً على المنشأة.

٢٩ يوفر معيار التدقيق الدولي ٢٣٠، الفقرة ٨، إرشاداً إضافياً حول طبيعة المسائل الهامة الناشئة أثناء عملية التدقيق.

معيار التدقيق الدولي ٥٦٠

الأحداث اللاحقة

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر أو بعد ذلك التاريخ)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٢	الأحداث اللاحقة.....
٣	تاريخ النفاذ.....
٤	الأهداف.....
٥	التعريفات.....
	المتطلبات
٩-٦	الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق..... الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق ولكن قبل تاريخ إصدار البيانات المالية.....
١٣-١٠	البيانات المالية.....
١٧-١٤	الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد إصدار البيانات المالية.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
١أ	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٥أ-٢أ	التعريفات.....
١٠أ-٦أ	الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق..... الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق ولكن قبل تاريخ إصدار البيانات المالية.....
١٦أ-١١أ	البيانات المالية.....
١٨أ-١٧أ	الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد إصدار البيانات المالية.....

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ "الأحداث اللاحقة" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤوليات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة التي تحصل في عملية تدقيق للبيانات المالية. (المرجع: الفقرة ١)

الأحداث اللاحقة

٢. قد تتأثر البيانات المالية بأحداث معينة تحصل بعد تاريخ إصدارها. وتشير العديد من أطر إعداد التقارير المالية إلى هذه الأحداث على وجه الخصوص.^١ وتحدد هذه الأطر عادة نوعين من الأحداث هما:

(أ) الأحداث التي توفر أدلة حول الحالات التي نشأت في تاريخ إصدار البيانات المالية؛ و

(ب) الأحداث التي توفر أدلة حول الحالات التي نشأت بعد تاريخ إصدار البيانات المالية.

ويبين معيار التدقيق الدولي أن تاريخ إصدار تقرير المدقق يعلم القارئ بأن المدقق قد أخذ بعين الاعتبار تأثير الأحداث والمعاملات التي يعلم بها والتي حصلت حتى ذلك التاريخ.^٢

تاريخ النفاذ

٣. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٤. تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:

(أ) الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق والتي تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها تنعكس بالشكل المناسب في تلك البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛ و

(ب) الاستجابة بالشكل المناسب للحقائق التي يصبح المدقق على علم بها بعد تاريخ إصدار التقرير والتي لو علم بها المدقق في ذلك التاريخ، لكانت قد أدت إلى تعديله للتقرير.

^١ على سبيل المثال، يتناول معيار المحاسبة الدولي ١٠ "الأحداث بعد فترة إعداد التقارير المالية" طريقة التعامل مع كل من الأحداث الإيجابية وغير الإيجابية في البيانات المالية والتي تحصل بين تاريخ إصدار البيانات المالية (المشار إليها 'بنهاية فترة الإبلاغ' في ذلك المعيار) والتاريخ الذي تتم فيه المصادقة على إصدار البيانات المالية.

^٢ معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ "تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية"، الفقرة ٣٨.

التعريفات

٥. لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات المبينة أدناه المعاني التالية:
- (أ) تاريخ إصدار البيانات المالية (Date of the financial statements) - تاريخ نهاية آخر فترة تمت تغطيتها في البيانات المالية.
- (ب) تاريخ المصادقة على البيانات المالية (Date of approval of the financial statement) - التاريخ الذي تم فيه إعداد كافة البيانات التي تتألف منها البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، وتأكيد الأشخاص المعنيين الذي يتمتعون بسلطة معترف بها على تحمل مسؤولية هذه البيانات. (المرجع: الفقرة ٢٠٠)
- (ج) تاريخ إصدار تقرير المدقق (Date of the auditor's report) - التاريخ الذي يضعه المدقق على التقرير المتعلق بالبيانات المالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠. (المرجع: الفقرة ٣٠٠)
- (د) تاريخ إصدار البيانات المالية (Date of the financial statements are issued) - التاريخ الذي يتم فيه توفير تقرير المدقق والبيانات المالية المدققة للأطراف الخارجية. (المرجع: الفقرتان ٤٠٠-٥٠٠)
- (هـ) الأحداث اللاحقة (Subsequent event) - الأحداث التي تحصل بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق، والحقائق التي يصبح المدقق على علم بها بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق.

المتطلبات

الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق

٦. ينبغي أن يؤدي المدقق إجراءات تدقيق مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن كافة الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق والتي تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها قد تم تحديدها. ومع ذلك، لا يُتوقع من المدقق أداء إجراءات تدقيق إضافية فيما يتعلق بالمسائل التي وفرت إجراءات التدقيق المطبقة مسبقاً إستنتاجات مرضية حولها. (المرجع: الفقرة ٦٠٠)
٧. ينبغي أن يؤدي المدقق الإجراءات التي تقتضيها الفقرة ٦ بحيث تغطي الفترة الممتدة من تاريخ إصدار البيانات المالية حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق، أو أقرب فترة ممكنة. وينبغي أن ينظر المدقق في تقييم المخاطر لدى تحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق هذه، والتي تتضمن الأمور التالية: (المرجع: الفقرتان ٧٠٠-٨٠٠)
- (أ) الحصول على فهم حول أية إجراءات وضعتها الإدارة لضمان تحديد الأحداث اللاحقة.
- (ب) سؤال الإدارة و، حيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة حول ما إذا حصلت أية أحداث لاحقة قد تؤثر على البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ٩٠٠)

- (ج) قراءة محاضر الاجتماعات، إن وجدت، المنعقدة بين مالك المنشأة والإدارة والمكلفين بالحوكمة بعد تاريخ إصدار البيانات المالية والإستفسار عن المسائل التي تمت مناقشتها في أية إجتماعات لا تتوفر محاضر خاصة بها بعد. (المرجع: الفقرة ١٠٠)
- (د) قراءة أحدث بيانات مالية مرحلية لاحقة خاصة بالمنشأة، إن وجدت.

٨. في حال حدد المدقق أحداثاً تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية نتيجة للإجراءات المؤداة بموجب الفقرتان ٦ و ٧، فينبغي أن يحدد المدقق ما إذا ينعكس كل حدث بالشكل المناسب في هذه البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

الإقرارات الخطية

٩. ينبغي أن يطلب المدقق من الإدارة و، حيث يكون مناسباً، من المكلفين بالحوكمة تزويده بإقرار خطي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٨٠^٣ حول تعديل أو الإفصاح عن كافة الأحداث الحاصلة بعد تاريخ إصدار البيانات المالية والتي يقتضي إطار إعداد التقارير المالية المعمول به تعديلها أو الإفصاح عنها.

الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق ولكن قبل تاريخ إصدار البيانات المالية

١٠. لا يقع على عاتق المدقق أي التزام بأن يؤدي أية إجراءات تدقيق تتعلق بالبيانات المالية بعد تاريخ إصدار التقرير. ومع ذلك، في حال علم المدقق بحقيقة ما، بعد تاريخ إصدار التقرير وقبل تاريخ إصدار البيانات المالية، لو أنه علم بها في تاريخ إصدار التقرير لكانت قد أدت إلى تعديله للتقرير، فينبغي أن يقوم المدقق بما يلي: (المرجع: الفقرة ١١١)

(أ) مناقشة المسألة مع الإدارة وحيث يكون مناسباً، مع المكلفين بالحوكمة.

(ب) تحديد ما إذا تحتاج البيانات المالية إلى تعديل، وإذا كان الحال كذلك،

(ج) الإستفسار عن الطريقة التي تنوي الإدارة تناول المسألة في البيانات المالية.

١١. في حال قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية، فينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:

(أ) تطبيق إجراءات التدقيق اللازمة في ظل الظروف على التعديل.

(ب) ما لم تنطبق الظروف الواردة في الفقرة ١٢:

(١) فينبغي أن يمدد المدقق فترة تطبيق إجراءات التدقيق المشار إليها في الفقرتان ٦

و ٧ حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق الجديد؛ و

^٣ معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ "الإقرارات الخطية".

(٢) ينبغي أن يقدم المدقق تقريراً جديداً حول البيانات المالية المعدلة. وينبغي عدم وضع تاريخ لتقرير المدقق الجديد سابق لتاريخ المصادقة على البيانات المالية المعدلة.

١٢. عندما لا يمنع القانون أو النظام أو إطار إعداد التقارير المالية الإدارة من حصر تعديل البيانات المالية بالتأثيرات على الأحداث اللاحقة أو الأحداث التي تؤدي إلى التعديل وعندما لا يُمنع الأشخاص المسؤولون عن المصادقة على ذلك من حصر مصادقتهم بذلك التعديل، فيسمح للمدقق بحصر إجراءات التدقيق المتعلقة بالأحداث اللاحقة التي تقتضيها الفقرة ١١(ب)(١) بذلك التعديل. وفي هذه الحالات، ينبغي أن يقوم المدقق إما:

- (أ) بتعديل تقرير المدقق ليشمل تاريخاً إضافياً محصوراً بذلك التعديل بحيث يدل على أن إجراءات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة محصورة فقط بتعديل البيانات المالية الموضح في الإيضاح ذي العلاقة المرفق بالبيانات المالية؛ أو (المرجع: الفقرة ١٢٤)
- (ب) بتقديم تقرير جديد أو معدّل يشتمل على بيان في فقرة تأكيد على مسألة ما^٤ أو فقرات المسائل الأخرى يشير إلى أن إجراءات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة محصورة فقط بتعديل البيانات المالية كما هو موضح في الإيضاح ذي العلاقة المرفق بالبيانات المالية.

١٣. في بعض المناطق، قد لا يتعين على الإدارة بموجب القانون أو النظام أو إطار إعداد التقارير المالية إصدار بيانات مالية معدلة، وبالتالي، لا يحتاج المدقق إلى تقديم تقرير معدّل أو جديد. ومع ذلك، في حال عدم تعديل الإدارة للبيانات المالية في الظروف التي يعتقد المدقق بأنها تحتاج إلى تعديل، سيحصل ما يلي: (المرجع: الفقرتان ١٣٤-١٤١)

- (أ) في حال عدم تزويد المنشأة بعد بتقرير المدقق، ينبغي أن يعدّل المدقق الرأي كما يقتضي معيار التدقيق الدولي ٧٠٥^٥ ومن ثمّ يقدم تقرير المدقق؛ أو
- (ب) في حال تزويد المنشأة مسبقاً بتقرير المدقق، ينبغي أن يشعر المدقق الإدارة و، في حال مشاركة كافة المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، أن يشعر المكلفين بالحوكمة، بعدم إصدار البيانات المالية للأطراف الخارجية قبل إجراء التعديلات اللازمة. وفي حال إصدارها بعد ذلك دون إجراء التعديلات اللازمة، فينبغي أن يتخذ المدقق الإجراء المناسب محاولاً منع الإعتماد على تقرير المدقق. (المرجع: الفقرتان ١٥١-١٦١)

^٤ أنظر معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ "فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل".

^٥ معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل".

الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد إصدار البيانات المالية

١٤. لا يقع على عاتق المدقق بعد إصدار البيانات المالية أي التزام فيما يخص أداء أية إجراءات تدقيق تتعلق بهذه البيانات. ومع ذلك، في حال علم المدقق بحقيقة ما بعد إصدار البيانات المالية، لو أنه علم بها في تاريخ إصدار تقرير المدقق، لكانت قد أدت إلى تعديله للتقرير، فينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:

- (أ) مناقشة المسألة مع الإدارة و، حيث يكون مناسباً، مع المكلفين بالحوكمة؛
- (ب) تحديد ما إذا تحتاج البيانات المالية إلى تعديل؛ و إذا كان الحال كذلك؛ و
- (ج) الإستفسار حول الطريقة التي تنوي الإدارة تناول المسألة في البيانات المالية.

١٥. في حال تعديل الإدارة للبيانات المالية، ينبغي أن يقوم المدقق بما يلي: (المرجع: الفقرة ١٧أ)

- (أ) تطبيق إجراءات التدقيق اللازمة في ظل الظروف على التعديل.
- (ب) مراجعة الخطوات التي إتخذتها الإدارة لضمان إعلام أي شخص استلم البيانات المالية الصادرة مسبقاً وتقرير المدقق المتعلق بها بالحالة القائمة.
- (ج) ما لم تنطبق الظروف الواردة في الفقرة ١٢:

- (١) ينبغي أن يمدد المدقق فترة تنفيذ إجراءات التدقيق المشار إليها في الفقرتان ٦ و ٧ حتى تاريخ تقرير المدقق الجديد، ووضع تاريخ للتقرير الجديد غير سابق لتاريخ المصادقة على البيانات المالية المعدلة؛ و
- (٢) توفير تقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة.
- (د) عندما تنطبق الظروف الواردة في الفقرة ١٢، يقوم المدقق بتعديل التقرير أو بتقديم تقرير جديد وفقاً لما تقتضيه الفقرة ١٢.

١٦. ينبغي أن يضع المدقق في التقرير الجديد أو المعدل فقرة تأكيد على مسألة ما أو فقرة تأكيد على المسألة (المسائل) الأخرى تشير إلى وجود إيضاح مرفق بالبيانات المالية يناقش بشكل أكثر توسعاً السبب وراء تعديل البيانات المالية الصادرة سابقاً والتقرير السابق الذي أصدره المدقق.

١٧. في حال عدم اتخاذ الإدارة للخطوات اللازمة من أجل ضمان إعلام أي شخص استلم البيانات المالية الصادرة سابقاً بالحالة القائمة وعدم تعديل البيانات المالية في الظروف التي يعتقد المدقق بأنها تحتاج إلى تعديل، فينبغي أن يشعر المدقق الإدارة و، في حال مشاركة كافة المكلفين

بالحوكمة في إدارة المنشأة،^٦ أن يشعر المكلفين بالحوكمة، بأنه سيحاول منع الإعتماد المستقبلي على تقرير المدقق. وفي حال عدم إتخاذ الإدارة أو المكلفين بالحوكمة لهذه الخطوات اللازمة رغم ذلك الإشعار، فينبغي أن يتخذ المدقق الإجراء المناسب لمحاولة منع الإعتماد على تقرير المدقق. (المرجع: الفقرة ١٨٨).

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا (المرجع: الفقرة ١)

١١. عندما يتم تضمين البيانات المالية المدققة في وثائق أخرى صادرة في وقت لاحق لإصدار البيانات المالية، فقد يقع على عاتق المدقق مسؤوليات إضافية تتعلق بالأحداث اللاحقة التي قد يحتاج المدقق إلى النظر فيها، مثل المتطلبات القانونية أو التنظيمية التي تنطوي على عرض الأوراق المالية للإكتتاب العام في المناطق التي يتم فيها عرض الأوراق المالية. فعلى سبيل المثال، قد يتعين على المدقق أداء إجراءات تدقيق إضافية حتى تاريخ وثيقة الإكتتاب النهائية. وقد تتضمن هذه الإجراءات تلك الإجراءات المشار إليها في الفقرتان ٦ و ٧ والتي يتم أداؤها حتى تاريخ نفاذ وثيقة الإكتتاب النهائية أو تاريخ قريب منه، وقراءة وثيقة الإكتتاب من أجل تقييم ما إذا كانت المعلومات الأخرى الواردة فيها متوافقة مع المعلومات المالية التي يرتبط بها عمل المدقق.^٧

التعريفات

تاريخ المصادقة على البيانات المالية (المرجع: الفقرة ٥(ب))

٢١. في بعض المناطق، يحدد القانون أو النظام الأفراد أو الجهات (مثل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة) المسؤولين عن التوصل إلى أن كافة البيانات التي تتألف منها البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، قد تم إعدادها، كما يحدد عملية المصادقة اللازمة. أما في مناطق أخرى، فلا ينص القانون أو النظام على عملية المصادقة وتتبع المنشأة إجراءاتها الخاصة في إعداد بياناتها المالية وصياغتها بالشكل النهائي آخذة بعين الإعتبار هيكل الإدارة والرقابة لديها. وفي بعض المناطق، تعتبر المصادقة النهائية على البيانات المالية من قبل المساهمين أمراً مطلوباً. وفي هذه المناطق، لا تعد تلك المصادقة لازمة لكي يستنتج المدقق بأنه تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول البيانات المالية ليستند إليها رأي المدقق. وإن تاريخ المصادقة على البيانات المالية لأهداف لمعايير التدقيق الدولية هو أقرب تاريخ يحدد فيه الأشخاص الذين يتمتعون بسلطة معترف بها بأن كافة البيانات التي تتألف منها البيانات المالية،

٦ معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ "الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣.

٧ أنظر معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، الفقرة ٢.

بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، قد تم إعدادها وبأن أولئك الأشخاص قد أكدوا تحملهم مسؤولية تلك البيانات المالية.

تاريخ تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ٥(ج))

٣١. لا يمكن وضع تاريخ على تقرير المدقق سابق للتاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة يبني عليها رأيه حول البيانات المالية بما في ذلك الأدلة على أن كافة البيانات التي تتألف منها البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، قد تم إعدادها وأن الأشخاص الذين يتمتعون بسلطة معترف بها قد أكدوا على تحملهم مسؤولية تلك البيانات المالية.^٨ وبناءً على ذلك، لا يمكن أن يسبق تاريخ تقرير المدقق تاريخ المصادقة على البيانات المالية وفقاً لما هو محدد في الفقرة ٥(ب). وقد تنقضي فترة زمنية بسبب قضايا إدارية تنشأ بين تاريخ إصدار تقرير المدقق المحدد في الفقرة ٥(ج) والتاريخ الذي تم فيه تقديم تقرير المدقق للمنشأة.

تاريخ إصدار البيانات المالية (المرجع: الفقرة ٥(د))

٤١. يعتمد تاريخ إصدار البيانات المالية عموماً على البيئة التنظيمية للمنشأة. وفي بعض الظروف، قد يكون تاريخ إصدار البيانات المالية هو التاريخ الذي يتم فيه إيداعها لدى سلطة تنظيمية معينة. وحيث أنه لا يمكن إصدار البيانات المالية المدققة دون تقرير المدقق، فلا يجب أن يكون تاريخ إصدار البيانات المالية المدقق هو نفس تاريخ إصدار تقرير المدقق أو قبل ذلك التاريخ فقط، بل يجب أيضاً أن يكون نفس تاريخ تقديم تقرير المدقق للمنشأة أو بعد ذلك التاريخ.

إعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

٥١. فيما يتعلق بالقطاع العام، قد يكون تاريخ إصدار البيانات المالية هو تاريخ عرض البيانات المالية المدققة وتقرير المدقق المتعلق بها أمام السلطة التشريعية أو التاريخ الذي يتم الإعلان عنها للعامة.

الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق (المرجع: الفقرات ٦-٩)

٦١. بالاعتماد على تقييم المدقق للمخاطر، قد تشمل إجراءات التدقيق التي تقتضيها الفقرة ٦ على إجراءات لازمة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حيث تنطوي على مراجعة أو اختبار السجلات المحاسبية أو المعاملات التي تحصل بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق. وتضاف إجراءات التدقيق التي تقتضيها الفقرتان ٦ و ٧ إلى الإجراءات التي قد يؤديها المدقق لأهداف أخرى قد توفر أدلة حول أحداث لاحقة (كالحصول على أدلة تدقيق فيما

٨ معيار التدقيق الدولي ٧٠٠، الفقرة ٤١. في بعض الحالات، يحدد القانون أو النظام أيضاً نقطة في عملية إعداد تقارير حول البيانات المالية من المتوقع أن تنتهي عندها عملية التدقيق.

يتعلق بأرصدة الحسابات إعتباراً من تاريخ إصدار البيانات المالية، مثل إجراءات الإقفال أو الإجراءات المتعلقة بتحصيلات لاحقة لحسابات الذمم المدينة).

٧. أ. تنص الفقرة ٧ على إجراءات تدقيق معينة في هذا السياق حيث يتعين على المدقق القيام بها وفقاً للفقرة ٦. ومع ذلك، قد تعتمد إجراءات المتعلقة بالأحداث اللاحقة التي يقوم بها المدقق على المعلومات المتوفرة، كما قد تعتمد بشكل خاص على الحد الذي تم فيه إعداد السجلات المحاسبية منذ تاريخ إصدار البيانات المالية. وعندما تكون السجلات المحاسبية غير محدثة، وبالتالي لم يتم إعداد بيانات مالية مرحلية (سواءً لأهداف داخلية أم خارجية)، أو عندما لا يتم إعداد محاضر اجتماعات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، فقد تتخذ إجراءات التدقيق ذات العلاقة شكل فحص الدفاتر والسجلات المتوفرة، بما في ذلك كشوفات الحسابات. وتوفر الفقرة ٨ أمثلة على بعض المسائل الإضافية التي قد يأخذها المدقق بعين الإعتبار في سياق هذه الإستفسارات.

٨. أ. بالإضافة إلى إجراءات التدقيق التي تقتضيها الفقرة ٧، قد يرى المدقق من اللازم والمناسب القيام بالأمر التالي:

- قراءة أحدث الموازنات وتنبؤات التدفقات النقدية والتقارير الإدارية ذات العلاقة الأخرى الخاصة بالمنشأة لفترات تلي تاريخ إصدار البيانات المالية؛
- الإستفسار، أو توسيع نطاق الإستفسارات الشفهية أو الخطية السابقة الموجهة إلى المستشار القانوني للمنشأة فيما يتعلق بالمقاضاة والمطالبات؛ أو
- النظر في ما إذا قد تعتبر الإقرارات الخطية التي تغطي أحداثاً لاحقة معينة ضرورية لدعم أدلة تدقيق أخرى وبالتالي الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

الإستفسار (المرجع: الفقرة ٧(ب))

٩. أ. لدى سؤال الإدارة و، حيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة عن حصول أية أحداث لاحقة قد تؤثر على البيانات المالية، قد يستفسر المدقق حول الوضع الحالي للبنود التي تمت محاسبتها على أساس أنها بيانات أولية أو غير قاطعة وقد يطرح إستفسارات محددة حول المسائل التالية:

- ما إذا تم التوقيع على تعهدات أو اقتراضات أو ضمانات جديدة.
- ما إذا تم تنفيذ عمليات بيع أو إستملاك للأصول أو التخطيط لها.
- ما إذا حصلت زيادات في رأس المال أو تم إصدار أدوات دين، مثل إصدار أسهم أو سندات دين جديدة، أو إبرام إتفاقية دمج أو تصفية أو التخطيط لها.
- ما إذا تم توزيع أية أصول من قبل الحكومة أو ما إذا تلفت بسبب حريق أو فيضان.

- ما إذا طرأت أية مستجدات فيما يتعلق بالحالات الطارئة.
- ما إذا تم إجراء أية تعديلات محاسبية غير عادية أو يُعْتَزَم إجراؤها.
- ما إذا حصلت أية أحداث أو من المحتمل أن تحصل بحيث تثير التساؤل حول مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة في البيانات المالية، حسبما قد تكون الحالة، فعلى سبيل المثال، في حال أدت مثل هذه الأحداث إلى التساؤل حول مدى صحة فرضية المنشأة المستمرة.
- ما إذا حصلت أية أحداث مرتبطة بقياس التقديرات أو المخصصات الواردة في البيانات المالية.
- ما إذا حصلت أية أحداث مرتبطة بقابلية استرداد الأصول.

قراءة محاضر الإجتماعات (المرجع: الفقرة ٧(ج))

إعتبرات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٠. فيما يتعلق بالقطاع العام، قد يقرأ المدقق السجلات الرسمية المتعلقة بدعاوى السلطة التشريعية ذات العلاقة ويستفسر عن المسائل المتناولة في الدعاوى التي لم يتم إعداد سجلات رسمية خاصة بها بعد.

الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق ولكن قبل تاريخ إصدار البيانات المالية

مسؤولية الإدارة اتجاه المدقق (المرجع: الفقرة ١٠)

أ١١. كما هو موضح في معيار التدقيق الدولي ٢١٠، تتضمن شروط التكليف بالتدقيق موافقة الإدارة على إعلام المدقق بالحقائق التي قد تؤثر على البيانات المالية، والتي قد تصبح الإدارة على علم بها خلال الفترة الممتدة من تاريخ إصدار تقرير المدقق وحتى تاريخ إصدار البيانات المالية.^٩

وضع تاريخ مزبوح (المرجع: الفقرة ١٢(أ))

أ١٢. عندما يقوم المدقق، في الظروف الموضحة في الفقرة ١٢(أ)، بتعديل التقرير ليشمل تاريخاً إضافياً محصوراً بذلك التعديل، يبقى تاريخ التقرير حول البيانات المالية قبل التعديل اللاحق لها من قبل الإدارة دون تغيير لأن ذلك التاريخ يعلم القارئ بوقت إسنكمال عمل التدقيق المتعلق بهذه البيانات المالية. ومع ذلك، يتم وضع تاريخ إضافي في تقرير المدقق من أجل إعلام المستخدمين بأن إجراءات المدقق اللاحقة لذلك التاريخ كانت محصورة بذلك التعديل اللاحق على البيانات المالية. وفيما يلي توضيح لذلك التاريخ الإضافي:

٩ معيار التدقيق الدولي ٢١٠ " الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق"، الفقرة ٢٣٤.

تاريخ إصدار تقرير المدقق)، بإستثناء ما ورد في الإيضاح ن، ويبدأ إعتباراً من (تاريخ استكمال إجراءات التدقيق المحصورة بالتعديل الموضح في الإيضاح ن).

لا تعديل على البيانات المالية من قبل الإدارة (المرجع: الفقرة ١٣) ١٣١. في بعض المناطق، قد لا يتعين على الإدارة بموجب القانون أو النظام أو إطار إعداد التقارير المالية إصدار بيانات مالية معدلة. وعادة ما تكون الحالة كذلك عندما يكون إصدار البيانات المالية للفترة التالية وشيكاً، شريطة أن يتم تضمين إفصاحات مناسبة في تلك البيانات.

إعتبرات خاصة بمنشآت القطاع العام

١٤١. فيما يتعلق بالقطاع العام، قد تشمل الإجراءات المتخذة وفقاً للفقرة ١٣ عندما لا تعدّل الإدارة البيانات المالية على الإبلاغ بشكل منفصل إلى السلطة التشريعية، أو الجهة ذات العلاقة الأخرى في هرم تسلسل الإبلاغ، عن المدلولات على الحدث اللاحق في البيانات المالية وتقرير المدقق.

إجراءات المدقق لمحاولة منع الإعتماد على تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ١٣ (ب)) ١٥١. قد يحتاج المدقق إلى أداء التزامات قانونية إضافية حتى وإن قام بإشعار الإدارة بعدم إصدار البيانات المالية وقد وافقت الإدارة على هذا الطلب.

١٦١. عندما تصدر الإدارة البيانات المالية رغم إشعار المدقق لها بعدم إصدارها للأطراف الخارجية، فإن إجراءات عمل المدقق لمنع الإعتماد على تقرير المدقق حول البيانات المالية تعتمد على الحقوق والالتزامات القانونية للمدقق. وبناءً على ذلك، قد يرى المدقق من المناسب الحصول على إستشارة قانونية.

الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد إصدار البيانات المالية

لا تعديل على البيانات المالية من قبل الإدارة (المرجع: الفقرة ١٥)

إعتبرات خاصة بمنشآت القطاع العام

١٧١. في بعض المناطق، قد يحظر على منشآت القطاع العام إصدار بيانات مالية معدلة بموجب القانون أو النظام. وفي مثل هذه الظروف، قد تتمثل إجراءات عمل المدقق في الإبلاغ إلى الجهة التشريعية المناسبة.

الإجراء الذي يتخذه المدقق محاولاً منع الإعتماد على تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ١٧) ١٨١. عندما يعتقد المدقق بأن الإدارة و، حيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة قد أخفقوا في إتخاذ الخطوات اللازمة لمنع الإعتماد على تقرير المدقق حول البيانات المالية الذي تم إصداره مسبقاً

من قبل المنشأة رغم الإشعار السابق من قبل المدقق بأنه سيتخذ إجراءً لمنع الإعتماد على التقرير، فإن إجراءات العمل تعتمد على الحقوق والالتزامات القانونية للمدقق. وبناءً على ذلك، قد يرى المدقق من المناسب الحصول على إستشارة قانونية.

معيار التدقيق الدولي ٥٧٠

المنشأة المستمرة

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ
إعتباراً من ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٢	إفترض المنشأة المستمرة.....
٧-٣	مسؤولية تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.....
٨	تاريخ النفاذ.....
٩	الأهداف.....
	المتطلبات
١١-١٠	إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة.....
١٤-١٢	تقدير تقييم الإدارة.....
١٥	الفترة ما بعد تقييم الإدارة.....
١٦	إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف.....
١٧	إستنتاجات التدقيق وإعداد التقارير بها.....
٢٠-١٨	إستخدام إفترض المنشأة المستمرة بشكل ملائم مع وجود شكوك جوهرية.....
٢١	إستخدام إفترض المنشأة المستمرة بشكل غير ملائم.....
٢٢	عدم رغبة الإدارة في القيام بتقييمها أو توسيعه.....
٢٣	الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.....
٢٤	التأخير الجوهري في المصادقة على البيانات المالية.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
١أ	إفترض المنشأة المستمرة.....
٦أ-٢أ	إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة.....
١٢أ-٧أ	تقدير تقييم الإدارة.....
١٤أ-١٣أ	الفترة ما بعد تقييم الإدارة.....

١٨أ-١٥أ	..... إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف
١٩أ	..... إستنتاجات التدقيق وإعداد التقارير بها
٢٤أ-٢٠أ	..... إستخدام إفتراض المنشأة المستمرة بشكل ملائم مع وجود شكوك جوهرية
٢٦أ-٢٥أ	..... إستخدام إفتراض المنشأة المستمرة بشكل غير ملائم
٢٧أ	..... عدم رغبة الإدارة في القيام بتقييمها أو توسيعه

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ " المنشأة المستمرة" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤوليات المدقق في تدقيق البيانات المالية المتعلقة باستخدام الإدارة لإفترض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية.

إفترض المنشأة المستمرة

٢. بموجب إفترض المنشأة المستمرة، ينظر إلى المنشأة على أنها مستمرة في الأعمال إلى المدى المنظور. ويتم إعداد البيانات المالية للأهداف العامة على أساس المنشأة المستمرة، ما لم تنوي الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات أو لم يكن لديها بديل واقعي غير القيام بذلك. ويمكن أن يتم أو لا يتم إعداد البيانات المالية للأهداف الخاصة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية الذي يتعلق به أساس المنشأة المستمرة (مثلاً، أن يكون أساس المنشأة المستمرة غير ذا علاقة ببعض البيانات المالية التي تم إعدادها على أساس الضريبة في بعض نطاقات الإختصاص). وعندما يكون من الملائم استخدام إفترض المنشأة المستمرة، يتم تسجيل الأصول والإلتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالإلتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي. (المرجع: الفقرة ١١)

مسؤولية تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة

٣. تحتوي بعض أطر إعداد التقارير المالية على متطلب صريح للإدارة لعمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، وعلى معايير تتعلق بالمسائل التي سيتم دراستها والإفصاحات التي سيتم عملها فيما يخص المنشأة المستمرة. فعلى سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي ١ من الإدارة عمل تقييم لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة^١. يمكن أيضاً تحديد المتطلبات التفصيلية المتعلقة بمسؤولية الإدارة عن تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وإفصاحات البيانات المالية ذات العلاقة في القانون أو النظام.

٤. قد لا يوجد في أطر إعداد التقارير المالية الأخرى متطلب صريح يقتضي من الإدارة عمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. لكن، وبما أن إفترض المنشأة المستمرة يعتبر مبدأ أساسياً في إعداد البيانات المالية كما هو وارد في الفقرة ٢، فإن إعداد البيانات المالية يقتضي من الإدارة عمل تقييم لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح للقيام بذلك.

٥. يشمل قيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة عمل

^١ معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية" كما في ١ يناير ٢٠٠٩، الفقرات ٢٥-٢٦.

تقديرات، في مرحلة معينة من الوقت، حول النتائج المستقبلية المشكوك فيها المتأصلة للأحداث أو الظروف. وتعتبر العوامل التالية ذات علاقة بالتقدير:

- تزداد درجة الشك المرافقة لنتائج حدث أو ظرف بشكل جوهري كلما كان وقت حدوث الحدث أو الظرف أو الناتج أبعد في المستقبل. ولهذا السبب، تحدد معظم أطر إعداد التقارير المالية التي تقتضي تقييم إدارة صريح الفترة التي يتعين على الإدارة فيها أخذ كافة المعلومات المتوفرة بالحسبان.
- حجم ومدى تعقيد المنشأة وطبيعة وظروف أعمالها ودرجة التي يؤثر فيها تأثرها بالعوامل الخارجية على التقدير المتعلق بنتائج الأحداث أو الظروف.
- أي تقدير حول المستقبل يستند إلى المعلومات المتوفرة في وقت عمل التقدير. ويمكن أن تؤدي الأحداث اللاحقة إلى نتائج غير منسجمة مع التقديرات التي كانت معقولة في وقت عملها.

مسؤوليات المدقق

٦. تتلخص مسؤولية المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى ملائمة استخدام الإدارة لإفترض المنشأة المستمرة في إعداد وعرض البيانات المالية وإستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وتوجد هذه المسؤولية حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح لقيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

٧. لكن، وكما هو وارد في معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، فإن الآثار المحتملة للضوابط المتأصلة على قدرة المدقق على كشف البيانات الخاطئة الجوهرية تكون أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي يمكن أن تؤدي إلى توقف المنشأة عن كونها منشأة مستمرة. ولا يستطيع المدقق بأن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. وعليه، لا يمكن إعتبار عدم وجود إشارة إلى شكوك المنشأة المستمرة في تقرير المدقق على أنه ضمانة حول قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

تاريخ النفاذ

٨. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

^٢ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، الفقرات ٥١١-٥٢١.

الأهداف

٩. إن أهداف المدقق هي:
- (أ) الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يتعلق بمدى ملائمة إستخدام الإدارة لإفترض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية؛
- (ب) إستنتاج إمكانية وجود شكوك جوهرية، بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة؛ و
- (ج) تحديد دلالات تقرير المدقق.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة

١٠. عند القيام بإجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥^٢، ينبغي أن يدرس المدقق إمكانية وجود أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وبالقيام بذلك، يجدر المدقق ما إذا قامت الإدارة الفعل بعمل تقييم أولي لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، و (المرجع: الفقرة ٢٠-٥١)
- (أ) إذا تم القيام بهذا التقييم، ينبغي أن يناقش المدقق التقييم مع الإدارة ويحدد ما إذا حددت الإدارة أحداثاً أو ظروفًا يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، وإن كان الأمر كذلك، خطط الإدارة لمعالجتها؛ أو
- (ب) إذا لم يتم القيام بهذا التقييم، فينبغي أن يناقش المدقق مع الإدارة أساس الإستخدام المقصود لإفترض المنشأة المستمرة ويستفسر من الإدارة ما إذا كان هناك أحداث أو ظروف يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

١١. يجب أن يظل المدقق متنبهاً خلال التدقيق لأدلة التدقيق بشأن الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. (المرجع: الفقرة ٦١)

تقدير تقييم الإدارة

١٢. ينبغي أن يقدر المدقق تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. (المرجع: الفقرات ٧-٩١؛ ١١١-١٢٢)

^٢ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرة ٥.

١٣. عند تقدير تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، فعلى المدقق أن يغطي نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لعمل تقييمها كما هو مطلوب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق أو وفقاً للقانون أو النظام إن كان يحدد فترة أطول. وإذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة يغطي فترة أقل من إثني عشر شهراً من تاريخ البيانات المالية كما هو محدد في معيار التدقيق الدولي ٥٦٠^٤. فعلى المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد فترة تقييمها إلى إثني عشرة شهراً على الأقل من ذلك التاريخ. (المرجع: الفقرات أ١٠-١٢١)

١٤. عند تقدير تقييم الإدارة، يأخذ المدقق بعين الإعتبار ما إذا كان تقييم الإدارة يشمل كافة المعلومات ذات العلاقة التي يدرك المدقق أنها نتيجة للتدقيق.

الفترة ما بعد تقييم الإدارة

١٥. ينبغي أن يستفسر المدقق من الإدارة حول معرفتها بالأحداث أو الظروف ما بعد فترة التقييم الإدارة الذي يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. (المرجع: الفقرات أ١٣-١٤١)

إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف

١٦. إذا تم تحديد أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، فينبغي على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لتحديد إمكانية وجود شك جوهري من خلال القيام بإجراءات تدقيق إضافية، بما فيها أخذ عوامل التخفيف بعين الإعتبار. وتشمل هذه الإجراءات: (المرجع: الفقرة أ١٥)

(أ) عند عدم قيام الإدارة بعد بتقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، الطلب من الإدارة عمل تقييمها.

(ب) تقييم خطط المنشأة للتصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها للمنشأة المستمرة، سواء كان من المرجح أن يحسن ناتج هذه الخطط من الوضع وما إذا كانت هذه الخطط كجدية في مختلف الظروف.

(ج) عند إعداد المنشأة تكهن تدفقات نقدية ويعتبر تحليل التكهنات عاملاً هاماً في دراسة الناتج المستقبلي للأحداث أو الظروف في تقييم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية: (المرجع: الفقرات أ١٧-١٨١)

(١) تقييم موثوقية البيانات الأساسية المتولدة لإعداد التكهنات؛ و

^٤ معيار التدقيق الدولي ٥٦٠، "الأحداث اللاحقة" الفقرة ٥(أ).

- (٢) تحديد ما إذا كان هناك دعم كافي لإفترضات التي تتضمن التكهّنات.
- (د) دراسة ما إذا توفرت أي معلومات أو حقائق إضافية منذ تاريخ قيام الإدارة بالتقييم.
- (هـ) طلب إقرارات خطية من الإدارة، وإذا أمكن، من المكلفين بالحوكمة، فيما يتعلق بخططهم للتصرفات المستقبلية ومدى جدوى هذه الخطط.

إستنتاجات التدقيق وإعداد التقارير بها

١٧. بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ينبغي أن يستنتج المدقق، حسب تقديره، إمكانية وجود شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتكهّنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وتوجد الشكوك الجوهرية عندما يكون حجم أثرها المحتمل وإحتمالية حدوثها بمكان، حسب تقدير المدقق، بحيث يصبح الإفصاح الملائم عن طبيعة ودلالات الشكوك أمراً ضرورياً من أجل: (المرجع: الفقرة ١٩)
- (أ) في حالة إطار عرض بيانات مالية عادل، العرض العادل للبيانات المالية؛ أو
- (ب) في حالة إطار الإلتزام، أن لا تكون البيانات المالية مضللة.

إستخدام إفترضات المنشأة المستمرة بشكل ملائم مع وجود شكوك جوهرية

١٨. إذا استنتج المدقق أن إستخدام إفترضات المنشأة بالمستمرّة ملائم في مختلف الظروف مع وجود شكوك جوهرية، ينبغي أن يحدد المدقق ما إذا كانت البيانات المالية:
- (أ) تصف بشكل كافي الأحداث أو الظروف الرئيسية التي يمكنها أن تلقي بتكهّنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة و خطة الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف؛ و
- (ب) تفصح أن هناك شكوكاً جوهرية تتعلق بالأحداث أو الظروف الرئيسية التي يمكنها أن تلقي بتكهّنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة؛ ولذلك، يمكن أن تكون غير قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي.
- (المرجع: الفقرة ٢٠)

١٩. في حال تقديم إفصاحات كافية في البيانات المالية، ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي غير معدل ويضم فقرة التأكيد المسألة في تقرير المدقق من أجل:
- (أ) إبراز وجود شكوك جوهرية تتعلق بالأحداث أو الظروف التي يمكنها أن تلقي بتكهّنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة؛ و

(ب) لفت الإنتباه إلى الملاحظة في البيانات المالية التي تفصح عن المسائل الواردة في الفقرة ١٨. ° (المرجع: الفقرات ٢١١-٢٢١)

٢٠. إذا لم يتم عمل إفصاح كافي في البيانات المالية، فينبغي على المدقق التعبير عن رأي متحفظ أو رأي سلبي، حسبما هو ملائم، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥. ويذكر المدقق في التقرير أن هناك شكوكاً جوهرية يمكنها أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. (المرجع: الفقرات ٢٣١-٢٤١)

إستخدام إفتراض المنشأة المستمرة بشكل غير ملائم

٢١. إذا تم إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة ولكن، بتقدير المدقق، كان إستخدام الإدارة لإفتراض المنشأة المستمرة في البيانات المالية غير ملائم، فعلى المدقق التعبير عن رأي سلبي. (المرجع: الفقرات ٢٥١-٢٦١)

عدم رغبة الإدارة بعمل تقييمها أو توسيعه

٢٢. إذا كانت الإدارة غير راغبة في عمل أو توسيع تقييمها عند طلب المدقق لذلك، فعلى المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار الدلالات في تقرير المدقق. (المرجع: الفقرة ٢٧١)

الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

٢٣. ما لم يكن المكلفون بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة^٧، فيجب على المدقق أن يبلغ عن المكلفين بالحوكمة عن الأحداث أو الظروف الرئيسية التي يمكنها أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. ويشمل الإتصال مع المكلفين بالحوكمة ما يلي:

(أ) ما إذا كانت الظروف أو الأحداث تشكل شكوكاً جوهرية؛

(ب) ما إذا كان إستخدام إفتراض المنشأة المستمرة ملائماً في إعداد البيانات المالية وعرضها؛ و

(ج) كفاية الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية.

التأخير الجوهري في المصادقة على البيانات المالية

٢٤. إذا كان هناك تأخير جوهري في المصادقة على البيانات المالية من قبل الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة بعد تاريخ البيانات المالية، فعلى المدقق الإستفسار عن أسباب التأخير. وإذا اعتقد المدقق أن التأخير يمكن أن يرتبط بالأحداث أو الظروف المتعلقة بتقييم المنشأة

^٥ معيار التدقيق الدولي ٧٠٦، " فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل".

^٦ معيار التدقيق الدولي ٧٠٥، " التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل".

^٧ معيار التدقيق الدولي ٢٦٠، "الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة".

المستمرة، فعلى المدقق القيام بإجراءات التدقيق الإضافية الضرورية، كما هي واردة في الفقرة ١٦، إلى جانب دراسة تأثير إستنتاج المدقق المتعلق بوجود شك جوهري، كما هو وارد في الفقرة ١٧.

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

إفترض المنشأة المستمرة (المرجع: الفقرة ٢)

إعتبرات محددة بمنشآت القطاع العام

١١. يتعلق استخدام الإدارة بإفترض المنشأة المستمرة بمنشآت القطاع العام. فعلى سبيل المثال، يتناول معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام ١ قضية قدرة القطاع العام على الإستمرار كمنشأة مستمرة^٨. ويمكن أن تنشأ مخاطر المنشأة المستمرة، لكنها ليست مقتصرة على، الحالات التي تعمل فيها منشآت القطاع العام على أساس غير ربحي، أو عند تقليل دعم الحكومة أو سحبه، أو في حالة الخصخصة. ويمكن أن تشمل الأحداث أو الظروف التي يمكنها أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة في القطاع العام الحالات التي تفنقر فيها منشآت القطاع العام إلى التمويل من أجل وجودها المستمر أو عندما إتخاذ قرارات سياسة تؤثر على الخدمات التي تقدمها منشآت القطاع العام.

إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة

الأحداث أو الظروف التي يمكنها أن تلقي بتكهنات سلبية حول إفترض المنشأة المستمرة (المرجع: الفقرة ١٠)

٢١. فيما يلي أمثلة على أحداث أو ظروف يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتكهنات سلبية على إفترض المنشأة المستمرة. وهذه القائمة ليست شاملة ولا يشير وجود بند أو أكثر دائماً إلى وجود شكوك جوهريّة.

المالية

- صافي الإلتزام أو مركز الإلتزام الحالي.
- الإقتراضات ثابتة المدة التي تقترب من تاريخ الاستحقاق دون احتمالات واقعية بالتجديد أو التسديد؛ أو الإعتماد الزائد على الإقتراضات قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل.
- التدفقات النقدية التشغيلية السلبية التي يشار إليها في البيانات المالية التاريخية أو المستقبلية.

^٨ معيار المحاسبة الدولي للقطاع العام ١، "عرض البيانات المالية" كما في ١ يناير ٢٠٠٩، الفقرات ٣٨-٤١.

- النسبة المالية الرئيسية السلبية.
- الخسائر التشغيلية الجوهرية أو التدهور الحاد في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.
- تقطع أو عدم إستمرار أرباح الأسهم.
- عدم القدرة على سداد الدائنين في المواعيد المستحقة.
- عدم القدرة على الإمتثال لبنود إتفاقيات القروض.
- التحول من المعاملات النقدية إلى معاملات النقد عند التسليم مع الموردين.
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير المنتجات الجديدة الأساسية أو الإستثمارات الأساسية الأخرى.

التشغيلية

- نية الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات.
- خسارة الإدارة الرئيسية دون بديل عنها.
- خسارة سوق رئيسي أو عملاء رئيسيين أو حق إمتياز أو رخصة أو موردين رئيسيين.
- صعوبات العمل.
- نقص الموردين المهمين.
- ظهور منافس ناجح جداً.

أخرى

- عدم الإلتزام مع متطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى.
- تعليق الإجراءات القانونية أو التنظيمية الأخرى ضد المنشأة والتي، إذا نجحت، ستؤدي إلى مطالب من المرجح أن لا تكون المنشأة فدارة على الوفاء بها.
- التغييرات في القانون أو النظام أو سياسة الحكومة المتوقع أن تؤثر سلباً على المنشأة.
- الكوارث غير المؤمنة أو المؤمنة بأقل مما تستحق عند حدوثها.

يمكن التخفيف عادة من أهمية هذه الظروف أو الأحداث عن طريق عوامل أخرى. فعلى سبيل المثال، يمكن موازنة تأثير عدم قدرة المنشأة على سداد ديونها المعتادة عن طريق خطة الإدارة في المحافظة على تدفقات نقدية كافية من خلال وسائل بديلة مثل التصرف بالأصول أو إعادة جدولة دفعات السداد أو الحصول على رأس مال إضافي. وعلى نحو مماثل، يمكن التخفيف من أثر فقدان المورد الرئيسي من خلال توفر مصدر توريد بديل وملائم.

٣٤. تساعد إجراءات تقييم المخاطر التي تقتضيها الفقرة ١٠ المدقق في تحديد ما إذا كان المرجح أن يكون استخدام الإدارة لإفترض المنشأة المستمرة قضية هامة وما هو أثره على التخطيط للتدقيق. وتتيح هذه الإجراءات أيضاً المزيد من النقاشات مع الإدارة في الوقت المناسب، بما فيها مناقشات خطط الإدارة وحل أية قضايا تم تحديدها بالنسبة للمنشأة المستمرة.

إعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر حجماً

٤٤. يمكن أن يؤثر حجم أي منشأة على قدرتها على تحمل الظروف السلبية. ويمكن أن تكون المنشآت الأصغر حجماً أكثر قدرة على التجاوب بشكل سريع مع فرص الإستغلال غير أنها قد تفتقر إلى الاحتياطات للمحافظة على العمليات.

٥٥. تشمل الظروف ذات العلاقة الخاصة بالمنشآت الأصغر حجماً مخاطر توقف البنوك والمقرضين الآخرين عن دعم المنشأة بالإضافة إلى الخسارة المحتملة للموردين الرئيسيين أو العملاء الرئيسيين أو الموظفين الرئيسيين أو الحق في العمل بموجب ترخيص أو حق إمتياز أو إتفاق قانوني آخر.

البقاء متنبهين خلال عملية التدقيق لأدلة تدقيق حول الأحداث أو الظروف (المرجع: الفقرة ١١)

٦٤. يقتضي معيار التدقيق الدولي ٣١٥ من المدقق مراجعة تقييم المخاطر الذي قام به وتعديل إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها عند الحصول على أدلة تدقيق إضافية خلال سير عملية التدقيق التي تؤثر على تقييم المدقق للمخاطر^٩. حتى لو تم تحديد أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة بعد عمل تقييمات المدقق للمخاطر، إضافة إلى القيام بالإجراءات الواردة في الفقرة ١٦، فقد يحتاج تقييم المدقق لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية إلى المراجعة. وقد يؤثر وجود مثل هذه الأحداث أو الظروف على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المدقق الإضافية في الرد على المخاطر المقيّمة. ويحدد معيار التدقيق الدولي ٣٣٠^{١٠} المتطلبات ويوفر إرشادات حول هذه القضية.

تقدير تقييم الإدارة

تقييم الإدارة والتحليل المساند وتقييم المدقق (المرجع: الفقرة ١٢)

٧٤. يعتبر تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة جزء رئيسياً من إعتبارات المدقق لإستخدام الإدارة لإفترض المنشأة المستمرة.

٨٤. لا يعتبر تصحيح النقص في تحليل الإدارة من مسؤوليات المدقق. لكن وفي بعض الظروف، قد لا يمنع الافتقار إلى تحليل مفصل من قبل الإدارة لدعم تقييمها المدقق من الإستنتاج ما إذا

^٩ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ٣١.

^{١٠} معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، " إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة".

كان استخدام الإدارة لإفترض المنشأة المستمرة ملائماً في مختلف الظروف. فعلى سبيل المثال، عندما يكون هناك تاريخ من العمليات المربحة ووسيلة وصول جاهزة للموارد المالية، فإن الإدارة تقوم بعمل تقييماتها دون تحليل مفصل. وفي هذه الحالة، يمكن عمل تقدير المدقق لمدى ملائمة تقييم الإدارة دون عمل إجراءات تقييم مفصلة إذا كان إجراءات التدقيق الأخرى التي قام بها المدقق كافية لتمكنه من الاستنتاج ما إذا كان استخدام الإدارة لإفترض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية ملائمة في مختلف الظروف.

٩٠. في ظروف أخرى، يمكن أن يشمل تقدير تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، كما هو مطلوب وفقاً للفقرة ١٢، تقييم العملية التي اتبعتها الإدارة في عملية تقييمها وإفترضات التي استندت إليها وخططها للتصرفات المستقبلية وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في مختلف الظروف.

فترة تقييم الإدارة (المرجع: الفقرة ١٣)

١٠٠. تحدد معظم أطر إعداد التقارير المالية التي تقتضي تقييماً صريحاً من الإدارة الفترة التي يتعين على الإدارة خلالها أن تأخذ بعين الاعتبار كافة المعلومات المتوفرة^{١١}.

الإعتبرات الخاصة بالمنشآت الأصغر حجماً (المرجع: الفقرات ١٢-١٣)

١١١. في العديد من الحالات، يمكن أن لا تكون إدارة المنشآت الأصغر حجماً قد أعدت تقييماً مفصلاً لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة ولكن بدلاً من ذلك تعتمد على المعرفة العميقة بالأعمال والتطلعات المستقبلية المتوقعة. ومع ذلك، ووفقاً لمتطلبات هذا المعيار، يحتاج المدقق إلى تقدير تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وبالنسبة للمنشآت الأصغر حجماً، فقد يكون من الملائم مناقشة التمويل المتوسط وطويل الأجل للمنشأة مع الإدارة، شريطة دعم مزاعم الإدارة بأدلة توثيقية كافية وان تكون منسجمة مع فهم المدقق للمنشأة. لذلك، يمكن تلبية المتطلب الوارد في الفقرة ١٣ بالنسبة للمدقق بأن يطلب من المنشأة توسيع تقييمها، مثلاً، من خلال مناقشة الوثائق المساندة والإستفسار عنها والتحقق منها، مثل الطلبات المستلمة للتوريد المستقبلي، التي تم تقييمها بالنسبة لجودتها أو خلافاً لذلك إثباتها.

١٢٠. يعتبر الدعم المستمر الذي يقدمه المالك-المدير على الأغلب مهماً بالنسبة لقدرة المنشآت الأصغر حجماً على الإستمرار كمنشآت مستمرة. وحيث يتم تمويل المنشأة الأصغر حجماً بشكل كبير من خلال القروض من المالكين-المدراء، فقد يكون من المهم أن لا يتم سحب هذه الأموال. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يعتمد إستمرار المنشأة خلال الصعوبات المالية على

^{١١} على سبيل المثال، يعرف معيار المحاسبة الدولي ١ هذا الأمر على أنه فترة يجب أن تكون على الأقل، دون حصر، ١٢ شهراً من نهاية فترة إعداد التقارير.

تقليل المالكين-المدراء لأهمية قرض أخذته المنشأة لصالح بنوك أو دائنين آخرين، أو دعم المالك-المدير لقرض للمنشأة من خلال تقديم ضمان بأصوله الشخصية كضمان إضافي. وفي هذه الظروف، يمكن أن يحصل المدقق على أدلة توثيقة ملائمة حول تقليل المالك-المدير لقيمة القرض أو حول الضمانة. وعندما تعتمد المنشأة على دعم إضافي من المالك-المدير، يمكن يقيم المدقق قدرة المالك-المدير على الوفاء بالالتزام بموجب ترتيب الدعم. إضافة لذلك، يمكن أن يطلب المدقق مصادقة خطية على الشروط والبنود المرفقة بهذا الدعم ونية المالك-المدير أو فهمه.

الفترة ما بعد تقييم الإدارة (المرجع: الفقرة ١٥)

١٣. حسب ما هو مطلوب وفقاً للفقرة ١١، يبقى المدقق متنبها لإحتمالية أن هناك أحداث معروفة، مجدولة أو غير ذلك، أو ظروف ستحدث ما بعد فترة التقييم المستخدمة من قبل الإدارة والتي يمكن أن تطرح مسألة مدى ملائمة استخدام الإدارة لإفترض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية. وما أن درجة الشكوك المصاحبة لنتائج الحدث أو الظرف تزداد كلما كان حصول الحدث أو الظرف مستقبلياً، وعند دراسة الأحداث أو الظروف التي تقع في المستقبل، فإن المؤشرات على قضايا المنشأة المستمرة تحتاج لأن تكون هامة قبل أن يحتاج المدقق إلى أن يأخذ القيام بعين الاعتبار بإجراءات إضافية. وإذا تم تحديد هذه الظروف أو الأحداث، فقد يحتاج المدقق إلى أن يطلب من الإدارة تقييم الأهمية المحتملة للحدث أو الظرف على تقييمه لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وفي هذه الظروف، تنطبق الإجراءات الواردة في الفقرة ١٦.

١٤. عدا عن الإستفسار من الإدارة، لا يتحمل المدقق مسؤولية القيام بأي إجراءات تدقيق إضافية لتحديد الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة ما بعد الفترة التي قيمتها الإدارة والتي، كما هو وارد في الفقرة ١٣، تكون على الأقل ١٢ شهراً من تاريخ البيانات المالية.

إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف (المرجع: الفقرة ١٦)

١٥. يمكن أن تشمل إجراءات التدقيق ذات العلاقة بالمتطلب الوارد في الفقرة ١٦ ما يلي:

- تحليل ومناقشة التدفق النقدي والربح والتوقعات ذات العلاقة مع الإدارة.
- تحليل ومناقشة البيانات المالية المرحلية الأخير للمنشأة.
- قراءة بنود سندات الدين وإتفاقيات القروض وتحديد ما إذا تم خرقها.
- قراءة محاضر إجتماعات المساهمين والمكلفين بالحوكمة واللجان ذات العلاقة للرجوع إلى المصاعب المالية.

- الإستفسار عن الإستشارات القانونية للمنشأة فيما يخص التقاضي والمطالبات ومعقولية تقييم الإدارة لنتاجها وتقدير دلالاتها المالية.
- مصادقة وجود وشرعية وإمكانية تطبيق الترتيبات لتوفير دعم مالي أو المحافظة عليه مع الأطراف ذات العلاقة أو الأطراف الثالثة وتقييم القدرة المالية لهذه الأطراف على توفير أموال إضافية.
- تقييم خطط المنشأة للتعامل مع طلبات العملاء غير المعبئة.
- القيام بإجراءات التدقيق المتعلقة بالأحداث اللاحقة لتحديد تلك التي تخفيف أو خلافاً لذلك تؤثر على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.
- مصادقة وجود وبنود وكفاية تسهيلات الإقتراض.
- الحصول على تقارير الأعمال التنظيمية ومراجعتها.
- تحديد كفاية الدعم المقدم لأي عمليات تصرف بالأصول تم التخطيط لها.

تقييم خطط الإدارة للأعمال المستقبلية (المرجع: الفقرة ١٦(ب))

١٦. يمكن أن يشمل تقييم خطط الإدارة للأعمال المستقبلية إستفسارات للإدارة حول خططها للأعمال المستقبلية، بما فيها على سبيل المثال خططها لتصفية الأصول أو إقتراض المال أو إعادة هيكلة الديون أو تقليل أو تأخير النفقات أو زيادة رأس المال.

فترة تقييم الإدارة (المرجع: الفقرة ٦(ج))

١٧. إضافة إلى الإجراءات المطلوبة في الفقرة ١٦ (ج)، يمكن أن يقارن المدقق:

- المعلومات المالية المستقبلية للفترة السابقة الأخيرة مع النتائج التاريخية؛ و
- المعلومات المالية المستقبلية للفترة الحالية مع النتائج المتحققة حتى تاريخه.

١٨. حيث تشمل إفتراضات الإدارة الدعم المقدم من الأطراف الثالثة، سواءً من خلال تقليل أهمية القروض أو الإلتزام بالمحافظة على التمويل الإضافي أو تقديمه أو الضمانات، وحيث أن هذا الدعم مهم لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، قد يحتاج المدقق إلى دراسة طلب مصادقة خطية (تشمل البنود والشروط) من تلك الأطراف الثالثة والحصول على أدلة على قدرتها على توفير هذا الدعم.

إستنتاجات التدقيق وإعداد التقارير بها

١٩. تستخدم عبارة "الشكوك الجوهرية" في معيار المحاسبة الدولي ١ في مناقشة الشكوك المتعلقة بالأحداث أو الظروف التي تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة والتي ينبغي الإفصاح عنها في البيانات المالية. وفي بعض اطر إعداد التقارير المالية تستخدم عبارة "الشكوك الجوهرية" في ظروف مشابهة.

إستخدام إفتراض المنشأة المستمرة بشكل ملائم مع وجود شكوك جوهرية

كفاية الإفصاح عن الشكوك الجوهرية (المرجع: الفقرة ١٨)

٢٠٠. يمكن أن يشمل تحديد كفاية إفصاح البيانات المالية تحديد ما إذا كانت المعلومات تلقت إنتباه القراءة صراحة إلى إتمالية عدم قدرة المنشأة على الإستمرار في تحقيق أصولها الوفاء بالالتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي.

إعداد تقارير التدقيق عندما يكون الإفصاح عن الشكوك الجوهرية غير كافي (المرجع: الفقرة ٢٠)

٢١١. فيما يلي توضيح لفقرة التأكيد عندما يقتنع المدقق بكفاية إفصاح الملاحظات

فقرة التأكيد

دون أن يكون رأينا متحفظاً، فإننا نلقت الإنتباه إلى الملاحظة X في البيانات المالية والتي تشير إلى أن الشركة تكبدت صافي خسارة مقدارها ZZZ خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، ومن ذلك التاريخ، تجاوزت إلتزامات الشركة الحالية إجمالي أصولها بقيمة YYY. هذه الظروف، إلى جانب المسائل الأخرى المحددة في الملاحظة X، تشير إلى وجود شكوك جوهرية يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الشركة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

٢٢٠. في الحالات التي تشمل العديد من الشكوك الجوهرية التي تعتبر هامة بالنسبة للبيانات المالية ككل، يمكن أن يعتبر المدقق ملائمة في الحالات النادرة جداً أنه من الملائم التعبير عن حجب الرأي بدلاً من إضافة فقرة التأكيد. ويقدم معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ إرشادات حول هذه المسألة.

إعداد تقارير التدقيق عندما يكون الإفصاح عن الشكوك الجوهرية غير كافي (المرجع: الفقرة ٢٠)

٢٣١. فيما يلي توضيح لل فقرات ذات العلاقة عند التعبير عن رأي متحفظ:

أساس الرأي المتحفظ

تنتهي إتفاقيات تمويل الشركة وتكون المبالغ غير المسددة مستحقة الدفع في ١٩ مارس ٢٠X١. وكانت الشركة غير قادرة على إعادة التفاوض بشأن الشكوك الجوهرية التي يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الشركة على الإستمرار كمنشأة مستمرة ولذلك يمكن أن تكون الشركة غير قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالالتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي. ولا تفصح البيانات المالية (والملاحظات عليها) بالكامل عن هذه الحقيقة.

الرأي المتحفظ

برأينا، بإستثناء الإفصاح غير الكامل للمعلومات المشار إليها في فقرة أساس الرأي المتحفظ، تعرض البيانات المالية بشكل عادل، من كافة النواحي الجوهرية (أو تعطي صورة حقيقة

وعادلة عن") المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X٠ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في تاريخه وفقاً لـ

٢٤١. فيما يلي توضيح لل فقرات ذات العلاقة عند التعبير عن رأي سلبي:

أساس الرأي السلبي

تنتهي إتفاقيات تمويل الشركة وكانت المبالغ غير المسددة مستحقة الدفع في ٣١ ديسمبر ٢٠X١. وكانت الشركة غير قادرة على إعادة التفاوض أو الحصول على تمويل بديل وتدرس إعلان إفلاسها. تشير هذه الأحداث إلى شكوك جوهرية التي يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة الشركة على الإستمرار كمنشأة مستمرة ولذلك يمكن أن تكون الشركة غير قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال الطبيعي. ولا تفصح البيانات المالية (والملاحظات عليها) بالكامل عن هذه الحقيقة.

الرأي السلبي

برأينا، بسبب الخطأ في المعلومات الواردة في فقرة أساس الرأي السلبي، لا تعرض البيانات المالية بشكل عادل (أو "تعطي صورة حقيقة وعادلة عن") المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X٠ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في تاريخه وفقاً لـ

إستخدام إفتراض المنشأة المستمرة بشكل غير ملائم (المرجع: الفقرة ٢١)

٢٥١. إذا تم إعداد البيانات المالية على أساس المنشأة المستمرة ولكن، في تقدير المدقق، كان إستخدام الإدارة لإفتراض المنشأة المستمرة في البيانات المالية غير ملائم، ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٢١ الذي يقتضي من المدقق التعبير عن رأي سلبي بغض النظر عما إذا شملت البيانات المالية أم لم تشمل إفصاحاً عن مدى ملاءمة إستخدام الإدارة لإفتراض المنشأة المستمرة.

٢٦١. إذا كان مطلوباً من إدارة المنشأة أو إختارت الإدارة إعداد البيانات المالية عندما يكون إستخدام إفتراض المنشأة المستمرة غير ملائم في مختلف الظروف، يتم إعداد البيانات المالية على أساس بديل (مثلاً، أساس التصفية). ويمكن أن يكون المدقق قادراً على القيام بتدقيق البيانات المالية شريطة أن يقرر المدقق أن الأساس البديل عبارة عن إطار إعداد تقارير مالية مقبول في مختلف الظروف. وقد يكون المدقق قادراً على التعبير عن رأي غير معدل حول البيانات المالية شريطة وجود إفصاح كافي فيها، غير أنه يمكن أن يعتبر أنه من الملائم أو الضروري تضمين فقرة التأكيد في تقرير المدقق للفت إنتباه المستخدم إلى ذلك الأساس البديل والأسباب وراء إستخدامه.

عدم رغبة الإدارة في القيام بتقييمها أو توسيعه (المرجع: الفقرة ٢٢)

٢٧١. في ظروف محددة، يمكن أن يعتقد المدقق بأنه من الضروري أن يطلب من الإدارة عمل تقييمها أو توسيعه. وإذا لم تكن الإدارة راغبة في القيام بذلك، فقد يكون الرأي المتحفظ أو حجب الرأي في تقرير المدقق ملائماً لأنه قد لا يكون من الممكن بالنسبة للمدقق الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية فيما يخص استخدام افتراض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية، مثل أدلة التدقيق المتعلقة بوجود خطط وضعتها الإدارة قيد التنفيذ أو وجود عوامل تخفيف أخرى.

معيار التدقيق الدولي ٥٨٠

الإقرارات الخطية

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ
إعتباراً من ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
٢-١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٤-٣	الإقرارات الخطية كأدلة تدقيق.....
٥	تاريخ النفاذ.....
٦	الأهداف.....
٨-٧	التعريفات.....
	المتطلبات
٩	الإدارة المطلوب منها تقديم الإقرارات الخطية.....
١٢-١٠	الإقرارات الخطية حول مسؤوليات الإدارة.....
١٣	الإقرارات الخطية الأخرى.....
١٤	التاريخ والفترة (الفترات) التي تغطيها الإقرارات الخطية.....
١٥	نموذج الإقرارات الخطية.....
٢٠-١٦	الشكوك حول موثوقية الإقرارات الخطية والإقرارات الخطية المطلوبة غير المقدمة.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
١أ	الإقرارات الخطية كأدلة تدقيق.....
٦أ-٢أ	الإدارة المطلوب منها تقديم الإقرارات الخطية.....
٩أ-٧أ	الإقرارات الخطية حول مسؤوليات الإدارة.....
١٣أ-١٠أ	الإقرارات الخطية الأخرى.....
١٤أ	الإبلاغ عن مبلغ العتبة.....
١٨أ-١٥أ	التاريخ والفترة (الفترات) التي تغطيها الإقرارات الخطية.....
٢١أ-١٩أ	نموذج الإقرارات الخطية.....
٢٢أ	التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة.....

الشكوك حول موثوقية الإقرارات الخطية والإقرارات الخطية المطلوبة غير المقدمة..... ٢٣أ-٢٧أ

الملحق ١: قائمة بمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على متطلبات الإقرارات الخطية

الملحق ٢: خطاب إقرار توضيحي

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ " الإقرارات الخطية" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤوليات المدقق في الحصول على إقرارات خطية من الإدارة، وحيثما كان ملائماً، من أولئك المكلفين بالحوكمة في عملية تدقيق البيانات المالية.
٢. يضم الملحق ١ معايير التدقيق الدولية الأخرى التي تحتوي على المتطلبات الخاصة بالإقرارات الخطية. ولا تحد المتطلبات الخاصة بالإقرارات الخطية في معايير التدقيق الدولية الأخرى تطبيق هذا المعيار.

الإقرارات الخطية كأدلة تدقيق

٣. أدلة التدقيق عبارة عن المعلومات المستخدمة من قبل المدقق للوصول إلى الإستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق^١. وتعتبر الإقرارات الخطية معلومات ضرورية يحتاجها المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية للمنشأة. وعليه، وبصورة مشابهة للردود على الإستفسارات، تعتبر الإقرارات الخطية نوعاً من أدلة التدقيق. (المرجع: الفقرة أ١)
٤. رغم أن الإقرارات الخطية توفر أدلة تدقيق هامة، فإنها لا توفر أدلة تدقيق كافية وملائمة لوحدها حول أي من المسائل التي تتعامل معها. علاوةً على ذلك، فإن حقيقة أن لإدارة قدمت إقرارات خطية موثوقة لا يؤثر على طبيعة أو مدى أدلة التدقيق الأخرى التي يحصل عليها المدقق حول الوفاء بمسؤوليات الإدارة أو حول إثباتات معينة.

تاريخ النفاذ

٥. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

الأهداف

٦. إن أهداف المدقق هي:
 - (أ) الحصول على إقرارات خطية من الإدارة وحيثما كان ملائماً، من أولئك المكلفين بالحوكمة والتي يعتقد أنها أوفت بمسؤوليتها في إعداد البيانات المالية وإتمام المعلومات المقدمة للمدقق؛
 - (ب) دعم أدلة التدقيق الأخرى ذات العلاقة بالبيانات المالية أو الإثباتات المحددة في البيانات المالية من خلال الإقرارات الخطية إذا اعتبرت ضرورية من قبل المدقق أو اقتضتها معايير التدقيق الدولية الأخرى؛ و

^١ معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ "أدلة التدقيق"، الفقرة ٥ (ج).

(ج) الرد بصورة ملائمة على الإقرارات الخطية التي تقدمها الإدارة، وحيثما أمكن، أولئك المكلفون بالحوكمة، أو في حال لم تقم الإدارة، أو حيثما أمكن، أولئك المكلفون بالحوكمة بتقديم الإقرارات الخطية التي طلبها المدقق.

التعريفات

٧. لغايات معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المخصصة لها:
- الإقرار الخطي (Written representation) - بيان خطي من قبل الإدارة يقدم إلى المدقق ليصادق على مسائل معينة أو لدعم أدلة تدقيق أخرى. ولا تشمل الإقرارات الخطية في هذا السياق البيانات المالية أو الإثباتات عليها أو الدفاتر والسجلات المساندة.
٨. لأهداف هذا المعيار، تقرأ الإشارات إلى الإدارة على أنها "الإدارة، وحيثما كان ملائماً، أولئك المكلفون بالحوكمة". علاوةً على ذلك، في حال إطار العرض العادل، تكون الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وعرضها بصورة *عادلة* وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق أو إعداد البيانات المالية التي تعطي صورة *حقيقية وعادلة* وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

المتطلبات

الإدارة المطلوب منها تقديم الإقرارات الخطية

٩. ينبغي أن يطلب المدقق إقرارات خطية من الإدارة التي تتحمل مسؤولية البيانات المالية وتعرف المسائل المعنية. (المرجع: الفقرات ٢١-٦١)

الإقرارات الخطية حول مسؤوليات الإدارة

إعداد البيانات المالية

١٠. ينبغي أن يطلب المدقق من الإدارة تقديم إقرار خطي بأنها قامت بالوفاء بمسؤوليتها عن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، بما في ذلك حيثما كان ملائماً العرض العادل لها، كما هو محدد في شروط التكاليف التدقيق^٢. (المرجع: الفقرات ٧١-٩١ وأيضاً ١٤١-٢٢١)

المعلومات المقدمة وإكمال المعاملات

١١. ينبغي على المدقق أن يطلب من الإدارة تقديم إقرار خطي بما يلي:
- (أ) أنها قامت بتزويد المدقق بكافة المعلومات ذات العلاقة وبوسيلة الوصول كما هو متفق عليه في شروط التكاليف بالتدقيق^٣؛ و

^٢ معيار التدقيق الدولي ٢١٠ "الموافقة على شروط التكاليف بالتدقيق"، الفقرة ٦(ب)(١).

^٣ معيار التدقيق الدولي ٢١٠، "الفقرة ٦(ب)(٣).

(ب) أنه تم تسجيل كافة المعاملات وأنها واردة في البيانات المالية. (المرجع: الفقرات أ٧-٩١ وأ١٤-٢٢أ)

وصف مسؤوليات الإدارة في الإقرارات الخطية

١٢. ينبغي وصف مسؤوليات الإدارة في الإقرارات الخطية التي تقتضيها الفقرات ١٠ و ١١ بالطريقة التي يتم فيها وصف هذه المسؤوليات في شروط التكاليف بالتدقيق.

الإقرارات الخطية الأخرى

١٣. تقتضي معايير التدقيق الدولية الأخرى من المدقق طلب إقرارات خطية. وإذا قرر المدقق، إضافة إلى الإقرارات المطلوبة، أنه من الضروري الحصول على إقرار خطي أو أكثر لدعم أدلة التدقيق الأخرى ذات العلاقة بالبيانات المالية، فعلى المدقق أن يطلب هذه الإقرارات الخطية الأخرى. (المرجع: الفقرات أ١٠-١٣أ وأ١٤-٢٢أ)

التاريخ والفترات التي تغطيها الإقرارات الخطية

١٤. يجب أن يكون تاريخ الإقرارات الخطية أقرب ما يمكن إلى تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية، وليس بعد ذلك. ويجب أن تكون الإقرارات الخطية لكافة البيانات المالية والفترات المشار إليها في تقرير المدقق. (المرجع: الفقرة أ١٥-١٨أ)

نماذج الإقرارات الخطية

١٥. ينبغي أن تكون الإقرارات الخطية بصورة خطاب إقرار موجه إلى المدقق. وإذا اقتضى القانون أو النظام من الإدارة عمل بيانات عامة خطية حول مسؤولياتها، وقرر المدقق أن هذه البيانات توفر بعض أو كامل الإقرارات المطلوبة وفقاً للفقرات ١٠ أو ١١، فلا بد من شمل المسائل ذات العلاقة في خطاب الإقرار. (المرجع: الفقرة أ١٩-٢١أ)

الشكوك حول موثوقية الإقرارات الخطية والإقرارات الخطية المطلوبة غير المقدمة

الشكوك فيما يتعلق بموثوقية الإقرارات الخطية

١٦. إذا كان لدى المدقق مخاوف حول كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو مثابرتها، أو شكوك حول التزامها بها أو تطبيقها، فعلى المدقق أن يحدد آثار هذه المخاوف على موثوقية الإقرارات (الشفهية أو الخطية) وأدلة التدقيق بشكل عام. (المرجع: الفقرة أ٢٤-٢٥أ)

١٧. على وجه الخصوص، إذا كانت الإقرارات الخطية غير منسجمة مع أدلة التدقيق الأخرى، فعلى المدقق القيام بإجراءات تدقيق لمحاولة حل المسألة. وإذا بقيت الأمور دون حل، فعلى المدقق أن يعيد النظر في تقييم كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو مثابرتها، أو

شكوك حول إلتزامها بها أو تطبيقها ويحدد آثار هذه المخاوف على موثوقية الإقرارات (الشفهية أو الخطية) وأدلة التدقيق بشكل عام. (المرجع: الفقرة ٢٣أ)

١٨. إذا إستنتج المدقق أن الإقرارات الخطية غير موثوقة، فعلى المدقق إتخاذ الإجراء المناسب، بما فيها تحديد الأثر المحتمل على الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٤٧٠٥، بالنظر إلى المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠ من هذا المعيار.

الإقرارات الخطية المطلوبة غير المقدمة

١٩. إذا لم تقدم الإدارة إقرار أو أكثر من الإقرارات الخطية المطلوبة، فعلى المدقق:

- (أ) مناقشة المسألة مع الإدارة؛
- (ب) إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم اثر ذلك على موثوقية الإقرارات الشفهية أو الخطية) وأدلة التدقيق بشكل عام؛ و
- (ج) إتخاذ الإجراءات المناسبة، بما فيها تحديد الأثر المحتمل على الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥، بالنظر إلى المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠ من هذا المعيار.

الإقرارات الخطية حول مسؤوليات الإدارة

٢٠. على المدقق حجب الرأي حول البيانات المالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥، إذا:

- (أ) إستنتج المدقق أن هناك شكوكاً كافية حول نزاهة الإدارة بحيث تكون الإقرارات الخطية المطلوبة وفقاً للفقرات ١٠ و ١١ غير موثوقة؛ أو
- (ب) لم تقدم الإدارة الإقرارات الخطية المطلوبة وفقاً للفقرات ١٠ و ١١. (المرجع: الفقرات ٢٦أ-٢٧أ)

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

الإقرارات الخطية كأدلة تدقيق (المرجع: الفقرة ٣)

١١. تعتبر الإقرارات الخطية مصدراً هاماً لأدلة التدقيق. وإذا قامت الإدارة بتعديل الإقرارات الخطية المطلوبة أو لم تقم بتقديمها، فيمكن أن تنبه المدقق إلى إحتمالية وجود مسألة هامة أو أكثر. إضافة إلى ذلك، فإن طلب الإقرار الخطي، وليس الشفهي، في العديد من الحالات يمكن أن يدفع الإدارة إلى التفكير في هذه المسائل بشكل أكثر دقة، وبالتالي تحسين جودة الإقرارات.

٤ معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل".

الإدارة المطلوبة منها تقديم الإقرارات الخطية (المرجع: الفقرة ٩)

٢١. تكون الإقرارات الخطية مطلوبة من أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية. ويمكن أن يختلف هؤلاء الأفراد اعتماداً على هيكل الحوكمة في المنشأة والقانون أو النظام ذو العلاقة. غير أن الإدارة (وليس أولئك المكلفين بالحوكمة) تكون بالعادة طرفاً مسؤولاً. لذلك يمكن أن تطلب الإقرارات الخطية من الرئيسي التنفيذي للمنشأة ورئيس الحسابات أو من يوازيهم من الأشخاص في المنشآت التي لا تستخدم هذه المناصب. غير انه وفي بعض الظروف يكون هناك أطراف أخرى، مثل أولئك المكلفين بالحوكمة، مسؤولين عن إعداد البيانات المالية.

٣١. بسبب مسؤوليتها عن إعداد البيانات المالية ومسؤوليتها عن إجراء أعمال المنشأة، فمن المتوقع أن تملك الإدارة معرفة كافية بالعملية التي تتبعها المنشأة في إعداد البيانات المالية والإثباتات عليها والتي تستند إليها في الإقرارات الخطية.

٤١. لكن في بعض الحالات، يمكن أن تقرر الإدارة عمل إستفسارات حول الآخرين الذي شاركوا في إعداد وعرض البيانات المالية والإثباتات عليها، بما فيها الأفراد الذين يملكون معرفة متخصصة فيما يتعلق بالمسائل التي تطلب الإقرارات الخطية من أجلها. ويمكن أن يشمل هؤلاء الأفراد:

- (أ) خبير شؤون التأمين المسؤول عن القياسات المحاسبية المحددة بصورة إكتوارية.
- (ب) المهندسين الذين قد يكونون مسؤولين عن قياسات الالتزام البيئي ويملكون معرفة متخصصة بشأنه.
- (ج) المستشار الداخلي الذي قد يقدم معلومات جوهرية لمخصصات المطالبات القانونية.

٥١. في بعض الحالات، يمكن أن تضم الإدارة لغة مؤهلة في الإقرارات الخطية حتى تكون الإقرارات حسب أفضل ما تعرفه الإدارة وتعتقد بصحته. ومن المعقول بالنسبة للمدقق قبول هذه الصياغة إذا كان مقتنعاً بأن من قام بعمل الإقرارات هم الأطراف التي تتحمل المسؤولية وتتمتع بالمعرفة بما هو وارد في الإقرارات.

٦١. لتأكيد الحاجة إلى قيام الإدارة بعمل إقرارات مطلعة، يمكن أن يطلب المدقق من الإدارة ضم مصادقة في الإقرارات الخطية بأنها قامت بهذه الإستفسارات التي تعتبرها ملائمة لتضعها في مركز يمكنها من عمل الإقرارات الخطية المطلوبة.

الإقرارات الخطية حول مسؤوليات الإدارة

٧١. لا تعتبر أدلة التدقيق تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق بأن الإدارة قامت بالوفاء بمسؤولياتها المشار إليها لفي الفقرات ١٠ و ١١ كافياً دون الحصول على مصادقة من الإدارة بأنها تعتقد أن قامت بالوفاء بمسؤولياتها. ويعزي سبب ذلك إلى أن المدقق غير قادر على الحكم فقط بناء على أدلة التدقيق الأخرى حول ما إذا قامت الإدارة بإعداد وعرض البيانات المالية وتوفير المعلومات إلى المدقق على أساس الإقرار المتفق عليه وفهمها لمسؤولياتها. فعلى سبيل المثال، لا يمكن أن يستنتج المدقق أن الإدارة قامت بتزويد المدقق بكافة المعلومات ذات العلاقة المتفق عليها في شروط التكاليف بالتدقيق دون سؤالها حول ما إذا تم توفير هذه المعلومات، والحصول عليها مصادقة بشأنها.

٨١. تستند الإقرارات الخطية الواردة في الفقرات ١٠ و ١١ على الإقرار المتفق عليه وفهم الإدارة لمسؤولياتها في شروط التكاليف بالتدقيق من خلال طلي مصادقة بأنها قامت بالوفاء بها. ويمكن أن يطلب المدقق من الإدارة أيضاً إعادة مصادقة إقرارها وفهمها لهذه المسؤوليات في الإقرارات الخطية. وهذا أمر شائع في نطاقات إختصاص معينة، لكن يمكن أن يكون ملائماً على وجه الخصوص في أي حدث إذا:

- لم يعد أولئك الذين وقعوا شروط التكاليف بالتدقيق نيابة عن المنشأة أصحاب المسؤوليات ذات العلاقة؛
- تم إعداد شروط عملية التكاليف في سنة سابقة؛
- لم هناك أي مؤشر على سوء فهم الإدارة لهذه المسؤوليات؛ أو
- جعلت التغييرات في الظروف القيام بذلك أمراً ملائماً.

وبصورة منسجمة مع متطلب معيار التدقيق الدولي ٢١٠^٥، لا تعتبر إعادة المصادقة على إقرار الإدارة وفهمها لمسؤولياتها خاضعاً لأفضل ما تعرفه الإدارة وتعتقد بصحته (كما هو وارد في الفقرة ٥٤ من هذا المعيار).

الإعتبرات الخاصة بمنشآت القطاع العام

٩١. يمكن أن تكون تعليمات عمليات تدقيق البيانات المالية لمنشآت القطاع العام أكثر شمولاً من تلك الخاصة بالمنشآت الخاصة. ونتيجة لذلك، يمكن أن يؤدي النطاق، المتعلق بمسؤوليات الإدارة، الذي يتم فيه تدقيق البيانات المالية لمنشآت القطاع العام إلى إقرارات خطية إضافية. ويمكن أن تشمل إقرارات خطية تصادق على أنه قد تم تنفيذ المعاملات والأحداث وفقاً للقانون أو النظام أو سلطة أخرى.

^٥ معيار التدقيق الدولي ٢١٠، الفقرة ٦(ب).

الإقرارات الخطية الأخرى (المرجع: الفقرة ١٣)

إقرارات خطية أخرى حول البيانات المالية

١٠. إضافة إلى الإقرارات الخطية المطلوبة في الفقرة ١٠، يمكن أن يعتبر المدقق انه من الضروري طلب إقرارات خطية أخرى حول البيانات المالية. ويمكن أن تكمل هذه الإقرارات الخطية الأخرى، لكنها لا تشكل جزء من، الإقرارات الخطية المطلوبة في الفقرة ١٠. ويمكن أن تشمل إقرارات حول ما يلي:

- ما إذا كان إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ملائماً؛ و
- ما إذا تم الإعتراف بالمسائل التالية، حيثما كانت ذات علاقة بموجب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، أو قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها وفقاً لذلك الإطار:
 - الخطة أو النية التي يمكن أن تؤثر على القيمة المسجلة للأصول أو الإلتزامات أو تصنيفها؛
 - الإلتزامات، كلا الفعلية والمحتملة؛
 - حق ملكية الأصول أو الرهونات العقارية أو الرهونات على الأصول والأصول المرهونة كضمانة إضافية والسيطرة عليها؛ و
 - جوانب القانون واللوائح والاتفاقيات التعاقدية التي يمكن أن تؤثر على البيانات المالية، بما فيها عدم الإلتزام.

الإقرارات الخطية الأخرى حول المعلومات المقدمة إلى المدقق

١١. إضافة إلى الإقرارات الخطية المطلوبة في الفقرة ١١، يمكن أن يعتبر المدقق انه من الضروري أن يطلب من الإدارة توفير إقرارات خطية بأنها قامت أبلغت المدقق بكافة عيوب نظام الرقابة الداخلي والتي تعلم الإدارة بها.

الإقرارات الخطية حول إثباتات محددة

١٢. عند الحصول على أدلة تدقيق حول التقديرات أو النية أو تقييمها، يمكن أن يأخذ المدقق واحد أو أكثر مما يلي بعين الإعتبار:

- التاريخ السابق للمنشأة في تنفيذ نيتها المعلنة.
- الأسباب وراء إختيار المنشأة لسياق معين للأعمال.
- قدرة المنشأة على الاستمرار في سياق أعمال معين.
- وجود أو نقص أي معلومات أخرى كان من الممكن الحصول عليها خلال سير أعمال التدقيق والتي يمكن أن تكون غير منسجمة مع تقدير الإدارة أو نيتها.

١٣. إضافة إلى ذلك، يمكن أن يعتبر المدقق انه من الضروري أن يطلب من الإدارة توفير إقرارات خطية حول إثباتات محددة في البيانات المالية؛ وتحديداً لدعم فهم حصل عليه

المدقق من أدلة تدقيق أخرى حول تقدير الإدارة أو نيته في يتعلق بإثباتات محددة أو مدى إكتمالها. فعلى سبيل المثال، إذا كانت نية الإدارة هامة بالنسبة لأساس تقييم الإستثمارات، قد لا يكون من الممكن الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة دون إقرار خطي من الإدارة حول نيتها. بالرغم من أن هذه الإقرارات الخطية توفر أدلة تدقيق ضرورية، فإنها لا توفر أدلة تدقيق كافية وملائمة لوحدها لذلك الإثبات.

الإبلاغ عن مبلغ العتبة (المرجع: الفقرات ١٠-١١ و ١٣)

١٤٤. يقتضي معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ من المدقق تجميع البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق، عدا تلك التي من الواضح عدم أهميتها^٦. يمكن أن يحدد المدقق عتبة لا يمكن إعتبار البيانات الخاطئة التي تتجاوزها على أنها غير هامة. وبنفس الطريقة، يمكن أن يدرس المدقق إبلاغ الإدارة عن العتبة لأهداف الإقرارات الخطية المطلوبة.

التاريخ والفترات التي تغطيها الإقرارات الخطية (المرجع: الفقرة ١٤)

١٥٥. لأن الإقرارات الخطية تعتبر أدلة تدقيق ضرورية، فلا يمكن التعبير عن رأي المدقق ولا يمكن تأريخ تقرير المدقق، قبل تاريخ الإقرارات الخطية. علاوةً على ذلك، ولأن المدقق يهتم بالأحداث التي تحدث حتى تاريخ تقرير المدقق والتي قد تحتاج إلى تعديل على البيانات المالية أو إلى الإفصاح عنها، فإن الإقرارات الخطية تؤرخ بأقرب موعد ممكن لتاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية، شريطة أن لا يتجاوز ذلك التاريخ.

١٦٦. في بعض الظروف، قد يكون من الملائم بالنسبة للمدقق الحصول على إقرار خطي حول إثبات محدد في البيانات المالية خلال سير عملية التدقيق. وإذا كانت الحال كذلك، فقد يكون من الضروري طلب إقرار خطي محدث.

١٧٧. تكون الإقرارات الخطية لكافة الفترات المشار إليها في تقرير المدقق لان الإدارة تحتاج إلى أن تعيد التأكيد بأن الإقرارات الخطية التي قامت بها سابقاً فيما يتعلق بالفترات السابقة لا تزال ملائمة. ويمكن أن يتفق المدقق مع الإدارة على نموذج للإقرار الخطي يقوم بتحديث الإقرارات الخطية المتعلقة بالفترات السابقة من خلال معالجة مع إذا كان هناك أي تغييرات على هذه الإقرارات الخطية، وإن كان هناك، فما هي هذه التغييرات.

١٨٨. يمكن أن تنشأ أوضاع حيث لا تكون الإدارة حاضرة خلال كافة الفترات المشار إليها في تقرير المدقق. ويمكن أن يثبت الأشخاص أنهم ليسوا في مركز يسمح لهم بتقديم بعض أو كافة الإقرارات الخطية لأنهم لم يكونوا في مناصبهم خلال الفترة. غير أن هذه الحقيقة لا

^٦ معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ "تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق".

نقل من مسؤولية هؤلاء الأشخاص عن البيانات المالية ككل. وعليه، يظل المتطلب الذي ينص على أن يطلب المدقق منهم إقرارات خطية تغطي كامل الفترات ذات العلاقة مطبقاً.

نموذج الإقرارات الخطية (المرجع: الفقرة ١٥)

١٩٩. يتعين تضمين الإقرارات الخطية في خطاب الإقرار الموجه إلى المدقق. غير أنه وفي بعض نطاقات الاختصاص، يمكن أن يقتضي القانون أو النظام من الإدارة عمل بيان خطي عام حول مسؤولياتها. وبالرغم من أن هذا البيان يعتبر إقراراً بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية، أو للسلطات المعنية، فقد يقرر المدقق أنه نموذج ملائم للإقرارات الخطية فيما يتعلق ببعض أو كافة الإقرارات المطلوبة حسب الفقرات ١٠ أو ١١. ونتيجة لذلك، فليس هناك حاجة لضم المسائل ذات العلاقة التي يغطيها هذا البيان في خطاب الإقرار. وتشمل العوامل التي يمكن أن تؤثر على قرار المدقق ما يلي:

- ما إذا كان البيان يشمل مصادقة بتبعية المسؤوليات المشار إليها في الفقرات ١٠ و ١١.
- ما إذا تم تقديم البيان أو الموافقة عليه من قبل أولئك الذين طلب منهم المدقق الإقرارات الخطية ذات العلاقة.
- ما إذا تم تقديم نسخة من البيان إلى المدقق بأقرب وقت ممكن لتاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية، ولكن ليس بعد ذلك. (أنظر الفقرة ١٤)

٢٠٠. لا يحتوي بيان رسمي بالالتزام بالقانون أو النظام، أو الموافقة على البيانات المالية معلومات كافية للمدقق ليقنع بأن كافة الإقرارات الضرورية قد تمت بوعي وإدراك. ولا ينظر كذلك إلى التعبير عن مسؤوليات الإدارة في القانون أو النظام كبديل للإقرارات الخطية المطلوبة.

٢١١. يقدم الملحق ٢ مثلاً توضيحياً لخطاب الإقرار.

التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة (المرجع: الفقرات ١٠-١١، و ١٣)

٢٢٠. يقتضي معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ من المدقق التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة بشأن الإقرارات الخطية التي طلبها المدقق من الإدارة.^٧

الشكوك حول موثوقية الإقرارات الخطية والإقرارات الخطية المطلوبة غير المقدمة

الشكوك حول موثوقية الإقرارات الخطية (المرجع: الفقرة ١٦-١٧)

٢٣٠. في حال تحديد عدم الإنسجام بين واحد أو أكثر من القرارات الخطية وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من مصدر آخر، يمكن أن يدرس المدقق إمكانية بقاء تقييم المخاطر ملائماً

^٧ معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ "الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٦(ج)(٢).

وإن لم يكن كذلك، مراجعة تقييم المخاطر وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية للاستجابة للمخاطر المقيّمة.

٢٤أ. يمكن أن تؤدي المخاوف حول كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو مثابرتها، أو شكوك حول إلزامها بها أو تطبيقها إلى إستنتاج المدقق مخاطر العرض الخاطئ للإدارة في البيانات المالية سيحول دون القيام بالتدقيق. وفي هذه الحالة، يمكن أن يدرس المدقق الإنسحاب من العملية، حيث يكون الإنسحاب متاحاً بموجب القانون أو النظام المطبق، ما لم يضع أولئك المكلفون بالحوكمة إجراءات تصحيحية مناسبة. غير أن هذه الإجراءات التصحيحية قد لا تكون كافية لتمكين المدقق من إصدار رأي تدقيق غير معدل.

٢٥أ. يقتضي معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ من المدقق توثيق الأمور الهامة الناشئة خلال عملية التدقيق، والإستنتاجات التي تم التوصل إليها والتقديرات المهنية الهامة التي تم القيام بها في الوصول إلى هذه الإستنتاجات^٨. وربما حدد المدقق مسائل هامة تتعلق بكفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو مثابرتها أو إلزامها بها أو تطبيقها، لكنه إستنتج أنه بالرغم من ذلك فإن الإقرارات الخطية موثوقة. وفي هذه الحالة، يتم توثيق هذه الأمور الهامة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٣٠.

الإقرارات الخطية حول مسؤوليات الإدارة (المرجع: الفقرة ٢٠)

٢٦أ. كما هو موضح في الفقرة ٧، يكون المدقق غير قادر على الحكم فقط بناء على أدلة التدقيق الأخرى حول ما إذا قامت الإدارة بالوفاء بمسؤوليتها المشار إليها في الفقرات ١٠ و ١١. لذلك إذا إستنتج المدقق، كما هو وارد في الفقرة ٢٠(أ)، أن الإقرارات الخطية حول هذه الأمور غير موثوقة، أو أن الإدارة لا تقدم هذه الإقرارات الخطية، فإن المدقق يكون غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة. ولا تقتصر الآثار المحتملة على البيانات المالية لعدم القدرة هذه على عناصر أو حسابات أو بنود محددة في البيانات المالية وبالتالي فهي تعتبر شاملة. يقتضي معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ من المدقق حجب الرأي حول البيانات المالية في هذه الظروف^٩.

٢٧أ. لا يعني الإقرار الخطي الذي تم تعديله عن الإقرار الذي طلبه المدقق بالضرورة أن الإدارة لم تقدم الإقرارات الخطية. غير أن السبب الأساسي لهذا التعديل قد يؤثر على الرأي في تقرير المدقق. فعلى سبيل المثال،

- يمكن أن يحدد الإقرار الخطي حول وفاء الإدارة بمسؤولياتها عن إعداد البيانات المالية أن الإدارة تعتقد أن البيانات المالية، بإستثناء عدم الإلتزام الجوهرية مع متطلب معين لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، قد تم إعدادها وفقاً للإطار. ولا ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠ لأن المدقق إستنتج أن الإدارة قدمت إقرارات خطية موثوقة. غير

^٨ معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "وثائق التدقيق"، الفقرات ٨(ج) و ١٠.

^٩ معيار التدقيق الدولي ٧٠٥، الفقرة ٩.

انه يتعين على المدقق أن يدرس تأثير عدم الإلتزام على الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥.

- يمكن أن تحدد الإقرارات الخطية حول مسؤولية الإدارة عن توفير كافة المعلومات ذات العلاقة المتفق عليها في شروط التكليف بالتدقيق للمدقق أن الإدارة تعتقد أنها قدمت للمدقق هذه المعلومات، باستثناء المعلومات التي دمرتها النيران. ولا ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠ لأن المدقق إستنتج أن الإدارة قدمت إقرارات خطية موثوقة. غير انه يتعين على المدقق أن يدرس تأثير إنتشار المعلومات التي دمرتها النيران على البيانات المالية وتأثير ذلك على الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥.

الملحق ١

(المرجع: الفقرة ٢)

قائمة بمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على متطلبات الإقرارات الخطية

يحدد هذا الملحق الفقرات في معايير التدقيق الدولية الأخرى نافذة المفعول في عمليات تدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك والتي تتطلب إقرارات خطية خاصة بموضوع المعيار. ولا تعتبر هذه القائمة بديلة عن دراسة المتطلبات والتطبيق ذو العلاقة والمادة التوضيحية الأخرى في معايير التدقيق الدولية.

- معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية" - الفقرة ٣٩
- معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ "مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية" - الفقرة ١٦
- معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ "تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق" - الفقرة ١٤
- معيار التدقيق الدولي ٥٠١ "أدلة التدقيق - إعتبارات محددة لبنود مختارة" - الفقرة ١٢
- معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ "تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة" - الفقرة ٢٢
- معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ "الأطراف ذات العلاقة" - الفقرة ٢٦
- معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ "الأحداث اللاحقة" - الفقرة ٩
- معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ "المنشأة المستمرة" - الفقرة ١٦ (هـ)
- معيار التدقيق الدولي ٧١٠ "المعلومات المقارنة- الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة" - الفقرة ٩

الملحق ٢

(المرجع: الفقرة ٢١١)

خطاب إقرار توضيحي

يشمل الخطاب التوضيحي التالي إقرارات خطية يقتضيها هذا المعيار ومعايير التدقيق الدولية الأخرى نافذة المفعول في عمليات تدقيق البيانات المالية للفترة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. ومن المفترض في هذا التوضيح أن إطار إعداد التقارير المالية المطبق هو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ وأن المتطلب الوارد في معيار التدقيق الدولي^١ ٥٧٠ للحصول على إقرار خطي ليس مهماً؛ وأنه ليس هناك إستثناءات في الإقرارات الخطية المطلوبة. ولو كان هناك إستثناءات، فلا بد من تعديل الإقرارات لتعكس هذه الإستثناءات.

(ترويسة المنشأة)

(التاريخ)

(إلى المدقق)

تم تقديم خطاب الإقرار هذا فيما يتعلق بعملية التدقيق التي قمت بها للبيانات المالية لشركة ABC للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠ لغايات التعبير عن الرأي فيما إذا تم عرض البيانات المالية بصورة عادلة، من كافة النواحي الجوهرية (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة) وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

نؤكد على أنه (بناءً على معرفتنا وعلمنا بعد القيام بالإستفسارات التي إعتبرناها ضرورية لتكون مطلعين بالشكل الملائم):

البيانات المالية

- بقدمنا بالوفاء بمسؤوليتنا، كما هي واردة في شروط التكليف بالتدقيق المؤرخة في (التاريخ)، لإعداد البيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتحديداً أن البيانات المالية قد تم عرضها بصورة عادلة (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة) وفقاً لتلك المعايير.
- أن الافتراضات الهام التي إستخدمناها في عمل تقديراتنا المحاسبية، بما في ذلك التي تم قياس القيمة العادلة وفقاً لها، معقولة. (معيار التدقيق الدولي ٥٤٠)
- تم محاسبة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بصورة ملائمة وتم الإفصاح عنها وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. (معيار التدقيق الدولي ٥٥٠)

^١ معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ "المنشأة المستمرة".

^٢ عندما يعد المدقق تقارير عن أكثر من فترة، فعليه تعديل التاريخ بحيث يرتبط الخطاب بكافة الفترات التي يغطيها تقرير المدقق.

- تم تعديل أو الإفصاح عن جميع الأحداث اللاحقة لتاريخ البيانات المالية والتي تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعديلها أو الإفصاح عنها. (معياري التدقيق الدولي ٥٦٠)
- تعتبر تأثيرات البيانات الخاطئة غير المصححة غير جوهرية، سواء كانت منفردة أو متراكمة، بالنسبة للبيانات المالية ككل. وقد أرفقت بخطاب الإقرار قائمة بالبيانات الخاطئة غير المصححة. (معياري التدقيق الدولي ٤٥٠)
- [أي أمور أخرى يعتبرها المدقق ملائمة (أنظر الفقرة ١٠٠ من هذا المعيار)]

المعلومات المقدمة

- لقد قمنا بتزويدك بما يلي:
 - إمكانية وصول إلى كافة المعلومات التي ندرك علاقتها بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛
 - المعلومات الإضافية التي طلبتها منا لغايات التدقيق؛ و
 - إمكانية وصول غير محدودة للأشخاص ضمن المنشأة والذين قررت أنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.
- تم تسجيل كافة المعاملات في السجلات المحاسبية وهي معكوسة في البيانات المالية.
- لقد أفصحنا لك عن نتائج تقييمنا لمخاطر عرض البيانات بصورة خاطئة جوهرية نتيجة للإحتيال. (معياري التدقيق الدولي ٢٤٠)
- لقد أفصحنا لك عن كافة المعلومات فيما يتعلق بالإحتيال أو الإشتباه بالإحتيال والتي نعلم بها والتي تؤثر على المنشأة وهي تشمل:
 - الإدارة؛
 - الموظفين ذوي الأدوار الرئيسية في نظام الرقابة الداخلي؛ أو
 - الآخرين، حيث يمكن أن يمكن للإحتيال تأثير جوهرية على البيانات المالية. (معياري التدقيق الدولي ٢٤٠)
- لقد أفصحنا لك عن كافة المعلومات فيما يتعلق بمزاعم الإحتيال أو الإشتباه بالإحتيال والتي تؤثر على البيانات المالية للمنشأة والتي ابلغ عنها الموظفون أو الموظفون السابقون أو المحللون أو المشرعون أو غيرهم. (معياري التدقيق الدولي ٢٤٠)
- لقد أفصحنا لك عن كافة الحوادث المعروفة لعدم الإلتزام أو الإشتباه بعدم الإلتزام بالقوانين أو اللوائح والتي ينبغي اخذ تأثيراتها بعين الإعتبار عند إعداد البيانات المالية. (معياري التدقيق الدولي ٢٥٠)
- لقد أفصحنا لك عن هوية الأطراف ذات العلاقة التابعة للمنشأة وكافة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة التي نعلم بها. (معياري التدقيق الدولي ٥٥٠)

- [أي أمور أخرى يعتبرها المدقق ملائمة (أنظر الفقرة ١١١ من هذا المعيار)]

الإدارة

الإدارة

معيار التدقيق الدولي ٦٠٠

الإعترارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة

(بما في ذلك عمل مدققي العنصر)

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للمجموعة للفترات

التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
٦-١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٧	تاريخ النفاذ.....
٨	الأهداف.....
١٠-٩	التعريفات.....
	المتطلبات
١١	المسؤولية.....
١٤-١٢	القبول والإستمرار.....
١٦-١٥	الإستراتيجية الكلية للتدقيق وخطة التدقيق.....
١٨-١٧	فهم المجموعة وعناصرها وبيئاتهم.....
٢٠-١٩	فهم مدقق العناصر.....
٢٣-٢١	الأهمية النسبية.....
٣١-٢٤	الإستجابة للمخاطر المقيمة.....
٣٧-٣٢	عملية التوحيد.....
٣٩-٣٨	الأحداث اللاحقة.....
٤١-٤٠	الإتصالات مع مدقق العناصر.....
٤٥-٤٢	تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.....
٤٩-٤٦	الإتصالات مع إدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة.....
٥٠	التوثيق.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
١أ	العناصر الخاضعة للتدقيق بموجب التشريع أو النظام أو لسبب آخر.....

التعريفات.....	٢أ-٧أ
المسؤولية.....	٨أ-٩أ
القبول والإستمرار.....	١٠أ-٢١أ
الإستراتيجية الكلية للتدقيق وخطة التدقيق.....	٢٢أ
فهم المجموعة وعناصرها وبيئاتهم.....	٢٣أ-٣١أ
فهم مدقق العناصر.....	٣٢أ-٤١أ
الأهمية النسبية.....	٤٢أ-٤٦أ
الإستجابة للمخاطر المقيمة.....	٤٧أ-٥٥أ
عملية التوحيد.....	٥٦أ
الإتصال مع مدقق العناصر.....	٥٧أ-٦٠أ
تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.....	٦١أ-٦٣أ
الإتصال مع إدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة.....	٦٤أ-٦٦أ
الملحق ١: مثال على رأي متحفظ حيث يكون فريق عملية التدقيق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستند إليها رأي التدقيق حول المجموعة	
الملحق ٢: أمثلة على مسائل يحصل فريق عملية تدقيق المجموعة على فهم بشأنها	
الملحق ٣: أمثلة على حالات أو أحداث قد تشير إلى مخاطر أخطاء جوهرية في البيانات المالية للمجموعة	
الملحق ٤: أمثلة على تأكيدات مدقق العناصر	
الملحق ٥: مسائل مطلوبة وإضافية مشمولة في خطاب التعليمات الخاص بفريق عملية تدقيق المجموعة	

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ "الإعتبرارات الخاصة-عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الإهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمه

نطاق معیار التدقیق الدولی هذا

١. تنطبق معاییر التدقیق الدولیه على عملیه تدقیق المجموعات. ویتناول هذا المعیار إعترارات خاصه تنطبق على عملیات تدقیق المجموعات، وخاصه تلك التي تنطوي على مدقی للعناصر.
٢. قد یجد المدقق أن هذا المعیار، عندما یتم تنبیه حسب الضروره فی الظروف، مفید عندما یشرك ذلك المدقق مدققین آخرین فی عملیه تدقیق البیانات المالیه عدا البیانات المالیه للمجموعه. فعلى سبیل المثال، قد یشرك مدقق ما مدقق آخر لمراقبه جرد المخزون أو فحص الأصول الثابته المادیه المتواجده فی موقع بعید.
٣. قد یتعین على مدقق العنصر بموجب التشریع أو النظام أو لسبب آخر التعبير عن رأی التدقیق حول البیانات المالیه لعنصر معین. وقد یقرر فریق عملیه تدقیق المجموعه استخدام أدله التدقیق التي یستند إليها الرأی التدقیق حول البیانات المالیه للعنصر من أجل توفير أدله تدقیق حول عملیه تدقیق المجموعه، إلا أن متطلبات هذا المعیار تنطبق علیها. (المرجع: الفقرة ١)
٤. وفقاً لمعیار التدقیق الدولی ٢٢٠^١، یتعین على شرك عملیه المجموعه أن یكون مقتنعاً بأن الأشخاص الذین یجرون عملیه تدقیق المجموعه، بما فی ذلك مدقی العناصر، یملكون معاً القدرات الملائمه. كما یقع على عاتق شریك عملیه المجموعه التوجیه والإشراف وأداء عملیه تدقیق المجموعه.
٥. یطبق شریك عملیه تدقیق المجموعه متطلبات معیار التدقیق الدولی ٢٢٠ بصرف النظر عن ما إذا كان یعمل فریق عملیه تدقیق المجموعه أو مدقق العناصر على جمع المعلومات المالیه المتعلقه بعنصر معین. ویساعد هذا المعیار شریك عملیه تدقیق المجموعه على تلبیه متطلبات معیار التدقیق الدولی ٢٢٠ حیث یعمل مدققو العناصر على جمع المعلومات المالیه المتعلقه بالعناصر.
٦. تعدّ مخاطره التدقیق داله على مخاطره الأخطاء الجوهریه فی البیانات المالیه ومخاطره بأن المدقق لن یكتشف هذه الأخطاء^٢. أما فی عملیه تدقیق للمجموعه، فیشتمل ذلك على المخاطره بأن مدقق العناصر قد لا یكتشف خطأ معیناً فی المعلومات المالیه المتعلقه بالعنصر والتي قد تؤدي إلى خطأ جوهري فی البیانات المالیه للمجموعه، والمخاطره بأن فریق عملیه تدقیق المجموعه قد لا یكتشف هذا الخطأ. ویوضح هذا المعیار المسائل التي ینظر فیها فریق عملیه تدقیق المجموعه عند تحدید طبیعه وتوقيت ونطاق مشارکته فی إجراءات تقییم المخاطر وإجراءات التدقیق الأخری التي یؤديها مدققو العناصر على المعلومات المالیه المتعلقه بالعناصر.

^١ معیار التدقیق الدولی ٢٢٠ "رقابه الجوده لتدقیق البیانات المالیه"، الفقرتان [١٤ و ١٥].

^٢ معیار التدقیق الدولی ٢٠٠ "الأهداف العامه للمدقق المستقل، وإجراء عملیه تدقیق وفقاً لمعیار التدقیق الدولیه"، الفقرة [٣٢أ].

وإن الهدف من هذه المشاركة هو الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة يستند إليها رأي المدقق حول البيانات المالية للمجموعة.

تاريخ النفاذ

٧. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للمجموعة للفترة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

الأهداف

٨. تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:-

(أ) تحديد ما إذا يتوجب العمل كمدقق للبيانات المالية للمجموعة؛

(ب) بإعتباره مدقق البيانات المالية للمجموعة:

(١) الإتصال بوضوح مع مدققي العناصر حول نطاق وتوقيت عملهم فيما يخص

المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر ونتائجهم؛ و

(٢) الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر

وعملية التوحيد للتعبير عن رأي حول ما إذا تم إعداد البيانات المالية للمجموعة،

من حيث كافة الجوانب الهامة، وفقاً لإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.

التعريفات

٩. لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:-

(أ) العنصر (Component)- منشأة أو نشاط تجاري تعد بشأنه المجموعة أو إدارة العنصر

معلومات مالية ينبغي أن يتم تضمينها في البيانات المالية للمجموعة. (المرجع: الفقرات

٢٠-٤١)

(ب) مدقق العناصر (Component auditor)- مدقق يعمل على إعداد المعلومات المالية

المتعلقة بعنصر معين في عملية تدقيق المجموعة وذلك بناء على طلب فريق عملية تدقيق

المجموعة.

(ج) إدارة العنصر (Component management)- الإدارة المسؤولة عن إعداد المعلومات

المالية المتعلقة بعنصر معين.

(د) الأهمية النسبية للعنصر (Component materiality)- الأهمية النسبية لعنصر معين

التي يتم تحديدها من قبل فريق عملية تدقيق المجموعة.

(هـ) مجموعة (Group)- كافة العناصر التي يتم تضمين معلوماتها المالية في البيانات المالية

للمجموعة. تشتمل المجموعة دائماً على أكثر من عنصر واحد.

(و) تدقيق المجموعة (Group audit opinion)- تدقيق البيانات المالية لمجموعة معينة.

(ز) رأي التدقيق حول المجموعة: رأي التدقيق حول البيانات المالية للمجموعة.

(ح) شريك عملية تدقيق المجموعة (Group engagement partner) - الشريك أو شخص آخر في الشركة الذي يقع على عاتقه مسؤولية عملية تدقيق المجموعة وأدائها، وتقرير المدقق حول البيانات المالية للمجموعة الذي يتم إصداره بالنيابة عن الشركة. عندما يؤدي مدققون مشتركون عملية تدقيق للمجموعة، يشكل شركاء العملية المشتركة وفرق العملية جميعاً شريكاً عملية تدقيق المجموعة وفريق عملية تدقيق المجموعة. ومع ذلك، لا يتناول هذا المعيار العلاقة بين المدققين المشتركين أو العمل الذي يؤديه مدقق مشترك واحد فيما يتعلق بعمل المدققين الآخرين.

(ط) فريق عملية تدقيق المجموعة (Group engagement team) - الشركاء، بما في ذلك شريك عملية تدقيق المجموعة، والموظفون الذين يضعون الإستراتيجية الكلية لتدقيق المجموعة ويتواصلون مع مدققي العناصر ويقومون بعملية التوحيد وقيمون النتائج التي تم التوصل إليها من أدلة التدقيق كأساس لتكوين رأي حول البيانات المالية للمجموعة.

(ي) البيانات المالية للمجموعة (Group financial statements) - بيانات مالية تتضمن معلومات مالية لأكثر من عنصر واحد. كما يشير مصطلح "البيانات المالية للمجموعة" إلى بيانات مالية مدمجة تجمع المعلومات المالية التي تم إعدادها من قبل العناصر التي لا تملك شركة أم ولكنها تخضع لسيطرة مشتركة.

(ك) إدارة المجموعة (Group management) - الإدارة المسؤولة عن إعداد وعرض البيانات المالية للمجموعة.

(ل) أنظمة الرقابة على نطاق المجموعة (Group-wide controls) - أنظمة الرقابة المصممة والمنفذة والمحافظة عليها من قبل إدارة المجموعة لدى إعداد التقارير المالية للمجموعة.

(م) عنصر هام (Significant component) - عنصر محدد من قبل فريق عملية تدقيق المجموعة على أنه (أ) ذو أهمية مالية مختلفة بالنسبة للمجموعة، أو (ب) من المحتمل أن ينطوي على مخاطر هامة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة وذلك بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة. (المرجع: الفقرتان ٥١ - ٦١)

١٠. تعني الإشارة إلى "إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به" إلى إطار عمل إعداد التقارير المالية الذي يطبق على البيانات المالية للمجموعة. وتتضمن الإشارة إلى "عملية التوحيد" ما يلي:-

(أ) الإعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر في البيانات المالية للمجموعة عن طريق التوحيد أو التوحيد التناسبي أو طرق محاسبة حقوق الملكية أو التكاليف؛ و

(ب) تجميع المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر التي لا تملك شركة أم بل تخضع لسيطرة مشتركة في البيانات المالية المدمجة.

المتطلبات

المسؤولیه

١١. يقع على عاتق شريك عملية تدقيق المجموعة مسؤولية التوجيه والإشراف وأداء عملية تدقيق المجموعة وفقاً للمعايير المهنية والقوانين والتشريعات القابلة للتنفيذ، وما إذا كان تقرير المدقق الذي تم إصداره مناسب في ظل الظروف^٣ ونتيجة لذلك، لا ينبغي أن يشير تقرير المدقق حول البيانات المالية للمجموعة إلى مدقق عنصر معين، إلا إذا اقتضى قانون أو نظام تضمين مثل هذه الإشارة. في حال اقتضى قانون أو نظام هذه الإشارة، ينبغي أن يشير تقرير المدقق إلى أن الإشارة لا تقلل من مسؤولية شريك عملية تدقيق المجموعة أو شركة شريك عملية تدقيق المجموعة فيما يخص رأي التدقيق حول المجموعة. (المرجع: الفقرة ٨١-٩١)

القبول والإستمرار

١٢. عند تطبيق معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، يجب أن يحدد شريك عملية تدقيق المجموعة ما إذا كان من الممكن توقع أدلة التدقيق الكافية والمناسبة التي سيتم الحصول عليها فيما يتعلق بعملية التوحيد والمعلومات المالية المتعلقة بالعناصر التي يستند إليها رأي التدقيق حول المجموعة. ولهذا الهدف، يجب أن يحصل فريق عملية تدقيق المجموعة على فهم حول المجموعة وعناصرها وبيئاتهم يكفي لتحديد العناصر التي يميل إلى كونها عناصر هامة. وحيث يعمل مدققو العناصر على جمع معلومات مالية متعلقة بهذه العناصر، يتعين على شريك عملية تدقيق المجموعة تقييم ما إذا سيكون فريق عملية تدقيق المجموعة قادراً على المشاركة في عمل مدققي العناصر إلى الحد اللازم للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. (المرجع: الفقرات ١٠١-١٢٢)

١٣. إذا توصل شريك عملية تدقيق المجموعة إلى أنه:-

(أ) لن يكون من الممكن أن يحصل فريق عملية تدقيق المجموعة على أدلة تدقيق كافية

ومناسبة بسبب القيود المفروضة من قبل إدارة المجموعة؛ و

(ب) الأثر الممكن لهذا العجز سيؤدي إلى عدم إيداء للرأي حول البيانات المالية للمجموعة^٤،

فيتعين على شريك عملية تدقيق المجموعة إما:-

(أ) في حالة إجراء عملية جديدة، عدم قبول العملية أو، في حالة إتمام عملية مستمرة،

الانسحاب من العملية، عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب قانون أو تشريع قابل

للتطبيق: أو

^٣ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرة [١٥].

^٤ معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ "التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل".

(ب) حيث يحظر القانون أو التشريع المدقق من تأجيل العملية أو الإنسحاب منها، بعد إجراء عملية تدقيق للبيانات المالية للمجموعة إلى الحد الممكن، يتعين على شريك عملية التدقيق عدم إبداء رأي حول البيانات المالية للمجموعة. (المرجع: الفقرات ١٣١-١٩١)

شروط التكلفة بالعملية

١٤. يتفق شريك عملية تدقيق المجموعة على شروط التكلفة بعملية تدقيق المجموعة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢١٠. (المرجع: الفقرتان ٢٠١-٢١١)

الإستراتيجية الكلية للتدقيق وخطة التدقيق

١٥. يضع فريق عملية تدقيق المجموعة إستراتيجية كلية لتدقيق المجموعة وخطة تدقيق للمجموعة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٠٠.^٦

١٦. يراجع شريك عملية تدقيق المجموعة الإستراتيجية الكلية للتدقيق وخطة تدقيق المجموعة. (المرجع: الفقرة ٢٢١)

فهم المجموعة وعناصرها وبيئاتها

١٧. يتعين على المدقق تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال الحصول على فهم حول المنشأة وبيئتها.^٧ ويجب أن يقوم فريق عملية تدقيق المجموعة بما يلي:-

(أ) تعزيز فهمه للمجموعة وعناصرها وبيئاتها، بما في ذلك أنظمة الرقابة على نطاق المجموعة، والذي يتم الحصول عليها خلال مرحلة القبول والإستمرار؛ و

(ب) الحصول على فهم حول عملية التوحيد، بما في ذلك التعليمات الصادرة عن إدارة المجموعة إلى العناصر. (المرجع: الفقرات ٢٣١-٢٩١)

١٨. يجب أن يحصل فريق عملية تدقيق المجموعة على فهم كافٍ من أجل:-

(أ) تأكيد أو مراجعة تحديده الأولي للعناصر التي تميل إلى كونها عناصر هامة؛ و

(ب) تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة، سواءً كانت ناجمة عن الإحتيال أم الخطأ.^٨ (المرجع: الفقرتان ٣٠١-٣١١)

٥ معيار التدقيق الدولي ٢١٠ "الموافقة على شروط التكلفة بالعملية".

٦ معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ "التخطيط لتدقيق البيانات المالية"، الفقرات ٧-١٢.

٧ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها".

٨ معيار التدقيق الدولي ٣١٥.

فهم مدقق العناصر

١٩. إذا خطط فريق عملية تدقيق المجموعة لطلب مدقق عناصر من أجل العمل على جمع المعلومات المالية حول عنصر معين، يجب أن يحصل فريق عملية تدقيق المجموعة على فهم حول النقاط التالية: (المرجع: الفقرات ٣٢١-٣٥١)
- (أ) ما إذا كان يفهم مدقق العناصر وسيلتزم بالمتطلبات الأخلاقية المرتبطة بتدقيق المجموعة، وخاصة ما إذا كان مستقلاً. (المرجع: الفقرة ٣٧١)
- (ب) الكفاءة المهنية لمدقق العناصر. (المرجع: الفقرة ٣٨١)
- (ج) ما إذا سيكون فريق عملية تدقيق المجموعة قادراً على المشاركة في عمل مدقق العناصر إلى الحد اللازم من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.
- (د) ما إذا كان يعمل مدقق العناصر في بيئة منظمة تراقب المدققين بشكل فعال.

٢٠. إذا لم يحقق مدقق عناصر معين متطلبات الإستقلالية المرتبطة بتدقيق المجموعة، أو عندما يكون لدى فريق عملية تدقيق المجموعة مساور قلق جدية حول المسائل الأخرى المدرجة في الفقرة ١٩ (أ)-(ج)، يجب أن يحصل فريق عملية تدقيق المجموعة على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تتعلق بالمعلومات المالية الخاصة بالعنصر دون أن يتعين على مدقق العناصر العمل على جمع المعلومات المالية المتعلقة بذلك العنصر. (المرجع: الفقرات ٣٩١-٤١١)

الأهمية النسبية

٢١. يحدد فريق عملية تدقيق المجموعة ما يلي: (المرجع: الفقرة ٤٢١)
- (أ) الأهمية النسبية للبيانات المالية للمجموعة ككل عند وضع الإستراتيجية الكلية لتدقيق المجموعة.
- (ب) إذا كانت هنالك، في ظل ظروف محددة في المجموعة، فئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات في البيانات المالية للمجموعة حيث قد يكون من المتوقع أن يؤثر وجود أخطاء في التعبير عن مبالغ أقل من الأهمية النسبية على القرارات الاقتصادية للمستخدمين المتخذة على أساس البيانات المالية للمجموعة. وفي ظل هذه الظروف، يحدد فريق عملية تدقيق المجموعة مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على هذه الفئات المعينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.
- (ج) الأهمية النسبية لتلك العناصر حيث سيجري مدققي العناصر عملية تدقيق أو مراجعة لأهداف عملية تدقيق المجموعة. وفي سبيل تقليص الإحتمالية إلى أدنى حد ملائم لمخاطرة أن يتعدى مجمل الأخطاء المكتشفة وغير المكتشفة في البيانات المالية للمجموعة مستوى الأهمية للبيانات المالية للمجموعة بمجملها، ينبغي أن تكون الأهمية النسبية للعنصر أقل من الأهمية النسبية للبيانات المالية للمجموعة بمجملها. (المرجع: الفقرتان ٤٣١-٤٤١)

(د) العتبة التي إذا تعدتها الأخطاء فلا يمكن إعتبرها أخطاء غير هامة بالنسبة للبيانات المالية للمجموعة.

٢٢. عندما يقوم مدققو العناصر بإجراء عملية تدقيق لأهداف تدقيق المجموعة، يقوم فريق العملية للمجموعة بتقييم ملائمة الأهمية النسبية للأداء المحددة عند مستوى العناصر. (المرجع: الفقرة ٤٦أ)

٢٣. عندما يخضع عنصر معين للتدقيق بموجب التشريع أو النظام أو لسبب آخر، ويقرر فريق عملية تدقيق المجموعة استخدام عملية التدقيق تلك لتوفير أدلة تدقيق لعملية تدقيق المجموعة، ينبغي أن يحدد فريق عملية تدقيق المجموعة ما إذا:-

(أ) الأهمية النسبية المحددة للبيانات المالية للعنصر بمجملها؛ و

(ب) تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من أجل الإستجابة للمخاطر المقيّمة على مستوى العنصر

تحقق متطلبات هذا المعيار.

الإستجابة للمخاطر المقيّمة

٢٤. يتعين على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات إستجابة مناسبة لمعالجة مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة في البيانات المالية.^٩ وينبغي أن يحدد فريق عملية تدقيق المجموعة نوع العمل الذي سيتم أدائه من قبل فريق عملية تدقيق المجموعة، أو مدققي العناصر بالنيابة عنه، فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر (أنظر الفقرات ٢٦-٢٩). كما ينبغي أن يحدد فريق عملية تدقيق المجموعة طبيعة وتوقيت ونطاق مشاركتها في عمل مدققي العناصر (أنظر الفقرتان ٣٠، ٣١).

٢٥. في حال كانت طبيعة وتوقيت ونطاق العمل الذي سيتم أدائه فيما يخص عملية التوحيد أو المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر مستندين إلى توقع بأن أنظمة الرقابة على مستوى المجموعة تعمل بفعالية، أو عندما لا يمكن أن توفر الإجراءات الجوهرية لوحدها أدلة تدقيق كافية ومناسبة على مستوى التأكيد، فينبغي أن يختبر، أو يطلب فريق عملية تدقيق المجموعة مدقق عناصر من أجل اختبار، الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة هذه.

تحديد نوع العمل الذي سيتم القيام به فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر (المرجع: الفقرة ٤٧أ)

العناصر الهامة

٢٦. فيما يتعلق بعنصر يعتبر هاماً بسبب أهميته المالية المنفردة بالنسبة للمجموعة، ينبغي أن يجري فريق عملية تدقيق المجموعة، أو مدقق عناصر بالنيابة عنه، عملية تدقيق للمعلومات المالية المتعلقة بالعنصر باستخدام الأهمية النسبية للعنصر.

٢٧. فيما يتعلق بعنصر يعتبر هاماً لأنه من المحتمل أن ينطوي على مخاطر هامة للأخطاء الجوهرية

^٩ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ " إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة".

في البيانات المالية للمجموعة بسبب طبيعته الخاصة أو الظروف القائمة، ينبغي أن يجري فريق عملية تدقيق المجموعة، أو مدقق عناصر بالنيابة عنه، عمل واحد أو أكثر من الأعمال التالية:-

(أ) عملية تدقيق للمعلومات المالية المتعلقة بالعنصر باستخدام الأهمية النسبية للعنصر.
(ب) عملية تدقيق لرصيد حساب واحد أو أكثر أو فئة معاملات أو إفصاحات واحدة أو أكثر تتعلق بالمخاطر الهامة المحتملة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة.
(المرجع: الفقرة ٤٨١)

(ج) إجراءات تدقيق محددة تتعلق بالمخاطر الهامة المحتملة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة. (المرجع: الفقرة ٤٩١)

العناصر التي لا تعتبر عناصر هامة

٢٨. فيما يتعلق بالعناصر التي لا تعتبر عناصر هامة، ينبغي أن يجري فريق عملية تدقيق المجموعة إجراءات تحليلية على مستوى المجموعة. (المرجع: الفقرة ٥٠٠)

٢٩. إذا لم يجد فريق عملية تدقيق المجموعة بأنه سيتم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستند إليها رأي التدقيق حول المجموعة من:-

- (أ) العمل الذي أجري على المعلومات المالية الخاصة بالعناصر الهامة؛
(ب) العمل الذي أجري على أنظمة الرقابة على مستوى المجموعة وعملية التوحيد؛ و
(ج) الإجراءات التحليلية التي أجريت على مستوى المجموعة،

يتعين على فريق عملية تدقيق المجموعة إختيار العناصر التي لا تعد هامة وينبغي أن يجري، أو يطلب من مدقق عناصر إجراء، عمل واحد أو أكثر من الأعمال التالية فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر المختلفة المختارة: (المرجع: الفقرات ٥١١-٥٣١)

- عملية تدقيق للمعلومات المالية المتعلقة بالعنصر باستخدام الأهمية النسبية للعنصر.
- عملية تدقيق لرصيد حساب واحد أو أكثر أو فئة من المعاملات أو الإفصاحات واحدة أو أكثر.
- عملية مراجعة للمعلومات المالية المتعلقة بالعنصر باستخدام الأهمية النسبية للعنصر.
- إجراءات محددة.

ينبغي أن ينوع فريق عملية تدقيق المجموعة في إختيار العناصر مع مرور فترة من الزمن.

المشاركة في العمل المؤدى من قبل مدققي العناصر (المرجع: الفقرتان ٥٤١-٥٥١)
العناصر الهامة- تقييم المخاطر

٣٠. إذا أدى مدقق عناصر عملية تدقيق للمعلومات المالية الخاصة بعنصر هام، يشارك فريق عملية المجموعة في عملية تقييم المخاطر من قبل مدقق العنصر لتحديد المخاطر الهامة للأخطاء

الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة. وتتأثر طبيعة وتوقيت ونطاق هذه المشاركة بفهم فريق عملية المجموعة لمدقق العنصر، إلا أنه ينبغي أن ينطوي هذا الفهم على ما يلي كحد أدنى:-

(أ) إجراء نقاش مع مدقق العنصر أو إدارة العنصر نشاطات الأعمال للعنصر التي تعد هامة بالنسبة للمجموعة؛

(ب) إجراء نقاش مع مدقق العنصر حول قابلية تعرض العنصر لأخطاء جوهرية في المعلومات المالية ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ؛ و

(ج) مراجعة وثائق مدقق العنصر المتعلقة بالمخاطر الهامة المحددة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموع. وقد تتخذ هذه الوثائق شكل مذكرة تعكس إستنتاجات مدقق العنصر فيما يخص المخاطر الهامة المحددة.

المخاطر الهامة المحددة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة - إجراءات تدقيق أخرى

٣١. إذا تم تحديد المخاطر الهامة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة فيما يخص عنصراً ما يؤدي فيه المدقق العمل المطلوب، يتعين على فريق عملية المجموعة تقييم مدى ملائمة أداء إجراءات التدقيق الأخرى للإستجابة للمخاطر الهامة المحددة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة. وبالإستناد إلى هذا الفهم لمدقق العنصر، يحدد فريق عملية المجموعة ما إذا كان من الضروري المشاركة في إجراءات التدقيق الأخرى.

عملية التوحيد

٣٢. وفقاً للفقرة ١٧، يحصل فريق عملية المجموعة على فهم حول أنظمة الرقابة الممتدة على نطاق المجموعة وعملية التوحيد، بما في ذلك التعليمات الصادرة عن إدارة المجموعة إلى العناصر. ووفقاً للفقرة ٢٥، يختبر فريق عملية المجموعة، أو مدقق العنصر بناء على طلب فريق عملية المجموعة، الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة على نطاق المجموعة في حال كانت طبيعة وتوقيت ونطاق العمل الذي سيتم تأديته فيما يخص عملية التوحيد مستندة إلى توقع بأن أنظمة الرقابة على نطاق المجموعة تعمل بفعالية، أو إذا لم تستطيع الإجراءات الجوهرية لوحدها توفير أدلة تدقيق كافية ومناسبة عند مستوى التأكيد.

٣٣. يضم ويؤدي فريق عملية المجموعة إجراءات تدقيق أخرى في عملية التوحيد للإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة في البيانات المالية للمجموعة التي تنشأ من عملية التوحيد. ومن شأن هذه الإجراءات أن تتضمن تقييم ما إذا كانت تم تضمين كافة العناصر في البيانات المالية للمجموعة.

٣٤. يتعين على فريق عملية المجموعة تقييم مدى ملائمة وكمال ودقة التعديلات وإعادة التصنيفات التي أجريت على التوحيد، وما إذا كانت هناك أية عوامل لمخاطرة الإحتيال أو مؤشرات على تحيز محتمل من قبل الإدارة. (المرجع: الفقرة ٥٦١)

٣٥. في حال عدم إعداد المعلومات المالية لعنصر معين وفقاً لنفس السياسات المحاسبية المطبقة على البيانات المالية للمجموعة، يتعين على فريق عملية المجموعة تقييم ما إذا تم تعديل المعلومات المالية المتعلقة بذلك العنصر بالشكل المناسب لأهداف إعداد وعرض البيانات المالية للمجموعة.

٣٦. يحدد فريق عملية المجموعة ما إذا كانت المعلومات المالية المحددة في الإتصالات التي يجريها مدقق العنصر (أنظر الفقرة ٤١(ج)) هي نفس المعلومات المالية المدمجة في البيانات المالية للمجموعة.

٣٧. في حال اشتملت البيانات المالية للمجموعة على بيانات مالية خاصة بعنصر معين تختلف نهاية فترة إعداد التقارير المالية الخاصة به عن تلك الخاصة بالمجموعة، يقيم فريق عملية المجموعة ما إذا تمت إجراء تعديلات مناسبة على هذه البيانات المالية وفقاً لإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.

الأحداث اللاحقة

٣٨. حيث يؤدي فريق عملية المجموعة ومدقق العنصر عمليات تدقيق للمعلومات المالية المتعلقة بالعناصر، ينفذ فريق عملية المجموعة أو مدقق العنصر إجراءات مصممة لتحديد الأحداث في هذه العناصر التي تحصل بين تواريخ المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر وتاريخ تقرير المدقق المتعلق بالبيانات المالية للمجموعة، وقد يقتضي ذلك التعديل أو الإفصاح في البيانات المالية للمجموعة.

٣٩. حيث يؤدي مدققو العناصر عملاً عدا عمليات تدقيق المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر، يطلب فريق عملية المجموعة من مدققي العناصر إشعار الفريق في حال ورد إلى علمهم وجود أحداث لاحقة قد تقتضي تعديلاً أو إفصاحاً في البيانات المالية للمجموعة.

الإتصالات مع مدقق العناصر

٤٠. يتعين على فريق عملية المجموعة نقل متطلباته إلى مدقق العناصر على أساس منتظم، حيث يجب أن يحدد هذا الإتصال العمل الذي سيتم إنجازه وتوظيف هذا العمل وشكل ومضمون إتصالات مدقق العنصر مع فريق عملية المجموعة. ينبغي أن تشتمل الإتصالات على ما يلي:
(المرجع: الفقرات ٥٧١، ٥٨١، ٦٠١)

(أ) أن يطلب فريق عملية المجموعة من مدقق العنصر، الذي يعلم السياق الذي سيوظف فيه فريق عملية المجموعة عمله، التأكيد على تعاونه مع الفريق. (المرجع: الفقرة ٥٩١)

- (ب) المتطلبات الأخلاقية المرتبطة بعملية تدقيق المجموعة، وخاصة متطلبات الإستقلالية.
- (ج) في حالة إجراء تدقيق أو مراجعة للمعلومات المالية المتعلقة بالعنصر، الأهمية النسبية للعنصر (إن كان ذلك ممكناً، الأهمية النسبية لفئة معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات)، والدرجة التي إذا تخطتها الأخطاء فلا يمكن إعتبرها غير ذات أهمية بالنسبة للبيانات المالية للمجموعة.
- (د) المخاطر الهامة المحددة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة، الناجمة عن الإحتيال أو الخطأ، التي ترتبط بعمل مدقق العنصر. ويتعين على فريق عملية المجموعة أن يطلب من مدقق العنصر الإبلاغ في حينه عن أي مخاطر هامة محددة أخرى للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة الناجمة عن الإحتيال أو الخطأ في العنصر، وإجراءات إستجابة مدقق العنصر لهذه المخاطر.
- (هـ) قائمة بالأطراف ذات العلاقة معدة من قبل إدارة المجموعة، وأي أطراف أخرى ذات علاقة يعلم بوجودها فريق عملية المجموعة. كما ينبغي أن يطلب الفريق من مدقق العنصر الإبلاغ في حينه عن أي أطراف ذات علاقة لم يتم تحديدهم مسبقاً من قبل إدارة المجموعة أو فريق عملية المجموعة. ويحدد فريق عملية المجموعة ما إذا سيتم الإبلاغ عن هذه الأطراف الإضافية ذات العلاقة لمدققي العناصر الآخرين.
٤١. يطلب فريق عملية المجموعة من مدقق العنصر الإبلاغ عن المسائل المرتبطة بإستنتاجات الفريق فيما يخص عملية تدقيق المجموعة. ويشتمل هذا الإتصال على ما يلي:-
- (أ) ما إذا التزم مدقق العنصر بمتطلبات السلوك الأخلاقي المرتبطة بعملية تدقيق المجموعة، بما في ذلك الإستقلالية والكفاءة المهنية؛
- (ب) ما إذا التزم مدقق العنصر بمتطلبات فريق عملية المجموعة؛
- (ج) تحديد المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر التي يعد بشأنها مدقق العنصر التقارير؛
- (د) معلومات حول أمثلة على عدم الإلتزام بالقوانين والأنظمة التي قد تؤدي إلى خطأ جوهري في البيانات المالية للمجموعة؛
- (هـ) قائمة بالأخطاء غير المصححة في المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر (ينبغي ألا تحتوي القائمة على أخطاء تحت درجة الأخطاء غير الهامة التي يبلغ عنها فريق عملية المجموعة (أنظر الفقرة ٤٠(ج))؛
- (و) المؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة؛

- (ز) وصف لأي نواحي قصور جوهرية محددة في الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية عند مستوى العنصر؛
- (ج) المسائل الهامة الأخرى التي يبلغ عنها مدقق العنصر أو يتوقع الإبلاغ عنها إلى المكلفين بالحوكمة في العنصر، بما في ذلك الإحتيال أو الإحتيال المشكوك به الذي تشارك فيه إدارة العنصر أو الموظفين الذي يلعبون أدواراً هامة في عملية الرقابة الداخلية عند مستوى العنصر أو غيرهم حيث نتج عن الإحتيال خطأً جوهري في المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر؛
- (ط) أية مسائل أخرى قد تكون مرتبطة بعملية تدقيق المجموعة، أو التي يرغب مدقق العنصر بلفت نظر فريق عملية المجموعة إليها، بما في ذلك الإستثناءات المدونة في الإقرارات الخطية التي يطلبها مدقق العنصر من إدارة العنصر؛ و
- (ي) مجمل النتائج أو الإستنتاجات أو آراء مدقق العنصر.

تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها

تقييم إتصالات مدققي العناصر ومدى ملائمة عملهم

٤٢. يقيم فريق عملية المجموعة إتصالات مدقق العنصر (أنظر الفقرة ٤١)، حيث يتعين على الفريق القيام بما يلي:-

- (أ) مناقشة المسائل الهامة الناشئة من إجراء ذلك التقييم مع مدقق العنصر أو إدارة العنصر أو إدارة المجموعة، حسبما هو مناسب؛ و
- (ب) تحديد ما إذا كان من الضروري مراجعة الأجزاء الأخرى ذات العلاقة في وثائق التدقيق الخاصة بمدقق العنصر. (المرجع: الفقرة ٦١)

٤٣. إذا إستنتج فريق عملية المجموعة أن عمل مدقق العنصر غير كافٍ، يتعين على الفريق تحديد الإجراءات الإضافية التي سيتم أدائها، وما إذا سيتم أدائها من قبل مدقق العنصر أو من قبل فريق عملية المجموعة.

مدى كفاية وملائمة أدلة التدقيق

٤٤. يتعين على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى متدني بشكل مقبول وبالتالي تمكين المدقق من التوصل لإستنتاجات معقولة يستند إليها رأي المدقق^{١٠} يقيم فريق عملية المجموعة ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة من إجراءات التدقيق التي تم أدائها في عملية التوحيد والعمل المؤدى من قبل فريق عملية المجموعة وعمل مدققي العناصر فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر التي يستند إليها رأي تدقيق المجموعة. (المرجع: الفقرة ٦٢)

^{١٠} معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة [١٧].

٤٥. يقيم شريك عملية المجموعة تأثير أية أخطاء غير مصححة (سواءً كانت محددة من قبل فريق عملية المجموعة أو مبلغ عنها من قبل مدققي العنصر) وأية حالات انطوت على عجز في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة على رأي تدقيق المجموعة. (المرجع: الفقرة ٦٣١)

الإتصال مع إدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة

الاتصال مع إدارة المجموعة

٤٦. يحدد على فريق العملية للمجموعة نواحي القصور في الرقابة الداخلية للإبلاغ عنها للمكلفين بالحوكمة وإدارة المجموعة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي^{١١} ٢٦٥. وبالقيام بهذا التحديد، ينبغي على فريق العملية للمجموعة الأخذ بعين الاعتبار:

(أ) نواحي القصور في الرقابة الداخلية على نطاق المجموعة التي قام فريق العملية للمجموعة بتحديددها؛

(ب) نواحي القصور في الرقابة الداخلية التي قام فريق العملية للمجموعة بتحديددها في أنظمة الرقابة الداخلية في العناصر؛ و

(ج) نواحي القصور في الرقابة الداخلية التي قام مدققو العناصر بشد انتباه فريق العملية للمجموعة بشأنها.

٤٧. في حال تحديد الإحتيال من قبل فريق عملية المجموعة أو لفت انتباهه إليه من قبل مدقق العنصر (أنظر الفقرة ٤١(ح))، أو وجود معلومات تشير إلى إحتمالية حدوث إحتيال، يتعين على فريق عملية المجموعة الإبلاغ عن هذا الأمر في حينه للمستوى المناسب في إدارة المجموعة من أجل إعلام أولئك الذين يتحملون المسؤولية الأولية لمنع الإحتيال والكشف عنه في المسائل ذات العلاقة بمسؤولياتهم. (المرجع: الفقرة ٦٤١)

٤٨. قد يتعين على مدقق العنصر بموجب التشريع أو النظام أو لسبب آخر التعبير عن رأي التدقيق حول البيانات المالية الخاصة بعنصر معين. وفي هذه الحالة، يطلب فريق عملية المجموعة من إدارة المجموعة إعلام إدارة العنصر بأية مسائل يطلع عليها فريق عملية المجموعة قد تكون ذات أهمية بالنسبة للبيانات المالية الخاصة بالعنصر، والتي قد لا تكون إدارة العنصر على علم بها. وفي حال رفضت إدارة المجموعة الإبلاغ إدارة العنصر عن المسألة، يتعين على فريق عملية المجموعة مناقشة المسألة مع المكلفين بالحوكمة في المجموعة. وفي حال عدم البت في المسألة، يأخذ فريق عملية المجموعة بعين الإعتبار، مع مراعاة إعتبرات السرية المهنية والقانونية، ما إذا تنصح مدقق العنصر بعدم إصدار تقرير المدقق المتعلق بالبيانات المالية للعنصر إلى أن يتم حل المسألة. (المرجع: الفقرة ٦٥١)

^{١١} معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ " الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة".

الإتصال مع المكلفين بالحوكمة في المجموعة

٤٩. يتعين على فريق عملية المجموعة الإبلاغ عن المسائل التالية إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة، إضافة إلى المسائل التي يقتضي معيار التدقيق الدولي ٢٦٠^{١٢} ومعايير التدقيق الدولية الأخرى الإبلاغ عنها: (المرجع: الفقرة ٦٦١)

(أ) نظرة عامة على نوع العمل الذي سيتم أدائه من فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر.

(ب) نظرة عامة على طبيعة المشاركة المخطط لها لفريق عملية المجموعة في العمل الذي سيتم أدائه من قبل مدققي العناصر فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر الهامة.

(ج) حالات يؤدي فيها تقييم فريق عملية المجموعة لعمل مدقق العنصر إلى النظر في جودة عمل ذلك المدقق.

(د) أية محددات مفروضة على عملية تدقيق المجموعة، حيث يصل فريق عملية المجموعة مثلاً إلى معلومات قد كانت مقيدة.

(هـ) حالة إحتيال أو إحتيال مشكوك فيه تتطوي على مشاركة إدارة المجموعة أو إدارة العنصر أو الموظفين الذين يلعبون أدواراً هامة في أنظمة الرقابة الممتدة على مستوى المجموعة أو غيرهم حيث نتج عن الإحتيال خطأً جوهري في البيانات المالية للمجموعة.

التوثيق

٥٠. يتعين على فريق عملية المجموعة توثيق وثائق التدقيق في المسائل التالية أيضاً^{١٣}:-

(أ) تحليل للعناصر يشير إلى تلك العناصر الهامة ونوع العمل المؤدى فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر.

(ب) طبيعة وتوقيت ونطاق مشاركة فريق عملية المجموعة في العمل المؤدى من قبل مدققي العناصر فيما يخص العناصر الهامة، بما في ذلك، حيث يكون ممكناً، مراجعة فريق عملية المجموعة للأجزاء ذات العلاقة من وثائق التدقيق والإستنتاجات المتعلقة بذلك الخاصة بمدققي العناصر.

(ج) التبليغات الخطية بين فريق عملية المجموعة ومدققي العناصر حول متطلبات الفريق.

^{١٢} معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ "الإتصال أولئك المكلفين بالحوكمة".

^{١٣} معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "وثائق التدقيق"، الفقرات ٨-١١، وأ.

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

العناصر الخاضعة للتدقيق بموجب التشريع أو النظام أو لسبب آخر (المرجع: الفقرة ٣)
١. تتضمن العوامل التي قد تؤثر على قرار فريق عملية المجموعة فيما يخص إستخدام عملية تدقيق بموجب التشريع أو النظام أو سبب آخر أم لا من أجل توفير أدلة تدقيق لعملية تدقيق المجموعة ما يلي:-

- الفروقات في إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به عند إعداد البيانات المالية للعنصر وذلك الإطار المطبق عند إعداد البيانات المالية للمجموعة.
- الفروقات في معايير التدقيق والمعايير الأخرى المطبقة من قبل مدقق العنصر وتلك المعايير المطبقة في عملية تدقيق البيانات المالية للمجموعة.
- ما إذا سيتم الإنتهاء من عملية تدقيق البيانات المالية للعنصر في الوقت المحدد في جدول مواعيد إعداد التقارير المالية للمجموعة.

التعريفات

العنصر (المرجع: الفقرة ٩(أ))

٢. يؤثر هيكل المجموعة على كيفية تحديد العناصر. فعلى سبيل المثال، قد يكون نظام إعداد التقارير المالية للمجموعة قائماً على هيكل تنظيمي يدعم إعداد المعلومات المالية من قبل شركة أم وواحدة أو أكثر من الشركات التابعة أو المشاريع المشتركة أو الشركات المستثمر بها الذين تتم محاسبتهم بطريقة حقوق الملكية أو التكلفة في المحاسبة؛ أو من قبل المقر الرئيسي وواحد أو أكثر من الأقسام أو الفروع؛ أو من قبل دمج بينهما. إلا أن بعض المجموعات قد تنظم نظام إعداد التقارير المالية الخاص بها حسب الوظيفة أو العملية أو المنتج أو الخدمة (أو حسب مجموعة المنتجات أو الخدمات)، أو حسب المواقع الجغرافية. وفي هذه الحالات، قد تكون المنشأة أو النشاط التجاري الذي تعدّ إدارة المجموعة أو العنصر بشأنه معلومات مالية مشمولة في البيانات المالية للمجموعة وظيفة أو عملية أو منتجاً أو خدمة (أو مجموعة من المنتجات أو الخدمات)، أو موقعاً جغرافياً.

٣. قد توجد مستويات متنوعة من العناصر في نظام إعداد التقارير المالية للمجموعة، حيث قد يكون من المناسب أكثر في هذه الحالة تحديد العناصر عند مستويات معينة من التجميع بدلاً الفردية.

٤. قد تتألف العناصر المجمععة عند مستوى معين من عنصر لأهداف تدقيق المجموعة؛ إلا أن مثل هذا العنصر قد يعدّ البيانات المالية للمجموعة التي تحتوي على معلومات مالية للعناصر التي يشتمل عليها (أي المجموعة الفرعية). ولذلك، قد يطبق هذا المعيار من قبل مختلف شركاء و فرق عملية المجموعة لمختلف المجموعات الفرعية التي تقع ضمن مجموعة أكبر.

العنصر الهام (المرجع: الفقرة ٩(م))

٥٥. حيث تزداد الأهمية المالية الفردية للعنصر، تزداد عموماً مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة. قد يطبق فريق عملية المجموعة نسبة على أساس معياري مختار كعامل مساعد على تحديد العناصر التي تتمتع بأهمية مالية مختلفة. وينطوي تحديد أساس معياري ونسبة ليتم تطبيقها عليه على ممارسة الحكم المهني. وبالاعتماد على طبيعة المجموعة وظروفها، قد تتضمن الأسس المعيارية المناسبة أصول أو إلتزامات المجموعة أو تدفقاتها النقدية أو أرباحها أو معدل دورانها. فعلى سبيل المثال، قد يعتبر فريق عملية المجموعة العناصر التي تتعدى ١٥% من الأساس المعياري المختار على أنها عناصر هامة. ومع ذلك، فقد تعتبر نسبة أعلى أو أقل من تلك النسبة مناسبة في الظروف القائمة.

٦٤. كما قد يحدد فريق عملية المجموعة العنصر على أنه يميل إلى الإنطواء على مخاطر هامة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة بسبب طبيعتها الخاصة أو الظروف القائمة (أي مخاطر تقتضي إعتبرار تدقيق خاص^{١٦}). فعلى سبيل المثال، قد يكون العنصر مسؤولاً عن تداول الأسهم الأجنبية وبالتالي يعرض المجموعة لمخاطرة هامة للأخطاء الجوهرية، حتى وإن لم يتمتع العنصر بأهمية مالية مختلفة بالنسبة للمجموعة).

مدقق العنصر (المرجع: الفقرة ٩(ب))

٧٤. قد يقوم عضو في فريق عملية المجموعة بجمع المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر من أجل عملية تدقيق المجموعة بناء على طلب فريق عملية المجموعة. وحيث يكون الحال كذلك، يعتبر هذا العضو مدققاً للعنصر أيضاً.

المسؤولية (المرجع: الفقرة ١١)

٨٤. رغم أن مدققي العناصر قد يعملون على جمع المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر من أجل عملية تدقيق المجموعة وبالتالي فإنهم مسؤولين عن مجمل النتائج أو الإستنتاجات أو الآراء الخاصة بهم، فإن شريك عملية المجموعة أو الشركة الخاصة بشريك عملية المجموعة مسؤولة عن رأي التدقيق حول المجموعة.

٩٤. عندما يتم تعديل رأي التدقيق حول المجموعة لأن فريق عملية المجموعة عجز عن الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بعنصر واحد أو أكثر، فإن الفقرة الخاصة بأساس التعديل في تقرير المدقق حول البيانات المالية للمجموعة توضح الأسباب وراء ذلك العجز دون الإشارة إلى مدقق العنصر، إلا في حال كانت هذه الإشارة ضرورية لتقديم تفسير ملائم للظروف القائمة.^{١٥}

^{١٦} معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرات ٢٧-٢٩.

^{١٥} معيار التدقيق الدولي ٧٠٥، الفقرة [٢٠].

القبول والإستمرار

الحصول على فهم في مرحلة القبول والإستمرار (المرجع: الفقرة ١٢)

١٠. في حال أداء عملية جديدة، قد يتم الحصول على فهم من قبل فريق عملية المجموعة حول

المجموعة وعناصرها وبيئاتهم من:-

- المعلومات المقدمة من قبل إدارة المجموعة؛
- الإتصالات مع إدارة المجموعة؛ و
- حيث يكون ذلك ممكناً، الإتصالات مع فريق عملية المجموعة أو إدارة العنصر أو مدققي العناصر السابقين.

١١. قد يشتمل فهم فريق عملية المجموعة على مسائل مثل ما يلي:-

- هيكل المجموعة، بما في ذلك كل من الهيكل القانوني والتنظيمي (أي كيفية تنظيم نظام إعداد التقارير المالية للمجموعة).
- النشاطات التجارية للعناصر التي تعتبر هامة بالنسبة للمجموعة، بما في ذلك القطاع والبيئات التنظيمية والاقتصادية والسياسية التي تحدث فيها هذه النشاطات.
- إستخدام المؤسسات الخدمية، بما في ذلك مراكز الخدمات المشتركة.
- وصف أنظمة الرقابة الممتدة على نطاق المجموعة.
- مدى تعقيد عملية التوحيد.
- ما إذا سيقوم مدقق العنصر، الذي لا ينتمون إلى شركة أو شبكة شريك عملية المجموعة، بجمع المعلومات المالية لأي من العناصر، والأساس المنطقية التي تستند إليها إدارة المجموعة في تعيين أكثر من مدقق واحد.
- ما إذا سيكون لفريق عملية المجموعة:-

○ وصول غير مقيد إلى المكلفين بالحوكمة في المجموعة، وإدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في العنصر وإدارة العنصر والمعلومات المتعلقة بالعنصر ومدققي العناصر (بما في ذلك وثائق التدقيق التي يسعى فريق عملية المجموعة إلى الحصول عليها)؛ و

○ قادرين على إنجاز العمل اللازم فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر.

١٢. في حال إجراء عملية مستمرة، قد تتأثر قدرة فريق عملية المجموعة في الحصول على أدلة

تدقيق كافية ومناسبة بتغييرات هامة مثل:-

- التغييرات التي تطرأ على هيكل المجموعة (مثل الإستثمارات أو عملية التصرف بالأصول أو عمليات إعادة التنظيم، أو التغييرات التي تطرأ على كيفية تنظيم نظام إعداد لتقارير المالية للمجموعة).

- التغييرات التي تطرأ النشاطات التجارية للعناصر والتي تعتبر هامة بالنسبة للمجموعة.
- التغييرات التي تطرأ على تكوين المكلفين بالحوكمة في المجموعة أو إدارة المجموعة أو الإدارة الرئيسية في العناصر الهامة.
- مساوئ القلق لدى فريق عملية المجموعة فيما يتعلق بنزاهة وكفاءة إدارة المجموعة أو العنصر.
- التغييرات التي تطرأ على أنظمة الرقابة الممتدة على نطاق المجموعة.
- التغييرات التي تطرأ على إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.

توقع الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة (المرجع: الفقرة ١٣)

١٣. قد تتألف المجموعة من عناصر فقط لا تعتبر عناصر هامة. في هذه الحالات، قد يتوقع شريك عملية المجموعة الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تستند إليها رأي التدقيق حول المجموعة في حال سيكون فريق عملية المجموعة قادراً على القيام بما يلي:-
- (أ) أداء العمل المتعلق بالمعلومات المالية الخاصة ببعض هذه العناصر؛ و
- (ب) المشاركة في العمل المؤدى من قبل مدققي العناصر فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر الأخرى إلى الحد اللازم للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

الوصول إلى المعلومات (المرجع: الفقرة ١٣)

١٤. قد يكون وصول فريق عملية المجموعة إلى المعلومات مقيداً بالظروف التي لا يمكن تتخطاها إدارة المجموعة، مثل القوانين المتعلقة بالسرية وخصوصية البيانات أو إنكار مدقق العنصر الوصول إلى وثائق تدقيق ذات علاقة يسعى فريق عملية المجموعة إلى الحصول عليها. كما قد يكون هذا الوصول مقيداً من قبل إدارة المجموعة.

١٥. عندما يكون الوصول إلى المعلومات مقيداً حسب الظروف، قد يكون فريق عملية المجموعة مع ذلك قادراً على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة؛ إلا أن ذلك أقل احتمالية في الحدوث بما أن أهمية العنصر تزداد. فعلى سبيل المثال، قد لا يملك فريق عملية المجموعة وصولاً إلى المكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو المدقق (بما في ذلك وثائق التدقيق ذات العلاقة التي يسعى الفريق إلى الحصول عليها) في عنصر معين تتم محاسبته بطريقة حقوق الملكية في المحاسبة. في حال كان العنصر غير هام، ويملك فريق عملية المجموعة مجموعة كاملة من البيانات المالية الخاصة بالعنصر، بما في ذلك تقرير المدقق ذو العلاقة ووصولاً إلى المعلومات التي تحتفظ بها إدارة المجموعة فيما يتعلق بذلك العنصر، فقد يتوصل الفريق إلى أن هذه المعلومات تشكل أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بذلك العنصر. في حال كان العنصر هاماً، فسيكون فريق عملية المجموعة غير قادر على الإلتزام بمتطلبات هذا المعيار ذات العلاقة بظروف عملية تدقيق المجموعة. فعلى سبيل المثال، لن يكون الفريق قادراً على الإلتزام بالمتطلب الوارد في الفقرتان

٣٠ و ٣١ الذي يقتضي المشاركة في عمل مدقق العنصر. ولذلك، لن يكون الفريق قادراً على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يخص ذلك العنصر. ويتم النظر في تأثير عجز فريق عملية المجموعة في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥.

١٦٦. لن يكون فريق عملية المجموعة قادراً على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة في حال قامت إدارة المجموعة بتقييد وصول فريق عملية المجموعة أو مدقق العنصر إلى المعلومات الخاصة بعنصر هام.

١٧٧. رغم أن فريق عملية المجموعة قد يكون قادراً على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة في حال ارتبطت مثل هذه القيود بعنصر يعتبر عنصراً هاماً، فقد يؤثر السبب وراء هذا التقييد على رأي التدقيق حول المجموعة. فعلى سبيل المثال، قد يؤثر على موثوقية إستجابة إدارة المجموعة على استفسارات فريق عملية المجموعة والإقرارات التي ترسلها إدارة المجموعة إلى فريق عملية المجموعة.

١٨٨. قد يحظر القانون أو النظام على شريك عملية المجموعة رفض عملية معينة أو سحبها. فعلى سبيل المثال، يتم تعيين المدقق في بعض المناطق لفترة محددة من الزمن ويحظر سحبها قبل نهاية تلك الفترة. وبالإضافة إلى ذلك، قد لا يكون خيار الرفض أو الإنسحاب من عملية معينة متوفراً للمدقق في القطاع العام بسبب طبيعة أمر التكاليف أو إعتبرارات المصلحة العامة. وفي هذه الظروف، يطبق هذا المعيار أيضاً على عملية تدقيق المجموعة، ويتم النظر في تأثير عجز الفريق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بموجب معيار التدقيق الدولي ٧٠٥.

١٩٩. يحتوي الملحق (١) على مثال حول تقرير مدقق يحتوي على رأي متحفظ حول عجز فريق عملية المجموعة في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بعنصر هام تتم محاسبته بطريقة حقوق الملكية في المحاسبة، ولكن حيث يكون التأثير، وفقاً لحكم الفريق، جوهرياً ولكنه غير مقنع.

شروط التكاليف بالعملية (المرجع: الفقرة ١٤)

٢٠٠. تحدد شروط التكاليف بالعملية إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به^{١٦} قد تشمل شروط عملية تدقيق المجموعة على مسائل أخرى مثل حقيقة:-

- وجوب عدم تقييد الإتصالات بين فريق عملية المجموعة ومدققي العناصر إلى الحد المسموح به بموجب القانون أو النظام؛

^{١٦} معيار التدقيق الدولي ٢١٠، الفقرة [٨].

- وجوب إبلاغ فريق عملية المجموعة عن الإتصالات الهامة بين مدققي العناصر والمكلفين بالحوكمة في العنصر وإدارة العنصر، بما في ذلك الإتصالات المتعلقة بنواحي القصور الجوهرية في الرقابة الداخلية؛
- وجوب إبلاغ فريق عملية المجموعة عن الإتصالات الهامة بين الهيئات التنظيمية والعناصر فيما يخص المسائل المتعلقة بإعداد التقارير المالية؛ و
- وجوب السماح إلى الحد الذي يعتبره فريق عملية المجموعة ضرورياً بما يلي:-
 - الوصول إلى المعلومات المتعلقة بالعنصر والمكلفين بالحوكمة في العنصر وإدارة العنصر ومدققي العناصر (بما في ذلك وثائق التدقيق ذات العلاقة التي يسعى فريق عملية المجموعة إلى الحصول عليها)؛ و
 - إنجاز العمل أو الطلب من مدقق العنصر إنجاز العمل المتعلق بالمعلومات المالية الخاصة بالعناصر.

٢١١. إن القيود المفروضة على:-

- وصول فريق عملية المجموعة إلى المعلومات الخاصة بالعنصر أو المكلفين بالحوكمة في العنصر أو إدارة العنصر أو مدققي العناصر (بما في ذلك وثائق التدقيق ذات العلاقة التي يسعى فريق عملية المجموعة إلى الحصول عليها)؛ أو
- العمل الذي سيتم أدائه فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر.

بعد قبول شريط عملية المجموعة أداء عملية تدقيق المجموعة، تشكل عجزاً في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة قد تؤثر على رأي التدقيق حول المجموعة. وفي حالات استثنائية، قد يؤدي ذلك إلى الإنسحاب من العملية حيث يكون ذلك ممكناً بموجب القانون أو النظام.

الإستراتيجية الكلية للتدقيق وخطة التدقيق (المرجع: الفقرة ١٦)

٢٢١. تعتبر مراجعة شريك عملية المجموعة للإستراتيجية الكلية لعملية تدقيق المجموعة وخطة تدقيق المجموعة جزءاً هاماً من أداء مسؤولية الشريك المتمثلة في توجيه عملية تدقيق المجموعة.

فهم المجموعة وعناصرها وبيئاتهم

المسائل التي يحصل فريق عملية المجموعة على فهم بشأنها (المرجع: الفقرة ١٧)

٢٣١. يحتوي معيار التدقيق الدولي ٣١٥ على إرشادات حول المسائل التي قد يأخذها المدقق بعين الإعتبار عند الحصول على فهم حول القطاع والعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على المنشأة، بما في ذلك إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به؛ وطبيعة

المنشأة؛ والأهداف والإستراتيجيات ومخاطر العمل ذات العلاقة؛ وقياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة.^{١٧} ويحتوي الملحق ٢ في هذا المعيار على إرشادات حول المسائل المتعلقة بمجموعة معينة، بما في ذلك عملية التوحيد.

التعليمات الصادرة عن إدارة المجموعة إلى العناصر (المرجع: الفقرة ١٧)

٢٤أ. في سبيل تحقيق الوحدة وقابلية المقارنة في المعلومات المالية، تصدر إدارة المجموعة عموماً تعليمات إلى العناصر. وتحدد هذه التعليمات المتطلبات المتعلقة بالمعلومات المالية للعناصر التي سيتم تضمينها في البيانات المالية للمجموعة وتشتمل عادة على كتيبات إجراءات إعداد التقارير المالية وحزمة لإعداد التقارير. وتتألف حزمة إعداد التقارير عموماً من نماذج قياسية لدمج المعلومات المالية في البيانات المالية للمجموعة. إلا أن حزم إعداد التقارير هذه لا تتخذ عموماً شكل بيانات مالية كاملة معدة ومعرضة وفقاً لإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.

٢٥أ. تغطي هذه التعليمات عموماً الأمور التالية:-

- السياسات المحاسبية التي سيتم تطبيقها؛
- المتطلبات القانونية ومتطلبات الإفصاح الأخرى المطبقة على البيانات المالية للمجموعة، بما في ذلك:-

- تحديد القطاعات والإبلاغ عنها؛
- علاقات ومعاملات الطرف ذو العلاقة؛
- معاملات المجموعة الداخلية والأرباح غير المحققة؛
- أرصدة الحسابات الخاصة بالمجموعة الداخلية؛ و
- جدول مواعيد لإعداد التقارير المالية.

٢٦أ. قد يشتمل فهم فريق عملية المجموعة للتعليمات على الأمور التالية:-

- وضوح وملائمة التعليمات لاستكمال حزمة إعداد التقارير.
- ما إذا كانت التعليمات:-
 - تصف خصائص إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به بالشكل المناسب؛
 - تدعم الإفصاحات التي تكفي للإلتزام بمتطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به، مثل الإفصاح عن علاقات ومعاملات الطرف ذو العلاقة والمعلومات المتعلقة بالقطاع؛

^{١٧} معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرات ١٧١-٤١٠.

- تدعم تحديد التعديلات التي تجرى على التوحيد، مثل معاملات المجموعة الداخلية والأرباح غير المحققة، وأرصدة الحسابات الخاصة بالمجموعة الداخلية؛ و
- تدعم المصادقة على المعلومات المالية من قبل إدارة العنصر.

الإحتيال (المرجع: الفقرة ١٧)

٢٧١. يتعين على المدقق تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بسبب الإحتيال، وتصميم وتنفيذ إجراءات الإستجابة المناسبة للمخاطر المقيمة^{١٨}. قد تشمل المعلومات المستخدمة في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة بسبب الإحتيال على الأمور التالية:-

- تقييم إدارة المجموعة للمخاطر التي تنطوي على التعبير بشكل خاطئ جوهرياً عن البيانات المالية للمجموعة نتيجة للإحتيال.
- العملية التي تقوم بها إدارة المجموعة لتحديد مخاطر الإحتيال في المجموعة والإستجابة لها، بما في ذلك مخاطر إحتيال معينة محددة من قبل إدارة المجموعة أو أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات التي من المحتمل أن تنطوي على مخاطر الإحتيال.
- ما إذا كان هنالك عناصر معينة تنطوي على مخاطر الإحتيال.
- كيفية مراقبة المكلفين بالحوكمة في المجموعة لعمليات إدارة المجموعة من أجل تحديد والإستجابة لمخاطر الإحتيال في المجموعة، وأنظمة الرقابة التي وضعتها إدارة المجموعة للحد من هذه المخاطر.
- إجراءات الإستجابة التي يقوم بها المكلفون بالحوكمة وإدارة المجموعة والتدقيق الداخلي (وإدارة العنصر ومدققو العناصر وغيرهم، إذا اعتبر ذلك ملائماً) في الرد على استفسار فريق عملية المجموعة حول ما إذا كانوا على علم بأي إحتيال فعلي أو مشكوك فيه أو مزعم يؤثر على عنصر معين أو على المجموعة.

النقاشات بين أعضاء فريق العملية ومدققي العناصر فيما يتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة، بما في ذلك المخاطر الناجمة عن الإحتيال (المرجع: الفقرة ١٧)

٢٨١. يتعين على الأعضاء الرئيسيين في فريق العملية مناقشة قابلية تعرض المنشأة لخطأ جوهري في البيانات المالية بسبب الإحتيال أو الخطأ، مع التركيز بشكل خاص على المخاطر الناجمة عن الإحتيال. وفي عملية تدقيق المجموعة، قد تتضمن هذه النقاشات مشاركة مدققي العناصر^{١٩}.

^{١٨} معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية".

^{١٩} معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ١٥، ومعيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ١٠.

ويتأثر قرار شريك عملية المجموعة فيما يخص الشخص الذي سيتم إشراكه في النقاشات وكيف ومتى ستجرى هذه النقاشات ونطاقها بعوامل مثل التجربة السابقة مع المجموعة.

٢٩١. توفر هذه النقاشات الفرصة للقيام بما يلي:-

- مشاركة المعرفة المتعلقة بالعناصر وبيئاتهم، بما في ذلك أنظمة الرقابة الممتدة على نطاق المجموعة.
- تبادل المعلومات حول مخاطر العمل في العناصر أو المجموعة.
- تبادل الأفكار حول كيف وأين قد تكون البيانات المالية للمجموعة عرضة لخطأ جوهري ناجم عن الإحتيال أو الخطأ، وكيف قد ترتكب وتخفي إدارة المجموعة وإدارة العنصر التقارير المالية الإحتيالية، وكيف قد يساء توزيع أصول العناصر.
- تحديد الممارسات التي تتبعها إدارة المجموعة أو العنصر التي قد تكون متحيزة أو مصممة لإدارة الأرباح التي قد تؤدي إلى إعداد تقارير مالية إحتيالية، مثل ممارسات الإعتراض بالإيرادات التي لا تلتزم بإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.
- إعتبار العوامل الخارجية والداخلية المعروفة التي تؤثر على المجموعة والتي قد تخلق حافزاً أو تفرض ضغوطاً على إدارة المجموعة أو إدارة العنصر أو غيرهم لإرتكاب الإحتيال أو إتاحة الفرصة أمام إرتكاب الإحتيال، أو الإشارة إلى وجود ثقافة أو بيئة تمكّن إدارة المجموعة أو إدارة العنصر أو غيرهم من تبرير إرتكاب الإحتيال.
- إعتبار المخاطرة التي قد تجعلها إدارة المجموعة أو العنصر مهيمنة على أنظمة الرقابة.
- إعتبار ما إذا كانت السياسات المحاسبية الموحدة مستخدمة لإعداد المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر من أجل إعداد البيانات المالية للمجموعة، وحيث يكون الحال غير ذلك، فإعتبار كيفية تحديد وتعديل الفروقات في السياسات المحاسبية (حيث يكون ذلك ضرورياً بموجب إطار عمل إعداد التقارير المالية).
- مناقشة الإحتيال الذي تم تحديده في العناصر أو المعلومات التي تشير إلى وجود إحتيال في عنصر معين.
- مشاركة المعلومات التي قد تشير إلى عدم الإلتزام بالقوانين أو الأنظمة الوطنية، مثل دفع الرشاوى والتحويل غير الملائم إلى ممارسات التسعير.

العوامل المؤدية إلى المخاطر (المرجع: الفقرة ١٨)

٣٠١. يعطي الملحق (٣) أمثلة على حالات أو أحداث قد تشير، منفردة أو مجتمعة، إلى مخاطر أخطاء جوهريّة في البيانات المالية للمجموعة، بما في ذلك المخاطر الناجمة عن الإحتيال.

تقييم المخاطر (المرجع: الفقرة ١٨)

٣١١. يستند تقييم فريق عملية المجموعة على مستوى المجموعة لمخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة إلى معلومات مثل ما يلي:-

- معلومات تم الحصول عليها من فهم المجموعة وعناصر وبيئاتهم، ومن عملية التوحيد، بما في ذلك أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها عند تقييم تصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة الممتدة على نطاق المجموعة وأنظمة الرقابة المرتبطة بالتوحيد.
- معلومات تم الحصول عليها من مدققي العناصر.

فهم مدقق العنصر (المرجع: الفقرة ١٩)

٣٢١. يحصل فريق عملية المجموعة على فهم حول مدقق العنصر فقط عندما يقرر أن يطلب منه إجراء العمل المتعلق بالمعلومات المالية الخاصة بعنصر معين من أجل عملية تدقيق المجموعة. فعلى سبيل المثال، لن يكون من الضروري الحصول على فهم حول مدققي هذه العناصر التي يخطط فريق عملية المجموعة أداء إجراءات تحليلية بشأنه على مستوى المجموعة فقط.

إجراءات فريق عملية المجموعة في الحصول على فهم حول مدقق العنصر ومصادر أدلة التدقيق (المرجع: الفقرة ١٩)

٣٣١. تتأثر طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات فريق عملية المجموعة في الحصول على فهم حول مدقق العنصر بعوامل مثل التجربة السابقة أو المعرفة بمدقق العنصر، ودرجة خضوع فريق عملية المجموعة ومدقق العنصر للسياسات والإجراءات الشائعة، مثل:-

- ما إذا يشترك فريق عملية المجموعة ومدقق العنصر في:-
 - سياسات وإجراءات مشتركة لإجراء العمل (مثل منهجيات التدقيق)؛
 - سياسات وإجراءات مشتركة في رقابة الجودة؛ أو
 - سياسات وإجراءات مشتركة في المراقبة.
- تعارض أو تشابه:-
 - القوانين والأنظمة أو النظام القانوني؛
 - الإشراف المهني والإنضباط وضمان الجودة الخارجية؛
 - التعليم والتدريب؛
 - المؤسسات والمعايير المهنية؛ أو
 - اللغة والثقافة.

٣٤أ. تتفاعل هذه العوامل مع بعضها البعض، إلا أن وجود أحدها يحول دون وجود العامل الآخر. فعلى سبيل المثال، إن نطاق إجراءات فريق عملية المجموعة للحصول على فهم حول مدقق العنصر أ، الذي يطبق بانتظام سياسات وإجراءات رقابة الجودة والمراقبة المشتركة ومنهجية تدقيق مشتركة أو يعمل في نفس المنطقة التي يعمل فيها شريك عملية المجموعة، قد يكون أقل من نطاق إجراءات فريق عملية المجموعة للحصول على فهم حول مدقق العنصر ب، الذي يطبق بانتظام سياسات وإجراءات رقابة الجودة والمراقبة المشتركة ومنهجية تدقيق مشتركة أو يعمل في منطقة أجنبية. كما قد تختلف طبيعة الإجراءات التي يتم تأديتها فيما يتعلق بمدققي العنصرين أ وب.

٣٥أ. قد يحصل فريق عملية المجموعة على فهم حول مدقق العنصر بعدة طرق. ففي السنة الأولى من مشاركة مدقق عنصر معين، قد يقوم فريق عملية المجموعة على سبيل المثال بما يلي:-

- تقييم نتائج نظام المراقبة ورقابة الجودة حيث يكون فريق عملية المجموعة ومدقق العنصر من شركة أو مجموعة شركات تعمل بموجب وتلتزم بسياسات وإجراءات المراقبة المشتركة^{٢٠}؛
- زيارة مدقق العنصر لمناقشة المسائل الواردة في الفقرة ١٩ (أ)-(ج)؛
- الطلب من مدقق العنصر التأكيد خطياً على المسائل المشار إليها في الفقرة ١٩ (أ)-(ج). يحتوي الملحق ٤ على مثال حول الإقرارات الخطية التي يقدمها مدقق العنصر؛
- الطلب من مدقق العنصر تعبئة الاستبيانات المتعلقة بالمسائل الواردة في الفقرة ١٩ (أ)-(ج)؛
- إجراء نقاش حول مدقق العنصر مع الزملاء في شركة شريك عملية المجموعة أو مع طرف ثالث ذو سمعة طيبة على معرفة بمدقق العنصر؛ أو
- الحصول على الإقرارات من جهة أو جهات مهنية ينتمي إليها مدقق العنصر، أو هيئات يكون مدقق العنصر مرخص من قبلها أ، أطراف ثالثة أخرى.

وفي السنوات اللاحقة، قد يستند فهم مدقق العنصر إلى تجربة فريق عملية المجموعة السابقة مع مدقق العنصر. قد يطلب فريق عملية المجموعة من مدقق العنصر التأكيد على ما إذا تم تغيير أي شيء يتعلق بالمسائل المدرجة في الفقرة ١٩ (أ)-(ج) منذ السنة السابقة.

^{٢٠} كما هو مطلوب من قبل المعايير الدولية حول رقابة الجودة ١ "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، الفقرة [٥٤]، أو المتطلبات الدولية كحد أدنى.

٣٦١. عندما يتم إنشاء جهات إشرافية للإشراف على مهنة التدقيق ومراقبة جودة عمليات التدقيق، فإن وعي البيئة التنظيمية قد يساعد فريق عملية المجموعة في تقييم إستقلالية وكفاءة مدقق العنصر. وقد يتم الحصول على المعلومات حول البيئة التنظيمية من مدقق العنصر أو من المعلومات المقدمة من الجهات الإشرافية المستقلة.

متطلبات السلوك الأخلاقي المرتبطة بعملية تدقيق المجموعة (المرجع: الفقرة ١٩ (أ))

٣٧١. عند إجراء العمل المتعلق بالمعلومات المالية الخاصة بعنصر معين من أجل عملية تدقيق المجموعة، يخضع مدقق العنصر لمتطلبات السلوك الأخلاقي المرتبطة بعملية تدقيق المجموعة. وقد تختلف هذه المتطلبات أو مضافة إلى تلك المتطلبات المطبقة على مدقق العنصر عند إجراء عملية تدقيق تشريعية في المنطقة التي يتواجد فيها مدقق العنصر. ولذلك، يحصل فريق عملية المجموعة على فهم حول ما إذا فهم مدقق العنصر وسيلتزم بتطبيق متطلبات السلوك الأخلاقي المرتبطة بعملية تدقيق المجموعة والكافية للقيام بمسؤوليات مدقق العنصر في عملية تدقيق المجموعة.

الكفاءة المهنية لمدقق العنصر (المرجع: الفقرة ١٩ (ب))

٣٨١. قد يشتمل فهم فريق عملية المجموعة للكفاءة المهنية لمدقق العنصر على ما إذا كان مدقق العنصر:-

- يفهم معايير التدقيق والمعايير الأخرى المعمول بها في عملية تدقيق المجموعة والتي تكفي للقيام بمسؤوليات مدقق العنصر في عملية تدقيق المجموعة؛
- يتمتع بالمهارات الخاصة (مثل المعرفة الخاصة بالقطاع) اللازمة لأداء العمل المتعلق بالمعلومات المالية الخاصة بعنصر معين؛ و
- يفهم إطار عمل إعداد التقارير المالية، حيث يكون ذلك ذو علاقة، الذي يكفي للقيام بمسؤوليات مدقق العنصر في عملية تدقيق المجموعة (تصف التعليمات الصادرة عن إدارة المجموعة إلى العناصر عادة خصائص إطار عمل إعداد التقارير المالية).

تطبيق فهم فريق عملية المجموعة لمدقق العنصر (المرجع: الفقرة ٢٠)

٣٩١. لا يستطيع فريق عملية المجموعة التغلب على حقيقة أن مدقق العنصر غير مستقل من خلال المشاركة في عمل مدقق العنصر أو من خلال إجراء تقييم مخاطر إضافي أو إجراءات تدقيق أخرى فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر.

٤٠١. مع ذلك، قد يكون فريق عملية المجموعة قادراً على التغلب مساور قلق أقل جديدة حول الكفاءة المهنية لمدقق العنصر (مثل الإفتقار إلى المعرفة الخاصة بالقطاع) أو حقيقة أن مدقق العنصر لا يعمل في بيئة تشرف بشكل فعال على المدققين من خلال المشاركة في عمل مدقق العنصر أو

إجراء تقييم مخاطر إضافي أو إجراءات تدقيق أخرى فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر.

٤١أ. عندما يحظر القانون أو النظام الوصول إلى الأجزاء ذات العلاقة في وثائق التدقيق الخاصة بمدقق العنصر، فقد يطلب فريق عملية المجموعة من مدقق العنصر التغلب على هذا من خلال إعداد مذكرة تغطي المعلومات ذات العلاقة.

الأهمية النسبية (المرجع: الفقرة ٢١-٢٣)

٤٢أ. يتعين على المدقق القيام بما يلي:^{٢١}

(أ) عند وضع الإستراتيجية الكلية للتدقيق تحديد:-

(١) الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل؛ و

(٢) في ظل الظروف الخاصة بالمنشأة، فئات معينة من المعاملات أو أرصدة حسابات أو إفصاحات حيث أنه من المتوقع أن تؤثر الأخطاء في التعبير عن مبالغ أقل من مستوى الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي يتم اتخاذها على أساس البيانات المالية. وفي ظل هذه الظروف، يحدد المدقق مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على هذه الفئات المعينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات؛ و

(ب) تحديد أداء الأهمية النسبية.

وفي سياق عملية تدقيق المجموعة، يتم وضع مستويات الأهمية النسبية لكل من البيانات المالية للمجموعة ككل والمعلومات المالية المتعلقة بالعناصر. ويتم استخدام مستوى الأهمية النسبية للبيانات المالية عند وضع الإستراتيجية الكلية لتدقيق المجموعة.

٤٣أ. للتقليل، إلى مستوى متدني بشكل مناسب، من احتمالية تجاوز مجموع الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة في البيانات المالية للمجموعة الأهمية النسبية للبيانات المالية للمجموعة ككل، تحدد الأهمية النسبية للعناصر بحيث تندو الأهمية النسبية للبيانات المالية للمجموعة ككل. وقد تكون الأهمية النسبية للعناصر مختلفة للعناصر المختلفة. وليس بالضرورة أن تكون الأهمية النسبية للعناصر جزئاً حسابياً من الأهمية النسبية للبيانات المالية للمجموعة ككل وبالتالي، قد يتجاوز مجموع الأهمية النسبية للعناصر المختلفة الأهمية النسبية للبيانات المالية للمجموعة ككل. وتستخدم الأهمية النسبية للعناصر عند وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة للعنصر.

٤٤أ. يتم تحديد مستويات الأهمية النسبية لتلك العناصر التي سيتم تدقيق أو مراجعة معلوماتها المالية كجزء من عملية تدقيق المجموعة وفقاً للقرارات ٢٦ و ٢٧ (أ) و ٢٩. وتستخدم الأهمية النسبية

^{٢١} معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق"، الفقرات [٩-١١].

للعنصر من قبل مدقق العنصر لتقييم ما إذا كانت الأخطاء المكتشفة غير المصححة هامة أو، سواءً كانت منفردة أو في المجموع.

٤٥٥. يتم تحديد عتبة للأخطاء بالإضافة إلى الأهمية النسبية للعنصر، ويتم الإبلاغ عن الأخطاء المحددة في المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر التي تتعدى عتبة الأخطاء إلى فريق عملية المجموعة.

٤٦٦. في حالة تدقيق المعلومات المالية للعنصر، يقوم مدقق العناصر (أو فريق العملية للمجموعة) بتحديد الأهمية النسبية للأداء عند مستوى العناصر. ويعد هذا ضرورياً للتقليل، إلى مستوى متدني بشكل مناسب، من احتمالية تجاوز مجموع الأخطاء غير المصححة أو غير المكتشفة الأهمية النسبية للعناصر. ولدى التطبيق العملي، قد يحدد فريق عملية المجموعة الأهمية النسبية للعنصر عند هذا المستوى الأدنى. وعندما يكون الحال كذلك، يستخدم مدقق العنصر الأهمية النسبية للعنصر لأهداف تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر وتصميم إجراءات تدقيق أخرى كاستجابة للمخاطر المقيّمة وتقييم ما إذا كانت الأخطاء المكتشفة هامة، سواء كانت منفردة أم في المجموع.

الإستجابة للمخاطر المقيّمة

تحديد نوع العمل الذي سيتم أدائه فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر (المرجع: الفقرة ٢٦-٢٧)

٤٧٧. يتأثر قرار فريق عملية المجموعة فيما يتعلق بنوع العمل الذي سيتم أدائه فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر ومدى مشاركته في العمل الذي يقوم به مدقق العنصر بما يلي:-

(أ) أهمية العنصر؛

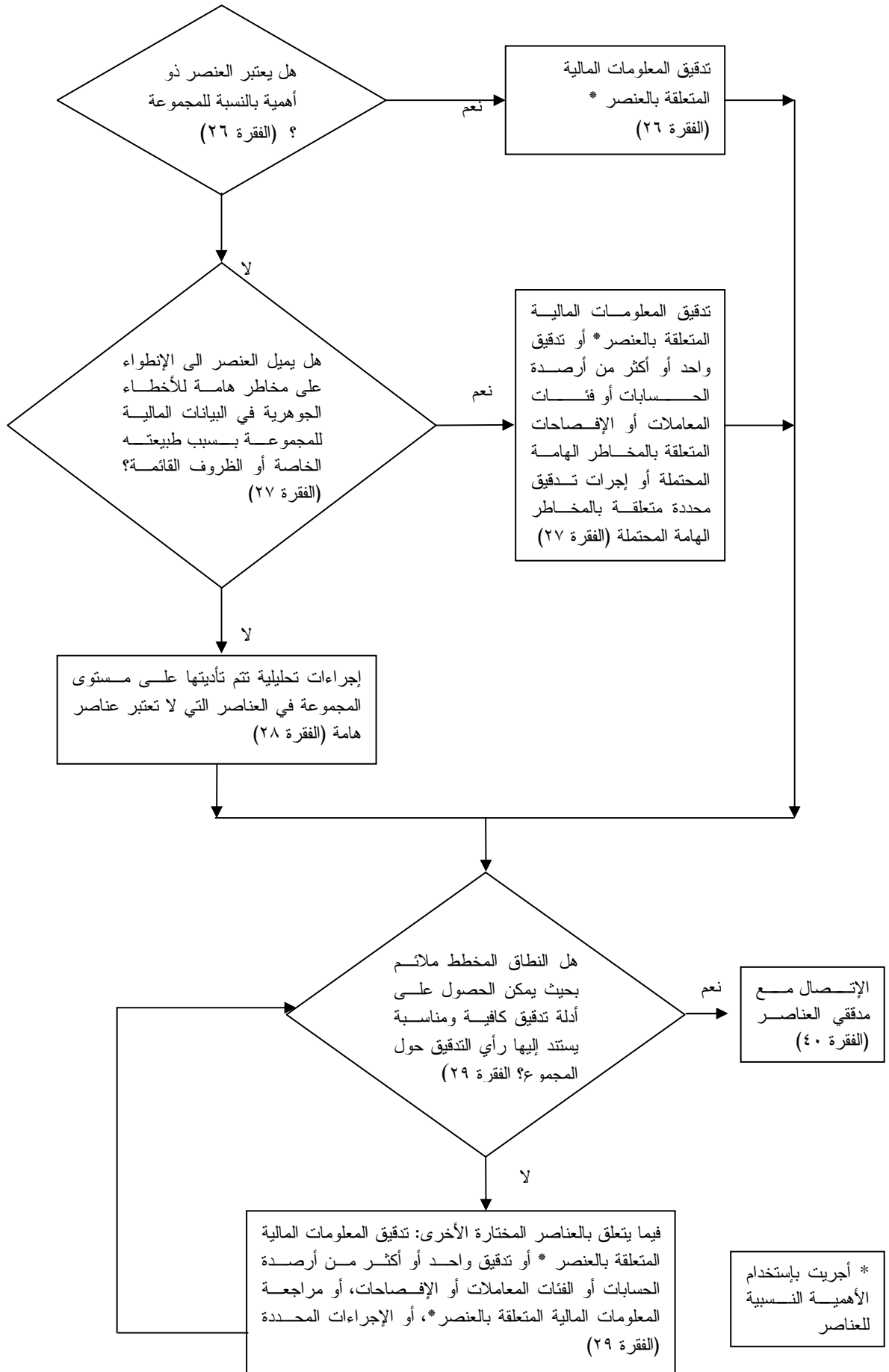
(ب) المخاطر الهامة المحددة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة؛

(ج) تقييم فريق عملية المجموعة لتصميم أنظمة الرقابة الممتدة على نطاق المجموعة وتحديد ما إذا تم تطبيقها أم لا؛ و

(د) فهم فريق عملية المجموعة لمدقق العنصر.

يبين هذا المخطط كيف تؤثر أهمية العنصر على قرار فريق عملية المجموعة المتعلق بنوع العمل الذي سيتم أدائه فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر.

اعتبارات خاصة- عملية تدقيق البيانات المالية للمجموعة
(بما في ذلك عمل مدقق العناصر)



العناصر الهامة (المرجع: الفقرة ٢٧(ب)-(ج))

٤٨. قد يحدد فريق عملية المجموعة عنصراً على أنه غير هام لأنه يميل إلى الانطواء على مخاطر هامة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة بسبب طبيعته الخاصة أو الظروف القائمة. وفي هذه الحالة، قد يكون فريق عملية المجموعة قادراً على تحديد أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات التي تتأثر بالمخاطر الهامة المحتملة. عندما يكون الحال كذلك، قد يقرر فريق عملية المجموعة إجراء، أو الطلب من مدقق عنصر إجراء، عملية تدقيق لأرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات هذه فقط. فعلى سبيل المثال، في الحالة الموضحة في الفقرة ٤٦، قد يقتصر العمل المتعلق بالمعلومات المالية الخاصة بالعنصر على عملية تدقيق أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات المتأثرة بالمتاجرة بالعملة الأجنبية الخاصة بتلك العنصر. عندما يطلب فريق عملية المجموعة من مدقق عنصر إجراء عملية تدقيق لواحد أو أكثر من أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات، يأخذ الإبلاغ إلى فريق عملية المجموعة (أنظر الفقرة ٤٠) بعين الإعتبار حقيقة أن العديد من بنود البيانات المالية مرتبطة ببعضها البعض.

٤٩. قد يصمم فريق عملية المجموعة إجراءات التدقيق التي تستجيب لمخاطرة هامة محتملة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة. فعلى سبيل المثال، في حال وجود مخاطرة هامة محتملة بسبب وجود مخزون قديم، قد يقوم فريق عملية المجموعة، أو يطلب من مدقق عنصر القيام، بإجراءات تدقيق محددة فيما يتعلق بتأمين المخزون في عنصر من المحتمل أن يحتوي على حجم كبير من المخزون القديم، إلا أنه غير هام.

العناصر التي تعتبر عناصر غير هامة (المرجع: الفقرتان ٢٨ و ٢٩)

٥٠. بالإعتماد على ظروف العملية، قد يتم تجميع المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر على مختلف المستويات لأهداف الإجراءات التحليلية. وتدعم نتائج الإجراءات التحليلية إستنتاجات فريق عملية المجموعة المتمثلة بعدم وجود مخاطر هامة للأخطاء الجوهرية في المعلومات المالية المجمعة المتعلقة بالعناصر التي تعتبر عناصر غير هامة.

٥١. قد يتأثر قرار فريق عملية المجموعة حول عدد العناصر التي يتم إختيارها وفقاً للفقرة ٢٩ والعناصر التي سيتم إختيارها ونوع العمل الذي سيتم أدائه فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر المختلفة المختارة بعوامل مثل:-

- نطاق أدلة التدقيق التي من المتوقع الحصول عليها من المعلومات المالية الخاصة بالعناصر الهامة.
- ما إذا تم تشكيل أو إستملاك العنصر حديثاً.
- ما إذا طرأت تغييرات هامة على العنصر.

- ما إذا قام التدقيق الداخلي بالعمل في العنصر وأي تأثير لذلك العمل على تدقيق المجموعة.
- ما إذا تطبق العناصر أنظمة وعمليات مشتركة.
- الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة الممتدة على نطاق المجموعة.
- التذبذبات الغير عادية المحددة من خلال الإجراءات التحليلية التي أجريت على مستوى المجموعة.
- الأهمية المالية الفردية للعنصر، أو المخاطرة التي يفترضها، بالمقارنة مع العناصر الأخرى المدرجة ضمن هذه الفئة.
- ما إذا كان العنصر خاضعاً لعملية تدقيق يقتضيها التشريع أو النظام أو لسبب آخر.

قد يزيد تضمين عامل لعدم قابلية التنبؤ في إختيار العناصر المدرجة في هذه الفئة من احتمالية تحديد الأخطاء الجوهرية في المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر. ويتباين إختيار العناصر عادة على أساس دوري.

٥٢١. قد يتم إجراء مراجعة للمعلومات المالية المتعلقة بعنصر معين وفقاً للمعايير الدولية لعمليات المراجعة ٢٤٠٠ ٢٢ أو المعيار الدولي لعمليات المراجعة ٢٤١٠ ٢٣، التي يتم تبنيها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة. كما قد يحدد فريق عملية المجموعة إجراءات إضافية لدعم هذا العمل.

٥٣١. وفقاً لما هو موضح في الفقرة ١٣١، قد تتألف المجموعة من عناصر غير هامة فقط. وفي هذه الظروف، يمكن أن يحصل فريق عملية المجموعة على أدلة تدقيق كافية ومناسبة يستند إليها رأي التدقيق حول المجموعة من خلال تحديد نوع العمل الذي سيتم أدائه فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر وفقاً للفقرة ٢٩. ومن غير المحتمل أن يحصل فريق عملية المجموعة على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستند إليها رأي التدقيق في المجموعة في حال قيام فريق عملية المجموعة، أو مدقق عنصر معين، باختبار أنظمة الرقابة الممتدة على نطاق المجموعة وتطبيق الإجراءات التحليلية على المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر.

المشاركة في العمل المؤدى من قبل مدقق العناصر (المرجع: الفقرتان ٣٠-٣١)

٥٤١. تتضمن العوامل التي قد تؤثر على مشاركة فريق عملية المجموعة في عمل مدقق العنصر ما يلي:-

(أ) أهمية العنصر؛

(ب) المخاطر الهامة المحددة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة؛ و

^{٢٢} المعيار الدولي لعمليات المراجعة ٢٤٠٠ "عمليات مراجعة البيانات المالية".

^{٢٣} المعيار الدولي لعمليات المراجعة ٢٤١٠ "مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل مدقق المنشأة المستقل".

(ج) فهم فريق عملية المجموعة لمدقق العنصر.

في حال وجود عنصر هام أو مخاطر هامة محددة، يطبق فريق عملية المجموعة الإجراءات الموضحة في الفقرتين ٣٠-٣١. وفي حال وجود عنصر غير هام، فستتباين طبيعة وتوقيت ونطاق مشاركة فريق عملية المجموعة في عمل مدقق العنصر بالإستناد إلى فهم فريق عملية المجموعة لمدقق العنصر المذكور. وتصبح حقيقة أن العنصر غير هام ذات أهمية ثانوية. فعلى سبيل المثال، رغم عدم إعتبار العنصر على أنه عنصر هام، إلا أن فريق عملية المجموعة قد يقرر المشاركة في تقييم المخاطر المؤدى من قبل مدقق العنصر لأن لديها مساور قلق غير جدية للغاية حول الكفاءة المهنية لمدقق العنصر (مثل الإفتقار إلى معرفة خاصة بالقطاع)، أو أن مدقق العنصر لا يعمل في بيئة تشرف على المدققين بفعالية.

٥٥١. قد تشتمل أنماط المشاركة في عمل مدقق العنصر عدا تلك الأنماط الموضحة في الفقرتين ٣٠ و ٣١ والفقرة ٤٢، بالإستناد إلى فهم فريق عملية المجموعة لمدقق العنصر، على نمط واحد أو أكثر من الأنماط التالية:-

- (أ) الإجتماع مع إدارة العنصر أو مدققي العناصر للحصول على فهم حول العنصر وبيئته.
- (ب) مراجعة الإستراتيجية الكلية للتدقيق وخطة التدقيق الخاصتين بمدققي العناصر.
- (ج) تطبيق إجراءات تقييم المخاطر لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى العنصر. وقد يتم تطبيق هذه الإجراءات مع مدققي العناصر، أو من قبل فريق عملية المجموعة.
- (د) تصميم وتطبيق إجراءات تدقيق أخرى. وقد يتم تصميم وتطبيق هذه الإجراءات مع مدققي العناصر أو من قبل فريق عملية المجموعة.
- (هـ) المشاركة في الإجتماعات النهائية والإجتماعات الرئيسية الأخرى التي تعقد بين مدققي العناصر وإدارة العناصر.
- (و) مراجعة الأجزاء ذات العلاقة الأخرى في وثائق التدقيق لمدققي العناصر.

عملية التوحيد

التعديلات وإعادة التصنيف على عملية التوحيد (المرجع: الفقرة ٣٤)

٥٦١. قد تقتضي عملية التوحيد إجراء تعديلات على المبالغ المبلغ عنها في البيانات المالية للمجموعة التي لا تمر عبر أنظمة معالجة المعاملات العادية، أو التي قد لا تكون خاضعة لنفس أنظمة الرقابة الداخلية التي تخضع لها المعلومات المالية الأخرى. وقد يشتمل تقييم فريق عملية المجموعة لمدى ملائمة وكمال ودقة التعديلات على ما يلي:-

- تقييم ما إذا كانت التعديلات الهامة تعكس الأحداث والمعاملات المعنية بها بالشكل المناسب؛
- تحديد ما إذا تم حساب التعديلات الهامة بالشكل الصحيح وما إذا تمت معالجتها ومصادقتها من قبل إدارة المجموعة وحيث يكون ممكناً، من قبل إدارة العنصر؛
- تحديد ما إذا كانت التعديلات الهامة مدعومة بالشكل الملائم وموثقة بشكل كافٍ؛ و
- التحقق من تسوية والتخلص من المعاملات داخل المجموعة والأرباح غير المحققة وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.

الإتصالات مع مدقق العنصر (المرجع: الفقرتان ٤٠ و ٤١)

٥٧٠. في حال عدم وجود تواصل فعال ثنائي الإتجاه بين فريق عملية المجموعة ومدققي العناصر، فهناك مخاطرة تكمن في إمكانية عدم حصول فريق عملية المجموعة على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستند إليها رأي التدقيق حول المجموعة. ويشكل الإتصال الواضح في الوقت المحدد فيما يخص متطلبات فريق عملية المجموعة أساس التواصل الفعال ثنائي الإتجاه بين فريق عملية المجموعة ومدقق العنصر.

٥٨٠. يتم الإبلاغ عادة عن متطلبات فريق عملية المجموعة في خطاب التعليمات. ويحتوي الملحق ٥ على إرشادات حول المسائل المطلوبة والإضافية التي قد تكون مشمولة في مثل هذا الخطاب. ويتخذ إتصال مدقق العنصر مع فريق عملية المجموعة شكل مذكرة أو تقرير حول العمل المؤدى. إلا أن الإتصال بين فريق عملية المجموعة ومدقق العنصر قد لا يكون خطياً بالضرورة. فعلى سبيل المثال، قد يقوم فريق عملية المجموعة بزيارة لمدقق العنصر لمناقشة المخاطر الهامة المحددة أو مراجعة الأجزاء ذات العلاقة في وثائق التدقيق لمدقق العنصر. ومع ذلك، تنطبق متطلبات التوثيق في هذا المعيار ومعايير التدقيق الدولية الأخرى.

٥٩٠. عند التعاون مع فريق عملية المجموعة، قد يزود مدقق العنصر مثلاً فريق عملية المجموعة بوصول إلى وثائق التدقيق ذات العلاقة في حال لم ذلك محظوراً بموجب القانون أو النظام.

٦٠٠. عندما يكون أحد أعضاء فريق عملية المجموعة مدقق عنصر في الوقت ذاته، يمكن تحقيق هدف فريق عملية المجموعة المتمثل في التواصل بوضوح مع مدقق العنصر باستخدام وسائل عدا الإبلاغات الخطية المحددة. فعلى سبيل المثال:-

- قد يكون الوصول من قبل مدقق العنصر إلى الإستراتيجية الكلية للتدقيق وخطة التدقيق كافياً للإبلاغ عن متطلبات فريق عملية المجموعة الموضحة في الفقرة ٤٠؛ و
- قد تكون مراجعة وثائق التدقيق الخاصة بمدقق العنصر من قبل فريق عملية المجموعة كافية للإبلاغ عن المسائل ذات العلاقة باستنتاج فريق عملية المجموعة الموضح في الفقرة ٤١.

تقييم كفاية ومدى ملائمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها

مراجعة وثائق التدقيق الخاصة بمدقق العنصر (المرجع: الفقرة ٤٢(ب))

٦١١. قد تختلف أجزاء وثائق التدقيق الخاصة بمدقق العنصر التي ستكون مرتبطة بعملية تدقيق المجموعة بالإعتماد على الظروف القائمة. وعادة ما يكون محور التركيز هو وثائق التدقيق المرتبطة بالمخاطر الهامة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة. وقد يتأثر نطاق عملية المراجعة بحقيقة أن وثائق التدقيق الخاصة بمدقق العنصر كانت خاضعة لإجراءات المراجعة الخاصة بشركة مدقق العنصر.

كفاية ومدى ملائمة أدلة التدقيق (المرجع: الفقرتان ٤٤ و ٤٥)

٦٢٢. في حال توصل فريق عملية المجموعة إلى عدم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستند إليها رأي التدقيق حول المجموعة، قد يطلب الفريق من مدقق العنصر تطبيق إجراءات إضافية. في حال لم يكن ذلك مجدياً، قد يطبق الفريق إجراءاته الخاصة على المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر.

٦٣٣. يتيح تقييم شريك عملية المجموعة للتأثير الإجمالي لأي أخطاء (سواء كانت محددة من قبل فريق عملية المجموعة أو مبلغ عنها من قبل مدقق العنصر) لشريك عملية المجموعة تحديد ما إذا تم التعبير عن البيانات المالية للمجموعة ككل بشكل خاطئ جوهرياً.

الإتصالات مع إدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة

الإتصالات مع إدارة المجموعة (المرجع: الفقرة ٤٦-٤٨)

٦٤٤. يحتوي معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ على المتطلبات والإرشادات المتعلقة بإبلاغ الإدارة عن الإحتيال، وحيث قد تكون الإدارة متورطة في عملية الإحتيال، فإبلاغ المكلفين بالحوكمة.^{٢٤}

٦٥٥. قد تحتاج إدارة المجموعة إلى الاحتفاظ ببعض المعلومات الجوهرية الحساسة كمعلومات سرية. وتشتمل الأمثلة على المسائل التي قد تكون هامة بالنسبة للبيانات المالية للعنصر والتي قد تكون إدارة العنصر على غير علم بها على ما يلي:-

- المقاضاة المحتملة.
- خطط بالتخلي عن أصول تشغيلية جوهرية.
- الأحداث اللاحقة.
- الإتفاقيات القانونية الهامة.

^{٢٤} معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرات ٤٠-٤٢.

الإتصال مع المكلفین بالحوکمه فی المجموعه (المرجع: الفقرة ٤٩)

٦٦١. قد تشمل المسائل التي يقوم فريق عملية المجموعة بإبلاغ المكلفين بالحوكمة في المجموعة بها تلك المسائل التي تأتي إلى عناية فريق عملية المجموعة من قبل مدققي العناصر والتي يقرر الفريق بأنها هامة بالنسبة لمسؤوليات المكلفين بالحوكمة في المجموعة. ويحدث الإتصال مع المكلفين بالحوكمة في المجموعة في عدة أوقات خلال عملية تدقيق المجموعة. فعلى سبيل المثال، قد يتم الإبلاغ عن المسائل المشار إليها في الفقرة ٤٩ (أ)-(ب) بعد تحديد فريق عملية المجموعة للعمل الذي سيتم القيام به فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر. ومن ناحية أخرى، قد يتم الإبلاغ عن المسائل المشار إليها في الفقرة ٤٩ (ج) في نهاية عملية التدقيق، وقد يتم الإبلاغ عن المسائل المشار إليها في الفقرة ٤٩ (د)-(ه) عند حدوثها.

الملحق ١

(المرجع: الفقرة ١٩١)

مثال على رأي متحفظ حيث يكون فريق عملية التدقيق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستند إليها رأي التدقيق حول المجموعة

إن فريق عملية المجموعة في هذا المثال غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تتعلق بعنصر هام تتم محاسبته بطريقة حقوق الملكية (معترف به عند ١٥ مليون دولار في بيان المركز المالي، الأمر الذي يعكس إجمالي الأصول الذي يبلغ ٦٠ مليون دولار) لأنه لم يملك وصولاً إلى السجلات المحاسبية أو الإدارة أو مدقق العنصر.

قرأ فريق عملية المجموعة البيانات المالية المدققة الخاصة بالعنصر في ٣١ ديسمبر ٢٠x١، بما في ذلك تقرير المدقق المتعلق بذلك ونظر في المعلومات المالية ذات العلاقة المحتفظ بها من قبل إدارة المجموعة فيما يتعلق بالعنصر.

وفي حكم شريك عملية المجموعة، يعتبر تأثير العجز في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة على البيانات المالية للمجموعة جوهرياً ولكنه غير سائد.

تقرير المدقق المستقل

[مخاطب مناسب]

تقرير حول البيانات المالية الموحدة^١

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية الموحدة المرفقة لشركة أ ب ج والشركات التابعة لها، والتي تتألف من بيان المركز المالي الموحدة إعتباراً من ٣١ ديسمبر ٢٠x١ وبيان الدخل الشامل الموحد وبيان التغييرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية وملخص حول السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية الموحدة

يقع على عاتق الإدارة مسؤولية الإعداد والعرض العادل^٢ لهذه البيانات المالية

^١ يعتبر العنوان الفرعي "تقرير حول البيانات المالية الموحدة" غير ضروري في ظل الظروف القائمة عندما يكون العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى" غير معمول به.

^٢ أو مصطلح آخر ملائم في سياق الإطار القانوني في نطاق الاختصاص المحدد.

الموحدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية^٣. وتشتمل هذه المسؤولية على المهام التالية: تصميم وتنفيذ والحفاظ على نظام الرقابة الداخلية كما تحدد الإدارة ضرورة إعداد البيانات المالية الموحدة الخالية من البيان الخاطئ الجوهرى، سواءً نتيجة الإحتيال أو الخطأ.

مسؤولية المدقق

يقع على عاتقنا مسؤولية التعبير عن رأي حول هذه البيانات المالية الموحدة بالإستناد إلى عملية التدقيق التي قمنا بها. لقد قمنا بعملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، حيث تقتضى هذه المعايير الإلتزام بمتطلبات السلوك الأخلاقي وتخطيط وإجراء عملية التدقيق من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

تتطوي عملية التدقيق على تطبيق إجراءات من أجل الحصول على أدلة تدقيق حول المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية الموحدة. وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية الموحدة، سواءً كانت ناجمة عن الإحتيال أم عن الخطأ. وعند القيام بتقييمات المخاطر هذه، ينظر المدقق في الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيانات المالية الموحدة من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف القائمة، وليس لهدف التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة. كما تشتمل عملية التدقيق على مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية المعدة من قبل الإدارة، إلى جانب تقييم العرض الكلي للبيانات المالية الموحدة.

^٣ عندما تتلخص مسؤولية الإدارة في إعداد البيانات المالية الموحدة تعطي صورة عادلة وصحيحة، يمكن قراءة هذه العبارة كما يلي: "الإدارة مسئولة عن إعداد البيانات المالية الموحدة التي تعطي صورة عادلة وصحيحة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"

^٤ كما في حالة الملاحظة الهامشية ٢٧، يمكن قراءة العبارة التالية كالاتي: "عند القيام بتقييمات المخاطر هذه، ينظر المدقق في الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد المنشأة للبيانات المالية الموحدة التي توفر نظرة صحيحة ومنصفة من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في ظل الظروف، وليس لهدف التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة".

^٥ في الحالات التي يكون فيها المدقق مسؤولاً أيضاً عن إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع تدقيق البيانات المالية الموحدة، تتم صياغة هذه العبارة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد المنشأة للبيانات المالية الموحدة من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة". وفيما يخص الملاحظة الهامشية ٢٧، يمكن أن تنص العبارة على ما يلي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد المنشأة للبيانات المالية الموحدة التي تعطي صورة صحيحة وعادلة لتصميم إجراءات التدقيق المناسبة".

نعقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ المتعلق بالتدقيق.

أساس الرأي المتحفظ

تم تسجيل استثمار شركة أ ب ج في شركة س ص ع، وهي شركة زميلة أجنبية مستلمة خلال العام وتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية، بمبلغ ١٥ مليون دولار في بيان المركز المالي الموحدة إعتباراً من ٣١ ديسمبر ٢٠x١، وإن حصة شركة أ، ب، ج في صافي دخل شركة س ص ع التي تبلغ (١) مليون دولار مشمولة في بيان الدخل الشامل الموحد للسنة المنتهية في ذلك الوقت. ولم نكن قادرين على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المبلغ المسجل لأننا لم نملك إذن وصول إلى المعلومات المالية والإدارة ومدققي شركة س ص ع. وبالتالي، فإننا غير قادرين على تحديد ما إذا كانت هناك ضرورة لإجراء أية تعديلات على هذه المبالغ.

الرأي المتحفظ

برأينا، باستثناء التأثيرات المحتملة للمسألة الموضحة في الفقرة المتعلقة بأساس الرأي المتحفظ، تعرض البيانات المالية الموحدة بشكل عادل، من كافة النواحي الجوهرية (أو "توفر نظرة صحيحة ومنصفة حول")، الوضع المالي لشركة أ ب ج والشركات التابعة لها إعتباراً من ٣١ ديسمبر ٢٠x١ وأدائها المالي والتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك الوقت وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[سيتباين شكل ومحتوى هذا القسم في تقرير المدقق بالإعتماد على طبيعة مسؤوليات المدقق الأخرى فيما يخص إعداد التقارير المالية.]

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

في حال كان تأثير العجز في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، في تقدير شريك عملية المجموعة، جوهرياً وسائداً، قد يحض شريك عملية المجموعة رأياً معيناً وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥.

الملحق ٢

(المرجع: الفقرة ٢٣١)

أمثلة على مسائل يحصل فريق عملية تدقيق المجموعة على فهم بشأنها

تغطي الأمثلة المطروحة مجموعة واسعة من المسائل؛ ومع ذلك، لا ترتبط كافة المسائل بكل عملية تدقيق للمجموعة، كما أن قائمة الأمثلة غير مكتملة بالضرورة.

أنظمة الرقابة الممتدة على نطاق المجموعة

١. قد تشمل أنظمة الرقابة الممتدة على نطاق المجموعة دمجاً بين الأمور التالية:-

- الاجتماعات الدورية بين إدارة المجموعة وإدارة العنصر لمناقشة التطورات في مجال الأعمال ومراجعة الأداء.
- مراقبة عمليات العناصر ونتائجها المالية، بما في ذلك الأعمال الروتينية لإعداد التقارير العادية التي تمكن إدارة المجموعة من مراقبة أداء العناصر مقابل الموازنات واتخاذ الإجراء المناسب.
- عملية تقييم المخاطر من قبل إدارة المجموعة؛ أي عملية تحديد وتحليل وإدارة مخاطر العمل، بما في ذلك مخاطر الإحتيال التي قد ينتج عنها خطأ جوهري في البيانات المالية للمجموعة.
- مراقبة وتسوية والتخلص من المعاملات داخل المجموعة والأرباح غير المحققة وأرصدة الحسابات داخل المجموعة عند مستوى المجموعة.
- عملية لمراقبة حادثة وتقييم دقة وكمال المعلومات المالية المستلمة من العناصر.
- نظام مركزي لتكنولوجيا المعلومات يتم التحكم به من خلال نفس أنظمة الرقابة العامة على تكنولوجيا المعلومات في كافة أو جزء من المجموعة.
- نشاطات الرقابة في نظام معين لتكنولوجيا المعلومات مشترك في كافة أو بعض العناصر.
- مراقبة أنظمة الرقابة، بما في ذلك نشاطات التدقيق الداخلي وبرامج التقييم الذاتي.
- السياسات والإجراءات المتوافقة، بما في ذلك كتيب إجراءات إعداد التقارير المالية للمجموعة.
- البرامج الممتدة على نطاق المجموعة، مثل مدونات السلوك الأخلاقي وبرامج مكافحة الإحتيال.
- ترتيبات تفويض السلطة والمسؤولية لإدارة العنصر.

٢. قد يعتبر التدقيق الداخلي كجزء من أنظمة الرقابة الممتدة على نطاق المجموعة، أي عندما يكون عمل التدقيق الداخلي مركزياً مثلاً. ويتعامل معيار التدقيق الدولي ٦١٠^١ مع تقييم فريق عملية المجموعة لكفاءة وموضوعية المدققين الداخليين حيث يخطط لإستخدام عملهم.

عملية التوحيد

٣. قد يشتمل فهم فريق عملية المجموعة لعملية التوحيد على مسائل كالاتي:-

المسائل المتعلقة بإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به:

- نطاق فهم إدارة العنصر لإطار عمل إعداد التقارير المالية.
- عملية تحديد ومحاسبة العناصر وفقاً لإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.
- عملية تحديد القطاعات المبلغ عنها من أجل إعداد التقارير حول القطاع وفقاً لإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.
- عملية تحديد علاقات الأطراف ذات العلاقة ومعاملات الأطراف ذات العلاقة من أجل إعداد التقارير المالية وفقاً لإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.
- السياسات المحاسبية المطبقة على البيانات المالية للمجموعة، والاختلافات عن تلك البيانات الخاصة بالسنة المالية السابقة، والتغييرات الناشئة عن معايير جديدة أو معدلة بموجب إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.
- إجراءات التعامل مع العناصر ذات السنوات المالية المنتهية المختلفة عن السنة المنتهية للمجموعة.

المسائل المتعلقة بعملية التوحيد:-

- العملية التي تقوم بها إدارة المجموعة للحصول على فهم حول السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل العناصر وحيث يكون ذلك ممكناً، لضمان إستخدام سياسات محاسبية موحدة لإعداد المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر من أجل إعداد البيانات المالية للمجموعة وتحديد الفروقات في السياسات المحاسبية وتعديلها حيث يقتضي ذلك إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به. وإن السياسات المحاسبية الموحدة الخاصة بالمبادئ والأسس والإتفاقيات والقواعد والممارسات المتبناة من قبل المجموعة، بالإستناد إلى إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به، والتي تستخدمها العناصر بانتظام لإعداد تقارير حول معاملات مماثلة. وبشكل عام، توضح هذه السياسات في كتيب إجراءات إعداد التقارير المالية وحرمة إعداد التقارير الصادرة عن إدارة المجموعة.

^١ معيار التدقيق الدولي ٦١٠ "إستخدام عمل المدققين الداخليين، الفقرة ٩.

- العملية التي تقوم بها إدارة المجموعة لضمان إعداد تقارير مالية كاملة ودقيقة في الوقت المحدد من قبل العناصر من أجل عملية التوحيد.
- عملية تحويل المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر الأجنبية إلى العملة المستخدمة في البيانات المالية للمجموعة.
- كيفية تنظيم تكنولوجيا المعلومات من أجل عملية التوحيد، بما في ذلك الكتيب والمراحل المؤتمتة للعملية، والكتيب وأنظمة الرقابة المبرمجة لأنظمة الرقابة المطبقة في مراحل مختلفة من عملية التوحيد.
- العملية التي تقوم بها إدارة المجموعة للحصول على معلومات حول الأحداث اللاحقة.

المسائل المتعلقة بالتعديلات على التوحيد:-

- عملية تسجيل التعديلات على التوحيد، بما في ذلك إعداد وتقويض ومعالجة القيود اليومية، وخبرة الموظفين المسؤولين عن التوحيد.
- التعديلات التي يقتضيها إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.
- الأساس المنطقي للأحداث والمعاملات التي تؤدي إلى إجراء تعديلات على عملية التوحيد.
- تكرار وطبيعة وحجم المعاملات بين العناصر.
- إجراءات المراقبة والتحكم والتسوية والتخلص من المعاملات داخل المجموعة والأرباح غير المحققة وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.
- الخطوات المتخذة للوصول إلى القيمة العادلة للأصول المستملكة والالتزامات، وإجراءات إطفاء الشهرة (حيث يكون ذلك ممكناً) واختبار تخفيض قيمة الشهرة وفقاً لإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.
- الترتيبات مع مالك حصة الأغلبية أو مصالح الأقلية فيما يتعلق بالخسائر المتكبدة من قبل عنصر معين (مثل واجب مصلحة الأقلية بتحسين هذه الخسائر).

الملحق ٣

(المرجع: الفقرة أ.٣٠)

أمثلة على حالات أو أحداث قد تشير إلى مخاطر أخطاء جوهرية في البيانات المالية للمجموعة

تغطي الأمثلة المطروحة مجموعة واسعة من الحالات أو الأحداث؛ مع ذلك، ليست كافة الحالات أو الأحداث مرتبطة بكل عملية تدقيق للمجموعة، كما أن قائمة الأمثلة غير مكتملة بالضرورة.

- هيكل مجموعة معقد، خاصة عند وجود حالات متكررة من الإستملاك أو التصرف أو إعادة التنظيم.
- هياكل رقابة سيئة في الشركة، بما في ذلك عمليات صنع القرار التي لا تتسم بالشفافية.
- عدم وجود أنظمة رقابة ممتدة على نطاق المجموعة أو وجود أنظمة رقابة غير فعالة، بما في ذلك معلومات غير ملائمة من إدارة المجموعة حول مراقبة عمليات العناصر ونتائجها.
- العناصر العاملة في مناطق أجنبية التي قد تكون عرضة لعوامل مثل التدخل الحكومي غير المألوف في مجالات مثل سياسة التجارة والسياسة المالية، والقيود المفروضة على حركات العملة والأرباح؛ والتذبذبات في أسعار الصرف.
- النشاطات التجارية للعناصر التي تنطوي على مخاطرة عالية، مثل العقود طويلة الأجل أو المتاجرة بأدوات مالية مبتكرة أو معقدة.
- الشكوك التي تتعلق بالمعلومات المالية الخاصة بالعناصر التي تقتضي الدمج في البيانات المالية للمجموعة وفقاً لإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به، مثل ما إذا كان هنالك منشآت ذات هدف خاص أو منشآت غير تجارية وتتطلب الدمج.
- العلاقات والمعاملات غير العادية الخاصة بأطراف ذوي علاقة.
- أحداث سابقة لأرصدة حسابات داخل المجموعة لم تعمل على الموازنة أو التسوية في عملية التوحيد.
- وجود معاملات معقدة لا تتم محاسبتها في أكثر من عنصر واحد.
- تطبيق العناصر للسياسات المحاسبية التي تختلف عن تلك المطبقة على البيانات المالية للمجموعة.
- عناصر ذات سنوات مالية منتهية مختلفة عن بعضها البعض حيث قد تستخدم للتلاعب في توقيت المعاملات.
- حدوث سابق لتعديل غير مرخص أو غير مكتمل على عملية التوحيد.
- تخطيط صارم فيما يتعلق بالضرائب داخل المجموعة، أو معاملات نقدية ضخمة مع منشآت تحظى بإعفاء ضريبي.
- تغيير متكرر على المدققين المشاركين في عملية تدقيق البيانات المالية للعناصر.

الملحق ٤

(المرجع: الفقرة ٣٥١)

أمثلة على تأكيدات مدقق العناصر

لا يقصد من هذه التأكيدات إعتبرها كرسالة قياسية، فهي قد تتباين من مدقق عنصر لآخر ومن فترة للفترة التي تليها.

وعادة ما يتم الحصول على التأكيدات قبل العمل المتعلق بالمعلومات المالية حول بدايات العناصر.

[ترويسة مدقق العنصر]

[التاريخ]

[إلى شريك عملية المجموعة]

يتم توفير هذه الرسالة في سياق عملية تدقيقك للبيانات المالية لمجموعة [اسم الشركة الأم] للسنة المنتهية في [التاريخ] لهدف التعبير عن رأي حول ما إذا كانت تعرض البيانات المالية للمجموعة بشكل عادل، من كافة النواحي الجوهرية (يوفر نظرة صحيحة ومنصفة حول)، الوضع المالي للمجموعة كما هو [التاريخ] وأدائها المالي وتدفقاتها المالية للسنة المنتهية وفقاً لـ [أشر إلى إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به].

نقرّ استلام تعليماتك بتاريخ [التاريخ] التي تطلب منا إجراء عمل محدد فيما يخص المعلومات المالية لـ [اسم العنصر] للسنة المنتهية في [التاريخ].

نؤكد على ما يلي:-

١. سنكون قادرين على الإلتزام بالتعليمات/ نوصي بأنكم لن تكونوا قادرين على الإلتزام بالتعليمات التالية [حدد التعليمات] للأسباب التالية [حدد الأسباب].
٢. إن التعليمات واضحة وإنا نفهمها / نقدر لكم توضيح التعليمات التالية [حدد التعليمات].
٣. سنتعاون معكم وسنزودكم بوثائق التدقيق ذات العلاقة.

نقرّ الأمور التالية:-

١. ستكون المعلومات المالية المتعلقة بـ [اسم العنصر] مشمولة في البيانات المالية لمجموعة [اسم الشركة الأم].
٢. قد ترون من الضروري المشاركة في العمل الذي طلبتم منا إجراؤه فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بـ [اسم العنصر] للسنة المنتهية في [التاريخ].

٣. إنكم تخططون لتقييم و، إذا كان مناسباً، استخدام عملنا في عملية تدقيق البيانات المالية لمجموعة [اسم الشركة الأم].

فيما يتعلق بالعمل الذي سنقوم به فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بـ [اسم العنصر]، فإن [صف العنصر، مثل شركة تابعة مملوكة بالكامل أو شركة تابعة أو مشروع مشترك أو شركة مستثمر بها تتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية أو التكلفة في المحاسبة] في [اسم الشركة الأم]، نؤكد على ما يلي:-

١. نملك فهماً [أشر إلى متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة] كافياً للقيام بمسؤولياتنا في عملية تدقيق البيانات المالية للمجموعة، وسنلتزم بتلك المتطلبات. وعلى وجه الخصوص، وفيما يتعلق بـ [اسم الشركة الأم] والعناصر الأخرى في المجموعة، فإننا مستقلون ضمن [أشر إلى متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة] وملتزم بمتطلبات [أشر إلى القواعد] المعمول بها المنصوص عليها من قبل [اسم الهيئة التنظيمية].

٢. نملك فهماً حول معايير التدقيق الدولية و [أشر إلى المعايير الوطنية الأخرى المعمول بها في عملية تدقيق البيانات المالية للمجموعة] يكفي للقيام بمسؤولياتنا على أكمل وجه في عملية تدقيق البيانات المالية للمجموعة وسنقوم بعملنا المتعلق بالمعلومات المالية الخاصة بـ [اسم العنصر] للسنة المنتهية في [التاريخ] وفقاً لهذه المعايير.

٣. نتمتع بمهارات خاصة (مثل معرفة خاصة بالقطاع) لازمة لأداء العمل فيما يخص المعلومات المالية لعنصر معين.

٤. نملك فهماً حول [أشر إلى إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به أو كتيب إجراءات إعداد التقارير المالية للمجموعة] يكفي للقيام بمسؤولياتنا على أكمل وجه في عملية تدقيق البيانات المالية للمجموعة.

سنعلمكم بأية تغييرات تطراً على الإقرارات المذكورة أعلاه خلال سير العمل المتعلق بالمعلومات المالية الخاصة بـ [اسم العنصر].

[توقيع المدقق]

[التاريخ]

[عنوان المدقق]

الملحق ٥

(المرجع: الفقرة ٥٨١)

مسائل مطلوبة وإضافية مشمولة في خطاب التعليمات الخاص بفريق عملية تدقيق المجموعة

إن المسائل التي يقتضي هذا المعيار إبلاغ مدقق العنصر بها مكتوبة بخط مائل

المسائل المرتبطة بتخطيط عمل مدقق العنصر:-

- طلب من مدقق العنصر، مع معرفة السياق الذي سيستخدم فيه فريق عملية المجموعة عمل مدقق العنصر، التأكيد على تعاونه مع فريق عملية المجموعة.
- جدول مواعيد إنهاء عملية التدقيق.
- مواعيد الزيارات المخطط لها من قبل إدارة المجموعة وفريق عملية المجموعة ومواعيد الاجتماعات المخطط لها مع إدارة العنصر ومدقق العنصر.
- قائمة بجهات الإتصال الرئيسية.
- العمل الذي سيؤديه مدقق العنصر، وإستخدام ذلك العمل، والترتيبات لتنسيق الجهود في المرحلة الأولية من عملية التدقيق وخلالها، بما في ذلك المشاركة المخطط لها لفريق عملية المجموعة في عمل مدقق العنصر.
- متطلبات السلوك الأخلاقي المرتبطة بعملية تدقيق المجموعة وخاصة متطلبات الإستقلالية.
- في حالة مراجعة أو تدقيق البيانات المالية المتعلقة بالعنصر، عنصر الأهمية النسبية (و، إذا كان ذلك منطبقاً، مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأصناف محددة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات)، ومبلغ العتبة أعلاه الذي إذا تعدتها الأخطاء فإنه لا يمكن إعتبرها غير هامة بالنسبة للبيانات المالية للمجموعة وذلك في حال تدقيق أو مراجعة المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر.
- قائمة بالأطراف ذات العلاقة معدة من قبل إدارة المجموعة، وأية أطراف أخرى ذات علاقة يعلم بوجودها فريق عملية المجموعة، وطلب من مدقق العنصر بالإتصال على أساس محدد مع الأطراف ذات العلاقة بفريق عملية المجموعة غير المحددة مسبقاً من قبل إدارة المجموعة أو فريق عملية المجموعة.
- العمل الذي سيتم أدائه فيما يخص المعاملات داخل المجموعة والأرباح غير المحققة وأرصدة الحسابات داخل المجموعة.
- الإرشادات حول مسؤوليات إعداد التقارير التشريعية الأخرى، مثل إعداد تقارير حول عملية تأكيد إدارة المجموعة لفعالية الرقابة الداخلية.
- تعليمات خاصة لمراجعة الأحداث اللاحقة عندما يكون من المحتمل وجود فترة زمنية بين إنهاء العمل المتعلق بالمعلومات المالية الخاصة بالعناصر وإستنتاج فريق عملية المجموعة حول البيانات المالية للمجموعة.

المسائل المرتبطة بإجراء عمل مدقق العنصر

- نتائج إختبارات فريق عملية المجموعة حول أنشطة الرقابة لنظام معالجة مشترك بين كافة أو بعض العناصر، وإختبارات أنظمة الرقابة التي سيتم إجراؤها من قبل مدقق العنصر.
- المخاطر الهامة المحددة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة، الناجمة عن الإحتيال أو الخطأ، والمرتبطة بعمل مدقق العنصر، وطلب بأن يقوم مدقق العنصر بالإبلاغ على أساس محدد عن أية مخاطر هامة أخرى للأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال أو الخطأ والمحددة في العنصر وإستجابة مدقق العنصر لهذه المخاطر.
- نتائج التدقيق الداخلي بالإستناد إلى العمل المؤدى فيما يخص أنظمة الرقابة في العنصر أو المرتبطة بالعناصر.
- طلب الإبلاغ على أساس محدد عن أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من إجراء العمل المتعلق بالمعلومات المالية الخاصة بالعناصر التي تتعارض مع أدلة التدقيق التي اعتمدها في الأصل فريق عملية المجموعة لدى تقييم المخاطر عند مستوى المجموعة.
- طلب تقديم إقرار خطي حول إلتزام إدارة العنصر بإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به، أو بيان حول الفروقات بين السياسات المحاسبية المطبقة على المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر وتلك المطبقة على البيانات المالية للمجموعة التي تم الإفصاح عنها.
- المسائل التي سيتم توثيقها من قبل مدقق العنصر.

المعلومات الأخرى

- طلب الإبلاغ عن الأمور التالية إلى فريق عملية المجموعة على أساس محدد:-
 - المسائل الهامة المتعلقة بالمحاسبة وإعداد التقارير المالية والتدقيق، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والأحكام ذات العلاقة.
 - المسائل المتعلقة بوضع المنشأة المستمرة في العنصر.
 - المسائل المتعلقة بالمقايضة والمطالبات.
 - نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية التي حددها مدققو العناصر أثناء العمل على المعلومات المالية للعنصر والمعلومات التي تشير إلى وجود إحتيال.
- طلب إشعار فريق عملية المجموعة بأية أحداث هامة أو غير عادية بأسرع وقت ممكن.
- طلب الإبلاغ عن المسائل المدرجة في الفقرة ٤١ إلى فريق عملية المجموعة عند الإنتهاء من العمل المتعلق بالمعلومات المالية الخاصة بالعنصر.

معيار التدقيق الدولي ٦١٠

إستخدام عمل المدققين الداخليين

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ
إعتباراً من ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
٢-١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٤-٣	العلاقة بين قسم التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي.....
٥	تاريخ النفاذ.....
٦	الهدف
٧	التعريفات
	المتطلبات
١٠-٨	تحديد إمكانية الإستفادة من عمل المدققين الداخليين والى أي مدى.....
١٢-١١	الإستفادة من عمل محدد للمدققين الداخليين.....
١٣	التوثيق.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
٢أ-٢	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٣أ	أهداف قسم التدقيق الداخلي.....
٥أ-٤أ	تحديد إمكانية الإستفادة من عمل المدققين الداخليين والى أي مدى.....
٦أ	الإستفادة من عمل محدد للمدققين الداخليين.....

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٦١٠ " إستخدام عمل المدققين الداخليين" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤوليات المدقق الخارجي المتعلقة بعمل المدققين الداخليين عندما يحدد المدقق الخارجي، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥^١، أن قسم التدقيق الداخلي على الأرجح ذات علاقة بالتدقيق. (المرجع: الفقرة ١١-٢١)
٢. لا يتناول هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها المدققون الداخليون مساعدة مباشرة للمدقق الخارجي في تنفيذ إجراءات التدقيق.

العلاقة بين قسم التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي

٣. تحدد الإدارة أهداف قسم التدقيق الداخلي، وحيثما أمكن، المكلفين بالمراقبة. في الوقت الذي تختلف فيه أهداف قسم التدقيق الداخلي وأهداف المدقق الخارجي، فمن الممكن أن تتشابه بعض الطرق التي تحقق فيها قسم التدقيق الداخلي والمدقق الخارجي أهدافهما. (المرجع: الفقرة ٣١)
٤. بغض النظر عن درجة إستقلالية وموضوعية قسم التدقيق الداخلي، فإن هذه القسم ليست مستقلة عن المنشأة كما هو مطلوب بالنسبة للمدقق الخارجي عند التعبير عن رأي في البيانات المالية. ويتحمل المدقق المسؤولية الحصرية عن تقديم رأي في التدقيق المقدم ولا تقل تلك المسؤولية بإستفادة المدقق الخارجي من عمل المدققين الداخليين.

تاريخ النفاذ

٥. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

الهدف

٦. يهدف المدقق الخارجي، عندما يكون لدى المنشأة قسم تدقيق داخلي حدد المدقق الخارجي ترجيح علاقتها بالتدقيق، إلى:

(أ) تحديد إمكانية ومدى الإستفادة من عمل المدققين الداخليين؛ و

(ب) إذا إستفاد من عمل المدققين الداخليين، تحديد ما إذا كان العمل كافياً لأهداف التدقيق.

^١ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ " تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرة ٢٣.

التعريفات

٧. لغايات معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المخصصة لها:
- (أ) قسم التدقيق الداخلي (Internal audit function) - نشاط تقييم يتم تقديمه كخدمة للمنشأة. وتشمل وظائفه، من بين أمور أخرى، فحص وتقييم ومراقبة كفاية وفاعلية الرقابة الداخلية.
- (ب) المدققون الداخليون (Internal auditors) - هم الأفراد الذين يقومون بنشاطات قسم التدقيق الداخلي. ويمكن أن ينتمي المدققون الداخليون إلى دائرة تدقيق داخلي أو قسم مشابه.

المتطلبات

تحديد إمكانية الاستفادة من عمل المدققين الداخليين والى أي مدى

٨. يقوم المدققون الخارجيون بتحديد ما يلي:
- (أ) ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المدققين الداخليين كافياً لأهداف التدقيق؛ و
- (ب) إن كان كذلك، التأثير المخطط له لعمل المدققين الداخليين على طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المدقق الخارجي.
٩. عند تحديد ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المدققين الداخليين كافياً لأهداف التدقيق، ينبغي على المدقق الخارجي تقييم ما يلي:
- (أ) موضوعية قسم التدقيق الداخلي؛
- (ب) الكفاءة الفنية للمدققين الداخليين؛
- (ج) إمكانية تأدية عمل المدققين الداخليين بالعباية المهنية المطلوبة؛ و
- (د) إمكانية وجود تواصل فاعل بين المدققين الداخليين والمدقق الخارجي. (المرجع الفقرة: ٤أ)

١٠. عند تحديد التأثير المخطط له لعمل المدققين الداخليين على طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات المدقق الخارجي، ينبغي أن يأخذ المدقق الخارجي ما يلي بعين الإعتبار:

- (أ) طبيعة ونطاق العمل المنجز أو الذي سيتم انجازه من قبل المدققين الداخليين؛
- (ب) المخاطر المقيّمة للبيانات الخاطئة الجوهرية على مستوى الإثبات لأصناف معينة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات؛ و
- (ج) درجة الموضوعية في تقييم أدلة التدقيق التي جمعها المدققون الداخليون لدعم الإثباتات ذات العلاقة. (المرجع: الفقرة ٥أ)

الإستفادة من عمل المدققين الداخليين

١١. من أجل إستفادة المدقق الخارجي من عمل محدد للمدققين الداخليين، يتعين على المدقق الخارجي تقييم وأداء إجراءات التدقيق حول ذلك العمل لتحقيق كفايته لأهداف المدقق الخارجي. (المرجع: الفقرة ٦١)

١٢. لتحديد كفاية العمل المحدد الذي قام به المدققون الداخليون لأهداف المدقق الخارجي، يتعين على المدقق الخارجي تقييم ما إذا:

- (أ) كان تم تأدية العمل من قبل مدققين داخليين يتمتعون بكفاءة فنية وتدريبية كافية؛
- (ب) تم الإشراف على العمل ومراجعته وتوثيقه بالصورة الملائمة؛
- (ج) تم الحصول على أدلة تدقيق كافية لتمكين المدقق الخارجي من الوصول إلى إستنتاجات معقولة؛
- (د) كانت الإستنتاجات التي تم التوصل إليها ملائمة في ظل الظروف وكانت أي تقارير تم إعدادها من قبل المدققين الداخليين منسجمة مع نتائج العمل المنجز؛ و
- (هـ) تم حل أي توقعات أو مسائل غير عادية تم الإفصاح عنها من قبل المدققين الداخليين بصورة ملائمة.

التوثيق

١٣. إذا إستفاد المدقق الخارجي من عمل محدد لمدققين الداخليين، فعلى المدقق الخارجي أن يضم في وثائق التدقيق الإستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بتقييم كفاية عمل المدققين الداخليين وإجراءات التدقيق التي قام بها المدقق الخارجي حول ذلك العمل وفقاً للفقرة ٢١١.

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا (المرجع: الفقرة ١)

١١. كما هو وارد في معيار التدقيق الدولي ٣١٥، من المرجح أن يكون قسم التدقيق الداخلي في المنشأة ذا علاقة بالتدقيق إذا كانت طبيعة مسؤوليات ونشاطات قيم التدقيق الداخلي ذات علاقة بإعداد التقارير المالية للمنشأة، ويتوقع المدقق الإستفادة من عمل المدققين الداخليين لتعديل طبيعة أو توقيت إجراءات التدقيق المنجزة أو تقليص مداها.

٢١. يمكن أن يؤدي تنفيذ الإجراءات وفقاً لهذا المعيار إلى أن يعيد المدقق الخارجي تقييم تقدير المدقق الخارجي لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية. وعليه، يمكن أن يؤثر هذا على تحديد

^٢ معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "وثائق التدقيق"، الفقرات ٨-١١ والفقرة ٦١.

^٣ معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة ١٠١.

المدقق الخارجي لعلاقة قسم التدقيق الداخلي بالتدقيق. وعلى نحو مماثل، يمكن أن لا يقرر المدقق الخارجي خلافاً لذلك الإستفادة من عمل المدققين الداخليين ليؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المدقق الخارجي. وفي ظروف كهذه، قد لا يكون من الضروري أن يطبق المدقق الخارجي هذا المعيار.

أهداف قسم التدقيق الداخلي

٣١. تختلف أهداف أقسام التدقيق الداخلي بشكل كبير وتعتمد على حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات الإدارة، وحيثما أمكن، المكلفين بالحوكمة. ويمكن أن تشمل نشاطات قسم التدقيق الداخلي واحد أو أكثر مما يلي:

- الإشراف على الرقابة الداخلية. ويمكن أن يكلف قسم التدقيق الداخلي بمسؤولية مراجعة أنظمة الرقابة والإشراف على عملها والتوصية بعمل تحسينات عليها.
- فحص المعلومات المالية والتشغيلية. يمكن أن يكلف قسم التدقيق الداخلي بمراجعة الوسائل المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف وإعداد التقارير حول المعلومات المالية والتشغيلية ولعمل إستفسارات معينة حول البنود المختلفة بما فيها الاختبارات التفصيلية للمعاملات وأرصدة الحسابات والإجراءات.
- مراجعة النشاطات التشغيلية. يمكن أن يكلف قسم التدقيق الداخلي بمراجعة النشاطات التشغيلية من الناحية الاقتصادية ومن ناحية الفاعلية والكفاءة، بما في ذلك نشاطات المنشأة غير المالية.
- مراجعة الإلتزام بالقوانين والأنظمة. يمكن أن يكلف قسم التدقيق الداخلي بمراجعة الإلتزام بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى وسياسات وتوجيهات الإدارة والمتطلبات الداخلية الأخرى.
- إدارة المخاطر. يمكن أن يساعد قسم التدقيق الداخلي المؤسسة من خلال تحديد وتقييم المخاطر الهامة والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة.
- الحوكمة. يمكن أن يقيم قسم التدقيق الداخلي عملية الحوكمة فيما يتعلق بتحقيقها لأهدافها المتعلقة بالأخلاق والقيم وإدارة الأداء والمساءلة وإيصال معلومات المخاطر والرقابة إلى الجهات المعنية في المؤسسة وفاعلية التواصل بين المكلفين بالحوكمة والمدققين الداخليين والخارجيين والإدارة.

تحديد إمكانية الإستفادة من عمل المدققين الداخليين وإلى أي مدى

ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المدققين الداخليين كافياً لأهداف التدقيق (المرجع: الفقرة ٩)

٤٤. تشمل العوامل التي تؤثر على تحديد المدقق الخارجي ما إذا كان من المرجح أن يكون عمل المدققين الداخليين كافياً لأهداف التدقيق ما يلي:

الموضوعية

- وضع قسم التدقيق الداخلي ضمن المنشأة وتأثير هذا الوضع على قدرة المدققين الداخليين على أن يكونوا موضوعيين.
- ما إذا كان قسم التدقيق الداخلي مسؤولاً من المكلفين بالحوكمة أو مسؤول يتمتع بالصلاحيات الملائمة وما إذا كان للمدققين الداخليين وسيلة وصول مباشرة إلى المكلفين بالحوكمة.
- ما إذا كان المدققون الداخليون معفيين من أي مسؤوليات متضاربة.
- ما إذا كان المكلفون بالحوكمة يشرفون على قرارات التوظيف المتعلقة بقسم التدقيق الداخلي.
- ما إذا كان هناك أية قيود أو ضوابط على قسم التدقيق الداخلي من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة.
- ما إذا كانت الإدارة تعمل وفقاً لتوصيات قسم التدقيق الداخلي وإلى أي مدى وكيفية إثبات هذا العمل.

الكفاءة الفنية

- ما إذا كان المدققون الداخليون أعضاء في هيئات مهنية ذات علاقة.
- ما إذا كان المدققون الداخليون يتمتعون بالكفاءة والتدريب الفني الكافي كمدققين داخليين.
- ما إذا كان هناك سياسات قائمة لتوظيف وتدريب المدققين الداخليين.

العناية المهنية الواجبة

- ما إذا تم التخطيط نشاطات قسم التدقيق الداخلي الإشراف عليها ومراجعتها وتوثيقها حسب الأصول.
- وجود وكفاية كتيبات التدقيق أو المستندات الأخرى المشابهة وبرامج العمل ووثائق التدقيق الداخلي.

التواصل

يمكن أن يكون التواصل بين المدقق الخارجي والمدققين الداخليين بأكثر الصورة فاعلية عندما يتمتع المدققون الداخليون بالحرية في الإتصال بالمدققين الخارجيين؛ و:

- عند عقد الإجتماعات بفترات زمنية ملائمة خلال المدة؛
- عندما يتم توجيه النصيحة إلى المدقق الخارجي ويكون لديه إمكانية الوصول إلى تقارير التدقيق الداخلي ذات العلاقة ومطلع على أي مسائل هامة تنتهي إلى علم المدققين الداخليين عندما يكون لهذه المسائل تأثير تعلى عمل المدقق الخارجي؛ و
- إبلاغ المدقق الخارجي للمدققين الداخليين بأي مسائل هامة تؤثر على قسم التدقيق الداخلي.

التأثير المخطط له لعمل المدققين الداخليين على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المدقق الخارجي (المرجع: الفقرة ١٠)

٥٠. في حين يعتبر عمل المدققين الداخليين عاملاً في تحديد طبيعة وتوقيت مدى إجراءات المدقق الخارجي، فقد يكون من المفيد الإتفاق مسبقاً على المسائل التالية مع المدقق الخارجي:

- توقيين العمل؛
- المدى الذي يغطيه التدقيق؛
- أهمية البيانات المالية ككل (وإذا أمكن، مستوى أو مستويات أهمية بعض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات) وأهمية الأداء؛
- الطرق المقترحة لإختيار البنود؛
- توثيق العمل المنجز؛ و
- كراجعة الإجراءات وإعداد التقارير بها.

الإستفادة من عمل محدد للمدققين الداخليين (المرجع: الفقرة ١١)

٦١. ستعتمد طبيعة توقيت ومدى إجراءات التدقيق المنجزة حول عمل المدققين الداخليين على تقييم المدقق الخارجي لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية وتقييم قسم التدقيق الداخلي وتقييم عمل محدد للمدققين الداخليين. ويمكن أن تشكل إجراءات التدقيق هذه:

- فحص البنود التي تم فحصها بالفعل من قبل المدققين الداخليين؛
- فحص البنود المشابهة الأخرى؛ و
- ملاحظة الإجراءات التي قام بها المدققون الداخليون.

معيار التدقيق الدولي ٦٢٠

إستخدام عمل مدقق خبير

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر أو بعد ذلك التاريخ)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
٢-١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٣	مسؤولية المدقق المتعلقة برأي التدقيق.....
٤	تاريخ النفاذ.....
٥	الأهداف.....
٦	التعريفات.....
	المتطلبات
٧	تحديد الحاجة إلى مدقق خبير.....
٨	طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق.....
٩	كفاءة ومقدرة وموضوعية المدقق الخبير.....
١٠	الحصول على فهم حول حقل خبرة المدقق الخبير.....
١١	الإتفاق مع المدقق الخبير.....
١٣-١٢	تقييم مدى ملائمة عمل المدقق الخبير.....
١٥-١٤	الإشارة إلى المدقق الخبير في تقرير المدقق.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
٣أ-١أ	تعريف المدقق الخبير.....
٩أ-٤أ	تحديد الحاجة إلى مدقق خبير.....
١٣أ-١٠أ	طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق.....
٢٠أ-١٤أ	كفاءة ومقدرة وموضوعية المدقق الخبير.....
٢٢أ-٢١أ	الحصول على فهم حول حقل خبرة المدقق الخبير.....
٣١أ-٢٣أ	الإتفاق مع المدقق الخبير.....
٤٠أ-٣٢أ	تقييم مدى ملائمة عمل المدقق الخبير.....

الإشارة إلى المدقق الخبير في تقرير المدقق..... ٤١١-٤٢١
الملحق: إعتبارات تتعلق بالإتفاق بين المدقق ومدقق خارجي خبير

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ "إستخدام عمل مدقق خبير" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠
"الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤوليات المدقق المتعلقة بعمل فرد أو مؤسسة تعمل في حقل خبرة معين غير المحاسبة أو التدقيق، وذلك عندما يستخدم ذلك العمل لمساعدة المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.
٢. لا يتناول معيار التدقيق الدولي هذا الأمور التالية:

- (أ) الحالات التي يشمل فيها فريق العملية عضواً أو يستشير فرداً أو مؤسسة، يتمتع بخبرة في مجال متخصص من مجالات المحاسبة أو التدقيق، وإنما يتم تناولها في معيار التدقيق الدولي ٢٢٠؛^١ أو
- (ب) إستخدام المدقق لعمل فرد أو مؤسسة تتمتع بخبرة في حقل غير المحاسبة أو التدقيق، حيث تستخدم المنشأة ذلك العمل ليساعدها في إعداد البيانات المالية (إدارة خبيرة)، ويتناول معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ هذه الحالة.^٢

مسؤولية المدقق المتعلقة برأي التدقيق

٣. إن المدقق هو المسؤول الوحيد عن رأي التدقيق المعبر عنه، ولا تقتصر هذه المسؤولية على إستخدام عمل مدقق خبير. ومع ذلك، في حال استنتج المدقق الذي يستخدم عمل مدقق خبير، طبقاً لهذا المعيار، أن عمل ذلك الخبير ملائم لأهداف المدقق، فقد يقبل المدقق نتائج أو إستنتاجات الخبير في حقل خبرته كأدلة تدقيق مناسبة.

تاريخ النفاذ

٤. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٥. تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:
 - (أ) تحديد ما إذا سيستخدم عمل مدقق خبير أم لا؛ و
 - (ب) في حال إستخدام عمل مدقق خبير، يكون هدف المدقق هو تحديد ما إذا كان ذلك العمل مناسباً لأهداف المدقق؛

^١ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية"، الفقرات ١٠٠، وأ ٢٠٠-٢٢٢.

^٢ معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ "أدلة التدقيق"، الفقرات ٣٤١-٤٨١.

التعريفات

٦. لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:

- (أ) مدقق خبير (Auditor's expert) - فرد أو مؤسسة تتمتع بخبرة في حقل معين غير المحاسبة أو التدقيق، حيث يستخدم المدقق عملها في ذلك الحقل ليساعده في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. وقد يكون المدقق الخبير إما مدققاً داخلياً خبيراً (حيث يكون شريكاً^٣ أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في شركة أو شركة ضمن المجموعة يعمل فيها المدقق)، أو مدققاً خارجياً خبيراً. (المرجع: الفقرات ١١-٣١)
- (ب) الخبرة (Expertise) - إمتلاك مهارات ومعرفة وخبرة عملية في حقل معين.
- (ج) إدارة خبيرة (Management's expert) - فرد أو مؤسسة تتمتع بخبرة في حقل معين غير المحاسبة أو التدقيق، حيث تستخدم المنشأة عملها في ذلك الحقل ليساعدها في إعداد البيانات المالية.

المتطلبات

تحديد الحاجة إلى مدقق خبير

٧. في حال كانت الخبرة في حقل معين غير المحاسبة أو التدقيق ضرورية للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، فينبغي أن يحدد المدقق ما إذا سيستخدم عمل مدقق خبير أم لا. (المرجع: الفقرات ٤١-٩١)

طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق

٨. سنتبين طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق فيما يتعلق بالمتطلبات الواردة في الفقرات ٩-١٣ في هذا المعيار بالإعتماد على الظروف. ولدى تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق هذه الإجراءات، ينبغي أن يأخذ المدقق بعين الإعتبار المسائل التالية: (المرجع: الفقرة ١٠٠)
- (أ) طبيعة المسألة التي يتعلق بها عمل المدقق الخبير؛
- (ب) مخاطر الأخطاء الجوهرية في المسألة التي يتعلق بها عمل المدقق الخبير؛
- (ج) أهمية عمل المدقق الخبير في سياق عملية التدقيق؛
- (د) معرفة وخبرة المدقق فيما يخص العمل السابق المؤدى من قبل ذلك المدقق الخبير؛ و
- (هـ) ما إذا كان ذلك المدقق الخبير خاضعاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في شركة المدقق. (المرجع: الفقرات ١١١-١٣١)

كفاءة ومقدرة وموضوعية المدقق الخبير

٩. ينبغي أن يقيّم المدقق ما إذا كان المدقق الخبير يتمتع بالكفاءة والمقدرة والموضوعية اللازمة لأهداف المدقق. وفي حال العمل مع مدقق خارجي خبير، فينبغي أن يتضمن تقييم الموضوعية

^٣ يجب قراءة مصطلح "شريك" أو "شركة" على أنه يشير إلى المصطلحات المكافئة له في القطاع العام حيث يكون ذلك ذا صلة.

الإستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تخلق تهديداً على موضوعية ذلك الخبير. (المرجع: الفقرات أ٤-٢٠٠)

الحصول على فهم حول حقل خبرة المدقق الخبير

١٠. ينبغي أن يحصل المدقق على فهم كافٍ حول حقل خبرة المدقق الخبير يمكنه مما يلي: (المرجع: الفقرتان أ٢١-٢٢)

- (أ) تحديد طبيعة ونطاق وأهداف عمل المدقق الخبير لأهداف المدقق؛ و
(ب) تقييم مدى ملائمة ذلك العمل لأهداف المدقق.

الإتفاق مع المدقق الخبير

١١. ينبغي أن يتفق المدقق من خلال كتاب خطي، حيث يكون ذلك مناسباً، مع المدقق الخبير على المسائل التالية: (المرجع: الفقرات أ٢٣-٢٦)

- (أ) طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك المدقق الخبير؛ (المرجع: الفقرة أ٢٧)
(ب) الأدوار والمسؤولية المترتبة على كل من المدقق والمدقق الخبير؛ (المرجع: الفقرتان أ٢٨-٢٩)
(ج) طبيعة وتوقيت ونطاق الإتصال بين المدقق وذلك المدقق الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيقدّمه ذلك المدقق الخبير؛ و (المرجع: الفقرة أ٣٠)
(د) الحاجة إلى إتزام المدقق الخبير بمتطلبات السرية. (المرجع: الفقرة أ٣١)

تقييم مدى ملائمة عمل المدقق الخبير

١٢. ينبغي أن يقيّم المدقق مدى ملائمة عمل المدقق الخبير لأهداف المدقق، بما في ذلك (المرجع: الفقرة أ٣٢)

- (أ) مدى إرتباط ومعقولية نتائج وإستنتاجات المدقق الخبير، ومدى توافقها مع أدلة التدقيق الأخرى؛ (المرجع: الفقرتان أ٣٣-٣٤)
(ب) في حال تضمن عمل ذلك المدقق الخبير إستخدام إفتراضات وأساليب هامة، فينبغي أن يقيّم المدقق مدى إرتباط ومعقولية تلك الإفتراضات والأساليب في ظل الظروف القائمة؛ و (المرجع: الفقرات أ٣٥-٣٧)
(ج) في حال تضمن عمل ذلك المدقق الخبير إستخدام بيانات أصلية هامة بالنسبة لعمل المدقق الخبير، فينبغي أن يقيّم المدقق مدى إرتباط وكمال ودقة تلك البيانات. (المرجع: الفقرتان أ٣٨-٣٩)

١٣. في حال قرر المدقق أن عمل المدقق الخبير غير ملائم لأهدافه، فينبغي أن يقوم بما يلي: (المرجع: الفقرة أ٤٠)

- (أ) الإتفاق مع ذلك الخبير على طبيعة ونطاق العمل الإضافي الذي سيقوم به؛ أو

(ب) أداء إجراءات تدقيق إضافية مناسبة للظروف.

الإشارة إلى المدقق الخبير في تقرير المدقق

١٤. ينبغي ألا يشير المدقق إلى عمل مدقق خبير في تقرير يحتوي على رأي غير معادل إلا في حال اقتضى القانون أو النظام ذلك. وفي حال اقتضى القانون أو النظام هذه الإشارة، فينبغي أن يشير المدقق في تقريره إلى أن الإشارة إلى عمل المدقق الخبير لا تحد من مسؤولية المدقق المتعلقة برأيه. (المرجع: الفقرة ٤١)

١٥. في حال أشار المدقق إلى عمل مدقق خبير في تقريره لأن تلك الإشارة مرتبطة بفهم سبب إجراء تعديل على رأي المدقق، فينبغي أن يشير المدقق في تقريره إلى أن هذه الإشارة لا تحد من مسؤولية المدقق المتعلقة بذلك الرأي. (المرجع: الفقرة ٤٢)

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

تعريف المدقق الخبير (المرجع: الفقرة ٦(أ))

١١. قد تشمل الخبرة في حقل غير المحاسبة أو التدقيق خبرة بمسائل كالتالية الذكر:

- تثمين الأدوات المالية المعقدة، والأراضي والمباني، والمصانع والآلات، والمجوهرات، والأعمال الفنية، والقطع الأثرية، والأصول غير الملموسة، والأصول المستملكة والالتزامات المتكبدة في اندماجات الأعمال، والأصول التي قد تم تخفيض قيمتها.
- الحساب الإكتواري للالتزامات المرتبطة بعقود التأمين أو برامج منافع الموظفين.
- تقدير إحتياطات النفط والغاز.
- ثمين الإلتزامات البيئية وتكاليف تنظيف المواقع.
- ترجمة العقود والقوانين والأنظمة.
- تحليل قضايا الإلتزام بدفع الضرائب المعقدة أو غير العادية.

٢١. في العديد من الحالات، سيكون التفريق بين الخبرة في المحاسبة أو التدقيق والخبرة في حقل آخر أمراً بسيطاً، حتى وإن تضمن ذلك مجالاً متخصصاً في المحاسبة أو التدقيق. فعلى سبيل المثال، عادة ما يكون التفريق بين فرد يتمتع بخبرة في تطبيق أساليب محاسبة ضريبة الدخل المؤجلة وخبير في قانون الضرائب أمراً سهلاً. لا يعتبر الأول خبيراً لأهداف هذا المعيار بما أن مجال خبرته ينطوي على خبرة محاسبية، أما الثاني، فإنه يعتبر خبيراً لأهداف هذا المعيار بما أن مجال خبرته ينطوي على خبرة قانونية. كما قد يكون من السهل التفريق بشكل مماثل في مجالات أخرى مثل التفريق بين الخبرة في استخدام أساليب محاسبة الأدوات المالية والخبرة في النمذجة المعقدة لهدف تثمين الأدوات المالية. وفي بعض الحالات، خاصة تلك

التي تتضمن مجالاً بارزاً من مجالات الخبرة في المحاسبة أو التدقيق، يعتبر التفريق بين المجالات المتخصصة في المحاسبة أو التدقيق والخبرة في حقل آخر مسألة حكم مهني. وقد تساعد القواعد والمعايير المهنية المعمول بها المتعلقة بمتطلبات التعليم والكفاءة المفروضة على المحاسبين والمدققين في ممارسة المدقق لذلك الحكم.^٤

٣٤. من الضروري ممارسة الحكم المهني لدى إعتبار كيفية تأثر متطلبات هذا المعيار بحقيقة أن يكون المدقق الخبير إما فرداً أو مؤسسة. فعلى سبيل المثال، عند تقييم كفاءة ومقدرة وموضوعية مدقق خبير، فقد يكون ذلك الخبير عبارة عن مؤسسة قد تعامل معها المدقق مسبقاً، ولكنه لا يملك تجربة سابقة مع الخبير الفرد الذي قامت بتعيينه المؤسسة في عملية معينة؛ أو قد يحصل العكس، أي أن يكون المدقق معتاداً على عمل خبير فرد وليس على المؤسسة التي يعمل لديها ذلك الخبير. وفي كلتا الحالتين، قد تكون الصفات الشخصية للفرد والصفات الإدارية للمؤسسة (مثل نظم رقابة الجودة التي تطبقها المؤسسة) مرتبطة بتقييم المدقق.

تحديد الحاجة إلى مدقق خبير (المرجع: الفقرة ٧)

٤٤. قد تنشأ الحاجة إلى مدقق خبير لمساعدة المدقق في واحدة أو أكثر من المسائل التالية:

- الحصول على فهم حول المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية لديها.
- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.
- تحديد وتطبيق إجراءات الإستجابة الكلية للمخاطر المقيّمة عند مستوى البيانات المالية.
- تصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية للإستجابة للمخاطر المقيّمة عند مستوى التأكيد، حيث تتألف هذه الإجراءات من إختبارات لأنظمة الرقابة أو الإجراءات الجوهرية.
- تقييم مدى كفاءة وملائمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها في تكوين رأي حول البيانات المالية.

٥٥. قد ترتفع نسبة حدوث مخاطر الأخطاء الجوهرية عندما تنشأ الحاجة إلى خبرة في حقل آخر غير المحاسبة لكي تقوم الإدارة بإعداد البيانات المالية، لأن ذلك قد يدل مثلاً على وجود بعض التعقيد أو لأن الإدارة قد لا تملك معرفة في حقل الخبرة المطلوب. وفي حال عدم إمتلاك الإدارة للخبرة اللازمة لدى إعداد البيانات المالية، فقد يتم إستخدام إدارة خبيرة لمعالجة تلك

^٤ على سبيل المثال، قد يكون معيار التعليم الدولي ٨ "متطلبات الكفاءة للمهنيين في مجال التدقيق" أداة مساعدة في ذلك.

المخاطر. كما قد تحدّ أنظمة الرقابة ذات العلاقة، بما في ذلك أنظمة الرقابة المتعلقة بعمل إدارة خبيرة، إن وجدت، من مخاطر الأخطاء الجوهرية.

٦١. في حال تضمن إعداد البيانات المالية إستخدام خبرة في حقل غير المحاسبة، فقد لا يتمتع المدقق المتمرس في مجالي المحاسبة والتدقيق بالخبرة اللازمة لتدقيق تلك البيانات. ويتعين على شريك العملية أن يكون متأكداً من أن فريق العملية، وأي مدققين خبراء لا يشكلون جزءاً من الفريق، يمتلكون مجتمعين الكفاءة والمقدرة المناسبين لأداء عملية التدقيق.^٥ وعلاوة على ذلك، يتعين على المدقق التحقق من طبيعة وتوقيت ونطاق الموارد اللازمة لأداء العملية.^٦ وإن قرار المدقق المتعلق بإستخدام عمل مدقق خبير أم لا، وفي حال قرر إستخدامه فمتى وإلى أي حد، يساعده في تحقيق هذه المتطلبات. وحيث يتقدم العمل في عملية التدقيق، أو عندما تتغير الظروف، قد يحتاج المدقق إلى تنقيح القرارات السابقة فيما يخص إستخدام عمل مدقق خبير.

٧١. قد يكون مدقق غير خبير في حقل ذي علاقة غير المحاسبة أو التدقيق قادراً على الحصول على فهم كافٍ حول ذلك الحقل لأداء عملية التدقيق دون الحاجة إلى مدقق خبير. وقد يتم الحصول على ذلك الفهم من خلال مثلاً:

- الخبرة العملية في منشآت التدقيق التي تتطلب تلك الخبرة في إعداد بياناتها المالية.
- التعليم أو التطور المهني في الحقل المعني. وقد يتضمن ذلك الالتحاق بدورات رسمية أو إجراء نقاش مع أفراد يتمتعون بخبرة في الحقل ذي العلاقة لهدف تعزيز قدرة المدقق على التعامل مع المسائل الناشئة في ذلك الحقل. ويختلف ذلك النقاش عن التشاور مع مدقق خبير حول مجموعة محددة من الظروف التي يواجهها في العملية حيث يتم تزويد ذلك الخبير بكافة الحقائق ذات العلاقة التي ستمكّنه من تقديم مشورة مدروسة حول المسألة المعنية.^٧
- إجراء نقاش مع مدققين قاموا بأداء عمليات مماثلة.

٨١. في حالات أخرى، قد يجد المدقق من الضروري، أو قد يختار، إستخدام مدقق خبير ليساعده في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. وقد تتضمن الإعتبارات عند تحديد ما إذا سيتم إستخدام مدقق خبير أم لا ما يلي:

- ما إذا قامت الإدارة بإستخدام إدارة خبيرة في إعداد البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ٩١)

^٥ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرة ١٤.

^٦ معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ "التخطيط لتدقيق البيانات المالية"، الفقرة ٨(هـ)

^٧ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرة ٢١١.

- طبيعة وأهمية المسألة، بما في ذلك تعقيدها.
- مخاطر الأخطاء الجوهرية في المسألة.
- الطبيعة المتوقعة للإجراءات المطبقة من أجل الإستجابة للمخاطر المحددة، بما في ذلك: معرفة وتجربة المدقق مع عمل الخبراء المتعلق بهذه المسائل؛ وتوفر مصادر بديلة لأدلة التدقيق.

٩١. عندما تستخدم الإدارة إدارة خبيرة في إعداد البيانات المالية، فإن قرار المدقق حول إستخدام مدقق خبير أم لا قد يتأثر بعوامل مثل:

- طبيعة ونطاق وأهداف عمل الإدارة الخبيرة.
- ما إذا تم توظيف الإدارة الخبيرة من قبل المنشأة، أو أنها طرف تم تعيينه من قبلها لتوفير خدمات ذات علاقة.
- الحد الذي تستطيع فيه الإدارة ممارسة سيطرة أو تأثير على عمل الإدارة الخبيرة.
- كفاءة ومقدرة الإدارة الخبيرة.
- ما إذا كانت الإدارة الخبيرة خاضعة لمعايير الأداء الفني أو غيرها من المتطلبات المهنية أو متطلبات الصناعات.
- أية أنظمة رقابة مطبقة داخل المنشأة على عمل الإدارة الخبيرة.

يشتمل معيار التدقيق الدولي ٥٠٠^٨ على متطلبات وإرشادات حول تأثير كفاءة ومقدرة وموضوعية الإدارة الخبيرة على مدى موثوقية أدلة التدقيق.

طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق (المرجع: الفقرة ٨)

١٠. سنتباين طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق فيما يتعلق بالمتطلبات الواردة في الفقرات ٩-١٣ في هذا المعيار بالإعتماد على الظروف. فعلى سبيل المثال، قد تشير العوامل التالية إلى الحاجة إلى تطبيق إجراءات مختلفة أو أكثر شمولاً مما قد تبدو عليه الحالة:

- عندما يتعلق عمل المدقق الخبير بمسألة هامة تتضمن أحكاماً غير موضوعية ومعقدة.
- في حال عدم إستخدام المدقق لعمل المدقق الخبير مسبقاً، وعدم إمتلكه لمعرفة مسبقة حول كفاءة ومقدرة وموضوعية ذلك الخبير.
- عندما يؤدي المدقق الخبير إجراءات تشكل جزءاً لا يتجزأ من عملية التدقيق، بدلاً من استشارته ليقدم مشورة حول مسألة معينة.

٨ معيار التدقيق الدولي ٥٠٠، الفقرة ٨.

- عندما يكون المدقق الخبير مدققاً خارجياً، وبالتالي غير خاضع لسياسات وإجراءات رقابة الجودة في الشركة.

سياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في شركة المدقق (المرجع: الفقرة ٨(هـ))

١١أ. قد يكون المدقق الداخلي الخبير شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في شركة المدقق، وبالتالي خاضعاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في تلك الشركة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة ١^٩ أو لمتطلبات وطنية صارمة بنفس القدر على الأقل^{١٠} وبدلاً من ذلك، قد يكون المدقق الداخلي الخبير شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في شركة ضمن المجموعة قد تطبق سياسات وإجراءات مشتركة لرقابة الجودة مع شركة المدقق.

١٢أ. إن المدقق الخارجي الخبير لا يعتبر عضواً في فريق العملية ولا يخضع لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة ١.١^{١١} ومع ذلك، قد يقتضي القانون أو النظام في بعض المناطق أن يتم التعامل مع المدقق الخارجي الخبير كعضو من أعضاء فريق العملية، وقد يكون خاضعاً بناءً على ذلك لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلالية، والمتطلبات المهنية الأخرى، حسبما يحدده القانون أو النظام.

١٣أ. يحق لفرق العمليات الإعتماد على نظام رقابة الجودة في الشركة، ما لم تشير المعلومات التي توفرها الشركة أو الأطراف الأخرى إلى غير ذلك^{١٢} وسيختلف نطاق ذلك الإعتماد حسب الظروف، وقد يؤثر على طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المدقق فيما يتعلق بمسائل مثل:

- الكفاءة والمقدرة من خلال برامج التوظيف والتدريب.
- الموضوعية. يخضع المدققون الداخليون الخبراء لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلالية.
- تقييم المدقق لمدى ملائمة عمل المدقق الخبير. فعلى سبيل المثال، قد تزود برامج التدريب في الشركة المدققين الداخليين الخبراء بفهم مناسب حول العلاقة المتبادلة لخبراتهم مع عملية التدقيق. وقد يؤثر الإعتماد على ذلك التدريب وعمليات الشركة الأخرى، مثل بروتوكولات فحص عمل المدققين الداخليين الخبراء، على طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المدقق المتعلقة بتقييم مدى ملائمة عمل المدقق الخبير.
- التقيد بالمتطلبات التنظيمية والقانونية من خلال عمليات المراقبة.
- الإتفاق مع المدقق الخبير.

٩ المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد

الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، الفقرة ١٢(و).

١٠ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرة ٢.

١١ المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، الفقرة ١٢(و).

١٢ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرة ٤.

ولا يحد هذا الإعتماد على نظام رقابة الجودة من مسؤولية المدقق المتمثلة في تحقيق متطلبات هذا المعيار.

كفاءة ومقدرة وموضوعية المدقق الخبير (المرجع: الفقرة ٩)

١٤٤. تعدّ كفاءة ومقدرة وموضوعية المدقق الخبير عوامل تؤثر بشكل جوهري على ما إذا سيكون عمل المدقق الخبير ملائماً لأهداف المدقق. وتتعلق الكفاءة بطبيعة ومستوى خبرة المدقق الخبير. أما المقدرة فإنها تتعلق بقدرة المدقق الخبير على ممارسة تلك الكفاءة في ظروف العملية. وقد تشمل العوامل التي تؤثر على المقدرة على الموقع الجغرافي وتوفر الوقت والموارد مثلاً. وتتعلق الموضوعية بالتأثيرات المحتملة التي قد تنشأ من التحيز أو التعارض في المصالح أو تأثير الآخرين على الحكم المهني أو التجاري للمدقق الخبير.

١٥٥. قد يتم الحصول على المعلومات المتعلقة بكفاءة ومقدرة وموضوعية مدقق خبير من مجموعة من المصادر مثل:

- التجربة الشخصية مع عمل سابق لذلك الخبير.
- المناقشات مع ذلك الخبير.
- المناقشات مع المدققين الآخرين والأشخاص الآخرين المطلعين على عمل ذلك الخبير.
- المعرفة بمؤهلات ذلك الخبير، أو العضوية في هيئة مهنية أو اتحاد صناعة معينة أو رخصة المزاولة أو شكل آخر من أشكال الاعتراف الخارجي.
- الأوراق والكتب المنشورة لذلك الخبير.
- سياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في شركة المدقق (أنظر الفقرات ١١١-١٣٤)

١٦٦. تتضمن المسائل المرتبطة بتقييم كفاءة ومقدرة وموضوعية المدقق الخبير ما إذا كان عمل الخبير خاضعاً لمعايير الأداء الفني أو غيرها من المتطلبات المهنية أو متطلبات الصناعات، مثل معايير السلوك الأخلاقي ومتطلبات العضوية الأخرى في هيئة مهنية أو اتحاد صناعة معينة أو معايير الإعتماد الخاصة بهيئة ترخيص ما أو المتطلبات المفروضة بموجب القانون أو النظام.

١٧٧. تتضمن المسائل الأخرى التي قد تكون ذات صلة ما يلي:

- مدى إرتباط كفاءة المدقق الخبير بالمسألة التي سيتم استخدام ه من أجلها، بما في ذلك أية مجالات إختصاص ضمن حقل خبرة ذلك الخبير. على سبيل المثال، قد يختص خبير حسابات تأمين ما في مجال تأمين الممتلكات والتأمين ضد الحوادث، ولكنه يملك خبرة محدودة في حسابات معاشات التقاعد.
- كفاءة المدقق الخبير فيما يتعلق بمتطلبات المحاسبة والتدقيق ذات العلاقة، مثل المعرفة

بالإفتراضات والأساليب، بما في ذلك النماذج حيث يكون ذلك ممكناً، التي تتوافق مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

- ما إذا كانت الأحداث غير المتوقعة أو التغييرات في الظروف أو أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من نتائج إجراءات التدقيق تدل على أنه من الضروري إعادة النظر في التقييم الأولي لكفاءة ومقدرة وموضوعية المدقق الخبير أثناء سير عملية التدقيق.

١٨٠. قد تفرض مجموعة واسعة من الظروف تهديداً على الموضوعية، مثل تهديدات المصلحة الشخصية وتهديدات التأييد وتهديدات التآلف وتهديدات المراجعة الذاتية وتهديدات المضايقة. وقد تتخلص الإجراءات الوقائية من هذه التهديدات أو تحدّ منها، وقد يتم وضعها من قبل هياكل خارجية (مثل هيئة المدققين الخبراء أو التشريع أو النظام) أو من خلال بيئة عمل المدقق الخبير (مثل سياسات وإجراءات رقابة الجودة). كما قد توجد إجراءات وقائية خاصة بعملية التدقيق.

١٩٠. قد يعتمد تقييم أهمية التهديدات على الموضوعية وما إذا كانت هناك حاجة إلى اتخاذ إجراءات وقائية على دور المدقق الخبير وأهمية عمله في سياق عملية التدقيق. وقد توجد ظروف لا يمكن فيها أن تحدّ الإجراءات الوقائية من التهديدات إلى مستوى مقبول، مثال ذلك إذا كان المدقق الخبير المقترح فرداً قد لعب دوراً هاماً في إعداد المعلومات التي يتم تدقيقها، أي في حال كان المدقق الخبير عبارة عن إدارة خبيرة.

٢٠٠. عند تقييم موضوعية مدقق خارجي خبير، قد يكون القيام بالأمر التالية ذا صلة:

- (أ) سؤال المنشأة عن أية مصالح أو علاقات معروفة تملكها المنشأة لدى المدقق الخارجي الخبير بحيث قد تؤثر على موضوعيته.
- (ب) إجراء نقاش مع ذلك الخبير حول أية إجراءات وقائية معمول بها، بما في ذلك المتطلبات المهنية التي تنطبق على الخبير؛ وتقييم ما إذا كانت الإجراءات الوقائية ملائمة للحدّ من التهديدات إلى مستوى مقبول. وتتضمن المصالح والعلاقات التي قد تكون ذات صلة بحيث تتم مناقشتها مع المدقق الخبير ما يلي:

- المصالح المالية.
- علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
- توفير خدمات أخرى من قبل الخبير، بما في ذلك توفير الخدمات من قبل المؤسسة في حال كان المدقق الخارجي عبارة عن مؤسسة.

في بعض الحالات، قد يكون من المناسب أيضاً أن يحصل المدقق على إقرار خطي من المدقق الخارجي الخبير حول أية مصالح أو علاقات مع المنشأة يعلم بها ذلك الخبير.

الحصول على فهم حول حقل خبرة المدقق الخبير (المرجع: الفقرة ١٠)

٢١١. قد يحصل المدقق على فهم حول حقل خبرة المدقق الخبير من خلال الوسائل الموضحة في الفقرة ٧١، أو من خلال إجراء نقاش مع ذلك الخبير.

٢٢. قد تتضمن الجوانب المتعلقة بحقل خبرة المدقق الخبير والمرتبطة بفهم المدقق ما يلي:

- ما إذا كان حقل خبرة المدقق الخبير يشتمل على مجالات إختصاص مرتبطة بعملية التدقيق (المرجع: الفقرة ١٧١).
- ما إذا تنطبق أية معايير مهنية أو معايير أخرى والمتطلبات التنظيمية أو القانونية.
- ما الإفتراضات والأساليب، بما في ذلك النماذج حيث يكون ذلك ممكناً، التي يستخدمها المدقق الخبير، وما إذا كانت مقبولة عموماً في حقل خبرة ذلك الخبير ومناسبة لأهداف إعداد التقارير المالية.
- طبيعة البيانات أو المعلومات الداخلية والخارجية التي يستخدمها المدقق الخبير.

الإتفاق مع المدقق الخبير (المرجع: الفقرة ١١)

٢٣. قد تتباين طبيعة ونطاق وأهداف عمل المدقق الخبير بشكل ملحوظ حسب الظروف، حالها حال القواعد المحددة ومسؤوليات المدقق والمدقق الخبير وطبيعة وتوقيت ونطاق الإتصال بين المدقق والمدقق الخبير. وبالتالي، ينبغي الإتفاق على هذه المسائل بين المدقق والمدقق الخبير بصرف النظر عن ما إذا كان الخبير مدققاً داخلياً أم مدققاً خارجياً.

٢٤. قد تؤثر المسائل الواردة في الفقرة ٨ على مستوى الدقة والشكل الرسمي للإتفاقية المبرمة بين المدقق والمدقق الخبير، بما في ذلك ما إذا كان من المناسب أن تكون الإتفاقية خطية. فعلى سبيل المثال، قد تشير العوامل التالية إلى الحاجة إلى إتفاقية أكثر تفصيلاً مما قد تبدو عليه الحالة، أو إلى توضيح الإتفاقية خطياً:

- حصول المدقق الخبير على إذن وصول إلى معلومات المنشأة الحساسة أو السرية.
- إختلاف الأدوار والمسؤوليات المحددة للمدقق والمدقق الخبير عن تلك المتوقعة عادة.
- تطبيق متطلبات قانونية أو تنظيمية متعددة الإختصاص.
- المسألة التي يرتبط بها عمل المدقق الخبير معقدة للغاية.
- لم يستخدم المدقق مسبقاً عملاً قام بأدائه المدقق الخبير.
- كلما كان نطاق عمل المدقق الخبير أوسع وأهميته في سياق عملية التدقيق.

٢٥٥. عادة ما تتخذ الإتفاقية بين المدقق ومدقق خارجي خبير شكل خطاب تكليف. ويدرج الملحق مسائل قد يأخذ المدقق بعين الإعتبار تضمينها في ذلك الخطاب، أو في أي شكل آخر من أشكال الإتفاقيات مع مدقق خارجي خبير.

٢٦١. عند عدم إبرام إتفاقية خطية بين المدقق والمدقق الخبير، فقد يتم مثلاً تضمين الأدلة على الإتفاق في:

- مذكرة التخطيط، أو أوراق العمل ذات العلاقة مثل برنامج عملية التدقيق.
- السياسات والإجراءات المطبقة في شركة المدقق. وفي حال إستخدام مدقق داخلي خبير، فيمكن تضمين الأدلة في السياسات والإجراءات المقررة التي يخضع لها المدقق الخبير فيما يتعلق بعمله. ويعتمد حد الوثائق التي يتم تضمينها في أوراق عمل المدقق على طبيعة هذه السياسات والإجراءات. فعلى سبيل المثال، قد لا تنشأ الحاجة إلى إضافة أية وثائق إلى أوراق عمل المدقق، في حال تطبيق بروتوكولات مفصلة في شركة المدقق بحيث تغطي الظروف التي يتم فيها إستخدام عمل ذلك الخبير.

طبيعة ونطاق وأهداف العمل (المرجع: الفقرة ١١(أ))

٢٧١. عادة ما يكون تضمين نقاش حول أية معايير أداء فني ذات علاقة أو متطلبات مهنية أو متطلبات صناعات أخرى سيتبعها المدقق الخبير ذا صلة عند الإتفاق على طبيعة ونطاق وأهداف عمل المدقق الخبير.

الأدوار والمسؤوليات المحددة (المرجع: الفقرة ١١(ب))

٢٨١. قد يتضمن الإتفاق على الأدوار والمسؤوليات المحددة للمدقق والمدقق الخبير ما يلي:

- ما إذا سيقوم المدقق والمدقق الخبير بإختبار مفصل للبيانات الأصلية.
- الموافقة على مناقشة المدقق للنتائج والإستنتاجات التي توصل إليها المدقق الخبير مع المنشأة والأشخاص الآخرين، وتضمين تفاصيل حول تلك النتائج والإستنتاجات في أساس الرأي المعدل في تقرير المدقق، إذا اقتضت الحاجة (أنظر الفقرة ٤٢١).
- أي إتفاق على إعلام المدقق الخبير بإستنتاجات المدقق المتعلقة بعمل الخبير.

أوراق العمل

٢٩١. كما قد يتضمن الإتفاق على الأدوار والمسؤوليات المحددة للمدقق والمدقق الخبير الإتفاق على الوصول إلى والاحتفاظ بأوراق العمل الخاصة بكل منهما. وعندما يكون المدقق الخبير عضواً في فريق العملية، تشكل أوراق عمل ذلك الخبير جزءاً من وثائق التدقيق. ومع مراعاة أي إتفاق على عكس ذلك، تعتبر أوراق عمل المدقق الخارجي الخبير خاصة به ولا تشكل جزءاً من وثائق التدقيق.

الإتصال (المرجع: الفقرة ١١(ج))

٣٠أ. يسهل الإتصال الفعّال بين طرفين الدمج الملائم لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات المدقق الخبير مع العمل الآخر المتعلق بعملية التدقيق، والتعديل المناسب لأهداف المدقق الخبير أثناء سير عملية التدقيق. فعلى سبيل المثال، عندما يتعلق عمل المدقق الخبير بإستنتاجات المدقق المتعلقة بمخاطرة هامة، فقد يعتبر تقديم تقرير خطي رسمي حول الإستنتاج المتعلق بعمل الخبير وتقارير شفوية أثناء سير العمل أمراً مناسباً. وإن تحديد شركاء أو موظفين محددين ليقوموا بالإتصال مع المدقق الخبير وإجراءات الإتصال بين ذلك الخبير والمنشأة يساعد على إجراء إتصال فعال في الوقت المحدد، خاصة فيما يتعلق بالعمليات الضخمة.

السرية (المرجع: الفقرة ١١(د))

٣١أ. من الضروري لأحكام السرية الواردة في متطلبات السلوك الأخلاقي المنطبقة على المدقق أن تنطبق أيضاً على المدقق الخبير. وقد يفرض القانون أو النظام متطلبات إضافية. كما قد تطلب المنشأة الإتفاق على أحكام سرية محددة مع المدققين الخارجيين الخبراء.

تقييم مدى ملائمة عمل المدقق الخبير (المرجع: الفقرة ١٢)

٣٢أ. إن تقييم المدقق لكفاءة ومقدرة وموضوعية المدقق الخبيرة وإطلاع المدقق على حقل خبرة المدقق الخبير وطبيعة العمل الذي يؤديه يؤثر على طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي يتم أدائها لتقييم مدى ملائمة عمل الخبير لأهداف المدقق.

نتائج وإستنتاجات المدقق الخبير (المرجع: الفقرة ١٢(أ))

٣٣أ. قد تشمل الإجراءات الخاصة لتقييم مدى ملائمة عمل المدقق الخبير لأهداف المدقق على ما يلي:

- الإستفسارات الموجهة إلى المدقق الخبير.
- مراجعة أوراق عمل وتقارير المدقق الخبير.
- الإجراءات التعزيزية مثل:
 - مراقبة عمل المدقق الخبير؛
 - فحص البيانات المنشورة مثل التقارير الإحصائية الصادرة عن مصادر موثوقة ذات سمعة طيبة؛
 - التأكيد على المسائل ذات العلاقة مع الأطراف الخارجية؛
 - أداء إجراءات تحليلية مفصلة؛ و
 - إعادة إجراء الحسابات.

- إجراء نقاش مع مدقق خبير آخر يتمتع بخبرة ذات علاقة عندما تكون نتائج وإستنتاجات المدقق الخبير غير متوافقة مع أدلة التدقيق الأخرى مثلاً.
- مناقشة تقرير المدقق الخبير مع الإدارة.

٣٤١. قد تتضمن العوامل ذات العلاقة عند تقييم مدى إرتباط ومعقولية نتائج أو إستنتاجات المدقق الخبير، سواءً كانت مشمولة في تقرير أو في شكل آخر، ما إذا كانت:
- معروضة بطريقة متوافقة مع أية معايير صادرة عن هيئة أو قطاع المدقق الخبير؛
 - معبر عنها بوضوح، بما في ذلك الإشارة إلى الأهداف المتفق عليها مع المدقق، ونطاق العمل المؤدى والمعايير المطبقة؛
 - تستند إلى فترة مناسبة وتأخذ الأحداث اللاحقة بعين الإعتبار، حيث يكون ذلك ذا صلة؛
 - خاضعة لأي تحفظ أو قيد أو تقييد على الإستخدم، وإذا كان الحال كذلك، ما إذا كان لذلك مدلولات بالنسبة للمدقق؛ و
 - قائمة على إعتبار مناسب للأخطاء وحالات الحياد التي وواجهها المدقق الخبير.

الإفتراضات والأساليب والبيانات الأصلية

الإفتراضات والأساليب (المرجع: الفقرة ١٢ (ب))

٣٥١. عندما يتمثل عمل المدقق الخبير في تقييم الإفتراضات والأساليب المعنية، بما في ذلك النماذج حيث يكون ذلك ممكناً، التي تستخدمها الإدارة في إعداد تقدير محاسبي معين، تميل إجراءات المدقق إلى التوجه بشكل أساسي نحو تقييم ما إذا قام المدقق الخبير بمراجعة تلك الإفتراضات والأساليب بشكل ملائم. وعندما يكون عمل المدقق الخبير هو وضع تقدير نقطي أو مجموعة من التقديرات لمقارنتها مع التقدير النقطي الذي وضعته الإدارة، فقد يتم توجيه إجراءات المدقق بشكل أساسي نحو تقييم الإفتراضات والأساليب، بما في ذلك النماذج حيث يكون ذلك مناسباً، التي يستخدمها المدقق الخبير.

٣٦١. يناقش معيار التدقيق الدولي ٥٤٠^{١٣} الإفتراضات والأساليب المستخدمة من قبل الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية، بما في ذلك استخدام نماذج متخصصة للغاية معدة من قبل المنشأة في بعض الحالات. ورغم كتابة ذلك النقاش في سياق حصول المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بإفتراضات وأساليب الإدارة، إلا أنها قد تساعد المدقق أيضاً عند تقييم إفتراضات وأساليب المدقق الخبير.

^{١٣} معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ "تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"، الفقرات ٨ و ١٣ و ١٥.

٣٧١. عندما ينطوي عمل مدقق خبير على إستخدام إفتراضات وأساليب هامة، تتضمن العوامل المرتبطة بتقييم المدقق لتلك الإفتراضات والأساليب ما إذا كانت:
- مقبولة عموماً ضمن حقل خبرة المدقق الخبير؛
 - متوافقة مع متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛
 - قائمة على إستخدام نماذج متخصصة؛ و
 - متوافقة مع إفتراضات وأساليب الإدارة، وإذا لم تكن متوافقة، فتتضمن العوامل أسباب وتأثيرات تلك الفروقات.

البيانات الأصلية المستخدمة من قبل المدقق الخبير (المرجع: الفقرة ١٢ (ج))

٣٨١. عندما ينطوي عمل مدقق خبير على إستخدام بيانات أصلية هامة بالنسبة لعمله، فقد يتم إستخدام إجراءات كالتالية الذكر لإختبار تلك البيانات:
- التحقق من أصل البيانات، بما في ذلك الحصول على فهم حول أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة على البيانات وإختبارها حيث يكون ممكناً، والحصول على فهم حول طريقة نقلها إلى المدقق الخبير حيث يكون ذلك ذا صلة.
 - تنقيح البيانات لغايات الكمال والتوافق الداخلي.

٣٩١. قد يختبر المدقق في العديد من الحالات البيانات الأصلية. ومع ذلك، قد يقوم المدقق الخبير في حالات أخرى، عندما تكون طبيعة البيانات الأصلية المستخدمة من قبله فنية للغاية فيما يتعلق بحقل خبرته، بإختبار تلك البيانات. وفي حال قام المدقق الخبير بإختبار البيانات الأصلية، فقد يعتبر طرح المدقق للأسئلة على الخبير أو الإشراف على إختباراته أو مراجعتها طريقة مناسبة ليقوم المدقق بتقييم مدى إرتباط وكمال ودقة تلك البيانات.

العمل غير الملائم (المرجع: الفقرة ١٣)

٤٠١. في حال استنتج المدقق أن عمل المدقق الخبير غير ملائم لأهداف المدقق ولا يستطيع المدقق حل المسألة من خلال تطبيق إجراءات التدقيق الإضافية بموجب الفقرة ١٣، الأمر الذي قد يؤدي إلى أداء عمل إضافي من قبل الخبير والمدقق، أو يتضمن تعيين أو إشراك خبير آخر، فقد يصبح من الضروري التعبير عن رأي معدّل في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ بما أن المدقق لم يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.^{١٤}

الإشارة إلى المدقق الخبير في تقرير المدقق (المرجع: الفقرتان ١٤-١٥)

٤١١. في بعض الحالات، قد يقتضي القانون أو النظام تضمين إشارة إلى عمل مدقق خبير، لأهداف الشفافية في القطاع العام مثلاً.

١٤ معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"، الفقرة ٦ (ب).

٤٢٠. قد يكون من المناسب في بعض الظروف الإشارة إلى المدقق الخبير في تقرير مدقق يحتوي على رأي معدّل، من أجل توضيح طبيعة التعديل. وفي هذه الظروف، قد يحتاج المدقق إلى إذن من المدقق الخبير قبل تضمين تلك الإشارة.

الملحق

(المرجع: الفقرة ٢٥١)

إعتبرات تتعلق بالإتفاق بين المدقق ومدقق خارجي خبير

يُدرج هذا الملحق مسائل قد ينظر المدقق في تضمينها في أي إتفاقية مع مدقق خارجي خبير. وتعتبر القائمة التالية توضيحية وليست شاملة؛ حيث يقصد منها أن تكون دليلاً إرشادياً قد يستخدم في سياق الإعتبرات الموضحة في هذا المعيار. ويعتمد تضمين مسائل معينة في الإتفاقية على ظروف العملية. كما قد تعدّ هذه القائمة أداة مساعدة في إعتبر المسائل التي سيتم تضمينها في إتفاقية مبرمة مع مدقق داخلي خبير.

طبيعة ونطاق وأهداف عمل المدقق الخارجي الخبير

- طبيعة ونطاق الإجراءات التي سيؤديها المدقق الخارجي الخبير.
- أهداف عمل المدقق الخارجي الخبير في سياق إعتبرات الأهمية النسبية والمخاطرة المتعلقة بالمسألة التي يرتبط بها عمل المدقق الخارجي الخبير و، حيث يكون ذا صلة، إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
- أية معايير أداء فنى ذات علاقة أو المتطلبات المهنية أو متطلبات الصناعات الأخرى التي سيتبعها المدقق الخارجي الخبير.
- الإفتراضات والأساليب، بما في ذلك النماذج حيث يكون ممكناً، التي سيستخدمها المدقق الخارجي الخبير، ونطاق سلطتها.
- تاريخ النفاذ، أو حيث يكون ممكناً فترة الإختبار، وموضوع عمل المدقق الخارجي الخبير والمتطلبات المتعلقة بالأحداث اللاحقة.

الأدوار والمسؤوليات المحددة للمدقق والمدقق الخارجي الخبير

- معايير التدقيق والمحاسبة ذات العلاقة، والمتطلبات التنظيمية أو القانونية ذات العلاقة.
- موافقة المدقق الخارجي الخبير على الإستخدام المراد لتقرير المدقق الخبير من قبل المدقق، بما في ذلك أية إشارة إليه أو إفصاح عنه للآخرين، مثل الإشارة إليه في أساس الرأي المعدل في تقرير المدقق، إذا اقتضت الضرورة، أو الإفصاح عنه للإدارة أو لجنة تدقيق ما.
- طبيعة ونطاق مراجعة المدقق لعمل المدقق الخبير.
- ما إذا سيختبر المدقق أو المدقق الخارجي الخبير البيانات الأصلية.
- وصول المدقق الخارجي الخبير إلى سجلات وملفات المنشأة والموظفين والخبراء الذين يعملون فيها.
- إجراءات الإتصال بين المدقق الخارجي الخبير والمنشأة.

- وصول المدقق والمدقق الخارجي للخبير لأوراق عمل بعضهم البعض.
- الملكية والسيطرة على أوراق العمل أثناء وبعد العملية، بما في ذلك أي متطلبات احتفاظ بالملفات.
- مسؤولية المدقق الخارجي الخبير التي تتمثل في أداء العمل مع ممارسة المهارة والعناية الواجبتين.
- كفاءة ومقدرة المدقق الخارجي الخبير على أداء العمل.
- التوقع بأن المدقق الخارجي الخبير سيستخدم كافة المعرفة التي يمتلكها المرتبطة بعملية التدقيق أو، إذا كان الحال غير ذلك، التوقع بأنه سيُعلم المدقق.
- أي تقييد على إرتباط المدقق الخارجي الخبير بتقرير المدقق.
- أية إتفاق حول إعلام المدقق الخارجي الخبير بإستنتاجات المدقق المتعلقة بعمل الخبير.

الإتصالات وإعداد التقارير

- الأساليب وتكرار الإتصالات، بما في ذلك:
 - كيف سيتم الإبلاغ عن نتائج وإستنتاجات المدقق الخارجي الخبير (مثل الإبلاغ عنها على شكل تقرير خطي أو تقرير شفوي أو إرسال مدخلات مستمرة إلى فريق العملية).
 - تحديد أشخاص معيّنين في فريق العملية سيجرون الإتصالات مع المدقق الخارجي الخبير.
- متى سينتهي المدقق الخارجي الخبير من العمل وسيبلغ المدقق بالنتائج أو الإستنتاجات.
- مسؤولية المدقق الخارجي الخبير المتمثلة في الإتصال فوراً للإبلاغ عن أي تأخير محتمل في استكمال العمل، وأي تحفظ أو قيد محتمل على نتائج أو إستنتاجات ذلك الخبير.
- مسؤولية المدقق الخارجي الخبير المتمثلة في الإتصال فوراً للإبلاغ عن حالات تقييد فيها المنشأة وصول الخبير إلى السجلات أو الملفات أو الموظفين أو الخبراء الذين يعملون في المنشأة.
- مسؤولية المدقق الخارجي الخبير المتمثلة في إبلاغ المدقق عن كافة المعلومات التي يعتقد الخبير بأنها قد تكون مرتبطة بعملية التدقيق، بما في ذلك أية تغييرات في الظروف المبلغ عنها مسبقاً.
- مسؤولية المدقق الخارجي الخبير المتمثلة في الإبلاغ عن الظروف التي قد تخلق تهديدات على موضوعية الخبير، وأية إجراءات وقائية ذات علاقة قد تتخلص من التهديدات أو تحدّ منها إلى مستوى مقبول.

السرية

- الحاجة إلى تقييد المدقق الخبير بمتطلبات السرية، بما في ذلك:

- أحكام السرية الخاصة بمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة التي تنطبق على المدقق.
- المتطلبات الإضافية التي قد يفرضها القانون أو النظام، إن وجدت.
- أحكام السرية الخاصة التي تطلب المنشأة إضافتها، إن وجدت.

معيار التدقيق الدولي ٧٠٠

تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
٤-١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٥	تاريخ النفاذ.....
٦	الأهداف.....
٩-٧	التعريفات.....
	المتطلبات
١٥-١٠	تكوين رأي حول البيانات المالية.....
١٩-١٦	شكل الرأي.....
٤٥-٢٠	تقرير المدقق.....
٤٧-٤٦	المعلومات الملحقة المعروضة مع البيانات المالية.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
٣أ-١أ	الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية المتبعة في المنشأة.....
	الإفصاح عن تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات المنقولة في
٤أ	البيانات المالية.....
١٠أ-٥أ	وصف إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.....
١٢أ-١١أ	شكل الرأي.....
٤٤أ-١٣أ	تقرير المدقق.....
٥١أ-٤٥أ	المعلومات الملحقة المعروضة مع البيانات المالية.....
	الملحق: نماذج توضيحية لتقارير المدققين حول البيانات المالية

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ "تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤولية المدقق المتعلقة بتكوين رأي حول البيانات المالية. كما يتناول شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يتم إصداره نتيجة لعملية تدقيق للبيانات المالية.
٢. يتناول معيار التدقيق الدولي ٧٠٥^١ ومعيار التدقيق الدولي ٧٠٦^٢ كيفية تأثير شكل ومحتوى تقرير المدقق عندما يعبر عن رأي معدل أو يورد تأكيداً على فقرة مسألة ما أو فقرة مسألة أخرى فيه.
٣. تمت كتابة هذا المعيار في سياق مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات هدف عام. ويتناول معيار التدقيق الدولي ٢٨٠٠^٣ إعتبارات خاصة عندما يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار ذي هدف خاص. ويتناول معيار التدقيق الدولي ٨٠٥^٤ إعتبارات خاصة مرتبطة بعملية تدقيق لبيانات مالية مفردة أو لعنصر أو حساب أو بند خاص وارد في بيان مالي معين.
٤. يعزز هذا المعيار التوافق في تقرير المدقق. ويعزز التوافق في تقرير المدقق، عندما يتم إجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، المصادقية في السوق العالمية من خلال تمييز عمليات التدقيق هذه التي يتم إجراؤها وفقاً لمعايير معترف بها عالمياً بشكل أكثر سهولة. كما يساعد على تعزيز فهم المستخدم وتحديد الظروف غير العادية عند حصولها.

تاريخ النفاذ

٥. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٦. تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:
 - (أ) تكوين رأي حول البيانات المالية القائمة على تقييم للإستنتاجات التي تم التوصل إليها بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛ و
 - (ب) التعبير بوضوح عن ذلك الرأي في تقرير خطي يصف أيضاً الأساس الذي استند إليه ذلك الرأي.

^١ معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل".

^٢ معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ "فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل".

^٣ معيار التدقيق الدولي ٨٠٠ "الإعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة".

^٤ معيار التدقيق الدولي ٨٠٥ "الإعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي".

التعريفات

٧. لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:

(أ) البيانات المالية ذات الهدف العام (General purpose financial statements) - هي البيانات المالية المعدة وفقاً لإطار ذي هدف عام.

(ب) إطار الهدف العام (General purpose framework) - إطار لإعداد التقارير المالية مصمم لتحقيق الإحتياجات المشتركة للمعلومات المالية من قبل مجموعة واسعة من المستخدمين. وقد يكون ذلك الإطار إطار عرض عادل أو إطار إمتثال.

يستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" (Fair presentation framework) للإشارة إلى إطار لإعداد التقارير المالية يقتضي الإمتثال لمتطلبات ذلك الإطار و:

(١) يقر صراحة أو ضمناً بأنه قد يتعين على الإدارة، من أجل تحقيق العرض العادل للبيانات المالية، توفير إفصاحات غير تلك الإفصاحات التي يقتضيها الإطار على وجه التحديد؛ أو

(٢) يقر صراحة بأنه قد يتعين على الإدارة الحياد عن متطلب واردة في الإطار يقتضي العرض العادل للبيانات المالية. ومن المتوقع أن تكون حالات الحياد هذه ضرورية في ظروف نادرة للغاية فقط.

ويستخدم مصطلح "إطار الإمتثال" (compliance framework) للإشارة إلى إطار لإعداد التقارير المالية يقتضي الإمتثال لمتطلبات الإطار، دون أن يحتوي على الإقرارين الواردين في النقطتين (١) أو (٢) أعلاه.^٥

(ج) الرأي غير المعدل (Unmodified opinion) - الرأي الذي يعبر عنه المدقق عندما يستنتج أن البيانات المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.^٦

٨. تعني الإشارة إلى "البيانات المالية" في هذا المعيار مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الهدف العام، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة. وتتألف الإفصاحات ذات العلاقة عموماً من ملخص حول السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى. وتحدد متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به شكل ومحتوى البيانات المالية وماهية مجموعة كاملة من البيانات المالية.

^٥ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"، الفقرة ١٣(أ).

^٦ تتناول الفقرتان ٣٥-٣٦ العبارات المستخدمة للتعبير عن هذا الرأي في حال تطبيق إطار العرض العادل وإطار الإمتثال على التوالي.

٩. تعني الإشارة إلى "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" في هذا المعيار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وتعني الإشارة إلى "معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

المتطلبات

تكوين رأي حول البيانات المالية

١٠. ينبغي أن يكونَ للمدقق رأياً حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.^٧ ^٨

١١. في سبيل تكوين ذلك الرأي، ينبغي أن يستنتج المدقق ما إذا حصل على تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية ككل من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ. وينبغي أن تؤخذ الأمور التالية بعين الإعتبار في ذلك الإستنتاج:

(أ) إستنتاج المدقق، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٣٠، حول ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.^٩

(ب) إستنتاج المدقق، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٤٥٠، حول ما إذا كانت الأخطاء غير المصححة هامة، سواءً كانت منفردة أم مجمعة؛^{١٠} و

(ج) التقييمات التي تقتضيها الفقرات ١٢-١٥.

١٢. ينبغي تقييم ما إذا كانت البيانات المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وينبغي أن يتضمن هذا التقييم إعتبار الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية التي تطبقها المنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في الأحكام التي تصدرها الإدارة. (المرجع: الفقرات ١١-٣٤)

١٣. وينبغي أن يقيم المدقق على وجه الخصوص، في ضوء متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، ما إذا:

(أ) كانت البيانات المالية تفصح بشكل ملائم عن السياسات المحاسبية الهامة المختارة والمطبقة؛

(ب) كانت السياسات المحاسبية المختارة أو المطبقة متوافقة مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به ومناسبة؛

٧ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١١.

٨ تتناول الفقرتان ٣٥-٣٦ العبارات المستخدمة للتعبير عن هذا الرأي في حال تطبيق إطار عرض عادل وإطار إمتثال على التوالي.

٩ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ " إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة"، الفقرة ٢٦.

١٠ معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ "تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق"، الفقرة ١١.

- (ج) كانت التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة معقولة؛
- (د) كانت المعلومات المعروضة في البيانات المالية ذات صلة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومفهومة؛
- (هـ) كانت البيانات المالية توفر إفصاحات ملائمة تمكّن المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات المنقولة في البيانات المالية؛ و (المرجع: الفقرة ٤٤)
- (و) كانت المصطلحات المستخدمة في البيانات المالية، بما في ذلك عنوان كل بيان مالي، مناسبة.

١٤. عندما تعدّ البيانات المالية وفقاً لإطار عرض عادل، ينبغي أن يشمل التقييم الذي تقتضي إجراءات الفقرتان ١٢-١٣ ما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل. ويتضمن تقييم المدقق لما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل اعتبار الأمور التالية:

- (أ) العرض والهيكل والمحتوى الكلي للبيانات المالية؛ و
- (ب) ما إذا كانت البيانات المالية، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة، تمثل المعاملات والأحداث المعنية بطريقة تحقق العرض العادل لها.
١٥. ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا كانت البيانات المالية تشير إلى أو تصف إطار إعداد التقارير المالية المعمول به بشكل ملائم. (المرجع: الفقرات ٥-١٠٠)

شكل الرأي

١٦. ينبغي أن يعبر المدقق عن رأي غير معدّل عندما يستنتج أن البيانات المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
١٧. في حال:
- (أ) إستنتج المدقق، بناء على أدلة التدقيق التي حصل عليها، أن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية؛ أو
- (ب) كان المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستنتج أن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

فينبغي أن يعدّل الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥.

١٨. في حال أن البيانات المالية المعدة وفقاً لمتطلبات إطار عرض عادل لا تحقق العرض العادل، ينبغي أن يناقش المدقق المسألة مع الإدارة ويحدد بالإعتماد على متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به وكيفية حل المسألة ما إذا كان من الضروري تعديل الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥. (المرجع: الفقرة ١١١)

١٩. عندما تكون البيانات المالية معدة وفقاً لإطار إمتثال ما، لا يتعين على المدقق تقييم ما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل أم لا. ومع ذلك، في حال إستنتاج المدقق في ظروف نادرة جداً أن تلك البيانات المالية مضللة، فينبغي أن يناقش المسألة مع الإدارة ويحدد بالإعتماد على كيفية حلها ما إذا سيتم الإبلاغ عنها في تقرير المدقق وكيف سيقوم بذلك. (المرجع: الفقرة ١٢١)

تقرير المدقق

٢٠. يجب أن يكون تقرير المدقق على شكل نسخة خطية. (المرجع: الفقرتان ١٣٤-١٤١)

تقرير المدقق حول عمليات التدقيق المنفذة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية
العنوان

٢١. ينبغي أن يحمل تقرير المدقق عنواناً يدل بوضوح على أنه تقرير مدقق مستقل.

المخاطب

٢٢. ينبغي أن يكون تقرير المدقق موجهاً إلى الجهة المعنية حسبما تقتضي ظروف العملية. (المرجع: الفقرة ١٦١)

الفقرة التمهيدية

٢٣. ينبغي على الفقرة التمهيدية في تقرير المدقق: (المرجع: الفقرات ١٧١-١٩١)

(أ) أن تحدد المنشأة التي يتم تدقيق بياناتها المالية؛

(ب) أن تذكر أن البيانات المالية قد تم تدقيقها؛

(ج) أن تحدد عنوان كل بيان تتألف منه البيانات المالية؛

(د) أن تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى؛ و

(هـ) أن تحدد التاريخ أو الفترة التي يغطيها كل بيان مالي تتألف منه البيانات المالية.

مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية

٢٤. يصف هذا الجزء من تقرير المدقق مسؤوليات أولئك الأشخاص في المؤسسة المسؤولين عن إعداد البيانات المالية. ولا تتعين الإشارة بشكل خاص في تقرير المدقق إلى "الإدارة" بل ينبغي أن يُستخدم فيه المصطلح المناسب في سياق الإطار القانوني المعمول به في المنطقة المعنية. وفي بعض المناطق، قد تكون الإشارة المناسبة هي الإشارة إلى المكلفين بالحوكمة.

٢٥. ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على قسم تحت عنوان "مسؤولية الإدارة [أو المصطلح الآخر المناسب] المتعلقة بالبيانات المالية".

٢٦. ينبغي أن يصف تقرير المدقق مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات المالية. وينبغي أن يشتمل الوصف على توضيح بأن الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به وعن الرقابة الداخلية حسبما تراه ضرورياً للتمكن من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ. (المرجع: الفقرات أ٢٠-٢٣١)

٢٧. عندما يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار عرض عادل، ينبغي أن يشير توضيح مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية الوارد في تقرير المدقق إلى "إعداد تلك البيانات المالية وعرضها العادل" أو "إعداد بيانات مالية تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة"، حسبما يكون مناسباً في الظروف القائمة.

مسؤولية المدقق

٢٨. ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على قسم تحت عنوان "مسؤولية المدقق".

٢٩. ينبغي أن يورد تقرير المدقق أن مسؤولية المدقق تكمن في التعبير عن رأي حول البيانات المالية مبني على عملية التدقيق. (المرجع: الفقرة أ٢٤)

٣٠. ينبغي أن يورد تقرير المدقق أن عملية التدقيق قد تم إجراؤها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. كما ينبغي أن يوضح تلك المعايير التي تقتضي إمتثال المدقق لمتطلبات السلوك الأخلاقي وتخطيطه وأدائه لعملية التدقيق من أجل الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية أم لا. (المرجع: الفقرتان أ٢٥-٢٦١)

٣١. ينبغي أن يصف تقرير المدقق عملية تدقيق ما بأن يورد ما يلي:

(أ) تتطوي عملية التدقيق على أداء إجراءات معينة من أجل الحصول على أدلة تدقيق حول المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية؛

(ب) تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواءً كانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ. ولدى إجراء هذه التقييمات، يأخذ المدقق بعين الإعتبار نظام الرقابة الداخلية المرتبط بإعداد المنشأة للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في الظروف القائمة، وليس بهدف التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة. في الظروف التي تقع فيها على عاتق المدقق مسؤولية التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية فيما يخص تدقيق البيانات المالية، ينبغي أن يحذف المدقق العبارة التي تنص على أن إعتبار المدقق للرقابة الداخلية ليس لهدف التعبير عن رأي حول فعاليتها؛ و

(ج) تتضمن عملية تدقيق ما أيضاً تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي وضعتها الإدارة، إلى جانب العرض الكلي للبيانات المالية.

٣٢. عندما يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار عرض عادل، ينبغي أن يشير وصف عملية التدقيق الوارد في تقرير المدقق إلى "إعداد البيانات المالية وعرضها العادل" أو "إعداد المنشأة لبيانات مالية تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة"، حسبما يكون مناسباً في الظروف القائمة.

٣٣. ينبغي أن يذكر تقرير المدقق ما إذا كان المدقق يعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المدقق.

رأي المدقق

٣٤. ينبغي أن يتضمن تقرير المدقق قسماً تحت عنوان "الرأي".

٣٥. عند التعبير عن رأي غير معدّل حول بيانات مالية معدة وفقاً لإطار عرض عادل، ينبغي أن يستخدم رأي المدقق إحدى العبارات التالية التي تعتبر مكافئة من حيث المعنى، ما لم يقتضي القانون أو النظام غير ذلك:

(أ) تعرض البيانات المالية بشكل عادل، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لـ [إطار إعداد التقارير المالية المعمول به]؛ أو

(ب) تعبر البيانات المالية عن وجهة نظر صحيحة وعادلة حول وفقاً لـ [إطار إعداد التقارير المالية المعمول به]. (المرجع: الفقرات ٢٧١-٣٣١)

٣٦. عند التعبير عن رأي غير معدّل حول بيانات مالية معدة وفقاً لإطار إمتثال، ينبغي أن يكون رأي المدقق حول إعداد البيانات المالية، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لـ [إطار إعداد التقارير المالية المعمول به]. (المرجع: الفقرة ٢٧١، والفقرات ٢٩١-٣٣١)

٣٧. في حال كانت الإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في تقرير المدقق لا تعود إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية أو معايير المحاسبة الدولي في القطاع العام الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، فينبغي أن يحدد رأي المدقق بلد المنشأ لذلك الإطار.

مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير

٣٨. في حال تناول المدقق مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير في تقرير المدقق حول البيانات المالية بالإضافة إلى مسؤولية المدقق التي تقتضيها معايير التدقيق الدولية والمتمثلة في إعداد تقارير حول البيانات المالية، ينبغي تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقرير

المدقق مع وضع عنوان فرعي لها "إعداد تقارير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى"، أو غير ذلك حسبما يكون مناسباً وفقاً لمحتوى القسم. (المرجع: الفقرتان ٣٤١-٣٥١)

٣٩. في حال إحتوى تقرير المدقق على قسم منفصل حول المسؤوليات الأخرى المتعلقة بإعداد التقارير، فينبغي وضع العناوين والبيانات والتوضيحات المشار إليها في الفقرات ٢٣-٣٧ تحت العنوان الفرعي "إعداد تقارير حول البيانات المالية". وينبغي أن يتبع القسم الذي يحمل عنوان "إعداد تقارير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى" القسم الذي يحمل عنوان "إعداد تقارير حول البيانات المالية". (المرجع: الفقرة ٣٦١)

توقيع المدقق

٤٠. ينبغي التوقيع على تقرير المدقق. (المرجع: الفقرة ٣٧١)

تاريخ تقرير المدقق

٤١. ينبغي وضع تاريخ لتقرير المدقق لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستند إليها رأي المدقق حول البيانات المالية، بما في ذلك الأدلة على: (المرجع: الفقرات ٣٨١-٤١١)

- (أ) إعداد كافة البيانات التي تتألف منها البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة؛ و
- (ب) تأكيد الأشخاص الذين يتمتعون بسلطة معترف بها على تحملهم مسؤولية تلك البيانات المالية.

عنوان المدقق

٤٢. ينبغي أن يحتوي تقرير المدقق على اسم الموقع الكائن في المنطقة التي يمارس فيها المدقق عمله.

تقرير المدقق المنصوص عليه بموجب القانون أو النظام

٤٣. في حال تعيّن على المدقق بموجب قانون أو نظام معمول به في منطقة معينة استخدام نموذج أو صياغة محددة لتقرير المدقق، فينبغي أن يشير تقرير المدقق إلى معايير التدقيق الدولية فقط في حال إحتوى تقرير المدقق، كحد أدنى، على كل من العناصر التالية: (المرجع: الفقرة ٤٢١)

- (أ) عنواناً؛
- (ب) مخاطباً، حسبما تقتضي ظروف العملية؛
- (ج) فقرة تمهيدية تحدد البيانات المالية المدققة؛
- (د) وصفاً لمسؤولية الإدارة (أو مصطلح مناسب آخر، أنظر الفقرة ٢٤) المتعلقة بإعداد البيانات المالية؛
- (هـ) وصفاً لمسؤولية المدقق التي تتمثل في التعبير عن رأي حول البيانات المالية ونطاق عملية التدقيق، حيث يشتمل على:

- إشارة إلى معايير التدقيق الدولية والقانون أو النظام؛ و
- وصف لعملية تدقيق مؤداة وفقاً لتلك المعايير؛

(و) فقرة رأي تحتوي على تعبير عن رأي حول البيانات المالية وإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية المعمول به المستخدم في إعداد البيانات المالية (بما في ذلك تحديد بلد المنشأ لإطار إعداد التقارير المالية غير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أنظر الفقرة ٣٧)؛

(ز) توقيع المدقق؛

(ح) تاريخ تقرير المدقق؛ و

(ي) عنوان المدقق.

تقرير المدقق المتعلق بعمليات التدقيق المنفذة وفقاً لكل من معايير التدقيق المتبعة في منطقة محددة ومعايير التدقيق الدولية

٤٤. قد يتعين على المدقق إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير تدقيق مطبقة في منطقة معينة ("معايير التدقيق الوطنية")، ولكنه قد يمثل بالإضافة إلى ذلك لمعايير التدقيق الدولية لدى إجراء عملية التدقيق. وفي حال كان الحال كذلك، قد يشير تقرير المدقق إلى معايير التدقيق الدولية إلى جانب معايير التدقيق الوطنية، ولكن المدقق يستطيع القيام بذلك فقط في حال: (المرجع: الفقرتان ٤٣-٤٤)

(أ) عدم وجود تعارض بين المتطلبات الواردة في معايير التدقيق الوطنية وتلك الواردة في معايير التدقيق الدولية، الأمر الذي قد يقود المدقق إلى (١) تكوين رأي مختلف، أو (٢) عدم تضمين فقرة تأكيد على مسألة تقتضيها معايير التدقيق الدولي في ظروف معينة؛ و

(ب) إحتوى تقرير المدقق، كحد أدنى، على كل من العناصر الموضحة في الفقرة ٤٣(أ) عندما يستخدم المدقق النموذج أو الصياغة المحددين بموجب معايير التدقيق الوطنية. ويجب قراءة الإشارة إلى القانون أو النظام في الفقرة ٤٣(هـ) كإشارة إلى معايير التدقيق الوطنية. وينبغي أن يحدد تقرير المدقق بناء على ذلك معايير التدقيق الوطنية تلك.

٤٥. عندما يشير تقرير المدقق إلى كل من معايير التدقيق الوطنية ومعايير التدقيق الدولية، ينبغي أن يحدد بلد المنشأ لمعايير التدقيق الوطنية.

المعلومات الملحقّة المعروضة مع البيانات المالية (المرجع: الفقرات ٤٥-٥١)

٤٦. في حال عرض معلومات ملحقّة مع البيانات المالية لا يقتضي عرضها إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا تم التفريق بوضوح بين هذه المعلومات

الملحقة والبيانات المالية المدققة. وفي حال عدم التمييز بينهما بوضوح، ينبغي أن يطلب المدقق من الإدارة تغيير طريقة عرض المعلومات الملحقة غير المدققة. وفي حال رفضت الإدارة القيام بذلك، ينبغي أن يوضح المدقق في التقرير أن تلك المعلومات الملحقة غير مدققة.

٤٧. ينبغي أن يشمل رأي المدقق المعلومات الملحقة التي لا يقتضيها إطار إعداد التقارير المالية والتي تشكل مع ذلك جزءاً لا يتجزأ من البيانات المالية بما أنه لا يمكن التفريق بينها بوضوح نظراً لطبيعتها أو كيفية عرضها.

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية المتبعة في المنشأة (المرجع: الفقرة ١٢)

١١. تصدر الإدارة عدداً من الأحكام حول المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية.
٢٢. يحتوي معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ على نقاش حول الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية.^{١١} ولدى إعتبار هذه الجوانب، قد يصبح المدقق على علم بوجود تحيز محتمل في أحكام الإدارة. وقد يتوصل المدقق إلى أن التأثير التراكمي الناشئ عن عدم الحيادية إلى جانب تأثير الأخطاء غير المصححة يؤديان إلى احتواء البيانات المالية ككل على أخطاء جوهرية. وفيما يلي المؤشرات على عدم الحيادية الذي قد يؤثر على تقييم المدقق لما إذا كانت البيانات المالية ككل تحتوي على أخطاء جوهرية:

- تصحيح الأخطاء الإنتقائي الذي يتم عرضه على الإدارة أثناء عملية التدقيق (على سبيل المثال، تصحيح الأخطاء بهدف زيادة الأرباح المبلغ عنها، وليس تصحيح الأخطاء التي تؤدي إلى خفض نسبة الأرباح المبلغ عنها).
- تحيز محتمل من قبل الإدارة لدى وضع التقديرات المحاسبية.

٣٣. يتناول معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ التحيز المحتمل من قبل الإدارة لدى إعداد التقديرات المحاسبية.^{١٢} ولا تشكل المؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة أخطاء لأهداف التوصل إلى إستنتاجات حول معقولية التقديرات المحاسبية المختلفة، إلا أنها قد تؤثر على تقييم المدقق لما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية.

^{١١} معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ "الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"، الملحق ٢.

^{١٢} معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ "تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"، الفقرة ٢١.

الإفصاح عن تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات المنقولة في البيانات المالية (المرجع: الفقرة ١٣ (هـ))

٤أ. من الشائع أن تعرض بيانات مالية معدة وفقاً لإطار الهدف العام الوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. وفي مثل هذه الظروف، يقيّم المدقق ما إذا كانت البيانات المالية توفر إفصاحات ملائمة تمكن المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة على الوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة.

وصف إطار إعداد التقارير المالية المعمول به (المرجع: الفقرة ١٥)

٥أ. كما هو موضح في معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، يقتضي إعداد البيانات المالية من قبل الإدارة و، حيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة، تضمين وصف ملائم لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به في البيانات المالية^{١٣}. ويعدّ ذلك الوصف مهماً لأنه يُعلم مستخدمي البيانات المالية بالإطار الذي تستند إليه تلك البيانات.

٦أ. يكون الوصف بأن البيانات المالية معدة وفقاً لإطار معين لإعداد التقارير المالية وصفاً مناسباً فقط في حال إمتثال البيانات المالية لكافة متطلبات ذلك الإطار النافذة أثناء الفترة التي تغطيها تلك البيانات.

٧أ. يعدّ وصف إطار إعداد التقارير المالية المعمول به باستخدام لغة تعريفية أو تحديدية غير دقيقة (مثل ذلك، "إن البيانات المالية تمتثل بشكل جوهري للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية") وصفاً غير مناسب لذلك الإطار بما أنه قد يضلّل مستخدمي البيانات المالية.

الإشارة إلى أكثر من إطار واحد لإعداد التقارير المالية

٨أ. في بعض الحالات، قد تبدو البيانات المالية أنها معدة وفقاً لإطارين لإعداد التقارير المالية (مثل ذلك، الإطار الوطني والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية). وقد يعود ذلك إلى التزام الإدارة، أو أنها قد اختارت، بإعداد البيانات المالية وفقاً لكلا الإطارين، وفي هذه الحالة يعدّ كلاهما إطاراً معمولاً به. ويعتبر مثل هذا الوصف مناسباً فقط في حال إمتثال البيانات المالية لكل إطار بشكل منفصل. ولكي تعتبر البيانات المالية معدة وفقاً لكلا الإطارين، يجب أن تمتثل لكلا الإطارين في الوقت نفسه ودون الحاجة إلى مطابقة البيانات. ولدى التطبيق العملي، يصبح الإمتثال المترام غير ممكناً إلا في حال تبني المنطقة للإطار الآخر (مثل ذلك، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) كإطار وطني، أو في حال قيامها بالتخلص من كافة العوائق التي تحول دون الإمتثال له.

١٣ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرتان ٢١-٣١.

٩١. تعتبر البيانات المالية المعدة وفقاً لإطار واحد لإعداد التقارير المالية والتي تحتوي على إيضاح أو بيان ملحق يطابق النتائج مع تلك النتائج التي قد يتم عرضها بموجب إطار آخر غير معدة وفقاً لذلك الإطار الآخر. ويعود ذلك إلى أن البيانات المالية لا تحتوي على كافة المعلومات بالطريقة التي يقتضيها الإطار الآخر.

١٠٠. ومع ذلك، قد يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار واحد لإعداد التقارير المالية وتصف بالإضافة إلى ذلك في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية الحد الذي تمتثل فيه للإطار الآخر (مثل ذلك، بيانات مالية معدة وفقاً للإطار الوطني ولكنها تصف أيضاً الحد الذي تمتثل فيه للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية). وإن هذا الوصف عبارة عن معلومات مالية ملحقة وبعدد وفقاً لما هو موضح في الفقرة ٤٧ جزءاً لا يتجزأ من البيانات المالية وبالتالي مشمولاً في رأي المدقق.

شكل الرأي (المرجع: الفقرتان ١٨-١٩)

١١١. قد تظهر حالات لا تحقق فيها البيانات المالية العرض العادل رغم إعدادها وفقاً لمتطلبات إطار العرض العادل. وعندما يكون الحال كذلك، من الممكن للإدارة أن تورد إفصاحات إضافية في البيانات المالية غير تلك التي يقتضيها الإطار على وجه التحديد، أو أن تحيد في ظروف نادرة للغاية عن متطلب وارد في الإطار من أجل تحقيق العرض العادل للبيانات المالية.

١٢٢. من النادر جداً أن يعتبر المدقق بيانات مالية معدة وفقاً لإطار إمتثال على أنها مضللة وذلك في حال قرر المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢١٠ أن الإطار مقبول.^{١٤}

تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ٢٠)

١٣١. يشتمل التقرير الخطي على التقارير الصادرة على شكل نسخة ورقية والتقارير المكتوبة باستخدام وسيلة إلكترونية.

١٤٤. يحتوي الملحق على نماذج توضيحية لتقارير المدققين حول البيانات المالية، إلى جانب العناصر الموضحة في الفقرات ٢١-٤٢.

تقرير المدقق حول عمليات التدقيق المنفذة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

العنوان (المرجع: الفقرة ٢١)

١٥٥. يؤكد عنوان ما يدل على أن التقرير هو تقرير مدقق مستقل، مثل "تقرير المدقق المستقل"،

١٤ معيار التدقيق الدولي ٢١٠ "الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق"، الفقرة ٦(أ).

على أن المدقق قد حقق كافة متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة المتعلقة بالإستقلالية، وبالتالي يفرق بين تقرير المدقق المستقل والتقارير الصادرة عن أشخاص آخرين.

المخاطب (المرجع: الفقرة ٢٢)

١٦أ. عادة ما يحدد القانون أو النظام الشخص الذي سيوجه إليه تقرير المدقق في تلك المنطقه المعنية. ويوجه تقرير المدقق عادة إلى الأشخاص الذين تم إعداد التقرير من أجلهم، وهم إما المساهمين أو المكلفين بالحوكمة في المنشأة التي يتم تدقيق بياناتها المالية.

الفقرة التمهيدية (المرجع: الفقرة ٢٣)

١٧أ. تورد الفقرة التمهيدية قيام المدقق بتدقيق البيانات المالية المرفقة والتي تتألف من [اذكر عنوان كل بيان مالي تتألف منه مجموعة كاملة من البيانات المالية ويقتضيه إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، مع تحديد التاريخ أو الفترة التي يغطيها كل بيان] وملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

١٨أ. عندما يكون المدقق على علم بأن البيانات المالية المدققة ستكون مشمولة في وثيقة تحتوي على معلومات أخرى، مثل التقرير السنوي، فقد يأخذ المدقق بعين الإعتبار، إذا سمح نموذج العرض بذلك، تحديد أرقام الصفحات التي تُعرض فيها البيانات المالية المدققة. ومن شأن ذلك أن يساعد المستخدمين على تحديد البيانات المالية التي يتعلق بها تقرير المدقق.

١٩أ. يشمل رأي المدقق مجموعة كاملة من البيانات المالية كما يعرفها إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. فعلى سبيل المثال، تتضمن البيانات المالية في حال تطبيق عدة أطر الإهداف العامة ما يلي: الميزانية العمومية وبيان الدخل وبيان التغييرات في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي وملخصاً حول السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى. كما قد تعتبر المعلومات الإضافية في بعض المناطق جزءاً لا يتجزأ من البيانات المالية.

مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية (المرجع: الفقرة ٢٦)

٢٠أ. يوضح معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الافتراض المتعلق بمسؤوليات الإدارة و، حيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة، الذي يتم بناءً عليه إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.^{١٥} وتقبل الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكلفون بالحوكمة مسؤولية إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، بما في ذلك عرضها العادل حيث يكون ذلك ذا صلة. كما تقبل الإدارة مسؤولية الرقابة الداخلية حسبما تراه ضرورياً للتمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ. ويتضمن وصف مسؤوليات الإدارة في تقرير المدقق إشارة إلى كلتا المسؤوليتين حيث أنها تساعد على توضيح الافتراض الذي تم إجراء عملية التدقيق بناءً عليه للمستخدمين.

١٥ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٣ (ي).

٢١١. قد تنشأ ظروف يكون من المناسب فيها أن يضيف المدقق وصف مسؤولية الإدارة المذكور في الفقرة ٢٦ ليعكس المسؤوليات الإضافية المرتبطة بإعداد البيانات المالية في سياق المنطقة المعنية أو طبيعة المنشأة.

٢٢٠. تتوافق الفقرة ٢٦ مع الشكل الذي يتم من خلاله الاتفاق على المسؤوليات في خطاب التكاليف بالتدقيق أو شكل مناسب آخر من أشكال الإتفاقيات الخطية وفقاً لما يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٢١٠.١٦ ويوفر معيار التدقيق الدولي ٢١٠ بعض المرونة وذلك من خلال توضيح أنه في حال نص القانون أو النظام على مسؤوليات الإدارة و، حيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة المتعلقة بإعداد التقارير المالية، فقد يقرر المدقق بأن القانون أو النظام يشتمل على مسؤوليات يرى المدقق حسب حكمه أنها مكافئة من حيث المفعول لتلك المسؤوليات الواردة في المعيار المذكور. وفيما يتعلق بهذه المسؤوليات المكافئة، قد يستخدم المدقق الصياغة المستخدمة في القانون أو النظام لوصفها في خطاب التكاليف أو شكل مناسب آخر من أشكال الإتفاقيات الخطية. وفي هذه الحالات، قد تُستخدم هذه الصياغة أيضاً في تقرير المدقق لوصف مسؤوليات الإدارة وفقاً لما تقتضيه الفقرة ٢٦. أما في ظروف أخرى، بما في ذلك تلك الظروف التي يقرر فيها المدقق عدم استخدام الصياغة المستخدمة في القانون أو النظام في خطاب التكاليف بالتدقيق، تستخدم الصياغة الواردة في الفقرة ٢٦.

٢٣٠. في بعض المناطق، قد يشير القانون أو النظام الذي ينص على مسؤوليات الإدارة إلى مسؤولية ضمان ملاءمة الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظام المحاسبي. وحيث أن الدفاتر والسجلات والنظم تشكل جزءاً لا يتجزأ من الرقابة الداخلية (كما هي معرفة في معيار التدقيق الدولي ٣١٥)،^{١٧} فإن التوصيفات الواردة في معيار التدقيق الدولي ٢١٠ والفقرة ٢٦ لا تشتمل على إشارة محددة إليها.

مسؤولية المدقق (المرجع: الفقرتان ٢٩-٣٠)

٢٤٠. ينص تقرير المدقق على أن مسؤولية المدقق تتمثل في التعبير عن رأي حول البيانات المالية بناء على عملية التدقيق من أجل مقارنتها بمسؤولية الإدارة المتمثلة في إعداد البيانات المالية.

٢٥٠. تنطوي الإشارة إلى المعايير المستخدمة على نقل حقيقة إجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير القائمة إلى مستخدمي تقرير المدقق.

٢٦٠. وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٠٠، لا يعدّ المدقق ممثلاً لمعايير التدقيق الدولية في تقرير المدقق إلا في حال إمتثاله لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ وكافة معايير التدقيق الدولية الأخرى ذات العلاقة بعملية التدقيق.^{١٨}

١٦ معيار التدقيق الدولي ٢١٠، الفقرة ٦(ب)(١)-(٢).

١٧ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرة ٤(ج).

١٨ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ٢٠.

رأي المدقق (المرجع: الفقرات ٣٥-٣٧)

صياغة رأي المدقق المنصوص عليها بموجب القانون أو النظام

٢٧١. يوضح معيار التدقيق الدولي ٢١٠ أن القانون أو النظام الخاص بالمنطقة ذات العلاقة ينص في بعض الحالات على صياغة تقرير المدقق (الذي يشتمل على رأي المدقق بشكل خاص) باستخدام مصطلحات تختلف بشكل جوهري عن متطلبات معايير التدقيق الدولية. وفي هذه الظروف، يقتضي معيار التدقيق الدولي ٢١٠ أن يقوم المدقق بتقييم الأمور التالية:

(أ) ما إذا قد يسيء المستخدمون فهم التأكيد الذي يتم الحصول عليه من عملية تدقيق البيانات المالية و، في حال حدوث ذلك،

(ب) ما إذا يمكن أن يقلل تضمين توضيح إضافي في تقرير المدقق من حدوث سوء الفهم المحتمل.

في حال وجد المدقق أن تضمين توضيح إضافي في تقرير المدقق لا يمكن أن يقلل من سوء الفهم المحتمل، يقتضي معيار التدقيق الدولي ٢١٠ ألا يقبل المدقق عملية التدقيق، إلا في حال اقتضى القانون أو النظام قبولها. ووفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢١٠، لا تمتثل عملية تدقيق منفذة وفقاً لذلك القانون أو النظام لمعايير التدقيق الدولية. وبناء على ذلك، لا يورد المدقق أية إشارة في تقرير المدقق إلى إجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.^{١٩}

"العرض بشكل عادل، من كافة النواحي الهامة" أو "التعبير عن وجهة نظر صحيحة وعادلة"

٢٨١. يتم تحديد ما إذا سيتم استخدام عبارة "العرض بشكل عادل من كافة النواحي الهامة" أو عبارة "التعبير عن وجهة نظر صحيحة وعادلة" في أي منطقة معينة من خلال القانون أو النظام الذي يحكم تدقيق البيانات المالية في تلك المنطقة، أو بإتباع الممارسة المقبولة عموماً فيها. وعندما يقتضي القانون أو النظام استخدام صياغة مختلفة، فإن ذلك لا يؤثر على المتطلب الوارد في الفقرة ١٤ في هذا المعيار الذي يقتضي من المدقق تقييم العرض العادل للبيانات المالية المعدة وفقاً لإطار عرض عادل.

وصف المعلومات التي تعرضها البيانات المالية

٢٩١. في حال إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار عرض عادل، يورد رأي المدقق حقيقة أن البيانات المالية تعرض بشكل عادل، من كافة النواحي الهامة، أو تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة حول، المعلومات التي تم تصميم البيانات المالية من أجل عرضها، مثل الوضع المالي للمنشأة في نهاية الفترة والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة لفترة المنتهية وذلك في حال تطبيق أطر الأهداف العامة.

١٩ معيار التدقيق الدولي ٢١٠، الفقرة ٢١.

وصف إطار إعداد التقارير المالية المعمول به وكيف قد يؤثر على رأي المدقق

٣٠أ. يهدف تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في رأي المدقق إلى إعلام مستخدمي التقرير بالسياق الذي تم فيه التعبير عن ذلك رأي؛ ولا يقصد منه الحد من نطاق التقييم الذي تقتضيه الفقرة ١٤. ويتم تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به باستخدام عبارات مثل:

"... وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" أو

"... وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في المنطقة س..."

٣١أ. عندما يشتمل إطار إعداد التقارير المالية المعمول به على معايير لإعداد التقارير المالية أو متطلبات قانونية أو تنظيمية، يتم وصف الإطار باستخدام عبارات مثل "... وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومتطلبات قانون الشركات في المنطقة س". ويتناول معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الظروف التي تنشأ فيها تعارضات بين معايير إعداد التقارير المالية والمتطلبات التشريعية أو التنظيمية.^{٢٠}

٣٢أ. وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة ٨، قد يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطارين لإعداد التقارير المالية، وبالتالي يعتبر كلاهما إطارين معمول بهما. وبناءً على ذلك، يتم اعتبار كل إطار بشكل منفصل عند تكوين رأي المدقق حول البيانات المالية، ويشير رأي المدقق وفقاً للفقرتين ٣٥-٣٦ إلى كلا الإطارين كآلي:

(أ) في حال إمتثال البيانات المالية لكل إطار بشكل منفصل، يتم التعبير عن رأيين: أي، رأي حول إعداد البيانات المالية وفقاً لأحد إطارين إعداد التقارير المالية المعمول بهما (مثل الإطار الوطني) ورأي حول إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار آخر لإعداد التقارير المالية (مثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية). وقد يتم التعبير عن كلا الرأيين بشكل منفصل أو في جملة واحدة (مثل ذلك، تم عرض البيانات المالية بشكل عادل، من كافة النواحي الهامة، وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في المنطقة س والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية).

(ب) في حال إمتثال البيانات المالية لأحد الإطارين ولكنها أخفقت في الإمتثال للإطار الآخر، يمكن التعبير عن رأي غير معدّل بأن البيانات المالية معدة وفقاً لأحد الإطارين (كالإطار الوطني مثلاً) مع التعبير عن رأي معدّل حول الإطار الآخر (مثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥.

٢٠ معيار التدقيق الدولي ٢١٠، الفقرة ١٨.

٣٣١. وفقاً لما هو مشار إليه في الفقرة ١٠١، قد تعتبر البيانات المالية ممثلة لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به وتفصح أيضاً عن حد الإمتثال لإطار آخر لإعداد التقارير المالية. وكما هو موضح في الفقرة ٤٦١، يشتمل رأي المدقق على مثل هذه المعلومات الملحق بها أنه لا يمكن تمييزها بوضوح عن البيانات المالية.

(أ) في حال كان الإفصاح عن الإمتثال للإطار الآخر مضللاً، يتم التعبير عن رأي مدغل وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥.

(ب) في حال كان الإفصاح غير مضلل، ولكن المدقق يرى بأنه يحظى بأهمية أساسية فيما يتعلق بفهم المستخدمين للبيانات المالية، تتم إضافة فقرة تأكيد على المسألة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٦، تلفت الانتباه إلى الإفصاح.

المسؤوليات الأخرى المتعلقة بإعداد التقارير (المرجع: الفقرتان ٣٨-٣٩)

٣٤١. في بعض المناطق، قد يقع على عاتق المدقق مسؤوليات إضافية تتعلق بإعداد تقارير حول المسائل الأخرى حيث تعدّ هذه المسؤوليات ملحقاً لمسؤولية المدقق التي تفرضها معايير التدقيق الأخرى والمتمثلة في إعداد تقارير حول البيانات المالية. فعلى سبيل المثال، قد يُطلب من المدقق إعداد تقارير حول مسائل معينة في حال علم بها أثناء سير عملية تدقيق البيانات المالية. وقد يُطلب من المدقق بدلاً من ذلك أداء إجراءات محددة إضافية وإعداد تقارير حولها، أو التعبير عن رأي حول مسائل محددة، مثل مدى ملائمة الدفاتر والسجلات المحاسبية. وعادة ما توفر معايير التدقيق المعمول بها في منطقة معينة إرشادات حول مسؤوليات المدقق المتعلقة بمسؤوليات إضافية محددة لإعداد التقارير في تلك المنطقة.

٣٥١. في بعض الحالات، قد يقتضي أو يسمح القانون أو النظام ذو العلاقة للمدقق بإعداد تقارير حول تلك المسؤوليات الأخرى في تقرير المدقق حول البيانات المالية. وفي حالات أخرى، قد يتعين على المدقق أو يسمح له بإعداد تقارير حولها في تقرير منفصل.

٣٦١. يتم تناول مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى في قسم منفصل في تقرير المدقق من أجل تمييزها بوضوح عن مسؤولية المدقق التي تقتضيها معايير التدقيق الأخرى والمتمثلة في إعداد تقارير حول البيانات المالية. وحيث يكون ذلك ذا صلة، قد يحتوي هذا القسم على عنوان (عناوين) فرعي (فرعية) يصف (تصف) محتوى الفقرات المتعلقة بمسؤوليات إعداد التقارير الأخرى.

توقيع المدقق (المرجع: الفقرة ٤٠)

٣٧١. إن توقيع المدقق يكون إما باستخدام اسم شركة التدقيق أو اسم المدقق أو كلاهما، حسبما يكون مناسباً في المنطقة المعنية. وبالإضافة إلى توقيع المدقق، قد يتعين على المدقق في مناطق معينة الإعلان في تقرير المدقق عن التعيين المحاسبي المهني للمدقق أو حقيقة أن المدقق أو الشركة، حسبما يكون مناسباً، قد تم الاعتراف بها من قبل هيئة الترخيص المناسبة في تلك المنطقة.

تاريخ تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ٤١)

٣٨أ. يخبر تاريخ تقرير المدقق مستخدم التقرير بأن المدقق قد أخذ بعين الاعتبار تأثير الأحداث والمعاملات التي أصبح على علم بها والتي حصلت حتى ذلك التاريخ. ويتناول معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ مسؤولية المدقق المتعلقة بالأحداث والمعاملات التي تحصل بعد تاريخ تقرير المدقق.^{٢١}

٣٩أ. بما أن رأي المدقق يتم التعبير عنه حول البيانات المالية وبما أن مسؤولية البيانات المالية تقع على عاتق الإدارة، فإن المدقق لا يشغل منصباً يؤهله ليستنتج بأنه قد تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة إلى أن يتم الحصول على أدلة تشير إلى أن كافة البيانات التي تتألف منها البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، قد تم إعدادها وأن الإدارة قد قبلت تحمل مسؤوليتها.

٤٠أ. في بعض المناطق، يحدد القانون أو النظام الأفراد أو الجهات (كالمدرء مثلاً) الذين يقع على عاتقهم مسؤولية الإستماتج بأن كافة البيانات التي تتألف منها البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، قد تم إعدادها، كما يحدد عملية المصادقة اللازمة. وفي هذه الحالات، يتم الحصول على أدلة حول تلك المصادقة قبل وضع تاريخ على التقرير المتعلق بالبيانات المالية. أما في مناطق أخرى، فإن القانون أو النظام لا ينص على عملية المصادقة. وفي هذه الحالات، يتم النظر في الإجراءات التي تطبقها المنشأة لدى إعداد وصياغة البيانات المالية بشكلها النهائي في ضوء هيكلية الإدارة والرقابة لديها من أجل تحديد الأفراد أو الجهة التي تتمتع بالسلطة التي تخولها لإستماتج أن كافة البيانات التي تتألف منها البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، قد تم إعدادها. وفي بعض الحالات، يحدد القانون أو النظام نقطة في عملية إعداد التقارير المالية من المتوقع أن تستكمل عندها عملية التدقيق.

٤١أ. في بعض المناطق، يتعين الحصول على المصادقة النهائية على البيانات المالية من قبل المساهمين قبل إصدار البيانات المالية علناً. وفي هذه المناطق، لا تعتبر المصادقة النهائية من قبل المساهمين ضرورية بالنسبة للمدقق لكي يستنتج بأنه قد تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. ويكون تاريخ المصادقة على البيانات المالية لأهداف معايير التدقيق الدولية هو التاريخ الأقرب الذي يحدد فيه الأشخاص الذين يتمتعون بسلطة معترف بها بأن كافة البيانات التي تتألف منها البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، قد تم إعدادها ويؤكدون فيه تحملهم لمسؤولية تلك البيانات المالية.

تقرير المدقق المنصوص عليه بموجب القانون أو النظام (المرجع: الفقرة ٤٣)

٤٢أ. يوضح معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ بأنه قد يتعين على المدقق الإمتثال لمتطلبات قانونية أو تنظيمية بالإضافة إلى معايير التدقيق الدولية.^{٢٢} وحيث يكون الحال كذلك، قد يتعين على المدقق استخدام شكل عام أو صياغة في تقرير المدقق تختلف عما هو موضح في هذا

٢١ معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ "الأحداث اللاحقة"، الفقرات ١٠-١٧.

٢٢ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ٥٥.

المعيار. ووفقاً لما هو موضح في الفقرة ٤، يشجع التوافق في تقرير المدقق وذلك عند إجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على المصادقية في السوق العالمية من خلال تحديد عمليات التدقيق تلك التي تم إجراؤها وفقاً لمعايير معترف بها عالمياً بشكل أكثر سهولة. وعندما تتعلق الفروقات بين المتطلبات القانونية أو التنظيمية ومعايير التدقيق الأخرى بالشكل العام لتقرير المدقق أو صياغته فقط وعندما يشتمل التقرير على كل عنصر من العناصر المحددة في الفقرة ٤٣(أ)(١) كحد أدنى، فقد يشير التقرير إلى معايير التدقيق الدولية. وبناء على ذلك، يعتبر المدقق ممثلاً لمتطلبات معايير التدقيق الدولية في هذه الظروف، حتى وإن تم تحديد الشكل العام والصياغة المستخدمين في التقرير بموجب متطلبات قانونية أو تنظيمية لإعداد التقارير. وعند عدم تعارض متطلبات محددة متبعة في منطقة معينة مع معايير التدقيق الدولية، فإن تبني الشكل العام والصياغة المستخدمين في هذا المعيار يساعد مستخدمي تقرير المدقق على الاعتراف بشكل أكثر سهولة بالتقرير كتقرير حول عملية تدقيق منفذة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. (يتناول معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الظروف التي ينص فيها القانون أو النظام على الشكل العام أو الصياغة المستخدمين في تقرير المدقق باستخدام مصطلحات تختلف جوهرياً عن متطلبات معايير التدقيق الدولية).

تقرير المدقق حول عمليات التدقيق المنفذة وفقاً لكل من معايير التدقيق المطبقة في منطقة محددة ومعايير التدقيق الدولية (المرجع: الفقرة ٤٤)

٤٣١. قد يشير المدقق في التقرير إلى إجراء عملية التدقيق وفقاً لكل من معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الوطنية عندما يمثل لكل معيار تدقيق دولي ذي علاقة بعملية التدقيق، بالإضافة إلى الإمتثال لمعايير التدقيق الوطنية ذات العلاقة.^{٢٢}

٤٤١. لا تعتبر الإشارة إلى كل من معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الوطنية إشارة مناسبة في حال وجود تعارض بين متطلبات معايير التدقيق الدولية ومتطلبات معايير التدقيق الوطنية قد يقود المدقق إلى تكوين رأي مختلف أو عدم تضمين فقرة التأكيد على مسألة ما التي تقتضيها معايير التدقيق الدولية في ظروف معينة. فعلى سبيل المثال، تحظر بعض معايير التدقيق الوطنية المدقق من تضمين فقرة تأكيد على مسألة ما لتسليط الضوء على مشكلة تتعلق بالمنشأة المستمرة، بينما يقتضي معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ أن يضيف المدقق فقرة تأكيد على مسألة ما في تلك الظروف.^{٢١} وفي هذه الحالة، يشير تقرير المدقق إلى معايير التدقيق (سواءً معايير التدقيق الدولية أم معايير التدقيق الوطنية) التي قام المدقق بإعداد التقرير وفقاً لها فقط.

٢٣ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ٥٦١.

٢١ معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ "المنشأة المستمرة"، الفقرة ١٩.

المعلومات الملحقة المعروضة في البيانات المالية (المرجع: الفقرتان ٤٦-٤٧)

٤٥أ. في بعض الظروف، قد يتعين على المنشأة بموجب القانون أو النظام أو المعايير، أو قد تختار طوعاً، عرض معلومات ملحقة إلى جانب البيانات المالية إلا أن إطار إعداد التقارير المالية المعمول به لا يقتضي عرضها. فعلى سبيل المثال، قد يتم عرض معلومات ملحقة لتعزيز فهم المستخدم لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به أو لتوفير توضيح إضافي حول بنود محددة في البيانات المالية. ويتم عرض هذه المعلومات عادة إما في جداول ملحقة أو على شكل إيضاحات إضافية.

٤٦أ. يشمل رأي المدقق معلومات ملحقة لا يمكن تمييزها بوضوح عن البيانات المالية نظراً لطبيعتها وكيفية عرضها. على سبيل المثال، قد يكون الحال كذلك عندما تتضمن الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية توضيحاً للحد الذي تمتثل فيه البيانات المالية لإطار آخر لإعداد التقارير المالية. كما قد يشمل رأي المدقق الإيضاحات أو الجداول الملحقة التي تتم الإشارة إليها في الإشارات المرجعية الواردة في البيانات المالية.

٤٧أ. لا تحتاج المعلومات الملحقة التي يشملها رأي المدقق إلى الإشارة إليها بشكل خاص في الفقرة التمهيدية الواردة في تقرير المدقق وذلك عندما تكون الإشارة إلى الإيضاحات في وصف البيانات التي تتألف منها البيانات المالية في الفقرة التمهيدية كافية.

٤٨أ. قد لا يقتضي القانون أو النظام تدقيق المعلومات الملحقة، وقد تقرر الإدارة ألا تطلب من المدقق شمول المعلومات الملحقة في نطاق عملية تدقيق البيانات المالية.

٤٩أ. إن تقييم المدقق لما إذا كانت المعلومات الملحقة غير المدققة معروضة بطريقة معينة بحيث يمكن اعتبارها مشمولة في رأي المدقق يتضمن على سبيل المثال، مكان عرض تلك المعلومات فيما يتعلق بالبيانات المالية وأية معلومات ملحقة مدققة وما إذا كانت المعلومات معنونة بشكل واضح على أنها "غير مدققة".

٥٠أ. قد تغير الإدارة طريقة عرض المعلومات الملحقة غير المدققة التي يمكن اعتبارها مشمولة في رأي المدقق من خلال مثلاً:

- حذف أية إشارات مرجعية واردة في البيانات المالية إلى الجداول الملحقة غير المدققة أو الإيضاحات غير المدققة بحيث يكون التمييز بين المعلومات المدققة وغير المدققة واضحاً بشكل كافٍ.
- عدم وضع المعلومات الملحقة غير المدققة في البيانات المالية أو، في حال كان ذلك غير ممكن في ظل الظروف القائمة، يتم وضع الإيضاحات غير المدققة معاً في نهاية الإيضاحات المطلوبة المرفقة بالبيانات المالية ويتم تعريفها بوضوح على أنها غير

مدققة. ويمكن تفسير الإيضاحات غير المدققة المدمجة مع الإيضاحات المدققة بشكل خاطئ وذلك باعتبارها مدققة.

أ٥١١. إن حقيقة أن المعلومات الملحقة غير مدققة لا تعفي المدقق من مسؤولية قراءة تلك المعلومات لتحديد حالات التعارض الهامة مع البيانات المالية المدققة. وتتوافق مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الملحقة غير المدققة مع تلك المسؤوليات المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي ٧٢٠.٢٥

٢٥ معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة".

الملحق

(المرجع: الفقرة أ ١٤)

نماذج توضيحية لتقارير المدققين حول البيانات المالية

- النموذج التوضيحي ١: تقرير مدقق حول بيانات مالية معدة وفقاً لإطار عرض عادل مصمم لتلبية الإحتياجات المشتركة للمعلومات المالية من قبل مجموعة واسعة من المستخدمين (مثال ذلك، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية).
- النموذج التوضيحي ٢: تقرير مدقق حول بيانات مالية معدة وفقاً لإطار إمتثال مصمم لتلبية الإحتياجات المشتركة للمعلومات المالية من قبل مجموعة واسعة من المستخدمين.
- النموذج التوضيحي ٣: تقرير مدقق حول بيانات مالية موحدة معدة وفقاً لإطار عرض عادل مصمم لتلبية الإحتياجات المشتركة للمعلومات المالية من قبل مجموعة واسعة من المستخدمين (مثال ذلك، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية).

النموذج التوضيحي ١:

تتضمن الظروف ما يلي:

- تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية.
- إعداد البيانات المالية لهدف عام من قبل إدارة المنشأة وذلك وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- عندما تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية الواردة في معيار التدقيق الدولي ٢١٠.
- بالإضافة إلى عملية تدقيق البيانات المالية، يقع على عاتق المدقق مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.

تقرير المدقق المستقل

[مخاطب مناسب]

تقرير حول البيانات المالية^١

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة لشركة أ ب ج، والتي تتألف من بيان المركز المالي إعتباراً من ٣١ ديسمبر ٢٠x١ وكل من بيان الدخل الشامل وبيان التغييرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية وملخص حول السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

مسؤولية الإدارة^٢ المتعلقة بالبيانات المالية

يقع على عاتق الإدارة مسؤولية إعداد هذه البيانات المالية وعرضها العادل وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،^٣ ومسؤولية الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية للتمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ.

مسؤولية المدقق

إن مسؤوليتنا هي التعبير عن رأي حول هذه البيانات المالية بالإستناد إلى عملية التدقيق. ولقد أجرينا عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتقتضي هذه المعايير أن نمتثل لمتطلبات السلوك الأخلاقي وأن نقوم بتخطيط وأداء عملية التدقيق من أجل الحصول على تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية.

^١ يعدّ العنوان الفرعي "تقرير حول البيانات المالية" غير ضروري في الظروف التي لا ينطبق فيها استخدام العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

^٢ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني المعمول به في المنطقة المعنية.

^٣ عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد بيانات مالية تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة، فيمكن قراءة ما يلي: "إن الإدارة مسؤولة عن إعداد بيانات مالية تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعن...."

وتتطوي عملية تدقيق ما على أداء إجراءات معينة من أجل الحصول على أدلة تدقيق حول المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية. وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ. ولدى إجراء تقييمات المخاطر تلك، ينظر المدقق في الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد البيانات المالية وعرضها العادل^٤ من قبل المنشأة من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لهدف التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة. كما تتضمن عملية تدقيق ما تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة، إلى جانب تقييم العرض الكلي للبيانات المالية.

نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي التدقيق الخاص بنا.

الرأي

برأينا، تعرض البيانات المالية بشكل عادل، من كافة النواحي الهامة، (أو تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة) الوضع المالي لشركة أب ج اعتباراً من ٣١ ديسمبر ٢٠١١ والأداء المالي (لها) وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[سيختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المدقق بالإعتماد على طبيعة مسؤوليات المدقق الأخرى المتعلقة بإعداد التقارير].

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

^٤ في حالة الملاحظة الهامشية ٢٨، يمكن قراءة ما يلي: "لدى إجراء تقييمات المخاطر تلك، ينظر المدقق في الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد المنشأة لبيانات مالية تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لهدف التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة".

^٥ في الظروف التي يكون فيها المدقق مسؤولاً عن التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية فيما يخص تدقيق البيانات المالية، قد تتم صياغة هذه الجملة كالتالي: "لدى إجراء تقييمات المخاطر تلك، ينظر المدقق في الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد البيانات المالية وعرضها العادل من قبل المنشأة من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في الظروف". أما في حالة الملاحظة الهامشية ٢٨، فيمكن قراءة ما يلي: "لدى إجراء تقييمات المخاطر تلك، ينظر المدقق في الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد المنشأة لبيانات مالية تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف القائمة".

النموذج التوضيحي ٢:

تتضمن الظروف ما يلي:

- تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية بموجب القانون أو النظام.
- إعداد البيانات المالية لغرض عام من قبل إدارة المنشأة وذلك وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية (قانون س ص ع) المستخدم في المنطقة × (أي، إطار إعداد التقارير المالية، يشمل القانون أو النظام، ومصمم لتلبية الإحتياجات المشتركة للمعلومات المالية من قبل مجموعة واسعة من المستخدمين، ولكنه ليس إطار عرض عادل).
- عندما تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية الواردة في معيار التدقيق الدولي ٢١٠.

تقرير المدقق المستقل

[مخاطب مناسب]

تقرير حول البيانات المالية

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة لشركة أ ب ج، والتي تتألف من الميزانية العمومية إعتباراً من ٣١ ديسمبر ٢٠x١ وبيان الدخل وبيان التغييرات في حقوق الملكية وبيان التدفق النقدي للسنة المنتهية وملخص حول السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

مسؤولية الإدارة^٦ المتعلقة بالبيانات المالية

يقع على عاتق الإدارة مسؤولية إعداد هذه البيانات المالية وفقاً لقانون س ص ع المعمول به في المنطقة ×، ومسؤولية الرقابة الداخلية حسبما تراه ضرورياً للتمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ.

مسؤولية المدقق

إن مسؤوليتنا هي التعبير عن رأي حول هذه البيانات المالية بالإستناد إلى عملية التدقيق. ولقد أجرينا عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتقتضي هذه المعايير أن نمتثل لمتطلبات السلوك الأخلاقي وأن نقوم بتخطيط وأداء عملية التدقيق من أجل الحصول على تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية.

وتتطوي عملية تدقيق ما على أداء إجراءات من أجل الحصول على أدلة تدقيق حول المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية. وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت ناجمة عن إحتيال أم

^٦ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني المعمول به في المنطقة المعنية.

خطأ. ولدى إجراء تقييمات المخاطر تلك، ينظر المدقق في الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد المنشأة للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لهدف التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة.^٧ كما تتضمن عملية تدقيق ما تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي أعدها الإدارة، إلى جانب تقييم العرض الكلي للبيانات المالية.

نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي التدقيق الخاص بنا.

الرأي

برأينا، تم إعداد البيانات المالية الخاصة بالشركة أ ب ج للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠x١، من كافة النواحي الهامة، وفقاً للقانون س ص ع المعمول به في المنطقة ×.

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

^٧ في الظروف التي يكون فيها المدقق مسؤولاً عن التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية فيما يخص تدقيق البيانات المالية، قد تتم صياغة هذه الجملة كالتالي: "لدى إجراء تقييمات المخاطر تلك، ينظر المدقق في الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد المنشأة للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في الظروف القائمة".

النموذج التوضيحي ٣:

تتضمن الظروف ما يلي:

- تدقيق بيانات مالية موحدة معدة لغرض عام من قبل إدارة المنشأة الأم وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- عندما تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية الواردة في معيار التدقيق الدولي ٢١٠.
- بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية للمجموعة، يقع على عاتق المدقق مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.

تقرير المدقق المستقل

[مخاطب مناسب]

تقرير حول البيانات المالية الموحدة^٨

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية الموحدة المرفقة لشركة أ ب ج والشركات التابعة لها، والتي تتألف من بيان المركز المالي الموحدة إعتباراً من ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وبيان الدخل الشامل الموحد وبيان التغييرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية وملخص حول السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

مسؤولية الإدارة^٩ المتعلقة بالبيانات المالية الموحدة

يقع على عاتق الإدارة مسؤولية إعداد هذه البيانات المالية وعرضها العادل وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،^{١٠} ومسؤولية الرقابة الداخلية حسبما تراه ضرورياً للتمكن من إعداد بيانات مالية موحدة خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ.

مسؤولية المدقق

إن مسؤوليتنا هي التعبير عن رأي حول هذه البيانات المالية الموحدة بالإستناد إلى عملية التدقيق. ولقد أجرينا عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتقضي هذه المعايير أن نمثل متطلبات السلوك الأخلاقي وأن نقوم بتخطيط وأداء عملية التدقيق من أجل الحصول على تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية.

^٨ يعتبر العنوان الفرعي "تقرير حول البيانات المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف التي لا ينطبق فيها العنوان الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

^٩ أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني المعمول به في المنطقة المعنية.

^{١٠} عندما تكون الإدارة مسؤولة عن إعداد بيانات مالية تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة، يمكن قراءة ما يلي: "إن الإدارة مسؤولة عن إعداد بيانات مالية موحدة تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ومسؤولة عن...".

وتتطوي عملية تدقيق ما على أداء إجراءات من أجل الحصول على أدلة تدقيق حول المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية الموحدة. وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق، بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية الموحدة، سواءً كانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ. ولدى إجراء تقييمات المخاطر تلك، ينظر المدقق في الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد البيانات المالية الموحدة وعرضها العادل^{١١} من قبل المنشأة من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لهدف التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة^{١٢}. كما تتضمن عملية تدقيق ما تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة، إلى جانب تقييم العرض الكلي للبيانات المالية الموحدة.

نعتمد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي التدقيق الخاص بنا.

الرأي

برأينا، تعرض البيانات المالية الموحدة بشكل عادل، من كافة النواحي الهامة، (أو تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة) الوضع المالي لشركة أ ب ج والشركات التابعة لها إعتباراً من ٣١ ديسمبر ٢٠x١ والأداء المالي (لهم) وتدققاتهم النقدية للسنة المنتهية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[سيختلف شكل ومحتوى هذا القسم من تقرير المدقق بالإعتماد على طبيعة مسؤوليات المدقق الأخرى المتعلقة بإعداد التقارير].

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

^{١١} في حالة الملاحظة الهامشية ٣٥، يمكن قراءة ما يلي: "لدى إجراء تقييمات المخاطر تلك، ينظر المدقق في الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد المنشأة لبيانات مالية موحدة تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف القائمة، وليس لهدف التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة".

^{١٢} في الظروف التي يكون فيها المدقق مسؤولاً عن التعبير عن رأي حول فعالية الرقابة الداخلية فيما يخص تدقيق البيانات المالية الموحدة، قد تتم صياغة هذه الجملة كالتالي: "لدى إجراء تقييمات المخاطر تلك، ينظر المدقق في الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد البيانات المالية الموحدة وعرضها العادل من قبل المنشأة من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في الظروف". أما في حالة الملاحظة الهامشية ٣٥، فيمكن قراءة ما يلي: "لدى إجراء تقييمات المخاطر تلك، ينظر المدقق في الرقابة الداخلية المرتبطة بإعداد المنشأة لبيانات مالية موحدة تعبر عن وجهة نظر صحيحة وعادلة من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف القائمة".

معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٢	أنواع الآراء المعدلة
٣	تاريخ النفاذ.....
٤	الهدف
٥	التعريفات
	المتطلبات
٦	الظروف التي يكون فيها إدخال تعديل على رأي المدقق أمراً مطلوباً.....
١٥-٧	تحديد نوع التعديل على رأي المدقق
٢٧-١٦	شكل ومضمون تقرير المدقق لدى تعديل الرأي
٢٨	الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
١أ	أنواع الآراء المعدلة
٧أ-٢أ	طبيعة الأخطاء الجوهرية
١٢أ-٨أ	طبيعة تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة
	عاقبة تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة نظراً للقيود التي تفرضها
١٥أ-١٣أ	الإدارة بعد قبول المدقق للعملية
١٦أ	الإعتبرات الأخرى التي تتعلق بالرأي السلبي أو حجب الرأي
٢٤أ-١٧أ	شكل ومضمون تقرير المدقق لدى تعديل الرأي

الإتصال مع أولئك الملكفين بالحوكمة أ٢٥

ملحق: توضيحات حول تقارير المدققين التي أُدخلت عليها تعديلات على الرأي

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتطرق معيار التدقيق الدولي هذا إلى مسؤولية المدقق المتمثلة بإصدار تقرير مناسب في الظروف التي، لدى تكوين رأي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠^١، يخلص فيها المدقق إلى أن التعديل على رأي المدقق في البيانات المالية ضروري.

أنواع الآراء المعدلة

٢. يضع هذا المعيار ثلاثة أنواع من الآراء المعدلة وهي الرأي المتحفظ والرأي السلبي وحجب الرأي. القرار الذي يتعلق بإختيار نوع الرأي المناسب يعتمد على ما يلي:

(أ) طبيعة المسألة التي دعت إلى التعديل أي ما إذا كانت البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية أو، في حالة تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، يحتمل أنها تحتوي على أخطاء جوهرية؛ و

(ب) حكم المدقق بشأن مدى إنتشار الآثار أو الآثار الممكنة للمسألة على البيانات المالية (المرجع: الفقرة ١١).

تاريخ النفاذ

٣. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية عن الفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

الهدف

٤. يكمن هدف المدقق في التعبير بوضوح عن رأي معدل تعديلاً مناسباً حول البيانات المالية التي تكون لازمة حينما:

(أ) يخلص المدقق، بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، أن البيانات المالية ككل تحتوي على أخطاء جوهرية؛ أو

(ب) لا يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليخلص إلى أن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية.

التعريفات

٥. لأهداف هذا المعيار، تكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة إزائها أدناه:

(أ) واسع النطاق (Pervasive) - مصطلح يستخدم في سياق الأخطاء لبيان آثار الأخطاء على البيانات المالية أو الآثار الممكنة للأخطاء على البيانات المالية إن وجدت والتي لم

^١ معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ "تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية".

تكتشف نتيجة لتعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. الآثار الواسعة النطاق على البيانات المالية هي تلك التي تكون في حكم المدقق:

- (١) غير مقتصرة على عناصر أو حسابات أو بنود محددة في البيانات المالية؛
 - (٢) إذا كانت مقتصرة عليها، ممثلة أو يمكن أن تكون ممثلة لجزء هام من البيانات المالية؛ أو
 - (٣) فيما يتعلق بالإفصاحات، أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية.
- (ب) رأي معدل (Modified opinion): رأي متحفظ أو رأي سلبي أو حجب رأي.

المتطلبات

الظروف التي يكون فيها إدخال تعديل على رأي المدقق أمراً مطلوباً

٦. على المدقق أن يعدل الرأي في تقرير المدقق عندما:

- (أ) يخلص المدقق إلى أن البيانات المالية ككل ليست خالية من الأخطاء الجوهرية بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛ أو (المرجع: الفقرة ٢٠-٧١)
- (ب) المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليخلص إلى أن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية. (المرجع: الفقرة ٨١-١٢٢)

تحديد نوع التعديل على رأي المدقق

الرأي المتحفظ

٧. يعبر المدقق عن رأي متحفظ حينما:

- (أ) يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أن الأخطاء سواء أخذت على حدة أو ككل واحد جوهرية، ولكنها ليست واسعة النطاق، بالنسبة للبيانات المالية؛ و
- (ب) يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين رأي، ولكن المدقق يخلص إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست واسعة النطاق.

الرأي السلبي

٨. على المدقق أن يعبر عن رأي سلبي حينما يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، إلى أن الأخطاء سواء أخذت على حدة أو ككل واحد جوهرية وواسعة النطاق أيضاً في البيانات المالية.

حجب الرأي

٩. على المدقق أن يحجب الرأي حينما يكون غير قادر على جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لبناء رأي عليها ويخلص المدقق إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء الجوهرية على البيانات المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية وواسعة النطاق.

١٠. على المدقق أن يحجب الرأي حينما، في ظروف نادرة الحدوث للغاية تنطوي على شكوك عديدة، يخلص المدقق إلى أنه، رغم عدم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ليس من الممكن تكوين رأي حول البيانات المالية نظراً للتفاعل المحتمل بين الشكوك وأثرها التراكمي الممكن على البيانات المالية.

عاقبة تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة نظراً لقيود مفروضة على الإدارة بعد قبول المدقق للعملية

١١. إذا، بعد قبول العملية، أصبح المدقق على علم أن الإدارة فرضت قيوداً على نطاق التدقيق يرى المدقق أنه من المرجح أن يؤدي إلى الحاجة إلى التعبير عن رأي متحفظ حول البيانات المالية، فعلى المدقق أن يطلب من الإدارة أن ترفع القيود.

١٢. إذا رفضت الإدارة رفع القيود المشار إليها في الفقرة ١١، فعلى المدقق أن يتصل مع المكلفين بالحوكمة لمناقشة هذه المسألة ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة^٢، وأن يحدد ما إذا كان من الممكن تنفيذ إجراءات بديلة للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية.

١٣. إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن يحدد المدلولات كما يلي:

(أ) إذا خلص المدقق إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة، إن وجدت، على البيانات المالية يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست واسعة النطاق فعلى المدقق أن يجعل الرأي متحفظاً؛ أو

(ب) إذا خلص المدقق إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة، إن وجدت، على البيانات المالية يمكن أن تكون جوهرية وواسعة النطاق لدرجة تجعل من التحفظ في الرأي أمراً غير مناسب للتعبير عن مدى تعقيد الموقف فعلى المدقق أن:

(١) ينسحب من التدقيق حيثما كان ذلك قابلاً للتطبيق وممكناً بموجب القانون أو

النظام المعمول به؛ أو (المرجع: الفقرة ١٣١-١٤١)

(٢) إذا لم يكن الإنسحاب من التدقيق قابلاً للتطبيق أو ممكناً فعليه أن يحجب الرأي

حول البيانات المالية.

^٢ معيار التدقيق الدولي ٢٦٠، "الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣.

١٤. إذا انسحب المدقق كما هو مبين في الفقرة ١٣(ب)(١)، قبل الإنسحاب، فعلى المدقق أن يُبلغ المكلفين بالحوكمة بأي أمور تتعلق بالأخطاء التي اكتشفت أثناء التدقيق والتي دعت إلى تعديل الرأي. (المرجع: الفقرة ١٥أ)

الإعتبرات الأخرى المتعلقة بالرأي السلبي أو حجب الرأي

١٥. عندما يرى المدقق أنه من الضروري التعبير عن رأي سلبي أو حجب رأي حول البيانات المالية ككل، فيجب ألا يتضمن تقرير المدقق رأياً غير متحفظ أيضاً فيما يتعلق بنفس إطار إعداد التقارير المالية حول بيان مالي ما أو مكون واحد محدد أو أكثر أو حساب واحد محدد أو أكثر أو بند واحد محدد أو أكثر في بيان مالي. تضمين ذلك الرأي غير المتحفظ في نفس التقرير^٣ في هذه الظروف يناقض رأي المدقق السلبي أو حجه للرأي في البيانات المالية ككل. (المرجع: الفقرة ١١٦أ)

شكل ومضمون تقرير المدقق لدى تعديل الرأي

١٦. على المدقق حينما يعدل الرأي حول البيانات المالية أن، بالإضافة إلى المكون المحدد المطلوب بموجب معيار التدقيق الدولي ٧٠٠، أن يضمن فقرة في تقرير المدقق تعطي وصفاً حول المسألة التي دعت إلى التعديل، وعلى المدقق أن يضع هذه الفقرة مباشرة قبل فقرة الرأي في تقرير المدقق وإستخدام العنوان التالي "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الرأي السلبي" أو "أساس حجب الرأي" حسب المناسب. (المرجع: الفقرة ١٧أ)

١٧. إذا كان هناك خطأ جوهري في البيانات المالية يتعلق بمبالغ محددة في البيانات المالية (بما في ذلك الإفصاحات الكمية) فعلى المدقق أن يضمن في فقرة أساس التعديل وصفاً وتعداداً للأثار المالية للخطأ ما لم يكن ذلك غير قابل للتطبيق. وإذا كان تعداد الأثار المالية غير قابل للتطبيق فعلى المدقق أن يفصح عن ذلك في فقرة أساس التعديل. (المرجع: الفقرة ١٨أ)

١٨. إذا كان هناك خطأ جوهري في البيانات المالية يتعلق بالإفصاحات السردية فعلى المدقق أن يضمن في فقرة أساس التعديل شرحاً حول الكيفية التي ترد بها الأخطاء في البيانات المالية.

١٩. إذا كان هناك خطأ في البيانات المالية يتعلق بعدم الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها فعلى المدقق أن:

(أ) يناقش مسألة عدم الإفصاح مع المكلفين بالحوكمة؛ و

^٣ يتطرق معيار التدقيق الدولي ٨٠٥ "الإعتبرات الخاصة - عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي" إلى الظروف التي يشارك المدقق فيها في التعبير عن رأي مستقل حول مكون أو حساب أو بند محدد واحد أو أكثر في البيان المالي.

- (ب) يبين في فقرة أساس التعديل طبيعة المعلومات المحذوفة؛ و
- (ج) يضمن، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب القانون أو النظام، الإفصاحات المحذوفة شريطة أن يكون ذلك قابلاً للتطبيق وأن يكون المدقق قد حصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المعلومات المحذوفة. (المرجع: الفقرة ٩١)
٢٠. إذا نتج التعديل عن عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن يضمن في فقرة أساس التعديل أسباب عدم القدرة.
٢١. حتى لو عبر المدقق عن رأي سلبي أو حجب الرأي حول البيانات المالية فعلى المدقق أن يبين في فقرة أساس التغيير أسباب أي مسائل أخرى يكون المدقق على علم بها والتي تكون قد تطلبت تعديلاً في الرأي واثار الأسباب. (المرجع: الفقرة ٢٠٠)

فقرة الرأي

٢٢. حينما يعدل المدقق الرأي حول التدقيق فعلى المدقق أن يستخدم العنوان التالي "رأي متحفظ" أو "رأي سلبي" أو "حجب الرأي" حسب المناسب لفقرة الرأي. (المرجع: الفقرة ٢١١، ٢٣١-٢٤١)
٢٣. حينما يعبر المدقق عن رأي متحفظ نظراً لوجود خطأ جوهري في البيانات المالية، فعلى المدقق أن يفصح في فقرة الرأي أنه، في رأي المدقق، بإستثناء آثار المسألة (المسائل) المبينة في فقرة أساس الرأي المتحفظ فإن:
- (أ) البيانات المالية تعرض بشكل عادل من حيث جميع الجوانب الجوهرية (أو تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً) وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق لدى إعداد تقارير وفقاً لإطار العرض العادل؛ أو
- (ب) البيانات المالية قد أعدت من حيث جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق لدى إعداد تقارير وفقاً لإطار الإمتثال.
- حينما يكون التعديل ناشئاً من عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن يستخدم العبارة المناسبة لذلك وهي "باستثناء الآثار الممكنة للمسألة (المسائل) ..." للرأي المعدل. (المرجع: الفقرة ٢٢١)
٢٤. حينما يعبر المدقق عن رأي سلبي، فعلى المدقق أن يفصح في فقرة الرأي أنه، في رأي المدقق، نظراً لأهمية المسألة (المسائل) المبينة في فقرة أساس الرأي السلبي فإن:
- (أ) البيانات المالية لا تعرض بشكل عادل (أو لا تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً) وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق لدى إعداد تقارير وفقاً لإطار العرض العادل؛ أو

(ب) البيانات المالية لم يتم إعدادها من حيث جميع الجوانب الجوهرية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق لدى إعداد تقارير وفقاً لإطار الإمتثال.

٢٥. حينما يحجب المدقق الرأي نظراً لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن يفصح في فقرة الرأي أنه:

(أ) نظراً لأهمية المسألة (المسائل) المبينة في فقرة أساس حجب الرأي، لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي التدقيق؛ و بالتالي

(ب) لم يعبر المدقق عن رأي حول البيانات المالية.

وصف مسؤولية المدقق حينما يعبر المدقق رأي متحفظ أو سلبي

٢٦. حينما يعبر المدقق عن رأي متحفظ أو سلبي فعلى المدقق أن يعدل وصف مسؤولية المدقق بحيث يفيد بأن المدقق يعتقد أن أدلة التدقيق التي حصل عليها المدقق كافية ومناسبة لتشكيل أساس يقوم عليه رأي المدقق المعدل حول التدقيق.

وصف مسؤولية المدقق حينما يحجب المدقق رأياً ما

٢٧. حينما يحجب المدقق رأياً نظراً لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن يعدل الفقرة الإفتتاحية لتقرير المدقق بحيث تفيد بأن عملية التدقيق نفذت لتدقيق البيانات المالية، وعلى المدقق أيضاً أن يعدل وصف مسؤولية ووصف نطاق التدقيق بحيث يفيد ما يلي فقط: "تكمّن مسؤوليتنا في التعبير عن رأي حول البيانات المالية بناءً على إجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. نظراً للمسألة (المسائل) المبينة في فقرة أساس حجب الرأي، فإننا لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لإعطاء أساس يقوم عليه رأي التدقيق".

الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

٢٨. حينما يتوقع المدقق أن يعدل الرأي في تقرير المدقق فعلى المدقق أن يتصل مع المكلفين بالحوكمة بشأن الظروف التي أدت إلى التعديل المتوقع والصياغة المقترحة للتعديل. (المرجع: الفقرة ٢٥٠)

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

أنواع الآراء المعدلة (المرجع: الفقرة ٢)

١٠. يبين الجدول أدناه الكيفية التي يؤثر بها حكم المدقق، حول طبيعة المسألة إلى تدعو إلى التعديل ومدى كون آثارها أو آثارها الممكنة على البيانات المالية واسعة النطاق، على نوع الرأي المعبر عنه.

حكم المدقق حول مدى كون الآثار أو الآثار الممكنة للبيانات المالية واسعة النطاق		طبيعة المسألة التي تدعو إلى التدقيق
جوهرية ولكن ليس واسع النطاق	جوهرية وواسع النطاق	
رأي متحفظ	رأي سلبي	البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية
رأي متحفظ	حجب الرأي	تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة

طبيعة الأخطاء الجوهرية (المرجع: الفقرة ٦ (أ))

٢٠. يوجب معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ على المدقق، من أجل تكوين رأي حول البيانات المالية، أن يستنتج ما إذا تم الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية.٤ ويجب أن يأخذ هذا الإستنتاج بعين الإعتبار تقييم المدقق للأخطاء غير المصححة إن وجدت في البيانات المالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٤٥٠.٥

٣٠. يعرف معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الخطأ على أنه الفرق بين المبلغ أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح الخاص ببند بيان مالي أعد تقرير بخصوصه وبين المبلغ أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح المطلوب بحيث يكون البند وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، وعليه يمكن أن ينشأ الخطأ الجوهرية في البيانات المالية فيما يتعلق بـ:

(أ) مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المختارة؛ أو

(ب) تطبيق السياسات المحاسبية المختارة؛ أو

(ج) مدى ملاءمة أو كفاية الإفصاحات في البيانات المالية.

٤ معيار التدقيق الدولي ٧٠٠، الفقرة ١١.

٥ معيار التدقيق الدولي ٤٥٠، "تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق" الفقرة ١١.

مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المختارة

٤٤. فيما يتعلق بمدى ملاءمة السياسات المحاسبية التي اختارتها الإدارة، يمكن أن تنشأ أخطاء جوهرية في البيانات المالية عندما:

- (أ) لا تكون السياسات المحاسبية المختارة متسقة مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ أو
(ب) لا تعرض البيانات المالية، بما في ذلك الملاحظات ذات الصلة، المعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق العرض العادل.

٥٥. غالباً ما يحتوي إطار إعداد التقارير المالية على متطلبات مراعاة التغييرات في السياسات المحاسبية والإفصاح عنها. حينما تغير المنشأة إختيارها لسياسات محاسبية هامة قد ينشأ خطأ جوهري في البيانات المالية حينما لا تمثل المنشأة لهذه المتطلبات.

تطبيق السياسات المحاسبية المختارة

٦٤. فيما يتعلق بتطبيق السياسات المحاسبية المختارة، يمكن أن تنشأ أخطاء جوهرية في البيانات المالية:

- (أ) حينما لا تطبق الإدارة السياسات المحاسبية المختارة تطبيقاً متسقاً مع إطار إعداد التقارير المالية بما في ذلك اللحظة التي لم تطبق فيها الإدارة السياسات المحاسبية المختارة تطبيقاً متسقاً بين فترات أو على معاملات أو أحداث مشابهة (إتساق في التطبيق)؛ أو
(ب) نظراً لطريقة تطبيق السياسات المحاسبية المختارة (مثل الخطأ غير المقصود في التطبيق).

مدى ملاءمة أو كفاية الإفصاحات في البيانات المالية

٧٤. فيما يتعلق بمدى ملاءمة أو كفاية الإفصاحات في البيانات المالية، يمكن أن تنشأ الأخطاء الجوهرية عندما:

- (أ) لا تشتمل البيانات المالية على جميع الإفصاحات التي يوجبها إطار إعداد التقارير المالية المطبق؛
(ب) لا تُعرض الإفصاحات في البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ أو
(ج) لا تقدم البيانات المالية الإفصاحات اللازمة لتحقيق العرض العادل.

طبيعة تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة (المرجع: الفقرة ٦(ب))

٨٤. يمكن أن تنشأ عدم قدرة المدقق على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة (والمشار إليها أيضاً) من:

(أ) ظروف خارجة عن إرادة المنشأة؛

(ب) أو ظروف تتعلق بطبيعة أو توقيت عمل المدقق؛ أو

(ج) قيود مفروضة من قبل الإدارة.

٩٠. لا يشكل عدم القدرة على تنفيذ إجراء معين قيداً على نطاق التدقيق إذا تمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة من خلال تنفيذ إجراءات بديلة. إذا تعذر ذلك تنطبق متطلبات الفقرات ٧ (ب) و ١٠ حسب المناسب. يمكن أن تكون للقيود المفروضة من قبل الإدارة آثار أخرى على التدقيق مثل تلك التي على تقييم المدقق لمخاطر الإحتيال وإعتبار إستكمال العملية.

١٠٠. تشتمل الأمثلة على الظروف التي تكون خارجة عن إرادة الإدارة عندما يحدث ما يلي:

- تعرض سجلات المنشأة المحاسبية للتلف.
- مصادرة السجلات المحاسبية الخاصة بعنصر مهم إلى أجل غير مسمى من قبل السلطات الحكومية.

١١١. تشتمل الأمثلة على الظروف المتعلقة بطبيعة أو توقيت عمل المدقق عندما:

- يترتب على المؤسسة أن تستخدم طريقة حقوق الملكية في المحاسبة لمنشأة زميلة ويكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول البيانات المالية للمنشأة الزميلة لتقييم ما إذا كانت طريقة حقوق الملكية مطبقة على نحو مناسب.
- يكون توقيت تعيين المدقق في حين يكون المدقق غير قادر فيه على مراقبة الجرد الفعلي للمخزون.
- يخلص المدقق إلى أن تنفيذ إجراءات جوهرية وحدها يكون غير كافٍ ولكن أنظمة الرقابة في المنشأة غير فعالة.

١٢٠. تشتمل أمثلة تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة الناشئة عن القيود على نطاق التدقيق المفروضة من قبل الإدارة عندما:

- تمنع الإدارة المدقق من مراقبة الجرد الفعلي للمخزون.
- تمنع الإدارة المدقق من طلب مصادقة خارجية على أرصدة حسابات محددة.

عاقبة تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة نظراً للقيود التي تفرضها الإدارة بعد

قبول المدقق للعملية (المرجع: الفقرة ١٣ (ب) - ١٤)

١٣٠. يمكن أن تعتمد قضية مدى كون الإنسحاب من التدقيق أمراً عملياً على المرحلة المنجزة من العملية في الحين الذي تفرض فيه الإدارة قيد النطاق. إذا أنجز المدقق الجزء الأساسي من

التدقيق فقد يود المدقق أن يستكمل التدقيق إلى الحد الممكن وأن يحجب الرأي وأن يبين قيد النطاق في فقرة أساس حجب الرأي قبل السحب.

١٤أ. في ظروف معينة قد لا يكون الإنسحاب من التدقيق ممكناً إذا كان من المفروض على المدقق بموجب القانون أو النظام أن يواصل عملية التدقيق، وقد يكون هذا الحال حال المدقق الذي يعين لتدقيق بيانات مالية لمنشآت القطاع العام. وقد يكون هذا هو الحال أيضاً في الاختصاصات التي يعين فيها المدقق لتدقيق البيانات المالية التي تغطي فترة محددة أو يعين لفترة محددة ويكون ممنوعاً من الإنسحاب قبل إستكمال تدقيق هذه البيانات المالية أو قبل نهاية الفترة على التوالي. قد يرى المدقق أيضاً أنه من الضروري أن يضمن فقرة المسألة الأخرى في تقرير المدقق^٦.

١٥أ. حينما يخلص المدقق إلى أن الإنسحاب من التدقيق ضروري بسبب قيد النطاق فقد يترتب مطلب مهني أو قانوني أو تنظيمي على عاتق المدقق يقضي بإبلاغ الجهة المنظمة أو مالكي المنشأة عن المسائل المتعلقة بالإنسحاب من العملية.

الإعتبارات الأخرى التي تتعلق بالرأي السلبي أو حجب الرأي (المرجع: الفقرة ١٥)

١٦أ. فيما يلي أمثلة على ظروف إعداد التقارير المالية لا تتناقض مع الرأي السلبي أو حجب الرأي من قبل المدقق:

- التعبير عن رأي حول بيانات مالية معدة بموجب إطار إعداد تقارير مالية ما و، في نفس التقرير، التعبير عن رأي سلبي حول نفس البيانات المالية بموجب إطار إعداد تقارير مالية مختلف^٧.
- التعبير عن حجب الرأي المتعلق بنتائج العمليات والتدفقات النقدية، حيثما انطبق ذلك، والرأي غير المعدل المتعلق بالمركز المالي (أنظر معيار التدقيق الدولي ٥١٠^٨). في هذه الحالة لا يكون المدقق قد عبر عن حجب الرأي في البيانات المالية ككل.

شكل ومضمون تقرير المدقق لدى تعديل الرأي

فقرة أساس التعديل (المرجع: الفقرة ١٦-١٧، ١٩، ٢١)

١٧أ. يساعد الإتساق في تقرير المدقق على تعزيز فهم المستخدمين وتحديدهم للظروف غير العادية

^٦ معيار التدقيق الدولي ٧٠٦، "فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل" الفقرة ٥أ.

^٧ أنظر الفقرة ٣٢٤ من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ من أجل وصف هذه الظروف.

^٨ معيار التدقيق الدولي ٥١٠ "عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الإفتتاحية"، الفقرة ١٠.

لدى حدوثها، وبالتالي وبالرغم من أن الإتساق في صياغة الرأي المعدل وفي وصف أساس الرأي قد لا يكون أمراً ممكناً فإن الإتساق في شكل ومضمون تقرير المدقق أمر مرغوب به.

١٨٠. من الأمثلة على الآثار المالية للأخطاء الجوهرية التي يمكن أن يبينها المدقق في فقرة أساس التعديل في تقرير المدقق تعداد آثار ضريبة الدخل والدخل قبل الضرائب وصافي الدخل وحقوق الملكية إذا كانت هناك مبالغة في قيمة المخزون.

١٩٠. الإفصاح عن المعلومات المحذوفة في فقرة أساس التعديل قد لا يكون أمراً قابلاً للتطبيق إذا:
(أ) لم يتم إعداد الإفصاح من قبل الإدارة أو إذا لم تكن الإفصاحات متوافرة للمدقق بسهولة بأي شكل من الأشكال؛ أو
(ب) في رأي المدقق، يمكن أن تكون حجم الإفصاحات كبيرة بدون داع فيما يتعلق بتقرير المدقق.

٢٠٠. لا يبرر الرأي السلبي أو حجب الرأي فيما يتعلق بمسألة محددة مبينة في فقرة أساس التحفظ حذف وصف مسائل أخرى محددة كانت خلافاً لذلك ستتطلب تعديلاً على رأي المدقق. في هذه الحالات فقد يكون الإفصاح هذه عن المسائل الأخرى التي يكون المدقق على علم بها أمراً ذا صلة بمستخدمي البيانات المالية.

فقرة الرأي (المرجع: الفقرة ٢٢-٢٣)

٢١٠. يوضح تضمين عنوان هذه الفقرة للمستخدم أن رأي المدقق معدل ويشير إلى نوع التعديل.

٢٢٠. حينما يعبر المدقق عن رأي متحفظ فليس من المناسب استخدام عبارات مثل "بالنسبة للتفسير السابق" أو "فيما يتعلق بـ" في فقرة الرأي لأنها ليست واضحة أو مؤثرة بما يكفي.

تقارير المدقق التوضيحية

٢٣٠. يحتوي التوضيحان ١ و ٢ في الملحق على تقارير مدققين لهم آراء متحفظة وآراء سلبية على التوالي لأن البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية.

٢٤٠. يحتوي التوضيح ٣ في الملحق على تقرير مدقق له رأي متحفظ لأن المدقق لم يتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. يحتوي التوضيح ٤ على حجب للرأي نظراً لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول مكون منفرد في البيانات المالية. يحتوي التوضيح ٥ على حجب للرأي نظراً لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول العديد من مكونات البيانات المالية. في كل من الحالتين الأخيرتين كانت الآثار الممكنة لعدم القدرة على البيانات المالية جوهرية واسعة النطاق.

الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة (المرجع: الفقرة ٢٨)

أ٢٥. إبلاغ المكلفين بالحوكمة عن الظروف التي أدت إلى التعديل المتوقع على رأي المدقق والصياغة المقترحة للتعديل أمرٌ يُمكن:

(أ) المدقق من لفت إنتباه المكلفين بالحوكمة للتعديل (للتعديلات) المطلوبة وأسباب (أو ظروف) التعديل (التعديلات)؛ و

(ب) المدقق من الحصول على موافقة المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بحقائق المسألة (المسائل) التي دعت إلى التعديل المتوقع (التعديلات المتوقعة) أو من التأكيد على المسائل الخلافية مع الإدارة تبعاً لذلك؛ و

(ج) المكلفين بالحوكمة من الحصول على فرصة، حيثما كان ذلك مناسباً، تزويد المدقق بالمزيد من المعلومات والتوضيحات فيما يتعلق بالمسألة (بالمسائل) التي تدعو إلى التعديل المتوقع (التعديلات المتوقعة).

ملحق

(المرجع: الفقرة أ٢٣-٢٤)

توضيحات حول تقارير المدققين التي أُدخلت عليها تعديلات على الرأي

- التوضيح ١: تقرير المدقق الذي يحتوي على رأي متحفظ نظراً للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.
- التوضيح ٢: تقرير المدقق الذي يحتوي على رأي سلبي نظراً للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.
- التوضيح ٣: تقرير المدقق الذي يحتوي على رأي سلبي نظراً لعدم تمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.
- التوضيح ٤: تقرير المدقق الذي يحتوي على حجب للرأي نظراً لعدم تمكن المدقق من الحصول على معلومات تدقيق كافية ومناسبة حول مكون منفرد في البيانات المالية.
- التوضيح ٥: تقرير المدقق الذي يحتوي على حجب للرأي نظراً لعدم تمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المكونات المتعددة في البيانات المالية.

التوضيح ١:

تشتمل الظروف على ما يلي:

- تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الأهداف العامة من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي ٢١٠^١.
- هناك أخطاء في المخزون. تعتبر الأخطاء جوهرية في البيانات المالية ولكنها ليست واسعة النطاق.
- بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية، تترتب على عاتق المدقق مسؤوليات إعداد تقارير أخرى بموجب القانون المحلي.

تقرير المدقق المستقل

[المُخاطَب المناسب]

تقرير حول البيانات المالية^٢

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة للشركة أ والتي تتألف من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات تفسيرية أخرى.

مسؤولية الإدارة^٣ عن البيانات المالية

الإدارة مسؤولة عن إعداد هذه البيانات المالية وعرضها عرضاً عادلاً وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،^٤ وعن الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضرورياً ليتسنى إعداد البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت نتيجة الإحتيال أو الخطأ.

مسؤولية المدقق

تكمن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية بناءً على تدقيقنا، وقد قمنا بإجراء تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية حيث تتطلب هذه المعايير منا الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية والتخطيط

^١ معيار التدقيق الدولي ٢١٠ "الموافقة على شروط التكاليف بالتدقيق".

^٢ العنوان الفرعي "تقرير حول البيانات المالية" غير ضروري في الظروف حينما ينطبق العنوان الفرعي الثاني "تقارير حول متطلبات قانونية وتنظيمية أخرى".

^٣ أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

^٤ حيثما تكمن مسؤولية الإدارة في إعداد بيانات مالية تعطي عرضاً عادلاً وصحيحاً، يمكن أن تكون الصيغة كما يلي "الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية التي تعطي عرضاً عادلاً وصحيحاً وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعن ..."

للتدقيق وتنفيذه للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

ينطوي التدقيق على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة حول التدقيق تتعلق بالمبالغ والإفصاحات في البيانات المالية، وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواءً كانت نتيجة الإحتمال أو الخطأ. ولدى إجراء تقييمات المخاطر على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها العادل^٥ لهذه البيانات من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف، ولكن ليس لهدف إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة.^٦ يشتمل التدقيق أيضاً على تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي تجريها الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الكلي للبيانات المالية.

نعتقد أن الأدلة المتعلقة بالتدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتشكيل أساس لرأينا في التدقيق.

أساس الرأي المتحفظ

مخزون الشركة وارد في بيان المركز المالي بواقع ×. لم تفصح الإدارة عن المخزون بالتكلفة والقيمة الصافية المتحققة أيهما الأقل ولكنها أفصحت عن التكلفة وحدها فقط مما يشكل حيوداً عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. تشير سجلات الشركة إلى أنه لو أن الإدارة أفصحت عن المخزون بسعر التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقيق الصافية أيهما الأقل، فإن مبلغ × كان سيلزم لتخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقيق، وعليه كانت تكلفة المبيعات ستزداد بواقع × وكانت ضريبة الدخل وصافي الدخل وحقوق المساهمين ستتخفف بواقع × و× على التوالي.

الرأي المتحفظ

برأينا أنه باستثناء آثار المسألة المبينة في أساس الرأي المتحفظ فإن هذه البيانات المالية تعرض بشكل عادل من حيث جميع الجوانب الجوهرية (أو تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً) المركز المالي للشركة أكما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ و(ـ) أدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

^٥ في حالة وجود الملاحظة الهامشة ١٢، يمكن أن تكون الصيغة كما يلي: "لدى إجراء تقييمات المخاطر هذه، على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة للبيانات المالية التي تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف، ولكن ليس لهدف إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة".

^٦ في الحالات التي تترتب فيها أيضاً على المدقق مسؤولية إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية إلى جانب تدقيق البيانات المالية، يجب أن تتم صياغة هذه الجملة كما يلي: "لدى إجراء تقييمات المخاطر هذه، على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف". في حالة وجود الملاحظة الهامشية ١٢، يمكن أن تكون الصيغة كما يلي: "لدى إجراء تقييمات المخاطر هذه، على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة للبيانات المالية التي تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف".

تقرير حول متطلبات قانونية وتنظيمية أخرى

[سيختلف شكل ومضمون هذا الجزء من تقرير المدقق بناءً على طبيعة مسؤوليات إعداد التقارير

الأخرى الملقاة على عاتق المدقق].

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

التوضيح ٢:

تشتمل الظروف على ما يلي:

- تدقيق البيانات المالية الموحدة ذات الأهداف العامة المعدة من قبل إدارة الشركة الأم وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي ٢١٠.
- هناك أخطاء جوهرية في البيانات المالية نظراً لعدم توحيد الشركة التابعة. تعتبر الأخطاء واسعة النطاق في البيانات المالية. لم يُحدد أثر الأخطاء على البيانات المالية لأن ذلك أمر غير قابل للتطبيق.
- بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية الموحدة، تترتب على عاتق المدقق مسؤوليات إعداد تقارير أخرى بموجب القانون المحلي.

تقرير المدقق المستقل

[المُخاطَب المناسب]

تقرير حول البيانات المالية الموحدة^٧

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية الموحدة المرفقة الخاصة بالشركة أ وشركاتها التابعة، والتي تتألف من بيان المركز المالي الموحد كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وبيان الدخل الشامل الموحد وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التفسيرية الأخرى.

مسؤولية الإدارة^٨ عن البيانات المالية الموحدة

الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية الموحدة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،^٩ وعن الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضرورياً ليتسنى إعداد البيانات المالية الموحدة الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت نتيجة الإحتيال أو الخطأ.

^٧ العنوان الفرعي "تقرير حول البيانات المالية الموحدة" غير ضروري في الظروف حينما ينطبق العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول متطلبات قانونية وتنظيمية أخرى".

^٨ أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

^٩ حيثما تكمن مسؤولية الإدارة في إعداد بيانات مالية موحدة تعطي عرضاً عادلاً وصحيحاً، يمكن أن تكون الصيغة كما يلي "الإدارة مسؤولة عن إعداد بيانات مالية موحدة تعطي عرضاً عادلاً وصحيحاً وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعن..."

مسؤولية المدقق

تكمن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية الموحدة بناء على تدقيقنا، وقد قمنا بإجراء تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية حيث تتطلب هذه المعايير منا الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية والتخطيط للتدقيق وتنفيذه للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية الموحدة خالية من الأخطاء الجوهرية.

ينطوي التدقيق على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة حول التدقيق تتعلق بالمبالغ والإفصاحات في البيانات المالية الموحدة، وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية الموحدة سواء كانت نتيجة الإحتيال أو الخطأ. ولدى إجراء تقييمات المخاطر على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة وعرضها العادل^٩ للبيانات المالية الموحدة من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف، ولكن ليس لهدف إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة.^{١٠} يشتمل التدقيق أيضاً على تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي تجربها الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الكلي للبيانات المالية الموحدة.

نعتقد أن الأدلة المتعلقة بالتدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتشكيل أساس لرأينا في التدقيق.

أساس الرأي السلبي

كما أوضحنا في الملاحظة X، لم تقم الشركة بتوحيد البيانات المالية للشركة التابعة أ التي استملكتها خلال عام ٢٠١٠ لأنها لم تتمكن بعد من التأكد من القيم العادلة لبعض الأصول المادية والإلتزامات الخاصة بالشركة التابعة في تاريخ الاستملاك، وبالتالي تتم المحاسبة على هذا الإستثمار على أساس التكلفة. كان ينبغي بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية أن يتم توحيد الشركة التابعة لأنها خاضعة لسيطرة الشركة. ولو أنه تم توحيد الشركة ب لتأثرت العديد من المكونات في البيانات المالية المرفقة تأثراً جوهرياً. لم تُحدد آثار عدم إجراء التوحيد على البيانات المالية الموحدة.

^{١٠} في حالة وجود الملاحظة الهامشة ١٧، يمكن أن تكون الصيغة كما يلي: "لدى إجراء تقييمات المخاطر هذه، على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة لبيانات مالية موحدة تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف، ولكن ليس لهدف إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة".

^{١١} في الحالات التي تترتب فيها أيضاً على المدقق مسؤولية إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية إلى جانب تدقيق البيانات المالية الموحدة، يجب أن تتم صياغة هذه الجملة كما يلي: "لدى إجراء تقييمات المخاطر هذه، على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة للبيانات المالية الموحدة وعرضها العادل للبيانات المالية الموحدة من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف". في حالة وجود الملاحظة الهامشية ١٧، يمكن أن تكون الصيغة كما يلي: "لدى إجراء تقييمات المخاطر هذه، على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة لبيانات مالية موحدة تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف".

الرأي السلبي

برأينا أنه نظراً لأهمية المسألة التي نوقشت في فقرة أساس الرأي السلبي فإن البيانات المالية الموحدة لا تعرض بشكل عادل (أو لا تعطي عرضاً عادلاً وصحيحاً لـ) المركز المالي للشركة أو شركاتها التابعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ و(ـ) أدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تقرير حول متطلبات قانونية وتنظيمية أخرى

[سيختلف شكل ومضمون هذا الجزء من تقرير المدقق بناءً على طبيعة مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى الملقاة على عاتق المدقق].

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

التوضيح ٣:

تشتمل الظروف على ما يلي:

- تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الأهداف العامة المعدة من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي ٢١٠.
- لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تتعلق باستثمار في شركة فرعية أجنبية. تعتبر الآثار الممكنة لعدم التمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، تعتبر هامة ولكنها غير واسعة النطاق على البيانات المالية.
- بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية، تترتب على عاتق المدقق مسؤوليات إعداد تقارير أخرى بموجب القانون المحلي.

تقرير المدقق المستقل

[المُخاطَب المناسب]

تقرير حول البيانات المالية^{١٢}

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة الخاصة بالشركة أ، والتي تتألف من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التفسيرية الأخرى.

مسؤولية الإدارة^{١٣} عن البيانات المالية

الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،^{١٤} وعن الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضرورياً ليتسنى إعداد البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت نتيجة الإحتيال أو الخطأ.

مسؤولية المدقق

تكمن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية الموحدة بناءً على تدقيقنا، وقد قمنا بإجراء تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية حيث تتطلب هذه المعايير منا الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية

^{١٢} العنوان الفرعي "تقرير حول البيانات المالية" غير ضروري في الظروف حينما ينطبق العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول متطلبات قانونية وتنظيمية أخرى".

^{١٣} أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

^{١٤} حيثما تكمن مسؤولية الإدارة في إعداد بيانات مالية تعطي عرضاً عادلاً وصحياً، يمكن أن تكون الصيغة كما يلي "الإدارة مسؤولة عن إعداد بيانات مالية تعطي عرضاً عادلاً وصحياً وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعن ..."

والتخطيط للتدقيق وتنفيذه للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

ينطوي التدقيق على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة حول التدقيق تتعلق بالمبالغ والإفصاحات في البيانات المالية، وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء كانت نتيجة الإحتمال أو الخطأ. ولدى إجراء تقييمات المخاطر على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة وعرضها العادل^{١٥} للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف، ولكن ليس لهدف إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة.^{١٦} يشتمل التدقيق أيضاً على تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي تجريها الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الكلي للبيانات المالية.

نعتقد أن الأدلة المتعلقة بالتدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتشكيل أساس لرأينا المتحفظ حول التدقيق.

أساس الرأي المتحفظ

إستثمار الشركة أ في الشركة ب، وهي شركة زميلة أجنبية استمكت أثناء السنة وتمت المحاسبة عليها بطريقة حقوق الملكية، مسجل بواقع × على بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ وحصّة الشركة أ من الدخل الصافي للشركة ب مشمول في دخل الشركة أ للسنة المنتهية بذلك التاريخ. لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المبلغ المسجل لإستثمار الشركة أ في الشركة ب كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ وحصّة الشركة أ من الدخل الصافي للشركة ب لتلك السنة لأن الوصول إلى المعلومات المالية والتواصل مع الإدارة ومع مدققي الشركة ب تعذر علينا، وبالتالي لم نتمكن من تحديد ما إذا كان أي التعديلات على هذه المبالغ ضرورية.

الرأي المتحفظ

برأينا أنه، بإستثناء الآثار الممكنة للمسألة المبينة في فقرة أساس الرأي المتحفظ فإن البيانات المالية تعرض بشكل عادل، من حيث جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي عرضاً عادلاً وصحياً لـ)

^{١٥} في حالة وجود الملاحظة الهامشة ٢٢، يمكن أن تكون الصيغة كما يلي: "لدى إجراء تقييمات المخاطر هذه، على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة لبيانات مالية تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف، ولكن ليس لهدف إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة".

^{١٦} في الحالات التي تترتب فيها أيضاً على المدقق مسؤولية إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية إلى جانب تدقيق البيانات المالية، يجب أن تتم صياغة هذه الجملة كما يلي: "لدى إجراء تقييمات المخاطر هذه، على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها العادل للبيانات المالية الموحدة من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف". في حالة وجود الملاحظة الهامشية ٢٢، يمكن أن تكون الصيغة كما يلي: "لدى إجراء تقييمات المخاطر هذه، على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة لبيانات مالية تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف".

المركز المالي للشركة أ كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ و (ـ) أدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تقرير حول متطلبات قانونية وتنظيمية أخرى

[سيختلف شكل ومضمون هذا الجزء من تقرير المدقق بناءً على طبيعة مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى الملقاة على عاتق المدقق].

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

التوضيح ٤:

تشتمل الظروف على ما يلي:

- تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الأهداف العامة المعدة من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي ٢١٠.
- لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول مكون منفرد في البيانات المالية، أي أن المدقق لم يتمكن أيضاً من الحصول على أدلة تدقيق حول المعلومات المالية المتعلقة باستثمار مشروع مشترك يمثل ما يزيد على ٩٠% من صافي أصول الشركة. تعتبر الآثار الممكنة لعدم التمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، تعتبر هامةً وواسعة النطاق على البيانات المالية.
- بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية، تترتب على عاتق المدقق مسؤوليات إعداد تقارير أخرى بموجب القانون المحلي.

تقرير المدقق المستقل

[المُخاطَب المناسب]

تقرير حول البيانات المالية^{١٧}

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة الخاصة بالشركة أ، والتي تتألف من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التفسيرية الأخرى.

مسؤولية الإدارة^{١٨} عن البيانات المالية

الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،^{١٩} وعن الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضرورياً ليتسنى إعداد البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواءً كانت نتيجة الإحتيال أو الخطأ.

^{١٧} العنوان الفرعي "تقرير حول البيانات المالية" غير ضروري في الظروف حينما ينطبق العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول متطلبات قانونية وتنظيمية أخرى".

^{١٨} أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

^{١٩} حيثما تكمن مسؤولية الإدارة في إعداد بيانات مالية تعطي عرضاً عادلاً وصحيحاً، يمكن أن تكون الصيغة كما يلي "الإدارة مسؤولة عن إعداد بيانات مالية تعطي عرضاً عادلاً وصحيحاً وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعن ..."

مسؤولية المدقق

تكمن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية بناءً على تدقيقنا، وقد قمنا بإجراء تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، ولكن نظراً للمسألة المبيّنة في فقرة أساس حجب الرأي فإننا لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين أساس يُبنى عليه رأي التدقيق.

أساس الرأي المتحفظ

إستثمار الشركة في مشروعها المشترك مع الشركة ب (الدولة ص) مسجل بواقع × في بيان المركز المالي للشركة ويشكل ذلك ما يزيد على ٩٠% من الأصول الصافية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١. تعذر علينا التواصل مع الإدارة ومع مدققي الشركة ب بما في ذلك تعذر وصولنا إلى وثائق التدقيق الخاصة بمدققي الشركة ب، ونتيجة لذلك لم نتمكن من معرفة ما إذا كانت التعديلات ضرورية فيما يتعلق بحصة الشركة التناسبية من أصول الشركة ب التي تسيطر عليها سيطرة مشتركة وحصتها التناسبية من إلتزامات الشركة ب والتي هي مسؤولة عنها مسؤولية مشتركة وحصتها التناسبية من دخل ومصاريف الشركة ب عن تلك السنة والمكونات التي يتكون منها بيان التغييرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية.

حجب الرأي

نظراً لأهمية المسألة المبيّنة في فقرة أساس حجب الرأي، لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس يُبنى عليه رأي التدقيق، وبالتالي فإننا لا نعبر عن رأي حول البيانات المالية.

تقرير حول متطلبات قانونية وتنظيمية أخرى

[سيختلف شكل ومضمون هذا الجزء من تقرير المدقق بناءً على طبيعة مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى الملقاة على عاتق المدقق].

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

التوضيح ٥:

تشتمل الظروف على ما يلي:

- تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الأهداف العامة المعدة من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي ٢١٠.
- لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول مكون منفرد في البيانات المالية، أي أن المدقق لم يتمكن أيضاً من الحصول على أدلة تدقيق حول مخزون المنشأة وحسابات الذمم المدينة الخاصة بالمنشأة. تعتبر الآثار الممكنة لعدم التمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، تعتبر هامةً وواسعة النطاق على البيانات المالية.
- بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية، تترتب على عاتق المدقق مسؤوليات إعداد تقارير أخرى بموجب القانون المحلي.

تقرير المدقق المستقل

[المُخاطَب المناسب]

تقرير حول البيانات المالية^{٢٠}

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة الخاصة بالشركة أ، والتي تتألف من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التفسيرية الأخرى.

مسؤولية الإدارة^{٢١} عن البيانات المالية

الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،^{٢٢} وعن الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضرورياً ليتسنى إعداد البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية سواءً كانت نتيجة الإحتيال أو الخطأ.

^{٢٠} العنوان الفرعي "تقرير حول البيانات المالية" غير ضروري في الظروف حينما ينطبق العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول متطلبات قانونية وتنظيمية أخرى".

^{٢١} أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

^{٢٢} حيثما تكمن مسؤولية الإدارة في إعداد بيانات مالية تعطي عرضاً عادلاً وصحيحاً، يمكن أن تكون الصيغة كما يلي "الإدارة مسؤولة عن إعداد بيانات مالية تعطي عرضاً عادلاً وصحيحاً وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعن ..."

مسؤولية المدقق

تكمن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية بناءً على إجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، ولكن نظراً للمسائل المبيّنة في فقرة أساس حجب الرأي فإننا لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين أساس يُبنى عليه رأي التدقيق.

أساس الرأي المتحفظ

لم يتم تعييننا كمدققين للشركة إلا بعد ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ وبالتالي لم نشهد الجرد الفعلي للمخزون في بداية السنة ونهايتها، ولم نقتنع بوسائل بديلة تتعلق بكميات المخزون المحتفظ بها بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ و٢٠١١ المفصح عنها في بيان المركز المالي بواقع × و× على التوالي. وبالإضافة إلى ذلك فإن اعتماد أنظمة جديدة محوسبة لحسابات الذمم المدينة في شهر سبتمبر عام ٢٠١١ أدى إلى العديد من الأخطاء في حسابات الذمم المدينة. إعتباراً من تاريخ تدقيقنا، كانت الإدارة لا تزال مستمرة في عملية تصحيح أوجه القصور في النظام وتصحيح الأخطاء. لم نتأكد من خلال وسائل أخرى من التأكد أو التحقق من حسابات الذمم المدينة الواردة في بيان المركز المالي بواقع مبلغ إجمالي مقداره × كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١. ونتيجة هذه المسائل لم نتمكن من معرفة ما إذا تبين أن أي تعديلات كانت ضرورية أم لا فيما يتعلق بما هو مسجل أو غير مسجل من المخزون وحسابات الذمم المدينة والمكونات التي يتكون منها بيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية.

حجب الرأي

نظراً لأهمية المسائل المبيّنة في فقرة أساس حجب الرأي، لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس يُبنى عليه رأي التدقيق، وبالتالي فإننا لا نعبر عن رأي حول البيانات المالية.

تقرير حول متطلبات قانونية وتنظيمية أخرى

[سيختلف شكل ومضمون هذا الجزء من تقرير المدقق بناءً على طبيعة مسؤوليات إعداد التقارير

الأخرى الملقاة على عاتق المدقق].

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

معيار التدقيق الدولي ٧٠٦
فقرات التأكيد والفقرات الأخرى
في تقرير المدقق المستقل

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ)

المحتويات

الفقرة	المقدمة
٢-١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٣	تاريخ النفاذ.....
٤	الهدف.....
٥	التعريفات.....
	المتطلبات
٧-٦	فقرات التأكيد في تقرير المدقق.....
٨	الفقرات الأخرى في تقرير المدقق.....
٩	إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
٤أ-١١أ	فقرات التأكيد في تقرير المدقق.....
١١أ-٥أ	الفقرات الأخرى في تقرير المدقق.....
١٢أ	إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة.....
	الملحق ١: قائمة معايير التدقيق الدولية التي تتضمن متطلبات لفقرات التأكيد
	الملحق ٢: قائمة معايير التدقيق الدولية التي تتضمن متطلبات للفقرات الأخرى
	الملحق ٣: توضيح تقرير المدقق الذي يتضمن فقرة تأكيد

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ "فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول هذا المعيار التوضيح الإضافي في تقرير المدقق عندما يعتبره المدقق ضرورياً:
 - (أ) لشد انتباه المستخدمين لأمر معروض أو مفتح عنه في البيانات المالية التي تجعلها أهميتها أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية؛ أو
 - (ب) لشد انتباه المستخدمين لأي أمر آخر غير معروض أو مفتح عنه في البيانات المالية المتعلقة بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره.
٢. يحدد الملحقان ١ و ٢ معايير التدقيق الدولية التي تحتوي على متطلبات محددة للمدقق لإدراج فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق. وفي تلك الظروف، تنطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق بشكل ومكان هذه الفقرات.

تاريخ النفاذ

٣. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٤. إن هدف المدقق، بعد تكوين رأي حول البيانات المالية، هو شد انتباه المستخدمين، عندما يرى المدقق لزوم ذلك، من خلال التوضيح الإضافي في تقرير المدقق إلى:
 - (أ) الأمر الذي يجعله أهميته أساسياً لفهم المستخدمين للبيانات المالية، على الرغم من عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في البيانات المالية؛ أو
 - (ب) حيثما كان ملائماً، أي أمر آخر متعلق بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره.

التعريفات

٥. لأهداف هذه المعايير يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:
 - (أ) فقرة التأكيد (Emphasis of matter paragraph) - فقرة مدرجة في تقرير المدقق تشير إلى أمر تم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في البيانات المالية والذي، بنظر المدقق، جعلته أهميته أساسياً لفهم المستخدمين للبيانات المالية.

(ب) الفقرة الأخرى (Other matter paragraph) - فقرة مدرجة في تقرير المدقق تشير إلى أمر آخر غير تلك الأمور المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية والذي يتعلق، بنظر المدقق، بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق وتقريره.

المتطلبات

فقرات التأكيد في تقرير المدقق

٦. إذا رأى المدقق أن من الضروري شد انتباه المستخدمين لأمر معروض أو مفصح عنه في البيانات المالية والذي، بنظر المدقق، جعلته أهميته أساسياً لفهم المستخدمين للبيانات المالية، فعندها ينبغي على المدقق إدراج فقرة تأكيد في تقرير المدقق شريطة حصوله على أدلة تدقيق ملائمة وكافية بأن الأمر غير خاطئ بشكل جوهري في البيانات المالية. وينبغي أن تشير مثل هذه الفقرة فقط إلى المعلومات المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ١١-٢١)

٧. عندما يقوم المدقق بإدراج فقرة تأكيد في تقرير المدقق، ينبغي عليه:

- (أ) إدراجها مباشرة بعد فقرة الرأي في تقرير المدقق؛
- (ب) استخدام العنوان "تأكيد أمر" أو عنوان مناسب آخر؛
- (ج) إدراج مرجع واضح للأمر الذي يتم تأكيده وللمكان، في البيانات المالية، الذي يمكن فيه إيجاد الإفصاحات ذات العلاقة التي تصف الأمر بالكامل؛ و
- (د) الإشارة إلى أن رأي المدقق لا ينطوي على الأمر الذي تم تأكيده. (المرجع: الفقرة ٣١-٤١)

الفقرات الأخرى في تقرير المدقق

٨. إذا رأى المدقق أن من الضروري الإشارة إلى أمر آخر غير تلك الأمور المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية والذي يتعلق، بنظر المدقق، بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق وتقريره وأن القانون أو النظام يجيز ذلك، فعندها ينبغي على المدقق القيام بذلك في إحدى الفقرات في تقرير المدقق تحت عنوان "أمر آخر" أو عنوان مناسب آخر. وينبغي على المدقق إدراج هذه الفقرة مباشرة بعد فقرة الرأي وأية فقرة تأكيد أخرى أو في أي مكان آخر في تقرير المدقق إذا كان محتوى الفقرة الأخرى ذا علاقة بفصل المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير. (المرجع: الفقرة ٥١-١١١)

إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة

٩. إذا توقع المدقق إدراج فقرة تأكيد أو فقرة أخرى في تقرير المدقق، فعندها ينبغي على المدقق إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة بخصوص هذا التوقع والصيغة المقترحة لهذه الفقرة. (المرجع: الفقرة ١٢١)

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

فقرات التأكيد في تقرير المدقق

الظروف التي تكون فيها فقرة التأكيد ضرورية (المرجع: الفقرة ٦)

١١. من الأمثلة على الظروف التي يرى فيها المدقق أنه من الضروري إدراج فقرة تأكيد:

- عدم التيقن فيما يتعلق بالنتائج المستقبلية لإجراء قضائي أو نظامي إستثنائي.
- التطبيق المبكر (عندما يكون جائزاً) لأحد معايير المحاسبة الجديدة (على سبيل المثال، معيار دولي جديد لإعداد التقارير المالية) الذي يملك أثراً كبيراً على البيانات المالية قبل تاريخ نفاذها.
- كارثة كبيرة أثرت، أو لا تزال تؤثر، بشكل كبير على المركز المالي للمنشأة.

٢٢. إن الإستخدام الواسع لفقرات التأكيد يقلل من فعالية معالجة المدقق لمثل هذه الأمور. وبالإضافة إلى ذلك، فإن إدراج المزيد من المعلومات في فقرة التأكيد عما هو معروض أو مفصح عنه في البيانات المالية قد يعني أن الأمر لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب، ووفقاً لذلك، تقصر الفقرة ٦ إستخدام فقرة التأكيد على الأمور المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية.

إدراج فقرة تأكيد في تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ٧)

٣٣. إن إدراج فقرة تأكيد في تقرير المدقق لا يؤثر على رأي المدقق. ولا تعد فقرة التأكيد بديلاً عن أي من:

(أ) إبداء المدقق لرأي متحفظ أو سلبي أو حجب رأي عندما تتطلب ظروف عملية تدقيق محددة ذلك (أنظر معيار التدقيق الدولي ١٧٠٥)؛ أو

١ معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ "تعديلات على الآراء الواردة في تقرير المدقق المستقل".

(ب) الإفصاحات في البيانات المالية التي يتطلب إعداد التقارير المالية المطبق من الإدارة القيام بها

٤٤. يتضمن التقرير التوضيحي الوارد في الملحق ٣ فقرة تأكيد في تقرير المدقق الذي يتضمن رأياً متحفظاً.

الفقرات الأخرى في تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ٨)

الظروف التي تكون فيها الفقرة التأكيدية ضرورية

فيما يتعلق بفهم المستخدمين لعملية التدقيق

٥٥. في الظروف النادرة حيث لا يتمكن المدقق من الإنسحاب من العملية حتى وإن كان الأثر المحتمل لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية، نتيجة لفرض الإدارة قيوداً على نطاق عملية التدقيق، سلبياً^٢ قد يرى المدقق أنه من الضروري إدراج فقرة أخرى في تقرير المدقق لتوضيح لم تعذر على المدقق الإنسحاب من العملية.

فيما يتعلق بفهم المستخدمين لمسئوليات وتقرير المدقق

٦٦. قد يتطلب أو يجيز القانون أو النظام أو الممارسة المقبولة عموماً في نطاق إختصاص للمدقق في التوسع بالأمر التي توضح بشكل أكبر مسئوليات المدقق في عملية تدقيق البيانات المالية أو تقرير المدقق بشأن ذلك. وحيثما كان ملائماً، قد يستخدم واحد أو أكثر من العناوين الفرعية لوصف محتوى الفقرة الأخرى.

٧٧. لا تتناول الفقرة الأخرى الظروف التي يتحمل فيها المدقق مسئوليات أخرى لإعداد التقارير والتي تتعلق بمسئولية المدقق للإبلاغ عن البيانات المالية بموجب معايير التدقيق الدولية (أنظر "المسئوليات الأخرى لإعداد التقارير" فصل في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠^٣) أو عندما يطلب من المدقق أداء أو الإبلاغ عن إجراءات محددة إضافية أو إبداء الرأي حول أمور محددة.

الإبلاغ عن أكثر من مجموعة واحدة من البيانات المالية

٨٨. قد تقوم المنشأة بإعداد مجموعة واحدة من البيانات المالية وفقاً لإطار الأهداف العامة (على سبيل المثال، الإطار الوطني) ومجموعة أخرى من البيانات المالية وفقاً لإطار آخر للأهداف العامة (على سبيل المثال، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) وإشراك المدقق في الإبلاغ عن كلا المجموعتين. وإذا توصل المدقق إلى أن الأطر مقبولة في الظروف الراهنة، فعندها قد يقوم بإدراج فقرة أخرى في تقرير المدقق مشيراً إلى أنه قد تم إعداد مجموعة أخرى من

٢ أنظر الفقرة ١٣(ب) (٢) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ لنقاش متعلق بهذا الظرف.

٣ معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ "تكوين رأي والإبلاغ عن البيانات المالية"، الفقرات ٣٨-٣٩.

البيانات المالية من قبل المنشأة نفسها وفقاً لإطار آخر للأهداف العامة وأن المدقق قد قام بإصدار تقرير حول البيانات المالية تلك.

القيود على توزيع أو استخدام تقرير المدقق

٩١. يمكن إعداد البيانات المالية المعدة لهدف خاص وفقاً لإطار الأهداف العامة لأن المستخدمين المعنيون قد قرروا أن البيانات المالية للأهداف العامة هذه تستوفي متطلبات المعلومات المالية. ولأن تقرير المدقق يعنى بمستخدمين محددين، فقد يرى المدقق أنه من الضروري في هذه الظروف إدراج فقرة أخرى تبين أن تقرير المدقق معني بالمستخدمين المعنيين وحدهم وأنه لا ينبغي توزيعه على أطراف أخرى أو استخدامه من قبلهم.

إدراج فقرة أخرى في تقرير المدقق

١٠٠. يعكس محتوى الفقرة الأخرى بوضوح أن لا يتطلب عرض أمر آخر أو الإفصاح عنه في البيانات المالية. ولا تتضمن الفقرة الأخرى معلومات حول منع المدقق من تقديم، على سبيل المثال، معايير السلوك الأخلاقي المتعلقة بسرية المعلومات من قبل القانون أو النظام أو المعايير المهنية الأخرى. كما أن الفقرة الأخرى لا تضم معلومات يتطلب تقديمها من قبل الإدارة.

١١١. يعتمد استبدال الفقرة الأخرى على طبيعة المعلومات التي يراد إيصالها. وعندما يتم إدراج فقرة أخرى لشد انتباه المستخدمين للأمر المتعلق بفهمهم لعملية تدقيق البيانات المالية، يتم إدراج الفقرة مباشرة بعد فقرة الرأي وبعد أي فقرة تأكيد. وعندما يتم إدراج فقرة أخرى لشد انتباه المستخدمين للأمر المتعلق بالمسئوليات الأخرى لإعداد التقارير المالية التي تم تناولها في تقرير المدقق، ويمكن إدراج الفقرة في الفصل تحت العنوان الفرعي "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى". وعلى نحو بديل، عندما تتعلق المسألة بمسئوليات المدقق وفهم المستخدمين لتقرير المدقق، يمكن إدراج الفقرة الأخرى في فصل منفصل بعد فصلي تقرير حول البيانات المالية وتقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى.

إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة (المرجع: الفقرة ٩)

١٢٠. إن إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة يجعلهم على علم بطبيعة أي أمور محددة يعتزم المدقق تسليط الضوء عليها في تقرير المدقق ويمنحهم الفرصة للحصول على مزيد من التوضيح من المدقق عند الحاجة. وعندما يتكرر إدراج الفقرة الأخرى حول أمر محدد في كل عملية متعاقبة، قد يقرر المدقق أنه من غير الضروري تكرار الإبلاغ عن كل عملية.

الملحق ١

(المرجع: الفقرة ٢)

قائمة معايير التدقيق الدولية التي تتضمن متطلبات لفقرات التأكيد

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معايير التدقيق الأخرى التي سيبدأ العمل بها ابتداءً من ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ، والتي تتطلب من المدقق إدراج فقرة تأكيد في تقرير المدقق في ظروف معينة. ولا تعد القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات والتطبيق ذي العلاقة والمادة التوضيحية الأخرى الواردة في معايير التدقيق الدولية.

- معيار التدقيق الدولي ٢١٠ "الإتفاق على شروط عمليات التدقيق" - الفقرة ١٩ (ب)
- معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ "الأحداث اللاحقة" - الفقرات ١٢ (ب) و ١٦
- معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ "إستمراية المنشأة" - الفقرة ١٩
- معيار التدقيق الدولي ٨٠٠ "الإعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة" - الفقرة ١٤

الملحق ٢

(المرجع: الفقرة ٢)

قائمة معايير التدقيق الدولية التي تتضمن متطلبات للفقرات الأخرى

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معايير التدقيق الأخرى التي سيبدأ العمل بها ابتداءً من ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ، والتي تتطلب من المدقق إدراج فقرة أخرى في تقرير المدقق في ظروف معينة. ولا تعد القائمة بديلاً عن النظر في المتطلبات والتطبيق ذي العلاقة والمادة التوضيحية الأخرى الواردة في معايير التدقيق الدولية.

- معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ "الأحداث اللاحقة" - الفقرات ١٢ (ب) و ١٦
- معيار التدقيق الدولي ٧١٠ "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة" الفقرات ١٣-١٤ و ١٦-١٧ و ١٩
- معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى الواردة في المستندات المحتوية على بيانات مالية مدققة" - الفقرة ١٠ (أ)

الملحق ٣

(المرجع: الفقرة ٤١)

توضيح تقرير المدقق الذي يتضمن فقرة تأكيد

تشمل الظروف ما يلي:

- تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية للأهداف العامة التي أعدتها إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- عكس شروط عملية التدقيق لوصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية الواردة في معيار التدقيق الدولي ٢١٠^١.
- وجود شك فيما يتعلق بأمر قضائي إستثنائي معلق.
- عدم الالتزام بإطار إعداد التقارير المالية المطبق نتج عنه رأي متحفظ.
- إضافةً إلى تدقيق البيانات المالية، يتحمل المدقق مسؤوليات أخرى متعلقة بإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.

تقرير المدقق المستقل

[الجهة المعنية]

تقرير حول البيانات المالية^٢

قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة لشركة ABC والتي تتضمن بيان المركز المالي كما في تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

مسؤولية الإدارة^٣ عن البيانات المالية

تتحمل الإدارة مسؤولية إعداد البيانات المالية تلك وعرضها بشكل منصف وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية^٤ ومسؤولية الرقابة الداخلية التي تقرر الإدارة لزمها لإعداد

^١ معيار التدقيق الدولي ٢١٠ "الإتفاق على شروط عمليات التدقيق".

^٢ لا يعد العنوان الفرعي "تقرير حول البيانات المالية" ضرورياً عندما لا ينطبق العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

^٣ أو أي مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في نطاق إختصاص محدد.

^٤ عندما تنطوي مسؤولية الإدارة على إعداد البيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة، يمكن قراءة الجملة على النحو التالي: "الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ..."

بيانات مالية خالية من البيان الخاطئ الجوهرى الناتج عن الإحتيال أو الخطأ.

مسؤولية المدقق

تتمثل مسؤوليةنا في إبداء الرأي حول تلك البيانات المالية اعتماداً على عملية التدقيق الخاصة بنا. ونقوم بإجراء عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. حيث تتطلب منا تلك المعايير الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي وتخطيط وإجراء عملية التدقيق للحصول على ضمان معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الخطأ الجوهرى.

تتطوي عملية التدقيق على أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق حول القيم والإفصاحات الواردة في البيانات المالية. حيث تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الخطأ الجوهرى للبيانات المالية الناتج عن الإحتيال أو الخطأ. وعند القيام بتقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الاعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بقيام بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها بشكل منصف^٥ لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف ولكن ليس لغاية إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية^٦ الخاصة بالمنشأة. كما تتطوي عملية التدقيق على تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولة التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الكلي للبيانات المالية.

نحن نؤمن أن أدلة التدقيق الذي حصلنا عليه كافٍ ومناسب لتوفير أساس لرأي التدقيق المتحفظ الخاص بنا.

الأساس للرأي المتحفظ

تحمل الأوراق المالية المتداولة قصيرة الأجل الخاصة بالمنشأة في بيان المركز المالى بـ XXX. وعلى الرغم من أن الإدارة لم تقم بطرح الأوراق المالية في السوق ولكنها قامت بدلاً من ذلك بالتصريح بها بسعر التكلفة، الأمر الذي يشكل خرقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وتشير سجلات الشركة إلى أنه حال قيام الإدارة بطرح الأوراق المالية المتداولة في السوق، قامت الشركة بالاعتراف بخسارة غير محققة بقيمة XXX في بيان الدخل الشامل للسنة. وستخفض

٥ في ظل الملاحظة الهامشية رقم ٧، يمكن قراءة الجملة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الاعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف وليس لهدف إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة".

٦ في الظروف التي يتحمل فيها المدقق مسؤولية إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة فيما يتعلق بعملية تدقيق البيانات المالية، ستتم كتابة هذه الجملة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الاعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها بشكل منصف لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف". أما في ظل الملاحظة الهامشية رقم ٧، فيمكن قراءة هذه الجملة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الاعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف".

القيمة المسجلة للأوراق المالية في بيان المركز المالي بنفس القيمة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ وستخفض ضريبة الدخل وصافي الدخل وحقوق المساهمين بقيمة XXX و XXX و XXX على الترتيب.

الرأي المتحفظ

برأينا، بإسثناء الآثار المترتبة على الأمر المذكور في الأساس لفقرة الرأي المتحفظ، تعرض البيانات المالية بشكل منصف، في جميع الجوانب الهامة، (أو تبدي نظرة حقيقية ومنصفة حول) المركز المالي لشركة ABC كما في تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

التأكيد

نوجه الاهتمام للملاحظة X من البيانات المالية التي تصف حالة عدم التيقن^٧ المتعلقة بنتائج القضية المرفوعة ضد شركة ABC من قبل شركة XYZ. ولا يعد رأينا متحفظاً في هذا الأمر.

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[سيختلف شكل ومحتوى هذا الفصل من تقرير المدقق اعتماداً على طبيعة مسؤوليات المدقق الأخرى لإعداد التقارير].

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

١٠ بتسليط الضوء على عدم التيقن، يستخدم المدقق المصطلح نفسه المستخدم في الملاحظة للبيانات المالية.

معيار التدقيق الدولي ٧١٠

المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ)

المحتويات

الفقرات

المقدمة

- ١ نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.
- ٣-٢ طبيعة المعلومات المقارنة.
- ٤ تاريخ النفاذ.
- ٥ الأهداف.
- ٦ التعريفات.

المتطلبات

- ٩-٧ إجراءات التدقيق.
- ١٩-١٠ تقارير التدقيق.

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

- ١أ إجراءات التدقيق.
- ١١أ-٢أ تقارير التدقيق.
- الملحق: توضيحات تقارير المدقق.

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٧١٠ "المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات المقارنة في عملية تدقيق للبيانات المالية. وعندما يتم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من قبل المدقق السابق أو عندما لا يتم تدقيقها، تنطبق أيضاً المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار التدقيق ٥١٠^١ فيما يتعلق بالأرصدة المفتوحة.

طبيعة المعلومات المقارنة

٢. تعتمد طبيعة المعلومات المقارنة المعروضة في البيانات المالية للمنشأة على متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق. ووفقاً للمعلومات المقارنة، هناك منهجين مختلفين واسع النطاق فيما يتعلق بمسؤوليات إعداد التقارير الخاصة بالمدقق: الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة. ويتم غالباً تحديد المنهج الذي سيتم إعماله من قبل القانون أو النظام كما يمكن تحديده في شروط العملية.

٣. إن الفروق الأساسية بين المنهجين في إعداد تقارير التدقيق هي:
(أ) بالنسبة للأرقام المقابلة، يشير رأي المدقق حول البيانات المالية إلى الفترة الحالية فقط؛ بينما
(ب) بالنسبة للبيانات المالية المقارنة، يشير رأي المدقق إلى كل فترة يتم فيها عرض البيانات المالية.

ويتناول هذا المعيار بشكل منفصل متطلبات إعداد التقارير لكل منهج الخاصة بالمدقق

تاريخ النفاذ

٤. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ.

الأهداف

٥. إن أهداف المدقق هي:
(أ) الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية حول ما إذا تم عرض المعلومات المقارنة المدرجة في البيانات المالية، في جميع المجالات الهامة، وفقاً للمتطلبات المتعلقة بالمعلومات المقارنة الواردة في إطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ و
(ب) الإبلاغ وفقاً لمسؤوليات إعداد التقارير الخاصة بالمدقق

^١ معيار التدقيق الدولي ٥١٠ "عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الإفتتاحية".

التعريفات

٦. يكون للمصطلحات التالية في هذا المعيار المعاني المبينة أدناه:

- (أ) المعلومات المقارنة - القيم والإفصاحات المدرجة في البيانات المالية فيما يتعلق بوحدة أو أكثر من الفترات السابقة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
- (ب) الأرقام المقابلة - المعلومات المقارنة عندما حيث القيم والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة مدرجة باعتبارها جزءاً أساسياً للبيانات المالية للفترة الحالية، وتُقرأ فقط فيما يتعلق بالقيم والإفصاحات الأخرى المتعلقة بالفترة الحالية (يشار إليها بـ "أرقام الفترة الحالية"). كما أن مستوى التفاصيل المعروض في القيم والإفصاحات المقابلة محكوم بشكل أساسي من قبل علاقته بأرقام الفترة الحالية.
- (ج) البيانات المالية المقارنة - المعلومات المقارنة حيث القيم والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة مدرجة لتتم مقارنتها بالبيانات المالية للفترة الحالية ولكن، في حال تدقيقها، يشار إليها في رأي المدقق. ويمكن مقارنة مستوى المعلومات المدرجة في تلك البيانات المالية المقارنة مع البيانات المالية للفترة الحالية.

ولأهداف هذا المعيار، ينبغي قراءة المراجع "الفترة السابقة" على أنها "الفترات السابقة" عندما تتضمن المعلومات المقارنة القيم والإفصاحات لأكثر من فترة واحدة.

المتطلبات

إجراءات التدقيق

٧. ينبغي على المدقق تحديد ما إذا كانت البيانات المالية تتضمن المعلومات المقارنة التي يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية المطبق وما إذا كانت هذه المعلومات مصنفة بشكل مناسب. ولهذا الهدف، ينبغي على المدقق تقييم ما إذا كانت:

- (أ) المعلومات المقارنة تتفق مع القيم والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو، حيثما كان مناسباً، المعاد بيانها؛ و
- (ب) السياسات المحاسبية التي تعكسها المعلومات المقارنة متسقة مع تلك المطبقة في الفترة الحالية أو، في حال وجود تغيرات في السياسات المحاسبية، ما إذا تم محاسبة تلك التغيرات بشكل مناسب وعرضها والإفصاح عنها بشكل كافي.

٨. في حال علم المدقق عن أي خطأ جوهري محتمل في المعلومات المقارنة أثناء إجراء عملية التدقيق للفترة الحالية، ينبغي على المدقق أداء إجراءات التدقيق الإضافية التي تستلزمها الظروف للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية لتحديد ما إذا كان هنا خطأ جوهري. وفي حال قام المدقق بتدقيق البيانات المالية للفترة السابقة، فعندها ينبغي عليه إتباع المتطلبات ذات

العلاقة لمعيار التدقيق الدولي ٢٠٥٦. وفي حال تم تعديل البيانات المالية للفترة السابقة، يقرر المدقق اتفاق المعلومات المقارنة مع البيانات المالية المعدلة.

٩. كما يتطلب معيار التدقيق الدولي ٢٠٥٨، ينبغي على المدقق طلب إقرارات خطية لجميع الفترات المشار إليها في رأي المدقق. كما ينبغي على المدقق الحصول على إقرار خطي محدد فيما يتعلق بأي إعادة بيان تم القيام به لتصحيح خطأ جوهري في البيانات المالية للفترة السابقة التي تؤثر على المعلومات المقارنة. (المرجع: الفقرة ١١)

تقارير التدقيق

الأرقام المقابلة

١٠. عندما يتم عرض الأرقام المقابلة، ينبغي ألا يشير رأي المدقق إلى الأرقام المقابلة المتوقعة في الظروف الواردة في الفقرات ١١ و ١٢ و ١٤. (المرجع: الفقرة ٢١)

١١. في حال تضمن تقرير المدقق حول الفترة السابقة، كما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً أو حجباً للرأي أو رأياً سلبياً ولم يتم حل الأمر الذي نتج عنه التعديل، فينبغي على المدقق أن يعدل فقرة رأي المدقق فيما يتعلق بالبيانات المالية للفترة الحالية. وفي فقرة الأساس للتعديل في تقرير المدقق، ينبغي على المدقق:

(أ) الإشارة إلى كل من أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة في وصف الأمر الذي نتج عنه التعديل عندما تكون آثار ذلك الأمر أو آثاره المحتملة على أرقام الفترة الحالية جوهرياً؛
أو

(ب) في حالات أخرى، توضيح أنه قد تم تعديل رأي التدقيق بسبب آثار الأمر الذي لم يتم حله أو آثاره المحتملة على مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة. (المرجع: الفقرة ٣١-٥١)

١٢. في حال حصل المدقق على أدلة تدقيق بأن الخطأ الجوهري موجود في البيانات المالية للفترة السابقة التي صدر بشأنها الرأي غير المعدل ولم يتم إعادة بيان الأرقام المقابلة أو القيام بالإفصاحات المناسبة، فعندها ينبغي على المدقق إبداء رأي متحفظ أو سلبي في تقرير المدقق حول البيانات المالية للفترة الحالية ومعدل بالنسبة للأرقام المقابلة المدرجة هنا. (المرجع: الفقرة ٦١)

^٢ معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ "الأحداث اللاحقة"، الفقرات ١٤-١٧.

^٣ معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ "الإقرارات الخطية"، الفقرة ١٤.

البيانات المالية للفترة السابقة المدققة من قبل المدقق السابق

١٣. في حال كانت البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من قبل المدقق السابق ولم يمنح القانون أو النظام المدقق من الرجوع إلى تقرير المدقق السابق بشأن الأرقام المقابلة وقرر القيام بذلك، فعندها ينبغي على المدقق أن يبين في الفقرة الأخرى في تقرير المدقق:

(أ) أنه قد تم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من قبل المدقق السابق؛

(ب) نوع الرأي الذي أبداه المدقق السابق، وفي حال كان معدلاً، الأسباب وراء تعديله؛

(ج) تاريخ ذلك التقرير. (المرجع: الفقرة ٧١)

البيانات المالية غير المدققة للفترة السابقة

١٤. في حال كانت البيانات المالية للفترة السابقة غير مدققة، ينبغي على المدقق أن يبين في الفقرة الأخرى في تقرير المدقق أن الأرقام المقابلة غير مدققة. ومع ذلك، لا يعفي هذا البيان المدقق من متطلب الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية بأن الأرصدة الإفتتاحية خالية من الأخطاء الجوهرية التي تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية.^٤

البيانات المالية المقارنة

١٥. عندما يتم عرض البيانات المالية المقارنة، ينبغي أن يشير رأي المدقق لكل فترة تم من أجلها عرض البيانات المالية وتم إبداء رأي التدقيق حولها. (المرجع: الفقرة ٨١-٩١)

١٦. عند الإبلاغ عن البيانات المالية للفترة السابقة فيما يتعلق بعملية التدقيق الخاصة بالفترة الحالية، في حال اختلف رأي المدقق حول البيانات المالية للفترة السابقة عن الرأي الذي أبداه المدقق سابقاً، ينبغي على المدقق الإفصاح عن الأسباب الفعلية وراء إختلاف الرأي في الفقرة الأخرى وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٦. (المرجع: الفقرة ١٠٠)

البيانات المالية للفترة السابقة المدققة من قبل المدقق السابق

١٧. إذا كانت البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من قبل المدقق السابق، ينبغي على المدقق أن يبين في الفقرة الأخرى ما يلي، إضافةً إلى إبداء الرأي حول البيانات المالية للفترة الحالية:

(أ) أن البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من قبل المدقق السابق؛

٤ معيار التدقيق الدولي ٥١٠، الفقرة ٦.

٥ معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل"، الفقرة ٨٠.

(ب) نوع الرأي الذي أبداه المدقق السابق، وفي حال كان معدلاً، الأسباب وراء تعديله؛ و

(ج) تاريخ ذلك التقرير. (المرجع: الفقرة ٧)

إلا في حال إعادة نشر تقرير المدقق السابق حول البيانات المالية للفترة السابقة مع البيانات المالية.

١٨. في حال توصل المدقق إلى وجود خطأ جوهري يؤثر على البيانات المالية للفترة السابقة التي أبلغ عنها سابقاً المدقق السابق بدون إجراء تعديل عليها، فعندها ينبغي على المدقق إبلاغ المستوى المناسب من الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بذلك الخطأ، إلا في حال مشاركة كافة المسؤولين عن الحوكمة في إدارة المنشأة،^٦ وطلب إبلاغ المدقق السابق بذلك. وفي حال تعديل البيانات المالية للفترة السابقة وموافقة المدقق السابق على إصدار تقرير المدقق الجديد حول البيانات المالية المعدلة للفترة السابقة، فعندها ينبغي على المدقق الإبلاغ عن الفترة الحالية فقط. (المرجع: الفقرة ١١)

البيانات المالية غير المدققة للفترة السابقة

١٩. إذا كانت البيانات المالية للفترة السابقة غير مدققة، ينبغي على المدقق أن يبين في الفقرة الأخرى أن البيانات المالية المقارنة غير مدققة. ومع ذلك، لا يعفي هذا البيان المدقق من منطلب الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية بأن الأرصدة الإفتتاحية خالية من الأخطاء الجوهرية التي تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية.^٧

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

إجراءات التدقيق

(المرجع: الفقرة ٩)

١١. في حالة البيانات المالية المقارنة، الإقرارات الخطية مطلوبة لكافة الفترات المشار إليها في رأي المدقق لأن الإدارة تحتاج إلى إعادة تأكيد أن الإقرارات الخطية المعدة سابقاً للفترة السابقة لا تزال مناسبة. وفي حالة الأرقام المقابلة، الإقرارات الخطية مطلوبة فيما يتعلق بالبيانات المالية للفترة الحالية فقط لأن رأي المدقق متعلق بتلك البيانات المالية فقط، التي تتضمن الأرقام المقابلة. ومع ذلك، يطلب المدقق إقراراً خطياً محدداً فيما يتعلق بأي إعادة بيان تم القيام به لتصحيح خطأ جوهري في البيانات المالية للفترة السابقة التي تؤثر على المعلومات المقارنة.

٦ معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ "الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣.

٧ معيار التدقيق الدولي ٥١٠، الفقرة ٦.

تقارير التدقيق

الأرقام المقابلة

عدم وجود مرجع في رأي المدقق (المرجع: الفقرة ١٠)

٢٠. لا يشير رأي المدقق إلى الأرقام المقابلة لأن رأي المدقق يتعلق بالبيانات المالية للفترة الحالية ككل، بما في ذلك الأرقام المقابلة.

التعديل الوارد في تقرير المدقق حول الأمور التي لم يتم حلها في الفترة السابقة
٣٠. عندما يتضمن تقرير المدقق حول الفترة السابقة، كما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً أو حجباً للرأي أو رأياً سلبياً وأنه قد تم حل الأمر الذي نتج عنه التعديل وتم محاسبته أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المطبق، ولا يستلزم رأي المدقق حول الفترة الحالية الإشارة إلى التعديل السابق.

٤٠. عندما يكون رأي المدقق حول الفترة السابقة معدلاً كما هو مذكور سابقاً، فقد لا يكون الأمر الذي لم يتم حله والذي نتج عنه التعديل متعلقاً بأرقام الفترة الحالية. ومع ذلك، قد يتطلب وجود رأي متحفظ أو حجب للرأي أو رأي سلبى (حسبما ينطبق) حول البيانات المالية للفترة الحالية بسبب آثار الأمر الذي لم يتم حله أو آثاره المحتملة على إمكانية مقارنة الأرقام الحالية والمقابلة.

٥٠. ترد الأمثلة التوضيحية لتقرير المدقق، في حال تضمن تقرير المدقق حول الفترة السابقة رأياً معدلاً ولم يتم حل الأمر الذي نتج عنه التعديل، في التوضيحات ١ و ٢ التابعة للملحق.

الخطأ الوارد في البيانات المالية للفترة السابقة (المرجع: الفقرة ١٢)

٦٠. عندما لا يتم تعديل البيانات المالية للفترة السابقة المحتوية على خطأ ولا يعاد إصدار تقرير المدقق ولكن يعاد بيان الأرقام المقابلة بشكل مناسب ويتم القيام بالإفصاحات المناسبة في البيانات المالية للفترة الحالية، فقد يتضمن تقرير المدقق فقرة تأكيد تصف الظروف وتشير، حيثما كان مناسباً، إلى الإفصاحات التي تصف الأمر الذي يمكن إيجاده في البيانات المالية بشكل كافي (أنظر معيار التدقيق الدولي ٧٠٦).

البيانات المالية للفترة السابقة المدققة من قبل المدقق السابق (المرجع: الفقرة ١٣)

٧٠. يرد مثال توضيحي على تقرير المدقق في حال تم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من قبل المدقق السابق ولم يمنع القانون أو النظام المدقق من الرجوع إلى تقرير المدقق السابق بشأن الأرقام المقابلة في التوضيح ٣ التابع للملحق.

البيانات المالية المقارنة

المرجع الوارد في رأي المدقق (المرجع: الفقرة ١٥)

٨٠. لأن تقرير المدقق حول البيانات المالية المقارنة ينطبق على البيانات المالية لكل فترة من الفترات المعروضة، قد يبدي المدقق رأياً متحفظاً أو سلبياً أو يحجب رأياً أو يدرج فقرة تأكيد فيما يتعلق بفترة واحدة أو أكثر بينما يبدي رأياً مغايراً حول البيانات المالية لفترة أخرى.

٩١. تم إدراج مثال توضيحي على تقرير المدقق في حال تعيين على المدقق الإبلاغ عن كل من البيانات المالية للفترة الحالية والسابقة فيما يتعلق بعملية التدقيق للفترة الحالية والفترة السابقة التي تتضمن رأياً معدلاً والأمر الذي نتج عنه التعديل الذي لم يتم حله في التوضيح ٤ التابع للملحق.

إختلاف الرأي حول البيانات المالية للفترة السابقة عن الرأي السابق (المرجع: الفقرة ١٦)

١٠٠. عند إعداد تقارير حول البيانات المالية للفترة السابقة فيما يتعلق بعملية التدقيق للفترة الحالية، قد يختلف الرأي المذكور حول البيانات المالية للفترة السابقة عن الرأي المذكور سابقاً في حال كان المدقق مدركاً للظروف أو الأحداث التي تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية لإحدى الفترات السابقة خلال عملية التدقيق للفترة الحالية. وفي بعض جهات الاختصاص، قد يتحمل المدقق مسؤوليات إضافية لإعداد التقارير مصممة لمنع الإعتماد المستقبلي على تقرير المدقق الصادر سابقاً حول البيانات المالية للفترة السابقة.

البيانات المالية للفترة السابقة المدققة من قبل المدقق السابق (المرجع: الفقرة ١٨)

١١١. قد يكون المدقق السابق غير قادراً أو غير راغباً في إعادة إصدار تقرير المدقق حول البيانات المالية للفترة السابقة. وقد تشير إحدى فقرات التأكيد لتقرير المدقق أن المدقق السابق قام بالإبلاغ عن البيانات المالية للفترة السابقة قبل التعديل. وبالإضافة إلى ذلك، في حال شارك المدقق في عملية التدقيق وحصل على أدلة تدقيق مناسبة وكافية تشير إلى ملائمة التعديل، قد يشتمل تقرير المدقق أيضاً على الفقرة التالي:

كجزء من عملية التدقيق الخاصة بنا للبيانات المالية لعام ٢٠X٢، قمنا أيضاً بتدقيق التعديلات الواردة في الملاحظة X المطبقة لتعديل البيانات المالية لعام ٢٠X١. وبرأينا، تعتبر هذه التعديلات مناسبة وتم تطبيقها بشكل مناسب. ولم نشارك في تدقيق أو مراجعة أو تطبيق أي إجراءات على البيانات المالية للشركة لعام ٢٠X١ إلا فيما يتعلق بالتعديلات، ووفقاً لذلك، لم نقوم بإبداء الرأي أو أي شكل آخر من أشكال التأكيد حول البيانات المالية ككل لعام ٢٠X١.

الملحق

توضيحات تقارير المدققين

التوضيح ١ - الأرقام المقابلة (المرجع: الفقرة ٥٥)

- يوضح التقرير الظروف الواردة في الفقرة ١١ (أ)، على النحو التالي:
- يتضمن تقرير المدقق حول الفترة السابقة، كما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً.
 - الأمر الذي نتج عنه التعديل لم يتم حله بعد.
 - تعتبر آثار الأمر أو آثاره المحتملة على أرقام الفترة الحالية كبيرة وتتطلب إجراء تعديل على رأي المدقق فيما يتعلق بأرقام الفترة الحالية.

تقرير المدقق المستقل

[الجهة المعنية]

تقرير حول البيانات المالية^١

قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة لشركة ABC والتي تتضمن بيان المركز المالي كما في تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X١ وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

مسؤولية الإدارة^٢ عن البيانات المالية

تتحمل الإدارة مسؤولية إعداد البيانات المالية تلك وعرضها بشكل منصف وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية^٣ ومسؤولية الرقابة الداخلية التي تقرر الإدارة لزمها لإعداد بيانات مالية خالية من البيان الخاطئ الجوهرى الناتج عن الإحتيال أو الخطأ.

مسؤولية المدقق

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول تلك البيانات المالية اعتماداً على عملية التدقيق الخاصة بنا. ونقوم بإجراء عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. حيث تتطلب منا تلك المعايير

^١ يعد العنوان الفرعي "تقرير حول البيانات المالية" غير ضرورياً في الظروف التي ينطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

^٢ أو أي مصطلح آخر يعد مناسباً في سياق الإطار القانوني في نطاق الإختصاص المحدد.

^٣ عندما تتطوي مسؤولية الإدارة على إعداد البيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة، يمكن قراءة الجملة على النحو التالي: "الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ..."

الإمتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي وتخطيط وإجراء عملية التدقيق للحصول على ضمان معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الخطأ الجوهرى.

تتطوي عملية التدقيق على أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق حول القيم والإفصاحات الواردة في البيانات المالية. حيث تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الخطأ الجوهرى للبيانات المالية الناتج عن الإحتيال أو الخطأ. وعند القيام بتقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها بشكل منصف^٤ لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف ولكن ليس لغاية إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية^٥ الخاصة بالمنشأة. كما تتطوي عملية التدقيق على تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الكلي للبيانات المالية.

نحن نؤمن أن أدلة التدقيق الذي حصلنا عليه كافٍ ومناسب لتوفير أساس لرأي التدقيق المتحفظ الخاص بنا.

الأساس للرأي المتحفظ

كما هو وارد في الملاحظة X من البيانات المالية، لم يرد ذكر للإستهلاك في البيانات المالية، مما يشكل خرقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وهذا هو ناتج القرار الذي اتخذته الإدارة في بداية السنة المالية السابقة والذي جعلنا نتحفظ برأي التدقيق الخاص بنا حول البيانات المالية المتعلقة بتلك السنة. وإعتماداً على الطريقة المباشرة للإستهلاك والمعدات السنوية التي تصل إلى ٥% للبناء و ٢٠% للمعدات، سترتفع الخسارة للسنة بقيمة XXX في عام ٢٠X١ بقيمة XXX في عام ٢٠X٠ وستتخفض قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات بفعل الإستهلاك المتراكم بقيمة XXX في عام ٢٠X١ و XXX في عام ٢٠X٠ وسترتفع الخسارة المتراكمة بقيمة ٢٠X١ بقيمة XXX في عام ٢٠X٠.

الرأي المتحفظ

برأينا، بإستثناء آثار الأمر المذكور في الأساس لفقرة الرأي المتحفظ، تعرض البيانات المالية بشكل منصف، في جميع الجوانب الهامة، (أو تبدي نظرة حقيقية ومنصفة حول) المركز المالي

^٤ في ظل الملاحظة الهامشية رقم ١٠، يمكن قراءة الجملة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف وليس لهدف إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة".

^٥ في الظروف التي يتحمل فيها المدقق مسؤولية إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة فيما يتعلق بعملية تدقيق البيانات المالية، ستتم كتابة هذه الجملة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها بشكل منصف لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف". أما في ظل الملاحظة الهامشية رقم ١٠، فيمكن قراءة هذه الجملة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف"

لشركة ABC كما في تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[سيختلف شكل ومحتوى هذا الفصل من تقرير المدقق اعتماداً على طبيعة مسؤوليات المدقق

الأخرى لإعداد التقارير]

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

التوضيح ٢ - الأرقام المقابلة (المرجع: الفقرة ٥)

يوضح التقرير الظروف الواردة في الفقرة ١١ (أ)، على النحو التالي:

- يتضمن تقرير المدقق حول الفترة السابقة، كما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً.
- الأمر الذي نتج عنه التعديل لم يتم حله بعد.
- لا تعتبر آثار الأمر أو آثاره المحتملة على أرقام الفترة الحالية كبيرة ولكنها تتطلب إجراء تعديل على رأي المدقق بسبب آثار الأمر الذي لم يتم حله أو آثاره المحتملة على مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة.

تقرير المدقق المستقل

[الجهة المعنية]

تقرير حول البيانات المالية^٦

قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة لشركة ABC والتي تتضمن الميزانية العمومية كما في تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X١ وبيان الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

مسؤولية الإدارة^٧ عن البيانات المالية

تتحمل الإدارة مسؤولية إعداد البيانات المالية تلك وعرضها بشكل منصف وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية^٨ ومسؤولية الرقابة الداخلية التي تقرر الإدارة لزمها لإعداد بيانات مالية خالية من البيان الخاطئ الجوهرى الناتج عن الإحتيال أو الخطأ.

مسؤولية المدقق

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول تلك البيانات المالية اعتماداً على عملية التدقيق الخاصة بنا. ونقوم بإجراء عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. حيث تتطلب منا تلك المعايير الإمتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي وتخطيط وإجراء عملية التدقيق للحصول على ضمان معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الخطأ الجوهرى.

^٦ يعد العنوان الفرعي "تقرير حول البيانات المالية" غير ضرورياً في الظروف التي ينطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

^٧ أو أي مصطلح آخر يعد مناسباً في سياق الإطار القانوني في نطاق الإختصاص المحدد

^٨ عندما تنطوي مسؤولية الإدارة على إعداد البيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة، يمكن قراءة الجملة على النحو التالي: "الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ..."

تتطوي عملية التدقيق على أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق حول القيم والإفصاحات الواردة في البيانات المالية. حيث تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الخطأ الجوهري للبيانات المالية الناتج عن الإحتيال أو الخطأ. وعند القيام بتقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها بشكل منصف⁹ لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف ولكن ليس لغاية إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية¹⁰ الخاصة بالمنشأة. كما تتطوي عملية التدقيق على تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الكلي للبيانات المالية.

نحن نؤمن أن أدلة التدقيق الذي حصلنا عليه كافٍ ومناسب لتوفير أساس لرأي التدقيق المتحفظ الخاص بنا.

الأساس للرأي المتحفظ

لكوننا مدققون معينون لدى شركة ABC خلال عام ٢٠X٠، لم نتمكن من مراقبة الجرد المادي عند بداية تلك الفترة أو إرضاء أنفسنا فيما يتعلق بمعرفتنا بكميات المخزون بالطرق البديلة. وحيث أن الجرد الافتتاحي يؤثر على تحديد نتائج العمليات، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت التعديلات على نتائج العمليات والأرباح المستبقة الإفتتاحية ضرورية لعام ٢٠X٠. ووفقاً لذلك، تم تعديل رأي التدقيق الخاص بنا حول البيانات المالية للفترة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X٠. كما تم تعديل رأينا حول البيانات المالية للفترة الحالية بسبب الأثر المحتمل لهذا الأمر على مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة.

الرأي المتحفظ

برأينا، بإستثناء الآثار المحتملة على الأرقام المقابلة للأمر الوارد في الأساس لفقرة الرأي المتحفظ، تعرض البيانات المالية بشكل منصف، في جميع الجوانب الهامة، (أو تبدي نظرة حقيقية ومنصفة حول) المركز المالي لشركة ABC كما في تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X١ وأدائها المالي وتدقيقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

⁹ في ظل الملاحظة الهامشية رقم ١٥، يمكن قراءة الجملة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف وليس لهدف إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة".

¹⁰ في الظروف التي يتحمل فيها المدقق مسؤولية إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة فيما يتعلق بعملية تدقيق البيانات المالية، ستتم كتابة هذه الجملة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها بشكل منصف لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف". أما في ظل الملاحظة الهامشية رقم ١٥، فيمكن قراءة هذه الجملة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف"

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[سيختلف شكل ومحتوى هذا الفصل من تقرير المدقق اعتماداً على طبيعة مسؤوليات المدقق

[الأخرى لإعداد التقارير]

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

التوضيح ٣ - الأرقام المقابلة (المرجع: الفقرة ٧أ)

يوضح التقرير الظروف الواردة في الفقرة ١٣، على النحو التالي:

- تم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من قبل المدقق السابق.
- لم يمنع القانون أو النظام المدقق من الرجوع إلى تقرير المدقق السابق حول الأرقام المقابلة وقرر القيام بذلك.

تقرير المدقق المستقل

[الجهة المعنية]

تقرير حول البيانات المالية^{١١}

قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة لشركة ABC والتي تتضمن بيان المركز المالي كما في تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X١ وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

مسؤولية الإدارة^{١٢} عن البيانات المالية

تتحمل الإدارة مسؤولية إعداد البيانات المالية تلك وعرضها بشكل منصف وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية^{١٣} ومسؤولية الرقابة الداخلية التي تقرر الإدارة لزومها لإعداد بيانات مالية خالية من البيان الخاطئ الجوهرى الناتج عن الإحتيال أو الخطأ.

مسؤولية المدقق

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول تلك البيانات المالية اعتماداً على عملية التدقيق الخاصة بنا. ونقوم بإجراء عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. حيث تتطلب منا تلك المعايير الإمتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي وتخطيط وإجراء عملية التدقيق للحصول على ضمان معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الخطأ الجوهرى.

تنطوي عملية التدقيق على أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق حول القيم والإفصاحات الواردة في البيانات المالية. حيث تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق بما في ذلك تقييم

^{١١} يعد العنوان الفرعي "تقرير حول البيانات المالية" غير ضرورياً في الظروف التي ينطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

^{١٢} أو أي مصطلح آخر يعد مناسباً في سياق الإطار القانوني في نطاق الإختصاص المحدد.

^{١٣} عندما تنطوي مسؤولية الإدارة على إعداد البيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة، يمكن قراءة الجملة على النحو التالي: "الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،..."

مخاطر الخطأ الجوهري للبيانات المالية الناتج عن الإحتيال أو الخطأ. وعند القيام بتقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها بشكل منصف^{١٤} لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف ولكن ليس لغاية إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية^{١٥} الخاصة بالمنشأة. كما تتطوي عملية التدقيق على تقييم ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الكلي للبيانات المالية.

نحن نؤمن أن أدلة التدقيق الذي حصلنا عليه كافٍ ومناسب لتوفير أساس لرأي التدقيق المتحفظ الخاص بنا.

الرأي

برأينا، تعرض البيانات المالية بشكل منصف، في جميع الجوانب الهامة، (أو تبدي نظرة حقيقية ومنصفة حول) المركز المالي لشركة ABC كما في تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الأمر الآخر

تم تدقيق البيانات المالية لشركة ABC للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X٠ من قبل مدقق آخر والذي قام بإبداء رأي غير معدل حول تلك البيانات بتاريخ ٣١ مارس ٢٠X١.

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[سيختلف شكل ومحتوى هذا الفصل من تقرير المدقق اعتماداً على طبيعة مسؤوليات المدقق الأخرى لإعداد التقارير]
[توقيع المدقق]
[تاريخ تقرير المدقق]
[عنوان المدقق]

^{١٤} في ظل الملاحظة الهامشية رقم ٢٠، يمكن قراءة الجملة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف وليس لهدف إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة".

^{١٥} في الظروف التي يتحمل فيها المدقق مسؤولية إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة فيما يتعلق بعملية تدقيق البيانات المالية، سنتم كتابة هذه الجملة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها بشكل منصف لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف". أما في ظل الملاحظة الهامشية رقم ٢٠، فيمكن قراءة هذه الجملة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف".

التوضيح ٤ - البيانات المالية المقارنة (المرجع: الفقرة ٩١)

يوضح التقرير الظروف الواردة في الفقرة ١٥، على النحو التالي:

- يتعين على المدقق الإبلاغ عن كل من البيانات المالية للفترة الحالية والفترة السابقة فيما يتعلق بعملية التدقيق للسنة الحالية.
- يتضمن تقرير المدقق حول الفترة السابقة، كما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً.
- الأمر الذي نتج عنه التعديل لم يتم حله.
- تعتبر آثار الأمر أو آثاره المحتملة على أرقام الفترة الحالية كبيرة لكل من البيانات المالية للفترة الحالية والفترة السابقة وتتطلب إجراء تعديل على رأي المدقق.

تقرير المدقق المستقل

[الجهة المعنية]

تقرير حول البيانات المالية^{١٦}

قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة لشركة ABC والتي تتضمن بيان المركز المالي كما في تاريخ ٣١ ديسمبر لعام ٢٠X١ و ٢٠X٠ وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنوات المنتهية في ذلك التاريخ وملخص للسياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

مسؤولية الإدارة^{١٧} عن البيانات المالية

تتحمل الإدارة مسؤولية إعداد البيانات المالية تلك وعرضها بشكل منصف وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية^{١٨} ومسؤولية الرقابة الداخلية التي تقرر الإدارة لزومها لإعداد بيانات مالية خالية من البيان الخاطئ الجوهرى الناتج عن الإحتيال أو الخطأ.

مسؤولية المدقق

تتمثل مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول تلك البيانات المالية اعتماداً على عملية التدقيق الخاصة بنا. ونقوم بإجراء عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. حيث تتطلب منا تلك المعايير

^{١٦} يعد العنوان الفرعي "تقرير حول البيانات المالية" غير ضرورياً في الظروف التي ينطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

^{١٧} أو أي مصطلح آخر يعد مناسباً في سياق الإطار القانوني في نطاق الإختصاص المحدد.

^{١٨} عندما تتطوي مسؤولية الإدارة على إعداد البيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة، يمكن قراءة الجملة على النحو التالي: "الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية،..."

الإمتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي وتخطيط وإجراء عملية التدقيق للحصول على ضمان معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الخطأ الجوهرى.

تتطوي عملية التدقيق على أداء إجراءات للحصول على أدلة تدقيق حول القيم والإفصاحات الواردة في البيانات المالية. حيث تعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الخطأ الجوهرى للبيانات المالية الناتج عن الإحتيال أو الخطأ. وعند القيام بتقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بقيام بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها بشكل منصف^{١٩} لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف ولكن ليس لغاية إيداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية^{٢٠} الخاصة بالمنشأة. كما تتطوي عملية التدقيق على تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الكلي للبيانات المالية.

نحن نؤمن أن أدلة التدقيق الذي حصلنا عليه كافٍ ومناسب لتوفير أساس لرأي التدقيق المتحفظ الخاص بنا.

الأساس للرأي المتحفظ

كما هو وارد في الملاحظة X من البيانات المالية، لم يرد ذكر للإستهلاك في البيانات المالية، مما يشكل خرقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وهذا هو ناتج القرار الذي إتخذته الإدارة في بداية السنة المالية السابقة والذي جعلنا نتحفظ برأي التدقيق الخاص بنا حول البيانات المالية المتعلقة بتلك السنة. وإعتماداً على الطريقة المباشرة للإستهلاك والمعدات السنوية التي تصل إلى ٥% للبناء و ٢٠% للمعدات، سترتفع الخسارة للسنة بقيمة XXX في عام ٢٠X١ وبقية XXX في عام ٢٠X٠ وستتخفص قيمة الممتلكات والمصانع والمعدات بفعل الإستهلاك المتراكم بقيمة XXX في عام ٢٠X١ و XXX في عام ٢٠X٠ وسترتفع الخسارة المتراكمة بقيمة ٢٠X١ وبقية XXX في عام ٢٠X٠.

الرأي المتحفظ

برأينا، بإستثناء آثار الأمر المذكور في الأساس لفقرة الرأي المتحفظ، تعرض البيانات المالية بشكل منصف، في جميع الجوانب الهامة، (أو تبدي نظرة حقيقية ومنصفة حول) المركز المالي لشركة ABC كما في تاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X١ وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

^{١٩} في ظل الملاحظة الهامشية رقم ٢٥، يمكن قراءة الجملة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف وليس لهدف إيداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة".

^{٢٠} في الظروف التي يتحمل فيها المدقق مسؤولية إيداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية الخاصة بالمنشأة فيما يتعلق بعملية تدقيق البيانات المالية، ستم كتابه هذه الجملة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها بشكل منصف لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف". أما في ظل الملاحظة الهامشية رقم ٢٥، فيمكن قراءة هذه الجملة على النحو التالي: "عند إجراء تقييمات المخاطر تلك، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد المنشأة للبيانات المالية التي تبدي نظرة حقيقية ومنصفة لوضع إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الظروف".

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[سيختلف شكل ومحتوى هذا الفصل من تقرير المدقق اعتماداً على طبيعة مسؤوليات المدقق

الأخرى لإعداد التقارير]

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

معيار التدقيق الدولي ٧٢٠
مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في
المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
٢-١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٣	تاريخ النفاذ.....
٤	الهدف
٥	التعريفات
	المتطلبات
٧-٦	قراءة المعلومات الأخرى.....
١٣-٨	التعارضات الجوهرية.....
١٦-١٤	الأخطاء الجوهرية في الحقائق.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
٢١-١١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٤١-٣١	تعريف المعلومات الأخرى.....
٥١	قراءة المعلومات الأخرى.....
٩١-٦١	التعارضات الجوهرية.....
١١١-١٠١	الأخطاء الجوهرية في الحقائق.....

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتعامل هذا المعيار مسؤولية المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة وتقرير المدقق المتعلق بذلك. وفي غياب أي متطلب منفصل في الظروف الخاصة بالعملية، فإن رأي المدقق لا يغطي المعلومات الأخرى ولا يتحمل المدقق مسؤولية خاصة لتحديد ما إذا تم التعبير عن المعلومات الأخرى بالشكل المناسب أم لا. ومع ذلك، يقرأ المدقق المعلومات الأخرى لأنه قد يتم إضعاف مصداقية البيانات المالية المدققة بسبب التعارضات الجوهرية بين البيانات المالية المدققة والمعلومات الأخرى. (المرجع: الفقرة ١١)

٢. تشير عبارة "المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة" الواردة في هذا المعيار إلى التقارير السنوية (أو مستندات مماثلة) الصادرة للمالكين (أو أصحاب علاقة مماثلين) والتي تحتوي على بيانات مالية مدققة وتقرير المدقق المتعلق بذلك. كما قد يطبق هذا المعيار، وتكييفه حسب الضرورة في الظروف القائمة، على المستندات الأخرى التي تحتوي على بيانات مالية مدققة، مثل تلك المستندات المستخدمة في اكتتابات الأوراق المالية.^١ (المرجع: الفقرة ٢١)

تاريخ النفاذ

٣. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

الهدف

٤. يكمن هدف المدقق في الإستجابة بالشكل الملائم عندما تتضمن المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة وتقرير المدقق المتعلق بذلك على معلومات أخرى قد تضعف من مصداقية هذه البيانات المالية وتقرير المدقق.

التعريفات

٥. لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:-

(أ) المعلومات الأخرى (Other information) - المعلومات المالية وغير المالية (عدا البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها) المشمولة، إما بموجب القانون أو النظام أو العرف، في مستند يحتوي على بيانات مالية مدققة وتقرير المدقق المتعلق بها.

(ب) التعارض (Inconsistency) - المعلومات الأخرى التي تتعارض مع المعلومات المشمولة في البيانات المالية المدققة. وقد يؤدي تعارض جوهري إلى إثارة الشك حول

^١ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية" الفقرة ٢.

إستنتاجات التدقيق التي تم التوصل إليها من أدلة التحقيق التي تم الحصول عليها مسبقاً،
ومن المحتمل أن يثير الشك حول أساس رأي المدقق حول البيانات المالية.

(ج) خطأ في الحقائق (Misstatement) - المعلومات الأخرى غير المرتبطة بالمسائل التي
تظهر في البيانات المالية المدققة والتي تم التعبير عنها أو عرضها بشكل خاطئ. وقد
يضعف وجود خطأ جوهري في الحقائق من مصداقية المستندات التي تحتوي على بيانات
مالية مدققة.

المتطلبات

قراءة المعلومات الأخرى

٦. ينبغي أن يقرأ المدقق المعلومات الأخرى ليحدد التعارضات الجوهرية، إن وجدت، مع البيانات
المالية المدققة.

٧. ينبغي أن يجري المدقق الترتيبات المناسبة مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من أجل الحصول
على المعلومات الأخرى قبل تاريخ إصدار تقرير المدقق. وفي حال لم يكن من الممكن الحصول
على المعلومات الأخرى قبل تاريخ إصدار تقرير المدقق، ينبغي أن يقرأ المدقق هذه المعلومات
الأخرى حالما يكون ذلك ممكناً.

التعارضات الجوهرية

٨. إذا حدد المدقق تعارضاً جوهرياً، لدى قراءة المعلومات الأخرى، فيجب أن يحدد المدقق ما إذا
كانت هناك حاجة إلى مراجعة البيانات المالية المدققة والمعلومات الأخرى.

*التعارضات الجوهرية المحددة في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير
المدقق*

٩. عندما تقتضي الضرورة مراجعة البيانات المالية المدققة وترفض الإدارة إجراء هذه المراجعة ،
فينبغي أن يعدل الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥^٢.

١٠. إذا كانت تقتضي الضرورة مراجعة المعلومات الأخرى وترفض الإدارة إجراء هذه المراجعة،
فينبغي أن يبلغ المدقق هذه المسألة إلى المكلفين بالحوكمة، بإستثناء إذا كان جميع المكلفين
بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة^٣ وأن يقوم بما يلي:-

(أ) تضمين فقرة المسألة الأخرى في تقرير المدقق بحيث تصف التعارض الجوهري وفقاً
لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٦^٤؛

(ب) التوقف عن العمل على تقرير المدقق؛

^٢ معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل".

^٣ معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ "الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"، الفقرة ١٣.

^٤ معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ "فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل"، الفقرة [٩].

(ج) الإنسحاب من العمليات حيث يكون ذلك مسموحاً به بموجب قانون أو تشريع. (المرجع:
الفقرات ٦١-٧١)

التعارضات الجوهرية المحددة في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ إصدار تقرير
المدقق

١١. إذا كانت مراجعة البيانات المالية المدققة ضرورية، فينبغي أن يتبع المدقق المتطلبات ذات العلاقة
في معيار التدقيق الدولي ٥٦٠^١.

١٢. إذا كانت مراجعة المعلومات الأخرى ضرورية وتوافق الإدارة على إجراء هذه المراجعة،
فينبغي أن ينفذ المدقق الإجراءات اللازمة حسب الظروف القائمة. (المرجع: الفقرة ٨)

١٣. إذا كانت مراجعة المعلومات الأخرى ضرورية، ولكن الإدارة ترفض إجراء هذه المراجعة،
فينبغي أن يشعر المدقق المكلفين بالحوكمة، بإستثناء إذا كان جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين
في إدارة المنشأة، بمساوور قلقه حول المعلومات الأخرى وأن يتخذ أي إجراء مناسب إضافي.
(المرجع: الفقرة ٩)

الأخطاء الجوهرية في الحقائق

١٤. إذا تم قراءة المعلومات الأخرى لهدف تحديد التعارضات الجوهرية، أصبح المدقق على علم
بخطأ جوهري واضح في الحقائق، فينبغي أن يناقش المدقق المسألة مع الإدارة. (المرجع: الفقرة
١٠أ)

١٥. إذا أصر المدقق بعد إجراء المناقشات على وجود خطأ جوهري واضح في الحقائق، فينبغي أن
يطلب من الإدارة التشاور مع طرف ثالث مؤهل، مثل المستشار القانوني للمنشأة، وينبغي أن
ينظر المدقق في النصيحة التي حصل عليها.

١٦. عندما يتوصل المدقق إلى وجود خطأ جوهري في الحقائق الواردة في المعلومات الأخرى والذي
ترفض الإدارة تصحيحه، فينبغي أن يشعر المدقق المكلفين بالحوكمة، بإستثناء إذا كان جميع
المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، بمساوور قلقه حول المعلومات الأخرى وأن يتخذ
إجراء مناسباً آخر. (المرجع: الفقرة ١١)

^١ معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ "الأحداث اللاحقة"، الفقرات ١٠-١٧.

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

المسؤوليات الإضافية، وفقاً للمتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى، فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى (المرجع: الفقرة ١)

١١. قد يتحمل المدقق مسؤوليات إضافية، بموجب متطلبات تشريعية أو تنظيمية أخرى، فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي تتعدى نطاق هذا المعيار. فعلى سبيل المثال، قد تقتضي بعض المناطق من المدقق تطبيق إجراءات محددة على معلومات أخرى معينة مثل البيانات المكتملة المطلوبة أو التعبير عن رأي حول موثوقية مؤشرات الأداء الموضحة في المعلومات الأخرى. وعند وجود مثل هذه الالتزامات، يتم تحديد المسؤوليات الإضافية للمدقق من خلال طبيعة العملية وبموجب القانون والنظام والمعايير المهنية. وفي حال حذف مثل هذه المعلومات الأخرى أو احتوائها على أوجه قصور، قد يتعين على المدقق بموجب القانون أو النظام الإشارة إلى المسألة في تقرير المدقق.

الوثائق التي تتضمن البيانات المالية المدققة (المرجع: الفقرة ٢)

الاعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

٢٢. ما لم يتطلب القانون أو التشريع ذلك، فمن غير المحتمل أن تقوم المنشآت الصغيرة بإصدار وثائق تتضمن البيانات المالية المدققة. وكمثال على هذه الوثائق وجود متطلب قانوني للتقرير المصاحب من قبل المكلفين بالحوكمة. ومن الأمثلة على المعلومات الأخرى التي قد يتم إدراجها في إحدى الوثائق التي تتضمن البيانات المالية المدققة لمنشأة صغيرة: بيان الدخل المفصل وتقرير الإدارة.

تعريف المعلومات الأخرى (المرجع: الفقرة ٥ (أ))

٣٣. قد تتألف المعلومات الأخرى مثل مما يلي:-

- تقرير من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة حول العمليات.
- الملخصات المالية أو النقاط البارزة.
- بيانات التوظيف.
- الإنفاق الرأسمالي المخطط له.
- النسب المالية
- أسماء المسؤولين والمدراء.
- البيانات الربع سنوية المختارة.

٤٤. لأهداف معايير التدقيق الدولية، لا تشمل المعلومات الأخرى على ما يلي:-

- نشرة صحفية أو مذكرة إرسال، مثل خطاب التغطية، مرفق بالمستند الذي يحتوي على بيانات مالية مدققة وتقرير المدقق المتعلق بها.

- المعلومات المشمولة في تعليمات المحلل.
- المعلومات الواردة على الموقع الإلكتروني للمنشأة.

قراءة المعلومات الأخرى

٥٥. إن الحصول على المعلومات الأخرى قبل تاريخ إصدار تقرير المدقق يمكن المدقق من حل التعارضات الجوهرية المحتملة والأخطاء الجوهرية الواضحة في الحقائق مع الإدارة على أساس محدد. وقد يكون الاتفاق مع الإدارة حول وقت توفير المعلومات الأخرى أمراً مساعداً.

التعارضات الجوهرية

*التعارضات الجوهرية المحددة في المعلومات الأخرى قبل تاريخ إصدار تقرير المدقق
(المرجع: الفقرة ١٠)*

٦٤. عندما ترفض الإدارة مراجعة المعلومات الأخرى، قد يقيم المدقق أي قرار حول نوع الإجراء الإضافي الذي سيتم إتخاذه بناء على نصيحة المستشار القانوني للمدقق.

إعتبرات خاصة بمنشآت القطاع العام

٧٧. قد لا يكون الإنسحاب من العملية أو التوقف عن العمل على تقرير المدقق خيارين في القطاع العام. وفي هذه الحالات، قد يصدر المدقق تقريراً إلى الجهة التشريعية المناسبة موضحاً تفاصيل التعارض.

*التعارضات الجوهرية المحددة في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ إصدار
تقرير المدقق (المرجع: الفقرتان ١٢-١٣)*

٨٨. عندما توافق الإدارة على مراجعة المعلومات الأخرى، قد تتضمن إجراءات المدقق على مراجعة الخطوات المتخذة من قبل الإدارة لضمان إطلاع الأفراد الذين يستلمون البيانات المالية الصادرة مسبقاً وتقرير المدقق المتعلق بها والمعلومات الأخرى على المراجعة.

٩٩. عندما ترفض الإدارة مراجعة المعلومات الأخرى التي يتوصل المدقق إلى أنها ضرورية، فقد تشمل الإجراءات المناسبة الأخرى من قبل المدقق على الحصول على نصيحة من المستشار القانوني للمدقق.

الأخطاء الجوهرية في الحقائق (المرجع: الفقرات ١٤-١٦)

١٠٠. عند مناقشة خطأ جوهري واضح في الحقائق مع الإدارة، قد يكون المدقق غير قادر على تقييم صحة بعض الإفصاحات المشمولة في المعلومات الأخرى وردود الإدارة على إستفسارات المدقق وقد يتوصل إلى وجود فروقات في الحكم أو الرأي.

١١١. عندما يتوصل المدقق إلى وجود خطأ جوهري في الحقائق ترفض الإدارة تصحيحه، فقد تشمل الإجراءات المناسبة الإضافية من قبل المدقق على الحصول على نصيحة من المستشار القانوني للمدقق.

معيار التدقيق الدولي ٨٠٠

الإعتمادات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترة
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
٣-١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٤	تاريخ النفاذ.....
٥	الهدف ..
٧-٦	التعريفات.....
	المتطلبات
٨	الإعتمادات لدى قبول العملية ..
١٠ - ٩	الإعتمادات لدى التخطيط للتدقيق وتنفيذه.....
١٤-١١	تكوين رأي وإعتمادات إعداد التقارير ..
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
٤أ-١أ	تعريف إطار الهدف الخاص.....
٨أ-٥أ	الإعتمادات لدى قبول العملية ..
١٢أ-٩أ	الإعتمادات لدى التخطيط للتدقيق وتنفيذه ..
١٥أ-١٣أ	تكوين رأي وإعتمادات إعداد التقارير ..
	ملحق: توضيحات حول تقارير المدققين المتعلقة بالبيانات المالية ذات الأهداف الخاصة

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٨٠٠ "الإعتمادات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. تنطبق معايير التدقيق الدولية الواردة في المجموعة ١٠٠-٧٠٠ على تدقيق البيانات المالية، ويتناول معيار التدقيق الدولي هذا الإعتمادات الخاصة لدى تطبيق معايير التدقيق الدولية المذكورة على تدقيق البيانات المالية وفقاً لأطر الأهداف الخاصة.
٢. كُتب هذا المعيار ضمن نطاق مجموعة كاملة من البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة. يتناول معيار التدقيق الدولي ٨٠٥^١ إعتمادات خاصة ذات علاقة بتدقيق بيان مالي مفرد أو مكون أو حساب أو بند محدد من بيان مالي ما.
٣. لا يلغي هذا المعيار متطلبات معايير التدقيق الدولية الأخرى ولا يُفهم منه أنه يتناول جميع الإعتمادات الخاصة التي يمكن أن تكون ذات علاقة بظروف العملية.

تاريخ النفاذ

٤. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ بتاريخ ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

الهدف

٥. يتلخص هدف المدقق، لدى تطبيق معايير التدقيق الدولية في تدقيق بيانات مالية معدة وفقاً لإطار الهدف الخاص، في تناول الإعتمادات الخاصة ذات العلاقة بما يلي بشكل مناسب:
 - (أ) قبول العملية؛
 - (ب) التخطيط لتلك العملية وتنفيذها؛ و
 - (ج) تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية.

التعريفات

٦. لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة إزاءها أدناه:
 - (أ) البيانات المالية للأهداف الخاصة (Special purpose financial statements) - البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة. (المرجع: الفقرة ٤٤)
 - (ب) إطار الهدف الخاص (Special purpose framework) - إطار إعداد تقارير مالية مصمم لتلبية إحتياجات المعلومات المالية لمستخدمين محددين. يمكن أن يكون إطار إعداد التقارير المالية إطار عرض عادل أو إطار إمتثال.^٢ (المرجع: الفقرة ١١-٤٤).

^١ معيار التدقيق الدولي ٨٠٥، "الإعتمادات الخاصة - عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي".

^٢ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية" الفقرة ١٣ (أ).

٧. تعني الإشارة إلى "البيانات المالية" في هذا المعيار "مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الأهداف الخاصة بما في ذلك الملاحظات ذات الصلة". تشكل الملاحظات ذات العلاقة عادةً ملخصاً لسياسات محاسبية هامة ومعلومات تفسيرية أخرى. تحدد متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق شكل ومضمون البيانات المالية والأمور التي تشكل مجموعة كاملة من البيانات المالية.

المتطلبات

الإعتبرات لدى قبول العملية

مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية

٨. يجب على المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢١٠ أن يحدد مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية المطبق في إعداد البيانات المالية.^٣ لدى تدقيق بيانات مالية لأهداف خاصة يجب أن يكون لدى المدقق فهم لـ : (المرجع: الفقرة ٥٥-٨١).

(أ) الهدف الذي أعدت التقارير المالية من أجله؛

(ب) المستخدمون المقصودون؛ و

(ج) الخطوات التي تتخذها الإدارة لتحديد كون إطار إعداد التقارير المالية المطبق مقبولاً في الظروف.

الإعتبرات لدى التخطيط للتدقيق وتنفيذه

٩. يجب على المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي أن يمثل لجميع معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بعملية التدقيق.^٤ على المدقق لدى التخطيط لتدقيق بيانات مالية ذات أهداف خاصة ولدى تنفيذ التدقيق المذكور أن يحدد ما إذا كان تطبيق معايير التدقيق الدولية يتطلب إعتبراً خاصاً في ظروف العملية. (المرجع: الفقرة ٩١-١٢٢).

١٠. يجب أن يتكون لدى المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥ فهم حول إختيار وتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية.^٥ يجب أن يتكون لدى المدقق، في حال تم إعداد البيانات المالية وفقاً لأحكام عقد ما، فهم لأي تفسيرات جوهرية للعقد الذي أبرمته الإدارة لدى إعدادها لهذه البيانات المالية. يكون التفسير تفسيراً جوهرياً حينما ينتج عن إعتقاد تفسير آخر معقول إختلاف جوهرى في المعلومات المعروضة في البيانات المالية.

تكوين رأي وإعتبرات إعداد التقارير

١١. لدى تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية ذات الأهداف الخاصة على المدقق أن يطبق المتطلبات الواردة في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠.^٦ (المرجع: الفقرة ١٣٢).

^٣ معيار التدقيق الدولي ٢١٠ "الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق"، الفقرة ٦(أ).

^٤ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٨.

^٥ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، الفقرة ١١ (ج).

^٦ معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ "تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية".

وصف إطار إعداد التقارير المالية المطبق

١٢. یجب على المدقق بموجب معیار التدقیق الدولي ٧٠٠ أن یقیم ما إذا كانت البیانات المالیه تشير إلى أو تصف بشكل مناسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.^٧ وعلى المدقق في حال تم إعداد التقارير المالية بموجب أحكام عقد أن یقیم ما إذا كانت البیانات المالیه تصف بشكل مناسب أي تفسيرات جوهریه للعقد الذي بُنيت البیانات المالیه على أساسه.

١٣. يتناول معیار التدقیق الدولي ٧٠٠ شكل ومضمون تقرير المدقق. وفي حالة تقرير المدقق حول البیانات المالیه ذات الأهداف الخاصة:

(أ) یجب أن یبين تقرير المدقق الهدف الذي تم من أجله إعداد البیانات المالیه و، إذا دعت الحاجة، المستخدمين المقصودين أو الإشارة إلى الملاحظة في البیانات المالیه ذات الأهداف الخاصة التي تحتوي على تلك المعلومات؛ و

(ب) إذا كان لدى الإدارة خيار بخصوص أطر إعداد التقارير المالية لدى إعداد البیانات المالیه المذكورة فإن شرح الإدارة مسؤولیه الإدارة^٨ من أجل البیانات المالیه یجب أن يشير أيضاً إلى مسؤوليتها من أجل تحديد كون إعداد إطار التقارير المالية المطبق مقبولاً في الظروف.

تنبيه القراء إلى أن البیانات المالیه معده وفقاً لإطار الهدف الخاص

١٤. یجب أن يتضمن تقرير المدقق حول البیانات المالیه ذات الأهداف الخاصة فقرة تأكيد على مسألة ما تنبه مستخدمي تقرير المدقق إلى أن البیانات المالیه معده وفقاً لإطار الهدف الخاص وأن البیانات المالیه نتيجة لذلك یمكن ألا تكون مناسبة لهدف آخر. یجب على المدقق أن یضمن هذه الفقرة تحت عنوان مناسب. (المرجع: الفقرة ١٤-١٥).

التطبيق والمادة التوضیحية الأخری

تعريف إطار الهدف الخاص (المرجع: الفقرة ٦)

١٥. من الأمثلة على أطر الأهداف الخاصة ما يلي:

- أساس ضريبي للمحاسبة على بیانات مالیه یرافق الإقرار الضريبي للمنشأة؛
- أساس المدفوعات والإیصالات النقدیه للمحاسبة على معلومات التدفق النقدي التي قد یطلب من المنشأة إعدادها للدائنين؛

^٧ معیار التدقیق الدولي ٧٠٠، الفقرة ١٥.

^٨ أو شرط آخر مناسب ضمن سياق الإطار القانوني في الإختصاص المعین.

- أحكام إعداد التقارير المالية التي تضعها الجهة المنظمة لتلبية متطلبات الجهة المنظمة المذكورة؛ أو
- أحكام إعداد التقارير المالية في عقد ما مثل عقد سند أو عقد قرض أو منح مشروع.

٢أ. قد تكون هناك أحوال يكون فيها الإطار ذي الأهداف الخاصة مبنياً على إطار إعداد تقارير مالية وُضع من قبل مؤسسة إعداد معايير مفوضة أو معترف بها أو من قبل قانون أو نظام إلا أنه قد لا يمثل لجميع متطلبات ذلك الإطار، ومن الأمثلة على ذلك العقد الذي يستلزم إعداد بيانات مالية وفقاً لمعظم، وليس جميع، معايير إعداد التقارير المالية للإختصاص*. حينما يكون ذلك مقبولاً في ظروف العملية فإنه من غير المناسب أن يلمح وصف إطار إعداد التقارير المالية المطبق في البيانات المالية ذات الأهداف الخاصة إلى الإمتثال التام لإطار إعداد التقارير المالية الذي وُضع من قبل مؤسسة إعداد معايير مفوضة أو معترف بها أو من قبل قانون أو نظام. يمكن أن يشير إطار إعداد التقارير المالية المطبق، في مثال العقد المذكور أعلاه، إلى أحكام إعداد التقارير المالية في العقد دون أن يشير إلى أي مرجع لمعايير إعداد التقارير المالية للإختصاص*.

٣أ. يمكن أن لا يشكل إطار الهدف الخاص، في الظروف الموصوفة في الفقرة ٢أ، إطار عرض عادل حتى لو كان إطار إعداد التقارير المالية الذي بني على أساسه إطار عرض عادل. ويرجع السبب في ذلك إلى أن إطار الهدف الخاص قد لا يمثل لجميع متطلبات إطار إعداد التقارير المالية الذي وُضع من قبل مؤسسة إعداد معايير مفوضة ومعترف بها أو من قبل قانون أو نظام والتي تكون ضرورية لتحقيق العرض العادل للبيانات المالية.

٤أ. قد تكون البيانات المالية المعدة بموجب إطار الهدف الخاص هي البيانات المالية الوحيدة التي تعدها المنشأة وفي مثل هذه الظروف يمكن استخدام البيانات المالية المذكورة من قبل مستخدمين غير أولئك الذين صُمم إطار إعداد التقارير المالية لهم. ورغم توزيع البيانات المالية في تلك الظروف على نطاق واسع فإن البيانات المالية لا تزال تعتبر بيانات مالية ذات أهداف خاصة لمعايير التدقيق الدولية. المتطلبات الواردة في الفقرات ١٣-١٤ مصممة لتجنب حالات إساءة فهم الهدف الذي أعدت التقارير المالية من أجله.

الإعترارات لدى قبول العملية

مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية (المرجع: الفقرة: ٨)

٥أ. في حالة البيانات المالية ذات الأهداف الخاصة تعتبر إحتياجات المعلومات المالية للمستخدمين المقصودين عاملاً أساسياً لتحديد مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية المطبق في تحضير البيانات المالية.

٦٤. يمكن أن يشتمل إطار إعداد التقارير المالية على معايير إعداد التقارير المالية الموضوعية من قبل مؤسسة مفوضة أو معترف بها لإصدار معايير للبيانات المالية ذات الأهداف الخاصة، ويفترض في هذه الحالة أن المعايير مقبولة لهذا الهدف إذا اتبعت المؤسسة عملية مقنعة تتسم بالشفافية تتطوي على تداول آراء الأطراف المعنية وأخذها بعين الاعتبار. وفي بعض الإختصاصات يمكن أن يحدد قانون أو نظام إطار إعداد التقارير المالية الذي يجب أن يستخدم من قبل الإدارة لإعداد البيانات المالية ذات الأهداف الخاصة لنوع معين من المنشآت. فعلى سبيل المثال يمكن أن تضع الجهة التنظيمية أحكاماً لإعداد التقارير المالية لتلبية متطلبات تلك الجهة التنظيمية، وفي حال عدم وجود مؤشرات على خلاف ذلك، يُعتبر إطار إعداد التقارير المالية المذكور مقبولاً للبيانات المالية ذات الأهداف الخاصة المعدة من قبل المنشأة.

٧٤. حينما تكون هناك متطلبات تشريعية أو تنظيمية إلى جانب معايير إعداد التقارير المالية المشار إليها في الفقرة ٦٤، فإن معيار التدقيق الدولي ٢١٠ يتطلب من المدقق أن يحدد ما إذا كانت هناك أي حالات تعارض بين معايير إعداد التقارير المالية والمتطلبات الإضافية ويحدد المعيار أيضاً الإجراءات التي يجب أن يتخذها المدقق في حال وجدت حالات التعارض تلك.^٩

٨٤. يمكن أن يشتمل إطار إعداد التقارير المالية المطبق على أحكام إعداد التقارير المالية الواردة في عقد ما أو مصادر أخرى غير تلك الموصوفة في الفقرتين ٦٤ و ٧٤. وفي هذه الحالة يُحدد مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية في ظروف العملية من خلال الأخذ بعين الاعتبار ما إذا كان الإطار يتسم بسمات عادةً ما تتسم بها أطر إعداد التقارير المالية المذكورة كما هو موصوف في الملحق ٢ من معيار التدقيق الدولي ٢١٠. وفي حالة إطار الهدف الخاص، تعتبر الأهمية النسبية لعملية معينة لكل سمة تتسم بها أطر إعداد التقارير المالية المقبولة تعتبر أمراً يتعلق بالحكم المهني. على سبيل المثال يمكن أن يكون كل من المورد والمشتري، من أجل أهداف تحديد قيمة الأصول الصافية للمنشأة عند تاريخ بيعها، قد اتفقا على أن التقديرات الحصيفة للغاية بشأن بدلات الحسابات المدينة مناسبة لإحتياجاتهما رغم أن هذه المعلومات المالية غير حيادية لدى مقارنتها مع المعلومات المالية المعدة وفقاً لإطار الهدف العام.

الإعبارات لدى التخطيط للتدقيق وتنفيذه (المرجع: الفقرة ٩)

٩٤. يجب على المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٠٠ أن يمتثل (أ) للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بما فيها تلك التي تتعلق بالإستقلالية والتي تتعلق بعمليات تدقيق البيانات المالية و(ب) لجميع معايير التدقيق الدولية التي تتعلق بالتدقيق، وعلى المدقق أيضاً وفقاً لذلك المعيار أن يمتثل مع كل متطلب من متطلبات معايير التدقيق الدولية ما لم يكن المعيار بأكمله، في ظروف التدقيق، غير ذي علاقة أو المتطلب غير ذي علاقة لأنه مشروط والشرط غير موجود. قد يتوصل المدقق في ظروف إستثنائية إلى حكم مفاده أنه من الضروري التجاوز عن متطلب

^٩ معيار التدقيق الدولي ٢١٠، الفقرة ١٨.

ذي علاقة في معيار تدقيق دولي ما من خلال تطبيق إجراءات تدقيق بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب.^{١٠}

١٠.١. قد يتطلب تطبيق بعض متطلبات معايير التدقيق الدولية في تدقيق بيانات مالية ذات أهداف خاصة، قد يتطلب من المدقق إعتباراً خاصاً. فعلى سبيل المثال في معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ تبنى الأحكام المتعلقة بالمسائل الهامة لمستخدمي البيانات المالية على إعتبار إحتياجات المعلومات المالية المشتركة للمستخدمين بإعتبارهم مجموعة.^{١١} ولكن في حالة تدقيق البيانات المالية ذات الأهداف الخاصة تبنى هذه الأحكام على إعتبار إحتياجات المعلومات المالية للمستخدمين المقصودين.

١١.١. في حالة البيانات المالية ذات الأهداف الخاصة كذلك المعدة وفقاً لمتطلبات عقد ما يمكن أن تتفق الإدارة مع المستخدمين المقصودين على عتبة لا يتم دونها تصحيح أو تعديل الأخطاء المحددة أثناء التدقيق. إن وجود هذه العتبة لا يُعفي المدقق من متطلب تحديد الأهمية النسبية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٢٠ لأهداف التخطيط لتدقيق البيانات المالية ذات الأهداف الخاصة وتنفيذه.

١٢.١. يكون الإتصال مع المكلفين بالحوكمة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية قائماً على العلاقة بين المكلفين بالحوكمة والبيانات المالية الخاضعة للتدقيق وخاصةً ما إذا كان هؤلاء المكلفين بالحوكمة مسؤولين عن الإشراف على إعداد تلك البيانات المالية. في حالة البيانات المالية ذات الأهداف الخاصة فإن المكلفين بالحوكمة قد لا تترتب عليهم هذه المسؤولية حينما تعد المعلومات المالية لإستخدام الإدارة فقط على سبيل المثال. وفي هذه الحالات فقد لا تكون متطلبات معيار المحاسبة الدولي ١٢٦٠ ذات صلة بتدقيق البيانات المالية ذات الأهداف الخاصة إلا عندما يكون المدقق مسؤولاً أيضاً عن تدقيق البيانات المالية ذات الهدف العام للمنشأة أو، على سبيل المثال، عندما يتفق مع المكلفين بالحوكمة على المنشأة على إبلاغهم بالمسائل ذات الصلة المحددة أثناء التدقيق البيانات المالية ذات الأهداف الخاصة.

تكوين رأي وإعبارات إعداد التقارير (المرجع: الفقرة ١١)

١٣.١. يحتوي ملحق معيار التدقيق الدولي هذا على إيضاحات لتقارير المدققين التي تتناول البيانات المالية ذات الأهداف الخاصة.

١٤.١. تنبيه القراء إلى أن البيانات المالية معدة وفقاً لإطار الهدف الخاص (المرجع: الفقرة ١٤) يمكن إستخدام التقارير المالية ذات الأهداف الخاصة لأهداف غير تلك التي كانت مقصودة لها، فعلى سبيل المثال قد تطلب جهة منظمة ما من منشآت معينة أن تضع البيانات المالية ذات الأهداف الخاصة في سجل عام. لتحاشي حالات إساءة الفهم، ينبه المدقق مستخدمي تقرير

^{١٠} معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٤ و ١٨ و ٢٢-٢٣.

^{١١} معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق"، الفقرة ٢.

^{١٢} معيار التدقيق الدولي ٢٦٠، "الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة".

المدقق إلى أن البيانات المالية معدة وفقاً لإطار الأهداف الخاصة وعليه فهو قد لا يكون مناسباً لهدف آخر.

القيود على التوزيع أو الإستخدام (المرجع: الفقرة ١٤)

أ١٥. إضافة إلى التنبيه المترتب بموجب الفقرة ١٤ فقد يرى المدقق أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير المدقق خاص فقط بمستخدمين محددين، وبناءً على قانون أو نظام إختصاص معين، فإنه من الممكن تحقيق ذلك من خلال تقييد توزيع أو إستخدام تقرير المدقق. ومن الممكن في هذه الظروف توسيع نطاق الفقرة المشار إليها في الفقرة ١٤ بحيث تشتمل على تلك المسائل الأخرى ويعدل العنوان بناءً على ذلك.

ملحق

(المرجع: الفقرة ١٣٤)

توضيحات حول تقارير المدققين المتعلقة بالبيانات المالية ذات الأهداف الخاصة

- التوضيح ١: تقرير مدقق حول مجموعة كاملة من البيانات المالية المعدة وفقاً لأحكام إعداد التقارير المالية الواردة في عقد ما (لهدف هذا التوضيح، إطار إمتثال).
- التوضيح ٢: تقرير مدقق حول مجموعة كاملة من التقارير المالية المعدة وفقاً للأساس الضريبي للمحاسبة في الإختصاص × (لهدف هذا التوضيح، إطار إمتثال).
- التوضيح ٣: تقرير مدقق حول مجموعة كاملة من التقارير المالية المعدة وفقاً لأحكام إعداد تقارير مالية تضعها الجهة المنظمة (لهدف هذا التوضيح، إطار عرض عادل).

التوضيح ١:

تشتمل الظروف على ما يلي:

- أعدت البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً لأحكام إعداد التقارير المالية الواردة في عقد ما (أي إطار الهدف الخاص) للإمتثال لأحكام ذلك العقد. ليس لدى الإدارة خيار بشأن أطر إعداد التقارير المالية.
- إطار إعداد التقارير المالية المطبق عبارة عن إطار إمتثال.
- تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي ٢١٠.
- توزيع تقرير المدقق وإستخدامه مقيدان.

تقرير المدقق المستقل

[المُخاطَب المناسب]

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة للشركة أ والتي تتألف من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات تفسيرية أخرى. أعدت البيانات المالية من قبل إدارة الشركة أ بناءً على أحكام إعداد التقارير المالية الواردة في الفقرة ع من العقد المؤرخ في ١ يناير ٢٠١٠ بين الشركة أ والشركة ب ("العقد").

مسؤولية الإدارة^١ عن البيانات المالية

الإدارة مسؤولة عن إعداد هذه البيانات المالية وفقاً لأحكام إعداد التقارير المالية الواردة في الفقرة ع من العقد ومسؤولة عن الحوكمة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضرورياً ليتسنى إعداد البيانات المالية التي تكون خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت نتيجة الإحتيال أو الخطأ.

مسؤولية المدقق

تكمّن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية بناءً على تدقيقنا، وقد قمنا بإجراء تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية حيث تتطلب هذه المعايير منا الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية والتخطيط للتدقيق وتنفيذه للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

^١ أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

ينطوي التدقيق على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة حول التدقيق تتعلق بالمبالغ والإفصاحات في البيانات المالية، وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواءً كانت نتيجة الإحتيال أو الخطأ. ولدى إجراء تقييمات المخاطر على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار الحوكمة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف، ولكن ليس لهدف إبداء رأي حول فعالية الحوكمة الداخلية في المنشأة. يشتمل التدقيق أيضاً على تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي تجريها الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الكلي للبيانات المالية.

نعتقد أن الأدلة المتعلقة بالتدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتشكيل أساس لرأينا في التدقيق.

الرأي

برأينا أن البيانات المالية للشركة أ للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠١٥ قد أعدت، من حيث جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لأحكام إعداد التقارير المالية الواردة في الفقرة ع من العقد.

أساس المحاسبة والقيود على التوزيع والإستخدام

نود أن نلفت الإنتباه، دون تعديل رأينا، إلى الملاحظة x في البيانات المالية التي تصف أساس المحاسبة. تُعد البيانات المالية لمساعدة لشركة أ على الإمتثال لأحكام إعداد التقارير المالية الواردة في العقد المشار إليه أعلاه. وقد تكون البيانات المالية نتيجة لذلك غير مناسبة لهدف آخر. إن تقريرنا خاص بالشركة أ والشركة ب فقط ولا ينبغي توزيعه أو إستخدامه من قبل أطراف غير الشركة أ أو الشركة ب.

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

التوضيح ٢:

تشتمل الظروف على ما يلي:

- أعدت البيانات المالية من قبل إدارة شركة أشخاص وفقاً للأساس الضريبي للمحاسبة في الإختصاص × (أي إطار الهدف الخاص) من أجل مساعدة الشركاء في إعداد إقرارات ضريبة الدخل الخاصة بهم. ليس لدى الإدارة خيار بشأن أطر إعداد التقارير المالية.
- إطار إعداد التقارير المالية المطبق عبارة عن إطار إمتثال.
- تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي ٢١٠.
- توزيع تقرير المدقق وإستخدامه مقيدان.

تقرير المدقق المستقل

[المُخاطَب المناسب]

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقه لشركة الأشخاص أ والتي تتألف من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وبيان الدخل الشامل للسنة المنتهية بذلك التاريخ وملخص للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات تفسيرية أخرى. أعدت البيانات المالية من قبل الإدارة بإستخدام الأساس الضريبي للمحاسبة في الإختصاص ×.

مسؤولية الإدارة^٢ عن البيانات المالية

الإدارة مسؤولة عن إعداد هذه البيانات المالية وفقاً للأساس الضريبي للمحاسبة في الإختصاص × ومسؤولة عن الحوكمة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضرورياً ليتسنى إعداد البيانات المالية التي تكون خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت نتيجة الإحتيال أو الخطأ.

مسؤولية المدقق

تكمن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية بناءً على تدقيقنا، وقد قمنا بإجراء تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية حيث تتطلب هذه المعايير منا الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية والتخطيط للتدقيق وتنفيذه للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

ينطوي التدقيق على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة حول التدقيق تتعلق بالمبالغ والإفصاحات في البيانات المالية، وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء كانت نتيجة الإحتيال أو الخطأ. ولدى إجراء تقييمات المخاطر على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار الحوكمة الداخلية المتصلة بإعداد شركة الأشخاص للبيانات المالية

^٢ أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن الإختصاص المعين.

من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف، ولكن ليس لهدف إبداء رأي حول فعالية الحوكمة الداخلية في شركة الأشخاص. يشتمل التدقيق أيضاً على تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي تجريها الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الكلي للبيانات المالية.

نعتقد أن الأدلة المتعلقة بالتدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتشكيل أساس لرأينا في التدقيق.

الرأي

برأينا أن البيانات المالية لشركة الأشخاص أ للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ قد أعدت، من حيث جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [صف قانون ضريبة الدخل المعمول به] التابع للإختصاص .x

أساس المحاسبة والقيود على التوزيع والإستخدام

نود أن نلفت الإنتباه، دون تعديل رأينا، إلى الملاحظة x في البيانات المالية التي تصف أساس المحاسبة. تُعد البيانات المالية لمساعدة شركة الأشخاص أ على إعداد إقرارات ضريبة الدخل الخاصة بهم. وقد تكون البيانات المالية نتيجة لذلك غير مناسبة لهدف آخر. إن تقريرنا خاص بشركة الأشخاص أ وشركائها ولا ينبغي توزيعه أو إستخدامه من قبل أطراف غير شركة الأشخاص أ أو شركائها.

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

التوضيح ٣:

تشتمل الظروف على ما يلي:

- أعدت البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً لأحكام إعداد التقارير المالية التي وضعتها الجهة المنظمة (أي إطار الهدف الخاص) من أجل تلبية متطلبات الجهة المنظمة. ليس لدى الإدارة خيار بشأن أطر إعداد التقارير المالية.
- إطار إعداد التقارير المالية المطبق عبارة عن إطار عرض عادل.
- تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي ٢١٠.
- توزيع تقرير المدقق وإستخدامه مقيدان.
- تشير فقرة المسألة الأخرى إلى أن المدقق قد أصدر أيضاً تقرير مدقق حول البيانات المالية التي أعدتها الشركة أ عن نفس الفترة وفقاً لإطار الهدف عام.

تقرير المدقق المستقل

[المُخاطَب المناسب]

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية المرفقة للشركة أ والتي تتألف من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ، وملخص للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات تفسيرية أخرى. أعدت البيانات المالية من قبل إدارة الشركة بناءً على أحكام إعداد التقارير المالية الواردة في الفقرة ص من النظام ع.

مسؤولية الإدارة^٣ عن البيانات المالية

الإدارة مسؤولة عن إعداد هذه البيانات المالية وعرضها عرضاً عادلاً وفقاً لأحكام إعداد التقارير المالية الواردة في الفقرة ص من النظام ع^٤ ومسؤولة عن الحوكمة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضرورياً ليتسنى إعداد البيانات المالية التي تكون خالية من الأخطاء الجوهرية سواء كانت نتيجة الإحتيال أو الخطأ.

^٣ أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

^٤ حيثما تتمثل مسؤولية الإدارة في إعداد بيانات مالية تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً، يمكن أن تكون الصيغة كما يلي: "الإدارة مسؤولة عن إعداد بيانات مالية تعطي عرضاً دقيقاً وعادلاً وفقاً لأحكام إعداد التقارير المالية الواردة في الفقرة ص من النظام ع، ومسؤولة عن..."

مسؤولية المدقق

تكمن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول هذه البيانات المالية بناء على تدقيقنا، وقد قمنا بإجراء تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية حيث تتطلب هذه المعايير منا الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية والتخطيط للتدقيق وتنفيذه للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

ينطوي التدقيق على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة حول التدقيق تتعلق بالمبالغ والإفصاحات في البيانات المالية، وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواءً كانت نتيجة الإحتيال أو الخطأ. ولدى إجراء تقييمات المخاطر على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار الحوكمة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها عرضاً عادلاً من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف، ولكن ليس لهدف إبداء رأي حول فعالية الحوكمة الداخلية في المنشأة. يشتمل التدقيق أيضاً على تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي تجريها الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الكلي للبيانات المالية.

نعتقد أن الأدلة المتعلقة بالتدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتشكيل أساس لرأينا في التدقيق.

الرأي

برأينا أن البيانات المالية تعرض بشكل عادل، من حيث جميع الجوانب الجوهرية، (أو تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً لـ) المركز المالي للشركة أ كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ و (ب) أدائها المالي ولتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقاً لأحكام إعداد التقارير المالية الواردة في الفقرة ص من النظام ع.

أساس المحاسبة والقيود على التوزيع والإستخدام

نود أن نلفت الإنتباه، دون تعديل رأينا، إلى الملاحظة x في البيانات المالية التي تصف أساس المحاسبة. تُعد البيانات المالية لمساعدة لشركة أ على تلبية متطلبات الجهة المنظمة ب، وقد تكون البيانات المالية نتيجة لذلك غير مناسبة لهدف آخر.

^٥ في حالة وجود الملاحظة الهامشية ١٦، يمكن أن تكون الصيغة كما يلي: "لدى إجراء تقييمات المخاطر هذه، على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة للبيانات المالية التي تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف، ولكن ليس لهدف إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة".

^٦ في الحالات التي تترتب فيها أيضاً على المدقق مسؤولية إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية إلى جانب تدقيق البيانات المالية، يجب أن تتم صياغة هذه الجملة كما يلي: "لدى إجراء تقييمات المخاطر هذه، على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف". في حالة وجود الملاحظات الهامشية ١٦، يمكن أن تكون الصيغة كما يلي: "لدى إجراء تقييمات المخاطر هذه، على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة للبيانات المالية التي تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف".

المسألة الأخرى

قامت الشركة بإعداد مجموعة مستقلة من البيانات المالية للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي أصدرنا بناءً عليها تقرير مدقق منفصل لمساهمي الشركة أبتاريخ ٣١ آذار ٢٠٠٢ .

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

معيار التدقيق الدولي ٨٠٥

الإعترارات الخاصة - عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
٣-١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا
٤	تاريخ النفاذ
٥	الهدف
٦	التعريفات
	المتطلبات
٩-٧	الإعترارات لدى قبول العملية
١٠	الإعترارات لدى التخطيط للتدقيق وتنفيذه
١٧-١١	تكوين رأي وإعترارات إعداد التقارير
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
٤أ-١أ	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا
٩أ-٥أ	الإعترارات لدى قبول العملية
١٤أ-١٠أ	الإعترارات لدى التخطيط للتدقيق وتنفيذه
١٨أ-١٥أ	تكوين رأي وإعترارات إعداد التقارير
	ملحق ١: أمثلة على مكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي.
	ملحق ٢: توضيحات تقارير المدققين حول البيان المالي المفرد وحول المكون المحدد في البيان المالي

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٨٠٥ "الإعترارات الخاصة - عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. تنطبق معايير التدقيق الدولية الواردة في المجموعة ١٠٠-٧٠٠ على تدقيق البيانات المالية ويجب أن تتم موافقتها حسب الضرورة في الظروف لدى تطبيقها على عمليات تدقيق لمعلومات مالية تاريخية أخرى، ويتناول معيار التدقيق الدولي هذا الإعتمادات الخاصة لدى تطبيق معايير التدقيق الدولية المذكورة على تدقيق بيان مالي مفرد أو مكون أو حساب أو بند محدد في بيان مالي. يمكن إعداد البيان المالي المفرد أو المكون أو الحساب أو البند المحدد في بيان مالي وفقاً لإطار الأهداف العامة أو خاصة، وإذا تم إعداده وفقاً لإطار الأهداف الخاصة فإن معيار التدقيق الدولي ٨٠٠ ينطبق أيضاً على التدقيق.
٢. لا ينطبق معيار التدقيق الدولي هذا على تقرير مدقق العنصر الصادر نتيجة عمل أُجري على المعلومات المالية لعنصر بناءً على طلب من فريق تابع للمجموعة لأهداف تدقيق مجموعة من البيانات المالية (أنظر معيار التدقيق الدولي ٦٠٠).
٣. لا يلغي هذا المعيار متطلبات معايير التدقيق الدولية الأخرى ولا يُفهم منه أنه يتناول جميع الإعتمادات الخاصة التي يمكن أن تكون ذات علاقة بظروف العملية.

تاريخ النفاذ

٤. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية المفردة أو المكونات أو الحسابات أو البنود للفترة التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك. في حالة عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة أو مكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي أُعد كما في تاريخ معين، يكون هذا المعيار نافذاً لعمليات تدقيق المعلومات التي أُعدت كما في تاريخ ١٤ ديسمبر ٢٠١٠ أو بعده.

الهدف

٥. يتلخص هدف المدقق، لدى تطبيق معايير التدقيق الدولية في تدقيق بيان مالي مفرد أو مكون أو حساب أو بند محدد في بيان مالي، في تناول الإعتمادات الخاصة ذات العلاقة بما يلي بشكل مناسب
(أ) قبول العملية؛
(ب) التخطيط لتلك العملية وتنفيذها؛ و
(ج) تكوين رأي وإعداد تقارير حول البيان المالي المفرد أو حول المكون أو الحساب أو البند المحدد في البيان المالي.

^١ معيار التدقيق الدولي ٨٠٠، "الإعتمادات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة".

^٢ معيار التدقيق الدولي ٦٠٠، "الإعتمادات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)".

الءءرفاء

٦. لأءءاف هءا المعبار؁ فاف الإشارء إلى:

(أ) مكون الببار المالف (Element of a financial statement) - أو "مكون" ءعنف "مكون
أو حساب أو بند فف ببار مالف"؛

(ب) المعابفر الءولفة لإءءاء الءقارفر المالفة (International Financial Reporting Standards) ءعنف المعابفر الءولفة لإءءاء الءقارفر المالفة الصاءرة عن مجلس معابفر
المحاسبة الءولفة؛ و

(ج) ببار مالف مفرف أو مكون مءءء فف ببار مالف فشمءل على الملاحظاء ذاء الصءلء. ءءأف
الملاحظاء ذاء العءلاقة فف العاءة من مءءص لسابساء محاسبفة هامة ومعلومااء ءفسفرفة
أءرى ذاء عءلاقة بالببار المالف أو المكون.

المءطلباء

الإعءباراء لءى قبول العملفة

ءطبفر معابفر الءقفر الءولفة

٧. ففب على المءقق وفقاً لمعبار الءقفر الءولف ٢٠٠ أن فمءءل لجمفر معابفر الءقفر الءولفة ذاء
العءلاقة بعملفة الءقفر.^٣ وفف ءالة ءقفر ببار مالف مفرف أو مكون مءءء فف ببار مالف فنبفر
هءا المءطلب بفض النظر عما إذا كان المءقق مشاركاً أيضاً فف ءقفر المجموءة الكاملة من
البباراء المالفة للمنشاءء. إذا لم فكن المءقق مشاركاً أيضاً فف ءقفر المجموءة الكاملة من البباراء
المالفة للمنشاءء فعلى المءقق أن فءءء ما إذا كان ءقفر ببار مالف مفرف أو مكون مءءء فف هءه
البباراء المالفة وفقاً لمعابفر الءقفر الءولفة قابلاً للءطبفر أم لا. (المرفع: الفقرة ٥-٦أ)

مءى قبول إطار إءءاء الءقارفر المالفة

٨. ففب على المءقق وفقاً لمعبار الءقفر الءولف ٢١٠ أن فءءء مءى قبول إطار إءءاء الءقارفر
المالفة المءطفر فف إءءاء البباراء المالفة.^٤ وفف ءالة ءقفر ببار مالف مفرف أو مكون مءءء فف
ببار مالف فاف ذءك فءضمف ما إذا كان ءطبفر إطار إءءاء الءقارفر المالفة سفؤءف إلى عرض
فوفر إفصااءاء مناسبة لفءسنى للمءءءمفر المقصوءفر ففم المعلومااء الوارءة فف الببار المالف
أو المكون وأءر المعاملاء والأءاء الهامة على المعلومااء الوارءة فف الببار المالف أو المكون.
(المرفع: الفقرة ٧)

^٣ معبار الءقفر الءولف ٢٠٠ "الأءءاف العامة للمءقق المسءقل وإءراء الءقفر وفقاً لمعابفر الءقفر الءولفة". الفقرة ١٨.

^٤ معبار الءقفر الءولف ٢١٠ "الموافقة على شروط الءكلف بالءقفر".

صيغة الرأي

٩. يستوجب معيار التدقيق الدولي ٢١٠ أن تشمل الشروط المتفق عليها في عملية التدقيق الصيغة المتوقعة لأي تقارير صادرة عن المدقق^٥. في حالة تدقيق بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار ما إذا كانت الصيغة المتوقعة للرأي مناسبة في الظروف. (المرجع: الفقرة ٨١-٩١)

الإعتمادات لدى التخطيط للتدقيق وتنفيذه

١٠. يفيد معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ أن معايير التدقيق الدولية مدونة في نطاق تدقيق البيانات المالية؛ ولذلك يجب أن تتم موائمتها حسب اللزوم في الظروف لدى تطبيقها على عمليات تدقيق معلومات مالية تاريخية أخرى^٦. لدى^٧ تنفيذ أو التخطيط لتدقيق بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي، على المدقق أن يوائم جميع معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بالتدقيق حسب اللزوم في ظروف العملية. (المرجع: الفقرة ١٠٠-١٤١)

تكوين رأي وإعتمادات إعداد التقارير

١١. لدى تكوين رأي وإعداد تقارير حول بيان مالي مفرد أو حول مكون محدد في البيان المالي، على المدقق أن يطبق المتطلبات الواردة في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠^٨. وأن تتم موائمتها حسب الضرورة في ظروف العملية (المرجع: الفقرة ١٥٥-١٦١).

إعداد تقارير حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة وحول بيان مالي مفرد أو حول مكون محدد في البيانات المالية

١٢. إذا شارك المدقق في عملية إعداد تقرير حول بيان مالي مفرد أو حول مكون محدد في بيان مالي إلى جانب عملية تدقيق المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة، على المدقق أن يبدي رأياً منفصلاً حول كل عملية.

١٣. يمكن نشر بيان مالي مدقق مفرد أو مكون محدد مدقق في بيان مالي جنباً إلى جنب مع المجموعة الكاملة من البيانات المالية المدققة للمنشأة. إذا خلص المدقق إلى أن عرض بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي لا يفرقها بشكل كافٍ عن المجموعة الكاملة من البيانات المالية، على المدقق أن يطلب من الإدارة أن تصوب الوضع. مع مراعاة الفقرة ١٥ و ١٦ على المدقق أيضاً أن يفرق بين الرأي حول البيان المالي المفرد أو حول المكون المحدد في بيان مالي

^٥ معيار التدقيق الدولي ٢١٠، الفقرة ١٠(هـ).

^٦ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ٢.

^٧ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٣(و)، يبين أن المصطلح "بيانات مالية" يشير عادةً إلى مجموعة كاملة من البيانات المالية كما هو موضح من قبل متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

^٨ معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ "تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية".

وبين الرأي حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية. على المدقق ألا يصدر تقرير المدقق الذي يحتوي على الرأي حول البيان المالي المفرد أو حول المكون المحدد في البيان المالي إلى أن يقتنع بالتفريق.

الرأي المعدل أو فقرة التأكيد على مسألة ما أو فقرة المسألة الأخرى في تقرير المدقق حول مجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة

١٤. إذا تم تعديل الرأي في تقرير المدقق حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة أو إذا اشتمل ذلك التقرير على فقرة التأكيد على مسألة ما أو فقرة المسألة الأخرى، على المدقق أن يحدد الأثر الذي يمكن أن يكون لذلك على تقرير المدقق حول بيان مالي محدد أو حول مكون محدد في تلك البيانات المالية. حينما يعتبر ذلك مناسباً، على المدقق أن يعدل الرأي حول البيان المالي المفرد أو حول المكون الخاص في البيان المالي أو أن يضمن فقرة التأكيد على مسألة ما أو فقرة المسألة الأخرى في تقرير المدقق تبعاً لذلك. (المرجع: الفقرة ١٧١)

١٥. إذا خلص المدقق إلى أنه من الضروري التعبير عن رأي سلبي أو حجب رأي حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة ككل، فإن معيار التدقيق الدولي لا يجيز للمدقق أن يضمن في نفس تقرير المدقق رأياً غير معدل حول بيان مالي مفرد يشكل جزءاً من تلك البيانات المالية أو حول مكون محدد يشكل جزءاً من تلك البيانات المالية^٩. ويرجع السبب في ذلك إلى أن هذا الرأي غير المعدل قد يناقض الرأي السلبي أو حجب الرأي حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة ككل. (المرجع: الفقرة ١٨٨)

١٦. إذا خلص المدقق إلى أنه من الضروري التعبير عن رأي سلبي أو حجب رأي حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة ككل ولكن، في نطاق تقرير تدقيق منفصل لمكون محدد مشمول في تلك البيانات المالية، على المدقق رغم ذلك أن يعتبر أن ذلك ضروري للتعبير عن الرأي غير المعدل حول ذلك المكون، وعلى المدقق أن يقوم بذلك في الحالات التالية:

(أ) أن لا يوجد في القانون أو النظام ما يحظر على المدقق القيام بذلك؛

(ب) أن يكون ذلك الرأي قد تم التعبير عنه في تقرير مدقق غير منشور إلى جانب تقرير المدقق الذي يحتوي على الرأي السلبي أو حجب الرأي؛ و

(ج) أن لا يشكل المكون المحدد جزءاً أساسياً من المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة.

١٧. على المدقق ألا يعبر عن رأي غير معدل حول بيان مالي مفرد من المجموعة الكاملة من البيانات المالية إذا عبر المدقق عن رأي سلبي أو إذا حجب الرأي حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية ككل. يكون الحال كذلك حتى لو لم يُنشر تقرير المدقق حول البيان المالي المفرد

٩ معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"، الفقرة ١٥.

إلى جانب تقرير المدقق الذي يحتوي على الرأي السلبي أو حجب الرأي. ويرجع السبب في ذلك إلى أن البيان المالي المفرد يشكل جزءاً أساسياً من تلك البيانات المالية.

التطبيق والمادة التوضيحية أخرى

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا (المرجع: الفقرة ١)

١. يعرف معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ المصطلح "معلومات مالية تاريخية" على أنها معلومات قد تم التعبير عنها من ناحية مالية فيما يتعلق بمنشأة بعينها ومستقاة بالدرجة الأولى من النظام المحاسبي للمنشأة حول أحداث اقتصادية حدثت في فترات ماضية أو حول أحوال أو ظروف اقتصادية في أوقات ما في الماضي.^{١٠}

٢. يعرف معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ المصطلح "بيانات مالية" على أنه تمثيل للمعلومات المالية التاريخية بما في ذلك الملاحظات ذات العلاقة التي تستخدم في الإبلاغ عن موارد المنشأة أو إلتزاماتها في وقت ما أو التغييرات فيها لمدة من الوقت وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية. يشير المصطلح بشكل عام إلى مجموعة كاملة من البيانات المالية كما هو محدد من قبل متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق.^{١١}

٣. معايير التدقيق الدولية مدونة ضمن نطاق تدقيق بيانات مالية^{١٢}؛ ولذلك يجب أن تتم موائمتها حسب اللزوم في الظروف لدى تطبيقها على عمليات تدقيق معلومات مالية تاريخية أخرى، ويعتبر هذا المعيار عوناً في هذا المقام. (الملحق ١ يدرج قائمة بأمتثلة على معلومات مالية تاريخية أخرى).

٤. يتم إجراء عملية تأكيد معقولة غير تدقيق المعلومات المالية التاريخية وفقاً للمعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٠٠٠.^{١٣}

الإعتبرارات لدى قبول العملية

تطبيق معايير التدقيق الدولية (المرجع: الفقرة ٧)

٥. على المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٠٠ أن يمثل (أ) للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بما فيها تلك التي تتعلق بالإستقلالية والتي تتعلق بعمليات تدقيق البيانات المالية و(ب) لجميع معايير التدقيق الدولية التي تتعلق بالتدقيق، وعلى المدقق أيضاً وفقاً لذلك المعيار أن يمثل مع

^{١٠} معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٣(ز).

^{١١} معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٣(هـ).

^{١٢} معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ٢.

^{١٣} المعيار الدولي لعمليات التدقيق ٣٠٠٠، "عمليات التأكيد عدا عن عمليات تدقيق أو مراجعة المعلومات المالية التاريخية".

كل متطلب من متطلبات معايير التدقيق الدولية ما لم يكن المعيار بأكمله، في ظروف التدقيق، غير ذي علاقة أو المتطلب غير ذي علاقة لأنه مشروط والشرط غير موجود. قد يتوصل المدقق في ظروف استثنائية إلى حكم مفاده أنه من الضروري التجاوز عن متطلب ذي علاقة في معيار تدقيق دولي ما من خلال تطبيق إجراءات تدقيق بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب.^{١٤}

٦٠. قد لا يكون الإمتثال لمتطلبات معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بتدقيق بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي، قد لا يكون قابلاً للتطبيق حينما لا يكون المدقق مشاركاً أيضاً في تدقيق المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة، وفي مثل هذه الحالات لا يكون لدى المدقق غالباً الفهم ذاته للمنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية مثلما هو الحال مع مدقق يدقق أيضاً المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة. كما أن المدقق ليست لديه أدلة تدقيق حول الجودة العامة للسجلات المحاسبية أو معلومات محاسبية أخرى يتم الحصول عليها في تدقيق المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة، وبالتالي قد يحتاج المدقق إلى أدلة إضافية لإثبات أدلة التأكيد التي تم الحصول عليها من السجلات المحاسبية. في حالة تدقيق مكون محدد في بيان مالي، فإن بعض معايير التدقيق الدولية تتطلب عمل تدقيق قد لا يكون متناسباً مع المكون الذي يخضع للتدقيق. على سبيل المثال، رغم أن متطلبات معيار التدقيق الدولي ٥٧٠^{١٥} يرجح أن تكون ذات صلة في ظروف تدقيق جدول حسابات الذمم المدينة، فإن الإمتثال لهذه المتطلبات قد لا يكون قابلاً للتطبيق نظراً لجهد التدقيق المطلوب. إذا خلص المدقق إلى أن تدقيق بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي وفقاً لمعايير التدقيق الدولية غير قابلة للتطبيق فقد يناقش المدقق مع الإدارة ما إذا كان نوع آخر من العملية أكثر قابلية من حيث التطبيق.

مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية (المرجع: الفقرة: ٨)

٧٠. يمكن إعداد إطار بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق القائم على إطار إعداد التقارير المالية الذي وضعته مؤسسة إعداد معايير مفوضة أو معترف بها من أجل إعداد مجموعة كاملة من البيانات المالية (على سبيل المثال، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية). إذا كان الحال كذلك، يمكن أن ينطوي تحديد مدى قبول الإطار المطبق على الأخذ بعين الإعتبار ما إذا كان الإطار يشتمل على جميع متطلبات الإطار القائم عليه والتي تكون ذات صلة بعرض بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي يعطي إفصاحات كافية.

^{١٤} معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرات ١٤ و ١٨ و ٢٢-٢٣.

^{١٥} معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ "المنشأة المستمرة".

صيغة الرأي (المرجع: الفقرة ٩)

٨٠. تعتمد صيغة الرأي الذي يعبر عنه المدقق على إطار إعداد التقارير المالية المطبق وأي قوانين أو أنظمة معمول بها.^{١٦} وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠:١٧

(أ) لدى التعبير عن رأي غير معدل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية المعدة وفقاً لإطار عرض عادل، ترد في رأي المدقق، ما لم يتطلب القانون أو النظام خلاف ذلك، إحدى العبارات التالية:

(١) تعرض البيانات المالية بشكل عادل، من حيث جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار إعداد التقارير المالية المطبق]؛

(٢) تعطي البيانات المالية عرضاً صحيحاً وعادلاً وفقاً لـ [إطار إعداد التقارير المالية المطبق]؛

(ب) لدى التعبير عن رأي غير معدل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية المعدة وفقاً لإطار إمتثال، يفيد رأي المدقق أن البيانات المالية معدة، من حيث جميع الجوانب الجوهرية، وفقاً لـ [إطار إعداد التقارير المالية المطبق].

٩١. في حالة بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي، يمكن أن لا يتطرق إطار إعداد التقارير المالية بشكل مباشر إلى عرض البيان المالي أو المكون. وقد يكون الحال كذلك حينما يكون إطار إعداد التقارير المالية مبنياً على إطار إعداد تقارير مالية وضعته مؤسسة إعداد معايير مفوضة أو معترف بها من أجل إعداد مجموعة كاملة من البيانات المالية (على سبيل المثال، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية). وبالتالي يأخذ المدقق بعين الإعتبار ما إذا كانت الصيغة المتوقعة للرأي مناسبة بناءً على إطار إعداد التقارير المالية المطبق. تشمل العوامل التي يمكن أن تؤثر على قرار المدقق حول ما إذا كان المدقق يجب أن يستخدم عبارة "تعرض بشكل عادل من حيث جميع الجوانب" أو "تعطي عرضاً عادلاً وصحيحاً" ما يلي:

• ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية المطبق مقتصرًا بشكل صريح أو ضمني على عرض مجموعة كاملة من البيانات المالية.

• ما إذا كان البيان المالي المفرد أو المكون المحدد في بيان مالي:

○ سيمتثل إمتثالاً كاملاً لجميع متطلبات الإطار المذكورة ذات الصلة بالبيان المالي

^{١٦} معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ٨.

^{١٧} معيار التدقيق الدولي ٧٠٠، الفقرات ٣٥-٣٦

المعين أو المكون المعين، وأن يشتمل عرض البيان المالي أو المكون على الملاحظات ذات العلاقة.

○ سيوفر، إذا كان ذلك ضرورياً لتحقيق عرض عادل، إفصاحات غير تلك المطلوبة تحديداً بموجب الإطار أو، في ظروف إستثنائية، تحيد عن متطلب الإطار. ويعود السبب في ذلك إلى أن المكون يمكن أن يرد خاطئاً نتيجة الإحتيال أو إلى معاملات الأطراف ذات العلاقة أو التطبيق غير الصحيح لإفتراض المنشأة المستمرة بموجب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

يعتبر قرار المدقق بالنسبة لصيغة الرأي المتوقعة أمراً يتعلق بالحكم المهني، ويمكن أن يتأثر بمسألة ما إذا كان استخدام العبارات "يعرض بشكل عادل من حيث جميع الجوانب الجوهرية" أو "يعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً" في رأي المدقق حول بيان مالي مفرد أو حول مكون محدد في بيان مالي تم إعداده وفقاً لإطار العرض العادل، ما إذا كان مقبولاً بشكل عام في الإختصاص المعين.

الإعتبرات لدى التخطيط للتدقيق وتنفيذه (المرجع: الفقرة ١٠)

١٠أ. تتطلب معرفة مدى علاقة كل معيار من معايير التدقيق الدولية إعتبرات مدروسة بعناية. وحتى حينما يكون مكون محدد في بيان مالي هو موضوع التدقيق تكون معايير التدقيق الدولية مثل معيار التدقيق الدولي^{١٨} ٢٤٠ ومعيار التدقيق الدولي^{١٩} ٥٥٠ ومعيار التدقيق الدولي ٥٧٠، من حيث المبدأ، ذات علاقة.

١١أ. بالإضافة إلى ذلك، فإن معايير التدقيق الدولية مدونة في نطاق تدقيق البيانات المالية؛ ولذلك يجب أن تتم موائمتها حسب اللزوم في الظروف لدى تطبيقها على تدقيق بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي ١٧ على سبيل المثال، تستبدل الإقرارات الخطية من الإدارة حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية بإقرارات خطية حول عرض البيان المالي أو المكون وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

١٢أ. لدى تدقيق بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي إلى جانب تدقيق المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة، يكون في وسع المدقق أن يستخدم أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها كجزء من تدقيق المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة لدى تدقيق البيان المالي أو المكون. ولكن على المدقق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية أن ينفذ ويخطط لتدقيق البيان المالي أو المكون للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية لتكون أساساً يقوم عليه الرأي حول البيان المالي أو حول المكون.

١٣أ. تعتبر البيانات المالية الفردية التي تتألف من مجموعة كاملة من البيانات المالية والعديد من عناصر البيانات المالية بما في ذلك الملاحظات ذات الصلة، تعتبر وثيقة الصلة ببعضها البعض،

^{١٨} معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية".

^{١٩} معيار التدقيق الدولي ٥٥٠، "الأطراف ذات العلاقة".

^{٢٠} معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ٢.

وعليه فإن المدقق لدى تدقيق بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي قد لا يتمكن من أخذ البيان المالي أو المكون على حدة. وبالتالي فقد يحتاج المدقق إلى القيام بإجراءات فيما يتعلق بالبنود الوثيقة الصلة ببعضها لتحقيق هدف التدقيق.

١٤٤. بالإضافة إلى ذلك، فإن الأهمية النسبية المحددة لبيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي يمكن أن تكون أقل من الأهمية النسبية المحددة للمجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة حيث سيؤدي ذلك إلى التأثير على طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق وتقييم الأخطاء غير المصححة.

تكوين رأي وإعتبرارات إعداد التقارير (المرجع: الفقرة ١١)

١٥٤. على المدقق بموجب معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ لدى تكوين رأي أن يقدر ما إذا كانت البيانات المالية تعطي إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المقصودين من فهم أثر المعاملات والأحداث الهامة حول المعلومات الواردة في البيانات المالية.^{٢١} من المهم في حالة وجود بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي أن ترد في البيان المالي أو المكون، بما في ذلك الملاحظات ذات العلاقة وبناءً على متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق، إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين المقصودين من فهم المعلومات الواردة في البيان المالي أو المكون وأثر المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات الواردة في البيان المالي أو المكون.

١٦٤. يحتوي الملحق ٢ من هذا المعيار على توضيحات تقارير المدققين حول بيان مالي مفرد وحول مكون محدد في بيان مالي.

الرأي المعدل أو فقرة التأكيد على مسألة ما أو فقرة المسألة الأخرى في تقرير المدقق حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة (المرجع: الفقرة ١٤-١٥)

١٧٤. حتى حينما لا يتعلق الرأي المعدل حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة أو فقرة التأكيد على المسائل أو فقرة المسائل الأخرى بالبيان المالي المدقق أو المكون المدقق، فإن المدقق لا يزال بإمكانه أن يعتبر أنه من المناسب الرجوع إلى التعديل في فقرة مسائل أخرى في تقرير المدقق حول البيان المالي أو حول المكون لأن المدقق يصدر حكماً مفاده أنه ذو صلة بفهم المستخدمين للبيان المالي المدقق أو المكون المدقق أو تقرير المدقق ذي العلاقة (أنظر معيار التدقيق الدولي ٧٠٦).^{٢٢}

١٨٤. في تقرير المدقق حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة فإن التعبير عن حجب الرأي الذي يتعلق بنتائج العمليات والتدفقات النقدية، حيثما كان ذلك ذا صلة، والتعبير عن رأي

^{٢١} معيار التدقيق الدولي ٧٠٠، الفقرة ١٣(هـ).

^{٢٢} معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ "فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل" الفقرة ٦.

الإعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة

ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي

غير معدل يتعلق بالمركز المالي أمرٌ مسموح لأن حجب الرأي صدر فيما يتعلق بنتائج
العمليات والتدفقات النقدية فقط وليس فيما يتعلق بالبيانات المالية ككل.^{٢٣}

^{٢٣} معيار التدقيق الدولي ٥١٠ "عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الإفتتاحية"، الفقرة ٨١ ومعيار التدقيق الدولي ٧٠٥، الفقرة ١٦٦.

ملحق ١

(المرجع: الفقرة ٣١)

أمثلة على مكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيانات مالي

- حسابات الذمم المدينة أو علاوة حسابات الذمم المدينة المشكوك فيها أو المخزون أو إلتزام المنافع المستحقة لخطة تقاعد خاصة أو القيمة المسجلة لأصول غير ملموسة محددة أو إلتزام المطالبات "المتكبدة دون إعداد تقرير بها" في محفظة تأمين بما في ذلك الملاحظات ذات العلاقة.
- جدول الأصول المدارة خارجياً ودخل خطة التقاعد الخاصة بما في ذلك الملاحظات ذات الصلة.
- جدول الأصول الصافية الملموسة بما في ذلك الملاحظات ذات الصلة.
- جدول المدفوعات فيما يتعلق بالامتلاكات المؤجرة بما في ذلك الملاحظات التوضيحية.
- جدول المشاركة بالأرباح أو مكافآت الموظفين بما في ذلك الملاحظات التوضيحية.

ملحق ٢

(المرجع: الفقرة ١٦٦)

توضيحات تقارير المدققين حول البيان المالي المفرد وحول المكون المحدد في البيان المالي

- التوضيح ١: تقرير مدقق حول بيان مالي مفرد معد وفقاً لإطار الأهداف العامة (لأهداف هذا التوضيح، إطار العرض العادل).
- التوضيح ٢: تقرير مدقق حول بيان مالي مفرد معد وفقاً لإطار الأهداف الخاصة (لأهداف هذا التوضيح، إطار العرض العادل).
- التوضيح ٣: تقرير مدقق حول مكون محدد أو حساب أو بند في بيان مالي معد وفقاً لإطار الأهداف الخاصة (لأهداف هذا التوضيح، إطار الإمتثال).

التوضيح ١:

تشتمل الظروف على ما يلي:

- تدقيق ميزانية عمومية (أي بيان مالي مفرد).
- أعدت الميزانية العمومية من قبل إدارة المنشأة وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية في الإختصاص س المتعلق بإعداد الميزانية العمومية.
- إطار إعداد التقارير المالية المطبق عبارة عن إطار عرض عادل مصمم لتلبية متطلبات المعلومات المالية المشتركة للعديد من المستخدمين.
- تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي ٢١٠.
- قرر المدقق أنه من المناسب استخدام عبارة "يعرض بشكل عادل من حيث جميع الجوانب الهامة" في رأي المدقق.

تقرير المدقق المستقل

[المُخاطَب المناسب]

لقد قمنا بتدقيق الميزانية العمومية المرفقة للشركة أ كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ ومُلخص للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات تفسيرية أخرى (ويشار إليها معاً بـ "البيان المالي").

مسؤولية الإدارة^١ عن البيانات المالية

الإدارة مسؤولة عن إعداد هذه البيان المالي وعرضه عرضاً عادلاً وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية في الإختصاص س المتعلق بإعداد هذا البيان المالي الذي يكون خالياً من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الإحتيال أو الخطأ.

مسؤولية المدقق

تكمّن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول البيان المالي بناء على تدقيقنا، وقد قمنا بإجراء تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية حيث تتطلب هذه المعايير منا الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية والتخطيط للتدقيق وتنفيذه للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كان البيان المالي خالياً من الأخطاء الجوهرية.

ينطوي التدقيق على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة حول التدقيق تتعلق بالمبالغ والإفصاحات في البيان المالي، وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيان المالي سواء كانت نتيجة الإحتيال أو الخطأ. ولدى إجراء تقييمات المخاطر على

^١ أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

المدقق أن يأخذ بعين الإعتبرار الرقابة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيان المالي من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف، ولكن ليس لهدف إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية^٢ في المنشأة. يشتمل التدقيق أيضاً على تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية، إن وجدت، التي تجريها الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الكلي للبيان المالي.

نعتقد أن الأدلة المتعلقة بالتدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتشكيل أساس لرأينا في التدقيق.

الرأي

برأينا أن البيان المالي يعرض بشكل عادل من حيث جميع الجوانب الجوهرية، المركز المالي للشركة أ كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية في الإختصاص × المتعلق بإعداد البيان المالي.

[توقيع المدقق]

[تاريخ توقيع المدقق]

[عنوان المدقق]

^٢ في الحالات التي تترتب فيها أيضاً على المدقق مسؤولية إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية إلى جانب تدقيق البيان المالي، يجب أن تتم صياغة هذه الجملة كما يلي: "لدى إجراء تقييمات المخاطر هذه، على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبرار الرقابة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة للبيانات المالية وعرضها العادل للبيانات المالية من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف".

التوضيح ٢:

تشتمل الظروف على ما يلي:

- تدقيق بيان المدفوعات والإيصالات النقدية (أي بيان مالي مفرد)
- أعد البيان المالي من قبل إدارة المنشأة وفقاً لأساس المدفوعات والإيصالات النقدية المحاسبي للرد على طلب معلومات التدفق النقدي الذي استلم من دائن. لدى الإدارة خيار بشأن أطر إعداد التقارير المالية.
- إطار إعداد التقارير المالية المطبق عبارة عن إطار عرض عادل مصمم لتلبية احتياجات المعلومات المالية لمستخدمين محددين.^٣
- قرر المدقق أنه من المناسب استخدام عبارة "يعرض بشكل عادل من حيث جميع الجوانب الهامة" في رأي المدقق.
- توزيع تقرير المدقق واستخدامه مقيدان.

تقرير المدقق المستقل

[المُخاطَب المناسب]

لقد قمنا بتدقيق بيان المدفوعات والإيصالات النقدية المرفق للشركة أ للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ ومُلخص للسياسات المحاسبية الهامة ومعلومات تفسيرية أخرى (يشار إليها معاً بـ "البيان المالي"). أعدت البيانات المالية من قبل الإدارة باستخدام أساس المدفوعات والإيصالات النقدية المحاسبي الموصوف في الملاحظة ×.

مسؤولية الإدارة عن البيان المالي

الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل لهذه البيان المالي وفقاً لأساس المدفوعات والإيصالات النقدية المحاسبي الموصوف في الملاحظة × ويشتمل ذلك على توضيح أن أساس المدفوعات والإيصالات النقدية المحاسبي يعتبر أساساً مقبولاً لإعداد البيان المالي في الظروف وللرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضرورياً ليتسنى إعداد البيان المالي الذي يكون خالياً من الأخطاء الجوهرية سواء كانت نتيجة الإحتيال أو الخطأ.

^٣ معيار التدقيق الدولي ٨٠٠ يشتمل على متطلبات وإرشادات حول شكل ومضمون البيانات المالية المعدة وفقاً لإطار الأهداف الخاصة.

^٤ وشرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن الإختصاص المعين.

مسؤولية المدقق

تكمن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول البيان المالي بناءً على تدقيقنا، وقد قمنا بإجراء تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية حيث تتطلب هذه المعايير منا الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية والتخطيط للتدقيق وتنفيذه للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كان البيان المالي خالياً من الأخطاء الجوهرية.

ينطوي التدقيق على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة حول التدقيق تتعلق بالمبالغ والإفصاحات في البيان المالي، وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء كانت نتيجة الإحتيال أو الخطأ. ولدى إجراء تقييمات المخاطر على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة وعرضها العادل للبيان المالي من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف، ولكن ليس لهدف إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة. يشتمل التدقيق أيضاً على تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية، إن وجدت، التي تجريها الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الكلي للبيان المالي.

نعتقد أن الأدلة المتعلقة بالتدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتشكيل أساس لرأينا في التدقيق.

الرأي

برأينا أن البيان المالي يعرض بشكل عادل من حيث جميع الجوانب الجوهرية، المركز المالي للشركة أ للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ وفقاً لأساس المدفوعات والإيصالات النقدية المحاسبي الموصوف في الملاحظة X.

أساس المحاسبة

نود أن نلفت الانتباه، دون تعديل رأينا، إلى الملاحظة س في البيان المالي التي تصف أساس المحاسبة. يُعد البيان المالي لتوفير معلومات حول الدائن ب وقد يكون البيان المالي نتيجة لذلك غير مناسبة لهدف آخر.

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

التوضيح ٣:

- تشتمل الظروف على ما يلي:
- تدقيق الإلتزام بالمطالبات "المتكبدة دون إعداد تقرير بها" في محفظة تأمين (أي مكون أو حساب أو بند بيان مالي).
- أعدت المعلومات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً لأحكام إعداد التقارير المالية التي وضعتها الجهة المنظمة. ليس لدى الإدارة خيار بشأن أطر إعداد التقارير المالية.
- إطار إعداد التقارير المالية المطبق عبارة عن إطار إمتثال مصمم لتلبية احتياجات المعلومات المالية لمستخدمين محددين.^٥
- تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي ٢١٠.
- توزيع تقرير المدقق مقيد.

تقرير المدقق المستقل

[المُخاطَب المناسب]

لقد قمنا بتدقيق جدول الإلتزام بالمطالبات "المتكبدة دون إعداد تقرير بها" المرفق لشركة التأمين أ كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ ("الجدول")، حيث أعد الجدول من قبل الإدارة بناءً على [صف أحكام إعداد التقارير المالية التي وضعتها الجهة المنظمة].

مسؤولية الإدارة^٦ عن الجدول

الإدارة مسؤولة عن إعداد الجدول وفقاً لـ [صف أحكام إعداد التقارير المالية التي وضعتها الجهة المنظمة] ومسؤولة عن الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضرورياً ليتسنى إعداد جدول يكون خالياً من الأخطاء الجوهرية سواءً كانت نتيجة الإحتيال أو الخطأ.

مسؤولية المدقق

تكمّن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول الجدول بناءً على تدقيقنا، وقد قمنا بإجراء تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية حيث تتطلب هذه المعايير منا الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية والتخطيط للتدقيق وتنفيذه للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية.

^٥ معيار التدقيق الدولي ٨٠٠ يشتمل على متطلبات وإرشادات حول شكل ومضمون البيانات المالية المعدة وفقاً لإطار الأهداف الخاصة.

^٦ أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

ينطوي التدقيق على تنفيذ إجراءات للحصول على أدلة حول التدقيق تتعلق بالمبالغ والإفصاحات في البيانات المالية، وتعتمد الإجراءات المختارة على حكم المدقق بما في ذلك تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية سواء كانت نتيجة الإحتيال أو الخطأ. ولدى إجراء تقييمات المخاطر على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار الرقابة الداخلية المتصلة بإعداد المنشأة للجدول وعرضه عرضاً عادلاً من أجل تصميم إجراءات التدقيق المناسبة في الظروف، ولكن ليس لهدف إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة. يشتمل التدقيق أيضاً على تقييم مدى ملاءمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية التي تجريها الإدارة بالإضافة إلى تقييم العرض الكلي للجدول.

نعتقد أن الأدلة المتعلقة بالتدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتشكيل أساس لرأينا في التدقيق.

الرأي

برأينا أن المعلومات المالية في جدول الإلتزام بالمطالبات "المتكبدة دون إعداد تقرير بها" الخاص بشركة التأمين أ كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ قد أعد، من حيث جميع الجوانب، وفقاً لـ [صف أحكام إعداد التقارير المالية التي وضعتها الجهة المنظمة].

أساس المحاسبة والقيود على التوزيع

نود أن نلفت الانتباه، دون تعديل رأينا، إلى الملاحظة س في الجدول التي تصف أساس المحاسبة. يُعد الجدول لمساعدة شركة التأمين أ على تلبية متطلبات الجهة المنظمة ب، وقد يكون الجدول نتيجة لذلك غير مناسب لهدف آخر. تقريرنا خاص فقط بشركة التأمين أ والجهة المنظمة ب ولا يجوز توزيعه إلى أطراف أخرى غير شركة التأمين أ والجهة المنظمة ب.

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

معيار التدقيق الدولي ٨١٠

عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

الفقرة	
	المقدمة
١	نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....
٢	تاريخ النفاذ.....
٣	الأهداف
٤	التعريفات
	المتطلبات
٧-٥	قبول العملية.....
٨	طبيعة الإجراءات.....
١١-٩	صيغة الرأي.....
١٣-١٢	توقيت العمل والأحداث التالية لتاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة....
١٩-١٤	تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة.....
٢٠	القيود على التوزيع أو الإستخدام وتنبيه القراء إلى الأساس المحاسبي.....
٢٢-٢١	أرقام المقارنة.....
٢٣	المعلومات الإضافية غير المدققة المعروضة في البيانات المالية الملخصة.....
٢٤	المعلومات الأخرى في الوثائق التي تحتوي على البيانات المالية الملخصة.....
٢٦-٢٥	علاقة المدقق.....
	التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى
٧أ-١أ	قبول العملية.....
٨أ	تقييم مدى توفر البيانات المالية المدققة.....
٩أ	صيغة الرأي.....

أ ١٠	توقيت العمل والأحداث التالية لتاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة... ..
أ ١١-أ ١٥	تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة
أ ١٦-أ ١٧	أرقام المقارنة
أ ١٨	المعلومات الإضافية غير المدققة المعروضة في البيانات المالية الملخصة
أ ١٩	المعلومات الأخرى في الوثائق التي تحتوي على البيانات المالية الملخصة.....
أ ٢٠	علاقة المدقق

ملحق: توضيحات التقارير حول البيانات المالية الملخصة

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٨١٠ "عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة" في سياق معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتطرق معيار التدقيق الدولي هذا إلى مسؤوليات المدقق المتعلقة بعملية إعداد تقرير حول البيانات المالية الملخصة المشتقة من البيانات المالية المدققة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية من قبل المدقق نفسه.

تاريخ النفاذ

٢. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

الأهداف

٣. تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:

- (أ) تحديد ما إذا كان من المناسب قبول عملية إعداد تقرير حول البيانات المالية الملخصة؛ و
(ب) إذا تمت المشاركة في إعداد تقارير حول البيانات المالية الملخصة:
- (١) تكوين رأي حول البيانات المالية الملخصة بناءً على تقييم الإستنتاجات المستقاة من الأدلة التي تم الحصول عليها؛ و
(٢) التعبير عن ذلك الرأي تعبيراً صريحاً من خلال تقرير خطي يصف أيضاً أساس ذلك الرأي.

التعريفات

٤. لأهداف هذا المعيار، تكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة إزائها أدناه:

- (أ) المعايير المطبقة (Applied criteria) - المعايير التي تطبقها الإدارة لإعداد البيانات المالية الملخصة.
(ب) البيانات المالية المدققة (Audited financial statements) - بيانات مالية^١ مدققة من قبل المدقق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية وتشتمل منها البيانات المالية الملخصة.
(ج) البيانات المالية الملخصة (Summary financial statements) - معلومات مالية ملخصة مشتقة من بيانات مالية ولكنها تحتوي على تفاصيل أقل من البيانات المالية ولكنها رغم ذلك تعطي عرضاً منظماً متسقاً مع ذلك الذي توفره البيانات المالية الخاصة بموارد المنشأة أو إلتزاماتها في نقطة معينة^٢ من

^١ "معيار التدقيق الدولي ٢٠٠" الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية" الفقرة ١٣ (أ)، يعرف المصطلح "بيانات مالية".

^٢ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، ١٣ (و).

الزمن أو التغييرات فيها لمدة من الوقت. يمكن أن تستخدم إختصاصات مختلفة مصطلحات مختلفة لوصف المعلومات المالية التاريخية.

المتطلبات

قبول العملية

٥. على المدقق أن يقبل عملية إعداد تقرير حول بيانات مالية ملخصة وفقاً لهذا المعيار فقط حينما يكون مشاركاً في تنفيذ تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية للبيانات المالية التي تشتق منها البيانات المالية الملخصة. (المرجع: الفقرة أ١).

٦. على المدقق قبل أن يقبل عملية إعداد تقرير حول بيانات مالية ملخصة أن: (المرجع: الفقرة أ٢)

(أ) يحدد ما إذا كانت المعايير المطبقة مقبولة؛ (المرجع: الفقرة أ٣-أ٧)

(ب) يحصل على موافقة من الإدارة تدرك وتقر فيها بمسؤوليتها:

(١) عن إعداد البيانات المالية الملخصة وفقاً للمعايير المطبقة؛

(٢) جعل البيانات المالية المدققة في متناول المستخدمين المقصودين للبيانات المالية

الملخصة دون صعوبة في غير محلها (أو إذا نص القانون أو النظام على أنه ليس هناك داعٍ لجعل البيانات المالية المدققة في متناول المستخدمين المقصودين للبيانات المالية المدققة أو إذ وَضَعَ معايير لإعداد البيانات المالية الملخصة، لوصف ذلك القانون أو النظام في البيانات المالية الملخصة)؛ و

(٣) تضمين تقرير المدقق في البيانات المالية الملخصة في أي وثيقة تحتوي على

البيانات المالية الملخصة وتشير إلى أن المدقق أعد تقريراً بشأنها.

(ج) الإتفاق مع الإدارة على صيغة الرأي الذي يجب التعبير عنه بشأن البيانات المالية

الملخصة (أنظر الفقرات ٩-١١).

٧. إذا خلص المدقق إلى أن المعايير المطبقة غير مقبولة أو إذا لم يتمكن من الحصول على موافقة

الإدارة المذكورة في الفقرة ٦(ب)، فعلى المدقق ألا يقبل عملية إعداد تقرير حول البيانات المالية الملخصة ما يكن ملزماً بالقيام بذلك بموجب القانون أو النظام. العملية التي يتم تنفيذها وفقاً لذلك القانون أو النظام لا تكون ممثلة لمعيار التدقيق الدولي هذا. وعليه يجب ألا يشير تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة إلى أن العملية قد أجريت وفقاً لمعيار التدقيق الدولي هذا. على

المدقق أن يورد عبارة مناسبة بهذا الشأن في شروط العملية، وعلى المدقق أيضاً أن يحدد الأثر الذي يمكن أن يكون نتيجة ذلك على عملية تدقيق البيانات المالية التي اشتقت منها البيانات المالية الملخصة.

طبيعة الإجراءات

٨. على المدقق أن يتبع الإجراءات التالية وأي إجراءات أخرى يعتبرها ضرورية بإعتبارها أساس رأي المدقق حول البيانات المالية الملخصة:

(أ) تقييم ما إذا كانت البيانات المالية الملخصة تفصح إفاصاحاً كافياً عن طبيعتها الملخصة وتحديد البيانات المالية المدققة.

(ب) حينما لا تصاحب البيانات المالية الملخصة بيانات مالية مدققة، تقييم ما إذا كانت تبين بوضوح:

(١) مِمَّن تم الحصول على البيانات المالية المدققة ومن أين؛ أو

(٢) القانون أو النظام الذي ينص على أنه لا داعي لجعل البيانات المالية المدققة في متناول المستخدمين المقصودين للبيانات المالية الملخصة والذي يضع معايير إعداد البيانات المالية الملخصة.

(ج) تقييم ما إذا كانت البيانات المالية الملخصة تفصح إفاصاحاً كافياً عن المعايير المطبقة.

(د) مقارنة البيانات المالية الملخصة مع المعلومات ذات الصلة في البيانات المالية الملخصة لتحديد ما إذا كانت البيانات المالية الملخصة تتفق مع المعلومات ذات الصلة أو ما إذا كان من الممكن إعادة حسابها من المعلومات ذات الصلة في البيانات المالية المدققة.

(هـ) تقييم ما إذا كانت البيانات المالية الملخصة معدة وفقاً للمعايير المطبقة.

(و) تقييم، بناءً على الهدف من البيانات الملخصة، ما إذا كانت البيانات المالية الملخصة تحتوي على المعلومات الضرورية وما إذا كانت على مستوى مناسب من التجميع.

(ز) تقييم ما إذا كانت البيانات المالية المدققة في متناول المستخدمين المقصودين للبيانات المالية الملخصة دون صعوبة في غير محلها ما لم ينص القانون أو النظام أنه لا حاجة لأن تكون في المتناول وما لم يضع معايير لإعداد البيانات المالية الملخصة. (المرجع: الفقرة ٨).

صيغة الرأي

٩. حينما يخلص المدقق إلى أن الرأي غير المعدل حول البيانات المالية الملخصة مناسب، يجب أن يحتوي رأي المدقق، ما لم يكن منصوصاً خلاف ذلك في القانون أو النظام، على إحدى العبارات التالية: (المرجع: الفقرة ٩)

- (أ) البيانات المالية الملخصة متسقة من حيث جميع الجوانب الجوهرية مع البيانات المالية المدققة وفقاً لـ [المعايير المطبقة]؛ أو
- (ب) البيانات المالية الملخصة عبارة عن ملخص عادل للبيانات المالية المدققة وفقاً لـ [المعايير المطبقة].

١٠. إذا نص قانون أو نظام على صياغة الرأي حول البيانات المالية الملخصة بشروط مختلفة عن تلك الموصوفة في الفقرة ٩ فعلى المدقق أن:

- (أ) يطبق الإجراءات المبينة في الفقرة ٨ وأي إجراءات أخرى ضرورية لتمكين المدقق من التعبير عن الرأي المنصوص عليه؛ و
- (ب) تقييم ما إذا كان من الممكن أن يسيء مستخدمو البيانات المالية الملخصة فهم رأي المدقق حول البيانات المالية الملخصة سواء كان من الممكن أن يؤدي التوضيح الإضافي في تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة أن يخفف من سوء الفهم المحتمل.

١١. إذا، في حالة الفقرة ١٠(ب)، خلص المدقق إلى أن التوضيح الإضافي في تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة لا يمكن أن يخفف من سوء الفهم الممكن، فعلى المدقق ألا يقبل العملية ما لم يكن ملزماً بالقيام بذلك بموجب قانون أو نظام. لا تمثل العملية المنفذة وفقاً لذلك القانون أو النظام لهذا المعيار، وعليه فإن تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة يجب ألا يشير إلى أن العملية أجريت وفقاً لهذا المعيار.

توقيت العمل والأحداث التالية لتاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة

١٢. يمكن أن يؤرخ تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة بتاريخ لاحق لتاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة، وفي مثل هذه الحالات يجب أن يفيد تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة أن البيانات المالية الملخصة والبيانات المالية المدققة لا تعكس آثار الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة والتي قد يلزمها تعديل، أو إفصاح في، البيانات المالية المدققة. (المرجع: الفقرة ١٠.أ)

١٣. من الممكن أن يصبح المدقق على علم بحقائق ظهرت في تاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة لم يكن على علم بها مسبقاً، وفي مثل هذه الحالات على المدقق ألا يصدر تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة إلى أن يستكمل المدقق أخذ الحقائق المتصلة بالبيانات المالية المدققة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٦٠^٣ بعين الاعتبار.

^٣ معيار التدقيق الدولي ٥٦٠، "الأحداث اللاحقة".

تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة

عناصر تقرير المدقق

١٤. يجب أن يشتمل تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة على العناصر التالية: ٤ (المرجع: الفقرة أ٥)

(أ) عنوان يدل بوضوح على أنه تقرير مدقق مستقل. (المرجع: الفقرة أ١١)

(ب) مخاطب. (المرجع: الفقرة أ٢١)

(ج) فقرة إفتتاحية:

(١) تحدد البيانات المالية الملخصة التي يعد المدقق تقارير حولها بما في ذلك عنوان

كل بيان مشمول في البيانات المالية الملخصة؛ (المرجع: الفقرة أ٣١)

(٢) تحدد البيانات المالية المدققة؛

(٣) تشير إلى تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة وتاريخ التقرير و، مع

مراعاة الفترتين ١٧-١٨، تشير إلى حقيقة أن الرأي غير المعدل يتم التعبير عنه

حول البيانات المالية المدققة؛

(٤) تفيد، إذا كان تاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة لاحقاً لتاريخ

تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة، أن البيانات المالية الملخصة والبيانات

المالية المدققة لا تعكس آثار الأحداث التي حدثت بعد تاريخ تقرير المدقق حول

البيانات المالية المدققة؛

(٥) بيان يشير إلى أن البيانات المالية الملخصة لا تحتوي على جميع الإفصاحات

التي يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية المطبق في إعداد البيانات المالية المدققة

وأن قراءة البيانات المالية الملخصة لا تعتبر بديلاً عن قراءة البيانات المالية

المدققة.

(د) وصف لمسؤولية الإدارة^٤ عن البيانات المالية الملخصة يشرح أن الإدارة^٥ مسؤولة عن

إعداد بيانات مالية ملخصة وفقاً للمعايير المطبقة.

(هـ) بيان يفيد أن المدقق مسؤول عن التعبير عن رأي حول البيانات المالية الملخصة بناءً على

الإجراءات التي يتطلبها هذا المعيار.

^٤ الفقرات ١٧-١٨، التي تنطبق إلى الظروف التي يكون فيها تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة قد خضع للتعديل، تتطلب عناصر إضافية غير تلك المذكورة في هذه الفقرة.

^٥ أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

^٦ أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

(و) فقرة تعبر بوضوح عن رأي (أنظر الفقرات ٩-١١).

(ز) توقيع المدقق.

(ح) تاريخ تقرير المدقق. (المرجع: الفقرة ١٤أ)

(ط) عنوان المدقق.

١٥. إذا لم يكن المخاطب في البيانات المالية الملخصة نفس المخاطب في تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة فعلى المدقق أن يقيم مدى ملاءمة إستخدام مخاطبين مختلفين. (المرجع: الفقرة ١٢أ)

١٦. على المدقق ألا يؤرخ تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة قبل: (المرجع: ١٤أ)

(أ) التاريخ الذي حصل فيه المدقق على أدلة مناسبة وكافية لبناء الرأي عليها بما في ذلك الأدلة التي تفيد أن البيانات المالية الملخصة قد أعدت وأن من في الجهة المنظمة قد أكدوا أنهم مسؤولون عنها؛ و

(ب) تاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة.

التعديلات على الرأي أو فقرة التأكيد على مسألة ما أو فقرة المسألة الأخرى في تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة (المرجع: الفقرة ١٥أ)

١٧. حينما يحتوي تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة على رأي متحفظ أو فقرة تأكيد على مسألة ما أو فقرة المسألة الأخرى ولكن المدقق مقتنع أن البيانات المالية الملخصة متسقة من حيث جميع الجوانب الجوهرية مع، أو أنها عبارة عن، ملخص عادل للبيانات المالية المدققة وفقاً للمعايير المطبقة، فيجب على تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة بالإضافة إلى العناصر في الفقرة ١٤ أن:

(أ) يفيد أن تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة يحتوي على رأي متحفظ وفقرة تأكيد على مسألة ما أو فقرة المسألة الأخرى؛ و

(ب) يصف:

(١) أساس الرأي المتحفظ حول البيانات المالية المدققة وذلك الرأي المتحفظ أو فقرة التأكيد على مسألة ما أو فقرة المسألة الأخرى في تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة؛ و

(٢) تأثير ذلك على الملخصات البيانات المالية، إن وجدت.

١٨. حينما يحتوي تقرير المدقق في البيانات المالية المدققة على رأي سلبي أو حجب للرأي فيجب على تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة بالإضافة إلى العناصر في الفقرة ١٤ أن:

(أ) يفيد أن تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة يحتوي على رأي سلبي أو حجب للرأي؛

(ب) يصف أساس ذلك الرأي السلبي أو حجب الرأي؛ و

(ج) يفيد أنه، نتيجة الرأي السلبي أو حجب الرأي، من غير المناسب التعبير عن الرأي حول البيانات المالية الملخصة.

الرأي المعدل حول البيانات المالية الملخصة

١٩. إذا لم تكن البيانات المالية الملخصة متنسقة من حيث جميع الجوانب الجوهرية مع، أو أنها ليست عبارة عن، ملخص عادل للبيانات المالية المدققة وفقاً للمعايير المطبقة ولم توافق الإدارة على التغييرات الضرورية، على المدقق أن يعبر عن رأي سلبي حول البيانات المالية الملخصة. (المرجع: الفقرة أ١٥)

القيود على التوزيع أو الاستخدام وتنبية القراء إلى الأساس المحاسبي

٢٠. حينما يكون توزيع أو استخدام تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة مقيداً، أو حينما ينبه تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة القراء إلى أن البيانات المالية المدققة معدة وفقاً لإطار الأهداف الخاصة، على المدقق أن يورد قيداً أو تنبيهاً مماثلاً في تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة.

أرقام المقارنة

٢١. إذا احتوت البيانات المالية المدققة على أرقام مقارنة دون أن تحتوي البيانات المالية الملخصة على ذلك، على المدقق أن يحدد ما إذا كان هذا الحذف معقولاً في ظروف العملية. على المدقق أن يحدد أثر الحذف على تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة. (المرجع: الفقرة أ١٦)

٢٢. إذا احتوت البيانات المالية الملخصة على أرقام مقارنة أعد تقرير بشأنها من قبل مدقق آخر، يجب أن يورد تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة أيضاً المسائل التي يلزم معيار التدقيق الدولي ٧١٠ المدقق بأن يوردها في تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة.^٧ (المرجع: الفقرة أ١٧)

المعلومات الإضافية غير المدققة المعروضة في البيانات المالية الملخصة

٢٣. على المدقق أن يقيم ما إذا تم تمييز المعلومات الإضافية غير المدققة المعروضة في البيانات المالية الملخصة تمييزاً واضحاً عن البيانات المالية الملخصة. إذا خلص المدقق إلى أن عرض المنشأة للمعلومات الإضافية غير المدققة لم يتم تمييزه تمييزاً كافياً عن البيانات المالية الملخصة فعلى المدقق أن يطلب من الإدارة أن تغير عرض المعلومات الإضافية غير المدققة. إذا رفضت

^٧ معيار التدقيق الدولي ٧١٠ "المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة".

الإدارة القيام بذلك فعلى المدقق أن يشرح في تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة أن هذه المعلومات غير مغطاة بذلك التقرير. (المرجع: الفقرة ١٨٨)

المعلومات الأخرى في الوثائق التي تحتوي على البيانات المالية الملخصة

٢٤. يجب على المدقق أن يقرأ المعلومات الأخرى في الوثيقة التي تحتوي على البيانات المالية الملخصة وتقرير المدقق ذي العلاقة لتحديد التناقضات الهامة إن وجدت في البيانات المالية الملخصة. إذا وجد المدقق تناقضاً هاماً لدى قراءة المعلومات الأخرى فعلى المدقق أن يحدد ما إذا كانت البيانات المالية الملخصة أو المعلومات الأخرى بحاجة إلى تنقيح. إذا تنهى إلى علم المدقق لدى قراءة المعلومات الأخرى وجود خطأ جوهري واضح من حيث الوقائع فعلى المدقق أن يناقش هذا الأمر مع الإدارة. (المرجع: الفقرة ١٩٤)

علاقة المدقق

٢٥. إذا تنهى إلى علم المدقق أن المنشأة تنوي التصريح بأن المدقق أعد تقريراً حول البيانات المالية الملخصة في وثيقة تحتوي على بيانات مالية ملخصة ولكنها لا تنوي تضمين تقرير المدقق ذي العلاقة فعلى المدقق أن يطلب من الإدارة أن تضمن تقرير المدقق في الوثيقة. وإذا لم تقم الإدارة بذلك فعلى المدقق أن يحدد وينفذ إجراءات مناسبة تكون مصممة لمنع الإدارة من ربط المدقق على نحو غير مناسب بالبيانات المالية الملخصة في تلك الوثيقة. (المرجع: الفقرة ٢٠٤)

٢٦. قد يكون المدقق مشاركاً في إعداد تقرير حول البيانات المالية لمنشأة ما ولكنه قد لا يكون مشاركاً في إعداد تقرير حول البيانات المالية الملخصة، فإذا تنهى إلى علم المدقق في هذه الحالة أن المنشأة تنوي أن تعد بياناً في وثيقة تشير إلى المدقق وأن البيانات المالية الملخصة مشتقة من البيانات المالية المدققة من قبل المدقق فعلى المدقق أن يكون مقتنعاً بأن:

(أ) الإشارة إلى المدقق تكون في نطاق تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة؛ و

(ب) البيان لا يعطي انطباعاً أن المدقق قد أعد تقريراً حول البيانات المالية الملخصة.

إذا لم يتحقق ما جاء في النقطة (أ) أو (ب) أعلاه فعلى المدقق أن يطلب من الإدارة أن تغير البيان بحيث يتحقق ما جاء فيهما أو عدم الإشارة إلى المدقق في الوثيقة، أو يمكن أن تُشرك المنشأة المدقق في إعداد تقرير حول البيانات المالية الملخصة وتضمن تقرير المدقق ذي العلاقة في الوثيقة. إذا لم تغير الإدارة البيان أو تحذف الإشارة إلى المدقق أو تضمن تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة في الوثيقة التي تحتوي على البيانات المالية الملخصة فعلى المدقق أن

يُخطر الإدارة أن المدقق يعارض الإشارة إلى المدقق وعلى المدقق أن يحدد وينفذ إجراءات مناسبة أخرى مصممة لمنع الإدارة من الإشارة إلى المدقق بشكل غير مناسب (المرجع: الفقرة ٢٠أ)

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

قبول العملية (المرجع: الفقرة ٥-٦)

١١. يزود تدقيق البيانات المالية التي اشتملت منها البيانات المالية الملخصة المدقق بالمعرفة الضرورية لأداء مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالبيانات المالية الملخصة وفقاً لهذا المعيار. لن يؤدي تطبيق هذا المعيار إلى توفير أدلة كافية ومناسبة يستند عليها الرأي حول البيانات المالية الملخصة إذا لم يتم المدقق أيضاً بتدقيق البيانات المالية التي اشتملت منها البيانات المالية الملخصة.

٢٢. يمكن الاستدلال على موافقة الإدارة بشأن المسائل المبينة في الفقرة ٦ من خلال موافقتها الخطية على شروط العملية.

المعايير (المرجع: الفقرة ٦(أ))

٣٣. يتطلب إعداد البيانات المالية الملخصة من الإدارة أن تحدد المعلومات التي يجب أن تظهر في البيانات المالية الملخصة بحيث تعرض أو تكون متسقة مع، من حيث جميع الجوانب الجوهرية، ملخص عادل للبيانات المالية المدققة. نظراً لإحتواء البيانات المالية الملخصة بطبيعتها على معلومات مجمعة ودرجة محدودة من الإفصاح، هناك مخاطرة متزايدة تتمثل بإمكانية عدم احتوائها على المعلومات الضرورية بحيث لا تكون مضللة في الظروف، وتزداد هذه المخاطرة عندما لا تكون هناك معايير موضوعية لإعداد البيانات المالية الملخصة.

٤٤. تشتمل العوامل التي يمكن أن تؤثر على تحديد المدقق لمدى قبول المعايير المطبقة على ما يلي:

- طبيعة المنشأة؛ و
 - الهدف من البيانات المالية الملخصة؛ و
 - احتياجات المعلومات الخاصة بالمستخدمين المقصودين للبيانات المالية الملخصة؛ و
 - ما إذا كان سيتمخض عن المعايير المطبقة بيانات مالية ملخصة غير مضللة في الظروف.
٥٥. يمكن وضع معايير إعداد البيانات المالية الملخصة من قبل مؤسسة إعداد معايير مفوضة أو معترف بها أو من قبل القانون أو النظام، وكما هو الحال مع البيانات المالية كما هو موضح

في معيار التدقيق الدولي ٢١٠^٨، في العديد من مثل هذه الحالات، فإن المدقق يمكن أن يفترض أن هذه البيانات مقبولة.

٦٤. حيثما لا تكون هناك معايير موضوعة لإعداد البيانات المالية الخاصة، يمكن وضع معايير من قبل الإدارة على سبيل المثال بناءً على ممارسة في صناعة معينة. ستنمخض عن المعايير المقبولة في الظروف بيانات مالية ملخصة:

(أ) تفصح بشكل مناسب عن طبيعتها الملخصة وتحدد البيانات المالية الملخصة؛

(ب) تبين ممّن تم الحصول على البيانات المالية المدققة ومن أين أو، إذا كان هناك قانون أو نظام ينص على أنه لا داعي لجعل البيانات المالية المدققة في متناول المستخدمين المقصودين للبيانات المالية الملخصة ويضع معايير إعداد البيانات المالية الملخصة، فذلك القانون أو النظام؛

(ج) تفصح بشكل مناسب عن المعايير المطبقة؛

(د) تتفق أو يمكن إعادة حسابها من المعلومات ذات الصلة في البيانات المالية المدققة؛ و

(هـ) تحتوي، على ضوء الهدف من البيانات المالية الملخصة، على المعلومات الضرورية وتكون على مستوى مناسب من التجميع بحيث لا تكون مضللة في الظروف.

٧٤. يمكن أن يكون الإفصاح المناسب عن الطبيعة الملخصة للبيانات المالية الملخصة وهوية البيانات المالية المدققة كما هو مشار إليه في البيانات المالية في الفقرات ٦٠.أ (أ)، يمكن أن يكون على سبيل المثال عن طريق عنوان مثل "البيانات المالية الملخصة المعدة من البيانات المالية المدققة عن السنة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١".

تقييم مدى توفر البيانات المالية المدققة (المرجع: الفقرة ٨(ز)).

٨٤. يتأثر تقييم المدقق لمسألة ما إذا كانت البيانات المالية المدققة في متناول المستخدمين المقصودين للبيانات المالية الملخصة دون صعوبة في غير محلها، يتأثر بعوامل مثل ما إذا:

• كانت البيانات المالية تصف بوضوح ممّن تم الحصول على البيانات المالية المدققة ومن أين؛

• كانت البيانات المالية المدققة موجودة على سجل عام؛ أو

• وضعت الإدارة عملية يستطيع المستخدمون المقصودون للبيانات المالية الملخصة من خلالها الحصول على إمكانية الوصول الفوري إلى البيانات المالية المدققة.

^٨ معيار التدقيق الدولي ٢١٠ "الموافقة على شروط التكاليف بالتدقيق"، الفقرات ٣١ وأ-٨٩.

صيغة الرأي (المرجع: الفقرة ٩)

٩أ. النتيجة، التي تكون مبنية على تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرة ٨، والتي تفيد أن الرأي غير المعدل حول البيانات المالية الملخصة مناسب تمكن المدقق من التعبير عن رأي يحتوي على إحدى العبارات الواردة في الفقرة ٩. يمكن أن يتأثر قرار المدقق بشأن العبارة التي يجب أن يستخدمها بالممارسات المقبولة بشكل عام في إختصاص معين.

توقيت العمل والأحداث التالية لتاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة (المرجع:

الفقرة ١٢)

١٠أ. غالباً ما تنفذ الإجراءات المبينة في الفقرة ٨ أثناء تدقيق البيانات المالية أو عقب ذلك مباشرة. حينما يعد المدقق تقريراً حول البيانات المالية الملخصة بعد إستكمال تدقيق البيانات المالية، لا يترتب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق إضافية أو إعداد تقرير حول آثار الأحداث التي وقعت عقب تاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة لأن البيانات المالية الملخصة مشتقة من البيانات المالية المدققة ولا تعمل على تحديثها.

تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة

عناصر تقرير المدقق

العنوان (المرجع: الفقرة ١٤ (أ))

١١أ. العنوان الذي يشير إلى أن التقرير عبارة عن تقرير مدقق مستقل، مثل "تقرير المدقق المستقل"، يؤكد أن المدقق قد أوفى بجميع المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالاستقلالية، حيث يميز ذلك تقرير المدقق المستقل عن التقارير التي يصدرها الآخرون.

المخاطب (المرجع: الفقرة ١٤ (ب)، ١٥)

١٢أ. تشمل العوامل التي يمكن أن تؤثر على تقييم المدقق لمدى ملاءمة المخاطب في البيانات المالية الملخصة، تشمل على شروط العملية وطبيعة المنشأة والهدف من البيانات المالية الملخصة.

فقرة إفتتاحية (المرجع: الفقرة ١٤ (ج) (١))

١٣أ. حينما يكون المدقق على علم بأن البيانات المالية الملخصة ستكون مشمولة في وثيقة تحتوي على معلومات أخرى، فقد يأخذ المدقق بعين الإعتبار، إذا كانت صيغة العرض تسمح بذلك، تحديد أرقام الصفحات التي عرضت عليها البيانات المالية الملخصة، حيث يساعد ذلك القراء على تحديد البيانات المالية الملخصة التي يتعلق بها تقرير المدقق.

تاريخ تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ١٤(ح)، ١٦)

١٤أ. الشخص أو الأشخاص الذين يتمتعون بصلاحيّة معترف بها للإستنتاج بأن البيانات المالية الملخصة قد أعدت ولتحمل مسؤوليتها يعتمدون على شروط العملية وطبيعة المنشأة والهدف من البيانات المالية الملخصة.

توضيحات (المرجع: الفقرة ١٤. ١٧-١٨، ١٩)

١٥أ. يحتوي ملحق هذا المعيار على توضيحات تقارير المدققين حول البيانات المالية الملخصة التي:

(أ) تحتوي على آراء غير معدلة؛

(ب) تكون مشتقة من البيانات المالية المدققة التي أصدر المدقق آراءً معدلة حولها، و

(ج) تحتوي على رأي معدل.

أرقام المقارنة (المرجع: الفقرة ٢١-٢٢)

١٦أ. إذا احتوت البيانات المالية المدققة على أرقام مقارنة فهناك افتراض مفاده أن البيانات المالية الملخصة تحتوي أيضاً على أرقام مقارنة. يمكن أن تعتبر الأرقام المقارنة في البيانات المالية المدققة أرقاماً مقارنة أو معلومات مالية مقارنة. يبين معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الكيفية التي يؤثر بها هذا الفرق على تقرير المدقق حول البيانات المالية بما في ذلك على وجه الخصوص الإشارة إلى مدققين آخرين دققوا البيانات المالية لفترة سابقة.

١٧أ. الظروف التي يمكن أن تؤثر على قرار المدقق بشأن ما إذا كان قرار حذف الأرقام المقارنة منطقياً أم لا تشمل على طبيعة وهدف البيانات المالية الملخصة والبيانات المطبقة وإحتياجات المعلومات الخاصة بالمستخدمين المقصودين للبيانات المالية الملخصة.

المعلومات الإضافية غير المدققة المعروضة في البيانات المالية الملخصة (المرجع: الفقرة ٢٣)

١٨أ. يحتوي معيار التدقيق الدولي ٧٠٠^٩ على متطلبات وإرشادات ليتم تطبيقها حينما تعرض المعلومات الإضافية غير المدققة مع البيانات المالية المدققة التي يمكن أن تكون مفيدة في تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ٢٣ حينما تتم موافقتها حسب الضرورة في الظروف.

المعلومات الأخرى في الوثائق التي تحتوي على البيانات المالية الملخصة (المرجع: الفقرة ٢٤)

١٩أ. يحتوي معيار التدقيق الدولي ٧٢٠^{١٠} على متطلبات وإرشادات لقراءة معلومات أخرى مشمولة في وثيقة تحتوي على البيانات المالية المدققة وتقرير المدقق ذي العلاقة والرد على التناقضات

^٩ معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية، الفقرات ٤٦-٤٧.

^{١٠} معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة".

الهامة والأخطاء الجوهرية المتعلقة بالحقائق، ويمكن أن تكون مفيدة في تطبيق المتطلب في الفقرة ٢٤ إذا تمت موائمتها حسب الضرورة في الظروف.

علاقة المدقق (المرجع: الفقرة ٢٥-٢٦)

٢٠أ. يمكن أن تشمل الإجراءات الأخرى المناسبة التي يمكن أن يتخذها المدقق حينما لا تتخذ الإدارة الإجراءات المطلوبة منها على إخطار المستخدمين المقصودين ومستخدمين من أطراف ثالثة معروفة أخرى بالإشارة غير المناسبة إلى المدقق. يعتمد إجراء المدقق على الحقوق والواجبات القانونية للمدقق وعليه يمكن أن يرى المدقق أنه من المناسب طلب مشورة قانونية.

ملحق ١

(المرجع: الفقرة ١٥١)

توضيحات التقارير حول البيانات المالية الملخصة

- التوضيح ١: تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة المعد وفقاً للمعايير الموضوعية. يُعبر عن الرأي غير المعدل في البيانات المالية المدققة. يؤرخ تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة بتاريخ لاحق لتاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية التي اشتقت منها البيانات المالية الملخصة.
- التوضيح ٢: تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة المعد وفقاً للمعايير التي وضعتها الإدارة والمفصح عنها بشكل مناسب في البيانات المالية الملخصة. لقد قرر المدقق أن المعايير المطبقة مقبولة في الظروف. يُعبر عن الرأي المتحفظ في البيانات المالية المدققة.
- التوضيح ٣: تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة المعد وفقاً للمعايير التي وضعتها الإدارة والمفصح عنها بشكل مناسب في البيانات المالية الملخصة. لقد قرر المدقق أن المعايير المطبقة مقبولة في الظروف. يُعبر عن الرأي المتحفظ في البيانات المالية المدققة.
- التوضيح ٤: تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة المعد وفقاً للمعايير التي وضعتها الإدارة والمفصح عنها بشكل مناسب في البيانات المالية الملخصة. لقد قرر المدقق أن المعايير المطبقة مقبولة في الظروف. يُعبر عن الرأي السلبي في البيانات المالية المدققة.
- التوضيح ٥: تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة المعد وفقاً للمعايير الموضوعية. يُعبر عن الرأي غير المعدل في البيانات المالية المدققة. يخلص المدقق إلى أنه من غير الممكن التعبير عن الرأي غير المعدل في البيانات المالية الملخصة.

التوضيح ١:

تشتمل الظروف على ما يلي:

- تم التعبير عن الرأي غير المعدل حول البيانات المالية المدققة.
- المعايير الموضوعية لإعداد البيانات المالية الملخصة موجودة.
- تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة مؤرخ بتاريخ لاحق لتاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية التي اشتقت منها البيانات المالية الملخصة.

تقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية الملخصة

[المُخاطَب المناسب]

البيانات المالية الملخصة المرفقه، والتي تتألف من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، وبيان الدخل الشامل الملخص وبيان التغيرات في حقوق الملكية الملخص وبيان التدفقات النقدية الملخص للسنة المنتهية بذلك التاريخ والملاحظات ذات العلاقة مشتقة من البيانات المالية المدققة للشركة ألسنة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١. لقد عبرنا عن رأي غير معدل حول هذه البيانات المالية في تقريرنا المؤرخ بتاريخ ١٥ فبراير ٢٠٠٢. هذه البيانات المالية والبيانات المالية الملخصة لا تعكس آثار الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقريرنا حول هذه البيانات المالية.

لا تحتوي البيانات المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [بَيِّن إطار إعداد التقارير المالية المطبق في إعداد البيانات المالية المدققة للشركة أ]. وبالتالي فإن قراءة البيانات المالية الملخصة لا يعتبر بديلاً عن قراءة البيانات المالية المدققة للشركة أ.

مسؤولية الإدارة^١ عن البيانات المالية

الإدارة مسؤولة عن إعداد ملخص للبيانات المالية المدققة وفقاً لـ [بَيِّن المعايير الموضوعية].

مسؤولية المدقق

نكمن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول البيانات المالية الملخصة بناء على إجراءاتنا التي تم تنفيذها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٨١٠، "عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة".

الرأي

برأينا أن البيانات المالية الملخصة المشتقة من البيانات المالية المدققة للشركة ألسنة المنتهية بتاريخ

^١ أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

٣١ ديسمبر ٢٠٠١ متسقة، من حيث جميع الجوانب الجوهرية، مع (أو عبارة عن ملخص عادل لـ)
تلك البيانات المالية وفقاً لـ [بين المعايير الموضوعية].

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

التوضيح ٢:

تشتمل الظروف على ما يلي:

- تم التعبير عن الرأي غير المعدل حول البيانات المالية المدققة.
- وضعت المعايير من قبل الإدارة وتم الإفصاح عنها بشكل مناسب في الملاحظة ×. قرر المدقق أن المعايير مقبولة في الظروف.

تقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية الملخصة

[المُخاطَب المناسب]

البيانات المالية الملخصة المرفقه، والتي تتألف من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، وبيان الدخل الشامل الملخص وبيان التغيرات في حقوق الملكية الملخص وبيان التدفقات النقدية الملخص للسنة المنتهية بذلك التاريخ والملاحظات ذات العلاقة مشتقة من البيانات المالية المدققة للشركة ألسنة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١. لقد عبرنا عن رأي غير معدل حول هذه البيانات المالية في تقريرنا المؤرخ بتاريخ ١٥ فبراير ٢٠٠٢.

لا تحتوي البيانات المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [بيّن إطار إعداد التقارير المالية المطبق في إعداد البيانات المالية المدققة للشركة أ]. وبالتالي فإن قراءة البيانات المالية الملخصة لا يعتبر بديلاً عن قراءة البيانات المالية المدققة للشركة أ.

مسؤولية الإدارة^٢ عن البيانات المالية

الإدارة مسؤولة عن إعداد ملخص للبيانات المالية المدققة حسب الأساس المبين في الملاحظة ×.

مسؤولية المدقق

تكمن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول البيانات المالية الملخصة بناءً على إجراءاتنا التي تم تنفيذها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٨١٠، "عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة".

الرأي

برأينا أن البيانات المالية الملخصة المشتقة من البيانات المالية المدققة للشركة ألسنة المنتهية بتاريخ

^٢ حينما يؤرخ تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة بتاريخ لاحق لتاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة التي اشتقت منها، تضاف الجملة التالية إلى الفقرة: "تلك البيانات المالية والبيانات المالية الملخصة لا تعكس آثار الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقريرنا حول تلك البيانات المالية".

^٣ أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

٣١ ديسمبر ٢٠٠١ متسقة، من حيث جميع الجوانب الجوهرية، مع (أو عبارة عن ملخص عادل لـ)

تلك البيانات المالية حسب الأساس المبين في الملاحظة ×.

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

التوضيح ٣:

تشتمل الظروف على ما يلي:

- تم التعبير عن الرأي غير المعدل حول البيانات المالية المدققة.
- وضعت المعايير من قبل الإدارة وتم الإفصاح عنها بشكل مناسب في الملاحظة ×. قرر المدقق أن المعايير مقبولة في الظروف.

تقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية الملخصة

[المُخاطَب المناسب]

البيانات المالية الملخصة المرفقة، والتي تتألف من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وبيان الدخل الشامل الملخص وبيان التغييرات في حقوق الملكية الملخص وبيان التدفقات النقدية الملخص للسنة المنتهية بذلك التاريخ والملاحظات ذات العلاقة مشتقة من البيانات المالية المدققة للشركة أ للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠١٠. لقد عبرنا عن رأي تدقيق متحفظ حول هذه البيانات المالية في تقريرنا المؤرخ بتاريخ ١٥ فبراير ٢٠١٢ (أنظر أدناه).

لا تحتوي البيانات المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب إبيّن إطار إعداد التقارير المالية المطبق في إعداد البيانات المالية المدققة للشركة أ. وبالتالي فإن قراءة البيانات المالية الملخصة لا يعتبر بديلاً عن قراءة البيانات المالية المدققة للشركة أ.

مسؤولية الإدارة^٥ عن البيانات المالية

الإدارة مسؤولة عن إعداد ملخص للبيانات المالية المدققة حسب الأساس المبين في الملاحظة ×.

مسؤولية المدقق

تكمن مسؤوليتنا في إيداء الرأي حول البيانات المالية الملخصة بناءً على إجراءاتنا التي تم تنفيذها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٨١٠، "عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة".

^٤ حينما يؤرخ تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة بتاريخ لاحق لتاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة التي إشتقت منها، تضاف الجملة التالية إلى الفقرة: "تلك البيانات المالية والبيانات المالية الملخصة لا تعكس آثار الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقريرنا حول تلك البيانات المالية".

^٥ أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

الرأي

برأينا أن البيانات المالية الملخصة المشتقة من البيانات المالية المدققة للشركة أ للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠×١ متسقة، من حيث جميع الجوانب الجوهرية، مع (أو عبارة عن ملخص عادل لـ) تلك البيانات المالية حسب الأساس المبين في الملاحظة ×. ولكن هناك أخطاء وردت في البيانات المالية الملخصة إلى حد مماثل للبيانات المالية المدققة للشركة أ للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠×١.

الأخطاء الواردة في البيانات المالية المدققة مبينة في رأينا المتحفظ حول التدقيق في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠×٢. رأينا المتحفظ حول التدقيق مبني على كون مخزون الشركة مسجلاً في بيان المركز المالي في تلك البيانات المالية بواقع ×. لم تفصح الإدارة عن المخزون بسعر التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقيق أيهما الأقل ولكنها أفصحت عنه بسعر التكلفة فقط مما يشكل حيوداً عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. تشير سجلات الشركة إلى أنه لو أن الإدارة أفصحت عن المخزون بسعر التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقيق الصافية أيهما الأقل، فإن مبلغ × كان سيلزم لتخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقيق، وعليه كانت تكلفة المبيعات ستزداد بواقع × وكانت ضريبة الدخل وصافي الدخل وحقوق المساهمين ستتخفص بواقع × و × و × على التوالي. يفيد رأينا المتحفظ حول التدقيق أنه باستثناء آثار المسألة المبينة فإن هذه البيانات المالية تعرض بشكل عادل من حيث جميع الجوانب الجوهرية (أو تعطي عرضاً صحيحاً وعادلاً لـ) المركز المالي للشركة أ كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١ و(—) أدائها المالي وتدققاتها النقدية للسنة المنتهية بذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

التوضيح ٤:

تشتمل الظروف على ما يلي:

- تم التعبير عن رأي سلبي حول البيانات المالية المدققة.
- وضعت المعايير من قبل الإدارة وتم الإفصاح عنها بشكل مناسب في الملاحظة * . قرر المدقق أن المعايير مقبولة في الظروف.

تقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية الملخصة

[المُخاطَب المناسب]

البيانات المالية الملخصة المرفقة، والتي تتألف من بيان المركز المالي الملخصة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وبيان الدخل الشامل الملخص وبيان التغيرات في حقوق الملكية الملخص وبيان التدفقات النقدية الملخص للسنة المنتهية بذلك التاريخ والملاحظات ذات العلاقة مشتقة من البيانات المالية المدققة للشركة أ للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠١٠^٦.

لا تحتوي البيانات المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب [بيّن إطار إعداد التقارير المالية المطبق في إعداد البيانات المالية المدققة للشركة أ]. وبالتالي فإن قراءة البيانات المالية الملخصة لا يعتبر بديلاً عن قراءة البيانات المالية المدققة للشركة أ.

مسؤولية الإدارة^٧ عن البيانات المالية

الإدارة مسؤولة عن إعداد ملخص للبيانات المالية المدققة حسب الأساس المبين في الملاحظة * .

مسؤولية المدقق

تكمّن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول البيانات المالية الملخصة بناء على إجراءاتنا التي تم تنفيذها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٨١٠، "عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة".

الرأي السلبي

عبرنا في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠١٢ عن رأي تدقيق سلبي حول البيانات المالية للشركة أ للسنة المنتهية ٣١ ديسمبر ٢٠١٠. وقد كان أساس رأينا السلبي [يبين أساس رأي التدقيق السلبي]. يفيد رأينا السلبي حول التدقيق أن [يبين رأي التدقيق السلبي].

^٦ حينما يؤرخ تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة بتاريخ لاحق لتاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة التي اشتقت منها، تضاف الجملة التالية إلى الفقرة: "تلك البيانات المالية والبيانات المالية الملخصة لا تعكس آثار الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقريرنا حول تلك البيانات المالية".

^٧ أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

نظراً لأهمية المسألة التي نوقشت أعلاه فإنه من غير المناسب التعبير عن رأي حول البيانات المالية الملخصة للشركة أ للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١.

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

التوضيح ٥:

تشتمل الظروف على ما يلي:

- تم التعبير عن رأي غير معدل حول البيانات المالية المدققة.
- المعايير الموضوعية لإعداد التقارير المالية الملخصة موجودة.
- خلص المدقق إلى أنه من غير الممكن التعبير عن رأي غير معدل حول البيانات المالية الملخصة.

تقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية الملخصة

[المُخاطَب المناسب]

البيانات المالية الملخصة المرفقة، والتي تتألف من بيان المركز المالي الملخصة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠، وبيان الدخل الشامل الملخص وبيان التغيرات في حقوق الملكية الملخص وبيان التدفقات النقدية الملخص للسنة المنتهية بذلك التاريخ والملاحظات ذات العلاقة مشتقة من البيانات المالية المدققة للشركة أ للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠١٠. لقد عبرنا عن رأي غير معدل حول البيانات المالية المذكورة في تقريرنا المؤرخ في ١٥ فبراير ٢٠١٢.^٨

لا تحتوي البيانات المالية الملخصة على جميع الإفصاحات المطلوبة بموجب إبيّن إطار إعداد التقارير المالية المطبق في إعداد البيانات المالية المدققة للشركة أ. وبالتالي فإن قراءة البيانات المالية الملخصة لا يعتبر بديلاً عن قراءة البيانات المالية المدققة للشركة أ.

مسؤولية الإدارة^٩ عن البيانات المالية

الإدارة مسؤولة عن إعداد ملخص للبيانات المالية المدققة وفقاً لـ [بين المعايير الموضوعية].

مسؤولية المدقق

تكمّن مسؤوليتنا في إبداء الرأي حول البيانات المالية الملخصة بناءً على إجراءاتنا التي تم تنفيذها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٨١٠، "عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة".

أساس الرأي السلبي

إبين المسألة التي كانت السبب في عدم إتساق البيانات المالية الملخصة، من حيث جميع الجوانب

^٨ حينما يؤرخ تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة بتاريخ لاحق لتاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة التي اشتقت منها، تضاف الجملة التالية إلى الفقرة: "تلك البيانات المالية والبيانات المالية الملخصة لا تعكس آثار الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقريرنا حول تلك البيانات المالية".

^٩ أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

الجوهرية، مع (أو ليست ملخصاً عادلاً لـ) البيانات المالية المدققة وفقاً للمعايير المطبقة].

الرأي السلبي

برأينا أنه نظراً لأهمية المسألة التي نوقشت في فقرة أساس الرأي السلبي فإن البيانات المالية الملخصة المشار إليها أعلاه غير متسقة مع (أو ليست ملخصاً عادلاً) البيانات المالية المدققة للشركة أ للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ وفقاً لـ [بين المعايير الموضوعية].

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

