International Auditing and Assurance Standards Board®

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

طبعة عام ٢٠١٨

الجزء الأول

النسخة الأصلية

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board®

ترجمة ونشر

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

IAPN™ ISA™ ISQC™

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

طبعة عام ٢٠١٨

الجزء الأول

IAPN™ ISA™ ISQC™

يقوم الإتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC" بتسهيل العمليات والهياكل التنظيمية التي تدعم عمليات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية " IAASB".

ولا يقبل أي من مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية " IAASB" أو الإتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC" تحمل مسؤولية أي خسارة تلحق بأي شخص يتصرف أو يمتنع عن التصرف بناءً على المواد المشمولة في هذا الإصدار، سواءً كانت تلك الخسارة ناجمة عن الإهمال أو غير ذلك.

إن معايير التدقيق الدولية™، والمعايير الدولية لعمليات التأكيد™، والمعايير الدولية لعمليات المراجعة™، والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة™، والمعايير الدولية لرقابة الجودة™، وملاحظات ممارسة التدقيق الدولية™، ومسودات العرض، وأوراق المشاورات، وغيرها من إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية تُنشر من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين الذي يعود له حقوق التأليف الخاصة بها.

حقوق التأليف محفوظة © ديسمبر ٢٠١٨ للإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين"IFAC". جميع الحقوق محفوظة، ويمكن تنزيل هذا الإصدار للإستخدام الشخصي غير التجاري (كمرجع شخصي أو لغايات إستخدامه في الأبحاث)، أو شراؤه من الموقع الإلكتروني **www.iaasb.org**، كما يجب طلب الإذن الخطي لنسخ أو تخزين أو نقل هذه الوثيقة أو إستخدامها بأي طريقة مماثلة.

إن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، ومعايير التدقيق الدولية، والمعايير الدولية لعمليات التأكيد، والمعايير الدولية لعمليات المراجعة، والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة، والمعايير الدولية لرقابة الجودة، وملاحظات ممارسة التدقيق الدولية، والإتحاد الدولي للمحاسبين، و"IAASB" و "ISA" و "ISAE" و "ISRE" و "ISRS" و "ISQC" و "IAPN" و "IFAC"، وشعار الإتحاد الدولي للمحاسبين هي علامات تجارية للإتحاد الدولي للمحاسبين أو علامات تجارية وعلامات خدمة مسجلة للإتحاد الدولي للمحاسبين في الولايات المتحدة الأمريكية ودول أخرى.

لمزيد من المعلومات حول حقوق التأليف والعلامات التجارية والتراخيص، يرجى الإتصال بالموقع التالي: **permissions@ifac.org** .
ISBN: ٩٧٨-١-٦٠٨١٥-٣٨٩-٣

نشر الاتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠١٨ النسخة الانجليزية لعام ٢٠١٨ من إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، وقام المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين بترجمتها إلى العربية في إبريل ٢٠١٩ ويتم نسخها بموافقة الإتحاد الدولي للمحاسبين. وأخذ الإتحاد الدولي للمحاسبين عملية ترجمة الكتاب بعين الإعتبار وتمت الترجمة وفقاً " لبيان السياسة- ترجمة المعايير والإرشادات الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين ". والنص المعتمد لجميع المعايير المشمولة هنا هو ذاته الذي قام بنشره الإتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية.

"يعتبر النص باللغة *الإنجليزية لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة طبعة عام ٢٠١٨* حقوق تأليف للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). جميع الحقوق محفوظة".

"يعتبر النص باللغة العربية *لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة طبعة عام ٢٠١٨* حقوق تأليف للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). جميع الحقوق محفوظة".

العنوان الأصلي – *إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة طبعة عام ٢٠١٨*
ISBN: ٩٧٨-١-٦٠٨١٥-٣٨٩-٣

"Handbook of international Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2018 Edition / **ISBN: 978-1-60815-389-3"**

رقم الإيداع لدى المكتبة الوطنية: ٢٠١٧/٨/٣٩٦٩
ISBN: ٩٧٨-٩٩٥٧-٤١٨-٢٧-٤



529 Fifth Avenue New York,
New York 10017 USA
T+1 (212) 286-9344 F+1 (212) 286-9570
www.iaasb.org
ISBN: 978-1-60815-389-3

العلامات التجارية والعلامات التجارية المسجلة وعلامات الخدمة

مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية™

IAASB™



معايير التدقيق الدولية™

المعايير الدولية لعمليات التأكيد™

المعايير الدولية لعمليات المراجعة™

المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة™

المعايير الدولية لرقابة الجودة™

ملاحظات ممارسة التدقيق الدولية™

ISA ™

ISAE ™

ISRE ™

ISRS ™

ISRS ™

ISQC ™

IAPN ™

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 □رحت تساؤلات حول مهنة التدقيق في النشاط الإقتصادي ودورها في المجتمعات فقد □رح المهتمون بالشؤون المالية والإقتصادية في الدول الصناعية تساؤلات عدة عن ذلك الدور وكان لتلك التساؤلات آثار بليغة في المهنة وممارسيها، فقد صاحبها إعادة تقييم دور المهنة ودور المدقق في المجتمع ونش□ت 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 وبقى 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 ووحدة ممارسة المهنة في العالم من خلال ما يلي:-

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

وعليه فقد إنتخب المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين في الأردن لعضوية "الإتحاد الدولي للمحاسبين" ممثلة برئيس مجلس إدارته الأستاذ □لال 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 وت□وير وإرساء المعايير الدولية للتدقيق فإن المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين يعتبر أول هيئة محاسبية مهنية عربية تنتخب لعضوية كلا الهيئتين الدوليتين.

بالإضافة إلى ذلك فقد كلف المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين 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 □لال أبوغزاله الدولية وذلك لأهداف تسهيل مهمة الإستفادة منها على ن□اق العالم العربي.

طلال أبو غزاله
رئيس المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين

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

الجزء الأول

المحتويات

الصفحة

التغيرات الهامة عن إصدار عام ٢٠١٧ من الدليل والتطورات الأخيرة..... ١-٢

دور الإتحاد الدولي للمحاسبين..... ٣

هيكل البيانات الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية..... ٤

تمهيد إلى المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة..... ٥-٩

قائمة المصطلحات..... ١٠-٤٠

المعايير الدولية لرقابة الجودة

المعيار الدولي لرقابة الجودة١، رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة..... ٤١-٧٦

تدقيق البيانات المالية التاريخية

٢٠٠- ٢٩٩ المبادئ العامة والمسؤوليات

٢٠٠ الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية..... ٧٧-١٠٦

٢١٠ الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق..... ١٠٧-١٣١

٢٢٠ رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية..... ١٣٢-١٥١

٢٣٠ وثائق التدقيق..... ١٥٢-١٦٤

٢٤٠ مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية..... ١٦٥-٢٠٩

٢٥٠ (المنقح) مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية..... ٢١٠-٢٢٩

٢٦٠ (المنقح) الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة ٢٣٠-٢٥٩

٢٦٥ الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة.... ٢٦٠-٢٧١

٣٠٠– ٤٩٩ تقييم الخطر والإستجابة في تقدير الأخطاء

٣٠٠	التخطيط لتدقيق البيانات المالية.....	٢٧٢–٢٨٤
٣١٥	(المنقح) تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها.....	٢٨٥–٣٤٢
٣٢٠	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق.....	٣٤٣–٣٥١
٣٣٠	إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة.....	٣٥٢–٣٧٤
٤٠٢	إعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية.....	٣٧٥–٣٩٨
٤٥٠	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق.....	٣٩٩–٤١٣

٥٠٠– ٥٩٩ أدلة التدقيق

٥٠٠	أدلة تدقيق	٤١٤–٤٣١
٥٠١	أدلة التدقيق– إعتبارات محددة لبنود مختارة.....	٤٣٢–٤٤٢
٥٠٥	المصادقات الخارجية.....	٤٤٣–٤٥٤
٥١٠	عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية.....	٤٥٥–٤٦٨
٥٢٠	الإجراءات التحليلية.....	٤٦٩–٤٧٦
٥٣٠	أخذ عينات التدقيق.....	٤٧٧–٤٩٤
٥٤٠	تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.....	٤٩٥–٥٣٩
٥٥٠	الأطراف ذات العلاقة	٥٤٠–٥٦٧
٥٦٠	الأحداث اللاحقة.....	٥٦٨–٥٨٠
٥٧٠	(المنقح) المنشأة المستمرة.....	٥٨١–٦١٠
٥٨٠	الإقرارات الخطية.....	٦١١–٦٢٧

٦٠٠ – ٦٩٩ الإستفادة من عمل آخرين

٦٠٠	الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر).....	٦٢٨–٦٧٨
٦١٠	(المنقح عام ٢٠١٣) إستخدام عمل المدققين الداخليين.....	٦٧٩–٧٠٢
٦٢٠	إستخدام عمل مدقق خبير.....	٧٠٣–٧٢٣

٧٠٠ – ٧٩٩ نتائج وتقارير التدقيق

٧٠٠	(المنقح) تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية.....	٧٢٤–٧٧٩
٧٠١	الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل.....	٧٨٠–٨٠٣

٧٠٥ (المنقح) التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل..... ٨٠٤–٨٣٥
٧٠٦ (المنقح) فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل..... ٨٣٦–٥٨٣
٧١٠ المعلومات المقارنة– الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة..... ٨٥٤–٨٧٤
٧٢٠ مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة..... ٨٧٥–٩٢٦

٨٠٠– ٨٩٩ المجالات المتخصصة

٨٠٠ (المنقح) الإعتبارات الخاصة– عمليات تدقيق البيانات المالية المعدّة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة..... ٩٢٧–٩٥٠
٨٠٥ (المنقح) الإعتبارات الخاصة– عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي..... ٩٥١–٩٨٠
٨١٠ (المنقح) عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة..... ٩٨١–١٠٠٩

بيانات ممارسة التدقيق الدولي

١٠٠٠ الإعتبارات الخاصة في تدقيق الأدوات المالية..... ١٠١٠– ١٠٧٦

المعايير الجديدة والمعدلة وغير الفعالة بعد

٥٤٠ (المنقح) تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة ١٠٧٧– ١١٨٢

التغييرات على المضمون من إصدار ٢٠١٦-٢٠١٧ للدليل والتطورات الأخيرة

المراجع

يحتوي هذا الدليل على مراجع لمعايير التدقيق الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وما لم تتم الإشارة إلى خلاف ذلك، فإن المراجع لمعايير التدقيق الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ترتبط بمعايير التدقيق الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية السارية في تاريخ إعداد البيانات. وبناءً على ذلك، يتم تنبيه القارئين بأنه بمجرد إصدار معيار محاسبة دولي ومعيار دولي لإعداد التقارير المالية فإنه يتعين عمل المرجع لأحدث معيار محاسبة دولي ومعيار دولي لإعداد التقارير المالية.

يتعين على المراجع لـ " الدولة " في هذا الدليل أن تشير إلى "الدولة أو الإختصاص".

البيانات الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية

يتضمن هذا الدليل المجموعة الكاملة من المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة بشأن الرقابة على الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، إضافة إلى بيانات ممارسة التدقيق الدولية غير الرسمية. كما يتضمن كذلك مقدمة إلى بيانات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقائمة مصطلحات ومواد غير رسمية أخرى. ويحل هذا الدليل محل إصدار عام ٢٠١٦- ٢٠١٧ منه.

الإضافات والتغيرات

لاحظ أن الفقرة ١٨ من المقدمة تنص على أنه "ما لم يُنص على خلاف ذلك في المعيار الدولي، يُسمح للمحاسب المهني أن يطبق معياراً دولياً قبل تاريخ النفاذ المحدد فيه."

الجزء الأول من الدليل

معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المنقح) *"مراعاة القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية"*

يتضمن هذا الدليل معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المنقح)، والذي أصبح سارياً لتدقيق البيانات المالية عن الفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠١٧ أو بعد ذلك.

أدرج المعيار المنقح، إلى جانب التعديلات ذات العلاقة المتمشية معه، في الصفحات ١٠٧١-١١٠٨ من الجزء الأول من دليل عام ٢٠١٦-٢٠١٧. وقد أدخلت التعديلات الملائمة، إلى جانب الإشارات المرجعية وتغييرات أخرى ذات علاقة، في دليل عام ٢٠١٨. ولم يتم إدراج معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ السابق الذي يغطي الفترات السابقة في دليل عام ٢٠١٨.

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

علاوة على معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الساري في الوقت الحالي، يتضمن الجزء الأول من هذا الدليل معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ (المنقح) في الصفحات ١٠٧٧-١١٨٢. يسري المعيار المنقح على تدقيق البيانات المالية عن الفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠١٩ أو بعد ذلك، ويتضمن تعديلات متعلقة بتعزيز عملية تقييم المخاطر، والربط الأكثر اتساقاً بالمنهجيات، والبيانات والافتراضات المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية، واعتبارات قابلية التوسع والتأكيد على أهمية التشكك المهني.

مقدمة

تمت إعادة ترقيم المقدمة من الصفحة ٨ لتتفق مع الترقيم الصحيح، ولا يؤثر ذلك على أية معايير أخرى.

الجزء الثاني من الدليل

لا توجد إضافات على الجزء الثاني من الدليل. وتم إجراء تعديلات على المعايير الدولية استجابة للمتطلبات الجديدة التي تتناول عدم الامتثال للقوانين والأنظمة في *قواعد السلوك الدولية للمحاسبين المهنيين*، علاوة على إدراج الإشارات المرجعية والتغيرات ذات العلاقة.

الجزء الثالث من الدليل

لا توجد إضافات على الجزء الثالث من الدليل.

البيانات النهائية الصادرة بعد ١ ديسمبر ٢٠١٨ ومسودات العرض

لمزيد من المعلومات حول آخر التطورات وللحصول على البيانات النهائية الصادرة بعد ١٥ ديسمبر ٢٠١٨ أو مسودات العرض التي لم يتم البت فيها، يرجى زيارة الموقع الإلكتروني لمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية www.iaasb.org.

دور الإتحاد الدولي للمحاسبين

يسعى الإتحاد الدولي للمحاسبين إلى خدمة المصلحة العامة من خلال المساهمة في تطوير مؤسسات وأسواق وإقتصاديات قوية ومستدامة. وهو يدعم كلا من شفافية ومسائلة ومقارنة التقارير المالية؛ ويساعد على تطوير مهنة التدقيق؛ ويسهم في نشر أهمية وقيمة المحاسبين بالنسبة للبنية التحتية المالية في مختلف أرجاء العالم. يضم الإتحاد الدولي للمحاسبين الذي تم تأسيسه في عام ١٩٧٧ ما مجموعه ١٧٥ عضواً وزميلاً في ١٣٠ دولة ومنطقة، حيث يمثل ما يقارب ٢,٨٤ مليون محاسب في القطاع العام وميادين التعليم والخدمة الحكومية والصناعة والتجارة.

ويسهم الإتحاد الدولي للمحاسبين، كجزءٍ من تكليفه المتمثل في خدمة المصلحة العامة، في صياغة وتبني وتطبيق معايير التدقيق والتأكيد الدولية عالية الجودة، من خلال دعمه بشكل رئيسي لمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية. ويوفر الإتحاد الدولي للمحاسبين الموارد البشرية وإدارة المرافق ودعم الإتصالات والتمويل لهذا المجلس المستقل المتخصص بوضع المعايير، كما يسهل عملية ترشيح واختيار أعضاء هذا المجلس.

يضع مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية جدول الأعمال الخاص به ويصادق على إصداراته وفقاً لأسلوب عمله ودون مشاركة الإتحاد الدولي للمحاسبين. ولا يكون بإمكان الإتحاد الدولي للمحاسبين أن يؤثر على جداول الأعمال أو الإصدارات المشار إليها. وينشر الإتحاد الكتب والمعايير والإصدارات الأخرى ويملك حقوق تأليفها.

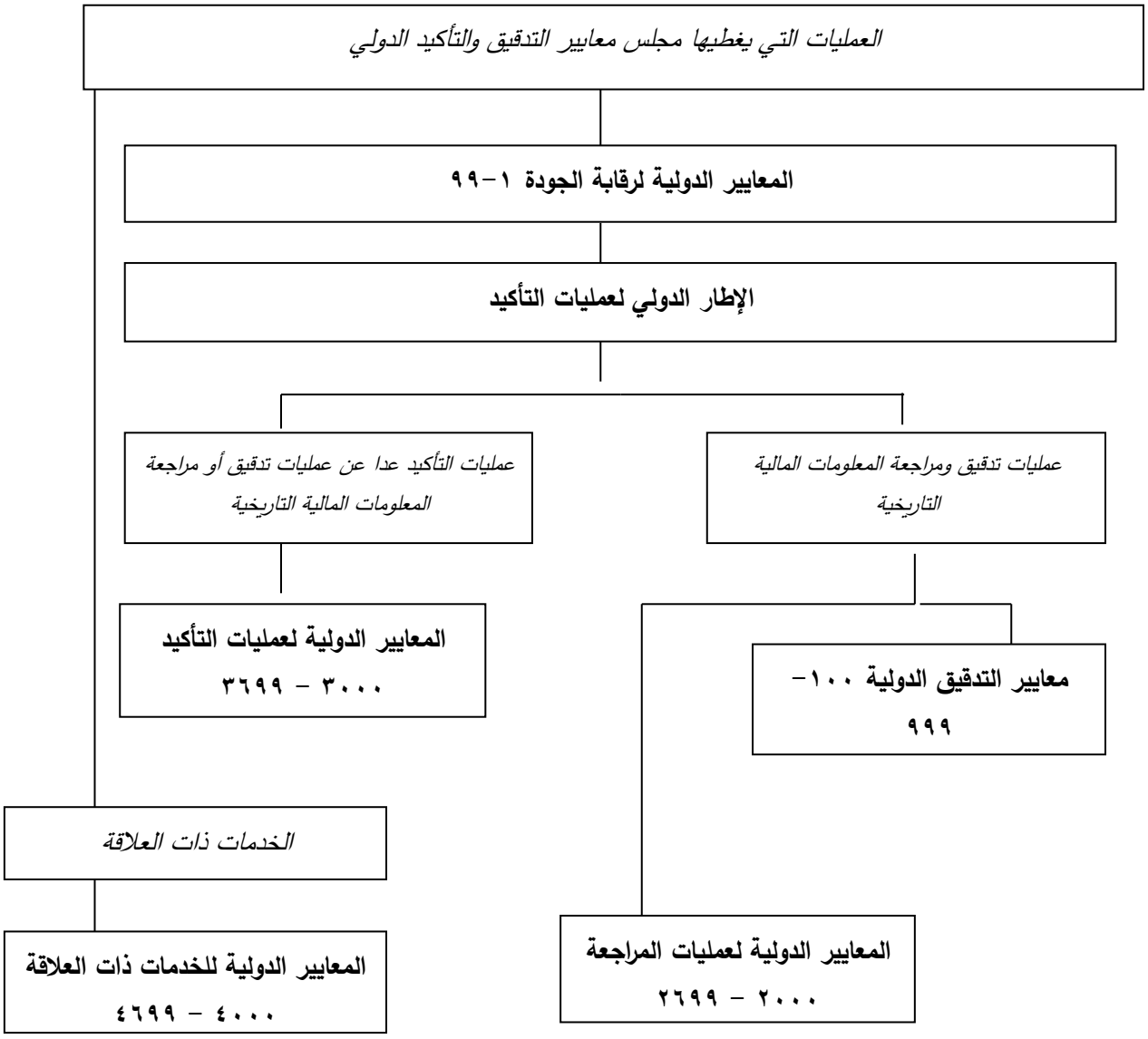
تتم حماية إستقلالية مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بعدة طرق:

- الإشراف الرسمي والمستقل على وضع المعايير وبما يصب في المصلحة العامة من قبل مجلس الإشراف على المصلحة العامة (أنظر www.ipiob.org لمزيد من المعلومات)، والذي يشتمل على أسلوب عمل صارم ينطوي على مشاورات عامة؛
- الدعوة العامة للترشيح، والإشراف الرسمي والمستقل على الترشيحات/ عملية الإختيار من قبل مجلس الإشراف على المصلحة العامة؛
- الشفافية التامة، بخصوص أسلوب عمل وضع المعايير بالإضافة إلى إمكانية وصول الجمهور العام إلى مواد جدول الأعمال والإجتماعات، إلى جانب نشر أساس الإستنتاجات مع كل معيار نهائي.
- مشاركة المجموعة الإستشارية والمراقبين في عملية وضع المعايير؛ و
- الإشتراط على أعضاء مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية، بالإضافة إلى المؤسسات القائمة على الترشيح/التوظيف، الإلتزام بإستقلالية المجلس ونزاهته ومهمته المتمثلة في خدمة المصلحة العامة.

لمزيد من المعلومات يرجى زيارة الموقع الإلكتروني للإتحاد الدولي للمحاسبين على العنوان التالي www.ifac.org.

هيكل التعليمات الصادرة
عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي

قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين



مقدمة للمعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة

(نافذ المفعول إعتباراً من ١٥ ديسمبر ٢٠١١)

المحتويات

	الفقرة
المقدمة	١-٢
بيانات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية.....	٣-٤
البيانات الرسمية لمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي.....	٣-٤
السلطة المرتبطة بالمعايير التي أصدرها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي.....	٥-١٧
معايير التدقيق الدولية	١١
المعايير الدولية لرقابة الجودة.....	١٢
المعايير الدولية الأخرى.....	١٣-١٦
الحكم المهني.....	١٧
إنطباق المعايير الدولية.....	١٨-١٩
المادة غير الرسمية.....	٢٠-٢٢
بيانات ممارسة التدقيق الدولية.....	٢١-٢٢
بيانات الممارسة المرتبطة بالمعايير الدولية الأخرى.....	٢٣
إصدارات الموظفين.....	٢٤
اللغة.....	٢٥

المقدمـة

١. تم إصدار هذه المقدمة *لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى وبيانات الخدمات ذات العلاقة* لتسهيل فهم نطاق وسلطة البيانات التي يصدرها. كما تم وضعها نطاق الصلاحيات المقترح لمجلس معاير التدقيق والتأكيد الدولية.

٢. إن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية ملتزم بتطوير مجموعة من المعايير الدولية والبيانات الأخرى 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

البيانات الرسمية لمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي

٣. وتحكم بيانات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية التأكيد والخدمات الأخرى ذات العلاقة التي يتم إجراءها بالتوافق مع المعايير الدولية. وهي بالتالي لا تتجاور القوانين أو التنظيمات المحلية التي تحكم تدقيق البيانات المالية السابقة أو عمليات التدقيق بشأن معلومات أخرى في دولة بعينها يجب إتباعها بالتوافق مع المعايير الوطنية لتلك الدولة. وإذا إختلفت القوانين أو التنظيمات الوطنية عن أو تعارضت مع معايير مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بشأن موضوع محدد، فسوف لن تمتثل آليا عملية التدقيق التي أجريت بالتوافق مع القوانين أو التنظيمات الوطنية مع بيانات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية. المحاسب المهني لن يمتثل مع معايير عمليات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بإستثناء إمتثال المحاسب المهني بشكل كامل لكل المعايير التي لها علاقة بالعملية.

٤. إن البيانات الرسمية لمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي هي معايير دولية يتم إصدارها عقب أسلوب العمل المعلن للمجلس.

السلطة المرتبطة بالمعايير التي أصدرها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي

٥. يجب تطبيق معايير التدقيق الدولية في تدقيق البيانات المالية التاريخية.

٦. يجب تطبيق معايير عمليات المراجعة الدولية في مراجعة البيانات المالية التاريخية.

٧. يجب تطبيق معايير عمليات التأكيد الدولية في عمليات التأكيد بخلاف معلومات التدقيق والمراجعة المالية السابقة.

٨. يجب تطبيق المعايير الدولية بشأن الخدمات ذات العلاقة في عمليات الجمع والعمليات التي تجرى لتطبيق الإجراءات المتفق عليها للمعلومات وخدمات عدم التأكيد الأخرى كما تم تحديدها من قبل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي.

٩. 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.

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

معايير التدقيق الدولية

١١. 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 ٢٠٠.[٢]

المعايير الدولية لرقابة الجودة

١٢. 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

١٣. تتضمن بعض المعايير الدولية المحددة في الفقرات ٦-٨: 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 ٢٠٠.

١٤. المعايير الدولية المحددة في الفقرات ٦-٨ المبادئ الأساسية والإجراءات الرئيسية (المحددة بخط غامق والمصحوبة بكلمة "ينبغي") بالإضافة إلى إرشادات ذات علاقة على شكل مواد توضيحية ومواد 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 الإعتبار النص الكامل لأي معيار لفهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الرئيسية.

١٥. 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، فإن المحاسب المهني ملزم بتوثيق كيفية تحقيق الإجراءات البديلة الهدف من الإجراء والأسباب وراء التخلي، في

---

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

[٢] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، *"الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"*.

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.

١٦. تعتبر الملحقات، التي تعد جزءً من مادة التطبيق، جزءً لا يتجزأ من المعيار. ويرد شرح عن هدف الملحق والهدف من إستخدامه في نص المعيار ذي العلاقة أو في عنوان ومقدمة الملحق نفسه.

الحكم المهني

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

إنطباق المعايير الدولية

١٨. 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.

١٩. 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.

المادة غير الرسمية

٢٠. تتضمن المادة غير الرسمية بيانات الممارسة الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي وإصدارات الموظفين. ولا تشكل المادة غير الرسمية جزءا من المعايير الدولية التابعة للمجلس.

بيانات ممارسة التدقيق الدولية

٢١. لا تفرض بيانات ممارسة التدقيق الدولية متطلبات إضافية على المدققين غير تلك المشمولة في معايير التدقيق الدولية، كما أنها لا تغير من مسؤولية المدقق الكامنة في الامتثال لجميع معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بعملية التدقيق. وتوفر هذه البيانات مساعدة عملية للمدققين. ويفترض بها أن تُنشر من قبل أولئك المسئولين عن المعايير الوطنية أو أن تُستخدم أثناء صياغة المواد الوطنية المقارنة. كما توفر هذه البيانات مادة يمكن للشركات استخدامها في صياغة برامجها التدريبية وإرشاداتها الداخلية.

٢٢. بالإعتماد على طبيعة المواضيع التي تمت تغطيتها، يمكن لبيان ممارسة التدقيق الدولي مساعدة المدقق في الأمور التالية:

- التمكن من فهم ظروف المنشأة، وفي عملية إصدار الأحكام بشأن تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
- إصدار الأحكام حول كيفية معالجة المخاطر المقيّمة، بما في ذلك الأحكام المتعلقة بالإجراءات التي قد تكون ملائمة في الظروف المحددة؛ أو
- التطرق إلى إعتبارات إعداد التقارير، بما في ذلك تشكيل رأي معين حول البيانات المالية والإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.

بيانات الممارسة المرتبطة بالمعايير الدولية الأخرى

٢٣. يمكن لمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي أن يُصدر أيضاً بيانات ممارسة عمليات المراجعة الدولية (IREPNs)، وبيانات ممارسة عمليات التأكيد الدولية (IAEPNs)، وبيانات ممارسة الخدمات ذات العلاقة الدولية (IRSPNs) لخدمة نفس الأغراض الخاصة بالمعايير الدولية للعمليات ذات العلاقة والمعايير الدولية لعمليات التأكيد والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة، على التوالي.

إصدارات الموظفين

٢٤. تُستخدم إصدارات الموظفين للمساعدة في زيادة وعي الممارسين بالقضايا الجديدة أو الناشئة الهامة من خلال الإشارة إلى المتطلبات القائمة ومواد التطبيق أو من خلال لفت اهتمامهم إلى أحكام ذات علاقة في بيانات مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي.

اللغة

٢٥. يكون النص الرسمي الوحيد للمعايير الدولية التابعة لمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي وبيانات الممارسة ومسودات العرض أو أي إصدار آخر هو ذلك الذي يُنشر من قبل المجلس باللغة الإنجليزية.

قائمة المصطلحات[1]

(ديسمبر ٢٠١٧)

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 للإتصال بالحاسب الآلي أو كلمات سرية أو بطاقات وصول أو بيانات القياسات الحيوية، يتألف "التفويض للمستخدم" من أحكام الوصول لتحديد موارد الحاسوب التي يمكن أن يصل اليها كلّ 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 بإستخدام برامج الحاسب الآلي؛ و

(ه) إستخدام 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 يتطرق معيار التدقيق الدولي٥٤٠[2] فقط إلى التقديرات المحاسبية التي تشمل القياس بالقيمة العادلة، سيتم إستخدام مصطلح "التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة".

* *سجلات محاسبية* "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 تخصصية التكلفة والاحتسابات والمطابقات والإفصاحات.

تكليف بإجراءات متفق عليها "Agreed-upon procedures engagement"– عمليات يتم فيها 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 التعامل مع القطاع العام، يجب قراءة المعنى في قائمة المصطلحات هذه بما يتوافق مع القطاع العام.

حيث لم يتم تعريف المصطلحات المحاسبية 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 للعلاقات المعقولة بين البيانات المالية وغير المالية. تشمل الإجراءات التحليلية كذلك بحث التذبذبات والعلاقات والتي لا تتفق مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة أو تنحرف إلى حد كبير عن المبالغ المتوقعة.

تقرير سنوي "Annual report" – وثيقة أو مجموعة وثائق، يتم اعدادها عادة بشكل سنوي من قبل الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة وفقاً للقانون أو التشريعات أو العرف، والهدف منها تزويد المالكين (أو الأطراف المعنية المشابهة) بمعلومات حول عمليات المنشأة ونتائجها المالية ومركزها المالي كما هو مبين في البيانات المالية، ويحتوي التقرير السنوي أو يرافقه البيانات المالية وتقرير المدقق حولها ويشمل عادة معلومات حول تطورات المنشأة وتطلعاتها المستقبلية والمخاطر والشكوك، وبيان من قبل الهيئة الحاكمة في المنشأة وتقارير تغطي مسائل الحوكمة.

يتم إرفاق كل من البيانات المالية وتقرير المدقق حول هذه البيانات، حيث يتضمن هذا التقرير تطورات المنشأة وتطلعاتها المستقبلية وحالات المخاطر وعدم التأكد، وتقرير من أولئك المكلفون بالحوكمة وتقارير تغطي هذه التقارير.

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

* *المعايير المطبّقة (في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤١٠)*[٣] – المعايير المستخدمة من قبل المنشأة لتحديد كمية إنبعاثاتها وإعداد تقرير حولها في بيان الغازات الدفيئة.

* المعايير المطبّقة (في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤٢٠)[٤] – المعايير المستخدمة من قبل الجهة المسؤولة عند جمع المعلومات المالية الصورية. ويمكن وضع المعايير من قبل مؤسسة مفوضة أو معترف بها لوضع المعايير أو بموجب قانون أو نظام ما. وحيث لا توجد معايير موضوعة، فإنه يتم وضعها من قبل الجهة المسؤولة.

* *إطار إعداد التقارير المالية المطبق "Applicable financial reporting framework"* – اطار إعداد التقارير المالية المتبعة 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. في سياق المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة ٤٤١٠ (المنقح)[٥]، تكون الإشارة إلى المعلومات المالية بدلاً من البيانات المالية.

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

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

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

---

[٣] المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤١٠ "*عمليات التأكيد حول بيانات الغازات الدفيئة* ".

[٤] المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤٢٠ "*عمليات التأكيد لإعداد تقرير حول جمع المعلومات المالية الصورية المشمولة في نشرة الإكتتاب* ".

[٥] المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة ٤٤١٠ (المنقح) "*التكليف بإعداد المعلومات المالية* ".

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 الرقابة على التطبيقات 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 بيانات مالية أخرى.

* *معايير* مطبقة *(في سياق معيار الدولي٨١٠ [٦] (المنقح)) "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.

* *معاملة على أساس تجاري "Arm's length transaction"* – معاملة تبرم وفقاً لشروط وبنود محددة بين المشتري والبائع 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، بشكل صريح أو غير ذلك، والمضمّنة في البيانات المالية والمستخدمة من قبل المدقق لبحث أنواع الأخطاء التي يمكن حدوثها. وفي سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤١٠، تُعرّف التوكيدات على أنها إقرارات من قبل المنشأة، بشكل صريح أو غير ذلك، مجسدة في بيانات الغازات الدفيئة حسبما يستخدمها الممارس لبحث الأنواع المختلفة من الأخطاء التي يمكن حدوثها.

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

علاقة "Association"– (أنظر علاقة المدقق بالمعلومات المالية).

* *† تأكيد"Assurance"– (أنظر التأكيد المعقول)*

عملية تأكيد "Assurance engagement" – عملية يهدف فيها الممارس إلى الحصول على أدلة كافية ومناسبة من أجل التعبير عن إستنتاج مصمم لرفع درجة ثقة المستخدمين المقصودين بإستثناء الجهة المسؤولة بشأن معلومات الموضوع (أي نتيجة تقييم أو قياس الموضوع الأساسي وفق المعايير المحددة)، وتُصنّف كل عملية تأكيد ضمن بُعدين إثنين.

(١) إما كعملية تأكيد معقول أو عملية تأكيد محدود:

أ. *عملية تأكيد معقول "Reasonable assurance engagement"* – هي عملية تأكيد يسعى فيها الممارس إلى تقليل مخاطر العملية إلى مستوى متدني مقبول في ظروف العملية كأساس

[٦] معيار التدقيق الدولي ٨١٠ (المنقح) *" عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة".*

لإستنتاج الممارس. ويُعبّر عن إستنتاج الممارس بشكل يوصل رأيه حول نتيجة قياس أو تقييم الموضوع الأساسي وفق المعايير المحددة.

ب. *عملية تأكيد محدود "Limited assurance engagement"* – هي عملية تأكيد يسعى فيها الممارس إلى تقليل مخاطر العملية إلى مستوى مقبول في ظروف العملية، ولكن حيث تكون تلك المخاطرة أكبر مما هي في عملية التأكيد المعقول كأساس للتعبير عن إستنتاج معين بشكل يبين ما إذا كان قد بلغ إلى علم الممارس، بناءً على الإجراءات التي تم تأديتها والأدلة التي تم الحصول عليها، مسألة أو مسائل معينة تدفعه للاعتقاد بأن معلومات الموضوع تشتمل على أخطاء جوهرية. إن طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات التي يتم تأديتها في عملية التأكيد المحدود تعتبر محدودة مقارنة بتلك الإجراءات اللازمة في عملية التأكيد المعقول لكن يتم التخطيط لها بقصد الحصول على مستوى تأكيد مفيد وذي مغزى وفق الحكم المهني للممارس. ولكي يكون مستوى التأكيد الذي يحصل عليه الممارس مفيد وذو مغزى، فإنه من المحتمل أن يعزز ثقة المستخدمين المقصودين بشأن معلومات الموضوع لدرجة هامة بوضوح.

(٢) إما كعملية تصديق أو عملية مباشرة:

أ. عملية تصديق *"Attestation engagement"* – هي عملية تأكيد يقوم فيها طرف آخر غير الممارس بقياس أو تقييم الموضوع الأساسي وفق معايير محددة. وغالباً ما يعرض طرف آخر غير الممارس أيضاً معلومات الموضوع الناتجة في تقرير أو بيان معين. لكن في بعض الحالات، يمكن عرض معلومات الموضوع من قبل الممارس في تقرير التأكيد. وفي عملية التصديق، يتناول استنتاج الممارس ما إذا كانت معلومات الموضوع تخلو من الأخطاء الجوهرية. ويمكن صياغة استنتاج الممارس فيما يخص التالي:

١. الموضوع الأساسي والمعايير المطبقة؛

٢. معلومات الموضوع والمعايير المطبقة؛ أو

٣. بيان معّد من قبل الطرف (الأطراف) المناسبة.

ب. عملية مباشرة *"Direct engagement"* – هي عملية تأكيد يقوم فيها الممارس بقياس أو تقييم الموضوع الأساسي وفق المعايير المطبقة ويعرض الممارس معلومات الموضوع الناتجة كجزء من تقرير التأكيد أو كجزء مرفق به. وفي العملية المباشرة، يتناول استنتاج الممارس النتيجة المعلنة لقياس أو تقييم الموضوع الأساسي وفق المعايير المطبقة.

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

مهارات وتقنيات التأكيد *"Assurance skills and techniques"* – هي تلك المهارات والتقنيات الخاصة بالتخطيط وجمع الأدلة وتقويم الأدلة والاتصال والإبلاغ التي يتمتع بها ممارس التأكيد والتي تختلف عن الخبرة المكتسبة في الموضوع الأساسي لأي عملية تأكيد محددة أو قياسها أو تقييمها.

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

* *دليل تدقيق "Audit evidence"* – المعلومات التي يحصل عليها المراجع للتوصل إلى إستنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، وتشمل أدلة التدقيق كل من المعلومات المتضمنة في السجلات المحاسبية المتعلقة في البيانات المالية والمعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى *(أنظر كفاية أدلة التدقيق وملائمة أدلة التدقيق)*.

* *ملف تدقيق "Audit file"*– مجلد واحد أو أكثر أو وسيلة تخزين أخرى، سواءً كانت مادية أم إلكترونية، تحتوي على السجلات التي تتألف من وثائق التدقيق لعملية محددة.

* † *مؤسسة تدقيق "Audit firm"*– (أنظر المؤسسة)

* *رأي تدقيق "Audit opinion"* – *(أنظر الرأي المعدل وغير المعدل)*

* *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 بنود مجتمع متعلق بالتدقيق بحيث يكون لكافة الوحدات فرصة الإختيار بهدف توفير أساس منطقي للمدقق لبناء إستنتاجاته عليه حول المجتمع بكامله.

* *بيانات مالية مدققة (في سياق معيار التدقيق الدولي ٨١٠(المنقح))* "Audited financial statements"– البيانات المالية[٧] 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 الشريك 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 مصطلح "شريك العملية" و"الشركة" للإشارة إلى ما يقابلهما 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[٨] أو موظف، بما فيهم الموظفون المؤقتون في شركة التدقيق) أو خبير تدقيق خارجي.

* *نقطة تقدير لمدقق أو نطاق المدقق "Auditor's point estimate or auditor's range"* – مبلغ أو نطاق المبالغ، على التوالي، المأخوذة من أدلة التدقيق للإستخدام في تقييم تقديرات الإدارة.

* *نطاق المدقق "Auditor's range"* – *(أنظر إلى تقديرات المدقق)*.

---

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

[٨] ينبغي قراءة "الشريك" والشركة" على أنهما يشيران إلى ما يقابلهما في القطاع العام عندما ينطبق ذلك.

سنة الأساس "*Base Year*" – هي سنة محددة أو متوسط سنوات متعددة يتم وفقاً له مقارنة إنبعاثات المنشأة على مرّ الزمن.

* *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.

* الحدود المعينة والمبادلة "*cap and trade*" – هو نظام يعين حدود الإنبعاثات الاجمالية، ويخصص الإنبعاثات المسموح بها للمشاركين، ويسمح لهم بمبادلة الإنبعاثات المسموح بها وحصص الإنبعاثات مع بعضهم البعض.

طريقة الإستبعاد "*Carve-out method*" – هي طريقة للتعامل مع الخدمات التي تقدمها مؤسسة خدمات من الباطن، يتضمن بموجبها وصف المؤسسة الخدمية لنظامها طبيعة الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمات من الباطن، لكن يتم استبعاد أهداف الرقابة والضوابط ذات العلاقة لمؤسسة الخدمات من الباطن من وصف المؤسسة الخدمية لنظامها ومن نطاق عملية مدقق الخدمة. يتضمن وصف المؤسسة الخدمية لنظامها ونطاق عملية مدقق الخدمة أنظمة الرقابة الموجودة في المؤسسة الخدمية لمراقبة فعالية أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمات من الباطن، والتي يمكن أن تشمل مراجعة المؤسسة الخدمية لتقرير التأكيد بشأن أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمات من الباطن.

* *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 تتكافىء مع المعلومات المشمولة في البيانات المالية للفترة الحالية.

* *معلومات مقارنة* "*Comparative information*" – المبالغ أو الإفصاحات المشمولة في البيانات المالية فيما يتعلق بواحدة أو أكثر من الفترات السابقة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤١٠، تُعرّف المعلومات المقارنة على أنها المبالغ والإفصاحات المشمولة في بيان الغازات الدفيئة فيما يتعلق بواحدة أو أكثر من الفترات السابقة.

عملية إعداد المعلومات المالية "*Compilation engagement*"– عملية يستخدم فيه الممارس خبرات المحاسبة وإعداد التقارير لمساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به وإعداد التقارير حسبما هو مطلوب بموجب هذا المعيار. تستخدم الكلمات التي تتضمن "إعداد االمعلومات" ضمن هذا السياق في مختلف أجزاء المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة ٤٤١٠ (المنقح).

* *أنظمة رقابة المنشأة المستخدمة التكميلية* "*Complementary user entity controls*" – أنظمة الرقابة التي تفترض مؤسسة الخدمة، في تصميم خدمتها، 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 (الجزء)* "Component" – منشأة أو نشاط تجاري تقوم إدارة المجموعة أو المكون بإعداد المعلومات المالية له التي يجب أن تكون مشمولة في بيانات المجموعة المالية.

* *مدقق المكون (الجزء)* "*Component auditor*" – مدقق، يقوم بناءً على طلب فريق التدقيق عملية المجموعة، بالعمل على المعلومات المالية المتعلقة بالمكون من أجل تدقيق المجموعة.

* *إدارة المكون* "*Component management*" – الإدارة المسؤولة عن إعداد المعلومات المالية لمكون ما.

* *الأهمية النسبية (المادية) للمكون المكون* "*Component materiality*"– *الأهمية النسبية للمكون المحددة من قبل فريق تدقيق 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 CAATS).

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 الحوكمة وظائف الادارة والتوجهات والادراك والأفعال الخاصة بالمسؤولين عن الحوكمة والادراك المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية وأهميته في المنشأة. وتعتبر بيئة الرقابة مكون من الرقابة الداخلية.

هدف الرقابة"*Control objective*" – هدف أو غرض جانب محدد من أنظمة الرقابة. ترتبط أهداف الرقابة بالمخاطر التي تسعى أنظمة الرقابة لتقليصها.

* *مخاطر الرقابة* "*Control risk*" – (أنظر مخاطر التدقيق(الأخطاء الجوهرية) Audit risk).

أنظمة الرقابة في مؤسسة خدمية "*Controls at the service organization*" – أنظمة الرقابة على تحقيق هدف رقابة معين مشمول في تقرير التأكيد الخاص بمدقق الخدمة.

أنظمة الرقابة في مؤسسة خدمات من الباطن "*Controls at a subservice organization*" – أنظمة الرقابة في مؤسسة خدمات من الباطن لتقديم تأكيد معقول حول تحقيق هدف رقابة معين.

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*" – الأسس المرجعية المستخدمة لقياس أو تقييم الموضوع الأساسي. و"المعايير المطبقة" هي المعايير المستخدمة لعملية محددة.

* *تاريخ الموافقة على البيانات المالية*"*Date of approval of the financial statements*" – التاريخ الذي يتم فيه إعداد البيانات التي تؤلف البيانات المالية بما 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 لتأريخ التقرير حول البيانات المالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) [٩].

* *تاريخ البيانات المالية* "*Date of the financial statements*" – تاريخ نهاية آخر فترة تغطيها البيانات المالية.

* *تاريخ إصدار البيانات المالية* "*Date the financial statements are issued*" – التاريخ الذي يتوفر فيه تقرير المدقق والبيانات المالية المدققة للأطراف الثالثة.

* *القصور في 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 بشكل فردي أو عند تراكمها مع أخطاء أخرى.

* المساعدة المباشرة "*Direct assistance*" – استخدام المدققين الداخليين لتنفيذ إجراءات التدقيق تحت إشراف وتوجيه ومراجعة المدقق الخارجي.

مكون – (*أنظر مكون البيان المالي*) "*Element*".

* *مكون البيان المالي* (*في سياق معيار التدقيق ٨٠٥ (المنقح)* [١٠]) "*Element of a financial statement*" – مكون أو حساب أو بند في البيان المالي.

* الإنبعاثات "*Emissions*" – هي الغازات الدفيئة التي إنبعثت، خلال الفترة ذات العلاقة، إلى الجو أو التي كانت ستنبعث إلى الجو لو لم يتم التقاطها وتوجيهها نحو حوض معين. يمكن تصنيف الإنبعاثات إلى:
  - إنبعاثات مباشرة (تُعرف أيضاً بإنبعاثات النطاق ١)، وهي إنبعاثات من المصادر التي تمتلكها المنشأة أو تسيطر عليها.
  - إنبعاثات غير مباشرة، وهي الإنبعاثات الناتجة عن نشاطات المنشأة، ولكنها تحدث عند مصادر تمتلكها أو تسيطر عليها منشأة أخرى. يمكن أن تُصنّف الإنبعاثات غير المباشرة أيضاً إلى:
    - إنبعاثات النطاق ٢ وهي الإنبعاثات المصاحبة للطاقة التي تُنقل إلى المنشأة ويتم استهلاكها من قبل المنشأة.

---

[٩] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) "*تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية*".

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٨٠٥ (المنقح)، "*الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي*".

- إنبعاثات النطاق ٣ وهي جميع الإنبعاثات الأخرى غير المباشرة.

البنود المقتطعة من الإنبعاثات "*Emissions deduction*" – أي بند مشمول في البيان الخاص بالغازات الدفيئة للمنشأة والذي يتم اقتطاعه من مجموع الإنبعاثات المبلّغ عنها، ولكنه ليس عبارة عن إنبعاثات مزالة؛ وغالباً ما يتضمن شراء حصص موازنة، لكن يمكن أن يتضمن أيضاً مجموعة متنوعة من الأدوات أو الآليات الاخرى مثل حصص وحدود الأداء المسموحة المعترف بها من قبل خطة تنظيمية أو خطة أخرى تكون المنشأة جزء منها.

عامل الإنبعاثات "*Emissions Factor*" – هو عامل حسابي أو نسبة رياضية لتحويل مقياس نشاط معين (على سبيل المثال، لترات من الوقود المستهلك أو كيلومترات من مسافة مقطوعة أو عدد الحيوانات في مزرعة تربية الحيوانات أو أطنان من المنتجات المصنوعة) الى تقدير معين لكمية الغازات الدفيئة المرتبطة بذلك النشاط.

برنامج مبادلة الإنبعاثات "*Emissions trading scheme*" – هو منهج قائم على أساس السوق يُستخدم للسيطرة على الغازات الدفيئة من خلال توفير حوافز اقتصادية لتحقيق تخفيضات في إنبعاثات هذه الغازات.

* *فقرة تأكيد 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.

ظروف العملية "*Engagement circumstances*" – هي السياق الواسع الذي يحدد معالم العملية المحددة، والذي يشمل: شروط العملية؛ وما إذا كانت عملية تأكيد معقول أو عملية تأكيد محدود، وخصائص الموضوع الأساسي، ومعايير القياس أو التقييم، واحتياجات المستخدمين المقصودين من المعلومات، والخصائص ذات الصلة للطرف المسؤول، ومسؤول القياس أو التقييم، والطرف المكلف وبيئته، ومسائل أخرى، على سبيل المثال الأحداث والمعاملات والظروف والممارسات التي يمكن أن يكون لها تأثير هام على العملية.

† *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 التكليف "*Engagement Letter*" – الشروط والأحكام المكتوبة للعملية على شكل خطاب.

شريك العملية[١١] "*Engagement partner*" – الشريك أو شخص آخر في الشركة مسؤول عن العملية وأدائها وعن التقرير الذي يصدر نيابة عن المنشأة، ويكون لشريك العملية ، حيث يطلب ذلك الصلاحية المناسبة من هيئة قانونية أو تنظيمية أو مهنية. ينبغي تفسير "شريك العملية" على أنه يشير إلى ما يقابله في القطاع العام، حيث يكون ملائما.

*† *مراجعة رقابة جودة العملية* "*Engagement quality control review*" – عملية مصممة لتوفير تقييم موضوعي في تاريخ التقرير أو قبل ذلك، للتقديرات الهامة التي قام بها فريق العملية والإستنتاجات التي توصل إليها أثناء صياغة التقرير. وعملية مراجعة رقابة جودة العملية مخصصة لعمليات تدقيق البيانات

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

المالية للمنشآت المدرجة والعمليات الأخرى، إن وجدت، والتي قررت الشركة وجوب وجود مراجعة رقابة جودة عملية لها.

* † *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 جزءً من فريق العملية، ويتمتعون بخبرة وصلاحية مناسبة للقيام بتقييم موضوعي للتقديرات الهامة التي قام بها فريق العملية والإستنتاجات التي توصل إليها أثناء صياغة التقرير.

مخاطر العملية "Engagement risk" – مخاطرة أن يعبّر الممارس عن إستنتاج غير مناسب عند إحتواء معلومات الموضوع على أخطاء جوهرية.

* † *فريق العملية "Engagement team"* – كافة الشركاء والموظفين الذين يقوم بالعملية وأي أفراد تشركهم الشركة أو شبكة شركات تقوم بأداء الإجراءات المتعلقة بالعملية. وهذا يستثني الخبير التابع للمدقق الخارجي الذي تكلفه المؤسسة أو الشركة ضمن شبكة ما. ويستثني مصطلح "فريق العملية" أيضاً الأفراد ضمن قسم التدقيق الداخلي لدى العميل الذين يقدمون المساعدة المباشرة في عملية التدقيق عند إمتثال المدقق الخارجي لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ٦١٠ (المنقح عام ٢٠١٣).[١٢]

* † فريق العملية (في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٠٠٠ (المنقح)[١٣] *"Engagement team"* – جميع الشركاء والموظفين الذين يقومون بتأدية العملية، وأي أفراد يتم تكليفهم من قبل المؤسسة أو مؤسسة ضمن شبكة ما لتأدية الإجراءات في العلمية. ويستثني هذا الخبير الخارجي التابع للممارس الذي يتم تكليفه من قبل المؤسسة أو مؤسسة ضمن شبكة ما.

الطرف المكلف *"Engaging party"* – هو الطرف (الأطراف) الذي يقوم بتكليف الممارس لتأدية عملية التأكيد.

* المنشأة (*في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤١٠) "Entity"* – هي منشأة قانونية أو منشأة إقتصادية أو جزء قابل للتحديد من منشأة قانونية أو اقتصادية (على سبيل المثال، معمل منفرد أو أي شكل من أشكال المرافق الأخرى مثل موقع مكب النفايات) أو خليط من المنشآت القانونية أو المنشآت الأخرى أو أجزاء من تلك المنشآت (على سبيل المثال، مشروع مشترك) التي ترتبط بها الإنبعاثات في البيان الخاص بالغازات الدفيئة.

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 وإتخاذ القرارات بشأن إجراءات تناول هذه المخاطر ونتائج ذلك.

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.

---

[١٢] ينص معيار التدقيق الدولي ٦١٠ (المنقح عام ٢٠١٣) *"إستخدام عمل المدققين الداخليين"* على حدود استخدام المساعدة المباشرة. كما ينص أيضاً على إمكانية منع المدقق الخارجي بموجب القوانين أو الأنظمة من الحصول على المساعدة المباشرة من المدققين الداخليين. لذلك، يقتصر استخدام المساعدة المباشرة على الحالات التي يجاز فيها ذلك.

[١٣] المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٠٠٠ (المنقح) *"عمليات التأكيد عدا عن عمليات تدقيق أو مراجعة المعلومات المالية التاريخية"*.

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

أدلة "Evidence" – المعلومات التي يستخدمها الممارس في الوصول إلى إستنتاجه. وتشمل الأدلة كلا من المعلومات المشمولة في أنظمة المعلومات ذات الصلة، إن وجدت، وغيرها من المعلومات. ولأغراض المعايير الدولية لعمليات التأكيد:

(أ) تعتبر كفاية الأدلة مقياسا لكمية الأدلة.

(ب) يعتبر مدى ملائمة الأدلة مقياسا لجودة الأدلة.

* *إستثناء "Exception"* – رد يشير إلى إختلاف بين المعلومات المطلوب مصادقتها أو الواردة في سجلات المنشأة والمعلومات المقدمة من قبل المنشأة المصادقة.

* مدقق ذو خبرة *"Experienced auditor"* – فرد (سواءً كان داخلياً أو خارجياً بالنسبة للشركة) يمتلك خبرة عملية في مجال التدقيق وفهما 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 المصادق)، بصورة ورقية أو الكترونية 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 الاضاحات ذات العلاقة، التي تهدف إلى الإبلاغ عن الموارد أو الإلتزامات الإقتصادية لمنشأة ما في وقت زمني محدد أو التغيرات التي طرأت عليها لفترة من الزمن وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية. وتتألف الإيضاحات 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، لكن يمكن أن يشير أيضاً إلى بيان مالي واحد. تشمل الإفصاحات معلومات إيضاحية أو وصفية، مبينة على النحو المطلوب أو مسموح بها بشكلٍ صريح أو مجازة بخلاف ذلك وفقاً

لإطار إعداد التقارير المالي المعمول به، في متن البيان المالي أو في الإيضاحات، أو مدموجة فيها من خلال إشارة مرجعية.

* † *مؤسسة "Firm"* – ممارس منفرد أو شركة تضامن أو شركة أو منشاة أخرى للمحاسبين المهنيين. ينبغي قراءة مصطلح "مؤسسة" بأنه يشير إلى ما يقابله في القطاع العام، حيث يكون ملائما.

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.

الاجراءات الأخرى *"Further procedures"* – هي إجراءات يتم إتخاذها إستجابة للمخاطر المقيّمة للبيانات الخاطئة الجوهرية، بما في ذلك إختبارات الرقابة (إن وجدت) وإختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية.

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 .

يُستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" للإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية الذي يقتضي الامتثال لمتطلبات الإطار 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؛ أو

(ب) يقر صراحة بأنه قد يكون من الضروري للإدارة عدم الإلتزام بأحد متطلبات 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 (١) أو (٢) أعلاه[١٤].

بيان الغازات الدفيئة (*GHG Statement*) – هو بيان يعرض العناصر الأساسية ويقيس إنبعاثات الغازات الدفيئة للمنشأة لفترة معينة (يُعرف أحياناً بمخزون الإنبعاثات)، ويعرض حيث أمكن، المعلومات المقارنة والملاحظات التوضيحية التي تشمل ملخصا بسياسات القياس وإعداد التقارير الهامة. قد يتضمن بيان الغازات الدفيئة أيضاً قائمة مصنّفة بالإنبعاثات المزالة أو البنود المقتطعة من الإنبعاثات. وعندما لا تغطي العملية مجمل بيان الغازات الدفيئة، فإن "بيان الغازات الدفيئة" يُقرأ على أنه ذلك الجزء الذي تغطيه العملية. ويكون بيان الغازات الدفيئة هو "معلومات الموضوع" للعملية[١٥].

الغازات الدفيئة (*Greenhouse gases GHGs*) – ثاني أوكسيد الكربون (CO_2) وأي غازات أخرى ينبغي تضمينها وفق المعايير المعمول بها في بيان الغازات الدفيئة، مثل: الميثان وأوكسيد النيتروز وسادس فلوريد الكبريت وهيدرو– فلورو– كربونات وفلورو– كربونات وكلورو– فلورو– كربونات. وغالباً ما يُعبّر عن الغازات بإستثناء ثاني أوكسيد الكربون بمعادِلات ثاني أوكسيد الكربون (CO_2-e).

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

* *مجموعة* "*Group*" – كافة المكونات التي تكون معلوماتها المالية مشمولة في البيانات المالية للمجموعة. وتحتوي المجموعة عادةً أكثر من مكون واحد.

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

* *رأي لتدقيق المجموعة* "*Group audit opinion*" – *رأي التدقيق في البيانات المالية للمجموعة.*

شريك عملية تدقيق المجموعة "*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 مدققون مشاركون بعمل تدقيق للمجموعة، فإن شركاء العملية المشتركة وفرق العملية التابعين لهم يشكلون شركاء عملية التدقيق وفريق عملية المجموعة.

فريق عملية المجموعة "*Group engagement team*"– الشركاء، بما فيهم فريق شريك عملية المجموعة، والموظفون الذين يحددون الإستراتيجية العامة للتدقيق ويتواصلون مع مدققي مكونات المجموعة ويقوم بأداء عملية التوحيد ويقيمون الإستنتاجات المستقاة من أدلة التدقيق كأساس لتكوين رأي حول البيانات المالية للمجموعة.

* *بيانات مالية للمجموعة* "*Group financial statements*" – البيانات المالية التي تشمل المعلومات المالية لمكون أو أكثر من مكونات المجموعة. 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.

---

[١٤] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٣(أ).

[١٥] المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٠٠٠ (المنقح)، الفقرة ١٢(خ).

* *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 أوقات زمنية سابقة.

الطريقة *الشاملة "Inclusive method"*– هي طريقة للتعامل مع الخدمات التي تقدمها مؤسسة خدمات من الباطن، يتضمن بموجبها وصف المؤسسة الخدمية لنظامها طبيعة الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمات من الباطن، ويتم دمج أهداف الرقابة والضوابط ذات العلاقة لمؤسسة الخدمات من الباطن ضمن وصف المؤسسة الخدمية لنظامها وضمن نطاق عملية مدقق الخدمة.

* 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 سابقا وحول أساس رأي المدقق حول البيانات المالية.

الإستقلالية[١٦] *"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.

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

---

[١٦] كما هي معرفة في *قواعد الأخلاقيات المهنية للمحاسبين المهنيين* الصادرة عن *مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين*.

إستعلام (في سياق المعيار الدولي لعمليات المراجعة ٢٤٠٠ (المنقح)) "*Inquiry*" – يتألف الإستعلام من البحث عن معلومات الأشخاص المطلعين ضمن المنشاة أو خارجها.

فحص (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.

* † *فحص (فيما يتعلق برقابة الجودة)* "*Inspection (in relation to quality control)*" – فيما يتعلق بالعمليات المنجزة، الإجراءات المصممة لتقديم أدلة حول إلتزام فريق العملية بسياسات وإجراءات رقابة الجودة الخاصة بالشركة.

مستخدمون مقصودون "*Intended users*" – الفرد (الأفراد) أو المؤسسة (المؤسسات) أو المجموعة (المجموعات) التابعة لها الذي يتوقع الممارس بأنهم سوف يستخدمون تقرير التأكيد. في بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمين مقصودين غير أولئك الذين يُوجّه تقرير التأكيد لهم.

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

* *نشاط التدقيق الداخلي* "*Internal audit function*" – وظيفة داخل المنشأة تقوم بأنشطة تأكيد. وتشمل استشارات مصممة لتقييم وتحسين فعالية الحوكمة وادارة المخاطر والرقابة الداخلية في المنشأة.

* *مدققون داخليون* "*Internal auditors*" – الأفراد الذين يؤدون نشاطات وظيفة 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 و الهدف حلها.

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.

مسائل التدقيق الرئيسية " *Key audit matters* " حسب التقدير المهني للمدقق تعتبر هذه المسائل ذات أهمية عالية للتدقيق على البيانات المالية للفترة الحالية، ويتم إختيارها من بين المسائل التي تم إيصالها لأولئك المكلفين بالحوكمة.

التأكيد المحدود "Limited assurance" (في سياق المعيار الدولي لعمليات المراجعة ٢٤٠٠ (المنقح))– مستوى التأكيد الذي يتم الحصول عليه عند تقليص مخاطر العملية إلى مستوى مقبول في ظروف العملية، لكن حين تكون تلك المخاطر أكبر مما هي عليه في عملية التأكيد المعقول، كأساس للتعبير عن إستنتاج معين وفقاً لهذا المعيار. ويكون مجمل طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات جمع الأدلة كافياً للممارس لكي يحصل على مستوى هادف ومفيد من التأكيد. وحتى يكون مستوى التأكيد الذي يحصل عليه الممارس هادفاً ومفيداً، فإنه من المرجح أن يعزز ثقة المستخدمين المقصودين بالبيانات المالية.

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

* † *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

مسؤول القياس أو التقييم "Measurer or evaluator" – الطرف (الأطراف) الذي يقيس أو يقيّم الموضوع الأساسي وفق معايير محددة. ويتمتع مسؤول القياس أو التقييم بخبرة معينة في الموضوع الأساسي.

* *سوء إستخدام 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 الإستخدام بطرق يصعب إكتشافها.

تحريف "Misstatement" – اختلاف بين المبلغ المفصح عنه 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 التحريفات 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 التحريفات 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.

في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٠٠٠ (المنقح)، يُعرّف التحريف على أنه الفرق بين معلومات الموضوع والقياس أو التقييم المناسب للموضوع الأساسي وفق المعايير المحددة. يمكن أن تكون التحريفات مقصودة أو غير مقصودة، ونوعية أو كمية وتشمل الحذوفات.

في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٤٤١٠ (المنقح)، يُعرّف البيان الخاطئ على أنه الفرق بين مبلغ بند معين أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه في المعلومات المالية ومبلغه أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه المطلوب حتى يكون البند متوافق مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. ويمكن أن تكون البيانات الخاطئة ناتجة عن الأخطاء أو الإحتيال.

وحيثما يتم إعداد المعلومات المالية وفقاً لإطار العرض العادل، فإن التحريفات تشمل أيضاً التعديلات على المبالغ أو التصنيفات أو العروض أو الإفصاحات التي تعتبر ضرورية، وفق تقدير الممارس، لعرض المعلومات المالية بصورة عادلة، في كافة الجوانب الهامة، أو لإعطاء وجهة نظر صادقة وعادلة.

* *تحريف للحقيقة "Misstatement of fact"* – المعلومات الأخرى غير ذات العلاقة بالمسائل الظاهرة في البيانات المالية المدققة والمعروضة أو المصرحة بها بصورة غير صحيحة. ويقوض التحريف الجوهري للحقيقة من موثوقية المستندات المحتوية على البيانات المالية المدققة.

* *بيان خاطئ للحقيقة "Misstatement of fact" (فيما يخص المعلومات الأخرى) (في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٠٠٠ (المنقح))*– المعلومات الأخرى غير ذات العلاقة بالمسائل الظاهرة في معلومات الموضوع أو تقرير التأكيد والمعروضة أو المصرح بها بصورة غير صحيحة. ويقوض البيان الخاطئ الجوهري للحقيقة من موثوقية المستندات المحتوية على معلومات الموضوع.

بيان خاطئ للمعلومات االأخرى " *Misstatement of the other information* " يحصل البيان الخاطئ للمعلومات الأخرى عند إظهار هذه المعلومات بشكل غير صحيح أو بشكل مضلل. (بما في ذلك حذف أو حجب معلومات ضرورية لفهم المسألة التي تم الإفصاح عنها في المعلومات الأخرى.

* *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 مصادقة لكي يقوم بموجبه الطرف المصادق بالرد 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 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 الدولي٢٥٠ [١٧]) *"Non-compliance"* – أعمال السهو أو الأعمال الإرتكابية التي قامت بها المنشأة، بقصد أو بدون قصد، والتي تناقض القوانين أو اللوائح السائدة. وتشمل هذه الأعمال المعاملات المبرمة من قبل المنشاة أو بإسمها 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.

* *غير مخاطر المعاينة "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 الافتتاحية 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.

* *الحدود التنظيمية "Organizational boundary"* – الحدود التي تقرر ماهية العمليات التي ينبغي تضمينها في بيان الغازات الدفيئة للمنشأة.

* *معلومات أخرى "Other information"* – المعلومات المالية أو غير المالية (عدا عن البيانات المالية أو تقرير المدقق حولها) – المشمولة في التقرير السنوي المنشأة .

* *معلومات أخرى "Other information"* (في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٠٠٠ (المنقح))– المعلومات (عدا عن معلومات الموضوع وتقرير التأكيد حولها) – المشمولة حسب القوانين أو الأنظمة أو الأعراف – في الوثيقة المحتوية على معلومات الموضوع وتقرير التأكيد حولها.

* *فقرة أمور أخرى "Other Matter paragraph"* – فقرة متضمنة في تقرير المدقق والتي تشير إلى مواضيع غير تلك المسائل المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية والتي، بتقدير المدقق، تعتبر ذات علاقة بفهم المستخدمين للتدقيق ومسؤوليات المدقق وتقرير المدقق.

---

[١٧] معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ *" مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية"*.

* *نتائج التقدير المحاسبي "Outcome of an accounting estimate"* – المبلغ المالي الفعلي الناجم عن ظهور نتيجة المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأساسية التي تتطرق إليها التقدير المحاسبي.

إستراتيجية التدقيق الشاملة"Overall audit strategy" – تحدد نطاق وتوقيت واتجاه التدقيق وتُوجِه تطوير خطة التدقيق الأكثر تفصيلاً.

* † *شريك "Partner"* – أي فرد له صلاحية إلزام الشركة فيما يتعلق بأداء عملية خدمات مهنية.

* *مادية الأداء "Performance materiality"* – المبلغ أو المبالغ التي يحددها المدقق بمستوى أقل من الأهمية للبيانات المالية ككل ليقلل إلى مستوى متدني مقبول إحتمالية تجاوز مجموع الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة للمادية بين مستوى البيانات المالية ككل. وتشير مادية الأداء أيضاً، إن أمكن، إلى المبلغ المبالغ التي يحددها المدقق بمستوى أقل من مستوى أو مستويات المادية لأصناف معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

* *موظفون "Personnel"* – الشركاء والطاقم الموظفين.

* 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 جزءً 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 مصادقة يقوم بموجبه الطرف المصادق بالرد مباشرة على المدقق مشيراً إلى ما إذا كان الطرف المصادق موافقا أو غير موافق على المعلومات الواردة في الطلب، أو يقوم بتوفير المعلومات المطلوبة.

* *ممارس "Practitioner"*– المحاسب المهني في الممارسة العامة.

* *الممارس* (في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٠٠٠ (المنقح)) *"Practitioner"*– هو الفرد (الأفراد) الذي يقومون بتأدية العملية (عادةً شريك العملية أو الأفراد الآخرين في فريق العملية، أو حيث أمكن، المؤسسة). وحيث ينص المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٠٠٠ صراحةً على استيفاء متطلب أو مسؤولية ما من قبل شريك العملية، يُستخدم مصطلح "شريك العملية" بدلا من مصطلح "الممارس".

* *الممارس* (في سياق المعيار الدولي لعمليات المراجعة ٢٤٠٠ (المنقح)) *"Practitioner"*– هو المحاسب المهني في الممارسة العامة. ويشمل هذا المصطلح شريك العملية أو الأفراد الآخرين في فريق العملية، أو

حيث أمكن المؤسسة. وحيث ينص المعيار الدولي للعمليات المراجعة ٢٤٠٠ (المنقح) صراحةً على إستيفاء متطلب أو مسؤولية ما من قبل شريك العملية، يُستخدم مصطلح "شريك العملية" بدلاً من مصطلح "الممارس". وينبغي قراءة مصطلحي "شريك العملية" و "المؤسسة" على أنهما يشيران إلى ما يقابلهما في القطاع العام حيث يكون ملائماً.

* ممارس (*Practitioner*) (*في سياق المعيار الدولي للعمليات ذات العلاقة ٤٤١٠ "المنقح"*) – المحاسب المهني في الممارسة العامة الذي يؤدي عملية إعداد المعلومات المالية. يتضمن المصطلح شريك العملية أو الأعضاء الآخرين في فريق العملية أو حيث أمكن، الشركة. وحيث يهدف المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٤٤١٠ (المنقح) صراحة إلى تلبية متطلب أو مسؤولية ما من قبل شريك العملية، يتم استخدام مصطلح "شريك العملية" بدلاً من "الممارس". ويُقرأ مصطلحي "شريك العملية" و"الشركة" على أنهما يشيران إلى ما يقابلهما في القطاع العام حيثما يكون ذلك ذو صلة.

* الخبير التابع للممارس *"Practitioner's expert"*– هو فرد أو مؤسسة تمتلك خبرة في مجال معين عدا عن التأكيد، والذي يُستخدم عملها في ذلك المجال من قبل الممارس لمساعدته في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. وقد يكون الخبير التابع للممارس هو إما خبير داخلي (الذي هو شريك أو موظف، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في مؤسسة الممارس أو مؤسسة ضمن شبكة ما)، أو خبير خارجي.

* *الشروط المسبقة للتدقيق "Preconditions for an audit"*– إستخدام الإدارة لإطار إعداد التقارير المالية المقبول في إعداد البيانات المالية وموافقة الإدارة، وحيث يكون ملائماً، موافقة أولئك المكلفون بالرقابة على الأسس والمبادئ[١٨] 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، وإذا كان مناسباً ، المكلفون بالحوكمة الذي يجري التدقيق وفقا لها – والتي أقرتها و فهمتها الادارة و المستفيدون عن الحوكمة (اذا كان مناسباً) بأنهم 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 مهما؛

(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

[١٨] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٣.

(ج) تزويد المدقق بما يلي :

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

(٢) المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المدقق من الإدارة، وإذا 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 "للإعداد والعرض العادل للبيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية" أو "إعداد البيانات المالية التي تعطي *رأي صحيحاً وعادلاً وفقاً لإطار* إعداد التقارير المالية".

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

تعديلات إفتراضية "*Pro Forma Adjustments*" – تتضمن هذه التعديلات فيما يتعلق بالمعلومات المالية غير المعدّلة ما يلي:

(أ) التعديلات التي تُجرى على المعلومات المالية غير المعدّلة والتي توّضح أثر حدث هام أو معاملة هامة ("حدث" أو "معاملة") كما لو أن الحدث قد وقع أو أن المعاملة قد أجريت في تاريخ سابق تم اختياره لأغراض التوضيح؛ و

(ب) التعديلات التي تُجرى على المعلومات المالية غير المعدّلة والتي تكون ضرورية من أجل جمع المعلومات المالية الإفتراضية على أساس يتسق مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به لدى المنشأة المعدّة للتقارير ("المنشأة") وسياساتها المحاسبية بموجب ذلك الإطار.

تشتمل التعديلات الإفتراضية على المعلومات المالية ذات الصلة لمؤسسة أعمال تمّ أو سيتم استملاكها (الجهة المستملكة) أو مؤسسة أعمال تمّ أو سيتمّ التصرف بها (الجهة المباعة)، إلى الحدّ الذي تُستخدم فيه تلك المعلومات في جمع المعلومات المالية الإفتراضية (المعلومات المالية الخاصة بالجهة المستملكة أو الجهة المباعة).

المعلومات المالية الإفتراضية "*Pro forma financial information* " – هي المعلومات المالية التي تُعرض مع التعديلات بهدف توضيح أثر حدث هام أو معاملة هامة ("حدث" أو "معاملة") كما لو أن الحدث قد وقع أو أن المعاملة قد أجريت في تاريخ سابق تم اختياره لأغراض التوضيح. من المفترض في هذا المعيار أن يتم عرض المعلومات المالية الإفتراضية في تنسيق عمودي يتألف من (أ) المعلومات المالية غير المعدّلة؛ و(ب) التعديلات الإفتراضية؛ و(ج) العمود الإفتراضي الناتج.

محاسب مهني [١٩] *"Professional accountant"* – هم الأشخاص الأعضاء في هيئات الإتحاد الدولي للمحاسبين.

[١٩] كما هي معرفة في قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين .

محاسب مهني في الممارسة العامة [٢٠] *"Professional accountant in public practic"* – كل محاسب مهني في مؤسسة تقدم خدمات مهنية لعميل بغض النظر عن تصنيف عملهم (على سبيل المثال تدقيق أو ضريبة أو إستشارة) ، *ويستخدم هذا المصطلح كذلك للإشارة إلى شركة محاسبين مهنيين في الممارسة العامة.*

حكم *مهني "Professional judgment"*– تطبيق التدريب والمعرفة والخبرة ذات العلاقة ضمن السياق الوارد في المعايير المتعلقة بالتدقيق والمحاسبة و الأخلاق، في إتخاذ القرارات المدروسة حول التصرفات الملائمة في ظروف عملية التدقيق.

حكم *مهني (في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٠٠٠ (المنقح)) "Professional judgment"*– تطبيق التدريب والمعرفة والخبرة ذات العلاقة ضمن السياق الذي توفره معايير التأكيد والمعايير الأخلاقية، في إتخاذ القرارات المدروسة حول التصرفات الملائمة في ظروف العملية.

تقدير مهني (في سياق المعيار الدولي لعمليات المراجعة ٢٤٠٠ (المنقح)) "Professional judgment"– تطبيق التدريب والمعرفة والخبرة ذات العلاقة ضمن السياق الذي توفره معايير التأكيد والمعايير المحاسبية والأخلاقية، في إتخاذ القرارات المدروسة حول التصرفات الملائمة في ظروف عملية المراجعة.

تشكيك مهني "Professional skepticism"– موقف يشمل ذهنا يطرح الأسئلة ويكون متنبها للظروف التي يمكن أن تشير إلى البيانات الخاطئة المحتملة بسبب الأخطاء أو الإحتيال والتقييم الإنتقائي للأدلة.

تشكيك مهني (في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٠٠٠ (المنقح)) "Professional skepticism"– موقف يشمل ذهنا يطرح الأسئلة ويكون متنبها للظروف التي يمكن أن تشير إلى الأخطاء المحتملة والتقييم الإنتقائي للأدلة.

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

* † *معايير مهنية (في سياق المعايير الدولية لرقابة الجودة١)* [٢١] *"Professional standards"*– معايير العملية وفقاً لمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية كما هي معرفة في مقدمة إلى البيانات الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وخدمات التأكيد والخدمات ذات العلاقة والمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

توقع "Projection" – الإسقاط هو إعداد المعلومات المالية المستقبلية على الأسس التالية:–

(أ) إفتراضات نظرية لأحداث مستقبلية ولتصرفات الإدارة والتي لا يتوقع حدوثها بالضرورة، مثل بعض المشاريع في مراحل تأسيسها الأولى أو التي تدرس إجراء تغيير جوهري على طبيعة نشاطها؛ أو

(ب) مزيج من إفتراضات التقدير الأفضل والإفتراضات النظرية.

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

[٢٠] كما هي معرفة في قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين .

[٢١] المعيار الدولي لرقابة الجودة١،"رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق و مراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات الأخرى ذات العلاقة".

نشرة إكتتاب "*Prospectus*" – هي وثيقة تصدر إستجابةً لمتطلبات قانونية أو تنظيمية مرتبطة بالأوراق المالية الخاصة بالمنشأة، والتي يعتمد عليها طرف ثالث لإصدار قرار إستثماري.

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

المعلومات المالية المنشورة "Published financial information" – المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة أو الجهة المستملكة أو الجهة المباعة وتكون متوفرة للجمهور العام.

شراء الحصص الموازنة (Purchased offset) – إقتطاع إنبعاثات تدفع فيه المنشأة مقابل تقليل إنبعاثات منشأة أخرى (تخفيض الإنبعاثات) أو زيادة الإنبعاثات المزالة لمنشأة أخرى (عمليات تحسين الإزالة)، مقارنة بخط الأساس الإفتراضي.

القياس الكمي (*Quantification*) – هي عملية تحديد كمية الغازات الدفيئة المرتبطة بالمنشأة، سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر، كغازات منبعثة أو (مزالة) حسب مصادر (أو أحواض) معينة.

* † *تأكيد معقول "Reasonable assurance" (في نطاق عملية تدقيق، 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 المنشاة 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

(٣) منشأة أخرى تخضع للسيطرة المشتركة مع المنشاة 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 الأقليمية) ذات علاقة الا إذا شاركت في معاملات هامة أو تشاركت في الموارد إلى حد كبير مع منشأة آخر.

خدمات ذات علاقة "Related services" – تتضمن الخدمات ذات العلاقة ا، وإجراءات متفق عليها، وإعداد المعلومات المالية.

* † *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. وفي سياق المعيار الدولي لعمليات المراجعة ٢٤٠٠ (المنقح)، تُعرّف المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بأنها المتطلبات الأخلاقية التي يخضع لها فريق العملية عند إجراء عمليات المراجعة. وتشتمل هذه المتطلبات عادةً على الجزأين "أ" و"ب" من *قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين* الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين، بالإضافة إلى المتطلبات الوطنية الأكثر تقييداً. وفي سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٤٤١٠ (المنقح)، تُعرّف المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة على أنها المتطلبات الأخلاقية التي يخضع لها فريق العملية عند إجراء عمليات إعداد المعلومات المالية. تشمل هذه المتطلبات عادةً الجزأين (أ) و(ب) من قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين التابعة لمجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين (باستثناء القسم ٢٩٠ *" الإستقلالية – عمليات التدقيق والمراجعة "*، والقسم ٢٩١ *الإستقلالية – عمليات التأكيد الأخرى في الجزء ب*) إلى جانب المتطلبات الوطنية التي تعتبر أكثر صرامة.

* *الإنبعاثات المزالة* (*Removal*) – الغازات الدفيئة التي قامت المنشأة، خلال الفترة، بإزالتها من الجو، أو التي كانت ستنبعث إلى الجو لو لم يتم التقاطها وتوجيهها نحو حوض معين.

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

* تقرير حول وصف وتصميم أنظمة الرقابة في مؤسسة خدمات Report on the description and design" of controls at a service organization" (يشار إليها في معيار التدقيق الدولي٤٠٢ [٢٢]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 وملائمة تصميم أنظمة الرقابة لتحقيق أهداف الرقابة المحددة.

* *تقرير حول وصف وتصميم أنظمة الرقابة في مؤسسة خدمات Report on the" description and design of controls at a service organization" (يشار إليها في المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤٠٢ [٢٣] باسم التقرير من النوع ١)* (في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤٠٢) – تقرير يتألف من:

(أ) وصف أعدته مؤسسة الخدمات لنظامها؛

(ب) إقرار خطي من قبل مؤسسة الخدمات يفيد أنه، في كافة الجوانب الهامة، وبناء على معايير مناسبة:

[٢٢] معيار التدقيق الدولي ٤٠٢، *" إعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشأت التي تستعمل مؤسسة خدمات "* .

[٢٣] المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤٠٢ *" تقارير التأكيد حول أنظمة الرقابة في مؤسسات الخدمات "*.

(١) يعرض الوصف بصورة عادلة نظام مؤسسة الخدمات وفق ما تم تصميمه وتنفيذه في التاريخ المحدد؛ و

(٢) تم تصميم أنظمة الرقابة المتعلقة بالأهداف الرقابية المبينة في وصف مؤسسة الخدمات لنظامها على نحو مناسب في التاريخ المحدد؛ و

(ج) تقرير مدقق الخدمات الذي يشتمل على نتيجة تأكيد معقول بشأن المسائل الواردة في البند (ب)(١)-(٢) أعلاه.

* *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

(١) رأي مدقق الخدمة حول وصف نظام مؤسسة الخدمة وأهداف الرقابة لديها وأنظمة الرقابة ذات العلاقة وملائمة 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.

* *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 المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤٠٢ باسم التقرير من النوع ٢*) (في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤٠٢) – تقرير يتألف من:

(أ) وصف أعدته مؤسسة الخدمات لنظامها؛ و

(ب) إقرار خطي من قبل مؤسسة الخدمات يفيد أنه، في كافة الجوانب الهامة، وبناء على معايير مناسبة:

(١) يعرض الوصف بصورة عادلة نظام مؤسسة الخدمات وفق ما تم تصميمه وتنفيذه خلال الفترة المحددة؛

(٢) تم تصميم أنظمة الرقابة المتعلقة بالأنشطة الرقابية المبينة في وصف مؤسسة الخدمات لنظامها على نحو مناسب خلال الفترة المحددة؛ و

(٣) عمل أنظمة الرقابة المتعلقة بالأنشطة الرقابية المبينة في وصف مؤسسة الخدمات لنظامها بشكل فعال خلال الفترة المحددة.

(ج) تقرير التأكيد الخاص بمدقق الخدمات الذي:

(١) يشتمل على نتيجة تأكيد معقول بشأن المسائل الواردة في البند (ب)(١)-(٣) أعلاه؛ و

(٢) يتضمن وصفاً لاختبارات الرقابة ونتائجها.

طرف مسؤول "Responsible party" – هو الطرف (الأطراف) المسؤول عن الموضوع الأساسي.

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

عملية مراجعة "Review engagement" – إن هدف عملية مراجعة 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 آثار 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 للمنشاة وبيئتها، بما فيها أنظمة الرقابة الداخلية فيها، لتحديد وتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية سواء التي تنتج عن الإحتيال أو الخطأ على مستوى البيانات المالية والإثبات.

* *مخاطر التحريفات الجوهرية"Risk of material misstatement"* – مخاطر تحريف البيانات المالية بشكل جوهري قبل التدقيق. وهي تتألف من عنصرين كما هو وارد أدناه على مستوى الإثبات:

(أ) المخاطر المتأصلة – إمكانية حدوث تحريف في الإثبات حول صنف من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح والذي يمكن أن يكون تحريف جوهريا، إما بشكل فردي أو عند تجميعه مع التحريفات الأخرى، قبل الأخذ بعين الاعتبار 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 محرف يمكن أن يقع في الإثبات حول صنف من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح والذي يمكن أن يكون جوهريا، إما بشكل فردي أو عند تجميعه مع التحريفات الأخرى.

مخاطر التحريفات الجوهرية (في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٠٠٠ (المنقح)) "Risk of material misstatement"– مخاطر احتواء معلومات الموضوع على تحريفات جوهرية قبل العملية.

أخذ عينات(المعاينة) "Sampling" – (أنظر عينات التدقيق)

* *مخاطر أخذ عينات (المعاينة)* "Sampling risk" – مخاطر أن تختلف إستنتاجات المدقق المبنية على عينة ما عن الإستنتاجات فيما لو تم إخضاع كامل المجتمع 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 حيث أنها من المحتمل أن تؤدي إلى تأدية أعمال إضافية لإثبات أن الإستنتاجات الأولية غير صحيحة.

* *وحدة أخذ العينات "Sampling unit"* – البنود الفردية التي تكوّن المجتمع.

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.

مدقق الخدمة (في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤٠٢) "Service auditor"– هو ممارس 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 جزء من أنظمة معلومات تلك المنشآت ذات العلاقة بإعداد التقارير المالية.

مؤسسة الخدمة (في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤٠٢) "Service organization"– مؤسسة طرف ثالث (أو قطاع في مؤسسة طرف ثالث) تقوم بتوفير خدمات للمنشآت المستخدمة التي من المحتمل أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية للمنشآت المستخدمة في علاقتها بإعداد التقارير المالية.

بيان مؤسسة الخدمة "Service organization's statement" – هو بيان خطي حول المسائل المشار إليها في البند (ب) من تعريف التقرير حول وصف وتصميم أنظمة الرقابة وفاعليتها التشغيلية في مؤسسة خدمات (في حال التقرير من النوع ٢) أو البند (ب) من تعريف التقرير حول وصف وتصميم أنظمة الرقابة في مؤسسة خدمات (في حال التقرير من النوع ١).

* *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.

نظام مؤسسة الخدمة (أو النظام) (في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤٠٢) "Service organization's system"– السياسات والإجراءات التي صممتها وطبقتها مؤسسة الخدمة لتزويد المنشآت المستخدمة بالخدمات التي يغطيها تقرير التأكيد الخاص بمدقق الخدمة. ويشمل وصف مؤسسة الخدمة لنظامها تحديد ما يلي: الخدمات المشمولة، والفترة، أو في حال التقرير من النوع ١، التاريخ الذي يرتبط به الوصف؛ وأهداف الرقابة؛ وأنظمة الرقابة ذات العلاقة.

أهمية "Significance" – الأهمية النسبية لمسألة مأخوذة ضمن السياق، ويتم الحكم على أهمية المسألة من قبل الممارس في السياق الذي يتم إعتبارها 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 بالحاكمية، وما إذا كان سيتم إعتبار الموضوع هاما في علاقته بمهامهم. ويمكن الحكم على الأهمية في سياق العوامل الكمية والنوعية مثل المقدار والطبيعة والأثر على الموضوع والإهتمامات التي يعبر عنها المستخدمون أو المستلمون.

* *مكون هام "Significant component"* – مكون 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.

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

* *المرافق الهامة "Significant Facility"* – مرافق ذات أهمية خاصة بسبب حجم إنبعاثاتها مقارنة بمجموع الإنبعاثات المشمولة في بيان الغازات الدفيئة أو بسبب طبيعتها الخاصة أو بسبب الظروف التي تؤدي الى نشوء مخاطر محددة من البيانات الخاطئة الجوهرية.

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

الحوض "Sink" – وحدة أو عملية مادية تتضمن إزالة الغازات الدفيئة من الجو.

منشأة أصغر حجماً "Smaller entity"– منشاة 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.

المصدر "Source" – وحدة أو عملية مادية تتضمن إطلاق الغازات الدفيئة إلى الجو.

* *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 ليلبي حاجات المعلومات المالية لمستخدمين معينين. ويمكن أن يكون إطار إعداد التقارير المالية عبارة عن إطار عرض عادل أو إطار إلتزام[٢٤].

* †*كادر عمل "Staff"* – المهنيون الشركاء 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 الإحتمالات 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 المجتمع ما إلى مجتمعات فرعية كل منها تعتبر مجموعة من وحدات أخذ العينات لها خصائص متماثلة (غالبا قيمة نقدية).

معلومات الموضوع "Subject matter information" – نتيجة قياس أو تقييم الموضوع الأساسي وفق معايير معينة، أي المعلومات الناتجة عن تطبيق المعايير على الموضوع الأساسي.

* *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 من الباطن "Subservice organization"* – مؤسسة خدمات تستخدمها مؤسسة خدمات أخرى للقيام ببعض الخدمات المقدمة للمنشآت المستخدمة التي تشكل جزءً من أنظمة معلومات تلك المنشآت ذات العلاقة بإعداد التقارير المالية.

* *مؤسسة خدمات من الباطن (في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤٠٢) "Subservice organization"* – مؤسسة خدمات تستخدمها مؤسسة خدمات أخرى للقيام ببعض الخدمات المقدمة للمنشآت المستخدمة التي من المحتمل أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية للمنشآت المستخدمة في علاقتها 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.

[٢٤] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٣ (أ).

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.

مقاييس مناسبة *"Suitable criteria"* (راجع المقاييس)

* † *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 (المنقح))* – المعلومات المالية التاريخية المأخوذة من البيانات المالية لكنها تتضمن على تفاصيل أقل من البيانات المالية مع توفير عرض منظم متسق مع العرض الوارد في البيانات المالية لموارد أو إلتزامات المنشاة الإقتصادية في مرحلة زمنية معينة أو التغيرات فيها لفترة من الزمن[٢٥]. ويمكن أن تستخدم مناطق الإختصاص المختلفة مصطلحات مختلفة لوصف المعلومات المالية التاريخية.

معلومات ملحقة *"Supplementary information"* – المعلومات المقدمة مع البيانات المالية التي لا يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية المطبق المستخدم لإعداد التقارير المالية، وتعرض عادةً إما في جداول ملحقة أو كإيضاحات إضافية.

اختبار *"Test"* – تطبيق الإجراءات على بعض أو كافة البنود في المجموعة.

إختبارات أنظمة الرقابة (في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤٠٢) *"Tests of controls"* – إجراءات مصممة لتقييم الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تحقيق أهداف الرقابة المبينة في وصف مؤسسة الخدمات لنظامها.

* *إختبارات أنظمة الرقابة* *"Tests of controls"* – إجراءات تدقيق مصممة لتقييم الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة في منع أو كشف أو تصحيح الأخطاء الجوهرية على مستوى الإثبات.

* *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 منشاة في القطاع العام أو الخاص أو المدير المالك.[٢٦]

* *الخطأ المسموح به* *"Tolerable misstatement"* – مبلغ نقدي يحدده المدقق ويسعى للحصول بشأنه على مستوى ملائم من التأكيد بأن المبلغ النقدي المحدد من قبل المدقق لن يتجاوز الخطأ الفعلي في المجتمع.

---

[٢٥] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٣ (و).

[٢٦] لمناقشة تنوع هياكل الحوكمة، إرجع إلى الفقرات أ١–أ٨ من معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) *"الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"*.

* *معدل إنحراف مسموح به "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.

* نوع الإنبعاثات "*Type of emission*"– تصنيف الإنبعاثات بناءً على، مثلاً، مصدر الإنبعاثات أو نوع الغاز أو المنطقة أو المرافق.

المعلومات المالية غير المعدّلة "*Unadjusted financial information* "– هي المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة التي تُطبّق عليها التعديلات الصورية من قبل الجهة المسؤولة.

عدم *التأكد" Uncertainty* "– عدم التأكد هو أمر تعتمد نتيجته على أعمال أو أحداث مستقبلية ليست تحت السيطرة المباشرة للمنشأة، ولكنها قد تؤثر على البيانات المالية.

* *التحريفات غير مصححة "Uncorrected misstatements"*– التحريفات التي قام المدقق بتجميعها خلال التدقيق والتي لم يتم تصحيحها.

الموضوع الأساسي "Underlying subject matter"– الظاهرة التي تُقاس أو تُقيّم من خلال تطبيق المعايير.

* *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.[٢٧]

* *مدقق منشأة مستخدمه "User auditor"*– المدقق الذي يقوم بتدقيق البيانات المالية للمنشأة المستخدمة و إعدعد تقرير حولها.

مدقق منشأة مستخدمه (في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤٠٢) "User auditor"– المدقق الذي يقوم بتدقيق البيانات المالية للمنشأة المستخدمة وإعداد التقارير حولها.[٢٨]

* *منشأة مستخدمة "User entity"* – المنشأة التي تستخدم مؤسسة خدمات والتي يتم تدقيق بياناتها المالية.

منشأة مستخدمة (في سياق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤٠٢) "User entity" – المنشأة التي تستخدم مؤسسة خدمات.

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.

---

[٢٧] تتعامل الفقرات ٣٥-٢٦، مع العبارات المستخدمة للتعبير عن هذا الرأي في حالة إطار العرض العادل وإطار الإلتزام على التوالي.

[٢٨] في حال مؤسسة الخدمات من الباطن، يكون مدقق الخدمة لدى مؤسسة الخدمات التي تستخدم خدمات مؤسسة الخدمات من الباطن هو أيضاً مدقق مستخدم.

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	
نطاق المعيار	١-٣
سلطة المعيار	٤-٩
تاريخ النفاذ	١٠
الهدف	١١
التعريفات	١٢
المتطلبات	
تطبيق المتطلبات ذات العلاقة والإمتثال لها	١٣-١٥
عناصر نظام رقابة الجودة	١٦-١٧
مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الشركة	١٨-١٩
متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة	٢٠-٢٥
قبول وإستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة	٢٦-٢٨
الموارد البشرية	٢٩-٣١
أداء العمليات	٣٢-٤٧
المراقبة	٤٨-٥٦
وثائق نظام رقابة الجودة	٥٧-٥٩
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
تطبيق المتطلبات ذات العلاقة والإمتثال لها	أ١
عناصر نظام رقابة الجودة	أ٢- أ٣
مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة داخل الشركة	أ٤- أ٦

متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة..... أ٧- أ١٧
قبول وإستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة..... أ١٨- أ٢٣
الموارد البشرية..... أ٢٤- أ٣١
أداء العمليات..... أ٣٢- أ٦٣
المراقبة..... أ٦٤- أ٧٢
وثائق نظام رقابة الجودة..... أ٧٣- أ٧٥

ينبغي قراءة المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ *"رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد 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] ٢٢٠ 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 بأمور أخرى 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 لتدقيق 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 إعتبارات إضافية تخص مؤسسات تدقيق القطاع العام أو الشركات الصغيرة. وتساعد هذه الإعتبارات 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 المتسقين لهذا المعيار، وليس القصد منها هو أن تطغى 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 المعرفة 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 والإلتزام 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 أياً 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 يؤدّون الإجراءات في العملية. ويستثنى من ذلك الخبراء الخارجيين الذين تشركهم الشركة أو شركة ضمن المجموعة. كما يستثني من مصطلح "فريق العملية" يستثني مصطلح "فريق العملية" أيضاً الأفراد ضمن قسم التدقيق الداخلي لدى العميل الذين يقدمون المساعدة المباشرة في عملية التدقيق عندما يمتثل المدقق الخارجي لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ٦١٠ (المنقح عام ٢٠١٣).[٣]

(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.

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

[٣] ينص معيار التدقيق الدولي ٦١٠ (المنقح عام ٢٠١٣) *" استخدام عمل المدققين الداخليين "* على قيود معينة على استخدام المساعدة المباشرة. كما ينص أيضا على منع المدقق بموجب القوانين أو الأنظمة من الحصول على المساعدة المباشرة من المدققين الداخليين. لذلك، فإن استخدام المساعدة المباشرة تقتصر فقط على الحالات التي تُجاز فيها.

(ج) 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 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.

(ز) 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 الجزأين أو 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 تمتثل الشركة الإمتثال متطلب وارد في هذا المعيار، إلا في حال كان المتطلب، في ظل ظروف الشركة، غير مرتبط بالخدمات المقدمة فيما يتعلق بعمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة. (المرجع: الفقرة أ١)

١٥. إن المتطلبات مصممة بطريقة تمكّن الشركة من تحقيق الهدف المبين في هذا المعيار. وبالتالي، من المتوقع أن يوفر التطبيق الملائم للمتطلبات أساساً كافياً لتحقيق الهدف. ومع ذلك، بما أن الظروف تختلف على نطاق واسع ولا يمكن توقعها جميعاً، فينبغي أن تأخذ الشركة بعين الإعتبار 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 وتبلّغها إلى موظفي الشركة. (المرجع: الفقرتان أ٢-أ٣)

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 أ٤-أ٥)

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 أ٦)

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 أ٧- أ١٠)

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 أ١٠)

(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 تشتمل السياسات والإجراءات على متطلبات من أجل: (المرجع: الفقرة أ١٠)

(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 لحلّ 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 أ١٠-أ١١)

٢٥. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات: (المرجع: الفقرة أ١٠)

(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 أ١٢- أ١٧)

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 أ١٨، أ٢٣)

(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 أ١٩-أ٢٠ و أ٢٣)؛

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 الإعتبار 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) إحتمالية الإنسحاب من العملية أو من العملية والعلاقة مع العميل. (المرجع: الفقرتان أ٢٢- أ٢٣)

الموارد البشرية

٢٩. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزودها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عدداً كافياً من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والإلتزام 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 أ٢٤-أ٢٩)

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 مشاورة مناسبة حول المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل؛

(ب) توفر موارد كافية تمكن الشركة من إجراء مشاورة 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-أ٤٠)

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 الموضوعة 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 إستكمال مراجعة رقابة جودة العملية. (المرجع: الفقرتان أ٤٢-أ٤٣)

٣٧. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي اشتمال 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 أ٤٤)

٣٨. فيما يتعلق بعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي اشتمال 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 تنطوي 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 أ٤٥-أ٤٦)

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 أ٤٧)

(ب) الحد الذي يمكن أن تتم إستشارة مراجع رقابة الجودة فيما يتعلق بالعملية دون إضعاف موضوعيته. (المرجع: الفقرة أ٤٨)

٤٠. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتحافظ على موضوعية مراجع رقابة الجودة. (المرجع: الفقرات أ٤٩-أ٥١)

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 أ٥٢–أ٥٣)

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 البتّ في المسألة.

وثائق العمليات

الإنتهاء من تجميع ملفات العملية النهائية

٤٥. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات لتقوم فرق العمليات بالإنتهاء من تجميع ملفات العملية النهائية في الوقت المحدد بعد الإنتهاء من صياغة التقرير بصورته النهائية. (المرجع: الفقرتان أ٥٤–أ٥٥)

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 أ٦٠ – أ٦٣)

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) تشتمل 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 العملية. (المرجع: الفقرات ٦٤أ– ٦٨أ)

تقييم وإبلاغ ومعالجة حالات القصور المحددة

٤٩. ينبغي أن تقيّم 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 الإصلاحي المناسب. (المرجع: الفقرة ٦٩أ)

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 يمتثلون 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 ليمكّن 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 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 ومداها 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 والإداعاءات

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 يمتثل للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛ و

(ب) الإداعاءات 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 أ٧٠)

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 أ٧١– أ٧٢)

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 أ٧٣– أ٧٥)

٥٨. ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات تقتضي الإحتفاظ بالوثائق لفترة من الزمن تكفي للسماح لأولئك الذين يؤدون إجراءات المراقبة بتقييم إمتثال الشركة لنظام رقابة الجودة، أو الإحتفاظ 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

إعتبارات خاصة بالشركات الصغيرة (المرجع: الفقرة ١٤)

أ١. 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)

أ٢. بشكلٍ 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.

إعتبارات خاصة بالشركات الصغيرة

أ٣. 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

أ٤. 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، 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.

أ٥. 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 إلتزام الشركة الأكثر أهمية نحو تحقيق الجودة؛

(ب) تفويض مسؤوليات الإدارة بحيث لا تطغى الإعتبارات 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)

أ٦. 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. وتمّكن السلطة اللازمة الشخص أو الأشخاص من تطبيق هذه السياسات والإجراءات.

متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة

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

أ٧. 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.

أ٨. 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.

أ٩. 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 المعيار الدولي لرقابة الجودة هذا. فعلى سبيل المثال، تعرف قواعد مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين "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 مسيطر 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)

أ١١. 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)

أ١٢. 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.

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، وتنص على معايير وإرشادات ذات صلة. وقد تحدد المتطلبات الوطنية فترات إعادة توزيع أقصر.

إعتبارات 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 أ١٤ 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، بناءً على سياسات

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

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.

قبول وإستمرار العلاقات مع العملاء وعمليات محددة

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

أ١٨. ينطوي إعتبار ما إذا كانت الشركة تتمتع بالكفاءة والقدرات والموارد من أجل تنفيذ عملية جديدة من عميل جديد أو حالي على مراجعة المتطلبات الخاصة بالعملية 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))

أ١٩. 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 غسيل أموال أو أنشطة إجرامية أخرى.
- 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.
- توثيق المسائل الهامة والمشاورات والإستنتاجات وأساس الإستنتاجات.

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

أ٢٣. 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 وأ١٨-أ٢٢ 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)

أ٢٤. 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.

أ٢٥. يمكن تنمية الكفاءة بطرق متنوعة، بما في ذلك ما يلي:

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

أ٢٦. 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.

أ٢٧. قد تستخدم الشركة شخصاً خارجياً مؤهلاً بالشكل المناسب عند عدم توفر الموارد الفنية والتدريبية الداخلية مثلاً.

أ٢٨. تولي إجراءات تقييم الأداء والتعويض والترقية الإعتراف 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 والتقيد بمبادئ السلوك الأخلاقي، وأن عدم الإمتثال لسياسات وإجراءات الشركة قد ينتج عنه إتخاذ إجراء تأديبي.

إعتبارات خاصة بالشركات الصغيرة

أ٢٩. 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)

أ٣٠. قد تشتمل 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)

أ٣١. 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))

أ٣٢. 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 وتمرين 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.

أ٣٣. يساعد عمل الفريق والتدريب أعضاء فريق العملية الأقل خبرة على فهم أهداف العمل الموكل إليهم بوضوح.

الإشراف (المرجع: الفقرة ٣٢(ب))

أ٣٤. 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؛
- 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.

أ٣٩. 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

أ٤٠. 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))

أ٤١. 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)

أ٤٢. 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.

أ٤٣. 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.

أ٤٤. 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)

أ٤٥. تتضمن المسائل الأخرى ذات العلاقة بتقييم الأحكام التي يصدرها فريق العملية والتي يمكن إعتبارها 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.

إعتبارات خاصة بمؤسسات تدقيق القطاع العام

أ٤٦. رغم عدم الإشارة إليها كمنشآت مدرجة، وفقاً لما هو موضح في الفقرة أ١٦، 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 ٣٩(أ))

أ٤٧. 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))

أ٤٨. 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 المشاورات 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)

أ٤٩. 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

أ٥٠. 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 الوحيدين 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 أ٤٧–أ٤٨.

إعتبارات خاصة بمؤسسات تدقيق القطاع العام

أ٥١. في القطاع العام، قد يعمل مدقق معيّن 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)

أ٥٢. تشجع الإجراءات الفعالة على تحديد الإختلافات في الرأي في مرحلة مبكرة، وتوفر إرشادات واضحة فيما يتعلق بالخطوات المتتالية التي ينبغي إتخاذها بعد ذلك، وتقتضي تقديم وثائق تتعلق بحلّ هذه الإختلافات وتطبيق الإستنتاجات التي تم التوصل إليها.

أ٥٣. قد تتضمن الإجراءات لحل هذه الإختلافات التشاور مع ممارس أو شركة أخرى أو جهة مهنية أو تنظيمية.

وثائق العملية

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

أ٥٤. 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.

أ٥٥. 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)

أ٥٦. تفرض متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة إلتزاماً 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 مسؤوليات بموجب

القانون أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة يقتضي القيام بذلك[٥]. 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. سواءً كانت وثائق العملية على شكل نسخة ورقية أم الكترونية 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 الالكترونية بالمستخدمين المصرح لهم.
- برامج روتينية احتياطية للوثائق الالكترونية 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 الكتروني 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:

[٥] أنظر، على سبيل المثال، قسم ٧.١٤٠ القسم ٣٥.٢٢٥ من قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين.

- عمل نسخ باستخدام الماسحة الضوئية تعكس كامل محتوى النسخة الأصلية من الوثائق، بما في ذلك التواقيع 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 استرجاع وطباعة النسخ الممسوحة ضوئياً حسبما تقتضي الضرورة.

قد يكون هناك أسباب قانونية أو تنظيمية أو أسباب أخرى وراء احتفاظ المؤسسة بمستندات الأوراق الأصلية التي تم تصويرها بالماسحة الضوئية

الإحتفاظ بوثائق العملية (المرجع: الفقرة ٤٧)

أ٦٠. ستتباين 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.

أ٦١. 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.

أ٦٢. تتضمن الإجراءات التي تتبناها الشركة للإحتفاظ بوثائق العملية تلك الإجراءات التي تمكّن 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

أ٦٣. 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)

أ٦٤. 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 ومطبقاً 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 تنعكس 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.

أ٦٧. 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 الإعتبار نطاق أو إستنتاجات برنامج فحص خارجي مستقل. ومع ذلك، لا يعمل برنامج الفحص هذا كبديل عن برنامج المراقبة الداخلية الخاص بالشركة.

إعتبارات خاصة بالشركات الصغيرة

أ٦٨. 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)

أ٦٩. 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)

أ٧٠. 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)

أ٧١. 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.

إعتبارات 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 الكترونية لتوثيق مسائل مثل المصادقات على الإستقلالية وتقييمات الأداء ونتائج إجراءات الفحص الرقابية.

أ٧٤. تشتمل 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 ومطبقاً بفعالية؛ و
  - ما إذا كانت سياسات وإجراءات رقابة الجودة في الشركة مطبقة بالشكل المناسبة 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.

إعتبارات 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	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١-٢
عملية تدقيق البيانات المالية	٣-٩
تاريخ النفاذ	١٠
الأهداف الكلية للمدقق	١١-١٢
التعريفات	١٣
المتطلبات	
متطلبات السلوك الأخلاقي المتعلقة بتدقيق البيانات المالية	١٤
التشكك المهني	١٥
الحكم المهني	١٦
أدلة التدقيق الكافية والمناسبة ومخاطرة التدقيق	١٧
إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية	١٨-٢٤
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
عملية تدقيق البيانات المالية	أ١-أ١٣
التعريفات	أ١٤-أ١٥
متطلبات السلوك الأخلاقي المتعلقة بتدقيق البيانات المالية	أ١٦-أ١٩
التشكك المهني	أ٢٠-أ٢٤
الحكم المهني	أ٢٥-أ٢٩
أدلة التدقيق الكافية والمناسبة ومخاطرة التدقيق	أ٣٠-أ٥٤
إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية	أ٥٥-أ٧٨

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 الإلتزام 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 للإلتزامات 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 تمكّن المدقق من تكوين ذلك الرأي. (المرجع: الفقرة أ١)

٤. إن البيانات المالية التي تخضع للتدقيق هي تلك التي البيانات الخاصة بالمنشأة التي تعدّها 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 إفتراض أن الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة يقرّون بتحمّل مسؤوليات معينة أساسية لدى إجراء عملية التدقيق. ولا تعفي عملية تدقيق البيانات المالية الإدارة أو المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم. (المرجع: الفقرات أ٢–أ١١)

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 خطأ. 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 يعبّر 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 أ٢٨-أ٥٢)

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 بالتشكك 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 خطأ، 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 أ١٢–أ١٣)

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 يمكّن 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 إستخدامه.

---

[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 ٤٤.

[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 صراحة 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 صراحة 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 إرتباطها وموثوقيتها في توفير دعم للإستنتاجات التي يستند إليها رأي المدقق.

(ج) مخاطرة التدقيق (Audit risk)- مخاطرة أن يعبّر 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 يشيران 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 خطأ جوهرياً، إما منفرداً أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى.

(و) بيانات مالية (Financial statements) – تمثيل منظّم للمعلومات المالية التاريخية، بما في ذلك الإفصاحات، الذي يُقصد منه الإبلاغ عن الموارد الإقتصادية للمنشأة أو إلتزاماتها في نقطة زمنية معينة، أو الإبلاغ عن التغييرات فيها لفترة زمنية معينة، وفقاً لإطار معين لإعداد التقارير المالية. يشير مصطلح "البيانات المالية" عادةً إلى مجموعة كاملة من البيانات المالية حسبما هي محددة بموجب متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، لكن يمكن أن يشير أيضاً إلى بيان مالي واحد. تشمل الإفصاحات معلومات إيضاحية أو وصفية، مبينة على النحو المطلوب أو مسموح بها بشكلٍ صريح أو مجازة بخلاف ذلك وفقاً لإطار إعداد التقارير المالي المعمول به، في متن البيان المالي أو في الإيضاحات، أو مدموجة فيها من خلال إشارة مرجعية. (المرجع: الفقرات أ١٤١ – أ١٥)

(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.

(و) إفتراض (Premise)– المتعلق بمسؤوليات الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة، والذي يتم إجراء عملية التدقيق بناءً عليه – لقد أقرت وأدركت 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 للتمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن إحتيال أو خطأ؛ وتزويد المدقق بما يلي:

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

ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المدقق من الإدارة وحيث يكون مناسباً، من المكلفين 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 إستخدام 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 "الإفتراض المتعلق بمسؤوليات الإدارة وحيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة، الذي يتم إجراء عملية التدقيق بناء عليه" بمصطلح "الإفتراض".

(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 جوهرية قبل إجراء عملية التدقيق. ويتألف ذلك من عنصرين موضحين كالآتي 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 والإلتزامات المتعلقة بمساءلة 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 يمتثل المدقق لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، بما في ذلك تلك المتطلبات المعنية بالإستقلالية، والمتعلقة بعمليات تدقيق البيانات المالية. (المرجع: الفقرات أ١٦–أ١٩)

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 أ٢٠–أ٢٤)

الحكم المهني

١٦. ينبغي أن يمارس المدقق الحكم المهني عند تخطيط وإجراء عملية تدقيق للبيانات المالية. (المرجع: الفقرات أ٢٥–أ٢٩)

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 إستنتاجات معقولة ليبني عليها رأيه. (المرجع: الفقرات أ٣٠–أ٥٤)

إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

الإمتثال لمعايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بالتدقيق

١٨. ينبغي أن يمتثل 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 أ٥٥–أ٥٩)

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 أ٦٠-أ٦٨)

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 الإعتبار العلاقات المتبادلة بين معايير التدقيق الدولية، وذلك من أجل: (المرجع: الفقرات أ٦٩-أ٧١)

(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 أ٧٢)

(ب) تقييم ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. (المرجع: الفقرة أ٧٣)

الإمتثال للمتطلبات ذات العلاقة

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

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

(ب) كان المتطلب غير مرتبط لأنه متطلب شرطي والشرط غير قائم. (المرجع: الفقرتان أ٧٤-أ٧٥)

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 أ٧٦)

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.[٤] (المرجع: الفقرتان أ٧٥-أ٧٦)

***

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

عملية تدقيق البيانات المالية

نطاق عملية التدقيق (المرجع: الفقرة ٣)

أ١.ب 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 يكوّن 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)

أ٢. 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 للتمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن إحتيال أم خطأ؛ و

(ج) تزويد المدقق بما يلي:

[٤] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ *"وثائق التدقيق"*، الفقرة ٨(ج).

(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.

أ٣. 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.

أ٤. قد يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار معين مصمم من أجل تلبية:

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

أ٥. 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 الموضوعة من قبل هيئة وضع معايير مرخصة أو معترف بها والمتطلبات التشريعية أو التنظيمية. وقد توفر المصادر الأخرى توجيهاً حول تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وفي بعض الحالات، قد يشتمل إطار إعداد التقارير 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.

أ٦. 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، فعادةً ما يتضمن مبادئ كافية وواسعة النطاق يمكن إستخدامها كأساس لوضع وتطبيق السياسات المحاسبية التي تتوافق مع المفاهيم ذات الصلة بمتطلبات الإطار.

أ٧. 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 الموضوعة 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.

أ٨. كما تحدد متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به ماهية مجموعة كاملة من البيانات المالية. وفي حال إستخدام 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.

أ٩. يضع معيار التدقيق الدولي٢١٠ متطلبات معينة ويوفر إرشاداً حول تحديد إمكانية قبول إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.[٥] ويتناول معيار التدقيق الدولي٨٠٠ الإعتبارات الخاصة عند إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار الهدف الخاص.[٦]

أ١٠. نظراً لأهمية الإفتراض 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 أ٢ كشرط مسبق لقبول عملية التدقيق.[٧]

إعتبارات خاصة بعمليات التدقيق في القطاع العام

أ١١. قد تكون أوامر التكليف بإجراء عمليات تدقيق للبيانات المالية الخاصة بمنشآت القطاع العام أوسع نطاقاً من تلك الأوامر الخاصة بالمنشآت الأخرى. ونتيجة لذلك، قد يتضمن الإفتراض، 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]

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

٦ معيار التدقيق الدولي٨٠٠ *"الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة"*، الفقرة ٨.

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

٨ أنظر الفقرة أ٥٩.

تكوين رأي المدقق (المرجع: الفقرة ٨)

أ١٢. 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*.

أ١٣. 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.

تعريفات

البيانات المالية (المرجع: الفقرة ١٣(و))

أ١٤. يمكن أن تشير بعض أطر إعداد التقارير المالية إلى الموارد الإقتصادية للمنشأة أو إلتزاماتها بمصطلحات أخرى. على سبيل المثال، يمكن الإشارة إليها كأصول وإلتزامات المنشأة، ويمكن الإشارة إلى الفرق المتبقي بينهما باسم حقوق الملكية أو حصص حقوق الملكية.

أ١٥. إن المعلومات الإيضاحية أو الوصفية التي يُطلب دمجها في البيانات المالية بموجب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به يمكن دمجها في تلك البيانات عبر إشارة مرجعية إلى المعلومات في وثيقة أخرى، مثل تقرير الإدارة أو تقرير المخاطر. وإن عبارة " مدموجة فيها عبر إشارة مرجعية " تعني الإشارة المرجعية من البيانات المالية إلى الوثيقة الأخرى، ولكن ليس من الوثيقة الأخرى إلى البيانات المالية. وحيث لا يحظر إطار إعداد التقارير المالية المعمول به صراحةً الإشارة المرجعية إلى المكان الذي قد توجد فيه المعلومات الإيضاحية أو الوصفية، وتتم الإشارة إلى المعلومات بشكلٍ ملائم، تشكّل المعلومات جزءا من البيانات المالية.

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

أ١٦. 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 وب 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.

أ١٧. 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.

أ١٨. 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.

أ١٩. يتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة١[٩]، أو المتطلبات الوطنية التي تعدّ ملحة بنفس القدر على الأقل[١٠]، مسؤوليات الشركة في وضع نظام لرقابة الجودة على عمليات التدقيق والإلتزام به. ويحدد المعيار الدولي لرقابة الجودة١ مسؤوليات الشركة المتعلقة بوضع سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأن الشركة وموظفيها يمتثلون لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالإستقلالية[١١]. ويحدد معيار التدقيق الدولي٢٢٠ 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.[١٢] ويقرّ معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ بحق فريق العملية بالإعتماد على نظام لرقابة الجودة في الشركة من أجل الإضطلاع بمسؤولياته فيما

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.

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)

أ٢٠. 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.

أ٢١. 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.

أ٢٢. 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.

أ٢٣. 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 تزييفها)، تقتضي معايير التدقيق الدولية أن يتحقق المدقق مرة أخرى ويحدد التعديلات أو الإضافات على إجراءات التدقيق التي تعتبر ضرورية لحلّ المسألة[١٤].

---

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

[١٤] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ١٤؛ معيار التدقيق الدولي ٥٠٠، الفقرة ١١؛ معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ *"المصادقات الخارجية"*، الفقرات ١٠-١١ و١٦.

أ٢٤. لا يمكن التوقع من المدقق أن يتجاهل التجربة السابقة المتعلقة بصدق ونزاهة الإدارة والمكلفين بالحوكمة في المنشأة. ومع ذلك، فإن الإعتقاد بأن الإدارة والمكفلين 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)

أ٢٥. 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.
- إستخلاص الإستنتاجات بالإستناد إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، مثل تقييم مدى معقولية التقديرات التي تضعها الإدارة لدى إعداد البيانات المالية.

أ٢٦. 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.

أ٢٧. 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.

أ٢٨. 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.

[١٥] معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرة ١٨.

أ٢٩. 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 إستخدام الحكم المهني كمبرر للقرارات الغير مدعومة بحقائق وظروف العملية أو بأدلة تدقيق كافية ومناسبة.

أدلة التدقيق الكافية والمناسبة ومخاطرة التدقيق (المرجع: الفقرتان ٥ و١٧)

مدى كفاية وملائمة أدلة التدقيق

أ٣٠. 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 إرتباطها بعملية التدقيق الحالية[١٧]) أو إجراءات نظام رقابة الجودة في الشركة المتعلقة بقبول وإستمرار العلاقة مع العميل. بالإضافة إلى المصادر الأخرى داخل وخارج المنشأة، تعتبر السجلات المحاسبية للمنشأة مصدرا مهما لأدلة التدقيق. كما أن المعلومات التي يمكن استخدامها كأدلة تدقيق قد يكون أعدها 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 يُسخدم غياب المعلومات (على سبيل المثال، رفض الإدارة تقديم تمثيل مطلوب) من قبل المدقق وتُشكل بذلك أدلة تدقيق. إن معظم عمل المدقق في صياغة رأيه يتألف من الحصول على أدلة التدقيق وتقييمها.

أ٣١. 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 المقيمّة 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.

---

[١٦] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠، الفقرة ٨.

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

أ٣٢. 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.

أ٣٣. إن تحديد ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتقليص 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

أ٣٤. 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.

أ٣٥. 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 السلبية أو غيرها من الأحداث الناشئة فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية.

مخاطر الأخطاء الجوهرية

أ٣٦. قد تظهر مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستويين:

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

أ٣٧. 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.

أ٣٨. يتم تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية اللازمة للحصول على دليل تدقيق كافٍ ومناسب. ويمكّن 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 بإستخدام

تعابير رياضية للوصول إلى مستوى مقبول من مخاطرة الإكتشاف. ويرى بعض المدققين أن مثل هذا النموذج مفيد عند تخطيط إجراءات التدقيق.

أ٣٩. تتألف مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات من مكونيين هما: المخاطرة الكامنة ومخاطرة الرقابة. وتعدّ المخاطرة الكامنة ومخاطرة الرقابة مخاطر المنشأة؛ حيث تظهران بشكل مستقل عن عملية تدقيق البيانات المالية.

أ٤٠. 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 عامل كافٍ لإستمرار العمليات أو وجود قطاع متدهور يتصف بعدد كبير من الإخفاقات في الأعمال.

أ٤١. إن مخاطرة الرقابة دالة على فعالية تصميم وتطبيق الرقابة الداخلية والإلتزام 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 أداؤها.[١٨]

أ٤٢. 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 وإعتبارات عملية. وقد يتم التعبير عن تقييم لمخاطر الأخطاء الجوهرية بإستخدام 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 إستخدامها في التقييم.

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

أ٤٣. يحدد معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) متطلبات معينة ويوفر إرشاداً حول تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية ومستوى الإثبات.

مخاطرة الإكتشاف

أ٤٤. فيما يتعلق بمستوى معين لمخاطرة التدقيق، ينطوي المستوى المقبول لمخاطرة الإكتشاف على علاقة عكسية مع مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمّة 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.

أ٤٥. 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.

أ٤٦. 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 المقيمّة. 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

أ٤٧. 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 وبناءً رأيه عليها ليكون مقنعاً أكثر منه قاطعاً. وتنشأ القيود الكامنة لعملية التدقيق من:

- طبيعة التقارير المالية؛
- طبيعة إجراءات التدقيق؛ و

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

- الحاجة إلى إجراء عملية التدقيق خلال فترة زمنية معقولة وبتكلفة معقولة.

طبيعة التقارير المالية

أ٤٨. 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

أ٤٩. 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 إكتمال المعلومات، رغم أدائه 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 مآمرة 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.

[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.

إصدار التقارير المالية في مواعيدها والموازنة بين المنفعة والتكلفة

أ٥٠. إن مسألة الصعوبة أو الوقت أو التكلفة لا تشكل بحد ذاتها أساساً مشروعاً ليتجاهل 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 يكوّن 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 متابعة كل مسألة بشكل شامل على إفتراض أن المعلومات تنطوي على خطأ أو إحتيال حتى يتم إثبات عكس ذلك.

أ٥١. 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، سواءً كان ناجماً عن إحتيال أو خطأ، وبالمقابل بذل جهد أقل في المجالات الأخرى؛ و
- إستخدام وسائل اختبار وغيرها من وسائل البحث عن أخطاء في مجموعة بيانات معينة.

أ٥٢. في ضوء الأساليب المبينة في الفقرة أ٥١، 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
- إستخدام 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

أ٥٣. 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:

[٢١] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، 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"*.

- الإحتيال، وخاصة الإحتيال الذي تتورط فيه الإدارة العليا أو التآمر. أنظر معيار التدقيق الدولي٢٤٠ للحصول على نقاش أوسع حول الموضوع.
- وجود واكتمال علاقات ومعاملات الطرف ذي العلاقة. أنظر معيار التدقيق الدولي٥٥٠[٢٣] للحصول على نقاش أوسع حول الموضوع.
- حدوث عدم إمتثال للقوانين والأنظمة. أنظر معيار التدقيق الدولي٢٥٠ (المنقح) [٢٤] للحصول على نقاش أوسع حول الموضوع.
- الأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تجعل منشأة معينة تتوقف عن العمل كمنشأة مستمرة. أنظر معيار التدقيق الدولي٥٧٠ [٢٥] للحصول على نقاش أوسع حول الموضوع.

تحدد معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة إجراءات تدقيق خاصة للمساعدة في التقليل من تأثير القيود الكامنة.

أ٥٤. 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.

إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

طبيعة معايير التدقيق الدولية (المرجع: الفقرة ١٨)

أ٥٥. توفر معايير التدقيق الدولية، عند إعتبارها معاً، معايير لعمل المدقق المتعلق بتحقيق الأهداف الكلية للمدقق. وتتناول معايير التدقيق الدولية المسؤوليات العامة للمدقق، إلى جانب إعتبارات إضافية ذات علاقة بتطبيق هذه المسؤوليات على مواضيع خاصة.

أ٥٦. 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.

---

[٢٣] معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ *"الأطراف ذات العلاقة"*.

[٢٤] معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المنقح) *"مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية"*.

[٢٥] معيار التدقيق الدولي٥٧٠ *"المنشأة المستمرة"*.

أ٥٧. 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.

أ٥٨. 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.

إعتبارات خاصة بعمليات التدقيق في القطاع العام

أ٥٩. إن معايير التدقيق الدولية مرتبطة بالعمليات في القطاع العام. ومع ذلك، قد تتأثر مسؤوليات المدقق في القطاع العام بأمر التكليف 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)

أ٦٠. بالإضافة إلى الأهداف والمتطلبات (يتم التعبير عن المتطلبات في معايير التدقيق الدولية بإستخدام 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.

أ٦١. 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.

أ٦٢. 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.

أ٦٣. قد تتضمن المادة التمهيدية، 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.

أ٦٤. 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.

أ٦٥. 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.

إعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ٦٦. لأهداف تخصيص إعتبارات 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 (عادةً 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.

أ٦٧. تم وضع الإعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة المشمولة في معايير التدقيق الدولية بشكل أساسي مع الأخذ بعين الإعتبار المنشآت غير المدرجة. ومع ذلك، قد تكون بعض الإعتبارات مفيدة في عمليات تدقيق المنشآت المدرجة الصغيرة.

أ٦٨. 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)

أ٦٩. 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.

أ٧٠. 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.

أ٧١. لدى إستخدام الأهداف، يتعين على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار العلاقات المتبادلة بين معايير التدقيق الدولية. ويعود ذلك، وفقاً لما هو موضح في الفقرة أ٥٣، 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؛ ويعدّ 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 الدولي٣١٥ (المنقح) ومعيار التدقيق الدولي٣٣٠، 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 المقيمّة، على التوالي؛ وتنطبق 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 (المنقح) ومعيار التدقيق الدولي ٣٣٠ وذلك فيما يتعلق بموضوع المعيار ذي العلاقة دون أن يكررها. وبناءً على ذلك، لدى تحقيق الأهداف المذكورة في معيار التدقيق الدولي٥٤٠، يولي المدقق عناية لأهداف ومتطلبات معايير التدقيق الدولية الأخرى ذات العلاقة.

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

أ٧٢. 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))

أ٧٣. يتعين على المدقق إستخدام 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 إستكمال العملية.

الإمتثال للمتطلبات ذات العلاقة

المتطلبات ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ٢٢)

أ٧٤. 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 (المنقح) ٢٦ مرتبطة.

أ٧٥. 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 الدخلية 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 ضمنياً.

الحياد عن متطلب معين (المرجع: الفقرة ٢٣)

أ٧٦. يحدد معيار التدقيق الدولي٢٣٠ 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)

أ٧٧. 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:

---

[٢٦] معيار التدقيق الدولي ٦١٠ (المنقح ٢٠١٣) *"إستخدام عمل المدققين الداخليين"، الفقرة ٢.*

[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.

[٣٠] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠، الفقرة ١٢.

- 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.

أ٧٨. توفر وثائق التدقيق التي تلبي متطلبات معيار التدقيق الدولي٢٣٠ 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 بشكلٍ 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.

معيار التدقيق الدولي ٢١٠
الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق

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

المحتويات

	الفقرة
المقدمة	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١
تاريخ النفاذ	٢
الهدف	٣
التعريفات	٤-٥
المتطلبات	
الشروط المسبقة لعملية التدقيق	٦-٨
الإتفاق على شروط عملية التدقيق	٩-١٢
عمليات التدقيق المتكررة	١٣
قبول إجراء تغيير على شروط التكليف بالتدقيق	١٤-١٧
إعتبارات إضافية في قبول العملية	١٨-٢١
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	أ١
الشروط المسبقة لعملية التدقيق	أ٢-أ٢١
الإتفاق على شروط عملية التدقيق	أ٢٢-أ٢٩
عمليات التدقيق المتكررة	أ٣٠
قبول إجراء تغيير على شروط التكليف بالتدقيق	أ٣١-أ٣٥
إعتبارات إضافية في قبول العملية	أ٣٦-أ٣٩
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 التكليف 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 الدولي٢٢٠[١] تلك الجوانب المتعلقة بقبول العملية التي تقع ضمن سيطرة المدقق. (المرجع: الفقرة أ١)

تاريخ النفاذ

٢. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات 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 التكليف بالتدقيق.

التعريفات

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

شروط مسبقة لعملية تدقيق (Preconditions for an audit)– إستخدام الإدارة لإطار مقبول لإعداد التقارير المالية لدى إعداد البيانات المالية وإتفاق الإدارة وحيث يكون مناسباً، الملكفين 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".

---

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.

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:

(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، سواءً 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 قيداً 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 يقتضي 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، بإستثناء ما هو منصوص عليه في الفقرة ١٩؛ أو

(ب) في حال عدم الحصول على الموافقة المشار إليها في الفقرة ٦(ب).

الإتفاق على شروط عملية التدقيق

٩. ينبغي أن يتفق المدقق مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على شروط التكليف بالتدقيق، حسبما يكون مناسباً. (المرجع: الفقرة أ٢١)

١٠. مع مراعاة الفقرة ١١، ينبغي تدوين شروط التكليف 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؛

(هـ) الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأية تقارير سيصدرها المدقق؛ و (المرجع: الفقرات أ٢٢-أ٢٥)

(و) بيان باحتمالية وجود ظروف قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه المتوقعين.

١١. في حال نصّ القانون أو النظام بتفصيل وافٍ على شروط التكليف 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 أ٢٢، أ٢٦-أ٢٧)

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 أ٢٦)

عمليات التدقيق المتكررة

١٣. في عمليات التدقيق المتكررة، ينبغي أن يقيّم المدقق ما إذا كانت الظروف تقتضي تنقيح شروط التكليف بالتدقيق وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير المنشأة بشروط التكليف القائمة. (المرجع: الفقرة أ٢٨)

قبول إجراء تغيير على شروط التكليف بالتدقيق

١٤. ينبغي ألا يوافق المدقق على إجراء تغيير على شروط التكليف بالتدقيق عند عدم وجود مبرر معقول للقيام بذلك. (المرجع: الفقرات أ٣١-أ٣٣)

١٥. في حال طُلب من المدقق، قبل إستكمال عملية التدقيق، تغيير عملية التدقيق إلى عملية تنقل مستوى أقل من التأكيد، فينبغي أن يحدد ما إذا كان هنالك مبرر معقول للقيام بذلك أم لا. (المرجع: الفقرتان أ٣٤-أ٣٥)

١٦. في حال تغيير شروط التكليف 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 التكليف 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 هنالك أي التزام، سواءً كان التزاماً تعاقدياً أو غير ذلك، يقتضي الإبلاغ عن الظروف إلى الأطراف الآخرين، مثل المكلفين بالحوكمة أو المالكين أو الهيئات التنظيمية.

إعتبارات إضافية في قبول العملية

معايير إعداد التقارير المالية المدعومة بقانون أو نظام

١٨. في حال كانت معايير إعداد التقارير المالية الموضوعة من قبل هيئة وضع معايير غير مرخصة أو معترف بها مدعومة بقانون أو نظام، ينبغي أن يحدد المدقق ما إذا كانت هنالك 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 أ٣٦)

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

[٣] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ *"التعديلات على الرأي في تقرير المدقق المستقل"*.

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 أ٣٧)

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

(ب) الإقرار في شروط التكليف 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 بإستخدام 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 التكليف 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 يقيّم 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 تمتثل عملية تدقيق مؤداة وفقاً لمثل هذا القانون أو النظام لمعايير التدقيق الدولية. وبالتالي،

٤ معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ *"فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل".*

٥ معيار التدقيق الدولي٧٠٦.

ينبغي ألا يورد المدقق أية إشارة في تقرير المدقق إلى عملية التدقيق التي يتم إجراؤها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.[٦] (المرجع: الفقرتان أ٣٨-أ٣٩)

***

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا (المرجع: الفقرة ١)

أ١. 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))

أ٢. 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.

أ٣. 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 أ٨-أ٩.

---

٦ أنظر أيضاً معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ *"تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية"*، الفقرة ٤٣.

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).

تحديد إمكانية قبول إطار إعداد التقارير المالية

أ٤. 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)؛
- 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.

أ٥. 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، فهنالك 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.

أ٦. وفي بعض الحالات، سيتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار مصمم من أجل تلبية إحتياجات مستخدمين 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 الدولي٨٠٠ إمكانية قبول إطار إعداد التقارير المالية المصمم لتلبية إحتياجات المستخدمين المحددين للمعلومات المالية.[١٠]

أ٧. 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 آخراً مقبولاً. وعندما تقوم الإدارة بذلك، وفقاً لما تقتضيه الفقرة ١٦، يتم الإتفاق على شروط جديدة للتكليف بالتدقيق لتعكس التغيير الذي طرأ على الإطار بما أن الشروط المتفق عليها مسبقاً لن تكون دقيقة بعد حدوث ذلك.

١٠ معيار التدقيق الدولي ٨٠٠ *"الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة"*، الفقرة ٨.

أطر الأهداف العامة

أ٨. 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 الموضوعة 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:

- 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

أ٩. 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 إستخدامه 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

أ١٠. 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 إستخدام 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))

أ١١. 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 بالمنشأة، وأن يكون للمدقق توقع معقول حول الحصول على المعلومات اللازمة لعملية التدقيق بما في ذلك المعلومات التي يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد) إلى الحد الذي تكون فيه الإدارة قادرة على توفيرها أو تزويدها. وبناءً على ذلك، يعتبر الإفتراض عنصراً أساسياً في إجراء عملية تدقيق مستقلة. وفي سبيل تجنب حدوث سوء فهم، يتم التوصل إلى إتفاق مع إدارة تقر وتدرك بأنها تتحمل مثل هذه المسؤوليات كجزء من الإتفاق على شروط التكليف بالتدقيق وتدوينها في الفقرات ٩-١٢.

أ١٢. 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 المتعلق بإعداد التقارير المالية. وفي المنشآت الكبيرة أو العامة، قد تتحمل مجموعة فرعية من المكلفين بالحوكمة، مثل لجنة تدقيق ما، مسؤوليات إشرافية معينة.

أ١٣. يقتضي معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ أن يطلب المدقق من الإدارة توفير إقرارات خطية حول اضطلاعها بمسؤوليات معينة منوطة 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.

أ١٤. 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

١١ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة أ٤.

١٢ معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ *"إقرارات الإدارة"*، الفقرتان ١٠-١١.

١٣ معيار التدقيق الدولي ٥٨٠، الفقرة أ٢٦.

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))

أ١٥. 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 إستخدام إطار *عرض* عادل، تكمن أهمية هدف إعداد التقارير المتعلق بالعرض العادل في أن يتضمن الإفتراض المتفق عليه مع الإدارة على إشارة خاصة إلى 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))

أ١٦. 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 فعّالة، منشأة ما بتأكيد معقول فقط حول تحقيق أهداف المنشأة من إعداد التقارير المالية وذلك بسبب القيود الكامنة المفروضة على الرقابة الداخلية.[١٤]

أ١٧. 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 تقر 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.

أ١٨. 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 والإتصال؛ وأنشطة الرقابة؛ ومراقبة أنظمة الرقابة. ومع ذلك، لا يعكس هذا التقسيم بالضرورة كيف قد تصمم وتطبق وتلتزم

١٤ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) *"تحديد تقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"*، الفقرة أ٥٤.

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.

أ١٩. 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 أ١٨، فلا توجد إشارة 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.

المعلومات الإضافية (المرجع: الفقرة ٦(ب)(٣) ب)

أ٢٠أ. قد تشمل المعلومات الإضافية التي يمكن أن يطلبها المدقق من الإدارة لغرض التدقيق، حيث أمكن، الأمور المتصلة بالمعلومات الأخرى وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح). عندما يتوقع المدقق الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المدقق، يمكن أن تقّر شروط عملية التدقيق أيضاً بمسؤوليات المدقق المتعلقة بهذه المعلومات الأخرى بما في ذلك، حيث أمكن، الإجراءات التي قد تكون ملائمة أو ضرورية إذا استنتج المدقق وجود خطأ جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المدقق.

إعتبارات متعلقة بالمنشآت الصغيرة (المرجع: الفقرة ٦(ب))

أ٢٠. إن أحد أهداف الإتفاق على شروط التكليف بالتدقيق هو تجنب حدوث سوء فهم حول مسؤزليات 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)

أ٢٢. تعتمد أدوار الإدارة والمكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بالإتفاق على شروط عملية التدقيق للمنشأة على الهيكل الرقابي للمنشأة والقانون أو النظام ذي العلاقة.

---

١٥ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة أأ٥٩ والملحق ١.

كتاب التكليف بعملية التدقيق أو شكل آخر من الإتفاق الخطي [١٦] (المرجع: الفقرتان ١٠-١١)

أ٢٣. 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 تقر 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

أ٢٤. قد يختلف شكل ومحتوى كتاب التعيين لكل منشأة. وقد تستند المعلومات المشمولة في كتاب التعيين المتعلق بمسؤوليات المدقق إلى معيار التدقيق الدولي٢٠٠.[١٧] وتتناول الفقرتان ٦(ب) و١٢ 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:

- وصف مفصّل لنطاق التدقيق، بما في ذلك الإشارة إلى التشريعات المطبقة والأنظمة ومعايير التدقيق الدولية والبيانات الأخلاقية والبيانات الأخرى للهيئات المهنية التي يلتزم بها المدقق.
- شكل أي تبليغ آخر حول نتائج عملية التدقيق.
- المتطلب الذي يشترط على المدقق الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٧٠١.[١٨]
- الحقيقة التي تفيد أنه بسبب القيود المتأصلة لعملية التدقيق، إلى جانب القيود المتأصلة للرقابة الداخلية، هناك مخاطرة حتمية تكمن في إمكانية عدم الكشف عن بعض الأخطاء الجوهرية، حتى وإن تم التخطيط لعملية التدقيق بشكلٍ سليم وتم تنفيذها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.
- الترتيبات الخاصة بتخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، بما في ذلك تكوين فريق العملية.
- التوقع بأن الإدارة ستقدم إقرارات خطية. (أنظر أيضاً الفقرة أ١٣).

---

[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.

[١٨] معيار التدقيق الدولي ٧٠١ "*الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل*".

- التوقع بأن الإدارة ستتيح فرصة الوصول إلى جميع المعلومات التي تكون الإدارة على علم بها والتي تعتبر ذات صلة بإعداد البيانات المالية، بما في ذلك التوقع بأن الإدارة ستتيح فرصة الوصول إلى المعلومات ذات العلاقة بالإفصاحات.
- موافقة الإدارة على إتاحة مسودة البيانات المالية للمدقق بالإضافة إلى أية ، بما في ذلك جميع المعلومات المتعلقة بإعدادها، سواءً تم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد (بما في ذلك جميع المعلومات المتعلقة بإعداد الإفصاحات)، والمعلومات الأخرى[١٩]، إن وجدت، في الوقت المناسب للسماح للمدقق بإستكمال عملية التدقيق وفقاً للجدول الزمني المقترح.
- موافقة الإدارة على إبلاغ المدقق عن الحقائق التي يمكن أن تؤثر على البيانات المالية، والتي قد تصبح الإدارة على علم بها خلال الفترة الممتدة من تاريخ تقرير المدقق إلى تاريخ إصدار البيانات المالية.
- الأساس الذي سيتم حساب الرسوم بناءً عليه وأية ترتيبات لإصدار الفواتير.
- الطلب من الإدارة الإعتراف بإستلام كتاب التكليف بعملية التدقيق والموافقة على شروط العملية المبينة فيه.

أ٢٥. عندما لا يُطلب من المدقق الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية، فقد يكون من المفيد بالنسبة للمدقق أن يشير في شروط عملية التدقيق إلى إحتمالية الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق، وفي بعض الإختصاصات، قد يكون من الضروري بأن يشير المدقق إلى هذه الإحتمالية للحفاظ على قدرة القيام بذلك.

أ٢٦. 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.
- إشارة، ووصف، لمسؤوليات المدقق التي تحددها القوانين أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة والتي تتناول إبلاغ سلطة مختصة خارج المنشأة عن عدم الامتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة.
- أي تقييد مفروض على مسؤولية المدقق عند وجود مثل هذه الاحتمالية.
- إشارة إلى أية إتفاقيات إضافية بين المدقق والمنشأة.
- أي التزام يتعلق بتزويد الأطراف الآخرى بأوراق العمل الخاصة بعملية التدقيق.

[١٩] كما هو معرّف في معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) *"مسؤوليات المدقق المتعلقة بمعلومات أخرى"*.

هناك مثال على كتاب تعيين لعملية تدقيق موضح في الملحق ١.

عمليات تدقيق العناصر

أ٢٧. عندما يكون مدقق منشأة أمّ 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 يعيّن 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)

أ٢٨. في حال، في ظل الظروف الموضحة في الفقرتان أ٢٣ وأ٢٩، 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.

إعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٢٩. 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)

أ٣٠. 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)

أ٣١. 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، سواءً 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.

أ٣٢. 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.

أ٣٣. 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)

أ٣٤. 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 أ٣١–أ٣٣ أعلاه، أية مدلولات قانونية أو تعاقدية على التغيير.

أ٣٥. 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 أداؤه 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.

إعتبارات إضافية في قبول العملية

معايير إعداد التقارير المالية المدعومة بقانون أو نظام (المرجع: الفقرة ١٨)

أ٣٦. في بعض المناطق، قد يكمّل قانون أو نظام ما معايير إعداد التقارير المالية الموضوعة 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 إضافة إلى تلك المطلوبة بموجب معايير إعداد التقارير المالية أو عندما يضيق مدى الخيارات المقبولة التي يمكن القيام بها ضمن معايير إعداد التقارير المالية.[٢٠]

إطار إعداد التقارير المالية المنصوص عليه في القانون أو النظام – المسائل الأخرى التي تؤثر على القبول (المرجع: الفقرة ١٩)

أ٣٧. 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)

أ٣٨. تقتضي معايير التدقيق الدولية عدم امتثال المدقق لمعايير التدقيق الدولية إلا بعد امتثاله لكافة معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بعملية التدقيق.[٢١] 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 المدقق حول عدم أداء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. ومع ذلك، يُشجع المدقق على تطبيق معايير التدقيق

---

٢٠ 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.

٢١ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ٢٠.

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

أ٣٧. 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.

ملحق ١

(المرجع: الفقرات أ٢٤- أ٢٦)

مثال على كتاب التكليف بعملية التدقيق

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 بالإعتبارات 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 الممثل الملائم في الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة في شركة ABC:[١]

[هدف ونطاق التدقيق]

لقد طلبتم[٢] بأن نقوم بتدقيق البيانات المالية للشركة ABC، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر 20X1، وبيان الدخل الشامل، وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ، والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة. ويسعدنا تأكيد قبولنا وفهمنا لعملية التدقيق هذه بموجب هذا الكتاب.

تتلخص أهداف عملية التدقيق الخاصة بنا في الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ، وإصدار تقرير المدقق الذي يشمل. التأكيد المعقول هو مستوى عالي من التأكيد، لكنه لا يضمن بأن عملية التدقيق التي تتم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية سوف تكشف دائما عن الأخطاء الجوهرية عند وجودها. يمكن أن تنشأ الأخطاء عن الإحتيال أو الخطأ وتعتبر أخطاء جوهرية إذا كان من المتوقع بشكلٍ معقول بأنها سوف تؤثر، منفردةً أو مجتمعةً، على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه البيانات المالية.

---

[١] إن العناوين والمراجع في هذا الكتاب هي تلك التي تتناسب مع ظروف العملية، بما في ذلك الإختصاص ذي الصلة. ومن المهم الإشارة إلى الأشخاص المناسبين- أنظر الفقرة أ٢٢.

[٢] في مختلف أجزاء هذا الكتاب، يمكن أن تُستخدم أو تُعدّل الإشارات إلى "أنت"، "نحن"، "لنا"، "الإدارة"، "أولئك المكلفين بالحوكمة"، "المدقق" حسبما هو مناسب في الظروف المحددة.

[*مسؤوليات المدقق*]

سنقوم بإجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. تتطلب تلك المعايير بأن نمتثل للمتطلبات الأخلاقية. كجزء من عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، نمارس الحكم المهني ونحافظ على منهج الشك المهني خلال عملية التدقيق نحن أيضاً:

- نحدد ونقيّم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواءً كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ، كما نصمم وننفذ إجراءات التدقيق التي تستجيب لتلك المخاطر، ونحصل على أدلة تدقيق كافية وملائمة لتوفير أساس لرأينا. وتكون مخاطرة عدم الكشف عن أية أخطاء جوهرية ناتجة عن الإحتيال أعلى من مخاطرة عدم الكشف عن أية أخطاء جوهرية ناتجة عن الخطأ، إذ أن الإحتيال قد ينطوي على التواطؤ أو التزوير أو الإغفال المتعمد أو تشويه الحقائق أو تجاوز الرقابة الداخلية.

- نحصل على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في الظروف المحددة، ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فعالية نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.[٣] ومع ذلك، سوف نبلغكم خطياً عن أي أوجه قصور هامة في الرقابة الداخلية ذات العلاقة بتدقيق البيانات المالية قمنا بتحديدها أثناء عملية التدقيق.

- نقيّم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة المعدة من قبل الإدارة.

- نتوصل إلى إستنتاج حول مدى ملائمة إستخدام الإدارة لأساس المنشأة المستمرة المحاسبي، واستنادا إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ما إذا كانت توجد شكوك كبيرة متعلقة بأحداث أو ظروف يمكن أن تشكك في قدرة الشركة على الإستمرار بصفتها منشأة مستمرة. إذا استنتجنا وجود شكوك كبيرة، فإنه يتوجب علينا لفت الإنتباه في تقرير المدقق إلى الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية، أو إذا كانت تلك الإفصاحات غير كافية، يتوجب علينا أن نعدّل رأينا. تستند إستنتاجاتنا إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المدقق. ومع ذلك، فإن الأحداث أو الظروف المستقبلية قد تدفع الشركة إلى وقف إستمرارها كمنشأة مستمرة.

- نقيّم العرض العام للبيانات المالية وهيكلها ومحتواها، بما في ذلك الإفصاحات وما إذا كانت البيانات المالية تمثل المعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق العرض العادل.

وبسبب القيود المتأصلة في عملية التدقيق، إلى جانب القيود المتأصلة في الرقابة الداخلية، هناك مخاطرة حتمية تكمن في إمكانية عدم الكشف عن بعض الأخطاء الجوهرية، حتى وإن تم التخطيط لعملية التدقيق بشكلٍ سليم وتم تنفيذها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

[٣] يمكن تعديل هذه الجملة، حسبما يكون مناسباً، في الحالات التي يتحمل فيها المدقق أيضاً مسؤولية إصدار رأي حول فعالية الرقابة الداخلية إلى جانب تدقيق البيانات المالية.

[*مسؤوليات الإدارة وتحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به (يُفترض لأغراض هذا المثال أن المدقق لم يحدد بأن القانون أو النظام ينص على تلك المسؤوليات بمصطلحات ملائمة؛ لذلك تُستخدم الأوصاف الواردة في الفقرة ٦(ب) من هذا المعيار).*]

سيتم إجراء التدقيق الخاص بنا على أساس أن [الإدارة، وحيث يكون مناسباً، أولئك المكلفين بالحوكمة][٤] قد أقروا وفهموا بأنهم يتحملون مسؤولية ما يلي:

(أ) إعداد البيانات المالية وعرضها بصورة عادلة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد للتقارير المالية؛[٥]

(ب) الرقابة الداخلية التي تحدد [الإدارة] بأنها ضرورية للمساعدة في إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ؛

(ج) تزويدنا بما يلي:[٦]

(١) فرصة الوصول إلى جميع المعلومات التي تدرك [الإدارة] بأنها ذات علاقة بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛

(٢) المعلومات الإضافية التي قد نطلبها من [الإدارة] لغرض التدقيق؛ و

(٣) فرصة الوصول غير المقيد لأشخاص داخل المنشأة الذين نرتأي أنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.

كجزء من عملية التدقيق الخاصة بنا، سنطلب من [الإدارة، وحيث يكون مناسباً، أولئك المكلفين بالحوكمة]، تأكيداً خطياً بشأن الإقرارات المقدمة لنا فيما يخص التدقيق.

ونحن نتطلع إلى التعاون الكامل من موظفيكم خلال عملية التدقيق.

[*معلومات أخرى ذات علاقة*]

[*أدخل معلومات أخرى، مثل ترتيبات الرسوم والفواتير وشروط محددة أخرى، حسبما يكون مناسباً*]

[*إعداد التقارير*]

[*أدخل إشارة ملائمة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لتقرير المدقق بما في ذلك، حيث أمكن، إعداد التقارير حول المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)*]

قد تكون هناك حاجة لتعديل شكل ومحتوى تقريرنا في ضوء نتائج التدقيق التي نتوصل إليها.

---

[٤] استخدام المصطلحات حسبما يكون مناسباً في الظروف المحددة.

[٥] أو إن كان مناسباً، *" إعداد البيانات المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "*.

[٦] أنظر الفقرة أ٢٤ للإطلاع على أمثلة عن الأمور الأخرى المتعلقة بمسؤوليات الإدارة التي يمكن إدراجها.

يرجى توقيع وإعادة النسخة المرفقة من هذا الكتاب للإشارة إلى إقراركم وموافقتكم على الترتيبات الخاصة بتدقيقنا للبيانات المالية بما في ذلك مسؤوليات كل منا.

شركة XYZ وشركاها

تم الإقرار والموافقة بالنيابة عن شركة ABC بواسطة

(توقيع)

.....

الإسم واللقب

التاريخ

ملحق ٢

(المرجع: الفقرة أ١٠)

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 أ١٠ 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 إستخدام أطر لإعداد التقارير المالية، فإن الإدارة تحدد إطاراً لإعداد التقارير المالية ليتم العمل به. وعادةً ما تكون الممارسة في مثل هذه المناطق هي إستخدام معايير إعداد التقارير المالية الموضوعة من قبل إحدى الهيئات الموضحة في الفقرة أ٨ 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 إعتبار 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) إكتمال 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 إعتباره 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 لإعداد 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 إعتبار 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 إمتثال 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 للفترات التي تبدأ في
١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ)

المحتويات

	الفقرة
المقدمة	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....	١
نظام رقابة الجودة ودور فرق العمليات	٢-٤
تاريخ النفاذ	٥
الهدف	٦
التعريفات	٧
المتطلبات	
مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق	٨
المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة	٩-١١
الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق	١٢-١٣
مهمة فرق العمليات	١٤
أداء العملية	١٥-٢٢
المراقبة	٢٣
التوثيق	٢٤-٢٥
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
نظام رقابة الجودة ودور فرق العمليات	أ١-أ٢
مسؤوليات القيادة لجودة عمليات التدقيق	أ٣
المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة	أ٤-أ٧
الموافقة على العلاقات مع العملاء ومواصلتها وعمليات التدقيق	أ٨-أ١٠
مهمة فرق العمليات	أ١١-أ١٣
أداء العملية	أ١٤-أ٣٣

المراقبة أ٣٤-أ٣٦
التوثيق أ٣٧

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ *"رقابة الجودة 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. 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 الجودة١، تلزم المؤسسة بوضع نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه ليقدم لها ضمان معقول بأن:

(أ) المؤسسة وموظفيها يمتثلون 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 الجودة١ أو المتطلبات الوطنية (المرجع: الفقرة أ١).

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 بالإستقلالية لنظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة.

٤. تُخول فرق العمليات بالإعتماد على نظام رقابة الجودة الخاص بالمؤسسة، إلا في حال نصت المعلومات التي قدمتها المؤسسة أو الأطراف الأخرى خلاف ذلك. (المرجع: الفقرة أ٢)

تاريخ النفاذ

٥. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات 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 تمتثل 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، تُعرَّف 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] يستثني مصطلح "فريق العملية" أيضاً الأفراد ضمن قسم التدقيق الداخلي لدى العميل الذين يقدمون المساعدة المباشرة في عملية التدقيق عندما يمتثل المدقق الخارجي لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ٦١٠ (المنقح عام ٢٠١٣).[٤]

(هـ) مؤسسة (Firm)– هي عبارة عن ممارس وحيد أو شراكة أو شركة أو منشأة أخرى تضم محاسبين مهنيين.

---

[٢] ينبغي قراءة مفهوم "شريك في عملية" و"شريك" و"مؤسسة" على أنه يشير إلى نظرائهم في القطاع العام حيثما كان ذلك مناسباً.

[٣] يُعرِّف معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ *الإستفادة من عمل الخبير التابع للمدقق"* الفقرة أ٦ المفهوم "الخبير التابع للمدقق".

[٤] ينص معيار التدقيق الدولي ٦١٠ (المنقح عام ٢٠١٣)" *استخدام عمل المدققين الداخليين "* على قيود معينة على استخدام المساعدة المباشرة. كما ينص أيضاً على منع المدقق بموجب القوانين أو الأنظمة من الحصول على المساعدة المباشرة من المدققين الداخليين. لذلك، فإن استخدام المساعدة المباشرة تقتصر فقط على الحالات التي تُجاز فيها.

(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.

(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 صرامةً.

(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 عُيّن ذلك الشريك لأجلها. (المرجع: الفقرة أ٣)

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 أ٤–أ٥)

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 أ٥)

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 أ٥)٠

(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 لإستقلالية 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 أ٦–أ٧).

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 أ٨–أ١٠).

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 ليتمكنا معاً من إتخاذ الإجراء المناسب. (المرجع: الفقرة أ١٠)

مهمة فرق العمليات

١٤. يشعر الشريك في العملية بالرضا إزاء إمتلاك فريق العملية وأي خبراء تابعين للمدقق، لا يشكلون جزءً 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 المرجع: الفقرة أ١١-أ١٣).

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 أ١٤-أ١٦ وأ٢١)

(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 أ١٧-أ١٨ وأ٢١)

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 أ١٩-أ٢١)

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 أ٢٢-أ٢٣)

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) ألاّ يؤرخ تقرير المدقق لغاية إتمام مراجعة رقابة جودة العملية. (المرجع: الفقرة أ٢٤-أ٢٦).

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 أ٢٧-أ٢٩، أ٣١-أ٣٣)

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 أ٣٠-أ٣٣)

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 أ٣٤-أ٣٦)

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 أ٣٧)

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

---

[٤] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ *"وثائق التدقيق"*، الفقرات ٨-١١ وأ٦ .

(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.

***

التطبيق والمواد التوضيحية الأخرى

نظام رقابة الجودة ودور فرق العمليات (المرجع: الفقرة ٢)

أ١. يُعنى المعيار الدولي لرقابة الجودة١، 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)

أ٢. ما لم تُشِر 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)

أ٣. 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 يمتثل 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)

أ٤. 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)

أ٥. 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، تُعّرف 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))

أ٦. 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.

الإعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام

أ٧. 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)

أ٨. 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.[٦] 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

[٦] المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، الفقرة أ٢٧.

- المسائل الهامة الناشئة خلال عملية التدقيق الحالية والسابقة وتوقعاتها حول إستمرارية العلاقة.

الإعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام (المرجع: الفقرات ١٢-١٣)

أ٩. قد تتطلب القوانين، أو الأنظمة، أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة[١] من المدقق أن يطلب، قبل قبول عملية التدقيق، من المدقق السابق أن يمده بالمعلومات المعروفة فيما يتعلق بأية حقائق أو ظروف والتي، من حيث الحكم المهني للمدقق السابق، يحتاج المدقق أن يكون على دراية بها قبل أن يتخذ قرار بشأن قبول العملية من عدمه. وفي بعض الحالات، قد يكون من المطلوب من المدقق السابق، بناءً على طلب المدقق الحالي المقترح، أن يمد المدقق الحالي المقترح بمعلومات متعلقة بعدم الامتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة. فعلى سبيل المثال، في حال انسحاب المدقق السابق من العملية نتيجة لوجود عدم امتثال محدد أو مشكوك فيه للقوانين والأنظمة، تتطلب *قواعد السلوك الدولية للمحاسبين المهنيين* أن يفصح المحاسب السابق بناءً على طلب المدقق الحالي المحتمل عن جميع تلك الحقائق والمعلومات الأخرى المتعلقة بعدم الامتثال والتي، في رأي المدقق السابق، يحتاج المدقق الحالي المقترح إلى معرفتها قبل أن يتخذ قراراً بقبول تعيين التدقيق من عدمه.[٢]

أ١٠. في القطاع العام، قد يتم تعيين المدققين وفقاً للإجراءات القانونية. وفقاً لذلك، قد لا تكون بعض المتطلبات والإعتبارات الواردة في الفقرات١٢ و١٣ وأ٨ وأ٩ 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: الفقرات ١٤)

أ١١. يضم فريق العملية شخصاً ذو خبرة في مجال متخصص من المحاسبة أو التدقيق، سواءً 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 وأ٢٢ وأ٢٣ موضوع التشاور.

أ١٢. 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.

---

[١] انظر، على سبيل المثال، القسم ١٤/٢١٠ من قواعد سلوك مجلس المعايير الأخلاقية للمحاسبين المهنيين

[٢] انظر على سبيل المثال، القسم ٣١/٢٢٥ من قواعد سلوك مجلس المعايير الأخلاقية للمحاسبين المهنيين.

- 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

الإعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٣. 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 أ١٥)

أ١٤. 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 .[٧]
- مسؤوليات الشركاء عندما يشترك في إجراء عملية التدقيق أكثر من شريك واحد.
- أهدف العمل الذي سيتم إنجازه.
- طبيعة عمل المؤسسة.
- القضايا المتعلقة بالمخاطر.
- المشاكل التي قد تنشأ.
- المنهج المفصّل 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.

[٧] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ *"الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"*، الفقرة ١٥ .

أ١٥. يساعد العمل الجماعي والتدريب المناسبين أعضاء الفريق الأقل خبرة في فهم أهداف العمل المحدد.

أ١٦. يتضمن الإشراف الأمور التالية:

- متابعة تقدم عملية التدقيق.
- الأخذ بعين الإعتبار 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.

المراجعات

مراجعة المسؤوليات (المرجع: الفقرة ١٦)

أ١٧. 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.[٨]

أ١٨. 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.

[٨] المعيار الدولي لمراقبة الجودة ١، الفقرة ٣٣.

مراجعة الشريك في العملية للعمل المنجز (المرجع: الفقرة ١٧)

أ١٩. 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 .[٩]

أ٢٠. قد يطبق الشريك في العملية الذي يقوم بالتدقيق خلال العملية إلى مراجعة الإجراءات كما هو وارد في الفقرة أ١٩ لمراجعة العمل المنجز لغاية التاريخ الذي يتم فيه إجراء تغيير لتحديد مسؤوليات الشريك في العملية.

الإعتبارات ذات العلاقة عند توظيف عضو فريق العملية ذو الخبرة في أحد المجالات المتخصصة في المحاسبة أو التدقيق (المرجع: الفقرات ١٥-١٧)

أ٢١. 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)

أ٢٢. 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 مثبته؛ و

[٩] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠، الفقرة ٩(ج).

- تتحلى الجهات التي تمت مشاورتها بالمعرفة والأقدمية والخبرة.

أ٢٣. قد يكون ملائماً لأعضاء فريق العملية التشاور خارج المؤسسة، على سبيل المثال، عندما تفتقر 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 تاريخ تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ١٩(ج))

أ٢٤. يتطلب معيار التدقيق الدولي٧٠٠ (المنقح) تأخير تقرير المدقق في موعد لا يسبق التاريخ الذي حصل فيه المدقق على الأدلة المناسبة الكافية التي سيبدي على أساسها المدقق رأيه حول البيانات المالية. [١٠] 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.

أ٢٥. 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.

أ٢٦. إن إتمام مراجعة رقابة جودة العملية يعني استيفاء المتطلبات الواردة في الفقرات ٢٠-٢١ من قبل مراجع رقابة جودة العملية والإلتزام 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.[١١]

طبيعة وتوقيت ومدى مراجعة رقابة جودة العملية (المرجع: الفقرة ٢٠)

أ٢٧. 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.

أ٢٨. 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.

---

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) *"تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية"*، الفقرة ٤٩.

[١١] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠، الفقرات ١٤-١٦.

أ٢٩. عند تطبيق معيار التدقيق الدولي ٧٠١ [١٢]، تشمل الإستنتاجات التي يتوصل إليها فريق العملية في صياغة تقرير المدقق تحديد ما يلي:

- أمور التدقيق الرئيسية التي ينبغي تضمينها في تقرير المدقق.
- أمور التدقيق الرئيسية التي لن يتم الإبلاغ عنها في تقرير المدقق وفقاً للفقرة ١٤ من معيار التدقيق الدولي ٧٠١، إن وجدت؛ و
- إن أمكن، وإعتماداً على حقائق وظروف المنشأة وعملية التدقيق، أنه لا توجد أمور تدقيق رئيسية يتعين الإبلاغ عنها في تقرير المدقق.

بالإضافة إلى ذلك، تتضمن مراجعة تقرير المدقق المقترح وفقاً للفقرة ٢٠(ب) دراسة الصيغة المقترحة التي ينبغي إدراجها في قسم أمور التدقيق الرئيسية.

مراجعة رقابة جودة العملية للمنشآت المدرجة (المرجع: الفقرة ٢١)

أ٣٠. تتضمن الأمور الأخرى المتعلقة بتقييم الأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والتي يمكن أخذها بعين الإعتبار في مراجعة رقابة جودة العملية للمنشآت المدرجة ما يلي:

- المخاطر الهامة المحددة خلا العملية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي[١٣] ٣١٥ (المنقح) والإستجابات لهذه المخاطر وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٣٣٠[١٤] بما في ذلك تقييم فريق المراجعة لمخاطرة الإحتيال وإستجابته لها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٤٠. [١٥]
- الأحكام الصادرة، تحديداً فيما يتعلق بالأهمية والمخاطر الهامة.
- أهمية وحالة الأخطاء المصححة وغير المصححة المحددة خلال عملية التدقيق.
- المسائل التي ستبلغ بها الإدارة والمسئولين عن الرقابة، وعند الإقتضاء، الأطراف الأخرى كالهيئات التنظيمية.

وقد تنطبق المسائل الأخرى هذه، حسب الظروف، على مراجعات رقابة جودة العملية لعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت الأخرى.

[١٢] معيار التدقيق الدولي ٧٠١ *" الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق "*.

[١٣] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) ، *"تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"*.

[١٤] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، *"إستجابات المدقق للمخاطر المقيمة"*.

[١٥] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، *"مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية"*.

الإعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة (المرجع: الفقرات ٢٠-٢١)

أ٣١. 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.

الإعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام (المرجع: الفقرات ٢٠-٢١)

أ٣٢. في القطاع العام، قد يكون للمدقق الذي تم تعيينه بشكلٍ 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 الإنفصال عن المنشأة التي تم تدقيقها وقدرة مراجع رقابة جودة العملية على تقديم تقييم موضوعي عند إختيار مراجع رقابة جودة العملية.

أ٣٣. إن المنشآت المدرجة المشار إليها في الفقرتين٢١ وأ٣٠ 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)

أ٣٤. 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.[١٦]

أ٣٥. 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.

أ٣٦. 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.

[١٦] المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، الفقرة ٤٨.

التوثيق

توثيق المشاورات (المرجع: الفقرة ٢٤(د))

أ٣٧. 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	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١
طبيعة وأهداف وثائق التدقيق	٢-٣
تاريخ النفاذ	٤
الهدف	٥
التعريفات	٦
المتطلبات	
إعداد وثائق التدقيق في الوقت المحدد	٧
توثيق إجراءات التدقيق التي تم أداؤها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها	٨-١٣
تجميع ملف التدقيق النهائي	١٤-١٦
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
إعداد وثائق التدقيق في الوقت المحدد	أ١
توثيق إجراءات التدقيق التي تم أداؤها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها	أ٢-أ٢٠
تجميع ملف التدقيق النهائي	أ٢١-أ٢٤
المحلق: 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 المسؤولون عن الإشراف في سبيل التوجيه والإشراف على عمل التدقيق، وإخلاء مسؤولياتهم المتعلقة بالمراجعة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٢٢٠ .[٢]
- تمكين فريق العملية من أن يكون مسؤولاً عن عمله.
- الإحتفاظ بسجل للمسائل ذات الأهمية المستمرة في عمليات التدقيق المستقبلية.
- التمكين من إجراء مراجعات رقابة الجودة والفحوصات وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة ١[٣] أو كحدٍ 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 البيانات المالية"*، الفقرات [١٥-١٧].

[٣] المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ *"رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"*، الفقرات [٣٢، ٣٣، ٣٥-٣٨، و٤٨]

[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 أداؤها 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 أ٢–أ٥، أ١٦–أ١٧)

(أ) طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي تم أداؤها من أجل الامتثال لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛ (المرجع: الفقرتان أ٦–أ٧)؛

(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 أ٨–أ١١)

٩. عند توثيق طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي تم أداؤها، يتعين على المدقق تسجيل ما يلي:–

(أ) الخصائص المحدِّدة لبنود أو مسائل محددة تم اختبارها؛ (المرجع: الفقرة أ١٢)؛

(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 أ١٣).

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 أ١٤)

١١. في حال حدد المدقق معلومات متعارضة مع الإستنتاج النهائي للمدقق فيما يتعلق بمسألة هامة، يوثق المدقق كيفية معالجته لهذا التعارض. (المرجع: الفقرة أ١٥).

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 أ١٨–أ١٩).

المسائل التي تنشأ بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق

١٣. في حال أجرى المدقق، في حالات استثنائية، إجراءات تدقيق جديدة أو إضافية أو توصّل إلى إستنتاجات جديدة بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق، يتعين على المدقق توثيق ما يلي: (المرجع: الفقرة أ٢٠)

(أ) الظروف التي تمت مواجهتها؛

(ب) إجراءات التدقيق الجديدة أو الإضافية التي تم أداؤها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها والإستنتاجات التي تم التوصّل 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 أ٢١-أ٢٢)

١٥. بعد استكمال عملية تجميع ملف التدقيق النهائي، يتعين على المدقق عدم حذف أو إلغاء وثائق تدقيق من أي طبيعة قبل نهاية مدة الإحتفاظ بها. (المرجع: الفقرة أ٢٣)

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 أ٢٤)

(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)

أ١. يساعد إعداد وثائق تدقيق كافية ومناسبة في الوقت المحدد على تعزيز جودة عملية التدقيق ويسهل عمليتا المراجعة والتقييم الفعالتين 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 أداؤها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها

شكل ومحتوى ونطاق وثائق التدقيق (المرجع: الفقرة ٨)

أ٢. يعتمد شكل ومحتوى ونطاق وثائق التدقيق على عوامل مثل العوامل التالية:-

- حجم ومدى تعقيد المنشأة.
- طبية إجراءات التدقيق التي سيتم أداؤها.
- 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 أداؤه أو أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.
- منهجية التدقيق والأدوات المستخدمة.

أ٣. 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.

أ٤. 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.

أ٥. لا تمثل التفسيرات الشفوية من قبل المدقق بحد ذاتها دعماً ملائماً للعمل الذي قام به المدقق أو الإستنتاجات التي توصّل إليها، ولكن يمكن استخدامها لتفسير أو توضيح المعلومات التي تحتوي عليها وثائق التدقيق.

توثيق الامتثال لمعايير التدقيق الدولية (المرجع: الفقرة ٨(أ))

أ٦. 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.

أ٧. توفر وثائق التدقيق أدلة على أن التدقيق يمتثل 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 أداؤها لتعزيز ردود الإدارة على استفسارات المدقق.
  - وعلى نحو مماثل، فإن تحمّل 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 (المنقح).[٥]

توثيق المسائل الهامة والأحكام المهنية الهامة ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ٨(ج))

أ٨. 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 (المنقح))[٦].
- 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.

أ٩. 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. وتسترعي 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 (مثال ذلك عند أداء مراجعة بأثر رجعي للتقديرات المحاسبية).

أ١٠. 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.

[٥] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) *"تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"*، الفقرة ١٠.

[٦] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ٤(هـ).

- 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.
- عند تطبيق معيار التدقيق الدولي ٧٠١[٧]، يحدد المدقق أمور التدقيق الرئيسية أو أن يحدد عدم وجود أمور تدقيق رئيسية يتعين الإبلاغ عنها.

أ١١. 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 أداؤها 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)

أ١٢. إن تسجيل الخصائص المحدِّدة تخدم عدد من الأهداف. فعلى سبيل المثال، يمكّن فريق العملية من أن يكون مسؤولاً عن عمله ويسهّل التحقيق في الإستثناءات والتعارضات. وستختلف الخصائص المحدِّدة 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).

[٧] معيار التدقيق الدولي ٧٠١ *" الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل "*.

- 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.

أ١٣. يقتضي معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ أن يراجع المدقق عمل التدقيق الذي تم أداؤه خلال مراجعة وثائق التدقيق.[٧] لا يدل ضمناً متطلب توثيق اسم الشخص الذي قام بمراجعة عمل التدقيق الذي تم أداؤه 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.

توثيق النقاشات حول المسائل الهامة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم (المرجع: الفقرة ١٠)

أ١٤. لا يقتصر التوثيق على السجلات التي يعدّها المدقق ولكنها قد تتضمن سجلات مناسبة أخرى مثل محاضر الإجتماعات 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)

أ١٥. لا يدل ضمناً متطلب توثيق كيفية معالجة المدقق للتعارضات في المعلومات على أن المدقق يحتاج إلى الإحتفاظ بوثائق غير صحيحة أو مستبدلة.

إعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة (المرجع: الفقرة ٨)

أ١٦. 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 ليتم 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

[٧] معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرة [١٧].

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.

أ١٧. 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 [٩]، والمخاطر المقيمّة والمسائل الهامة التي تمت ملاحظتها أثناء عملية التدقيق والإستنتاجات التي تم التوصل إليها.

عدم الالتزام بأحد المتطلبات ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ١٢)

أ١٨. 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.

أ١٩. ينطبق متطلب التوثيق على المتطلبات المرتبطة بالظروف فقط. لا يعتبر متطلب معين مرتبطاً[١٠] 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 (المنقح) ٢٠١٣ [١١] ذي علاقة)، أو

(ب) أن المتطلب شرطي والشرط غير موجود (على سبيل المثال، متطلبا 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)

أ٢٠. 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.[١٢] وتتم مراجعة التغييرات التي تطرأ على وثائق التدقيق وفقاً لمسؤوليات المراجعة

---

[٩] معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ *" الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق"*.

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة [٢٧].

[١١] معيار التدقيق الدولي ٦١٠ (المنقح ٢٠١٣) *" إستخدام عمل المدققين الداخليين"*، الفقرة ٢.

[١٢] معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ *"الأحداث اللاحقة"*، الفقرة ١٤ .

المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي (٢٢٠) [١٣]، مع شريك العملية الذي يتحمل المسؤولية النهائية عن التغييرات.

تجميع ملف التدقيق النهائي (المرجع: الفقرات ١٤-١٦)

أ٢١. 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]

أ٢٢. 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 تُجرى 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.
- توثيق دليل التدقيق التي حصل عليه المدقق وناقشه واتفق عليها مع الأعضاء ذوي العلاقة من فريق العملية قبل تاريخ إصدار تقرير المدقق.

أ٢٣. يقتضي المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) (أو كحدً 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].

أ٢٤. 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.

[١٣] معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفقرة [١٦].

[١٣] المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ الفقرة [٤٥].

[١٤] المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ الفقرة [أ٤٥].

[١٥] المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ الفقرة [٤٧].

[١٦] المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ الفقرة [أ٦١].

الملحق

(المرجع: الفقرة ١)

متطلبات توثيق التدقيق المحددة في معايير التدقيق الدولية الأخرى

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معايير التدقيق الدولية الأخرى التي تتضمن متطلبات توثيق محددة. ولا تعتبر هذه القائمة بديلاً عن بحث المتطلبات ومواد التطبيق ذات العلاقة والمواد الإيضاحية الأخرى الواردة 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 (٤٥-٤٨)
- معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المنقح) *"مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية"* – الفقرة [٣٠]
- 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 (المنقح) *"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 *"الإعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العناصر) "* – الفقرة (٥٠)
- معيار التدقيق الدولي ٦١٠ (المنقح ٢٠١٣) *" إستخدام عمل المدققين الداخليين"* – الفقرة (٣٦-٣٧)
- معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) " *مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى* "– الفقرة (٢٥).

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	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١
خصائص الإحتيال	٢-٣
مسؤولية منع الإحتيال والكشف عنه	٤-٩
تاريخ النفاذ	١٠
الأهداف	١١
التعريفات	١٢
المتطلبات	
التشكك المهني	١٣-١٥
المناقشات بين أعضاء فريق العملية	١٦
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة	١٧-٢٥
تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال	٢٦-٢٨
الإستجابات للمخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال	٢٩-٣٤
تقييم أدلة التدقيق	٣٥-٣٨
عدم قدرة المدقق على الإستمرار في عملية التدقيق	٣٩
التمثيلات المكتوبة	٤٠
الإتصالات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة	٤١-٤٣

إبلاغ السلطات التنظيمية والتنفيذية..... ٤٤
التوثيق..... ٤٤-٤٧

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

خصائص الإحتيال..... أ١-أ٥
مسؤوليات منع الاحتيال والكشف عنه أ٦-أ٧
التشكك المهني..... أ٨-أ١٠
المناقشات بين أعضاء فريق العملية..... أ١١-أ١٢
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة..... أ١٣-أ٢٨
تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال..... أ٢٩٨-أ٣٣
الإستجابات للمخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال..... أ٣٤-أ٤٩
تقييم أدلة التدقيق..... أ٥٠-أ٤٥
عدم قدرة المدقق على إكمال عملية التدقيق أ٥٥-أ٥٨
تمثيلات الإدارة..... أ٥٩-أ٦٠
الإتصالات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة..... أ٦١-أ٦٦
إبلاغ سلطة مختصة خارج المنشأة بالاحتيال..... أ٦٧-أ٦٩
ملحق ١: أمثلة على عوامل مخاطرة الإحتيال
ملحق ٢: أمثلة على إجراءات تدقيق ممكنة لتناول المخاطر المقيمة 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 "*.

المقدمـة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤوليات المدقق المتعلقة بقضايا الإحتيال في تدقيق البيانات المالية. ويتوسع تحديدا في كيفية تطبيق معيار التدقيق الدولي٣١٥ [١](المعدل) ومعيار التدقيق الدولي٣٣٠ [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 أ١–أ٧)

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 إرتكاب 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 إحتمالية 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 (المنقح) *" 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، سواءً 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 الاحتيال.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 اكتشافها 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. علاوةً 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، آخذا بعين الإعتبار احتمال تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة ومدركا 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"*، الفقرات [أ٥٣-أ٥٤].

[٤] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة أ٥٣.

٩. قد يتحمل المدقق مسؤوليات إضافية بموجب القوانين أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة فيما يتعلق بعدم امتثال منشأة ما للقوانين والأنظمة، بما في ذلك الاحتيال، والتي قد تختلف عن أو تتجاوز ما ورد في هذا المعيار وما ورد في معايير التدقيق الدولية الأخرى، وفيما يلي أمثلة على تلك المسؤوليات: (المرجع: الفقرة أ٦)

(أ) استجابة لعدم الامتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بحالات معينة من التواصل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، يقيم المدقق مدى ملائمة استجابة هؤلاء لعدم الامتثال ويحدد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ مزيد من الإجراءات.

(ب) التواصل مع المدققين الآخرين بشأن عدم الامتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة (في تدقيق البيانات المالية للمجموعة، على سبيل المثال)؛ و

(ج) متطلبات التوثيق المتعلقة بعدم الامتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة.

وقد يؤدي الالتزام بأية مسؤوليات إضافية إلى تقديم مزيد من المعلومات ذات العلاقة بعمل المدقق وفقاً لهذا المعيار الدولي للتدقيق أو وفقاً لمعايير التدقيق الدولية الأخرى (فيما يتعلق بنزاهة الإدارة، أو عند الاقتضاء، المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال).

تاريخ النفاذ

١٠. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ بتاريخ ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩* أو بعد ذلك.

الأهداف

١١. 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

١٢. 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

١٣. وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٠٠[٥]، 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 أ٧-أ٩).

١٤. 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 (المرجع: الفقرة أ١٠).

١٥. ينبغي أن يبحث المدقق في أوجه عدم الإتساق عندما تكون الإجابات غير متسقة على تساؤلات الإدارة أو أولئك المكلفون بالحوكمة.

المناقشات بين أعضاء فريق العملية

١٦. يقتضي معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) 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 يتصفون بالأمانة والنزاهة. (المرجع: الفقرة أ١١-أ١٢).

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة

١٧. عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة لفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، التي يقتضيها معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)[٧]، ينبغي أن ينفذ المدقق الإجراءات المنصوص عليها في الفقرات ١٧-٢٤ للحصول على المعلومات بقصد إستخدامها في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال.

---

[٥] معيار التدقيق الدولي الفقرة ١٥ .

[٦] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ١٠ .

[٧] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) الفقرة ٥-٢٤ .

الإدارة والآخرون ضمن المنشأة

١٨. 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 أ١٣-أ١٤)

(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 أ١٥)

(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 بآرائهم حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي.

١٩. 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 أ١٦-أ١٨)

٢٠. بالنسبة لتلك المنشآت التي يكون فيها قسم تدقيق داخلي، يجب على المدقق عمل إستفسارات حول الأفراد المناسبين ضمن المهنة لتحديد ما إذا كان يتمتعون بالمعرفة بأي إحتيال فعلي أو مشكوك فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة، وللحصول على آرائه حول مخاطر الإحتيال. (المرجع: الفقرة أ١٩).

المكلفون بالحوكمة

٢١. 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 أ٢٠-أ٢٢).

٢٢. 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 جزئيا لدعم الإجابات على تساؤلات الإدارة.

العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة المحددة

٢٣. ينبغي أن يقيّم 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.

---

[٨] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ *" الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"* الفقرة ١٣ .

معلومات أخرى

٢٤. ينبغي أن ينظر المدقق فيما إذا كانت المعلومات الأخرى التي يحصل عليها تشير إلى مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال. (المرجع: الفقرة أ٢٣).

تقييم عوامل مخاطر الإحتيال

٢٥. 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 أ٢٤-أ٢٨).

تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال

٢٦. وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٣١٥ (المنقح)، ينبغي على المدقق تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال على مستوى البيانات المالية وعلى مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاحات[٩].

٢٧. عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال، يتعين على المدقق بناءاً على افتراض وجود مخاطر إحتيال في الإعتراف بالإيرادات، تقييم أي أنواع الإيرادات أو معاملات الإيراد أو الإثباتات تؤدي إلى نشوء هذه المخاطر. وتحدد الفقرة ٤٨ الوثائق المطلوبة عندما يخلص المدقق إلى أن الافتراض غير مطبق في الظروف العملية ولا يحدد بناءاً على ذلك الإعتراف بالمخاطر على أنها أحد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال. (المرجع: الفقرات أ٢٩-أ٣١).

٢٨. 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 أ٣١-أ٣٢).

الإستجابات للمخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال

الإستجابات الكلية

٢٩. وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٣٣٠، يجب على المدقق تحديد الإستجابات الكلية لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال عند مستوى البيانات المالية. (المرجع: الفقرة أ٣٤)[١٠].

٣٠. عند تحديد الإستجابات الكلية لتناول مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة بسبب الإحتيال عند مستوى البيانات المالية يجب على المدقق:-

---

[٩] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) الفقرة ٢٥ .

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٥ .

(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 أ٣٤-أ٣٦)؛

(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 أ٣٧).

إجراءات التدقيق إستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة بسبب الإحتيال عند مستوى الإثبات

٣١. وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٣٣٠، ينبغي على المدقق تصميم وأداء مزيد من إجراءات التدقيق التي تستجيب طبيعتها وتوقيتها ونطاقها للمخاطر المقيمّة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال عند مستوى الإثبات[١١]. (المرجع: الفقرات أ٣٨-أ٤١).

إجراءات التدقيق إستجابة للمخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة

٣٢. 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 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.

٣٣. 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 أ٤٢-أ٤٥).

[١١] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٦ .

(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 أ٤٦-أ٤٨).

(ج) بالنسبة للمعاملات الهامة التي تعتبر خارج نطاق السياق العادي لأعمال المنشأة أو التي خلافاً لذلك تبدو غير عادية بناءاً 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 أ٤٩).

٣٤. 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 كجزءٍ من الإجراءات المنفذة لتناول المتطلبات المنصوص عليها في الفقرة ٥١).

تقييم أدلة التدقيق (المرجع: الفقرة أ٤٩)

٣٥. ينبغي أن يقيم المدقق فيما إذا كانت الإجراءات التحليلية التي يتم أداؤها في نهاية التدقيق عند تكوين إستنتاج شامل حول فيما إذا كانت البيانات المالية ككل متسقة مع فهم المدقق للمنشأة وبيئتها تشير إلى مخاطر مسبقة غير محددة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال. (المرجع: الفقرة أ٥٢).

٣٦. 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 أ٥٢).

٣٧. 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 (وتحديدا 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 أ٥٥٣).

٣٨. 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 أ٥٤).

عدم قدرة المدقق على الإستمرار في العملية

٣٩. في حال واجه المدقق، نتيجة خطأ ناجم عن إحتيال أو إحتيال مشتبه به، ظروفا 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 دعته 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 أ٥٥-أ٥٨)

التمثيلات المكتوبة

٤٠. يجب على المدقق أن يحصل على تمثيلات خطية من الإدارة وعندما يكون مناسباً أولئك الملكفين 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: الفقرةأ٥٨- أ٥٩).

الإتصالات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة

٤١. إذا حدد المدقق إحتيالاً أو حصل على معلومات تفيد باحتمال وجود إحتيال فإن على المدقق إبلاغ هذه الأمور ما لم يحظرها القانون واللوائح، 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 أ٦١-أ٦٢).

٤٢. 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. يكون هذا التواصل مع المكلفين بالحوكمة مطلوباً ما لم تمنع القوانين والأنظمة هذا التواصل (المرجع: الفقرات أ٦١، وأ٦٣-أ٦٥).

٤٣. ينبغي على المدقق أن يبلغ (ما لم يحظر القانون واللوائح) المكلفين بالحوكمة أي مسائل أخرى متعلقة بالإحتيال تُعتبر، من وجهة نظر المدقق، ذات صلة بمسؤولياتهم. (المرجع: الفقرة أ٦١-أ٦٦).

إبلاغ سلطة مختصة خارج المنشأة بالاحتيال

٤٤. إذا حدد المدقق أو اشتبه في حدوث احتيال، فعليه أن يحدد ما إذا كانت القوانين أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة: (المرجع: الفقرات أ٦٧-أ٦٩).

(أ) تتطلب من المدقق أن يبلغ سلطة مختصة خارج المنشأة.

(ب) تحدد المسؤوليات التي قد يكون إبلاغ سلطة مختصة خارج المنشأة بموجبها ملائماً في تلك الظروف.

التوثيق

٤٥. 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(المنقح) [١٣] ما يلي:-

(أ) القرارات الهامة التي تم التوصل لها أثناء المناقشة بين أعضاء فريق العملية فيما يتعلق بقابلية اشتمال البيانات المالية على الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال؛ و

(ب) المخاطر المحددة والمقيّمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال عند مستوى البيانات المالية ومستوى الإثبات.

٤٦. يجب أن يشمل التوثيق إستجابات المدقق للمخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية التي يقتضيها معيار المحاسبة الدولي٣٣٠ [١٤] 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.

٤٧. يجب على المدقق توثيق الإتصالات بشأن الإحتيال مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة والمنظمين وغيرهم.

٤٨. 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.

***

[١٢] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ *" وثائق التدقيق"* الفقرة ٨-١١، والفقرة أ٦ .

[١٣] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ٣٢ .

[١٤] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٢٨ .

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

خصائص الإحتيال (المرجع: الفقرة ٣)

أ١. 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 (وأحيانا 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 قادرون 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.

أ٢. 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 وربحيتها. 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.

أ٣. 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.

أ٤. غالبا ما تنطوي التقارير المالية الإحتيالية على تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة التي يبدو بخلاف ذلك أنها تعمل بصورة فعالة. يمكن أن يُرتكب الإحتيال عن طريق تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة باستخدام أساليب معينة بشكلٍ متعمد مثل:

- تسجيل قيود وهمية في دفتر اليومية، وخصوصا بالقرب من نهاية الفترة المحاسبية للتلاعب بالنتائج التشغيلية أو تحقيق أهداف أخرى.
- تعديل الإفتراضات بشكل غير مناسب وتغيير الأحكام المستخدمة لتقدير الأرصدة المحاسبية.
- إغفال أو تقديم أو تأخير الإعتراف في البيانات المالية بالأحداث والمعاملات التي تمت أثناء فترة إعداد التقارير.
- حذف أو حجب أو إساءة التعبير عن الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، أو الإفصاحات اللازمة لتحقيق العرض العادل.
- إخفاء حقائق قد تؤثر على المبالغ المسجلة في البيانات المالية.
- الدخول في معاملات معقدة مهيكلة لتحريف المركز المالي أو الأداء المالي للمنشأة.
- تغيير السجلات والشروط الخاصة بالمعاملات الهامة وغير العادية.

أ٥. يتضمن سوء تخصيص الأصول سرقة أصول المنشأة، وكثيراً ما يقوم به الموظفون بمبالغ صغيرة نسبيا 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.

مسؤوليات منع الاحتيال والكشف عنه

مسؤوليات المدقق (المرجع: الفقرة ٩)

أ٦. قد تتطلب القوانين أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة من المدقق أن يتخذ إجراءات إضافية. فعلى سبيل المثال، تتطلب قواعد سلوك المحاسبين المهنيين التي صدرت عن مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين (قواعد السلوك الدولية للمحاسبين المهنيين) أن يتخذ المدقق الخطوات اللازمة استجابة لعدم الامتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة ويقرر ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ مزيد من الإجراءات. وقد تشمل تلك الخطوات التواصل مع مدققين آخرين بداخل المجموعة بشأن عدم الامتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة، بما في ذلك شريك تدقيق المجموعة، أو مدققي العناصر أو غير ذلك من المدققين الذين يقومون بعمل على مكونات المجموعة لأغراض أخرى بخلاف تدقيق البيانات المالية للمجموعة.[١]

الإعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام

أ٧. 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. وتبعا 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 ١٣-١٥)

أ٨. التشكك المهني يتطلب الحفاظ على موقف التشكك المهني تساؤلاً مستمراً ما إذا كانت المعلومات وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها توحي 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.

أ٩. 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.

[١] انظر على سبيل المثال، الأقسام ٢٢٥/٢١-٢٢٥/٢٢ من قواعد سلوك مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين.

أ١٠. كما هو موضح في معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، قلما يشمل التدقيق الذي يتم أداؤه 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 والتقصي ما يلي:-

- التأكيد مباشرة مع طرف ثالث.
- إستخدام عمل خبير لتقييم صحة الوثيقة.

المناقشات بين أعضاء فريق العملية (المرجع: الفقرة ١٦)

أ١١. إن مناقشة قابلية اشتمال 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.
- تمكّن 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 مزاعم بالإحتيال قد يعلم بها المدقق.

أ١٢. قد تشمل المناقشات مسائل معينة كالآتي:-

- تبادل الأفكار بين أفراد فريق العملية حول الكيفية التي يعتقدون بأن البيانات المالية للمنشأة (بما في ذلك البيانات الفردية والإفصاحات) ستكون عرضة فيها للأخطاء الجوهرية الناتجة عن الإحتيال ومكان هذه الأخطاء، وكيف تستطيع الإدارة أن ترتكب وتخفي التقارير المالية الإحتيالية، وكيف يمكن إختلاس أصول المنشأة.
- الأخذ بعين الإعتبار الظروف التي قد تكون مؤشراً على إدارة الأرباح والممارسات التي يمكن أن تتبعها الإدارة لغرض إدارة الأرباح التي قد تؤدي إلى إعداد تقارير مالية إحتيالية.
- الأخذ بعين الإعتبار مخاطرة أن تحاول الإدارة عرض الإفصاحات بطريقة قد تحجب الفهم السليم للأمور المفصح عنها (على سبيل المثال، عن طريق إدراج الكثير من المعلومات غير الهامة أو إستخدام لغة غير واضحة أو غامضة).

[١٥] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة أ٤٩.

- دراسة العوامل الخارجية والداخلية المعروفة التي تؤثر على المنشأة والتي قد تخلق دوافع للإدارة وللآخرين أو ضغوطاً عليهم لإرتكاب الإحتيال وتوفر 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 ١٨(أ))

أ١٣. 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 تنظيماً 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.

الإعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

أ١٤. 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 ١٨(ب))

أ١٥. 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 ١٩)

أ١٦. 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 أمرا مفيداً لإتاحة الفرصة للأفراد لنقل المعلومات إلى المدقق التي قد لا يتم نقلها بطريقة أخرى.

أ١٧. 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.

أ١٨. 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 (المرجع: الفقرة ٢٠)

أ١٩. يثبت معيار التدقيق الدولي٣١٥ (المنقح) ومعيار التدقيق الدولي٦١٠ (المنقح ٢٠١٣) على المتطلبات ويقدم الإرشادات المتعلقة 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 للمهنة، بما في ذلك على سبيل المثال:-

- أية إجراءات منفذة، إن وجدت، من قبل مدقق المهنة خلال السنة لاكتشاف الإحتيال.
- فبما إذا كانت الإدارة قد استجابت بشكل مرض لأية نتائج ناجمة عن تلك الإجراءات.

الحصول على فهم للإشراف الذي يمارسه المكلفون بالحوكمة (المرجع: الفقرة ٢١)

أ٢٠. 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 تختلف حسب المنشأة وحسب البلد، فإنه من المهم أن يفهم المدقق مسؤولياته حتى يستطيع أن يحصل على فهم للإشراف الذي يمارسه الأفراد المناسبون.[١٧]

أ٢١. 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

أ٢٢. 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 ٢٤)

أ٢٣. 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

---

[١٦] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) الفقرات ٦ أ والفقرة ٢٣ ومعيار التدقيق الدولي ٦١٠ (المنقح ٢٠١٣) ، *" إستخدام عمل المدققين الداخليين"*.

[١٧] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ *"الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"*، الفقرات أ١-أ٨، يناقش الأشخاص الذين يتصل بهم المدقق عندما لا يكون هيكل الرقابة في المنشأة محدداً.

المدقق لقبول العملاء والحفاظ عليهم ومن الخبرة المكتسبة في عمليات أخرى يتم أداؤها 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 ٢٥)

أ٢٤. إن حقيقة أن الإحتيال يتم عادة إخفاؤه يمكن أن يجعل من الصعب إكتشافه. وعلى الرغم من ذلك، فإنه من الممكن أن يحدد المدقق أحداثاً أو ظروفاً 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.

أ٢٥. 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.

أ٢٦. يتضمن الملحق١ أمثلة على عوامل مخاطر الإحتيال المتعلقة بإعداد التقارير المالية الإحتيالية وسوء تخصيص الأصول. ويتم تصنيف عوامل المخاطر الإيضاحية هذه بناءاً على ثلاثة حالات تكون عموما 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.

أ٢٧. 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

أ٢٨. 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 ٢٧)

أ٢٩. كثيراً ما تنجم 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.

أ٣٠. 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.

أ٣١. 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 ٢٨)

أ٣٢. من الممكن أن تتخذ الإدارة أحكاماً بناءاً 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.

أ٣٣. 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 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 ٢٩)

أ٣٤. 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 دعما للمعاملات الجوهرية.
- إدراك زائد للحاجة إلى تعزيز تفسيرات أو إقرارات الإدارة فيما يتعلق بالأمور الجوهرية.

كما ينطوي كذلك على إعتبارات أكثر عمومية عدا عن الإجراءات المحددة المخطط لها بطريقة أخرى. وتتضمن هذه الإعتبارات المسائل المدرجة في الفقرة ٣٠ والتي تُناقش أدناه.

[١٨] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) الفقرة، أ٥٦ .

تعيين الموظفين والإشراف عليهم (المرجع: الفقرة ٣٠ (أ))

أ٣٥. 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.

أ٣٦. 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 ٣٠(ج))

أ٣٧. إن إدخال عنصر عدم قابلية التنبؤ في إختيار طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق التي سيتم أداؤها 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.
- إستخدام 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 ٣١)

أ٣٨. 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 أداؤها، 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 أداؤها والجمع بينهما. وعلى سبيل المثال:-
  - من الممكن أن تصبح الملاحظة أو الفحص الفعلي لبعض الأصول أكثر أهمية، أو قد يختار المدقق إستخدام 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 تغيرات 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، آخذا 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 نطاقا 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.

أ٣٩. 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 إهتماماً 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.

أ٤٠. قد يحدد المدقق مخاطرة أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال تؤثر على عدد من الحسابات والتأكيدات، 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 وإلتزامات 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 فهما متعمقا لمعقولية الأحكام والإفتراضات التي تدعم تقديرات الإدارة.

أ٤١. يحتوي الملحق٢ 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 ٣٣(أ))

أ٤٢. 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.

أ٤٣. 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 إحتمالية أن يتجاوز الأفراد هذه العمليات المؤتمتة بشكل غير مناسب، مثلاً من خلال تغيير المبالغ التي يتم نقلها تلقائيا إلى دفتر الأستاذ العام أو إلى نظام إعداد التقارير المالية. بالإضافة إلى ذلك، وعند إستخدام تقنية المعلومات لنقل المعلومات تلقائيا، قد يكون هناك دليل ضئيل أو لا يوجد دليل على الإطلاق على مثل هذا التدخل في أنظمة المعلومات.

أ٤٤. 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 المنشات 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.

أ٤٥. على المدقق إستخدام 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 ٣٣ (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 إرتكاب الإحتيال، فإن الفقرة ٣٣ (أ)(٣) تقتضي من المدقق تحديد فيما إذا كانت هناك حاجة لإختبار قيود اليومية والتعديلات الأخرى طيلة الفترة.

التقديرات المحاسبية (المرجع: الفقرة ٣٣(ب))

أ٤٦. إن إعداد البيانات المالية، تتطلب من الإدارة المسئولة 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 الإحتياطيات أو المبالغة فيها بنفس الطريقة بحيث تكون مصممة إما لتحقيق الإتساق في الأرباح على مدى

فترتين محاسبيتين أو أكثر أو لتحقيق مستوى أرباح معين من أجل خداع مستخدمي البيانات المالية بالتأثير على إنطباعهم عن أداء وربحية المنشأة.

أ٤٧. 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.

أ٤٨. كما يتطلب معيار التدقيق الدولي٥٤٠ [١٩] إجراء مراجعة بأثر رجعي، وتتم تلك المراجعة كإجراء تقييم للمخاطر للحصول على معلومات حول فاعلية عملية تقدير الإدارة للفترة السابقة، 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 وافتراضات الإدارة فيما يخص التحيز الذي يمكن أن يمثل مخاطرة خطأ هام بسبب الاحتيال وفقاً لهذا المعيار بالإشتراك مع المراجعة التي يقتضيها معيار التدقيق الدولي ٥٤٠.

الأساس التجاري للمعاملات الهامة (المرجع: الفقرة ٣٣ (ج))

أ٤٩. تتضمن المؤشرات التي قد توحي 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.

[١٩] معيار التدقيق الدولي ٥٤٠، *"تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"*، الفقرة ٩ .

- 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 ٣٥-٣٨)

أ٥٠. يتطلب معيار التدقيق الدولي٣٣٠ من المدقق، وبناءً على إجراءات التدقيق التي يتم أداؤها 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 إحتمالية حدوث الإحتيال.

الإجراءات التحليلية المتخذة عند قرب نهاية عملية التدقيق لتكوين إستنتاج شامل (المرجع: الفقرة ٣٥)

أ٥١. 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 إتجاهات التدفق النقدي من العمليات.

دراسة الأخطاء المحددة (المرجع: الفقرات ٣٦-٣٨)

أ٥٢. حيث ينطوي الإحتيال على وجود دافع أو ممارسة ضغط لإرتكابه أو إتاحة فرصة ملحوظة للقيام بذلك أو تقديم تبرير ما لفعل 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.

أ٥٣. 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.

[٢٠] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢٥ .

أ٥٤. معيار التدقيق الدولي٥٠ [٢١] ومعيار التدقيق الدولي٧٠٠ [٢٢] على المتطلبات والإرشادات بشأن تقييم الأخطاء وأثرها على رأي المدقق وتقريره.

عدم قدرة المدقق على إكمال عملية التدقيق (المرجع: الفقرة ٣٩)

أ٥٥. تتضمن الأمثلة على الظروف الإستثنائية التي يمكن أن تنشأ وقد تشكك 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.

أ٥٦. نظراً لتنوع 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.

أ٥٧. 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].

الإعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام

أ٥٨. في العديد من الحالات في القطاع العام، قد لا يكون خيار الإنسحاب من العملية متوفرا للمدقق بسبب طبيعة التفويض أو إعتبارات المصلحة العامة .

---

[٢١] معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ *" تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق "*.

[٢٢] معيار التدقيق الدولي٧٠٠ (المنقح) *" تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية "*.

[٢٣] توفر *قواعد مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين* إرشادات حول الإتصالات مع المدقق السابق المقترح.

تمثيلات الإدارة (المرجع: الفقرة ٤٠)

أ٥٩. يضع معيار التدقيق الدولي ٥٨٠[٢٤] متطلبات ويقدم إرشادات حول الموافقة على الإقرارات المناسبة من الإدارة، وحيثما كان ملائما، 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 تصميمهما وتطبيقها والمحافظة عليها بهدف منع وكشف أية عملية احتيال.

أ٦٠. 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.

التواصل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة (المرجع: الفقرات ٤١-٤٣)

أ٦١. في بعض دوائر الاختصاص، قد تحد القوانين أو الأنظمة من تواصل المدقق بشأن مسائل معينة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، فقد تحظر القوانين أو الأنظمة بشكل محدد التواصل، أو أية إجراءات أخرى قد تمس بسير تحقيق تجريه سلطة مختصة في وقوع تصرف غير قانوني محدد أو مشتبه به، بما في ذلك تنبيه المنشأة في حال كان من المطلوب من المدقق أن يبلغ سلطة مختصة عن الاحتيال وفقاً لقوانين مكافحة غسيل الأموال، على سبيل المثال. وفي تلك الحالات، قد تكون المسائل التي ينظر فيها المدقق معقدة وقد يأخذ المدقق الحصول على استشارة قانونية بعين الاعتبار.

الإتصالات مع الإدارة (المرجع: الفقرة ٤١)

أ٦٢. 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.

[٢٤] معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ *" الإقرارات الخطية"*.

الإتصالات مع المكلفين بالحوكمة (المرجع: الفقرة ٤٢)

أ٦٣. من الممكن أن يتم الإتصال من طرف المدقق مع المكلفين بالحوكمة شفويا أو كتابة. ويحدد معيار التدقيق الدولي٢٦٠ (المعدل) العوامل التي يجب على المدقق أخذها بعين الإعتبار عند تحديد فيما إذا كان سيقوم بالإتصال شفوياً أو كتابة[٢٥]. ونظراً 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.

أ٦٤. في بعض الحالات، قد يرى المدقق أنه من المناسب الإتصال مع المكلفين بالحوكمة عندما يدرك حدوث إحتيال يرتبط بموظفين بإستثناء 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.

أ٦٥. 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.

مسائل أخرى متعلقة بالإحتيال (المرجع: الفقرة ٤٣)

أ٦٦. قد تتضمن المسائل الأخرى المتعلقة بالإحتيال والتي سيتم مناقشتها مع المكلفين برقابة المنشأة على سبيل المثال ما يلي:-

- مساور القلق بشأن طبيعة ومدى وتكرار تقييمات الإدارة لأنظمة الرقابة المستخدمة لمنع واكتشاف الإحتيال والمخاطرة بأن البيانات المالية قد تحتوي على أخطاء.
- 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.

[٢٥] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة أ٣٨ .

إبلاغ سلطة مختصة خارج المنشأة بالاحتيال (المرجع: الفقرة ٤٤)

أ٦٧. يقدم معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المنقح)[٢] مزيداً من الإرشادات المتعلقة بتحديد المدقق إذا ما كان الإبلاغ عن عدم الامتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة لسلطة مختصة خارج المنشأة مطلوباً في الظروف الحالية، وتشمل تلك الإرشادات النظر في مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتفاظ بالسرية.

أ٦٨. قد يتطلب التحديد المطلوب بموجب الفقرة ٤٤ اعتبارات معقدة وحكماً مهنياً. وبالتالي، قد ينظر المدقق في الحصول على استشارة داخلية (من داخل الشركة أو الشركة ضمن شبكة) أو قد يحصل على مشورة سرية من جهة مهنية أو تنظيمية (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب القوانين أو الأنظمة أو إذا لم يكن ذلك سيؤدي لانتهاك مسؤولية الاحتفاظ بالسرية). وقد ينظر المدقق أيضاً في الحصول على مشورة قانونية ليتسنى له فهم آراء المدققين والتداعيات المهنية أو القانونية المترتبة على اتخاذ مسار معين من الإجراءات.

الإعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام

أ٦٧. تخضع متطلبات الإبلاغ عن الإحتيال في القطاع العام، سواءً تم أو لم يتم اكتشافها خلال عملية التدقيق، لنصوص محددة في تكليف التدقيق أو لقانون أو نظام ذي صلة.

التدقيق

[٢] معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المنقح)، *مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية*، الفقرات أ٢٨-أ٣٤

الملحق ١

(المرجع: الفقرة أ٢٦)

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 بناءاً 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، وتبعا 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 لمحللي 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 مواثيق 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 النقدي[1].
- 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 أحكاما شخصية أو شكوكاً من الصعب تدعيمها.
- معاملات هامة أو غير عادية أو معقدة جداً، لا سيما تلك القريبة من نهاية الفترة التي تثير أسئلة صعبة حول مفهوم "المحتوى فوق الشكل".
- عمليات هامة موجودة أو يتم إجراؤها على حدود دولية في إختصاصات حيث توجد بيئات 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 مالكها) 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 بإنتهاك 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 الفعّالة 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 للسرقة لإساءة إستخدام هذه الأصول.

وقد تدفع العلاقات العدائية بين المنشأة والموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقد أو الأصول الأخرى المعرضة للسرقة 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 المسئولين 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.
- أنظمة 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 أ٤١)

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 إستخدام 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.

الإعتبارات 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 شفوياً 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 بإستخدام 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 لواحدة أو أكثر من الشركات التابعة أو الأقسام أو الفروع، فإنه يجب مناقشتهم بشأن نطاق العمل اللازم أداؤه 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 إفتراضات 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 دققت 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 المبلّغ 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، وكثيرا 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 اهتماما خاصاً أثناء الجرد الفعلي للمخزون أو بعده.
- مراقبة جرد المخزون في مواقع معينة على أساس غير معلن أو إجراء جرد للمخزون في جميع المواقع في نفس التاريخ.
- إجراء جرد للمخزون في نهاية فترة إعداد التقارير أو بالقرب منها لتقليل مخاطرة 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.
- إستخدام أساليب تدقيق بمساعدة الحاسب الآلي لإجراء مزيد من الجرد الفعلي للمخزون– على سبيل المثال التصنيف حسب رقم البطاقة لإختيار أنظمة رقابة البطاقة أو حسب البند لإختبار الرقم التسلسلي لإختبار إمكانية حذف البند أو حدوث ازدواجية فيه.

تقديرات الإدارة

- إستخدام 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 لخطأ جوهري بسبب الإحتيال يتعلق بسوء إستخدام الأصول نحو أرصدة حسابات وفئات معاملات معينة. ورغم أن بعض إستجابات 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 أ٥٠)

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 المرسلة 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 إستجابات 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 إستخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب الآلي.
- منع الوصول إلى الموظفين الرئيسين 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 تغيرات في الظروف.
- تسامح لإنتهاكات قواعد أخلاقيات المهنة للمنشأة.

معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المنقّح)

مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية

(ساري لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠١٧ أو بعد ذلك)

المحتويات

	الفقرة
المقدمة	
نطاق هذا المعيار للتدقيق الدولي	١
أثر القوانين والأنظمة	٢
مسؤولية الإمتثال للقوانين والأنظمة	٣-٩
تاريخ النفاذ	١٠
الأهداف	١١
تعريف	١٢
متطلبات	
مراعاة المدقق للإمتثال للقوانين والأنظمة	١٣-١٨
إجراءات التدقيق في حال تحديد عدم الإمتثال أو الشك فيه	١٩-٢٢
الإبلاغ عن عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه والتواصل بشأنه	٢٣-٢٩
التوثيق	٣٠
التطبيق والمواد التوضيحية الأخرى	
مسؤولية الإمتثال للقوانين والأنظمة	أ١- أ ٨
التعريف	أ٩-أ١٠
مراعاة المدقق للإمتثال للقوانين والأنظمة	أ١١-أ١٦
إجراءات التدقيق عند تحديد عدم الإمتثال أو الشك فيه	أ١٧-أ٢٥
التواصل بشأن عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه والإبلاغ عنه	أ٢٦- أ٣٤
التوثيق	أ٣٥-أ٣٦

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المنقّح) "*مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية*" بالارتباط بمعيار التدقيق الدولي ٢٠٠، *الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار الدولي للتدقيق

١. يتناول هذا المعيار الدولي للتدقيق مسؤوليات المدقق المتعلقة بمراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية. لا يطبق هذا المعيار الدولي للتدقيق على عمليات التأكيد الأخرى التي يعمل فيها المدقق بشكل محدد على اختبار الإمتثال لقوانين وأنظمة معينة وإعداد تقارير عن ذلك.

أثر القوانين والأنظمة

٢. يختلف تأثير القوانين والأنظمة على البيانات المالية اختلافاً كبيراً، حيث تشكل القوانين والأنظمة التي تخضع لها المنشأة الإطار القانوني والتنظيمي لتلك المنشأة. وتؤثر أحكام بعض القوانين والأنظمة تأثيراً مباشراً على البيانات المالية حيث إنها تحدد المبالغ المدرجة في التقارير والإفصاحات التي ترد في البيانات المالية للمنشأة. وهناك قوانين وأنظمة أخرى يتعين على الإدارة أن تمتثل لها أو قد تنص تلك القوانين والأنظمة على أحكام يسمح للمنشأة أن تؤدي أعمالها بموجبها، ولكنها لا تؤثر تأثيراً مباشراً على البيانات المالية للمنشأة. تعمل بعض المنشآت في صناعات منضبطة انضباطا شديداً (مثل البنوك والشركات الكيميائية)، في حيث تخضع منشآت أخرى لكثير من القوانين والأنظمة المتعلقة عموماً بالجوانب التشغيلية للعمل (مثل القوانين والأنظمة المتعلقة بالسلامة المهنية والصحة، وفرص التوظيف المتكافئة). وقد ينتج عن عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة تكبد غرامات، أو تقاضي أو تبعات أخرى تتحملها المنشأة وقد يكون لها أثراً مادياً على البيانات المالية.

مسؤولية الإمتثال للقوانين والأنظمة (المرجع: الفقرة أ١-أ٨)

٣. تعد مسؤولية الإدارة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، هي التأكيد على أن عمليات المنشأة قد أجريت وفقاً للأحكام الواردة في القوانين والأنظمة، ويشمل ذلك الإمتثال لأحكام القوانين والأنظمة التي تحدد المبالغ المدرجة في التقارير والإفصاحات الواردة في البيانات المالية للمنشأة.

مسؤولية المدقق

٤. صُممت متطلبات هذا المعيار الدولي للتدقيق لمساعدة المدققين على تحديد الأخطاء المادية في البيانات المالية والناجمة عن عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة، ومع ذلك لا يتحمل المدقق مسؤولية منع وقوع عدم الإمتثال ولا يمكن أن يُتوقع منه اكتشاف عدم الإمتثال لجميع القوانين والأنظمة.

٥. المدقق مسؤول عن الحصول على تأكيد معقول على أن البيانات المالية، في مجملها، خالية من الأخطاء المادية، سواءً كانت تلك الأخطاء ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ.[١] فعند إجراء تدقيق

[١] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ " الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق " وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الفقرة ٥.

لبيانات مالية، يأخذ المدقق بعين الاعتبار الإطار القانوني والتنظيمي المعمول به. هناك مخاطر لا يمكن تجنبها متعلقة بعدم القدرة على اكتشاف بعض الأخطاء المادية في البيانات المالية رغم التخطيط الملائم والأداء الجيد للتدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، وذلك نتيجة للقيود المتضمنة في صلب بعض عمليات التدقيق.[٢] وفي سياق القوانين والأنظمة، تؤدي الأسباب التالية إلى زيادة الآثار المحتملة الناجمة عن القيود المتضمنة في صلب بعض عمليات التدقيق والتي تحد من قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء المادية:

- هناك كثير من القوانين والأنظمة تتعلق بالأساس بالجوانب التشغيلية للمنشأة ولا تؤثر عادة على البيانات المالية ولا يمكن أن تسجلها أنظمة المعلومات المتعلقة بإعداد التقارير المالية في المنشأة.
- قد يحدث عدم الإمتثال بطريقة مصممة لإخفائه، مثل أن يتم من خلال التواطؤ، أو التزوير، أو الإخفاق المتعمد في تسجيل المعاملات، أو تجاوزات الإدارة للأنظمة الرقابية أو التحريف المتعمد الذي يتم بغرض العرض على المدقق.
- وتحديد ما إذا كان تصرف ما يشكل عدم إمتثال، هو أمر تحدده في نهاية المطاف محكمة أو جهة قضائية مختصة.

وعادة، مع إزالة حالات عدم الإمتثال من الأحداث والمعاملات التي تعكسها البيانات المالية، تقل احتمالية أن يصبح المدقق على دراية بعدم الإمتثال وتقل قدرته على التعرف عليه.

٦. يميز هذا المعيار الدولي للتدقيق بين مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإمتثال لفئتين مختلفتين من القوانين والأنظمة وفقاً لما يلي: (المرجع: الفقرات أ٦، وأ١٢–أ١٣)

(أ) أحكام القوانين والأنظمة المعترف عموماً بأن لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات المادية في البيانات المالية مثل قوانين وأنظمة الضرائب والمعاشات التقاعدية (انظر الفقرة ١٤) (المرجع: الفقرة أ١٢)؛ و

(ب) القوانين والأنظمة الأخرى التي ليس لها تأثيراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الواردة في البيانات المالية، ولكن قد يكون الإمتثال لها ضرورياً فيما يخص الجوانب التشغيلية للعمل، وفيما يخص قدرة المنشأة على الاستمرار في العمل، أو قد يكون الإمتثال لها ضرورياً لتجنب الجزاءات المادية (الإمتثال لشروط رخصة تشغيلية، أو الإمتثال لمتطلبات الملاءة التي تفرضها الأنظمة، أو الإمتثال للأنظمة البيئية، على سبيل المثال)، وبالتالي قد يكون لعدم الإمتثال لتلك القوانين والأنظمة أثراً مادياً على البيانات المالية (انظر الفقرة ١٥) (المرجع: الفقرة أ١٣).

[٢] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرتان أ٥٣–أ٥٤

٧. في هذا المعيار الدولي للتدقيق، يتم تحديد متطلبات مختلفة لكل فئة من فئات القوانين والأنظمة سالفة الذكر. فبالنسبة للفئة المشار إليها في الفقرة ٦(أ)، تكون مسؤولية المدقق هي الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم فيما يتعلق بالإمتثال لأحكام تلك القوانين والأنظمة. أما بالنسبة للفئة المشار إليها في الفقرة ٦(ب)، تقتصر مسؤولية المدقق على الاضطلاع بإجراءات تدقيق محددة للمساعدة على تحديد عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة التي قد يكون لها أثراً مادياً على البيانات المالية.

٨. يطلب من المدقق بموجب هذا المعيار الدولي للتدقيق أن يظل متنبهاً لاحتمالية أن تلفت إجراءات التدقيق الأخرى التي يتم تطبيقها بغرض تشكيل رأي في البيانات المالية انتباهه إلى وقوع حالات عدم إمتثال. ووفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ٢٠٠[٣] من الهام في هذا السياق أن يمارس المدقق التشكك المهني طوال عملية التدقيق، مع النظر في نطاق القوانين والأنظمة التي تؤثر على المنشأة.

٩. قد يتحمل المدقق مسؤوليات إضافية بموجب القوانين أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة وذلك فيما يخص عدم إمتثال المنشأة للقوانين والأنظمة، وهي المسؤوليات التي قد تختلف عن المسؤوليات التي وردت في هذا المعيار الدولي للتدقيق أو تتجاوزها، وفيما يلي أمثلة على تلك المسؤوليات: (المرجع: الفقرة أ٨)

(أ) الإستجابة لعدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بحالات تواصل معينة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، وتقييم ملائمة استجابتهم لعدم الإمتثال وتحديد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ مزيد من الإجراءات؛

(ب) التواصل مع مدققين آخرين بشأن عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة (في حال تدقيق بيانات مالية لمجموعة، على سبيل المثال)؛ و

(ج) متطلبات التوثيق المتعلقة بعدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة.

وقد يؤدي الالتزام بأية مسؤوليات إضافية إلى تقديم مزيد من المعلومات ذات العلاقة بعمل المدقق وفقاً لهذا المعيار ووفقاً لمعايير التدقيق الدولية الأخرى (فيما يتعلق بنزاهة الإدارة، وعند الاقتضاء، المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال).

تاريخ النفاذ

١٠. هذا المعيار الدولي للتدقيق ساري النفاذ بالنسبة لتدقيق البيانات المالية عن الفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠١٧ أو بعد ذلك.

[٣] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٥.

الأهداف

١١. تتمثل أهداف المدقق في:

(أ) الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم فيما يتعلق بالإمتثال لأحكام تلك القوانين والأنظمة المعترف عموماً بأن لها أثراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات المادية في البيانات المالية؛

(ب) تنفيذ إجراءات تدقيق معينة للمساعدة في تحديد حالات عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة الأخرى التي قد يكون لها أثراً مادياً على البيانات المالية؛ و

(ج) الإستجابة بشكل ملائم لحالات عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة التي تم تحديدها خلال التدقيق.

التعريف

١٢. لأغراض هذا المعيار، فإن للمصطلح التالي المعنى المبين أدناه:

عدم الإمتثال (Non-compliance)، هو عبارة عن أفعال السهو أو الخطأ، المتعمدة أو غير المتعمدة، التي ترتكبها المنشأة، أو أحد المكلفين بالحوكمة، أو الإدارة أو أي شخص يعمل لصالح المنشأة أو بموجب توجيهاتها، والتي تتعارض مع القوانين أو الأنظمة السارية. لا يشمل عدم الإمتثال سوء السلوك الشخصي غير المتعلق بأنشطة أعمال المنشأة (المرجع: الفقرة أ٩-أ١٠).

متطلبات

مراعاة المدقق للإمتثال للقوانين والأنظمة

١٣. كجزء من عملية فهم المنشأة وبيئتها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح)[٤]، يُكوّن المدقق فهماً عاماً لما يلي:

(أ) الإطار القانوني والتنظيمي المعمول به بالنسبة للمنشأة والصناعة أو القطاع الذي تعمل فيه المنشأة؛ و

(ب) كيفية إمتثال المنشأة لذلك الإطار. (المرجع: الفقرة أ١١).

١٤. يحصل المدقق على دليل تدقيق كافٍ وملائم فيما يخص الإمتثال لأحكام القوانين والأنظمة المعترف عموماً بأن لها أثراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات المادية في البيانات المالية. (المرجع: الفقرة أ١٢).

[٤] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح) " تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها "، الفقرة ١١.

١٥. ينفذ المدقق إجراءات التدقيق التالية، للمساعدة على تحديد حالات عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة الأخرى التي قد يكون لها أثراً مادياً على البيانات المالية: (المرجع: الفقرتان أ١٣-أ١٤).

(أ) يستفسر من الإدارة، وعند الاقتضاء، من المكلفين بالحوكمة عما إذا كانت المنشأة ممتثلة لتلك القوانين والأنظمة؛ و

(ب) يفحص المراسلات، إن وجدت، مع السلطات التنظيمية أو سلطات الترخيص المعنية.

١٦. خلال التدقيق، على المدقق أن يظل متنبهاً لاحتمالية أن تلفت إجراءات التدقيق الأخرى التي تمت انتباهه لحالات عدم إمتثال أو عدم إمتثال مشكوك فيه للقوانين والأنظمة (المرجع: الفقرة أ١٥).

١٧. يطلب المدقق من الإدارة، وعند الاقتضاء من المكلفين بالحوكمة، تقديم إقرارات كتابية تفيد بالإفصاح للمدقق عن جميع الحالات المعروفة لعدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة التي ينبغي النظر في آثارها عند إعداد البيانات المالية. (المرجع: الفقرة أ١٦).

١٨. في حال غياب حالات عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه، لا يطلب من المدقق أن ينفذ إجراءات تدقيق متعلقة بإمتثال المنشأة للقوانين واللوائح بخلاف الإجراءات الواردة في الفقرات ١٣-١٧.

إجراءات التدقيق في حال تحديد عدم إمتثال أو الشك فيه

١٩. إذا أصبح المدقق على دراية بمعلومات متعلقة بحالة عدم إمتثال أو عدم إمتثال مشكوك فيه للقوانين والأنظمة، فإنه: (المرجع: الفقرات أ١٧-أ١٨):

(أ) يكون فهماً عن طبيعة التصرف والظروف التي وقع فيها عدم الإمتثال؛ و

(ب) يحصل على مزيد من المعلومات لتقييم الآثار المحتملة على البيانات المالية. (المرجع: الفقرة أ١٩).

٢٠. إذا تشكك المدقق في وقوع عدم إمتثال، فإنه يناقش الأمر مع المستوى الإداري الملائم، وعند الاقتضاء مع المكلفين بالحوكمة، ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب القوانين أو الأنظمة. وإذا لم تقدم الإدارة، وعند الاقتضاء المكلفين بالحوكمة، معلومات كافية تدعم حقيقة أن المنشأة ممتثلة للقوانين والأنظمة، ومن حيث الحكم المهني للمدقق قد يكون لعدم الإمتثال المشكوك فيه أثراً مادياً على البيانات المالية، فعلى المدقق أن ينظر في الحصول على استشارة قانونية. (المرجع: الفقرات أ٢٠-أ٢٢).

٢١. إذا تعذر الحصول على معلومات كافية عن عدم الإمتثال المشكوك فيه، يقيّم المدقق أثر عدم وجود دليل تدقيق كافٍ وملائم على رأي المدقق.

٢٢. يقيّم المدقق تداعيات عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه فيما يتعلق بجوانب أخرى للتدقيق، بما في ذلك تقييم المخاطر الذي يجريه المدقق وموثوقية الإقرارات الكتابية، ومن ثم يتخذ الإجراء الملائم. (المرجع: الفقرات أ٢٣–أ٢٥)

الإبلاغ عن عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه والتواصل بشأنه

التواصل مع المكلفين بالحوكمة بشأن عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه

٢٣. ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشتركين في إدارة المنشأة وبالتالي هم على دراية بالمسائل المتعلقة بعدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه التي تواصل المدقق معهم بشأنها[٥]، يتواصل المدقق مع المكلفين بالحوكمة، إذا لم تحظر القوانين واللوائح ذلك التواصل، بشأن المسائل المتعلقة بعدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه التي لفتت انتباه المدقق أثناء عملية التدقيق، إلا لو كانت المسائل المعنية غير هامة بشكل واضح.

٢٤. إذا رأى المدقق من حيث الحكم المهني أن عدم الإمتثال المشار إليه في الفقرة ٢٣ هو عدم إمتثال متعمد ومادي، يتواصل المدقق مع المكلفين بالحوكمة في هذا الشأن في أسرع وقت ممكن.

٢٥. إذا تشكك المدقق في تورط الإدارة أو المكلفين بالحوكمة في عدم الإمتثال، فإنه يتواصل بهذا الشأن مع السلطة التالية الأعلى في المنشأة، إن وجدت، مثل لجنة تدقيق أو مجلس رقابي. وفي حال عدم وجود سلطة أعلى، أو إذا رأى المدقق أنه لن يتم التصرف بناءً على هذا التواصل أو إذا لم يكن متأكداً من الشخص الذي يتم إبلاغه، فقد ينظر المدقق في الحصول على استشارة قانونية.

الآثار المحتملة لعدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه على تقرير المدقق (المرجع: الفقرتان أ٢٦–أ٢٧)

٢٦. إذا خلص المدقق إلى أن عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه له أثر مادي على البيانات المالية، ولم يرد ذلك بشكل ملائم في البيانات المالية، يبدي المدقق، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقّح)، رأياً متحفظاً أو سلبياً في البيانات المالية.[٦]

٢٧. إذا حالت الإدارة أو المكلفين بالحوكمة دون حصول المدقق على دليل تدقيق كافٍ وملائم لتقييم إذا كان عدم الإمتثال الذي قد يكون مادياً بالنسبة للبيانات المالية قد وقع، أو من المحتمل أن يكون قد وقع، يبدي المدقق رأياً متحفظاً أو يمتنع عن إبداء الرأي في البيانات المالية على أساس تحديد نطاق التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقّح).[٧]

[٥] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقّح) " الإتصال مع المكلفين بالحوكمة "، الفقرة ١٣.

[٦] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقّح) " تعديل الرأي في تقرير المدقق المستقل"، الفقرتان ٧–٨.

[٧] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقّح)، الفقرتان ٧، و٩.

٢٨. إذا لم يتمكن المدقق من تحديد ما إذا كان عدم الإمتثال قد وقع نتيجة للمحددات التي تفرضها الظروف وليس من خلال محددات تفرضها الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، يقيّم المدقق آثار ذلك على رأي المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقّح).

إبلاغ سلطة مختصة خارج المنشأة عن عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه

٢٩. إذا حدد المدقق أو تشكك في عدم إمتثال للقوانين والأنظمة، فإنه يحدد ما إذا كانت القوانين أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة: (المرجع: الفقرات أ٢٨-أ٣٤):

(أ) تتطلب من المدقق أن يبلغ سلطة مختصة خارج المنشأة. أو

(ب) تحدد المسؤوليات التي قد يكون إبلاغ سلطة مختصة خارج المنشأة بموجبها ملائماً للظروف.

التوثيق

٣٠. يدرج المدقق في وثائق التدقيق[٨] عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة علاوة على ما يلي: (المرجع: الفقرة أ٣٥-أ٣٦)

(أ) إجراءات التدقيق، والأحكام المهنية الهامة التي اتخذت والنتائج التي تم التوصل إليها؛ و

(ب) المناقشات التي دارت مع الإدارة والمكلفين بالحكومة وغيرهم حول المسائل الهامة المتعلقة بعدم الإمتثال بما في ذلك كيفية إستجابة الإدارة، وعند الاقتضاء، المكلفون بالحوكمة لتلك المسائل.

***

التطبيق والمواد التوضيحية الأخرى

مسؤولية الإمتثال للقوانين والأنظمة (المرجع: الفقرات ٣-٩):

أ١. الإدارة مسؤولة، تحت إشراف المكلفين بالحوكمة، على التأكيد على أن عمليات المنشأة تتم وفقاً للقوانين والأنظمة. قد تؤثر القوانين والأنظمة على البيانات المالية للمنشأة بطرق مختلفة: على سبيل المثال، وبشكل مباشر، قد تؤثر على إفصاحات معينة مطلوب من المنشأة أن تدرجها في البيانات المالية أو قد تنص على إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، وقد ترسخ لحقوق والتزامات قانونية بالنسبة للمنشأة، والتي يتم الاعتراف ببعضها في البيانات المالية للمنشأة. علاوة على ذلك، قد تفرض القوانين والأنظمة جزاءات في حالات عدم الإمتثال.

[٨] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ " وثائق التدقيق "، الفقرات ٨-١١، وأ٦.

أ٢. وفيما يلي أمثلة على أنواع السياسات والإجراءات التي قد تنفذها المنشأة لتدعم منع حالات عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة واكتشافها:

- متابعة المتطلبات القانونية والتأكد من أن الإجراءات قد صممت لتلبية تلك المتطلبات.
- وضع أنظمة رقابة داخلية ملائمة وتشغيلها.
- وضع قواعد سلوك وتعميمها واتباعها.
- التأكد من حصول الموظفين على تدريب ملائم والتأكد من فهمهم لقواعد السلوك.
- متابعة الإمتثال لقواعد السلوك والتصرف بشكل ملائم لضبط أداء الموظفين الذين لا يمتثلون لها.
- إشراك مستشارين قانونيين للمساعدة في متابعة المتطلبات القانونية.
- الاحتفاظ بسجل للقوانين والأنظمة الهامة التي يتعين على المنشأة الإمتثال لها فيما يتعلق بالصناعة المحددة الخاصة بالمنشأة والاحتفاظ بسجل للشكاوى.

وفي المنشآت الأكبر، قد يتم استكمال تلك السياسات والإجراءات من خلال تعيين مسؤوليات ملائمة لما يلي:

- وظيفة تدقيق داخلي.
- لجنة تدقيق.
- وظيفة إمتثال.

مسؤولية المدقق

أ٣. قد ينتج عن عدم إمتثال المنشأة للقوانين والأنظمة وقوع أخطاء مادية في البيانات المالية. واكتشاف عدم الإمتثال، بغض النظر عن ماديته، قد يؤثر على جوانب أخرى من التدقيق بما في ذلك، على سبيل المثال، نظر المدقق في نزاهة الإدارة، أو المكلفين بالحوكمة أو الموظفين.

أ٤. تحدد محكمة أو جهة قضائية مختصة أخرى ما إذا كان تصرف ما يشكل عدم إمتثال للقوانين والأنظمة، وهو الأمر الذي يتجاوز بطبيعة الحال الصفة المهنية للمدقق. ومع ذلك، قد يقدم تدريب المدقق، أو خبرته وفهمه للمنشأة وصناعتها أو قطاعها أساساً للاعتراف بأن بعض التصرفات، التي تلفت انتباه المدقق، قد تشكل عدم إمتثال للقوانين والأنظمة.

أ٥. وفقاً لمتطلبات قانونية معينة، قد يتطلب من المدقق بشكل محدد أن يبلغ، كجزء من عملية تدقيق البيانات المالية، عما إذا كانت المنشأة ممتثلة لبعض الأحكام المحددة من أحكام القوانين والأنظمة. وفي تلك الحالات، يتعامل معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقّح)[٩]، أو معيار التدقيق الدولي ٨٠٠ (المنقّح)[١٠]، مع كيفية تناول تلك المسؤوليات للتدقيق في تقرير المدقق. وعلاوة على ذلك، في حال وجود متطلبات قانونية متعلقة بالتقارير، قد يكون من اللازم أن تشمل خطة التدقيق اختبارات ملائمة للإمتثال لأحكام تلك القوانين والأنظمة.

فئات القوانين والأنظمة (المرجع: الفقرة ٦)

أ٦. قد تؤثر طبيعة المنشأة وظروفها على ما إذا كانت القوانين والأنظمة تقع ضمن فئات القوانين والأنظمة التي ورد وصفها في الفقرتين ٦(أ) أو ٦(ب). وفيما يلي أمثلة على القوانين والأنظمة التي قد يتم إدراجها في الفئات التي ورد وصفها في الفقرة ٦، وهي القوانين والأنظمة التي تتعامل مع:

- الإحتيال والفساد والرشوة.
- غسيل الأموال، وتمويل الإرهاب وعوائد الجريمة.
- الأسواق المالية والتداول.
- الخدمات المصرفية وغيرها من الخدمات والمنتجات المالية.
- حماية البيانات.
- التزامات ومدفوعات الضرائب والمعاشات التقاعدية.
- حماية البيئة.
- الصحة والسلامة العامة.

الاعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام

أ٧. في القطاع العام، قد تكون هناك متطلبات تدقيق إضافية فيما يتعلق بمراعاة القوانين والأنظمة التي قد ترتبط بتدقيق البيانات المالية أو التي قد تمتد لتشمل جوانب أخرى من عمليات المنشأة.

مسؤوليات إضافية حددتها القوانين أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ٩)

أ٨. قد تتطلب القوانين أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة من المدقق أن يتخذ إجراءات إضافية. على سبيل المثال، تتطلب قواعد السلوك الدولية للمحاسبين المهنيين التي أصدرها مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين المهنيين أن يتخذ المدقق خطوات معينة إستجابة لعدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة وأن يحدد ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ إجراءات إضافية. وقد تشمل تلك الخطوات التواصل مع مدققين آخرين بداخل المجموعة بشأن عدم الإمتثال المحدد أو

---

[٩] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقّح) " تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية "، الفقرة ٤٣.

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٨٠٠ (المنقّح) "الاعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة "، الفقرة ١١.

المشكوك فيه للقوانين والأنظمة، بما في ذلك التواصل مع شريك عملية المجموعة، أو مدققي العناصر أو مدققين آخرين يعملون على عناصر مجموعة لأغراض أخرى بخلاف تدقيق البيانات المالية للمجموعة.[١١]

تعريف (المرجع: الفقرة ١٢)

أ٩. تشمل تصرفات عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة المعاملات التي أبرمتها المنشأة أو التي أبرمت باسمها أو نيابة عنها من قبل المكلفين بالحوكمة أو الإدارة أو من قبل أفراد آخرين يعملون لصالح المنشأة أو بموجب توجيهاتها.

أ١٠. يشمل عدم الإمتثال أيضاً سوء السلوك الشخصي المتعلق بأنشطة أعمال المنشأة، على سبيل المثال، في حال قبول فرد يشغل منصب إدارة رئيسي، بصفته الشخصية، رشوة من أحد موردي المنشأة في مقابل ضمانه لتعيين هذا المورد لتقديم خدمات أو عقود للمنشأة.

مراعاة المدقق للإمتثال للقوانين والأنظمة

تكوين فهم بشأن الإطار القانوني والتنظيمي (المرجع: الفقرة ١٣)

أ١١. لتكوين فهم عام بشأن الإطار القانوني والتنظيمي، وحول كيفية إمتثال المنشأة بذلك الإطار، فيمكن للمدقق، على سبيل المثال، أن:

- يستعين بفهمه الحالي لصناعة المنشأة، وللعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى؛
- يحدث فهمه لتلك القوانين والأنظمة التي تحدد مباشرة المبالغ والإفصاحات المبلغ عنها في البيانات المالية؛
- يستفسر من الإدارة عن القوانين والأنظمة الأخرى التي قد يتوقع أن يكون لها أثراً أساسياً على عمليات المنشأة؛
- يستفسر من الإدارة عن سياسات المنشأة وإجراءاتها المتعلقة بالإمتثال للقوانين والأنظمة؛ و
- يستفسر من الإدارة عن السياسات أو الإجراءات التي تم تنفيذها لتحديد المطالبات القضائية وتقييمها وحسابها.

[١١] انظر، على سبيل المثال، الأقسام ٢٢٥/٢١-٢٢/٢٢٥ من قواعد سلوك مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين المهنيين.

القوانين والأنظمة المعترف عموماً بأن لها أثراً مباشراً على بتحديد المبالغ والافصاحات المادية في البيانات المالية (المرجع: الفقرتان ٦ و١٤)

أ١٢. هناك بعض القوانين والأنظمة الراسخة والمعروفة بالنسبة للمنشآت وبداخل الصناعة أو القطاع، والتي لها علاقة بالبيانات المالية للمنشأة (وفقاً للوصف الذي ورد في الفقرة ٦(أ)). وقد تشمل القوانين والأنظمة المتعلقة بما يلي، على سبيل المثال:

- شكل ومحتوى البيانات المالية؛
- أمور معينة خاصة بإعداد التقارير المالية في صناعة ما؛
- محاسبة المعاملات بموجب عقود حكومية؛ أو
- استحقاق أو الاعتراف بالمصاريف أو التكاليف المتعلقة بضريبة الدخل أو المعاشات التقاعدية.

قد تكون بعض أحكام تلك القوانين والأنظمة ذات علاقة مباشرة بإثباتات معينة في البيانات المالية (إكمال أحكام ضريبة الدخل، على سبيل المثال)، في حين قد ترتبط أحكاماً أخرى مباشرة بالبيانات المالية في مجملها (البيانات المطلوبة المكونة لمجموعة كاملة من البيانات المالية). والهدف من المتطلبات الواردة في الفقرة ١٤ هو حصول المدقق على دليل تدقيق كافٍ وملائم فيما يتعلق بتحديد المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية بالإمتثال للأحكام ذات العلاقة في تلك القوانين والأنظمة.

وقد يؤدي عدم الإمتثال لأحكام أخرى من أحكام تلك القوانين والأنظمة أو عدم الإمتثال لقوانين وأنظمة أخرى إلى تكبد غرامات، أو تقاضي أو تبعات أخرى على المنشأة، وهي التبعات التي قد تكون هناك حاجة لإدراج تكلفتها في البيانات المالية، رغم أنها لا تؤثر مباشرة على البيانات المالية وفقاً للوصف الوارد في الفقرة ٦(أ).

إجراءات تحديد حالات عدم الإمتثال – قوانين وأنظمة أخرى (المرجع: الفقرتان ٦، و١٥)

أ١٣. قد تكون هناك حاجة لأن يوجه المدقق عناية خاصة لبعض القوانين والأنظمة الأخرى لما لها من أثر كبير على عمليات المنشأة (وفقاً للوصف الذي ورد في الفقرة ٦(ب)). فعدم الإمتثال للقوانين والأنظمة التي لها أثر كبير على عمليات المنشأة قد يؤدي إلى توقف عمليات المنشأة، أو قد يثير التساؤلات حول قدرتها على الاستمرار في العمل باعتبارها منشأة مستمرة.[١٢] فعلى سبيل المثال، قد يكون لعدم الإمتثال بمتطلبات ترخيص المنشأة أو استحقاقات أخرى لتنفيذ عملياتها ذلك الأثر (مثلاً في حالة البنوك، عدم الإمتثال لمتطلبات رأس المال أو المتطلبات الاستثمارية). وهناك أيضاً عديد من القوانين والأنظمة المرتبطة بشكل أساسي بالجوانب التشغيلية للمنشأة والتي لا تؤثر عادة على البيانات المالية ولا تسجلها أنظمة المعلومات ذات العلاقة بإعداد التقارير المالية في المنشأة.

[١٢] انظر معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقّح) " المنشأة المستمرة ".

أ١٤. بما أن تداعيات إعداد التقارير المالية المترتبة على القوانين والأنظمة الأخرى قد تتنوع وفقاً لعمليات المنشأة، يتم توجيه إجراءات التدقيق المطلوبة بموجب الفقرة ١٥ للفت انتباه المدقق لحالات عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة التي قد يكون لها أثراً مباشراً على البيانات المالية.

عدم الإمتثال الذي يتنبه إليه المدقق من خلال إجراءات التدقيق الأخرى (المرجع: الفقرة ١٦)

أ١٥. قد تؤدي إجراءات التدقيق التي يتم تطبيقها لتشكيل رأي في البيانات المالية إلى لفت انتباه المدقق لحالات عدم إمتثال أو شك في عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة. فعلى سبيل المثال، قد تشمل تلك الإجراءات للتدقيق ما يلي:

- قراءة المحاضر؛
- الاستفسار من إدارة المنشأة ومن مستشارها القانوني الداخلي أو الخارجي عن الدعاوى القضائية، والمطالبات والتقييمات؛ و
- إجراء اختبارات موضوعية لتفاصيل فئات المعاملات، والأرصدة المحاسبية أو الإفصاحات.

الإقرارات الكتابية (المرجع: الفقرة ١٧)

أ١٦. لأن أثر القوانين والأنظمة على البيانات المالية قد يختلف اختلافاً كبيراً، تقدم الإقرارات الكتابية دليل التدقيق اللازم عن معرفة الإدارة بعدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة، والتي قد تؤثر مادياً على البيانات المالية، ومع ذلك، لا تقدم الإقرارات الكتابية دليل تدقيق كافٍ في حد ذاتها وبالتالي لا تؤثر على طبيعة ونطاق أدلة التدقيق الأخرى التي سيحصل عليها المدقق.[١٣]

إجراءات التدقيق عند تحديد عدم الإمتثال أو الشك فيه

مؤشرات عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة (المرجع: الفقرة ١٩)

أ١٧. قد يحصل المدقق على معلومات تخص حالة عدم إمتثال للقوانين والأنظمة ولكن ليس نتيجة لاتخاذه للإجراءات الواردة في الفقرات ١٣-١٧ (عندما يبلغ أحد العاملين المدقق بحدوث عدم الإمتثال، على سبيل المثال).

أ١٨. قد تعطي المسائل التالية مؤشرات على عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة:

- التحقيقات التي تجريها جهات تنظيمية وأقسام حكومية أو دفع الغرامات أو الجزاءات.
- الدفع نظير الحصول على خدمات غير محددة أو القروض التي تمنح للاستشاريين، أو الأطراف ذات العلاقة، أو الموظفين أو موظفي الحكومة.

[١٣] معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ " الإقرارات الخطية "، الفقرة ٤.

- عمولات البيع أو رسوم الوكلاء التي يبدو أن هناك مبالغة فيها فيما يتعلق بالعمولات التي تدفعها المنشأة أو فيما يتعلق بالعمولات التي تُدفع على مستوى الصناعة أو نظير الخدمات التي يتم الحصول عليها بالفعل.
- الشراء بأسعار مرتفعة أو منخفضة بشكل كبير عن أسعار السوق.
- المدفوعات النقدية غير الاعتيادية، أو الشراء بشيكات صرافة مستحقة الدفع لحاملها أو ناقلها لصالح حسابات بنكية غير مرقمة.
- المعاملات غير المعتادة مع الشركات المسجلة في الملاذات الضريبية.
- المدفوعات نظير البضائع والخدمات لبلدان أخرى غير بلد منشأ البضائع والخدمات.
- المدفوعات دون وجود توثيق ملائم للرقابة على التبادل.
- وجود نظام معلومات يخفق، سواء نتيجة لتصميمه أو بالمصادفة، في تقديم مسار ملائم للتدقيق أو دليل كافٍ.
- المعاملات غير المصرح بها أو المعاملات التي لم يتم تسجيلها بطريقة ملائمة.
- التعليقات السلبية من وسائل الإعلام.

المسائل المتعلقة بتقييم المدقق (المرجع: الفقرة ١٩(ب))

أ١٩. تشمل المسائل المتعلقة بتقييم المدقق للآثار المحتملة على البيانات المالية ما يلي:

- الآثار المالية المحتملة على البيانات المالية والناتجة عن عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة مثل فرض الغرامات، والجزاءات، والأضرار، والتهديد بمصادرة الأصول، والتوقف الجبري للعمليات، والتقاضي.
- ما إذا كانت التداعيات المالية المحتملة تتطلب الإفصاح.
- ما إذا كانت التداعيات المالية المحتملة خطيرة لدرجة إثارة التساؤلات حول العرض العادل للبيانات المالية، أو أنها في حالات أخرى تؤدي إلى إنتاج بيانات مالية مضللة.

إجراءات التدقيق والتواصل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه (المرجع: الفقرة ٢٠)

أ٢٠. يطلب من المدقق أن يناقش عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه مع المستوى الإداري الملائم، وعند الاقتضاء، مع المكلفين بالحوكمة، حيث قد يمكنهم تقديم دليل تدقيق إضافي. فعلى سبيل المثال، قد يؤكد المدقق على أن الإدارة، وعند الاقتضاء المسؤولين عن الحوكمة، على نفس قدر الفهم للحقائق والظروف ذات العلاقة بالمعاملات أو الأحداث التي أدت إلى التشكك في عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة.

أ٢١. ومع ذلك في بعض دوائر الاختصاص قد تحد القوانين أو الأنظمة من تواصل المدقق بشأن بعض الأمور مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة. فقد تحظر القوانين أو الأنظمة بشكل محدد التواصل، أو أية إجراءات أخرى قد تمس بسير تحقيق تجريه سلطة مختصة في وقوع تصرف غير قانوني محدد أو مشتبه به، بما في ذلك تنبيه المنشأة في حال كان من المطلوب من المدقق أن يبلغ سلطة مختصة عن عدم إمتثال محدد أو مشكوك فيه وفقاً لقوانين مكافحة غسيل الأموال، على سبيل المثال. وفي تلك الحالات، قد تكون المسائل التي ينظر فيها المدقق معقدة وقد يأخذ المدقق الحصول على استشارة قانونية بعين الاعتبار.

أ٢٢. إذا لم تقدم الإدارة، أو عند الاقتضاء المسؤولون عن الحوكمة، معلومات كافية للمدقق عن أن المنشأة ممتثلة في حقيقة الأمر للقوانين والأنظمة، قد يرى المدقق أنه من الملائم أن يستشير المستشار القانوني الداخلي أو الخارجي للمنشأة بشأن تطبيق القوانين والأنظمة في الظروف الحالية، بما في ذلك احتمالية الإحتيال والآثار المحتملة على البيانات المالية. وإذا لم يرَ المدقق أنه من الملائم استشارة المستشار القانوني للمنشأة أو إذا لم يكن المدقق راضياً عن رأي المستشار القانوني، فقد يرى المدقق أنه من الملائم أن يحصل على مشورة سرية من آخرين بداخل الشركة أو الشركة ضمن شبكة، أو من جهة مهنية أو من المستشار القانوني للمدقق حول ما إذا كانت قد تمت مخالفة القوانين أو الأنظمة، بما في ذلك احتمالية الإحتيال، والتبعات القانونية المحتملة، وحول ماهية الإجراء الإضافي، إن وجد، الذي سيتخذه المدقق.

تقييم تداعيات عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه (المرجع: الفقرة ٢٢)

أ٢٣. وفقاً لمتطلبات الفقرة ٢٢، يقيّم المدقق تداعيات عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك به فيما يتعلق بجوانب التدقيق الأخرى، بما في ذلك تقييم المخاطر الذي يجريه المدقق وموثوقية الإقرارات الكتابية. وتعتمد تداعيات حالات معينة من عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه على علاقة اقتراف الفعل وإخفاؤه، إن وجد، بأنشطة الرقابة المحددة ومستوى الإدارة أو الموظفين المشاركين في تلك الأفعال والذين يعملون لصالح المنشأة أو تحت توجيهاتها، خاصة الآثار الناجمة عن تورط أعلى سلطة في المنشأة. ووفقاً لما ورد في الفقرة ٩ أعلاه، فإن إمتثال المدقق للقوانين أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة قد يقدم مزيداً من المعلومات ذات العلاقة بمسؤوليات المدقق وفقاً للفقرة ٢٢.

أ٢٤. وتشمل الأمثلة على الظروف التي قد تتسبب في أن يقيّم المدقق آثار عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه على موثوقية الإقرارات الكتابية التي حصل عليها من الإدارة، وعند الاقتضاء، من المكلفين بالحوكمة، الحالات التالية:

- في حال اشتباه المدقق أو حيازته لدليل عن تورط الإدارة، وعند الاقتضاء، المكلفين بالحوكمة أو نيتهم التورط في أي عدم إمتثال محدد أو مشكوك فيه.
- إذا علم المدقق أن الإدارة، وعند الاقتضاء، المكلفين بالحوكمة لديهم علم بعدم الإمتثال ولم يبلغوا عنه أو لم يفوضوا بإبلاغ السلطة المختصة عن الأمر خلال فترة معقولة بالمخالفة للمتطلبات القانونية أو التنظيمية.

أ٢٥. في بعض الظروف، قد ينظر المدقق في الانسحاب من العملية إذا كانت القوانين والأنظمة تسمح بذلك، على سبيل المثال، في حال عدم اتخاذ الإدارة والمكلفون بالحوكمة لإجراءات تصحيحية يرى المدقق أنها ملائمة للظروف، أو في حال أثار عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه أسئلة متعلقة بنزاهة الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، حتى لو لم يكن عدم الإمتثال مادياً بالنسبة للبيانات المالية. وقد يرى المدقق أن حصوله على استشارة قانونية هو أمر ملائم ليحدد ما إذا كان سينسحب من العملية. وإذا قرر المدقق أن الانسحاب من العملية هو التصرف الملائم، فلن يكون ذلك الانسحاب بديلاً عن اضطلاعه بالمسؤوليات الأخرى التي يتحملها بموجب القوانين أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة والمتعلقة بالإستجابة لعدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه. علاوة على ذلك، تشير الفقرة أ٩ من معيار التدقيق الدولي ٢٢٠[١٤] إلى أن بعض المتطلبات الأخلاقية قد تفرض على المدقق السابق، بناءً على طلب المدقق المقترح الحالي، إمداد المدقق الذي سيخلفه بمعلومات متعلقة بعدم الإمتثال للقوانين والأنظمة.

التواصل بشأن عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه والإبلاغ عنه

الآثار المحتملة لعدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه على تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ٢٦-٢٨)

أ٢٦. يتم الإبلاغ عن عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة من خلال تقرير المدقق في حال تعديل المدقق للرأي وفقاً للفقرات ٢٦-٢٨. وفي بعض الحالات المعينة، قد يبلغ المدقق عن عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه؛ وفيما يلي أمثلة على تلك الحالات:

- عندما يكون لدى المدقق مسؤوليات أخرى متعلقة بالإبلاغ، علاوة على مسؤوليات المدقق التي حددتها معايير التدقيق الدولية، على النحو الوارد في الفقرة ٣ من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقّح)؛
- عندما يحدد المدقق أن عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه يمثل مسألة من مسائل التدقيق الأساسية وبالتالي يبلغ عن المسألة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١[١٥]، ما لم تنطبق الفقرة ١٤ من هذا المعيار الدولي للتدقيق؛ أو

[١٤] معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ " رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية ".

[١٥] معيار التدقيق الدولي ٧٠١ " الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل ".

- في الحالات الاستثنائية عندما لا تتخذ الإدارة أو المكلفون بالحوكمة الإجراءات التصحيحية التي يرى المدقق أنها ملائمة للظروف وعندما لا يكون الانسحاب من العملية ممكناً، (انظر الفقرة أ٢٥)، قد ينظر المدقق في وصف عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه في فقرة "المسائل الأخرى" وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقّح)[١٦].

أ٢٧. قد تحظر القوانين أو الأنظمة الإفصاح العام من قبل الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو المدقق عن مسألة معينة. على سبيل المثال، فقد تحظر القوانين أو الأنظمة بشكل محدد التواصل، أو أية إجراءات أخرى قد تمس بسير تحقيق تجريه سلطة مختصة في وقوع تصرف غير قانوني محدد أو مشتبه به، بما في ذلك حظر تنبيه المنشأة. وعندما يعزم المدقق على الإبلاغ عن عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه من خلال تقرير المدقق وفقاً للحالات التي وضحتها الفقرة أ٢٦ أو غير ذلك، فقد يكون لتلك القوانين أو الأنظمة تداعيات على قدرة المدقق على وصف المسألة في تقرير المدقق، أو في بعض الحالات على إصدار تقرير المدقق. وفي تلك الحالات، قد ينظر المدقق في الحصول على مشورة قانونية ليحدد المسار الملائم للإجراءات.

إبلاغ سلطة مختصة خارج المنشأة بعدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه (المرجع: الفقرة ٢٩)

أ٢٨. قد يكون إبلاغ سلطة مختصة خارج المنشأة بعدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة مطلوباً أو ملائماً للظروف، وذلك للأسباب التالية:

(أ) تتطلب القوانين أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة من المدقق أن يبلغ (انظر الفقرة أ٢٩)؛

(ب) يكون المدقق قد قرر أن الإبلاغ هو التصرف الملائم للإستجابة لعدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة (انظر الفقرة ٣٠)؛ أو

(ج) تمنح القوانين أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة المدقق حق الإبلاغ (انظر الفقرة أ٣١).

أ٢٩. في بعض دوائر الاختصاص، قد يكون من المطلوب من المدقق بموجب القوانين أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة أن يبلغ سلطة مختصة خارج المنشأة بعدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين أو الأنظمة. على سبيل المثال، في بعض دوائر الاختصاص، توجد متطلبات قانونية بالنسبة لمدقق المؤسسات المالية متعلقة بالإبلاغ بحدوث، أو الاشتباه في حدوث، عدم إمتثال

[١٦] معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقّح) *" فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل".*

للقوانين والأنظمة إلى سلطة رقابية. وأيضاً قد تظهر أخطاء نتيجة لعدم الإمتثال للقوانين والأنظمة، وفي بعض دوائر الاختصاص، قد يطلب من المدقق أن يبلغ سلطة مختصة عن الأخطاء في حال عدم اتخاذ الإدارة أو المكلفون بالحوكمة لإجراءات تصحيحية.

أ٣٠. وفي حالات أخرى، قد تشترط المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة على المدقق أن يحدد ما إذا كان إبلاغ سلطة مختصة خارج المنشأة عن عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة هو تصرف ملائم للظروف. على سبيل المثال، تتطلب قواعد السلوك الدولية للمحاسبين المهنيين من المدقق أن يتخذ خطوات معينة للإستجابة لعدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة ويقرر ما إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ مزيد من الإجراءات، بما في ذلك إبلاغ سلطة مختصة خارج المنشأة.[١٨] وتوضح القواعد أن هذا النوع من الإبلاغ لا يعد انتهاكاً لمبدأ السرية بموجب قواعد السلوك الدولية للمحاسبين المهنيين.[١٧]

أ٣١. حتى وإن لم تشمل القوانين والأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة متطلبات تتناول الإبلاغ عن عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه، إلا أنها قد تمنح المدقق حق إبلاغ سلطة مختصة خارج المنشأة عن عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه. على سبيل المثال، عند تدقيق البيانات المالية للمؤسسات المالية، قد يكون من حق المدقق بموجب القوانين والأنظمة أن يناقش مسائل مثل عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة مع سلطة رقابية.

أ٣٢. وفي حالات أخرى، قد يُمنع إبلاغ سلطة مختصة خارج المنشأة عن عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة من خلال واجب الاحتفاظ بالسرية الملقى على عاتق المدقق بموجب القوانين أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.

أ٣٣. قد يتطلب التحديد المطلوب بموجب الفقرة ٢٩ اعتبارات معقدة وأحكاماً مهنية. وبالتالي قد ينظر المدقق في الحصول على استشارة داخلية (من داخل الشركة أو الشركة ضمن شبكة) أو الحصول على استشارة بطريقة سرية من جهة تنظيمية أو مهنية (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب القوانين أو الأنظمة أو ما لم يؤدي ذلك إلى انتهاك مبدأ السرية). وقد ينظر المدقق أيضاً في الحصول على استشارة قانونية ليتسنى له فهم رأي المدقق والتداعيات المهنية أو القانونية المترتبة على اتخاذ مسار معين من الإجراءات.

[١٨] انظر على سبيل المثال، القسم ٢٢٥/٢٩ والأقسام ٢٢٥/٣٣–٢٢٥/٣٦ من قواعد مجلس المعايير الأخلاقية للمحاسبين المهنيين.

[١٧] انظر على سبيل المثال القسم ١٤٠/٧ والقسم ٢٢٥/٣٥ من قواعد مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين المهنيين.

الاعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام

أ٣٤. قد يكون المدقق في القطاع العام ملزماً بالإبلاغ عن عدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه إلى السلطة التشريعية أو أية جهة حاكمة أخرى أو قد يضطر إلى الإبلاغ عن عدم الإمتثال من خلال تقرير المدقق.

التوثيق (المرجع: الفقرة ٣٠)

أ٣٥. قد يشمل توثيق المدقق للنتائج التي توصل إليها فيما يتعلق بعدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة ما يلي، على سبيل المثال:

- نسخ من السجلات أو الوثائق.
- محاضر المناقشات التي عقدت مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة أو مع أطراف خارج المنشأة.

أ٣٦. قد تحدد القوانين أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة متطلبات توثيق إضافية فيما يتعلق بعدم الإمتثال المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة.[١٨]

[١٨] انظر على سبيل المثال القسم ٣٧/٢٢٥ من قواعد سلوك مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين المهنيين.

معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح)
الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
المنتهية في ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ أو بعد ذلك)

المحتويات

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٣
دور الإتصال	٤-٧
تاريخ النفاذ	٨
الأهداف	٩
التعريفات	١٠
المتطلبات	
أولئك المكلفون بالحوكمة	١١-١٣
الأمور التي يتعين الإبلاغ عنها	١٤-١٧
عملية الإتصال	١٨-٢٢
التوثيق	٢٣
مواد التطبيق والمواد الإيضاحية الأخرى	
أولئك المكلفون بالحوكمة	أ١-أ٨
المسائل التي يتعين الإبلاغ عنها	أ٩-أ٣٦
عملية الإتصال	أ٣٧-أ٥٣
التوثيق	أ٥٤
الملحق ١: المتطلبات المحددة في المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ ومعايير التدقيق الدولية الأخرى التي تشير إلى الإتصالات مع أولئك المكلفين بالحوكمة	
الملحق ٢: الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية	

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) *"الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"* بالإشتراك مع معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤولية المدقق للإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة أثناء تدقيق البيانات المالية. ورغم أن هذا المعيار ينطبق بغض النظر عن حجم أو هيكل الحوكمة لدى المنشأة، إلا أنه يتم تطبيق إعتبارات محددة حيث يشارك كافة أولئك المكلفون بالحوكمة في إدارة المنشأة وفيما يخص المنشآت المدرجة. لا ينص هذا المعيار على متطلبات معينة بشأن إتصال المدقق مع إدارة المنشأة أو مالكيها ما لم يتم تكليفهم أيضاً بدور خاص بالحوكمة.

٢. تم كتابة هذا المعيار في سياق تدقيق البيانات المالية، لكن يمكن تطبيقه أيضاً، وتعديله حسب الضرورة في الظروف المحددة، على عمليات تدقيق المعلومات المالية التاريخية الأخرى عندما يكون أولئك المكلفون بالحوكمة مسؤولون عن الإشراف على إعداد المعلومات المالية التاريخية الأخرى.

٣. يقّر هذا المعيار بأهمية الإتصال المتبادل والفعال في تدقيق البيانات المالية، كما يوفر إطارا شاملا لإتصال المدقق مع أولئك المكلفين بالحوكمة، ويبرز بعض الأمور المحددة التي يتعين إبلاغهم بها. ويتم تحديد المسائل الإضافية التي يتعين الإبلاغ عنها، والتي تكمّل متطلبات هذا المعيار، ضمن معايير التدقيق الدولية الأخرى (راجع الملحق ١). بالإضافة إلى ذلك، ينص معيار التدقيق الدولي ١٢٦٥ على متطلبات محددة بشأن الإبلاغ عن نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية التي قام المدقق بتحديدها أثناء عملية التدقيق إلى أولئك المكلفين بالحوكمة. قد يتعين الإبلاغ عن مسائل أخرى، لا يقتضيها هذا المعيار أو معايير التدقيق الدولية الأخرى، بموجب القوانين أو الأنظمة، أو عبر الاتفاق مع المنشأة، أو بموجب متطلبات إضافية قابلة للتطبيق على العملية، على سبيل المثال، المعايير الخاصة بهيئة محاسبية مهنية وطنية. ولا يرد في هذا المعيار ما يمنع المدقق من الإبلاغ عن أي مسائل أخرى إلى أولئك المكلفين بالحوكمة. (المرجع: الفقرات ٣٣ – ٣٦)

دور الإتصال

٤. يركز هذا المعيار بشكل رئيسي على إتصالات المدقق مع أولئك المكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، يعتبر الإتصال المتبادل الفعّال أمراً هاماً في مساعدة:

(أ) المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة على فهم الأمور المتعلقة بالتدقيق في السياق المحدد، وإقامة علاقة عمل بناءة. ويتم تطوير هذه العلاقة مع الحفاظ على استقلالية وموضوعية المدقق؛

(ب) المدقق في الحصول على المعلومات ذات الصلة بالتدقيق من أولئك المكلفين بالحوكمة. على سبيل المثال، يمكن أن يساعد أولئك المكلفين بالحوكمة المدقق في فهم المنشأة

[١] معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ "*الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة*" .

وبيئتها، وتحديد المصادر المناسبة لأدلة التدقيق، وتوفير المعلومات حول أحداث أو معاملات محددة؛ و

(ج) أولئك المكلفين بالحوكمة في استيفاء مسؤوليتهم المتمثلة في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، وبالتالي تقليص مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.

٥. على الرغم من أن المدقق يتحمل مسؤولية الإبلاغ عن الأمور التي يتطلبها هذا المعيار، إلا أن الإدارة مسؤولة أيضا عن الإبلاغ عن الأمور الرقابية والإدارية الهامة إلى أولئك المكلفين بالحوكمة. وإن قيام المدقق بالإبلاغ لا يعفي الإدارة من هذه المسؤولية. وبصورة مشابهة، فإن قيام الإدارة بإبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة عن الأمور التي يُطلب من المدقق الإبلاغ عنها لا يعفي المدقق من مسؤولية الإبلاغ عنها أيضاً. لكن الإبلاغ عن هذه الأمور من قبل الإدارة يمكن أن يؤثر على شكل أو توقيت إتصال المدقق مع أولئك المكلفين بالحوكمة.

٦. إن الإبلاغ الواضح عن الأمور المحددة التي يتوجب الابلاغ عنها بموجب معايير التدقيق الدولية هو جزء أساسي من كل عملية تدقيق. لكن معايير التدقيق الدولية لا تقتضي من المدقق تأدية إجراءات خاصة لتحديد أي أمور أخرى ينبغي إبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة.

٧. في بعض دوائر الاختصاص، قد تحد القوانين أو الأنظمة من تواصل المدقق بشأن مسائل معينة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة، فقد تمنع القوانين أو الأنظمة بشكل محدد التواصل، أو أية إجراءات أخرى قد تمس بسير تحقيق تجريه سلطة مختصة في وقوع تصرف غير قانوني محدد أو مشتبه به، بما في ذلك تنبيه المنشأة في حال كان من المطلوب من المدقق أن يبلغ سلطة مختصة عن عدم امتثال محدد أو مشكوك فيه وفقاً لقوانين مكافحة غسيل الأموال، على سبيل المثال. وفي تلك الحالات، قد تكون المسائل التي ينظر فيها المدقق معقدة وقد يأخذ المدقق الحصول على استشارة قانونية بعين الاعتبار.

تاريخ النفاذ

٨. يكون هذا المعيار نافذ المفعول فيما يخص عمليات تدقيق البيانات المالية للفترات المنتهية بتاريخ ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ أو بعد ذلك.

الأهداف

٩. تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:

(أ) إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة بمسؤوليات المدقق بصورة واضحة فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية، وإعطائهم نظرة عامة حول نطاق وتوقيت التدقيق المخطط لهما؛

(ب) الحصول من أولئك المكلفين بالحوكمة على المعلومات ذات الصلة بالتدقيق؛

(ج) تزويد أولئك المكلفين بالحوكمة بالملاحظات الناجمة عن التدقيق في الوقت المناسب والتي تعتبر هامة وذات صلة بمسؤوليتهم المتمثلة في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية؛ و

(د) تعزيز الإتصال المتبادل الفعال بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة.

تعريفات

١٠.لأغراض معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المنسوبة لها أدناه:

(أ) أولئك المكلفين بالحوكمة– الشخص (الأشخاص) أو المؤسسة (المؤسسات) (على سبيل المثال، الشركة الوصية) المسؤولون عن الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة والالتزامات المتعلقة بمسائلة المنشأة. وهذا يتضمن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الإختصاصات، يمكن أن يشمل أولئك المكلفين بالحوكمة موظفي الإدارة، على سبيل المثال، الأعضاء التنفيذيين في مجلس إدارة منشأة عامة أو خاصة، أو المدير/المالك. ولمناقشة تنوع هياكل الحوكمة، انظر الفقرات أ١– أ٨.

(ب) الإدارة– الشخص (الأشخاص) الذين يضطلعون بمسؤولية تنفيذية لإجراء عمليات المنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض الإختصاصات، تشمل الإدارة بعض أو جميع أولئك المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، الأعضاء التنفيذين في مجلس إدارة ما أو المدير/المالك.

المتطلبات

أولئك المكلفون بالحوكمة

١١. ينبغي أن يحدد المدقق الشخص (الأشخاص) المناسبين ضمن هيكل حوكمة المنشأة الذي سيتم التواصل معه. (المرجع: الفقرات أ١ – أ٤).

الإتصال مع مجموعة فرعية من أولئك المكلفين بالحوكمة

١٢. في حال تواصل المدقق مع مجموعة فرعية من أولئك المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، لجنة تدقيق أو فرد ما، ينبغي أن يحدد المدقق ما إذا كان يحتاج أيضاً إلى الإتصال مع الهيئة الإدارية. (المرجع: الفقرات أ٥ –أ٧).

عندما يكون جميع أولئك المكلفين بالحوكمة مشاركون في إدارة المنشأة

١٣. في بعض الحالات، يشارك جميع المكلفون بالحوكمة في إدارة المنشأة، على سبيل المثال، مؤسسة أعمال صغيرة حيث يدير مالك واحد المنشأة وليس لأحد آخر دور متعلق بالحوكمة والرقابة. وفي هذه الحالات، إذا تم إبلاغ الأمور التي يتطلبها هذا المعيار إلى الشخص (الأشخاص) الذين يضطلعون بمسؤوليات الإدارة، وكان يترتب على هؤلاء الأشخاص أيضا مسؤوليات متعلقة

بالحوكمة، فإنه لا يتعين إيصال الأمور مرة أخرى لنفس الشخص (الأشخاص) في دورهم الحوكمي والرقابي. ويُشار إلى هذه الأمور في الفقرة ١٦(ج). ومع ذلك يجب أن يكون المدقق مقتنعا بأن الإتصال مع الشخص (الأشخاص) الذين يضطلعون بمسؤوليات الإدارة يوفر إطلاعا كافيا لكافة أولئك الذين سيتواصل المدقق معهم بصفتهم الحوكمية والرقابية. (المرجع: الفقرة أ٨)

الأمور التي يتعين الإبلاغ عنها

مسؤوليات المدقق فيما يخص تدقيق البيانات المالية

١٤. يجب على المدقق أن يُطلع أولئك المكلفين بالحوكمة على مسؤولياته فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية، بما في ذلك ما يلي:

(أ) يكون المدقق مسؤولا عن صياغة وإبداء رأي معين حول البيانات المالية التي أعدّتها الإدارة مع إشراف أولئك المكلفين بالحوكمة؛ و

(ب) إن تدقيق البيانات المالية لا يعفي الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم. (المرجع: الفقرات أ٩ – أ١٠).

نطاق وتوقيت التدقيق المخطط لهما

١٥. على المدقق أن يقدم لمحة عامة لأولئك المكلفين بالحوكمة عن نطاق وتوقيت التدقيق المخطط لهما، والتي تشمل الإبلاغ عن المخاطر الهامة التي يتم تحديدها من قبل المدقق. (المرجع: الفقرات أ١١ – أ١٦)

النتائج الهامة من التدقيق

١٦. يتعين على المدقق إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة بما يلي: (المرجع: الفقرات أ١٧ – أ١٨)

(أ) آراء المدقق حول الجوانب النوعية الهامة في الممارسات المحاسبية للمنشأة، بما في ذلك السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية وإفصاحات البيانات المالية. وحيث أمكن، ينبغي على المدقق أن يفسر لأولئك المكلفين بالحوكمة لماذا قد يعتبر ممارسة محاسبية هامة، التي هي مقبولة بموجب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، بأنها ممارسة غير ملائمة لظروف المنشأة المحددة. (المرجع: الفقرات أ١٩ – أ٢٠)

(ب) الصعوبات الهامة، إن وجدت، التي يتم مواجهتها أثناء التدقيق؛ (المرجع: الفقرة أ٢١)

(ج) ما لم يكن كافة أولئك المكلفين بالحوكمة مشاركون في إدارة المنشأة:

(١) الأمور الهامة الناجمة أثناء عملية التدقيق التي تم مناقشتها مع الإدارة، أو الخاضعة للمراسلات مع الإدارة؛ و(المرجع: الفقرة أ٢٢)

(٢) الإقرارات الخطية التي يطلبها المدقق؛

(د) الظروف التي تؤثر على شكل ومضمون تقرير المدقق، إن وجدت؛ و(المرجع: الفقرات أ٢٣ – أ٢٥)

(هـ) أي أمور هامة أخرى تنشأ خلال التدقيق والتي تعتبر، وفق التقدير المهني للمدقق، ذات صلة بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. (المرجع: الفقرات أ٢٦ – أ٢٨)

إستقلالية المدقق

١٧. في حال المنشآت المدرجة، يتعين على المدقق إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة بما يلي:

(أ) بيان يفيد بأن فريق العملية وغيرهم في الشركة، حسبما يكون مناسبا، والشركة، وحيث أمكن، الشركات ضمن المجموعة قد امتثلت للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بشأن الاستقلالية؛ و

(١) جميع العلاقات والأمور الأخرى بين الشركة والشركات ضمن المجموعة والمنشأة التي يُعتقد بصورة معقولة، وفق التقدير المهني للمدقق، بأنها يمكن أن تؤثر على الاستقلالية. وهذا يشمل إجمالي الرسوم المحمّلة خلال الفترة التي تغطيها البيانات المالية عن خدمات التدقيق والخدمات غير المتعلقة بالتدقيق التي تقدمها الشركة والشركات ضمن المجموعة إلى المنشأة والعناصر التي تسيطر عليها المنشأة. وينبغي أن تُخصّص هذه الرسوم للفئات المناسبة لمساعدة أولئك المكلفين بالحوكمة في تقييم أثر الخدمات على استقلالية المدقق؛ و

(٢) الإجراءات الوقائية ذات العلاقة التي تم تطبيقها للقضاء على تهديدات الاستقلالية المحددة أو تقليصها إلى مستوى مقبول. (المرجع: الفقرات أ٢٩ –أ٣٢)

عملية الإتصال

إنشاء عملية الإتصال

١٨. ينبغي على المدقق أن يُطلع أولئك المكلفين بالحوكمة على شكل وتوقيت الإتصالات والمحتوى العام المتوقع لها. (المرجع: الفقرات أ٣٧ – أ٤٥)

أشكال الإتصال

١٩. يتعين على المدقق إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة بالنتائج الهامة لعملية التدقيق بشكل خطي إن لم يكن الإتصال الشفهي، وفق التقدير المهني للمدقق، كافيا. وليس من الضروري أن تشتمل الإتصالات الخطية على جميع الأمور التي نشأت خلال سير التدقيق. (المرجع: الفقرات أ٤٦ – أ٤٨)

٢٠. يتعين على المدقق إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة خطياً بشأن استقلالية المدقق عندما تقتضي الفقرة ١٧ ذلك.

توقيت الإتصالات

٢١. يتعين على المدقق الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب. (المرجع: الفقرات أ٤٩ – أ٥٠)

كفاية عملية الإتصال

٢٢. ينبغي أن يقيّم المدقق ما إذا كان الإتصال المتبادل بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة كافي لغرض التدقيق. وإن لم يكن كذلك، يجب على المدقق تقييم الأثر المترتب، إن وجد، على تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية والقدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، كما يتعين عليه إتخاذ الإجراءات المناسبة. (المرجع: الفقرات أ٥١ – أ ٥٣)

التوثيق

٢٣. حين يتم الإبلاغ عن الأمور التي يقتضي هذا المعيار الإبلاغ عنها بشكل شفهي، فإنه يتعين على المدقق تضمينها في وثائق التدقيق، وتوثيق متى تم الإبلاغ عنها والجهة التي تم إبلاغها بها. وحين يتم الإبلاغ عن الأمور بشكل خطي، يتعين على المدقق الاحتفاظ بنسخة من الإتصالات كجزء من وثائق التدقيق[٢]. (المرجع: الفقرة أ٥٤)

***

مواد التطبيق والمواد الإيضاحية الأخرى

أولئك المكلفون بالحوكمة (المرجع: الفقرة ١١)

أ١. تتنوع هياكل الحوكمة مع تنوع الاختصاصات والمنشآت، مما يعكس تأثيرات معينة مثل اختلاف الخلفيات الثقافية والقانونية والحجم وخصائص الملكية. على سبيل المثال:

- في بعض الإختصاصات، يوجد مجلس إشرافي (غير تنفيذي بشكل كلي أو أساسي) منفصل بشكل قانوني عن مجلس (الإدارة) التنفيذي ("مجلس مكوّن من مستويين اثنين"). أما في

[٢] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ *"وثائق التدقيق"*، الفقرات ٨ – ١١ و أ٦.

إختصاصات أخرى، تكون الوظائف الإشرافية والتنفيذية هي مسؤولية قانونية لمجلس واحد أو مركزي ("مجلس مكوّن من مستوى واحد").

- في بعض المنشآت، يشغل أولئك المكلفون بالحوكمة مناصباً معينة تعتبر جزء لا يتجزأ من الهيكل القانوني للمنشأة، على سبيل المثال، مدراء الشركة. وفي حالات أخرى، على سبيل المثال، بعض المنشآت الحكومية، يتم تكليف هيئة ما ليست جزءاً من المنشأة بمهام الحوكمة والرقابة.
- في بعض الحالات، يشارك بعض أو جميع أولئك المكلفون بالحوكمة في إدارة المنشأة. وفي حالات أخرى، يشتمل أولئك المكلفون بالحوكمة والإدارة على أشخاص مختلفين.
- في بعض الحالات، يكون أولئك المكلفون بالحوكمة مسؤولون[٣] عن إقرار البيانات المالية للمنشأة (في حالات أخرى تضطلع الإدارة بهذه المسؤولية).

أ٢. في معظم المنشآت، تكون الحوكمة هي مسؤولية جماعية للهيئة الإدراية، مثل مجلس الإدارة أو المجلس الإشرافي أو الشركاء أو المالكون أو لجنة الإدارة أو مجلس المحافظين أو الأمناء أو من يعادلهم من الأشخاص. لكن في بعض المنشآت الصغيرة، يتم تكليف شخص واحد بمهام الحوكمة والرقابة، على سبيل المثال، المالك/ المدير حيث لا يوجد مالكين آخرين، أو وصي واحد. عندما تكون الحوكمة مسؤولية جماعية، يتم تكليف مجموعة فرعية مثل لجنة التدقيق أو حتى فرد ما، بمهام محددة لمساعدة الهيئة الإدارية في استيفاء مسؤولياتها. وكخيار بديل، قد يكون للمجموعة الفرعية أو الفرد مسؤوليات محددة قانونا تختلف عن مسؤوليات الهيئة الإدارية.

أ٣. هذا التنوع يعني أنه ليس من الممكن لهذا المعيار أن يحدد جميع شخص (الأشخاص) الذين سيطلعهم المدقق على أمور محددة. أيضاً، في بعض الحالات، قد لا يكون من الممكن تمييز الشخص (الأشخاص) المناسبين الذين يتعين التواصل معهم بشكل واضح عن الإطار القانوني المطبق أو ظروف العملية الأخرى، على سبيل المثال، المنشآت التي لا يكون هيكل الحوكمة فيها محدد بصورة رسمية، مثل بعض المنشآت العائلية وبعض المنظمات غير الربحية وبعض المنشآت الحكومية. وفي مثل هذه الحالات، قد يحتاج المدقق إلى مناقشة الطرف المكلف والإتفاق معه على الشخص (الأشخاص) المناسبين الذين يتعين التواصل معهم. وعند تحديد الأشخاص الذين يتعين التواصل معهم، يعتبر فهم المدقق لهيكل وعمليات الحوكمة الخاصة بالمنشأة الذي تم الحصول عليه وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)[٤] هو فهم ملائم وذو صلة. وقد يختلف الشخص (الأشخاص) المناسبين الذين يتعين التواصل معهم تبعاً للأمور المراد الإبلاغ عنها.

---

[٣] كما هو موضح في الفقرة أ٦٨ من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) *" تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية "*، إن وجود مسؤولية الموافقة في هذا السياق يعني وجود الصلاحية لإستنتاج أن جميع البيانات التي تشتمل على البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، قد تم إعدادها.

[٤] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) *" تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها "*.

أ٤. يتضمن معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ أموراً محددة ينبغي الإبلاغ عنها من قبل مدققي المجموعة إلى أولئك المكلفين بالحوكمة[٥]. عندما تكون المنشأة أحد عناصر مجموعة ما، يعتمد الشخص (الأشخاص) المناسبين الذين يتواصل معهم مدقق العنصر على ظروف العملية والمسألة المراد الإبلاغ عنها. في بعض الحالات، قد ينفذ عددا من العناصر نفس الأعمال داخل نظام الرقابة الداخلية نفسه ويستخدم الممارسات المحاسبية نفسها. وحيث يكون أولئك المكلفين بالحوكمة لتلك العناصر هم نفس الأشخاص (على سبيل المثال، مجلس إدارة مشترك)، يمكن تجنب الإزدواجية من خلال التعامل مع هذه العناصر في نفس الوقت لغرض الإتصال.

الإتصال مع مجموعة فرعية من أولئك المكلفين بالحوكمة (المرجع: الفقرة ١٢)

أ٥. عند بحث الإتصال مع مجموعة فرعية من أولئك المكلفين بالحوكمة، يمكن للمدقق أن يأخذ في إعتباره أمورا معينة كالتالي:

- مسؤوليات المجموعة الفرعية والهيئة الإدارية.
- طبيعة الأمر المراد الإبلاغ عنه.
- المتطلبات القانونية أو التنظيمية ذات الصلة.
- ما إذا كانت المجموعة الفرعية تتمتع بصلاحية اتخاذ الإجراءات اللازمة فيما يتعلق بالمعلومات التي يتم الإبلاغ عنها، ويمكن أن توفر المزيد من المعلومات والإيضاحات التي قد يحتاجها المدقق.

أ٦. عند تحديد ما إذا كانت هناك حاجة أيضاً للإبلاغ عن المعلومات، بشكل كامل أو مختصر، إلى الهيئة الإدارية، قد يتأثر المدقق بتقييمه لمدى فعالية وملائمة الإبلاغ عن المعلومات ذات الصلة من قبل المجموعة الفرعية إلى الهيئة الإدارية. وقد يشير المدقق صراحةً عند موافقته على شروط العملية بأنه سيحتفظ بحقه في الإتصال مباشرةً مع الهيئة الإدارية، ما لم يُحظر ذلك بموجب القوانين أو الأنظمة.

أ٧. توجد لجان تدقيق (أو مجموعات فرعية مماثلة بأسماء مختلفة) في العديد من الإختصاصات. وعلى الرغم من إمكانية اختلاف سلطاتها ووظائفها المحددة، إلا أن الإتصال مع لجنة التدقيق، إن وجدت، أصبح عنصراً أساسياً في تواصل المدقق مع أولئك المكلفين بالحوكمة. تشير مبادئ الحوكمة الجيدة إلى ما يلي:

- سيتم دعوة المدقق لحضور إجتماعات لجنة التدقيق بصورة منتظمة.

---

[٥] معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ " *الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة* " (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)(المرجع: الفقرة ٤٩)".

- يقوم رئيس لجنة التدقيق، وحيث يكون ملائما، الأعضاء الآخرين في لجنة التدقيق، بالإتصال مع المدقق بشكل دوري.
- ستجتمع لجنة التدقيق مع المدقق دون حضور الإدارة بشكل سنوي على الأقل.

عندما يشارك جميع أولئك المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة (المرجع: الفقرة ١٣)

أ٨. في بعض الحالات، يشارك جميع أولئك المكلفون بالحوكمة في إدارة المنشأة، ويُعدّل تطبيق متطلبات الإتصال للإقرار بهذا الموقف. وفي هذه الحالات، لا يوفر الإتصال مع الشخص (الأشخاص) الذين يضطلعون بمسؤوليات الإدارة إطلاعا كافيا لكافة هؤلاء الذين يتواصل معهم المدقق بصفتهم الحوكمية والرقابية. على سبيل المثال، في الشركة التي يكون فيها جميع المدراء مشاركين في إدارة المنشأة، قد يكون بعض هؤلاء المدراء (على سبيل المثال، المدير المسؤول عن التسويق) غير مطلعين على الأمور الهامة التي نوقشت مع مدير آخر (على سبيل المثال، المدير المسؤول عن إعداد البيانات المالية).

الأمور التي يتعين الإبلاغ عنها

مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية (المرجع: الفقرة ١٤)

أ٩. غالبا ما يتم تضمين مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية ضمن كتاب التكليف أو أي شكل آخر مناسب من الاتفاقيات الخطية التي تسجل الشروط المتفق عليها للعملية[٦]. وقد تتطلب القوانين أو الأنظمة أو هيكل الحوكمة الخاص بالمنشأة من أولئك المكلفين بالحوكمة الاتفاق على شروط العملية مع المدقق. وحيث لا يكون هذا هو الحال، فإن تزويد أولئك المكلفين بالحوكمة بنسخة من كتاب التكليف المشار إليه أو أي شكل آخر مناسب من الاتفاقيات الخطية قد يكون وسيلة مناسبة للتواصل معهم بشأن أمور معينة مثل:

- مسؤولية المدقق عن تأدية عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، والموجهة نحو التعبير عن رأي معين حول البيانات المالية. لذلك تشمل الأمور التي تتطلب معايير التدقيق الدولية الإبلاغ عنها أمورا هامة تنشأ خلال تدقيق البيانات المالية وتعتبر ذات صلة بأولئك المكلفين بالحوكمة في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.
- حقيقة أن معايير التدقيق الدولية لا تتطلب من المدقق تصميم إجراءات معينة لغرض تحديد الأمور الإضافية التي يتعين إبلاغها إلى أولئك المكلفين بالحوكمة.

[٦] إنظر الفقرة ١٠ من معيار التدقيق الدولي ٢١٠ *" الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق "* .

- عند تطبيق معيار التدقيق الدولي ٧٠١[٧]، مسؤوليات المدقق لتحديد وإيصال أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق.
- حيث أمكن، مسؤولية المدقق عن الإبلاغ عن أمور محددة تقتضيها القوانين أو الأنظمة، أو يتطلبها الاتفاق مع المنشأة أو المتطلبات الإضافية القابلة للتطبيق على العملية، على سبيل المثال، المعايير الخاصة بهيئة محاسبية مهنية وطنية.

أ١٠. قد تتيح القوانين أو الأنظمة أو الاتفاق مع المنشأة أو المتطلبات الإضافية القابلة للتطبيق على العملية إتصالات أوسع مع أولئك المكلفين بالحوكمة. على سبيل المثال، (أ) يمكن أن يتيح الإتفاق مع المنشأة فرصة الإبلاغ عن أمور محددة عندما تنشأ عن الخدمات التي تقدمها شركة أو شركة ضمن مجموعة ما عدا عن تدقيق البيانات المالية؛ أو (ب) يمكن أن يتيح تفويض مدقق القطاع العام فرصة الإبلاغ عن أمور معينة يطلع عليها المدقق نتيجة أعمال أخرى، مثل عمليات تدقيق الأداء.

نطاق وتوقيت التدقيق المخطط لهما (المرجع: الفقرة ١٥)

أ١١. يمكن للإتصال فيما يخص نطاق وتوقيت التدقيق المخطط لهما أن:

(أ) يساعد أولئك المكلفين بالحوكمة على فهم نتائج عمل المدقق بصورة أفضل، ومناقشة قضايا المخاطر ومفهوم الأهمية النسبية مع المدقق، وتحديد أي مجالات قد يطلبوا فيها من المدقق القيام بإجراءات إضافية؛ و

(ب) يساعد المدقق على فهم المنشأة وبيئتها بصورة أفضل.

أ١٢. إن الإبلاغ عن المخاطر الهامة التي يحددها المدقق يساعد أولئك المكلفين بالحوكمة على فهم هذه الأمور ولماذا تتطلب إعتبارات تدقيق محددة. كما أن الإبلاغ عن المخاطر الهامة قد يساعد أولئك المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤوليتهم المتمثلة في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.

أ١٣. يمكن أن تشمل الأمور التي يتم الإبلاغ عنها ما يلي:

- كيف يخطط المدقق لمعالجة المخاطر الهامة للأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن الاحتيال أو الخطأ.
- كيف يخطط المدقق لمعالجة المجالات التي تنطوي على مخاطر مقيّمة مرتفعة من الأخطاء الجوهرية .
- منهج المدقق في الرقابة الداخلية ذو الصلة بالتدقيق.

---

٧ معيار التدقيق الدولي ٧٠١ *" الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل"*.

- تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في سياق التدقيق[٨].
- طبيعة ونطاق المهارات أو المعرفة المتخصصة اللازمة لتأدية إجراءات التدقيق المخطط لها أو لتقييم نتائج التدقيق، بما في ذلك استخدام الخبير التابع للمدقق[٩].
- عند تطبيق معيار التدقيق الدولي ٧٠١، الآراء الأولية للمدقق حول الأمور التي قد تكون مجالات هامة تستدعي اهتمام المدقق في عملية التدقيق، وقد تكون بالتالي مسائل تدقيق رئيسية.
- المنهج المقرر للمدقق لمعالجة الآثار المترتبة على البيانات الفردية والإفصاحات عن أية تغيرات هامة في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به أو في بيئة المنشأة، والأوضاع أو الأنشطة المالية.

أ١٤. تشمل أمور التخطيط الأخرى التي قد يكون من المناسب مناقشتها مع أولئك المكلفين بالحوكمة ما يلي:

- حيث يكون لدى المنشأة قسم للتدقيق الداخلي، كيف يستطيع المدقق الخارجي والمدققين الداخليين العمل معاً بطريقة بناءة ومتكاملة، بما في ذلك أي استخدام مخطط له لعمل قسم التدقيق الداخلي، وطبيعة ونطاق أي استخدام مخطط له للمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة [١٠].
- آراء أولئك المكلفين بالحوكمة بشأن ما يلي:
  - الشخص (الأشخاص) المناسبين في هيكل الحوكمة الخاص بالمنشأة الذي ينبغي التواصل معهم.
  - توزيع المسؤوليات بين أولئك المكلفين بالحوكمة والإدارة.
  - أهداف وإستراتيجيات المنشأة، ومخاطر الأعمال ذات الصلة التي قد تؤدي إلى أخطاء جوهرية.
  - الأمور التي يعتبرها أولئك المكلفون بالحوكمة بأنها تستدعي اهتماما خاصا أثناء عملية التدقيق، وأية مجالات يطلبون فيها اتخاذ إجراءات إضافية.
  - الإتصالات الهامة بين المنشأة والجهات التنظيمية.
  - أي أمور أخرى يعتبر أولئك المكلفون بالحوكمة بأنها قد تؤثر على تدقيق البيانات المالية.
- سلوكيات ووعي وإجراءات أولئك المكلفين بالحوكمة بشأن (أ) الرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها في المنشأة، بما في ذلك كيفية إشراف أولئك المكلفون بالحوكمة على فعالية نظام الرقابة الداخلية، و(ب) الكشف عن الاحتيال أو احتماليته.

---

[٨] معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ *" الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق "*.

[٩] معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ *" الإستفادة من عمل الخبير التابع للمدقق "*.

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٦١٠ (المنقح) *" الإستفادة من عمل المدققين الداخليين "*، الفقرة ١٨، ومعيارالتدقيق الدولي ٦١٠ (المنقح عام ٢٠١٣) *" الإستفادة من عمل المدققين الداخليين "*، الفقرة ٣١.

- الإجراءات التي يتخذها أولئك المكلفون بالحوكمة إستجابةً للتطورات في معايير المحاسبة وممارسات حوكمة الشركات وقواعد الإدراج في سوق البورصة، والأمور ذات الصلة، وتأثير هذه التطورات، على سبيل المثال، على عرض وهيكل ومحتوى البيانات المالية بشكل عام، بما في ذلك:
  - ملائمة وموثوقية وقابلية مقارنة وسهولة فهم المعلومات المعروضة في البيانات المالية؛ و
  - دراسة ما إذا كانت البيانات المالية قد تم إضعافها عبر تضمين معلومات غير ملائمة أو حجب الفهم السليم للأمور المفصح عنها.
- ردود أولئك المكلفين بالحوكمة على الإتصالات السابقة مع المدقق.
- الوثائق التي تضم معلومات أخرى (حسب تعريفها في معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)) والطريقة والتوقيت المقررات لصدور هذه الوثائق. عندما يتوقع المدقق الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المدقق، يمكن أن تشمل المناقشات مع أولئك المكلفين بالحوكمة أيضا الإجراءات التي قد تكون مناسبة أو ضرورية إذا استنتج المدقق أن الخطأ الجوهري في المعلومات الأخرى موجود في غيرها من المعلومات التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المدقق.

أ١٥. في حين أن الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة قد يساعد المدقق في التخطيط لنطاق وتوقيت التدقيق، إلا أنه لا يغير المسؤولية الوحيدة للمدقق المتعلقة بوضع استراتيجية تدقيق شاملة وخطة للتدقيق، بما في ذلك طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

أ١٦. ينبغي بذل العناية اللازمة عند التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة بشأن النطاق والتوقيت المقررين للتدقيق لتفادي التأثير سلباً على فعالية عملية التدقيق، وخصوصا عندما يكون بعض أو جميع أولئك المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة. على سبيل المثال، قد يؤدي الإبلاغ عن طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق التفصيلية إلى التقليل من فعالية تلك الإجراءات عن طريق جعلها قابلة للتنبؤ بها بسهولة.

النتائج الهامة من التدقيق (المرجع: الفقرة ١٦)

أ١٧. إن الإبلاغ عن نتائج التدقيق قد يشمل طلب المزيد من المعلومات من أولئك المكلفين بالحوكمة من أجل استكمال أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها. على سبيل المثال، يمكن أن يؤكد المدقق بأن أولئك المكلفين بالحوكمة لديهم نفس الفهم للحقائق والظروف ذات الصلة بالمعاملات أو الأحداث المحددة.

أ١٨. عند تطبيق معيار التدقيق الدولي ٧٠١، تعتبر الإتصالات مع أولئك المكلفين بالحوكمة التي تقتضيها الفقرة ١٦، إلى جانب الإبلاغ عن المخاطر الهامة التي يحددها المدقق والذي تتطلبه الفقرة ١٥، ذات صلة خاصة بتحديد المدقق للأمور التي تستدعي اهتماما كبيرا من قبله والتي قد تعتبر بالتالي من مسائل التدقيق الرئيسية[١١].

الجوانب النوعية الهامة في الممارسات المحاسبة (المرجع: الفقرة ١٦(أ))

أ١٩. تسمح أطر إعداد التقارير المالية عادةً للمنشأة بإعداد التقديرات المحاسبية وإصدار الأحكام حول السياسات المحاسبية وإفصاحات البيانات المالية، على سبيل المثال، فيما يتعلق باستخدام الفرضيات الأساسية في وضع التقديرات المحاسبية التي يوجد بشأنها شكوك قياس كبيرة. وبالإضافة إلى ذلك، قد تتطلب القوانين أو الأنظمة أو أطر إعداد التقارير المالية الإفصاح عن ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو الإشارة إلى " التقديرات المحاسبية الهامة" أو " السياسات والممارسات المحاسبية الهامة" لتحديد وتوفير معلومات إضافية للمستخدمين حول الأحكام الأكثر صعوبة أو الذاتية أو المعقدة التي تصدرها الإدارة في إعداد البيانات المالية.

أ٢٠. ونتيجة لذلك، قد تعتبر آراء المدقق حول الجوانب الذاتية من البيانات المالية ملائمة بشكل خاص لأولئك المكلفين بالحوكمة في استيفائهم لمسؤولياتهم المتمثلة في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. على سبيل المثال، فيما يتعلق بالأمور الموصوفة في الفقرة أ١٩، قد يكون أولئك المكلفين بالحوكمة معنيين بتقييم المدقق لكفاية الإفصاحات الخاصة بشكوك التقدير المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى نشوء مخاطر هامة. يمكن أن يشمل أيضا الإتصال المفتوح والإيجابي حول الجوانب النوعية الهامة من الممارسات المحاسبية للمنشأة ملاحظات بشأن قبول ومعقولية الممارسات المحاسبية الهامة ونوعية الإفصاحات. يحدد الملحق ٢ الأمور التي يمكن إدراجها في هذا الإتصال.

الصعوبات الهامة التي يتم مواجهتها خلال عملية التدقيق (المرجع: الفقرة ١٦(ب))

أ٢١. يمكن أن تشمل الصعوبات الهامة التي يتم مواجهتها خلال عملية التدقيق أمورا معينة كالتالي:

- التأخيرات الكبيرة من قبل الإدارة، أو عدم توفر موظفي المنشأة، أو عدم استعداد الإدارة لتوفير المعلومات اللازمة للمدقق لتأدية إجراءات المدقق.
- الوقت المختصر بشكل غير معقول الذي يتم خلاله استكمال عملية التدقيق.
- الجهود الكبيرة وغير المتوقعة المطلوبة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.
- عدم توافر المعلومات المتوقعة.

[١١] معيار التدقيق الدولي ٧٠١، الفقرات ٩ – ١٠.

- القيود المفروضة على المدقق من قبل الإدارة.
- عدم رغبة الإدارة بإعداد أو تقديم تقييمها لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة عندما يُطلب منها ذلك.

في بعض الظروف، قد تشكل هذه الصعوبات قيودا على النطاق تؤدي إلى تعديل رأي المدقق[١٢].

الأمور الهامة التي تم مناقشتها مع الإدارة، أو الخاضعة للمراسلات مع الإدارة (المرجع: الفقرة ١٦(ج)(١))

أ٢٢. يمكن أن تشمل الأمور الهامة التي تم مناقشتها مع الإدارة، أو الخاضعة للمراسلات مع الإدارة، ما يلي:

- الأحداث أو المعاملات الهامة التي وقعت خلال السنة.
- ظروف العمل التي تؤثر على المنشأة، وخطط واستراتيجيات العمل التي يمكن أن تؤثر على مخاطر الأخطاء الجوهرية.
- المخاوف بشأن مشاورات الإدارة مع المحاسبين الآخرين بشأن أمور المحاسبة أو التدقيق.
- المناقشات أو المراسلات المتعلقة بالتعيين الأولي أو المتكرر للمدقق فيما يخص الممارسات المحاسبية، أو تطبيق معايير التدقيق، أو الرسوم عن خدمات التدقيق أو الخدمات الأخرى.
- الأمور الهامة التي كان يوجد بشأنها خلاف مع الإدارة، فيما عدا الإختلافات الأولية في الرأي بسبب الحقائق غير المكتملة أو المعلومات الأولية التي يتم حلّها لاحقاً عن طريق حصول المدقق على الحقائق أو المعلومات الإضافية ذات الصلة.

الظروف التي تؤثر على شكل ومضمون تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ١٦(د))

أ٢٣. يتطلب معيار التدقيق الدولي ٢١٠ من المدقق الإتفاق على شروط عملية التدقيق مع الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة، حسبما يكون مناسبا[١٣]. يتوجب تسجيل الشروط المتفق عليها لعملية التدقيق في كتاب التكليف بأعمال التدقيق أو أي شكل آخر مناسب من الإتفاقيات الخطية، وهي تشمل، من بين أمور أخرى، الإشارة إلى الشكل والمضمون المتوقعين لتقرير المدقق[١٤]. وكما تم بيانه في الفقرة أ٩، إذا لم يتم الاتفاق على شروط العملية مع أولئك المكلفين بالحوكمة، فيمكن للمدقق أن يزود أولئك المكلفين بالحوكمة بنسخة من كتاب التكليف للإبلاغ عن الأمور ذات الصلة بالتدقيق. إن الإتصالات التي تتطلبها الفقرة ١٦(د) مصممة لإبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة عن الظروف التي يمكن أن يختلف فيها تقرير المدقق عن شكله ومحتواه المتوقعين أو يمكن أن يتضمن معلومات إضافية حول التدقيق الذي تم أداؤه.

---

[١٢] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) *" التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل "*.

[١٣] معيار التدقيق الدولي ٢١٠، الفقرة ٩.

[١٤] معيار التدقيق الدولي ٢١٠، الفقرة ١٠.

أ٢٤. تشمل الظروف التي يُطلب فيها من المدقق أو قد يعتبر بخلاف ذلك أنه من الضروري إدراج معلومات إضافية في تقرير المدقق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، والتي يعتبر فيها الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة أمراً واجباً، ما يلي:

- عندما يتوقع المدقق تعديل الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)[١٥].
- عند الإبلاغ عن شكوك كبيرة متعلقة بالمنشأة المستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح)[١٦]
- عند الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١[١٧].
- عندما يعتبر المدقق أنه من الضروري إدراج فقرة تأكيد أو فقرة مسائل أخرى وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح)[١٨] أو يُطلب منه القيام بذلك بموجب معايير التدقيق الدولية الأخرى.
- عندما يستنتج المدقق بأن هناك أخطاء جوهرية غير مصححة في المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)[١٩].

في مثل هذه الظروف، قد يرتأي المدقق أنه من المفيد تزويد أولئك المكلفين بالحوكمة بمسودة من تقريره لتسهيل مناقشة كيفية معالجة هذه الأمور في تقرير المدقق.

أ٢٥. في الظروف النادرة التي ينوي فيها المدقق عدم إدراج اسم شريك العملية في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، يتوجب على المدقق مناقشة هذه النية مع أولئك المكلفين بالحوكمة للإبلاغ عن تقييمه لإحتمالية وخطورة التهديد الأمني الشخصي الهام[٢٠]. يمكن أن يتواصل المدقق أيضا مع أولئك المكلفين بالحوكمة في الحالات التي يختار فيها المدقق عدم إدراج وصف مسؤولياته في متن تقرير المدقق على النحو المسموح به في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)[٢١].

التدقيق

[١٥] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)، الفقرة ٣٠.
[١٦] معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح)، *المنشأة المستمرة*، الفقرة ٢٥(د).
[١٧] معيار التدقيق الدولي ٧٠١، الفقرة ١٧.
[١٨] معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ "فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل"، الفقرة ١٢.
[١٩] معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) *" مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى "*، الفقرة ١٨(أ).
[٢٠] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، الفقرتان ٤٦ و أ٦٣.
[٢١] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، الفقرة ٤١.

الأمور الهامة الأخرى ذات الصلة بعملية إعداد التقارير المالية (المرجع: الفقرة ١٦(هـ))

أ٢٦. يشير معيار التدقيق الدولي ٣٠٠[٢٢] أنه نتيجة لأحداث غير متوقعة أو تغيرات في الأوضاع أو أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها من نتائج إجراءات التدقيق، قد يحتاج المدقق إلى تعديل استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق وبالتالي تعديل طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها، بناء على الدراسة المنقحة للمخاطر المقيّمة. يمكن أن يبلغ المدقق أولئك المكلفين بالحوكمة عن أمور معينة، على سبيل المثال، تحديث للمناقشات الأولية بشأن نطاق وتوقيت التدقيق المخطط لهما.

أ٢٧. يمكن أن تشمل الأمور الهامة الأخرى التي تنشأ خلال عملية التدقيق والتي لها صلة مباشرة بأولئك المكلفين بالحوكمة في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية أمورا معينة مثل الأخطاء الجوهرية في المعلومات الأخرى التي تم تصحيحها.

أ٢٨. وإلى الحد الذي لم يتم معالجته مسبقا بواسطة المتطلبات المنصوص عليها في الفقرات ١٦(أ) – (د) ومواد التطبيق ذات الصلة، يمكن أن يبحث المدقق مسألة الإبلاغ عن الأمور الأخرى التي نوقشت مع مراجع رقابة جودة العملية أو التي تم بحثها من قبله، في حال تم تعيين أي مراجع، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٢٠[٢٣].

إستقلالية المدقق (المرجع: الفقرة ١٧)

أ٢٩. يتوجب على المدقق الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلالية وبعمليات تدقيق البيانات المالية[٢٤].

أ٣٠. تختلف العلاقات والأمور الأخرى والإجراءات الوقائية التي يتعين الإبلاغ عنها مع اختلاف ظروف العملية، لكنها تعالج عموماً ما يلي:

(أ) تهديدات الاستقلالية، التي يمكن تصنيفها على النحو التالي: تهديدات المصلحة الشخصية، وتهديدات المراجعة الذاتية، وتهديدات التأييد، وتهديدات التآلف، وتهديدات المضايقة؛ و

(ب) الإجراءات الوقائية التي أوجدتها المهنة أو التشريعات أو الأنظمة، والإجراءات الوقائية داخل المنشأة، والإجراءات الوقائية ضمن الأنظمة والإجراءات الخاصة بالشركة.

أ٣١. يمكن أن تحدد أيضا المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة أو القوانين أو الأنظمة إتصالات محددة لأولئك المكلفين بالحوكمة في الحالات التي يتم فيها تحديد انتهاكات لمتطلبات الاستقلالية. على سبيل المثال، تتطلب قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين التابعة لمجلس معايير

---

[٢٢] معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ *" التخطيط لتدقيق البيانات المالية "*، الفقرة أ١٥.

[٢٣] إنظر الفقرات ١٩–٢٢ وأ٢٣–أ٣٤ من معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ *" رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية "*.

[٢٤] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ *" الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية "* ، الفقرة ١٤.

السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين من المدقق إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة خطياً عن أي انتهاك وعن الإجراءات التي اتخذتها الشركة أو تقترح اتخاذها[٢٥].

أ٣٢. قد تكون متطلبات الإتصال المتعلقة باستقلالية المدقق التي تُطبق في حال المنشآت المدرجة مناسبة أيضا في حال بعض المنشآت الأخرى، بما في ذلك تلك التي قد تكون ذات أهمية عامة كبيرة، على سبيل المثال لأن لديها عدد كبير ومجموعة واسعة من الأطراف المعنية ونظرا لطبيعة وحجم أعمالها. يمكن أن تشمل الأمثلة على هذه المنشآت المؤسسات المالية (مثل البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد)، وغيرها من المنشآت مثل الجمعيات الخيرية. من ناحية أخرى، قد تكون هناك حالات لا تعتبر فيها الإتصالات بشأن الاستقلالية هي إتصالات ملائمة، على سبيل المثال، حيث يتم إبلاغ جميع أولئك المكلفين بالحوكمة بالحقائق ذات الصلة من خلال أنشطتها الإدارية. وهذا الأمر مرجح بشكل خاص عندما تدار المنشأة من قبل مالكها ويكون لشركة المدقق والشركات ضمن المجموعة مشاركة ضئيلة مع المنشأة خارج نطاق تدقيق البيانات المالية.

الأمور الإضافية (المرجع: الفقرة ٣)

أ٣٣. يشمل إشراف أولئك المكلفين بالحوكمة على الإدارة التأكد من قيام المنشأة بتصميم وتنفيذ والمحافظة على رقابة داخلية ملائمة فيما يتعلق بموثوقية إعداد التقارير المالية، وفعالية وكفاءة العمليات، والإمتثال للقوانين والأنظمة المعمول بها.

أ٣٤. قد يطلع المدقق على أمور إضافية لا تتعلق بالضرورة بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية لكن من المحتمل، مع ذلك، أن تكون ذات أهمية بالنسبة لمسؤوليات أولئك المكلفين بالحوكمة في الإشراف على التوجه الاستراتيجي للمنشأة أو التزامات المنشأة المتعلقة بالمسائلة. يمكن أن تشمل هذه الأمور، على سبيل المثال، قضايا هامة تخص هياكل أو عمليات الحوكمة، والقرارات أو الإجراءات الهامة التي تتخذها الإدارة العليا التي تفتقر للتفويض المناسب.

أ٣٥. في تحديد ما إذا كان يتعين الإبلاغ عن أمور إضافية إلى أولئك المكلفين بالحوكمة، يمكن أن يناقش المدقق أمورا من هذا النوع كان قد اطلع عليها مع المستوى المناسب من الإدارة، إلا إذا كان من غير المناسب القيام بذلك في ظل الظروف المحددة.

أ٣٦. إذا تم الإبلاغ عن أمر إضافي معين، فإنه قد يكون من المناسب للمدقق بأن يُطلع أولئك المكلفين بالحوكمة على ما يلي:

(أ) أن تحديد مثل هذه الأمور والإبلاغ عنها هي نتيجة عرضية لغرض التدقيق، الذي يكمن في صياغة رأي معين حول البيانات المالية؛

[٢٥] إنظر القسم ٢٩٠. ٣٩ –٤٩ من قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، الذي يعالج انتهاكات الإستقلالية.

(ب) لم تُنفذ أية إجراءات فيما يتعلق بالمسألة غير ما كان ضروري لتكوين رأي حول البيانات المالية؛ و

(ج) لم تُنفذ أي إجراءات لتحديد ما إذا كانت تلك الأمور الأخرى موجودة.

عملية الإتصال

إنشاء عملية الإتصال (المرجع: الفقرة ١٨)

أ٣٧. يساعد الإبلاغ الواضح عن مسؤوليات المدقق، وعن نطاق وتوقيت التدقيق المخطط لهما، بالإضافة إلى المحتوى العام المتوقع للإتصالات على وضع الأساس للإتصال المتبادل الفعال.

أ٣٨. تشمل الأمور التي قد تُسهم أيضا في الإتصال المتبادل الفعال مناقشة ما يلي:

- الغرض من الإتصالات. عندما يكون الغرض واضح، يكون المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة في وضع أفضل لاكتساب فهم مشترك للقضايا ذات الصلة والإجراءات المتوقعة الناجمة عن عملية الإتصال.
- الشكل الذي سوف تتخذه الإتصالات.
- الشخص (الأشخاص) في فريق العملية وضمن أولئك المكلفين بالحوكمة الذين سوف يتم التواصل معهم بشأن أمور محددة.
- توقع المدقق بأن الإتصال سوف يكون متبادلا، وأن أولئك المكلفين بالحوكمة سوف يطلعون المدقق على الأمور التي يعتبرونها ذات صلة بالتدقيق، على سبيل المثال، القرارات الاستراتيجية التي قد تؤثر بصورة كبيرة على طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق، والاشتباه بالاحتيال أو الكشف عنه، والمخاوف المتعلقة بنزاهة أو كفاءة الإدارة العليا.
- عملية اتخاذ الإجراءات ورفع التقارير بشأن الأمور التي تم الإبلاغ عنها من قبل المدقق.
- عملية اتخاذ الإجراءات ورفع التقارير بشأن الأمور التي تم الإبلاغ عنها من قبل أولئك المكلفين بالحوكمة.

أ٣٩. تختلف عملية الإتصال مع اختلاف الظروف، بما في ذلك حجم المنشأة وهيكل الحوكمة فيها، وكيفية عمل أولئك المكلفين بالحوكمة، ووجهة نظر المدقق بخصوص أهمية الأمور التي سيتم الإبلاغ عنها. يمكن أن تشير الصعوبات في إنشاء إتصال متبادل فعال إلى أن الإتصال بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة ليس كافياً لأغراض التدقيق (انظر الفقرة أ٥٢).

إعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ٤٠. في حال عمليات تدقيق المنشآت الصغيرة، يمكن أن يتواصل المدقق مع أولئك المكلفين بالحوكمة بطريقة أقل تنظيماً مما هو عليه في حال المنشآت المدرجة أو الكبيرة.

الإتصال مع الإدارة

أ٤١. يمكن مناقشة العديد من الأمور مع الإدارة في السياق العادي لأعمال التدقيق، بما في ذلك الأمور التي يقتضي هذا المعيار الإبلاغ عنها إلى أولئك المكلفين بالحوكمة. وتعترف هذه المناقشات بالمسؤولية التنفيذية للإدارة لتأدية عمليات المنشأة، وتحديداً، مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات المالية.

أ٤٢. قبل الإبلاغ عن الأمور المحددة لأولئك المكلفين بالحوكمة، يمكن للمدقق أن يناقشها مع الإدارة، ما لم يكن ذلك غير مناسب. على سبيل المثال، قد لا يكون من المناسب مناقشة الأمور الخاصة بكفاءة أو نزاهة الإدارة. وبالإضافة إلى الاعتراف بالمسؤولية التنفيذية للإدارة، يمكن أن توضح هذه المناقشات الأولية الحقائق والقضايا، وتتيح للإدارة فرصة تقديم المزيد من المعلومات والإيضاحات. وعلى نحو مماثل، عندما يكون لدى المنشأة قسم للتدقيق الداخلي، يمكن أن يناقش المدقق الأمور مع المدقق الداخلي قبل الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.

الإتصال مع أطراف ثالثة

أ٤٣. يمكن أن يُطلب من أولئك المكلفين بالحوكمة بموجب القوانين أو الأنظمة، أو قد يرغبون، بتزويد ثلاثة أطراف ، مثل المصرفيين أو بعض السلطات التنظيمية، بنسخ من الإتصالات الخطية من المدقق. في بعض الحالات، يمكن أن يكون الإفصاح للأطراف الثلاث أمر غير قانوني أو غير لائق. عندما يتم تزويد الأطراف الثلاث بالإتصالات الخطية المعدّة لأولئك المكلفين بالحوكمة، فإنه قد يكون من المهم في هذه الظروف أن يتم إعلام الأطراف الثالثة بأن الإتصالات لم تُعّد لهم خصيصاً، على سبيل المثال، من خلال ذكر ما يلي ضمن الإتصالات الخطية مع أولئك المكلفين بالحوكمة:

(أ) أن الإتصالات قد تم إعدادها لغرض الاستخدام الحصري للمكلفين بالحوكمة، وحيث أمكن، لإدارة المجموعة ومدقق المجموعة، ولا ينبغي الاعتماد عليها من قبل الأطراف الثالثة؛

(ب) أن المدقق لا يتحمل أي مسؤولية تجاه الأطراف الثالثة؛ و

(ج) أي قيود على الإفصاح أو التوزيع للأطراف الثالثة.

أ٤٤. يمكن أن يُطلب من المدقق في بعض الإختصاصات بموجب القوانين أو الأنظمة القيام بما يلي، على سبيل المثال:

- إخطار الهيئة التنظيمية أو هيئة الإنفاذ بالأمور المحددة التي تم تبليغها لأولئك المكلفين بالحوكمة. على سبيل المثال، في بعض البلدان يتوجب على المدقق الإبلاغ عن الأخطاء للسلطات عندما تفشل الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة في اتخاذ إجراءات تصحيحية.
- إرسال نسخ من التقارير المحددة التي أُعدّت لأولئك المكلفين بالحوكمة إلى الهيئات التنظيمية أو التمويلية ذات الصلة، أو إلى هيئات أخرى مثل سلطة مركزية في حال بعض منشآت القطاع العام؛ أو
- إتاحة التقارير المعدّة لأولئك المكلفين بالحوكمة للجمهور العام.

أ٤٥. وما لم ينص القانون أو النظام على تزويد طرف ثالث بنسخة من الإتصالات الخطية للمدقق مع أولئك المكلفين بالحوكمة، فقد يحتاج المدقق إلى الحصول على موافقة مسبقة من أولئك المكلفين بالحوكمة قبل القيام بذلك.

أشكال الإتصال (المرجع: الفقرة ١٩)

أ٤٦. قد يشتمل الإتصال الفعال على عروض تقديمية منظّمة وتقارير خطية بالإضافة إلى إتصالات أقل تنظيما، بما في ذلك المناقشات. يمكن أن يُبلغ المدقق عن أمور معينة غير تلك المحددة في الفقرات ١٩-٢٠ إما شفوياً أو خطياً. ويمكن أن تشمل الإتصالات الخطية كتاب تكليف يُقدّم لأولئك المكلفين بالحوكمة.

أ٤٧. بالإضافة إلى أهمية المسألة المحددة، يمكن أن يتأثر شكل الإتصال (على سبيل المثال، ما إذا ينبغي التواصل شفويا أو خطيا، ونطاق التفصيل أو الإيجاز في الإتصال، وما إذا كان ينبغي الإتصال بطريقة منظمة أو غير منظمة) بعوامل معينة كالتالي:

- ما إذا كان سيتم تضمين مناقشة المسألة في تقرير المدقق. على سبيل المثال، عندما يتم الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق، قد يعتبر المدقق أنه من الضروري الإبلاغ بشكل خطي عن المسائل المحددة بأنها مسائل تدقيق رئيسية.
- ما إذا تم حلّ المسألة بصورة مرضية.
- ما إذا كانت الإدارة قد أبلغت مسبقاً عن المسألة.
- حجم المنشأة وهيكلها التشغيلي وبيئتها الرقابية وهيكلها القانوني.
- في حال تدقيق البيانات المالية ذات الغرض الخاص، ما إذا كان المدقق يدقق أيضاً البيانات المالية ذات الغرض العام للمنشأة.
- المتطلبات القانونية. في بعض الإختصاصات، يكون الإتصال الخطي مع أولئك المكلفين بالحوكمة مطلوباً بشكل محدد بموجب القانون المحلي.

- توقعات أولئك المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك الترتيبات التي تتم بخصوص الاجتماعات الدورية أو الإتصالات مع المدقق.
- حجم الإتصال والحوار المستمرين الذي يجريه المدقق مع أولئك المكلفين بالحوكمة.
- ما إذا كانت هناك تغييرات هامة في عضوية الهيئة الإدارية.

أ٤٨. عند مناقشة مسألة هامة مع أحد أفراد أولئك المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال، رئيس لجنة التدقيق، قد يكون من المناسب للمدقق أن يلّخص المسألة في إتصالات لاحقة حتى يكون لدى جميع أولئك المكلفين بالحوكمة معلومات كاملة ومتوازنة.

توقيت الإتصالات (المرجع: الفقرة ٢١)

أ٤٩. إن الإتصالات التي تجري في الوقت المناسب في مختلف مراحل التدقيق تُسهم في إقامة حوار متبادل قوي بين أولئك المكلفين بالحوكمة والمدقق. ومع ذلك، يختلف التوقيت المناسب للإتصالات مع اختلاف ظروف العملية. تشمل الظروف الملائمة أهمية وطبيعة المسألة، والإجراءات المتوقع اتخاذها من قبل أولئك المكلفين بالحوكمة. على سبيل المثال:

- غالبا ما يتم إجراء الإتصالات بشأن أمور التخطيط في مرحلة مبكرة من عملية التدقيق، وبالنسبة للعملية الأولية، يمكن القيام بها كجزء من الاتفاق على شروط العملية.
- قد يكون من المناسب الإبلاغ عن الصعوبات الكبيرة التي تتم مواجهتها خلال التدقيق في أقرب وقت ممكن إذا كان أولئك المكلفين بالحوكمة قادرين على مساعدة المدقق في تجاوز الصعوبات، أو إذا كان من المحتمل أن تؤدي إلى رأي معدل. وبصورة مماثلة، يمكن أن يقوم المدقق بالإبلاغ شفهياً عن نواحي القصور الهامة التي حددها في الرقابة الداخلية إلى أولئك المكلفين بالحوكمة في أقرب وقت ممكن، قبل الإبلاغ عنها بشكل خطي حسبما هو مطلوب بموجب معيار التدقيق الدولي ٢٦٥.[٢٦].
- عند تطبيق معيار التدقيق الدولي ٧٠١، يمكن أن يقوم المدقق بالإبلاغ عن الآراء الأولية حول مسائل التدقيق الرئيسية عند مناقشة نطاق وتوقيت التدقيق المخطط لهما (انظر الفقرة أ١٣)، ويمكن أن يكون لدى المدقق أيضا إتصالات متكررة لمناقشة هذه المسائل بمزيد من الإسهاب عند الإبلاغ عن نتائج التدقيق الهامة.
- قد تكون الإتصالات بشأن الاستقلالية مناسبة عند إصدار أحكام هامة حول تهديدات الإستقلالية والإجراءات الوقائية ذات العلاقة، على سبيل المثال، عند قبول عملية معينة لتقديم خدمات غير متعلقة بالتدقيق، وفي المناقشة الختامية.

[٢٦] معيار التدقيق الدولي ٢٦٥، الفقرتان ٩ و أ١٤.

- يمكن أيضاً إجراء الإتصالات بخصوص نتائج التدقيق، بما في ذلك وجهات نظر المدقق حول الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية للمنشأة، كجزء من المناقشة الختامية.
- عند تدقيق كلا من البيانات المالية ذات الغرض العام وذات الغرض الخاص، قد يكون من المناسب تنسيق وقت الإتصالات.

أ٥٠. تشمل العوامل الأخرى التي قد تكون ذات صلة بتوقيت الإتصالات ما يلي:

- حجم المنشأة التي يتم تدقيقها وهيكلها التشغيلي وبيئتها الرقابية وهيكلها القانوني.
- أي التزام قانوني للإبلاغ عن أمور محددة ضمن إطار زمني محدد.
- توقعات أولئك المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك الترتيبات التي تتم بخصوص الاجتماعات الدورية أو الإتصالات مع المدقق.
- الوقت الذي يحدد فيه المدقق أمورا محددة، على سبيل المثال، قد لا يحدد المدقق مسألة معينة (مثل عدم الإمتثال لقانون ما) في وقت اتخاذ الإجراءات الوقائية، لكن الإبلاغ عن هذه المسألة قد يساعد على اتخاذ إجراءات تصحيحية.

كفاية عملية الإتصال (المرجع: الفقرة ٢٢)

أ٥١. لا يحتاج المدقق إلى تصميم إجراءات محددة لدعم تقييم الإتصال المتبادل بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة؛ بل قد يستند ذلك التقييم إلى الملاحظات الناتجة عن إجراءات التدقيق المنفذة لأغراض أخرى. ويمكن أن تشمل هذه الملاحظات:

- مدى ملائمة وتوقيت الإجراءات المتخذة من قبل أولئك المكلفين بالحوكمة استجابةً للأمور التي يثيرها المدقق. وحين لا يتم معالجة الأمور الهامة التي أُثيرت في الإتصالات السابقة بشكل فعال، قد يكون من المناسب للمدقق أن يستفسر عن السبب وراء عدم إتخاذ أي إجراءات مناسبة، وبحث إثارة هذه النقطة مرة أخرى. وهذا يسهم في تجنب مخاطرة إعطاء انطباع بأن المدقق مقتنع بأن المسألة قد تم معالجتها بشكل كافي أو لم تعد مسألة هامة.
- الإنفتاح الواضح لأولئك المكلفين بالحوكمة في إتصالاتهم مع المدقق.
- استعداد وقدرة أولئك المكلفين بالحوكمة للإجتماع مع المدقق دون حضور الإدارة.
- القدرة الجلية لأولئك المكلفين بالحوكمة على الإدراك التام للمسائل التي يثيرها المدقق، على سبيل المثال، إلى أي حد يحقّق أولئك المكلفين بالحوكمة في القضايا ويبحثون التوصيات التي تُقدّم لهم.
- صعوبة اكتساب فهم مشترك مع أولئك المكلفين بالحوكمة فيما يخص شكل وتوقيت الإتصالات والمحتوى العام المتوقع لها.

- حيث يشارك جميع أو بعض أولئك المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، يؤثر وعيهم الواضح لكيفية مناقشة الأمور مع المدقق على مسؤولياتهم الواسعة الخاصة بالحوكمة والرقابة، بالإضافة إلى مسؤولياتهم الإدارية.
- ما إذا كان الإتصال المتبادل بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة يلبي المتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها.

أ٥٢. كما أُشير في الفقرة ٤، يساعد الإتصال المتبادل الفعال كلا من المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة. وعلاوةً على ذلك، يحدد معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) مشاركة أولئك المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك تفاعلهم مع التدقيق الداخلي، إن وجد، والمدققين الخارجيين، بوصفه أحد عناصر البيئة الرقابية للمنشأة[٢٧]. يمكن أن يشير الإتصال المتبادل غير الكافي إلى وجود بيئة رقابية غير مرضية ويمكن أن يؤثر على تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية. هناك أيضا مخاطرة بأن المدقق قد لا يمكنه الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين رأي حول البيانات المالية.

أ٥٣. إذا كان الإتصال المتبادل بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة غير كافي ولا يمكن تسوية الوضع، فإنه بإمكان المدقق أن يتخذ إجراءات معينة كالتالي:

- تعديل رأي المدقق على أساس قيود النطاق.
- الحصول على المشورة القانونية بشأن نتائج وآثار الإجراءات المختلفة.
- الإتصال مع أطراف ثالثة (على سبيل المثال، جهة تنظيمية)، أو سلطة عليا في هيكل الحوكمة خارج المنشأة، مثل مالكي مؤسسة أعمال معينة (مثل المساهمين في اجتماع عام)، أو وزير الحكومة المسؤول أو البرلمان في القطاع العام.
- الانسحاب من العملية، حيث يكون الإنسحاب ممكناً بموجب القوانين أو الأنظمة المعمول بها.

[٢٧] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة أ٧٨.

التوثيق (المرجع: الفقرة ٢٣)

أ٥٤. يمكن أن يشمل توثيق الإتصالات الشفهية نسخة من المحاضر المعدّة من قبل المنشأة والمحتفظ بها كجزء من وثائق التدقيق حين تعتبر تلك المحاضر سجلاً مناسباً للإتصالات.

الملحق ١

(المرجع: الفقرة ٣)

المتطلبات المحددة في المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ ومعايير التدقيق الدولية الأخرى التي تشير إلى الإتصالات مع أولئك المكلفين بالحوكمة

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في المعيار الدولي لرقابة الجودة١ [١] ومعايير التدقيق الدولية الأخرى التي تقتضي الإبلاغ عن أمور محددة إلى أولئك المكلفين بالحوكمة. ولا تعتبر هذه القائمة بديلاً عن بحث المتطلبات ومواد التطبيق ذات العلاقة والمواد الإيضاحية 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 ٢٢، ٣٩(ج)(١)، ٤١–٤٣
- معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المنقح) *" مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية "* – الفقرات ١٥، ٢٠، و٢٣–٢٥.
- 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 "* – الفقرة ٢٧.
- معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ *" الأحداث اللاحقة "* – الفقرات ٧(ب)– (ج)، ١٠(أ)، ١٣(ب)، ١٤(أ)، ١٧.
- معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) *" المنشأة المستمرة "* – الفقرة ٢٥.
- معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ *" الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)"* – الفقرة ٤٩.

[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 ٦١٠ (المنقح عام ٢٠١٣) *" إستخدام عمل المدققين الداخليين "* – الفقرتين ٢٠ و٣١
- معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) *" تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية "* – الفقرة ٤٦
- معيار التدقيق الدولي ٧٠١ *" الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل "* – الفقرة ١٧
- معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) *" التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل "* – الفقرات ١٢، ١٤، ٢٣، ٣٠
- معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح) *" فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل"* – الفقرة ١٢
- معيار التدقيق الدولي ٧١٠ *" المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة "* – الفقرة ١٨
- معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) *" مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى "* – الفقرات ١٧-١٩

الملحق ٢

(المرجع: الفقرات ١٦(أ)، أ١٩-أ٢٠)

الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية

يمكن أن يشمل الإتصال الذي تقتضيه الفقرة ١٦(أ)، والذي نوقش في الفقرات أ١٩-أ٢٠، أمور معينة كالتالي:

السياسات المحاسبية

- مدى ملائمة السياسات المحاسبية للظروف الخاصة بالمنشأة، مع مراعاة الحاجة إلى تحقيق التوازن بين تكلفة تقديم المعلومات والمنافع المحتملة لمستخدمي البيانات المالية للمنشأة. وحيث توجد سياسات محاسبية بديلة مقبولة، يمكن أن يشمل الإتصال تحديد بنود البيانات المالية التي تتأثر بإختيار السياسات المحاسبية الهامة إلى جانب المعلومات حول السياسات المحاسبية التي تستخدمها المنشآت المماثلة.
- الاختيار الأولي للسياسات المحاسبية الهامة وأي تغيرات فيها، بما في ذلك تطبيق البيانات المحاسبية الجديدة. يمكن أن يشمل الإتصال: أثر توقيت وطريقة اعتماد التغير في السياسة المحاسبية على الأرباح الحالية والمستقبلية للمنشأة؛ وتوقيت التغير في السياسات المحاسبية فيما يتعلق بالبيانات المحاسبية الجديدة المتوقعة.
- تأثير السياسات المحاسبية الهامة في المجالات المثيرة للجدل أو الناشئة (أو تلك التي تخص صناعة ما، وخاصةً في حال عدم وجود إرشادات رسمية أو إجماع).
- تأثير توقيت المعاملات فيما يتعلق بالفترة التي تُسجّل فيها.

التقديرات المحاسبية

- بالنسبة للبنود التي تكون فيها التقديرات هامة، تشمل القضايا التي نوقشت في معيار التدقيق الدولي ٥٤٠[١] ما يلي على سبيل المثال:
  - كيف تحدد الإدارة تلك المعاملات والأحداث والظروف التي قد تؤدي إلى الحاجة للإعتراف بالتقديرات المحاسبية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية.
  - التغيرات في الظروف التي قد تؤدي إلى نشوء تقديرات محاسبية جديدة، أو نشوء الحاجة إلى تنقيح التقديرات المحاسبية القائمة.
  - ما إذا كان قرار الإدارة بالاعتراف أو عدم الاعتراف بالتقديرات المحاسبية في البيانات المالية يتفق وإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

[١] معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ *" تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة "*.

- ما إذا كان قد حدث أو كان يجب أن يحدث تغيير عن الفترة السابقة في طرق إجراء التقديرات المحاسبية، وإن كان كذلك، لماذا، بالإضافة إلى نتائج التقديرات المحاسبية في الفترات السابقة.
- عملية الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية (على سبيل المثال، عند استخدام الإدارة لنموذج معين)، بما في ذلك ما إذا كان أساس القياس المختار للتقديرات المحاسبية يتفق وإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
- ما إذا كانت الفرضيات الهامة التي استخدمتها الإدارة في وضع التقديرات المحاسبية هي فرضيات معقولة.
- نية الإدارة لاتخاذ إجراءات معينة وقدرتها على القيام بذلك، حين يكون ذلك ذو صلة بمعقولية الفرضيات الهامة المستخدمة من قبل الإدارة أو ذو صلة بالتطبيق المناسب لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
- مخاطر الأخطاء الجوهرية.
- مؤشرات على تحيز الإدارة المحتمل.
- كيف بحثت الإدارة الفرضيات البديلة أو النتائج، ولماذا رفضتها، أو كيف قامت الإدارة بخلاف ذلك بمعالجة شكوك التقدير خلال وضع التقديرات المحاسبية.
- كفاية الإفصاح عن شكوك التقدير في البيانات المالية.

إفصاحات البيانات المالية

- القضايا المعنية، والأحكام ذات الصلة الصادرة، في صياغة إفصاحات البيانات المالية التي تعتبر حساسة بشكل خاص (على سبيل المثال، الإفصاحات المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات والتعويضات والمنشأة المستمرة والأحداث اللاحقة والقضايا الطارئة).
- الحيادية والاتساق والوضوح العام للإفصاحات ضمن البيانات المالية.

الأمور ذات العلاقة

- التأثير المحتمل للمخاطر الهامة على البيانات المالية، ومدى التعرض للمخاطر والشكوك، مثل الدعاوي القضائية غير المبتوت بها، والتي يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية.
- إلى أي حد تتأثر البيانات المالية بالمعاملات الهامة التي هي خارج سياق العمل المعتاد للمنشأة، أو التي تظهر بخلاف ذلك على أنها غير عادية. قد يُبرز هذا الإتصال ما يلي:
  - المبالغ غير المتكررة المعترف بها خلال الفترة.
  - مدى الإفصاح بشكل منفصل عن هذه المعاملات في البيانات المالية.

- ما إذا كانت هذه المعاملات تظهر على أنها قد صُممت لتحقيق معالجة محاسبية أو ضريبية محددة، أو هدف قانوني أو تنظيمي محدد.
- ما إذا كان شكل هذه المعاملات يبدو معقدا للغاية أو الحالات التي أُخذت فيها مشورة واسعة بشأن هيكلة المعاملة.
- الحالات التي تركز فيها الإدارة على الحاجة إلى معالجة محاسبية محددة أكثر من التركيز على الجوانب الاقتصادية الأساسية للمعاملة.

- العوامل التي تؤثر على القيم المسجلة للأصول والإلتزامات، بما في ذلك الأسس الخاصة بالمنشأة في تحديد الأعمار الإنتاجية للأصول الملموسة وغير الملموسة. يمكن أن يوضح الإتصال كيف تم اختيار العوامل التي تؤثر على القيم المسجلة وكيف قد تؤثر الاختيارات البديلة على البيانات المالية.
- التصحيح الانتقائي للأخطاء، على سبيل المثال، تصحيح الأخطاء التي تؤدي إلى زيادة الأرباح المعلن عنها، ولكن ليس تلك الأخطاء التي تؤدي إلى خفض الأرباح المعلن 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
المقدمة	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١-٣
تاريخ النفاذ	٤
الهدف	٥
التعريفات	٦
المتطلبات	٧-١١
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
تحديد ما إذا كانت نواحي القصور في الرقابة الداخلية قد تم تحديدها	أ١-أ٤
نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية	أ٥-أ١١
الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية	أ١٢-أ٣٠

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 (المنقح) ومعيار التدقيق الدولي٣٣٠[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 تقيممات لهذه المخاطرة على المدقق النظر في الرقابة الداخلية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس لهدف إبداء 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 (المنقح) *"تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"*، الفقرتان ٤ و١٢.

[٢] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ *"إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة"*.

[٣] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ *"الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"*.

٤ معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ١٢، تقدم الفقرات أ٦٧–أ٧٢ 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 أ٥).

المتطلبات

٧. على المدقق أن يحدد، على أساس عمل التدقيق الذي تم أداؤه، ما إذا كان المدقق قد حدد ناحية قصور واحدة أو أكثر في الرقابة الداخلية. (المرجع: الفقرات أ١–أ٤)

٨. إذا حدد المدقق ناحية قصور واحدة أو أكثر في الرقابة الداخلية فإن على المدقق أن يحدد، على أساس عمل التدقيق الذي تم أداؤه، ما إذا كانت نواحي القصور هذه، فردية أو مجتمعة، تشكل نواحي قصور هامة. (المرجع: الفقرات أ٥–أ١١)

٩. على المدقق أن يبلغ كتابة عن نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية التي تم تحديدها أثناء التدقيق بالحوكمة في الوقت المناسب. (المرجع: الفقرات أ١٢–أ١٨، أ٢٧)

١٠. على المدقق كذلك أن يبلغ الإدارة كتابة عند المستوى المناسب من المسؤولية وفي الوقت المناسب ما يلي: (المرجع: الفقرات أ١٩، أ٢٧)

(أ) نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية التي أبلغ عنها المدقق أو ينوي الإبلاغ عنها للمكلفين بالحوكمة، إذا إذا كان من غير المناسب الإبلاغ مباشرة للإدارة في ظل الظروف؛ و (المرجع: أ١٤، أ٢٠–أ٢١)

(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 أهمة كافية لتستحق عناية الإدارة. (المرجع: الفقرات أ٢٢–أ٢٦)

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 أ٢٨)

(ب) معلومات كافية لتمكين المكلفين بالحوكمة والإدارة من فهم سياق الإبلاغ، وبشكل خاص على المدقق أن يوضح بشكل خاص ما يلي: (المرجع: الفقرات أ٢٩-أ٣٠)

(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)

أ١. 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 لتنبيه 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 أ٢٠)

أ٢. 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.

الإعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

أ٣. بينما يحتمل أن المفاهيم التي ترتكز 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.

أ٤. 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 ٦ب، ٨)

أ٥. 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.

أ٦. 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.

أ٧. تشمل المؤشرات على نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية ما يلي على سبيل المثال:

- أدلة على نواحٍ 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.

أ٨. من الممكن أن تكون أنظمة الرقابة مصممة لتعمل فردياً أو مجتمعة لتمنع بشكل فعال أو تكتشف وتصحح الأخطاء في البيانات المالية[٥]، 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.

أ٩. قد تحدد القوانين أو الأنظمة في بعض التخصصات متطلباً (بشكلٍ 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 إستخدام هذه التعبيرات أو التعريفات لهدف الإبلاغ فإن على المدقق إستخدام هذه التعبيرات والتعريفات عند الإبلاغ حسب المتطلب القانوني والتنظيمي.

أ١٠. حيث وضع الإختصاص تعبيرات محددة لأنواع القصور في الرقابة الداخلية يجب إبلاغها إلا أنه لم يضع تعريفات لها فقد يكون من الضروري للمدقق إستخدام 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.

أ١١. تبقى متطلبات هذا المعيار قابلية للتطبيق بالرغم من أن القوانين والأنظمة قد تطلب من المدقق إستخدام عبارات أو تعريفات محددة.

[٥] معيار التدقيق الدولي ٣١٥، الفقرة أ٧٤.

الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية

الإبلاغ عن نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة (المرجع: الفقرة ٩)

أ١٢. يعكس الإبلاغ عن نواحي القصور الهامة إلى المكلفين بالحوكمة أهمية هذه الأمور، ويساعد المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم الإشرافية، ويحدد معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الإعتبارات المناسبة فيما يتعلق بالإتصال مع المكلفين بالحوكمة عندما يكون جميعهم مشاركين في إدارة المنشأة[٦].

أ١٣. 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 إعتماد 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 الدولي٢٣٠ 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].

أ١٤. بغض النظر عن توقيت الإبلاغ الكتابي لنواحي القصور الهامة يمكن للمدقق إبلاغها شفوياً 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.

أ١٥. 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 الإعتبار عند تحديد المستوى المناسب لتفاصيل الإبلاغ تشمل ما يلي على سبيل المثال:

[٦] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠، الفقرة ١٣.

[٧] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠، "وثائق التدقيق" الفقرة ١٤.

[٨] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠، الفقرة أ٢١.

- طبيعة المنشأة، فعلى سبيل المثال الإبلاغ المطلوب لمنشأة ذات إهتمام عام قد يكون مختلفاً عن الإبلاغ لمنشأة ليست ذات إهتمام عام.
- 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 المطلفون 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.

أ١٦. 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 نقع 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.

أ١٧. 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

أ١٨. 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)

أ١٩. 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 ١٠أ)

أ٢٠. 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.

أ٢١. يحدد معيار التدقيق الدولي٢٥٠ (المنقح) 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 الدولي٢٤٠ 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 ١٠ب)

أ٢٢. أثناء التدقيق قد يجدد 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.

أ٢٣. 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.

---

[٩] معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المنقح)، *"مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية"* (الفقرات ٢٣-٢٩).

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ *"مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية"*، الفقرة ٤٢.

أ٢٤. 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 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 مهنة التدقيق الداخلي 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.

أ٢٥. 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 شفوياً أو كتابة حسبما هو مناسب.

أ٢٦. يحدد معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ إعتبارات مناسبة فيما يتعلق بالإتصال بالمكلفين بالحوكمة عندما يكون جميعهم مشاركون في إدارة المنشأة[١١].

الإعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام (الفقرتان ٩-١٠)

أ٢٧. 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 الإبلاغ 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 (المنقح)، 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 الإجراء التصحيحي 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	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١
دور التخطيط وتوقيته	٢
تاريخ النفاذ	٣
الهدف	٤
المتطلبات	
إشراك الأعضاء الرئيسيين في فريق العملية	٥
الأنشطة الأولية للعملية	٦
أنشطة التخطيط	٧-١١
التوثيق	١٢
الإعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية	١٣
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
دور التخطيط وتوقيته	أ١-أ٣
إشراك أعضاء فريق العملية الرئيسيين	أ٤
الأنشطة الأولية للعملية	أ٥-أ٧
أنشطة التخطيط	أ٨-أ١٧
التوثيق	أ١٨-أ٢١
الإعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية	أ٢٢
ملحق: الاعتبارات في وضع إستراتيجية تدقيق شاملة	

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي٣٠٠، *"التخطيط لتدقيق البيانات المالية"* في سياق معيار التدقيق الدولي٢٠٠، *"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 الإعتبارات 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-أ٣)

- 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 بشكلٍ 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 أداؤها 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 الدولي٢٢٠ فيما يتعلق بإستمرار العلاقة مع العميل وعملية التدقيق المحددة[١]؛

(ب) تقييم الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية، بما في ذلك الإستقلالية، كما يقتضي معيار التدقيق الدولي٢٢٠ [٢]؛ و

(ج) تحقيق فهم لشروط العملية كما يقتضي معيار التدقيق الدولي٢١٠ [٣]. (المرجع: الفقرات أ٥-أ٧).

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 أ٨-أ١١).

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 (المنقح). [٤]

(ب) طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها عند مستوى الإثبات، كما هو محدد بموجب معيار التدقيق الدولي٣٣٠. [٥]

(ج) إجراءات التدقيق الأخرى المخطط لها والمطلوب تنفيذها بحيث تمتثل العملية لمعايير التدقيق الدولية. (المرجع: الفقرة أ١٢- أ١٤)

---

[١] معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ *" رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية"*، الفقرات (١٢-١٣).

[٢] معيار التدقيق الدولي٢٢٠، الفقرات (٩-١١).

[٣] معيار التدقيق الدولي ٢١٠ *" الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق"*، الفقرات (٩-١٣).

[٤] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) *"تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"*.

[٥] معيارالتدقيق الدولي ٣٣٠ *"إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة"*.

١٠. يتعين على المدقق أن يقوم بتحديث وتغيير إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق بحيث تكون إلزامية خلال سياق التدقيق. (المرجع: الفقرة أ١٥)

١١. على المدقق أن يخطط لطبيعة وتوقيت ونطاق توجيه وإشراف أعضاء فريق العملية ومراجعة أعمالهم. (المرجع: الفقرات أ١٦-أ١٧)

التوثيق

١٢. على المدقق توثيق ما يلي[٦]:-

(أ) إستراتيجية التدقيق الشاملة؛

(ب) خطة التدقيق؛ و

(ج) أي تغيرات هامة تطرأ خلال عملية التدقيق على إستراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة التدقيق، وأسباب هذه التغيرات. (المرجع: الفقرات أ١٨-أ٢١)

الإعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية

١٣. على المدقق القيام بالأنشطة التالية قبل البدء بعملية التدقيق الأولية:-

(أ) أداء الإجراءات التي يقتضيها معيار التدقيق الدولي٢٢٠ 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 أ٢٠)

***

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

دور التخطيط وتوقيته (المرجع: الفقرة ٢)

أ١. 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.

أ٢. إن التخطيط ليس مرحلة منفصلة من التدقيق، بل هو عملية مستمرة ومتكررة وكثيراً ما يبدأ بعد وقت قصير من (أو فيما يتعلق بـ) إكمال عملية التدقيق السابقة ويستمر حتى إكمال عملية التدقيق الحالية. إلا أن التخطيط يشمل دراسة توقيت بعض الأنشطة وإجراءات التدقيق التي 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:-

---

[٦] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ " وثائق التدقيق" الفقرات من ٨-١١ وأ٦ .

[٧] معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرات١٢-١٣ .

- الإجراءات التحليلية التي سيتم تطبيقها على أنها إجراءات تقييم للمخاطر.
- الحصول على فهم عام للإطار القانوني والتنظيمي المطبق على المنشأة وكيف تمتثل المنشأة لذلك الإطار.
- تحديد الأهمية النسبية.
- إشراك الخبراء.
- أداء إجراءات أخرى لتقييم المخاطر.

أ٣. 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 وخطة التدقيق تبقى مسؤولية المدقق. وعندما يتم مناقشة مسائل ترد ضمن إستراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة 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)

أ٤. 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)

أ٥. يساعد أداء الأنشطة الأولية للعملية المحددة في الفقرة ٦ 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.

أ٦. 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.

---

[٨] يحدد معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، 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 ١٦، إرشادات حول التركيز أثناء هذا النقاش على قابلية تعرض البيانات المالية للمنشأة لأخطاء جوهرية بسبب الإحتيال.

- لا يوجد سوء تفاهم مع العميل فيما يتعلق بشروط العملية.

أ٧. 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 بـ) إكمال عملية التدقيق السابقة.

أنشطة التخطيط

استراتيجية التدقيق الشاملة (المرجع: الفقرات ٧-٨)

أ٨. 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.

أ٩. يورد الملحق أمثلة على الإعتبارات في وضع استراتيجية تدقيق شاملة.

أ١٠. 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 التغيرات في إحداهما قد يترتب عليها تغيرات في الأخرى.

الإعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

أ١١. في عمليات تدقيق المنشآت الصغيرة، يمكن أن يقوم بأداء عملية التدقيق بكاملها فريق عملية 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، وبناءاً 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 استراتيجة تدقيق موثقة لعملية التدقيق الحالية إذا غطت المسائل المشار إليها في الفقرة ٨.

خطة التدقيق (المرجع: الفقرة ٩)

أ١٢. 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.

أ١٣. إن تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها، وإجراءات التدقيق الأخرى، من حيث ارتباطها بالإفصاحات هو أمر مهم في ضوء المجموعة الواسعة من المعلومات ومستوى التفاصيل التي يمكن إدراجها في هذه الإفصاحات. وعلاوةً على ذلك، يمكن أن تحتوي بعض الإفصاحات على معلومات يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد، والتي قد تؤثر أيضاً على المخاطر المقيّمة وعلى طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق لمعالجتها.

أ١٤. إن بحث الإفصاحات في مرحلة مبكرة من عملية التدقيق يساعد المدقق في إيلاء اهتمام مناسب، وتخطيط الوقت الكافي، لمعالجة الإفصاحات بنفس الطريقة التي تُعالج بها أصناف المعاملات والأحداث وأرصدة الحسابات. كما أن بحثها في مرحلة مبكرة قد يساعد أيضاً المدقق على تحديد الآثار المترتبة على تدقيق ما يلي:

- الإفصاحات الجديدة أو المنقحة الهامة المطلوبة نتيجة التغيرات في بيئة المنشأة أو وضعها المالي أو أنشطتها (على سبيل المثال، التغيير في التحديد المطلوب للقطاعات وإعداد التقارير حول المعلومات القطاعية الناجمة عن عملية هامة لإندماج الأعمال)؛
- الإفصاحات الجديدة أو المنقحة الهامة الناجمة عن التغيرات في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛
- الحاجة لإشراك خبير تابع للمدقق للمساعدة في إجراءات التدقيق المتعلقة بإفصاحات محددة (على سبيل المثال، الإفصاحات المتعلقة بالتقاعد أو التزامات منافع التقاعد الأخرى)؛ و
- الأمور المتعلقة بالإفصاحات التي قد يرغب المدقق بمناقشتها مع أولئك المكلفين بالحوكمة.[٩]

التغييرات التي تطرأ على قرارات التخطيط خلال سياق التدقيق (المرجع: الفقرة ١٠)

أ١٥. نتيجة لأحداث غير متوقعة أو تغيرات 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)

أ١٤. تختلف كل من طبيعة وتوقيت ونطاق التوجيه والإشراف على أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم بناءً على عدة عوامل، منها:-

- حجم وتعقيد المنشأة.
- مكان التدقيق.

[٩] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) *" الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة "*، الفقرة أ١٣,

- 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 تفصيلا لأعمالهم).
- قدرات وكفاءة مختلف أعضاء الفريق الذين يقومون بأداء عمل التدقيق.

ويحتوي معيار التدقيق الدولي٢٢٠ إرشادات إضافية حول توجيه أعمال التدقيق والإشراف عليها ومراجعتها[١٠].

الإعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

أ١٧. 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)

أ١٨. 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.

أ١٩. 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 إستخدام برامج تدقيق موحدة أو قوائم فحص لإكتمال التدقيق، وعلى أن تكون مصممة كما يلزم لتعكس الظروف المحددة للعملية.

أ٢٠. إن سجل التغيرات الهامة التي تطرأ على استراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق، والتغيرات الناجمة على طبيعة إجراءات التدقيق وتوقيتها ونطاقها المخطط له، إنما يفسر السبب وراء حدوث التغيرات الهامة والإستراتيجية الشاملة وخطة التدقيق التي تم تبنيهما بشكل نهائي للتدقيق. كما يعكس الإستجابة المناسبة للتغيرات الهامة التي تحدث خلال التدقيق.

الإعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرات (١٥-١٧).

أ٢١. وكما نوقش في الفقرة أ١١، فإنه يمكن أن تعمل مذكرة مناسبة ومختصرة كاستراتيجية موثقة لتدقيق منشأة صغيرة. وفيما يخص خطة التدقيق، فإنه يمكن إستخدام برامج تدقيق موحدة أو قوائم فحص (انظر الفقرة أ١٩) 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.

الإعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية (المرجع: الفقرة ١٣)

أ٢٠. 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 تُأخذ 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 (أنظر معيار التدقيق الدولي٥١٠ *"عمليات التدقيق الأولية- الأرصدة الإفتتاحية"*)[١١].
- 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).

[١١] معيار التدقيق الدولي ٥١٠ *" عمليات التدقيق الأولية- الأرصدة الإفتتاحية"*.

ملحق

(المرجع: الفقرات ٧-٨ وأ٨-أ١١)

الإعتبارات 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.
- ما إذا كانت المنشأة تمتلك قسم للتدقيق الداخلي، وإن صحّ ذلك ما إذا يمكن استخدام عمل القسم لأغراض التدقيق وفي أي مجالات وإلى أي حد، أو يمكن للمدققين الداخليين إستخدامها لتقديم المساعدة المباشرة.
- 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، مثلا في الفترات المرحلية والنهائية.
- تنظيم الإجتماعات 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 التدقق الدولي٣٢٠[١]، عندما يكون ذلك ملائماً:-
  - تحديد أهمية العناصر وتبليغ مدققي العناصر بها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٦٠٠,[٢]
  - التحديد الأولي للعناصر الرئيسية وأصناف المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الهامة.
- التحديد الأولي للمجالات حيث توجد مخاطرة أعلى للأخطاء الجوهرية.

[١] معيار التدقيق الدولي ٣٢٠، *"الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق"*.

[٢] معيار التدقيق الدولي ٦٠٠، *"الإعتبارات الخاصة- عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)"*، الفقرات ٢١-٢٣ والفقرة٤٠(ج).

- أثر المخاطرة المقيمة للأخطاء الجوهرية عند المستوى الكلي للبيانات المالية على التوجيه 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.
- التغييرات ضمن إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، مثل التغيرات في معايير المحاسبة، التي قد تتضمن إفصاحات جديدة أو منقحة هامة.
- 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.
- العملية (العمليات) التي تستخدمها الإدارة لتحديد وإعداد الإفصاحات التي يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، بما في ذلك الإفصاحات التي تتضمن معلومات يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد.
- 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.
- 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 (المنقح)
تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري
من خلال فهم المنشأة وبيئتها

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية
للفترات التي تنتهي في ١٥ ديسمبر ٢٠١٣ أو بعد ذلك)

المحتويات

	الفقرة
المقدمة	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١
تاريخ النفاذ	٢
الهدف	٣
التعريفات	٤
المتطلبات	
إجراءات تقييم المخاطر والنشاطات ذات العلاقة	٥-١٠
فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية	١١-٢٤
تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	٢٥-٣١
التوثيق	٣٢
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة	أ١-أ٢٤
فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية	أ٢٥-أ١٢١
تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	أ١٢٢-أ١٥٢
التوثيق	أ١٥٣-أ١٥٦
الملحق ١: عناصر الرقابة الداخلية	
المحلق ٢: الظروف والأحداث التي قد تدل على مخاطر أخطاء جوهرية	

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي رقم ٣١٥ (المنقح) *" 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 مسئولية 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 للفترات التي تنتهي في أو بعد ١٥ ديسمبر ٢٠١٣.

الهدف

٣. إن هدف المدقق هو تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواءً 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 معيار التدقيق الدولي، تحمل المصطلحات التالية المعاني الموضحة أدناه:-

(أ) التأكيدات (Assertions)- بيانات تمثيل 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 أداؤها للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية وتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواءً كانت ناجمة عن الإحتيال أم الخطأ عند مستوى

البيانات المالية وعند مستوى الإثبات.

(هـ) المخاطر الهامة (Significant risk)- مخاطرة محددة ومقيّمة ذات أخطاء جوهرية تتطلب حسب حكم المدقق إعتبارات 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 والأفراد المناسبين ضمن قسم التدقيق الداخلي (في حال وجود هذا القسم) 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-أ١٣)

(ب) الإجراءات التحليلية. (المرجع: الفقرة أ١٤-أ١٧)

(ج) الملاحظة والتفتيش. (المرجع: الفقرة أ١٨)

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 أداؤها 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. (أ١٩- أ٢٠).

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 أ٢١-أ٢٤).

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 أ٢٥-أ٣٠)

(ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك:-

(١) عملياتها؛

(٢) ملكيتها والهيكل الإداري فيها؛

(٣) أنواع الإستثمارات التي تقوم بها المنشأة وتخطط لإجرائها، بما في ذلك الإستثمارات في المنشآت ذات الأهداف الخاصة؛ و

(٤) طريقة هيكلة المنشأة وكيفية تمويلها؛

ويؤدي ذلك إلى تمكين المدقق من فهم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي ستكون متوقعة في البيانات المالية. (المرجع: الفقرة أ٣١-أ٣٥)

(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 أ٣٦)

(د) أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر العمل المتعلقة بذلك والتي من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية. (المرجع: الفقرة أ٣٧-أ٤٣)

(هـ) قياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة. (المرجع: الفقرة أ٤٤-أ٤٩)

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 أ٥٠- أ٧٣).

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 أ٧٤-أ٧٦).

عناصر الرقابة الداخلية

بيئة الرقابة

١٤. يجب أن يحصل المدقق على فهم لبيئة الرقابة. وكجزء من الحصول على هذا الفهم، يجب أن يقّيم 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 أ٧٧-أ٨٧).

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 إحتمال حدوثها؛ و

(د) إتخاذ القرارات لمعالجة هذه المخاطر. (المرجع: الفقرة أ٨٨).

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 أ٨٩)

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: (المرجع: الفقرات أ٩٠-٩٢أ وأ٩٥-أ٩٦)

(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؛

(ح) 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 بإستثناء المعاملات الهامة بالنسبة للبيانات المالية؛

(ه) 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 أ٩٣-أ٩٤)

يجب أن يشمل هذا الفهم لنظام المعلومات المتعلق بإعداد التقارير المالية الجوانب ذات الصلة من ذلك النظام المرتبطة بالمعلومات المفصح عنها في البيانات المالية والتي يتم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد.

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 أ٩٧-أ٩٨)

(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 أ٩٩-أ١٠٦).

٢١. عند فهم أنشطة الرقابة في المنشأة، يجب أن يفهم المدقق كيفية استجابت المنشأة للمخاطر الناجمة من تقنية المعلومات. (المرجع: الفقرة أ١٠٧-أ١٠٩)

متابعة عناصر الرقابة

٢٢. يجب أن يحصل المدقق على فهم للأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية المتعلقة بإعداد التقارير المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة بأنشطة الرقابة الخاصة بعملية التدقيق، وكيف تباشر المنشأة الإجراءات العلاجية لعناصر رقابتها. (المرجع: الفقرة أ١١٠-أ١١٢).

٢٣. إذا كان لدى المنشأة وظيفة تدقيق داخلي[١]، ينبغي على المدقق فهم طبيعة مسئوليات وظيفة التدقيق الداخلي، الهيكل التنظيمي للمنشأة، الأنشطة المنجزة، أو التي سيتم إنجازها. (المرجع: الفقرة أ١١٣-أ١٢٠) و

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 أ١٢١).

تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

٢٥. يجب أن يحدد ويقيم المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية فيما يلي:-

(أ) عند مستوى البيانات المالية؛ (المرجع: الفقرة أ١٢٢-أ١٢٥).

(ب) عند مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات؛ (المرجع: الفقرة أ١٢٦-أ١٣١).

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 (بما في ذلك الجوانب الكمية أو النوعية في هذه الإفصاحات) في البيانات المالية؛ (المرجع: الفقرة أ١٣٢-أ١٣٦)

---

[١] يعرف المصطلح "وظيفة التدقيق الداخلي" في الفقرة ١٤ (أ) من معيار التدقيق الدولي ٦١٠ *(المنقح المنقح) "إستخدام عمل المدققين الداخليين"* لأغراض معيار التدقيق الدولي.

(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 أ١٣٧-أ١٣٩)

(د) أن يأخذ بعين الإعتبار احتمال وجود أخطاء، بما في ذلك إمكانية وجود أخطاء متعددة، وما إذا كانت الأخطاء المحتملة يمكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية. (المرجع: الفقرة أ١٤٠)

المخاطر التي تتطلب إعتبارات تدقيق خاص

٢٧. كجزء من تقييم المخاطر كما هي مبينة في الفقرة ٢٥، 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 إحتيال؛

(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 ماذا كانت المخاطرة تشمل معاملات هامة هي خارج سير العمل العادي للمنشأة، أو التي تبدو خلافاً لذلك غير عادية. (المرجع: الفقرة أ١٤١-أ١٤٥)

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 أ١٤٦-أ١٤٨)

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 أ١٤٩-أ١٥١)

مراجعة تقييم المخاطر

٣١. قد يتغير تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية 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 أ١٥٢)

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 أداؤها؛

(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 أ١٥٣-أ١٥٦)

* * *

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ٥)

أ١. 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؛

[٢] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠، "*وثائق التدقيق*" الفقرات ٨-١١، وأ ٦ .

- تحديد الأهمية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٢٠؛[٣]
- إعتبار مدى مناسبة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وكفاية إفصاحات البيانات المالية؛
- تحديد المجالات المتعلقة بالمبالغ أو الإفصاحات في البيانات المالية التي قد يكون من الضروري بذل اهتمام خاص في تدقيقها، على سبيل المثال: معاملات الأطراف ذات العلاقة، تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة؛ أو عند الأخذ بعين الإعتبار الغرض التجاري 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.

أ٢. 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 كإختبارات لأساليب الرقابة. فإنه يمكن للمدقق كذلك اختيار أداء الإجراءات الأساسية أو إختبارات لأساليب الرقابة بالتزامن مع إجراءات تقييم المخاطر لأن إجراء ذلك يتسم بالكفاءة.

أ٣. 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.

أ٤. تتضمن المخاطر المقيمة كلا المخاطر الناجمة من الإحتيال وتلك الناجمة من الخطأ وكلاهما يتناوله 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].

[٣] معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ *" الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق"*.

[٤] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ *" مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية"*، الفقرات١٢-٢٤ .

أ٥. 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 المجلات التجارية والإقتصادية أو تقارير من قبل المحللين أو البنوك أو وكالات التقييم أو المنشورات التنظيمية أو المالية.
- إجراء إستفسارات من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو من خبراء التقييم الذين استخدمتهم المنشأة.

توجيه الإستفسارات للإدارة وقسم التدقيق الداخلي وآخرين ضمن المنشأة (المرجع: الفقرة ٦(أ))

أ٦. يحصل المدقق على كثير من المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال الإستفسارات من الإدارة وأولئك المسئولين عن إعداد التقارير المالية يمكن أيضاً الحصول على معلومات من قبل المدقق من خلال توجيه الإستفسارات لقسم التدقيق الداخلي، في حال كان يوجد مثل هذا القسم ضمن المنشأة، ولآخرين ضمن المنشأة.

أ٧. 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. يحدد معيار التدقيق الدولي[٥] ٢٦٠ (المنقح) أهمية التواصل الفعّال في مساعدة المدقق للحصول على المعلومات من أولئك المكلفين بالحوكمة في هذا الصدد.
- الإستفسارات من الموظفين المشاركين في مباشرة أو معالجة أو تسجيل معاملات معقدة أو غير عادية قد تساعد المدقق في تقييم مدى مناسبة إختيار 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.

---

[٥] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ *"الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"*، الفقرة ٤(ب).

- يمكن للتفسيرات الموجهة إلى موظفي قسم التسويق أو المبيعات أن توفر معلومات حول التغيرات في استراتيجيات المنشأة للتسويق أو اتجاهات المبيعات أو الترتيبات التعاقدية المبرمة مع عملاؤهم .
- يمكن أن توفر الإستفسارات الموجهة إلى قسم إدارة المخاطر (أو من يقومون بهذا الدور) معلومات حول المخاطر التشغيلية والتنظيمية التي يمكن أن تؤثر على إعداد التقارير المالية.
- يمكن أن توفر الإستفسارات الموجهة إلى موظفي أنظمة المعلومات معلومات حول التغييرات في النظام، أو قصور الرقابة أو النظام، أو مخاطر أخرى تتعلق بأنظمة المعلومات.

أ٨. حيث أن الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها هي عملية مستمرة وديناميكية، فإن إستفسارات المدقق يمكن أن تحدث في مختلف مراحل عملية التدقيق .

الإستفسارات الموجهة إلى قسم التدقيق الداخلي

أ٩. إذا توفر لدى المنشأة قسم تدقيق داخلي، فإن الإستفسارات الموجهة للأفراد المناسبين ضمن القسم يمكن أن توفر معلومات مفيدة للمدقق في تكوين فهم للمنشأة وبيئتها وفي تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى البيانات المالية وعلى مستوى التوكيد. وأثناء قيام قسم التدقيق الداخلي بأداء مهامه، فإنه من المرجح أن يحصل على معلومات حول عمليات المنشأة ومخاطر الأعمال الخاصة بها، وقد يتوصل أيضاً إلى نتائج مستندة إلى عمله، مثل أوجه قصور أو مخاطر الرقابة المحددة التي يمكن أن توفر مدخلات قيّمة في فهم المدقق للمنشأة أو في تقييمات مخاطر المدقق أو في الجوانب الأخرى من التدقيق. ولذلك يتم توجيه إستفسارات المدقق سواءً كان المدقق يتوقع أو لا يتوقع إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي لتعديل طبيعة أو توقيت أو تقليل نطاق إجراءات التدقيق التي سيتم تنفيذها.[٦] ويمكن أن تكون الإستفسارات ذات الأهمية الخاصة متعلقة بمسائل معينة يثيرها قسم التدقيق الداخلي مع أولئك المكلفين بالرقابة وبمخرجات عملية تقييم المخاطر الخاص بالقسم .

أ١٠. إذا تبين أنه وبناءً على الردود على إستفسارات المدقق، أن هناك نتائج يمكن أن تكون ذات علاقة بإعداد التقارير المالية والتدقيق الخاصين بالمنشأة، فقد يعتبر المدقق أنه من الملائم قراءة التقارير ذات العلاقة لقسم التدقيق الداخلي. وتشمل الأمثلة على التقارير ذات العلاقة لقسم التدقيق الداخلي وثائق وتقارير استراتيجية وتخطيط القسم التي تم إعدادها للإدارة أو لأولئك المكلفين بالرقابة والتي تصف نتائج عمليات فحص قسم التدقيق الداخلي .

[٦] إن المتطلبات ذات العلاقة مشمولة في معيار التدقيق الدولي ٦١٠ (المنقح ٢٠١٣).

أ١١. إضافة إلى ذلك، ووفقا لمعيار التدقيق الدولي[٧] ٢٧٠، إذا قدم قسم التدقيق الداخلي معلومات للمدقق تتعلق بأي احتيال فعلي أو مشتبه به أو مزعوم، فينبغي على المدقق أن يأخذ هذا الأمر بعين الإعتبار في تحديده لمخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال.

أ١٢. يكون الأفراد المناسبون ضمن قسم التدقيق الداخلي الذين يتم توجيه الإستفسارات لهم هم، في تقدير المدقق، من يملكون المعرفة والخبرة والسلطة الملائمة، مثل المدير التنفيذي الرئيسي للتدقيق أو، وفقا للظروف، موظفين آخرين ضمن القسم. ويمكن أن يعتبر المدقق أنه من الملائم عقد اجتماعات دورية مع هؤلاء الافراد.

الإعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام (المرجع: الفقرة ٦(أ))

أ١٣. غالباً ما يقع على مدققي منشآت القطاع العام مسؤوليات إضافية فيما يتعلق بالرقابة الداخلية والالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها. ويمكن أن تساعد الإستفسارات الموجهة إلى الأفراد المناسبين في قسم التدقيق الداخلي المدققين في تحديد المخاطر الجوهرية لعدم الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها ومخاطر القصور في الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية.

الإجراءات التحليلية (المرجع: الفقرة ٦(ب))

أ١٤. 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.

أ١٥. قد تساعد الإجراءات التحليلية في تحديد وجود معاملات أو أحداث غير عادية، ومبالغ ونسب وإتجاهات قد تشير إلى أمور لها دلالات بالنسبة للتدقيق. وقد تساعد العلاقات غير العادية أو غير المتوقعة التي قام المدقق بتحديدها في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وخاصة مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال.

أ١٦. 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

أ١٧. 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

[٧] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ٢٠.

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))

أ١٨. قد تدّعم الملاحظة والتفتيش الإستفسارات من الإدارة والآخرين، كما قد توفر معلومات حول المنشأة وبيئتها. وتتضمن الأمثلة على مثل هذه الإجراءات ما يلي:-

- عمليات المنشاة.
- 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)

أ١٩. 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 المنشاة وبيئتها والرقابة الداخلية فيها (بما في ذلك نواحي القصور في الرقابة الداخلية).
- التغيرات الهامة التي مرّت بها المنشأة أو عملياتها منذ الفترة المالية الأخيرة والتي قد تساعد المدقق في الحصول على فهم كافٍ للمنشأة وتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.
- تلك الأنواع المحددة من المعاملات والأحداث الأخرى أو أرصدة الحسابات (والإفصاحات ذات العلاقة) التي واجه فيها المدقق صعوبات في تأدية إجراءات التدقيق اللازمة، على سبيل المثال بسبب تعقيدها.

أ٢٠. يطلب من المدقق تحديد فيما إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها في فترات سابقة ما زالت ذات علاقة حيث ينوي المدقق إستخدام تلك المعلومات لأهداف التدقيق الجاري. ويعود هذا إلى أن التغيرات في بيئة الرقابة مثلاً قد تؤثر على مدى علاقة المعلومات التي تم الحصول عليها في السنة السابقة. ولتحديد فيما إذا كانت التغيرات 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)

أ٢١. 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 بناءاً 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 إكتساب 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 يؤدونها 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 أداؤها لتتناول هذه المخاطر.

يوفر معيار التدقيق الدولي٢٤٠ المزيد من المتطلبات والإرشادات فيما يتعلق بالمناقشة بين أعضاء فريق العملية حول مخاطر الإحتيال[٨].

أ٢٢. كجزء من المناقشة بين أفراد فريق العملية المطلوبة بموجب الفقرة ١٠، يساعد بحث متطلبات الإفصاح في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية فيما يتعلق بالإفصاحات في مرحلة مبكرة من عملية التدقيق. تشمل الأمثلة على الأمور التي يمكن أن يناقشها فريق العملية ما يلي:

- التغيرات في متطلبات إعداد التقارير المالية التي قد تؤدي إلى إفصاحات جديدة أو منقحة هامة؛
- التغيرات في بيئة المنشأة أو وضعها المالي أو أنشطتها والتي قد تؤدي إلى إفصاحات جديدة أو منقحة هامة، على سبيل المثال، عملية هامة لإندماج الأعمال خلال الفترة الخاضعة التدقيق؛
- الإفصاحات التي أُعتبر الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حولها أمرا صعبا في السابق؛ و
- الإفصاحات حول الأمور المعقدة، بما في ذلك تلك التي تنطوي على أحكام هامة للإدارة بخصوص المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها.

[٨] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ١٦.

أ٢٣. 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 العملية أموراً مع الأعضاء الرئيسين في فريق العملية بما في ذلك الخبراء من ذوي الكفاءات الخاصة والمعرفة وأولئك المسئولين عن تدقيقات العناصر إذا اعتبر ذلك مناسباً بينما يسند المناقشة إلى الآخرين، آخذاً بعين الإعتبار مدى الإتصال الذي يعتبر ضرورياً مع فريق العملية. وقد تكون خطة للإتصالات موافق عليها من قبل شريك العملية مفيدة.

إعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٢٤. 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 المسئول عن إعتبار حساسية البيانات المالية للمنشأة للأخطاء الجوهرية 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

أ٢٥. 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.

أ٢٦. إن القطاع الذي تعمل فيه المنشأة قد يتسبب في مخاطرة محددة للأخطاء الجوهرية الناجمة عن طبيعة العمل أو درجة التنظيم، فعلى سبيل المثال، قد تشمل العقود طويلة الأجل تقديرات هامة للإيرادات والتكاليف التي تؤدي إلى مخاطر أخطاء جوهرية. وفي مثل هذه الحالات، فإنه من المهم أن يشمل فريق العملية أعضاء لديهم معرفة وخبرة كافية ومناسبة.

العوامل التنظيمية

أ٢٧. 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 الإعتبار ما يلي[٩]:-

- المبادئ المحاسبية وممارسات القطاع المحددة.
- الإطار التنظيمي لقطاع منظم، بما في ذلك متطلبات الإفصاح.
- 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.

أ٢٨. يتضمن معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المنقح) مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية" بعض المتطلبات المعينة المتعلقة بالإطار القانوني والتنظيمي المطبق على المنشأة والقطاع[١٠] أو القطاع الذي تعمل به المنشأة.

إعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٢٩. 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

أ٣٠. تتضمن العوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر حالياً على أعمال المنشاة والتي قد يأخذها المدقق بعين الإعتبار الظروف الإقتصادية العامة وأسعار الفائدة وتوفر التمويل والتضخم وإعادة تقييم العملة.

---

[٩] معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ *"رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية"* الفقرة ١٤.

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المنقح) *" مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية "* الفقرة ١٣.

طبيعة المنشأة (المرجع: الفقرة ١١(ب))

أ٣١. يمكن للمدقق فهم طبيعة المنشأة وفهم بعض الأمور مثل:-

- ما إذا كانت المنشأة ذات هيكل معقد، على سبيل المثال، مع الشركات التابعة أو عناصر أخرى في مواقع متعددة. ينشأ عن الهياكل المعقدة في الغالب أموراً يمكن أن تؤدي إلى مخاطر للأخطاء الجوهرية. وقد تشمل هذه الأمور ما إذا تتم محاسبة الشهرة أو المشاريع المشتركة أو الإستثمارات أو المنشآت ذات الأغراض الخاصة بشكلٍ مناسب وما إذا تم الإفصاح بشكلٍ كافي عن هذه الأمور في البيانات المالية.

- الملكية والعلاقات بين المالكين والأشخاص الآخرين أو المنشآت الأخرى. يساعد هذا الفهم المدقق في تحديد ما إذا كانت معاملات الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها بشكلٍ مناسب، والإفصاح عنها بشكلٍ كافي في البيانات المالية. ينص معيار التدقيق الدولي ٥٥٠[١٦] على متطلبات وإرشادات معينة حول إعتبارات المدقق ذات الصلة بالأطراف ذات العلاقة.

أ٣٢. 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.

[١٦] معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ *" الأطراف ذات العلاقة "*.

- الإستثمارات وأنشطة الإستثمار مثل:-
  - الإمتلاك أو التصرف بأنشطة الأعمال المخططة أو التي تم تنفيذها مؤخراً.
  - الإستثمارات والتصرف في الأوراق المالية والقروض.
  - أنشطة الإستثمار الرأسمالي.
  - الإستثمارات في منشآت غير موحدة، بما في ذلك شركات الأشخاص والمشاريع المشتركة والمنشآت ذات الهدف الخاص
- التمويل وأنشطة التمويل مثل:-
  - 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).
  - إستخدام الأدوات المالية المشتقة.
- ممارسات إعداد التقارير المالية مثل:-
  - مبادئ المحاسبة والممارسات الخاصة بالصناعة، بما في ذلك ما يخص الأصناف الهامة الخاصة بالصناعة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية (على سبيل المثال، القروض والإستثمارات للبنوك، أو البحث والتطوير للصناعات الدوائية).
  - الاعتراف بالإيراد.
  - محاسبة القيم العادلة.
  - الأصول والإلتزامات والمعاملات بالعملات الأجنبية.
  - محاسبة المعاملات غير العادية أو المعقدة، بما في ذلك تلك التي في المجالات المثيرة للجدل أو الناشئة (مثال على ذلك محاسبة التعويض على أساس المخزون).

أ٣٣. إن التغيرات الهامة في المنشأة من فترات سابقة قد تؤدي إلى، أو تغير، مخاطر الأخطاء الجوهرية.

طبيعة المنشآت ذات الأهداف الخاصة

أ٣٤. 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 نيابةً عنها، بتحويل الأصول المالية إلى الأخير (على سبيل المثال كجزء من إلغاء الاعتراف بمعاملة تتضمن أصول مالية) أو الحصول على الحق في إستخدام أصول المنشأة ذات الأهداف الخاصة أو تقديم الخدمات لها بينما تقوم الأطراف الأخرى بتقديم المال للمنشأة ذات الأهداف الخاصة. وكما يشير معيار التدقيق الدولي٥٥٠، قد تكون المنشأة ذات الأهداف الخاصة في بعض الظروف طرف ذي علاقة بالمنشأة.[١٢]

أ٣٥. تحدد أطر إعداد التقارير المالية غالبا 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.

اختيار وتطبيق المنشأة للسياسات المحاسبية (المرجع: الفقرة ١١(ج))

أ٣٦. 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.
- التغيرات في السياسات المحاسبية للمنشأة.
- معايير إعداد التقارير المالية والقوانين والأنظمة التي هي جديدة بالنسبة للمنشأة، متى وكيف ستتبنى المنشأة هذه المتطلبات.

الأهداف والإستراتيجيات ومخاطر العمل ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ١١(د))

أ٣٧. 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 تنوي المنشأة من خلالها تحقيق أهدافها. وتتغير استراتيجيات وأهداف المنشأة بمرور الوقت.

أ٣٨. إن مخاطرة العمل أوسع من مخاطرة الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بالرغم من أنها تشمل الأخطار الجوهرية . وقد تنجم 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

[١٢] معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ ، الفقرة أ٧ .

- عيوب في المنتج أو الخدمة قد ينجم عنها إلتزامات ومخاطرة في السمعة.

أ٣٩. بما أن معظم مخاطر العمل سيكون لها في النهاية نتائج مالية فإن فهم مخاطر العمل التي تواجه المنشأة تزيد من إحتمالية تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية، 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 جوهرية.

أ٤٠. 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 الجوهرية 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 التغيرات في القطاع).
- المنتجات والخدمات الجديدة (قد تكون هناك مخاطرة محتملة متعلقة بالعمل، فعلى سبيل المثال وجود إلتزامات 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).
- إستخدام 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).

أ٤١. 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.

أ٤٢. تقوم الإدارة عادة بتحديد مخاطر العمل وتطوير أساليب لتناولها. وعملية تقييم المخاطر هذه تفيد جزءاً من الرقابة الداخلية، وتتم مناقشتها في الفقرة ١٥ والفقرات أ٨٨–أ٨٩.

إعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٤٣. أهداف الإدارة لمنشآت القطاع العام قد تتأثر بالإهتمامات المتعلقة بالمسؤولية العامة، وقد تشمل أهدافاً مصدرها في القانون أوتشريع أو أي صلاحية أخرى.

قياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة (المرجع: الفقرة ١١(هـ))

أ٤٤. ستقوم الإدارة وآخرين بقياس ومراجعة تلك الأمور التي يعتبرونها هامة. إن قياسات الأداء سواءً كانت خارجية أو داخلية تُحدث ضغوطاً على المنشاة، 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 الجوهرية، بما في ذلك تلك الناجمة من الإحتيال– أنظر معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ للحصول على المتطلبات والإرشادات فيما يتعلق بالمخاطر الناجمة عن الإحتيال.

أ٤٥. إن قياس ومراجعة الأداء المالي مختلف عن متابعة أساليب الرقابة (نوقشت كعنصر رقابة داخلية في الفقرات أ١١٠–أ١٢١) 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 الفّعال للرقابة الداخلية.

في بعض الحالات توفر كذلك مؤشرات الأداء معلومات تمكن الإدارة من تحديد العيوب في الرقابة الداخلية.

أ٤٦. 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.

أ٤٧. يمكن للجهات الخارجية كذلك قياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة. فعلى سبيل المثال قد توفر المعلومات الخارجية مثل تقارير المحللين وتقارير وكالات تقييم الإئتمان معلومات مفيدة للمدققين. وعادةً ما يتم الحصول على هذه التقارير من المنشأة التي يتم تدقيقها.

أ٤٨. 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 الجوهرية 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.

إعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٤٩. 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)

أ٥٠. 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.

أ٥١. 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

أ٥٢. إن الرقابة الداخلية مصممة ومنفذة ومحافظ عليها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق أي من أهداف المنشأة التي تتعلق بـ:-

- 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.

إعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٥٣. قد تستخدم المنشآت الأصغر وسائل رسمية بشكل أقل وعمليات وإجراءات أبسط لتحقيق أهدافها.

حدود الرقابة الداخلية

أ٥٤. 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 إستثناء) غير مستخدمة بفعالية لأن الفرد المسئول عن مراجعة المعلومات لا يفهم لهدف منها أو يفشل في إتخاذ الإجراء المناسب.

أ٥٥. 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 تغير 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 الإئتمان.

أ٥٦. 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.

إعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٥٧. 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 بشكلٍ عام لفصل المهام.

أ٥٨. 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

أ٥٩. يوفر تقسيم الرقابة الداخلية إلى العناصر الخمس التالية، لأهداف معيار التدقيق الدولي، 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 المنشاة 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 إستخدام 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.

أ٦٠. إن مادة التطبيق المتعلقة بعناصر الرقابة الداخلية الخمسة بما أنها ترتبط بتدقيق بيانات مالية موضحة في الفقرات أ٧٧-أ١٢١ أدناه. ويوفر الملحق (١) المزيد من التوضيح حول عناصر الرقابة الداخلية.

خصائص عناصر الرقابة الداخلية اليدوية والآلية ذات العلاقة بتقييم المدقق للمخاطر

أ٦١. 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.

أ٦٢. يؤثر إستخدام 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 إستخدام المعلومات التي تنتجها تقنية المعلومات، أو قد تقتصر على متابعة العمل الفعال لتقنية المعلومات وعناصر الرقابة الآلية ومعالجة الإستثناءات. وعندما يتم إستخدام 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 إستخدام المنشأة لمزيج من عناصر الرقابة اليدوية والآلية يختلف حسب طبيعة وتعقيد إستخدام المنشأة لتقنية المعلومات.

أ٦٣. بشكل عام، تعود تقنية المعلومات بالفائدة على الرقابة الداخلية للمنشأة لأنها تتيح للمنشأة ما يلي:-

- التطبيق بشكل متسق 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 الفعّال للمهام من خلال تنفيذ عناصر رقابة وأمن في التطبيقات وقواعد البيانات والأنظمة التشغيلية.

أ٦٤. تشكل تقنية المعلومات كذلك مخاطر محددة للرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك ما يلي:-

- الإعتماد 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.
- تدّخل يدوي غير مناسب.
- خسارة محتملة للبيانات أو عدم القدرة للوصول إلى البيانات حسبما هو مطلوب.

أ٦٥. 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.

أ٦٦. 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.

أ٦٧. يختلف مدى وطبيعة المخاطر للرقابة الداخلية اعتماداً على طبيعة وخصائص نظام معلومات المنشأة. وتستجيب المنشأة للمخاطر الناجمة عن إستخدام تقنية المعلومات أو عن إستخدام العناصر اليدوية في الرقابة الداخلية من خلال وضع عناصر رقابة فعالة في ظل خصائص نظام المعلومات للمنشأة.

عناصر الرقابة ذات العلاقة بالتدقيق

أ٦٨. 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.

أ٦٩. إن العوامل ذات العلاقة بحكم المدقق فيما إذا كان عنصر رقابة، فردياً أو بالإشتراك مع عناصر أخرى، مناسباً للتدقيق قد تشمل أموراً مثل:-

- الأهمية النسبية.
- أهمية المخاطرة ذات العلاقة.
- حجم المنشأة.
- طبيعة عمل المنشاة، بما في ذلك خصائص تنظيمها وملكيتها.
- تشعب وتعقيد عمليات المنشأة.
- المتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.
- الظروف وعنصر الرقابة الداخلية المطبق.
- طبيعة وتعقيد الأنظمة التي هي جزء من الرقابة الداخلية للمنشأة، بما في ذلك إستخدام 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.

أ٧٠. قد تكون عناصر الرقابة على إكتمال ودقة المعلومات التي تنتجها المنشأة مناسبة للتدقيق فيما إذا كان المدقق ينوي الإستفادة من المعلومات في تصميم وأداء إجراءات إضافية.كما يمكن أن تكون عناصر الرقابة الخاصة بأهداف العمليات والإمتثال مناسبة لعملية التدقيق إذا كانت تخص بيانات يقيمها أو يستخدمها المدقق في تطبيق إجراءات التدقيق.

أ٧١. 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.

أ٧٢. 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.

إعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٧٣. 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 (المرجع: الفقرة ١٣)

أ٧٤. 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.

أ٧٥. 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.

أ٧٦. 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 أ٦٣) 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 [١٣].

عناصر الرقابة الداخلية- بيئة الرقابة (المرجع: الفقرة ١٤)

أ٧٧. 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.

أ٧٨. 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.

(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.

---

[١٣] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ *" إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة"*.

(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

أ٧٩. 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، كالإستفسارات من الإدارة والموظفين الذي يمّكن 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 الإعتبار، فيما إذا كانت الإدارة قد وضعت قواعد رئيسية للسلوك، وفيما إذا كانت تتصرف بطريقة تدعم القواعد.

أ٨٠. يمكن أن يدرس المدقق أيضاً كيفية إستجابة الإدارة لنتائج وتوصيات قسم التدقيق الداخلي فيما يتعلق بأوجه القصور المحددة في الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق، بما في ذلك ما إذا تم تنفيذ هذه الإستجابة وكيفية تنفيذها وما إذا تم تقييمها لاحقاً من قبل قسم التدقيق الداخلي.

أثر بيئة الرقابة على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

أ٨١. إن لبعض عناصر بيئة الرقابة في منشأة ما أثر منتشر في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. 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.
- مدى تقييمهم لما إذا كان يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، بما في ذلك ما إذا كانت البيانات المالية تشمل إفصاحات كافية.

أ٨٢. 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 إستخدام 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.

أ٨٣. يمكن أن يكون وجود بيئة رقابة 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 بمعالجة معاملات غير مصرح بها. وكما هو موضح في معيار التدقيق الدولي رقم ٣٣٠ ، تؤثر بيئة الرقابة كذلك على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المدقق الإضافية[١٤].

أ٨٤. 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.

إعتبارات خاصة بمنشآت أصغر

أ٨٥. 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 عضوا 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.

أ٨٦. 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، ومع ذلك تكون فعّالة. فعلى سبيل المثال، قد لا يكون لدى المنشآت الصغيرة قواعد سلوك مكتوبة،

[١٤] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة أ٢– أ٣ .

ولكن بدلاً من ذلك تقوم بتطوير ثقافة تؤكد على أهمية النزاهة والسلوك الأخلاقي من خلال الإتصالات الشفوية ومن خلال الإدارة مثلاً.

أ٨٧. 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)

أ٨٨. 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.

إعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (المرجع: الفقرة ١٧)

أ٨٩. 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 العمليات التجارية المتعلقة بإعداد التقارير المالية (المرجع: الفقرة ١٨)

أ٩٠. يتألف نظام المعلومات ذو العلاقة بأهداف الإبلاغ المالي الذي يشمل النظام المحاسبي المؤلف من الإجراءات والسجلات المصممة والمقررة.

- بدء وتسجيل ومعالجة وتقديم التقرير عن معاملات المنشأة (بما في ذلك الأحداث والشروط) والمحافظة على المساءلة عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية ذات العلاقة؛
- معالجة إجراءات المعاملات غير الصحيحة، على سبيل المثال، تعليق آلي للملفات والإجراءات المتبعة لإزالة البنود المعلقة في الوقت المناسب؛
- معالجة ومحاسبة تجاوزات أو تحويلات النظام طبقاً لضوابط التحكم؛
- نقل المعلومات من نظم معالجة العمليات إلى دفتر الأستاذ العام؛
- تجميع المعلومات ذات العلاقة بإعداد التقارير عن الأحداث والظروف الأخرى غير المعاملات، مثل إهلاك واستهلاك الأصول والتغييرات في قابلية استرداد حسابات الذمم المدينة؛ و

- ضمان تراكم المعلومات المطلوب الإفصاح عنها في إطار إعداد التقارير المالية المطبق وتسجيلها، ومعالجتها، وتلخيصها والإبلاغ عنها على نحو مناسب في البيانات المالية.

أ٩١. يمكن أن تتضمن البيانات المالية معلومات يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد. ويمكن أن تشمل الأمثلة على هذه المعلومات ما يلي:

- المعلومات التي يتم الحصول عليها من إتفاقيات الإيجار المفصح عنها في البيانات المالية، مثل خيارات التجديد أو دفعات الإيجار المستقبلية.
- المعلومات المفصح عنها في البيانات المالية التي يتم إنتاجها عبر نظام إدارة المخاطر في المنشأة.
- معلومات القيمة العادلة التي ينتجها خبراء الإدارة والمفصح عنها في البيانات المالية.
- المعلومات المفصح عنها في البيانات المالية التي تم الحصول عليها من النماذج، أو من العمليات الحسابية الأخرى التي تُستخدم لوضع التقديرات المعترف بها أو المفصح عنها في البيانات المالية، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالبيانات الأساسية والفرضيات المستخدمة في تلك النماذج، مثل:
  - الفرضيات الموضوعة داخلياً والتي قد تؤثر على العمر الإنتاجي للأصل؛ أو
  - بيانات معينة مثل أسعار الفائدة التي تتأثر بعوامل خارجة عن سيطرة المنشأة.
- المعلومات المفصح عنها في البيانات المالية حول تحليلات الحساسية المستمدة من النماذج المالية التي تثبت بأن الإدارة قد أخذت في إعتبارها الفرضيات البديلة.
- المعلومات المعترف بها أو المفصح عنها في البيانات المالية والتي تم الحصول عليها من الإقرارات الضريبية للمنشأة وسجلاتها.
- المعلومات المفصح عنها في البيانات المالية والتي تم الحصول عليها من التحليلات المعدّة لدعم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، مثل الإفصاحات، إن وجدت، المتعلقة بالأحداث أو الظروف التي تم تحديدها والتي يمكن أن تشكك بشكلٍ كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.[١٥]

أ٩٢. إن فهم نظام المعلومات المتعلق بالتقارير المالية والذي تقتضيه الفقرة ١٨ من هذا المعيار (بما في ذلك فهم الجوانب ذات الصلة من ذلك النظام المتعلقة بالمعلومات المفصح عنها في البيانات المالية التي يتم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ

[١٥] أنظر الفقرات ١٩-٢٠ من معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) *" المنشأة المستمرة "* .

المساعد) هو مسألة تخص الحكم المهني للمدقق. على سبيل المثال، يمكن أن تستند مبالغ أو إفصاحات محددة في البيانات المالية للمنشأة (مثل الإفصاحات عن مخاطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق) إلى معلومات تم الحصول عليها من نظام إدارة المخاطر في المنشأة. ومع ذلك، لا يُطلب من المدقق فهم جميع جوانب نظام إدارة المخاطر، ويستخدم حكمه المهني في تحديد الفهم اللازم.

القيود اليومية (المرجع: الفقرة. ١٨ (و))

أ٩٣. يشمل نظام معلومات المنشأة عادة إستخدام 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 للتحصيل.

أ٩٤. كما تشمل عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة إستخدام 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 إستخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب الآلي.

أساليب العمل ذات العلاقة (المرجع: الفقرة. ١٨)

أ٩٥. 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.

إعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر (المرجع: الفقرة ١٨)

أ٩٦. إن نظام المعلومات، والعمليات التجارية ذات الصلة، المتعلقة بإعداد التقارير المالية في المنشآت الصغيرة، بما في ذلك الجوانب ذات الصلة من ذلك النظام المتعلقة بالمعلومات المفصح عنها في البيانات المالية التي يتم الحصول عليها من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ

المساعد، من المرجح أن يكون أقل تطوراً مما هو عليه في المنشآت الكبيرة، لكن دوره على نفس القدر من الأهمية. وقد لا تحتاج المنشآت الصغيرة التي تنطوي على مشاركة نشطة من قبل الإدارة إلى أوصاف شاملة للإجراءات المحاسبية أو سجلات محاسبية متطورة أو سياسات مكتوبة. لذلك فإن فهم نظام المعلومات في المنشأة المتعلق بإعداد التقارير المالية قد يكون أسهل في تدقيق المنشآت الصغيرة، ويمكن أن يعتمد على الإستفسار أكثر من اعتماده على مراجعة الوثائق. لكن الحاجة للحصول على الفهم تبقى حاجة مهمة في جميع الأحوال.

الإتصال (المرجع: الفقرة ١٩)

أ٩٧. 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.

إعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ٩٨. قد يكون الإتصال أقل من الناحية الرسمية وأسهل تحقيقا في منشأة صغيرة مما هو في منشأة أكبر بسبب المستويات الأقل عددا، وكذلك وضوح وتوفر الإدارة بشكل أكبر.

عناصر الرقابة الداخلية– أنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق (المرجع: الفقرة ٢٠)

أ٩٩. 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.

أ١٠٠. 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 و٣٠ على التوالي؛ أو
- تلك التي تعتبر مناسبة في حكم المدقق.

أ١٠١. 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.

أ١٠٢. قد يكون تركيز المدقق هو على التحديد والحصول على فهم لأنشطة الرقابة التي تتناول النواحي التي يعتبر المدقق أن الأخطاء الجوهرية أكثر إحتمالاً للحدوث فيها. وعندما تحقق أنشطة الرقابة المتعددة نفس الهدف فإنه ليس من الضروري الحصول على فهم لكل نشاط من أنشطة الرقابة المتعلقة بهذا الهدف.

أ١٠٣. يمكن أن تشمل أنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق أنظمة الرقابة التي تضعها الإدارة لمعالجة مخاطر الأخطاء الجوهرية المتعلقة بالإفصاحات التي لا يجري إعدادها وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، بالإضافة إلى أنظمة الرقابة التي تعالج المخاطر المرتبطة بأرصدة الحسابات والمعاملات. يمكن أن تتعلق أنشطة الرقابة هذه بالمعلومات المدرجة في البيانات المالية التي يتم الحصول عليها من خارج دفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد.

أ١٠٤. 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

أ١٠٥. 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 بصلاحية 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.

أ١٠٦. 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)

أ١٠٧. يؤثر إستخدام تقنية المعلومات على طريقة تنفيذ أنشطة الرقابة. ومن منظور المدقق تكون الرقابة على أنظمة تقنية المعلومات فعّالة عندما تحافظ على نزاهة المعلومات وأمن البيانات التي تعالجها هذه الأنظمة وتشمل عناصر الرقابة العامة على تقنية المعلومات وعناصر الرقابة على التطبيقات.

أ١٠٨. 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 أ٦٤ أعلاه.

أ١٠٩. 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 الإستثناءات أو التصحيح عند نقطة إدخال البيانات.

عناصر الرقابة الداخلية- متابعة عناصر الرقابة (المرجع: الفقرة ٢٢)

أ١١٠. 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.

أ١١١. ويمكن أن تشمل أنشطة الإدارة الخاصة بالمتابعة كذلك إستخدام المعلومات من إتصالات من أطراف خارجية مثل شكاوى العملاء وملاحظات واضعي الأنظمة التي قد تشير إلى مشاكل أو تلقي الضوء على نواحٍ بحاجة للتحسين.

إعتبارات خاصة بالمنشآت الأصغر

أ١١٢. كثيراً ما يتم تحقيق متابعة عناصر الرقابة في الإدارة من خلال مشاركة الإدارة أو المالك (المدير) الوثيقة في العمليات. وكثيرا 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)

أ١١٣. إذا كان لدى المنشأة قسم تدقيق داخلي، فإن الحصول على فهم لهذا القسم يسهم في فهم المدقق للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية، وتحديداً الدور الذي يقوم به ذلك القسم في إشراف المنشأة على الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية. ويمكن أن يوفر هذا الفهم، إلى جانب المعلومات التي يتم الحصول عليها من إستفسارات المدقق في الفقرة ٦(أ) من هذا المعيار، معلومات ذات علاقة مباشرة بتحديد المدقق وتقييمه لمخاطر الأخطاء الجوهرية.

أ١١٤. تتباين أهداف ونطاق قسم التدقيق الداخلي وطبيعة مسؤولياته ووضعه ضمن المؤسسة، بما في ذلك صلاحيات القسم ومسائلته، بشكل كبير وتعتمد على حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات الإدارة، وحيثما أمكن، أولئك المكلفين بالرقابة. ويمكن توضيح هذه المسائل في ميثاق التدقيق الداخلي أو في البنود والشروط المرجعية .

أ١١٥. يمكن أن تشمل مسؤوليات قسم التدقيق الداخلي تنفيذ الإجراءات وتقييم النتائج لتوفير تأكيد للإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بخصوص تصميم وفاعلية إدارة المخاطر والرقابة الداخلية وعمليات الحوكمة. وإن كان الحال كذلك، يمكن أن يقوم قسم التدقيق الداخلي بدور هام في إشراف المنشأة على الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية. لكن يمكن أن تتركز مسؤوليات قسم التدقيق الداخلي على تقييم إقتصاد وفاعلية وكفاءة العمليات، وإن كان الحال كذلك، فقد لا يرتبط عمل القسم مباشرة بإعداد التقارير المالية للمنشأة.

أ١١٦. تساعد إستفسارات المدقق الموجهة للأفراد المناسبين ضمن قسم التدقيق الداخلي وفقا للفقرة ٦(أ) من هذا المعيار المدقق على فهم طبيعة مسؤوليات قسم التدقيق الداخلي. وإذا حدد المدقق أن مسؤوليات القسم ترتبط بإعداد التقارير المالية للمنشأة، فيمكن للمدقق الحصول على فهم أعمق للنشاطات المنفذة أو التي سيتم تنفيذها من قبل قسم التدقيق الداخلي من خلال مراجعة خطة التدقيق للفترة الخاصة بقسم التدقيق الداخلي، إن وجدت، ومناقشتها مع الأفراد المناسبين في القسم .

أ١١٧. إذا ارتبطت طبيعة مسؤوليات قسم التدقيق الداخلي ونشاطات التأكيد بإعداد التقارير المالية في المنشأة، فقد يكون المدقق أيضاً قادراً على استخدام عمل قسم التدقيق الداخلي لتعديل طبيعة أو توقيت، أو تقليل نطاق، إجراءات التدقيق التي سيتم تنفيذها مباشرة من قبل المدقق في الحصول على أدلة التدقيق. ومن المرجح أن يكون المدققون أكثر قدرة على استخدام عمل قسم التدقيق الداخلي في المنشأة عندما يبدو، على سبيل المثال، إستناداً إلى الخبرة المكتسبة في عمليات التدقيق السابقة أو إجراءات تقييم المخاطر الخاصة بالمدقق، أن لدى المنشاة قسم تدقيق داخلي مجهز بالموارد الكافية والملائمة مقارنة بحجم المنشأة وطبيعة عملياتها ولها علاقة مباشرة في إعداد التقارير مع أولئك المكلفين بالحوكمة.

أ١١٨. إذا توقع المدقق، بناءً على فهمه الأولي لقسم التدقيق الداخلي، استخدام عمل قسم التدقيق الداخلي لتعديل طبيعة أو توقيت، أو تقليل نطاق، إجراءات التدقيق التي سيتم تنفيذها، فإنه يُطبق حينها معيار التدقيق الدولي٦١٠ (المنقح ٢٠١٣).

أ١١٩. كما نوقش بإسهاب في معيار التدقيق الدولي٦١٠ (المنقح ٢٠١٣)، تختلف نشاطات قسم التدقيق الداخلي عن أنظمة الرقابة الأخرى التي قد تكون ذات علاقة بإعداد التقارير المالية، مثل عمليات مراجعة المعلومات المحاسبية للإدارة التي تُصمم للمساهمة في كيفية قيام المنشأة بمنع الأخطاء أو الكشف عنها.

أ١٢٠. إن إقامة علاقات إتصال مع الأفراد المناسبين ضمن قسم التدقيق الداخلي في المنشأة في مرحلة مبكرة من العملية، والحفاظ على علاقات الإتصال هذه خلال مختلف مراحل العملية، يمكن أن يسهل المشاركة الفعالة للمعلومات. فهي توجد بيئة يمكن فيها للمدقق أن يطلع على مسائل هامة قد تتناهى إلى علم قسم التدقيق الداخلي عندما يكون من الممكن أن تؤثر هذه المسائل على عمل المدقق. ويناقش معيار التدقيق الدولي٢٠٠ أهمية تخطيط وتنفيذ المدقق لعملية التدقيق بدرجة معينة من الشك المهني، بما في ذلك التنبه للمعلومات التي تشكك في موثوقية المستندات والردود على الإستفسارات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق. وبناءً على ذلك، يمكن أن يوفر الإتصال مع قسم التدقيق الداخلي خلال مختلف مراحل العملية فرصاً للمدققين الداخليين لإطلاع المدقق على هذه المعلومات. عندئذ يكون المدقق قادراً على أخذ هذه المعلومات بعين الإعتبار عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

مصادر المعلومات (المرجع: الفقرة ٢٤)

أ١٢١. 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))

أ١٢٢. 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.

أ١٢٣. يمكن أن تُستمد المخاطر على مستوى البيانات المالية بشكلٍ خاص من بيئة الرقابة الضعيفة (على الرغم من أن هذه المخاطر قد ترتبط أيضاً بعوامل أخرى، مثل تردّي الأوضاع الإقتصادية). على سبيل المثال، قد يكون لأوجه القصور مثل عدم كفاءة الإدارة أو إنعدام الرقابة على إعداد البيانات المالية أثراً واسعاً على البيانات المالية وقد يتطلب إستجابة شاملة من قبل المدقق.

أ١٢٤. 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.

أ١٢٥. يضع معيار التدقيق الدولي٧٠٥ (المنقح) [١٦] المتطلبات ويوفر الإرشادات لتحديد فما إذا كانت هناك حاجة للمدقق في إعتبار رأيه متحفظاً أو حاجب لرأيه أو كما تتطلب بعض الحالات، فتنسحب من العملية عندما يكون ذلك ممكناً بموجب قانون أو تشريع ملائم.

[١٦] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) *"التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"*.

تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات (المرجع: الفقرة ٢٥(ب))

أ١٢٦. 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

أ١٢٧. عند الإقرار بأن البيانات المالية منسجمة مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، تقدم الإدارة صراحةً أو ضمناً توكيدات بشأن الإعتراف والقياس والعرض لأصناف من المعاملات والأحداث وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

أ١٢٨. يمكن أن يستخدم المدقق التوكيدات على النحو المبين في الفقرة أ٢٩(أ)-(ب) أدناه أو يمكن أن يعبّر عنها بشكلٍ مختلف شريطة أن يتم تغطية جميع الجوانب المذكورة أدناه. على سبيل المثال، قد يختار المدقق الدمج بين التوكيدات حول فئات المعاملات والأحداث والإفصاحات ذات العلاقة، مع التوكيدات حول أرصدة الحسابات والإفصاحات ذات العلاقة.

التوكيدات حول فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات ذات العلاقة

أ١٢٩. قد تنقسم التوكيدات التي يستخدمها المدقق في بحث الأنواع المختلفة من الأخطاء المحتملة التي قد تحدث إلى الفئات التالية:

(أ) التوكيدات بشأن فئات المعاملات والأحداث، والإفصاحات ذات العلاقة، للفترة الخاضعة التدقيق:

(١) الحدوث – أن المعاملات والأحداث التي تم تسجيلها أو الإفصاح عنها قد وقعت، وأن هذه المعاملات والأحداث تتعلق بالمنشأة.

(٢) الإكتمال – أن جميع المعاملات والأحداث التي كان ينبغي أن تُسجل قد تم تسجيلها، وأن جميع الإفصاحات ذات العلاقة التي ينبغي أن تُدرج في البيانات المالية قد تم إدراجها.

(٣) الدقة – أن المبالغ والبيانات الأخرى المتعلقة بالمعاملات والأحداث المسجلة قد تم تسجيلها بشكلٍ مناسب، وأنه تم قياس الإفصاحات ذات العلاقة ووصفها بشكلٍ مناسب.

(٤) القطع– أنه تم تسجيل المعاملات والأحداث في الفترة المحاسبية الصحيحة.

(٥) التصنيف– أنه تم تسجيل المعاملات والأحداث في الحسابات الصحيحة.

(٦) العرض– تُجمع أو تُقسّم المعاملات والأحداث بشكلٍ مناسب وتوصف بشكلٍ واضح، وتكون الإفصاحات ذات العلاقة ملائمة وسهلة الفهم في سياق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

(ب) التوكيدات بشأن أرصدة الحسابات، والإفصاحات ذات العلاقة، في نهاية الفترة:

(١) الوجود – أن الأصول والإلتزامات وحصص حقوق الملكية موجودة.

(٢) الحقوق والإلتزامات – تملك المنشأة أو تسيطر على الحقوق في الأصول، والإلتزامات هي التزامات المنشأة.

(٣) الإكتمال – أن جميع الأصول والإلتزامات وحصص حقوق الملكية التي كان ينبغي أن تُسجّل قد تم تسجيلها، وأن جميع الإفصاحات ذات العلاقة التي كان ينبغي أن تُدرج في البيانات المالية قد تم إدراجها.

(٤) الدقة والتقييم والتوزيع – أنه تم إدراج الأصول والإلتزامات وحصص حقوق الملكية في البيانات المالية بمبالغ مناسبة وتم تسجيل أي تعديلات ناتجة تخص التقييم أو التخصيص بشكلٍ ملائم، وتم قياس الإفصاحات ذات العلاقة ووصفها بشكلٍ ملائم.

(٥) التصنيف – أنه قد تم تسجيل الأصول والإلتزامات وحصص حقوق الملكية في الحسابات الصحيحة.

(٦) العرض– تُجمع أو تُقسّم الأصول والإلتزامات وحصص حقوق الملكية بشكلٍ مناسب وتوصف بشكلٍ واضح، وتكون الإفصاحات ذات العلاقة ملائمة وسهلة الفهم في سياق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

التوكيدات بشأن الإفصاحات الأخرى

أ١٣٠. يمكن أن تُستخدم أيضاً التوكيدات المبينة في الفقرات أ١٢٩(أ)–(ب) أعلاه، التي تُعدّل حسبما يكون مناسباً، من قبل المدقق في بحث الأنواع المختلفة من الأخطاء المحتملة التي قد تحدث في الإفصاحات التي لا ترتبط مباشرة بالفئات المسجلة من المعاملات أو الأحداث أو أرصدة الحسابات. وكمثال على هذا الإفصاح، يمكن أن يُطلب من المنشأة وصف تعرضها للمخاطر الناتجة عن الأدوات المالية، بما في ذلك كيفية نشوء المخاطر؛ والأهداف والسياسات والعمليات المتبعة في إدارة المخاطر؛ والطرق المستخدمة لقياس المخاطر.

إعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٣١. عند القيام بإثباتات حول البيانات المالية لمنشآت القطاع العام، إلى جانب الإثباتات الموضحة في الفقرة أ١٢٩(أ)-(ب)، قد تثبت الإدارة عادة أنه تم تنفيذ المعاملات والأحداث وفقاً لقانون أوتشريع أو سلطة أخرى. وقد تقع هذه الإثباتات ضمن نطاق تدقيق البيانات المالية.

عملية تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية (المرجع: الفقرة ٢٦(أ))

أ١٣٢. تُستخدم المعلومات التي تُجمع عن طريق تأدية إجراءات تقييم المخاطر، بما في ذلك أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها في تقييم تصميم أنظمة الرقابة وتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذها، كأدلة تدقيق لدعم تقييم المخاطر. يحدد تقييم المخاطر طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الأخرى التي يجب القيام بها. وعند تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، يمارس المدقق الشك المهنى وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٠٠ .[١٧]

أ١٣٣. يقدم الملحق ٢ أمثلة على الظروف والأحداث التي قد تشير إلى وجود مخاطر الأخطاء الجوهرية، بما في ذلك مخاطر الأخطاء الجوهرية المتعلقة بالإفصاحات.

أ١٣٤. كما هو مبين في معيار التدقيق الدولي ٣٢٠،[١٨] تُؤخذ الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق بعين الإعتبار عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات. ويعتبر تحديد المدقق للأهمية النسبية هي مسألة تخص الحكم المهني، وتتأثر بإدراك المدقق لإحتياجات مستخدمي البيانات المالية من التقارير المالية.[١٩]

أ١٣٥. إن بحث المدقق للإفصاحات في البيانات المالية عند تحديد المخاطر يتضمن إفصاحات كمية ونوعية، والتي قد يكون الخطأ فيها هو خطأ هام (أي بشكلٍ عام، تعتبر الأخطاء بأنها أخطاء هامة إذا كان من المتوقع بشكلٍ معقول أن تؤثر على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية ككل). وتبعاً لظروف المنشأة والعملية، تشمل الأمثلة على الإفصاحات التي سيكون لها جوانب نوعية والتي قد تكون ذات صلة عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية إفصاحات معينة حول:

- مواثيق السيولة والديون الخاصة بالمنشأة التي تواجه عُسر مالي.
- الأحداث أو الظروف التي أدت إلى الإعتراف بخسارة انخفاض القيمة.

[١٧] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ *" الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية "*، الفقرة ١٥ .

[١٨] معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ *"الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق"*، الفقرة أ١ .

[١٩] معيار التدقيق الدولي ٣٢٠، الفقرة ٤ .

- المصادر الرئيسية لشكوك التقدير، بما في ذلك الفرضيات حول المستقبل.
- طبيعة التغير في السياسة المحاسبية، والإفصاحات الأخرى ذات العلاقة التي يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، حيث من المتوقع على سبيل المثال أن يكون لمتطلبات إعداد التقارير المالية الجديدة تأثير كبير على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة.
- ترتيبات الدفع على أساس الأسهم، بما في ذلك المعلومات حول كيفية تحديد أي مبالغ معترف بها، والإفصاحات الأخرى ذات العلاقة.
- الأطراف ذات العلاقة، ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.
- تحليل الحساسية، بما في ذلك آثار التغيرات في الفرضيات المستخدمة في أساليب التقييم الخاصة بالمنشأة التي تهدف إلى مساعدة المستخدمين على فهم شكوك القياس الأساسية للمبلغ المسجل أو المفصح عنه.

الإعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

أ١٣٦. قد تكون الإفصاحات في البيانات المالية للمنشآت الصغيرة أقل تفصيلاً أو أقل تعقيداً (على سبيل المثال، تسمح بعض أطر إعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة بتقديم إفصاحات أقل في البيانات المالية). ومع ذلك، هذا لا يعفي المدقق من مسؤولية الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية، من حيث علاقتها بالإفصاحات.

عناصر الرقابة المتعلقة بالإثباتات (المرجع: الفقرة ٢٦(ج))

أ١٣٧. 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.

أ١٣٨. 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 وإكتمال الإثباتات لرصيد حساب المخزون.

أ١٣٩. 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 لملخص عن أنشطة المبيعات لتاجر معين

حسب المنطقة يتعلق فقط بشكل غير مباشر بإثبات إكتمال 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.

الأخطاء الجوهرية

أ١٣٩. يمكن أن يُحكم على الأخطاء المحتملة في البيانات والإفصاحات الفردية بأنها أخطاء هامة بسبب حجمها أو طبيعتها أو ظروفها. (المرجع: الفقرة ٢٦(د))

المخاطر الهامة

تحديد المخاطر الهامة (المرجع: الفقرة ٢٨)

أ١٤٠. كثيراً ما تتعلق المخاطر الهامة بمعاملات هامة غير روتينية وأمور حكمية، والمعاملات غير الروتينية هي المعاملات غير العادية أما بسبب حجمها أو طبيعتها ولذلك لا تحدث كثيراً. وقد تشمل الأمور الحكمية تطوير التقديرات المحاسبية التي هناك عدم تيقن كبير في قياسها. إن المعاملات الروتينية غير المعقدة التي تخضع لمعالجة منهجية هي أقل إحتمالاً في أن تتسبب في نشوء مخاطر هامة.

أ١٤١. قد تكون مخاطرة الأخطاء الجوهرية 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.

أ١٤٢. قد تكون مخاطر الأخطاء الجوهرية أكبر بالنسبة للمخاطر المتعلقة بأمور حكمية 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.

أ١٤٣. يصف معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ نتائج المزيد من إجراءات التدقيق لتحديد مخاطر على أنها هامة[٢٠].

المخاطر الهامة المتعلقة بمخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال

أ١٤٤. يوفر معيار التدقيق الدولي٢٤٠ مزيداً من المتطلبات والإرشادات فيما يتعلق بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال. [٢١]

فهم عناصر الرقابة المتعلقة بالمخاطر الهامة (المرجع: الفقرة ٢٩)

أ١٤٥. على الرغم من أن المخاطر المتعلقة بأمور هامة غير روتينية أو أمور حكمية كثيراً ما تكون أقل إحتمالاً 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 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.

أ١٤٦. 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.

أ١٤٧. في بعض الحالات، قد لا تستجيب الإدارة للمخاطر الهامة للأخطاء الجوهرية بشكل مناسب من خلال فرض ضوابط على هذه المخاطر. ويعد فشل الإدارة في فرض مثل هذه الضوابط مؤشراً لعيب كبير في الرقابة الداخلية.[٢٢]

المخاطر التي لا توفر لها الإجراءات الأساسية لوحدها أدلة تدقيق مناسبة وكافية (المرجع: الفقرة ٣٠)

أ١٤٨. قد تتعلق مخاطر الأخطاء الجوهرية 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.

---

[٢٠] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٥ و٢١ .

[٢١] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرات ٢٦-٢٨ .

[٢٢] معيار المحاسبة الدولي ٢٦٥، *" الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارية"* ، الفقرة أ٧ .

أ١٤٩. 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.
- قد يكون إحتمال مباشرة أو تغيير المعلومات بشكلٍ غير مناسب دون الكشف عنها أكبر إذا لم تعمل عناصر الرقابة المناسبة بشكلٍ فعال.

أ١٥٠. يوضح معيار التدقيق الدولي٣٣٠ نتائج إجراءات تدقيق إضافية لتحديد هذه المخاطر[٢٣].

مراجعة تقييم المخاطر (المرجع: الفقرة ٣١)

أ١٥١. أثناء التدقيق قد تختلف المعلومات التي تأتي إلى عناية المدقق بشكلٍ جوهري عن المعلومات التي بني عليها تقييم المخاطر. فعلى سبيل المثال، قد يعتمد تقييم المخاطر على التوقع بأن عناصر رقابة معينة تعمل بشكل فعّال. وعند إجراء إختبارات على هذه العناصر، قد يحصل المدقق على أدلة تدقيق بأنها لم تكن تعمل بشكلٍ فعّال 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 للمنشاة بشكل مناسب وقد لا تكون إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها فعالة في الكشف عن الأخطاء الجوهرية. أنظر معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ للحصول على المزيد من الإرشادات.

التوثيق (المرجع: الفقرة ٣٢)

أ١٥٢. يعود أسلوب التوثيق متطلبات الفقرة ٣٢ للمدقق لتحديده بإستخدام الحكم المهني. فعلى سبيل المثال، وفي تدقيقات المنشآت الصغيرة قد يتم دمج الوثائق بتوثيق المدقق للإستراتيجية العامة وخطة التدقيق[٢٤]. وعلى نحو مماثل، قد يتم توثيق نتائج تقييم المخاطر مثلاً بشكل منفصل أو كجزء من توثيق المدقق لمزيد من الإجراءات[٢٥]. ويتأثر شكل ومدى التوثيق بطبيعة وحجم وتعقيد

[٢٣] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ ، الفقرة ٨ .

[٢٤] معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ *"التخطيط لتدقيق البيانات المالية"*، الفقرات ٧ و٩ .

[٢٥] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٢٨.

المنشأة ورقابتها الداخلية وتوفر المعلومات من المنشأة ومنهجية التدقيق والتقنية المستخدمة في نطاق التدقيق.

أ١٥٣. 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 بنى عليها تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.

أ١٥٤. قد يعكس مدى التوثيق خبرة وقدرات أعضاء فريق عملية التدقيق. وشريطة أن يتم إستيفاء متطلبات معيار التدقيق الدولي٢٣٠، كما يتطلب تدقيق يتولاه فريق عملية مكون من أفراد ذوي خبرة أقل توثيقاً أكثر تفصيلاً لمساعدتهم في الحصول على فهم مناسب للمنشأة مما يتطلبه فريق مكون من أفراد ذوي خبراء.

أ١٥٥. عند إجراء عمليات تدقيق متكررة، يتم نقل وتحديث بعض الوثائق حسب الضرورة لتعكس التغيرات في أعمال أو عمليات المنشأة.

الملحق ١

(المرجع: الفقرات ٤(ج)، ١٤-٢٤، أ٧٧-أ١٢١)

عناصر الرقابة الداخلية

١. يوضح هذا الملحق بشكل أوسع عناصر الرقابة الداخلية كما هي موضحة في الفقرات ٤(ج) و١٤-٢٤ وأ٧٧-أ١٢١، 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 بالحوكمة 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 الفعّال 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 والمسئوليات 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 ومساهمتها في هذه الأهداف، وإدراك كيف ومن أجل ماذا سوف يتم إعتبارهم مسئولين.

(ز) *سياسات وممارسات الموارد البشرية*. تظهر سياسات وممارسات الموارد البشرية أموراً هامة فيما يتعلق بوعي الرقابة لمنشأة. 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 الترقيات التي تتم من خلال تقييم الأداء الدوري التزام المنشأة بتقدم 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 إحتمال وقوعها وتقرر الإجراءات للاستجابة لها ولإدارتها والنتائج المتعلقة بذلك. فعلى سبيل المثال قد تتناول عملية تقييم المخاطر للمنشأة الكيفية التي تعتبر المنشأة فيه إحتمالاً 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 التغير 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

٥. 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.

٦. 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 إلكترونيا أو شفويا 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 وموازين 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 التغير 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 للإختلاس.

- *فصل المهام*. توكيل أفراد مختلفين بمسؤوليات التصريح بالمعاملات وتسجيلها والإحتفاظ بالأصول في عهدتهم. 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 الإستثمار 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 التغيرات 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 بشكلٍ منتظم المعلومات حول عمل الرقابة الداخلية، وبإهتمام 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 إستخدام المعلومات من الإتصالات مع أطراف خارجية والتي قد تدل على مشاكل أو تلقي الضوء على النواحي التي تحتاج إلى التحسين. ويؤيد العملاء ضمنياً 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 أ٤١ وأ١٣٣)

الظروف والأحداث التي قد تدل على مخاطر أخطاء جوهرية

فيما يلي أمثلة على الظروف والأحداث التي قد تدل على وجود مخاطر أخطاء جوهرية في البيانات المالية. 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 الإنتقال 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.
- إستخدام تمويل خارجس 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.
- حوافز الإدارة والموظفين عن مشاركتهم في الإبلاغ عن التقارير المالية الإحتيالية.
- 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 سجّلت بناءاً 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 والإفصاحات ذات العلاقة.
- مقاضاة معلقة وإلتزامات 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	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١
الأهمية النسبية في سياق عملية تدقيق	٢-٦
تاريخ النفاذ	٧
الهدف	٨
التعريف	٩
المتطلبات	
تحديد الأهمية النسبية والأهمية النسبية للأداء عند التخطيط لعملية تدقيق	١٠-١١
التعديل أثناء سير عملية التدقيق	١٢-١٣
التوثيق	١٤
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
الأهمية النسبية ومخاطرة التدقيق	أ١
الأهمية النسبية في سياق عملية تدقيق	أ٢
تحديد الأهمية النسبية والأهمية النسبية للأداء عند التخطيط لعملية تدقيق	أ٣-أ١٣
التعديل أثناء سير عملية التدقيق	أ١٤

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[١] 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 تنافش 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 الإقتصادية للمستخدمين التي أتخذت 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 مبينة على إعتبار الإحتياطات العامة من المعلومات المالية للمستخدمين كمجموعة[٢]، 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 لإحتياجات المعلومات المالية لمستخدمي البيانات المالية، وفي هذه السياق من المنطق أن يفترض المدقق أن المستخدمين:

---

[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 ستفي كذلك بمعظم إحتياجات المستخدمين الآخرين التي يمكن أن تلبيها البيانات المالية.

(أ) لهم معرفة معقولة بالأعمال والأنشطة الإقتصادية والمحاسبة ورغبة في دراسة المعلومات في البيانات المالية بإجتهاد معقول؛

(ب) يفهمون أنه تم إعداد وعرض وتدقيق البيانات المالية عند مستويات هامة؛

(ج) يدركون الشكوك الذاتية في قياس المبالغ بناءً على إستخدام التقديرات والحكم وإعتبار الأحداث المستقبلية؛ و

(د) يتخذون قرارات إقتصادية معقولة بناءً 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. في التخطيط لعملية التدقيق، يصدر المدقق أحكاماً بشأن ~~حجم~~ الأخطاء التي سوف تُعتبر هامة. وتوفر هذه الأحكام أساسا لما يلي:

(أ) تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات تقييم المخاطر؛

(ب) تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛ و

(ج) تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الأخرى.

إن الأهمية النسبية المحددة عند التخطيط لعملية التدقيق لا تحدد بالضرورة مبلغ معين يتم دونه تقييم الأخطاء غير المصححة، سواءً منفردةً أو مجتمعةً، دائماً على أنها أخطاء غير هامة. كما أن الظروف المتعلقة ببعض الأخطاء قد تدفع المدقق لتقييمها على أنها أخطاء هامة حتى لو كانت أقل من الأهمية النسبية. من غير الممكن تصميم إجراءات تدقيق للكشف عن جميع الأخطاء التي يمكن أن تكون هامة فقط بسبب طبيعتها. ومع ذلك، فإن دراسة طبيعة الأخطاء المحتملة في الإفصاحات هو أمر ذو صلة بتصميم إجراءات التدقيق لمعالجة مخاطر الأخطاء الجوهرية.[٣] وبالإضافة إلى ذلك، عند تقييم أثر كافة الأخطاء غير المصححة على البيانات المالية، يأخذ المدقق بعين الإعتبار ليس فقط الحجم ولكن أيضاً طبيعة الأخطاء غير المصححة، والظروف الخاصة بوقوعها.[٤] (المرجع: الفقرة أ٢)

[٣] أنظر معيار التدقيق الدولي ٣١٥ " تحدي *وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها* "، الفقرات أ١٣٤– أ١٣٥.

[٤] أنظر معيار التدقيق الدولي ٤٥٠، الفقرة أ٢١.

تاريخ النفاذ

٧. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك.

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 إحتمال 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 الإقتصادية 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 أ٣–أ١٢).

١١. على المدقق تحديد الأهمية النسبية للأداء لأهداف تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تدقيق إضافية. (المرجع: الفقرة أ١٤).

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 أ١٤).

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 مناسب 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 الإعتبار عند تحديدها[٥]:

(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).

***

مواد التطبيق والمواد الإيضاحية الأخرى

الأهمية النسبية ومخاطرة التدقيق (المرجع: الفقرة ٥)

أ١. 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، سواءً 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[٦]. على المدقق أن يحصل على تأكيد معقول من خلال الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة من أجل تقليل مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول[٧]، 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[٨]، ويتم إعتبار الأهمية النسبية ومخاطرة التدقيق طيلة عملية التدقيق، وبشكل خاص عند:

(أ) تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية[٩].

(ب) تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية[١٠].

---

[٥] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ *"وثائق التدقيق"*، الفقرات ٨-١١ وأ٦.

[٦] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ *"الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"*، الفقرة ١١.

[٧] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٧.

[٨] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٣ (ج).

[٩] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) *"تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"*.

(ج) تقييم أثر الأخطاء غير المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية[١١]، وعند تكوين الرأي في تقرير المدقق[١٢].

الأهمية النسبية في سياق عملية التدقيق

أ٢. يتضمن تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية[١٢] إستخدام الحكم المهني لتحديد تلك الفئات من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، بما في ذلك الإفصاحات النوعية، التي يمكن أن يكون الخطأ فيها هو خطأ هام (أي بشكلٍ عام، تعتبر الأخطاء الجوهرية هي أخطاء هامة إذا كان من المتوقع بشكلٍ معقول أن تؤثر على القرارات الإقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية ككل). وعند النظر فيما إذا كانت الأخطاء في الإفصاحات النوعية هي أخطاء هامة، يمكن أن يحدد المدقق عوامل ذات صلة كالتالي:

- ظروف المنشأة خلال الفترة (على سبيل المثال، قد تكون المنشأة قد نفذت عملية اندماج أعمال كبيرة خلال الفترة).
- إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، بما في ذلك أي تغيرات فيه (على سبيل المثال، قد يتطلب معيار التقارير المالية الجديد إفصاحات نوعية جديدة تعتبر هامة للمنشأة).
- الإفصاحات النوعية التي تعتبر مهمة لمستخدمي البيانات المالية بسبب طبيعة المنشأة (على سبيل المثال، يمكن أن تكون الإفصاحات عن مخاطر السيولة مهمة لمستخدمي البيانات المالية لمؤسسة مالية ما).

تحديد الأهمية النسبية والأهمية النسبية للأداء عند تخطيط عملية التدقيق

الإعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام (المرجع: الفقرة ١٠)

أ٣. في حالة منشأة القطاع العام كثيراً ما يكون المشروعون وواضعوا الأنظمة هم المستخدمون الرئيسيون لبياناتهم المالية، إلى جانب من الممكن إستخدام البيانات المالية لإتخاذ قرارت عدا عن القرارات الإقتصادية، 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.

---

[٩] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ *"إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة"*.

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٤٥٠.

[١٢] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ *"تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية"*.

[١٢] يتطلب معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ٢٥، من المدقق تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية على مستوى البيانات المالية وعلى مستوى التأكيد.

إستخدام أساس قياس عند تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (المرجع: الفقرة ١٠).

أ٤. يتضمن تحديد الأهمية النسبية ممارسة الحكم المهني، وعادة تطبق نسبة مؤية 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 الإقتصادية التي تعمل بها المنشأة؛ و
- 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)؛ و
- التقلب النسبي لأساس القياس.

أ٥. تشمل الأمثلة على أسس القياس التي قد تكون مناسبة، إعتماداً على ظروف المنشأة، فئات الدخل المبلغ عنه مثل الربح قبل الضريبة أو إجمالي الإيراد أو إجمالي الربح وإجمالي 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.

أ٦. 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 منشأه 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 مؤية 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.

أ٧. تتعلق الأهمية النسبية بالبيانات المالية التي يقدم المدقق تقاريره حولها، وحيث تكون البيانات المالية معدة لفترة تقارير مالية تزيد أو تقل عن إثنى 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.

أ٨. يتضمن تحديد نسبة مؤية 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.

الإعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

أ٩. عندما يكون ربح المنشأة قبل الضريبة من العمليات المستمرة إسمياً 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.

الإعتبارات الخاصة لمنشآت القطاع العام

أ١٠. 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).

أ١١. 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 الإقتصادية للمستخدمين التي تتخذ بناء على البيانات المالية تشمل ما يلي:

- ما إذا كان القانون أو النظام أو إطار إعداد التقارير المالية المعمول به يؤثر على توقعات المستخدمين فيما يتعلق بقياس بعض البنود أو الإفصاح عنها (على سبيل المثال، معاملات الأطراف ذات العلاقة، وتعويضات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة، وتحليل الحساسية لتقديرات محاسبة القيمة العادلة التي تنطوي على شكوك تقدير كبيرة).
- 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 الإفصاحات حول القطاعات أو عملية إندماج أعمال كبيرة).

أ١٢. 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)

أ١٣. 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 إحتمال أن إجمالي الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة في البيانات المالية ككل، وبالمثل الأهمية النسبية للأداء المتعلق بمستوى أهمية نسبية محددة لفئة معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاح محددة للتقليل إلى مستوى منخفض بشكل معقول إحتمال 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)

أ١٤. 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 إتضح أثناء التدقيق كما لو أن النتائج المالية الفعلية من المحتمل أنها ستكون مختلفة بشكل أساسي عن النتائج المالية لنهاية الفترة التي إستخدمت مبدئياً لتحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل فإن على المدقق تعديل هذه الأهمية النسبية.

معيار التدقيق الدولي ٣٣٠

إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة

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

المحتويات

	الفقرة
المقدمة	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....	١
تاريخ النفاذ.....	٢
الهدف.....	٣
التعريفات.....	٤
المتطلبات	
الإستجابات الكلية.....	٥
إجراءات التدقيق إستجابة للمخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات.....	٦-٢٣
كفاية العرض والإفصاح.....	٢٤
تقييم كفاية أدلة التدقيق ومدى ملائمتها.....	٢٥-٢٧
التوثيق.....	٢٨-٣٠
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
الإستجابات الكلية.....	أ١-أ٣
إجراءات التدقيق إستجابة للمخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات.....	أ٤-أ٥٨
كفاية العرض والإفصاح.....	أ٥٩
تقييم كفاية وملائمة أدلة التدقيق.....	أ٦٠-أ٦٢
التوثيق.....	أ٦٣

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"*.

المقدمـة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. يتناول معيار التدقيق الدولي هذا مسؤولية المدقق في تصميم وتنفيذ الإستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهريـة التـي يحـددها المـدقق ويقيّمهـا وفقـا لمعيـار التـدقيق الـدولي ٣١٥ [١] (المعـدل) فـي تـدقيق البيانات المالية.

تاريخ النفاذ

٢. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات 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 أ١-أ٣).

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 أ٤-أ٨).

---

[١] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المعدل) *" تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"*.

٧. عند تحديد إجراءات التدقيق التي سيتم أداؤها، على المدقق:-

(أ) دراسة أسباب تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات لكل فئة معاملات ورصيد حساب وإفصاح، بما في ذلك:-

(١) إحتمالية 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 الإعتبار 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 الإعتماد على الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات الجوهرية)؛ (المرجع: الفقرات أ٩-أ١٨).

(ب) الحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعاً كلما ازداد تقييم المدقق للمخاطر. (المرجع: الفقرة أ١٩).

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 توقعا بعمل أنظمة الرقابة بشكل فعال (أي حيثما ينوي المدقق الإعتماد 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 أ٢٠-أ٢٤)

٩. ينبغي أن يحصل المدقق أثناء تصميم وأداء إختبارات أنظمة الرقابة على المزيد من أدلة التدقيق المقنعة كلما ازداد إعتماد المدقق على فعالية نظام رقابة معين. (المرجع: الفقرة أ٢٥)

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 أداؤها؛ و

(٣) جهة تطبيقها أو وسائل تطبيقها. (المرجع: الفقرة أ٢٦-أ٢٩)

(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-أ٣١)

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 و١٥ 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 التغيرات الهامة التي تطرأ على أنظمة الرقابة تلك بعد الفترة المرحلية؛ و

(ب) تحديد أدلة التدقيق الإضافية التي سيتم الحصول عليها للفترة المتبقية. (المرجع: الفقرات أ٣٣-أ٣٤)

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 تغيرات 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 تغيرات تؤثر على إستمرار ملائمة أدلة التدقيق من التدقيق السابق، فإنه ينبغي أن يختبر المدقق أنظمة الرقابة في التدقيق الحالي. (المرجع: الفقرة أ٣٦).

(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 أ٣٧-أ٣٩).

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 فعّالة. (المرجع: الفقرة أ٤٠).

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: الفقرةأ٤١)

(أ) فيما إذا تقدم إختبارات أنظمة الرقابة التي تم تأديتها أساسا مناسبا 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 أ٤١).

الإجراءات الجوهرية

١٨. بغض النظر عن المخاطر المقيّمة للأخطاء الهامة، فإنه ينبغي على المدقق تصميم وأداء إجراءات أساسية لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاح. (المرجع: الفقرات أ٤٢-أ٤٧).

١٩. ينبغي على المدقق النظر فيما إذا كانت إجراءات المصادقة الخارجية ستنفذ على أنها إجراءات تدقيق جوهرية. (المرجع: الفقرة أ٤٨-أ٥١)

الإجراءات الجوهرية المتعلقة بعملية إقفال البيانات المالية:-

٢٠. ينبغي أن تتضمن الإجراءات الجوهرية للمدقق إجراءات التدقيق التالية المتعلقة بعملية إقفال البيانات المالية:

(أ) مقارنة أو مطابقة المعلومات في البيانات المالية مع السجلات المحاسبية الأساسية، بما في ذلك مقارنة أو مطابقة المعلومات في الإفصاحات، سواءً تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد؛ و

(ب) فحص قيود اليومية الهامة والتعديلات الأخرى التي تتم في سياق إعداد البيانات المالية. (المرجع: الفقرة أ٥٢)

الإجراءات الجوهرية إستجابة للمخاطر الهامة

٢١. إذا حدد المدقق بأن مخاطرة خطأ جوهري مقيّمة 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 أ٥٣).

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 أ٥٤-أ٥٧).

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 أ٥٨).

كفاية عرض البيانات المالية

٢٤. ينبغي أن ينفذ المدقق إجراءات تدقيق معينة لتقييم ما إذا كان العرض الكلي للبيانات المالية، متوافق مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وعند إجراء هذا التقييم، يجب على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار ما إذا كان يتم عرض البيانات المالية بطريقة تعكس ما هو ملائم مما يلي:

- تصنيف ووصف المعلومات المالية والمعاملات والأحداث والظروف الأساسية؛ و
- عرض وهيكل ومحتوى البيانات المالية. (المرجع: الفقرة أ٥٩)

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 أ٦٠-أ٦١).

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 أ٦٢).

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 أ٦٣).

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. ينبغي أن توضح وثائق المدقق بأن المعلومات الواردة في البيانات المالية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية الأساسية، بما في ذلك مقارنة أو مطابقة الإفصاحات، سواءً تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد.

[٢] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ *"وثائق التدقيق"* الفقرات ٨-١١، والفقرة أ٦ .

***

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

الإستجابات الكلية (المرجع: الفقرة ٥)

أ١. يمكن أن تشمل الإستجابات الكلية لتتناول المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية ما يلي:-

- التأكيد لفريق العملية 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.

أ٢. 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 مثلا 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.

أ٣. 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 المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات

طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية (المرجع: الفقرة ٦)

أ٤. 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.

أ٥. 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 المقيّمة.

أ٦. يشير توقيت إجراء التدقيق إلى وقت أدائه أو الفترة أو التاريخ الذي تنطبق عليه أدلة التدقيق.

أ٧. يشير نطاق إجراء التدقيق إلى المقدار الذي سيتم أداؤه، مثلاً عينة عن الحجم أو عدد ملاحظات نشاط رقابة معين.

أ٨. 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

أ٩. قد تؤثر المخاطر المقيمة للمدقق على كل أنواع إجراءات التدقيق التي سيتم أداؤها والجمع فيما بينها. وعلى سبيل المثال، عندما تكون المخاطرة المقيّمة مرتفعة، يمكن أن يؤكد المدقق على إكتمال 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 الإكتمال، بينما تكون الإجراءات الجوهرية أكثر إستجابة للمخاطر المقيّمة للأخطاء في إثبات الحدوث.

أ١٠. تكون أسباب تقييم مخاطرة ما مناسبة في تحديد طبيعة إجراءات التدقيق. وعلى سبيل المثال، إذا كانت مخاطرة مقيّمة 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 التقييم المتدني، فإنه ينبغي أن يؤدي إختبارات لأنظمة الرقابة تلك كما تقتضي الفقرة ٨(أ). وقد يكون هذا هو الحال مثلا لفئة من المعاملات ذات خصائص موحدة على نحو معقول وغير معقدة يتم معالجتها بشكل روتيني والسيطرة عليها من قبل نظام المعلومات في المنشأة.

التوقيت

أ١١. 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 معلن). 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.

أ١٢. 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.

أ١٣. بالإضافة إلى ذلك، يمكن تأدية إجراءات تدقيق محددة فقط في نهاية الفترة أو بعد ذلك، على سبيل المثال:

- مقارنة أو مطابقة المعلومات الواردة في البيانات المالية مع السجلات المحاسبية الأساسية، بما في ذلك مقارنة أو مطابقة الإفصاحات، سواءً تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام ودفتر الأستاذ المساعد؛
- فحص التعديلات التي تمت في سياق إعداد البيانات المالية؛ و

- إجراءات معينة للإستجابة لمخاطرة أن تكون المنشأة قد أبرمت، في نهاية الفترة، عقود مبيعات غير ملائمة، أو أن المعاملات لم يتم استكمالها.

أ١٤. 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 لتلبية 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.
- توقيت إعداد البيانات المالية، خصوصاً لتلك الإفصاحات التي توفر مزيداً من التوضيح حول المبالغ المسجلة في بيان المركز المالي أو بيان الدخل الشامل أو بيان التغيرات في حقوق الملكية أو بيان التدفقات النقدية.

النطاق

أ١٥. يتم تحديد نطاق إجراء التدقيق الذي يعتبر ضروريا بعد النظر في الأهمية النسبية والمخاطر المقيّمة 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 تفصيلياً، إستجابة للمخاطر المقيّمة 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.

أ١٦. من الممكن أن يتيح إستخدام أساليب التدقيق بمساعدة الحاسب الإلكتروني إجراء فحص أكثر شمولاً للمعاملات والملفات المحاسبية الإلكترونية، والذي قد يكون مفيدا عندما يقرر المدقق تعديل نطاق الفحص، كمثال الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال. ومن الممكن إستخدام هذه الأساليب لإختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسية أو فرز معاملات ذات خصائص محددة أو إختبار مجموعة بكاملها بدلاً من عينة.

الإعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٧. بالنسبة لعمليات تدقيق منشآت القطاع العام، قد يؤثر تكليف التدقيق وأي متطلبات تدقيق خاصة أخرى على دراسة المدقق لطبيعة إجراءات التدقيق الإضافية وتوقيتها ونطاقها.

الإعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة

أ١٨. 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 جدا، 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))

أ١٩. عند الحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعا 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)

أ٢٠. 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.

أ٢١. 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.

أ٢٢. علاوةً 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 بتقصي الإختلافات 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.

أ٢٣. بالإضافة إلى ذلك، قد يصمم المدقق إختبار لأنظمة الرقابة يتم أداؤه 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 ويقيّم 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.

أ٢٤. في بعض الحالات، 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 بإستخدام 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)

أ٢٥. 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))

أ٢٦. 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.

أ٢٧. 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

[٣] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) الفقرة ٣٠ .

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

أ٢٨. عندما تكون هناك حاجة لأدلة تدقيق أكثر إقناعا 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.
- 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 الدولي٥٣٠ [٤] على إرشادات إضافية حول نطاق الإختبارات.

أ٢٩. 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.

[٤] معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ "*أخذ عينات التدقيق*".

إختبار أنظمة الرقابة غير المباشرة (المرجع: الفقرة ١٠(ب))

أ٣٠. 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".

أ٣١. 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.

توقيت إختبار أنظمة الرقابة

مدة الإعتماد المقصودة (المرجع: الفقرة ١١)

أ٣٢. من الممكن أن تكون أدلة التدقيق التي تخص فقط نقطة زمنية كافية لهدف المدقق، فعلى سبيل المثال عند إختبار 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.

إستخدام أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها خلال فترة مرحلية ما (المرجع: الفقرة ١٢ (ب))

أ٣٣. 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 بناءاً على الإعتماد على أنظمة الرقابة.
- بيئة الرقابة.

أ٣٤. 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.

إستخدام أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها في عمليات التدقيق السابقة (المرجع: الفقرة ١٣)

أ٣٥. 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))

أ٣٦. 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 يمكّن 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 تُحسب بشكل مختلف لا يؤثر عليها.

أنظمة الرقابة التي لم تتغير عن عمليات التدقيق السابقة (المرجع: الفقرة ١٤(ب))

أ٣٧. 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.

أ٣٨. بشكل عام، كلما زادت مخاطرة الأخطاء الجوهرية أو كان الإعتماد على أنظمة الرقابة أكبر، كلما كان من المحتمل أن تكون الفترة الزمنية التي تنقضي 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.
- تغيرات في الموظفين تؤثر إلى حدٍ كبير على تطبيق الرقابة.
- ظروف متغيرة تدل على الحاجة إلى تغييرات في الرقابة.
- أنظمة رقابة عامة ضعيفة لتقنية المعلومات.

أ٣٩. 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)

أ٤٠. قد يشير الخطأ الجوهري الذي تكشف عنه إجراءات المدقق مؤشر قوي إلى وجود نواحي قصور جوهرية في الرقابة الداخلية.

أ٤١. 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 التغيرات في الموظفين الرئيسين 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)

أ٤٢. تقتضي الفقرة ١٨ على أن يقوم المدقق بتصميم وأداء إجراءات أساسية لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاح، بغض النظر عن المخاطر المقيّمة 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

أ٤٣. 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 المقيّمة.

أ٤٤. 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.

أ٤٥. إن طبيعة المخاطر والإثباتات ذات صلة بتصميم إختبارات التفاصيل. فعلى سبيل المثال، قد تنطوي 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 تنطوي إختبارات التفاصيل المتعلقة بإثبات الإكتمال على الإختيار من البنود المتوقع تضمينها في المبلغ ذي الصلة ضمن البيانات المالية والتحقق من تضمينها.

أ٤٦. 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.

أ٤٧. 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 الدولي٥٠٠ [٦] للحصول على مزيد من الإرشادات.

النظر فيما إذا كانت إجراءات المصادقة الخارجية ستنفذ (المرجع: الفقرة ١٩)

أ٤٨. 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 الجوهري:

- أرصدة البنوك والمعلومات الأخرى المتعلقة بالعلاقات المصرفية.
- أرصدة الذمم المدينة وفتراتها.
- المخزون الذي تحتفظ به الأطراف الثالثة في المستودعات الجمركية للمعالجة أو الشحن

[٥] معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ *"الإجراءات التحليلية"*.

[٦] معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ *" أدلة التدقيق"*، الفقرة ١٠.

- 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 التقييدية
- أرصدة الذمم الدائنة وفتراتها.

أ٤٩. 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.

أ٥٠. قد يتوصل المدقق إلى أن إجراءات المصادقة الخارجية التي تم أداؤها 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.

أ٥١. 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 مسئولية 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 الجوهرية المتعلقة بعملية إقفال البيانات المالية (المرجع: الفقرة ٢٠)

أ٥٢. تعتمد طبيعة، وأيضا نطاق، الإجراءات الجوهرية للمدقق المتعلقة بعملية إقفال البيانات المالية على طبيعة وتعقيد عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة ومخاطر الأخطاء الجوهرية ذات العلاقة.

الإجراءات الأساسية إستجابة للمخاطر الهامة (المرجع: الفقرة ٢١)

أ٥٣. 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 الجوهري 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)

أ٥٤. 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 تغيرات 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)

أ٥٥. 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.

أ٥٦. 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 المقيّمة 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 عرض البيانات المالية (المرجع: الفقرة ٢٤)

أ٥٩. إن تقييم العرض المناسب للبيانات المالية وترتيبها ومحتواها، يشمل على سبيل المثال، الأخذ بعين الإعتبار المصطلحات المستخدمة على النحو المطلوب في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، مستوى التفاصيل ~~المعطاة~~ المقدمة، وتجميع وتقسيم المبالغ وأسس المبالغ المنصوص عليها.

تقييم كفاية وملائمة أدلة التدقيق (المرجع: الفقرات ٢٥-٢٧)

أ٦٠. إن تدقيق البيانات المالية هي عملية تراكمية ومتكررة. 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 أداؤها 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، بناءاً على الدراسة المعدلة للمخاطر المقيّمة لجميع أو بعض فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والإثباتات ذات العلاقة. ويحتوي معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) على المزيد من الإرشادات بشأن تنقيح تقييم المدقق للمخاطر[٧].

[٧] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ٣١.

أ٦٢. لا يمكن للمدقق أن يفترض إن حادثة الإحتيال أو الخطأ هي واقعة منعزلة. لذلك، يعتبر النظر في كيفية تأثير الكشف عن الأخطاء على المخاطر المقيّمة أمراً هاماً في تحديد فيما إذا كان سيبقى التقييم مناسباً أم لا.

أ٦٢. 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 أداؤها، 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.

التوثيق (المرجع: الفقرة ٢٨)

أ٦٣. 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

إعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية

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

المحتويات

	الفقرة
المقدمة	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....	١-٥
تاريخ النفاذ.....	٦
الأهداف.....	٧
التعريفات.....	٨
المتطلبات	
الحصول على فهم للخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة بما في ذلك الرقابة الداخلية...	٩-١٤
الإستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.....	١٥-١٧
تقارير النوع ١ والنوع ٢ التي تستثني خدمات مؤسسة خدمة من الباطن.....	١٨
الإحتيال وعدم الإمتثال للقوانين والأنظمة والأخطاء غير المصححة فيما يتعلق بالأنشطة في مؤسسة الخدمة.....	١٩
إعداد التقارير من قبل مدقق المنشأة.....	٢٠-٢٢
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
الحصول على فهم للخدمات التي تقدمها مؤسسة خدمة بما في ذلك الرقابة الداخلية.....	أ١-أ٢٣
الإستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.....	أ٢٤-أ٣٩
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.....	أ٤٠ أ٤١

تقديم التقرير من قبل المنشأة المستخدمة..... أ٤٢-٤٤أ

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 معايير 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 ٣١٥[١] (المنقح) ومعيار التدقيق الدولي ٣٣٠[٢] 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 مكملة 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 كلٍ من تقنية المعلومات والأنظمة اليدوية التي تبدأ بها معاملات المنشأة ويتم تسجيلها ومعالجتها وتصحيحها حسبما هو ضروري، وتحويلها إلى دفتر الأستاذ العام، والابلاغ 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 (المنقح) *"تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"*.

[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 حسابٍ 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 خدمتها 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[٣] ٣١٥ (المنقح) على مدقق الخدمة الحصول على فهم لكيفية إستخدام منشأة مستخدمة خدمات مؤسسة خدمة في عمليات المنشأة المستخدمة، بما في ذلك: (المرجع: الفقرتان أ١–أ٢).

(أ) طبيعة الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة وأهمية هذه الخدمات بالنسبة للمنشأة المستخدمة، بما في ذلك الأثر على الرقابة الداخلية للمنشأة؛ (المرجع: الفقرات أ٣ – أ٥)

(ب) الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات المعالجة أو الحسابات أو عمليات إعداد التقارير المالية التي تؤثر عليها منظمة الخدمة؛ (المرجع: الفقرة أ٦)

(ج) درجة التفاعل بين أنشطة مؤسسة الخدمة وتلك الخاصة بالمنشأة المستخدمة؛ و (المرجع: الفقرة أ٧).

(د) طبيعة العلاقة بين المنشأة المستخدمة ومؤسسة الخدمة، بما في ذلك الأحكام التعاقدية ذات العلاقة للأنشطة التي تقدمها مؤسسة الخدمة (المرجع: الفقرات أ٨–أ١١).

١٠, عند الحصول على فهم للرقابة الداخلية بالتدقيق حسب معيار التدقيق الدولي [٤] ٣١٥ (المنقح) 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 أ١٢–أ١٤).

١١. على مدقق الخدمة أن يحدد ما إذا كان فهم كافٍ لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها مؤسسة

[٣] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ١١.

[٤] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) 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) إستخدام مدقق آخر لأداء إجراءات توفر المعلومات اللازمة حول أنظمة الرقابة ذات العلاقة في مؤسسة الخدمة (المرجع: الفقرات أ١٥ – أ٢٠).

إستخدام التقرير نوع ١ أو نوع ٢ لدعم فهم مدقق المنشأة لمؤسسة الخدمة

١٣. عند تحديد كفاية وملائمة أدلة التدقيق التي يوفرها التقرير نوع ١ أو نوع ٢ يجب أن يكون المدقق مقتنعاً بما يلي:

(أ) الكفاءة المهنية والإستقلالية عن مؤسسة الخدمة؛ و

(ب) ملائمة المعايير التي صدر بموجبها التقرير نوع ١ أو نوع ٢ (المرجع: الفقرة أ٢١).

١٤. إذا كان مدقق المستخدم يخطط لإستخدام التقرير نوع ١ أ و 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 أ٢٢ – أ٢٣).

الإستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية

١٥. عند الإستجابة للأخطاء المقيمة حسب معيار التدقيق الدولي٣٣٠ 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 أ٢٤ – أ٢٨).

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 لاجراء إختبارات لأنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة نيابة عن مدقق المنشأة (المرجع: الفقرتان أ٢٩ ، أ٣٠).

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 بفعالية 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 أ٣١ – أ٣٩).

تقريرا 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 أ٤٠).

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 أ٤٢).

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 تطلبها القوانين أو الأنظمة فإن تقرير مدقق المنشأة يجب أن يبين أن الإشارة لا تقلل من مسؤولية مدقق المنشأة بالنسبة لرأي التدقيق (المرجع: الفقرة أ٤٣).

[٥] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) *"التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"*، الفقرة ٦ .

٢٢. إذا كانت الإشارة إلى عمل مدقق خدمة مناسب لفهم تعديل على رأي مدقق المنشأة فإن تقرير مدقق المنشأة يجب أن بين أن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية مدقق المنشأة بالنسبة لهذا الرأي (المرجع: الفقرة أ٤٤).

***

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

الحصول على فهم للخدمات التي تقدمها مؤسسة خدمة بما في ذلك الرقابة الداخلية

مصادر المعلومات (المرجع: الفقرة ٩)

أ١. قد تتوفر المعلومات حول طبيعة الخدمات التي تقدمها مؤسسة خدمة من مجموعة متنوعة واسعة من المصادر مثل:

- أدلة المنشأ المتسخدمة.
- ملخصات الأنظمة.
- الأدلة الفنية.
- العقد أو إتفاقية مستوى الخدمة بين المنشأة المستخدمة ومؤسسة الخدمة.
- تقارير مؤسسات الخدمة أو مهنة التدقيق الداخلي أو السلطات التنظيمية حول أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة.
- تقارير مدقق الخدمة، بما في ذلك كتب الإدارة، إذا كانت متوفرة.

أ٢. 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 ٩أ)

أ٣. يمكن لمنشأة مستخدمة إستخدام 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.

أ٤. 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.

الإعتبارات الخاصة بالمنشأة الصغيرة

أ٥. 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)

أ٦. 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)

أ٧. 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 تجريها مؤسسة الخدمة، فعلى سبيل المثال، توجد درجة تفاعل عالية بين أنشطة المنشأة المستخدمة وأنشطة مؤسسة الخدمة عندما تفوض 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 المنظمتين، وفي هذه الحالات قد لا تستطيع

[٦] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ *"الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"*، الفقرات ٤ وأ٢ – أ٣ .

المنشأة المستخدمة أو قد لا تختار تنفيذ أنظمة رقابة فعالة على هذه المعاملات في المنشأة المستخدمة، وقد تعتمد على أنظمة رقابة في مؤسسة الخدمة.

طبيعة العلاقة بين المنشأة المستخدمة ومؤسسة الخدمة (المرجع: الفقرة ٩ د)

أ٨. 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 الإحتفاظ 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.

أ٩. 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 إستخدام 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

أ١٠. 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.

أ١١. 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)

أ١٢. 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 الاثباتات 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.

أ١٣. 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.

أ١٤ . كما أشير في معيار التدقيق الدولي ٣١٥[٧] (المنقح) فيما يتعلق ببعض المخاطر بمكن 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 بدونه، ومن الممكن أن تكون خصائص المعالجة الآلية

[٧] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ٣٠.

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.

الإجراءات الإضافية عندما لا يمكن الحصول على فهمٍ كافٍ من المنشأة المستخدمة (المرجع: الفقرة ١٢)

أ١٥. 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 بإستخدام المنشأة لمؤسسة خدمة قد يتأثر بأمور ما يلي:

- حجم كلٍ من المنشأة المستخدمة ومؤسسة الخدمة؛
- تعقيد المعاملات في المنشأة المستخدمة وتعقيد الخدمات التي تقدمها؛
- موقع مؤسسة الخدمة، على سبيل المثال قد يقرر مدقق المنشأة إستخدام 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.

أ١٧. يمكن لمؤسسة خدمة أن تعين مدقق خدمة لتقديم التقارير حول وصف وتصميم أنظمتها الرقابية (القرير 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 ٣٤٠٢[٨] أو بموجب معايير وضعتها منظمة وضع معايير مخولة أو معترف بها (والتي يمكن أن تحددها حسب أسماء مختلفة مثل تقريري النوع ١ أو النوع ٢).

أ١٧. 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 متوفراً للمنشآت المستخدمة، على أنه في بعض الحالات قد لا يتوفر التقرير نوع ١ أو نوع ٢ للمنشآت المستخدمة.

[٨] المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٤٠٢ *"تقارير التأكيد على أنظمة الرقابة في منظمة خدمة"*.

أ١٨. في بعض الحالات قد تلجأ المنشأة المستخدمة لإنجاز واحدٍ 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 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.

أ١٩. من الممكن إستخدام 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 إستخدام 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 ٦٠٠[٩] 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.

أ٢٠. 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 إستخدام 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)

أ٢١. 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

[٩] معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ *"الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل المدققين العنصر)"*، الفقرة ٢ تبين أنه "قد يجد المدقق هذا المعيار، مكيف 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.

أنظمة الرقابة في مؤسسة خدمة، ويمكن أن يحصل المدقق على معلومات عن المعايير التي يستخدمها مدقق الخدمة من منظمة وضع المعايير.

أ٢٢. من الممكن أن يساعد التقرير نوع ١ أو النوع ٢ إلى جانب المعلومات حول المنشأة المستخدمة مدقق المنشأة في الحصول على فهم لما يلي:

(أ) نواحي أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة التي قد تؤثر على معالجة معاملات المنشأة المستخدمة، بما في ذلك إستخدام 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 فهمٍ كافٍ لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، على أن التقرير نوع ١ لا يوفر أية أدلة لفاعلية عمل أنظمة الرقابة ذات العلاقة.

أ٢٣. 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 معززاً 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 التغيرات في مؤسسة الخدمة مع موظفي المنشأة المستخدمة الذين هم في وضع يعرفون فيه هذه التغيرات؛
- مراجعة الوثائق والمراسلات الحالية التي تصدرها مؤسسة الخدمة؛ و
- مناقشة التغيرات مع موظفي مؤسسة الخدمة.

الإستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية (المرجع: الفقرة ١٥)

أ٢٤. ما إذا كان إستخدام 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 إستخدام 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).

أ٢٥. 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 كيلهما. 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.

أ٢٦. 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 تحفظ 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.

أ٢٧. 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 مدققو 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.

أ٢٨. في بعض الحالات، وخاصة عندما تتعهد منشأة مستخدمة إلى مصادر خارجية بعض أو جميع مهامها المالية مثل مؤسسة خدمة فقد يواجه مدقق المنشأة المستخدمة وضعاً 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 إعتبار مدقق المنشأة المستخدمة فيما إذا كان قد تم

الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، وما إذا كان المدقق بحاجة لأداء إجراءات تحقق اضافية 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)

٢٩ . 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 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 الإعتماد 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.

٣٠. إذا لم يتوفر التقرير نوع ٢ يمكن لمدقق المنشأة المستخدمة الإتصال بمؤسسة الخدمة من خلال المنشأة المستخدمة لطلب إستخدام مدقق خدمة لتوفير التقرير نوع ٢ الذي يشتمل على إختبارات لفاعلية عمل أنظمة الرقابة ذات العلاقة، أو يمكن لمدقق المنشأة المستخدمة إستخدام 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 مبينة 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)

٣١. قد يقصد من التقرير نوع ٢ تلبية إحتياجات عدة مدققين مختلفين لمنشأة مستخدمة، ولذلك فقد تكون إختبارات أنظمة الرقابة والنتائج المبينة 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؛

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٨ .

(ب) نطاق عمل مدقق الخدمة والخدمات والعمليات التي تمت تغطيتها، وأنظمة الرقابة التي أختيرت والإختيارات التي أديت، والطريقة التي تتعلق بها أنظمة الرقابة المختبرة بأنظمة الرقابة للمنشأ المستخدمة؛ و

(ج) نتائج هذه الإختبارات لأنظمة الرقابة ورأي مدقق الخدمة حول فاعلية عمل أنظمة الرقابة.

أ٣٢. 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.

أ٣٣. قد يكون كذلك من الضروري أن يقوم مدقق المنشأة المستخدمة بالحصول على أدلة إضافية بشأن التغيرات 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 والتغيرات الهامة فيها منذ اختبارها، بما في ذلك التغيرات 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 المتسخدمة تقليل إجراءات التحقيق بناء على الإعتماد على أنظمة الرقابة؛ و
- فاعلية بيئة الرقابة ومتابعة أنظمة الرقابة في المنشأة المستخدمة.

أ٣٤. 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.

أ٣٥. 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.

أ٣٦. 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.

أ٣٧. 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.

أ٣٨. 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 معدل 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 معدل في التقرير نوع ٢ لمدقق الخدمة سيتم إعتبارها في تقييم مدقق المنشأة المستخدمة لإختبار أنظمة الرقابة التي يؤديها مدقق الخدمة، وعند إعتبار الإستثناءات والأمور التي تتسبب في رأي معدل 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

أ٣٩. 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 الأمور التي قد يحددها مدقق المنشأة المستخدمة أثناء التدقيق والتي يمكن اللإبلاغ 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 المكملة 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)

أ٤٠. إذا إستخدمت 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 أداؤه 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 أداؤه.

---

[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.

الإحتيال وعدم الإمتثال للقوانين والأنظمة والأخطاء غير المصححة فيما يتعلق بالأنشطة في مؤسسة الخدمة (المرجع: الفقرة ١٩)

أ٤١. 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)

أ٤٢. 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)

أ٤٣. 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.

أ٤٤. 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 معدل في تقرير مدقق الخدمة 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	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١
تاريخ النفاذ	٢
الهدف	٣
التعريفات	٤
المتطلبات	
تجميع البيانات الخاطئة المحددة	٥
دراسة البيانات الخاطئة المحددة خلال تقدم عملية التدقيق	٦-٧
الإبلاغ عن البيانات الخاطئة وتصحيحها	٨-٩
تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة	١٠-١٣
الإقرار الخطي	١٤
التوثيق	١٥
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
تعريف البيان الخاطئ	أ١
تجميع البيانات الخاطئة المحددة	أ٢- أ٦
دراسة البيانات الخاطئة المحددة خلال تقدم عملية التدقيق	أ٧- أ٩
الإبلاغ عن البيانات الخاطئة وتصحيحها	أ١٠- أ١٣
تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة	أ١٤- أ٢٨
الإقرارات الخطية	أ٢٩
التوثيق	أ٣٠

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 الدولي٧٠٠ 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 الدولي٧٠٠ بعين الإعتبار تقييم المدقق للبيانات الخاطئة غير المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية وفقاً لهذا المعيار[١]. ويتناول معيار التدقيق الدولي٣٢٠ [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 للفترات 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. لأغراض معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المنسوبة لها أدناه:

(أ) البيانات الخاطئة – (Misstatement) الفرق بين المبلغ المعلن عنه أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح عن البند في البيان المالي والمبلغ أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح المطلوب لكي يكون البند متوافقا مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. يمكن أن ينشأ التحريف من الخطأ أو الإحتيال. (المرجع: الفقرة أ١)

عندما يعبر المدقق عن رأي معين حول ما إذا كان يتم عرض البيانات المالية بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، أو ما إذا كانت تعطي صورة حقيقية وعادلة، تشمل الأخطاء أيضاً تلك التعديلات على المبالغ أو التصنيفات أو العرض أو الإفصاحات التي

[١] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) *" تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية"*، الفقرات ١٠-١١.

[٢] معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ *"الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق"*.

تعتبر، وفق تقدير المدقق، ضرورية لعرض البيانات المالية بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، أو لتعطي صورة حقيقية وعادلة.

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 أيضا 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.

(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 أ٢–أ٦)

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 إحتمالية وجود بيانات خاطئة أخرى والتي، إن تمت تجميعها مع البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق، يمكن أن تصبح جوهرية؛ أو (المرجع: الفقرة أ٧)

(ب) مجموع البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق يقترب من الأهمية المحددة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٢٠. (المرجع: الفقرة أ٨)

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 أ٦)

الإبلاغ عن البيانات الخاطئة وتصحيحها

٨. يقوم المدقق بالإبلاغ عن كافة البيانات الخاطئة (ما لم يحظر القانون أو اللوائح ذلك) 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 أ٧–أ٩)

[٣] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠، *"الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"*، الفقرة ٧.

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 أ١٠)

تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة

١٠. قبل تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة، يجب على المدقق إعادة تقييم الأهمية المحددة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٣٢٠ ليؤكد ما إذا كانت لا تزال ملائمة في سياق النتائج المالية لفعلية للمنشأة. (المرجع: الفقرات أ١٤-أ١٥)

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:

(أ) حجم وطبيعة البيانات الخاطئة، فيما يتعلق بصنف معين من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والبيانات المالية ككل والظروف الخاصة بحصولها؛ و(المرجع: الفقرات أ١٦-أ٢٢ وأ٢٤-أ٢٥)

(ب) تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة المتعلقة لفترات سابقة على أصناف المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة والبيانات المالية ككل. (المرجع: الفقرة أ٢٣)

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[٤]. وينبغي عن يحدد إبلاغ المدقق البيانات الخاطئة غير المصححة الجوهرية بشكل منفرد. وينبغي أن يطلب المدقق تصحيح البيانات الخاطئة غير المصححة. (المرجع: الفقرات أ٢٦-أ٢٨)

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 أ٢٩)

---

٤ أنظر الملاحظة الهامشية ٣ .

التوثيق

١٥. ينبغي أن يضمن المدقق ما يلي في وثائق التدقيق[٥]: (المرجع: الفقرة أ٣٠)

(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 و٨ و١٢)؛ و

(ج) إستنتاج المدقق فيما إذا كانت البيانات الخاطئة غير المصححة تعتبر جوهرية، منفردة أو مجتمعة، وأساس ذلك الإستنتاج (الفقرة ١١).

***

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

تعريف البيان الخاطئ (المرجع: الفقرة ٤(أ))

١٦. يمكن أن تنتج الأخطاء من:

(أ) عدم الدقة في جمع أو معالجة البيانات التي يتم من خلالها إعداد البيانات المالية؛

(ب) حذف المبلغ أو الإفصاح، بما في ذلك الإفصاحات غير الكافية أو غير الكاملة، وتلك الإفصاحات المطلوبة لتحقيق أهداف الإفصاح في بعض أطر إعداد التقارير المالية حيث أمكن؛[٦]

(ج) التقدير المحاسبي الخاطئ الناجم عن إغفال الحقائق أو سوء تفسيرها الواضح؛ و

(د) أحكام الإدارة بخصوص التقديرات المحاسبية التي يعتبرها المدقق غير معقولة أو اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية التي يعتبرها المدقق غير ملائمة؛

(هـ) التصنيف غير الملائم للمعلومات، أو تجميعها أو تقسيمها بشكلٍ غير ملائم؛ و

(و) بالنسبة للبيانات المالية المعدة وفقاً لإطار العرض العادل، حذف الإفصاح اللازم للبيانات المالية لتحقيق العرض العادل فيما عدا الإفصاحات المطلوبة تحديداً بموجب الإطار.[٧]

---

[٥] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ *"وثائق التدقيق"*، الفقرات ٨-١١ وأ٦.

[٦] على سبيل المثال، ينص المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *" الأدوات المالية: الإفصاحات "* في الفقرة ٤٢ح منه على أنه "يتعين على المنشأة الإفصاح عن أي معلومات إضافية تراها ضرورية لتحقيق أهداف الإفصاح في الفقرة ...".

[٧] على سبيل المثال، يتطلب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية من المنشأة تقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الإمتثال لمتطلبات محددة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية غير كافي لمساعدة المستخدمين على فهم تأثير المعاملات المحددة والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة (معيار المحاسبة الدولي ١ *"عرض البيانات المالية"*، الفقرة ١٧(ج)).

تَرِد أمثلة على الأخطاء الناجمة عن الإحتيال ضمن معيار التدقيق الدولي ٢٤٠.[٨]

تراكم الأخطاء المحددة (المرجع: الفقرة ٥)

"ضئيلة بشكلٍ واضح"

أ٢. تتطلب الفقرة ٥ في هذا المعيار من المدقق أن يراكم الأخطاء التي تم تحديدها خلال عملية التدقيق بإستثناء تلك الأخطاء التي تعتبر ضئيلة بشكلٍ واضح. ولا تعد عبارة "ضئيلة بشكلٍ واضح" تعبيرا آخرا لمصطلح "ليست هامة". ويكون للأخطاء التي تعتبر ضئيلة بشكلٍ واضح ترتيب مختلف كليا (أصغر) من حيث الأهمية، أو طبيعة مختلفة كلياً عن تلك الأخطاء التي تُحدد بأنها أخطاء هامة، أخطاء غير منطقية بشكلٍ واضح، سواءً أُخذت منفردةً أو مجتمعةً وسواء حُكم عليها وفق أي معايير تخص حجمها أو طبيعتها أو ظروفها. وفي حال وجود أي شكوك حول ما إذا كان واحد أو أكثر من البنود ضئيلة بشكلٍ واضح، لا يعتبر الخطأ هو خطأ ضئيل بشكلٍ واضح.

الأخطاء في البيانات الفردية

أ٣. يمكن أن يحدد المدقق مبلغا معينا يكون ما يقل عنه من أخطاء المبالغ في البيانات الفردية هي أخطاء ضئيلة بشكلٍ واضح، ولا تكون هناك حاجة لمراكمتها لأن المدقق يتوقع بأن تراكم هذه المبالغ لن يكون له تأثير جوهري واضح على البيانات المالية. لكن الأخطاء في المبالغ التي تزيد عن المبلغ المحدد يتم مراكمتها وفق ما هو مطلوب بموجب الفقرة ٥ من هذا المعيار. بالإضافة إلى ذلك، قد لا تكون الأخطاء المتعلقة بالمبالغ هي أخطاء ضئيلة بشكلٍ واضح عند الحكم عليها وفق معايير طبيعتها أو ظروفها، وإن لم تكن كذلك، فإنه يتم مراكمتها وفق ما هو مطلوب بموجب الفقرة ٥ من هذا المعيار.

الأخطاء في الإفصاحات

أ٤. يمكن أن تكون الأخطاء في الإفصاحات أيضاً ضئيلة بشكلٍ واضح سواءً أُخذت منفردةً أو مجتمعةً، وسواء حُكم عليها وفق أي معايير تخص حجمها أو طبيعتها أو ظروفها. يتم أيضاً مراكمة الأخطاء في الإفصاحات التي ليست أخطاء ضئيلة بشكلٍ واضح لمساعدة المدقق في تقييم تأثير هذه الأخطاء على الإفصاحات ذات العلاقة والبيانات المالية ككل. تقدم الفقرة أ١٣أ من هذا المعيار أمثلة على المواضع التي تكون فيها الأخطاء في الإفصاحات النوعية هي أخطاء هامة.

[٨] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ "*مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية*"، الفقرات أ١-أ٨.

تراكم الأخطاء

أ٥. إن الأخطاء حسب طبيعتها أو ظروفها، التي تتم مراكمتها كما هو موضح في الفقرات أ٢أ–أ٢ب، لا يمكن أن تضاف معاً كما هو الحال بخصوص الأخطاء في المبالغ. ومع ذلك، يجب على المدقق بموجب الفقرة ١١ من هذا المعيار أن يقيّم تلك الأخطاء بشكلٍ فردي وجماعي (أي بشكلٍ جماعي مع الأخطاء الأخرى) لتحديد ما إذا كانت هامة.

أ٦. لمساعدة المدقق في تقييم تأثير الأخطاء التي تراكمت خلال عملية التدقيق وفي الإبلاغ عن الأخطاء للإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة، قد يكون من المفيد أن نميز بين الأخطاء الواقعية والأخطاء التقديرية والأخطاء المتوقعة.

- الأخطاء الواقعية هي الأخطاء التي لا يدور حولها أي شك.
- الأخطاء التقديرية هي الفروقات الناجمة عن أحكام الإدارة بما في ذلك تلك المتعلقة بالإعتراف والقياس والعرض والإفصاح في البيانات المالية (بما في ذلك اختيار أو تطبيق السياسات المحاسبية) التي يعتبرها المدقق غير معقولة أو غير ملائمة.
- الأخطاء المتوقعة هي أفضل تقدير يجريه المدقق للأخطاء في المجتمعات الإحصائية، والذي يشمل الإسقاط الإحصائي للأخطاء التي تم تحديدها في عينات التدقيق على المجتمعات الإحصائية بأكملها التي سُحبت منها العينات. وتَرِد إرشادات بشأن تحديد الأخطاء المتوقعة وتقييم النتائج ضمن معيار التدقيق الدولي٥٣٠.[٩]

دراسة البيانات الخاطئة المحددة خلال تقدم عملية التدقيق

أ٧. قد لا يكون البيان حادث 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.

أ٨. إذا وصل مجموع البيانات الخاطئة المجمعة خلال عملية التدقيق إلى معني الجوهرية المحدد وفقاً للمعيار الدولي٣٢٠، 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[١٠].

أ٩. 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

[٩] معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ "*أخذ عينات التدقيق*"، الفقرات ١٤–١٥ .

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٥٣٠، الفقرة ٥(ج)–(د).

الخاطئ الفعلي في صنف من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات وعمل التعديلات 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)

أ١٠. إن الإبلاغ في الوقت المناسب عن الأخطاء إلى المستوى المناسب في الإدارة هو أمر هام لأنه يتيح للإدارة تقييم ما إذا كانت فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات تشتمل على أخطاء جوهرية، وإعلام المدقق في حال عدم موافقتها واتخاذ ما يلزم من الإجراءات. ويكون عادةً المستوى المناسب في الإدارة هو الذي يتحمل المسؤولية ولديه الصلاحية لتقييم الأخطاء واتخاذ الإجراءات اللازمة.

أ١١. في بعض دوائر الاختصاص، قد تحظر القوانين أو الأنظمة تواصل المدقق بشأن بعض الأخطاء مع الإدارة أو غيرها بداخل المنشأة. فقد تمنع القوانين أو الأنظمة بشكل محدد التواصل، أو أية إجراءات أخرى قد تمس بسير تحقيق تجريه سلطة مختصة في وقوع تصرف غير قانوني محدد أو مشتبه به، بما في ذلك تنبيه المنشأة في حال كان من المطلوب من المدقق أن يبلغ سلطة مختصة عن عدم امتثال محدد أو مشكوك فيه وفقاً لقوانين مكافحة غسيل الأموال، على سبيل المثال. وفي تلك الحالات، قد تكون المسائل التي ينظر فيها المدقق معقدة وقد يأخذ المدقق الحصول على استشارة قانونية بعين الاعتبار.

أ١٢. 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.

أ١٣. يقتضي معيار التدقيق الدولي٧٠٠ 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[١١]، والتي يمكن أن تتأثر بفهم المدقق لمبررات الإدارة لعدم عمل التصحيحات.

تقييم تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة (المرجع: الفقرات ١٠-١١)

أ١٤. يعتمد تحديد المدقق للأهمية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٣٢٠ 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 الدولي٣٢٠ بناءً على النتائج المالية الفعلية.

[١١] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠، الفقرة ١٢.

أ١٥. 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 الإفصاحات) في حال إطلاع المدقق على معلومات خلال عملية التدقيق يمكن أن تؤدي إلى تحديد المدقق لقيمة أخرى (أو قيم أخرى) مبدئياً[١٢]. 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.

أ١٦. يتم دراسة كل بيان خاطئ منفرد لتقييم تأثيره على أصناف المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة، بما في ذلك إحتمالية تجاوز مستوى الأهمية للكل الصنف المعين من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

أ١٧. بالإضافة إلى ذلك، تتم دراسة كل خطأ فردي في الإفصاح النوعي لتقييم تأثيره على الإفصاح (الإفصاحات) ذات العلاقة، إلى جانب التأثير العام على البيانات المالية ككل. كما أن تحديد ما إذا كان الخطأ (الأخطاء) في الإفصاح النوعي هو خطأ هام، في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به والظروف المحددة للمنشأة، هو أمر ينطوي على ممارسة الحكم المهني. تشمل الأمثلة على الحالات التي تكون فيها هذه الأخطاء هي أخطاء هامة ما يلي:

- الأوصاف غير الدقيقة أو غير الكاملة للمعلومات حول الأهداف والسياسات والعمليات المتبعة في إدارة رأسمال المنشآت التي تشتمل على أنشطة تأمينية ومصرفية.
- إغفال المعلومات حول الأحداث أو الظروف التي أدت إلى خسائر انخفاض القيمة (على سبيل المثال، انخفاض كبير وطويل الأجل في حجم الطلب على معدن أو سلعة ما) في منشأة تشتمل على عمليات تعدين.
- الوصف غير الصحيح للسياسة المحاسبية المتعلقة ببند هام في بيان المركز المالي أو بيان الدخل الشامل أو بيان التغيرات في حقوق الملكية أو بيان التدفقات النقدية.

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٣٢٠، الفقرة ١٢ .

- الوصف غير الكافي لجانب حساس في سعر الصرف في المنشأة التي تقوم بأنشطة تجارية دولية.

أ١٨. عند تحديد ما إذا كانت الأخطاء غير المصححة حسب طبيعتها هي أخطاء هامة كما هو مطلوب بموجب الفقرة ١١ من هذا المعيار، يأخذ المدقق بعين الإعتبار الأخطاء غير المصححة في المبالغ والإفصاحات. ويمكن إعتبار هذه الأخطاء بأنها هامة سواءً بشكلٍ فردي، أو عند أخذها إلى جانب أخطاء أخرى. على سبيل المثال، اعتمادا على الأخطاء المحددة في الإفصاحات، قد يأخذ المدقق بعين الإعتبار ما إذا كانت:

(أ) الأخطاء المحددة هي أخطاء مستمرة أو واسعة؛ أو

(ب) عدد من الأخطاء المحددة هي ذات صلة بالأمر نفسه، وما إذا كانت قد تؤثر على فهم المستخدمين لذلك الأمر في حال أُخذت في الإعتبار بشكلٍ جماعي.

إن بحث الأخطاء المتراكمة هو أيضاً أمر مفيد عند تقييم البيانات المالية وفقاً للفقرة ١٣(د) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، ويتطلب من المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار ما إذا كان العرض الكلي للبيانات المالية قد تأثر سلبا بدمج معلومات غير ذات صلة أو تحجب الفهم الصحيح للأمور المفصح عنها.

أ١٩. 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 الإعتبار مخاطر وجود المزيد من البيانات الخاطئة غير المكتشفة قبل الإستنتاج بأن تسوية البيانات الخاطئة غير الجوهرية المتعادلة أمر ملائم[١٣].

أ٢٠. يشمل تحديد ما إذا كان بيان خاطئ للتصنيف يعتبر جوهريا 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 جوهريا 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 جوهريا في

[١٣] 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.

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.

أ٢١. يمكن أن تؤدي بعض الظروف المتعلقة بالبيانات الخاطئة إلى قيام المدقق بتقييمها على أنها جوهرية، منفردة أو دراستها مع البيانات الخاطئة الأخرى المجمعة خلال عملية التدقيق، حتى 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 تغيراً في الأرباح أو التوجهات الأخرى، خصوصا 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 دورا هاما في عمليات المنشاة 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 ببنود 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
- الحد الذي تؤثر فيه الأخطاء على المعلومات الأخرى التي سيتم تضمينها في التقرير السنوي للمنشأة (على سبيل المثال، المعلومات التي سيتم تضمينها في "مناقشة وتحليل الإدارة" أو "المراجعة التشغيلية والمالية") والتي من المتوقع بشكلٍ معقول أن تؤثر على القرارات

الإقتصادية لمستخدمي البيانات المالية. يتناول معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)[١٤] مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى.

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.

أ٢٢. يوضح معيار التدقيق الدولي ٢٤٠[١٥] كيف أنه يتوجب دراسة آثار الأخطاء التي تكون، أو يمكن أن تكون، ناتجة عن الإحتيال فيما يتعلق بجوانب أخرى من عملية التدقيق، حتى لو كان حجم الأخطاء ليس جوهريا بالنسبة للبيانات المالية. وإعتماداً على الظروف، يمكن أن تكون الأخطاء في الإفصاحات أيضاً مؤشرا على الإحتيال، وقد تنشأ على سبيل المثال عن:

- الإفصاحات المضللة التي نتجت عن التحيز في أحكام الإدارة؛ أو
- الإفصاحات المزدوجة أو غير المفيدة واسعة النطاق التي يُقصد منها حجب الفهم الصحيح للأمور الواردة في البيانات المالية.

عند بحث آثار الأخطاء في فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، يمارس المدقق الشك المهنى وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٠٠.[١٦]

أ٢٣. قد يكون للتأثير المتراكم للبيانات المالية غير الجوهرية وغير المصححة المتعلقة بفترات 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 اتساقا بين الفترات.

إعتبارات خاصة لمنشآت القطاع العام

أ٢٤. في حال إجراء عملية تدقيق لمنشأة في القطاع العام، فإن تقييم ما إذا كان البيان الخاطئ جوهريا قد يتأثر بمسؤوليات المدقق التي حددها القانون أو النظام أو سلطة أخرى بالإبلاغ عن مسائل خاصة بما فيها على سبيل المثال الإحتيال.

أ٢٥. علاوةً على ذلك، فإن القضايا مثل المصلحة العامة والمساءلة والنزاهة وضمان فاعلية الإشراف التشريعي، تحديدا، قد تؤثر على تقييم ما إذا كان البند جوهرياً بسبب طبيعته. وهذا هو الحال تحديداً بالنسبة للبنود التي تتعلق بالإلتزام بالقانون أو النظام أو متطلبات السلطات الأخرى.

[١٤] معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) *" مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى "*.

[١٥] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ٣٥.

[١٦] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٥ .

إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة (المرجع: الفقرة ١٢)

أ٢٦. 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[١٧].

أ٢٧. 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.

أ٢٨. يقتضي معيار التدقيق الدولي٢٦٠ من المدقق تقديم الإقرارات الخطية المطلوبة إلى المسؤولين عن الحوكمة (أنظر الفقرة ١٤ من هذا المعيار)[١٨]. 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)

أ٢٩. 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 المسؤولون 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)

أ٣٠. يمكن أن يأخذ توثيق المدقق للبيانات الخاطئة ما يلي بعين الإعتبار:

(أ) دراسة التأثير الإجمالي للبيانات الخاطئة غير المصححة؛

[١٧] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠، الفقرة ١٣.

[١٨] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠، الفقرة ١٦(ج)(٢).

(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 والإلتزام بالمتطلبات القانونية والتنظيمية والتعاقدية (مثلاً، مواثيق الدين).

معيار التدقيق الدولي ٥٠٠

أدلة التدقيق

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

المحتويات

	الفقرة
المقدمة	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....	١-٢
تاريخ النفاذ.....	٣
الهدف.....	٤
التعريفات	٥
المتطلبات	
أدلة التدقيق الكافية والمناسبة.....	٦
المعلومات التي ستستخدم كأدلة تدقيق.....	٧-٩
إختيار بنود للإختبار للحصول على أدلة تدقيق.....	١٠
عدم الإتساق في أدلة التدقيق أو الشكوك في موثوقيتها.....	١١
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
أدلة التدقيق الكافية والمناسبة.....	أ١-أ٢٥
المعلومات التي ستستخدم كأدلة تدقيق.....	أ٢٦-أ٥٢
إختيار بنود للإختبار للحصول على أدلة تدقيق.....	أ٥٣-أ٥٧
عدم الإتساق في أدلة التدقيق أو الشكوك في موثوقيتها.....	أ٥٨

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] (المنقح))، وأدلة التدقيق التي سيتم الحصول عليها فيما يتعلق بموضوع معين (على سبيل المثال معيار التدقيق الدولي٥٧٠[٢])، والإجراءات المحددة للحصول على أدلة تدقيق (على سبيل المثال معيار التدقيق الدولي٥٢٠[٣])، وتقييم ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة (معيار التدقيق الدولي٢٠٠[٤] و٣٣٠[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 معيار التدقيق الدولي، 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 (المنقح) *"تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"*.

[٢] معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) *"المنشأة المستمرة"*.

[٣] معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ *"الإجراءات التحليلية"*.

[٤] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ *"الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً معايير 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 أ١–أ٢٥)

المعلومات التي ستستخدم كأدلة تدقيق

٧. عند تصميم وأداء إجراءات تدقيق على المدقق إعتبار ملائمة وموثوقية المعلومات التي سيتم إستخدامها كأدلة تدقيق. (المرجع: الفقرات أ٢٦–أ٣٤)

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 ٣٥–٣٧).

(أ) تقييم كفاءة وقدرات وموضوعية ذلك الخبير؛ (المرجع: الفقرات أ٣٨–أ٤٤)

(ب) الحصول على فهم لعمل ذلك الخبير؛ و (المرجع: الفقرات أ٤٥–أ٤٨)

(ج) تقييم ملائمة عمل الخبير كأدلة تدقيق للإثبات المناسب. (المرجع: الفقرة أ٤٩)

٩. عند إستخدام معلومات تنتجها المنشأة على المدقق تقييم ما إذا كانت المعلومات موثوقة بشكلٍ 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 أ٥٠-أ٥١)

(ب) تقييم ما إذا كانت المعلومات صحيحة ومفصلة لأهداف المدقق. (المرجع: الفقرة أ٥٢).

إختيار بنود للإختبار للحصول على أدلة تدقيق

١٠. عند تصميم إختبارات لأنظمة الرقابة وإختبارات التفاصيل على المدقق أن يحدد وسائل إختيار البنود للإختبار التي تعتبر فعالة في تلبية هدف إجراءات المدقق (المرجع: الفقرات أ٥٣-أ٥٧).

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 أ٥٨).

***

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

أدلة التدقيق الكافية والمناسبة (المرجع: الفقرة ٦)

أ١. 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[٦]، أو إجراءات رقابة جودة لشركة 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

[٦] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ٩.

ذلك في بعض الحالات عدم وجود معلومات (على سبيل المثال رفض الإدارة تقديم الإقرارات المطلوبة) هو أمر يستغله المدقق، ولذلك يشكل أيضاً أدلة تدقيق.

أ٢. 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.

أ٣. كما هو موضح في معيار التدقيق الدولي٢٠٠[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.

أ٤. 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.

أ٥. 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.

أ٦. يتطلب معيار التدقيق الدولي٣٣٠ 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.

---

٧ معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ٥.

٨ معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٢٦.

مصادر أدلة التدقيق

أ٧. 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 للمدقق من خلال أداء إجراءات التدقيق هذه تحديد إن السجلات المحاسبية متسقة داخلياً وتتفق مع البيانات المالية.

أ٨. يتم الحصول على مزيد من التأكيد عادة من أدلة التدقيق المتسقة 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 الإجتماعات أو إقرار الإدارة.

أ٩. 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

أ١٠. حسبما يتطلبه ويوضحه معيار التدقيق الدولي ٣١٥ ومعيار التدقيق الدولي٣٣٠ 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 يتطلبها معيار التدقيق الدولي، أو عندما يختار المدقق إجراء ذلك؛ و

(٢) إجراءات تحقق، بما في ذلك إختبارات التفاصيل وإجراءات التحقق التحليلية.

أ١١. من الممكن إستخدام إجراءات التدقيق المبينة في الفقرات أ١٤-أ٢٥ أدناه كإجراءات تقييم المخاطرة أو إختبارات أنظمة الرقابة أو إجراءات التحقق، إعتماداً 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].

أ١٢. 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

[٩] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة أ٣٥.

بالشكل الإلكتروني عندما تستخدم المنشأة التجارة الإلكترونية، أو أن يتم التخلص منها بعد المسح عندما تستخدم المنشأة أنظمة المعالجة التصويرية لتسهيل التخزين والرجوع لها.

أ١٣. 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

أ١٤. يشمل الفحص فحص السجلات أو الوثائق، سواءً 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، إعتماداً 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.

أ١٥. 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.

أ١٦. 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

أ١٧. 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 بشأ، 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].

[١٠] معيار التدقيق ٥٠١ *"أدلة التدقيق – إعتبارات محددة لبنود مختارة"*.

المصادقة الخارجية

أ١٨. تمثل المصادقة الخارجية أدلة تدقيق حصل عليها المدقق كإستجابة مباشرة كتابية للمدقق من طرف آخر (الطرف المصادق) بالشكل الورقي أو بواسطة إلكترونية أو واسطة أخرى، وكثيراً ما تكون إجراءات المصادقة الخارجية مناسبة عند تناول الإثباتات المرتبطة بأرصدة محاسبية معينة وعناصرها، على أن المصادقات الخارجة ليست بحاجة لأن تكون مقتصرة على الأرصدة 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 الإعتراف بالإيراد. أنظر معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ من أجل مزيد من الإرشادات[١١].

إعادة الحساب

أ١٩. تتكون إعادة الحساب من فحص الدقة الحسابية للوثائق أو السجلات، ومن الممكن إجراء إعادة الحساب يدوياً أو إلكترونياً.

إعادة الأداء

أ٢٠. تتضمن إعادة الأداء التنفيذ المستقل للمدقق لإجراءات أو أنظمة رقابة كانت قد أجريت في الأصل كجزء من الرقابة الداخلية للمنشأة.

الإجراءات التحليلية

أ٢١. 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 الدولي٥٢٠ لمزيد من الإرشادات.

الإستفسار

أ٢٢. 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 يتراوح الإستفسار من إستفسارات رسمية كتابية إلى إستفسارات غير رسمية شفوية، ويعتبر تقييم الإستجابات للإستفسارات جزءاً لا يتجزأ من عملية الإستفسار.

أ٢٣. 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

[١١] معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ *"المصادقات الخارجية"*.

التي حصل عليها المدقق، على سبيل المثال معلومات تتعلق بإحتمال تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة. توفر الإستجابات للإستفسارات أساسً لأن يعدل أو يؤدي المدقق إجراءات تدقيق إضافية.

أ٢٤. 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 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.

أ٢٥. 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 الدولي٥٨٠ من أجل مزيد من الإرشادات[١٢].

المعلومات التي ستستخدم كأدلة تدقيق

الملائمة والموثوقية (المرجع: الفقرة ٧)

أ٢٦ . كما ورد في الفقرة أ١ 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 واستمراريته والامتثال لبعض المسؤوليات الإضافية بموجب القوانين، أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة (فيما يتعلق بعدم امتثال المنشأة للقوانين والأنظمة، على سبيل المثال)، وتتأثر جودة كافة أدلة التدقيق بملائمة وموثوقية المعلومات التي هي مبينة عليها.

الملائمة

أ٢٧. تتناول الملائمة الصلة المنطقية أو التي تؤثر على هدف إجراءات التدقيق، وحيث يكون ذلك مناسباً الإثبات 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 الذمم الدائنة فإن إختيار حسابات الذمم الدائنة المسجلة قد يكون إجراء تدقيق ملائم، ومن ناحية أخرى عند إختبار ما إذا كان هناك تقليل في وجود أو تقييم حسابات الذمم الدائنة فإن إختبار حسابات الذمم الدائنة المسجلة لن يكون مناسباً، إلا أن إختبار هذه المعلومات على أنها دفعات لاحقة وفواتير غير مدفوعة وبيانات مزودين وتقارير إستلام غير مطابقة قد يكون مناسباً.

[١٢] معيار التدقيق الدولي ٥٠٨ *"الإقرارات الخطية"*.

أ٢٨. من الممكن أن توفر مجموعة معينة من إجراءات التدقيق أدلة تدقيق ملائمة لإثباتات معينة، ولكن ليس لأخرى، فعلى سبيل المثال فحص الوثائق المتعلقة بتحصيل الذمم 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.

أ٢٩. إن إختبارات أنظمة الرقابة مصممة لتقييم فاعلية عمل أنظمة الرقابة لمنع أو إكتشاف وتصحيح الأخطاء الجوهرية عنند 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.

أ٣٠. 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

أ٣١. 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 شفوياً (على سبيل المثال سجل كتابي متزامن لإجتماع أكثر موثوقية من إقرار كتابي لاحق للأمور 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 موثقيها على أنظمة الرقابة على إعدادها والإحتفاظ بها.

أ٣٢. يوفر معيار التدقيق الدولي٥٢٠ مزيداً من الإرشادات فيما يتعلق بموثوقية البيانات المستخدمة لأهداف تصميم إجراءت تحليلية كإجراءات التحقق[١٣].

أ٣٣. يتناول معيار التدقيق الدولي٢٤٠ الحالات حيث يكون للمدقق سبب للإعتقاد بأن وثيقة قد لا تكون صحيحة، أو إنه تم تعديلها بدون الإفصاح عن ذلك التعديل للمدقق[١٤].

أ٣٤. يقدم معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المنقح)١٥ المزيد من الإرشادات المتعلقة بالتزام المدقق بأية مسؤوليات إضافية بموجب القوانين، أو الأنظمة أو المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة فيما يخص عدم امتثال المنشأة المحدد أو المشكوك فيه للقوانين والأنظمة والذي قد يقدم مزيداً من المعلومات ذات العلاقة بعمل المدقق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ويقيم تبعات عدم الامتثال المذكور فيما يتعلق بجوانب أخرى من التدقيق.

موثوقية المعلومات التي ينتجها خبير الإدارة (المرجع: الفقرة ٨)

أ٣٥. 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.

أ٣٦. عندما تكون المعلومات التي ستستخدم كأدلة تدقيق قد أعدت بإستخدام عمل خبير الإدارة فإن المتطلب في الفقرة ٨ من هذا المعيار ينطبق، فعلى سبيل المثال قد يتملك فرد أو منظمة خبرة في تطبيع النماذج لتقدير القيمة العادلة للأوراق المالية التي لا يوجد لها سوق يمكن

---

[١٣] معيار التدقيق الدولي ٥٢٠، الفقرة ٥ أ.

[١٤] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ *"مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية"* الفقرة ١٣.

[١٥] معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المراجع)، *مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية*، الفقرة ٩.

ملاحظاتها، وإذا قام الفرد أو المنظمة بتطبيق هذه الخبرة لعمل تقدير تستخدمة 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 إستخدمت كأدلة تدقيق تكون خاضعة للفقرة ٧ من هذا المعيار، ولكنها لا تكون إستعمال خبير الإدارة من قبل المنشأة.

أ٣٧. 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.
- 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 ٨أ)

أ٣٨. 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.

أ٣٩. 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 الإعتراف 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.

أ٤٠. 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 الإعتماد لهيئة ترخيص أو متطلبات تفرضها القوانين والأنظمة.

أ٤١. تشمل الأمور الأخرى التي قد تكون مناسبة ما يلي:

- ملائمة كفاءة خبير الإدارة للأمر الذي سيتم إستخدام عمل الخبير له، بما في ذلك أية نواحي تخصص ضمن مجال الخبير، على سبيل المثال يمكن أن يتخصص اكتواري 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.

أ٤٢. 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).

أ٤٣. 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 إحتمالاً أن يكون موضوعياً من موظفي المنشأة الآخرين.

أ٤٤. 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)

أ٤٥. 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[١٦].

أ٤٦. 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 الإفتراضات 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.

[١٦] معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ "*الإستفادة من عمل الخبير التابع للمدقق*"، الفقرة ٧.

أ٤٧. في حالة إستخدام المنشأة لخبير الإدارة يكون هناك عادة كتاب إستخدام 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.

أ٤٨. 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.

تقييم ملاءمة عمل خبير الإدارة (المرجع: الفقرة ٨ ج)

أ٤٩. من الممكن أن تشمل الإعتبارات عند تقييم ملائمة عمل خبير الإدارة كأدلة تدقيق للإثبات المناسب ما يلي:

- ملائمة ومعقولية 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 ملائمة ومعقولية هذه الإفتراضات والأساليب؛
- إذا كان عمل ذلك الخبير يتضمن الإستخدام المهم لبيانات المصدر ملائمة وإكتمال ودقة بيانات المصدر تلك.

المعلومات التي تنتجها المنشأة وتستخدم لأهداف المدقق (المرجع: الفقرتان ٩أ–ب)

أ٥٠. 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.

أ٥١. إن الحصول على أدلة تدقيق بشأن دقة وإكتمال هذه المعلومات يمكن أداؤه 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.

أ٥٢. 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 مهنة التدقيق الداخلي، وفي هذه الحالات تتأثر ملائمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها بما إذا كانت المعلومات دقيقة بشكلٍ كافٍ أو إنها مفصلة لأهداف المدقق، فعلى سبيل المثال قد لا تكون قياسات الأداء التي تستخدمها الإدارة دقيقة بشكل كافٍ لإكتشاف الأخطاء الجوهرية.

إختيار بنود للإختبار للحصول على أدلة تدقيق (المرجع: الفقرة ١٠)

أ٥٣. يوفر أختيار 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 الفقرة٧ 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 إعتماداً على الظروف المعينة، على سبيل المثال مخاطر الأخطاء الجوهرية المتعلقة بالإثبات الذي يتم إختباره، والناحية العملية وكفاءة مختلف الوسائل.

إختيار كافة البنود

أ٥٤. 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

أ٥٥. 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 بإختبار 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.

أ٥٦. بينما كثيراً ما يكون الفحص الإنتقائي لبنود محددة من فئة معاملات أو رصيد حساب وسيلة كفؤه 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

أ٥٧. 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 ٥٣٠[١٦].

عدم الإتساق في أدلة التدقيق أو الشكوك في موثوقيتها (المرجع: الفقرة ١١)

أ٥٨. قد يدل الحصول على أدلة تدقيق من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة أن بنداً فردياً من أدلة التدقيق ليس موثوقاً به، مثل عندما تكون أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من مصدر

[١٦] معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ "*أخذ عينات التدقيق*".

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 والمدققين الداخليين 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 الدولي٢٣٠ متطلب وثائق محدد إذا حدد المدقق معلومات غير متسقة مع الإستنتاج النهائي للمدقق فيما يتعلق بمسألة هامة[١٨].

[١٧] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ *"وثائق التدقيق"*، الفقرة ١١.

معيار التدقيق الدولي ٥٠١

أدلة التدقيق – إعتبارات محددة لبنود مختارة

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

المحتويات

	الفقرة
المقدمة	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١
تاريخ النفاذ	٢
الهدف	٣
المتطلبات	
المخزون	٤–٨
المقاضاة والمطالبات	٩–١٢
معلومات القطاعات	١٣
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
المخزون	أ١–أ١٦
المقاضاة والمطالبات	أ١٧–أ٢٥
معلومات القطاعات	أ٢٦–أ٢٧

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٥٠١ *"أدلة التدقيق – إعتبارات 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 الإعتبارات الخاصة التي يجب على المدق مراعاتها عند الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، حسب معيار التدقيق الدولي٣٣٠[١] ومعيار التدقيق الدولي٥٠٠[٢] ومعايير التدقيق الدولية الأخرى ذات العلاقة، فيما يتعلق بنواحٍ 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) إكتمال 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 أ١–أ٣):

(١) تقييم تعليمات وإجراءات الإدارة لتسجيل ومراقبة نتائج الجرد الفعلي؛ (المرجع: الفقرة أ٤)

(٢) ملاحظة أداء إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد؛ (المرجع: الفقرة أ٥)

(٣) فحص المخزون؛ و (المرجع: الفقرة أ٦)

(٤) أداء جرد إختباري (المرجع: الفقرتان أ٧–أ٨).

[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 بإستثناء تاريخ البيانات المالية فإن على المدقق، بالإضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٤، أداء إجراءات تدقيق للحصول على أدلة تدقيق بشأن ما إذا كانت التغيرات في المخزون بين تاريخ الجرد وتاريخ البيانات المالية مسجلة بالشكل المناسب. (المرجع: الفقرات أ٩–أ١١)

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 ٧٠٥[٣]. (المرجع: الفقرات أ١٢–أ١٤)

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 أ١٥)

(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 أ١٧–أ١٩).

(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 أ٢٠)

١٠. إذا قام المدقق بتقييم مخاطرة خطأ جوهري فيما يتعلق بالمقاضاة أو المطالبات التي تم تحديدها، أو عندما تدل إجراءات التدقيق التي يتم أداؤها على أنه قد توجد هناك مقاضاة أو

[٣] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) "*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 أ٢١–أ٢٥).

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 إعتبارها 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 أ٢٦)

(أ) الحصول على فهم للأساليب التي تستخدمها الإدارة عند تحديد معلومات القطاعات (المرجع: الفقرة أ٢٧).

(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 يكون مناسباً:

(ب) أداء إجراءات تحليلية أو إجراءات تدقيق مناسبة أخرى في ظل الظروف.

***

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

المخزون

حضور *الجرد الفعلي للمخزون* (المرجع: الفقرة ٤أ)

أ١. 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.

أ٢. 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 إعتماداً على تقييم المدقق للمخاطرة والأسلوب المرسوم والإجراءات المحددة التي تم أداؤها.

أ٣. 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 الدولي٦٠٠[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 "*الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)*".

- ما إذا كانت هناك حاجة لمساعدة خبير المدقق. يتناول معيار التدقيق الدولي٦٢٠[٥] إستخدام خبير المدقق لمساعدة المدقق في الحصول على أدلة تدقيق مناسبة.

تقييم تعليمات وإجراءات الإدارة (المرجع: الفقرة ٤أ١)

أ٤. 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 إكتمال 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 وشحن وإستلام المخزون قبل وبعد تاريخ القطع.

ملاحظة أداء إجراءات جرد الإدارة (المرجع: الفقرة ٤أ٢)

أ٥. 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 ٤أ٣)

أ٦. 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 ٤أ٤)

أ٧. 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 إكتمال ودقة هذه السجلات.

أ٨. 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.

[٥] معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ "*الإستفادة من عمل الخبير التابع المدقق* ".

جرد المخزون الفعلي الذي يتم في تاريخ عدا عن تاريخ البيانات المالية (المرجع: الفقرة ٥)

أ٩. 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 الدولي٣٣٠ المتطلبات ويوفر الإرشادات بشأن إجراءات التحقق التي تم إجراؤها في تاري مرحلي[٦].

أ١٠. 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.

أ١١. 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)

أ١٢. 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 الدولي٢٠٠[٧] فإن مسائل الصعوبة والوقت 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.

---

[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 أ٥٠.

أ١٣. 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.

أ١٤. 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 ٨ب)

أ١٥. يحدد معيار التدقيق الدولي٥٠٥[٩] المتطلبات ويقدم الإرشادات لأداء إجراءات مصادقة خارجية.

إجراءات التدقيق الأخرى (المرجع: الفقرة ٨ ب)

أ١٦. إعتماداً 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.

المقاضاة والمطالبات

إكتمال المقاضاة والمطالبات (المرجع: الفقرة ٩)

أ١٧. قد يكون للمقاضاة والمطالبات التي لها علاقة بالمنشأة أثر جوهري على البيانات المالية، وهكذا قد يطلب الإفصاح عنها أو محاسبتها في البيانات المالية.

أ١٨. بالإضافة إلى الإجراءات المحددة في الفقرة ٩ تشمل الإجراءات الأخرى المناسبة، على سبيل المثال، إستخدام المعلومات التي تم الحصول عليها، إجراءات تقييم المخاطرة التي تم أداؤها كجزء من الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها لمساعدة المدقق ليصبح على علم بالمقاضاة والمطالبات التي لها علاقة بالمنشأة.

---

[٨] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥، الفقرة ١٣.

[٩] معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ "*المصادقات الخارجية*".

أ١٩. 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 بإعتبارات أخرى ذات علاقة، مثل تقييم أو قياس المقاضاة والمطالبات، ويحدد معيار التدقيق الدولي ٥٤٠[١٠] المتطلبات ويقدم الإرشادات المتعلقة بإعتبار المدقق للمقاضاة والمطالبات التي تتطلب تقديرات محاسبية أو إفصاحات ذات علاقة في البيانات المالية.

مراجعة حسابات المصروف القانوني (المرجع: الفقرة ٩ ج)

أ٢٠. إعتماداً على الظروف يمكن للمدقق أن يحكم أن من المناسب فحص وثائق المصدر ذات العلاقة، مثل فواتير المصروفات القانونية كجزء من مراجعة المدقق لحسابات التكلفة القانونية.

الإتصال مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة (المرجع: الفقرتان ١٠-١١)

أ٢١. 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.

أ٢٢. 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.

أ٢٣. إذا أعتبر أن من غير المحتمل أن المستشار القانوني الخارجي سيستجيب بالشكل المناسب لكتاب الإستفسار العام، على سبيل المثال إذا كانت الهيئة المهنية التي ينتمى 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:

(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.

---

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ *"تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"*.

أ٢٤. 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، وتعقد بحضور ممثل للإدارة.

أ٢٥. حسب معيار التدقيق الدولي ٧٠٠[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، وملائمة الإفصاحات فيما يتعلق بالإختلافات.

معلومات القطاعات (المرجع: الفقرة ١٣)

أ٢٦. إعتماداً 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.

فهم الأساليب التي تستخدمها الإدارة (المرجع ١٣أ)

أ٢٧. إعتماداً 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.

[١١] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) *" تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية "* الفقرة ٤٩.

- 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

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

المحتويات

	الفقرة
المقدمة	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١
إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة التدقيق	٢-٣
تاريخ النفاذ	٤
الهدف	٥
التعريفات	٦
المتطلبات	
إجراءات المصادقة الخارجية	٧
رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة	٨-٩
نتائج إجراءات المصادقة الخارجية	١٠-١٤
المصادقات السلبية	١٥
تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها	١٦
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
إجراءات المصادقة الخارجية	أ١-أ٧
رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة	أ٨- أ١٠
نتائج إجراءات المصادقة الخارجية	أ١١- أ٢٢
المصادقات السلبية	أ٢٣
تقييم الأدلة التي تم الحصول عليها	أ٢٤- أ٢٥

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 إستخدام لإجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة تدقيق وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي٣٣٠[١] ومعيار التدقيق الدولي٥٠٠[٢]. وهو لا يتناول الإستفسارات المتعلقة بالتقاضي والمطالبات التي يتناولها معيار التدقيق الدولي٥٠١[٣].

إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة التدقيق

٢. يشير معيار التدقيق الدولي٥٠٠ إلى أن موثوقية أدلة التدقيق تتأثر بمصدرها وطبيعتها وتعتمد على الظروف المختلفة التي تم الحصول عليها في ظلها[٤]. ويشمل ذلك المعيار أيضاً التعميمات التالية المطبقة على أدلة التدقيق[٥].

- 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 المنشأ 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 ومداها على المخاطر التي تم تقييمها للبيانات الخاطئة الجوهرية على مستوى الإثبات[٦] وتعتبر متجاوبة معها. إضافة إلى ذلك، يقتضي معيار التدقيق الدولي ٣٠٠، بغض النظر عن المخاطر التي تم تقييمها

---

[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 أ٥.

[٥] معيار التدقيق الدولي ٥٠٠، الفقرة أ٣١.

[٦] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرات ٥-٦.

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 جوهرية[٧].

- يقتضي معيار التدقيق الدولي٣٣٠ أن يحصل المدقق على أدلة تدقيق أكثر إقناعا[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 الدولي٣٣٠ 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 الدولي٢٤٠ إلى أن المدقق يمكن أن يصمم طلبات مصادقة للحصول على معلومات مؤدية إضافية كنوع من الرد لمعالجة المخاطر التي تم تقييمها للبيانات الخاطئة الجوهرية بسبب الإحتيال على مستوى الإثبات[١٠].
- يشير معيار التدقيق الدولي٥٠٠ 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 إستخدام 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 أ٥٣.

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ *"مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في تدقيق البيانات المالية"*، الفقرة أ٣٨.

[١١] معيار التدقيق الدولي ٥٠٠، الفقرات أ٨-أ٩.

(أ) المصادقة الخارجية (External confirmation)– أدلة تدقيق تم الحصول عليها كرد خطي مباشر من طرف ثالث (الطرف 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 موافقا 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 إستخدام إجراءات المصادقة الخارجية، يتابع المدقق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية، التي تشمل ما يلي:

(أ) تحديد المعلومات التي سيتم تأكيدها أو طلبها؛ (المرجع: الفقرة أ١)

(ب) إختيار الطرف المصادق الملائم؛ (المرجع: الفقرة أ٢)

(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 أ٣–أ٦)

(د) إرسال الطلبات، بما فيها متابعة الطلبات حيثما أمكن، إلى الطرف المصادق. (المرجع: الفقرة أ٧).

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 أ٨)

(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 أ١٠).

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 الدولي٢٦٠[١٢]. ويجب على المدقق أن يحدد أيضاً دلالات التدقيق ورأي المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥[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 أ١١–أ١٦)

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 أ١٧)

عدم الرد

١٢. في حال عدم الرد، يقوم المدقق بعمل إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة. (المرجع: الفقرات أ١٨– أ١٩)

عندما يكون الرد على طلب مصادقة إيجابي ضرورياً للحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية

١٣. إذا قرر المدقق أن الرد على طلب مصادقة إيجابي 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 أ٢٠)

الإستثناءات

١٤. يجب على المدقق التحقق من الإستثناءات لتحديد ما إذا كانت تعتبر مؤشراً على البيانات الخاطئة. (المرجع: الفقرات أ٢١– أ٢٢)

[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 أ٢٣)

(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 طلبات 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 أ٢٤ – أ٢٥)

***

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

إجراءات المصادقة الخارجية

تحديد المعلومات التي سيتم تأكيدها أو طلبها (المرجع: الفقرة ٧(أ))

أ١. 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))

أ٢. 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))

أ٣. يمكن أن يؤثر تصميم طلب المصادقة مباشرة على معدل ردود على المصادقة وعلى موثوقية وطبيعة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من الردود.

أ٤. تشمل العوامل التي تؤخذ بعين الإعتبار 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 (مثلا، مبلغ فاتورة منفصلة مقابل الرصيد الإجمالي).

أ٥. تطلب طلبات المصادقة الإيجابية من طرف المصادقة الرد على المدقق في جميع الحالات، إما من خلال الإشارة إلى موافقة الطرف المصادق على المعلومات المقدمة أو بالطلب من الطرف المصادق 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 بإستخدام 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 إستخدام هذا النوع من طلبات المصادقة "الفارغة" إلى معدلات ردود أقل بسبب الجهود الإضافية المطلوبة من أطراف المصادقة.

أ٦. 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))

أ٧. 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، طلبا إضافية أو طلب متابعة.

رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة

رفض الإدارة المعقول (المرجع: الفقرة ٨(أ))

أ٨. يعتبر رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة قيداً 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))

أ٩. يمكن أن يستنتج 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] (المنقح). 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))

أ١٠. يمكن أن تكون إجراءات التدقيق البديلة التي يتم القيام بها مشابهة لتلك الإجراءات الملائمة لعدم الرد كما هي واردة في الفقرات أ١٨– أ١٩ 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)

أ١١. يشير معيار التدقيق الدولي٥٠٠ 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 الإعتراض 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

---

[١٤] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) *"تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"*، الفقرة ٣١.

[١٥] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ٢٥.

[١٦] معيار التدقيق الدولي ٥٠٠، الفقرة أ٣١.

- عدم إستلامه من طرف المصادقة المطلوب في الأساسي.

أ١٢. تشمل الردود المستلمة بطريقة إلكترونية، عن طريف الفاكس أو البريد الإلكتروني مثلاً، مخاطر بالنسبة للموثوقية لأنه من الصعب إثبات منشأ ومرجعية المجاوب ومن الصعب كشف التغيرات. 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 لتحقق من هوية مرسل المعلومات بصورة إلكترونية، مثلا، من خلال إستخدام التشفير والتوقيع الرقمي الإلكتروني وإجراءات التحقق من صحة الموقع الإلكتروني.

أ١٣. إذا استخدم طرف المصادقة طرفاً ثالثاً لتنسيق وتقديم الردود على طلب المصادقة، فيمكن أن يقوم المدقق بإجراءات لمعالجة مخاطر:

(أ) أن لا يكون الرد من المصدر الصحيح؛

(ب) أن لا يكون المجاوب مخولا بالرد؛ و

(ج) إحتمال تعرض نزاهة وموثوقية الإرسال إلى الخطر.

أ١٤. يتعين على المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٥٠٠ 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.

أ١٥. لا يلبي 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، إعتماداً على الظروف، الرد بصورة خطية ومباشرة على المدقق. وغي حال عدم إستلام هذا الرد، وفقاً للفقرة ١٢، فعلى المدقق البحث عن أدلة تدقيق أخرى تدعم المعومات الواردة في الرد الشفهي.

[١٧] معيار التدقيق الدولي ٥٠٠، الفقرة ١١.

أ١٦. يمكن أن يحتوي الرد على طلب المصادقة تعليمات تحدد إستخدامه. ولا تلغي هذه التعليمات بالضرورة موثوقية الرد كدليل تدقيق.

الردود غير الموثوقة (المرجع: الفقرة ١١)

أ١٧. عندما يستنتج 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 الدولي٣١٥[١٨] (المنقح). 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)

أ١٨. 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.

أ١٩. 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] (المنقح). 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 إيجابي ضرورياً للحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية (المرجع: الفقرة ١٣)

أ٢٠. 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.

[١٨] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ٣١.
[١٩] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ٢٥.
[٢٠] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ٣١.
[٢١] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ٢٥.

- 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.

الإستثناءات (المرجع: الفقرة ١٤)

أ٢١. 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 الدولي٢٤٠ 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 للمنشاة على إعداد التقارير المالية.

أ٢٢. لا تمثل بعض الإستثمارات بيانات خاطئة. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يستنج 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)

أ٢٣. لا يشير الإخفاق في الحصول على رد على طلب مصادقة سلبي 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 السلبي يقدم أدلة تدقيق أقل إقناعا 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 يقوما بالرد في إذا اعتقدوا أن الرصيد الوارد في الطلب مدون بأرقام اكبر. لذلك، يمكن أن يكون إرسال طلب مصادقة سلبي إلى أصحاب حسابات الودائع البنكية إجراء مفيدا في معرفة ما إذا كانت الأرصدة مدونة 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)

أ٢٤. 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؛

[٢٢] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ٣٦.

(ب) رد يعتبر غير موثوق؛

(ج) عدم الرد؛ أو

(د) رد يشير إلى إستثناء.

أ٢٥. 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 ٣٣٠.[٢٣]

[٢٣] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرات ٢٦-٢٧.

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	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١
تاريخ النفاذ	٢
الهدف	٣
التعريفات	٤
المتطلبات	
إجراءات التدقيق	٥–٩
إستنتاجات التدقيق وإعداد التقارير	١٠–١٣
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
إجراءات التدقيق	أ١–أ٧
إستنتاجات التدقيق وإعداد التقارير	أ٨–أ٩
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 الدولي٧١٠.[١] ويتضمن معيار التدقيق الدولي٣٠٠[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 متسق 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) دققت 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 أ١–أ٢)

(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 أ٣–أ٧)

(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 أدلةً 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 والمسئولين عن الحوكمة بهذه الأخطاء وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٤٥٠.[٣]

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 متسق 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 الجوهري في البيانات المالية للفترة الحالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥(المنقح). [٤]

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 ٧٠٥ (المنقح).[٥] (المرجع: الفقرة أ٨)

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 ٧٠٥.

إتساق السياسات المحاسبية

١٢. إذا توصل المدقق إلى أن:

(أ) السياسات المحاسبية للفترة الحالية غير مطبقة بشكل متسق 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 و١٢.

[٤] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) *" تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها "*.

[٥] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) *" التعديلات على الرأي الواردة في تقرير المدقق المستقل"*.

(ب) التغير 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 (المنقح).

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 الدولي٧١٠ (المنقح). (المرجع: الفقرة أ٩)

***

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

إجراءات التدقيق

الإعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع الخاص (المرجع: الفقرة ٦)

أ١. 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 المعومات الأخرى التي يقدمها المدقق المعين بشكل نظامي للمدقق المعين حديثاً في القطاع الخاص بقوانين أو أنظمية الخصوصية أو السرية. وفي الحالات التي تفرض فيها قيود على مثل هذه الإبلاغات، ينبغي الحصول على أدلة التدقيق عن طريق وسائل أخرى وفي حال تعذر الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية، بالنظر إلى آثار المترتبة على رأي المدقق.

أ٢. في حال استعان المدقق المعين بشكلٍ نظامي بشركة تدقيق في القطاع الخاص تدقيق 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 تغيراً في المدققين بنظر المدقق المعين بشكل نظامي. ومع ذلك، إعتماداً 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(ج))

أ٣. 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.

أ٤. 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.

أ٥. توجه المتطلبات المهنية والأخلاقية ذات العلاقة إتصالات المدقق الحالي مع المدقق السابق.

أ٦. 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.

أ٧. 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)

أ٨. يضع معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) 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)

أ٩. 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 أ٨)

أمثلة توضيحية على تقارير المدقق التي تشتمل على آراء معدلة

ملاحظة: في مختلف أجزاء تقارير المدقق التوضيحية هذه، تم وضع قسم الرأي أولاً وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٧٠٠ (المنقح)، ويوضع قسم أساس الرأي مباشرةً بعد قسم الرأي. تُدرج أيضاً الجملة الأولى والأخيرة، التي تم تضمينها في القسم الموجود لمسؤوليات المدقق، الآن كجزء من قسم أساس الرأي الجديد.

مثال توضيحي ١:

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية لمنشأة أخرى غير المنشأة المدرجة باستخدام إطار العرض العادل. لا يعتبر التدقيق هو تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي600 [١]).**
- **يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي210 .[٢]**
- **لم يراقب المدقق عملية جرد المخزون المادي في بداية الفترة الحالية ولم يتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يخص الأرصدة الافتتاحية للمخزون.**
- **تعتبر الآثار المحتملة لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يخص الأرصدة الافتتاحية للمخزون هي آثار هامة لكنها ليست واسعة الانتشار في الأداء المالي للمنشأة وتدفقاتها النقدية.[٣]**
- **يُعرض المركز المالي في نهاية الفترة بصورة عادلة.**
- **في هذا الإختصاص المحدد، تحظر القوانين والأنظمة على المدقق إبداء رأي متحفظ حول الأداء المالي والتدفقات النقدية ورأي غير معدل حول المركز المالي.**

---

[١] معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ *" الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر) ".*

[٢] معيار التدقيق الدولي ٢١٠ *" الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق ".*

[٣] إذا أُعتبرت الآثار المحتملة، وفق الحكم المهني للمدقق، هي آثار هامة وواسعة في الأداء المالي للمنشأة وتدفقاتها النقدية، فإن المدقق سيحجب رأيه حول الأداء المالي والتدفقات النقدية.

- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي تلك المتطلبات التابعة للإختصاص.**
- **بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، إستنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكلٍ كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٥٧٠ (المنقح).[٤]**
- **لا يُطلب من المدقق، ولم يقرر بخلاف ذلك، الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٧٠١ .[٥]**
- **حصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ولم يحدد أي خطأ جوهري في المعلومات الأخرى.**
- **يتم عرض الأرقام المقارنة، وتم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من قبل المدقق السابق. ولا يُحظر على المدقق بموجب القوانين أو الأنظمة الرجوع إلى تقرير المدقق السابق بشأن الأرقام المقارنة وقد قرر القيام بذلك.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية [٦]

الرأي المتحفظ

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر 20X1، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

---

[٤] معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) *" المنشأة المستمرة ".*

[٥] معيار التدقيق الدولي ٧٠١ *" الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل ".*

[٦] يعتبر العنوان الفرعي "تقرير حول تدقيق البيانات المالية" غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

في رأينا، وبإستثناء الآثار المحتملة للمسألة المبينة في قسم *أساس الرأي المتحفظ* من تقريرنا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر 20X1 ، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس حجب الرأي

تم تعييننا كمدققين للشركة بتاريخ ٣٠ يونيو 20X1 وبالتالي لم نراقب الجرد الفعلي للمخزون المادي في بداية السنة. ولم نتمكن من إقناع أنفسنا عبر وسائل بديلة بشأن كميات المخزون المحتفظ بها في ٣١ ديسمبر 20X0. وحيث أن المخزون في بداية الفترة يدخل في تحديد الأداء المالي والتدفقات النقدية، فنحن لم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت التعديلات ضرورية فيما يتعلق بربح السنة المعلن عنه في بيان الدخل الشامل وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية المعلن عنها في بيان التدفقات النقدية.

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية الموحدة* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في *[الإختصاص]*، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا المتحفظ.

مسألة أخرى

تم تدقيق البيانات المالية للشركة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر 20X0. من قبل مدقق آخر أبدى رأياً غير معدل حول تلك البيانات بتاريخ ٣١ مارس 20X1.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل "معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها"]

[*الإبلاغ وفقاً لمتطلبات إعداد التقارير في معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)- أنظر المثال التوضيحي ١ في الملحق ٢ من معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح).*]

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية[٧]

[٧] عبر مختلف أجزاء تقارير المدقق التوضيحية هذه، قد تكون هناك حاجة لاستبدال مصطلحي الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في الإختصاص المحدد.

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)[٨]- أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).]

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)- أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).]

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)- أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*]

[*التوقيع بإسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

[٨] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) *" تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية "*.

مثال توضيحي ٢:

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية لمنشأة أخرى غير المنشأة المدرجة باستخدام إطار العرض العادل. لا يعتبر التدقيق هو تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي210.**
- **لم يراقب المدقق عملية جرد المخزون المادي في بداية الفترة الحالية ولم يتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يخص الأرصدة الافتتاحية للمخزون.**
- **تعتبر الآثار المحتملة لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يخص الأرصدة الافتتاحية للمخزون هي آثار هامة لكنها ليست واسعة الانتشار في الأداء المالي للمنشأة وتدفقاتها النقدية.[٩]**
- **يُعرض المركز المالي في نهاية الفترة بصورة عادلة.**
- **إن الرأي المتحفظ حول الأداء المالي والتدفقات النقدية والرأي غير المعدل حول المركز المالي يعتبر رأياً مناسباً في الظروف المحددة.**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي تلك المتطلبات التابعة للإختصاص.**
- **بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، إستنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكلٍ كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٥٧٠ (المنقح).**
- **لا يُطلب من المدقق، ولم يقرر بخلاف ذلك، الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٧٠١.**
- **حصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ولم يحدد أي خطأ جوهري في المعلومات الأخرى.**
- **يتم عرض الأرقام المقارنة، وتم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من قبل المدقق السابق. ولا يُحظر على المدقق بموجب القوانين أو الأنظمة الرجوع إلى تقرير المدقق السابق بشأن الأرقام المقارنة وقد قرر القيام بذلك.**

[٩] إذا أُعتبرت الآثار المحتملة، وفق الحكم المهني للمدقق، هي آثار هامة وواسعة في الأداء المالي للمنشأة وتدفقاتها النقدية، فإن المدقق سيحجب رأيه حول الأداء المالي والتدفقات النقدية.

- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية[١٠]

الآراء

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر 20X1، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

الرأي المتحفظ حول الأداء المالي والتدفقات النقدية

في رأينا، وبإستثناء الآثار المحتملة للمسألة المبينة في قسم *أساس الرأي المتحفظ* من تقريرنا، يعرض بيان الدخل الشامل وبيان التدفقات النقدية المرفقان بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو يعطيان صورة حقيقية وعادلة*) الأداء المالي والتدفقات النقدية للشركة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر 20X1، وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

الرأي حول المركز المالي

في رأينا، يعرض بيان المركز المالي المرفق بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو يعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر 20X1 وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الآراء، بما في ذلك أساس الرأي المتحفظ حول الأداء المالي والتدفقات النقدية

تم تعييننا كمدققين للشركة بتاريخ ٣٠ يونيو 20X1 وبالتالي لم نراقب الجرد الفعلي للمخزون المادي في بداية السنة. ولم نتمكن من إقناع أنفسنا عبر وسائل بديلة بشأن كميات المخزون المحتفظ بها في ٣١ ديسمبر 20X0. وحيث أن المخزون في بداية الفترة يدخل في تحديد الأداء المالي والتدفقات النقدية، فنحن لم نكن قادرين على تحديد ما إذا كانت التعديلات ضرورية فيما يتعلق بربح السنة المعلن عنه في بيان الدخل الشامل وصافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية المعلن عنها في بيان التدفقات النقدية.

---

[١٠] يعتبر العنوان الفرعي *" تقرير حول تدقيق البيانات المالية"* غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية الموحدة* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في *[الإختصاص]*، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا غير المعدل حول المركز المالي ورأينا المتحفظ حول الأداء المالي والتدفقات النقدية.

مسألة أخرى

تم تدقيق البيانات المالية للشركة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٠20X من قبل مدقق آخر أبدى رأياً غير معدل حول تلك البيانات بتاريخ ٣١ مارس 20X1.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل "معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها"]

[الإبلاغ وفقاً لمتطلبات إعداد التقارير في معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في الملحق ٢ من معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)].

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية[١١]

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)].

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).]

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)]

[التوقيع بإسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد]

[عنوان المدقق]

[التاريخ]

[١١] أو مصطلحات أخرى مناسبة في سياق الإطار القانوني للإختصاص المحدد.

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	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١
تاريخ النفاذ	٢
الهدف	٣
التعريفات	٤
المتطلبات	
الإجراءات التحليلية الجوهرية	٥
الإجراءات التحليلية التي تساعد في تكوين الإستنتاج الكلي	٦
نتائج التحقيق للإجراءات التحليلية	٧
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
تعريف الإجراءات التحليلية	أ١-أ٣
الإجراءات التحليلية الجوهرية	أ٤-أ١٦
الإجراءات التحليلية التي تساعد في تكوين الإستنتاج الكلي	أ١٧-أ١٩
نتائج التحقيق للإجراءات التحليلية	أ٢٠-أ٢١

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي٥٢٠ *"الإجراءات التحليلية"* في سياق معيار التدقيق الدولي٢٠٠ *"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 بإعتبارها إجراءات جوهرية ("الإجراءات التحليلية الجوهرية"). كما يتناول مسئولية المدقق في قيامه بالإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق التي تساعده في تكوين إستنتاج كلي حول البيانات المالية. ويتناول معيار التدقيق الدولي٣١٥[١] (المنقح) الإنتفاع بالإجراءات التحليلية بإعتبارها إجراءات تقييم المخاطر. ويتضمن معيار التدقيق الدولي٣٣٠ 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 أ١–أ٣)

---

[١] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) *"تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"*، الفقرة ٦(ب).

[٢] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ *"إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة"*، الفقرات ٦ و١٨.

المتطلبات

الإجراءات التحليلية الجوهرية

٥. عند وضع وأداء الإجراءات التحليلية الجوهرية، سواءً لوحدها أو مع إختبارات التفاصيل، بإعتبارها إجراءات جوهرية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي[٣] ٣٣٠ ، ينبغي على المدقق: (المرجع: الفقرة أ٤–أ٥)

(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 أ٦–أ١١)

(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 أ١٢–أ١٤)

(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 أ١٥)

(د) تحديد قيمة أي فرق في القيم المسجلة عن القيم المتوقعة المقبولة دون المزيد من التحقق، كما تتطلبه الفقرة ٧. (المرجع: الفقرة أ١٦)

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 أ١٧–أ١٩)

نتائج التحقيق للإجراءات التحليلية

٧. إذا أظهرت الإجراءات التحليلية التي تم أداؤها 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 أ٢٠–أ٢١)

[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 للتأكيدات المعنية (المرجع: الفقرة ٥(أ))

أ٦. 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.

أ٧. 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.

أ٨. 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.

أ٩. 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 للتأكيدات المتعلقة بالذمم المدينة.

أ١٠. 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.

الإعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام

أ١١. قد لا تكون العلاقات بين بنود البيانات المالية الفردية التي أخذت بعين الإعتبار 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 الإعتبار 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 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 الفعالية التشغيلية للضوابط

[٤] معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ *"أدلة التدقيق"*، الفقرة أ٣١.

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 أداؤها على المعلومات التي سيتم استخدامها في الإجراءات التحليلية الجوهرية.[٥]

أ١٤. تعتبر المسائل التي نوقشت في الفقرات أ١٢(أ)–أ١٢(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 الدولي٣٣٠ متطلبات ويقدم إرشادات حول الإجراءات التحليلية الجوهرية التي تم أداؤها في تاريخ مرحلي.[٦]

تقييم ما إذا كانت التوقعات دقيقة بما فيه الكفاية (المرجع: الفقرة ٥ (ج))

أ١٥. من المسائل المتعلقة بتقييم المدقق حول ما إذا كان ممكناً وضع توقعات دقيقة بما فيه الكفاية لتحديد البيان الخاطئ التي يتسبب، عند دمجه 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 المباعة متوافرة لوضع الإجراءات التحليلية الجوهرية. وفي حال توافر المعلومات، يأخذ المدقق بعين الإعتبار موثوقية المعلومات كما هو وارد في الفقرات أ١٢–أ١٣ 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))

أ١٦. يتأثر تحديد المدقق لقيمة الفرق من التوقعات المقبولة، دون المزيد من التحقق، بالأهمية والإتساق[٧] مع مستوى الضمان المرغوب، مع الأخذ بعين الإعتبار إحتمالية أن يتسبب البيان الخاطئ، وحده أو عند جمعه مع البيانات الخاطئة الأخرى، في وجود خطأ جوهري في البيانات المالية. ويتطلب معيار التدقيق الدولي٣٣٠ 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)

أ١٧. يراد بالإستنتاجات التي تم التوصل إليها من نتائج الإجراءات التحليلية المصممة والمؤدية وفقاً للفقرة٦ 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.

أ١٨. قد تتعرف نتائج الإجراءات التحليلية هذه على مخاطر البيان الخاطئ الجوهري غير المعترف بها سابقاً. وفي مثل هذه الظروف، يتطلب معيار التدقيق الدولي٣١٥ (المنقح) من المدقق مراجعة تقييم المدقق لمخاطر البيان الخاطئ الجوهري وتعديل إجراءات التدقيق المخطط لها وفقاً لذلك.[١٠]

أ١٩. قد تكون الإجراءات التحليلية التي تم أداؤها وفقاً للفقرة ٦ مشابهة لتلك الإجراءات التي قد تستخدم كإجراءات لتقييم المخاطر.

نتائج التحقيق للإجراءات التحليلية (المرجع: الفقرة ٧)

أ٢٠. 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.

أ٢١. 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 أ١٣.

[٨] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٧(ب).

[٩] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة أ١٩.

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، 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	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١-٢
تاريخ النفاذ	٣
الهدف	٤
التعريفات	٥
المتطلبات	
تصميم العينة وحجمها وإختيار البنود للإختبار	٦-٨
أداء إجراءات التدقيق	٩-١١
طبيعة وسبب الإنحرافات والأخطاء	١٢-١٣
عرض الأخطاء	١٤
تقييم نتائج عينات التدقيق	١٥
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
التعريفات	أ١-أ٣
تصميم العينة وحجمها وإختيار البنود للإختبار	أ٤-أ١٣
أداء إجراءات التدقيق	أ١٤-أ١٦
طبيعة وسبب الإنحرافات والأخطاء	أ١٧
عرض الأخطاء	أ١٨-أ٢٠
تقييم نتائج عينات التدقيق	أ٢١-أ٢٣
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 إستخدام عينات التدقيق في أداء إجراءات التدقيق. ويتناول إستخدام 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 الدولي٥٠٠ 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 للفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ.

الهدف

٤. يكمن هدف المدقق، عند إستخدام 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 إختبار 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 أ١)

(هـ) الشذوذ (Anomaly)– خطأ أو إنحراف لا يمثل الأخطاء أو الإنحرافات بوضوح.

(و) وحدة العينة (Sampling unit)– البنود الفردية التي تشكل مجموعة. (المرجع: الفقرة أ٢)

(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 أ٣)

(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 للإختبار

٦. عند تصميم عينة التدقيق، يأخذ المدقق بعين الإختبار الهدف من إجراء التدقيق وخصائص المجموعة التي ستؤخذ منها العينة. (المرجع: الفقرة أ٤–أ٩)

٧. يحدد المدقق حجم عينة كافي لتقليل مخاطر أخذ العينات إلى مستوى منخفض مقبول. (المرجع: الفقرة أ١٠–أ١١)

٨. يختار المدقق بنود من العينة بطريقة تمنح كل وحدة من وحدات العينات فرصة الإختيار. (المرجع: الفقرة أ١٢–أ١٣)

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 أ١٤)

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 أ١٥–أ١٦)

طبيعة وسبب الإنحرافات والأخطاء

١٢. ينبغي على المدقق أن يحقق في طبيعة وسبب أي إنحرافات أو أخطاء يتم تحديدها وأن يقوم بتقييم أثرها المحتمل على الهدف من إجراء التدقيق وعلى الجوانب الأخرى لعملية التدقيق. (المرجع: الفقرة أ١٧)

١٣. في ظروف نادرة الحدوث، عندما يعتبر المدقق الخطأ أو الإنحراف الذي تم اكتشافه في عينة التدقيق شذوذاً، ينبغي على المدقق التأكد من كون الخطأ أو الإنحراف لا يمثل المجموعة. ويتأكد المدقق من ذلك عن طريق أداء إجراءات تدقيق إضافية للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية بأن الخطأ أو الإنحراف 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 أ١٨–أ٢٠)

تقييم نتائج عينات التدقيق

١٥. ينبغي على المدقق تقييم:

(أ) نتائج العينة؛ و (المرجع: الفقرة أ٢١–أ٢٢)

(ب) ما إذا كان أخذ عينات التدقيق قد وفر أساساً معقولاً للإستنتاجات حول المجموعة التي تم إختبارها. (المرجع: الفقرة أ٢٣)

***

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

التعريفات

المخاطر الأخرى غير المتعلقة بأخذ العينات (المرجع: الفقرة ٥(د))

أ١. تتضمن الأمثلة على المخاطر الأخرى غير المتعلقة بأخذ العينات إستخدام إجراءات تدقيق غير مناسبة أو تفسير أدلة التدقيق بشكل خاطئ أو الفشل في تحديد خطأ أو إنحراف.

وحدة العينة (المرجع: الفقرة ٥(و))

أ٢. 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))

أ٣. 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 الدولي٣٢٠[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)

أ٤. 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.

أ٥. 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 المدقق في تحديد الأمور التي تشكل الإنحراف أو الخطأ وتحديد المجموعة التي سيتم

[٢] معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ *"الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق"*، الفقرة ٩.

إستخدامها في أخذ العينات. ولتلبية متطلبات الفقرة ٩ من معيار التدقيق الدولي٥٠٠، عند أخذ عينات التدقيق، يقوم المدقق بأداء إجراءات التدقيق للحصول على أدلة بأن المجموعة التي أخذت منها عينة التدقيق كاملة.

أ٦. 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 المتعلق 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.

أ٧. بالنظر إلى خصائص المجموعة، فيما يتعلق بإختبارات الرقابة، يقوم المدقق بتقييم معدل الإنحراف المتوقع إعتماداً 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.

أ٨. 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.

أ٩. 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)

أ١٠. 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.

أ١١. يمكن تحديد حجم العينة بتطبيق معادلة إحصائية أو من خلال ممارسة الحكم المهني. ويشير الملحقان١ و٢ إلى تأثيرات العوامل المختلفة على تحديد حجم العينة. وعند تشابه الظروف،

يتشابه الأثر المترتب على حجم العينة نتيجة لعوامل كتلك الواردة في الملحقين ٢ و٣ بغض النظر عما إذا تم إختيار المنهج الإحصائي أو غير الإحصائي.

إختيار البنود للإختبار (المرجع: الفقرة ٨)

أ١٢. 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 ليبني 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.

أ١٣. 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)

أ١٤. من الأمثلة على الحالات التي يكون فيها ضرورياً أداء الإجراء على بند الاستبدال هو عندما يتم إختيار شيك ملغي أثناء إختبار 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.

أ١٥. 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.

أ١٦. من الأمثلة على الإجراءات البديلة المناسبة هو فحص الإيصالات النقدية اللاحقة إلى جانب الأدلة المتعلقة بمصدرها والبنود التي يعتزمون تسويتها عند عدم استلام رد على طلب المصادقة الإيجابي.

طبيعة وسبب الإنحرافات والأخطاء (المرجع: الفقرة ١٢)

أ١٧. 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)

أ١٨. يتطلب من المدقق عرض أخطاء المجموعة للحصول على نظرة شاملة لنطاق الأخطاء، ولكن قد لا يكون هذا العرض كافياً لتحديد القيمة التي سيتم تسجيلها.

أ١٩. عندما يصنف الخطأ على أنه شذوذ، يمكن أن يتم إستثناؤه عند عرض أخطاء المجموعة. ومع ذلك، ينبغي النظر إلى الأثر المترتب على أي خطأ، إن لم يصحح، إضافةً إلى عرض الأخطاء غير الشاذة.

أ٢٠. 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[٣] إرشادات حول توقيت الكشف عن الإنحرافات عن أنظمة الرقابة التي سيعتمد عليها المدقق.

تقييم نتائج عينات التدقيق (المرجع: الفقرة ١٥)

أ٢١. فيما يتعلق بإختبارات أنظمة الرقابة، قد يؤدي إنحراف العينات المرتفع بشكل غير متوقع إلى زيادة في المخاطر المقيّمة للخطأ الجوهري إلاّ 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 خطأً جوهرياً.

أ٢٢. في حالة إختبارات التفاصيل، يعتبر الخطأ المعروض والخطأ الشاذ، إن وجدا، تقدير المدقق الأفضل للخطأ في المجموعة. وعند تجاوز الخطأ المعروض والخطأ الشاذ، إن وجدا، 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.

[٣] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ *"إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة"*، الفقرة ١٧.

أ٢٣. 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
- تكييف 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.

الملحق ١

(المرجع: الفقرة أ٨)

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 أخطاء أكثر احتمالاً من حيث الزيادة في البيان. وعلى نحو مثيل، 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 جوهرية).

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 أ١١)

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 إعتماد 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 الإنحراف 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 الإنحراف المتوقعة لأنظمة الرقابة بإنخفاض قليل، أو معدوم، في المخاطرة المقيّمة للخطأ الجوهري.
٤. 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.
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 أ١١)

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 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 تقييم المدقق لمخاطرة الخطأ الجوهري.	زيادة	كلما زاد تقييم المدقق لمخاطرة الخطأ الجوهري، كلما زادت الحاجة لن يكون حجم العينة أكبر. ويتأثر تقييم المدقق لمخاطرة الخطأ الجوهري بالمخاطرة الكامنة ومخاطرة الرقابة. فعلى سبيل المثال، في حال لم يقم المدقق بأداء إختبارات أنظمة الرقابة، لا يمكن حصر تقييم المدقق للمخاطر على التشغيل الفاعل لأنظمة الرقابة الداخلية فيما يتعلق بالإثبات المحدد. وبالتالي، بهدف تقليل مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، يستلزم المدقق بأن تكون مخاطر الكشف متدنية وسيعتمد بشكل أكبر على الإجراءات الجوهرية. وكلما كانت أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من إختبارات التفاصيل أكثر (أي كلما إنخفضت مخاطر الكشف)، كلما زادت الحاجة لن يكون حجم العينة أكبر.
٢. زيادة في إستخدام الإجراءات الجوهرية الأخرى الموجه نحو الإثبات نفسه.	إنخفاض	كلما زاد إعتماد المدقق على الإجراءات الجوهرية الأخرى (إختبارات التفاصيل أو الإجراءات التحليلية الجوهرية) لتقليل مخاطرة الكشف إلى مستوى مقبول فيما يتعلق بالمجموعة المحددة، كلما إنخفض

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 عندما يكون مناسباً.	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 [و ،إذا كان ذلك منطبقاً، مستوى أو مستويات الأهمية لأصناف محددة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات]).

الملحق ٤

(المرجع: الفقرة أ١٣)

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 المثال٥٠، وبعد تحديد نقطة البداية للـ٥٠ 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 عشوائيةً 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 يعتزم المدقق التوصل للعديد من الإستنتاجات حول المجموعة بالكامل إعتماداً 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	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١
طبيعة التقديرات المحاسبية	٢-٤
تاريخ النفاذ	٥
الهدف	٦
التعريفات	٧
المتطلبات	
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة	٨-٩
تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	١٠-١١
إجراءات الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمّة	١٢-١٤
إجراءات جوهرية أخرى للإستجابة للمخاطر الهامة	١٥-١٧
تقييم معقولية التقديرات المحاسبية وتحديد الأخطاء	١٨
الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية	١٩-٢٠
مؤشرات على تحيز محتمل من قبل الإدارة	٢١
الإقرارات الخطية	٢٢
التوثيق	٢٣
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
طبيعة التقديرات المحاسبية	أ١-أ١١
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة	أ١٢-أ٤٤
تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية	أ٤٥-أ٥١
إجراءات الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمّة	أ٥٢-أ١٠٢
إجراءات جوهرية أخرى للإستجابة للمخاطر الهامة	أ١٠٢-أ١١٥

تقييم معقولية التقديرات المحاسبية وتحديد الأخطاء..... أ١١٦-أ١١٩
الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية..... أ١٢٠-أ١٢٣
مؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل
الإدارة..... أ١٢٤-أ١٢٥
الإقرارات الخطية..... أ١٢٦-أ١٢٧
التوثيق..... أ١٢٨
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 (المنقح) [١] ومعيار التدقيق الدولي ٣٣٠ [٢] 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 أ١-أ١١)

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. وتنطبق هذه الحالة على وجه الخصوص على

[١] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) *"تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"*.

[٢] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ *" إستجابة المدقق للمخاطر المقيمّة"*.

[٣] قد توجد تعريفات مختلفة للقيمة العادلة في أطر عمل إعداد التقارير المالية.

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 للفترات 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، سواءً تم الإعتراف 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 تنطوي 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 الإعتراف 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 الدولي٣١٥ (المنقح)، [٤]يتعين على المدقق الحصول على فهم لما يلي من أجل توفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطار الجوهرية في التقديرات المحاسبية: (المرجع: الفقرة أ١٢)

(أ) متطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية ذو العلاقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة. (المرجع: الفقرات أ١٣-أ١٥)

(ب) كيفية تحديد المنشأة لهذه المعاملات والأحداث والحالات التي قد تؤدي إلى الحاجة إلى الإعتراف 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 أ١٦-أ٢١)

(ج) كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية والحصول على فهم للبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات، بما في ذلك: (المرجع: الفقرتان أ٢٢-أ٢٣)

(١) الطريقة، بما في ذلك حيث يكون النموذج قابلاً للتطبيق، المستخدمة في إعداد تقدير محاسبي؛ (المرجع: الفقرات أ٢٤-أ٢٦)

(٢) أنظمة الرقابة ذات العلاقة؛ (المرجع: الفقرتان أ٢٧-أ٢٨)

(٣) ما إذا استخدمت الإدارة خبيراً أم لا؛ (المرجع: الفقرتان أ٢٩-أ٣٠)

(٤) الإفتراضات ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية؛ (المرجع: الفقرات أ٣١-أ٣٦)

(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 أ٣٧)

(٦) ما إذا ، وإذا كان الحال كذلك، كيف قامت الإدارة بتقييم تأثير شكوك التقدير. (المرجع: الفقرة أ٣٨)

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 الإعتبار طبيعة التقديرات المحاسبية، وما إذا ستكون المعلومات التي تم الحصول عليها من المراجعة مرتبطة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في التقديرات المحاسبية التي

[٤] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرات ٥-٦ و١١-١٢ .

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 أ٣٩-أ٤٤)

تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية

١٠. عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وفقاً لما يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)،[٥] يقيم المدقق درجة شكوك 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 أ٤٧-أ٥١).

إجراءات الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمّة

١٢. بالإستناد إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمّة، يحدد المدقق ما يلي: (المرجع: الفقرة أ٥٢)

(أ) ما إذا قامت الإدارة بتطبيق متطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به المتعلق بالتقدير المحاسبي بالشكل المناسب؛ و(المرجع: الفقرات أ٥٣-أ٥٦)

(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 أ٥٧-أ٥٨)

١٣. عند الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمّة، 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 أ٥٩-أ٦١)

(أ) تحديد ما إذا توفر الأحداث التي تحدث حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق أدلة تدقيق تتعلق بالتقدير المحاسبي. (المرجع: الفقرات أ٦٢-أ٦٧)

(ب) إختبار كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي والبيانات التي يستند إليها. وعند القيام بذلك، يقيم المدقق ما إذا: (المرجع الفقرات أ٦٨-أ٧٠)

(١) كانت طريقة القياس المستخدمة مناسبة في الظروف القائمة؛ و(المرجع: الفقرات أ٧١-أ٧٦)

---

[٥] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ٢٥ .

[٦] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ ، الفقرة ٥ .

(٢) كانت الإفتراضات المستخدمة من قبل الإدارة معقولة في ضوء أهداف القياس في إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به. (المرجع: الفقرات أ٧٧-أ٨٣)

(ج) إختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة على كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي، إلى جانب الإجراءات الجوهرية المناسبة. (المرجع: الفقرات أ٨٤-أ٨٦)

(د) وضع تقدير نقطي أو مدى للمبالغ من أجل تقييم التقدير النقطي للإدارة. ولهذا الهدف: (المرجع: الفقرات أ٨٧-أ٩١)

(١) إذا إستخدم المدقق إفتراضات أو طرق تختلف عن تلك التي تستخدمها الإدارة، يحصل المدقق على فهم لإفتراضات أو طرق الإدارة يكفي لوضع التقدير النقطي للمدقق أو مدى مبالغ المدقق، مع الأخذ بعين الإعتبار المتغيرات ذات العلاقة ولتقييم أية فروقات هامة عن التقدير النقطي للإدارة. (المرجع: الفقرة أ٩٢)

(٢) إذا إستنتج المدقق أنه من المناسب إستخدام 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 أ٩٣-أ٩٥)

١٤. عند تحديد المسائل المحدد في الفقرة ١٢ أو عند الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمّة 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 أ٩٦-أ١٠١)

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 أ١٠٢)

(أ) كيفية إعتبار الإدارة لإفتراضات أو نتائج بديلة والسبب وراء رفضها، أو كيفية معالجة الإدارة لشكوك التقدير عند إعداد التقدير المحاسبي. (المرجع: الفقرات أ١٠٣-أ١٠٦)

(ب) ما إذا كانت الإفتراضات الهامة المستخدمة من قبل الإدارة معقولة أم لا. (المرجع: الفقرات أ١٠٧-١٠٩)

[٧] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ١٨ .

(ج) نية الإدارة في تنفيذ إجراءات عمل محددة وقدرتها على القيام بذلك، حيث يكون ذلك مرتبطاً بمعقولية الإفتراضات الهامة المستخدمة من قبل الإدارة أو التطبيق الملائم لإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به. (المرجع: الفقرة أ١١٠)

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-أ١١٢)

معايير الإعتراف 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-أ١١٤)

(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، بالإستناد 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-أ١١٩)

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-أ١٢١)

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-أ١٢٣)

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 أ١٢٤-أ١٢٥)

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 أ١٢٦-أ١٢٧)

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 أ١٢٨)

***

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

طبيعة التقديرات المحاسبية (المرجع: الفقرة ٢)

أ١. إثر وجود شكوك ملازمة لأنشطة العمل، فإن بعض بنود البيانات المالية يمكن تقديرها فقط. وبالإضافة إلى ذلك، قد تؤدي الخصائص المحددة لأصل أو إلتزام 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 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.

أ٢. تنطوي بعض التقديرات المحاسبية على شكوك متدنية نسبياً وقد تؤدي إلى مخاطر أقل للأخطاء الجوهرية، مثل:-

- التقديرات المحاسبية الناشئة في المنشآت التي تشترك في أنشطة عمل معقدة.
- التقديرات المحاسبية التي يتم إعدادها وتحديثها عادة لأنها ترتبط بمعاملات روتينية.

[٨] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "*وثائق التدقيق*"، الفقرات ٨-١١، والفقرة أ٦.

- 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 الإفتراضات أو المدخلات الخاصة بالنموذج جديرة بالملاحظة.

أ٣. فيما يتعلق ببعض التقديرات المحاسبية، قد تكون هناك شكوك مرتفعة نسبياً، خاصة عندما تكون قائمة على إفتراضات 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 إفتراضات ومدخلات بشأنها لا يمكن ملاحظتها في السوق.

أ٤. تختلف درجة شكوك التقدير بالإستناد إلى طبيعة التقدير المحاسبي والحد الذي توجد عنده طريقة أو نموذج مقبول عموماً مستخدم لإعداد التقدير المحاسبي، والطابع الذاتي للإفتراضات المستخدمة في إعداد التقدير المحاسبي. وفي بعض الحالات، قد تكون شكوك التقدير المرتبطة بالتقدير المحاسبي كثيرة جداً بحيث لا يتم تحقيق معايير الإعتراف في إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به ولا يمكن إعداد التقدير المحاسبي.

أ٥. 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 تقيين 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 الإقتصادية العامة السائدة في ذلك الوقت، مثل عدم توفر السيولة في سوق معينة، على شكوك التقدير.

أ٦. 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 لإستثمار معين حيث توجد شكوك حول إمكانية إسترداده.
- نتيجة العقود طويلة الأجل.
- التكاليف الناشئة من التسويات والأحكام في المقاضاة.

أ٧. 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.

أ٨. 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

أ٩. 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 إعداده. 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.

أ١٠. قد يكون من الصعب إكتشاف تحيز من قبل الإدارة على مستوى حساب معين. وقد يتم تحديد التحيز فقط عند إعتباره 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.

إعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١١. 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)

أ١٢. 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 طبية وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الأخرى.

الحصول على فهم لمتطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به (المرجع: الفقرة ٨ (أ))

أ١٣. 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.
- تحدد إفصاحات مطلوبة أو مسموح بها.

[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.

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.

أ١٤. 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 إحتمالية.[١٠] وقد تقتضي أطر العمل الأخرى إستخدام قيمة متوقعة مخصومة مرجحة بالإحتمال. 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.

أ١٥. قد تقتضي أطر عمل إعداد التقارير المالية الإفصاح عن معلومات تتعلق بإفتراضات هامة يكون عندها التقدير المحاسبي حساساً بشكل خاص. وعلاوةً 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))

أ١٦. 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.

أ١٧. 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 عادة إعتباراً هاماً بالنسبة للمدقق، خاصة التقديرات المحاسبية المتعلقة بالإلتزامات.

أ١٨. 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.

أ١٩. 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.
- تغيرات 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.

أ٢٠. 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 (المنقح) 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 (المنقح)، الفقرة١٦.

إعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ٢١. 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))

أ٢٢. 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 النماذج، حيث يكون ممكناً.
- 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.

أ٢٣. 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 بناءً 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))

أ٢٤. 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 طرقاً بديلة للقياس.

أ٢٥. 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.

أ٢٦. 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))

أ٢٧. تشتمل المسائل التي قد يعتبرها المدقق في الحصول على فهم حول أنظمة الرقابة ذات العلاقة على خبرة وكفاءة الأشخاص الذي يعدّون 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 المسؤوليات بالشكل المناسب يأخذ بعين الإعتبار طبيعة المنشأة ومنتجاتها وخدماتها (فمثلاً، في حالة مؤسسة مالية كبيرة، قد يتضمن فصل المهام ذو العلاقة وظيفة مستقلة مسؤولة عن تقدير وتصديق التسعير بالقيمة العادلة للمنتجات المالية الخاصة بالمنشأة المجهزة من قبل أفراد لا يرتبط تعويضهم بمثل هذه المنتجات).

أ٢٨. 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))

أ٢٩. 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 تنشا هذه الحاجة بسبب:-

- الطبيعة الخاصة للمسألة التي تقتضي التقدير، مثل قياس إحتياطي المعادن أو الهيدروكربون في الصناعات الإستخراجية.
- 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 الإعتيادية للحالة أو المعاملة أو الحدث الذي يقتضي تقديراً محاسبياً.

إعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ٣٠. في المنشآت الصغيرة، تنطوي 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))

أ٣١. 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 الإفتراضات من قبل خبير من أجل مساعدة الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية. وتصبح هذه الإفتراضات، عند إستخدامها من قبل الإدارة، إفتراضات الإدارة.

أ٣٢. في بعض الحالات، قد يشار إلى الإفتراضات 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 إفتراضات محددة.

أ٣٣. قد تدعم الإدارة إفتراضات تحتوي على أنواع مختلفة من المعلومات التي تم الحصول عليها مصادر داخلية وخارجية، حيث قد يختلف مدى إرتباطها وموثوقيتها. وفي بعض الحالات، قد يكون الإفتراض 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 الإفتراض أكثر ذاتية، مثال ذلك عندما لا تملك المنشأة أية خبرة أو مصادر خارجية تحصل منها على معلومات.

أ٣٤. في حالة التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة، تعكس الإفتراضات، 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 إلتزام. كما ستتباين إفتراضات 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.

أ٣٥. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة، تختلف الإفتراضات أو المدخلات من حيث مصادرها وأسسها كالآتي:-

(أ) يتم تطوير تلك الإفتراضات 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 الإفتراضات أو المدخلات التي تعكس الأحكام الخاصة بالمنشأة حول الإفتراضات التي سيستخدمها المشركون 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 الإفتراضات المختلفة المستخدمة من قبل مختلف المشاركين في السوق.

أ٣٦. يؤثر نطاق الطابع الذاتي، مثل ما إذا كانت الإفتراضات 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))

أ٣٧. 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 غيّرت الإدارة أساس إعداد التقديرات المحاسبية من أسلوب التقدير حسب أسعار السوق إلى إستخدام نموذج معين، يتحدى المدقق ما إذا كانت إفتراضات الإدارة حول السوق معقول في ضوء الظروف الإقتصادية.

شكوك التقدير (المرجع: الفقرة ٨(ج)(٦))

أ٣٨. 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)

أ٣٩. 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 الشكوكية المهنية في تحديد هذه الظروف أو الحالات وفي تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الأخرى.

أ٤١. كما يقتضي معيار التدقيق الدولي[١٢] ٢٤٠ إجراء مراجعة بأثر رجعي لأحكام وإفتراضات 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، كإستجابة 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 تغيرات 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 ٣٣(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 الإعتبار 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 الإفتراضات.
- 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 إرتباط 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)

أ٤٧. 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 مبتوت فيها بعد أو مقدار وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية المعتمدة على أحداث غير مؤكدة ستحدث في المستقبل.
- التقديرات المحاسبية التي لا يتم حسابها بإستخدام 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 جديرة بالملاحظة.

أ٤٨. قد يملك تقدير محاسبي يبدو غير جوهري إحتمالية أن ينتج عنه خطأ جوهري بسبب شكوك التقدير المرتبطة بالتقدير؛ أي حجم المبلغ المعترف به أو المفصح عنه في البيانات المالية حيث أن التقدير المحاسبي قد لا يشير تقدير محاسبي معين إلى شكوك التقدير المتعلقة به.

أ٤٩. في بعض الظروف، تكون شكوك التقدير مرتفعة جداً بحيث لا يمكن إعداد تقدير محاسبي معقول. ولذلك، قد يحول إطار عمل إعداد التقارير المالية دون الإعتراف بالبند في البيانات المالية، أو قياس البند بالقيمة العادلة. وفي هذه الحالات، لا ترتبط المخاطر الهامة بما إذا توجب الإعتراف بتقدير محاسبي معين أو ما إذا توجي 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 أ١٢٠-أ١٢٣).

أ٥٠. إذا قرر المدقق أن تقديراً محاسبياً يؤدي إلى مخاطرة هامة، يتعين على المدقق الحصول على فهم خول أنظمة الرقابة في المنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة.[١٣]

أ٥١. في بعض الحالات، قد تشكل شكوك التقدير المتعلقة بتقدير محاسبي معين شكاً هاماً حول قدرة

[١٣] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ٢٩ .

المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة. يحدد معيار التدقيق الدولي٥٧٠ (المنقح) [١٤] المتطلبات ويوفر إرشادات في مثل هذه الظروف.

إجراءات الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمّة (المرجع: الفقرة ١٢)

أ٥٢. يقتضي معيار التدقيق الدولي٣٣٠ من المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق تتسم بطبيعة وتوقيت ونطاق سريعي الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمّة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية على كل من مستوى البيانات المالية ومستوى التأكيد.[١٥] ينصب تركيز الفقرات أ٥٣-أ١١٥ على إجراءات إستجابة محددة على مستوى التأكيد فقط.

تطبيق متطلبات إطار عمل إعداد التقارير المالية (المرجع: الفقرة ١٢(أ))

أ٥٣. 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.

أ٥٤. 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.

أ٥٥. 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.

أ٥٦. 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.

[١٤] معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) *" المنشأة المستمرة"*.

[١٥] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ ، الفقرتان ٥-٦ .

الثبات في الطرق وأساس التغييرات (المرجع: الفقرة ١٢(ب))

أ٥٧. 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. 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.

أ٥٨. 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 طرقة إعداده هي مسائل قائمة على إصدار الأحكام.

إجراءات الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة (المرجع: الفقرة ١٣)

أ٥٩. إن قرار المدقق المتعلق بإجراء الإستجابة الوارد في الفقرة ١٣ الذي سيتخذه، سواءً كان إجراء 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) بشكلٍ فعّال المدقق بأدلة تدقيق كافية ومناسبة.
- مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمّة، بما في ذلك ما إذا كانت المخاطرة المقيمّة مخاطرة هامة أم لا.

أ٦٠. 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 المقيمّة في الفقرة ١٣ لازماً من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

أ٦١. توفر الفقرات أ٦٢-أ٩٥ 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))

أ٦٢. 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.

أ٦٣. 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 تنشا حاجة إلى تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية على التقدير المحاسبي، شرطية الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول الأحداث.

أ٦٤. 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.

أ٦٥. 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.

أ٦٦. 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 الدولي٥٦٠ ذو علاقة بشكل خاص.

إعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ٦٧. 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.

[١٦] معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ *"الأحداث اللاحقة"*.

[١٧] معيار التدقيق الدولي ٥٦٠، الفقرة ٦ .

[١٨] معيار التدقيق الدولي ٥٦٠، الفقرة ٨ .

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.

إختبار كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي (المرجع: الفقرة ١٣(ب))

أ٦٨. 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 معدّة 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.

أ٦٩. 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.

إعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ٧٠. في المنشآت الصغيرة، تميل عملية إعداد التقديرات المحاسبية إلى كونها أقل تنظيماً 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)(١))

أ٧١. 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.

أ٧٢. لهذا الهدف، تتضمن المسائل التي قد يعتبرها المدقق مثلاً ما إذا:-

- 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.

أ٧٣. 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 إستخدام النماذج

أ٧٤. 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 ١لك القطاع الذي تعمل فيه، والأصل أو الإلتزام المحدد الذي يتم قياسه.

أ٧٥. 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.

أ٧٦. 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 تشتمل 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))

أ٧٧. 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.

أ٧٨. 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.

أ٧٩. 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 الإفتراضات المستخدمة على نية وقدرة الإدارة على تنفيذ إجراءات عمل معينة. وعادة ما توثق الإدارة الخطط والمقاصد ذات العلاقة بأصول أو إلتزامات 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 الإجتماع.
- الإستفسار 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 طل الظروف الإقتصادية للمنشأة، بما في ذلك المدلولات الضمنية على تعهداتها القائمة.

ومع ذلك، قد لا تسمح أطر معينة لإعداد التقارير المالية بأخذ مقاصد وخطط الإدارة بعين الإعتبار عند إعداد تقدير محاسبي. وعادة ما يحدث ذلك في التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة لأن هدف قياسهم يقتضي أن تعكس الإفتراضات تلك المستخدمة من قبل المشاركين في السوق.

أ٨١. قد تتضمن المسائل التي قد يعتبرها المدقق في تقييم معقولية الإفتراضات المستخدمة من قبل الإدارة ذات الصلة بالتقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة، إضافة إلى تلك الإفتراضات 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 الإفتراضات.
- ما إذا كانت الإفتراضات متوافقة مع ظروف السوق الجديرة بالملاحظة وخصائص الأصل أو الإلتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة.
- ما إذا كانت مصادر الإفتراضات الخاصة بالمشاركين في السوق ذات علاقة وموثوقة، وكيف اختارت الإدارة الإفتراضات لتستخدمها عند وجود عدد من الإفتراضات المختلفة الخاصة بالمشاركين في السوق.
- حيث يكون مناسباً، ما إذا و، إن حصل ذلك، نظرت الإدارة في الإفتراضات المستخدمة في، أو المعلومات حول، المعاملات أو الأصول أو الإلتزامات 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 دمجه بإجراءات إستجابة للمخاطر المقيمّة 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.

أ٨٣. 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-أ١١٥.

إختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة (المرجع: الفقرة ١٣(ج))

أ٨٤. 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.

أ٨٥. 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 .

إعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ٨٦. 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 ف 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 المقيمّة 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))

أ٨٧. 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.

أ٨٨. 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 كفؤ للمخاطر المقيمّة. 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.

أ٨٩. قد يتباين الأسلوب الذي يتبعه المدقق في وضع إما تقدير نقطي أو مدى للمبالغ بالإستناد إلى الأمر الذي يعتبر أكثر فعالية في طل الظروف. فعلى سبيل المثال، قد يضع المدقق مبدئياً تقديراً نقطياً تمهيدياً، ومن ثمّ يقيم مدى استجابته للتغييرات الحاصلة في الإفتراضات 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.

أ٩٠. 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 إستخدامه بعد دراسة النتائج والإفتراضات البديلة، أو يحدد طريقة قياس محددة (مثل إستخدام قيمة متوقعة مخصومة مرجحة بالاحتمال).

أ٩١. قد يضع المدقق تقديراً نقطياً أو مدى للمبالغ من خلال عدد من الطرق، مثال ذلك من خلال:-

- إستخدام نموذج، متوفر تجارياً للإستخدام 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))

أ٩٢. 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))

أ٩٣. عندما يستنتج المدقق أنه من الملائم إستخدام 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 يمكّن المدقق من الاستنتاج ما إذا كان هناك خطأ في التقدير المحاسبي أم لا.

أ٩٤. عموماً، يعتبر المدى الذي تم تضييق نطاقه لكي يصبح مساوٍ أو أقل من الأداء الذي يقل عن مستوى الأهمية النسبية للبيانات المالية ملائماً لأهداف تقييم معقولية التقدير النقطي للإدارة. ومع ذلك، وفي قطاعات معينة على وجه الخصوص، قد يكون من غير الممكن تضييق نطاق المدى ليكون أقل من هذا المبلغ. ولا يحول هذا بالضرورة دون الإعتراف بالتقدير المحاسبي. إلا أنه قد يشير إلى أن شكوك التقدير المرتبطة بالتقدير المحاسبي تؤدي إلى مخاطرة هامة. وتوضح الفقرات أ١٠٢-أ١١٥ إجراءات إستجابة إضافية للمخاطر الهامة.

أ٩٥. يمكن تضييق 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 تضييق 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 تضييق النطاق المدى إلى أن تشير أدلة التدقيق إلى تقدير نقطي.

إعتبار ما إذا كانت المهارات أو المعرفة المتخصصة مطلوبة (المرجع: الفقرة ١٤)

أ٩٦. 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).

أ٩٧. 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 جديرة 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 تنفذها عند الإستجابة للمخاطر المقيمّة.

أ٩٨. 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.

أ٩٩. 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 الدولي٦٢٠ [٢٢] المتطلبات ويوفر إرشادات حول تحديد الحاجة إلى توظيف أو إشراك خبير المدقق ومسؤوليات المدقق عند إستخدام عمل خبير المدقق.

أ١٠٠. 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.

أ١٠١. 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 للإستجابة للمخاطر الهامة (المرجع: الفقرة ١٥)

أ١٠٢. 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 الإعتراف بالتقدير المحاسبي في البيانات المالية؛ و

(ب) مدى ملائمة الإفصاحات ذات العلاقة.

شكوك التقدير

إعتبار الإدارة لشكوك التقدير (المرجع: الفقرة ١٥(أ))

أ١٠٣. قد تقيم الإدارة الإفتراضات أو النتائج البديلة للتقديرات المحاسبية بإستخدام عدد من الطرق، بالإعتماد على الظروف. وإحدى الطرق الممكنة المستخدمة من قبل الإدارة هي تنفيذ تحليل للإستجابة. وقد ينطوي هذا على تحديد كيف يتباين المبلغ النقدي لتقدير محاسبي معين باختلاف الإفتراضات. وقد يؤدي تحليل الإستجابة إلى وضع عدد من السيناريوهات للنتائج، التي توصف أحياناً كمدى للنتائج من قبل الإدارة، مثل السيناريوهات "المتشائمة" و"المتفائلة".

أ١٠٤. قد يظهر تحليل الإستجابة أن تقديراً محاسبياً غير مستجيب للتغييرات في إفتراضات معينة. وبدلاً من ذلك، قد يظهر أن التقدير المحاسبي مستجيب لإفتراض واحد أو أكثر حيث أصبح فيما بعد محور عناية المدقق.

أ١٠٥. ليس المقصود الإشارة إلى أن طريقة معينة لمعالجة شكوك التقدير (مثل تحليل الإستجابة) هي أكثر ملائمة من طريقة أخرى، أو أن إعتبار الإدارة لإفتراضات أو نتائج بديلة يحتاج إلى إجرائه 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 تنظر الإدارة في الإفتراضات أو النتائج البديلة، فقد يستلزم الأمر من المدقق إجراء نقاش مع الإدارة حول، وطلب الدعم، كيفية قيامها بمعالجة تأثيرات شكوك التقدير على التقدير المحاسبي.

أ١٠٦. قد تستخدم المنشآت الصغيرة وسائل بسيطة لتقييم شكوك التقدير. وإلى جانب مراجعة المدقق للوثائق المتاحة، فقد يحصل على أدلة تدقيق أخرى من إعتبار الإدارة للإفتراضات أو النتائج البديلة من خلال الإستفسار 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 إعتبارات المدقق في تقييم الإفتراضات التي قامت الإدارة بإعدادها موضحة في الفقرات أ٧٧-أ٨٣.

نية وقدرة الإدارة (المرجع: الفقرة ١٥(ج))

أ١١٠. إن إعتبارات المدقق المتعلقة بالإفتراضات التي قامت الإدارة بإعدادها ونية وقدرة الإدارة جميعها موضحة في الفقرتان أ١٣ وأ٨٠.

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 إعتبارات المدقق في تحديد مدى للمبالغ لهذا الهدف موضحة في الفقرات أ٨٧–أ٩٥.

معايير الإعتراف والقياس

الإعتراف 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 موثوقا بشكل كافٍ بحيث يلبي معايير الإعتراف الخاصة بإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.

أ١١٤. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي لم يتم الإعتراف بها، يركز تقييم المدقق على ما إذا كان قد تم فعلا استيفاء معايير الإعتراف في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. حتى في الحالات التي لم يتم فيها الإعتراف بالتقدير المحاسبي، وإستنتج المدقق فيها أن هذه المعالجة هي معالجة ملائمة، قد تكون هناك حاجة للإفصاح عن الظروف المحددة في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية. وحيث أمكن، يمكن أن يحدد المدقق أيضاً بأن التقدير المحاسبي الذي حُدد بأنه ينطوي على شكوك تقدير كبيرة هو من أمور التدقيق الرئيسية التي يتعين الإبلاغ عنها في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٧٠١ ،[٢٣] أو قد يعتبر أنه من الضروري إدراج فقرة توكيد لأمر ما في تقرير المدقق (أنظر معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح).[٢٤] إذا تم تحديد الأمر بأنه من أمور التدقيق الرئيسية، يحظر معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح) على المدقق إدراج فقرة توكيد لأمر ما في تقرير المدقق.[٢٥]

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 ليقتضي 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 بإستخدام القيمة العادلة المحددة بموجب إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به مناسباً أم لا.

[٢٣] معيار التدقيق الدولي ٧٠١ "*الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل*".

[٢٤] معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ *فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل*".

[٢٥] معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح)، الفقرة ٨(ب).

تقييم معقولية 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 نقطياً، فإن الفرق بين التقدير النقطي للمدقق والتقدير النقطي للإدارة يشكل خطأ. وعندما توصل المدقق إلى أن إستخدام 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 يقل 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 [٢٦] إرشادات حول تمييز الأخطاء لأهداف تقييم المدقق لتأثير الأخطاء غير المصححة على البيانات المالية. وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، فإن الخطأ، سواءً 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 إستخلاص 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

---

[٢٦] معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ *"تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق"*.

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 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 تطرأ 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.

أ١٢١. 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 تنطوي 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 تطرأ 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)

أ١٢٢. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تنطوي 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 إرتباط مدى النتائج المحتملة للتقدير المحاسبي بالأهمية النسبية (أنظر المناقشات ذات العلاقة في الفقرة أ٩٤).

أ١٢٣. في بعض الحالات، قد يعتبر المدقق من المناسب تشجيع الإدارة على وصف الظروف المتعلقة في بشكوك التقدير في الملاحظات حول البيانات المالية. ويوفر معيار التدقيق الدولي٧٠٥ [٢٧] 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)

أ١٢٤. 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 زالا 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 الدولي٧٠٠ .[٢٨]

أ١٢٥. 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.
- إستخدام الإفتراضات الخاصة بالمنشأة في التقديرات المحاسبية بالقيمة العادلة عندما تكون متعارضة مع إفتراضات السوق الجديرة بالملاحظة.

---

[٢٧] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) *" التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"*.

[٢٨] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) *" تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية"*.

- إختيار أو بناء إفتراضات هامة تنتج تقديراً نقطياً مفيداً لأهداف الإدارة.
- إختيار تقدير نقطي قد يشير إلى نمط تشاؤم أو تفاؤل.

الإقرارات الخطية (المرجع: الفقرة ٢٢)

أ١٢٦. يتناول معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ [٢٩] إستخدام الإقرارات الخطية. وبالإعتماد على طبيعة والأهمية النسبية ونطاق شكوك التقدير، قد تشتمل الإقرارات الخطية خول التقديرات المحاسبية المعترف بها أو المفصح عنها في البيانات المالية على إقرارات:-

- 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 تشتمل الإقرارات الخطية على إقرارات حول:-

- مدى ملائمة الأسس المستخدمة من قبل الإدارة في تحديد عدم تلبية معايير الإعتراف 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 ١٢٥أ للحصول على أمثلة حول المؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة.

[٢٩] معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ *"الإقرارات الخطية"*.

الملحق

(المرجع: الفقرة أ١)

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 إلتزامات أو إفصاحات مختلفة ضمن إطار عمل معين. فعلى سبيل المثال، يعرف معيار المحاسبة الدولي[١] ٣٩ القيمة العادلة على أنها "المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به، أو تسوية إلتزام، 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 إلتزامات 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 إستخدام المحاسبة بالقيمة العادلة أو كيفية تطبيقها بنية الإدارة على تنفيذ إجراءات عمل معينة فيما يتعلق بأصل أو إلتزام محدد.

[١] معيار المحاسبة الدولي ٣٩ *"الأدوات المالية: الإعتراف والقياس"*.

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:-

- تحدد متطلبات القياس والعرض والإفصاح عن معلومات معينة مشمولة في البيانات المالية أو معلومات مفصح عنها في الملاحظات على البيانات المالية أو معروضة كمعلومات تكميلية؛
- تسمح بإجراء قياسات معينة بإستخدام القيم العادلة بناءً على إختيار المنشأة أو عند تلبية معايير معينة فقط؛
- تحدد طريقة معينة لتحديد القيمة العادلة، مثلاً من خلال إستخدام 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 هرماً 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 إعتبارات أخرى متعلقة فقط بأصل أو إلتزام معين. فعلى سبيل المثال، قد تقتضي محاسبة الممتلكات الإستثمارية إجراء تعديلات على قيمة سوق مقيمّة 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 الإستثمار في الدين) إلى إعتباره في تحديد القيمة العادلة أو التخفيض الممكن لقيمة أصل أو إلتزام 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 بناءً على شروط عكسية. ولذلك، في هذه الحالة، لن تكون القيمة العادلة هي المبلغ الذب قد تستمله أو تدفعه المنشأة في معاملة إضطرارية 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 راكدة. 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.

شيوع قياسات القيمة العادلة

٨. أصبحت القياسات والإفصاحات القائمة على القيمة العادلة شائعة الإستخدام أكثر فأكثر في أطر عمل إعداد التقارير المالية. وقد تحدث القيم العدالة 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 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	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١
طبيعة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة	٢
مسؤوليات المدقق	٣-٧
تاريخ النفاذ	٨
الأهداف	٩
التعريفات	١٠
المتطلبات	
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة	١١-١٧
تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة	١٨-١٩
إجراءات الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة	٢٠-٢٤
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	
مسؤوليات المدقق	أ١-أ٣
تعريف الطرف ذي العلاقة	أ٤-أ٧
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة	أ٨-أ٢٨
تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة	أ٢٩-أ٣٠

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 الدولي٣١٥[١] (المنقح) ومعيار التدقيق الدولي٣٣٠ [٢] ومعيار التدقيق الدولي٢٤٠ [٣] فيما يتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.

طبيعة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة

٢. تنفذ العديد من معاملات الأطراف ذات العلاقة باتباع ممارسات العمل العادية. وفي مثل هذه الظروف، قد لا تنطوي 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 والهياكل، 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 (المنقح) *"تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"*.

[٢] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ *"إستجابة المدقق للمخاطر المقيمّة"*.

[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 أ١)

(أ) تحقق العرض العادل (عند تطبيق أطر العرض العادل)؛ أو (المرجع: الفقرة أ٢)

(ب) غير مضللة (عند تطبيق أطر الإمتثال). (المرجع: الفقرة أ٣)

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 الدولي٢٤٠،[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 للتآمر أو الإخفاء أو التلاعب من قبل الإدارة.

٧. بناء على ذلك، يعتبر تخطيط وأداء عملية التدقيق مع ممارسة التشكك المهني كما يقتضي معيار التدقيق الدولي٢٠٠[٦] 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 المقيمّة.

[٤] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ٢٥ .

[٥] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ *"الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"* ، الفقرة أ٥٣–أ٥٤.

[٦] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٥.

تاريخ النفاذ

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

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 المتطلبات 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 ومشترٍ 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 أ٤–أ٧)

(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 (المنقح) 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 أ٨)

فهم علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة

١٢. ينبغي أن يشتمل نقاش فريق العملية الذي يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) 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 أ٩–أ١٠)

١٣. ينبغي أن يسأل المدقق الإدارة عن الأمور التالية:

(أ) هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، بما في ذلك التغيرات عن الفترة السابقة؛ (المرجع: الفقرات أ١١–أ١٤)

[٧] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ٥؛ معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ١٧.

[٨] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ١٠؛ معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ١٦.

(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.

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 أ١٥–أ٢٠)

(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 أ٢١)

(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 تحددها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق. (المرجع: الفقرتان أ٢٢–أ٢٣)

وينبغي أن يفحص المدقق على وجه الخصوص الأمور التالية بحثاً عن مؤشرات على وجود علاقات ومعاملات للأطراف ذات العلاقة لم تحددها 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 أ٢٤–أ٢٥)

(أ) طبيعة تلك المعاملات؛ و (المرجع: الفقرة أ٢٦)

(ب) ما إذا كانت الأطراف ذات العلاقة مشتركة في تلك المعاملات أم لا. (المرجع: الفقرة أ٢٧)

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 أ٢٨)

تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة

١٨. لدى تحقيق المتطلب الذي يقتضيه معيار التدقيق الدولي٣١٥ (المنقح) 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 مهيمن) 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 أ٦ وأ٢٩-أ٣٠)

إجراءات الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة

٢٠. كجزء من المتطلب الذي يقتضيه معيار التدقيق الدولي٣٣٠ المتمثل في إستجابة المدقق للمخاطر المقيمّة،[١٠] يقوم المدقق بتصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمّة المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة. وينبغي أن تشتمل إجراءات التدقيق هذه على تلك الإجراءات التي تقتضيها الفقرات ٢١-٢٤. (المرجع: الفقرات أ٣١-أ٣٤)

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 تحددها 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 تحددها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق، فينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:

---

[٩] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ٢٥.

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرتان ٥-٦.

(أ) إبلاغ أعضاء فريق العملية الآخرين بالمعلومات ذات الصلة فوراً؛ (المرجع: الفقرة أ٣٥)

(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 أ٣٦)

(د) إعادة النظر في المخاطرة التي تتمثل في إحتمالية وجود معاملات للأطراف ذات العلاقة الأخرى أو طرف هام ذي علاقة لم تحددها 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 يقيّم المدقق المدلولات المتعلقة بعملية التدقيق. (المرجع: الفقرة أ٣٧)

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 إحتمالية إجرائها من أجل الاشتراك في إعداد تقارير مالية إحتيال ية أو لإخفاء سوء توزيع الأصول؛[١١] (المرجع: الفقرتان أ٣٨–أ٣٩)

(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 أ٤٠–أ٤١)

١١ معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ٣٣(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 ٤٢أ–٤٥أ)

تقييم طريقة محاسبة العلاقات والمعاملات المحددة للأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها

٢٥. لدى تكوين رأي حول البيانات المالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٧٠٠،[١٢] ينبغي أن يقيم المدقق الأمور التالية: (المرجع: الفقرة ٤٦أ)

(أ) ما إذا تمت محاسبة العلاقات والمعاملات المحددة للأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها بالشكل المناسب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية؛ و (المرجع: الفقرة ٤٧أ)

(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، ينبغي أن يحصل المدقق على إقرارات خطية من الإدارة و، حيث يكون مناسباً، من المكلفين بالحوكمة فيما يخص: (المرجع: الفقرتان ٤٨أ–٤٩أ)

(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.

[١٢] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) *" تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية"*، الفقرات ١٠–١٥.

الإتصال مع المكلفين بالحوكمة

٢٧. في حال مشاركة كافة المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة،[١٣] ينبغي أن يتصل المدقق معهم بشأن المسائل الهامة الناشئة أثناء عملية التدقيق فيما يخص الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. (المرجع: الفقرة أ٥٠)

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)

أ١. إن إطار إعداد التقارير المالية الذي يضع حداً أدنى من المتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة هو الإطار الذي يعرّف 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))

أ٢. 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))

أ٣. 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

---

[١٣] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) *"الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"*، الفقرة ١٣ .

[١٤] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ *"وثائق التدقيق"*، الفقرات ٨-١١ والفقرة أ٦.

[١٥] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، تعرّف الفقرة ١٣(أ) معنى إطاري العرض العادل والإمتثال.

الخاصة للعملية. فعلى سبيل المثال، حتى وإن كان عدم الإفصاح عن معاملات الأطراف ذات العلاقة في البيانات المالية ممتثلاً 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 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))

أ٤. تناقش العديد من أطر إعداد التقارير المالية مفهومي السيطرة والتأثير الهام. وعلى الرغم من إحتمالية مناقشتها لتلك المفاهيم بإستخدام 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.

أ٥. 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 بصلاحية ومسؤولية تخطيط وتوجيه ومراقبة أنشطة المنشأة).

(د) أن يكون فرداً مقرباً من عائلة أي شخص مشار إليه الفقرة الفرعية (ج).

(ه) أن يحظى بعلاقة عمل هامة مع أي شخص مشار إليه في الفقرة الفرعية (ج).

الأطراف ذات العلاقة التي تملك تأثيراً مهيمناً

أ٦. قد تعمل الأطراف ذات العلاقة، بالاستناد إلى قدرتها على ممارسة سيطرة أو تأثير هام، في منصب يخولها بممارسة تأثير مهيمن على المنشأة أو إدارتها. ويعدّ إعتبار ذلك السلوك ذا صلة عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال ، كما هو موضح بشكل أكثر تفصيلاً في الفقرتان أ٢٩-أ٣٠.

[١٦] معيار التدقيق الدولي ٢١٠ *"الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق"*، الفقرة ٦(أ).

[١٧] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠، الفقرة أ١٢.

المنشآت ذات الهدف الخاص كأطراف ذات علاقة

أ٧. 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.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة

مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ١١)

إعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٨. قد تتأثر مسؤوليات مدقق القطاع العام فيما يتعلق بعلاقات ومعاملات أطراف ذات علاقة بأمر التكليف بعملية التدقيق، أو بإلتزامات 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)

أ٩. 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 إحتمالية 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 تحددها 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).

[١٨] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، توفر الفقرتان أ٣٣-أ٣٤ إرشاداً حول طبيعة المنشأة ذات الهدف الخاص.

- 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.

أ١٠. 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))

أ١١. 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.

أ١٢. 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 متطلب 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 (المنقح) 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.

أ١٣. في سياق عملية تدقيق مجموعة معينة، يقتضي معيار التدقيق الدولي٦٠٠ 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.

أ١٤. 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)

أ١٥. 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؛
- مهنة التدقيق الداخلي؛
- المستشار القانوني الداخلي؛ و
- مسؤول الإلتزام بالسلوك الأخلاقي أو شخص يشغل منصباً مماثلاً.

أ١٦. يتم إجراء عملية التدقيق على إفتراض أن الإدارة و، حيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة قد أقروا 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 للتمكين 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

---

[١٩] معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ *"الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)"*، الفقرة ٤٠(ﻫ).

[٢٠] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة أ٤

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 من الإدارة تمكنهم من فهم طبيعة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة والمبادئ الأساسية لها.

أ١٧. لدى تحقيق متطلب معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) المتمثل في الحصول على فهم حول بيئة الرقابة،[٢١] قد يأخذ المدقق بعين الإعتبار 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 المسؤوليات 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 إجراءها 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 قسم التدقيق الداخلي، 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.

[٢١] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ١٤.

أ١٨. 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.
- 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 الإعتبار، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)،[٢٢] المدلولات المتعلقة بعملية التدقيق، بما في ذلك الرأي الوارد في تقرير المدقق.

أ١٩. عادة ما ينطوي إعداد التقارير الإحتيال ية 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 إحتيال ي من أو إلى الإدارة أو الآخرين بإستخدام 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.

---

[٢٢] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) *" التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"*.

[٢٣] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرتان ٣٢ وأ٤.

إعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ٢٠. 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 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))

أ٢١. 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)

أ٢٢. 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 قسم التدقيق الداخلي.
- 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).

أ٢٣. 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 تحددها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق ما يلي:

- المشاركة في شراكات 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)

أ٢٤. إن الحصول على معلومات إضافية حول المعاملات الهامة التي يتم تنفيذها دون إتباع ممارسات العمل العادية للمنشأة تمكّن 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.

أ٢٥. 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 الإستملاكات.
- 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))

أ٢٦. 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))

أ٢٧. 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)

أ٢٨. 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 مهيمن (المرجع: الفقرة ١٩)

أ٢٩. 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 مهيمن يمارسه طرف ذو علاقة ما يلي:

- إعترض الطرف ذو العلاقة على قرارات عمل هامة إتخذتها 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.

أ٣٠. 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 إحتيال ية تخدم أهداف الطرف ذي العلاقة.

[٢٤] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الملحق ١.

- 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 إحتيال ية.
- قد تشير الأدلة على المشاركة المفرطة من قبل الطرف ذي العلاقة أو الانهماك في اختيار السياسات المحاسبية أو تحديد التقديرات الهامة إلى إحتمالية إعداد تقارير إحتيالية.

إجراءات الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ٢٠)

أ٣١. تعتمد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية التي قد يختارها المدقق من أجل الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمّة المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة على طبيعة تلك المخاطر وظروف المنشأة.[٢٥]

أ٣٢. 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:

- 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.

أ٣٣. في حال قام المدقق بتقييم مخاطرة هامة تتعلق بالأخطاء الجوهرية ناجمة عن إحتيال نتيجة لوجود طرف ذي علاقة يتمتع بتأثير مهيمن، قد يقوم المدقق، بالإضافة إلى المتطلبات العامة التي يقتضيها معيار التدقيق الدولي٢٤٠، بأداء إجراءات تدقيق كالتالية الذكر من أجل الحصول على فهم حول

[٢٥] يوفر معيار التدقيق الدولي٣٣٠ إرشاداً إضافياً حول اعتبار طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق الإضافية. ويحدد معيار التدقيق الدولي٢٤٠ المتطلبات ويوفر إرشاداً حول إجراءات الإستجابة المناسبة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمّة الناجمة عن الإحتيال.

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.

أ٣٤. بالإعتماد على نتائج إجراءات تقييم المخاطر التي يؤديها المدقق، قد يرى المدقق من المناسب الحصول على أدلة تدقيق دون إختبار 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 إلكتروني 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 الدولي٣٣٠ 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))

أ٣٥. 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 بناءً على إجراءات تقييم المخاطر التي تم أداؤها 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))

أ٣٦. 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:

[٢٦] معيار التدقيق الدولي٣٣٠، الفقرة ٨(ب).

- 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 الممثليين الرئيسيين أو المستشارين أو الكفلاء أو شركاء العمل المقربين الآخرين.
- إجراء تحليل للسجلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة المحددة حديثاً. وقد يتم تسهيل إجراء مثل هذا التحليل بإستخدام 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(هـ))

أ٣٧. 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.

المعاملات المحددة للطرف الهام ذو العلاقة المنفذة دون إتباع ممارسات العمل العادية

تقييم المبادئ الأساسية لمعاملات طرف هام ذي العلاقة (المرجع: الفقرة ٢٣)

أ٣٨. 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 تشتمل 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 بمحاسبتها.
- 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.

أ٣٩. كما قد يحاول المدقق فهم المبادئ الأساسية لتلك المعاملة من منظور الطرف ذي العلاقة، حيث قد يساعد ذلك المدقق على فهم الواقع الإقتصادي 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))

أ٤٠. 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 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 تآمر بين الأطراف ذات العلاقة أو في حال كانت المنشأة خاضعة لتأثير مهمين لطرف ذي علاقة.

إعتبارات خاصة بالمنشآت الصغيرة

أ٤١. قد لا تملك منشأة صغيرة نفس أنظمة الرقابة التي توفرها مستويات مختلفة من السلطة والمصادقة التي قد تتوفر في منشأة كبيرة. وبناءً 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)

[٢٧] معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ *"أدلة التدقيق"*، الفقرة ١١.

أ٤٢. على الرغم من إحتمالية 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 خطأ جوهرياً.

أ٤٣. 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 ببنود سوق معروفة فيما يخص معاملات مماثلة يتم إجراؤها في سوق مفتوحة.

أ٤٤. 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.

أ٤٥. 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 ضمنياً على إجراء المعاملة بموجب بنود مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري.

تقييم طريقة محاسبة العلاقات والمعاملات المحددة للأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها

إعتبارات الأهمية النسبية في تقييم الأخطاء (المرجع: الفقرة ٢٥)

أ٤٦. يقتضي معيار التدقيق الدولي٤٥٠ 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))

أ٤٧. 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:

(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)

أ٤٨. تتضمن الظروف التي قد يكون من المناسب فيها الحصول على إقرارات خطية من المكلفين بالحوكمة ما يلي:

- عندما يصادقون على معاملات محددة لأطراف ذات علاقة (أ) تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية، أو (ب) تشترك فيها الإدارة.
- عندما يدلون بإقرارات شفهية محددة للمدقق فيما يخص تفاصيل معاملات معينة لأطراف ذات علاقة.
- عندما تكون لهم مصالح مالية أو مصالح أخرى لدى الأطراف ذات العلاقة أو معاملاتهم.

أ٤٩. 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.

---

[٢٨] معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ *"تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق"*، الفقرة ١١(أ). توفر الفقرة أ٢١ في معيار التدقيق الدولي٤٥٠ إرشاداً حول الظروف التي قد تؤثر على تقييم خطأ معين.

الإتصال مع المكلفين بالحوكمة (المرجع: الفقرة ٢٧)

أ٥٠. 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 الدولي٢٣٠، الفقرة أ٨، 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 ٢٠٠٩ أو بعد ذلك التاريخ)

المحتويات

	الفقرة
المقدمة	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١
الأحداث اللاحقة	٢
تاريخ النفاذ	٣
الأهداف	٤
التعريفات	٥
المتطلبات	
الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق	٦-٩
الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق ولكن قبل تاريخ إصدار البيانات المالية	١٠-١٣
الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد إصدار البيانات المالية	١٤-١٧
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	أ١
التعريفات	أ٢-أ٥
الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق	أ٦-أ١٠
الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق ولكن قبل تاريخ إصدار البيانات المالية	أ١١-أ١٦
الحقائق التي يعلم بها المدقق بعد إصدار البيانات المالية	أ١٧-أ١٨

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 هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة في تدقيق البيانات المالية. ولا يتناول الأمور المتعلقة بمسؤوليات المدقق عن المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المدقق، والتي يتم معالجتها في معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح).[١] ومع ذلك، فقد تُبرز تلك المعلومات الأخرى الحدث اللاحق الذي يقع ضمن نطاق هذا المعيار. (المرجع: الفقرة أ١)

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.[٢] 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 الإعتبار تأثير الأحداث والمعاملات التي يعلم بها والتي حصلت حتى ذلك التاريخ.[٣]

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

---

[١] معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) *" مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى "*.

[٢] 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.

[٣] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) *" تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية "*، الفقرة أ٣٨.

(ب) الإستجابة 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.

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 أ٢)

(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 أ٣)

(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 أ٤–أ٥)

(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 أ٦)

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 أ٧–أ٨)

(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 أ٩)

(ج) قراءة محاضر الإجتماعات، 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 أ١٠)

(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 و٧، 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[٤] ٥٨٠ 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 أ١١–أ١٢)

(أ) مناقشة المسألة مع الإدارة وحيث يكون مناسباً، مع المكلفين بالحوكمة.

[٤] معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ *"الإقرارات الخطية"*.

(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، ينبغي 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) ينبغي أن يمدد المدقق فترة تطبيق إجراءات التدقيق المشار إليها في الفقرتان ٦ و٧ حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق الجديد؛ و

(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 أ١٣)

(ب) بتقديم تقرير جديد أو معدّل يشتمل على بيان في فقرة تأكيد على مسألة ما[٥] 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 أ١٤-أ١٥)

[٥] أنظر معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح) *" فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل"*.

(أ) في حال عدم تزويد المنشأة بعد بتقرير المدقق، ينبغي أن يعدّل المدقق الرأي كما يقتضي معيار التدقيق الدولي٧٠٥ [٦] (المنقح) 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 أ١٦-أ١٧)

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 (المرجع: الفقرة أ١٨)

١٥. في حال تعديل الإدارة للبيانات المالية، ينبغي أن يقوم المدقق بما يلي: (المرجع: الفقرة أ١٩)

(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 و٧ حتى تاريخ تقرير المدقق الجديد، ووضع تاريخ للتقرير الجديد غير سابق لتاريخ المصادقة على البيانات المالية المعدلة؛ و

[٦] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) *" التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل "*.

(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 المعدّل 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،[٧] 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 أ٢٠).

***

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا (المرجع: الفقرة ١)

أ١. عندما يتم تضمين البيانات المالية المدققة في وثائق أخرى صادرة في وقت لاحق لإصدار البيانات المالية، (بإستثناء التقارير السنوية التي تندرج ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي ٧٢٠ (المنقح)) 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 و٧ 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.[٨]

[٧] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) *" الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"*، الفقرة ١٣ .

[٨] أنظر معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ *الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"*، الفقرة ٢.

التعريفات

تاريخ المصادقة على البيانات المالية (المرجع: الفقرة ٥(ب))

أ٢. 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 هيكلي 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، 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))

أ٣. 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 أكدّوا على تحملهم مسؤولية تلك البيانات المالية.[٩] وبناء 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))

أ٤. 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.

[٩] 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.

إعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٥. 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)

أ٦. بالإعتماد على تقييم المدقق للمخاطر، قد تشتمل 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 و٧ إلى الإجراءات التي قد يؤديها المدقق لأهداف أخرى قد توفر أدلة حول أحداث لاحقة (كالحصول على أدلة تدقيق فيما يتعلق بأرصدة الحسابات إعتباراً من تاريخ إصدار البيانات المالية، مثل إجراءات الإقفال أو الإجراءات المتعلقة بتحصيلات لاحقة لحسابات الذمم المدينة).

أ٧. 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 إجتماعات الإدارة أو المكلفين بالحوكمة، فقد تتخذ إجراءات التدقيق ذات العلاقة شكل فحص الدفاتر والسجلات المتوفرة، بما في ذلك كشوفات الحسابات. وتوفر الفقرة أ٨ أمثلة على بعض المسائل الإضافية التي قد يأخذها المدقق بعين الإعتبار في سياق هذه الإستفسارات.

أ٨. بالإضافة إلى إجراءات التدقيق التي تقتضيها الفقرة ٧، قد يرى المدقق من اللازم والمناسب القيام بالأمور التالية:

- 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))

أ٩. 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 إستفسارت 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 يُعتزَم 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))

إعتبارات 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 أصبحت معلومة للمدقق بعد تاريخ تقرير المدقق ولكن قبل تاريخ إصدار البيانات المالية

آثار المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ١٠)

أ١١. في حين لا يترتب على المدقق أي التزام لتنفيذ أي إجراءات تدقيق بخصوص البيانات المالية بعد تاريخ تقرير المدقق ولكن قبل تاريخ إصدار البيانات المالية، يتضمن معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) متطلبات وإرشادات معينة متعلقة بالمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ

تقرير المدقق، والتي قد تشمل معلومات أخرى يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المدقق، ولكن قبل تاريخ صدور البيانات المالية.

مسؤولية الإدارة اتجاه المدقق (المرجع: الفقرة ١٠)

أ١٢. 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.[١٠]

وضع تاريخ مزدوج (المرجع: الفقرة ١٢(أ))

أ١٣. 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 إستكمال 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:

(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)

أ١٤. 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.

إعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٥. فيما يتعلق بالقطاع العام، قد تشتمل 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.

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٢١٠ *" الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق"*، الفقرة أ٢٤.

إجراءات المدقق لمحاولة منع الإعتماد على تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ١٣(ب))

أ١٦. قد يحتاج المدقق إلى أداء التزامات قانونية إضافية حتى وإن قام بإشعار الإدارة بعدم إصدار البيانات المالية وقد وافقت الإدارة على هذا الطلب.

أ١٧. 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 أصبحت معلومة للمدقق بعد إصدار البيانات المالية

آثار المعلومات الأخرى التي يتم استلامها بعد إصدار البيانات المالية (المرجع: الفقرة ١٤)

أ١٨. يتم معالجة التزامات المدقق فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي تُستلم بعد تاريخ تقرير المدقق ضمن معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح). وفي حين لا يترتب على المدقق أي التزام لتنفيذ أي إجراءات تدقيق بخصوص البيانات المالية بعد أن يتم إصدار البيانات المالية، يتضمن معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) متطلبات وإرشادات معينة متعلقة بالمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المدقق.

الحقائق التي أصبحت معلومة للمدقق بعد إصدار البيانات المالية

لا تعديل على البيانات المالية من قبل الإدارة (المرجع: الفقرة ١٥)

إعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ١٩. 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)

أ٢٠. 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 إجراءاً لمنع الإعتماد على التقرير، فإن إجراءات العمل تعتمد على الحقوق والإلتزامات القانونية للمدقق. وبناءً على ذلك، قد يرى المدقق من المناسب الحصول على إستشارة قانونية.

معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح)

المنشأة المستمرة

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
المنتهية في ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ أو بعد ذلك)

المحتويات

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١
الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة	٢
مسؤولية تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة	٣-٧
تاريخ النفاذ	٨
الأهداف	٩
المتطلبات	
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة	١٠-١١
تقويم التقييم الخاص بالإدارة	١٢-١٤
الفترة ما بعد تقييم الإدارة	١٥
إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف	١٦
اعتبارات المدقق	١٧-٢٠
الآثار المترتبة على تقرير المدقق	٢١-٢٤
الإتصال مع أولئك المكلفون بالحوكمة	٢٥
التأخير الكبير في المصادقة على البيانات المالية	٢٦
مواد التطبيق والمواد الإيضاحية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١
الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة	أ٢
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة	أ٣-أ٧
تقويم التقييم الخاص بالإدارة	أ٨-أ١٣
الفترة ما بعد تقييم الإدارة	أ١٤-أ١٥
إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف	أ١٦-أ٢٠
إعتبارات المدقق	أ٢١-أ٢٥

الآثار المترتبة على تقرير المدقق..... أ٢٦-أ٣٥
ملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المدقق فيما يتعلق بالمنشأة المستمرة

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) *" المنشأة المستمرة "* بالإشتراك مع معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ *" الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية "*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق في تدقيق البيانات المالية المتعلقة بالمنشأة المستمرة والآثار المترتبة على تقرير المدقق. (المرجع: الفقرة أ١)

الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة

٢. بموجب الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة، يتم إعداد البيانات المالية على افتراض أن المنشأة هي منشأة مستمرة وسوف تستمر في عملياتها في المستقبل المنظور. يتم إعداد البيانات المالية ذات الغرض العام باستخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة، ما لم تكن الإدارة تنوي تصفية المنشأة أو وقف عملياتها، أو إذا لم يكن يوجد لديها بديل واقعي سوى القيام بذلك. وقد يتم أو لا يتم إعداد البيانات المالية ذات الغرض الخاص وفقا لإطار إعداد التقارير المالية الذي يرتبط به الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة (على سبيل المثال، لا يكون الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة ملائما لبعض البيانات المالية المعدّة على أساس الضريبة في إختصاصات معينة). وعندما يكون استخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة مناسباً، يتم تسجيل الأصول والإلتزامات على أساس أن المنشأة سوف تكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال الاعتيادية. (المرجع: الفقرة أ٢)

مسؤولية تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة

٣. تشتمل بعض أطر إعداد التقارير المالية على متطلب صريح يقتضي من الإدارة إجراء تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، وعلى معايير معينة تخص المسائل التي سيتم أخذها بعين الإعتبار والإفصاحات التي سيتم تقديمها فيما يتعلق بالمنشأة المستمرة. على سبيل المثال، يتطلب معيار المحاسبة الدولي ١ من الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.[١] يمكن أيضا دمج المتطلبات التفصيلية فيما يخص مسؤولية الإدارة لتقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وإفصاحات البيانات المالية ذات العلاقة في قانون أو نظام معين.

٤. في أطر إعداد التقارير المالية الأخرى، قد لا يكون هناك متطلب صريح يقتضي من الإدارة إجراء تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. ومع ذلك، وحيث يكون الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة هو مبدأ أساسي في إعداد البيانات المالية حسبما نوقش في الفقرة ٢، يتطلب إعداد البيانات المالية من الإدارة تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة حتى لو لم يشتمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح للقيام بذلك.

[١] معيار المحاسبة الدولي ١ "*عرض البيانات المالية*" الفقرات ٢٥-٢٦.

٥. يشتمل تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة على إصدار الأحكام، عند نقطة زمنية محددة، حول النتائج المستقبلية غير المؤكدة للأحداث أو الظروف. وتعتبر العوامل التالية ذات صلة بتلك الأحكام:

- تزداد درجة الشكوك المرتبطة بنتيجة حدث أو ظرف ما بشكل كبير كلما كان وقوع الحدث أو الظرف أبعد في المستقبل. لهذا السبب، فإن معظم أطر إعداد التقارير المالية التي تتطلب تقييماً صريحاً من قبل الإدارة تحدد الفترة التي يتوجب على الإدارة خلالها أن تأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات المتاحة.
- حجم وتعقيد المنشأة، وطبيعة وظروف عملها وإلى أي درجة تتأثر بعوامل خارجية تؤثر على الأحكام المتعلقة بنتيجة الأحداث أو الظروف.
- تستند أي أحكام بشأن المستقبل إلى المعلومات المتاحة في وقت صدور الأحكام. ويمكن أن تؤدي الأحداث اللاحقة إلى نتائج تتضارب مع الأحكام التي كانت معقولة في وقت صدورها.

مسؤوليات المدقق

٦. تتلخص مسؤوليات المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يخص مدى ملائمة استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية وتكوين استنتاج خاص بذلك، وإستنتاج ما إذا توجد شكوك كبيرة حول قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، بناءً على أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها. وتكون هذه المسؤوليات قائمة حتى لو لم يشتمل إطار إعداد التقارير المالية المستخدم في إعداد البيانات المالية على متطلب صريح يقتضي من الإدارة إجراء تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

٧. ومع ذلك، وكما هو مبين في معيار التدقيق الدولي ٢٠٠[٢]، تكون الآثار المحتملة للقيود المتأصلة على قدرة المدقق للكشف عن الأخطاء الجوهرية أكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي قد تدفع المنشأة إلى وقف إستمرار أعمالها كمنشأة مستمرة. وليس بإمكان المدقق التنبؤ بمثل هذه الأحداث أو الظروف المستقبلية. وتبعاً لذلك، فإن غياب أي إشارة إلى الشكوك الكبيرة حول قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة في تقرير المدقق لا يمكن أن يعتبر كضمانة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

تاريخ النفاذ

٨. يكون هذا المعيار نافذ المفعول فيما يخص عمليات تدقيق البيانات المالية للفترات المنتهية بتاريخ ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ أو بعد ذلك.

[٢] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ *" الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية "*، الفقرات أ٥٣ – أ٥٤.

الأهداف

٩. تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:

(أ) الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يخص مدى ملائمة استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية وتكوين استنتاج خاص بذلك؛

(ب) إستنتاج ما إذا توجد شكوك كبيرة تتعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، بناءً على أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها؛ و

(ج) إعداد التقارير وفقا لهذا المعيار.

المتطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة

١٠. عند تأدية إجراءات تقييم المخاطر كما هو مطلوب بموجب معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)[٣]، يجب على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار ما إذا كانت توجد أحداث أو ظروف تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وعند القيام بذلك، يجب على المدقق أن يحدد ما إذا كانت الإدارة قد أنجزت بالفعل تقييماً أولياً لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، و: (المرجع: الفقرات أ٣ – أ٦)

(أ) إذا تم إجراء مثل هذا التقييم، يجب على المدقق مناقشة التقييم مع الإدارة وتحديد ما إذا كانت الإدارة قد حددت الأحداث أو الظروف التي تشكك بشكل كبير، سواء منفردةً أو مجتمعةً، في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، وإن كان كذلك، خطط الإدارة لمعالجتها؛ أو

(ب) إذا لم يتم إجراء هذا التقييم بعد، يجب أن يناقش المدقق مع الإدارة أساس الاستخدام المقصود للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة، وأن يستفسر من الإدارة عما إذا كانت توجد أحداث أو ظروف يمكن أن تشكك بشكل كبير، سواء منفردةً أو مجتمعةً، في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

١١. ينبغي أن يتنبه المدقق طوال عملية التدقيق للحصول على أدلة تدقيق بخصوص الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. (المرجع: الفقرة أ٧)

تقويم التقييم الخاص بالإدارة

١٢. ينبغي أن يقوّم المدقق تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. (المرجع: الفقرات أ٨–أ١٠، أ١٢–أ١٣)

[٣] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) *" تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها "*، الفقرة ٥.

١٣. لدى تقويم التقييم الخاص بالإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، ينبغي أن يغطي المدقق نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لإجراء التقييم على النحو المطلوب وفق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، أو بموجب القوانين أو الأنظمة إذا كانت تنص على فترة أطول. إذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة يغطي أقل من إثني عشر شهرا من تاريخ البيانات المالية حسبما هو محدد في معيار التدقيق الدولي ٥٦٠[٤]، فإن على المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد فترة التقييم لمدة اثني عشر شهرا على الأقل بدءاً من ذلك التاريخ. (المرجع: الفقرات أ١١– أ١٣)

١٤. لدى تقويم التقييم الخاص بالإدارة، ينبغي على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار ما إذا كان تقييم الإدارة يتضمن جميع المعلومات ذات العلاقة التي كان قد اطّلع عليها نتيجة التدقيق.

فترة ما بعد تقييم الإدارة

١٥. ينبغي أن يستفسر المدقق من الإدارة بشأن معرفتها بالأحداث أو الظروف التي تقع بعد فترة تقييم الإدارة والتي يمكن أن تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. (المرجع: الفقرات أ١٤ – أ١٥)

إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف

١٦. إذا تم تحديد الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، فإنه يتعين على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتحديد ما إذا يوجد أو لا يوجد شكوك كبيرة تتعلق بالأحداث أو الظروف التي يمكن أن تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة (المشار إليها فيما بعد بـ"الشكوك الكبيرة") من خلال تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية، بما في ذلك دراسة العوامل التي تسهم في تقليص الشكوك. وتتضمن هذه الإجراءات ما يلي: (المرجع: الفقرة أ١٦)

(أ) إذا لم تقم الإدارة بعد بإجراء تقييم لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، يُطلب من الإدارة إجراء التقييم الخاص بها.

(ب) تقييم خطط الإدارة بخصوص الإجراءات المستقبلية فيما يتعلق بقييمها للمنشأة المستمرة، وما إذا كانت نتائج هذه الخطط من المرجح أن تحسّن الوضع وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في ظل الظروف المحددة. (المرجع: الفقرة أ١٧)

[٤] معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ "الأحداث اللاحقة"، الفقرة ٥(أ).

(ج) حين تقوم المنشأة بإعداد توقعات التدفق النقدي، ويكون تحليل التوقعات عاملاً هاماً في بحث النتائج المستقبلية للأحداث أو الظروف في تقييم خطط الإدارة بخصوص الإجراءات المستقبلية: (المرجع: الفقرات أ١٨ – أ١٩)

(١) تقييم موثوقية البيانات الأساسية المعدّة لإعداد التوقعات؛ و

(٢) تحديد ما إذا كان هناك دعم كافي للفرضيات التي تستند إليها التوقعات.

(د) بحث ما إذا كانت أي حقائق أو معلومات إضافية قد أصبحت متاحة منذ التاريخ الذي أجرت فيه الإدارة تقييمها.

(هـ) طلب إقرارات خطية من الإدارة، وحيث يكون مناسباً، أولئك المكلفين بالحوكمة، فيما يتعلق بخططهم للإجراءات المستقبلية وجدوى هذه الخطط. (المرجع: الفقرة أ٢٠)

إستنتاجات المدقق

١٧. ينبغي أن يقيّم المدقق ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يخص مدى ملائمة استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية وأن يكوّن استنتاج خاص بذلك.

١٨. بناءً على أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها، يتعين على المدقق أن يستنتج ما إذا كانت توجد شكوك كبيرة، وفق تقدير المدقق، تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تشكك بشكل كبير، سواء منفردةً أو مجتمعةً، في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. تكون الشكوك الكبيرة قائمة عندما يكون حجم تأثيرها المحتمل وإمكانية حدوثها يستلزم بالضرورة، وفق تقدير المدقق، إجراء إفصاح ملائم عن طبيعة وآثار الشكوك فيما يخص التالي: (المرجع: الفقرات أ٢١ – أ٢٢)

(أ) في حال إطار إعداد التقارير المالية الذي ينطوي على عرض عادل، العرض العادل للبيانات المالية، أو

(ب) في حال إطار الامتثال، أن لا تكون البيانات المالية مضللة.

كفاية الإفصاحات عند تحديد الأحداث أو الظروف ووجود شكوك كبيرة

١٩. إذا استنتج المدقق أن استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة هو استخدام مناسب في الظروف المحددة لكن مع وجود شكوك كبيرة، فإن على المدقق أن يحدد ما إذا كانت البيانات المالية: (المرجع: الفقرات أ٢٢ – أ٢٣)

(أ) تفصح بشكل كافي عن الأحداث أو الظروف الرئيسية التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وخطط الإدارة للتعامل مع هذه الأحداث أو الظروف؛ و

(ب) تُفصح بوضوح عن وجود شكوك كبيرة تتعلق بالأحداث أو الظروف التي يمكن أن تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، وتكون بالتالي غير قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في سياق الأعمال الاعتيادية.

كفاية الإفصاحات عند تحديد الأحداث أو الظروف لكن مع عدم وجود شكوك كبيرة

٢٠. إذا تم تحديد الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، لكن المدقق استنتج بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها بأنه لا توجد شكوك كبيرة، فإنه يتعين على المدقق أن يقيّم ما إذا كانت البيانات المالية، في ضوء متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، توفر إفصاحات كافية حول هذه الأحداث أو الظروف. (المرجع: الفقرات ٢٤أ – ٢٥أ)

الآثار المترتبة على تقرير المدقق

استخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة هو استخدام غير ملائم

٢١. إذا تم إعداد البيانات المالية باستخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة، لكن استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية، وفق تقدير المدقق، هو استخدام غير ملائم، فإنه يتعين على المدقق أن يعبر عن رأي سلبي. (المرجع: الفقرات ٢٦أ – ٢٧أ)

استخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة هو استخدام ملائم لكن مع وجود شكوك كبيرة

الإفصاح الكافي عن الشكوك الكبيرة في البيانات المالية

٢٢. إذا تم الإفصاح بشكل كافي عن الشكوك الكبيرة في البيانات المالية، فإنه يتعين على المدقق أن يعبّر عن رأي غير معدل وينبغي أن يشمل تقرير المدقق قسماً منفصلاً تحت عنوان "الشكوك الكبيرة المتعلقة بالمنشأة المستمرة" من أجل: (المرجع: الفقرات ٢٨أ–٣١أ، ٣٤أ)

(أ) لفت الانتباه إلى الإيضاح الذي يفصح عن الأمور الواردة في الفقرة ١٩ ضمن البيانات المالية؛ و

(ب) بيان أن هذه الأحداث أو الظروف تشير إلى وجود شكوك كبيرة يمكن أن تشكك في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وأنه لا يتم تعديل رأي المدقق فيما يتعلق بالمسألة المحددة.

لا يتم الإفصاح بشكل كافي عن الشكوك الكبيرة في البيانات المالية

٢٣. إذا لم يتم الإفصاح بشكل كافي عن الشكوك الكبيرة في البيانات المالية، فإنه يتعين على المدقق القيام بما يلي: (المرجع: الفقرات ٣٢أ – ٣٤أ)

(أ) التعبير عن رأي متحفظ أو سلبي، حسبما يكون مناسباً، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)[٥]؛ و

(ب) في قسم الرأي المتحفظ (السلبي) من تقرير المدقق، بيان وجود شكوك كبيرة يمكن أن تشكك في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وأن البيانات المالية لا تفصح بصورة كافية عن هذه المسألة.

الإدارة غير مستعدة لإجراء تقييمها أو تمديده

٢٤. إذا كانت الإدارة غير مستعدة لإجراء أو تمديد تقييمها عندما يطلب المدقق منها ذلك، فإنه ينبغي على المدقق أن يأخذ باعتباره الآثار المترتبة على تقرير المدقق. (المرجع: الفقرة أ٣٥)

الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

٢٥. ما لم يشارك جميع أولئك المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة[٦]، يتعين على المدقق إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة بالأحداث أو الظروف المحددة التي يمكن أن تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. ويشمل هذا الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة ما يلي:

(أ) ما إذا كانت الأحداث أو الظروف تمثل شكوكا كبيرة.

(ب) ما إذا كان استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة هو استخدام ملائم في إعداد البيانات المالية؛

(ج) كفاية الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية؛ و

(د) حيث أمكن، الآثار المترتبة على تقرير المدقق.

التأخير الكبير في المصادقة على البيانات المالية

٢٦. في حال حدوث تأخير كبير في المصادقة على البيانات المالية من قبل الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة بعد تاريخ البيانات المالية، يجب على المدقق الاستفسار عن أسباب التأخير. إذا اعتقد المدقق أن التأخير قد يكون له علاقة بالأحداث أو الظروف المرتبطة بتقييم المنشأة المستمرة، فإنه يتعين عليه تأدية إجراءات التدقيق الإضافية اللازمة، كما هو موضح في الفقرة ١٦، وبحث التأثير المترتب على إستنتاج المدقق فيما يخص وجود الشكوك الكبيرة، كما هو موضح في الفقرة ١٨.

***

[٥] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) *" التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل "*.

[٦] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) *" الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة "*، الفقرة ١٣ .

مواد التطبيق والمواد الإيضاحية الأخرى

نطاق هذا المعيار (المرجع: الفقرة ١)

أ١. يتناول معيار التدقيق الدولي ٧٠١[٧] مسؤولية المدقق عن الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق. وينص ذلك المعيار على أنه، عند تطبيق معيار التدقيق الدولي ٧٠١، يمكن تحديد الأمور المتعلقة بالمنشأة المستمرة على أنها أمور تدقيق رئيسية، ويوضح أن الشكوك الكبيرة المتعلقة بالأحداث أو الظروف التي يمكن أن تشكك في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة هي، بطبيعتها، من أمور التدقيق الرئيسية.[٨]

الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة (المرجع: الفقرة ٢)

الاعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام

أ٢. يعتبر استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة ملائماً أيضا بالنسبة لمنشآت القطاع العام. على سبيل المثال، يتناول معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ مسألة قدرة منشآت القطاع العام على الإستمرار كمنشأة مستمرة[٩]. يمكن أن تنشأ مخاطر المنشأة المستمرة في الحالات التي تعمل فيها منشآت القطاع العام بهدف الربح، حيث قد يتم تخفيض الدعم الحكومي أو سحبه، أو في حال الخصخصة، لكنها لا تقتصر على تلك الحالات. يمكن أن تشمل الأحداث أو الظروف التي قد تشكك في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة في القطاع العام الحالات التي تفتقر فيها منشأة القطاع العام إلى التمويل لإستمرار وجودها أو الحالات التي تُتخذ فيها قرارات سياسية تؤثر على الخدمات التي تقدمها منشأة القطاع العام.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة

الأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة (المرجع: الفقرة ١٠)

أ٣. وفيما يلي أمثلة على الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تشكك بشكل كبير، سواءً منفردةً أو مجتمعةً، في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. ولا تعتبر هذه القائمة شاملة كما أن وجود واحد أو أكثر من البنود يشير دوماً إلى وجود شكوك كبيرة.

مالية

- المركز الصافي للالتزام أو الالتزام المتداول.
- الاقتراضات محددة الأجل القريبة من الإستحقاق دون توقعات حقيقية بالتجديد أو السداد؛ أو الاعتماد المفرط على الاقتراضات قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل.

---

[٧] معيار التدقيق الدولي ٧٠١ "*الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل*".

[٨] إنظر الفقرتين ١٥ و أ٤١ من معيار التدقيق الدولي ٧٠١.

[٩] معيار المحاسبة الدولي في القطاع العام ١ "*عرض البيانات المالية*"، الفقرات ٣٨-٤١.

- مؤشرات على سحب الدعم المالي من قبل الدائنين.
- التدفقات النقدية التشغيلية السلبية المشار إليها في البيانات المالية التاريخية أو المستقبلية.
- النسب المالية الرئيسية السلبية.
- الخسائر التشغيلية الكبيرة أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفقات النقدية.
- المبالغ متأخرة السداد أو وقف أرباح الأسهم.
- عدم القدرة على سداد الدائنين في تواريخ الإستحقاق.
- عدم القدرة على الإمتثال لشروط اتفاقيات القروض.
- التغير من معاملات الإئتمان إلى معاملات النقد عند التسليم مع الموردين.
- عدم القدرة على الحصول على تمويل لتطوير منتجات جديدة أساسية أو للإستثمارات الضرورية الأخرى.

تشغيلية

- نوايا الإدارة لتصفية المنشأة أو وقف عملياتها.
- فقدان الإدارة الرئيسية دون وجود بديل.
- فقدان سوق رئيسية أو عميل رئيسي (عملاء) رئيسيون أو امتياز أو ترخيص أو مورد رئيسي (موردون) رئيسيون.
- صعوبات العمل.
- نقص المستلزمات الهامة.
- ظهور منافس ناجح للغاية.

أخرى

- عدم الامتثال للمتطلبات الرأسمالية أو القانونية أو التنظيمية الأخرى، مثل متطلبات الملاءة أو السيولة للمؤسسات المالية.
- الإجراءات القانونية أو التنظيمية غير المبتوت بها ضد المنشأة التي يمكن أن تؤدي، في حال نجاحها، إلى مطالبات من غير المحتمل أن تكون المنشأة قادرة على الوفاء بها.
- التغييرات في القوانين أو الأنظمة أو سياسة الحكومة المتوقع أن تؤثر سلبا على المنشأة.
- الكوارث غير المؤمّن عليها أو المؤمّن عليها بأقل من المستوى المطلوب عند وقوعها.

يمكن التخفيف من أهمية هذه الأحداث أو الظروف في كثير من الأحيان عبر عوامل أخرى. على سبيل المثال، يمكن معادلة التأثير المترتب على عدم قدرة المنشأة على سداد ديونها العادية عبر خطط الإدارة للحفاظ على تدفقات نقدية كافية من خلال وسائل بديلة، مثل التصرف بالأصول أو إعادة جدولة سداد القروض أو الحصول على رأسمال إضافي. وعلى نحو مماثل، يمكن التخفيف من أثر فقدان مورد رئيسي عن طريق توفر مصدر بديل مناسب للإمداد.

أ٤. تساعد إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة بموجب الفقرة ١٠ المدقق على تحديد ما إذا كان استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة من المرجح أن يكون قضية مهمة وتأثيره على التخطيط لعملية التدقيق. تسمح هذه الإجراءات أيضا بإجراء المزيد من المناقشات في الوقت المناسب مع الإدارة، بما في ذلك مناقشة خطط الإدارة وحلّ أي قضايا محددة تخص المنشأة المستمرة.

الاعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة (المرجع: الفقرة ١٠)

أ٥. يمكن أن يؤثر حجم المنشأة على قدرتها على تحمل الظروف السلبية. وقد تكون المنشآت الصغيرة قادرة على الاستجابة بشكل سريع لاستغلال الفرص، لكنها قد تفتقر إلى احتياطات للحفاظ على إستمرار العمليات.

أ٦. تشمل الظروف الملائمة بشكل خاص للمنشآت الصغيرة مخاطرة أن تتوقف البنوك والمقرضين الآخرين عن دعم المنشأة، فضلا عن احتمال فقدان مورد رئيسي أو عميل رئيسي أو موظف رئيسي، أو فقدان الحق في العمل بموجب ترخيص أو إمتياز أو اتفاق قانوني آخر.

توخي الحذر خلال التدقيق للحصول على أدلة تدقيق حول الأحداث أو الظروف (المرجع: الفقرة ١١)

أ٧. يتطلب معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) من المدقق تنقيح تقييم المخاطر الخاص به وتعديل إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها وفقا لذلك عند الحصول على أدلة تدقيق إضافية أثناء سير التدقيق تؤثر على تقييم المدقق للمخاطر.[١٠] إذا تم تحديد الأحداث أو الظروف التي قد تشكك في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة بعد تقييم المدقق للمخاطر، بالإضافة إلى تنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرة ١٦، فقد تكون هناك حاجة لتنقيح تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية. ويؤثر وجود مثل هذه الأحداث أو الظروف أيضا على طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات الإضافية التي يتخذها المدقق إستجابة للمخاطر التي يتم تقييمها. ينص معيار التدقيق الدولي ٣٣٠[١١] على متطلبات وإرشادات معينة بشأن هذه المسألة.

تقويم التقييم الخاص بالإدارة

تقييم الإدارة ودعم التحليل وتقييم المدقق (المرجع: الفقرة ١٢)

أ٨. يعتبر تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة جزءاً رئيسياً من دراسة المدقق لاستخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة.

---

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ٣١ .

[١١] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ *"إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة"*.

أ٩. ليس من مسؤولية المدقق تصحيح الوضع المتمثل في عدم وجود تحليلات من قبل الإدارة. لكن في بعض الظروف، قد لا يمنع غياب التحليل المفصّل من قبل الإدارة لدعم تقييمها المدقق من إستنتاج ما إذا كان استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة هو استخدام ملائم في الظروف المحددة. على سبيل المثال، في حال وجود تاريخ سابق من العمليات المربحة بالإضافة إلى سهولة الحصول على الموارد المالية، يمكن أن تجري الإدارة تقييمها دون تحليل مفصّل. في هذه الحالة، يمكن أن يقوّم المدقق مدى ملائمة تقييم الإدارة دون تنفيذ إجراءات تقييم مفصلة إذا كانت إجراءات التدقيق الأخرى للمدقق كافية لمساعدته على استنتاج ما إذا كان استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية هو استخدام ملائم في الظروف المحددة.

أ١٠. في ظروف أخرى، يمكن أن يشمل تقويم التقييم الذي تجريه الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، حسبما هو مطلوب بموجب الفقرة ١٢، تقييما للعملية التي تتبعها الإدارة في إجراء تقييمها، والفرضيات التي يستند إليها التقييم، وخطط الإدارة لاتخاذ الإجراءات المستقبلية وما إذا كانت خطط الإدارة مجدية في الظروف المحددة.

فترة تقييم الإدارة (المرجع: الفقرة ١٣)

أ١١. تتطلب معظم أطر إعداد التقارير المالية تقييم صريح من قبل الإدارة يحدد الفترة التي يتوجب فيها على الإدارة أن تأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات المتاحة[١٢].

الاعتبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة (المرجع: الفقرات ١٢-١٣)

أ١٢. في كثير من الحالات، لا تقوم إدارة المنشآت الصغيرة بإعداد تقييم مفصّل لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، بل تعتمد بدلا من ذلك على المعرفة المتعمقة بالعمل والآفاق المستقبلية المتوقعة. ومع ذلك، ووفقا لمتطلبات هذا المعيار، يحتاج المدقق لتقويم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وبالنسبة للمنشآت الصغيرة، قد يكون من المناسب مناقشة التمويل متوسط وطويل الأجل للمنشأة مع الإدارة، شريطة أنه من الممكن إثبات مزاعم الإدارة بأدلة موثقة كافية وألا تتعارض مع فهم المدقق للمنشأة. وبالتالي، يمكن استيفاء المتطلب الوارد في الفقرة ١٣ الذي يقتضي بأن يطلب المدقق من الإدارة تمديد تقييمها، مثلاً، عبر المناقشة والاستفسار وفحص الوثائق المساندة، كالأوامر التي يتم تلقيها للتوريد المستقبلي أو تقييم جدواها أو إثباتها بطريقة أخرى.

[١٢] على سبيل المثال، يعرّف معيار المحاسبة الدولي ١ هذه كفترة يجب أن تستمر لمدة اثني عشر شهرا على الأقل من نهاية فترة إعداد التقارير، لكن لا أن تقتصر على ذلك.

أ١٣. غالباً ما يكون الدعم المستمر من قبل المدراء المالكين مهم بالنسبة لقدرة المنشآت الصغيرة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وحين يتم تمويل المنشأة الصغيرة بشكل كبير بواسطة قرض من المدير المالك، قد يكون من المهم ألا يتم سحب هذه الأموال. على سبيل المثال، يمكن أن يعتمد إستمرار المنشأة الصغيرة التي تواجه صعوبات مالية على تقديم المدير المالك لقرض إلى المنشأة لصالح البنوك أو الدائنين الآخرين، أو دعم المدير المالك لقرض مقدم للمنشأة من خلال توفير ضمانه مع ممتلكاته الشخصية. وفي مثل هذه الظروف، يمكن أن يحصل المدقق على أدلة ملائمة من الوثائق بشأن تقديم المدير المالك للقرض أو للضمانة. وحيث تعتمد المنشأة على دعم إضافي من المدير المالك، يمكن أن يقيّم المدقق قدرة المدير المالك على تلبية الإلتزام بموجب ترتيب الدعم. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن يطلب المدقق تأكيد خطي على الأحكام والشروط المرفقة بذلك الدعم وعلى نية أو فهم المدير المالك.

فترة ما بعد تقييم الإدارة (المرجع: الفقرة ١٥)

أ١٤. حسبما تقتضي الفقرة ١١، ينبغي أن يتنبه المدقق لاحتمالية وقوع أحداث، سواء مجدولة أو غير ذلك، أو ظروف معلومة بعد فترة التقييم المستخدم من قبل الإدارة والتي قد تشكك في مدى ملائمة استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية. ومع ازدياد درجة الشكوك المرتبطة بنتيجة حدث أو ظرف ما كلما كان احتمال وقوعه أبعد في المستقبل، عند الأخذ بعين الإعتبار الأحداث أو الظروف المستقبلية، ينبغي أن تكون مؤشرات قضايا المنشأة المستمرة هي مؤشرات كبيرة وهامة قبل أن يبحث المدقق مسألة اتخاذ المزيد من الإجراءات. إذا تم تحديد هذه الأحداث أو الظروف، قد يحتاج المدقق إلى أن يطلب من الإدارة تقييم الأهمية المحتملة لحدث أو ظرف معين على تقييمها لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وفي هذه الحالات، تُطبق الإجراءات المنصوص عليها في الفقرة ١٦.

أ١٥. عدا عن طرح الاستفسارات على الإدارة، لا يتحمل المدقق أي مسؤولية لتنفيذ أي إجراءات تدقيق أخرى لتحديد الأحداث أو الظروف التي قد تشكك بصورة كبيرة في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة إلى ما بعد الفترة التي تقيّمها الإدارة، والتي تمتد كما نوقش في الفقرة ١٣ لفترة إثني عشر شهراً على الأقل من تاريخ البيانات المالية.

إجراءات التدقيق الإضافية عند تحديد الأحداث أو الظروف (المرجع: الفقرة ١٦)

أ١٦. يمكن أن تشمل إجراءات التدقيق التي تعتبر ذات صلة بالمتطلبات الواردة في الفقرة ١٦ ما يلي:

- تحليل ومناقشة التدفقات النقدية والأرباح والتوقعات الأخرى ذات الصلة مع الإدارة.
- تحليل ومناقشة أحدث البيانات المالية المرحلية المتاحة للمنشأة.

- قراءة شروط وأحكام سندات الدين غير المضمونة واتفاقيات القروض وتحديد ما إذا كان تم انتهاك أيٍ منها.
- قراءة محاضر اجتماعات المساهمين وأولئك المكلفين بالحوكمة واللجان ذات العلاقة للإشارة إلى صعوبات التمويل.
- الاستفسار من المستشار القانوني للمنشأة بخصوص وجود دعاوى قضائية ومطالبات ومعقولية تقييم الإدارة لنتائجها وتقدير آثارها المالية.
- التأكيد على وجود وشرعية وإنفاذ الترتيبات اللازمة لتوفير الدعم المالي أو الحفاظ عليه مع الأطراف ذات العلاقة والأطراف الأخرى وتقييم القدرة المالية لهذه الأطراف على تقديم أموال إضافية.
- تقييم خطط المنشأة للتعامل مع طلبات العملاء غير المنفذة.
- تأدية إجراءات التدقيق بشأن الأحداث اللاحقة لتحديد تلك الأحداث التي تؤثر على أو تقلص من قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.
- التأكيد على وجود وشروط وكفاية تسهيلات الاقتراض.
- الحصول على تقارير الإجراءات التنظيمية ومراجعتها.
- تحديد مدى كفاية الدعم فيما يخص أي عمليات مقررة للتصرف بالأصول.

تقييم خطط الإدارة بخصوص الإجراءات المستقبلية (المرجع: الفقرة ١٦(ب))

أ١٧. يمكن أن يشمل تقييم خطط الإدارة بخصوص الإجراءات المستقبلية طرح إستفسارات على الإدارة بشأن خططها لاتخاذ الإجراءات المستقبلية، بما في ذلك مثلا، خططها لتصفية الأصول أو اقتراض الأموال أو إعادة هيكلة الديون، وخفض أو تأخير النفقات أو زيادة رأس المال.

فترة تقييم الإدارة (المرجع: الفقرة ١٦(ج))

أ١٨. بالإضافة إلى الإجراءات المطلوبة في الفقرة ١٦(ج)، يمكن أن يقارن المدقق:

- المعلومات المالية المستقبلية للفترات السابقة الأخيرة مع النتائج التاريخية؛ و
- المعلومات المالية المستقبلية للفترة الحالية مع النتائج المتحققة حتى تاريخه.

أ١٩. حيث تشمل فرضيات الإدارة إستمرار الدعم من قبل أطراف ثالثة، سواء من خلال تقديم القروض أو التزامات تقديم تمويل إضافي أو الحفاظ عليه أو الضمانات، وكان هذا الدعم مهما لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، قد يحتاج المدقق إلى طلب تأكيد خطي (بما في ذلك الشروط والأحكام) من تلك الأطراف الثالثة والحصول على أدلة تثبت قدرتها على تقديم مثل هذا الدعم.

الإقرارات الخطية (المرجع: الفقرة ١٦(هـ))

أ٢٠. قد يعتبر المدقق أنه من المناسب الحصول على إقرارات خطية محددة غير تلك المطلوبة في الفقرة ١٦ دعما لأدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها بشأن خطط الإدارة حول الإجراءات المستقبلية المتعلقة بتقييمها للمنشأة المستمرة وجدوى تلك الخطط.

إستنتاجات المدقق

الشكوك الكبيرة المتعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة (المرجع: الفقرات ١٨)

أ٢١. تُستخدم عبارة "الشكوك الكبيرة" في معيار المحاسبة الدولي ١ عند مناقشة الشكوك المتعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة والتي ينبغي الإفصاح عنها في البيانات المالية. في بعض الأطر الأخرى لإعداد التقارير المالية، تُستخدم عبارة "الشكوك الكبيرة" في ظروف مماثلة.

كفاية الإفصاح عند تحديد الأحداث أو الظروف ووجود شكوك كبيرة

أ٢٢. توضح الفقرة ١٩ بأن الشكوك الكبيرة تكون قائمة عندما يكون حجم التأثير المحتمل للأحداث أو الظروف وإمكانية وقوعها يستلزم بالضرورة إجراء إفصاح ملائم لتحقيق عرض عادل (أطر العرض العادل) أو لضمان ألا تكون البيانات المالية مضللة (أطر الامتثال). يتوجب على المدقق وفقا للفقرة ١٨ أن يستنتج ما إذا كانت هذه الشكوك قائمة بغض النظر عما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية المعمول به يعرّف الشكوك الكبيرة أو بغض النظر عن كيفية تعريف الإطار لهذه الشكوك.

أ٢٣. تتطلب الفقرة ١٩ من المدقق تحديد ما إذا كانت إفصاحات البيانات المالية تعالج الأمور المنصوص عليها في تلك الفقرة. ويعتبر هذا التحديد بالإضافة إلى قيام المدقق بتحديد ما إذا كانت الإفصاحات عن الشكوك الكبيرة، التي يقتضيها إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، تحديدا ملائما. وقد تشمل الإفصاحات التي تتطلبها بعض أطر إعداد التقارير المالية بالإضافة إلى الأمور المنصوص عليها في الفقرة ١٩ الإفصاح عما يلي:

- تقييم الإدارة لأهمية الأحداث أو الظروف المتعلقة بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها؛ أو
- الأحكام الهامة التي تصدرها الإدارة كجزء من تقييمها لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

قد توفر بعض أطر إعداد التقارير المالية إرشادات إضافية بخصوص بحث الإدارة للإفصاحات المتعلقة بحجم التأثير المحتمل للأحداث أو الظروف الرئيسية، واحتمال وتوقيت وقوعها.

كفاية الإفصاحات عند تحديد الأحداث أو الظروف مع عدم وجود شكوك كبيرة (المرجع: الفقرة ٢٠)

أ٢٤. حتى في حال عدم وجود شكوك كبيرة، تتطلب الفقرة ٢٠ من المدقق تقييم ما إذا كانت البيانات المالية توفر، في ضوء متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، إفصاحا كافيا عن الأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. يمكن لبعض أطر إعداد التقارير المالية أن تعالج الإفصاحات عن:

- الأحداث أو الظروف الرئيسية؛
- تقييم الإدارة لأهمية تلك الأحداث أو الظروف فيما يتعلق بقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها؛
- خطط الإدارة الرامية إلى تخفيف حدة تأثير هذه الأحداث أو الظروف؛ أو
- الأحكام الهامة التي تصدرها الإدارة كجزء من تقييمها لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

أ٢٥. عند إعداد البيانات المالية وفقا لإطار العرض العادل، يشمل تقييم المدقق لما إذا كانت البيانات المالية تحقق عرضاً عادلاً دراسة العرض العام للبيانات المالية وبنيتها ومحتواها، وما إذا كانت البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، تمثل المعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق عرضا عادلا[١٣]. وتبعاً للحقائق والظروف، يمكن أن يحدد المدقق أن الإفصاحات الإضافية ضرورية لتحقيق العرض العادل. وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، عند تحديد الأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، لكن بناءً على أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها، يستنتج المدقق بأنه لا توجد شكوك كبيرة، وأنه لا يتوجب صراحةً تقديم إفصاحات معينة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول فيما يخص هذه الظروف.

[١٣] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) "تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية"، الفقرة ١٤.

الآثار المترتبة على تقرير المدقق

استخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة هو استخدام غير ملائم (المرجع: الفقرة ٢١)

أ٢٦. إذا تم إعداد البيانات المالية باستخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة، لكن استخدام الإدارة لذلك الأساس في البيانات المالية هو استخدام غير ملائم وفق تقدير المدقق، يُطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٢١ والذي يقتضي من المدقق التعبير عن رأي سلبي بغض النظر عما إذا كانت البيانات المالية تشتمل أو لا تشتمل على إفصاح بخصوص عدم ملائمة استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة.

أ٢٧. عندما يكون استخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة غير ملائم في الظروف المحددة، قد يُطلب من الإدارة، أو قد تختار، إعداد البيانات المالية وفق أساس آخر (على سبيل المثال، أساس التصفية). وقد يكون المدقق قادرا على تدقيق تلك البيانات المالية شريطة أن يحدد بأن الأساس المحاسبي الآخر هو أساس مقبول في الظروف المحددة. قد يكون المدقق قادرا على إبداء رأي غير معدل حول تلك البيانات المالية، شريطة أن يكون هناك إفصاح كافي عن الأساس المحاسبي الذي تم بناءً عليه إعداد البيانات المالية، لكنه قد يعتبر أنه من المناسب أو من الضروري تضمين فقرة تأكيد لمسألة ما وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح)[١٤] في تقرير المدقق من أجل لفت انتباه المستخدم لذلك الأساس المحاسبي البديل وأسباب استخدامه.

استخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة هو استخدام ملائم لكن مع وجود شكوك كبيرة (المرجع: الفقرات ٢٢-٢٣)

أ٢٨. إن تحديد الشكوك الكبيرة هي مسألة مهمة بالنسبة لفهم المستخدمين للبيانات المالية. كما أن استخدام قسم منفصل مع عنوان يتضمن إشارة إلى وجود شكوك كبيرة متعلقة بالمنشأة المستمرة إنما ينبّه المستخدمين لهذا الظرف.

أ٢٩. يوفر ملحق هذا المعيار توضيحات للإقرارات المطلوب إدراجها في تقرير المدقق حول البيانات المالية عندما تكون المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وفي حال استخدام إطار معين غير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، قد تكون هناك حاجة لتعديل البيانات التوضيحية المعروضة في الملحق بحيث تعكس تطبيق إطار آخر لإعداد التقارير المالية في الظروف المحددة.

أ٣٠. تنص الفقرة ٢٢ على الحد الأدنى من المعلومات المطلوب عرضها في تقرير المدقق في كل حالة من الحالات المبينة. قد يوفر المدقق معلومات إضافية لاستكمال البيانات المطلوبة، على سبيل المثال لتوضيح ما يلي:

---

[١٤] معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح) *" فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل "* .

- أن وجود شكوك كبيرة هو أمر أساسي لفهم المستخدمين للبيانات المالية[١٥]؛ أو
- كيف تم معالجة المسألة في عملية التدقيق. (المرجع: الفقرة أ١)

الإفصاح الكافي عن الشكوك الكبيرة في البيانات المالية (المرجع: الفقرة ٢٢)

أ٣١. يعتبر التوضيح ١ الوارد في ملحق هذا المعيار مثالا على تقرير المدقق عندما يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بشأن مدى ملائمة استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة مع وجود شكوك كبيرة ويكون الإفصاح كافيا في البيانات المالية. يتضمن أيضا الملحق في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) صياغة توضيحية ينبغي تضمينها في تقرير المدقق لجميع المنشآت فيما يتعلق بالمنشأة المستمرة لوصف مسؤوليات كل من أولئك المسؤولين عن البيانات المالية والمدقق فيما يتعلق بالمنشأة المستمرة.

غياب الإفصاح الكافي عن الشكوك الكبيرة في البيانات المالية (المرجع: الفقرة ٢٣)

أ٣٢. يعتبر التوضيحان ٢ و٣ في ملحق هذا المعيار من الأمثلة على تقرير المدقق الذي يحتوي على آراء متحفظة وسلبية، على التوالي، عندما يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بشأن مدى ملائمة استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة لكن لا يتم الإفصاح بشكل كافي عن الشكوك الكبيرة في البيانات المالية.

أ٣٣. في الحالات التي تنطوي على شكوك متعددة تعتبر هامة للبيانات المالية ككل، قد يعتبر المدقق أنه من المناسب في حالات نادرة جدا أن يتم حجب الرأي بدلا من إدراج البيانات المطلوبة بموجب الفقرة ٢٢. ينص معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) على إرشادات معينة حول هذا الموضوع[١٦].

الإتصال مع الجهات التنظمية (المرجع: الفقرات ٢٢-٢٣)

أ٣٤. عندما يعتبر مدقق إحدى المنشآت المنظمة أنه قد يكون من الضروري إدراج إشارة إلى قضايا المنشأة المستمرة ضم تقرير المدقق، فإنه قد يتوجب على المدقق الإتصال مع السلطات التنظيمية أو الإنفاذية أو الرقابية المختصة.

[١٥] معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح)، الفقرة أ٢ .

[١٦] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)، الفقرة ١٠ .

الإدارة غير مستعدة لإجراء تقييمها أو تمديده (المرجع: الفقرة ٢٤)

أ٣٥. قد يعتقد المدقق، في ظروف معينة، أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة إجراء أو تمديد تقييمها. وإذا كانت الإدارة لا ترغب في القيام بذلك، فإنه قد يكون من المناسب إبداء رأي متحفظ أو حجب الرأى في تقرير المدقق، لأنه قد لا يكون بإمكان المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق باستخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية، مثل أدلة التدقيق المتعلقة بوجود خطط وضعتها الإدارة أو وجود عوامل مخففة أخرى.

ملحق

(المرجع: الفقرات أ٢٩، أ٣١– أ٣٢)

أمثلة توضيحية لتقارير المدقق فيما يتعلق بالمنشأة المستمرة

- مثال توضيحي ١: تقرير المدقق الذي يحتوي على رأي غير معدل عندما يستنتج المدقق أنه توجد شكوك كبيرة وأن الإفصاح في البيانات المالية هو إفصاح كافي.
- مثال توضيحي ٢: تقرير المدقق الذي يحتوي على رأي متحفظ عندما يستنتج المدقق أنه توجد شكوك كبيرة وأن البيانات المالية تشوبها أخطاء جوهرية بسبب عدم كفاية الإفصاح.
- مثال توضيحي ٣: تقرير المدقق الذي يحتوي على رأي سلبي عندما يستنتج المدقق أنه توجد شكوك كبيرة وأن البيانات المالية تُغفل الإفصاحات المطلوبة المتعلقة بالشكوك الكبيرة.

<u>مثال توضيحي ١- الرأي غير المعدل عند وجود شكوك كبيرة وعندما يكون الإفصاح في البيانات المالية هو إفصاح كافي</u>

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية للمنشأة المدرجة باستخدام إطار العرض العادل. لا يعتبر التدقيق هو تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي600[1]).**
- **يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي 210[2].**
- **استنتج المدقق أن الرأي غير المعدل (أي "النظيف") هو رأي مناسب بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي المتطلبات التابعة للاختصاص.**
- **بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، إستنتج المدقق وجود شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. ويعتبر الإفصاح عن الشكوك الكبيرة في البيانات المالية إفصاحاً كافياً.**
- **تم الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقا لمعيار التدقيق الدولي 701.**
- **حصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ولم يحدد بعد أي أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

[1] معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ *" الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)"*.

[2] معيار التدقيق الدولي ٢١٠ *" الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق "*.

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية[٣]

الرأي

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقا لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقا للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في [*الإختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقا لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا.

الشكوك الكبيرة المتعلقة بالمنشأة المستمرة

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح رقم ٦ في البيانات المالية، الذي يشير إلى أن الشركة تكبدت خسارة صافية قدرها ZZZ خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، ومنذ ذلك التاريخ، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة مجموع أصولها بمقدار YYY. وكما هو مذكور في الإيضاح ٦، تشير هذه الأحداث أو الظروف، بالإضافة إلى الأمور الأخرى المنصوص عليها في الإيضاح ٦، إلى وجود شكوك كبيرة يمكن أن تشكك في قدرة الشركة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. ولا يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذه المسألة.

أمور التدقيق الرئيسية

هي تلك الأمور التي تعتبر، وفق حكمنا وتقديرنا المهني، أنها الأكثر أهمية في تدقيقنا للبيانات المالية للفترة الحالية. تم تناول هذه الأمور في سياق تدقيقنا للبيانات المالية ككل، وفي صياغة رأينا بشأنها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً حول هذه الأمور. بالإضافة إلى المسألة المبينة في قسم *الشكوك الكبيرة المتعلقة بالمنشأة المستمرة*، فقد حددنا الأمور المبينة أدناه على أنها أمور التدقيق الرئيسية التي يتعين الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[٣] يعتبر العنوان الفرعي "تقرير حول تدقيق البيانات المالية" غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

[*وصف كل مسألة تدقيق رئيسية وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١*.]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل " معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها "]

[*الإبلاغ وفقا لمتطلبات إعداد التقارير في معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في الملحق ٢ من معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)*.]

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية[٤]

[الإبلاغ وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)[٥].]

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية

[*الإبلاغ وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)* [٢١].]

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[*الإبلاغ وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*]

شريك العملية في التدقيق الذي ينتج عنه تقرير المدقق المستقل هذا هو [*اسم*].

[*التوقيع باسم شركة التدقيق أو اسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الاختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

---

[٤] في مختلف أجزاء هذه التقارير التوضيحية للمدقق، قد تكون هناك حاجة لاستبدال مصطلحي الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في الاختصاص المحدد.

[٥] تتطلب الفقرتان ٣٤ و ٣٩ من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) تضمين صياغة معينة في تقرير المدقق لجميع المنشآت فيما يتعلق بالمنشأة المستمرة لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن البيانات المالية والمدقق فيما يتعلق بالمنشأة المستمرة.

<u>مثال توضيحي ٢– الرأي المتحفظ عند وجود شكوك كبيرة وعندما تشتمل البيانات المالية على أخطاء جوهرية بسبب الإفصاح غير الكافي</u>

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية للمنشأة المدرجة باستخدام إطار العرض العادل. لا يعتبر التدقيق هو تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي 600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي المتطلبات التابعة للاختصاص.**
- **بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، إستنتج المدقق وجود شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. يناقش الإيضاح yy المرفق بالبيانات المالية حجم ترتيبات التمويل وانتهاء الصلاحية وترتيبات التمويل الإجمالي؛ لكن البيانات المالية لا تتضمن نقاشا لتأثير أو توفر إعادة التمويل كما لا تصف هذا الوضع بأنه من الشكوك الكبيرة.**
- **تشتمل البيانات المالية على أخطاء جوهرية نظرا لعدم كفاية الإفصاح عن الشكوك الكبيرة. ويُعبّر عن رأي متحفظ لأن المدقق استنتج بأن آثار الإفصاح غير الكافي على البيانات المالية هي آثار هامة لكنها لا تؤثر سلبا على البيانات المالية.**
- **تم الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقا لمعيار التدقيق الدولي 701.**
- **حصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق وتؤثر المسألة التي أدت إلى نشوء رأي متحفظ حول البيانات المالية على المعلومات الأخرى أيضاً.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية[٦]

الرأي المتحفظ

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، باستثناء الإفصاح غير الكامل عن المعلومات المشار إليها في قسم *أساس الرأي المتحفظ* من تقريرنا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي المتحفظ

كما نوقش في الإيضاح yy، تنتهي الترتيبات التمويلية للشركة وتستحق المبالغ غير المسددة بتاريخ ١٩ مارس 20x2. لم تتمكن الشركة من إكمال المفاوضات أو الحصول على تمويل بديل. يشير هذا الوضع إلى وجود شكوك كبيرة يمكن أن تشكك بصورة كبيرة في قدرة الشركة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. ولا تفصح البيانات المالية عن هذه المسألة بشكل كافي.

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقا لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقا للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في [*الإختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقا لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا المتحفظ.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل "معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها"]

[الإبلاغ وفقا لمتطلبات إعداد التقارير في معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ٦ في الملحق ٢ من معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح). قد تُعدّل الفقرة الأخيرة من قسم المعلومات

[٦] يعتبر العنوان الفرعي "تقرير حول تدقيق البيانات المالية" غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

الأخرى في المثال التوضيحي ٦ لوصف المسألة المحددة التي أدت إلى نشوء الرأي المتحفظ والتي تؤثر أيضا على المعلومات الأخرى.]

أمور التدقيق الرئيسية

هي تلك الأمور التي تعتبر، وفق حكمنا وتقديرنا المهني، أنها الأكثر أهمية في تدقيقنا للبيانات المالية للفترة الحالية. تم تناول هذه الأمور في سياق تدقيقنا للبيانات المالية ككل، وفي صياغة رأينا بشأنها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً حول هذه الأمور. بالإضافة إلى المسألة المبينة في قسم *أساس الرأي المتحفظ*، فقد حددنا الأمور المبينة أدناه على أنها أمور التدقيق الرئيسية التي يتعين الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[*وصف كل مسألة تدقيق رئيسية وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.*]

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية[٧]

[الإبلاغ وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)[٨].]

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية

[*الإبلاغ وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*[٢٤].]

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[*الإبلاغ وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*]

شريك العملية في التدقيق الذي ينتج عنه تقرير المدقق المستقل هذا هو [*اسم*].

[*التوقيع باسم شركة التدقيق أو اسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الاختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

[٧] أو المصطلحات الأخرى التي تعتبر مناسبة في سياق الإطار القانوني للاختصاص المحدد.

[٨] تتطلب الفقرتان ٣٤ و٣٩ من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) تضمين صياغة معينة في تقرير المدقق لجميع المنشآت فيما يتعلق بالمنشأة المستمرة لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن البيانات المالية والمدقق فيما يتعلق بالمنشأة المستمرة.

<u>مثال توضيحي ٣- الرأي السلبي عند وجود شكوك كبيرة ولا يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية</u>

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية لمنشأة غير المنشأة المدرجة باستخدام إطار العرض العادل. لا يعتبر التدقيق هو تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي 600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي المتطلبات التابعة للاختصاص.**
- **بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، إستنتج المدقق وجود شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، وتبحث الشركة مسألة الإفلاس. تُغفل البيانات المالية الإفصاحات المطلوبة فيما يتعلق بالشكوك الكبيرة. ويُعبّر عن رأي سلبي لأن آثار هذا الإغفال على البيانات المالية هي آثار كبيرة وواسعة.**
- **لا يتوجب على المدقق، ولم يقرر بشكل آخر، الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.**
- **حصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق وتؤثر المسألة التي أدت إلى نشوء رأي متحفظ/سلبي حول البيانات المالية على المعلومات الأخرى أيضاً.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية[٩]

الرأي السلبي

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، وبسبب إغفال المعلومات المذكورة في قسم *أساس الرأي السلبي* من تقريرنا، لا تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي السلبي

انتهى أجل الترتيبات التمويلية للشركة واستحقت المبالغ غير المسددة بتاريخ ٣١ ديسمبر 20X١. لم تتمكن الشركة من إكمال المفاوضات أو الحصول على تمويل بديل وهي تبحث التقديم للإفلاس. يشير هذا الوضع إلى وجود شكوك كبيرة يمكن أن تشكك بصورة كبيرة في قدرة الشركة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. ولا تفصح البيانات المالية عن هذه المسألة بشكل كافي.

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقا لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقا للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في [*الإختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقا لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا السلبي.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل "معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها"]

[الإبلاغ وفقا لمتطلبات إعداد التقارير في معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ٧ في الملحق ٢ من معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح). قد تُعدّل الفقرة الأخيرة من قسم المعلومات

[٩] يعتبر العنوان الفرعي "تقرير حول تدقيق البيانات المالية" غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

الأخرى في المثال التوضيحي ٧ لوصف المسألة المحددة التي أدت إلى نشوء الرأي السلبي والتي تؤثر أيضا على المعلومات الأخرى.]

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية[١٠]

[الإبلاغ وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)[١١].]

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية

[*الإبلاغ وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*[٢٧].]

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[*الإبلاغ وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*]

[*التوقيع باسم شركة التدقيق أو اسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الاختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

[١٠] أو المصطلحات الأخرى التي تعتبر مناسبة في سياق الإطار القانوني للاختصاص المحدد.

[١١] تتطلب الفقرتان ٣٤ و٣٩ من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) تضمين صياغة معينة في تقرير المدقق لجميع المنشآت فيما يتعلق بالمنشأة المستمرة لوصف مسؤوليات كل من المسؤولين عن البيانات المالية والمدقق فيما يتعلق بالمنشأة المستمرة.

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	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١-٢
الإقرارات الخطية كأدلة تدقيق	٣-٤
تاريخ النفاذ	٥
الأهداف	٦
التعريفات	٧-٨
المتطلبات	
الإدارة المطلوب منها تقديم الإقرارات الخطية	٩
الإقرارات الخطية حول مسؤوليات الإدارة	١٠-١٢
الإقرارات الخطية الأخرى	١٣
التاريخ والفترة (الفترات) التي تغطيها الإقرارات الخطية	١٤
نموذج الإقرارات الخطية	١٥
الشكوك حول موثوقية الإقرارات الخطية والإقرارات الخطية المطلوبة غير المقدمة	١٦-٢٠
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
الإقرارات الخطية كأدلة تدقيق	أ١
الإدارة المطلوب منها تقديم الإقرارات الخطية	أ٢-أ٦
الإقرارات الخطية حول مسؤوليات الإدارة	أ٧-أ٩
الإقرارات الخطية الأخرى	أ١٠-أ١٣
الإبلاغ عن مبلغ العتبة	أ١٤
التاريخ والفترة (الفترات) التي تغطيها الإقرارات الخطية	أ١٥-أ١٨
نموذج الإقرارات الخطية	أ١٩-أ٢١
التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة	أ٢٢

الشكوك حول موثوقية الإقرارات الخطية والإقرارات الخطية المطلوبة غير المقدمة..... أ٢٣-أ٢٧

الملحق ١: قائمة بمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على متطلبات الإقرارات الخطية

الملحق ٢: خطاب إقرار توضيحي

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي٥٨٠ *"الإقرارات الخطية"* في سياق معيار التدقيق الدولي٢٠٠ *"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 الملحق١ 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 إعتبرت ضرورية من قبل المدقق أو اقتضها 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 أ٢–أ٦)

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 التكليف التدقيق[٢]. (المرجع: الفقرات أ٧–أ٩ وأ١٤–أ٢٢)

المعلومات المقدمة وإكتمال المعاملات

١١. ينبغي على المدقق أن يطلب من الإدارة تقديم إقرار خطي بما يلي:

(أ) أنها قامت بتزويد لمدقق بكافة المعلومات ذات العلاقة وبوسيلة الوصول كما هو متفق عليه في شروط التكليف بالتدقيق[٣]؛ و

[٢] معيار التدقيق الدولي٢١٠ *"الموافقة على شروط التكليف 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–أ٩ وأ١٤–أ٢٢)

وصف مسؤوليات الإدارة في الإقرارات الخطية

١٢. ينبغي وصف مسؤوليات الإدارة في الإقرارات الخطية التي تقتضيها الفقرات١٠ و١١ بالطريقة التي يتم فيها وصف هذه المسؤوليات في شروط التكليف 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–أ١٣ وأ١٤–أ٢٢)

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–أ١٨)

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 للفقرات١٠ أو ١١، فلا بد من شمل المسائل ذات العلاقة في خطاب الإقرار. (المرجع: الفقرة أ١٩–أ٢١)

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 إلتزامها بها أو تطبيقها، فعلى المدقق أن يحدد أثار هذه المخاوف على موثوقية الإقرارات (الشفهية أو الخطية) وأدلة التدقيق بشكل عام. (المرجع: الفقرة أ٢٤–أ٢٥)

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 أثار هذه المخاوف على موثوقية الإقرارات (الشفهية أو الخطية) وأدلة التدقيق بشكل عام. (المرجع: الفقرة أ٢٣)

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 ٧٠٥[٤]، 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 الدولي٧٠٥ (المنقح) 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 (المنقح) إذا:

(أ) إستنتج المدقق أن هناك شكوكاً كافية حول نزاهة الإدارة بحيث تكون الإقرارات الخطية المطلوبة وفقاً للفقرات ١٠ و١١ غير موثوقة؛ أو

(ب) لم تقدم الإدارة الإقرارات الخطية المطلوبة وفقاً للفقرات ١٠ و١١. (المرجع: الفقرات أ٢٦-أ٢٧)

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

الإقرارات الخطية كأدلة تدقيق (المرجع: الفقرة ٣)

أ١. 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 (المنقح) *" التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"*.

الإدارة المطلوبة منها تقديم الإقرارات الخطية (المرجع: الفقرة ٩)

أ٢. تكون الإقرارات الخطية مطلوبة من أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية. ويمكن أن يختلف هؤلاء الأفراد إعتماداً على هيكل الحوكمة في المنشأة والقانون أو النظام ذو العلاقة. غير أن الإدارة (وليس أولئك المكلفين بالحوكمة) تكون بالعادة طرفا 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.

أ٣. 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.

أ٤. 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:

- خبير شؤون التامين المسؤول عن القياسات المحاسبية المحددة بصورة إكتوارية.
- المهندسين الذين قد يكونون مسؤولين عن قياسات الإلتزام البيئي ويملكون معرفة متخصصة بشأنه.
- المستشار الداخلي الذي قد يقدم معلومات جوهرية لمخصصات المطالبات القانونية.

أ٥. 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.

أ٦. 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 (المرجع: الفقرتين ١٠-١١)

أ٧. لا تعتبر أدلة التدقيق تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق بأن الإدارة قامت بالوفاء بمسؤولياتها المشار إليها لفي الفقرات١٠ و١١ 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 التكليف بالتدقيق دون سؤالها حول ما إذا تم توفير هذه المعلومات، والحصول عليها مصادقة بشأنها.

أ٨. تستند الإقرارات الخطية الواردة في الفقرات١٠ و١١ على الإقرار المتفق عليه وفهم الإدارة لمسؤولياتها في شروط التكليف بالتدقيق من خلال طلي مصادقة بأنها قامت بالوفاء بها. ويمكن أن يطلب المدقق من الإدارة أيضا 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 التكليف بالتدقيق نيابة عن المنشاة أصحاب المسؤوليات ذات العلاقة؛
- تم إعداد شروط عملية التكليف في سنة سابقة؛
- لم هناك أي مؤشر على سوء فهم الإدارة لهذه المسؤوليات؛ أو
- جعلت التغيرات في الظروف القيام بذلك أمراً ملائماً.

وبصورة منسجمة مع متطلب معيار التدقيق الدولي٢١٠[٥]، لا تعتبر إعادة المصادقة على إقرار الإدارة وفهمها لمسؤولياتها خاضعا لأفضل ما تعرفه الإدارة وتعتقد بصحته (كما هو وارد في الفقرة أ٥ من هذا المعيار).

الإعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام

أ٩. يمكن أن تكون تعليمات عمليات تدقيق البيانات المالية لمنشآت القطاع العام أكثر شمولا 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

أ١٠. إضافة إلى الإقرارات الخطية المطلوبة في الفقرة١٠، 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

أ١١. 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

أ١٢. 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.

أ١٣. 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 و١٣)

أ١٤. يقتضي معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ من المدقق تجميع البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق، عدا تلك التي من الواضح عدم أهميها[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)

أ١٥. لأن الإقرارات الخطية تعتبر أدلة تدقيق ضرورية، فلا يمكن التعبير عن رأي المدقق ولا يمكن تاريخ 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.

أ١٦. 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.

أ١٧. 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 تغيرات على هذه الإقرارات الخطية، وإن كان هناك، فما هي هذه التغيرات.

أ١٨. 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 تقلل من

[٦] معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ "*تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق*"، *الفقرة ٥*.

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)

أ١٩. يتعين تضمين الإقرارات الخطية في خطاب الإقرار الموجه إلى المدقق. غير انه وفي بعض نطاقات الإختصاص، يمكن أن يقتضي القانون أو النظام من الإدارة عمل بيان خطي عام حول مسؤولياتها. وبالرغم من أن هذا البيان يعتبر إقرار بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية، أو للسلطات المعنية، فقد يقرر المدقق أنه نموذج ملائم للإقرارات الخطية فيما يتعلق ببعض أو كافة الإقرارات المطلوبة حسب الفقرات١٠ أو١١. 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 بتلبية المسؤوليات المشار إليها في الفقرات١٠ و١١.
- ما إذا تم تقديم البيان أو الموافقة عليه من قبل أولئك الذين طلب منهم المدقق الإقرارات الخطية ذات لعلاقة.
- ما إذا تم تقديم نسخة من البيان إلى المدقق بأقرب وقت ممكن لتاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية، ولكن ليس بعد ذلك. (أنظر الفقر١٤)

أ٢٠. لا يحتوي بيان رسمي بالإلتزام بالقانون أو النظام، أو الموافقة على البيانات المالية معلومات كافية للمدقق ليقتنع بأن كافة الإقرارات الضرورية قد تمت بوعي وإدراك. ولا ينظر كذلك إلى التعبير عن مسؤوليات الإدارة في القانون أو النظام كبديل للإقرارات الخطية المطلوبة.

أ٢١. يقدم الملحق ٢ مثالاً توضيحياً لخطاب الإقرار.

التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة (المرجع: الفقرات ١٠-١١، و١٣)

أ٢٢. يقتضي معيار التدقيق الدولي٢٦٠ من المدقق التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة بشان 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)

أ٢٣. 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 (المنقح) *" الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة "*، الفقرة ١٦(ج)(٢).

وإن لم يكن كذلك، مراجعة تقييم المخاطر وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية للإستجابة للمخاطر المقيّمة.

أ٢٤. يمكن أن تؤدي المخاوف حول كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو مثابرتها، أو شكوك حول إلتزامها 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.

أ٢٥. يقتضي معيار التدقيق الدولي٢٣٠ 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 إلتزامها بها أو تطبيقها، لكنه إستنتج أنه بالرغم من ذلك فإن الإقرارات الخطية موثوقة. وفي هذه الخالة، يتم توثيق هذه الأمر الهام وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٣٠.

الإقرارات الخطية حول مسؤوليات الإدارة (المرجع: الفقرة ٢٠)

أ٢٦. كما هو موضح في الفقرة أ٧، يكون المدقق غير قادر على الحكم فقط بناء على أدلة التدقيق الأخرى حول ما إذا قامت الإدارة بالوفاء بمسؤوليتها المشار إليها في الفقرات ١٠ و١١. 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].

أ٢٧. 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 الجوهري 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 انه يتعين

[٨] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ *"وثائق التدقيق"*، الفقرات ٨(ج) و١٠ .

[٩] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) الفقرة ٩ .

على المدقق أن يدرس تأثير عدم الإلتزام على الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح).

- 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، بإستثناء المعلومات التي دمرتها النيران. ولا ينطبق المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠ لان 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. (المنقح).

الملحق ١

(المرجع: الفقرة ٢)

قائمة بمعايير التدقيق الدولية التي تحتوي على متطلبات الإقرارات الخطية

يحدد هذا الملحق الفقرات في معايير التدقيق الدولية الأخرى والتي تتطلب إقرارات خطية خاصة. ولا تعتبر هذه القائمة بديلة عن دراسة المتطلبات والتطبيق ذو العلاقة والمادة التوضيحية الأخرى في معايير التدقيق الدولية.

- معيار التدقيق الدولي٢٤٠ " *مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية* " – الفقرة ٤٠
- معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المنقح) " *مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية* " – الفقرة ١٧
- 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
- معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) " *مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى*" – الفقرة (١٣) ج.

الملحق ٢

(المرجع: الفقرة أ٢١)

خطاب إقرار توضيحي

يشمل الخطاب التوضيحي التالي إقرارات خطية يقتضيها هذا المعيار ومعايير التدقيق الدولية الأخرى. ومن المفترض في هذا التوضيح أن إطار إعداد التقارير المالية المطبق هو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ وان المتطلب الوارد في معيار التدقيق الدولي[١] ٥٧٠ للحصول على إقرار خطي ليس مهماً؛ وانه ليس هناك إستثناءات في الإقرارات الخطية المطلوبة. ولو كان هناك إستثناءات، فلا بد من تعديل الإقرارات لتعكس هذه الإستثناءات.

(ترويسة المنشأة)

(إلى المدقق) (التاريخ)

تم تقديم خطاب الإقرار هذا فيما يتعلق بعملية التدقيق التي قمت بها للبيانات المالية لشركة ABC للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠xx[٢] 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 لنكون مطلعين بالشكل الملائم*):

البيانات المالية

- بقد قمنا 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 *"المنشاة 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. (معيار التدقيق الدولي ٥٦٠)
- تعتبر تأثيرات البيانات الخاطئة غير المصححة غير جوهرية، سواءً كانت منفردة أو متراكمة، بالنسبة للبيانات المالية ككل. وقد أرفقت بخطاب الإقرار قائمة بالبيانات الخاطئة غير المصححة. (معيار التدقيق الدولي ٤٥٠)
- [أي أمور أخرى يعتبرها المدقق ملائمة (أنظر الفقرة أ١٠ من هذا المعيار)]

المعلومات المقدمة

- لقد قمنا بتزويدك بما يلي:[٣]
  - 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 جوهريا نتيجة للإحتيال. (معيار التدقيق الدولي ٢٤٠)
- لقد أفصحنا لك عن كافة المعلومات فيما يتعلق بالإحتيال أو الإشتباه بالإحتيال والتي نعلم بها والتي تؤثر على المنشاة وهي تشمل:
  - الإدارة؛
  - الموظفين ذوي الأدوار الرئيسية في نظام الرقابة الداخلي؛ أو
  - الآخرين، حيث يمكن أن يمكن للإحتيال تأثير جوهري على البيانات المالية. (معيار التدقيق الدولي٢٤٠)
- 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. (معيار التدقيق الدولي٢٤٠)
- لقد أفصحنا لك عن كافة الحوادث المعروفة لعدم الإلتزام أو الإشتباه بعدم الإلتزام بالقوانين أو اللوائح والتي ينبغي أخذ تأثيراتها بعين الإعتبار عند إعداد البيانات المالية. (معيار التدقيق الدولي ٢٥٠)

---

[٣] إذا أدرج المدقق مسائل أخرى متعلقة بمسؤوليات الإدارة في كتاب التكليف بعملية التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢١٠ "*الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق*"، يمكن النظر في إدراج هذه المسائل ضمن الإقرارات الخطية من قبل الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة.

- لقد أفصحنا لك عن هوية الأطراف ذات العلاقة التابعة للمنشأة وكافة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة التي نعلم بها. (معيار التدقيق الدولي ٥٥٠)
- [أي أمور أخرى يعتبرها المدقق ملائمة (أنظر الفقرة أ١١ من هذا المعيار)]

الإدارة الإدارة

معيار التدقيق الدولي ٦٠٠

الإعتبارات 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	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١–٦
تاريخ النفاذ	٧
الأهداف	٨
التعريفات	٩–١٠
المتطلبات	
المسؤولية	١١
القبول والإستمرار	١٢–١٤
الإستراتيجية الكلية للتدقيق وخطة التدقيق	١٥–١٦
فهم المجموعة وعناصرها وبيئاتهم	١٧–١٨
فهم مدقق العناصر	١٩–٢٠
الأهمية النسبية	٢١–٢٣
الإستجابة للمخاطر المقيمّة	٢٤–٣١
عملية التوحيد	٣٢–٣٧
الأحداث اللاحقة	٣٨–٣٩
الإتصالات مع مدقق العناصر	٤٠–٤١
تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها	٤٢–٤٥
الإتصالات مع إدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة	٤٦–٤٩
التوثيق	٥٠
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
العناصر الخاضعة للتدقيق بموجب التشريع أو النظام أو لسبب آخر	أ١
التعريفات	أ٢–أ٧
المسؤولية	أ٨–أ٩

القبول والإستمرار أ١٠-أ٢١
الإستراتيجية الكلية للتدقيق وخطة التدقيق..... أ٢٢
فهم المجموعة وعناصرها وبيئاتهم..... أ٢٣-أ٣١
فهم مدقق العناصر أ٣٢-أ٤١
الأهمية النسبية..... أ٤٢-أ٤٦
الإستجابة للمخاطر المقيمّة..... أ٤٧-أ٥٥
عملية التوحيد..... أ٥٦
الإتصال مع مدقق العناصر أ٥٧-أ٦٠
تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها..... أ٦١-أ٦٣
الإتصال مع إدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في المجموعة..... أ٦٤-أ٦٦
الملحق ١: توضيح لتقرير المدقق عندما 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

التدقيق

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ *"الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)"* في سياق معيار التدقيق الدولي٢٠٠ *"الإهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"*.

المقدمة

نطاق معيار التدقيق الدولي هذا

١. تنطبق معايير التدقيق الدولية على عملية تدقيق المجموعات. ويتناول هذا المعيار إعتبارات خاصة تنطبق على عمليات تدقيق المجموعات، وخاصة تلك التي تنطوي على مدققي للعناصر.

٢. قد يجد المدقق أن هذا المعيار، عندما يتم تبنيه حسب الضرورة في الظروف، مفيد عندما يشرك ذلك المدقق مدققين آخرين في عملية تدقيق البيانات المالية عدا البيانات المالية للمجموعة. فعلى سبيل المثال، قد يشرك مدقق ما مدقق آخر لمراقبة جرد المخزون أو فحص الأصول الثابتة المادية المتواجدة في موقع بعيد.

٣. قد يتعين على مدقق العنصر بموجب التشريع أو النظام أو لسبب آخر التعبير عن رأي التدقيق حول البيانات المالية لعنصر معين. وقد يقرر فريق عملية تدقيق المجموعة إستخدام أدلة التدقيق التي يستند إليها الرأي التدقيق حول البيانات المالية للعنصر من أجل توفير أدلة تدقيق حول عملية تدقيق المجموعة، إلا أن متطلبات هذا المعيار تنطبق عليها. (المرجع: الفقرة أ١)

٤. وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٢٢٠[١]، يتعين على شرك عملية المجموعة أن يكون مقتنعاً بأن الأشخاص الذين يجرون عملية تدقيق المجموعة، بما في ذلك مدققي العناصر، يملكون معاً القدرات الملائمة. كما يقع على عاتق شريك عملية المجموعة التوجيه والإشراف وأداء عملية تدقيق المجموعة.

٥. يطبق شريك عملية تدقيق المجموعة متطلبات معيار التدقيق الدولي٢٢٠ بصرف النظر عن ما إذا كان يعمل فريق عملية تدقيق المجموعة أو مدقق العناصر على جمع المعلومات المالية المتعلقة بعنصر معين. ويساعد هذا المعيار شريك عملية تدقيق المجموعة على تلبية متطلبات معيار التدقيق الدولي٢٢٠ حيث يعمل مدققو العناصر على جمع المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر.

٦. تعدّ مخاطرة التدقيق دالة على مخاطرة الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية ومخاطرة بأن المدقق لن يكتشف هذه الأخطاء[٢]. أما في عملية تدقيق للمجموعة، فيشتمل ذلك على المخاطرة بأن مدقق العناصر قد لا يكتشف خطأ معيناً في المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر والتي قد تؤدي إلى خطأ جوهري في البيانات المالية للمجموعة، والمخاطرة بأن فريق عملية تدقيق المجموعة قد لا يكتشف هذا الخطأ. ويوضح هذا المعيار المسائل التي ينظر فيها فريق عملية تدقيق المجموعة عند تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق مشاركته في إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات التدقيق الأخرى التي يؤديها

---

[١] معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ *" رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية "*، الفقرتان [١٤-١٥].

[٢] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ *" الأهداف العامة للمدقق المستقل، وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية "*، الفقرة [أ٣٤].

مدققو العناصر على المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر. 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 للفترات 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 أ٢-أ٤)

(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 وأداؤها، 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 شريك 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 ويقيمون 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 والمحافظ 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 أ٥– أ٦)

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

المسؤولية

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] ونتيجةً 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 أ٨–أ٩)

القبول والإستمرار

١٢. عند تطبيق معيار التدقيق الدولي٢٢٠، 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 أ١٠–أ١٢)

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 إبداء 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، الإنسحاب من العملية، عندما يكون الإنسحاب ممكناً بموجب قانون أو تشريع قابل للتطبيق: أو

[٣] معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرة [١٥].

[٤] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) *"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 أ١٣–أ١٩)

شروط التكليف بالعملية

١٤. يتفق شريك عملية تدقيق المجموعة على شروط التكليف بعملية تدقيق المجموعة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٢١٠.[٥] (المرجع: الفقرتان أ٢٠–أ٢١)

الإستراتيجية الكلية للتدقيق وخطة التدقيق

١٥. يضع فريق عملية تدقيق المجموعة إستراتيجية كلية لتدقيق المجموعة وخطة تدقيق للمجموعة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٣٠٠.[٦]

١٦. يراجع شريك عملية تدقيق المجموعة الإستراتيجية الكلية للتدقيق وخطة تدقيق المجموعة. (المرجع: الفقرة أ٢٢)

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 أ٢٣–أ٢٩)

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 أ٣٠–أ٣١)

---

[٥] معيار التدقيق الدولي ٢١٠ *"الموافقة على شروط التكليف بالعمليات"*.

[٦] معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ *"التخطيط لتدقيق البيانات المالية"*، الفقرات ٧–١٢.

[٧] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) *"تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"*.

[٨] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح).

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 أ٣٢–أ٣٥)

(أ) ما إذا كان يفهم مدقق العناصر وسيلتزم بالمتطلبات الأخلاقية المرتبطة بتدقيق المجموعة، وخاصة ما إذا كان مستقلاً. (المرجع: الفقرة أ٣٧)

(ب) الكفاءة المهنية لمدقق العناصر. (المرجع: الفقرة أ٣٨)

(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 أ٣٩–أ٤١)

الأهمية النسبية

٢١. يحدد فريق عملية تدقيق المجموعة ما يلي: (المرجع: الفقرة أ٤٢)

(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 مدققو 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 أ٤٣–أ٤٤)

(د) العتبة التي إذا تعدتها الأخطاء فلا يمكن إعتبارها أخطاء غير هامة بالنسبة للبيانات المالية للمجموعة.

٢٢. عندما يقوم مدققو العناصر بإجراء عملية تدقيق لأهداف تدقيق المجموعة، يقوم فريق العملية للمجموعة بتقييم ملاءمة الأهمية النسبية للأداء المحددة عند مستوى العناصر. (المرجع: الفقرة أ٤٦)

٢٣. عندما يخضع عنصر معين للتدقيق بموجب التشريع أو النظام أو لسبب آخر، ويقرر فريق عملية تدقيق المجموعة إستخدام 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 المقيمّة على مستوى العنصر تحقق متطلبات هذا المعيار.

الإستجابة للمخاطر المقيمّة

٢٤. يتعين على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات إستجابة مناسبة لمعالجة مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمّة في البيانات المالية.[٩] وينبغي أن يحدد فريق عملية تدقيق المجموعة نوع العمل الذي سيتم أداؤه 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 الفقرتان٣٠ ٣١).

٢٥. في حال كانت طبيعة وتوقيت ونطاق العمل الذي سيتم أداؤه 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 أ٤٧)

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 بإستخدام 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 المقيمّة"*.

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 بإستخدام 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 أ٤٨)

(ج) (إجراءات تدقيق محددة تتعلق بالمخاطر الهامة المحتملة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة. (المرجع: الفقرة أ٤٩)

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 أ٥٠)

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 أ٥١-أ٥٣)

- عملية تدقيق للمعلومات المالية المتعلقة بالعنصر بإستخدام 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 بإستخدام 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 أ٥٤-أ٥٥)

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. يضمم ويؤدي فريق عملية المجموعة إجراءات تدقيق أخرى في عملية التوحيد للإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمّة 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 أ٥٦)

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 ومدققو العنصر عمليات تدقيق للمعلومات المالية المتعلقة بالعناصر، ينفذ فريق عملية المجموعة أو مدققو 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 بإستثناء 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 أ٥٧، أ٥٨، أ٦٠)

(أ) أن يطلب فريق علمية المجموعة من مدقق العنصر، الذي يعلم السياق الذي سيوظف فيه فريق عملية المجموعة عمله، التأكيد على تعاونه مع الفريق. (المرجع: الفقرة أ٥٩)

(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 إعتبارها 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 تشارطك فيه إدارة العنصر أو الموظفين الذي يلعبون أدواراً هامة في عملية الرقابة الداخلية عند مستوى العنصر أو غيرهم حيث نتج عن الإحتيال خطأ 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 أ٦١)

٤٣. إذا إستنتج فريق عملية المجموعة أن عمل مدقق العنصر غير كافٍ، يتعين على الفريق تحديد الإجراءات الإضافية التي سيتم أداؤها، وما إذا سيتم أداؤها 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 مخاطرة 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 أداؤها 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 أ٦٢)

[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 أ٦٣)

الاتصال مع إدارة المجموعة

الإتصال مع إدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة في 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 الإعتبار:

(أ) نواحي القصور في الرقابة الداخلية على نطاق المجموعة التي قام فريق العملية للمجموعة بتحديدها؛

(ب) نواحي القصور في الرقابة الداخلية التي قام فريق العملية للمجموعة بتحديدها 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 أ٦٤)

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 البتّ في المسألة، يأخذ فريق عملية المجموعة بعين الإعتبار، مع مراعاة إعتبارات السرية المهنية والقانونية، ما إذا تنصح مدقق العنصر بعدم إصدار تقرير المدقق المتعلق البيانات المالية للعنصر إلى أن يتم حلّ المسألة. (المرجع: الفقرة أ٦٥)

---

[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 الدولي٢٦٠ [١٢] (المنقح) ومعايير التدقيق الدولية الأخرى الإبلاغ عنها: (المرجع: الفقرة أ٦٦)

(أ) نظرة عامة على نوع العمل الذي سيتم أداؤه من فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعناصر.

(ب) نظرة عامة على طبيعة المشاركة المخطط لها لفريق عملية المجموعة في العمل الذي سيتم أداؤه 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 تنطوي 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 خطأ 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 (المنقح) *"الإتصال أولئك المكلفين بالحوكمة"*.

[١٣] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "وثائق التدقيق"، الفقرات ٨-١١، وأ٦ .

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

العناصر الخاضعة للتدقيق بموجب التشريع أو النظام أو لسبب آخر (المرجع: الفقرة ٣)

أ١. 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))

أ٢. 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.

أ٣. 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.

أ٤. قد تتألف العناصر المجمعة 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 وفرق عملية المجموعة لمختلف المجموعات الفرعية التي تقع ضمن مجموعة أكبر.

العنصر الهام (المرجع: الفقرة ٩(م))

أ٥. 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. وبالإعتماد 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.

أ٦. 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 إعتبار تدقيق خاص[١٤]). 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))

أ٧. 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)

أ٨. 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.

أ٩. 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

[١٤] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرات ٢٧-٢٩ .

وراء ذلك العجز دون الإشارة إلى مدقق العنصر، إلا في حال كانت هذه الإشارة ضرورية لتقديم تفسير ملائم للظروف القائمة.[١٥]

القبول والإستمرار

الحصول على فهم في مرحلة القبول والإستمرار (المرجع: الفقرة ١٢)

أ١٠. 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.

أ١١. 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 مدققو 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.

أ١٢. في حال إجراء عملية مستمرة، قد تتأثر قدرة فريق عملية المجموعة في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بتغييرات هامة مثل:–

[١٥] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) الفقرة [٢٠].

- التغييرات التي تطرأ على هيكل المجموعة (مثل الإستملاكات 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.
- مساور 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)

أ١٣. 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)

أ١٤. 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.

أ١٥. 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 –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 (المنقح).

أ١٦. 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.

أ١٧. 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.

أ١٨. 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 التكليف أو إعتبارات 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 (المنقح).

أ١٩. 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 التكليف بالعملية (المرجع: الفقرة ١٤)

أ٢٠. تحدد شروط التكليف بالعملية إطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.[١٦] قد تشتمل 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؛
- 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.

أ٢١. 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 أداؤه 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.

[١٦] معيار التدقيق الدولي ٢١٠ ، الفقرة [٨].

الإستراتيجية الكلية للتدقيق وخطة التدقيق (المرجع: الفقرة ١٦)

أ٢٢. 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)

أ٢٣. يحتوي معيار التدقيق الدولي٣١٥ (المنقح) 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 الملحق٢ 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)

أ٢٤. 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 ومعروضة وفقاً لإطار عمل إعداد التقارير المالية المعمول به.

أ٢٥. 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.

[١٧] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرات أ٢٥-أ٤٩ .

أ٢٦. 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؛
  - 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)

أ٢٧. يتعين على المدقق تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بسبب الإحتيال، وتصميم وتنفيذ إجراءات الإستجابة المناسبة للمخاطر المقيمّة.[١٨] قد تشتمل 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 والأفراد المناسبين ضمن قسم التدقيق الداخلي (وإدارة العنصر ومدققو العناصر وغيرهم، إذا أعتبر ذلك ملائماً) في الرد على إستفسار فريق عملية المجموعة حول ما إذا كانوا على علم بأي إحتيال فعلي أو مشكوك فيه أو مزعوم يؤثر على عنصر معين أو على المجموعة.

[١٨] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ *"مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية"*.

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)

أ٢٨. يتعين على الأعضاء الرئيسين في فريق العملية مناقشة قابلية تعرض المنشأة لخطأ جوهرية 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] 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.

أ٢٩. 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 الإعتراف 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).

[١٩] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ١٦، ومعيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ١٠ .

- 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)

أ٣٠. يعطي الملحق (٣) أمثلة على حالات أو أحداث قد تشير، منفردة أو مجتمعة، إلى مخاطر أخطاء جوهرية في البيانات المالية للمجموعة، بما في ذلك المخاطر الناجمة عن الإحتيال.

تقييم المخاطر (المرجع: الفقرة ١٨)

أ٣١. 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)

أ٣٢. 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)

أ٣٣. 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.

أ٣٤. 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.

أ٣٥. 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؛

[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.

- الطلب من مدقق العنصر تعبئة الإستبيانات 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.

أ٣٦. 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))

أ٣٧. 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))

أ٣٨. 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)

أ٣٩. 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.

أ٤٠. مع ذلك، قد يكون فريق عملية المجموعة قادراً على التغلب مساور قلق أقل جدية 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.

أ٤١. 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)

أ٤٢. 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.

[٢١] معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ *"الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق"*، الفقرات [١٠-١١].

وفي سياق عملية تدقيق المجموعة، يتم وضع مستويات الأهمية النسبية لكل من البيانات المالية للمجموعة ككل والمعلومات المالية المتعلقة بالعناصر. ويتم إستخدام مستوى الأهمية النسبية للبيانات المالية عند وضع الإستراتيجية الكلية لتدقيق المجموعة.

أ٤٣. 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 تدنو 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.

أ٤٤. يتم تحديد مستويات الأهمية النسبية لتلك العناصر التي سيتم تدقيق أو مراجعة معلوماتها المالية كجزء من عملية تدقيق المجموعة وفقاً للفقرات ٢٦ و٢٧(أ) و٢٩. وتستخدم الأهمية النسبية للعنصر من قبل مدقق العنصر لتقييم ما إذا كانت الأخطاء المكتشفة غير المصححة هامة أو، سواءً كانت منفردة أو في المجموع.

أ٤٥. 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.

أ٤٦. 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 كإستجابة للمخاطر المقيمّة وتقييم ما إذا كانت الأخطاء المكتشفة هامة، سواء كانت منفردة أم في المجموع.

الإستجابة للمخاطر المقيمّة

تحديد نوع العمل الذي سيتم أداؤه فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر (المرجع: الفقرة ٢٦–٢٧)

أ٤٧. يتأثر قرار فريق عملية المجموعة فيما يتعلق بنوع العمل الذي سيتم أداؤه فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر ومدى مشاركته في العمل الذي يقوم به مدقق العنصر بما يلي:–

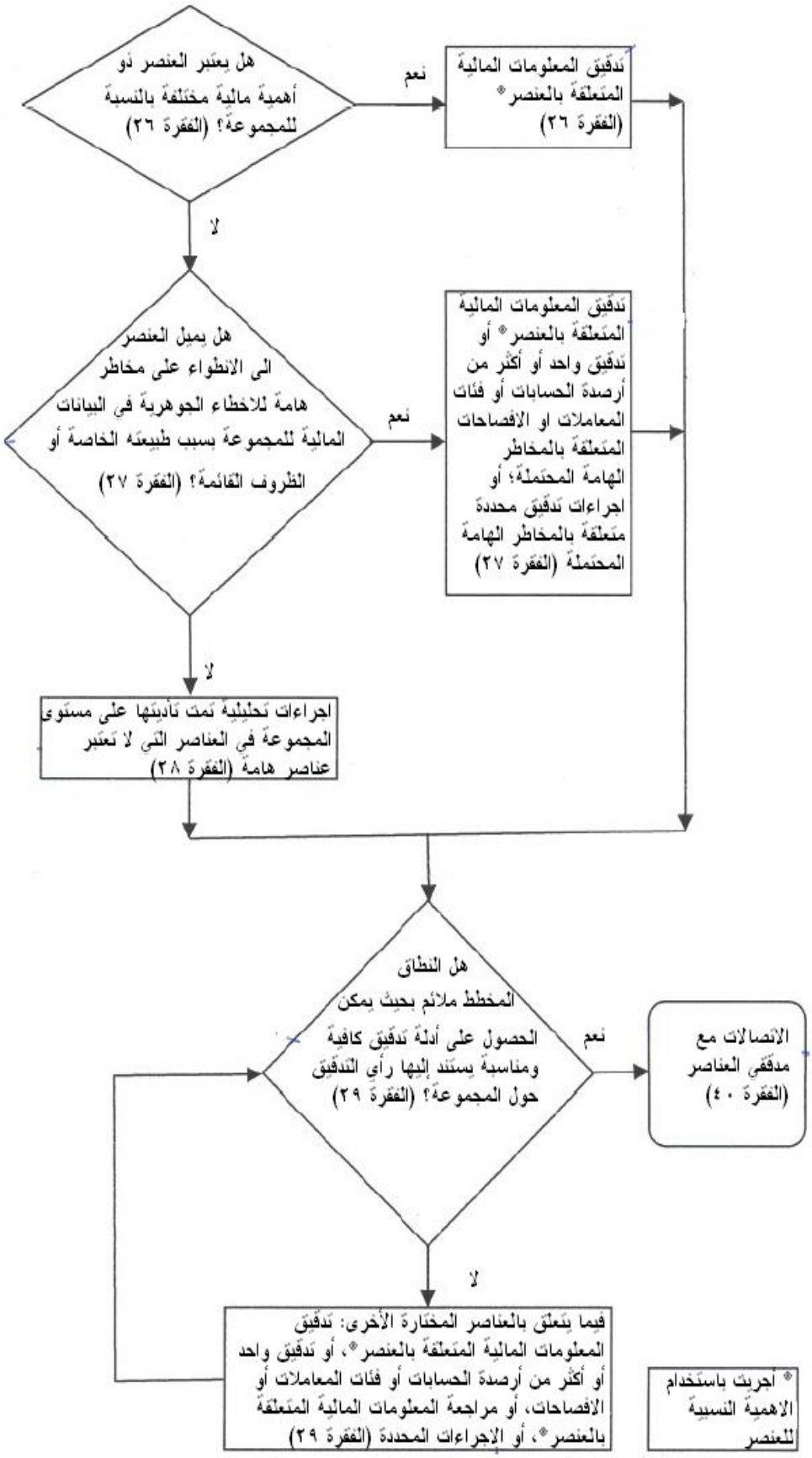
(أ) أهمية العنصر؛

(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 أداؤه فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر.


هل يعتبر العنصر ذو أهمية مالية مختلفة بالنسبة للمجموعة؟ (الفقرة ٢٦)
نعم
تدقيق المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر* (الفقرة ٢٦)
لا
هل يميل العنصر الى الانطواء على مخاطر هامة للاخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة بسبب طبيعته الخاصة أو الظروف القائمة؟ (الفقرة ٢٧)
نعم
تدقيق المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر* أو تدقيق واحد أو أكثر من أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات او الافصاحات المتعلقة بالمخاطر الهامة المحتملة؛ أو اجراءات تدقيق محددة متعلقة بالمخاطر الهامة المحتملة (الفقرة ٢٧)
لا
اجراءات تحليلية تمت تأديتها على مستوى المجموعة في العناصر التي لا تعتبر عناصر هامة (الفقرة ٢٨)
هل النطاق المخطط ملائم بحيث يمكن الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة يستند إليها رأي التدقيق حول المجموعة؟ (الفقرة ٢٩)
نعم
الاتصالات مع مدققي العناصر (الفقرة ٤٠)
لا
فيما يتعلق بالعناصر المختارة الأخرى: تدقيق المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر*، أو تدقيق واحد أو أكثر من أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الافصاحات، أو مراجعة المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر*، أو الإجراءات المحددة (الفقرة ٢٩)
* أجريت باستخدام الاهمية النسبية للعنصر

العناصر الهامة (المرجع: الفقرة ٢٧(ب)-(ج))

أ٤٨. 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 بالعملات 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.

أ٤٩. 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 بتثمين 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 –٢٩)

أ٥٠. 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.

أ٥١. قد يتأثر قرار فريق عملية المجموعة حول عدد العناصر التي يتم إختيارها وفقاً للفقرة ٢٩ والعناصر التي سيتم إختيارها ونوع العمل الذي سيتم أداؤه 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 قسم 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.

أ٥٢. قد يتم إجراء مراجعة للمعلومات المالية المتعلقة بعنصر معين وفقاً للمعايير الدولية لعمليات المراجعة ٢٤٠٠ (المنقح) [٢٢] أو المعيار الدولي لعمليات المراجعة٢٤١٠ [٢٣]، التي يتم تبنيها حسب الحاجة في ظل الظروف القائمة. كما قد يحدد فريق عملية المجموعة إجراءات إضافية لدعم هذا العمل.

أ٥٣. وفقاً لما هو موضح في الفقرة أ١٣، 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 أداؤه 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)

أ٥٤. 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 (المنقح) *"عمليات مراجعة البيانات المالية التاريخية"*.

[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 الفقرتين٣٠-٣١. 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.

أ٥٥. قد تشتمل أنماط المشاركة في عمل مدقق العنصر عدا تلك الأنماط الموضحة في الفقرتين ٣٠ – 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)

أ٥٦. 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 –٤١)

أ٥٧. 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.

أ٥٨. 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.

أ٥٩. 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.

أ٦٠. 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 بإستخدام 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 بإستنتاج 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))

أ٦١. قد تختلف أجزاء وثائق التدقيق الخاصة بمدقق العنصر التي ستكون مرتبطة بعملية تدقيق المجموعة بالإعتماد على الظروف القائمة. وعادةً 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 –٤٥)

أ٦٢. 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.

أ٦٣. يتيح تقييم شريك عملية المجموعة للتأثير الإجمالي لأي أخطاء (سواءً 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)

أ٦٤. يحتوي معيار التدقيق الدولي٢٤٠ على المتطلبات والإرشادات المتعلقة بإبلاغ الإدارة عن الإحتيال، وحيث قد تكون الإدارة متورطة في عملية الإحتيال، فإبلاغ المكلفين بالحوكمة.[٢٤]

أ٦٥. 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.

[٢٤] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرات ٤١–٤٣ .

- الإتفاقيات القانونية الهامة.

الإتصال مع المكلفين بالحوكمة في المجموعة (المرجع: الفقرة ٤٩)

أ٦٦. قد تشتمل 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 أ١٩)

توضيح تقرير المدقق المستقل حيث يكون فريق عملية التدقيق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة يستند إليها رأي التدقيق حول المجموعة

ملاحظة: في مختلف أجزاء هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تم وضع قسم الرأي أولاً وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، ويوضع قسم أساس الرأي مباشرةً بعد قسم الرأي. تُدرج أيضاً الجملة الأولى والأخيرة، التي تم تضمينها في القسم الموجود لمسؤوليات المدقق، الآن كجزء من قسم أساس الرأي الجديد.

مثال توضيحي: مثال على الرأي المتحفظ حين يكون فريق تدقيق المجموعة غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة يستند إليها رأي تدقيق المجموعة

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية الموحدة لمنشأة أخرى غير المنشأة المدرجة باستخدام إطار العرض العادل. يعتبر التدقيق هو تدقيق للمجموعة (أي يُطبق معيار التدقيق الدولي 600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية الموحدة في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **يكون فريق تدقيق المجموعة غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة تتعلق بعنصر هام تتم محاسبته بموجب طريقة حقوق الملكية (معترف به بمبلغ 15 مليون دولار في بيان المركز المالي، وهو ما يعكس إجمالي أصول بقيمة 60 مليون دولار) لأنه لم يتاح لفريق تدقيق المجموعة فرصة الوصول إلى السجلات المحاسبية أو الإدارة أو مدقق العنصر.**
- **لقد قرأ فريق تدقيق المجموعة البيانات المالية المدققة للعنصر كما في 31 ديسمبر 20X1، بما في ذلك تقرير المدقق بخصوص ذلك، كما بحث المعلومات المالية ذات العلاقة التي احتفظت بها إدارة المجموعة فيما يتعلق بالعنصر.**
- **وفق تقدير شريك عملية تدقيق المجموعة، يعتبر الأثر المترتب على البيانات المالية للمجموعة جرّاء عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة هو أثر جوهري لكنه ليس واسع الانتشار.[١]**
- **إن قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين تتضمن جميع المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على عملية التدقيق.**
- **بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، إستنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة**

[١] إذا أُعتبر الأثر المترتب على البيانات المالية للمجموعة جرّاء عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة هو أثر جوهري وواسع، وفق تقدير شريك عملية تدقيق المجموعة، فإن المدقق سيحجب رأيه وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح).

بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكلٍ كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح)[٢].

- **لا يُطلب من المدقق، ولم يقرر بخلاف ذلك، الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١ .**[٣]
- **حصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ويؤثر الرأي المتحفظ حول البيانات المالية الموحدة على المعلومات الأخرى.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية الموحدة.**
- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية الموحدة، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

للمساهمين في شركة ABC (أو الجهات المعنية الأخرى)

تقرير حول تدقيق البيانات المالية الموحدة[٤]

الرأي المتحفظ

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية الموحدة لشركة ABC وشركاتها التابعة (المجموعة)، والتي تتكون من البيان الموحد للمركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، والبيان الموحد للدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، وبإستثناء الآثار المحتملة للمسألة المبينة في قسم *أساس الرأي المتحفظ* من تقريرنا، تعرض البيانات المالية الموحدة المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

[٢] معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) " المنشأة المستمرة ".

[٣] معيار التدقيق الدولي ٧٠١ *" الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل "* .

[٤] يعتبر العنوان الفرعي " تقرير حول تدقيق البيانات المالية الموحدة " غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني " تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى ".

أساس الرأي المتحفظ

إن إستثمار شركة ABC في شركة XYZ، وهي منشأة زميلة أجنبية أُستملكت خلال السنة وتم محاسبتها وفقاً لطريقة حقوق الملكية، تم تسجيله بقيمة ١٥ مليون دولار في البيان الموحد للمركز المالي كما في ٣١ ديسمبر 20X1، وتم دمج حصة شركة ABC من صافي دخل شركة XYZ البالغة ١ مليون دولار في البيان الموحد للدخل الشامل للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بخصوص المبلغ المسجل لإستثمار الشركة ABC في الشركة XYZ كما في ٣١ ديسمبر 20X1 وحصة الشركة ABC من صافي دخل الشركة XYZ للسنة لأنه لم تتاح لنا فرصة الوصول إلى المعلومات المالية والإدارة ومدققي شركة XYZ. ونتيجة لذلك، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت أي من التعديلات على هذه المبالغ هي تعديلات ضرورية.

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية الموحدة* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا المتحفظ.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل "معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها "]

[*الإبلاغ وفقاً لمتطلبات إعداد التقارير في معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ٦ في الملحق ٢ من معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح). وتُعدّل الفقرة الأخيرة من قسم المعلومات الأخرى في المثال التوضيحي ٦ لوصف المسألة المحددة التي تؤدي إلى إبداء رأي متحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى*].

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية الموحدة[٦]

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٧٠٠ (المنقح)[٧]– أنظر المثال التوضيحي ٢ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).]

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية الموحدة

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ٢ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*. ولن يتم دمج آخر فقرتين واللتين تُطبقان على عمليات تدقيق المنشآت المدرجة فقط]

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ٢ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

في حال كان تأثير العجز في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، في تقدير شريك عملية المجموعة، جوهرياً وسائداً، قد يدحض شريك عملية المجموعة رأياً معيناً وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)

[٦] في جميع تقارير المدقق التوضيحية، قد تكون هناك حاجة إلى استبدال مصطلحي الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بمصطلح آخر ملائم لسياق الاطار القانوني في نطاق الاختصاص المحدد.

[٧] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) *" تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية "* .

الملحق ٢

(المرجع: الفقرة أ٢٣)

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 تشتمل أنظمة الرقابة الممتدة على نطاق المجموعة دمجاً بين الأمور التالية:–

- الإجتماعات 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 تمكّن 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 حداثة 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 قسم 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. يمكن أن يعتبر قسم التدقيق الداخلي جزءاً من أنظمة الرقابة على نطاق المجموعة، على سبيل المثال عندما يكون القسم مركزياً. يتناول معيار التدقيق الدولي ٦١٠ (المنقح ٢٠١٣)[١] التقييم الذي يجريه فريق عملية المجموعة حول ما إذا كان الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات الصلة تدعم موضوعية المدققين الداخليين بشكلٍ كافي، ومستوى كفاءة قسم التدقيق الداخلي، وما إذا كان القسم يطبّق منهجاً منظماً ومنضبطاً حين يتوقع فريق تدقيق المجموعة استخدام عمل القسم.

عملية التوحيد

٣. قد يشتمل فهم فريق عملية المجموعة لعملية التوحيد على مسائل كالآتي:-

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.

[١] معيار التدقيق الدولي ٦١٠ (المنقح ٢٠١٣) *" إستخدام عمل المدققين الداخليين"* ، الفقرة ١٥ .

وبشكل عام، توضح هذه السياسات في كتيب إجراءات إعداد التقارير المالية وحزمة إعداد التقارير الصادرة عن إدارة المجموعة.

- 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 وتفويض 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 والإلتزامات، 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 أ٣٠)

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 فير 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 فعّالة، 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 أ٣٥)

أمثلة على تأكيدات مدقق العناصر

لا يقصد من هذه التأكيدات إعتبارها 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 [إسم 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 [إسم 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 وإننا 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 [إسم العنصر] مشمولة في البيانات المالية لمجموعة [إسم الشركة الأم].
٢. قد ترون من الضروري المشاركة في العمل الذي طلبتم منا إجراؤه فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بـ [إسم العنصر] للسنة المنتهية في [التاريخ].

٣. إنكم تخططون لتقييم و، إذا كان مناسباً، إستخدام عملنا في عملية تدقيق البيانات المالية لمجموعة [إسم الشركة الأم].

فيما يتعلق بالعمل الذي سنقوم به فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بـ [إسم 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 [إسم 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 [إسم الشركة الأم] والعناصر الأخرى في المجموعة، فإننا مستقلون ضمن [أشر إلى متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة] ونلتزم بمتطلبات [أشر إلى القواعد] المعمول بها المنصوص عليها من قبل [إسم 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 [إسم 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 تطرأ على الإقرارات المذكورة أعلاه خلال سير العمل المتعلق بالمعلومات المالية الخاصة بـ [إسم العنصر].

[توقيع المدقق]
[التاريخ]
[عنوان المدقق]

الملحق ٥

(المرجع: الفقرة أ٥٨)

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 الإجتماعات 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، على سبيل المثال، حين يُحظر على مدقق المجموعة بموجب القوانين أو الأنظمة استخدام مدققين داخليين لتقديم مساعدة مباشرة، فإنه من الملائم لمدقق المجموعة أن يأخذ بعين الاعتبار ما إذا يمتد الحظر أيضاً ليشمل مدققي العناصر، وإن كان كذلك، معالجة هذا الأمر في المراسلات التي تتم مع مدققي العناصر.* [١]
- *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 إعتبارها غير هامة بالنسبة للبيانات المالية للمجموعة وذلك في حال تدقيق أو مراجعة المعلومات المالية المتعلقة بالعنصر.*

[١] معيار التدقيق الدولي ٦١٠ (المنقح عام ٢٠١٣) *" استخدام عمل المدققين الداخليين "*، الفقرة أ٣١

- *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 أداؤه 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، واختبارات أنظمة الرقابة التي سيتم أجراؤها 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 قسم 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 بالمقاضاة 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 (المنقح عام ٢٠١٣)

" إستخدام عمل المدققين الداخليين "

(نافذ المفعول لعمليات تدقيق البيانات المالية للفترات
التي تنتهي في ١٥ ديسمبر ٢٠١٤ أو بعد ذلك)

المحتويات

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٥
العلاقة بين معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) ومعيار التدقيق الدولي ٦١٠ (المنقح عام ٢٠١٣)	٦-١٠
مسؤولية المدقق الخارجي عن التدقيق	١١
تاريخ النفاذ	١٢
الأهداف	١٣
التعريف	١٤
المتطلبات	
تحديد ما إذا كان وفي أي مجالات وإلى أي حد يمكن إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي	١٥-٢٠
إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي	٢١-٢٥
تحديد ما إذا كان وفي أي مجالات وإلى أي حد يمكن إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة	٢٦-٣٢
إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة	٣٣-٣٥
الوثائق	٣٦-٣٧
مواد التطبيق والمواد الإيضاحية الأخرى	
تعريف قسم التدقيق الداخلي	أ١- أ٤
تحديد ما إذا كان وفي أي مجالات وإلى أي حد يمكن إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي	أ٥- أ٢٣
إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي	أ٢٤- أ٣٠
تحديد ما إذا كان وفي أي مجالات وإلى أي حد يمكن إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة	أ٣١-أ٣٩

إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة..... أ٤٠-أ٤١

يجب قراءة معيار التدقيق الدولي٦١٠ (المنقح عام ٢٠١٣) *"إستخدام عمل المدققين الداخليين"* في سياق معيار التدقيق الدولي٢٠٠ *"الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق الخارجي في حال إستخدام عمل المدققين الداخليين. وهذا يشمل (أ) إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي للحصول على أدلة تدقيق و(ب) إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف ومراجعة المدقق الخارجي.

٢. لا يُطبّق هذا المعيار في حال لم يكن لدى المنشأة قسم تدقيق داخلي. (المرجع: الفقرة أ٢)

٣. في حال كان لدى المنشأة قسم تدقيق داخلي، لا تنطبق المتطلبات المذكورة في هذا المعيار المتعلقة باستخدام عمل ذلك القسم في حال:

(أ) لم تكن مسؤوليات ونشاطات القسم ذات علاقة بعملية التدقيق؛ أو

(ب) كان المدقق الخارجي لا يتوقع إستخدام عمل القسم أثناء حصوله على أدلة التدقيق وذلك بالإعتماد على فهم المدقق الأولي للقسم الذي اكتسبه نتيجة الإجراءات التي يتم أدائها بموجب معيار التدقيق الدولي٣١٥ (المنقح)[١].

لا يرد في هذا المعيار ما يفرض على المدقق الخارجي إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي لتعديل طبيعة أو توقيت أو تقليل نطاق إجراءات التدقيق التي ينبغي تأديتها بشكلٍ مباشر من قبله، إذ يبقى للمدقق الخارجي قرار وضع إستراتيجية تدقيق شاملة.

٤. وعلاوةً على ذلك، لا تُطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق بالمساعدة المباشرة إذا لم يخطط المدقق الخارجي لاستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة.

٥. في بعض الإختصاصات، قد يُمنع المدقق الخارجي أو يقيّد إلى حد ما بموجب قانون أو نظام ما من إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي أو إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة. فمعيار التدقيق الدولي لا يبطل القوانين أو الأنظمة التي تحكم عملية تدقيق البيانات المالية[٢]. وبالتالي فإن هذه النواهي أو القيود لن تمنع المدقق الخارجي من الإمتثال لمعيار التدقيق الدولي. (المرجع: الفقرة أ٣١)

العلاقة بين معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح عام ٢٠١٣) ومعيار التدقيق الدولي ٦١٠ (المنقح)

٦. تؤسس العديد من المنشآت أقسام للتدقيق الداخلي كجزءٍ من هياكل الرقابة الداخلية والحوكمة لديها. وتتنوع أهداف ونطاق قسم التدقيق الداخلي وطبيعة مسؤولياته ووضعه التنظيمي بما في ذلك

[١] معيار التدقيق الدولي٣١٥ (المنقح) *" تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"*.

[٢] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ *"الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"*، الفقرة أ٥٧.

صلاحيات ومساءلة القسم على نطاق واسع وذلك بالإعتماد على حجم وهيكل المنشأة ومتطلبات الإدارة، وحيث أمكن، أولئك المكلفين بالحوكمة أيضاً.

٧. يتناول معيار التدقيق الدولي٣١٥ (المنقح) كيف يمكن لمعرفة وخبرة قسم التدقيق الداخلي أن يفيد المدقق الخارجي في فهم المنشأة وبيئتها وما يتعلق بتحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري. يوضح معيار التدقيق الدولي٣١٥ (المنقح)[٣] أيضاً كيف يؤدي التواصل الفعال بين المدققين الداخليين والخارجيين إلى خلق بيئة تمكّن المدقق الخارجي من معرفة الأمور الهامة التي قد تؤثر على عمله.

٨. قد يتمكن المدقق الخارجي أيضاً من إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي بأسلوب بنّاء وتكميلي وذلك بالإعتماد على ما إذا كان الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات العلاقة تدعم على نحو وافي موضوعية المدققين الداخليين، ومستوى كفاءة قسم التدقيق الداخلي، وما إذا كان القسم يطبّق منهجاً منظماً ومنضبطاً. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق الخارجي عندما يتوقع، بناءً على فهمه الأولي لقسم التدقيق الداخلي الذي إكتسبه نتيجة الإجراءات التي يتم أدائها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٣١٥ (المنقح)، إستخدام عمل القسم كجزء من أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها[٤]. ومن شان إستخدام ذلك العمل أن يعدّل من طبيعة أو توقيت، أو يقلل من، نطاق إجراءات التدقيق التي ينبغي أدائها بشكل مباشر من قبل المدقق الخارجي.

٩. بالإضافة إلى ذلك، يتناول هذا المعيار أيضاً مسؤوليات المدقق الخارجي إذا كان يدرس إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه وإشراف ومراجعة المدقق الخارجي.

١٠. قد يكون هنالك أفراد في المنشأة يؤدون إجراءات مشابهة لتلك التي يؤديها قسم التدقيق الداخلي. غير أنه ما لم يتم أداء تلك الإجراءات بواسطة قسم يتصف بالموضوعية والكفاءة ويطبّق منهجاً منظماً ومنضبطاً بما في ذلك رقابة الجودة، فإن تلك الإجراءات تعتبر أنظمة رقابة داخلية ويشكّل الحصول على دليل بخصوص فاعلية أنظمة الرقابة تلك جزءً من إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٣٣٠.[٥]

مسؤولية المدقق الخارجي عن التدقيق

١١. يقع على عاتق المدقق الخارجي مسؤولية وحيدة عن رأي التدقيق المعبّر عنه، ولا تتقلص تلك المسؤولية عند إستخدامه لعمل قسم التدقيق الداخلي أو للمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة في العملية. وعلى الرغم من أنهم قد يؤدون إجراءات تدقيق مشابهة لتلك التي يؤديها المدقق الخارجي، إلا أن كل من قسم التدقيق الداخلي والمدققين الداخليين غير مستقلين عن المنشأة كما

[٣] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة أ١٢٠.

[٤] أنظر الفقرات ١٥-٢٥.

[٥] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ "*إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة*".

هو مطلوب من المدقق الخارجي خلال عملية تدقيق البيانات المالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٢٠٠.[٦] وبالتالي يعرّف هذا المعيار الشروط الضرورية للمدقق الخارجي ليتمكن من إستخدام عمل المدققين الداخليين. كما ويعرّف الجهود التي ينبغي بذلها للحصول على دليل مناسب وكافي يثبت أن عمل قسم التدقيق الداخلي أو المدققين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة هو عمل ملائم أغراض عملية التدقيق. تُصاغ المتطلبات من أجل توفير إطار للأحكام التي يصدرها المدقق الخارجي فيما يتعلق بإستخدام عمل المدققين الداخليين لمنع الإستخدام الزائد أو غير المبرر لذلك العمل.

تاريخ النفاذ

١٢. يكون هذا المعيار نافذ المفعول لعمليات تدقيق البيانات المالية للفترات المؤرخة في ١٥ ديسمبر ٢٠١٤ أو بعد ذلك.

الأهداف

١٣. فيما يلي أهداف المدقق الخارجي، حيث تمتلك المنشأة قسم تدقيق داخلي ويتوقع المدقق الخارجي إستخدام عمل القسم لتعديل طبيعة أو توقيت، أو تقليل نطاق، إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها مباشرة من قبله، أو إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة:

(أ) تحديد ما إذا كان يمكن إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي أو إستخدام المساعدة المباشرة من المدققين الداخليين، وإن صح ذلك، في أي مجالات وإلى أي حد؛

وبعد إجراء ذلك التحديد:

(ب) في حال إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي، تحديد ما إذا كان العمل يناسب أغراض عملية التدقيق؛ و

(ج) في حال إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، توجيه عملهم والإشراف عليه ومراجعته بشكل مناسب.

التعريفات

١٤. لأغراض معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المحددة أدناه:

(أ) قسم التدقيق الداخلي – هو قسم في المنشأة يؤدي نشاطات التأكيد والإستشارات المصممة لتقييم وتعزيز فاعلية عمليات حوكمة المنشأة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية. (المرجع: الفقرات أ١ – أ٤).

(ب) المساعدة المباشرة – عبارة عن إستخدام المدققين الداخليين لتأدية إجراءات التدقيق تحت توجيه وإشراف ومراجعة المدقق الخارجي.

[٦] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٤.

المتطلبات

تحديد ما إذا كان وفي أي مجالات وإلى أي حد يمكن إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي

تقييم قسم التدقيق الداخلي

١٥. يحدد المدقق الخارجي ما إذا كان يمكن إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي لأغراض التدقيق من خلال تقييم ما يلي:

(أ) الحد الذي يدعم فيه الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات العلاقة موضوعية المدققين الداخليين؛ (المرجع: الفقرات أ٥– أ٩)

(ب) مستوى كفاءة قسم التدقيق الداخلي؛ (المرجع: الفقرات أ٥– أ٩) و

(ج) ما إذا كان قسم التدقيق الداخلي يطبّق منهجاً منظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة. (المرجع: الفقرات أ١٠– أ١١)

١٦. لا يستخدم المدقق الخارجي عمل قسم التدقيق الداخلي في حال تحديده للأمور التالية:

(أ) أن الوضع التنظيمي للقسم والسياسات والإجراءات ذات العلاقة لا تدعم موضوعية المدققين الداخليين على نحو وافي؛

(ب) أن القسم يفتقر للكفاءة الكافية؛ أو

(ج) أن القسم لا يطبق منهجاً منظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة. (المرجع: الفقرة أ١٢ – أ١٤)

تحديد طبيعة ونطاق عمل قسم التدقيق الداخلي الذي يمكن إستخدامه

١٧. كأساس لتحديد المجالات التي يمكن فيها إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي وإلى أي حد يمكن إستخدامه، ينبغي على المدقق الخارجي النظر في طبيعة ونطاق العمل الذي تم أداءه أو الذي يتم التخطيط لأدائه من قبل قسم التدقيق الداخلي ومدى ملائمته لإستراتيجية التدقيق الشاملة الخاصة بالمدقق الخارجي وخطة التدقيق. (المرجع: الفقرات أ١٥– أ١٧)

١٨. ينبغي على المدقق الخارجي إصدار جميع الأحكام الهامة في عملية التدقيق، كما ويتعين عليه من أجل منع الإستخدام غير المبرر لعمل قسم التدقيق الداخلي، التخطيط للتقليل من إستخدام عمل القسم وتنفيذ المزيد من العمل بشكل مباشر: (المرجع: الفقرات أ١٥– أ١٧)

(أ) كلما كان هناك المزيد من الأحكام في:

(١) تخطيط وأداء إجراءات التدقيق ذات العلاقة؛ و

(٢) تقييم أدلة التدقيق التي تم جمعها؛ (المرجع: الفقرات أ١٨ – أ١٩)

(ب) كلما زادت المخاطر المقيّمة للخطأ الجوهري عند مستوى الإثبات، مع إيلاء مراعاة خاصة للمخاطر التي يتم تحديدها على أنها هامة؛ (المرجع: الفقرات أ٢٠– أ٢٢)

(ج) كلما قلّ دعم الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات العلاقة لموضوعية المدققين الداخليين على نحو وافي؛ و

(د) قلّ مستوى كفاءة قسم التدقيق الداخلي.

١٩. ينبغي على المدقق الخارجي تقييم ما إذا كان إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي، بالمجمل، إلى الحد المخطط له سيؤدي أيضاً إلى مشاركة المدقق الخارجي في عملية التدقيق بشكل كافي نظراً لمسؤوليته الوحيدة عن رأي التدقيق المعبّر عنه. (المرجع: الفقرات أ١٥– أ٢٢)

٢٠. ينبغي على المدقق الخارجي، أثناء تواصله مع أولئك المكلفين بالحوكمة بشأن النظرة العامة حول نطاق وتوقيت التدقيق المخطط له بما يتوافق مع معيار التدقيق الدولي٢٦٠[٧]، أن يبلّغ عن كيفية تخطيطه لإستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي. (المرجع: الفقرة أ٢٣)

إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي

٢١. ينبغي على المدقق الخارجي، في حال كان يخطط لإستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي، مناقشة الإستخدام المخطط له مع القسم كأساس لتنسيق نشاطاتهم المختلفة. (المرجع: الفقرات أ٢٤– أ٢٦)

٢٢. ينبغي على المدقق الخارجي قراءة تقارير قسم التدقيق الداخلي المتعلقة بعمل القسم الذي يخطط لإستخدامه لفهم طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق التي قام بأدائها بالإضافة إلى النتائج ذات العلاقة.

٢٣. ينبغي على المدقق الخارجي أداء إجراءات تدقيق كافية على مجمل عمل قسم التدقيق الداخلي الذي يخطط لإستخدامه من أجل تحديد كفاءته لأغراض التدقيق، بما في ذلك تقييم ما إذا:

(أ) كان عمل القسم قد تم التخطيط له وأداءه والإشراف عليه ومراجعته وتوثيقه بشكل سليم؛

(ب) كان قد تم الحصول على أدلة ملائمة وكافية لمساعدة القسم على التوصل إلى إستنتاجات معقولة؛ و

(ج) كانت الإستنتاجات التي تم التوصل إليها ملائمة في الظروف المحددة وما إذا كانت التقارير المعدة من قبل القسم متسقة مع نتائج العمل الذي تم أداءه. (المرجع: الفقرات أ٢٧– أ٣٠)

---

[٧] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) *"الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة الفقرة ١٥"*.

٢٤. إن طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق الخاصة بالمدقق الخارجي يجب أن تتجاوب مع تقييم المدقق الخارجي لما يلي:

(أ) مقدار الأحكام الصادرة؛

(ب) المخاطر المقيّمة للخطأ الجوهري؛

(ج) الحد الذي يدعم فيه الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات العلاقة موضوعية المدققين الداخليين؛ و

(د) مستوى كفاءة القسم؛[٨] (المرجع: الفقرات أ٢٧– أ٢٩)

وينبغي أن تشتمل على إعادة أداء بعض ذلك العمل. (المرجع: الفقرة أ٣٠)

٢٥. كما وينبغي على المدقق الخارجي تقييم ما إذا كانت إستنتاجاته المتعلقة بقسم التدقيق الداخلي الواردة في الفقرة ١٥ من هذا المعيار، وما إذا كان تحديد طبيعة ونطاق إستخدام عمل القسم لأغراض التدقيق الواردة في الفقرات ١٨–١٩ من هذا المعيار لا تزال ملائمة.

تحديد ما إذا كان وفي أي مجالات وإلى أي حد يمكن إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة

تحديد ما إذا كان يمكن إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض التدقيق

٢٦. قد يُحظر على المدقق الخارجي بموجب القوانين أو الأنظمة الحصول على المساعدة المباشرة من المدققين الداخليين. وإن صحّ ذلك، لا تُطبق الفقرات ٢٧–٣٥ و٣٧. (المرجع: الفقرة أ٣١)

٢٧. إذا كان إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة ليس محظوراً بموجب القوانين أو الأنظمة، وكان المدقق الخارجي يخطط لإستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة في عملية التدقيق، ينبغي أن يقيّم المدقق الخارجي وجود وأهمية تهديدات الموضوعية ومستوى كفاءة المدققين الداخليين الذين سيقدمون هذه المساعدة. وينبغي أن يشمل تقييم المدقق الخارجي لوجود وأهمية التهديدات لموضوعية المدققين الداخليين طرح الإستفسارات على المدققين الداخليين بخصوص المصالح والعلاقات التي قد تشكّل تهديداً لموضوعيتهم.

[٨] أنظر الفقرة ١٨.

٢٨. ينبغي أن لا يستخدم المدقق الخارجي مدققاً داخلياً لتقديم المساعدة المباشرة إذا:

(أ) كان يوجد تهديدات هامة لموضوعية المدقق الداخلي؛ أو

(ب) كان المدقق الداخلي يفتقر إلى الكفاءة الكافية لإنجاز العمل المقترح. (المرجع: الفقرات أ٣٢-أ٣٤)

تحديد طبيعة ونطاق العمل الذي يمكن إيكاله للمدققين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة

٢٩. عند تحديد طبيعة ونطاق العمل الذي يمكن إيكاله للمدققين الداخليين وتحديد طبيعة وتوقيت ونطاق التوجيه والإشراف والمراجعة المناسبة في الظروف المحددة، ينبغي أن يبحث المدقق الخارجي:

(أ) مقدار الأحكام المعنية بما يلي:

١. تخطيط وتأدية إجراءات التدقيق ذات الصلة؛ و

٢. تقييم أدلة التدقيق التي يتم جمعها؛ و

(ب) المخاطر المقيّمة لأخطاء البيانات الجوهرية؛ و

(ج) تقييم المدقق الخارجي لوجود وأهمية تهديدات الموضوعية ومستوى كفاءة المدققين الداخليين الذين يقدمون هذه المساعدة. (المرجع: الفقرات أ٣٥-أ٣٩)

٣٠. ينبغي أن لا يستخدم المدقق الخارجي المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لتأدية الإجراءات التي:

(أ) تنطوي على إصدار أحكام هامة في التدقيق؛ (المرجع: الفقرة أ١٩)

(ب) ترتبط بمخاطر مقيّمة أعلى من الأخطاء الجوهرية حيث تكون الأحكام اللازمة في تأدية إجراءات التدقيق ذات الصلة أو تقييم أدلة التدقيق التي تم جمعها هي أحكام غير محدودة؛ (المرجع: الفقرة أ٣٨)

(ج) ترتبط بالعمل الذي يشارك فيه المدققون الداخليون والذي تم إبلاغه، أو سيتم إبلاغه، إلى الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة بواسطة قسم التدقيق الداخلي؛ أو

(د) ترتبط بالقرارات التي يتخذها المدقق الخارجي وفقا لهذا المعيار فيما يخص قسم التدقيق الداخلي واستخدام عمله أو المساعدة المباشرة. (المرجع: الفقرات أ٣٥-أ٣٩)

٣١. بعد التقييم المناسب لما إذا يمكن إستخدام المدققين الداخليين وإلى أي حد يمكن إستخدامهم لتقديم المساعدة المباشرة في عملية التدقيق، يتعين على المدقق الخارجي عند قيامه بإبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة بنظرة عامة عن نطاق ووقت التدقيق المخطط له وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٢٦٠ ،[٩] الإبلاغ عن طبيعة ونطاق الإستخدام المخطط له للمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة من

[٩] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠، الفقرة ١٥.

أجل التوصل إلى تفاهم مشترك بأن مثل هذا الإستخدام لا يعتبر استخداماً مفرطاً في ظروف العملية. (المرجع: الفقرة أ٣٩)

٣٢. ينبغي أن يقيّم المدقق الخارجي ما إذا كان إستخدام المدققين الداخليين، بالمجمل، لتقديم المساعدة المباشرة إلى الحد المخطط له، بالإضافة إلى الإستخدام المخطط له لعمل قسم التدقيق الداخلي سيؤدي في جميع الأحوال إلى مشاركة المدقق الخارجي بشكلٍ كافي في عملية التدقيق، في ضوء المسؤولية الوحيدة للمدقق الخارجي عن رأي التدقيق المعبّر عنه.

إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة

٣٣. قبل إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض التدقيق، يجب على المدقق الخارجي:

(أ) الحصول على موافقة خطية من الممثل المفوض عن المنشأة بأنه سيتم السماح للمدققين الداخليين بإتباع تعليمات المدقق الخارجي، وأن المنشأة لن تتدخل في العمل الذي يؤديه المدقق الداخلي لصالح المدقق الخارجي؛ و

(ب) الحصول على موافقة خطية من المدققين الداخليين بأنهم سيحافظون على سرية مسائل محددة حسب تعليمات المدقق الخارجي وسيبلغون المدقق الخارجي بأي تهديد لموضوعيتهم.

٣٤. يجب أن يوجّه المدقق الخارجي وأن يراجع ويشرف على العمل الذي يؤديه المدققون الداخليون في العملية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٢٠ .[١٠] وعند القيام بذلك:

(أ) فإن طبيعة وتوقيت ونطاق التوجيه والإشراف والمراجعة يجب أن يشير إلى أن المدققين الداخليين غير مستقلين عن المنشأة وأنهم يتجاوبون مع نتيجة تقييم العوامل في الفقرة ٢٩ من هذا المعيار؛ و

(ب) يجب أن تتضمن إجراءات المراجعة قيام المدقق الخارجي بالتحقق لاحقاً من أدلة التدقيق الأساسية لبعض العمل الذي ينجزه المدققون الداخليون.

ويجب أن يكون التوجيه والإشراف والمراجعة من قبل المدقق الخارجي للعمل الذي ينجزه المدققون الداخليون كافياً لكي يقتنع المدقق الخارجي بأن المدققين الداخليين قد حصلوا على أدلة تدقيق كافية وملائمة لدعم الإستنتاج بناءً على ذلك العمل. (المرجع: الفقرات أ٤٠–أ٤١)

٣٥. عند توجيه العمل المنجز من قبل المدققين الداخليين ومراجعته والإشراف عليه، ينبغي أن يتنبه المدقق الخارجي إلى المؤشرات التي تفيد بأن تقييمات المدقق الخارجي في الفقرة ٢٧ لم تعد مناسبة.

---

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ *"رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية"*.

الوثائق

٣٦. ينبغي على المدقق الخارجي، في حال إستخدامه عمل قسم التدقيق الداخلي، دمج ما يلي ضمن وثائق التدقيق:

(أ) تقييم:

(١) ما إذا كان الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات العلاقة تدعم موضوعية المدققين الداخليين على نحو وافي؛

(٢) مستوى كفاءة قسم التدقيق الداخلي؛ و

(٣) ما إذا كان قسم التدقيق الداخلي يطبّق منهجاً منظماً ومنضبطاً، بما في ذلك رقابة الجودة.

(ب) طبيعة ونطاق العمل المستخدم وأساس ذلك القرار؛ و

(ج) إجراءات التدقيق التي يؤديها المدقق الخارجي لتقييم كفاءة العمل المستخدم.

٣٧. إذا استخدم المدقق الخارجي مدققين داخليين لتقديم المساعدة المباشرة في عملية التدقيق، فإنه يجب أن يدمج في وثائق التدقيق ما يلي:

(أ) تقييم أهمية ووجود التهديدات لموضوعية المدققين الداخليين، ومستوى كفاءة المدققين الداخليين الذين يتم استخدامهم لتقديم المساعدة المباشرة؛

(ب) أساس القرار المتعلق بطبيعة ونطاق العمل المنجز من قبل المدققين الداخليين؛

(ج) الجهة التي راجعت العمل المنجز وتاريخ ونطاق تلك المراجعة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٣٠؛[١١]

(د) الموافقات الخطية التي يتم الحصول عليها من قبل الممثل المفوض عن المنشأة والمدققين الداخليين بموجب الفقرة ٣٣ من هذا المعيار؛ و

(هـ) أوراق العمل التي يعدّها المدققون الداخليون الذين يقدمون المساعدة المباشرة في عملية التدقيق.

***

مواد التطبيق والمواد الإيضاحية الأخرى

تعريف قسم التدقيق الداخلي (المرجع: الفقرتان ٢ و١٤(أ))

أ١. عادةً ما تشمل أهداف ونطاق أقسام التدقيق الداخلي نشاطات التأكيد والإستشارات المصممة لتقييم وتحسين فعالية عمليات حوكمة المنشأة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية، وفيما يلي أمثلة على ذلك:

[١١] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ *"وثائق التدقيق"*.

النشاطات المرتبطة بالحوكمة

- يمكن لقسم التدقيق الداخلي أن يقيّم عملية الحوكمة خلال تحقيق أهدافه المتعلقة بالمعايير الأخلاقية والقيم، وإدارة الأداء والمساءلة، والإبلاغ عن المعلومات المتعلقة بالمخاطر والرقابة إلى الجهات المعنية في المؤسسة، وفاعلية الإتصال بين أولئك المكلفين بالحوكمة والمدققين الخارجيين والداخليين والإدارة.

النشاطات المرتبطة بإدارة المخاطر

- يمكن لقسم التدقيق الداخلي أن يساعد المنشأة من خلال تحديد وتقييم التعرضات الهامة للمخاطر والمساهمة في تحسين إدارة المخاطر والرقابة الداخلية (بما في ذلك فاعلية عملية إعداد التقارير المالية).
- قد يؤدي قسم التدقيق الداخلي إجراءات معينة لمساعدة المنشأة في الكشف عن الإحتيال.

النشاطات المرتبطة بالرقابة الداخلية

- تقييم الرقابة الداخلية. قد يتم إيكال قسم التدقيق الداخلي بمسؤولية محددة تتمثل في مراجعة أنظمة الرقابة وتقييم عملها وتقديم توصية بالتحسينات التي يمكن إجرائها على تلك الأنظمة. ومن خلال القيام بذلك، يقدم قسم التدقيق الداخلي تأكيداً على عملية الرقابة. على سبيل المثال، قد يخطط ويجري قسم التدقيق الداخلي إختبارات أو إجراءات أخرى لمنح الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة تأكيداً على ما يتعلق بتصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية وفاعليتها التشغيلية، بما في ذلك أنظمة الرقابة المتعلقة بالتدقيق.
- فحص المعلومات المالية والتشغيلية. قد يتم إيكال قسم التدقيق الداخلي بمهمة مراجعة الطرق المستخدمة لتحديد وقياس وتصنيف المعلومات المالية والتشغيلية والإعتراف بها والإبلاغ عنها، وتحليل إستفسارات محددة إلى بنود منفردة، بما في ذلك الفحص التفصيلي للمعاملات والأرصدة والإجراءات.
- مراجعة النشاطات التشغيلية. قد يتم إيكال قسم التدقيق الداخلي بمهمة مراجعة اقتصاد وكفاءة وفاعلية النشاطات التشغيلية، بما في ذلك النشاطات غير المالية للمنشأة.
- مراجعة الإمتثال للقوانين والأنظمة. قد يتم إيكال قسم التدقيق الداخلي بمهمة مراجعة الإمتثال للقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى بالإضافة إلى الإمتثال لسياسات وتوجيهات الإدارة والمتطلبات الداخلية الأخرى.

أ٢. يمكن إجراء نشاطات مشابهة لتلك التي يجريها قسم التدقيق الداخلي من قبل أقسام أخرى تحمل أسماء أخرى داخل المنشأة. وقد يتم أيضاً التعاقد مع طرف ثالث من مزودي الخدمات لأداء بعض أو جميع نشاطات قسم التدقيق الداخلي. لا يعد إسم القسم أو ما إذا كان قد تم أداء النشاطات من قبل قسم التدقيق الداخلي أو طرف ثالث من مزودي الخدمات محددان رئيسيان فيما إذا كان بوسع المدقق الخارجي إستخدام عمل القسم. بل ما يحدد ذلك هي طبيعة النشاطات والحد الذي يدعم فيه الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات العلاقة موضوعية المدققين الداخليين والكفاءة والمنهج المنظم والمنضبط للقسم. إن الإشارات الواردة في هذا المعيار إلى عمل قسم التدقيق الداخلي تشمل النشاطات ذات الصلة للأقسام الأخرى أو المزودين الآخرين المتصفة بهذه الخصائص.

أ٣. وإضافة إلى ذلك، عادة ما يتعرض أولئك الذين يقع على عاتقهم واجبات ومسؤوليات تشغيلية وإدارية في المنشأة إلى ما يهدد موضوعيتهم بحيث لا يتم التعامل معهم على أنهم جزء من قسم التدقيق الداخلي لغرض هذا المعيار، على الرغم من أنهم قد ينفذون نشاطات رقابية يمكن اختبارها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي[١٢] ٣٣٠. ولهذا السبب، لا يمكن أن يعتبر الإشراف على أنظمة الرقابة من قبل المالك– المدير بأنه مكافئ لقسم التدقيق الداخلي.

أ٤. على الرغم من أن أهداف قسم التدقيق الداخلي في المنشأة تختلف عن أهداف المدقق الخارجي، إلا أن القسم قد يؤدي إجراءات تدقيق مشابهة لتلك التي يؤديها المدقق الخارجي خلال عملية تدقيق البيانات المالية. وإن كان الحال كذلك، يمكن للمدقق الخارجي حينها الإستفادة من القسم لأغراض التدقيق بإحدى الطرق التالية:

- الحصول على معلومات ذات علاقة بعمليات تقييم المدقق الخارجي لمخاطر الخطأ الجوهري الناتج عن خطأ ما أو إحتيال. وفي هذا الصدد، يتطلب معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)[١٣] من المدقق الخارجي فهم طبيعة مسؤوليات قسم التدقيق الداخلي، ووضعه ضمن المؤسسة، والنشاطات التي تم أو سيتم تنفيذها، بالإضافة إلى توجيه الاستفسارات إلى الأفراد الملائمين في قسم التدقيق الداخلي (في حال إمتلاك المنشاة قسم كهذا)؛ أو
- ما لم يتم منع أو تقييد المدقق الخارجي إلى حد ما بموجب قانون أو نظام معين، فإنه قد يقرر بعد إجراء التقييم المناسب إستخدام عمل تم تنفيذه من قبل قسم التدقيق الداخلي خلال الفترة في مبادلة جزئية لأدلة التدقيق التي سيتم الحصول عليها بشكل مباشر من قبل المدقق الخارجي.[١٤]

---

[١٢] أنظر الفقرة ١٠.

[١٣] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ٦(أ).

[١٤] أنظر الفقرات ١٥–٢٥.

بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن يستخدم المدقق الخارجي، ما لم يُمنع أو يُقيّد إلى حد ما بموجب القوانين أو الأنظمة، المدققين الداخليين لتأدية إجراءات التدقيق تحت توجيهه وإشرافه ومراجعته (والتي يُشار إليها بـ"المساعدة المباشرة" في هذا المعيار).[١٥]

تحديد ما إذا كان وفي أي مجالات وإلى أي حد يمكن إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي

تقييم قسم التدقيق الداخلي

الموضوعية والكفاءة (المرجع: الفقرات ١٥(أ)-(ب))

أ٥. يمارس المدقق الخارجي الحكم المهني في تحديد ما إذا كان يمكن إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي لأغراض عملية التدقيق، وطبيعة ونطاق إستخدام عمل القسم في مختلف الظروف.

أ٦. يعتبر الحد الذي يدعم فيه الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات العلاقة موضوعية المدققين الداخليين ومستوى كفاءة القسم أمراً ضرورياً بشكل خاص في تحديد ما إذا كان ينبغي إستخدام عمل القسم، وإن كان كذلك، تحديد طبيعة ونطاق إستخدام عمل القسم الذي يعد ملائما في مختلف الظروف.

أ٧. تشير الموضوعية إلى القدرة على أداء تلك المهام دون أي تحيز أو تضارب في المصالح أو تأثير مفرط للآخرين للتغاضي عن الأحكام المهنية. فيما يلي العوامل التي قد تؤثر على تقييم المدقق الخارجي:

- ما إذا كان الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي، بما في ذلك صلاحية ومساءلة القسم، يدعم قدرة القسم على أن يكون خالياً من أي تحيز أو تضارب في المصالح أو تأثير مفرط للآخرين للتغاضي عن الأحكام المهنية. على سبيل المثال، ما إذا كان قسم التدقيق الداخلي يرفع تقاريره إلى أولئك المكلفين بالحوكمة أو لمسؤول يتمتع بصلاحيات ملائمة، أو في حال كان القسم يرفع تقاريره للإدارة، ما إذا كان القسم يتمتع بإمكانية الوصول المباشر إلى أولئك المكلفين بالحوكمة.
- ما إذا كان قسم التدقيق الداخلي خاليا من أي تضارب في المسؤوليات، على سبيل المثال وجود واجبات ومسؤوليات إدارية أو تشغيلية خارجة عن نطاق قسم التدقيق الداخلي.
- ما إذا كان أولئك المكلفين بالحوكمة يشرفون على قرارات التوظيف المتعلقة بقسم التدقيق الداخلي، على سبيل المثال تحديد سياسة التعويض المناسبة.
- ما إذا كان هنالك أي قيود أو حدود مفروضة على قسم التدقيق الداخلي من قبل الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة، على سبيل المثال عند إبلاغ المدقق الخارجي بنتائج قسم التدقيق الداخلي.

---

[١٥] أنظر الفقرات ٢٦-٣٥.

- ما إذا كان المدققين الداخليين هم أعضاء في هيئات مهنية ذات صلة وعضويتهم تفرض عليهم الإمتثال لمعايير مهنية ذات علاقة بالموضوعية، أو ما إذا كانت سياساتهم الداخلية تحقق الأهداف ذاتها.

أ٨. تشير كفاءة قسم التدقيق الداخلي إلى إكتساب معارف ومهارات القسم ككل والحفاظ عليها بالمستوى المطلوب للمساعدة على أداء المهام المحددة بإجتهاد ووفقاً للمعايير المهنية المعمول بها. فيما يلي العوامل التي قد تؤثر على تحديد المدقق الخارجي:

- ما إذا كان يتم توفير موارد قسم التدقيق الداخلي بشكلٍ وافي ومناسب مقارنة بحجم المنشأة وطبيعة عملياتها.
- ما إذا كان هنالك سياسات قائمة لتوظيف وتدريب وتكليف المدققين الداخليين بعمليات التدقيق الداخلي.
- ما إذا كان المدققين الداخليين قد تلقوا تدريبا فنياً وافياً وأصبحوا يجيدون مهنة التدقيق. وقد تشمل المعايير ذات الصلة التي يمكن للمدقق الخارجي النظر فيها عند إجراء التقييم، على سبيل المثال، إمتلاك المدققين الداخليين للمسميات والخبرات المهنية ذات العلاقة.
- ما إذا كان المدققين الداخليين يتمتعون بالمعرفة المطلوبة في مجال إعداد التقارير المالية للمنشأة وإطار إعداد التقارير المالية المطبّق وما إذا كان قسم التدقيق الداخلي يتمتع بالمهارات الضرورية (على سبيل المثال، المعرفة الخاصة بصناعة معينة) لأداء العمل المرتبط بالبيانات المالية للمنشأة.
- ما إذا كان المدققين الداخليين هم أعضاء في هيئات مهنية ذات علاقة تفرض عليهم الإمتثال للمعايير المهنية ذات العلاقة بما في ذلك متطلبات التطوير المهني المستمر.

أ٩. يمكن النظر إلى الموضوعية والكفاءة على أنهما مكملان لبعضهما البعض. فكلما زاد دعم الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات العلاقة لموضوعية المدققين الداخليين وكلما كان مستوى كفاءة القسم أعلى، كلما كان من المحتمل أكثر أن يستفيد المدقق الخارجي من عمل القسم في مجالات أوسع. غير أن الوضع التنظيمي والسياسات والإجراءات ذات العلاقة التي توفر دعم قوي لموضوعية المدققين الداخليين لا تعوّض عن النقص في كفاءة قسم التدقيق الداخلي. وعلى نحو مشابه، فإن المستوى العالي لكفاءة قسم التدقيق الداخلي لا يعوّض عن النقص في الدعم الوافي الذي يوفره الوضع التنظيمي والسياسات والإجراءات ذات العلاقة لموضوعية المدققين الداخليين.

تطبيق منهج منظم ومنضبط (المرجع: الفقرة ١٥(ج))

أ١٠. إن تطبيق منهج منظم ومنضبط في تخطيط وأداء والإشراف على ومراجعة وتوثيق نشاطات قسم التدقيق الداخلي يساعد في تمييز نشاطاته عن نشاطات المراقبة الأخرى التي قد يتم أدائها داخل المنشأة.

أ١١. فيما يلي العوامل التي قد تؤثر على تحديد المدقق الخارجي لما إذا كان قسم التدقيق الداخلي يطبّق منهج منظم ومنضبط:

- وجود وكفاية وإستخدام إجراءات أو إرشادات التدقيق الداخلي الموثقة والتي تغطّي مجالات معينة كتقييم المخاطر وبرامج العمل والتوثيق وإعداد التقارير، والتي تتناسب طبيعتها ونطاقها مع حجم وظروف المنشأة.
- ما إذا كان قسم التدقيق الداخلي يمتلك سياسات وإجراءات ملائمة لرقابة الجودة، على سبيل المثال كتلك السياسات والإجراءات الواردة في المعيار الدولي لرقابة الجودة[١٦] ١ التي يمكن تطبيقها على قسم التدقيق الداخلي (كتلك الأمور المتعلقة بالقيادة والموارد البشرية وأداء العملية)، أو متطلبات رقابة الجودة الواردة في المعايير الموضوعة من قبل هيئات مهنية ذات علاقة للمدققين الداخليين. وقد تقوم هذه الهيئات بصياغة متطلبات ملائمة أخرى مثل إجراء عمليات تقييم خارجية للجودة بشكلٍ دوري.

الحالات التي لا يمكن فيها إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي (المرجع: الفقرة ١٦)

أ١٢. إن تقييم المدقق الخارجي فيما إذا كان الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات العلاقة تدعم موضوعية المدققين الداخليين ومستوى كفاءة قسم التدقيق الداخلي بشكل وافي، وما إذا كان يطبّق منهجاً منظماً ومنضبطاً، قد يشير إلى أن مخاطر جودة عمل القسم هي في غاية الأهمية ولذلك لا يكون من المناسب إستخدام أي جزء من عمل القسم كدليل تدقيق.

أ١٣. تعد دراسة العوامل الواردة في الفقرات أ٧ وأ٨ وأ١١ من هذا المعيار منفردة ومجتمعة أمراً هاما لأن وجود عامل واحد في الغالب لا يكفي لإستنتاج أنه لا يمكن إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي لأغراض التدقيق. على سبيل المثال، يعد الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي أمراً هاماً بالأخص في تقييم التهديدات التي تتعرض لها موضوعية المدققين الداخليين. في حال رفع قسم التدقيق الداخلي تقاريره للإدارة، فإن هذا يعتبر تهديد هام لموضوعية القسم ما لم توفر العوامل الأخرى كتلك الواردة في الفقرة أ٧ من هذا المعيار بشكل جماعي إجراءات وقائية كافية لتقليل التهديد إلى مستوى مقبول.

---

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

أ١٤. وإضافة إلى ذلك، تنص قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين[١٧] الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين على أن تهديد المراجعة الذاتية ينجم عند قبول المدقق الداخلي عملية معينة لتقديم خدمات التدقيق الداخلي لعميل التدقيق، وتُستخدم نتائج تلك الخدمات في إجراء عملية التدقيق. ويعود السبب في هذا الأمر إلى إمكانية إستخدام فريق العملية لنتائج خدمات التدقيق الداخلي دون تقييم تلك النتائج بالشكل المناسب أو دون ممارسة المستوى ذاته من الشك المهني الذي يتم ممارسته عند أداء عمل التدقيق الداخلي من قبل أفراد غير أعضاء في الشركة. تناقش قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين[١٨] المحظورات التي تُطبق في ظروف محددة بالإضافة إلى التهديدات والإجراءات الوقائية التي يمكن تطبيقها لتخفيض التهديدات إلى مستوى مقبول في ظروف أخرى.

تحديد طبيعة ونطاق عمل قسم التدقيق الداخلي الذي يمكن إستخدامه

العوامل التي تؤثر على تحديد طبيعة ونطاق عمل قسم التدقيق الداخلي الذي يمكن إستخدامه (المرجع: الفقرات ١٧-١٩)

أ١٥. ما أن يحدد المدقق الخارجي إمكانية إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي لأغراض التدقيق، يكون الإعتبار الأول هو ما إذا كانت طبيعة ونطاق عمل قسم التدقيق الداخلي المخطط لهما والذي تم أو سيتم أداءه ذو صلة بإستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق التي صاغها المدقق الخارجي بما يتوافق مع معيار التدقيق الدولي[١٩] ٣٠٠,

أ١٦. فيما يلي أمثلة على عمل قسم التدقيق الداخلي الذي يمكن إستخدامه من قبل المدقق الخارجي:

- إختبار الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة.
- الإجراءات الجوهرية التي تتضمن أحكام محدودة.
- عمليات مراقبة جرد المخزون.
- تتبع المعاملات من خلال نظام معلومات مرتبط بإعداد التقارير المالية.
- اختبار الإمتثال للمتطلبات التنظيمية.

[١٧] *قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين* الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين، القسم ٢٩٠ .١٩٩.

[١٨] قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين، القسم ٢٩٠ .١٩٥ – ٢٩٠ .٢٠٠.

[١٩] معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ *"التخطيط لتدقيق البيانات المالية"*.

- في بعض الحالات، عمليات تدقيق أو مراجعة المعلومات المالية للشركات التابعة والتي لا تعد عناصر ذات أهمية للمجموعة (حيث لا يتعارض هذا مع المتطلبات الواردة في معيار التدقيق الدولي٦٠٠).[٢٠]

أ١٧. إن تحديد المدقق الخارجي لطبيعة ونطاق إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي المخطط له سوف يتأثر بتقييمه للحد الذي يدعم فيه الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات العلاقة موضوعية المدققين الداخليين ومستوى كفاءة قسم التدقيق الداخلي بشكل وافي كما هو وارد في الفقرة ١٨ من هذا المعيار. وإضافة إلى ذلك، يعد كل من مقدار الأحكام اللازمة في تخطيط وأداء وتقييم مثل هذا العمل ومخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة عند مستوى الإثبات بمثابة مدخلات تساعد المدقق الخارجي في عملية التحديد. كما وهنالك حالات لا يمكن فيها للمدقق الخارجي إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي لأغراض التدقيق كما هو موضح في الفقرة ١٦ من هذا المعيار.

الأحكام في تخطيط وأداء إجراءات التدقيق وتقييم النتائج (المرجع: الفقرتان ١٨(أ) و٣٠(أ))

أ١٨. كلما كانت الحاجة أكبر لممارسة الأحكام في تخطيط وأداء إجراءات التدقيق وتقييم أدلة التدقيق، زادت الإجراءات التي ينبغي على المدقق الخارجي أداءها بشكل مباشر وفقاً للفقرة ١٨ من هذا المعيار، وذلك لأن إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي وحده لا يزوّد المدقق الخارجي بأدلة تدقيق مناسبة وكافية.

أ١٩. حيث أن المدقق الخارجي يتحمل مسؤولية وحيدة عن رأي التدقيق المعبّر عنه، فإنه يتعين عليه إصدار الأحكام الهامة في عملية التدقيق وفقاً للفقرة ١٨. تشمل الأحكام الهامة ما يلي:

- تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛
- تقييم كفاية الإختبارات التي تم إجرائها.
- تقييم ملائمة إستخدام الإدارة لفرضية المنشأة المستمرة؛
- تقييم التقديرات المحاسبية الهامة؛ و
- تقييم كفاية الإفصاحات في البيانات المالية والأمور الأخرى التي تؤثر على تقرير المدقق.

---

[٢٠] معيار التدقيق الدولي ٦٠٠، *" الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)"*.

المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية (المرجع: الفقرة ١٨(ب))

أ٢٠. بالنسبة لرصيد حساب محدد أو فئة معاملة أو إفصاح معين، كلما زادت مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة عند مستوى الإثبات، كلما زادت في الغالب الأحكام التي تنطوي عليها عملية تخطيط وأداء إجراءات التدقيق وتقييم نتائجه. وفي مثل تلك الحالات، سوف يحتاج المدقق الخارجي إلى أداء المزيد من الإجراءات بشكل مباشر وفقاً للفقرة ١٨ من هذا المعيار مما ينجم عنه تقليل إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي في الحصول على أدلة التدقيق. بالإضافة إلى ذلك، وكما هو موضح في معيار التدقيق الدولي[٢١]٢٠٠، كلما زادت المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية، زادت الحاجة إلى أن تكون أدلة التدقيق التي يتطلبها المدقق الخارجي أكثر إقناعاً وبالتالي فإنه سيحتاج إلى أداء مقدار أكبر من العمل بشكل مباشر.

أ٢١. كما هو موضح في معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)[٢٢]، تتطلب المخاطر الهامة إعتبار تدقيق خاص وبالتالي فإن قدرة المدقق الخارجي على إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي فيما يتعلق بالمخاطر الهامة تقتصر على الإجراءات التي تنطوي على أحكام محدودة. وإضافة إلى ذلك، عندما تكون مخاطر الأخطاء الجوهرية مرتفعة، فإن إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي وحده لن يقلل على الأرجح مخاطر التدقيق إلى مستوى متدني بشكل مقبول ولن يلغي حاجة المدقق الخارجي إلى إجراء بعض الإختبارات بشكل مباشر.

أ٢٢. إن تنفيذ الإجراءات وفقاً لهذا المعيار قد يؤدي بالمدقق الخارجي إلى إعادة تقييم "تقييم المدقق الخارجي لمخاطر الأخطاء الجوهرية". وبالتالي، قد يؤثر هذا على تحديد المدقق الخارجي فيما إذا كان ينبغي إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي وما إذا كانت هنالك ضرورة لأي تطبيق إضافي لهذا المعيار.

الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة (المرجع: الفقرة ٢٠)

أ٢٣. يتعين على المدقق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي[٢٣]٢٦٠ الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة لتقديم نظرة عامة حول نطاق وتوقيت عملية التدقيق اللذان يتم التخطيط لهما. إذ يعتبر الإستخدام المخطط له لعمل قسم التدقيق الداخلي جزءاً أساسياً من إستراتيجية التدقيق الشاملة للمدقق الخارجي وبالتالي فهو مرتبط بأولئك المكلفين بالحوكمة فيما يخص فهمهم لمنهج التدقيق المقترح.

إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي

النقاش والتنسيق مع قسم التدقيق الداخلي (المرجع: الفقرة ٢١)

[٢١] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة أ٣١.

[٢٢] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ٤(هـ).

[٢٣] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠، الفقرة ١٥.

أ٢٤. فيما يلي بعض الأمور التي قد يكون من المفيد التطرق إليها أثناء مناقشة إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي المخطط له مع القسم كأساس لتنسيق النشاطات المختلفة:

- توقيت هذا العمل.
- طبيعة العمل الذي يتم أداءه.
- نطاق تغطية التدقيق.
- الأهمية النسبية لمجمل البيانات المالية (وإن أمكن، مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحساب أو الإفصاحات) والأهمية النسبية للأداء.
- الأساليب المقترحة لإختيار البنود وأحجام العينات.
- توثيق العمل الذي يتم أداءه.
- إجراءات المراجعة وإعداد التقارير.

أ٢٥. يكون التنسيق بين المدقق الخارجي وقسم التدقيق الداخلي فعالاً في الحالات التالية على سبيل المثال:

- إجراء المناقشات في أوقات منتظمة طوال الفترة.
- قيام المدقق الخارجي بإبلاغ قسم التدقيق الداخلي عن الأمور الهامة التي قد تؤثر على القسم.
- إخطار المدقق الخارجي بالتقارير ذات الصلة بقسم التدقيق الداخلي ومنحه إمكانية الوصول إليها، وعند إبلاغه بأي مسائل هامة تبلغ إلى علم القسم عند إحتمال أن تؤثر هذه المسائل على عمل المدقق الخارجي وذلك ليتمكن من مراعاة آثار ومدلولات هذه المسائل فيما يخص عملية التدقيق.

أ٢٦. يناقش معيار التدقيق الدولي٢٠٠ [٢٤] أهمية تخطيط وأداء المدقق لعملية التدقيق بدرجة معينة من الشك المهني، كأن يكون متنبها للمعلومات التي تشكك في موثوقية الوثائق والردود على التساؤلات التي سيتم إستخدامها كأدلة تدقيق. وبالتالي فإن التواصل مع قسم التدقيق الداخلي خلال العملية قد يمنح المدققين الداخليين فرصاً لإبلاغ المدقق الخارجي بالمسائل التي قد تؤثر على عمله.[٢٥] وحينها سيتمكن المدقق الخارجي من أخذ هذه المعلومات بعين الإعتبار أثناء تحديده وتقييمه لمخاطر الأخطاء الجوهرية. وإضافة إلى ذلك، في حال كانت تلك المعلومات تشير إلى تفاقم مخاطر الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية، أو كانت تتعلق بأي إحتيال فعلي أو مشتبه به أو مزعوم، يمكن للمدقق الخارجي أخذ ذلك بعين الإعتبار أثناء تحديده لمخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الإحتيال وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٢٤٠ [٢٦].

---

[٢٤] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرتان ١٥ و٢٠.

[٢٥] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة أ١٢٠.

[٢٦] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة أ١١ فيما يتعلق بمعيار التدقيق الدولي٢٤٠ *"مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية"*.

إجراءات تحديد كفاية عمل قسم التدقيق الداخلي (المرجع: الفقرات٢٣-٢٤)

أ٢٧. توفر إجراءات التدقيق الخاصة بالمدقق الخارجي بشأن مجمل عمل قسم التدقيق الداخلي الذي يخطط للإستفادة منه أساساً لتقييم الجودة الكلية لعمل القسم والموضوعية التي تم أداء العمل بها.

أ٢٨. تتضمن الإجراءات التي قد يؤديها المدقق الخارجي لتقييم جودة العمل الذي تم أداءه والإستنتاجات التي تم التوصل إليها من قبل قسم التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى إعادة الأداء وفقاً للفقرة ٢٤، ما يلي:

- طرح الأسئلة على الأفراد المناسبين في قسم التدقيق الداخلي.
- مراقبة الإجراءات التي يؤديها قسم التدقيق الداخلي.
- مراجعة جدول عمل وأوراق عمل قسم التدقيق الداخلي.

أ٢٩. كلما كان هناك المزيد من الأحكام زادت المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية، وقلّ دعم الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات العلاقة لموضوعية المدققين الداخليين بشكل وافي، أو قلّ مستوى كفاءة قسم التدقيق الداخلي، وزادت حاجة المدقق الخارجي إلى أداء إجراءات التدقيق على مجمل عمل القسم لدعم قرار الإستفادة منه في الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية لتكون أساساً في تكوين رأي التدقيق.

إعادة الأداء (المرجع: الفقرة ٢٤)

أ٣٠. لأغراض هذا المعيار، تتضمن إعادة الأداء تنفيذ المدقق الخارجي بشكل مستقل لإجراءات اثبات صحة الإستنتاجات التي تم التوصل إليها من قبل قسم التدقيق الداخلي. ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال فحص البنود التي سبق وأن قام قسم التدقيق الداخلي بفحصها، أو في حال تعذّر ذلك، يمكن تحقيق الهدف ذاته من خلال فحص بنود أخرى مشابهة وكافية لم يتم فحصها فعلياً من قبل قسم التدقيق الداخلي. فإعادة الأداء توفر دليلاً أكثر إقناعاً بخصوص كفاية عمل قسم التدقيق الداخلي مقارنة بالإجراءات الأخرى التي قد يؤديها المدقق الخارجي كما هو وارد في الفقرة أ٢٨. وبينما ليس من الضروري أن يقوم المدقق الخارجي بإعادة الأداء في كل مجال من مجالات عمل قسم التدقيق الداخلي الذي يتم إستخدامه، إلا أنه يتوجب إعادة الاداء بدرجة معينة لمجمل عمل قسم التدقيق الداخلي الذي يخطط المدقق الخارجي لإستخدامه وفقاً للفقرة ٢٤. قد يركز المدقق الخارجي على الأرجح في إعادة الأداء على تلك المجالات التي يمارس فيها قسم التدقيق الداخلي المزيد من الأحكام في تخطيط وأداء وتقييم نتائج إجراءات التدقيق وفي المجالات التي تكون فيها مخاطر الأخطاء الجوهرية أكبر.

تحديد ما إذا كان وفي أي مجالات وإلى أي حد يمكن إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة

تحديد ما إذا كان يمكن إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض التدقيق (المرجع: الفقرات ٥ و٢٦-٢٨)

أ٣١. في الاختصاصات التي يُحظر فيها على المدقق الخارجي بموجب القوانين أو الأنظمة إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، فإنه من الملائم لمدققي المجموعة أن يبحثوا فيما إذا كان الحظر يمتد ليشمل مدققي العناصر، وإن كان كذلك، معالجة هذا الأمر خلال التواصل مع مدققي العناصر.[٢٧]

أ٣٢. كما هو مذكور في الفقرة أ٧ من هذا المعيار، تشير الموضوعية إلى القدرة على تأدية العمل المقترح دون السماح بأي تحيز أو تضارب في المصالح أو تأثير مفرط للآخرين لإبطال الأحكام المهنية. وعند تقييم أهمية ووجود التهديدات لموضوعية المدقق الداخلي، قد تكون العوامل التالية ذات صلة:

- الحد الذي يدعم فيه الوضع التنظيمي لقسم التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات الصلة موضوعية المدققين الداخليين.[٢٨]
- العلاقات الأسرية والشخصية لفرد يعمل في قسم معين من المنشأة التي يرتبط بها العمل أو يكون مسؤول عن هذا القسم.
- الإرتباط مع قسم أو دائرة معينة في المنشأة يرتبط بها العمل.
- المصالح المالية الهامة في المنشأة بإستثناء أتعاب الموظفين المحددة بموجب شروط تتسق مع تلك الشروط المطبقة على الموظفين الآخرين في مستوى مشابه من الأقدمية في العمل.

ويمكن أن توفر المواد الصادرة عن هيئات مهنية ذات صلة للمدققين الداخليين إرشادات إضافية مفيدة.

أ٣٣. قد يكون هناك أيضاً بعض الظروف التي تكون فيها أهمية التهديدات على موضوعية المدقق الداخلي كبيرة لدرجة أنه لا توجد إجراءات وقائية يمكنها تقليص هذه التهديدات إلى مستوى مقبول. على سبيل المثال، ولأن كفاية الإجراءات الوقائية تتأثر بأهمية العمل في سياق التدقيق، تحظر الفقرة٣٠ (أ) و(ب) إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة فيما يتعلق بتأدية الإجراءات التي تتضمن إصدار أحكام هامة في التدقيق أو ترتبط بمخاطر مقيّمة مرتفعة من الأخطاء الجوهرية عندما تكون الأحكام المطلوبة في تأدية إجراءات التدقيق ذات الصلة أو تقييم أدلة التدقيق التي تم جمعها هي أحكام غير محدودة. وقد يكون هذا هو الحال أيضاً عندما يؤدي

---

[٢٧] معيار التدقيق الدولي ٦٠٠، الفقرة ٤٠(ب).

[٢٨] أنظر الفقرة أ٧.

العمل المعني إلى نشوء تهديد المراجعة الذاتية، ولهذا السبب يُمنع المدققين الداخليين من تأدية الإجراءات في الظروف الموصوفة في الفقرة ٣٠ (أ) و(ب).

أ٣٤. عند تقييم مستوى كفاءة المدقق الداخلي، يمكن أن تكون العوامل الواردة في الفقرة أ٨ من هذا المعيار ذات صلة، لدى تطبيقها في سياق المدققين الداخليين الأفراد والعمل الذي يتم إيكالهم به.

تحديد طبيعة ونطاق العمل الذي يمكن إيكاله للمدققين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة (المرجع: الفقرات ٢٩-٣١)

أ٣٥. تنص الفقرات أ١٥-أ٢٢ من هذا المعيار على الإرشادات ذات الصلة في تحديد طبيعة ونطاق العمل الذي يمكن إيكاله للمدققين الداخليين.

أ٣٦. عند تحديد طبيعة العمل الذي يمكن إيكاله للمدققين الداخليين، يتنبه المدقق الخارجي لمسألة تحديد هذا العمل بحيث يقتصر على المجالات التي من المناسب إيكالها لهم. وتشمل الأمثلة على الأنشطة والمهام التي لا يكون من المناسب فيها إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة ما يلي:

- مناقشة مخاطر الإحتيال. إلا أن المدققين الخارجيين قد يطرحون الإستفسارات على المدققين الداخليين بشأن مخاطر الإحتيال في المؤسسة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح).[٢٩]
- تحديد إجراءات التدقيق غير المعلنة حسبما عالجها معيار التدقيق الدولي ٢٤٠.

أ٣٧. وعلى نحو مماثل، وحيث أنه يتوجب على المدقق الخارجي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٠٥[٣٠] الحفاظ على سيطرته على طلبات المصادقة الخارجية وتقييم نتائج إجراءات المصادقة الخارجية، فإنه لن يكون من المناسب إيكال هذه المسؤوليات للمدققين الداخليين. لكن بإمكان المدققون الداخليون أن يقدموا المساعدة في جمع المعلومات اللازمة للمدقق الخارجي بغية حلّ الإستثناءات في ردود المصادقة.

أ٣٨. ويعتبر مقدار الأحكام المعنية ومخاطر أخطاء البيانات الجوهرية أمران ذوا صلة في تحديد العمل الذي يمكن إيكاله للمدققين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة. على سبيل المثال، في الظروف التي يتم فيها تقييم الذمم المدينة على أنها أحد المجالات ذات المخاطر المرتفعة، يمكن أن يوكل المدقق الخارجي مهمة التحقق من دقة تعمير الذمم لمدقق داخلي يقدم المساعدة المباشرة. لكن ولأن تقييم كفاية المخصص بناءً على تعمير الذمم ينطوي على أحكام غير محدودة، فقد لا يكون من المناسب إيكال ذلك الإجراء الأخير إلى مدقق داخلي يقدم المساعدة المباشرة.

[٢٩] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ٦(أ).

[٣٠] معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ *" المصادقات الخارجية "*، الفقرتان ٧ و١٦.

أ٣٩. وعلى الرغم من التوجيه والإشراف والمراجعة بواسطة المدقق الخارجي، قد يؤثر الإستخدام المفرط للمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة على التصورات المتعلقة بإستقلالية عملية التدقيق الخارجي.

إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة (المرجع: الفقرة ٣٤)

أ٤٠. حيث أن الأفراد العاملين في قسم التدقيق الداخلي ليسوا مستقلين عن المنشأة خلافاً لما هو مطلوب بخصوص المدقق الخارجي عند التعبير عن رأي معين حول البيانات المالية، فإن ما يقوم به المدقق الخارجي من توجيه وإشراف ومراجعة للعمل الذي ينجزه المدققون الداخليون الذين يقدمون المساعدة المباشرة يكون عموماً ذو طبيعة مختلفة وأوسع نطاقاً مقارنة بإنجاز العمل بواسطة فريق العملية.

أ٤١. عند توجيه المدققين الداخليين، يمكن أن يذكّر المدقق الخارجي، على سبيل المثال، المدققين الداخليين بضرورة لفت إنتباهه إلى قضايا المحاسبة والتدقيق التي تُحدد خلال سير التدقيق. وعند مراجعة العمل المنجز من قبل المدققين الداخليين، تشمل إعتبارات المدقق الخارجي ما إذا كانت الأدلة التي تم الحصول عليها هي أدلة كافية وملائمة في الظروف المحددة، وأنها تدعم الإستنتاجات التي تم التوصل إليها.

معيار التدقيق الدولي ٦٢٠

إستخدام عمل مدقق خبير

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

المحتويات

	الفقرة
المقدمة	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١-٢
مسؤولية المدقق المتعلقة برأي التدقيق	٣
تاريخ النفاذ	٤
الأهداف	٥
التعريفات	٦
المتطلبات	
تحديد الحاجة إلى مدقق خبير	٧
طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق	٨
كفاءة ومقدرة وموضوعية المدقق الخبير	٩
الحصول على فهم حول حقل خبرة المدقق الخبير	١٠
الإتفاق مع المدقق الخبير	١١
تقييم مدى ملائمة عمل المدقق الخبير	١٢-١٣
الإشارة إلى المدقق الخبير في تقرير المدقق	١٤-١٥
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
تعريف المدقق الخبير	أ١-أ٣
تحديد الحاجة إلى مدقق خبير	أ٤-أ٩
طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق	أ١٠-أ١٣
كفاءة ومقدرة وموضوعية المدقق الخبير	أ١٤-أ٢٠
الحصول على فهم حول حقل خبرة المدقق الخبير	أ٢١-أ٢٢
الإتفاق مع المدقق الخبير	أ٢٣-أ٣١
تقييم مدى ملائمة عمل المدقق الخبير	أ٣٢-أ٤٠

الإشارة إلى المدقق الخبير في تقرير المدقق..... أ٤١-أ٤٢
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 معيارالتدقيق 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 أ١١، وأ٢١-أ٢٣.

[٢] معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ *"أدلة التدقيق"*، الفقرات أ٣٥-أ٤٩.

التعريفات

٦. لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبنية 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 أ١–أ٣)

(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 أ٤–أ٩)

طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق

٨. ستتباين 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 أ١٠)

(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 أ١١–أ١٣)

[٣] يجب قراءة مصطلح "شريك" أو "شركة" على أنه يشير إلى المصطلحات المكافئة له في القطاع العام حيث يكون ذلك ذا صلة.

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 الإستفسار عن المصالح والعلاقات التي قد تخلق تهديداً على موضوعية ذلك الخبير. (المرجع: الفقرات أ١٤-أ٢٠)

الحصول على فهم حول حقل خبرة المدقق الخبير

١٠. ينبغي أن يحصل المدقق على فهم كافٍ حول حقل خبرة المدقق الخبير يمكّنه مما يلي: (المرجع: الفقرتان أ٢١-أ٢٢)

(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-أ٢٦)

(أ) طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك المدقق الخبير؛ (المرجع: الفقرة أ٢٧)

(ب) الأدوار والمسؤولية المترتبة على كل من المدقق والمدقق الخبير؛ (المرجع: الفقرتان أ٢٨-أ٢٩)

(ج) طبيعة وتوقيت ونطاق الإتصال بين المدقق وذلك المدقق الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيقدمه ذلك المدقق الخبير؛ و (المرجع: الفقرة أ٣٠)

(د) الحاجة إلى إلتزام 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-أ٣٤)

(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-أ٣٧)

(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-أ٣٩)

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 معدّل إلا في حال إقتضى 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 أ٤١)

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 أ٤٢)

***

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

تعريف المدقق الخبير (المرجع: الفقرة ٦(أ))

أ١. قد تشتمل 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 والإلتزامات المتكبدة في اندماجات الأعمال، والأصول التي قد تم تخفيض قيمتها.
- الحساب الإكتوراي للإلتزامات 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.

أ٢. 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 إستخدام 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]

أ٣. 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)

أ٤. 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 المقيمّة عند مستوى البيانات المالية.
- تصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية للإستجابة للمخاطر المقيمّة 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.

[٤] على سبيل المثال، قد يكون معيار التعليم الدولي ٨ *" متطلبات الكفاءة للمهنيين في مجال التدقيق "* أداة مساعدة في ذلك.

أ٥. 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 المخاطر. كما قد تحدّ أنظمة الرقابة ذات العلاقة، بما في ذلك أنظمة الرقابة المتعلقة بعمل إدارة خبيرة، إن وجدت، من مخاطر الأخطاء الجوهرية.

أ٦. 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 المناسبتين 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 إستخدام هـ 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.

أ٧. 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.

---

[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 أ٢٢.

أ٨. 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 أ٩)
- 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.

أ٩. 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 الدولي٥٠٠ [٨] على متطلبات وإرشادات حول تأثير كفاءة ومقدرة وموضوعية الإدارة الخبيرة على مدى موثوقية أدلة التدقيق.

طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق (المرجع: الفقرة ٨)

أ١٠. ستتباين 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 إمتلاكه لمعرفة مسبقة حول كفاءة ومقدرة وموضوعية ذلك الخبير.

[٨] معيار التدقيق الدولي ٥٠٠، الفقرة ٨.

- عندما يؤدي المدقق الخبير إجراءات تشكل جزءاً لا يتجزأ من عملية التدقيق، بدلاً من استشارته ليقدم مشورة حول مسألة معينة.
- 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))

أ١١. 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.

أ١٢. إن المدقق الخارجي الخبير لا يعتبر عضواً في فريق العملية ولا يخضع لسياسات وإجراءات رقابة الجودة وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة 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 بناء على ذلك لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالإستقلالية، والمتطلبات المهنية الأخرى، حسبما يحدده القانون أو النظام.

أ١٣. 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 بالإستقلالية.
- 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.

---

[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.

- التقيد بالمتطلبات التنظيمية والقانونية من خلال عمليات المراقبة.
- الإتفاق مع المدقق الخبير.

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)

أ١٤. 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 تشتمل 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.

أ١٥. 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 إتحاد 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 أ١١-أ١٣)

أ١٦. 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.

أ١٧. تتضمن المسائل الأخرى التي قد تكون ذات صلة ما يلي:

- مدى إرتباط كفاءة المدقق الخبير بالمسألة التي سيتم إستخدام هـ 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 التعاقد.
- 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.

أ١٨. 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.

أ١٩. 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.

أ٢٠. عند تقييم موضوعية مدقق خارجي خبير، قد يكون القيام بالأمور 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)

أ٢١. قد يحصل المدقق على فهم حول حقل خبرة المدقق الخبير من خلال الوسائل الموضحة في الفقرة أ٧، أو من خلال إجراء نقاش مع ذلك الخبير.

أ٢٢. 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 أ١٧).
- 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)

أ٢٣. 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.

أ٢٤. 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.

أ٢٥. 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.

أ٢٦. 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 برتوكولات مفصلة في شركة المدقق بحيث تغطي الظروف التي يتم فيها إستخدام عمل ذلك الخبير.

طبيعة ونطاق وأهداف العمل (المرجع: الفقرة ١١(أ))

أ٢٧. 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))

أ٢٨. 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 المعدّل في تقرير المدقق، إذا اقتضت الحاجة (أنظر الفقرة أ٤٢).

- أي إتفاق على إعلام المدقق الخبير بإستنتاجات المدقق المتعلقة بعمل الخبير.

أوراق العمل

أ٢٩. 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))

أ٣٠. يسهل الإتصال الفّعال 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 فعّال في الوقت المحدد، خاصة فيما يتعلق بالعمليات الضخمة.

السرية (المرجع: الفقرة ١١(د))

أ٣١. 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)

أ٣٢. 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 أداؤها لتقييم مدى ملائمة عمل الخبير لأهداف المدقق.

نتائج وإستنتاجات المدقق الخبير (المرجع: الفقرة ١٢(أ))

أ٣٣. قد تشتمل 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.

أ٣٤. 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 الإستخدام ، 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))

أ٣٥. عندما يتمثل عمل المدقق الخبير في تقيم 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 خيث يكون ذلك مناسباً، التي يستخدمها المدقق الخبير.

أ٣٦. يناقش معيار التدقيق الدولي٥٤٠ [١٣] الإفتراضات والأساليب المستخدمة من قبل الإدارة في إعداد التقديرات المحاسبية، بما في ذلك إستخدام 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.

أ٣٧. 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))

أ٣٨. 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.

أ٣٩. 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)

أ٤٠. 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

[١٣] معيار التدقيق الدولي٥٤٠ *"تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"*، الفقرات ٨، ١٣ و١٥.

يصبح من الضروري التعبير عن رأي معدّل في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) بما أن المدقق لم يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.[١٤]

الإشارة إلى المدقق الخبير في تقرير المدقق (المرجع: الفقرتان ١٤-١٥)

أ٤١. في بعض الحالات، قد يقتضي القانون أو النظام تضمين إشارة إلى عمل مدقق خبير، لأهداف الشفافية في القطاع العام مثلاً.

أ٤٢. 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.

[١٤] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) *"التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"*، الفقرة ٦(ب).

الملحق

(المرجع: الفقرة أ٢٥)

إعتبارات تتعلق بالإتفاق بين المدقق ومدقق خارجي خبير

يدرج 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 الإعتبارات الموضحة في هذا المعيار. ويعتمد تضمين مسائل معينة في الإتفاقية على ظروف العملية. كما قد تعدّ هذه القائمة أداة مساعدة في إعتبار 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 إعتبارات 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 المعدّل 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 الخبير 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 تقيد 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 تقيد 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 (المنقح)

تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
المنتهية في ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ أو بعد ذلك)

المحتويات

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٤
تاريخ النفاذ	٥
الأهداف	٦
التعريفات	٧-٩
المتطلبات	
تكوين رأي حول البيانات المالية	١٠-١٥
شكل الرأي	١٦-١٩
تقرير المدقق	٢٠-٥٢
المعلومات الإضافية المعروضة مع البيانات المالية	٥٣-٥٤
مواد التطبيق والمواد الإيضاحية الأخرى	
الجوانب النوعية في الممارسات المحاسبية للمنشأة	أ١-أ٣
السياسات المحاسبية المفصح عنها بشكل مناسب في البيانات المالية	أ٤
المعلومات المعروضة في البيانات المالية هي معلومات ملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة وسهلة الفهم	أ٥
الإفصاح عن أثر المعاملات والأحداث الجوهرية على المعلومات المنقولة في البيانات المالية	أ٦
تقييم ما إذا كانت البيانات المالية تحقق عرضاً عادلاً	أ٧-أ٩
وصف إطار إعداد التقارير المالية المعمول به	أ١٠-أ١٥
شكل الرأي	أ١٦-أ١٧
تقرير المدقق	أ١٨-أ٧٧
المعلومات الإضافية المعروضة مع البيانات المالية	أ٧٨-أ٨٤

ملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المدقق حول البيانات المالية

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) *" تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية "* بالإشتراك مع معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ *" الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية "*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق لتكوين رأي حول البيانات المالية. كما يتناول أيضاً شكل ومضمون تقرير المدقق الصادر نتيجةً لتدقيق البيانات المالية.

٢. يتناول معيار التدقيق الدولي ٧٠١[١] مسؤولية المدقق عن إبلاغ أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق. في حين يتناول معيار التدقيق الدولي ٧٠٥[٢] (المنقح) ومعيار التدقيق الدولي ٧٠٦[٣] (المنقح) كيفية تأثر شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يعبر المدقق عن رأي معدل أو يتضمن فقرة تأكيد لمسألة ما أو فقرة مسألة أخرى. تشتمل معايير التدقيق الدولية الأخرى أيضا على متطلبات إعداد التقارير التي تُطبق عند إصدار تقرير المدقق.

٣. يُطبق هذا المعيار على تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام وتتم صياغته في ذلك السياق. يتناول معيار التدقيق الدولي ٨٠٠[٤] (المنقح) إعتبارات خاصة عند إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار ذي غرض خاص. في حين يتناول معيار التدقيق الدولي ٨٠٥[٥] (المنقح) إعتبارات خاصة ذات صلة بتدقيق بيان مالي مفرد أو عنصر أو حساب أو بند محدد في البيان المالي. يُطبق هذا المعيار أيضا على عمليات التدقيق التي يُطبق عليها معيار التدقيق الدولي ٨٠٠ (المنقح) أو معيار التدقيق الدولي ٨٠٥ (المنقح).

٤. تهدف متطلبات هذا المعيار إلى معالجة التوازن المناسب بين الحاجة إلى الاتساق وقابلية المقارنة في تقرير المدقق على المستوى العالمي، والحاجة إلى زيادة قيمة تقارير المدقق عن طريق جعل المعلومات الواردة في تقرير المدقق أكثر ملائمة بالنسبة للمستخدمين. يعزز هذا المعيار الاتساق في تقرير المدقق، لكنه يعترف بالحاجة إلى المرونة لاستيعاب الظروف المحددة للإختصاصات المختلفة. كما يعزز الاتساق في تقرير المدقق، عند إجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، من المصداقية في السوق العالمية عن طريق جعل عمليات التدقيق التي أُجريت وفقاً للمعايير المعترف بها عالمياً قابلة للتحديد بسهولة أكبر. كما أنه يساعد على تعزيز فهم المستخدم وتحديد الظروف غير العادية عند حدوثها.

---

[١] معيار التدقيق الدولي ٧٠١ *" الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل "*.

[٢] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) *" التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل "*.

[٣] معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح) *" فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل "*.

[٤] معيار التدقيق الدولي ٨٠٠ (المنقح) *" الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية المعدّة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة "*.

[٥] معيار التدقيق الدولي ٨٠٥ (المنقح) *" الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي "*.

تاريخ النفاذ

٥. يكون هذا المعيار نافذ المفعول فيما يخص عمليات تدقيق البيانات المالية للفترات المنتهية بتاريخ ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ أو بعد ذلك.

الأهداف

٦. تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:

(أ) تكوين رأي حول البيانات المالية بناء على تقييم النتائج المستخلصة من أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها؛ و

(ب) التعبير بوضوح عن ذلك الرأي من خلال تقرير خطي.

تعريفات

٧. لأغراض معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المخصصة لها أدناه:

(أ) البيانات المالية ذات الغرض العام– هي البيانات المالية المعدّة وفقاً لإطار ذي غرض عام.

(ب) إطار ذو أغراض عامة – هو إطار لإعداد التقارير المالية مصمم لتلبية إحتياجات مجموعة واسعة من المستخدمين للمعلومات المالية المشتركة. قد يكون إطار إعداد التقارير المالية هو إطار عرض عادل أو إطار إمتثال.

يُستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" للإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية الذي يتطلب الإمتثال لمتطلبات الإطار و:

(١) يقّر بشكل صريح أو ضمني أنه، لتحقيق العرض العادل للبيانات المالية، قد يكون من الضروري للإدارة أن تقدم إفصاحات تتجاوز تلك المطلوبة تحديداً بموجب الإطار؛ أو

(٢) يقّر صراحةً أنه قد يكون من الضروري للإدارة أن تحيد عن المتطلب الوارد في الإطار الذي يشترط تحقيق العرض العادل للبيانات المالية. يُتوقع أن تكون بعض هذه الإستثناءات ضرورية في ظروف نادرة جدا.

يُستخدم مصطلح "إطار الإمتثال" للإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية الذي يتطلب الإمتثال لمتطلبات الإطار، لكنه لا يحتوي على الإقرارات الواردة في البند (١) أو (٢) أعلاه.[٦]

[٦] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ *" الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية "*، الفقرة ١٣(أ).

(ج) الرأي غير المعدل– هو الرأي الذي يُعبّر عنه المدقق عندما يستنتج بأن البيانات المالية تُعّد، من جميع النواحي الجوهرية، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.[٧]

٨. إن الإشارة إلى "البيانات المالية" في هذا المعيار تعني "مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام".[٨] تحدد متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به عرض وهيكل ومحتوى البيانات المالية، وما يشكّل مجموعة كاملة من البيانات المالية.

٩. إن الإشارة إلى "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" في هذا المعيار تعني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، في حين أن الإشارة إلى "معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" تعني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

المتطلبات

تكوين رأي حول البيانات المالية

١٠. ينبغي أن يكوّن المدقق رأيا حول ما إذا كان يتم إعداد البيانات المالية، من جميع النواحي الجوهرية، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به[٩] [١٠].

١١. من أجل تكوين ذلك الرأي، ينبغي أن يستنتج المدقق ما إذا كان قد حصل على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء تلك الناتجة عن الإحتيال أو الخطأ. وذلك الإستنتاج ينبغي أن يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

(أ) إستنتاج المدقق، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٣٠، حول ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة؛[١١]

(ب) إستنتاج المدقق، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٤٥٠، حول ما إذا كانت الأخطاء غير المصححة هي أخطاء جوهرية، سواء منفردةً أو مجتمعةً؛[١٢] و

(ج) التقييمات المطلوبة بموجب الفقرات ١٢–١٥.

---

[٧] تتناول الفقرات ٢٥–٢٦ العبارات المستخدمة للتعبير عن هذا الرأي في حال إطار العرض العادل وإطار الإمتثال على التوالي.

[٨] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ *" الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية "*، تحدد الفقرة ١٣(و) محتوى البيانات المالية.

[٩] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١١.

[١٠] تتناول الفقرات ٢٥–٢٦ العبارات المستخدمة للتعبير عن هذا الرأي في حال إطار العرض العادل وإطار الإمتثال على التوالي.

[١١] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ *" استجابة المدقق للمخاطر المقيّمة "*، الفقرة ٢٦.

[١٢] معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ *" تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق "* ، الفقرة ١١.

١٢. ينبغي أن يقيّم المدقق ما إذا كان يتم إعداد البيانات المالية، من جميع النواحي الجوهرية، وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. يجب أن يتضمن هذا التقييم بحث الجوانب النوعية في الممارسات المحاسبية للمنشأة، بما في ذلك مؤشرات التحيز المحتمل في أحكام الإدارة. (المرجع: الفقرات أ١–أ٣).

١٣. وينبغي أن يقيّم المدقق تحديداً ما يلي في ضوء متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به:

(أ) ما إذا تفصح البيانات المالية بشكلٍ ملائم عن السياسات المحاسبية الهامة التي تم اختيارها وتطبيقها. وعند إجراء هذا التقييم، على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار مدى ملائمة السياسات المحاسبية للمنشأة، وما إذا كانت قد أُعدّت بطريقة سهلة الفهم. (المرجع: الفقرة أ٤)

(ب) ما إذا كانت السياسات المحاسبية التي يتم اختيارها وتطبيقها هي سياسات متسقة مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به ومناسبة.

(ج) ما إذا كانت التقديرات المحاسبية المعدّة من قبل الإدارة هي تقديرات معقولة.

(د) ما إذا كانت المعلومات المعروضة في البيانات المالية هي معلومات ملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة وسهلة الفهم. وعند إجراء هذا التقييم، على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار ما إذا:

- تم تضمين المعلومات التي ينبغي تضمينها، وما إذا كانت هذه المعلومات قد تم تصنيفها وتجميعها أو تقسيمها ووصفها على نحو ملائم.
- تم تقويض العرض العام للبيانات المالية من خلال دمج معلومات غير ملائمة أو تحجب الفهم السليم للأمور المفصح عنها. (المرجع: الفقرة أ٥)

(هـ) ما إذا كانت البيانات المالية تقدم إفصاحات كافية لمساعدة المستخدمين المستهدفين في فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات المنقولة في البيانات المالية المادية؛ و(المرجع: الفقرة أ٦)

(و) ما إذا كانت المصطلحات المستخدمة في البيانات المالية، بما في ذلك عنوان كل بيان مالي، هي مصطلحات ملائمة.

١٤. عند إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار العرض العادل، يجب أن يتضمن التقييم المطلوب بموجب الفقرتين ١٢–١٣ أيضا ما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل. ويجب أن يتضمن تقييم المدقق حول ما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل بحث ما يلي: (المرجع: الفقرات أ٧– أ٩)

(أ) العرض العام البيانات المالية وبُنيتها ومحتواها؛ و

(ب) ما إذا كانت البيانات المالية تمثل المعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق العرض العادل.

١٥. ينبغي أن يقيّم المدقق ما إذا كانت البيانات المالية تشير على نحو كافي أو تصف إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. (المرجع: الفقرات أ١٠–أ١٥)

شكل الرأي

١٦. ينبغي أن يعبّر المدقق عن رأي غير معدل عندما يستنتج أنه يتم إعداد البيانات المالية، من جميع النواحي الجوهرية، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

١٧. إذا كان المدقق:

(أ) يستنتج، بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، أن البيانات المالية ككل لا تخلو من الأخطاء الجوهرية؛ أو

(ب) غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للإستنتاج بأن البيانات المالية ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية،

يجب أن يعدل المدقق الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح).

١٨. إذا كانت البيانات المالية المعدّة وفقاً لمتطلبات إطار العرض العادل لا تحقق عرضا عادلا، يجب على المدقق مناقشة الأمر مع الإدارة، واعتمادا على متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به وكيف يتم تسوية هذا الأمر، أن يحدد ما إذا كان من الضروري تعديل الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح). (المرجع: الفقرة أ١٦)

١٩. عند إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار الإمتثال، لا يتوجب على المدقق تقييم ما إذا كانت البيانات المالية تحقق عرضاً عادلاً. ومع ذلك، إذا استنتج المدقق في الحالات النادرة جدا أن هذه البيانات المالية مضللة، يجب على المدقق مناقشة الأمر مع الإدارة، واعتمادا على كيفية حلها، أن يحدد ما إذا كان ينبغي الإبلاغ عنها في تقرير المدقق وكيف ينبغي ذلك. (المرجع: الفقرة أ١٧)

تقرير المدقق

٢٠. يجب أن يكون تقرير المدقق خطياً. (المرجع: الفقرات أ١٨–أ١٩)

تقرير المدقق فيما يخص عمليات التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

العنوان

٢١. يجب أن يشتمل تقرير المدقق على عنوان يشير بوضوح إلى أنه تقرير المدقق المستقل. (المرجع: الفقرة أ٢٠)

الجهة المرسل اليها

٢٢. يجب توجيه تقرير المدقق إلى الجهة المناسبة، استنادا إلى ظروف العملية. (المرجع: الفقرة أ٢١)

رأي المدقق

٢٣. يجب أن يتضمن القسم الأول من تقرير المدقق رأي المدقق، وأن يحمل عنوان "الرأي".

٢٤. إن القسم الخاص بالرأي من تقرير المدقق يجب أيضا:

(أ) أن يحدد المنشأة التي تم تدقيق بياناتها المالية؛

(ب) يصرح بأن البيانات المالية قد تم تدقيقها؛

(ج) يحدد عنوان كل بيان يشتمل على البيانات المالية؛

(د) يشير إلى الإيضاحات، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة؛ و

(هـ) يحدد تاريخ كل بيان مالي يضم البيانات المالية أو الفترة التي يغطيها. (المرجع: الفقرات أ٢٢-أ٢٣)

٢٥. عند التعبير عن رأي غير معدل حول البيانات المالية المعدة وفقاً لإطار العرض العادل، يجب أن يستخدم رأي المدقق، ما لم تقتضي القوانين أو الأنظمة خلاف ذلك، إحدى العبارات التالية، والتي تعتبر بأنها متكافئة:

(أ) في رأينا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، [...] وفقاً لـ [إطار إعداد التقارير المالية المعمول به]؛ أو

(ب) في رأينا، تعطي البيانات المالية المرفقة صورة حقيقية وعادلة عن [...] وفقاً لـ [إطار إعداد التقارير المالية المعمول به]. (المرجع: الفقرات أ٢٤-أ٣١)

٢٦. عند التعبير عن رأي غير معدل حول البيانات المالية المعدّة وفقاً لإطار الإمتثال، ينبغي أن يكون رأي المدقق هو أن البيانات المالية المرفقة يتم إعدادها، من كافة النواحي الجوهرية، وفقاً لـ [إطار إعداد التقارير المالية المعمول به]. (المرجع: الفقرات أ٢٦-أ٣١)

٢٧. إذا كانت الإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في رأي المدقق ليست للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية أو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، يجب أن يحدد رأي المدقق إختصاص المنشأ للإطار.

أساس الرأي

٢٨. يجب أن يتضمن تقرير المدقق قسماً معيناً، يتبع مباشرةً قسم الرأي، ويحمل عنوان "أساس الرأي"، و: (المرجع: الفقرة أ٣٢)

(أ) يذكر بأن التدقيق قد تم إجراؤه وفقاً لمعايير التدقيق الدولية؛ (المرجع: الفقرة أ٣٣)

(ب) يشير إلى ذلك القسم من تقرير المدقق الذي يصف مسؤوليات المدقق بموجب معايير التدقيق الدولية؛

(ج) يتضمن بيان يفيد بأن المدقق مستقل عن المنشأة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالتدقيق، وأنه استوفى مسؤولياته الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. ويجب أن يحدد هذا البيان إختصاص المنشأ للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة أو أن يشير إلى *قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين التابعة لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين*؛ و(المرجع: الفقرات أ٣٤– أ٣٩)

(د) يذكر ما إذا كان المدقق يعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصل عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المدقق.

المنشأة المستمرة

٢٩. حيث أمكن، يتعين على المدقق إعداد التقارير وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠(المنقح)[١٣].

أمور التدقيق الرئيسية

٣٠. فيما يخص عمليات تدقيق المجموعات الكاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، يجب على المدقق الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.

٣١. عندما يُطلب من المدقق بموجب القوانين أو الأنظمة أو عندما يقرر الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق، يجب أن يقوم المدقق بذلك وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١. (المرجع: الفقرات أ٤٠–أ٤٢)

المعلومات الأخرى

٣٢. حيث أمكن، يتعين على المدقق إعداد التقارير وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٢٠(المنقح) [١٤].

[١٣] معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) *"المنشأة المستمرة"*، الفقرات ٢١ – ٢٣.

[١٤] معيار التدقيق ٧٢٠ (المنقح) *"مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى"*.

المسؤوليات الخاصة بالبيانات المالية

٣٣. ينبغي أن يتضمن تقرير المدقق قسماً يحمل عنوان "مسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية." وينبغي أن يستخدم تقرير المدقق المصطلح المناسب في سياق الإطار القانوني في الإختصاص المحدد وليس من الضروري أن يشير تحديدا إلى "الإدارة". في بعض الإختصاصات، قد تكون الإشارة المناسبة هي إلى أولئك المكلفين بالحوكمة. (المرجع: الفقرة أ٤٤)

٣٤. ينبغي أن يصف هذا القسم من تقرير المدقق مسؤولية الإدارة عما يلي: (المرجع: الفقرات أ٤٥–أ٤٨)

(أ) إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، وكذلك الرقابة الداخلية التي تعتبرها الإدارة ضرورية للمساعدة في إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء تلك التي تنجم عن الإحتيال أو الخطأ، و

(ب) تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة[١٥] وما إذا كان استخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة هو استخدام ملائم وكذلك الإفصاح، إن وجد، عن الأمور المتعلقة بالمنشأة المستمرة. ويجب أن يتضمن توضيح مسؤولية الإدارة عن هذا التقييم وصفا للحالات التي يكون فيها استخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة هو استخدام ملائم. (المرجع: الفقرة أ٤٨)

٣٥. يجب أن يحدد هذا القسم من تقرير المدقق أيضا أولئك المسؤولين عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، ومتى يختلف أولئك المسؤولين عن هذا الإشراف عن أولئك الذين يستوفون المسؤوليات المبينة في الفقرة ٣٤ أعلاه. في هذه الحالة، ينبغي أن يشير عنوان هذا القسم أيضا إلى "أولئك المكلفين بالحوكمة" أو أي مصطلح مناسب في سياق الإطار القانوني في الإختصاص المحدد. (المرجع: الفقرة أ٤٩)

٣٦. عند إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار العرض العادل، يجب أن يشير وصف المسؤوليات الخاصة بالبيانات المالية الوارد في تقرير المدقق إلى " الإعداد والعرض العادل لهذه البيانات المالية " أو "إعداد البيانات المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة"، حسبما يكون مناسباً في الظروف المحددة.

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية

٣٧. يجب أن يتضمن تقرير المدقق قسماً يحمل عنوان "مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية."

٣٨. إن هذا القسم من تقرير المدقق يجب أن: (المرجع: الفقرة أ٥٠)

(أ) يوضح بأن أهداف المدقق تتلخص فيما يلي:

[١٥] معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المعدل)، الفقرة ٢ .

(١) الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ؛ و

(٢) إصدار تقرير المدقق الذي يتضمن رأي المدقق. (المرجع: الفقرة أ٥١)

(ب) يوضح بأن التأكيد المعقول هو مستوى عالي من التأكيد، لكنه لا يضمن بأن عملية التدقيق التي تجري وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ستكشف دائماً عن الأخطاء الجوهرية عند وجودها؛ و

(ج) يوضح بأن الأخطاء يمكن أن تنجم عن الإحتيال أو الخطأ، وإما:

(١) أن يصف أنها تُعتبر هامة إذا كان من المتوقع بشكل معقول أن تؤثر، سواء منفردةً أو مجتمعةً، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه البيانات المالية؛ أو[١٦]

(٢) يقدم تعريفاً أو وصفاً للأهمية النسبية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. (المرجع: الفقرة أ٥٣)

٣٩. إن قسم مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية في تقرير المدقق يجب أيضا: (المرجع: الفقرة أ٥٠)

(أ) أن يوضح، كجزء من عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، بأن المدقق يمارس الحكم المهني ويحافظ على الشك المهني خلال عملية التدقيق؛ و

(ب) أن يصف عملية التدقيق من خلال توضيح أن مسؤوليات المدقق تكمن فيما يلي:

(١) تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ؛ وتصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق استجابةً لتلك المخاطر؛ والحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المدقق. تكون مخاطرة عدم الكشف عن أية أخطاء جوهرية ناجمة عن الإحتيال أعلى من مخاطرة عدم الكشف عن أية أخطاء جوهرية ناجمة عن الخطأ، حيث أن الإحتيال قد ينطوي على التواطؤ أو التزوير أو الإغفال المقصود أو تحريف الحقيقة أو تجاوز الرقابة الداخلية.

(٢) الحصول على فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بعملية التدقيق من أجل تصميم إجراءات تدقيق تكون مناسبة في الظروف المحددة، ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة. وفي الظروف التي يكون فيها المدقق مسؤولا أيضا عن إبداء الرأي حول فعالية الرقابة الداخلية إلى جانب تدقيق البيانات المالية،

[١٦] معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ "*الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق*"، الفقرة ٢ .

يجب على المدقق حذف العبارة التي تفيد بأن بحث المدقق للرقابة الداخلية ليس لغرض إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمنشأة.

(٣) تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة التي قامت بها الإدارة.

(٤) التوصل إلى إستنتاج معين بشأن مدى ملائمة استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة وما إذا كانت توجد، بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. إذا استنتج المدقق وجود شكوك كبيرة، يتوجب عليه لفت الانتباه في تقرير المدقق إلى الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في البيانات المالية، أو إذا كانت هذه الإفصاحات غير كافية، يتوجب عليه تعديل الرأي. وتستند إستنتاجات المدقق إلى أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المدقق. ومع ذلك، يمكن أن تدفع الأحداث أو الظروف المستقبلية المنشأة إلى وقف استمرار أعمالها كمنشأة مستمرة.

(٥) عند إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار العرض العادل، تقييم العرض العام للبيانات المالية وبُنيتها ومحتواها، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت البيانات المالية تمثل المعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق العرض العادل.

(ج) عند تطبيق معيار التدقيق الدولي ٦٠٠[١٧]، أن يصف كذلك مسؤوليات المدقق في عملية تدقيق مجموعة ما من خلال توضيح ما يلي:

(١) تتلخص مسؤوليات المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالمعلومات المالية للمنشآت أو أنشطة الأعمال ضمن المجموعة للتعبير عن رأي معين حول البيانات المالية للمجموعة؛

(٢) يكون المدقق مسؤولا عن توجيه تدقيق المجموعة والإشراف عليه وتنفيذه؛ و

(٣) يبقى المدقق مسؤولا بشكل حصري عن رأي المدقق.

٤٠. إن قسم مسؤوليات المدقق المتعلقة بتدقيق البيانات المالية ضمن تقرير المدقق يجب أيضا: (المرجع: الفقرة أ٥٠)

(أ) أن يوضح بأن المدقق يقوم بإبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة، من بين أمور أخرى، عن نطاق وتوقيت التدقيق المخطط لهما ونتائج التدقيق الهامة، بما في ذلك أي نواحي قصور هامة في الرقابة الداخلية يحددها المدقق أثناء التدقيق؛

[١٧] معيار التدقيق الدولي ٦٠٠، *" الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر) "*.

(ب) أن يوضح، بالنسبة لعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، بأن المدقق يقدم لأولئك المكلفين بالحوكمة بياناً يفيد بأن المدقق قد امتثل للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بشأن الإستقلالية وأنه قد أطلعهم على جميع العلاقات والمسائل الأخرى التي يُعتقد أنها تؤثر بشكل معقول على استقلالية المدقق، وحيث أمكن، الإجراءات الوقائية ذات العلاقة؛ و

(ج) أن يوضح، بالنسبة لعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة وأي منشآت أخرى يتم الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية الخاصة بها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١، بأن المدقق يحدد من بين الأمور التي يتم إبلاغها لأولئك المكلفين بالحوكمة تلك الأمور الأكثر أهمية في تدقيق البيانات المالية للفترة الحالية وهي بالتالي أمور التدقيق الرئيسية. يصف المدقق هذه الأمور في تقريره ما لم تحظر القوانين أو الأنظمة الإفصاح العام عنها أو عندما يحدد المدقق، في حالات نادرة جدا، أنه لا ينبغي الإبلاغ عن هذه الأمور في تقرير المدقق وذلك لأن الآثار السلبية للقيام بذلك من المتوقع أن تفوق بشكل معقول منافع المصلحة العامة لذلك الإبلاغ. (المرجع: الفقرة أ٥٣)

موقع وصف مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية

٤١. ينبغي تضمين وصف مسؤوليات المدقق فيما يخص تدقيق البيانات المالية بموجب الفقرات٣٩-٤٠: (المرجع: الفقرة أ٥٤)

(أ) ضمن متن تقرير المدقق.

(ب) ضمن ملحق في تقرير المدقق، وفي هذه الحالة يجب أن يتضمن تقرير المدقق إشارة إلى موقع الملحق؛ أو (المرجع: الفقرات أ٥٥-أ٥٧)

(ج) عبر إشارة محددة ضمن تقرير المدقق إلى موقع هذا الوصف على الموقع الإلكتروني لسلطة مختصة، حيث تسمح القوانين أو الأنظمة أو معايير التدقيق الوطنية بشكل صريح للمدقق القيام بذلك. (المرجع: الفقرات أ٥٤، أ٥٦-أ٥٧)

٤٢. عندما يشير المدقق إلى وصف مسؤوليات المدقق على الموقع الإلكتروني للسلطة المختصة، يجب أن يحدد المدقق بأن هذا الوصف يتناول المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٩-٤٠ من هذا المعيار ولا يتعارض معها. (المرجع: الفقرة أ٥٦)

مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى

٤٣. إذا عالج المدقق مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى في تقريره حول البيانات المالية إلى جانب مسؤولياته بموجب معايير التدقيق الدولية، يجب معالجة هذه المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير في قسم منفصل ضمن تقرير المدقق تحت عنوان "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى" أو غير ذلك حسبما يتناسب مع مضمون هذا القسم، ما لم تعالج هذه المسؤوليات الأخرى نفس المواضيع المعروضة ضمن مسؤوليات إعداد التقارير المطلوبة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية وفي هذه الحالة يمكن أن تُعرض مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى في نفس القسم الذي تُعرض فيه عناصر التقرير ذات الصلة التي تتطلبها معايير التدقيق الدولية. (المرجع: الفقرات أ٥٨-أ٦٠)

٤٤. إذا تم عرض مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى في نفس القسم الذي تُعرض فيه عناصر التقرير ذات الصلة التي تتطلبها معايير التدقيق الدولية، يجب أن يميز تقرير المدقق بوضوح مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى عن إعداد التقارير التي تتطلبها معايير التدقيق الدولية. (المرجع: الفقرة أ٦٠)

٤٥. إذا كان تقرير المدقق يحتوي على قسم منفصل يعالج مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى، ينبغي دمج متطلبات الفقرات ٢١-٤٠ من هذا المعيار تحت قسم يحمل عنوان "تقرير حول تدقيق البيانات المالية." وينبغي "للتقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى" أن يتبع "التقرير حول تدقيق البيانات المالية" (المرجع: الفقرة أ٦٠).

إسم شريك العملية

٤٦. ينبغي أن يُدرج إسم شريك العملية في تقرير المدقق في البيانات المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يُتوقع أن يؤدي هذا الإفصاح، في حالات نادرة، إلى تهديد كبير للأمن الشخصي. وفي الحالات النادرة التي ينوي فيها المدقق عدم إدراج إسم شريك العملية في تقرير المدقق، ينبغي أن يناقش المدقق هذه النية مع أولئك المكلفين بالحوكمة للإبلاغ عن تقييمه لاحتمال وشدة التهديد الكبير للأمن الشخصي. (المرجع: الفقرات أ٦١-أ٦٣)

توقيع المدقق

٤٧. ينبغي أن يكون تقرير المدقق موقعاً. (المرجع: الفقرات أ٦٤-أ٦٥)

عنوان المدقق

٤٨. يجب أن يذكر تقرير المدقق الموقع الذي يمارس فيه المدقق مهامه ضمن الإختصاص.

تاريخ تقرير المدقق

٤٩. ينبغي ألا يُؤرخ تقرير المدقق قبل التاريخ الذي يحصل فيه المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة يتم بناء عليها صياغة رأيه حول البيانات المالية، بما في ذلك الأدلة التي تثبت: (المرجع: الفقرات أ٦٦-أ٦٩)

(أ) أنه تم إعداد جميع البيانات والإيضاحات التي تكوّن البيانات المالية؛ و

(ب) أن أولئك الذين يتمتعون بسلطة معترف بها قد أكدوا مسؤوليتهم عن تلك البيانات المالية.

تقرير المدقق المنصوص عليه في القوانين أو الأنظمة

٥٠. إذا كان يتوجب على المدقق بموجب القوانين أو الأنظمة في إختصاص معين إستخدام شكل محدد أو صياغة محددة لتقرير المدقق، ينبغي أن يشير تقرير المدقق لمعايير التدقيق الدولية فقط إذا كان تقرير المدقق يتضمن، على الأقل، كل عنصر من العناصر التالية: (المرجع: الفقرات أ٧٠-أ٧١)

(أ) العنوان.

(ب) المُرسل إليه، حسبما تقتضي ظروف العملية.

(ج) قسم الرأي الذي يشتمل على رأي مصاغ حول البيانات المالية وإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية المعمول به المستخدم لإعداد البيانات المالية (بما في ذلك تحديد إختصاص المنشأ لإطار إعداد التقارير المالية الذي لا يكون عبارة عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، أنظر الفقرة ٢٧).

(د) تحديد البيانات المالية للمنشأة التي تم تدقيقها.

(هـ) بيان يفيد بأن المدقق مستقل عن المنشأة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بالتدقيق، وأنه استوفى مسؤولياته الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. وينبغي أن يحدد البيان إختصاص المنشأ للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة أو أن يشير إلى قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين.

(و) حيث أمكن، قسم يعالج متطلبات إعداد التقارير في الفقرة ٢٢ من معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) ولا يتعارض معها.

(ز) حيث أمكن، قسم خاص بأساس الرأي المتحفظ (أو السلبي) يعالج متطلبات إعداد التقارير في الفقرة ٢٣ من معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) ولا يتعارض معها.

(ح) حيث أمكن، قسم يتضمن المعلومات التي يقتضيها معيار التدقيق الدولي ٧٠١، أو معلومات إضافية حول التدقيق المنصوص عليه بموجب القوانين أو الأنظمة، ويعالج متطلبات إعداد التقارير في ذلك المعيار[١٨] ولا يتعارض معها (المرجع: الفقرات أ٧٢-أ٧٥).

(ط) حيث أمكن، قسم يعالج متطلبات إعداد التقارير في الفقرة ٢٤ من معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح).

[١٨] معيار التدقيق الدولي ٧٠١، الفقرات ١١-١٦ .

(ي) وصفا لمسؤوليات الإدارة فيما يخص إعداد البيانات المالية وتحديد المسؤولين عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، بحيث يعالج المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٣-٣٦ ولا يتعارض معها.

(ك) إشارة إلى معايير التدقيق الدولية والقوانين أو الأنظمة، ووصف لمسؤوليات المدقق فيما يخص تدقيق البيانات المالية يعالج المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٧-٤٠ ولا يتعارض معها. (المرجع: الفقرات أ٥٠-أ٥٣)

(ل) بالنسبة لتدقيق مجموعات كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، إسم شريك العملية، ما لم يُتوقع بشكل معقول أن يؤدي هذا الإفصاح في حالات نادرة إلى تهديد كبير للأمن الشخصي.

(م) توقيع المدقق.

(ن) عنوان المدقق.

(س) تاريخ تقرير المدقق.

تقرير المدقق في عمليات التدقيق التي تتم وفقاً لمعايير التدقيق في إختصاص محدد ومعايير التدقيق الدولية

٥١. قد يطلب من المدقق إجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق في إختصاص محدد ("معايير التدقيق الوطنية")، وأن يمتثل أيضاً لمعايير التدقيق الدولية في إجراء عملية التدقيق. إن كان هذا هو الحال، يمكن أن يشير تقرير المدقق إلى معايير التدقيق الدولية بالإضافة إلى معايير التدقيق الوطنية، ولكن يجب على المدقق القيام بذلك فقط إذا كان: (المرجع: الفقرات أ٧٦-أ٧٧)

(أ) لا يوجد تضارب بين المتطلبات في معايير التدقيق الوطنية وتلك الموجودة في معايير التدقيق الدولية التي قد تدفع المدقق (١) لصياغة رأي مختلف أو (٢) عدم إدراج فقرة تأكيد لمسألة ما أو فقرة مسألة أخرى تقتضيها معايير التدقيق الدولية في ظروف محددة؛ و

(ب) يتضمن تقرير المدقق، كحد أدنى، كل عنصر من العناصر المبينة في الفقرات ٥٠(أ)-(س) عندما يستخدم المدقق الشكل أو الصيغة المحددة وفقاً لمعايير التدقيق الوطنية. ومع ذلك، ينبغي أن تُقرأ الإشارة إلى "القوانين أو الأنظمة" في الفقرة ٥٠(ك) على أنها إشارة إلى معايير التدقيق الوطنية. لذلك يجب أن يحدد تقرير المدقق معايير التدقيق الوطنية تلك.

٥٢. عندما يشير تقرير المدقق لكل من معايير التدقيق الوطنية ومعايير التدقيق الدولية، يجب أن يحدد تقرير المدقق إختصاص المنشأ لمعايير التدقيق الوطنية.

المعلومات الإضافية المعروضة مع البيانات المالية (المرجع: الفقرات أ٧٨-أ٨٤)

٥٣. إذا عُرضت معلومات إضافية لا يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية المعمول به مع البيانات المالية المدققة، يجب على المدقق تقييم ما إذا كانت المعلومات الإضافية، وفق تقديره المهني، هي جزء لا يتجزأ من البيانات المالية بسبب طبيعتها أو كيفية عرضها. وعندما تكون المعلومات الإضافية هي جزء أساسي من البيانات المالية، فإنها ينبغي أن تكون مشمولة ضمن رأي المدقق.

٥٤. إذا كانت المعلومات الإضافية التي لا يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية المعمول به لا تعتبر جزء أساسي من البيانات المالية المدققة، ينبغي أن يقيّم المدقق ما إذا كان يتم عرض هذه المعلومات الإضافية بطريقة يميزها بشكل كافي وواضح عن البيانات المالية المدققة. وإن لم يكن هذا هو الحال، فإن على المدقق أن يطلب من الإدارة تغيير طريقة عرض المعلومات الإضافية غير المدققة. وإذا رفضت الإدارة القيام بذلك، يجب على المدقق أن يحدد المعلومات الإضافية غير المدققة ويوضح في تقريره بأن هذه المعلومات الإضافية لم يتم تدقيقها.

***

مواد التطبيق والمواد الإيضاحية الأخرى

الجوانب النوعية في الممارسات المحاسبية للمنشأة (المرجع: الفقرة ١٢)

أ١. تصدر الإدارة عدداً من الأحكام حول المبالغ والإفصاحات في البيانات المالية.

أ٢. يتضمن معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) نقاشاً للجوانب النوعية في الممارسات المحاسبية[١٩]. وعند بحث الجوانب النوعية في الممارسات المحاسبية للمنشأة، قد يطلع المدقق على تحيز محتمل في أحكام الإدارة. يمكن أن يستنتج المدقق بأن التأثير التراكمي لغياب الحيادية، بالإضافة إلى تأثير الأخطاء غير المصححة، قد يؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية في البيانات المالية ككل. تشمل مؤشرات غياب الحيادية التي يمكن أن تؤثر على تقييم المدقق حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل تشتمل على أخطاء جوهرية ما يلي:

- التصحيح الإنتقائي للأخطاء التي يتم إبلاغ الإدارة بها أثناء التدقيق (على سبيل المثال، تصحيح الأخطاء التي يكمن أثرها في زيادة الأرباح المعلنة، لكن ليس تصحيح الأخطاء التي يكمن أثرها في تخفيض الأرباح المعلنة).
- تحيز الإدارة المحتمل في إعداد التقديرات المحاسبية.

[١٩] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) *"الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"*، الملحق ٢ .

أ٣. يتناول معيار التدقيق الدولي٥٤٠ تحيز الإدارة المحتمل في إعداد التقديرات المحاسبية[٢٠]. لا تشكل مؤشرات تحيز الإدارة المحتمل أخطاءا لأغراض استخلاص النتائج بشأن معقولية التقديرات المحاسبية المختلفة. لكنها قد تؤثر على تقييم المدقق حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية.

السياسات المحاسبية المفصح عنها بشكل ملائم في البيانات المالية (المرجع: الفقرة ١٣(أ))

أ٤. في تقييم ما إذا كانت البيانات المالية تفصح بشكل ملائم عن السياسات المحاسبية الهامة التي تم اختيارها وتطبيقها، يشمل بحث المدقق أمورا معينة مثل:

- ما إذا تم الإفصاح عن جميع الإفصاحات المتعلقة بالسياسات المحاسبية الهامة المطلوب إدراجها وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛
- ما إذا كانت المعلومات عن السياسات المحاسبية الهامة المفصح عنها هي معلومات ملائمة وتعكس بالتالي كيفية تطبيق معايير الاعتراف والقياس والعرض في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به على فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية في الظروف المحددة لعمليات المنشأة وبيئتها؛ و
- الوضوح الذي تم فيه عرض السياسات المحاسبية الهامة.

المعلومات المعروضة في البيانات المالية هي معلومات ملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة وسهلة الفهم (المرجع: الفقرة ١٣(د))

أ٥. إن تقييم سهولة فهم البيانات المالية يشمل دراسة أمور معينة كالتالي:

- أن المعلومات في البيانات المالية تُعرض بطريقة واضحة وموجزة.
- أن تضمين الإفصاحات الهامة تمنحها أهمية ملائمة (على سبيل المثال، عند وجود قيمة ملموسة للمعلومات الخاصة بالمنشأة بالنسبة للمستخدمين)، وما إذا كانت الإفصاحات تشتمل على إشارات مرجعية ملائمة بطريقة لا تؤدي إلى نشوء تحديات كبيرة أمام المستخدمين في تحديد المعلومات اللازمة.

الإفصاحات عن تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات المنقولة في البيانات المالية (المرجع: الفقرة ١٣(هـ))

أ٦. من الشائع بالنسبة للبيانات المالية المعدّة وفقاً للإطار ذي الأغراض العامة أن تعرض المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية. إن تقييم ما إذا كانت البيانات المالية توفر، في

[٢٠] معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ *" تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة "*، الفقرة ٢١ .

ضوء إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، إفصاحات كافية لمساعدة المستخدمين المقصودين على فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية يشمل بحث أمور معينة مثل:

- إلى أي حد تُعتبر المعلومات الواردة في البيانات المالية هي معلومات ملائمة وخاصة بظروف المنشأة؛ و
- ما إذا كانت الإفصاحات كافية لمساعدة المستخدمين المقصودين على فهم:
  - طبيعة ونطاق الأصول والالتزامات المحتملة للمنشأة الناجمة عن المعاملات أو الأحداث التي لا تستوفي معايير الاعتراف (أو إلغاء الإعتراف) التي وُضعت بموجب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
  - طبيعة ونطاق مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن المعاملات والأحداث.
  - الطرق المستخدمة والفرضيات والأحكام الصادرة، وأي تغييرات فيها، تؤثر على المبالغ المعروضة أو المفصح عنها بطريقة أخرى، بما في ذلك تحليلات الحساسية ذات الصلة.

تقييم ما إذا كانت البيانات المالية تحقق عرضاً عادلاً (المرجع: الفقرة ١٤)

أ٧. تقّر بعض أطر إعداد التقارير المالية صراحةً أو ضمناً بمفهوم العرض العادل[٢١]. وكما أُشير في الفقرة ٧(ب) من هذا المعيار، فإن إطار إعداد التقارير المالية وفق العرض العادل[٢٢] لا يتطلب فقط الإمتثال لمتطلبات الإطار، بل يقّر أيضا بشكل صريح أو ضمني أنه قد يكون من الضروري أن تقدم الإدارة إفصاحات تتجاوز تلك المطلوبة تحديداً بموجب الإطار[٢٣].

أ٨. إن تقييم المدقق حول ما إذا كانت البيانات المالية تحقق عرضا عادلا، فيما يتعلق بالعرض والإفصاح، هي مسألة حكم مهني. يأخذ هذا التقييم بعين الاعتبار أمورا معينة مثل حقائق وظروف المنشأة، بما في ذلك أي تغييرات فيها، بناء على فهم المدقق للمنشأة وأدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها أثناء التدقيق. يشمل التقييم أيضا، على سبيل المثال، بحث الإفصاحات اللازمة لتحقيق عرض عادل ينجم من مسائل قد تكون هامة (أي بشكل عام، تعتبر الأخطاء هامة إذا كان من المتوقع بشكل معقول أن تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ على

---

[٢١] على سبيل المثال، تشير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى أن العرض العادل يتطلب التمثيل الصادق لآثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى وفقا للتعريفات ومعايير الاعتراف بالأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف.

[٢٢] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٣(أ).

[٢٣] على سبيل المثال، تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من المنشأة تقديم إفصاحات إضافية عندما يكون الإمتثال للمتطلبات المحددة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية غير كافي لمساعدة المستخدمين على فهم تأثير المعاملات المحددة والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة (معيار المحاسبة الدولي ١ "عرض البيانات المالية"، الفقرة ١٧(ج)).

أساس البيانات المالية ككل)، مثل تأثير متطلبات إعداد التقارير المالية المتطورة أو البيئة الاقتصادية المتغيرة.

أ٩. يمكن أن يتضمن تقييم ما إذا كانت البيانات المالية تحقق عرضا عادلا، على سبيل المثال، مناقشات مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بخصوص آرائهم حول سبب اختيار عرض معين إلى جانب البدائل التي تم بحثها. يمكن أن تشمل المناقشات، على سبيل المثال، ما يلي:

- مدى تجميع أو تقسيم المبالغ في البيانات المالية، وما إذا كان عرض المبالغ أو الإفصاحات يحجب معلومات مفيدة أو يؤدي إلى معلومات مضللة.
- الاتساق مع ممارسة الصناعة الملائمة، أو ما إذا كانت أي إستثناءات ملائمة لظروف المنشأة وبالتالي مبررة.

وصف لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به (المرجع: الفقرة ١٥)

أ١٠. كما هو موضح في معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، يتطلب إعداد البيانات المالية من قبل الإدارة، وحيث يكون مناسباً، أولئك المكلفين بالحوكمة إدراج وصف كافي لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به ضمن البيانات المالية[٢٤]. ويُطلع ذلك الوصف مستخدمي البيانات المالية على الإطار الذي تستند إليه البيانات المالية.

أ١١. يكون الوصف الذي يوضح بأن البيانات المالية المعدّة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به ملائم فقط إذا كانت البيانات المالية تمتثل لكافة متطلبات ذلك الإطار والتي تكون نافذة المفعول خلال الفترة التي تغطيها البيانات المالية.

أ١٢. إن وصف إطار إعداد التقارير المالية المعمول به الذي يحتوي على لغة متحفظة أو مقيدة وغير دقيقة (على سبيل المثال، "تمتثل البيانات المالية بشكل كبير للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية") لا يعتبر وصفاً كافياً لذلك الإطار إذ أنه من المحتمل أن يضلل مستخدمي البيانات المالية.

[٢٤] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرات أ٤-أ٥ .

الإشارة إلى أكثر من إطار واحد لإعداد التقارير المالية

أ١٣. في بعض الحالات، قد تصف البيانات المالية أنه يتم إعدادها وفقاً لإطاري إعداد التقارير المالية (على سبيل المثال، الإطار الوطني والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية). وهذا لأنه قد يُطلب من الإدارة، أو قد تختار، إعداد البيانات المالية وفقاً لكلا الإطارين، وفي هذه الحالة يكونا هما إطاراً إعداد التقارير المالية المعمول بهما. يكون هذا الوصف ملائماً فقط إذا كانت البيانات المالية تمتثل لكل إطار بشكل فردي. ولكي تعتبر البيانات المالية أنه قد تم إعدادها وفقاً لكلا الإطارين، ينبغي أن تمتثل لكلا الإطارين في نفس الوقت ودون أي حاجة لكشوفات مطابقة. وفي الواقع العملي، من غير المرجح أن يحدث الإمتثال في الوقت نفسه ما لم يتبنى الإختصاص الإطار الآخر (على سبيل المثال، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) كإطار وطني خاص بها، أو ما لم تلغي كافة العوائق التي تحول دون الإمتثال له.

أ١٤. إن البيانات المالية التي تُعَد وفقاً لإطار واحد لإعداد التقارير المالية والتي تحتوي على إيضاح أو بيان إضافي يطابق النتائج مع تلك المبينة بموجب إطار آخر لا يتم إعدادها وفقاً لذلك الإطار الآخر. وذلك لأن البيانات المالية لا تتضمن كافة المعلومات بالطريقة التي يتطلبها ذلك الإطار الآخر.

أ١٥. ومع ذلك، يمكن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار واحد معمول به لإعداد التقارير المالية، ويمكن أن تصف بالإضافة إلى ذلك في إيضاحات البيانات المالية مدى إمتثال البيانات المالية لإطار آخر (على سبيل المثال، البيانات المالية المعدّة وفقاً لإطار وطني والتي تصف أيضا مدى إمتثالها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية). قد يشكّل ذلك الوصف معلومات مالية إضافية كما نوقش في الفقرة ٥٤ ويشملها رأي المدقق إن لم يكن من الممكن تمييزها بوضوح عن البيانات المالية.

شكل الرأي

أ١٦. قد تكون هناك حالات لا تحقق فيها البيانات المالية عرضا عادلا، على الرغم من إعدادها وفقاً لمتطلبات إطار العرض العادل. وحين يكون هذا هو الحال، فإنه قد يكون من الممكن للإدارة أن تدرج إفصاحات إضافية في البيانات المالية تتجاوز تلك المطلوبة تحديداً بموجب الإطار، أو في الحالات النادرة جداً، أن تحيد عن متطلب معين في الإطار من أجل تحقيق العرض العادل للبيانات المالية. (المرجع: الفقرة ١٨)

أ١٧. من النادر جداً للمدقق أن يعتبر البيانات المالية التي تُعَد وفقاً لإطار الإمتثال بأنها بيانات مضللة

في حال حدد، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢١٠، أن الإطار مقبول[٢٥]. (المرجع: الفقرة ١٩)

تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ٢٠)

أ١٨. يشمل التقرير الخطي التقارير الصادرة بنسخة مطبوعة وتلك التي تستخدم وسائط إلكترونية.

أ١٩. يشمل ملحق هذا المعيار أمثلة توضيحية لتقارير المدقق حول البيانات المالية، حيث يضم العناصر المبينة في الفقرات٢١-٤٩. وبإستثناء قسمي الرأي وأساس الرأي، لا ينص هذا المعيار على متطلبات لترتيب عناصر تقرير المدقق. ومع ذلك، يتطلب هذا المعيار استخدام عناوين محددة يُقصد منها المساعدة في جعل تقارير المدقق التي تشير إلى عمليات التدقيق التي أجريت وفقاً لمعايير التدقيق الدولية سهلة التمييز بصورة أكبر، وخصوصا في الحالات التي تُعرض فيها عناصر تقرير المدقق بترتيب مختلف عن تقارير المدقق الإيضاحية في ملحق هذا المعيار.

تقرير المدقق في عمليات التدقيق التي تتم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

العنوان (المرجع: الفقرة ٢١)

أ٢٠. إن العنوان الذي يشير إلى أن التقرير هو تقرير مدقق مستقل، على سبيل المثال، " تقرير المدقق المستقل "، يميز تقرير المدقق المستقل عن التقارير الصادرة من قبل جهات أخرى.

المرسل إليه (المرجع: الفقرة ٢٢)

أ٢١. يمكن أن تحدد القوانين أو الأنظمة أو شروط العملية الجهة التي يُرسل إليها تقرير المدقق في ذلك الإختصاص المحدد. ويُرسل عادةً تقرير المدقق إلى أولئك الذين يتم إعداد التقرير لهم، وغالبا إلى حملة الأسهم أو أولئك المكلفين للإدارة لدى المنشأة التي يجري تدقيق بياناتها المالية.

رأي المدقق (المرجع: الفقرات ٢٤-٢٦)

الإشارة إلى البيانات المالية التي تم تدقيقها

أ٢٢. يذكر تقرير المدقق، على سبيل المثال، أن المدقق قد دقق البيانات المالية للمنشأة، والتي تتكون من [اذكر عنوان كل بيان مالي يشكّل المجموعة الكاملة من البيانات المالية التي يقتضيها إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، مع تحديد التاريخ أو الفترة التي يغطيها كل بيان مالي] والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

[٢٥] معيار التدقيق الدولي ٢١٠ "*الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق*"، الفقرة ٦(أ).

أ٢٣. عندما يدرك المدقق بأن البيانات المالية المدققة سيتم تضمينها في وثيقة تحتوي على معلومات أخرى، مثل التقرير السنوي، فإنه قد يبحث مسألة تحديد أرقام الصفحات التي تُعرض فيها البيانات المالية المدققة، إن كان شكل العرض يسمح بذلك. هذا يساعد المستخدمين على تحديد البيانات المالية التي يرتبط بها تقرير المدقق.

" تعرض بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية" أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة "

أ٢٤. يُنظر إلى العبارتين " تعرض بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية " أو "تعطي صورة حقيقية وعادلة" على أنهما مرادفتين. ويُحدد استخدام أي من هاتين العبارتين في أي إختصاص محدد بموجب القوانين أو الأنظمة التي تحكم تدقيق البيانات المالية في ذلك الإختصاص، أو بموجب الممارسات المقبولة عموماً في ذلك الإختصاص. وحيث تتطلب القوانين أو الأنظمة استخدام صيغة مختلفة، لا يؤثر هذا على المتطلب الوارد في الفقرة ١٤ من هذا المعيار الذي يوجب على المدقق تقييم العرض العادل للبيانات المالية المعدّة وفقاً لإطار العرض العادل.

أ٢٥. عندما يعبر المدقق عن رأي غير معدل، فإنه ليس من الملائم استخدام عبارات مثل "مع الشرح السابق" أو "مع مراعاة" فيما يتعلق بالرأي، حيث تشير هذه العبارات إلى رأي مشروط أو إضعاف أو تعديل في الرأي.

وصف البيانات المالية والمسائل التي تعرضها

أ٢٦. يغطي رأي المدقق مجموعة كاملة من البيانات المالية على النحو المحدد في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. على سبيل المثال، في حال العديد من الأطر ذات الأغراض العامة، يمكن أن تشمل البيانات المالية: بيان المركز المالي وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية والإيضاحات المتعلقة بها، التي تتكون عادة من ملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى. في بعض الإختصاصات، تعتبر أيضا المعلومات الإضافية هي جزء لا يتجزأ من البيانات المالية.

أ٢٧. في حال البيانات المالية المعدّة وفقاً لإطار العرض العادل، يذكر رأي المدقق أن البيانات المالية تعرض بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، المسائل التي صُممت البيانات المالية لعرضها أو تعطي صورة حقيقية وعادلة عنها. على سبيل المثال، في حال البيانات المالية المعدّة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تكون هذه المسائل هي *المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة للفترة المنتهية في ذلك التاريخ*. وبالتالي، سيتم استبدال [...] في الفقرة ٢٥ وفي المواضع الأخرى من هذا المعيار بالكلمات المكتوبة بخط مائل في الجملة السابقة عندما يكون إطار إعداد التقارير المالية المعمول به هو المعايير الدولية لإعداد

التقارير المالية، أو في حال أطر إعداد التقارير المالية الأخرى المطبقة، سيتم استبدالها بكلمات تصف المسائل التي صُممت البيانات المالية لعرضها.

وصف إطار إعداد التقارير المالية المعمول به وكيف يمكن أن يؤثر على رأي المدقق

أ٢٨. يُقصد من تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في رأي المدقق إطلاع مستخدمي تقرير المدقق على السياق الذي يُعبّر فيه عن رأي المدقق؛ وليس المقصود منه الحد من التقييم المطلوب في الفقرة ١٤. ويتم تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به بمصطلحات معينة كالتالي:

"... وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" أو
"... وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الإختصاص X ..."

أ٢٩. عندما يشتمل إطار إعداد التقارير المالية المعمول به على معايير لإعداد التقارير المالية ومتطلبات قانونية أو تنظيمية، يتم تحديد الإطار بمصطلحات معينة مثل "... وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومتطلبات قانون الشركات في الإختصاص X". يتناول معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الظروف التي يوجد فيها تضاربات بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمتطلبات التشريعية أو التنظيمية.[٢٦]

أ٣٠. كما هو مشار إليه في الفقرة أ٨، يمكن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطاري إعداد التقارير المالية، وهما بالتالي إطارا إعداد التقارير المالية المعمول بهما. وتبعاً لذلك، يُؤخذ كل إطار بعين الإعتبار على حدة عند تكوين رأي المدقق حول البيانات المالية، ويشير رأي المدقق وفقاً للفقرات ٢٥-٢٧ إلى كلا الإطارين على النحو التالي:

(أ) إذا كانت البيانات المالية تمتثل لكل من الإطارين بشكل فردي، يتم التعبير عن رأيين إثنين: رأي يفيد بأنه يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لأحد إطاري إعداد التقارير المالية المعمول بهما (على سبيل المثال، الإطار الوطني)، ورأي يفيد أنه يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار آخر معمول به لإعداد التقارير المالية (على سبيل المثال، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية). يمكن التعبير عن هذه الآراء بشكل منفصل أو في جملة واحدة (على سبيل المثال، يتم عرض البيانات المالية بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية [...]، وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الإختصاص X ووفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية).

(ب) إذا كانت البيانات المالية تمتثل لأحد الإطارين لكنها تفشل في الإمتثال للإطار الآخر، يمكن التعبير عن رأي غير معدل يفيد بأنه يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار واحد (على سبيل المثال، الإطار الوطني) مع إعطاء رأي معدل فيما يخص الإطار الآخر (على

[٢٦] معيار التدقيق الدولي ٢١٠، الفقرة ١٨ .

سبيل المثال، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح).

أ٣١. كما هو مبين في الفقرة أ١٥، قد تشير البيانات المالية إلى الإمتثال لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، وتفصح بالإضافة إلى ذلك عن مدى الإمتثال لإطار آخر لإعداد التقارير المالية. ويغطي رأي المدقق هذه المعلومات الإضافية إذا كان من غير الممكن تمييزها بوضوح عن البيانات المالية (أنظر الفقرات ٥٣-٥٤ ومواد التطبيق ذات الصلة في الفقرات أ٧٨-أ٨٤). وتبعاً لذلك،

(أ) إذا كان الإفصاح فيما يتعلق بالإمتثال للإطار الآخر مضللاً، يتم التعبير عن رأي معدل وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح).

(ب) إذا كان الإفصاح غير مضلل، لكن المدقق يقدر أنه أمر أساسي ومهم في فهم المستخدمين للبيانات المالية، يتم إضافة فقرة توكيد لمسألة ما وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح)، من أجل لفت الانتباه إلى الإفصاح.

أساس الرأي (المرجع: الفقرة ٢٨)

أ٣٢. يوفر قسم أساس الرأي سياقاً هاماً عن رأي المدقق. وتبعاً لذلك، يتطلب هذا المعيار بأن يتبع قسم أساس الرأي مباشرةً قسم الرأي في تقرير المدقق.

أ٣٣. إن الإشارة إلى المعايير المستخدمة توضح لمستخدمي تقرير المدقق أنه قد تم إجراء عملية التدقيق وفقاً للمعايير المقررة.

المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة (المرجع: الفقرة ٢٨(ج))

أ٣٤. يسهم تحديد إختصاص المنشأ للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة في زيادة الشفافية حول تلك المتطلبات المتعلقة بعملية تدقيق محددة. يوضح معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ بأن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة تتكون عادةً من الجزأين "أ" و"ب" من قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين المتعلقة بتدقيق البيانات المالية بالإضافة إلى المتطلبات الوطنية التي تعتبر أكثر تقييدا[٢٧]. عندما تتضمن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، يمكن أن يشير البيان أيضا إلى تلك القواعد. وإذا كانت قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين تشكّل كافة المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بالتدقيق، لا يحتاج البيان إلى تحديد إختصاص المنشأ.

أ٣٥. في بعض الإختصاصات، قد توجد المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة في عدة مصادر مختلفة، مثل قواعد السلوك الأخلاقي والقواعد والمتطلبات الإضافية المنصوص عليها في القوانين والأنظمة. عندما تكون متطلبات الإستقلالية والمتطلبات الأخلاقية الأخرى ذات الصلة مشمولة في عدد

[٢٧] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة أ١٦ .

محدود من المصادر، يمكن أن يختار المدقق تسمية المصدر (المصادر) الملائمة (على سبيل المثال، إسم القاعدة أو اللائحة المطبقة في الإختصاص)، أو قد يشير إلى مصطلح مفهوم بشكل شائع ويلخص بشكل مناسب تلك المصادر (على سبيل المثال، متطلبات الاستقلالية في عمليات تدقيق المنشآت الخاصة في الإختصاص X).

أ٣٦. قد تتطلب القوانين أو الأنظمة أو معايير التدقيق الوطنية أو شروط عملية التدقيق من المدقق أن يقدم في تقريره معلومات أكثر تحديدا عن مصادر المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلالية، التي تُطبق على تدقيق البيانات المالية.

أ٣٧. في تحديد القدر المناسب من المعلومات التي يتعين إدراجها في تقرير المدقق عند وجود مصادر متعددة للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة المتعلقة بتدقيق البيانات المالية، تكمن إحدى الإعتبارات الهامة في تحقيق التوازن بين الشفافية ومخاطر حجب معلومات مفيدة أخرى في تقرير المدقق.

الإعتبارات الخاصة بعمليات تدقيق المجموعة

أ٣٨. في عمليات تدقيق المجموعة عندما تكون هناك مصادر متعددة للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلالية، عادةً ما ترتبط الإشارة إلى الإختصاص في تقرير المدقق بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على فريق عملية المجموعة. وذلك لأنه، في عملية تدقيق المجموعة، يخضع مدققو العناصر أيضا للمتطلبات الأخلاقية التي تكون ذات صلة بتدقيق المجموعة[٢٨].

أ٣٩. لا تنص معايير التدقيق الدولية على متطلبات استقلالية أو أخلاقية محددة للمدققين، بما في ذلك مدققي العناصر، ولا تنص بالتالي على تمديد، أو تجاوز، متطلبات الاستقلالية في قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين أو المتطلبات الأخلاقية الأخرى التي يخضع لها فريق عملية المجموعة، كما لا تتطلب معايير التدقيق الدولية أن يخضع مدقق العنصر في جميع الحالات لنفس متطلبات الاستقلالية المحددة التي تُطبق على فريق عملية المجموعة. ونتيجة لذلك، قد تكون المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، بما في ذلك تلك المتعلقة بالاستقلالية، في حال تدقيق المجموعة هي متطلبات معقدة. ينص معيار المحاسبة الدولي ٦٠٠[٢٩] على إرشادات للمدققين في أداء عملهم على المعلومات المالية لعنصر معين في تدقيق المجموعة، بما في ذلك تلك الحالات التي لا يلبي فيها مدقق العنصر متطلبات الاستقلالية ذات الصلة بتدقيق المجموعة.

[٢٨] معيار التدقيق الدولي ٦٠٠، اللفقرة أ٣٧.

[٢٩] معيار التدقيق الدولي ٦٠٠، الفقرات ١٩-٢٠ .

أمور التدقيق الرئيسية (المرجع: الفقرة ٣١)

أ٤٠. يمكن أن تتطلب القوانين أو الأنظمة الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية المتعلقة بعمليات تدقيق المنشآت عدا عن المنشآت المدرجة، على سبيل المثال، المنشآت التي توصف في تلك القوانين أو الأنظمة كمنشآت ذات مصلحة عامة.

أ٤١. يمكن أن يقرر المدقق أيضاً الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية للمنشآت الأخرى، بما في ذلك تلك التي قد تكون ذات مصلحة عامة كبيرة، على سبيل المثال لأن لديها عدد كبير ومجموعة واسعة من الأطراف المعنية ونظرا لطبيعة وحجم العمل. يمكن أن تشمل الأمثلة على هذه المنشآت المؤسسات المالية (مثل البنوك وشركات التأمين وصناديق التقاعد)، وغيرها من المنشآت مثل الجمعيات الخيرية.

أ٤٢. يتطلب معيار التدقيق الدولي ٢١٠ من المدقق الإتفاق على شروط عملية التدقيق مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة، حسبما يكون مناسباً، ويوضح بأن دور الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة في الاتفاق على شروط عملية التدقيق للمنشأة يعتمد على ترتيبات الحوكمة الخاصة بالمنشأة والقوانين أو الأنظمة ذات الصلة [٣٠]. كما يتطلب معيار التدقيق الدولي ٢١٠ أيضاً بأن يشتمل خطاب تكليف التدقيق أو أي شكل آخر مناسب من الاتفاقيات الخطية على إشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأي تقارير ستصدر عن المدقق.[٣١] عندما لا يُطلب من المدقق بخلاف ذلك الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية، يوضح معيار التدقيق الدولي ٢١٠ [٣٢] أنه قد يكون من المفيد للمدقق أن يقوم بدمج إشارة في شروط عملية التدقيق إلى احتمالية الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق، وفي بعض الإختصاصات، قد يكون من الضروري للمدقق إدراج إشارة معينة إلى هذه الإحتمالية من أجل الحفاظ على قدرة القيام بذلك.

إعتبارات خاصة بمنشآت القطاع العام

أ٤٣. إن المنشآت المدرجة ليست شائعة في القطاع العام. ومع ذلك، قد تكون منشآت القطاع العام هامة نظرا لحجمها أو تعقيدها أو جوانب المصلحة العامة فيها. في مثل هذه الحالات، قد يُطلب من مدقق منشأة القطاع العام بموجب القوانين أو الأنظمة أو قد يقرر بخلاف ذلك الابلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق.

المسؤوليات الخاصة بالبيانات المالية (المرجع: الفقرات ٣٣-٣٤)

أ٤٤. يوضح معيار التدقيق الدولي٢٠٠ الأسس والمبررات، المتعلقة بمسؤوليات الإدارة، وحيث يكون مناسبا، أولئك المكلفين بالحوكمة، التي يتم بناءً عليها إجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتقبل الإدارة، وحيث يكون مناسبا، أولئك المكلفين بالحوكمة تحمّل المسؤولية عن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به[٣٣]، بما في ذلك حيث يكون ملائما،

---

[٣٠] معيار التدقيق الدولي ٢١٠، الفقرتان ٩ وأ٢٢ .

[٣١] معيار التدقيق الدولي ٢١٠، الفقرة ١٠ .

[٣٢] معيار التدقيق الدولي ٢١٠، الفقرة أ٢٥ .

[٣٣] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٣(ي).

عرضها بصورة عادلة. تقبل الإدارة أيضا تحمّل المسؤولية عن الرقابة الداخلية التي تعتبرها ضرورية للمساعدة في إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ. يشمل وصف مسؤوليات الإدارة في تقرير المدقق إشارة إلى كلا المسؤوليتين إذ يساعد على توضيح الأسس والمبررات للمستخدمين التي يتم بناء عليها إجراء عملية التدقيق. يستخدم معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) مصطلح أولئك المكلفين بالحوكمة لوصف الشخص (الأشخاص) أو المؤسسة (المؤسسات) التي تتولى مسؤولية الإشراف على المنشأة، ويوفر نقاشا حول تنوع هياكل الحوكمة عبر الإختصاصات وحسب المنشآت.

أ٤٥. قد تكون هناك ظروف يكون فيها من الملائم للمدقق أن يضيف إلى أوصاف مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة في الفقرات ٣٤-٣٥ لبيان المسؤوليات الإضافية ذات الصلة بإعداد البيانات المالية في سياق الإختصاص المحدد أو طبيعة المنشأة.

أ٤٦. يتطلب معيار التدقيق الدولي ٢١٠ من المدقق الاتفاق على مسؤوليات الإدارة في خطاب التكليف أو في شكل آخر مناسب من الاتفاقيات الخطية[٣٤]. يوفر معيار التدقيق الدولي ٢١٠ بعض المرونة في القيام بذلك، من خلال التوضيح أنه إذا كانت القوانين أو الأنظمة تحدد مسؤوليات الإدارة، وحيث يكون مناسبا، أولئك المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية، يمكن أن يحدد المدقق بأن القوانين أو الأنظمة تشمل مسؤوليات تعتبر، وفق تقدير المدقق، مرادفة فعليا لتلك الواردة في معيار التدقيق الدولي ٢١٠. وبالنسبة لتلك المسؤوليات التي تعتبر مرادفة، يمكن أن يستخدم المدقق صياغة القانون أو النظام لوصفها في خطاب التكليف أو في شكل آخر مناسب من الاتفاقيات الخطية. في مثل هذه الحالات، يمكن أن تستخدم هذه الصياغة أيضا في تقرير المدقق لوصف المسؤوليات على النحو المطلوب في الفقرة ٣٤(أ) من هذا المعيار. في ظروف أخرى، بما في ذلك عندما يقرر المدقق عدم استخدام صيغة القانون أو النظام كما وردت في خطاب التكليف، تُستخدم الصياغة الواردة في الفقرة ٣٤(أ) من هذا المعيار. بالإضافة إلى إدراج وصف مسؤوليات الإدارة في تقرير المدقق على النحو المطلوب بموجب الفقرة ٣٤، يمكن أن يشير المدقق إلى وصف أكثر تفصيل لهذه المسؤوليات عن طريق إدراج إشارة إلى الموقع الذي يمكن الحصول منه على المعلومات (على سبيل المثال، في التقرير السنوي للمنشأه أو الموقع الإلكتروني للسلطة المختصة).

أ٤٧. في بعض الإختصاصات، يمكن أن تشير القوانين أو الأنظمة التي تنص على مسؤوليات الإدارة تحديدا إلى المسؤولية عن كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية أو النظام المحاسبي. وحيث تعتبر الدفاتر والسجلات والأنظمة جزءا أساسيا من الرقابة الداخلية (كما هو محدد في معيار التدقيق

[٣٤] معيار التدقيق الدولي ٢١٠، الفقرة ٦(ب)(١)-(٢).

الدولي ٣١٥(المنقح))[٣٥]، لا تتضمن الأوصاف الواردة في معيار التدقيق الدولي ٢١٠ والفقرة ٣٤ أي إشارة محددة لها.

أ٤٨. يوفر ملحق هذا المعيار توضيحات لكيفية تطبيق المتطلب المنصوص عليه في الفقرة ٣٤(ب) عندما تكون المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. إذا تم استخدام إطار معين غير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، قد تكون هناك حاجة لتعديل البيانات التوضيحية الواردة في الملحق من أجل توضيح تطبيق الإطار الآخر لإعداد التقارير المالية في الظروف المحددة.

الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية (المرجع: الفقرة ٣٥)

أ٤٩. عندما يشارك بعض، ولكن ليس جميع، الأفراد المعنيين بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية أيضاً في إعداد البيانات المالية، قد تكون هناك حاجة لتعديل الوصف على النحو المطلوب بموجب الفقرة ٣٥ من هذا المعيار لبيان الظروف الخاصة بالمنشأة على نحو ملائم. وعندما يكون الأفراد المسؤولون عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية هم نفس الأفراد المسؤولون عن إعداد البيانات المالية، لا يلزم إدراج أي إشارة إلى مسؤوليات الإشراف.

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية (المرجع: الفقرات ٣٧–٤٠)

أ٥٠. يمكن تصميم وصف مسؤوليات المدقق وفق ما تقتضي الفقرات ٣٧–٤٠ من هذا المعيار لبيان الطبيعة المحددة للمنشأة، على سبيل المثال، عندما يعالج تقرير المدقق البيانات المالية الموحدة. يتضمن التوضيح ٢ في ملحق هذا المعيار مثالا عن كيفية القيام بذلك.

أهداف المدقق (المرجع: الفقرة ٣٨(أ))

أ٥١. يوضح تقرير المدقق أن أهداف المدقق تتلخص في الحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ، وإصدار تقرير المدقق الذي يتضمن رأي المدقق. وتتعارض هذه مع مسؤوليات الإدارة فيما يخص إعداد البيانات المالية.

وصف الأهمية النسبية (المرجع: الفقرة ٣٨(ج))

أ٥٢. يوفر ملحق هذا المعيار توضيحات لكيفية تطبيق المتطلب الوارد في الفقرة ٣٨(ج)، لتقديم وصف للأهمية النسبية، عندما تكون المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. إذا تم استخدام إطار آخر غير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، قد

[٣٥] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) *" تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها "*، الفقرة ٤(ج).

تكون هناك حاجة لتعديل البيانات التوضيحية المعروضة في ملحق هذا المعيار لتوضيح تطبيق الإطار الآخر لإعداد التقارير المالية في الظروف المحددة.

مسؤوليات المدقق المتعلقة بمعيار التدقيق الدولي ٧٠١ (المرجع: الفقرة ٤٠(ج))

أ٥٣. قد يعتبر المدقق أيضا أنه من المفيد تقديم معلومات إضافية في وصف مسؤوليات المدقق تتجاوز ما هو مطلوب بموجب الفقرة ٤٠(ج). على سبيل المثال، يمكن أن يشير المدقق إلى الشرط الوارد في الفقرة ٩ من معيار التدقيق الدولي ٧٠١ لتحديد الأمور التي تتطلب اهتماما كبيرا من المدقق في أداء عملية التدقيق، مع مراعاة المجالات التي تنطوي على مخاطر مرتفعة للأخطاء الجوهرية أو مخاطر كبيرة محددة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)؛ وأحكام المدقق الهامة المتعلقة بالمجالات التي تنطوي على أحكام هامة للإدارة في البيانات المالية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديدها بأنها تشتمل على شكوك تقدير كبيرة؛ والآثار المترتبة على تدقيق الأحداث أو المعاملات الهامة التي وقعت خلال الفترة.

موقع وصف مسؤوليات المدقق فيما يخص تدقيق البيانات المالية (المرجع: الفقرتان ٤١، ٥٠(ك))

أ٥٤. إن دمج المعلومات المطلوبة بموجب الفقرات ٣٩-٤٠ من هذا المعيار في ملحق مرفق بتقرير المدقق، أو عندما تسمح القوانين أو الأنظمة أو معايير التدقيق الوطنية صراحةً بالاشارة إلى الموقع الإلكتروني للسلطة المختصة الذي يتضمن مثل هذه المعلومات، قد تكون وسيلة مفيدة لتنظيم محتوى تقرير المدقق. ومع ذلك، ولأن وصف مسؤوليات المدقق يشتمل على المعلومات الضرورية للإبلاغ عن توقعات المستخدمين لعملية التدقيق التي يتم إجراؤها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، يتوجب إدراج إشارة معينة ضمن تقرير المدقق للتعرف على مكان الحصول على مثل هذه المعلومات.

الموقع ضمن الملحق (المرجع: الفقرتان ٤١(ب) و٥٠(ط))

أ٥٥. تسمح الفقرة ٤١ للمدقق أن يدرج البيانات المطلوبة بموجب الفقرات ٣٩-٤٠ التي تصف مسؤوليات المدقق فيما يخص تدقيق البيانات المالية ضمن ملحق يتم إرفاقه بتقرير المدقق، شريطة أن يتم إدراج إشارة مناسبة ضمن تقرير المدقق إلى موقع الملحق. وفيما يلي مثال توضيحي على الكيفية التي يمكن بها إدراج مثل هذه الإشارة إلى الملحق في تقرير المدقق:

مسؤوليات المدقق فيما يخص تدقيق البيانات المالية

تتلخص أهدافنا في الحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ، وإصدار تقرير المدقق الذي يتضمن رأينا. يعتبر التأكيد المعقول هو مستوى عالي من التأكيد، لكنه لا يضمن بأن عملية التدقيق التي تتم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ستكشف دائما عن الأخطاء الجوهرية عند وجودها. يمكن أن

تنجم الأخطاء عن الإحتيال أو الخطأ وتعتبر هامة إذا كان من الممكن أن تؤثر بشكل معقول، سواء منفردةً أو مجتمعةً، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه البيانات المالية.

يوجد وصف إضافي لمسؤولياتنا عن تدقيق البيانات المالية في الملحق X من تقرير المدقق هذا. ويشكّل هذا الوصف، الذي يوجد في [اذكر رقم الصفحة أو إشارة أخرى محددة إلى موقع الوصف] جزءا من تقرير المدقق الخاص بنا.

الإشارة إلى الموقع الإلكتروني للسلطة المختصة (المرجع: الفقرتان ٤١(ج)، ٤٢)

أ٥٦. توضح الفقرة ٤١ أن المدقق قد يشير إلى وصف مسؤوليات المدقق الموجود على الموقع الإلكتروني للسلطة المختصة، فقط إن سمحت القوانين أو الأنظمة أو معايير التدقيق الوطنية بذلك صراحةً. إن المعلومات الموجودة على الموقع الإلكتروني والتي يتم دمجها في تقرير المدقق عن طريق إشارة محددة إلى مكان الموقع الإلكتروني الذي يمكن العثور فيه على هذه المعلومات يمكن أن تصف عمل المدقق أو عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية بشكل أوسع، لكن لا ينبغي أن تتضارب مع الوصف المطلوب في الفقرات ٣٩-٤٠ من هذا المعيار. هذا يعني أن صياغة وصف مسؤوليات المدقق على الموقع الإلكتروني قد تكون أكثر تفصيلا، أو قد تعالج أمور أخرى تتعلق بتدقيق البيانات المالية، شريطة أن تعكس هذه الصياغة الأمور التي تم تناولها في الفقرات ٣٩-٤٠ وألا تتعارض معها.

أ٥٧. يمكن أن تكون السلطة المختصة هي جهة وطنية لوضع معايير التدقيق أو جهة تنظيمية أو مجلس إشراف على التدقيق. وتكون هذه المنظمات مهيئة جيدا لضمان دقة واكتمال واستمرار توفر المعلومات القياسية. ولن يكون من الملائم بالنسبة للمدقق الحفاظ على مثل هذا الموقع الإلكتروني. وفيما يلي مثال توضيحي على الكيفية التي يمكن بها إدراج هذه الإشارة إلى الموقع الإلكتروني ضمن تقرير المدقق:

مسؤوليات المدقق فيما يخص تدقيق البيانات المالية

تتلخص أهدافنا في الحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ، وإصدار تقرير المدقق الذي يتضمن رأينا. يعتبر التأكيد المعقول هو مستوى عالي من التأكيد، لكنه لا يضمن بأن عملية التدقيق التي تتم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ستكشف دائما عن الأخطاء الجوهرية عند وجودها. يمكن أن تنجم الأخطاء عن الإحتيال أو الخطأ وتعتبر هامة إذا كان من الممكن أن تؤثر بشكل معقول، سواء منفردةً أو مجتمعةً، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه البيانات المالية.

يوجد وصف إضافي لمسؤولياتنا عن تدقيق البيانات المالية على الموقع الإلكتروني لـ [المؤسسة] على [عنوان الموقع الإلكتروني]. ويشكّل هذا الوصف جزءا من تقرير المدقق الخاص بنا.

مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى (المرجع: الفقرات ٤٣-٤٥)

أ٥٨. في بعض الإختصاصات، قد يكون لدى المدقق مسؤوليات إضافية للإبلاغ عن مسائل أخرى مكمّلة لمسؤولياته بموجب معايير التدقيق الدولية. على سبيل المثال، يمكن أن يُطلب من المدقق الإبلاغ عن أمور محددة بلغت إلى علمه خلال سير عملية تدقيق البيانات المالية. وكخيار بديل، يمكن أن يُطلب من المدقق تأدية إجراءات إضافية محددة والإبلاغ عنها، أو إبداء رأي معين حول أمور محددة، مثل كفاية الدفاتر والسجلات المحاسبية، والرقابة الداخلية على التقارير المالية أو المعلومات الأخرى. وكثيرا ما توفر معايير التدقيق في الإختصاص المحدد إرشادات حول مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بمسؤوليات إعداد التقارير الإضافية المحددة في ذلك الإختصاص.

أ٥٩. في بعض الحالات، قد تتطلب القوانين أو الأنظمة ذات الصلة أو قد تجيز للمدقق الإبلاغ عن هذه المسؤوليات الأخرى كجزء من تقريره حول البيانات المالية. وفي حالات أخرى، قد يُطلب من المدقق أو قد يُسمح له بالإبلاغ عنها في تقرير منفصل.

أ٦٠. تجيز الفقرات ٤٣-٤٥ من هذا المعيار العرض المشترك لمسؤوليات إعداد التقارير الأخرى ومسؤوليات المدقق بموجب معايير التدقيق الدولية فقط عندما تعالج نفس المواضيع وعندما تميز صياغة تقرير المدقق مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى بوضوح عن المسؤوليات المنصوص عليها بموجب معايير التدقيق الدولية. وهذا التمييز الواضح قد يجعل من الضروري أن يشتمل تقرير المدقق على إشارة إلى مصدر مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى وأن يذكر أن هذه المسؤوليات تتجاوز تلك المطلوبة بموجب معايير التدقيق الدولية. وبخلاف ذلك، يتوجب معالجة مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى في قسم منفصل ضمن تقرير المدقق تحت عنوان "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى" أو عنوان آخر بما يتناسب مع مضمون القسم. في مثل هذه الحالات، تتطلب الفقرة ٤٤ من المدقق إدراج مسؤوليات إعداد التقارير بموجب معايير التدقيق الدولية تحت عنوان "تقرير حول تدقيق البيانات المالية."

إسم شريك العملية (المرجع: الفقرة ٤٦)

أ٦١. يتطلب المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ [٣٦] أن تضع الشركة سياسات وإجراءات معينة لتوفير تأكيد معقول بأن العمليات تتم وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها. وعلى الرغم من هذه المتطلبات في المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، يُقصد من تسمية شريك العملية في تقرير المدقق توفير مزيد من الشفافية لمستخدمي تقرير المدقق في البيانات المالية ذات الغرض العام للمنشأة المدرجة.

أ٦٢. قد تتطلب القوانين أو الأنظمة أو معايير التدقيق الوطنية بأن يتضمن تقرير المدقق إسم شريك العملية المسؤول عن عمليات التدقيق للبيانات المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة. يمكن أن يُطلب أيضا من المدقق بموجب القوانين أو الأنظمة أو معايير التدقيق الوطنية، أو يمكن أن يقرر إدراج معلومات إضافية تتجاوز إسم شريك العملية في تقرير المدقق لتحديد شريك العملية بشكل أكبر، على سبيل المثال، رقم الرخصة المهنية لشريك العملية التي تعتبر ذات صلة بالإختصاص الذي يمارس فيه المدقق مهامه.

أ٦٣. في حالات نادرة، يمكن أن يحدد المدقق معلومات أو أن يخضع لتجارب تشير إلى احتمال تهديد الأمن الشخصي والتي قد تؤدي، في حال الإعلان عن هوية شريك العملية، إلى أضرار مادية لشريك العملية أو الأفراد الآخرين في فريق العملية أو أفراد آخرين ذوي علاقة وثيقة. ومع ذلك، لا يشمل هذا التهديد، على سبيل المثال، تهديدات المسؤولية القانونية أو العقوبات القانونية أو التنظيمية أو المهنية. ويمكن أن توفر المناقشات مع أولئك المكلفين بالحوكمة حول الظروف التي قد تؤدي إلى أضرار مادية معلومات إضافية حول احتمال أو خطورة تهديد الأمن الشخصي. يمكن أن تنص القوانين أو الأنظمة أو معايير التدقيق الوطني على متطلبات إضافية ذات صلة بتحديد ما إذا كان قد تم إغفال الإفصاح عن إسم شريك العملية.

توقيع المدقق (المرجع: الفقرة ٤٧)

أ٦٤. يكون توقيع المدقق إما بإسم شركة التدقيق أو الإسم الشخصي للمدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد. بالإضافة إلى توقيع المدقق، في بعض الإختصاصات، قد يُطلب من المدقق أن يعلن في تقريره عن لقبه المحاسبي المهني أو عن حقيقة أنه قد تم الإعتراف بالمدقق أو الشركة، حسبما يكون مناسبا، من قبل سلطة الترخيص الملائمة في ذلك الإختصاص.

أ٦٥. في بعض الحالات، يمكن أن تسمح القوانين أو الأنظمة باستخدام التوقيعات الإلكترونية في تقرير المدقق.

---

[٣٦] المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ *" رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة "*، الفقرة ٣٢.

تاريخ تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ٤٩)

أ٦٦. إن تاريخ تقرير المدقق يُطلع مستخدم التقرير على أن المدقق قد أخذ في إعتباره تأثير الأحداث والمعاملات التي بلغت إلى علمه والتي وقعت حتى ذلك التاريخ. يتناول معيار التدقيق الدولي ٥٦٠[٣٧] مسؤولية المدقق عن الأحداث والمعاملات التي تقع بعد تاريخ تقرير المدقق.

أ٦٧. حيث يُقدّم رأي المدقق حول البيانات المالية وتكون البيانات المالية من مسؤولية الإدارة، لا يكون المدقق في وضع يمكنه من الإستنتاج بأنه تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة إلى أن يتم الحصول على أدلة تثبت بأنه قد تم إعداد جميع البيانات والإفصاحات التي تتكون منها البيانات المالية وأن الإدارة قبلت المسؤولية عنها.

أ٦٨. في بعض الإختصاصات، تحدد القوانين أو الأنظمة الأفراد أو الهيئات (على سبيل المثال، المدراء) المسؤولة عن الإستنتاج بأنه قد تم إعداد جميع البيانات والإفصاحات التي تتكون منها البيانات المالية، وتحدد عملية الموافقة اللازمة. في مثل هذه الحالات، يتم الحصول على أدلة تثبت تلك الموافقة قبل تأريخ التقرير حول البيانات المالية. لكن في إختصاصات أخرى، لا تُحدد عملية الموافقة بموجب القوانين أو الأنظمة. وفي هذه الحالات، تُؤخذ بعين الاعتبار الإجراءات التي تتبعها المنشأة في إعداد واستكمال بياناتها المالية في ضوء إدارتها وهيكل الحوكمة فيها من أجل تحديد الأفراد أو الهيئة المخولة للإستنتاج بأنه قد تم إعداد جميع البيانات التي تكوّن البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة. في بعض الحالات، تحدد القوانين أو الأنظمة المرحلة التي يُتوقع عندها في عملية إعداد البيانات المالية استكمال عملية التدقيق.

أ٦٩. في بعض الإختصاصات، تكون الموافقة النهائية على البيانات المالية من قبل المساهمين مطلوبة قبل إصدار البيانات المالية للجمهور العام. في هذه الإختصاصات، لا تعتبر الموافقة النهائية من قبل المساهمين ضرورية للمدقق ليستنتج بأنه قد تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. يكون تاريخ الموافقة على البيانات المالية لأغراض معايير التدقيق الدولية هو التاريخ السابق الذي يحدد فيه أولئك الذين يتمتعون بالصلاحيات المعترف بها أنه قد تم إعداد جميع البيانات والإفصاحات التي تكوّن البيانات المالية وأن أولئك الذين يتمتعون بالصلاحيات المعترف بها قد أكدوا تحملهم للمسؤولية عنها.

تقرير المدقق المنصوص عليه بموجب القوانين أو الأنظمة (المرجع: الفقرة ٥٠)

أ٧٠. يوضح معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ أنه قد يُطلب من المدقق الإمتثال للمتطلبات القانونية أو التنظيمية بالإضافة إلى معايير التدقيق الدولية[٣٨]. عندما تتعلق الإختلافات بين المتطلبات القانونية أو التنظيمية ومعايير التدقيق الدولية فقط بشكل وصياغة تقرير المدقق، تبين المتطلبات الواردة في الفقرة ٥٠(أ)–(س) الحد الأدنى من العناصر التي ينبغي إدراجها في تقرير المدقق للإشارة إلى معايير التدقيق الدولية. في هذه الظروف، ليس من الضروري تطبيق المتطلبات الواردة في

[٣٧] معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ "الأحداث اللاحقة"، الفقرات ١٠ – ١٧ .

[٣٨] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة أ٥٧.

الفقرات ٢١-٤٩ التي لم يتم تضمينها في الفقرة ٥٠(أ)-(س) بما في ذلك، على سبيل المثال، الترتيب المطلوب لقسمي الرأي وأساس الرأي.

أ٧١. حين لا تتضارب المتطلبات المحددة في الإختصاص المحدد مع معايير التدقيق الدولية، يساعد الشكل والصياغة المطلوبة بموجب الفقرات ٢١-٤٩ من هذا المعيار مستخدمي تقرير المدقق على الإعتراف بسهولة أكبر بتقرير المدقق على أنه تقرير لعملية تدقيق تمت وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

المعلومات المطلوبة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١ (المرجع: الفقرة ٥٠(ح))

أ٧٢. قد تتطلب القوانين أو الأنظمة من المدقق توفير معلومات إضافية حول عملية التدقيق التي تم تنفيذها، والتي قد تشمل معلومات تنسجم مع أهداف معيار التدقيق الدولي ٧٠١، أو قد تصف طبيعة ونطاق الإبلاغ عن هذه الأمور.

أ٧٣. لا تتجاوز معايير التدقيق الدولية القوانين أو الأنظمة التي تحكم عملية تدقيق البيانات المالية. وعند تطبيق معيار التدقيق الدولي ٧٠١، يمكن الإشارة فقط إلى معايير التدقيق الدولية في تقرير المدقق إذا كان القسم المطلوب بموجب الفقرة ٥٠(ح) من هذا المعيار لا يتعارض، في تطبيق القوانين أو الأنظمة، مع متطلبات إعداد التقارير في معيار التدقيق الدولي ٧٠١. في مثل هذه الظروف، قد يحتاج المدقق إلى تصميم جوانب محددة من الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق التي يقتضيها معيار التدقيق الدولي ٧٠١، على سبيل المثال:

- تعديل عنوان "أمور التدقيق الرئيسية"، إذا كانت القوانين أو الأنظمة تنص على عنوان محدد؛
- توضيح السبب وراء تقديم المعلومات المطلوبة بموجب القوانين أو الأنظمة في تقرير المدقق، على سبيل المثال عن طريق الإشارة إلى القانون أو النظام ذي الصلة ووصف كيف ترتبط تلك المعلومات بأمور التدقيق الرئيسية؛
- حيث تصف القوانين أو الأنظمة طبيعة ونطاق الوصف، تكملة المعلومات المحددة لتحقيق وصف عام لكل أمر تدقيق رئيسي يتوافق مع المتطلب الوارد في الفقرة ١٣ من معيار التدقيق الدولي ٧٠١.

أ٧٤. يتناول معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الظروف التي تنص فيها القوانين أو الأنظمة لإختصاص ملائم على شكل أو صياغة تقرير المدقق وفق شروط تختلف بشكل كبير عن متطلبات معايير التدقيق الدولية، والذي يتضمن رأي المدقق على وجه الخصوص. في هذه الظروف، يتطلب معيار التدقيق الدولي ٢١٠ من المدقق تقييم ما يلي:

(أ) ما إذا كان المستخدمون قد يسيئون فهم التأكيد الذي تم الحصول عليه من تدقيق البيانات المالية، وإن كان الأمر كذلك،

(ب) ما إذا كان دمج تفسير إضافي في تقرير المدقق يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل.

إذا استنتج المدقق بأن دمج تفسير إضافي في تقرير المدقق لا يمكن أن يخفف من سوء الفهم المحتمل، يتطلب معيار التدقيق الدولي ٢١٠ من المدقق عدم قبول عملية التدقيق، إلا إذا طُلب منه ذلك بموجب القوانين أو الأنظمة. ووفقا لمعيار التدقيق الدولي ٢١٠، فإن عملية التدقيق التي تجري وفقاً لتلك القوانين أو الأنظمة لا تمتثل لمعايير التدقيق الدولية. وتبعاً لذلك، لا يدمج المدقق أي إشارة في تقريره لعملية التدقيق التي تم إجراؤها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية[١٤].

الإعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام

أ٧٥. قد يكون لدى مدققي منشآت القطاع العام أيضا القدرة وفقاً للقوانين أو الأنظمة للإبلاغ علنا عن أمور محددة، إما في تقرير المدقق أو في تقرير إضافي، والتي قد تشمل معلومات تنسجم مع أهداف معيار التدقيق الدولي ٧٠١. في مثل هذه الظروف، قد يحتاج المدقق إلى تصميم جوانب محددة من الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق التي يقتضيها معيار التدقيق الدولي ٧٠١ أو إدراج إشارة في تقرير المدقق إلى وصف هذه المسألة ضمن التقرير الإضافي.

تقرير المدقق في عمليات التدقيق التي تتم وفقاً لكل من معايير التدقيق لإختصاص محدد ومعايير التدقيق الدولية (المرجع: الفقرة ٥١)

أ٧٦. يمكن أن يشير المدقق في تقريره إلى أنه يتم إجراء عملية التدقيق وفقاً لكل من معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الوطنية عندما يمتثل المدقق، بالإضافة إلى إمتثاله لمعايير التدقيق الوطنية ذات الصلة، لكل من معايير التدقيق الدولية ذات الصلة بعملية التدقيق[٤٠].

أ٧٧. لا تعتبر الإشارة إلى كل من معايير التدقيق الدولية ومعايير التدقيق الوطنية هي إشارة ملائمة إذا كان هناك تعارض بين المتطلبات المنصوص عليها في معايير التدقيق الدولية وتلك المنصوص عليها في معايير التدقيق الوطنية التي من شأنها أن تدفع المدقق لتكوين رأي مختلف أو عدم إدراج فقرة التوكيد لمسألة ما أو فقرة مسألة أخرى تقتضيها معايير التدقيق الدولية في ظروف محددة. في هذه الحالة، يشير تقرير المدقق فقط إلى معايير التدقيق (إما معايير التدقيق الدولية أو معايير التدقيق الوطنية) التي وفقاً لها تم إعداد تقرير المدقق.

المعلومات الإضافية المعروضة مع البيانات المالية (المرجع: الفقرات ٥٣-٥٤)

أ٧٨. في بعض الظروف، قد يُطلب من المنشأة بموجب القوانين أو الأنظمة أو المعايير، أو قد تختار طوعاً، أن تعرض إلى جانب البيانات المالية معلومات إضافية لا يتطلبها إطار إعداد التقارير

[٣٩] معيار التدقيق الدولي ٢١٠، الفقرة ٢١.

[٤٠] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة أ٥٨.

المالية المعمول به. على سبيل المثال، يمكن عرض المعلومات الإضافية لتعزيز فهم المستخدم لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به أو لتوفير مزيد من التوضيح للبنود المحددة في البيانات المالية. تُعرض هذه المعلومات عادةً إما في جداول إضافية أو ملاحظات إضافية.

أ٧٩. توضح الفقرة ٥٣ من هذا المعيار بأن رأي المدقق يغطي المعلومات الإضافية التي تعتبر جزءا أساسيا من البيانات المالية بسبب طبيعتها أو كيفية عرضها. ويُعّد هذا التقييم من مسائل الحكم المهني. وللتوضيح:

- عندما تتضمن إيضاحات البيانات المالية تفسيرا أو مطابقة لمدى إمتثال البيانات المالية لإطار آخر لإعداد التقارير المالية، يمكن أن يعتبر المدقق هذه كمعلومات إضافية لا يمكن تمييزها بوضوح عن البيانات المالية. يغطي رأي المدقق أيضا الإيضاحات أو الجداول الإضافية التي يتم الإشارة إليها في البيانات المالية.
- عندما يتم الإفصاح عن حساب إضافي للأرباح والخسائر يفصح عن بنود محددة للنفقات كجدول منفصل مدرج كملحق مع البيانات المالية، يمكن أن يعتبر المدقق هذه كمعلومات إضافية من الممكن تمييزها بوضوح عن البيانات المالية.

أ٨٠. ليس من الضروري الإشارة بشكل محدد إلى المعلومات الإضافية التي يغطيها رأي المدقق في تقرير المدقق عندما تكون الإشارة إلى الإيضاحات في وصف البيانات التي تكوّن البيانات المالية في تقرير المدقق هي إشارة كافية.

أ٨١. قد لا تتطلب القوانين أو الأنظمة بأن يتم تدقيق المعلومات الإضافية، ويمكن أن تقرر الإدارة بأن تطلب من المدقق عدم إدراج المعلومات الإضافية ضمن نطاق تدقيق البيانات المالية.

أ٨٢. إن تقييم المدقق لما إذا يتم عرض المعلومات الإضافية غير المدققة بطريقة يمكن تفسيرها على أنها مشمولة في رأي المدقق يتضمن، على سبيل المثال، أين يتم عرض تلك المعلومات فيما يتعلق بالبيانات المالية وأية معلومات إضافية مدققة، وما إذا كانت توصف بشكل واضح بأنها "غير مدققة".

أ٨٣. يمكن أن تغير الإدارة عرض المعلومات الإضافية غير المدققة التي يمكن أن تُفسّر على أنها مشمولة في رأي المدقق، على سبيل المثال، من خلال:

- إزالة أي إشارات مرجعية من البيانات المالية إلى الجداول الإضافية غير المدققة أو الإيضاحات غير المدققة بحيث يكون التمييز بين المعلومات المدققة وغير المدققة واضحا بما فيه الكفاية.

- وضع المعلومات الإضافية غير المدققة خارج البيانات المالية، أو إن لم يكن ذلك ممكنا في الظروف المحددة، على الأقل وضع الإيضاحات غير المدققة معاً في نهاية الإيضاحات المطلوبة المرفقة بالبيانات المالية ووصفها بشكل واضح بأنها غير مدققة. يمكن أن يُساء تفسير الإيضاحات غير المدققة التي تتداخل مع الإيضاحات المدققة.

أ٨٤. إن حقيقة أن المعلومات الإضافية غير مدققة لا يعفي المدقق من المسؤوليات الموصوفة في معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح).

الملحق

(المرجع: الفقرة أ١٩)

أمثلة توضيحية لتقارير المدقق المستقل حول البيانات المالية

- مثال توضيحي ١: تقرير المدقق حول البيانات المالية للمنشأة المدرجة المعدّة وفقاً لإطار العرض العادل.
- مثال توضيحي ٢: تقرير المدقق حول البيانات المالية الموحدة للمنشأة المدرجة المعدّة وفقاً لإطار العرض العادل.
- مثال توضيحي ٣: تقرير المدقق حول البيانات المالية لمنشأة أخرى غير المنشأة المدرجة المعدّة وفقاً لإطار العرض العادل (حيث يتم الإشارة إلى المواد الموجودة على الموقع الإلكتروني للسلطة المختصة)
- مثال توضيحي ٤: تقرير المدقق حول البيانات المالية لمنشأة أخرى غير المنشأة المدرجة المعدّة وفقاً لإطار الإمتثال ذي الغرض العام

<u>مثال توضيحي ١- تقرير المدقق حول البيانات المالية للمنشأة المدرجة المعدّة وفقاً لإطار العرض العادل</u>

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية للمنشأة المدرجة باستخدام إطار العرض العادل. لا يعتبر التدقيق هو تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي 600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **استنتج المدقق أن الرأي غير المعدل (أي "النظيف") هو رأي مناسب بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.**
- **إن تضم المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق *قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين التابعة لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين* بالإضافة إلى المتطلبات الأخلاقية المتعلقة بالتدقيق في الإختصاص المعني، ويشير المدقق إلى كليهما.**
- **بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، إستنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).**
- **تم الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 701.**
- **حصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ولم يحدد بعد أي أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية[1]

الرأي

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين التابعة لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين بالإضافة إلى المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في [*الإختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات ووفقا لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا.

أمور التدقيق الرئيسية

هي تلك الأمور التي تعتبر، وفق حكمنا وتقديرنا المهني، أنها الأكثر أهمية في تدقيقنا للبيانات المالية للفترة الحالية. تم تناول هذه الأمور في سياق تدقيقنا للبيانات المالية ككل، وفي صياغة رأينا بشأنها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً حول هذه الأمور.

[*وصف كل مسألة تدقيق رئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.*]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل "معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها"]

[*الإبلاغ وفقاً لمتطلبات إعداد التقارير في معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في الملحق ٢ من معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح).*]

[1] يعتبر العنوان الفرعي "تقرير حول تدقيق البيانات المالية" غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية[٢]

تكون الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وعرضها بصورة عادلة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية[٣] وعن الرقابة الداخلية التي تعتبرها الإدارة ضرورية للمساعدة في إعداد بيانات مالية تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ.

عند إعداد البيانات المالية، تكون الإدارة مسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، وعن الإفصاح، حيث أمكن، عن الأمور المتعلقة بالمنشأة المستمرة واستخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة إلا إذا كانت الإدارة تنوي تصفية الشركة أو وقف عملياتها، أو ليس لديها بديل واقعي سوى القيام بذلك.

يكون أولئك المكلفون بالحوكمة مسؤولون عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للشركة.

مسؤوليات المدقق فيما يخص تدقيق البيانات المالية

تتلخص أهدافنا في الحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ، وإصدار تقرير المدقق الذي يتضمن رأينا. يعتبر التأكيد المعقول هو مستوى عالي من التأكيد، لكنه لا يضمن بأن عملية التدقيق التي تتم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية سوف تكشف دائما عن الأخطاء الجوهرية عند وجودها. يمكن أن تنجم الأخطاء عن الإحتيال أو الخطأ وتعتبر هامة إذا كان من الممكن أن تؤثر بشكل معقول، سواء منفردةً أو مجتمعةً، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه البيانات المالية.

توضح الفقرة ٤١(ب) من هذا المعيار بأن المواد المظللة أدناه من الممكن أن توجد في ملحق تقرير المدقق. وتوضح الفقرة ٤١(ج) أنه يمكن الإشارة إلى الموقع الإلكتروني للسلطة المختصة بما في ذلك وصف لمسؤوليات المدقق، عندما تسمح القوانين أو الأنظمة أو معايير التدقيق الوطنية صراحةً بذلك، بدلا من دمج هذه المواد في تقرير المدقق، شريطة أن الوصف الوارد على الموقع الإلكتروني يتناول وصف مسؤوليات المدقق أدناه ولا يتعارض معها.

نحن نمارس، كجزء من عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الحكم المهني ونحافظ على منهج الشك المهني في جميع مراحل التدقيق. نحن أيضا:

- نحدد ونقيّم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ، ونصمم وننفذ إجراءات التدقيق التي تستجيب لتلك المخاطر، ونحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. وتكون مخاطرة عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال أعلى من مخاطرة عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الخطأ، حيث قد

[٢] في مختلف أجزاء هذه التقارير التوضيحية للمدقق، قد تكون هناك حاجة لاستبدال مصطلحي الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في الاختصاص المحدد.

[٣] حيث تكمن مسؤولية الإدارة في إعداد بيانات مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، قد ينص هذا على ما يلي: "تكون الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعن .. ".

ينطوي الإحتيال على التواطؤ أو التزوير أو الإغفالات المقصودة أو تشويه الحقيقة أو تجاوز الرقابة الداخلية.

- نحصل على فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالتدقيق من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في الظروف المحددة، لكن ليس لغرض إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للشركة[٤].
- نقيّم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة التي قامت بها الإدارة.
- نتوصل إلى إستنتاج معين حول مدى ملائمة استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة، واستنادا إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ما إذا كانت توجد شكوك كبيرة متعلقة بأحداث أو ظروف قد تشكك في قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. إذا استنتجنا وجود شكوك كبيرة، يتوجب علينا لفت الانتباه في تقرير المدقق إلى الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية، أو إن كانت تلك الإفصاحات غير كافية، يتوجب علينا تعديل رأينا. تستند إستنتاجاتنا إلى أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المدقق. ومع ذلك، يمكن للأحداث أو الظروف المستقبلية أن تدفع الشركة إلى وقف أعمالها بصفتها منشأة مستمرة.
- نقيّم العرض الشامل للبيانات المالية وبُنيتها ومحتوها، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت البيانات المالية تمثل المعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق عرضاً عادلاً.

كما أننا نتواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة فيما يخص، من بين أمور أخرى، نطاق وتوقيت التدقيق المخطط لهما ونتائج التدقيق الهامة، بما في ذلك أي أوجه قصور هامة في الرقابة الداخلية نقوم بتحديدها خلال عملية التدقيق.

ونقدم لأولئك المكلفين بالحوكمة بيانا يفيد بإمتثالنا للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بشأن الاستقلالية، ونطلعهم على جميع العلاقات والمسائل الأخرى التي يُعتقد بشكل معقول أنها قد تؤثر على استقلاليتنا، وحيث أمكن، الإجراءات الوقائية ذات العلاقة.

من بين الأمور التي تم إبلاغها لأولئك المكلفين بالحوكمة، نقوم بتحديد تلك الأمور الأكثر أهمية في تدقيق البيانات المالية للفترة الحالية وبالتالي أمور التدقيق الرئيسية. كما أننا نصف هذه الأمور في تقرير المدقق ما لم تحظر القوانين أو الأنظمة الإفصاح العلني عن هذه الأمور أو عندما نحدد، في حالات نادرة جدا، أنه لا ينبغي الإبلاغ عن هذه المسائل ضمن تقريرنا لأن الآثار السلبية لذلك من المتوقع بشكل معقول أن تفوق منافع المصلحة العامة المتحققة عن ذلك الإبلاغ.

[٤] يتم تعديل هذه الجملة، حسبما يكون مناسبا، في الظروف التي يكون فيها المدقق مسؤولا أيضا عن إصدار رأي حول فعالية الرقابة الداخلية إلى جانب تدقيق البيانات المالية.

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[يختلف شكل ومضمون هذا القسم من تقرير المدقق تبعاً لطبيعة مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى للمدقق المنصوص عليها بموجب القوانين أو الأنظمة المحلية أو معايير التدقيق الوطنية. ينبغي معالجة الأمور التي تم تناولها بموجب القوانين أو الأنظمة الأخرى أو معايير التدقيق الوطنية (المشار إليها باسم "مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى") في هذا القسم ما لم تعالج مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى نفس المواضيع المعروضة ضمن إطار مسؤوليات إعداد التقارير التي تتطلبها معايير التدقيق الدولية كجزء من قسم التقرير الخاص بتدقيق البيانات المالية. إن الإبلاغ عن مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى التي تتناول نفس المواضيع التي تتطلبها معايير التدقيق الدولية يمكن أن يكون إبلاغا مشتركا (أي مشمول في قسم التقرير الخاص بتدقيق البيانات المالية تحت العناوين الفرعية المناسبة) شريطة أن يكون من الممكن للصياغة الواردة في تقرير المدقق أن تميز بوضوح مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى عن إعداد التقارير المطلوبة بموجب معايير التدقيق الدولية حيث يوجد أي فوارق.

شريك العملية في التدقيق الذي ينتج عنه تقرير المدقق المستقل هذا هو [*إسم*].

[*التوقيع باسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

<u>مثال توضيحي ٢– تقرير المدقق حول البيانات المالية الموحدة للمنشأة المدرجة المعدّة وفقاً لإطار العرض العادل</u>

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية الموحدة للمنشأة المدرجة باستخدام إطار العرض العادل. لا يعتبر التدقيق هو تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي 600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية الموحدة في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **استنتج المدقق أن الرأي غير المعدل (أي "النظيف") هو رأي مناسب بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.**
- **تضم قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين التابعة لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين جميع المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق.**
- **بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، إستنتج المدقق أنه لا يوجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك في قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).**
- **تم الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 701.**
- **حصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ولم يحدد أي أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية الموحدة.**
- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية الموحدة، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية[٥]

الرأي

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية الموحدة لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من البيان الموحد للمركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، والبيان الموحد للدخل الشامل والبيان الموحد للتغيرات في حقوق الملكية والبيان الموحد للتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، تعرض البيانات المالية الموحدة المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي الموحد للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين التابعة لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا.

أمور التدقيق الرئيسية

هي تلك الأمور التي تعتبر، وفق حكمنا وتقديرنا المهني، أنها الأكثر أهمية في تدقيقنا للبيانات المالية الموحدة للفترة الحالية. تم تناول هذه الأمور في سياق تدقيقنا للبيانات المالية الموحدة ككل، وفي صياغة رأينا بشأنها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً حول هذه الأمور.

[*وصف كل مسألة تدقيق رئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١*]

[٥] يعتبر العنوان الفرعي "تقرير حول تدقيق البيانات المالية" غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل "معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها"]

[*الإبلاغ وفقاً لمتطلبات إعداد التقارير في معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في الملحق ٢ من معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح).*]

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية الموحدة[٦]

تكون الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية الموحدة وعرضها بصورة عادلة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية[٧]، وعن الرقابة الداخلية التي تعتبرها الإدارة ضرورية للمساعدة في إعداد بيانات مالية موحدة تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ.

عند إعداد البيانات المالية الموحدة، تكون الإدارة مسؤولة عن تقييم قدرة المجموعة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، وعن الإفصاح، حيث أمكن، عن الأمور المتعلقة بالمنشأة المستمرة واستخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة إلا إذا كانت الإدارة تنوي تصفية المجموعة أو وقف عملياتها، أو ليس لديها بديل واقعي سوى القيام بذلك.

يكون أولئك المكلفون بالحوكمة مسؤولون عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للمجموعة.

مسؤوليات المدقق فيما يخص تدقيق البيانات المالية الموحدة

تتلخص أهدافنا في الحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية الموحدة ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ، وإصدار تقرير المدقق الذي يتضمن رأينا. يعتبر التأكيد المعقول هو مستوى عالي من التأكيد، لكنه لا يضمن بأن عملية التدقيق التي تتم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية سوف تكشف دائما عن الأخطاء الجوهرية عند وجودها. يمكن أن تنجم الأخطاء عن الإحتيال أو الخطأ وتعتبر هامة إذا كان من الممكن أن تؤثر بشكل معقول، سواء منفردةً أو مجتمعةً، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه البيانات المالية الموحدة.

توضح الفقرة ٤١(ب) من هذا المعيار بأن المواد المظللة أدناه من الممكن أن توجد في ملحق تقرير المدقق. وتوضح الفقرة ٤١(ج) أنه يمكن الإشارة إلى الموقع الإلكتروني للسلطة المختصة بما في ذلك وصف لمسؤوليات المدقق، عندما تسمح القوانين أو الأنظمة أو معايير التدقيق الوطنية صراحةً بذلك، بدلا من دمج هذه المواد في تقرير المدقق، شريطة أن الوصف الوارد على الموقع الإلكتروني يتناول وصف مسؤوليات المدقق أدناه ولا يتعارض معها.

---

[٦] أو مصطلحات أخرى تكون مناسبة في سياق الإطار القانوني للاختصاص المحدد.

[٧] حيث تكمن مسؤولية الإدارة في إعداد بيانات مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، قد ينص هذا على ما يلي: "تكون الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعن .. ".

نحن نمارس، كجزء من عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الحكم المهني ونحافظ على منهج الشك المهني في جميع مراحل التدقيق. نحن أيضا:

- نحدد ونقيّم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية الموحدة، سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ، ونصمم وننفذ إجراءات التدقيق التي تستجيب لتلك المخاطر، ونحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. وتكون مخاطرة عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال أعلى من مخاطرة عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الخطأ، حيث قد ينطوي الإحتيال على التواطؤ أو التزوير أو الإغفالات المقصودة أو تشويه الحقيقة أو تجاوز الرقابة الداخلية.
- نحصل على فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالتدقيق من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في الظروف المحددة، لكن ليس لغرض إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للمجموعة[٨].
- نقيّم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة التي قامت بها الإدارة.
- نتوصل إلى إستنتاج معين حول مدى ملائمة استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة، واستنادا إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ما إذا كانت توجد شكوك كبيرة متعلقة بأحداث أو ظروف قد تشكك في قدرة المجموعة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. إذا استنتجنا وجود شكوك كبيرة، يتوجب علينا لفت الانتباه في تقرير المدقق إلى الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية الموحدة،و إن كانت تلك الإفصاحات غير كافية، يتوجب علينا تعديل رأينا.تستند إستنتاجاتنا إلى أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المدقق.ومع ذلك، يمكن للأحداث أو الظروف المستقبلية أن تدفع المجموعة إلى وقف أعمالها بصفتها منشأة مستمرة.
- نقيّم العرض الشامل للبيانات المالية الموحدة وبُنيتها ومحتوها، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت البيانات المالية الموحدة تمثل المعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق عرضاً عادلاً.
- نحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يخص المعلومات المالية للمنشآت أو أنشطة الأعمال ضمن المجموعة لإبداء رأي حول البيانات المالية الموحدة. ونحن مسؤولون عن تأدية تدقيق المجموعة وتوجيهه والإشراف عليه. كما أننا مسؤولون بشكل حصري عن رأي التدقيق الذي نبديه.

كما أننا نتواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة فيما يخص، من بين أمور أخرى، نطاق وتوقيت التدقيق المخطط لهما ونتائج التدقيق الهامة، بما في ذلك أي أوجه قصور هامة في الرقابة الداخلية نقوم بتحديدها خلال عملية التدقيق.

[٨] يتم تعديل هذه الجملة، حسبما يكون مناسبا، في الظروف التي يكون فيها المدقق مسؤولا أيضا عن إصدار رأي حول فعالية الرقابة الداخلية إلى جانب تدقيق البيانات المالية الموحدة.

ونقدم لأولئك المكلفين بالحوكمة بيانا يفيد بإمتثالنا للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بشأن الاستقلالية، ونطلعهم على جميع العلاقات والمسائل الأخرى التي يُعتقد بشكل معقول أنها قد تؤثر على استقلاليتنا، وحيث أمكن، الإجراءات الوقائية ذات العلاقة.

من بين الأمور التي تم إبلاغها لأولئك المكلفين بالحوكمة، نقوم بتحديد تلك الأمور الأكثر أهمية في تدقيق البيانات المالية الموحدة للفترة الحالية وبالتالي أمور التدقيق الرئيسية. كما أننا نصف هذه الأمور في تقرير المدقق ما لم تحظر القوانين أو الأنظمة الإفصاح العلني عن هذه الأمور أو عندما نحدد، في حالات نادرة جدا، أنه لا ينبغي الإبلاغ عن هذه المسائل ضمن تقريرنا لأن الآثار السلبية لذلك من المتوقع بشكل معقول أن تفوق منافع المصلحة العامة المتحققة عن ذلك الإبلاغ.

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[يختلف شكل ومضمون هذا القسم من تقرير المدقق تبعاً لطبيعة مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى للمدقق المنصوص عليها بموجب القوانين أو الأنظمة المحلية أو معايير التدقيق الوطنية. ينبغي معالجة الأمور التي تم تناولها بموجب القوانين أو الأنظمة الأخرى أو معايير التدقيق الوطنية (المشار إليها باسم "مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى") في هذا القسم ما لم تعالج مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى نفس المواضيع المعروضة ضمن إطار مسؤوليات إعداد التقارير التي تتطلبها معايير التدقيق الدولية كجزء من قسم التقرير الخاص بتدقيق البيانات المالية. إن الإبلاغ عن مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى التي تتناول نفس المواضيع التي تتطلبها معايير التدقيق الدولية يمكن أن يكون إبلاغا مشتركا (أي مشمول في قسم التقرير الخاص بتدقيق البيانات المالية تحت العناوين الفرعية المناسبة) شريطة أن يكون من الممكن للصياغة الواردة في تقرير المدقق أن تميز بوضوح مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى عن إعداد التقارير المطلوبة بموجب معايير التدقيق الدولية حيث يوجد أي فوارق.

شريك العملية في التدقيق الذي ينتج عنه تقرير المدقق المستقل هذا هو [*إسم*].

[*التوقيع باسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

<u>مثال توضيحي ٣- تقرير المدقق حول البيانات المالية لمنشأة أخرى غير المنشأة المدرجة المعدّة وفقاً لإطار العرض العادل</u>

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية لمنشأة أخرى غير المنشأة المدرجة باستخدام إطار العرض العادل. لا يعتبر التدقيق هو تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي 600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **استنتج المدقق أن الرأي غير المعدل (أي "النظيف") هو رأي مناسب بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي المتطلبات التابعة للإختصاص.**
- **بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، إستنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك في قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).**
- **لا يتوجب على المدقق، ولم يقرر بشكل آخر، الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.**
- **حصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ولم يحدد أي أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **لا يتحمل المدقق أي مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**
- **يختار المدقق الإشارة إلى وصف مسؤولياته الموجودة على الموقع الإلكتروني للسلطة المختصة.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

الرأي

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة

المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في [*الإختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل "معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها"]

[*الإبلاغ وفقاً لمتطلبات إعداد التقارير في معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في الملحق ٢ من معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح).*]

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية[٩]

تكون الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وعرضها بصورة عادلة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية[١٠]، وعن الرقابة الداخلية التي تعتبرها الإدارة ضرورية للمساعدة في إعداد بيانات مالية تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ.

عند إعداد البيانات المالية، تكون الإدارة مسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، وعن الإفصاح، حيث أمكن، عن الأمور المتعلقة بالمنشأة المستمرة واستخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة إلا إذا كانت الإدارة تنوي تصفية الشركة أو وقف عملياتها، أو ليس لديها بديل واقعي سوى القيام بذلك.

يكون أولئك المكلفون بالحوكمة مسؤولون عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للشركة.

---

[٩] أو مصطلحات أخرى تكون مناسبة في سياق الإطار القانوني للاختصاص المحدد.

[١٠] حيث تكمن مسؤولية الإدارة في إعداد بيانات مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، قد ينص هذا على ما يلي: "تكون الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعن .. ".

مسؤوليات المدقق فيما يخص تدقيق البيانات المالية

تتلخص أهدافنا في الحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ، وإصدار تقرير المدقق الذي يتضمن رأينا. يعتبر التأكيد المعقول هو مستوى عالي من التأكيد، لكنه لا يضمن بأن عملية التدقيق التي تتم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية سوف تكشف دائما عن الأخطاء الجوهرية عند وجودها. يمكن أن تنجم الأخطاء عن الإحتيال أو الخطأ وتعتبر هامة إذا كان من الممكن أن تؤثر بشكل معقول، سواء منفردةً أو مجتمعةً، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه البيانات المالية.

يتوفر وصف إضافي لمسؤوليات المدقق فيما يخص تدقيق البيانات المالية على الموقع الإلكتروني لـ [*المؤسسة*] على العنوان التالي: [*رابط الموقع الإلكتروني*]. ويشكّل هذا الوصف جزءا لا يتجزأ من تقرير المدقق.

[*التوقيع باسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

مثال توضيحي ٤- تقرير المدقق حول البيانات المالية لمنشأة أخرى غير المنشأة المدرجة المعدّة وفقاً لإطار الإمتثال ذي الغرض العام

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية لمنشأة أخرى غير المنشأة المدرجة بموجب القوانين أو الأنظمة. لا يعتبر التدقيق هو تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي 600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية (قانون XYZ) في الإختصاص X (أي الإطار الذي يشتمل على قانون أو نظام ما والمصمم لتلبية احتياجات المعلومات المالية المشتركة لمجموعة واسعة من المستخدمين، لكنه ليس إطارا للعرض العادل).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **استنتج المدقق أن الرأي غير المعدل (أي "النظيف") هو رأي مناسب بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي المتطلبات التابعة للإختصاص.**
- **بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، إستنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك في قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).**
- **لا يتوجب على المدقق، ولم يقرر بشكل آخر، الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.**
- **حصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ولم يحدد أي أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **لا يتحمل المدقق أي مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

[الجهة المرسل إليها الملائمة]

الرأي

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية الموحدة لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من الميزانية العمومية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة

المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، يتم إعداد البيانات المالية المرفقة، من جميع النواحي الجوهرية، وفقاً لقانون XYZ في الإختصاص X.

أساس الرأي

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في [*الإختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل "معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها"]

[*الإبلاغ وفقاً لمتطلبات إعداد التقارير في معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في الملحق ٢ من معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح).*]

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية الموحدة[١١]

تكون الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وفقاً لقانون XYZ في الإختصاص X[١٢]، وعن الرقابة الداخلية التي تعتبرها الإدارة ضرورية للمساعدة في إعداد بيانات مالية تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ.

عند إعداد البيانات المالية، تكون الإدارة مسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، وعن الإفصاح، حيث أمكن، عن الأمور المتعلقة بالمنشأة المستمرة واستخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة إلا إذا كانت الإدارة تنوي تصفية الشركة أو وقف عملياتها، أو ليس لديها بديل واقعي سوى القيام بذلك.

يكون أولئك المكلفون بالحوكمة مسؤولون عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للشركة.

مسؤوليات المدقق فيما يخص تدقيق البيانات المالية

[١١] أو مصطلحات أخرى تكون مناسبة في سياق الإطار القانوني للاختصاص المحدد.

[١٢] حيث تكمن مسؤولية الإدارة في إعداد بيانات مالية تعطي صورة حقيقية وعادلة، قد ينص هذا على ما يلي: "تكون الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية التي تعطي صورة حقيقية وعادلة وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وعن .. ".

تتلخص أهدافنا في الحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ، وإصدار تقرير المدقق الذي يتضمن رأينا. يعتبر التأكيد المعقول هو مستوى عالي من التأكيد، لكنه لا يضمن بأن عملية التدقيق التي تتم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية سوف تكشف دائما عن الأخطاء الجوهرية عند وجودها. يمكن أن تنجم الأخطاء عن الإحتيال أو الخطأ وتعتبر هامة إذا كان من الممكن أن تؤثر بشكل معقول، سواء منفردةً أو مجتمعةً، على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس هذه البيانات المالية.

توضح الفقرة ٤١(ب) من هذا المعيار بأن المواد المظللة أدناه من الممكن أن توجد في ملحق تقرير المدقق. وتوضح الفقرة ٤١(ج) أنه يمكن الإشارة إلى الموقع الإلكتروني للسلطة المختصة بما في ذلك وصف لمسؤوليات المدقق، عندما تسمح القوانين أو الأنظمة أو معايير التدقيق الوطنية صراحةً بذلك، بدلا من دمج هذه المواد في تقرير المدقق، شريطة أن الوصف الوارد على الموقع الإلكتروني يتناول وصف مسؤوليات المدقق أدناه ولا يتعارض معها.

نحن نمارس، كجزء من عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، الحكم المهني ونحافظ على منهج الشك المهني في جميع مراحل التدقيق. نحن أيضا:

- نحدد ونقيّم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ، ونصمم وننفذ إجراءات التدقيق التي تستجيب لتلك المخاطر، ونحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا. وتكون مخاطرة عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال أعلى من مخاطرة عدم الكشف عن الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الخطأ، حيث قد ينطوي الإحتيال على التواطؤ أو التزوير أو الإغفالات المقصودة أو تشويه الحقيقة أو تجاوز الرقابة الداخلية.
- نحصل على فهم للرقابة الداخلية ذات الصلة بالتدقيق من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في الظروف المحددة، لكن ليس لغرض إبداء رأي حول فعالية الرقابة الداخلية للشركة[١٣].
- نقيّم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة التي قامت بها الإدارة.
- نتوصل إلى إستنتاج معين حول مدى ملائمة استخدام الإدارة للأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة، واستنادا إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ما إذا كانت توجد شكوك كبيرة متعلقة بأحداث أو ظروف قد تشكك في قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. إذا استنتجنا وجود شكوك كبيرة، يتوجب علينا لفت الانتباه في تقرير المدقق إلى الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية، أو إن كانت تلك الإفصاحات غير كافية، يتوجب علينا تعديل رأينا. تستند إستنتاجاتنا إلى أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها حتى تاريخ تقرير المدقق. ومع ذلك، يمكن للأحداث أو الظروف المستقبلية أن تدفع الشركة إلى وقف أعمالها بصفتها منشأة مستمرة.

[١٣] يتم تعديل هذه الجملة، حسبما يكون مناسبا، في الظروف التي يكون فيها المدقق مسؤولا أيضا عن إصدار رأي حول فعالية الرقابة الداخلية إلى جانب تدقيق البيانات المالية.

كما أننا نتواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة فيما يخص، من بين أمور أخرى، نطاق وتوقيت التدقيق المخطط لهما ونتائج التدقيق الهامة، بما في ذلك أي أوجه قصور هامة في الرقابة الداخلية نقوم بتحديدها خلال عملية التدقيق.

[*التوقيع باسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

معيار التدقيق الدولي ٧٠١

الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
المنتهية في ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ أو بعد ذلك)

المحتويات

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٥
تاريخ النفاذ	٦
الأهداف	٧
تعريفات	٨
المتطلبات	
تحديد أمور التدقيق الرئيسية	٩-١٠
الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية	١١-١٦
الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة	١٧
التوثيق	١٨
مواد التطبيق والمواد الإيضاحية الأخرى	
نطاق هذا المعيار	أ١-أ٨
تحديد أمور التدقيق الرئيسية	أ٩-أ٣٠
الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية	أ٣١-أ٥٩
الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة	أ٦٠-أ٦٣
التوثيق	أ٦٤

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٧٠١ "*الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل* " بالإشتراك مع معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "*الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية* ".

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق للإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق. كما أن الغرض من هذا المعيار هو معالجة كل من حكم المدقق بشأن ما يتعين الإبلاغ عنه في تقرير المدقق وشكل ومضمون هذا الإبلاغ.

٢. إن الغرض من الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية هو تعزيز القيمة المعلوماتية لتقرير المدقق عن طريق توفير قدر أكبر من الشفافية بشأن عملية التدقيق التي تم تنفيذها. كما أن الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية يوفر معلومات إضافية للمستخدمين المقصودين للبيانات المالية ("المستخدمين المقصودين") لمساعدتهم في فهم تلك الأمور التي تعتبر، وفق التقدير المهني للمدقق، بأنها الأكثر أهمية في تدقيق البيانات المالية للفترة الحالية. يمكن أن يساعد الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية أيضاً المستخدمين المقصودين في فهم المنشأة وفهم المجالات التي تنطوي على أحكام هامة للإدارة ضمن البيانات المالية المدققة. (المرجع: الفقرات أ١–أ٤).

٣. يمكن أن يوفر أيضاً الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق للمستخدمين المقصودين أساساً للمشاركة بشكل أكبر مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة فيما يخص بعض الأمور المتعلقة بالمنشأة أو البيانات المالية المدققة أو عملية التدقيق التي تم تنفيذها.

٤. يتم الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية ضمن تقرير المدقق في سياق قيام المدقق بتكوين رأي حول البيانات المالية ككل. ولا يعتبر الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق:

(أ) بديلاً عن الإفصاحات في البيانات المالية التي يتطلب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به من الإدارة تقديمها، أو التي تعتبر بخلاف ذلك ضرورية لتحقيق العرض العادل.

(ب) بديلاً عن قيام المدقق بالتعبير عن رأي معدل عندما تقتضي ذلك ظروف عملية تدقيق محددة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)؛[١]

(ج) بديلا عن إعداد التقارير وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح)[٢] عند وجود شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة؛ أو

(د) رأياً منفصلاً حول مسائل مختلفة. (المرجع: الفقرات أ٥ – أ٨).

٥. يُطبق هذا المعيار على عمليات تدقيق مجموعات كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام للمنشأت المدرجة وعلى الظروف التي يقرر فيها المدقق الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق. يُطبق هذا المعيار أيضاً حين يتوجب على المدقق وفقاً للقوانين أو الأنظمة الإبلاغ

[١] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) *" التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل "*.

[٢] معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) *" المنشأة المستمرة "*، الفقرات ٢٢–٢٣.

عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق.[٣] لكن معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) يحظر على المدقق الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية عندما يحجب المدقق رأيه حول البيانات المالية، ما لم تكن تلك التقارير مطلوبة بموجب القوانين أو الأنظمة.[٤]

تاريخ النفاذ

٦. يكون هذا المعيار نافذ المفعول فيما يخص عمليات تدقيق البيانات المالية للفترات المنتهية بتاريخ ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ أو بعد ذلك.

الأهداف

٧. تتلخص أهداف المدقق في تحديد أمور التدقيق الرئيسية والإبلاغ عن تلك الأمور من خلال وصفها في تقرير المدقق، بعد تكوينه لرأي معين حول البيانات المالية.

تعريفات

٨. لأغراض معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المنسوبة لها أدناه:

أمور التدقيق الرئيسية– هي تلك الأمور التي تعتبر، وفق التقدير المهني للمدقق، بأنها الأكثر أهمية في تدقيق البيانات المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار أمور التدقيق الرئيسية من بين الأمور التي يتم الإبلاغ عنها إلى أولئك المكلفين بالحوكمة.

المتطلبات

تحديد أمور التدقيق الرئيسية

٩. يجب على المدقق أن يحدد، من بين الأمور التي يتم الإبلاغ عنها إلى أولئك المكلفين بالحوكمة، تلك الأمور التي تتطلب اهتماما كبيراً من المدقق في أداء عملية التدقيق. وعند إجراء هذا التحديد، يجب على المدقق أن يأخذ بعين الإعتبار ما يلي: (المرجع: الفقرات أ٩–أ١٨)

(أ) المجالات التي تنطوي على مخاطر مرتفعة للأخطاء الجوهرية، أو مخاطر هامة محددة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)[٥]. (المرجع: الفقرات أ١٩ – أ٢٢)

(ب) أحكام المدقق الهامة المتعلقة بالمجالات التي تنطوي على أحكام هامة للإدارة ضمن البيانات المالية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي حُدد بأنها تنطوي على شكوك تقدير كبيرة. (المرجع: الفقرات أ٢٣ – أ٢٤)

---

[٣] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) *" تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية "* ، الفقرات ٣٠–٣١.

[٤] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)، الفقرة ٢٩.

[٥] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) *" تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها "*.

(ج) التأثير على تدقيق الأحداث أو المعاملات الهامة التي وقعت خلال الفترة. (المرجع: الفقرات أ٢٥ – أ٢٦)

١٠. ينبغي أن يحدد المدقق أي من الأمور المحددة وفقاً للفقرة ٩ كانت الأكثر أهمية في تدقيق البيانات المالية للفترة الحالية وهي تُعتبر بالتالي أمور تدقيق رئيسية. (المرجع: الفقرات أ٩– أ١١، أ٢٧ – أ٣٠)

الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية

١١. يجب على المدقق أن يصف كل أمر من أمور التدقيق الرئيسية باستخدام عنوان فرعي ملائم، في قسم منفصل ضمن تقرير المدقق تحت عنوان "أمور التدقيق الرئيسية"، ما لم تُطبق الظروف المنصوص عليها في الفقرتين ١٤ أو ١٥. ويجب أن تذكر اللغة التمهيدية في هذا القسم من تقرير المدقق بأن:

(أ) أمور التدقيق الرئيسية هي تلك الأمور التي تعتبر وفق التقدير المهني للمدقق بأنها الأكثر أهمية في تدقيق البيانات المالية [للفترة الحالية]؛ و

(ب) تم معالجة هذه الأمور في سياق تدقيق البيانات المالية ككل، وفي تكوين رأي المدقق بشأنها، ولا يقدم المدقق رأياً مستقلاً بشأن هذه الأمور. (المرجع: الفقرات أ٣١ – أ٣٣)

أمور التدقيق الرئيسية ليست بديلاً عن التعبير عن رأي معدل

١٢. يجب على المدقق عدم الإبلاغ عن أي مسألة ضمن قسم أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق عندما يتوجب على المدقق تعديل الرأي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) نتيجةً لتلك المسألة. (المرجع: الفقرة أ٥)

أوصاف أمور التدقيق الرئيسية المختلفة

١٣. يجب أن يتضمن وصف كل أمر في قسم أمور التدقيق الرئيسية من تقرير المدقق إشارة إلى الإفصاح (الإفصاحات) ذات الصلة، إن وجدت، في البيانات المالية ويجب أن يتناول ما يلي: (المرجع: الفقرات أ٣٤ – أ٤١)

(أ) لماذا أُعتبر الأمر أنه من الأمور الأكثر أهمية في عملية التدقيق، وحُدّد بالتالي من أمور التدقيق الرئيسية؛ و(المرجع: الفقرات أ٤٢ – أ٤٥)

(ب) كيف تم معالجة هذا الأمر في عملية التدقيق. (المرجع: الفقرات أ٤٦ – أ٥١)

الظروف التي لا يتم فيها الإبلاغ عن أمر حُدد أنه من أمور التدقيق الرئيسية ضمن تقرير المدقق

١٤. يجب على المدقق أن يصف كل أمر من أمور التدقيق الرئيسية ضمن تقرير المدقق ما لم: (المرجع: الفقرات أ٥٣ – أ٥٦)

(أ) تمنع القوانين أو الأنظمة الإفصاح العلني عن ذلك الأمر؛ أو (المرجع: الفقرة أ٥٢)

(ب) في ظروف نادرة جدا، يحدد المدقق بأنه لا يتعين الإبلاغ عن الأمر ضمن تقريره لأن الآثار السلبية للقيام بذلك من المتوقع بشكل معقول أن تفوق منافع المصلحة العامة المتحققة عن هذا الإبلاغ. وهذا لا ينبغي أن يُطبق في حال أفصحت المنشأة بشكل علني عن المعلومات حول ذلك الأمر.

التفاعل بين أوصاف أمور التدقيق الرئيسية والعناصر الأخرى المطلوب إدراجها في تقرير المدقق

١٥. إن المسألة التي تؤدي إلى إبداء رأي معدل وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)، أو الشكوك الكبيرة المتعلقة بأحداث أو ظروف قد تشكك في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح)، هي بطبيعتها أمور تدقيق رئيسية. ومع ذلك، في مثل هذه الظروف، لا ينبغي وصف هذه الأمور في قسم أمور التدقيق الرئيسية من تقرير المدقق ولا تُطبق المتطلبات الواردة في الفقرات ١٣–١٤. بل يجب على المدقق بدلاً من ذلك:

(أ) الإبلاغ عن هذا الأمر (الأمور) وفقاً لمعايير التدقيق الدولية المطبقة؛ و

(ب) دمج إشارة إلى قسم أساس الرأي المتحفظ (السلبي) أو إلى قسم (أقسام) الشكوك الكبيرة المتعلقة بالمنشأة المستمرة ضمن قسم أمور التدقيق الرئيسية. (المرجع: الفقرات أ٦ – أ٧).

شكل ومضمون قسم أمور التدقيق الرئيسية في ظروف أخرى

١٦. إذا حدد المدقق، تبعاً لحقائق وظروف المنشأة وعملية التدقيق، أنه لا توجد أمور تدقيق رئيسية للإبلاغ عنها أو أن أمور التدقيق الرئيسية الوحيدة التي تم الإبلاغ عنها هي تلك الأمور التي تتناولها الفقرة ١٥، فإنه يجب على المدقق إدراج بيان يفيد بذلك في قسم منفصل من تقرير المدقق تحت عنوان "أمور التدقيق الرئيسية." (المرجع: الفقرات أ٥٧ – أ٥٩)

الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

١٧. يجب على المدقق إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة عما يلي:

(أ) تلك الأمور التي حددها المدقق كأمور تدقيق رئيسية؛ أو

(ب) إن أمكن، تبعاً لحقائق وظروف المنشأة وعملية التدقيق، تحديد المدقق بأنه لا توجد أمور تدقيق رئيسية للإبلاغ عنها في تقرير المدقق. (المرجع: الفقرات أ٦٠ – أ٦٣)

التوثيق

١٨. يجب أن يُدرج المدقق في وثائق التدقيق[٦]: (المرجع: الفقرة أ٦٤)

(أ) الأمور التي تتطلب اهتماما كبيراً من المدقق كما هو محدد وفقاً للفقرة ٩، والأسس المنطقية لتحديد المدقق لما إذا كان كل أمر من أمور التدقيق الرئيسية هو أمر تدقيق رئيسي أم لا وفقاً للفقرة ١٠؛

(ب) حيث أمكن، الأسس المنطقية لقرار المدقق أنه لا توجد أمور تدقيق رئيسية للإبلاغ عنها في تقرير المدقق أو أن أمور التدقيق الرئيسية الوحيدة التي تم الإبلاغ عنها هي تلك الأمور التي تتناولها الفقرة ١٥؛ و

(ج) حيث أمكن، الأسس المنطقية لقرار المدقق عدم الإبلاغ عن أمر حُدد أنه من أمور التدقيق الرئيسية ضمن تقرير المدقق.

***

مواد التطبيق والمواد الإيضاحية الأخرى

نطاق هذا المعيار (المرجع: الفقرة ٢)

أ١. يمكن وصف الأهمية على أنها الأهمية النسبية لمسألة ما مأخوذة في سياق معين. ويُحكم على أهمية المسألة من قبل المدقق في السياق الذي يتم بحثها فيه. يمكن دراسة الأهمية في سياق العوامل الكمية والنوعية، مثل الحجم النسبي وطبيعة الموضوع والتأثير المترتب عليه والمصالح المعلنة للمستخدمين المقصودين أو المستفيدين. وهذا يتضمن تحليل موضوعي للحقائق والظروف، بما في ذلك طبيعة ونطاق الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.

أ٢. أبدى مستخدمو البيانات المالية اهتماماً في الأمور التي كان لدى المدقق بشأنها الحوار الأقوى مع أولئك المكلفين بالحوكمة كجزء من الإتصال المتبادل المطلوب وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح)[٧]وقد دعوا لمزيد من الشفافية في تلك الإتصالات. على سبيل المثال، أبدى المستخدمون اهتماما خاصا في فهم الأحكام الهامة التي أصدرها المدقق في تكوين الرأي حول البيانات المالية ككل، لأنها غالبا ما تكون مرتبطة بالمجالات التي تنطوي على أحكام هامة للإدارة في إعداد البيانات المالية.

[٦] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "وثائق التدقيق"، الفقرات ٨–١١ و أ٦.

[٧] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) *" الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة "*.

أ٣. إن الاشتراط على المدققين الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق قد يعزز أيضاً الإتصالات بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة حول تلك الأمور، ويمكن أن يزيد من اهتمام الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بالإفصاحات الواردة في البيانات المالية التي تمت الإشارة إليها في تقرير المدقق.

أ٤. يوضح معيار التدقيق الدولي ٣٢٠[٨] أنه من المعقول بالنسبة للمدقق أن يفترض بأن مستخدمي البيانات المالية:

(أ) لديهم معرفة معقولة بالأعمال والأنشطة الإقتصادية والمحاسبة ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات الواردة في البيانات المالية بقدر معقول من العناية؛

(ب) يدركون بأن البيانات المالية قد تم إعدادها وعرضها وتدقيقها وفق مستويات معينة من الأهمية النسبية؛

(ج) يدركون الشكوك المتأصلة في قياس المبالغ بناءً على إستخدام التقديرات والأحكام وأخذ الأحداث المستقبلية بعين الإعتبار؛ و

(د) اتخاذ قرارات إقتصادية معقولة على أساس المعلومات الواردة في البيانات المالية.

ولأن تقرير المدقق يرافق البيانات المالية المدققة، فإن مستخدمي تقرير المدقق يعتبرون هم نفس المستخدمين المقصودين للبيانات المالية.

العلاقة بين أمور التدقيق الرئيسية ورأي المدقق والعناصر الأخرى في تقرير المدقق (المرجع: الفقرات ٤، ١٢، ١٥)

أ٥. ينص معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) على متطلبات وإرشادات معينة بشأن تكوين رأي معين حول البيانات المالية.[٩] ولا يعتبر الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية بديلاً عن الإفصاحات في البيانات المالية التي يتطلب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به من الإدارة تقديمها، أو التي تعتبر بخلاف ذلك ضرورية لتحقيق العرض العادل. يتناول معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) الظروف التي يستنتج فيها المدقق أن هناك أخطاء جوهرية تتعلق بملائمة أو كفاية الإفصاحات في البيانات المالية.[١٠]

أ٦. عندما يعبر المدقق عن رأي متحفظ أو سلبي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)، يُسهم عرض الوصف الخاص بالأمر الذي يؤدي إلى إبداء رأي معدل في قسم أساس الرأي المتحفظ (السلبي) في تعزيز فهم المستخدمين المقصودين وتحديد تلك الظروف التي يحدث فيها ذلك.

---

[٨] معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ "*الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق*"، الفقرة ٤.

[٩] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، الفقرات ١٠-١٥ وأ١- أ١٥.

[١٠] إنظر الفقرة أ٧ من معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح).

وبالتالي فإن فصل الإبلاغ عن هذا الأمر عن أمور التدقيق الرئيسية الأخرى الموصوفة في قسم أمور التدقيق الرئيسية يعطيها الأهمية الملائمة في تقرير المدقق (أنظر الفقرة ١٥). يتضمن الملحق في معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) أمثلة توضيحية لكيفية تأثر اللغة التمهيدية في قسم أمور التدقيق الرئيسية عندما يعبر المدقق عن رأي متحفظ أو سلبي وعندما يتم الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية الأخرى في تقرير المدقق. توضح الفقرة أ٥٨ من هذا المعيار كيف يتم عرض قسم أمور التدقيق الرئيسية عندما يحدد المدقق أنه لا توجد أمور تدقيق رئيسية أخرى ليتم الإبلاغ عنها في تقرير المدقق غير الأمور التي تم تناولها في قسم أساس الرأي المتحفظ (السلبي) أو قسم الشكوك المتعلقة بالمنشأة المستمرة من تقرير المدقق.

أ٧. عندما يعبر المدقق عن رأي متحفظ أو سلبي، يعتبر الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية ذو صلة بتعزيز فهم المستخدمين المقصودين لعملية التدقيق، وبالتالي تُطبق المتطلبات الخاصة بتحديد أمور التدقيق الرئيسية. لكن عند التعبير عن رأي سلبي في الظروف التي يستنتج فيها المدقق بأن الأخطاء، سواء منفردةً أو مجتمعةً، هي أخطاء هامة وواسعة الإنتشار في البيانات المالية:[١١]

(أ) تبعاً لأهمية الأمر (الأمور) الذي يؤدي إلى إبداء رأي سلبي، يمكن أن يحدد المدقق أنه لا توجد أمور أخرى هي أمور تدقيق رئيسية. في مثل هذه الظروف، يُطبق المتطلب الوارد في الفقرة ١٥ (أنظر الفقرة أ٥٨).

(ب) إذا تم تحديد واحد أو أكثر من الأمور غير ذلك الأمر (الأمور) الذي يؤدي إلى إبداء رأي سلبي على أنها أمور تدقيق رئيسية، من المهم بشكل خاص أن لا تشير أوصاف أمور التدقيق الرئيسية الأخرى تلك بأن البيانات المالية ككل هي أكثر مصداقية فيما يتعلق بتلك الأمور مقارنةً بما سيكون ملائما في هذه الظروف، في ضوء الرأي السلبي (أنظر الفقرة أ٤٧).

أ٨. ينص معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح)[١٢] على آليات معينة لمدققي البيانات المالية لجميع المنشآت لإدراج إتصالات إضافية في تقرير المدقق عن طريق استخدام فقرات التأكيد وفقرات المسائل الأخرى عندما يعتبر المدقق أنه من الضروري القيام بذلك. في هذه الحالات، تُعرض هذه الفقرات بشكلٍ منفصل عن قسم أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق. عندما يُحدد أي أمر على أنه من أمور التدقيق الرئيسية، لا يعتبر استخدام هذه الفقرات بديلاً عن وصف أمر التدقيق

[١١] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)، الفقرة ٨.

[١٢] معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح) *" فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل "*.

الرئيسي الفردي وفقاً للفقرة ١٣.[١٣] ينص معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح) على إرشادات أخرى حول العلاقة بين أمور التدقيق الرئيسية وفقرات التأكيد وفقاً لذلك المعيار.[١٤]

تحديد أمور التدقيق الرئيسية (المرجع: الفقرات ٩-١٠)

أ٩. صُممت عملية إتخاذ القرارات الخاصة بالمدقق في تحديد أمور التدقيق الرئيسية لغرض تحديد عدد أقل من الأمور من بين الأمور التي تم إبلاغها إلى أولئك المكلفين بالحوكمة، بناءً على حكم المدقق بشأن تحديد الأمور الأكثر أهمية في تدقيق البيانات المالية للفترة الحالية.

أ١٠. يقتصر تحديد المدقق لأمور التدقيق الرئيسية على تلك الأمور الأكثر أهمية في تدقيق البيانات المالية للفترة الحالية، أي حتى عندما تُعرض البيانات المالية المقارنة (حتى عندما يشير رأي المدقق إلى كل فترة تُعرض فيها البيانات المالية).[١٥]

أ١١. على الرغم من أن تحديد المدقق لأمور التدقيق الرئيسية متعلق بتدقيق البيانات المالية للفترة الحالية ولا يتطلب هذا المعيار من المدقق تحديث أمور التدقيق الرئيسية المدرجة في تقرير المدقق عن الفترة السابقة، إلا أنه قد يكون من المفيد للمدقق أن يأخذ بعين الإعتبار ما إذا كان الأمر الذي كان يعتبر أمر تدقيق رئيسي في تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة ما زال أمر تدقيق رئيسي في تدقيق البيانات المالية للفترة الحالية.

الأمور التي تتطلب إنتباها كبيراً من المدقق (المرجع: الفقرة ٩)

أ١٢. يقّر مفهوم الإنتباه الكبير بأن عملية التدقيق هي عملية مبنية على المخاطر وتركز على تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، وتصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق تستجيب لتلك المخاطر، والحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المدقق. وفيما يخص رصيد حساب محدد أو فئة معينة من المعاملات أو الإفصاحات، كلما كانت المخاطرة المقيّمة للأخطاء الجوهرية على مستوى الإثبات أعلى، كلما كان هناك في الغالب أحكاما أكثر ينطوي عليها تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق وتقييم نتائجها. وعند تصميم إجراءات تدقيق إضافية، يتوجب على المدقق الحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعا كلما كان تقييم المدقق للمخاطر مرتفعاً.[١٦] وعند الحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعا بسبب التقييم المرتفع للمخاطر، يمكن أن يزيد المدقق من كمية الأدلة، أو يمكن أن يحصل على أدلة أكثر ملائمة أو موثوقية، على سبيل المثال، عن

---

[١٣] إنظر الفقرتين ٨(ب) و١٠(ب) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح).

[١٤] معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح)، الفقرات أ١-أ٣.

[١٥] انظر معيار التدقيق الدولي ٧١٠ (المنقح) *" المعلومات المقارنة- الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة "*.

[١٦] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ *" استجابة المدقق للمخاطر المقيّمة "*، الفقرة ٧(ب).

طريق التأكيد بصورة أكبر على الحصول على أدلة من طرف ثالث أو من خلال الحصول على أدلة مؤيدة من عدد من المصادر المستقلة.[١٧]

أ١٣. وتبعاً لذلك، فإن الأمور التي تشكّل تحديات للمدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة أو تشكّل تحديات للمدقق في تكوين رأي حول البيانات المالية قد تكون ذات أهمية خاصة في تحديد المدقق لأمور التدقيق الرئيسية.

أ١٤. غالباً ما ترتبط المجالات التي تنطوي على انتباه كبير من جانب المدقق بمجالات التعقيد وأحكام الإدارة الهامة في البيانات المالية، وهي تتضمن بالتالي في كثير من الأحيان أحكاماً صعبة أو معقدة للمدقق. في المقابل، يؤثر هذا غالبا على استراتيجية التدقيق الشاملة للمدقق وتوزيع الموارد ونطاق جهود التدقيق فيما يتعلق بتلك الأمور. يمكن أن تشمل هذه الآثار، على سبيل المثال، مدى مشاركة كبار الموظفين في عملية التدقيق أو إشراك خبير تابع للمدقق أو أفراد ذوي خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق، سواء تم تكليفهم أو استخدامهم من قبل الشركة لمعالجة هذه المجالات.

أ١٥. تتطلب معايير التدقيق الدولية المختلفة إتصالات محددة مع أولئك المكلفين بالحوكمة وآخرين قد ترتبط بالمجالات التي تنطوي على انتباه كبير من جانب المدقق. على سبيل المثال:

- يتطلب معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) من المدقق الإبلاغ عن الصعوبات الكبيرة، إن وجدت، التي تم مواجهتها أثناء عملية التدقيق مع أولئك المكلفين بالحوكمة.[١٨] تعترف معايير التدقيق الدولية بالصعوبات المحتملة فيما يتعلق بما يلي، على سبيل المثال:
  - معاملات الأطراف ذات العلاقة،[١٩] وخصوصاً القيود المفروضة على قدرة المدقق على الحصول على أدلة تدقيق تثبت بأن جميع الجوانب الأخرى في معاملة الطرف ذي العلاقة (عدا عن السعر) هي مساوية لمعاملة مماثلة على أساس تجاري.
  - القيود المفروضة على تدقيق المجموعة، على سبيل المثال، حيث تُفرض قيود على وصول فريق عملية تدقيق المجموعة[٢٠] إلى المعلومات.
- ينص معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ على متطلبات معينة لشريك العملية فيما يتعلق بإجراء مشاورات مناسبة بشأن الأمور الصعبة أو المثيرة للجدل.[٢١] على سبيل المثال، قد يتشاور

[١٧] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة أ١٩.

[١٨] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح)، الفقرتان ١٦(ب) وأ٢١.

[١٩] معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ *" الأطراف ذات العلاقة "* ، الفقرة أ٤٢.

[٢٠] معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ *" الاعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)"*، الفقرة ٤٩(د).

[٢١] معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ *" رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية "*، الفقرة ١٨.

المدقق مع آخرين داخل الشركة أو خارجها حول أمر فني هام، والذي قد يكون مؤشرا على أنه أمر تدقيق رئيسي. يتوجب أيضاً على شريك العملية مناقشة، من بين أمور أخرى، الأمور الهامة التي تنشأ أثناء عملية التدقيق مع مراجع رقابة جودة العملية.[٢٢]

الإعتبارات في تحديد تلك الأمور التي تتطلب انتباها كبيراً من المدقق (المرجع: الفقرة ٩)

أ١٦. يمكن أن يصوغ المدقق وجهة نظر أولية في مرحلة التخطيط حول الأمور التي من المحتمل أن تكون مجالات تستدعي انتباها كبيراً من المدقق في عملية التدقيق وتعتبر بالتالي أمور تدقيق رئيسية. يمكن أن يبلغ المدقق عن هذا الأمر لأولئك المكلفين بالحوكمة عند مناقشة النطاق والتوقيت المخطط لهما لعملية التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح). ومع ذلك، يستند تحديد المدقق لأمور التدقيق الرئيسية إلى نتائج التدقيق أو الأدلة التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق.

أ١٧. تتضمن الفقرة ٩ إعتبارات معينة مطلوبة في تحديد المدقق لتلك الأمور التي تتطلب انتباها كبيراً من جانبه. تركز هذه الإعتبارات على طبيعة الأمور التي يتم إبلاغها إلى أولئك المكلفين بالحوكمة والتي ترتبط غالبا بالأمور المفصح عنها في البيانات المالية، وتهدف إلى إبراز مجالات معينة في تدقيق البيانات المالية التي قد تكون ذات أهمية محددة بالنسبة للمستخدمين المقصودين. إن حقيقة أن هذه الإعتبارات مطلوبة لا يشير إلى أن الأمور المتعلقة بها هي دائما أمور تدقيق رئيسية؛ بل أن الأمور المتعلقة بهذه الإعتبارات المحددة تكون من أمور التدقيق الرئيسية فقط إذا حُددت بأنها الأكثر أهمية في عملية التدقيق وفقاً للفقرة ١٠. وحيث قد تكون الإعتبارات مرتبطة مع بعضها البعض (على سبيل المثال، يمكن أيضاً تحديد الأمور المتعلقة بالظروف المبينة في الفقرتين ٩(ب)–(ج) كمخاطر هامة)، فإن إمكانية تطبيق أكثر من واحد من الإعتبارات على أمر محدد تم الإبلاغ عنه لأولئك المكلفين بالحوكمة قد يزيد من احتمال قيام المدقق بتحديد ذلك الأمر على أنه أمر تدقيق رئيسي.

أ١٨. بالإضافة إلى الأمور المتعلقة بالإعتبارات المحددة المطلوبة في الفقرة ٩، قد تكون هناك أمور أخرى تم الإبلاغ عنها لأولئك المكلفين بالحوكمة والتي تتطلب إنتباها كبيراً من المدقق والتي يمكن أن تُحدد بالتالي كأمور تدقيق رئيسية وفقاً للفقرة ١٠. يمكن أن تشمل هذه الأمور، على سبيل المثال، الأمور ذات الصلة بعملية التدقيق التي تم تنفيذها والتي قد لا يكون من المطلوب الإفصاح عنها في البيانات المالية. على سبيل المثال، يعتبر تنفيذ نظام جديد لتكنولوجيا معلومات (أو إجراء تغييرات كبيرة على النظام الحالي لتكنولوجيا المعلومات) خلال الفترة مجالا يستدعي انتباها كبيراً من المدقق، خصوصاً إذا كان لهذا التغيير تأثيرا هاما على استراتيجية التدقيق الشاملة

[٢٢] معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرة ١٩.

للمدقق أو كان مرتبطا بمخاطرة هامة (على سبيل المثال، تغييرات في النظام تؤثر على الإعتراف بالإيرادات).

المجالات التي تنطوي على مخاطر مقيّمة مرتفعة للأخطاء الجوهرية، أو مخاطر هامة محددة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) (المرجع: الفقرة ٩(أ))

أ١٩. يتطلب معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) من المدقق التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة بشأن المخاطر الهامة التي تم تحديدها من قبل المدقق.[٢٣] توضح الفقرة أ١٣ من معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) بأن المدقق قد يتواصل أيضاً مع أولئك المكلفين بالحوكمة حول كيفية قيام المدقق بالتخطيط لمعالجة المجالات التي تنطوي على مخاطر مقيّمة مرتفعة للأخطاء الجوهرية.

أ٢٠. يعرّف معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) المخاطرة الهامة بأنها المخاطرة المحددة والمقيّمة للأخطاء الجوهرية التي تتطلب، وفق تقدير المدقق، اهتماما خاصا في التدقيق. يمكن في كثير من الأحيان تحديد مجالات أحكام الإدارة الهامة والمعاملات غير العادية الهامة على أنها مخاطر هامة. وبالتالي غالبا ما تكون المخاطر الهامة هي مجالات تتطلب إنتباها كبيراً من المدقق.

أ٢١. ومع ذلك، قد لا يكون هذا هو الحال بالنسبة لجميع المخاطر الهامة. على سبيل المثال، يفترض معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ أن هناك مخاطر إحتيال في الإعتراف بالإيرادات ويتطلب من المدقق علاج تلك المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال على أنها مخاطر هامة. [٢٤] بالإضافة إلى ذلك، يشير معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ إلى أنه بسبب الطريقة غير المتوقعة التي تتجاوز بها الإدارة أنظمة الرقابة، فهي تعتبر مخاطرة خطأ جوهري ناجم عن الإحتيال، وهي بالتالي مخاطرة هامة.[٢٥] وتبعاً لطبيعتها، قد لا تتطلب هذه المخاطر إنتباها كبيراً من جانب المدقق، وبالتالي لا تُؤخذ بعين الإعتبار في تحديد المدقق لأمور التدقيق الرئيسية وفقاً للفقرة ١٠.

أ٢٢. يوضح معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) أن تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات قد يتغير خلال سير التدقيق مع الحصول على أدلة تدقيق إضافية.[٢٦] إن مراجعة تقييم المخاطر الخاص بالمدقق وإعادة تقييم إجراءات التدقيق المخطط لها فيما يتعلق بمجال محدد من البيانات المالية (أي تغير هام في منهج التدقيق، على سبيل المثال، إذا استند تقييم المخاطر الخاص بالمدقق إلى توقع معين يفيد بأن أنظمة رقابة معينة كانت تعمل بشكل فعال وحصل المدقق على أدلة تدقيق تثبت أنها لم تكن تعمل بشكلٍ فعّال خلال فترة التدقيق، خصوصاً في مجال ينطوي على مخاطر مقيّمة مرتفعة للأخطاء الجوهرية) قد يؤدي إلى تحديد مجال معين بأنه مجال يستدعي انتباها كبيراً من جانب المدقق.

[٢٣] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح)، الفقرة ١٥.

[٢٤] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ *" مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية "*، الفقرات ٢٧-٢٨.

[٢٥] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ٣٢.

[٢٦] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرة ٣١.

أحكام المدقق الهامة المتعلقة بالمجالات التي تنطوي على أحكام هامة للإدارة في البيانات المالية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديدها بأنها تنطوي على شكوك تقدير كبيرة (المرجع: الفقرة ٩(ب))

أ٢٣. يتطلب معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) من المدقق إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة بوجهات نظر المدقق حول الجوانب النوعية الهامة في الممارسات المحاسبية للمنشأة، بما في ذلك السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية وافصاحات البيانات المالية.[٢٧] في العديد من الحالات، يتعلق هذا بالتقديرات المحاسبية الهامة والإفصاحات ذات العلاقة، والتي من المحتمل أن تكون مجالات تستدعي انتباها كبير من جانب المدقق، ويمكن تحديدها أيضاً كمخاطر هامة.

أ٢٤. ومع ذلك، فقد أبرز مستخدمو البيانات المالية اهتمامهم في التقديرات المحاسبية التي تم تحديدها بأنها تنطوي على شكوك تقدير كبيرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٤٠[٢٨] والتي قد لا تُحدد كمخاطر هامة. تعتمد هذه التقديرات، من بين أمور أخرى، بصورة كبيرة على أحكام الإدارة وغالبا ما تكون المجالات الأكثر تعقيدا في البيانات المالية، وقد تتطلب مشاركة خبير تابع للإدارة وخبير تابع للمدقق. وقد أوضح المستخدمون أيضاً أن السياسات المحاسبية التي لها تأثير هام على البيانات المالية (والتغييرات الكبيرة في تلك السياسات) هي ذات صلة بفهمهم للبيانات المالية، وخاصةً في الظروف التي تتضارب فيها ممارسات المنشأة مع الممارسات الأخرى في صناعتها.

التأثير على تدقيق الأحداث أو المعاملات الهامة التي وقعت خلال الفترة (المرجع: الفقرة ٩(ج))

أ٢٥. إن الأحداث أو المعاملات التي كان لها تأثير كبير على البيانات المالية أو التدقيق قد تكون عبارة عن مجالات تستدعي انتباها كبيراً من جانب المدقق ويمكن تحديدها كمخاطر هامة. على سبيل المثال، قد يكون المدقق أجرى مناقشات مستفيضة مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة في مراحل مختلفة طوال عملية التدقيق بشأن التأثير المترتب على البيانات المالية للمعاملات الهامة مع الأطراف ذات العلاقة أو المعاملات الهامة التي هي خارج سياق العمل المعتاد للمنشأة أو التي تبدو بخلاف ذلك غير عادية.[٢٩] وقد تكون الإدارة قد أصدرت أحكاماً صعبة أو معقدة فيما يتعلق بالإعتراف بهذه المعاملات أو قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها، مما قد يكون له تأثير هام على الاستراتيجية الشاملة للمدقق.

أ٢٦. إن التطورات الإقتصادية أو المحاسبية أو التنظيمية أو الصناعية أو التطورات الأخرى التي أثرت على فرضيات أو أحكام الإدارة قد تؤثر أيضاً على المنهج العام للمدقق في التدقيق وقد تؤدي إلى نشوء أمر يستدعي انتباها كبيراً من جانب المدقق.

الأمور الأكثر أهمية (المرجع: الفقرة ١٠)

---

[٢٧] معيار التدقيق الدولي (المنقح)، الفقرة ١٦(أ).

[٢٨] إنظر الفقرات ١٠-١١ من معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ *" تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة "*.

[٢٩] إنظر الفقرات ١٦(أ) و١٦(ج) وأ٢٢ والملحق ٢ من معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح).

أ٢٧. قد تؤدي أيضاً الأمور التي تستدعي إنتباهاً كبيراً من جانب المدقق إلى تفاعل كبير مع أولئك المكلفين بالحوكمة. كما أن طبيعة ونطاق الإبلاغ عن هذه الأمور إلى أولئك المكلفين بالحوكمة غالبا ما يوفران مؤشرا على الأمور التي تعتبر الأكثر أهمية في عملية التدقيق. على سبيل المثال، قد يكون المدقق قد أجرى تفاعلات أكثر تعمقا أو تكرارا أو قوة مع أولئك المكلفين بالحوكمة بخصوص أمور أكثر صعوبة وتعقيدا، مثل تطبيق السياسات المحاسبية الهامة التي كانت موضوع أحكام هامة صادرة عن المدقق أو الإدارة.

أ٢٨. يُطبّق مفهوم الأمور الأكثر أهمية في سياق المنشأة وفي سياق عملية التدقيق التي تم تنفيذها. وبذلك، فإن الغرض من تحديد المدقق لأمور التدقيق الرئيسية والإبلاغ عنها هو تحديد أمور معينة تخص عملية التدقيق وإصدار أحكام معينة حول أهميتها مقارنة بالأمور الأخرى في عملية التدقيق.

أ٢٩. تشمل الإعتبارات الأخرى التي قد تكون ذات صلة بتحديد الأهمية النسبية لأمر معين يتم الإبلاغ عنه لأولئك المكلفين بالحوكمة وما إذا كان ذلك الأمر هو أمر تدقيق رئيسي ما يلي:

- أهمية الأمر بالنسبة لفهم المستخدمين المقصودين للبيانات المالية ككل، وخصوصاً، أهميته بالنسبة للبيانات المالية.
- طبيعة السياسة المحاسبية الأساسية المتعلقة بالأمر أو التعقيد أو انعدام الموضوعية الكامن في اختيار الإدارة لسياسة ملائمة مقارنةً مع المنشآت الأخرى في مجال عملها.
- طبيعة وأهمية الأخطاء المصححة وغير المصححة المتراكمة، كماً أو نوعاً، الناتجة عن الإحتيال أو الخطأ والمتعلقة بهذا الأمر، إن وجدت.
- طبيعة ونطاق جهود التدقيق اللازمة لمعالجة الأمر، بما في ذلك:
  - مدى المهارة أو المعرفة المتخصصة اللازمة لتطبيق إجراءات التدقيق لمعالجة الأمر أو تقييم نتائج تلك الإجراءات، إن وجدت.
  - طبيعة المشاورات خارج فريق العملية بشأن ذلك الأمر.
- طبيعة وشدة الصعوبات في تطبيق إجراءات التدقيق وتقييم نتائج تلك الإجراءات، والحصول على أدلة ملائمة وموثوقة يتم بناءً عليها تكوين رأي المدقق، خصوصاً عندما تصبح أحكام المدقق أكثر ذاتية.
- شدة أي نواحي قصور محددة في الرقابة ومتعلقة بذلك الأمر.
- إذا كان الأمر ينطوي على عدد من إعتبارات التدقيق المنفصلة لكنها ذات صلة. على سبيل المثال، قد تتطلب العقود طويلة الأجل إنتباها كبيراً من جانب المدقق فيما يتعلق بالإعتراف بالإيرادات أو التقاضي أو البنود الطارئة الأخرى، ويمكن أن يكون لها تأثير على التقديرات المحاسبية الأخرى.

أ٣٠. إن تحديد ماهية وعدد الأمور التي تتطلب إنتباها كبيراً من جانب المدقق والتي تعتبر الأكثر أهمية في تدقيق البيانات المالية للفترة الحالية هي مسألة تخص الحكم المهني. إذ يمكن أن يتأثر عدد أمور التدقيق الرئيسية التي ستُدرج في تقرير المدقق بحجم وتعقيد المنشأة وطبيعة أعمالها وبيئتها وحقائق وظروف عملية التدقيق. بشكلٍ عام، كلما زاد عدد الأمور المحددة مبدئياً كأمور تدقيق رئيسية، كلما احتاج المدقق أكثر إلى إعادة النظر فيما إذا كانت كل من هذه الأمور تلبي تعريف أمر التدقيق الرئيسي. كما أن وجود قوائم طويلة من أمور التدقيق الرئيسية قد يكون مخالفا لفكرة أن هذه الأمور هي الأكثر أهمية في عملية التدقيق.

الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية

قسم منفصل لأمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ١١)

أ٣١. إن وضع قسم منفصل لأمور التدقيق الرئيسية على مقربة من رأي المدقق قد يعطي أهمية لهذه المعلومات ويقّر بالقيمة الملموسة للمعلومات الخاصة بالعملية بالنسبة للمستخدمين المقصودين.

أ٣٢. يعتبر ترتيب عرض الأمور المختلفة ضمن قسم أمور التدقيق الرئيسية هي مسألة تخص الحكم المهني. على سبيل المثال، يمكن تنظيم هذه المعلومات وفق ترتيب الأهمية النسبية، بناءً على حكم المدقق، أو يمكن أن تتوافق مع الطريقة التي يتم فيها الإفصاح عن الأمور في البيانات المالية. يهدف المتطلب الوارد في الفقرة ١١ الذي يقضي بإدراج عناوين فرعية إلى تمييز الأمور بصورة أوضح.

أ٣٣. عند عرض المعلومات المالية المقارنة، تُصمّم اللغة التمهيدية في قسم أمور التدقيق الرئيسية لغرض لفت الانتباه إلى حقيقة أن أمور التدقيق الرئيسية الموصوفة تتعلق فقط بتدقيق البيانات المالية للفترة الحالية، ويمكن أن تشمل إشارة إلى الفترة المحددة التي تغطيها تلك البيانات المالية (على سبيل المثال، "للسنة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر ١ X ٢٠").

أوصاف أمور التدقيق الرئيسية المختلفة (المرجع: الفقرة ١٣)

أ٣٤. إن كفاية وصف أمر التدقيق الرئيسي هي مسألة تخص الحكم المهني. ويُقصد من وصف أمر التدقيق الرئيسي هو توفير شرح موجز ومتوازن لمساعدة المستخدمين المقصودين على فهم السبب وراء كون الأمر من بين الأمور الأكثر أهمية في عملية التدقيق وكيف تم معالجة هذا الأمر في عملية التدقيق. كما أن الحدّ من استخدام مصطلحات التدقيق الفنية جدا يساعد أيضاً في تمكين المستخدمين المقصودين، الذين ليس لديهم معرفة معقولة بالتدقيق، من فهم أساس تركيز المدقق على أمور محددة أثناء عملية التدقيق. وينبغي أن تكون طبيعة ونطاق المعلومات المقدمة من قبل المدقق متوازنة في سياق مسؤوليات الأطراف المعنية (أي أن يقدم المدقق معلومات مفيدة بشكل موجز ومفهوم، في حين لا ينبغي أن يقدم معلومات أصلية عن المنشأة بشكل غير لائق).

أ٣٥. المعلومات الأصلية هي أي معلومات عن المنشأة لم يتم بخلاف ذلك إتاحتها علناً للجمهور من قبل المنشأة (على سبيل المثال، لم يتم إدراجها في البيانات المالية أو المعلومات الأخرى المتوفرة في تاريخ تقرير المدقق، أو لم يتم تناولها في الإتصالات الشفهية أو الخطية الأخرى من قبل الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة، مثل الإعلان الأولي عن المعلومات المالية أو تعليمات المستثمرين). وتعتبر هذه المعلومات من مسؤولية إدارة المنشأة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

أ٣٦. من المناسب أن يسعى المدقق لتجنب وصف أمر التدقيق الرئيسي الذي يقدم معلومات أصلية عن المنشأة بشكل غير لائق. ولا يكون عادةً وصف أمر التدقيق الرئيسي بحد ذاته هو معلومات أصلية عن المنشأة، إذ أنه يصف الأمر في سياق التدقيق. ومع ذلك، قد يعتبر المدقق أنه من الضروري إدراج معلومات إضافية لتوضيح السبب وراء إعتبار الأمر من الأمور الأكثر أهمية في عملية التدقيق، وبالتالي تحديده كأمر تدقيق رئيسي، وكيف تم معالجة الأمر في عملية التدقيق، شريطة ألاّ يكون الإفصاح عن هذه المعلومات محظورا بموجب القوانين أو الأنظمة. عندما يحدد المدقق أن هذه المعلومات ضرورية، يمكن أن يشجع المدقق الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة على الإفصاح عن معلومات إضافية، بدلا من أن يقوم المدقق بتقديم معلومات أصلية ضمن تقريره.

أ٣٧. يمكن أن تقرر الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة إدراج إفصاحات جديدة أو محسّنة في البيانات المالية أو في أي مكان آخر ضمن التقرير السنوي فيما يتعلق بأمر التدقيق الرئيسي في ضوء حقيقة أنه سيتم الإبلاغ عن هذا الأمر ضمن تقرير المدقق. على سبيل المثال، قد يتم تضمين هذه الإفصاحات الجديدة أو المحسّنة لتقديم معلومات أكثر قوة عن حساسية الفرضيات الرئيسية المستخدمة في التقديرات المحاسبية أو عن الأسس المنطقية للمنشأة بخصوص ممارسة أو سياسة محاسبية محددة عند وجود بدائل مقبولة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

أ٣٨. يعرّف معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) مصطلح التقرير السنوي ويوضح بأن وثائق معينة مثل تقرير الإدارة أو إيضاحات الإدارة أو المراجعة التشغيلية والمالية أو تقارير مماثلة تصدر عن

أولئك المكلفين بالحوكمة (على سبيل المثال، تقرير المدراء) أو بيان رئيس مجلس الإدارة أو بيان حوكمة الشركات أو تقارير الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر يمكن أن تشكّل جزءا من التقرير السنوي.[٣٠] كما يعالج معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي. وعلى الرغم من أن رأي المدقق حول البيانات المالية لا يغطي المعلومات الأخرى، إلا أن المدقق قد يأخذ بعين الإعتبار هذه المعلومات، بالإضافة إلى الإتصالات الأخرى المتاحة للجمهور من قبل المنشأة أو مصادر أخرى ذات مصداقية، في صياغة وصف أمر التدقيق الرئيسي.

أ٣٩. يمكن أن تكون وثائق التدقيق المعدّة خلال عملية التدقيق مفيدة أيضاً للمدقق في صياغة وصف أمر التدقيق الرئيسي. على سبيل المثال، توفر الإتصالات الخطية، أو وثائق المدقق الخاصة بالإتصالات الشفهية، مع أولئك المكلفين بالحوكمة ووثائق التدقيق الأخرى أساسا مفيدا لإتصال المدقق في تقرير المدقق. وذلك لأن وثائق التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٣٠ مصممة لمعالجة الأمور الهامة التي تنشأ أثناء عملية التدقيق، والإستنتاجات التي يتم التوصل إليها بخصوص ذلك، والأحكام المهنية الهامة في الوصول إلى تلك الإستنتاجات، كما تعتبر سجلا لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق المنجزة ونتائج تلك الإجراءات وأدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها. يمكن أن تساعد هذه الوثائق المدقق في صياغة وصف لأمور التدقيق الرئيسية بحيث يوضح أهمية الأمر وتساعد أيضاً في تطبيق المتطلب المنصوص عليه في الفقرة ١٨.

إشارة إلى موضع الإفصاح عن الأمر في البيانات المالية (المرجع: الفقرة ١٣)

أ٤٠. تتطلب الفقرات ١٣(أ)–(ب) بأن يعالج وصف كل أمر تدقيق رئيسي السبب وراء حقيقة أن المدقق اعتبر الأمر بأنه من الأمور الأكثر أهمية في التدقيق وكيف تم معالجة هذا الأمر في عملية التدقيق. وتبعاً لذلك، لا يعتبر وصف أمور التدقيق الرئيسية مجرد تكرار لما تم الإفصاح عنه في البيانات المالية. لكن الإشارة الى أي إفصاحات ذات علاقة تساعد المستخدمين المقصودين على فهم الكيفية التي عالجت بها الإدارة هذا الأمر عند إعداد البيانات المالية بصورة أوسع.

أ٤١. بالإضافة إلى الإشارة إلى الإفصاح (الإفصاحات) ذات العلاقة، يمكن للمدقق لفت الانتباه إلى جوانب أساسية منها. كما أن نطاق الإفصاح من قبل الإدارة عن جوانب أو عوامل محددة فيما يتعلق بالكيفية التي يؤثر فيها أمر محدد على البيانات المالية للفترة الحالية يمكن أن يساعد المدقق في إبراز جوانب معينة في كيفية معالجة هذا الأمر في عملية التدقيق بحيث يتمكن المستخدمون المقصودون من فهم لماذا يعتبر الأمر هو أمر تدقيق رئيسي. على سبيل المثال:

- عندما تُدرج المنشأة إفصاحاً قوياً حول التقديرات المحاسبية، يمكن للمدقق أن يلفت الانتباه إلى الإفصاح عن الفرضيات الرئيسية، والإفصاح عن مجموعة من النتائج المحتملة،

[٣٠] معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) *" مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى "*، الفقرات ١٢(أ) و أ١ – أ٣.

والإفصاحات النوعية والكمية الأخرى المتعلقة بالمصادر الرئيسية لشكوك التقدير أو التقديرات المحاسبية الهامة، كجزء من معالجة السبب وراء إعتبار الأمر بأنه من الأمور الأكثر أهمية في عملية التدقيق وكيف تم معالجة هذا الأمر في عملية التدقيق.

- عندما يستنتج المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، يمكن للمدقق مع ذلك أن يحدد واحد أو أكثر من الأمور المتعلقة بهذا الاستنتاج الناجمة عن جهود عمل المدقق بموجب معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) كأمور تدقيق رئيسية. في مثل هذه الظروف، يمكن أن يشمل وصف المدقق لأمور التدقيق الرئيسية هذه ضمن تقريره جوانب معينة من الأحداث أو الظروف المحددة والمفصح عنها في البيانات المالية، مثل الخسائر التشغيلية الكبيرة وتسهيلات الاقتراض المتاحة وإعادة التمويل المحتمل للديون، أو عدم الامتثال لاتفاقيات القروض، وظروف[٣١] مخففة ذات صلة.

لماذا اعتبر المدقق أن الأمر هو من الأمور الأكثر أهمية في عملية التدقيق (المرجع: الفقرة ١٣(أ))

أ٤٢. إن الغرض من وصف أمر التدقيق الرئيسي في تقرير المدقق هو تقديم فكرة حول السبب وراء تحديد الأمر كأمر تدقيق رئيسي. وتبعاً لذلك، فإن المتطلبات الواردة في الفقرات ٩–١٠ ومواد التطبيق الواردة في الفقرات أ١٢–أ٢٩ والمتعلقة بتحديد أمور التدقيق الرئيسية يمكن أن تكون مفيدة أيضاً للمدقق في بحث كيفية الإبلاغ عن هذه الأمور في تقرير المدقق. على سبيل المثال، إن توضيح العوامل التي دفعت المدقق إلى الاستنتاج بأن أمر محدد يتطلب اهتماما كبيراً من المدقق وهو من الأمور الأكثر أهمية في عملية التدقيق يمكن أن يكون ذو أهمية معينة للمستخدمين المقصودين.

أ٤٣. يعّد مدى ملائمة المعلومات للمستخدمين المقصودين هو أحد إعتبارات المدقق في تحديد ما ينبغي إدراجه في وصف أمر التدقيق الرئيسي. يمكن أن يشمل هذا ما إذا كان الوصف سيساعد على اكتساب فهم أفضل للتدقيق وأحكام المدقق.

أ٤٤. إن ربط أمر معين بشكل مباشر مع الظروف المحددة للمنشأة قد يساعد أيضاً على تقليل احتمالية أن تصبح هذه الأوصاف نمطية بشكل مفرط وأقل فائدة مع مرور الزمن. على سبيل المثال، يمكن تحديد أمور معينة كأمور تدقيق رئيسية في صناعة محددة عبر عدد من المنشآت بسبب ظروف الصناعة أو التعقيدات الأساسية في إعداد التقارير المالية. وعند وصف لماذا يعتبر المدقق الأمر بأنه من الأمور الأكثر أهمية، قد يكون من المفيد للمدقق تسليط الضوء على جوانب خاصة بالمنشأة (على سبيل المثال، الظروف التي أثرت على الأحكام الأساسية في البيانات المالية للفترة الحالية) بهدف جعل الوصف أكثر ملائمة للمستخدمين المقصودين. وقد يكون هذا أيضاً مهماً في وصف أمر التدقيق الرئيسي الذي يتكرر عبر الفترات.

[٣١] إنظر الفقرة أ٣ من معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).

أ٤٥. يمكن أن يشير الوصف أيضاً إلى الإعتبارات الرئيسية التي دفعت المدقق، في ظروف التدقيق، لتحديد الأمر بأنه من الأمور الأكثر أهمية، على سبيل المثال:

- الأوضاع الإقتصادية التي أثرت على قدرة المدقق للحصول على أدلة تدقيق، على سبيل المثال أسواق تفتقر للسيولة بالنسبة لبعض الأدوات المالية.
- السياسات المحاسبية الجديدة أو الناشئة، على سبيل المثال أمور تخص المنشأة أو الصناعة يتشاور حولها فريق العملية داخل الشركة.
- التغييرات في استراتيجية المنشأة أو نموذج أعمالها والتي كان لها تأثير هام على البيانات المالية.

كيف تم معالجة الأمر في عملية التدقيق (المرجع: الفقرة ١٣(ب))

أ٤٦. إن مقدار التفاصيل التي ينبغي تقديمها في تقرير المدقق لوصف كيفية معالجة أمر التدقيق الرئيسي في عملية التدقيق هي مسألة تخص الحكم المهني. ووفقا للفقرة ١٣(ب)، يمكن أن يصف المدقق:

- جوانب معينة من استجابة أو منهج المدقق التي تعتبر بأنها ذات صلة كبيرة بالأمر أو أنها تخص المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية؛
- لمحة موجزة عن الإجراءات المنفذة؛
- مؤشر على نتائج إجراءات المدقق؛ أو
- الملاحظات الرئيسية فيما يتعلق بالأمر،

أو مزيج من هذه العناصر.

يمكن أن تحدد القوانين أو الأنظمة أو معايير التدقيق الوطنية شكلاً أو محتوىً محدد لوصف أمر التدقيق الرئيسي، أو يمكن أن تنص على إدراج واحد أو أكثر من هذه العناصر.

أ٤٧. ولكي يفهم المستخدمون المقصودون أهمية أمر التدقيق الرئيسي في سياق تدقيق البيانات المالية ككل، بالإضافة إلى العلاقة بين أمور التدقيق الرئيسية والعناصر الأخرى في تقرير المدقق، بما في ذلك رأي المدقق، قد يكون من الضروري بذل العناية بحيث تكون اللغة المستخدمة في وصف أمر التدقيق الرئيسي:

- لا تشير ضمناً إلى أنه لم يتم تسوية الأمر بشكل مناسب من قبل المدقق في تكوين الرأي حول البيانات المالية.
- تربط الأمر مباشرةً بالظروف المحددة للمنشأة، مع تجنب استخدام لغة عامة أو قياسية.
- تأخذ بعين الإعتبار كيفية معالجة الأمر في الإفصاح (الإفصاحات) ذات العلاقة ضمن البيانات المالية، إن وجدت.

- لا تتضمن أو تشير إلى آراء منفصلة بشأن العناصر المنفصلة للبيانات المالية.

أ٤٨. إن وصف جوانب معينة من استجابة أو منهج المدقق في أمر معين، لا سيما عندما يتطلب منهج التدقيق تصميماً خاصاً يتناسب مع حقائق وظروف المنشأة، يمكن أن يساعد المستخدمين المقصودين في فهم الظروف غير العادية وأحكام المدقق الهامة المطلوبة لمعالجة مخاطر الأخطاء الجوهرية. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن يتأثر منهج التدقيق في فترة محددة بالظروف الخاصة بالمنشأة أو الأوضاع الإقتصادية أو تطورات الصناعة. وقد يكون من المفيد أيضاً للمدقق أن يشير إلى طبيعة ونطاق الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة بخصوص ذلك الأمر.

أ٤٩. على سبيل المثال، عند وصف منهج المدقق في التقديرات المحاسبية الذي حُدّد بأنه ينطوي على شكوك تقدير كبيرة، مثل تقييم الأدوات المالية المعقدة، قد يرغب المدقق بتسليط الضوء على حقيقة أنه قام بتوظيف أو تكليف خبير تابع له. وهذه الإشارة إلى استخدام خبير تابع للمدقق لا تقلص من مسؤولية المدقق عن الرأي المتعلق بالبيانات المالية وهي لا تتعارض بالتالي مع الفقرات ١٤-١٥ من معيار التدقيق الدولي ٦٢٠.[٣٢]

أ٥٠. قد تكون هناك تحديات في وصف إجراءات المدقق، خصوصاً في المجالات التقديرية المعقدة من التدقيق. وقد يكون من الصعب تحديدا تلخيص الإجراءات المنفذة بشكل موجز يوضح بصورة كافية طبيعة ونطاق استجابة المدقق للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية وأحكام المدقق الهامة المعنية. ومع ذلك، قد يعتبر المدقق أنه من الضروري وصف بعض الإجراءات المنفذة للإبلاغ عن كيفية معالجة الأمر في عملية التدقيق. قد يكون هذا الوصف عادةً على مستوى عالي، بدلا من أن يشمل وصفا مفصلا للإجراءات.

أ٥١. كما لوحظ في الفقرة أ٤٦، يمكن أن يقدم المدقق أيضاً مؤشرا على نتائج استجابة المدقق ضمن وصف أمر التدقيق الرئيسي في تقرير المدقق. لكن إذا تمّ ذلك، فهناك حاجة إلى بذل العناية لتجنب أن يعطي المدقق إنطباعا بأن الوصف ينقل رأي مستقل حول أمر التدقيق الرئيسي الفردي أو قد يشكك بأي شكل من الأشكال في رأي المدقق حول البيانات المالية ككل.

[٣٢] معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ "*الإستفادة من عمل الخبير التابع للمدقق*".

الظروف التي لا يتم فيها الإبلاغ عن الأمر المحدد كأمر تدقيق رئيسي ضمن تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ١٤)

أ٥٢. يمكن أن تحظر القوانين أو الأنظمة الإفصاح العلني من قبل الإدارة أو المدقق عن أمر تم تحديده كأمر تدقيق رئيسي. على سبيل المثال، يمكن أن تحظر القوانين أو الأنظمة تحديداً أي إتصال عام من شأنه أن يخل بالتحقيق الذي تجريه سلطة مختصة بشأن عمل غير قانوني فعلي أو مشتبه به (على سبيل المثال، الأمور التي تتعلق أو يبدو أنها تتعلق بغسيل أموال).

أ٥٣. كما هو مبين في الفقرة ١٤(ب)، سيكون من النادر جداً بأن لا يتم الإبلاغ عن الأمر المحدد كأمر تدقيق رئيسي ضمن تقرير المدقق. وهذا لأنه يُفترض أنه توجد منفعة للمصلحة العامة في توفير قدر أكبر من الشفافية حول عملية التدقيق للمستخدمين المقصودين. وتبعاً لذلك، فإن قرار عدم الإبلاغ عن أمر التدقيق الرئيسي يكون قرار ملائم فقط في الحالات التي تكون فيها الآثار السلبية بالنسبة للمنشأة أو الجمهور نتيجة هذا الإبلاغ هي آثار كبيرة جدا بحيث يُتوقع بشكل معقول أن تفوق منافع المصلحة العامة المتحققة عن ذلك الإبلاغ.

أ٥٤. إن قرار عدم الإبلاغ عن أمر التدقيق الرئيسي يأخذ بعين الإعتبار الحقائق والظروف المتعلقة بذلك الأمر. كما أن التواصل مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة يساعد المدقق على فهم آراء الإدارة حول أهمية الآثار السلبية التي يمكن أن تنشأ نتيجة الإبلاغ عن أمر معين. وتحديداً، يساعد التواصل مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة في وضع أسس منطقية لحُكم المدقق في تحديد ما إذا كان يتعين الإبلاغ عن الأمر من خلال:

- مساعدة المدقق في فهم السبب وراء عدم الإفصاح عن الأمر بشكل علني من قبل المنشأة (على سبيل المثال، إذا كانت القوانين أو الأنظمة أو بعض أطر إعداد التقارير المالية تسمح بتأخر الإفصاح أو عدم الإفصاح عن الأمر) وفهم وجهات نظر الإدارة فيما يخص الآثار السلبية للإفصاح، إن وجدت. قد تلفت الإدارة الانتباه إلى جوانب معينة في القوانين أو الأنظمة أو مصادر موثوقة أخرى قد تكون ذات صلة بدراسة الآثار السلبية (على سبيل المثال، يمكن أن تشمل هذه الجوانب الأضرار التي تلحق بالمفاوضات التجارية للمنشأة أو وضعها التنافسي). لكن وجهات نظر الإدارة حول الآثار السلبية وحدها لا تنفي الحاجة لأن يقوم المدقق بتحديد ما إذا كانت الآثار السلبية من المتوقع بشكل معقول أن تفوق منافع المصلحة العامة للإبلاغ وفقاً للفقرة ١٤(ب).
- إبراز ما إذا كانت هناك أي إتصالات مع السلطات التنظيمية أو الإنفاذية أو الإشرافية فيما يتعلق بذلك الأمر، خصوصاً ما إذا كانت تلك المناقشات يبدو أنها تدعم تأكيد الإدارة فيما يخص السبب وراء كون الإفصاح العلني عن ذلك الأمر هو إفصاح غير ملائم.

- مساعدة المدقق، حيث يكون مناسباً، على تشجيع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة للإفصاح بشكل علني عن المعلومات ذات الصلة حول ذلك الأمر. وقد يكون هذا ممكنا، بشكل خاص، إذا كانت مخاوف الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بشأن الإبلاغ تقتصر على جوانب محددة تتعلق بالأمر، بحيث تكون بعض المعلومات حول ذلك الأمر أقل حساسية ويمكن الإبلاغ عنها.

قد يعتبر المدقق أيضاً أنه من الضروري الحصول على إقرار خطي من الإدارة فيما يخص السبب وراء كون الإفصاح عن الأمر هو إفصاح غير ملائم، بما في ذلك وجهة نظر الإدارة حول أهمية الآثار السلبية التي قد تنشأ نتيجة هذا الإبلاغ.

أ٥٥. قد يكون من الضروري أيضاً أن يقوم المدقق ببحث آثار الإبلاغ عن أمر محدد بأنه من أمور التدقيق الرئيسية في ضوء المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة. بالإضافة إلى ذلك، قد يُطلب من المدقق بموجب القوانين أو الأنظمة التواصل مع السلطات التنظيمية أو الإنفاذية أو الإشرافية المختصة فيما يتعلق بالأمر، بغض النظر عما إذا تم الإبلاغ عن الأمر في تقرير المدقق. يمكن أن يكون هذا الإبلاغ مفيداً أيضاً في بحث المدقق للآثار السلبية التي قد تنشأ من الإبلاغ عن الأمر.

أ٥٦. إن القضايا التي يبحثها المدقق بشأن قرار عدم الإبلاغ عن أمر معين هي قضايا معقدة وتنطوي على أحكام هامة للمدقق. وتبعاً لذلك، قد يعتبر المدقق أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية.

شكل ومضمون قسم أمور التدقيق الرئيسية في ظروف أخرى (المرجع: الفقرة ١٦)

أ٥٧. يُطبق المتطلب الوارد في الفقرة ١٦ في ثلاث حالات:

(أ) يحدد المدقق وفقاً للفقرة ١٠ أنه لا توجد أمور تدقيق رئيسية (أنظر الفقرة أ٥٩).

(ب) يحدد المدقق وفقاً للفقرة ١٤ بأنه لن يتم الإبلاغ عن أمر التدقيق الرئيسي في تقرير المدقق ولم تُحدد أية أمور أخرى كأمور تدقيق رئيسية.

(ج) الأمور الوحيدة المحددة كأمور تدقيق رئيسية هي تلك التي يتم الإبلاغ عنها وفقاً للفقرة ١٥.

أ٥٨. يوضح ما يلي أدناه العرض في تقرير المدقق إذا حدد المدقق أنه لا توجد هناك أي أمور تدقيق رئيسية يتعين الإبلاغ عنها:

أمور التدقيق الرئيسية

[باستثناء الأمر المبين في قسم *أساس الرأي المتحفظ (السلبي)* أو قسم *الشكوك الكبيرة المتعلقة بالمنشأة المستمرة*،] لقد حددنا أنه لا توجد أي أمور تدقيق رئيسية [أخرى] يتعين الإبلاغ عنها في تقريرنا.

أ٥٩. يتضمن تحديد أمور التدقيق الرئيسية إصدار أحكام معينة حول الأهمية النسبية للأمور التي تتطلب إنتباها كبيراً من جانب المدقق. لذلك، قد يكون من النادر بأن لا يحدد المدقق لمجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام للمنشأة المدرجة أمر تدقيق رئيسي واحد على الأقل من بين الأمور التي يتم الإبلاغ عنها إلى أولئك المكلفين بالحوكمة لغرض الإبلاغ عنها في تقرير المدقق. ومع ذلك، في بعض الظروف المحدودة (على سبيل المثال، المنشأة المدرجة التي لديها عمليات محدودة جداً) يمكن أن يحدد المدقق أنه لا توجد أمور تدقيق رئيسية وفقاً للفقرة ١٠ لأنه لا توجد أمور تتطلب إنتباها كبيراً من قبله.

الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة (المرجع: الفقرة ١٧)

أ٦٠. يتطلب معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) من المدقق التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب.[٣٣] ويختلف التوقيت المناسب للإتصالات بشأن أمور التدقيق الرئيسية مع اختلاف ظروف العملية. لكن يمكن أن يقوم المدقق بالإبلاغ عن وجهات النظر الأولية حول أمور التدقيق الرئيسية عند مناقشة نطاق وتوقيت التدقيق المخطط لهما، ويمكن أن يناقش أيضاً هذه الأمور عند الإبلاغ عن نتائج التدقيق. وقد يساعد القيام بذلك في التخفيف من التحديات العملية الكامنة في محاولة إجراء حوار متبادل قوي بشأن أمور التدقيق الرئيسية في الوقت الذي يجري فيه استكمال البيانات المالية بغرض إصدارها.

أ٦١. يساعد الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة في إطلاعهم على أمور التدقيق الرئيسية التي ينوي المدقق الإبلاغ عنها في تقريره، ويتيح لهم الفرصة للحصول على مزيد من التوضيح إن لزم الأمر. وقد يعتبر المدقق أنه من المفيد تزويد أولئك المكلفين بالحوكمة بمسودة من تقرير المدقق لتسهيل هذه المناقشة. كما أن الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة يعترف بدورهم الهام في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، ويتيح الفرصة لأولئك المكلفين بالحوكمة لفهم أساس قرارات المدقق فيما يتعلق بأمور التدقيق الرئيسية وكيف سيتم وصف هذه الأمور في تقرير المدقق. كما أنه يساعد أولئك المكلفين بالحوكمة في بحث ما إذا كانت الإفصاحات الجديدة أو المحسّنة قد تكون مفيدة في ضوء حقيقة أنه سيتم الإبلاغ عن هذه الأمور ضمن تقرير المدقق.

[٣٣] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح)، الفقرة ٢١.

أ٦٢. إن الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة الذي تقتضيه الفقرة ١٧(أ) يتناول أيضاً الظروف النادرة جدا التي لا يتم فيها الإبلاغ عن أمر حُدد بأنه أمر تدقيق رئيسي ضمن تقرير المدقق (أنظر الفقرتين ١٤ وأ٥٤).

أ٦٣. يمكن للمتطلب الوارد في الفقرة ١٧(ب)، الذي يقتضي الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة عندما يحدد المدقق أنه لا توجد أي أمور تدقيق رئيسية يتعين الإبلاغ عنها ضمن تقريره، أن يتيح فرصة للمدقق لإجراء المزيد من المناقشات مع الآخرين الذين هم على دراية بعملية التدقيق والأمور الهامة التي قد تنشأ (بما في ذلك مراجع رقابة جودة العملية، في حال تم تعيينه). قد تدفع هذه المناقشات المدقق إلى إعادة تقييم تحديده بأنه لا توجد أمور تدقيق رئيسية.

التوثيق (المرجع: الفقرة ١٨)

أ٦٤. تتطلب الفقرة ٨ في معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ من المدقق إعداد وثائق تدقيق كافية لمساعدة المدقق ذي الخبرة، الذي لم تكن له صلة سابقة بعملية التدقيق، على فهم الأحكام المهنية الهامة، من بين أمور أخرى. وفي سياق أمور التدقيق الرئيسية، تشمل هذه الأحكام المهنية تحديد الأمور التي تتطلب إنتباها كبيراً من جانب المدقق، من بين الأمور التي يتم الإبلاغ عنها إلى أولئك المكلفين بالحوكمة، وتحديد ما إذا كان كل أمر من هذه الأمور هو أمر تدقيق رئيسي أم لا. ومن المحتمل أن يتم دعم أحكام المدقق في هذا الصدد بالوثائق الخاصة بإتصالات المدقق مع أولئك المكلفين بالحوكمة ووثائق التدقيق المتعلقة بكل أمر فردي (أنظر الفقرة أ٣٩)، بالإضافة إلى بعض وثائق التدقيق الأخرى المتعلقة بالأمور الهامة الناجمة أثناء عملية التدقيق (على سبيل المثال، مذكرة استكمال التدقيق). ومع ذلك، لا يتطلب هذا المعيار من المدقق توثيق السبب وراء عدم إعتبار الأمور الأخرى التي يتم الإبلاغ عنها إلى أولئك المكلفين بالحوكمة بأنها أمور تتطلب إنتباهاً كبيراً من المدقق.

معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)

التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
المنتهية في ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ أو بعد ذلك)

المحتويات

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١
أنواع الآراء المعدلة	٢
تاريخ النفاذ	٣
الهدف	٤
تعريفات	٥
المتطلبات	
الظروف التي يكون فيها تعديل رأي المدقق مطلوباً	٦
تحديد نوع التعديل على رأي المدقق	٧-١٥
شكل ومضمون تقرير المدقق في حال تعديل الرأي	١٦-٢٩
الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة	٣٠
مواد التطبيق والمواد الإيضاحية الأخرى	
أنواع الآراء المعدلة	أ١
الظروف التي يكون فيها التعديل على رأي المدقق مطلوبا	أ٢-أ١٢
تحديد نوع التعديل على رأي المدقق	أ١٣-أ١٦
شكل ومضمون تقرير المدقق في حال تعديل الرأي	أ١٧-أ٢٦
الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة	أ٢٧
ملحق: أمثلة توضيحية لتقارير المدقق التي تتضمن تعديلات على الرأي	

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) *" التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل "* بالإشتراك مع معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ *" الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"* .

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤولية المدقق لإصدار تقرير ملائم في الظروف التي يستنتج فيها المدقق، عند صياغة رأي معين وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)،[١] أن تعديل رأي المدقق حول البيانات المالية هو أمر ضروري. يتناول هذا المعيار أيضا كيفية تأثر شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يعبر المدقق عن رأي معدل. في جميع الحالات، تُطبق متطلبات إعداد التقارير المنصوص عليها في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، ولا تتكرر في هذا المعيار ما لم تتم معالجتها أو تعديلها بشكل صريح بموجب متطلبات هذا المعيار.

أنواع الأراء المعدلة

٢. يحدد هذا المعيار ثلاثة أنواع من الآراء المعدلة، وهي الرأي المتحفظ والرأي السلبي وحجب الرأي. ويعتمد قرار تحديد نوع الرأي المناسب على ما يلي:

(أ) طبيعة الأمر الذي يؤدي إلى نشوء التعديل، أي ما إذا كانت البيانات المالية تشوبها أخطاء جوهرية، أو في حال عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، يمكن أن تشوبها أخطاء جوهرية؛ و

(ب) حكم المدقق بخصوص مدى إنتشار الآثار أو الآثار المحتملة للمسألة المحددة على البيانات المالية. (المرجع: الفقرة أ١)

تاريخ النفاذ

٣. يكون هذا المعيار نافذ المفعول فيما يخص عمليات تدقيق البيانات المالية للفترات المنتهية بتاريخ ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ أو بعد ذلك.

الهدف

٤. يتلخص هدف المدقق في التعبير بوضوح عن رأي معدل بشكل مناسب حول البيانات المالية والذي يعتبر ضروريا في الحالات التالية:

(أ) يستنتج المدقق، بناءً على أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها، أن البيانات المالية ككل لا تخلو من الأخطاء الجوهرية؛ أو

(ب) يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للاستنتاج بأن البيانات المالية ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية.

---

[١] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) *" تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية "* .

تعريفات

٥. لأغراض معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المخصصة لها أدناه:

(أ) واسع الإنتشار– هو مصطلح يُستخدم، في سياق الأخطاء، لوصف آثار الأخطاء على البيانات المالية أو الآثار المحتملة للأخطاء على البيانات المالية، إن وجدت، التي لا تُكشف بسبب عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. إن الآثار واسعة الإنتشار على البيانات المالية هي تلك الآثار التي، وفق تقدير المدقق:

(١) لا تقتصر على عناصر أو حسابات أو بنود محددة في البيانات المالية؛

(٢) إذا اقتصرت على ذلك، تمثل أو يمكن أن تمثل نسبة كبيرة من البيانات المالية؛ أو

(٣) فيما يتعلق بالإفصاحات، تعتبر أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية.

(ب) الرأى المعدل– هو رأي متحفظ أو رأي سلبي أو حجب للرأي حول البيانات المالية.

المتطلبات

الظروف التي يكون فيها تعديل رأي المدقق مطلوباً

٦. ينبغي على المدقق تعديل الرأي في تقريره عندما:

(أ) يستنتج المدقق، بناء على أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها، أن البيانات المالية ككل لا تخلو من الأخطاء الجوهرية؛ أو (المرجع: الفقرات أ٢– أ٧)

(ب) يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للاستنتاج بأن البيانات المالية ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية. (المرجع: الفقرات أ٨ – أ١٢).

تحديد نوع التعديل على رأي المدقق

الرأي المتحفظ

٧. ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي متحفظ في الحالات التالية:

(أ) يستنتج المدقق، بعد الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، بأن الأخطاء، سواء كانت منفردةً أو مجتمعةً، هي أخطاء هامة، لكنها ليست واسعة الإنتشار، في البيانات المالية؛ أو

(ب) يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة يستند إليها الرأي، لكنه يستنتج بأن الآثار المحتملة للأخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون آثار هامة لكنها ليست واسعة الإنتشار.

الرأي السلبي

٨. ينبغي على المدقق أن يعبر عن رأي سلبي عندما يستنتج، بعد حصوله على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، بأن الأخطاء، سواء كانت منفردةً أو مجتمعةً، هي أخطاء هامة وواسعة الإنتشار في البيانات المالية.

حجب الرأي

٩. ينبغي على المدقق أن يحجب الرأي عندما يكون غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة يستند إليها الرأي، وعندما يستنتج بأن الآثار المحتملة للأخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون هامة وواسعة الإنتشار.

١٠. ينبغي على المدقق أن يحجب الرأي عندما يستنتج المدقق، في ظروف نادرة جداً تنطوي على شكوك متعددة، على الرغم من حصوله على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بكل من الشكوك المختلفة، أنه ليس من الممكن تكوين رأي حول البيانات المالية بسبب التفاعل المحتمل للشكوك وأثرها التراكمي المحتمل على البيانات المالية.

نتائج عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بسبب القيود المفروضة من قبل الإدارة بعد قبول المدقق للعملية

١١. إذا أدرك المدقق، بعد قبوله للعملية، بأن الإدارة قد فرضت قيودا على نطاق التدقيق يعتبر أنها من المحتمل أن تؤدي إلى الحاجة للتعبير عن رأي متحفظ أو حجب الرأي حول البيانات المالية، يجب على المدقق أن يطلب من الإدارة إزالة القيود.

١٢. إذا رفضت الإدارة إزالة القيود المشار إليها في الفقرة ١١ من هذا المعيار، يجب على المدقق أن يبلغ أولئك المكلفين بالحوكمة بهذه المسألة، ما لم يكن جميع أولئك المكلفين بالحوكمة مشاركون في إدارة المنشأة[٢]، وأن يحدد ما إذا كان من الممكن تأدية إجراءات بديلة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.

١٣. إذا كان المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، يجب أن يحدد المدقق الآثار المترتبة على النحو التالي:

(أ) إذا إستنتج المدقق بأن الآثار المحتملة للأخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون آثار هامة لكنها ليست واسعة الإنتشار، فإنه ينبغي أن يعبّر المدقق عن رأي متحفظ؛ أو

[٢] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) *" الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة "*، الفقرة ١٣ .

(ب) إذا إستنتج المدقق بأن الآثار المحتملة للأخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون آثار هامة وواسعة الإنتشار بحيث يكون التحفظ على الرأي هو أمر غير مناسب للإبلاغ عن خطورة الوضع، يجب على المدقق:

(١) أن ينسحب من عملية التدقيق، حيثما كان ذلك عملياً وممكناً بموجب القوانين أو الأنظمة المعمول بها؛ أو (المرجع: الفقرة أ١٣)

(٢) إذا كان الإنسحاب من عملية التدقيق قبل إصدار تقرير المدقق ليس أمراً عملياً أو ممكناً، أن يحجب الرأي حول البيانات المالية. (المرجع: الفقرة أ١٤)

١٤. إذا انسحب المدقق كما هو منصوص عليه في الفقرة ١٣(ب)(ط)، يتعين عليه قبل الإنسحاب إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة بأي أمور متعلقة بالأخطاء التي تُحدد أثناء عملية التدقيق والتي قد تؤدي إلى تعديل الرأي. (المرجع: الفقرة أ١٥)

إعتبار أخرى متعلقة بالرأي السلبي أو حجب الرأي

١٥. عندما يعتبر المدقق أنه من الضروري إبداء رأي سلبي أو حجب الرأي حول البيانات المالية ككل، لا يجوز أن يتضمن تقرير المدقق أيضاً رأي غير معدل فيما يتعلق بنفس إطار إعداد التقارير المالية حول بيان مالي مفرد أو حول واحد أو أكثر من العناصر أو الحسابات أو البنود المحددة في البيان المالي. كما أن دمج هذا الرأي غير المعدل في نفس التقرير[٣] في هذه الظروف يتعارض مع الرأي السلبي للمدقق أو حجبه للرأي حول البيانات المالية ككل. (المرجع: الفقرة أ١٦)

شكل ومضمون تقرير المدقق في حال تعديل الرأي

رأي المدقق

١٦. عندما يعدل المدقق رأي التدقيق، ينبغي أن يستخدم المدقق عنوان "الرأي المتحفظ" أو "الرأي السلبي" أو "حجب الرأي"، حسبما يكون مناسباً، فيما يخص قسم الرأي. (المرجع: الفقرات أ١٧-أ١٩)

الرأي المتحفظ

١٧. عندما يعبر المدقق عن رأي متحفظ بسبب خطأ جوهري في البيانات المالية، ينبغي أن يذكر المدقق ما يلي، ضمن رأيه، بإستثناء آثار المسألة (المسائل) الموصوفة في قسم أساس الرأي المتحفظ:

(أ) عند إعداد التقارير وفقاً لإطار العرض العادل، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة) [...] وفقاً لـ[إطار إعداد التقارير المالية المعمول به]؛ أو

[٣] يتناول معيار التدقيق الدولي ٨٠٥ (المنقح) *" الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في البيان المالي"* الحالات التي يتم فيها تكليف المدقق للتعبير عن رأي منفصل حول واحد أو أكثر من العناصر أو الحسابات أو البنود المحددة في البيان المالي.

(ب) عند إعداد التقارير وفقاً لإطار الإمتثال، تم إعداد البيانات المالية المرفقة، من جميع النواحي الجوهرية، وفقاً لـ[إطار إعداد التقارير المالية المعمول به].

عندما ينشأ التعديل من عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، يجب على المدقق استخدام العبارة المرادفة "بإستثناء الآثار المحتملة لهذه المسألة (المسائل) ..." للرأي المعدل. (المرجع: الفقرة أ٢٠)

الرأي السلبي

١٨. عندما يعبر المدقق عن رأي سلبي، ينبغي أن يذكر المدقق ما يلي، ضمن رأيه، بسبب أهمية المسألة (المسائل) الموصوفة في قسم أساس الرأي السلبي:

(أ) عند إعداد التقارير وفقاً لإطار العرض العادل، لا تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية (أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة) [...] وفقاً لـ[إطار إعداد التقارير المالية المعمول به]؛ أو

(ب) عند إعداد التقارير وفقاً لإطار الإمتثال، لم يتم إعداد البيانات المالية المرفقة، من جميع النواحي الجوهرية، وفقاً لـ[إطار إعداد التقارير المالية المعمول به].

حجب الرأي

١٩. عندما يحجب المدقق رأيه بسبب عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، فإنه يتعين على المدقق:

(أ) أن يذكر بأن المدقق لا يعبر عن رأي حول البيانات المالية المرفقة؛

(ب) أن يذكر أنه، بسبب أهمية المسألة (المسائل) الموصوفة في قسم أساس حجب الرأي، لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي التدقيق حول البيانات المالية؛ و

(ج) أن يعدل البيان المطلوب بموجب الفقرة ٢٤(ب) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، الذي يشير إلى أن البيانات المالية قد تم تدقيقها، بحيث ينص على أن المدقق قد تم تكليفه لتدقيق البيانات المالية.

أساس الرأي

٢٠. عندما يعدل المدقق الرأي حول البيانات المالية، يجب عليه القيام بما يلي، بالإضافة إلى العناصر المحددة التي يتطلبها معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح): (المرجع: الفقرة أ٢١)

(أ) تعديل عنوان "أساس الرأي" المطلوب بموجب الفقرة ٢٨ من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) إلى "أساس الرأي المتحفظ" أو "أساس الرأي السلبي" أو "أساس حجب الرأي"، حسبما يكون مناسباً؛ و

(ب) دمج وصف للمسألة التي تؤدي إلى نشوء التعديل ضمن هذا القسم.

٢١. في حال وجود خطأ جوهري في البيانات المالية يتعلق بمبالغ محددة في البيانات المالية (بما في ذلك الإفصاحات الكمية)، ينبغي أن يدرج المدقق ضمن قسم أساس الرأي وصفاً وقياساً كمياً للآثار المالية للخطأ، إلا إذا كان ذلك غير ممكن. وإن لم يكن من الممكن تحديد مقدار الآثار المالية، يجب على المدقق أن يذكر ذلك في هذا القسم. (المرجع: الفقرة أ٢٢)

٢٢. في حال وجود خطأ جوهري في البيانات المالية يتعلق بالإفصاحات النوعية، يجب أن يدرج المدقق ضمن قسم أساس الرأي توضيحاً للكيفية التي تشتمل فيها الإفصاحات على أخطاء معينة.

٢٣. في حال وجود خطأ جوهري في البيانات المالية يتعلق بعدم الإفصاح عن المعلومات المطلوب الإفصاح عنها، يجب على المدقق:

(أ) مناقشة عدم الإفصاح مع أولئك المكلفين بالحوكمة؛

(ب) وصف طبيعة المعلومات المحذوفة في قسم أساس الرأي؛ و

(ج) دمج الإفصاحات المحذوفة ما لم يكن ذلك محظورا بموجب القوانين أو الأنظمة، شريطة أن يكون من الممكن القيام بذلك وأن يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المعلومات المحذوفة. (المرجع: الفقرة أ٢٣)

٢٤. إذا كان التعديل ناجم عن عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، يجب على المدقق أن يدرج أسباب عدم القدرة ضمن قسم أساس الرأي.

٢٥. عندما يعبر المدقق عن رأي متحفظ أو سلبي، يجب على المدقق تعديل البيان الذي يفيد ما إذا كانت أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها كافية وملائمة لتوفير أساس لرأي المدقق المطلوب بموجب الفقرة ٢٨(د) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) لإدراج كلمة "متحفظ" أو "سلبي"، حسبما يكون مناسباً.

٢٦. عندما يحجب المدقق رأيه حول البيانات المالية، لا يجوز أن يتضمن تقرير المدقق العناصر المطلوبة بموجب الفقرتين ٢٨(ب) و٢٨(د) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح). وفيما يلي هذه العناصر:

(أ) إشارة إلى قسم تقرير المدقق الذي يوصف فيه مسؤوليات المدقق؛ و

(ب) بيان حول ما إذا كانت أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي المدقق.

٢٧. حتى لو كان المدقق قد عبّر عن رأي سلبي أو حجب الرأي حول البيانات المالية، يجب على المدقق أن يصف في قسم أساس الرأي أسباب أية أمور أخرى يرى أنها قد تتطلب تعديل الرأي وآثار ذلك. (المرجع: الفقرة أ٢٤)

وصف مسؤوليات المدقق فيما يخص تدقيق البيانات المالية عندما يحجب المدقق رأيه حول البيانات المالية

٢٨. عندما يحجب المدقق رأيه حول البيانات المالية نتيجة لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، يجب على المدقق أن يعدل وصف مسؤولياته المطلوب بموجب الفقرات ٣٩-٤١ من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) ليشمل فقط ما يلي: (المرجع: الفقرة أ٢٥)

(أ) بيان يفيد بأن مسؤولية المدقق هي تدقيق البيانات المالية للمنشأة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية وإصدار تقرير المدقق؛

(ب) بيان يفيد، أنه بسبب المسألة (المسائل) الموصوفة في قسم أساس حجب الرأي، كان المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي التدقيق حول البيانات المالية؛ و

(ج) بيان حول استقلالية المدقق والمسؤوليات الأخلاقية الأخرى المطلوبة بموجب الفقرة ٢٨(ج) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).

الإعتبار عندما يحجب المدقق رأيه حول البيانات المالية

٢٩. عندما يحجب المدقق رأيه حول البيانات المالية، يجب ألا يتضمن تقرير المدقق، ما لم تقتضي القوانين أو الأنظمة ذلك، أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١ أو قسم المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٧٢٠ (المنقح)[٤] [٥]. (المرجع: الفقرة أ٢٦).

الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

٣٠. عندما يتوقع المدقق بأن يتم تعديل الرأي في تقريره، يجب على المدقق أن يطلع أولئك المكلفين بالحوكمة على الظروف التي أدت إلى التعديل المتوقع وصياغة التعديل. (المرجع: الفقرة أ٢٧)

***

مواد التطبيق والمواد الإيضاحية الأخرى

أنواع الآراء المعدلة (المرجع: الفقرة ٢)

أ١. يوضح الجدول أدناه كيف أن أحكام المدقق بشأن طبيعة المسألة التي تؤدي إلى التعديل، وإنتشار آثاره أو آثاره المحتملة على البيانات المالية، تؤثر على نوع الرأي الذي سيتم التعبير عنه.

[٤] معيار التدقيق الدولي ٧٠١ "*الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل*" الفقرات ١١-١٣.

[٥] معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) "*مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى*"، الفقرة أ٥٤.

طبيعة المسألة التي تؤدي إلى التعديل	*أحكام المدقق حول إنتشار الآثار أو الآثار المحتملة على البيانات المالية*	
	هامة لكنها ليست واسعة الإنتشار	*هامة وواسعة الإنتشار*
تشتمل البيانات المالية على أخطاء جوهرية	رأي متحفظ	رأي سلبي
عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة	رأي متحفظ	حجب الرأي

الظروف التي يكون فيها تعديل رأي المدقق مطلوباً

طبيعة الأخطاء الجوهرية (المرجع: الفقرة ٦(أ))

أ٢. يتطلب معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) من المدقق، بهدف تكوين رأي حول البيانات المالية، إستنتاج ما إذا كان قد تم الحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية.[٦] يأخذ هذا الاستنتاج بعين الاعتبار تقييم المدقق للأخطاء غير المصححة، إن وجدت، حول البيانات المالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٤٥٠.[٧]

أ٣. يعرّف معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الخطأ على أنه الفرق بين المبلغ المعلن عنه للبند في البيان المالي أو تصنيفه أو عرضه أو الإفصاح عنه والمبلغ أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح المطلوب للبند ليكون متوافقا مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وتبعاً لذلك، قد تنشأ الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية فيما يتعلق بما يلي:

(أ) مدى ملائمة السياسات المحاسبية المختارة؛

(ب) تطبيق السياسات المحاسبية المختارة؛ أو

(ج) مدى ملائمة أو كفاية الإفصاحات في البيانات المالية.

ملائمة السياسات المحاسبية المختارة

أ٤. فيما يتعلق بملائمة السياسات المحاسبية التي تختارها الإدارة، يمكن أن تنشأ الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية على سبيل المثال في الحالات التالية:

(أ) إن السياسات المحاسبية المختارة لا تتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛

[٦] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، الفقرة ١١.

[٧] معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ "*تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق*"، الفقرة ١١.

(ب) لا تصف البيانات المالية بشكل صحيح السياسة المحاسبية المتعلقة ببند هام في بيان المركز المالي أو بيان الدخل الشامل أو بيان التغيرات في حقوق الملكية أو بيان التدفقات النقدية؛ أو

(ج) لا تمثل البيانات المالية المعاملات والأحداث الأساسية ولا تفصح عنها بطريقة تحقق العرض العادل.

أ٥. غالبا ما تشتمل أطر إعداد التقارير المالية على متطلبات معينة لمحاسبة التغيرات في السياسات المحاسبية والإفصاح عنها. وحينما تغير المنشأة اختيارها للسياسات المحاسبية الهامة، يمكن أن تنشأ أخطاء جوهرية في البيانات المالية عندما لا تمتثل المنشأة لهذه المتطلبات.

تطبيق السياسات المحاسبية المختارة

أ٦. وفيما يتعلق بتطبيق السياسات المحاسبية المختارة، يمكن أن تنشأ الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية:

(أ) عندما لا تطبق الإدارة السياسات المحاسبية المختارة بما يتوافق مع إطار إعداد التقارير المالية، بما في ذلك عندما لا تطبق الإدارة السياسات المحاسبية المختارة باستمرار بين الفترات أو على المعاملات والأحداث المماثلة (الإتساق في التطبيق)؛ أو

(ب) بسبب طريقة تطبيق السياسات المحاسبية المختارة (مثل خطأ غير مقصود في التطبيق).

ملائمة أو كفاية الإفصاحات في البيانات المالية

أ٧. فيما يتعلق بملائمة أو كفاية الإفصاحات في البيانات المالية، يمكن أن تنشأ الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية في الحالات التالية:

(أ) لا تشمل البيانات المالية كافة الإفصاحات المطلوبة بموجب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛

(ب) لا يتم عرض الإفصاحات في البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛ أو

(ج) لا توفر البيانات المالية الإفصاحات الإضافية اللازمة لتحقيق العرض العادل إلى جانب الإفصاحات المطلوبة تحديداً بموجب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

توفر الفقرة أ١٣أ من معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ المزيد من الأمثلة على الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تنشأ في الإفصاحات النوعية.

طبيعة عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة (المرجع: الفقرة ٦(ب))

أ٨. إن عدم قدرة المدقق على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة (والتي يُشار إليها أيضا كقيد على نطاق التدقيق) يمكن أن تنشأ من:

(أ) ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة؛

(ب) ظروف تتعلق بطبيعة أو توقيت عمل المدقق؛ أو

(ج) قيود مفروضة من قبل الإدارة.

أ٩. إن عدم القدرة على تأدية إجراء محدد لا تشكل قيدا على نطاق التدقيق إذا كان المدقق قادرا على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة من خلال تأدية إجراءات بديلة. وإن لم يكن ذلك ممكناً، تُطبق متطلبات الفقرات ٧(ب) و٩-١٠ حسبما يكون مناسباً. وقد يكون للقيود التي تفرضها الإدارة آثارا أخرى على عملية التدقيق، مثلا على تقييم المدقق لمخاطر الاحتيال وبحث إستمرارية العملية.

أ١٠. تشمل الأمثلة على الظروف الخارجة عن سيطرة المنشأة ما يلي:

- إتلاف السجلات المحاسبية للمنشأة.
- مصادرة السجلات المحاسبية لعنصر هام من قبل السلطات الحكومية لفترة غير محددة.

أ١١. تشمل الأمثلة على الظروف المتعلقة بطبيعة أو توقيت عمل المدقق ما يلي:

- يتوجب على المنشأة إستخدام طريقة حقوق الملكية في محاسبة منشأة زميلة، ولا يكون المدقق قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المعلومات المالية للمنشأة الزميلة لتقييم ما إذا كانت طريقة حقوق الملكية قد طُبقت بشكل مناسب.
- يتم تعيين المدقق في الوقت الذي لا يكون فيه قادرا على مراقبة الجرد الفعلي للمخزون.
- يحدد المدقق بأن تأدية الإجراءات الجوهرية وحدها لا يكون كافيا، ولكن أنظمة الرقابة التابعة للمنشأة ليست فعالة.

أ١٢. تشمل الأمثلة على عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة والتي تنجم عن القيود التي تفرضها الإدارة على نطاق التدقيق ما يلي:

- تمنع الإدارة المدقق من مراقبة الجرد الفعلي للمخزون.
- تمنع الإدارة المدقق من طلب مصادقة خارجية على أرصدة حسابات محددة.

تحديد نوع التعديل على رأي المدقق

نتائج عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بسبب القيود التي تفرضها الإدارة بعد قبول المدقق للعملية (المرجع: الفقرتان ١٣(ب)(ط)-١٤)

أ١٣. قد تعتمد الجوانب العملية للإنسحاب من التدقيق على مرحلة إكتمال العملية في الوقت الذي تفرض فيه الإدارة قيودا على النطاق. إذا أكمل المدقق عملية التدقيق بشكل جوهري، يمكن أن يقرر استكمال التدقيق إلى أقصى حد ممكن وأن يقرر حجب الرأي وتوضيح قيود النطاق ضمن قسم أساس حجب الرأي قبل الإنسحاب.

أ١٤. في ظروف محددة، قد لا يكون الإنسحاب من عملية التدقيق أمراً ممكناً إذا كان يتوجب على المدقق بموجب القوانين أو الأنظمة مواصلة عملية التدقيق. قد يكون هذا هو الحال بالنسبة للمدقق الذي يتم تعيينه لتدقيق البيانات المالية لمنشآت القطاع العام. كما قد يكون هذا هو الحال أيضاً في الإختصاصات التي يتم فيها تعيين المدقق لتدقيق البيانات المالية التي تغطي فترة محددة، أو يتم تعيينه لمدة محددة ويُحظر عليه الإنسحاب قبل استكمال تدقيق تلك البيانات المالية أو قبل نهاية تلك الفترة، على التوالي. قد يعتبر المدقق أيضا أنه من الضروري إدراج فقرة مسألة أخرى ضمن تقرير المدقق[٨].

أ١٥. عندما يستنتج المدقق أن الإنسحاب من عملية التدقيق هو أمر ضروري بسبب القيود المفروضة على النطاق، قد تكون هناك متطلبات مهنية أو قانونية أو تنظيمية تقتضي من المدقق الإبلاغ عن الأمور التي تتعلق بالإنسحاب من العملية للجهات التنظيمية أو لمالكي المنشأة.

الإعتبار الأخرى المتعلقة بالرأي السلبي أو حجب الرأي (المرجع: الفقرة ١٥)

أ١٦. فيما يلي أمثلة على ظروف إعداد التقارير التي لا تتعارض مع الرأي السلبي للمدقق أو مع حجبه للرأي:

- التعبير عن رأي غير معدل حول البيانات المالية المعدّة بموجب إطار معين لإعداد التقارير المالية والتعبير، ضمن نفس التقرير، عن رأي سلبي حول نفس البيانات المالية بموجب إطار مختلف لإعداد التقارير المالية.[٩]
- التعبير عن حجب الرأي فيما يخص نتائج العمليات والتدفقات النقدية، وحيث يكون ملائما، التعبير عن رأي غير معدل بشأن المركز المالي (أنظر معيار التدقيق الدولي ٥١٠[١٠]). في هذه الحالة، لا يعبر المدقق عن حجب الرأي حول البيانات المالية ككل.

---

[٨] معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح)، *" فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل "*، الفقرة أ١٠.

[٩] إنظر الفقرة أ٣١ من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) للإطلاع على وصف هذه الحالة.

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٥١٠ *" عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية "*، الفقرة ١٠.

شكل ومضمون تقرير المدقق في حال تعديل الرأي

تقارير المدقق التوضيحية (المرجع: الفقرة ١٦)

أ١٧. يتضمن المثالان التوضيحيان ١ و٢ في الملحق تقارير المدقق التي تشتمل على آراء متحفظة وسلبية، على التوالي، حيث تنطوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية.

أ١٨. يتضمن المثال التوضيحي ٣ في الملحق تقرير المدقق الذي يشتمل على رأي متحفظ حيث يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. في حين يتضمن المثال التوضيحي ٤ حجباً للرأي بسبب عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول عنصر واحد في البيانات المالية. ويتضمن المثال التوضيحي ٥ حجباً للرأي بسبب عدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول عناصر متعددة في البيانات المالية. في كل من الحالتين الأخيرتين، تعتبر الآثار المحتملة لعدم القدرة على البيانات المالية آثارا هامة وواسعة الإنتشار. تتضمن أيضاً الملاحق المرفقة بمعايير التدقيق الدولية الأخرى التي تشمل متطلبات إعداد التقارير، بما في ذلك معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح)،[١١] أمثلة توضيحية لتقارير المدقق التي تنطوي على آراء معدلة.

رأي المدقق (المرجع: الفقرة ١٦)

أ١٩. إن تعديل هذا العنوان يوضح للمستخدم بأن رأي المدقق هو رأي معدل ويشير إلى نوع التعديل.

الرأي المتحفظ (المرجع: الفقرة ١٧)

أ٢٠. عندما يعبر المدقق عن رأي متحفظ، فإنه لن يكون من المناسب استخدام عبارات معينة مثل "مع التوضيح السابق" أو "مع مراعاة" في قسم الرأي حيث أنها عبارات غير واضحة أو غير قوية بما فيه الكفاية.

أساس الرأي (المرجع: الفقرات ٢٠ و٢١ و٢٣ و٢٧)

أ٢١. يساعد الإتساق في تقرير المدقق على تعزيز فهم المستخدمين وتحديد الظروف غير العادية عند حدوثها. تبعاً لذلك، وعلى الرغم من أن التوحيد في صياغة الرأي المعدل وفي وصف أسباب التعديل قد لا يكون أمراً ممكناً، إلا أن الإتساق في كل من شكل ومضمون تقرير المدقق هو أمر مرغوب فيه.

أ٢٢. من الأمثلة على الآثار المالية للأخطاء الجوهرية التي قد يصفها المدقق ضمن قسم أساس الرأي في تقريره هو تقدير حجم الآثار المترتبة على ضريبة الدخل والدخل قبل الضريبة وصافي الدخل وحقوق الملكية في حال تم المبالغة في بيان قيمة المخزون.

---

[١١] معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) "*المنشأة المستمرة*".

أ٢٣. لا يكون الإفصاح عن المعلومات المحذوفة ضمن قسم أساس الرأي أمراً ممكناً في الحالات التالية:

(أ) لا يتم إعداد الإفصاحات من قبل الإدارة أو لا تتوفر الإفصاحات بسهولة للمدقق؛ أو

(ب) تعتبر الإفصاحات، وفق تقدير المدقق، ضخمة على نحو غير ملائم بالنسبة لتقرير المدقق.

أ٢٤. إن الرأي السلبي أو حجب الرأي المتعلق بأمر محدد موصوف ضمن قسم أساس الرأي لا يبرر حذف وصف الأمور الأخرى المحددة التي تتطلب تعديل رأي المدقق. في هذه الحالات، يعتبر الإفصاح عن الأمور الأخرى التي يعلمها المدقق ملائما لمستخدمي البيانات المالية.

وصف مسؤوليات المدقق فيما يخص تدقيق البيانات المالية عندما يحجب المدقق رأيه حول البيانات المالية (المرجع: الفقرة ٢٨)

أ٢٥. ندما يحجب المدقق رأيه حول البيانات المالية، من الأفضل دمج العبارات التالية ضمن قسم مسؤوليات المدقق فيما يخص تدقيق البيانات المالية في تقرير المدقق، كما هو موضح في الأمثلة التوضيحية ٤-٥ في ملحق هذا المعيار:

- البيان المطلوب بموجب الفقرة ٢٨(أ) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، الذي يتم تعديله لينص على أن المدقق مسؤول عن تدقيق البيانات المالية للمنشأة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية؛ و
- البيان المطلوب بموجب الفقرة ٢٨(ج) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) حول الاستقلالية والمسؤوليات الأخلاقية الأخرى.

الإعتبار عندما يحجب المدقق رأيه حول البيانات المالية (المرجع: الفقرة ٢٩)

أ٢٦. إن تقديم أسباب عدم قدرة المدقق على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ضمن قسم أساس حجب الرأي في تقرير المدقق يوفر معلومات مفيدة للمستخدمين في فهم السبب وراء حجب المدقق لرأيه حول البيانات المالية وقد ينفي الحاجة للاعتماد غير المناسب على هذه الأدلة. ومع ذلك، فإن الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية الأخرى غير تلك الأمور التي تؤدي إلى حجب الرأي يمكن أن يشير إلى أن البيانات المالية ككل هي أكثر مصداقية فيما يتعلق بتلك الأمور مقارنة بما يكون مناسبا في الظروف المحددة، كما قد يتضارب مع حجب الرأي حول البيانات المالية ككل. وعلى نحو مماثل، فإنه لن يكون من المناسب دمج قسم المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) الذي يتناول دراسة المدقق لإتساق المعلومات الأخرى مع البيانات المالية. وتبعاً لذلك، تحظر الفقرة ٢٩ من هذا المعيار دمج قسم أمور التدقيق الرئيسية أو قسم المعلومات الأخرى ضمن تقرير المدقق عندما يحجب المدقق رأيه حول البيانات المالية،

ما لم يُطلب من المدقق بموجب القوانين أو الأنظمة الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية أو الإبلاغ عن معلومات أخرى.

الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة (المرجع: الفقرة ٣٠)

أ٢٧. إن إطلاع أولئك المكلفين بالحوكمة على الظروف التي تؤدي إلى تعديل متوقع على رأي المدقق وصياغة التعديل يساعد:

(أ) المدقق على إخطار أولئك المكلفين بالحوكمة بالتعديل (التعديلات) المقصودة وأسباب (أو ظروف) التعديل (التعديلات)؛

(ب) المدقق على السعي للحصول على موافقة أولئك المكلفين بالحوكمة بشأن حقائق المسألة (المسائل) التي تؤدي إلى التعديل (التعديلات) المتوقعة، أو لتأكيد المسائل التي تنطوي على خلافات مع الإدارة؛ و

(ج) أولئك المكلفين بالحوكمة على أن تتاح لهم الفرصة، حيث يكون مناسبا، لتزويد المدقق بمعلومات وتفسيرات إضافية فيما يتعلق بالمسألة (المسائل) التي تؤدي إلى التعديل (التعديلات) المتوقعة.

ملحق

(المرجع: الفقرات أ١٧–أ١٨، أ٢٥)

أمثلة توضيحية لتقارير المدقق التي تتضمن تعديلات على الرأي

- مثال توضيحي ١: تقرير المدقق الذي يتضمن رأيا متحفظا بسبب خطأ جوهري في البيانات المالية.
- مثال توضيحي ٢: تقرير المدقق الذي يتضمن رأيا سلبيا بسبب خطأ جوهري في البيانات المالية الموحدة.
- مثال توضيحي ٣: تقرير المدقق الذي يتضمن رأيا متحفظا بسبب عدم قدرة المدقق على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يخص منشأة زميلة أجنبية.
- مثال توضيحي ٤: تقرير المدقق الذي يتضمن حجب الرأي بسبب عدم قدرة المدقق على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول عنصر واحد في البيانات المالية الموحدة.
- مثال توضيحي ٥: تقرير المدقق الذي يتضمن حجب الرأي بسبب عدم قدرة المدقق على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول عناصر متعددة في البيانات المالية.

<u>مثال توضيحي ١ – رأي متحفظ بسبب خطأ جوهري في البيانات المالية</u>

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية للمنشأة المدرجة باستخدام إطار العرض العادل. لا يعتبر التدقيق هو تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي 600[١]).**
- **يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي 210[٢].**
- **هناك خطأ في بيان قيمة المخزون. ويعتبر الخطأ هاما لكنه ليس واسع الإنتشار في البيانات المالية (أي أن الرأي المتحفظ هو رأي مناسب).**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي تلك المتطلبات التابعة للإختصاص.**
- **بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، إستنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).**
- **تم الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 701.**
- **حصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق، كما أن المسألة التي تؤدي إلى إبداء رأي متحفظ حول البيانات المالية الموحدة تؤثر أيضا على المعلومات الأخرى.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

[١] معيار التدقيق الدولي ٦٠٠، *" الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)"*.

[٢] معيار التدقيق الدولي ٢١٠ *" الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق "*.

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية[٣]

الرأي المتحفظ

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، بإستثناء آثار المسألة المبينة في قسم *أساس الرأي المتحفظ* من تقريرنا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي المتحفظ

تم تسجيل مخزون الشركة في بيان المركز المالي بقيمة XXX. لم تسجل الإدارة المخزون بسعر التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل لكنها سجلته فقط بسعر التكلفة، وهو ما يشكّل حياداً عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. تشير سجلات الشركة إلى أنه، لو سجلت الإدارة المخزون بسعر التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق، أيهما أقل، سيكون المبلغ XXX مطلوبا لتخفيض قيمة المخزون إلى صافي قيمته القابلة للتحقق. وتبعاً لذلك، كانت سترتفع تكلفة المبيعات بمقدار XXX، وكانت ستنخفض ضريبة الدخل وصافي الدخل وحقوق ملكية المساهمين بمقدار XXX و XXX وXXX على التوالي.

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في [*الإختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا المتحفظ.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل "معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها"]

[*الإبلاغ وفقاً لمتطلبات إعداد التقارير في معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)- أنظر المثال التوضيحي ٦ في الملحق ٢ من معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح). وتُعدّل الفقرة الأخيرة من قسم المعلومات*

---

[٣] يعتبر العنوان الفرعي " *تقرير حول تدقيق البيانات المالية*" غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني " *تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى* ".

الأخرى في المثال التوضيحي ٦ لوصف المسألة المحددة التي تؤدي إلى إبداء رأي متحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.]

أمور التدقيق الرئيسية

هي تلك الأمور التي تعتبر، وفق حكمنا وتقديرنا المهني، أنها الأكثر أهمية في تدقيقنا للبيانات المالية للفترة الحالية. تم تناول هذه الأمور في سياق تدقيقنا للبيانات المالية ككل، وفي صياغة رأينا بشأنها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً حول هذه الأمور. بالإضافة إلى المسألة المبينة في قسم *أساس الرأي المتحفظ*، فقد حددنا الأمور المبينة أدناه على أنها أمور التدقيق الرئيسية التي يتعين الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[*وصف كل مسألة تدقيق رئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١*].

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية[٤]

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)].

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*.]

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*]

شريك العملية في التدقيق الذي ينتج عنه تقرير المدقق المستقل هذا هو [*إسم*].

[*التوقيع باسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

[٤] في مختلف أجزاء التقارير التوضيحية للمدقق، قد تكون هناك حاجة لاستبدال مصطلحي الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في الاختصاص المحدد.

<u>مثال توضيحي ٢– رأي سلبي بسبب خطأ جوهري في البيانات المالية الموحدة</u>

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية الموحدة للمنشأة المدرجة باستخدام إطار العرض العادل. يعتبر التدقيق هو تدقيق للمجموعة فيما يخص منشأة ذات شركات تابعة (أي أنه يُطبق معيار التدقيق الدولي 600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية الموحدة في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **تشتمل البيانات المالية الموحدة على خطأ جوهري بسبب عدم توحيد الشركة التابعة. ويعتبر الخطأ الجوهري ذو تأثير واسع الإنتشار في البيانات المالية الموحدة. ولم تُحدد آثار الخطأ على البيانات المالية الموحدة لأنه لم يكن من الممكن القيام بذلك (أي أن الرأي السلبي هو رأي مناسب).**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي تلك المتطلبات التابعة للإختصاص.**
- **بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، إستنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).**
- **يُطبق معيار التدقيق الدولي 701؛ لكن المدقق حدد بأنه لا توجد أمور تدقيق رئيسية عدا عن المسألة المبينة في قسم أساس الرأي السلبي.**
- **حصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق، كما أن المسألة التي تؤدي إلى إبداء رأي سلبي حول البيانات المالية الموحدة تؤثر أيضا على المعلومات الأخرى.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية الموحدة.**
- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية الموحدة، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية الموحدة[٥]

الرأي السلبي

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية الموحدة لشركة ABC (الشركة) وشركاتها التابعة (المجموعة)، والتي تتكون من البيان الموحد للمركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، والبيان الموحد للدخل الشامل والبيان الموحد للتغيرات في حقوق الملكية والبيان الموحد للتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، وبسبب أهمية المسألة التي نوقشت في قسم *أساس الرأي السلبي* من تقريرنا، لا تعرض البيانات المالية الموحدة المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي الموحد للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي السلبي

كما هو موضح في الملاحظة X، لم توحد المجموعة الشركة التابعة XYZ التي استملكتها المجموعة خلال العام 20X1 لأنها لم تتمكن بعد من تحديد القيم العادلة لبعض الأصول والإلتزامات الهامة للشركة التابعة في تاريخ الإستملاك. لذلك، يتم محاسبة هذا الاستثمار على أساس التكلفة. بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ينبغي على الشركة أن توحد هذه الشركة التابعة وأن تقوم بمحاسبة الإستملاك بناء على المبالغ المؤقتة. ولو كان تم توحيد شركة XYZ، كانت ستتأثر العديد من العناصر الواردة في البيانات المالية الموحدة المرفقة بشكل جوهري. لم يتم تحديد آثار عدم التوحيد على البيانات المالية الموحدة.

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية الموحدة* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية الموحدة في [*الإختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا السلبي.

[٥] يعتبر العنوان الفرعي "تقرير حول تدقيق البيانات المالية" غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل "معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها"]

[*الإبلاغ وفقاً لمتطلبات إعداد التقارير في معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ٧ في الملحق ٢ من معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح). وتُعدّل الفقرة الأخيرة من قسم المعلومات الأخرى في المثال التوضيحي ٧ لوصف المسألة المحددة التي تؤدي إلى إبداء رأي متحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.*]

أمور التدقيق الرئيسية

بإستثناء المسألة المبينة في قسم *أساس الرأي السلبي*، حددنا بأنه لا توجد أمور تدقيق رئيسية يتعين الإبلاغ عنها في تقريرنا.

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية الموحدة[٦]

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ٢ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).]

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية الموحدة

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ٢ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*.]

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ٢ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*]

شريك العملية في التدقيق الذي ينتج عنه تقرير المدقق المستقل هذا هو [*إسم*].

[*التوقيع باسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

[٦] أو مصطلحات أخرى تكون مناسبة في سياق الإطار القانوني في الاختصاص المحدد.

<u>مثال توضيحي ٣- رأي متحفظ بسبب عدم قدرة المدقق على الحصول على أدلة تدقيق كافية فيما يخص منشأة زميلة أجنبية</u>

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية الموحدة للمنشأة المدرجة باستخدام إطار العرض العادل. يعتبر التدقيق هو تدقيق للمجموعة فيما يخص منشأة ذات شركات تابعة (أي أنه يُطبق معيار التدقيق الدولي 600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية الموحدة في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بخصوص الاستثمار في منشأة زميلة أجنبية. وتعتبر الآثار المحتملة لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة هي آثار هامة لكنها ليست واسعة الإنتشار في البيانات المالية الموحدة (أي أن الرأي المتحفظ هو رأي مناسب).**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي تلك المتطلبات التابعة للإختصاص.**
- **بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، إستنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).**
- **تم الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.**
- **حصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق، كما أن المسألة التي تؤدي إلى إبداء رأي متحفظ حول البيانات المالية الموحدة تؤثر أيضا على المعلومات الأخرى.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية الموحدة.**
- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية الموحدة، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية الموحدة[٧]

الرأي المتحفظ

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية الموحدة لشركة ABC (الشركة) وشركاتها التابعة (المجموعة)، والتي تتكون من البيان الموحد للمركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، والبيان الموحد للدخل الشامل والبيان الموحد للتغيرات في حقوق الملكية والبيان الموحد للتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، وبإستثناء الآثار المحتملة للمسألة المبينة في قسم *أساس الرأي المتحفظ* من تقريرنا، تعرض البيانات المالية الموحدة المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي المتحفظ

إن استثمار المجموعة في شركة XYZ، وهي منشأة زميلة أجنبية أُستملكت خلال السنة وتم محاسبتها وفقاً لطريقة حقوق الملكية، تم تسجيله بقيمة XXX في البيان الموحد للمركز المالي كما في ٣١ ديسمبر 20X1، وتم دمج حصة شركة ABC من صافي دخل شركة XYZ البالغة xxx في دخل شركة ABC للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بخصوص المبلغ المسجل لاستثمار الشركة ABC في الشركة XYZ كما في ٣١ ديسمبر 20X1 وحصة الشركة ABC من صافي دخل الشركة XYZ للسنة لأنه لم تتاح لنا فرصة الوصول إلى المعلومات المالية والإدارة ومدققي شركة XYZ. ونتيجة لذلك، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت أي من التعديلات على هذه المبالغ هي تعديلات ضرورية.

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية الموحدة* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية الموحدة في *[الإختصاص]*، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا المتحفظ.

---

[٧] يعتبر العنوان الفرعي "تقرير حول تدقيق البيانات المالية" غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل "معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها"]

[الإبلاغ وفقاً لمتطلبات إعداد التقارير في معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ٦ في الملحق ٢ من معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح). وتُعدّل الفقرة الأخيرة من قسم المعلومات الأخرى في المثال التوضيحي ٦ لوصف المسألة المحددة التي تؤدي إلى إبداء رأي متحفظ والذي يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.]

أمور التدقيق الرئيسية

هي تلك الأمور التي تعتبر، وفق حكمنا وتقديرنا المهني، أنها الأكثر أهمية في تدقيقنا للبيانات المالية الموحدة للفترة الحالية. تم تناول هذه الأمور في سياق تدقيقنا للبيانات المالية الموحدة ككل، وفي صياغة رأينا بشأنها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً حول هذه الأمور. بالإضافة إلى المسألة المبينة في قسم *أساس الرأي المتحفظ*، فقد حددنا الأمور المبينة أدناه على أنها أمور التدقيق الرئيسية التي يتعين الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[وصف كل مسألة تدقيق رئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.]

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية الموحدة[٨]

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ٢ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).]

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية الموحدة

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ٢ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).]

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ٢ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)]

شريك العملية في التدقيق الذي ينتج عنه تقرير المدقق المستقل هذا هو [*إسم*].

[التوقيع باسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

[٨] أو مصطلحات أخرى تكون مناسبة في سياق الإطار القانوني في الاختصاص المحدد.

<u>مثال توضيحي ٤– حجب الرأي بسبب عدم قدرة المدقق على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول عنصر واحد في البيانات المالية الموحدة</u>

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية الموحدة لمنشأة أخرى غير المنشأة المدرجة باستخدام إطار العرض العادل. يعتبر التدقيق هو تدقيق للمجموعة فيما يخص منشأة ذات شركات تابعة (أي أنه يُطبق معيار التدقيق الدولي 600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية الموحدة في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بخصوص عنصر واحد في البيانات المالية الموحدة. أي أن المدقق لم يتمكن أيضاً من الحصول على أدلة تدقيق حول المعلومات المالية لاستثمار مشروع مشترك يمثل أكثر من ٩٠% من صافي أصول المنشأة. وتعتبر الآثار المحتملة لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة هي آثار هامة وواسعة الإنتشار في البيانات المالية الموحدة (أي أن حجب الرأي هو أمر مناسب).**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي تلك المتطلبات التابعة للإختصاص.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية الموحدة.**
- **يتوجب إضافة وصف أكثر تحديدا لقسم مسؤوليات المدقق.**
- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية الموحدة، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية الموحدة[٩]

حجب الرأي

لقد تم تكليفنا لتدقيق البيانات المالية الموحدة لشركة ABC (الشركة) وشركاتها التابعة (المجموعة)، والتي تتكون من البيان الموحد للمركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، والبيان الموحد للدخل الشامل والبيان الموحد للتغيرات في حقوق الملكية والبيان الموحد للتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

ونحن لا نبدي أي رأي حول البيانات المالية الموحدة المرفقة للمجموعة. وبسبب أهمية المسألة المبينة في قسم *أساس حجب الرأي* من تقريرنا، لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي التدقيق حول هذه البيانات المالية الموحدة.

أساس حجب الرأي

يُسجل استثمار المجموعة في مشروعها المشترك شركة XYZ بقيمة XXX في البيان الموحد للمركز المالي للمجموعة، الذي يمثل أكثر من ٩٠٪ من صافي أصول المجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X1. لم تتاح لنا فرصة الوصول إلى الإدارة ومدققي شركة XYZ، بما في ذلك وثائق التدقيق الخاصة بمدققي شركة XYZ. ونتيجة لذلك، لم نتمكن من تحديد ما إذا كان أي من التعديلات كانت ضرورية فيما يتعلق بالحصة النسبية للمجموعة من أصول شركة XYZ والتي تسيطر عليها بشكل مشترك، وحصتها النسبية من إلتزامات الشركة XYZ المسؤولة عنها بشكل مشترك، وحصتها النسبية من دخل ومصاريف شركة XYZ للسنة، والعناصر المكونة للبيان الموحد للتغيرات في حقوق الملكية والبيان الموحد للتدفقات النقدية.

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية الموحدة[١٠]

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ٢ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).]

[٩] يعتبر العنوان الفرعي "تقرير حول تدقيق البيانات المالية" غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

[١٠] أو مصطلحات أخرى تكون مناسبة في سياق الإطار القانوني في الإختصاص المحدد.

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية الموحدة

تكمن مسؤوليتنا في تدقيق البيانات المالية الموحدة للمجموعة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية وإصدار تقرير المدقق. لكن بسبب المسألة المبينة في قسم *أساس حجب الرأي* من تقريرنا، لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي التدقيق حول هذه البيانات المالية الموحدة.

نحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في [*الإختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات.

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ٢ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*]

[*التوقيع باسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

<u>مثال توضيحي ٥- حجب الرأي بسبب عدم قدرة المدقق على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول عناصر متعددة في البيانات المالية</u>

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية لمنشأة أخرى غير المنشأة المدرجة باستخدام إطار العرض العادل. لا يعتبر التدقيق هو تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي 600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بخصوص عناصر متعددة في البيانات المالية، أي أن المدقق لم يتمكن أيضاً من الحصول على أدلة تدقيق حول مخزون المنشأة وذممها المدينة. وتعتبر الآثار المحتملة لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة هي آثار هامة وواسعة الإنتشار في البيانات المالية.**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي تلك المتطلبات التابعة للإختصاص.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **يتوجب إضافة وصف أكثر تحديدا لقسم مسؤوليات المدقق.**
- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية[١١]

حجب الرأي

لقد تم تكليفنا لتدقيق البيانات المالية لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة

[١١] يعتبر العنوان الفرعي "تقرير حول تدقيق البيانات المالية" غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

ونحن لا نبدي أي رأي حول البيانات المالية المرفقة للشركة. وبسبب أهمية المسائل المبينة في قسم *أساس حجب الرأي* من تقريرنا، لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي التدقيق حول هذه البيانات المالية.

أساس حجب الرأي

لم يتم تعييننا كمدققين للشركة حتى بعد ٣١ ديسمبر 20X1 وبالتالي لم نراقب الجرد الفعلي للمخزون في بداية ونهاية السنة. ولم نتمكن من إقناع أنفسنا عبر وسائل بديلة بشأن كميات المخزون المحتفظ بها في ٣١ ديسمبر 20X0 و20X1 التي ذُكرت في بيانات المركز المالي بقيمة xxx وxxx على التوالي. وبالإضافة إلى ذلك، نتج عن إدخال نظام محوسب جديد للذمم المدينة في سبتمبر ٢٠X1 العديد من الأخطاء في حسابات الذمم المدينة. وبدءا من تاريخ تقريرنا، كانت الإدارة لا تزال تعمل على تصحيح نواحي القصور في النظام وتصحيح الأخطاء. ولم نتمكن عبر وسائل بديلة من تأكيد أو إثبات الذمم المدينة المشمولة في بيان المركز المالي بمبلغ إجمالي قدره XXX في ٣١ ديسمبر ٢٠X1. ونتيجة لهذه الأمور، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت أي من التعديلات هي ضرورية فيما يخص المخزون والذمم المدينة المسجلة أو غير المسجلة، والعناصر التي تكوّن بيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية.

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية[١٢]

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).]

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية

تكمن مسؤوليتنا في تدقيق البيانات المالية للشركة وفقاً لمعايير التدقيق الدولية وإصدار تقرير المدقق. لكن بسبب المسألة المبينة في قسم *أساس حجب الرأي* من تقريرنا، لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي التدقيق حول هذه البيانات المالية.

نحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في [*الإختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات.

[١٢] أو مصطلحات أخرى تكون مناسبة في سياق الإطار القانوني في الاختصاص المحدد.

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*]

[*التوقيع باسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح)
فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات المنتهية
في ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ أو بعد ذلك)

المحتويات

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار.....	١-٤
تاريخ النفاذ.....	٥
الهدف.....	٦
تعريفات.....	٧
المتطلبات	
فقرات التأكيد في تقرير المدقق.....	٨-٩
فقرات المسائل الأخرى في تقرير المدقق.....	١٠-١١
الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.....	١٢
مواد التطبيق والمواد الإيضاحية الأخرى	
العلاقة بين فقرات التأكيد وأمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق.....	أ١-أ٣
الظروف التي قد تُعتبر فيها فقرة التأكيد ضرورية.....	أ٤-أ٦
دمج فقرة التأكيد في تقرير المدقق.....	أ٧-أ٨
فقرات المسائل الأخرى في تقرير المدقق.....	أ٩-أ١٥
تحديد المكان الملائم لفقرات التأكيد وفقرات المسائل الأخرى في تقرير المدقق	أ١٦-أ١٧
الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.....	أ١٨
ملحق ١: قائمة معايير التدقيق الدولية التي تشتمل على متطلبات تخص فقرات التأكيد	
ملحق ٢: قائمة معايير التدقيق الدولية التي تشتمل على متطلبات تخص فقرات المسائل الأخرى	

ملحق ٣: مثال توضيحي لتقرير المدقق الذي يتضمن قسما لأمور التدقيق الرئيسية وفقرة تأكيد وفقرة مسائل أخرى

ملحق ٤: مثال توضيحي لتقرير المدقق الذي يتضمن رأياً متحفظا بسبب الحياد عن إطار إعداد التقارير المالية المعمول به والذي يشتمل على فقرة تأكيد

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح) *" فقرات التأكيد وفقرات المسائل الأخرى في تقرير المدقق المستقل "* بالإشتراك مع معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ *" الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية "*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار الإبلاغ الإضافي في تقرير المدقق عندما يعتبر المدقق أنه من الضروري:

(أ) لفت انتباه المستخدمين إلى مسألة أو مسائل معروضة أو مفصح عنها في البيانات المالية والتي تكون على قدر من الأهمية بحيث أنها أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية؛ أو

(ب) لفت انتباه المستخدمين إلى أي مسألة أو مسائل أخرى غير تلك التي تم عرضها أو الإفصاح عنها في البيانات المالية والتي تكون ذات صلة بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقرير المدقق.

٢. ينص معيار التدقيق الدولي ٧٠١[١] على متطلبات وإرشادات معينة عندما يحدد المدقق أمور التدقيق الرئيسية ويقوم بالإبلاغ عنها في تقرير المدقق. عندما يدرج المدقق قسماً لأمور التدقيق الرئيسية ضمن تقريره، يتناول هذا المعيار العلاقة بين أمور التدقيق الرئيسية وأي إبلاغ إضافي في تقرير المدقق وفقاً لهذا المعيار. (المرجع: الفقرات أ١–أ٣).

٣. ينص معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح)[٢] ومعيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)[٣] على متطلبات وإرشادات معينة حول الإبلاغ في تقرير المدقق فيما يتعلق بالمنشأة المستمرة والمعلومات الأخرى على التوالي.

٤. يحدد الملحقان ١ و٢ معايير التدقيق الدولية التي تتضمن متطلبات محددة للمدقق لدمج فقرات التأكيد أو فقرات المسائل الأخرى في تقرير المدقق. في تلك الظروف، تُطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يخص شكل هذه الفقرات. (المرجع: الفقرة أ٤)

تاريخ النفاذ

٥. يكون هذا المعيار نافذ المفعول فيما يخص عمليات تدقيق البيانات المالية للفترات المنتهية بتاريخ ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ أو بعد ذلك.

الهدف

٦. يتلخص هدف المدقق، بعد تكوينه لرأي معين حول البيانات المالية، في لفت انتباه المستخدمين لما يلي، عندما يكون من الضروري القيام بذلك وفق تقدير المدقق، عبر إبلاغ إضافي واضح في تقرير المدقق:

---

[١] معيار التدقيق الدولي ٧٠١ *" الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل "*.

[٢] معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) *" المنشأة المستمرة "*.

[٣] معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) *" مسؤوليات المدقق المتعلقة بمعلومات أخرى "* .

(أ) مسألة معينة، رغم عرضها أو الإفصاح عنها بشكل ملائم في البيانات المالية، تكون على قدر من الأهمية بحيث تُعتبر أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية؛ أو

(ب) حسبما يكون مناسباً، أي مسألة أخرى ذات صلة بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقرير المدقق.

تعريفات

٧. لأغراض معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المخصصة لها أدناه:

(أ) فقرة تأكيد – فقرة مشمولة في تقرير المدقق تشير إلى مسألة معروضة أو مفصح عنها بشكل ملائم في البيانات المالية وتعتبر، وفق تقدير المدقق، أنها على قدر الأهمية بحيث أنها أمر أساسي لفهم المستخدمين للبيانات المالية.

(ب) فقرة مسألة أخرى – فقرة مشمولة في تقرير المدقق تشير إلى مسألة معينة غير تلك المسائل المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية والتي تعتبر، وفق تقدير المدقق، أنها ذات صلة بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقرير المدقق.

المتطلبات

فقرات التأكيد في تقرير المدقق

٨. إذا اعتبر المدقق أنه من الضروري لفت إنتباه المستخدمين إلى مسألة معروضة أو مفصح عنها في البيانات المالية والتي تعتبر، وفق تقدير المدقق، أنها على قدر من الأهمية بحيث أنها أمر أساسي لفهم المستخدمين للبيانات المالية، يجب أن يدرج المدقق فقرة تأكيد ضمن تقريره شريطة: (المرجع: الفقرات أ٥–أ٦)

(أ) أنه لا يتوجب على المدقق تعديل الرأي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)[٤] نتيجة هذه المسألة؛

(ب) عند تطبيق معيار التدقيق الدولي ٧٠١، لا تُحدد المسألة بأنها من أمور التدقيق الرئيسية التي يتعين الإبلاغ عنها في تقرير المدقق. (المرجع: الفقرات أ١–أ٣).

٩. عندما يدرج المدقق فقرة تأكيد معينة ضمن تقريره، يجب على المدقق:

(أ) أن يدمج الفقرة ضمن قسم منفصل من تقرير المدقق مع عنوان ملائم يتضمن مصطلح "فقرة تأكيد"؛

(ب) أن يدمج إشارة واضحة ضمن الفقرة إلى المسألة المراد تأكيدها وإلى الموضع الذي يمكن فيه إيجاد الإفصاحات ذات الصلة التي تصف المسألة بشكل كامل في البيانات المالية.

[٤] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) *" التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل "*.

ينبغي أن تشير الفقرة فقط إلى المعلومات المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية؛ و

(ج) أن يشير إلى أنه لا يتم تعديل رأي المدقق فيما يخص المسألة التي تم التأكيد عليها. (المرجع: الفقرات أ٧-أ٨، أ١٦-أ١٧)

فقرات المسائل الأخرى في تقرير المدقق

١٠. إذا اعتبر المدقق أنه من الضروري الإبلاغ عن مسألة معينة غير تلك المسائل التي تم عرضها أو الإفصاح عنها في البيانات المالية والتي تعتبر، وفق تقدير المدقق، ذات صلة بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقرير المدقق، يجب أن يدرج المدقق فقرة مسائل أخرى ضمن تقريره، شريطة أن:

(أ) لا يكون ذلك محظورا بموجب القوانين أو الأنظمة؛ و

(ب) عند تطبيق معيار التدقيق الدولي ٧٠١، لم تُحدد المسألة بأنها من أمور التدقيق الرئيسية التي يتعين الإبلاغ عنها في تقرير المدقق. (المرجع: الفقرات أ٩ – أ١٤).

١١. عندما يدرج المدقق فقرة مسائل أخرى ضمن تقريره، يجب أن يدرج المدقق الفقرة في قسم مستقل تحت عنوان "مسألة أخرى" أو عنوان آخر ملائم. (المرجع: الفقرات أ١٥– أ١٧)

الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

١٢. إذا كان المدقق يتوقع إدراج فقرة تأكيد أو فقرة مسائل أخرى ضمن تقريره، يجب على المدقق التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة بخصوص هذا التوقع وصياغة هذه الفقرة. (المرجع: الفقرة أ١٨)

***

مواد التطبيق والمواد الإيضاحية الأخرى

العلاقة بين فقرات التأكيد وأمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق (المرجع: الفقرتان ٢ و٨(ب))

أ١. تُعرّف أمور التدقيق الرئيسية في معيار التدقيق الدولي ٧٠١ بأنها تلك الأمور التي تعتبر، وفق التقدير المهني للمدقق، بأنها الأكثر أهمية في تدقيق البيانات المالية للفترة الحالية. يتم اختيار أمور التدقيق الرئيسية من بين الأمور التي يتم إبلاغها إلى أولئك المكلفين بالحوكمة، والتي تتضمن نتائج هامة من تدقيق البيانات المالية للفترة الحالية[٥]. يوفر الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية معلومات إضافية للمستخدمين المقصودين للبيانات المالية لمساعدتهم في فهم تلك الأمور التي تعتبر، وفق التقدير المهني للمدقق، أنها الأكثر أهمية في عملية التدقيق ويمكن أيضا أن تساعدهم في فهم

[٥] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) *"الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"*، الفقرة ١٦.

المنشأة والمجالات التي تنطوي على أحكام هامة للإدارة في البيانات المالية المدققة. عند تطبيق معيار التدقيق الدولي ٧٠١، لا يعتبر استخدام فقرات التأكيد بديلاً عن وصف أمور التدقيق الرئيسية المختلفة.

أ٢. إن الأمور التي تُحدد بأنها أمور تدقيق رئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١ يمكن أن تكون أيضا، وفق تقدير المدقق، أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية. في مثل هذه الحالات، وعند الإبلاغ عن أي مسألة بأنها من أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١، قد يرغب المدقق بتسليط الضوء أو لفت المزيد من الاهتمام لأهميتها النسبية. يمكن أن يقوم المدقق بذلك عن طريق عرض المسألة بشكل أكثر بروزا من المسائل الأخرى في قسم أمور التدقيق الرئيسية (على سبيل المثال، بأنها المسألة الأولى) أو عن طريق إدراج معلومات إضافية في وصف أمر التدقيق الرئيسي للإشارة إلى أهمية ذلك الأمر بالنسبة لفهم المستخدمين للبيانات المالية.

أ٣. قد تكون هناك مسألة غير محددة بأنها من أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١ (أي لأنها لا تتطلب انتباها كبيرا من قبل المدقق)، ولكنها تعتبر، وفق تقدير المدقق، أنها أساسية في فهم المستخدمين للبيانات المالية (على سبيل المثال، حدث لاحق). إذا اعتبر المدقق أنه من الضروري لفت انتباه المستخدمين لمثل هذه المسألة، يتم تضمين هذه المسألة في فقرة تأكيد معينة في تقرير المدقق وفقاً لهذا المعيار.

الظروف التي لا تكون فيها فقرة التأكيد ضرورية (المرجع: الفقرتان ٤، ٨)

أ٤. يحدد الملحق ١ معايير التدقيق الدولية التي تشتمل على متطلبات محددة للمدقق لإدراج فقرات التأكيد ضمن تقريره في ظروف معينة. تشمل هذه الظروف:

- عندما يكون إطار إعداد التقارير المالية المحدد بموجب القوانين أو الأنظمة هو إطار غير مقبول لكن الحقيقة أنه محدد بموجب القوانين أو الأنظمة.
- تنبيه المستخدمين بأنه يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار ذي غرض خاص.
- عندما تصبح الحقائق معلومة لدى المدقق بعد تاريخ تقريره ويقدم المدقق تقريرا جديدا أو معدلا (أي الأحداث اللاحقة)[٦].

أ٥. فيما يلي أمثلة على الظروف التي يعتبر فيها المدقق أنه من الضروري إدراج فقرة تأكيد:

- الشكوك المتعلقة بالنتائج المستقبلية لدعاوى قضائية استثنائية أو دعاوى تنظيمية.

[٦] معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ "*الأحداث اللاحقة*"، الفقرتان ١٢(ب) و١٦.

- حدث لاحق مهم يقع بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق[٧].
- التطبيق المبكر (حيث يُسمح بذلك) لمعيار محاسبة جديد له تأثير جوهري على البيانات المالية.
- كارثة كبيرة كان لها، أو لا يزال لها، تأثير كبير على المركز المالي للمنشأة.

أ٦. ومع ذلك، فإن الإستخدام الواسع لفقرات التأكيد قد يقلل من فعالية إبلاغ المدقق عن مثل هذه الأمور.

إدراج فقرة التأكيد في تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ٩)

أ٧. لا يؤثر إدراج فقرة تأكيد معينة ضمن تقرير المدقق على رأي المدقق. ولا تعتبر فقرة التأكيد بديلاً عن:

(أ) الرأي المعدل وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) عندما تقتضيه ظروف عملية تدقيق محددة؛

(ب) الإفصاحات في البيانات المالية التي يقتضي إطار إعداد التقارير المالية المعمول من الإدارة إجرائها، أو التي تعتبر بخلاف ذلك ضرورية لتحقيق العرض العادل؛ أو

(ج) إعداد التقارير وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح)[٨] عند وجود شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

أ٨. توفر الفقرات أ١٦–أ١٧ مزيدا من الإرشادات حول تحديد المكان الملائم لفقرات التأكيد في ظروف معينة.

فقرات المسائل الأخرى في تقرير المدقق (المرجع: الفقرات ١٠–١١)

الظروف التي تكون فيها فقرات المسائل الأخرى ضرورية

ذات صلة بفهم المستخدمين لعملية التدقيق

أ٩. يتطلب معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) من المدقق إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة بشأن النطاق والتوقيت المخطط لهما لعملية التدقيق، ويشمل ذلك الإبلاغ عن المخاطر الهامة التي يتم تحديدها من قبل المدقق[٩]. وعلى الرغم من أن الأمور المتعلقة بالمخاطر الهامة يمكن أن تُحدد كأمور تدقيق رئيسية، إلا أن أمور التخطيط والنطاق الأخرى (على سبيل المثال، النطاق المخطط له لعملية التدقيق، أو تطبيق الأهمية النسبية في سياق التدقيق) من غير المرجح أن تكون أمور تدقيق رئيسية بسبب الكيفية التي تُعرّف بها أمور التدقيق الرئيسية في معيار التدقيق الدولي ٧٠١. ومع ذلك، قد

[٧] معيار التدقيق الدولي ٥٦٠، الفقرة ٦.

[٨] معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح)، الفقرات ٢٢–٢٣.

[٩] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح)، الفقرة ١٥.

تتطلب القوانين أو الأنظمة من المدقق الإبلاغ عن أمور التخطيط وتحديد النطاق في تقرير المدقق، أو قد يعتبر المدقق أنه من الضروري الإبلاغ عن هذه الأمور في فقرة المسائل الأخرى.

أ١٠. في الحالات النادرة التي يكون فيها المدقق غير قادر على الإنسحاب من العملية حتى وإن كان التأثير المحتمل لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بسبب القيود التي تفرضها الإدارة على نطاق التدقيق هو تأثير واسع الإنتشار[١٠]، قد يعتبر المدقق أنه من الضروري تضمين فقرة مسائل أخرى في تقريره لتوضيح الأسباب وراء عدم قدرة المدقق على الإنسحاب من العملية.

ذات صلة بفهم المستخدمين لمسؤوليات المدقق أو تقرير المدقق

أ١١. قد تتطلب القوانين أو الأنظمة أو الممارسة المقبولة عموماً في الإختصاص المعني من المدقق أو قد تجيز له أن يتوسع في الأمور التي توفر مزيدا من التوضيح لمسؤوليات المدقق في تدقيق البيانات المالية أو لتقرير المدقق في ذلك الصدد. عندما يتضمن قسم المسائل الأخرى أكثر من مسألة واحدة تعتبر، وفق تقدير المدقق، ذات صلة بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقرير المدقق، فقد يكون من المفيد استخدام عناوين فرعية مختلفة لكل مسألة.

أ١٢. لا تتناول فقرة المسائل الأخرى الظروف التي يكون فيها لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير تُضاف إلى مسؤوليته بموجب معايير التدقيق الدولية (أنظر قسم مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح))[١١]، أو التي يُطلب فيها من المدقق تأدية إجراءات إضافية محددة وتقديم تقرير حولها، أو إبداء الرأي بشأن أمور محددة.

إعداد التقارير حول أكثر من مجموعة واحدة من البيانات المالية

أ١٣. يمكن أن تعّد المنشأة مجموعة واحدة من البيانات المالية وفقاً لإطار ذي غرض عام (على سبيل المثال، الإطار الوطني) ومجموعة أخرى من البيانات المالية وفقاً لإطار آخر ذي غرض عام (على سبيل المثال، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)، وتكلّف المدقق لإعداد تقارير عن هاتين المجموعتين من البيانات المالية. إذا حدد المدقق بأن كلا الإطارين مقبولان في الظروف المختلفة، يمكن أن يدرج المدقق فقرة مسائل أخرى ضمن تقريره، مشيراً إلى حقيقة أن مجموعة أخرى من البيانات المالية قد تم إعدادها من قبل نفس المنشأة وفقاً لإطار آخر ذي غرض عام وأن المدقق قد أصدر تقريراً عن تلك البيانات المالية.

[١٠] انظر الفقرة ١٣(ب)(٢) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) لمناقشة هذه الحالة.

[١١] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) *" تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية"* ، الفقرات ٤٣-٤٤.

القيود المفروضة على توزيع أو استخدام تقرير المدقق

أ١٤. يمكن إعداد البيانات المالية المعدّة لغرض خاص وفقاً لإطار معين ذي غرض عام لأن المستخدمين المقصودين قد حددوا بأن هذه البيانات المالية ذات الغرض العام تلبي احتياجاتهم من المعلومات المالية. وحيث أن تقرير المدقق مصمم لمستخدمين محددين، قد يعتبر المدقق أنه من الضروري في هذه الظروف إدراج فقرة مسائل أخرى، مشيراً إلى أن تقرير المدقق مصمم فقط للمستخدمين المقصودين، ولا ينبغي توزيعه أو استخدامه من قبل أطراف أخرى.

إدراج فقرة مسائل أخرى في تقرير المدقق

أ١٥. يعكس محتوى فقرة المسائل الأخرى بوضوح أنه لا يتوجب عرض تلك المسألة الأخرى أو الإفصاح عنها في البيانات المالية. لا تشمل فقرة المسائل الأخرى معلومات يُحظر على المدقق تقديمها بموجب القوانين أو الأنظمة أو المعايير المهنية الأخرى، على سبيل المثال، المعايير الأخلاقية المتعلقة بسرية المعلومات. ولا تتضمن فقرة المسائل الأخرى أيضاً معلومات يتوجب توفيرها من قبل الإدارة.

تحديد المكان الملائم لفقرات التأكيد وفقرات المسائل الأخرى في تقرير المدقق

(المرجع: الفقرتان ٩، ١١)

أ١٦. يعتمد تحديد المكان الملائم لفقرات التأكيد وفقرات المسائل الأخرى في تقرير المدقق على طبيعة المعلومات التي يتعين الإبلاغ عنها، وحكم المدقق فيما يتعلق بالأهمية النسبية لهذه المعلومات بالنسبة للمستخدمين المقصودين مقارنة مع العناصر الأخرى التي يتوجب الإبلاغ عنها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح). على سبيل المثال:

فقرات التأكيد

- عندما تتعلق فقرة التأكيد بإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، بما في ذلك الظروف التي يحدد فيها المدقق بأن إطار إعداد التقارير المالية المحدد بموجب القوانين أو الأنظمة هو إطار غير مقبول،[١٢] قد يعتبر المدقق أنه من الضروري وضع الفقرة مباشرةً بعد قسم أساس الرأي لتوفير سياق ملائم لرأي المدقق.

- عندما يُعرض قسم أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق، يمكن عرض فقرة التأكيد إما مباشرةً قبل أو بعد قسم أمور التدقيق الرئيسية، بناءً على حكم المدقق فيما يخص الأهمية النسبية للمعلومات المدرجة في فقرة التأكيد. يمكن للمدقق أيضا إضافة سياق آخر لعنوان "تأكيد المسألة"،

[١٢] على سبيل المثال، كما هو مطلوب بموجب معيار التدقيق الدولي ٢١٠ *"الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق"*، الفقرة ١٩ ومعيار التدقيق الدولي ٨٠٠ *"الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية المعدّة وفقاً لأطر ذات أغراض خاصة"*، الفقرة ١٤.

مثل "تأكيد المسألة– حدث لاحق"، لتمييز فقرة التأكيد عن الأمور المختلفة الموصوفة في قسم أمور التدقيق الرئيسية.

فقرات المسائل الأخرى

- عندما يُعرض قسم أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق وتعتبر فقرة المسائل الأخرى ضرورية أيضا، يمكن للمدقق إضافة سياق آخر إلى عنوان "مسألة أخرى"، مثل "مسألة أخرى– نطاق عملية التدقيق"، لتمييز فقرة المسائل الأخرى عن الأمور المختلفة الموصوفة في قسم أمور التدقيق الرئيسية.
- عند إدراج فقرة مسائل أخرى للفت انتباه المستخدمين إلى مسألة متعلقة بمسؤوليات إعداد التقارير الأخرى التي عولجت في تقرير المدقق، قد يتم إدراج الفقرة في التقرير الخاص بالمتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى.
- عندما تكون ذات صلة بجميع مسؤوليات المدقق أو ذات صلة بفهم المستخدمين لتقرير المدقق، يمكن إدراج فقرة المسائل الأخرى كقسم مستقل يتبع التقرير الخاص بتدقيق البيانات المالية والتقرير الخاص بالمتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى.

أ١٧. إن الملحق ٣ هو عبارة عن مثال توضيحي للتفاعل بين قسم أمور التدقيق الرئيسية وفقرة التأكيد وفقرة المسائل الأخرى عندما تُعرض جميعها في تقرير المدقق. يتضمن التقرير التوضيحي في الملحق ٤ فقرة تأكيد في تقرير المدقق لمنشأة أخرى غير المنشأة المدرجة والتي تتضمن رأياً متحفظا والتي لم يتم الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية الخاصة بها.

الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة (المرجع: الفقرة ١٢)

أ١٨. إن الإتصال المطلوب بموجب الفقرة ١٢ يساعد أولئك المكلفين بالحوكمة على الإطلاع على طبيعة أية أمور محددة ينوي المدقق إبرازها في تقريره، ويتيح لهم الفرصة للحصول على مزيد من التوضيح من المدقق حيث يكون ذلك ضرورياً. وبما أن إدراج فقرة المسائل الأخرى فيما يخص مسألة محددة في تقرير المدقق يتكرر في كل عملية متعاقبة، فقد يحدد المدقق أنه من غير الضروري تكرار الإتصال في كل عملية، ما لم يكن ذلك مطلوبا بخلاف ذلك بموجب القوانين أو الأنظمة.

الملحق ١

(المرجع: الفقرتان ٤، أ٤)

قائمة معايير التدقيق الدولية التي تشتمل على متطلبات تخص فقرات التأكيد

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معايير التدقيق الدولية الأخرى التي تتطلب من المدقق إدراج فقرة تأكيد في تقرير المدقق في ظروف محددة. ولا تعتبر هذه القائمة بديلاً عن بحث المتطلبات ومواد التطبيق ذات العلاقة والمواد الإيضاحية الأخرى في معايير التدقيق الدولية.

- معيار التدقيق الدولي ٢١٠ *" الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق"* – الفقرة ١٩(ب).
- معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ *" الأحداث اللاحقة"* – الفقرتان ١٢(ب) و١٦.
- معيار التدقيق الدولي ٨٠٠ "*الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية المعدّة وفقاً لأطر ذات أغراض خاصة* " – الفقرة ١٤.

الملحق ٢

(المرجع: الفقرة ٤)

قائمة معايير التدقيق الدولية التي تشتمل على متطلبات تخص فقرات المسائل الأخرى

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معايير التدقيق الدولية الأخرى التي تتطلب من المدقق إدراج فقرة مسائل أخرى في تقرير المدقق في ظروف محددة. ولا تعتبر هذه القائمة بديلا عن بحث المتطلبات ومواد التطبيق ذات العلاقة والمواد الإيضاحية الأخرى في معايير التدقيق الدولية.

- معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ "*الأحداث اللاحقة*"– الفقرتان ١٢(ب) و١٦.
- معيار التدقيق الدولي ٧١٠ "*المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة*" الفقرات ١٣–١٤ و١٦–١٧ و١٩.
- معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ "*مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة*"– الفقرة ١٠(أ).

الملحق ٣

(المرجع: الفقرة أ١٧)

مثال توضيحي لتقرير المدقق الذي يتضمن قسماً لأمور التدقيق الرئيسية وفقرة تأكيد وفقرة مسائل أخرى

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية للمنشأة المدرجة باستخدام إطار العرض العادل. لا يعتبر التدقيق بأنه تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي 600[١]).**
- **يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **استنتج المدقق بأن الرأي ("النظيف") غير المعدل هو رأي مناسب بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي تلك المتطلبات التابعة للاختصاص.**
- **بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، استنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).**
- **بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق، كان هناك حريق في المرافق الإنتاجية للمنشأة، والذي أفصحت المنشأة عنه كحدث لاحق. ووفق تقدير المدقق، تعتبر هذه المسألة على قدر من الأهمية بحيث أنها أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية. لم تتطلب المسألة اهتماما كبيرا من قبل المدقق في تدقيق البيانات المالية في الفترة الحالية.**
- **تم الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.**
- **حصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ولم يحدد أي خطأ جوهري في المعلومات الأخرى.**
- **يتم عرض الأرقام المقابلة، وتم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من قبل المدقق السابق. لا يمُنع المدقق بموجب القوانين أو الأنظمة من الإشارة الى تقرير المدقق السابق بخصوص الأرقام المقابلة وقد قرر القيام بذلك.**

[١] معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ "*الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)*".

- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية[٢]

الرأي

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية الموحدة في [*الإختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا.

تأكيد مسألة معينة[٣]

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X في البيانات المالية، الذي يصف آثار الحريق في المرافق الإنتاجية للشركة. لا يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذه المسألة.

---

[٢] يعتبر العنوان الفرعي "تقرير حول تدقيق البيانات المالية" غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

[٣] كما لوحظ في الفقرة أ١٦، يمكن عرض فقرة التأكيد إما مباشرةً قبل أو بعد قسم أمور التدقيق الرئيسية بناءً على حكم المدقق فيما يخص الأهمية النسبية للمعلومات المدرجة في فقرة التأكيد.

أمور التدقيق الرئيسية

هي تلك الأمور التي تعتبر، وفق حكمنا وتقديرنا المهني، أنها الأكثر أهمية في تدقيقنا للبيانات المالية للفترة الحالية. تم تناول هذه الأمور في سياق تدقيقنا للبيانات المالية ككل، وفي صياغة رأينا بشأنها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً حول هذه الأمور.

[*وصف كل مسألة تدقيق رئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.*]

مسألة أخرى

تم تدقيق البيانات المالية لشركة ABC للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠×٠ من قبل مدقق آخر أبدى رأياً غير معدل حول تلك البيانات بتاريخ ٣١ مارس ٢٠×١.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل "معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها"]

[*الإبلاغ وفقاً لمتطلبات إعداد التقارير في معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في الملحق ٢ من معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح).*]

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية[٤]

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ٢ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).]

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*.]

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*]

شريك العملية في التدقيق الذي ينتج عنه تقرير المدقق المستقل هذا هو [*إسم*].

[٤] في مختلف أجزاء التقارير التوضيحية للمدقق، قد تكون هناك حاجة لاستبدال مصطلحي الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في الاختصاص المحدد.

[*التوقيع باسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الاختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

الملحق ٤

(المرجع: الفقرة أ٨)

مثال توضيحي لتقرير المدقق الذي يتضمن رأياً متحفظا بسبب الحياد عن إطار إعداد التقارير المالية المعمول به والذي يشتمل على فقرة تأكيد

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية لمنشأة أخرى غير المنشأة المدرجة باستخدام إطار العرض العادل. لا يعتبر التدقيق بأنه تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي 600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **أدى الحياد عن إطار إعداد التقارير المالية المعمول به إلى إبداء رأي متحفظ.**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي تلك المتطلبات التابعة للاختصاص.**
- **بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، استنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).**
- **بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق، كان هناك حريق في المرافق الإنتاجية للمنشأة، والذي أفصحت المنشأة عنه كحدث لاحق. ووفق تقدير المدقق، تعتبر هذه المسألة على قدر من الأهمية بحيث أنها أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية. لم تتطلب المسألة اهتماما كبيرا من قبل المدقق في تدقيق البيانات المالية في الفترة الحالية.**
- **لا يتوجب على المدقق، كما أنه لم يقرر بخلاف ذلك، الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.**
- **لم يحصل المدقق على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقريره.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية[1]

الرأي المتحفظ

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، وباستثناء الآثار المحتملة للمسألة المبينة في قسم *أساس الرأي المتحفظ* من تقريرنا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي المتحفظ

تُسجل الأوراق المالية قصيرة الأجل والقابلة للتداول للشركة في بيان المركز المالي بقيمة XXX. لم تربط الإدارة هذه الأوراق المالية بأسعار السوق الحالية بل قامت بدلا من ذلك ببيانها بسعر التكلفة، وهو ما يشكّل حياداً عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. تشير سجلات الشركة إلى أنه لو كانت الإدارة قد ربطت الأوراق المالية القابلة للتداول بأسعار السوق الحالية، كانت ستعترف الشركة بخسائر غير محققة مقدارها XXX في بيان الدخل الشامل للسنة. وكان سيتم تخفيض المبلغ المسجل للأوراق المالية في بيان المركز المالي بنفس المبلغ بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X1، وكان سيتم تخفيض ضريبة الدخل وصافي الدخل وحقوق ملكية المساهمين بمقدار XXX و XXX وXXX على التوالي.

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية الموحدة في [*الإختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا المتحفظ.

---

[1] يعتبر العنوان الفرعي "*تقرير حول تدقيق البيانات المالية*" غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

تأكيد مسألة معينة– آثار الحريق

نود أن نلفت الانتباه إلى الإيضاح X في البيانات المالية، الذي يصف آثار الحريق في المرافق الإنتاجية للشركة. لا يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذه المسألة.

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية [٢]

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).]

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*.]

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*]

[*التوقيع باسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الاختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

التدقيق

[٢] أو مصطلحات أخرى تكون مناسبة في سياق الإطار القانوني في الاختصاص المحدد.

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	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١
طبيعة المعلومات المقارنة	٢-٣
تاريخ النفاذ	٤
الأهداف	٥
التعريفات	٦
المتطلبات	
إجراءات التدقيق	٧-٩
تقارير التدقيق	١٠-١٩
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
إجراءات التدقيق	أ١
تقارير التدقيق	أ٢-أ١٣
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[1] 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 واسعي النطاق فيما يتعلق بمسؤوليات إعداد التقارير الخاصة بالمدقق: الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة. ويتم غالباً تحديد المنهج الذي سيتم إعتماده 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 للفترات 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

[1] 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 بواحدة أو أكثر من الفترات السابقة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

(ب) الأرقام المقابلة – المعلومات المقارنة عندما حيث القيم والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة مدرجة بإعتبارها جزءً أساسي 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 "للفترة السابقة" على أنها "للفترات 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 الدولي٥٦٠[٢]. وفي حال تم تعديل البيانات المالية للفترة السابقة، يقرر المدقق اتفاق المعلومات المقارنة مع البيانات المالية المعدلة.

٩. كما يتطلب معيار التدقيق الدولي٥٨٠[٣]، 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 أ١)

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 و١٢ و١٤. (المرجع: الفقرة أ٢)

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 جوهرية؛ 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 أ٣–أ٥)

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 أ٦)

[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 يمنع 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 أ٧)

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.(المرجع: الفقرة أ٨).[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 أ٩–أ١٠)

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.[٥] (المنقح) (المرجع: الفقرة أ١١)

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 (المنقح) *"فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل"*، الفقرة ٨.

(ب) نوع الرأي الذي أبداه المدقق السابق، وفي حال كان معدلاً، الأسباب وراء تعديله؛ و

(ج) تاريخ ذلك التقرير. (المرجع: الفقرة أ٧)

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 والمسئولين عن الحوكمة بذلك الخطأ، إلا في حال مشاركة كافة المسئولين 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 الحلية فقط. (المرجع: الفقرة أ١٢)

البيانات المالية غير المدقق 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 متطلب الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية بأن الأرصدة الإفتتاحية خالية من الأخطاء الجوهرية التي تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية.[٧] (المرجع : الفقرة أ١٣)

***

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

إجراءات التدقيق

الإقرارات الخطية (المرجع: الفقرة ٩)

أ١. 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 الخطي 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 (المنقح) *"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)

أ٢. 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 (المرجع: الفقرة ١١)

أ٣. 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.

أ٤. 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 سلبي (حسبما ينطبق) حول البيانات المالية للفترة الحالية بسبب آثار الأمر الذي لم يتم حله أو آثاره المحتملة على إمكانية مقارنة الأرقام الحالية والمقابلة.

أ٥. 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 و٢ التابعة للملحق.

الخطأ الوارد في البيانات المالية للفترة السابقة (المرجع: الفقرة ١٢)

أ٦. 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 "المنقح").

البيانات المالية للفترة السابقة المدققة من قبل المدقق السابق (المرجع: الفقرة ١٣)

أ٧. 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 للفترة السابقة غير المدققة (المرجع: الفقرة ١٤)

أ٨. إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة بشأن الأرصدة الافتتاحية، يتوجب على المدقق بموجب معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) [٨] إبداء رأي متحفظ أو حجب الرأي حول البيانات المالية، حسبما يكون مناسبا، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح). وإذا واجه المدقق صعوبات كبيرة في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة تثبت بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على أخطاء تؤثر بشكلٍ جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية، فقد يحدد المدقق هذا الأمر على أنه من أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٧٠١ [٩] .

البيانات المالية المقارنة

المرجع الوارد في رأي المدقق (المرجع: الفقرة ١٥)

أ٩. 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.

أ١٠. تم إدراج مثال توضيحي على تقرير المدقق في حال تعين 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)

أ١١. 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 الإختصاص، قد يتحمل المدقق مسؤوليات إضافية لإعداد التقارير مصممة لمنع الإعتماد المستقبلي على تقرير المدقق الصادر سابقاً حول البيانات المالية للفترة السابقة.

[٨] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) *" التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل "* .

[٩] معيار التدقيق الدولي ٧٠١ *" الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل "* .

البيانات المالية للفترة السابقة المدققة من قبل المدقق السابق (المرجع: الفقرة ١٨)

أ١٢. 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:

> كجزءٍ 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 إلاّ فيما يتعلق بالتعديلات، ووفقاً لذلك، لم نقم بإبداء الرأي أو أي شكل آخر من أشكال التأكيد حول البيانات المالية ككل لعام ٢٠X١.

البيانات المالية للفترة السابقة غير المدققة (المرجع: الفقرة ١٩)

أ١٣. إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة بشأن الأرصدة الافتتاحية، يتوجب على المدقق بموجب معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) إبداء رأي متحفظ أو حجب الرأي حول البيانات المالية، حسبما يكون مناسبا، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح). وإذا واجه المدقق صعوبات كبيرة في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة تثبت بأن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على أخطاء تؤثر بشكلٍ جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية، فقد يحدد المدقق هذا الأمر على أنه من أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.

ملحق

(المرجع: الفقرة أ٥، أ٧، أ١٠)

أمثلة توضيحية على تقارير المدقق

مثال توضيحي ١– الأرقام المقابلة

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية لمنشأة أخرى غير المنشأة المدرجة باستخدام إطار العرض العادل. لا يعتبر التدقيق هو تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي600).[١]**
- **يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو أهداف عامة).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي 210 .[٢]**
- **اشتمل تقرير المدقق بخصوص الفترة السابقة، حسبما صدر مسبقاً، رأياً متحفظاً.**
- **لم يتم حلّ المسألة التي أدت إلى إجراء التعديل.**
- **تعتبر الآثار أو الآثار المحتملة للمسألة على أرقام الفترة الحالية هي آثار هامة وتتطلب إجراء تعديل على رأي المدقق فيما يخص أرقام الفترة الحالية.**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي تلك المتطلبات التابعة للإختصاص.**
- **بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، إستنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكلٍ كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٥٧٠ (المنقح).[٣]**
- **لا يُطلب من المدقق، ولم يقرر بخلاف ذلك، الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٧٠١ .**
- **لم يحصل المدقق على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقرير المدقق.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**

[١] *معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ " الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر).*

[٢] معيار التدقيق الدولي ٢١٠ *" الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق ".*

[٣] معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) *" المنشأة المستمرة ".*

- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية[٤]

الرأي المتحفظ

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، وبإستثناء آثار المسألة المبينة في قسم *أساس الرأي المتحفظ* من تقريرنا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي المتحفظ

كما نوقش في الملاحظة X المرفقة بالبيانات المالية، لم يتم دمج أي إستهلاك في البيانات المالية، وهو ما يشكّل حيادا عن. ويأتي هذا نتيجة قرار اتخذته الإدارة في بداية السنة المالية السابقة ودفعنا لإبداء رأي تدقيق متحفظ حول البيانات المالية المتعلقة بتلك السنة. ووفقا لطريقة القسط الثابت في حساب الإستهلاك والمعدلات السنوية البالغة ٥% للمباني و٢٠% للمعدات، ينبغي زيادة خسائر السنة بمقدار xxx في عام 20X1 وبمقدار xxx في عام 20X0، وينبغي تخفيض الممتلكات والمصانع والمعدات بواسطة الإستهلاك المتراكم البالغ xxx في عام 20X1 وxxx في عام 20X0، وينبغي زيادة الخسائر المتراكمة بمقدار xxx في عام 20X1 وبمقدار xxx في عام 20X0.

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية الموحدة* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في *[الإختصاص]*، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا المتحفظ.

---

[٤] يعتبر العنوان الفرعي " *تقرير حول تدقيق البيانات المالية* "غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية الموحدة[٥]

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)[٦] – أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)] .

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*]

[*التوقيع بإسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

التدقيق

[٥] عبر مختلف أجزاء تقارير المدقق التوضيحية هذه، قد تكون هناك حاجة لإستبدال مصطلحي الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في الإختصاص المحدد.

[٦] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) *" تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية "* .

مثال توضيحي ٢– الأرقام المقابلة

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية لمنشأة أخرى غير المنشأة المدرجة باستخدام إطار العرض العادل. لا يعتبر التدقيق هو تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو الأهداف العامة).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **اشتمل تقرير المدقق بخصوص الفترة السابقة، حسبما صدر مسبقاً، رأياً متحفظاً.**
- **لم يتم حلّ المسألة التي أدت إلى إجراء التعديل.**
- **تعتبر الآثار أو الآثار المحتملة للمسألة على أرقام الفترة الحالية هي آثار غير هامة لكنها تتطلب إجراء تعديل على رأي المدقق بسبب الآثار أو الآثار المحتملة للمسألة غير المبتوت فيها على إمكانية مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة.**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي تلك المتطلبات التابعة للإختصاص.**
- **بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، إستنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكلٍ كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠ (المنقح).**
- **لا يُطلب من المدقق، ولم يقرر بخلاف ذلك، الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.**
- **لم يحصل المدقق على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقرير المدقق.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية[٧٩]

الرأي المتحفظ

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، وبإستثناء الآثار المحتملة على الأرقام المقابلة للمسألة المبينة في قسم *أساس الرأي المتحفظ* من تقريرنا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي المتحفظ

لأنه تم تعييننا كمدققين للشركة خلال عام 20X0، فإننا لم نتمكن من مراقبة الجرد الفعلي للمخزون في بداية تلك الفترة ولم نتمكن من إقناع أنفسنا عبر وسائل بديلة بشأن كميات المخزون. وحيث يؤثر مخزون بداية الفترة على تحديد نتائج العمليات، فإننا لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت التعديلات على نتائج العمليات والأرباح المستبقاة في بداية الفترة هي تعديلات ضرورية لعام 20X0. وقد تم تعديل رأي التدقيق الخاص بنا حول البيانات المالية للفترة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر 20X0 وفقاً لذلك. تم أيضاً تعديل رأينا حول البيانات المالية للفترة الحالية بسبب الأثر المحتمل لهذه المسألة على إمكانية مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة.

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية الموحدة* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في [*الإختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا المتحفظ.

[٧] يعتبر العنوان الفرعي " تقرير حول تدقيق البيانات المالية " غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية الموحدة[٨]

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) – أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).]

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).*]

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) – أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*]

[*التوقيع بإسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

[٨] أو مصطلحات أخرى مناسبة في سياق الإطار القانوني في الإختصاص المحدد.

مثال توضيحي ٣- الأرقام المقابلة

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية لمنشأة أخرى غير المنشأة المدرجة باستخدام إطار العرض العادل. لا يعتبر التدقيق هو تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي 600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **استنتج المدقق بأن الرأي غير المعدّل (أي "النظيف") هو رأي مناسب بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي تلك المتطلبات التابعة للإختصاص.**
- **بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، إستنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكلٍ كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).**
- **لا يُطلب من المدقق، ولم يقرر بخلاف ذلك، الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.**
- **حصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ولم يحدد أي أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى.**
- **يتم عرض الأرقام المقابلة، وتم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من قبل المدقق السابق.**
- **لا يُحظر على المدقق بموجب القوانين أو الأنظمة الرجوع إلى تقرير المدقق السابق حول الأرقام المقابلة وقد قرر القيام بذلك.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية[٩]

الرأي

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية الموحدة* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في [*الإختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأي التدقيق الخاص بنا.

مسألة أخرى

تم تدقيق البيانات المالية للشركة عن السنة المنتهية بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠X٠ من قبل مدقق آخر أبدى رأياً غير معدل حول تلك البيانات بتاريخ ٣١ مارس ٢٠X١.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل " معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها "]

[الإبلاغ وفقاً لمتطلبات إعداد التقارير في معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) – أنظر المثال التوضيحي ١ في الملحق ٢ من معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)] [١٠]

---

[٩] يعتبر العنوان الفرعي "تقرير حول تدقيق البيانات المالية" غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) *" مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى "*.

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية[١١]

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) – أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).]

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).]

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)]

[بإسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد]

[عنوان المدقق]

[التاريخ]

[١١] أو مصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في الإختصاص المحدد.

مثال توضيحي ٤– الأرقام المقابلة

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية لمنشأة أخرى غير المنشأة المدرجة باستخدام إطار العرض العادل. لا يعتبر التدقيق هو تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي 600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **يتوجب على المدقق إعداد التقارير حول كل من البيانات المالية للفترة الحالية والبيانات المالية للفترة السابقة فيما يتعلق بتدقيق السنة الحالية.**
- **اشتمل تقرير المدقق بخصوص الفترة السابقة، حسبما صدر مسبقاً، رأياً متحفظاً.**
- **لم يتم حلّ المسألة التي أدت إلى إجراء التعديل.**
- **تعتبر الآثار أو الآثار المحتملة للمسألة على أرقام الفترة الحالية هي آثار هامة لكل من البيانات المالية للفترة الحالية والبيانات المالية للفترة السابقة وتتطلب تعديل رأي المدقق.**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي تلك المتطلبات التابعة للإختصاص.**
- **بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، إستنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكلٍ كبير في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).**
- **لا يُطلب من المدقق، ولم يقرر بخلاف ذلك، الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.**
- **لم يحصل المدقق على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقرير المدقق.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية[١٢]

الرأي المتحفظ

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ و٢٠X٠، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، وبإستثناء آثار المسألة المبينة في قسم *أساس الرأي المتحفظ* من تقريرنا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ و٢٠X٠ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي المتحفظ

كما نوقش في الملاحظة X المرفقة بالبيانات المالية، لم يتم دمج أي إستهلاك في البيانات المالية، وهو ما يشكّل حياداً ووفقا لطريقة القسط الثابت في حساب الإستهلاك والمعدلات السنوية البالغة ٥% للمباني و٢٠% للمعدات، ينبغي زيادة خسائر السنة بمقدار xxx في عام 20X1 وبمقدار xxx في عام 20X0 ، وينبغي تخفيض الممتلكات والمصانع والمعدات بواسطة الإستهلاك المتراكم البالغ xxx في عام 20X1 و xxx في عام 20X0، وينبغي زيادة الخسائر المتراكمة بمقدار xxx في عام 20X1 وبمقدار xxx في عام 20X0.

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية الموحدة* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في *[الإختصاص]*، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا المتحفظ.

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية[١٣]

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) – أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).]

[١٢] يعتبر العنوان الفرعي "تقرير حول تدقيق البيانات المالية" غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

[١٣] أو مصطلحات أخرى مناسبة في سياق الإطار القانوني في الإختصاص المحدد.

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)- أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).*]

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)- أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*]

[*التوقيع بإسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)

مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى

(نافذ المفعول بخصوص عمليات تدقيق البيانات المالية للفترات المنتهية في ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ أو بعد ذلك)

المحتويات

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار	١-٩
تاريخ النفاذ	١٠
الأهداف	١١
تعريفات	١٢
المتطلبات	
الحصول على معلومات أخرى	١٣
قراءة ودراسة المعلومات الأخرى	١٤-١٥
الإستجابة في حال وجود تناقض هام أو عندما تشتمل المعلومات الأخرى على خطأ جوهري	١٦
الإستجابة عندما يستنتج المدقق وجود خطأ جوهري في المعلومات الأخرى	١٧-١٩
الإستجابة عند وجود خطأ جوهري في البيانات المالية أو عند الحاجة إلى تحديث فهم المدقق للمنشأة وبيئتها	٢٠
إعداد التقارير	٢١-٢٤
التوثيق	٢٥
مواد التطبيق والمواد الإيضاحية الأخرى	
تعريفات	أ١-أ١٠
الحصول على معلومات أخرى	أ١١-أ٢٢
قراءة ودراسة المعلومات الأخرى	أ٢٣-أ٣٨
الإستجابة في حال وجود تناقض هام أو عندما تشتمل المعلومات الأخرى على خطأ جوهري	أ٣٩-أ٤٣
الإستجابة عندما يستنتج المدقق وجود خطأ جوهري في المعلومات الأخرى	أ٤٤-أ٥٠
الإستجابة عند وجود خطأ جوهري في البيانات المالية أو عند الحاجة إلى تحديث فهم المدقق للمنشأة وبيئتها	أ٥١
إعداد التقارير	أ٥٢-أ٥٩

ملحق ١: أمثلة على المبالغ أو البنود الأخرى التي يمكن إدراجها في المعلومات الأخرى

ملحق ٢: أمثلة توضيحية لتقارير المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) *" مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى "* بالإشتراك مع معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ *" الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية "*.

مقدمة

نطاق هذا المعيار

١. يتناول هذا المعيار مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى، سواءً كانت معلومات مالية أو غير مالية (بإستثناء البيانات المالية وتقرير المدقق حولها)، المشمولة في التقرير السنوي للمنشأة. قد يكون التقرير السنوي للمنشأة مكوّن من وثيقة واحدة أو مجموعة من الوثائق التي تخدم نفس الغرض.

٢. تم صياغة هذا المعيار في سياق تدقيق البيانات المالية من قبل مدقق مستقل. وتبعاً لذلك، ينبغي أن تُفهم أهداف المدقق في هذا المعيار ضمن سياق الأهداف العامة للمدقق كما جاء في الفقرة ١١ من معيار التدقيق الدولي ٢٠٠[١]. ويُقصد من المتطلبات المنصوص عليها في معايير التدقيق الدولية مساعدة المدقق على تحقيق الأهداف المحددة في معايير التدقيق الدولية، وبالتالي الأهداف العامة للمدقق. لا يغطي رأي المدقق حول البيانات المالية المعلومات الأخرى، كما لا يتطلب هذا المعيار من المدقق الحصول على أدلة تدقيق تتجاوز تلك المطلوبة لتكوين رأي حول البيانات المالية.

٣. يتطلب هذا المعيار من المدقق قراءة وبحث المعلومات الأخرى لأن تلك المعلومات الأخرى التي تتعارض جوهريا مع البيانات المالية أو مع معرفة المدقق التي يتم الحصول عليها في عملية التدقيق قد تشير إلى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية أو في المعلومات الأخرى، والتي قد تضعف من مصداقية البيانات المالية وتقرير المدقق بشأنها. يمكن أن تؤثر هذه الأخطاء الجوهرية أيضا بشكل غير ملائم على القرارات الإقتصادية للمستخدمين الذين يتم إعداد تقرير المدقق لهم.

٤. يمكن أن يساعد أيضاً هذا المعيار المدقق في الإمتثال للمتطلبات[٢] الأخلاقية ذات الصلة التي تتطلب منه تجنب الارتباط عن علم منه بالمعلومات التي يعتقد أنها تحتوي على بيان خاطئ أو مضلل بشكل كبير أو بيانات أو معلومات يتم تقديمها باستهتار، أو أنها تغفل أو تحجب المعلومات التي يتوجب إدراجها حيث يكون هذا الإغفال أو الحجب مضللا.

٥. يمكن أن تشمل المعلومات الأخرى مبالغ أو بنود أخرى ينبغي أن تكون متطابقة لتلخيص، أو توفير قدر أكبر من التفاصيل، حول المبالغ أو البنود الأخرى في البيانات المالية، ومبالغ أو بنود أخرى يحصل المدقق على المعرفة المتعلقة بها في عملية التدقيق. يمكن أن تشمل المعلومات الأخرى أيضاً مسائلاً أخرى.

[١] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ *" الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"* .

[٢] قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين التابعة لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين، الفقرة ٢.١١٠.

٦. تُطبق مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى (بإستثناء مسؤوليات إعداد التقرير المعمول بها) بغض النظر عما إذا كان يتم الحصول على المعلومات الأخرى من قبل المدقق قبل أو بعد تاريخ تقرير المدقق.

٧. لا يُطبق هذا المعيار على ما يلي:
(أ) الإعلانات الأولية للمعلومات المالية؛ أو
(ب) وثائق الإستثمار في الأوراق المالية، بما في ذلك نشرات الاكتتاب.

٨. لا تشكّل مسؤوليات المدقق بموجب هذا المعيار عملية تأكيد حول المعلومات الأخرى كما لا تفرض أي إلتزام على المدقق للحصول على تأكيد حول المعلومات الأخرى.

٩. يمكن أن تفرض القوانين أو الأنظمة إلتزامات إضافية على المدقق فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي هي خارج نطاق هذا المعيار.

تاريخ النفاذ

١٠. يكون هذا المعيار نافذ المفعول فيما يخص عمليات تدقيق البيانات المالية للفترات المنتهية بتاريخ ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ أو بعد ذلك.

الأهداف

١١. تتلخص أهداف المدقق، بعد قراءة المعلومات الأخرى، فيما يلي:

(أ) الأخذ بعين الإعتبار ما إذا كان يوجد تناقض جوهري بين المعلومات الأخرى والبيانات المالية؛

(ب) الأخذ بعين الإعتبار ما إذا كان يوجد تناقض جوهري بين المعلومات الأخرى ومعرفة المدقق التي يتم الحصول عليها في عملية التدقيق؛

(ج) الإستجابة بشكل ملائم عندما يحدد المدقق وجود مثل هذه التناقضات الجوهرية، أو عندما يطلع المدقق بخلاف ذلك على وجود أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى؛ و

(د) إعداد التقارير وفقاً لهذا المعيار.

تعريفات

١٢. لأغراض معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المخصصة لها أدناه:

(أ) التقرير السنوي– هو وثيقة أو مجموعة من الوثائق يتم إعدادها عادةً بشكل سنوي من قبل الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة وفقاً للقوانين أو الأنظمة أو الأعراف، ويكون الغرض منها هو تزويد المالكين (أو الأطراف المعنية المماثلة) بمعلومات عن عمليات المنشأة ونتائجها المالية ومركزها المالي كما هو مبين في البيانات المالية. يتضمن التقرير السنوي أو يرافق

البيانات المالية وتقرير المدقق بشأنها ويشمل عادةً معلومات حول تطورات المنشأة وتوقعاتها المستقبلية والمخاطر والشكوك الخاصة بها، وبيان صادر عن الهيئة الإدارية للمنشأة، وتقارير تغطي أمور الحوكمة. (المرجع: الفقرات أ١– أ٥)

(ب) أخطاء المعلومات الأخرى– توجد أخطاء في المعلومات الأخرى عندما يتم بيان المعلومات الأخرى بشكل غير صحيح أو تكون مضللة بطريقة أخرى (بما في ذلك لأنها تغفل أو تحجب المعلومات اللازمة لفهم مسألة معينة مفصح عنها في المعلومات الأخرى بشكل سليم). (المرجع: الفقرات أ٦– أ٧)

(ج) المعلومات الأخرى– هي المعلومات المالية أو غير المالية (بإستثناء البيانات المالية وتقرير المدقق بشأنها) المشمولة في التقرير السنوي للمنشأة. (المرجع: الفقرات أ٨–أ١٠)

المتطلبات

الحصول على المعلومات الأخرى

١٣. يجب على المدقق: (المرجع: الفقرات أ١١– أ٢٢)

(أ) أن يحدد، من خلال المناقشة مع الإدارة، الوثيقة (الوثائق) التي تكوّن التقرير السنوي، وطريقة وتوقيت إصدار هذه الوثيقة (الوثائق) المخطط لهما من قبل المنشأة؛

(ب) أن يتخذ الترتيبات المناسبة مع الإدارة للحصول في الوقت المناسب، وإن أمكن، قبل تاريخ تقرير المدقق، على النسخة النهائية من الوثيقة (الوثائق) التي تكوّن التقرير السنوي؛ و

(ج) في حال لم تتاح بعض أو جميع الوثيقة (الوثائق) المحددة في البند (أ) إلا بعد تاريخ تقرير المدقق، أن يطلب من الإدارة تقديم إقرار خطي بأنه سوف يتم تزويد النسخة النهائية للوثيقة (الوثائق) للمدقق حال توفرها، وقبل صدورها من قبل المنشأة، بحيث يكون بإمكان المدقق إستكمال الإجراءات التي يتطلبها هذا المعيار. (المرجع: الفقرة أ٢٢)

قراءة ودراسة المعلومات الأخرى

١٤. يجب على المدقق أن يقرأ المعلومات الأخرى، ويتعين عليه خلال القيام بذلك: (المرجع: الفقرات أ٢٣– أ٢٤)

(أ) أن يأخذ بعين الإعتبار ما إذا كان يوجد تناقض جوهري بين المعلومات الأخرى والبيانات المالية. وكأساس لهذا الاعتبار، يجب على المدقق أن يقارن المبالغ المختارة أو البنود الأخرى في المعلومات الأخرى (التي ينبغي أن تكون متطابقة لتلخيص، أو توفير قدر أكبر من التفاصيل، حول المبالغ أو البنود الأخرى في البيانات المالية) مع تلك المبالغ أو البنود الأخرى في البيانات المالية وذلك لتقييم إتساقها؛ و(المرجع: الفقرات أ٢٥–أ٢٩)

(ب) أن يأخذ بعين الإعتبار ما إذا كان يوجد تناقض جوهري بين المعلومات الأخرى ومعرفة المدقق التي يتم الحصول عليها في عملية التدقيق، في سياق أدلة التدقيق المتحصل عليها والنتائج التي يتم التوصل إليها في عملية التدقيق. (المرجع: الفقرات أ٣٠-أ٣٦)

١٥. أثناء قراءة المعلومات الأخرى وفقاً للفقرة ١٤، ينبغي أن يتنبه المدقق للمؤشرات التي تدل على وجود أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى غير المتعلقة بالبيانات المالية أو في معرفة المدقق التي يتم الحصول عليها في عملية التدقيق. (المرجع: الفقرات أ٢٤، أ٣٧- أ٣٨)

الإستجابة في حال وجود تناقض هام أو عندما تشتمل المعلومات الأخرى على خطأ جوهري

١٦. إذا حدد المدقق وجود تناقض هام (أو أدرك بأن المعلومات الأخرى يبدو أنها تشتمل على أخطاء جوهرية)، فإنه يجب عليه أن يناقش الأمر مع الإدارة، وإن لزم الأمر، أن ينفذ إجراءات أخرى لتحديد ما إذا: (المرجع: الفقرات أ٣٩- أ٤٣)

(أ) توجد أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى؛

(ب) توجد أخطاء جوهرية في البيانات المالية؛ أو

(ج) هناك حاجة لتحديث فهم المدقق للمنشأة وبيئتها.

الإستجابة عندما يستنتج المدقق وجود خطأ جوهري في المعلومات الأخرى

١٧. إذا استنتج المدقق وجود خطأ جوهري في المعلومات الأخرى، يجب عليه أن يطلب من الإدارة تصحيح المعلومات الأخرى. إذا كانت الإدارة:

(أ) توافق على إجراء التصحيح، يجب على المدقق أن يحدد بأنه قد تم إجراء التصحيح؛ أو

(ب) ترفض إجراء التصحيح، يجب على المدقق إبلاغ المسألة إلى أولئك المكلفين بالحوكمة وأن يطلب إجراء التصحيح.

١٨. إذا استنتج المدقق وجود خطأ جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير المدقق، ولم يتم تصحيح المعلومات الأخرى بعد إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة، على المدقق أن يتخذ الإجراءات المناسبة، بما في ذلك: (المرجع: الفقرة أ٤٤)

(أ) بحث الآثار المترتبة على تقرير المدقق والتواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة حول كيفية تخطيط المدقق لمعالجة الأخطاء الجوهرية في تقرير المدقق (أنظر الفقرة ٢٢ (هـ)(٢))؛ أو (المرجع: الفقرة أ٤٥)

(ب) الإنسحاب من العملية، حيث يكون الإنسحاب ممكناً بموجب القوانين أو الأنظمة المعمول بها. (المرجع: الفقرات أ٤٦-أ٤٧)

١٩. إذا استنتج المدقق وجود خطأ جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المدقق، يجب على المدقق:

(أ) إذا تم تصحيح المعلومات الأخرى، أن ينفذ الإجراءات اللازمة في الظروف المحددة؛ أو (المرجع: الفقرة أ٤٨)

(ب) إذا لم يتم تصحيح المعلومات الأخرى بعد التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة، أن يتخذ الإجراءات المناسبة مع مراعاة الحقوق والإلتزامات القانونية للمدقق، وأن يسعى إلى إطلاع المستخدمين الذين أُعدّ لهم تقرير المدقق بشكل مناسب على الأخطاء الجوهرية غير المصححة. (المرجع: الفقرات أ٤٩-أ٥٠)

الإستجابة عند وجود خطأ جوهري في البيانات المالية أو عند الحاجة إلى تحديث فهم المدقق للمنشأة وبيئتها

٢٠. إذا استنتج المدقق، نتيجةً لتنفيذ الإجراءات الواردة في الفقرات ١٤-١٥، وجود خطأ جوهري في البيانات المالية أو عند الحاجة إلى تحديث فهم المدقق للمنشأة وبيئتها، يجب على المدقق أن يستجيب بشكل مناسب وفقاً لمعايير التدقيق الدولية الأخرى. (المرجع: الفقرة أ٥١)

إعداد التقارير

٢١. يجب أن يتضمن تقرير المدقق قسماً منفصلاً تحت عنوان "معلومات أخرى"، أو عنوان آخر مناسب، عندما، في تاريخ تقرير المدقق:

(أ) يحصل المدقق، أو يتوقع الحصول، على المعلومات الأخرى، فيما يخص تدقيق البيانات المالية للمنشأة المدرجة؛ أو

(ب) يحصل المدقق على بعض أو جميع المعلومات الأخرى، فيما يخص تدقيق البيانات المالية لمنشأة أخرى غير المنشأه المدرجة. (المرجع: الفقرة أ٥٢)

٢٢. عندما يتوجب أن يشتمل تقرير المدقق على قسم المعلومات الأخرى وفقاً للفقرة ٢١، يجب أن يتضمن هذا القسم: (المرجع: الفقرة أ٥٣)

(أ) بيان يفيد بأن الإدارة هي المسؤولة عن المعلومات الأخرى؛

(ب) تحديدا لما يلي:

(١) المعلومات الأخرى، إن وجدت، التي حصل عليها المدقق قبل تاريخ تقريره؛ و

(٢) المعلومات الأخرى، إن وجدت، التي يُتوقع الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المدقق، فيما يخص تدقيق البيانات المالية للمنشأة المدرجة.

(ج) بيان يفيد بأن رأي المدقق لا يغطي المعلومات الأخرى، وبالتالي، لا يعبر المدقق (أو لن يعبر) عن رأي التدقيق أو أي شكل من استنتاجات التأكيد بشأنه؛

(د) وصفا لمسؤوليات المدقق المتعلقة بقراءة ودراسة المعلومات الأخرى وإعداد التقارير حولها وفق ما يقتضي هذا المعيار؛ و

(هـ) عند الحصول على معلومات أخرى قبل تاريخ تقرير المدقق، إما:

(١) بيان يفيد بأن المدقق ليس لديه ما يقدم تقرير به؛ أو

(٢) إذا إستنتج المدقق وجود أخطاء جوهرية غير مصححة في المعلومات الأخرى، بيان يصف الأخطاء الجوهرية غير المصححة في المعلومات الأخرى.

٢٣. عندما يعبر المدقق عن رأي متحفظ أو سلبي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)[٣]، يجب أن يأخذ بعين الإعتبار آثار المسألة التي تؤدي إلى تعديل الرأي فيما يخص البيان المطلوب بموجب الفقرة ٢٢(هـ). (المرجع: الفقرات أ٥٤–أ٥٨)

إعداد التقارير بموجب القوانين أو الأنظمة

٢٤. إذا كان يتوجب على المدقق وفقاً للقوانين أو الأنظمة في إختصاص محدد الإشارة إلى المعلومات الأخرى الواردة في تقرير المدقق بإستخدام شكل أو صيغة محددة، فإن تقرير المدقق يجب أن يشير إلى معايير التدقيق الدولية فقط إذا كان التقرير يتضمن، كحد أدنى، ما يلي: (المرجع: الفقرة أ٥٩)

(أ) تحديد المعلومات الأخرى التي يحصل عليها المدقق قبل تاريخ تقريره؛

(ب) وصفا لمسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى؛ و

(ج) بيان صريح يتناول نتائج عمل المدقق لهذا الغرض.

[٣] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) *" التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل "*.

التوثيق

٢٥. في معالجة متطلبات معيار التدقيق الدولي ٢٣٠[٤] في تطبيقها على هذا المعيار، يجب أن يدرج المدقق في وثائق التدقيق ما يلي:

(أ) وثائق الإجراءات المنفذة بموجب هذا المعيار؛ و

(ب) النسخة النهائية من المعلومات الأخرى التي نفذ المدقق عليها العمل المطلوب بموجب هذا المعيار.

***

مواد التطبيق والمواد الإيضاحية الأخرى

تعريفات

التقرير السنوي (المرجع: الفقرة ١٢(أ))

أ١. يمكن أن تحدد القوانين أو الأنظمة أو الأعراف مضمون التقرير السنوي والإسم الذي يُشار إليه به، فيما يخص المنشآت في إختصاص محدد؛ لكن قد يختلف المضمون والإسم ضمن الإختصاص ومن إختصاص إلى آخر.

أ٢. يتم إعداد التقرير السنوي عادةً بشكل سنوي. ومع ذلك، عندما تُعدّ البيانات المالية التي يتم تدقيقها لفترة تقل أو تزيد عن السنة، يمكن أيضا إعداد تقرير سنوي يغطي نفس الفترة التي تغطيها البيانات المالية.

أ٣. في بعض الحالات، قد يكون التقرير السنوي للمنشأة مكوّن من وثيقة واحدة والتي يشار إليها بعنوان "التقرير السنوي" أو بعنوان آخر مناسب. في حالات أخرى، يمكن أن تتطلب القوانين أو الأنظمة أو الأعراف من المنشأة إبلاغ المالكين (أو أطراف معنية مماثلة) عن معلومات حول عمليات المنشأة ونتائجها المالية ومركزها المالي كما هو مبين في البيانات المالية (أي التقرير السنوي) عبر وثيقة واحدة أو عبر إثنين أو أكثر من الوثائق المنفصلة تخدم مجتمعةً نفس الغرض. على سبيل المثال، اعتمادا على القوانين أو الأنظمة أو الأعراف في إختصاص محدد، قد تشكل واحدة أو أكثر من الوثائق التالية جزءا من التقرير السنوي:

- تقرير الإدارة أو إيضاحات الإدارة أو المراجعة التشغيلية والمالية أو تقارير مماثلة من قبل أولئك المكلفين بالحوكمة (على سبيل المثال، تقرير المدراء).
- بيان رئيس مجلس الإدارة.
- بيان إدارة الشركة.
- تقارير الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر.

[٤] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "*وثائق التدقيق*"، الفقرات ٨-١١.

أ٤. يمكن أن يكون التقرير السنوي متاحاً للمستخدمين بشكل مطبوع أو إلكتروني، بما في ذلك على الموقع الإلكتروني للمنشأة. وقد تستوفي وثيقة ما (أو مجموعة من الوثائق) تعريف التقرير السنوي، بغض النظر عن الطريقة التي يتم فيها إتاحتها للمستخدمين.

أ٥. يختلف التقرير السنوي في طبيعته وغرضه ومحتواه عن التقارير الأخرى، مثل التقرير المعدّ لتلبية احتياجات مجموعة محددة من المعلومات أو التقرير المعدّ للإمتثال لهدف محدد خاص بالتقارير التنظيمية (حتى عندما يتوجب إتاحة هذا التقرير للجمهور العام). تتضمن الأمثلة على التقارير التي لا تعتبر عادةً، عند صدورها كوثائق منفصلة، جزءا من مجموع الوثائق التي تكوّن التقرير السنوي (مع مراعاة القوانين أو الأنظمة أو الأعراف) والتي لا تعتبر بالتالي من المعلومات الأخرى ضمن نطاق هذا المعيار، ما يلي:

- تقارير الصناعة أو التقارير التنظيمية المنفصلة (على سبيل المثال، تقارير كفاية رأس المال)، كتلك التي يتم إعدادها في الصناعات المصرفية والتأمين والتقاعد.
- تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات.
- تقارير الاستدامة.
- تقارير التنوع وتكافؤ الفرص.
- تقارير مسؤولية المنتج.
- تقارير ممارسات العمل وظروف العمل.
- تقارير حقوق الإنسان.

أخطاء المعلومات الأخرى (المرجع: الفقرة ١٢(ب))

أ٦. عند الإفصاح عن مسألة محددة في المعلومات الأخرى، فإن المعلومات الأخرى يمكن أن تغفل أو تحجب معلومات تعتبر ضرورية لفهم تلك المسألة بشكل صحيح. على سبيل المثال، إذا كان القصد من المعلومات الأخرى هو تناول مؤشرات الأداء الرئيسية التي تستخدمها الإدارة، فإن إغفال مؤشر أداء رئيسي مستخدم من قبل الإدارة قد يشير إلى أن المعلومات الأخرى هي معلومات مضللة.

أ٧. يمكن مناقشة مفهوم الأهمية النسبية ضمن إطار يُطبّق على المعلومات الأخرى، وإن كان الأمر كذلك، يمكن أن يوفر مثل هذا الإطار إطارا مرجعيا للمدقق في إصدار الأحكام حول الأهمية النسبية بموجب هذا المعيار. لكن في كثير من الحالات، قد لا يكون هناك إطار قابل للتطبيق يتضمن نقاشاً لمفهوم الأهمية النسبية عند تطبيقه على المعلومات الأخرى. في مثل هذه الظروف، توفر الخصائص التالية للمدقق إطارا مرجعيا في تحديد ما إذا كان الخطأ في المعلومات الأخرى هو خطأ هام:

- تُؤخذ الأهمية النسبية بعين الإعتبار في سياق احتياجات المعلومات المشتركة للمستخدمين كمجموعة. ويُتوقع بأن يكون مستخدمو المعلومات الأخرى هم نفس مستخدمي البيانات المالية حيث قد يُتوقع من أولئك المستخدمين أن يقرأوا المعلومات الأخرى لتوفير سياق للبيانات المالية.
- تأخذ الأحكام الخاصة بالأهمية النسبية في الحسبان الظروف المحددة للأخطاء، وبحث ما إذا كان المستخدمون سوف يتأثرون بالأخطاء غير المصححة. ولا تؤثر جميع الأخطاء على القرارات الإقتصادية للمستخدمين.
- تنطوي الأحكام الخاصة بالأهمية النسبية على إعتبارات نوعية وكمية. وتبعاً لذلك، قد تأخذ هذه الأحكام بعين الاعتبار طبيعة أو حجم البنود التي تعالجها المعلومات الأخرى في سياق التقرير السنوي للمنشأة.

المعلومات الأخرى (المرجع: الفقرة ١٢(ج))

أ٨. يتضمن الملحق ١ أمثلة على المبالغ أو البنود الأخرى التي يمكن إدراجها ضمن المعلومات الأخرى.

أ٩. في بعض الحالات، قد يتطلب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به إفصاحات محددة لكنه يجيز وجودها خارج البيانات المالية[٥]. وحيث أن هذه الإفصاحات مطلوبة بموجب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، فهي تشكل جزءا من البيانات المالية. وتبعاً لذلك، فهي لا تشكّل معلومات أخرى لغرض هذا المعيار.

أ١٠. لا تمثل علامات لغة تقارير الأعمال الموسعة (XBRL) معلومات أخرى على النحو المبين في هذا المعيار.

الحصول على معلومات أخرى (المرجع: الفقرة ١٣)

أ١١. غالبا ما يكون تحديد الوثيقة (الوثائق) التي تكوّن أو تضم التقرير السنوي هو تحديد واضح على أساس القوانين أو الأنظمة أو الأعراف. في كثير من الحالات، تصدر الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة عادةً حزمة من الوثائق التي تشكل معاً التقرير السنوي، أو قد تلتزم بالقيام بذلك. لكن في بعض الحالات، قد لا يكون من الواضح ما هي الوثيقة (الوثائق) التي تكوّن أو تضم التقرير السنوي. في مثل هذه الحالات، يعتبر توقيت وغرض الوثائق (ولمن أُعدّت هذه الوثائق) هي مسائل قد تكون ذات صلة بتحديد المدقق للوثيقة (الوثائق) التي تكوّن أو تضم التقرير السنوي.

أ١٢. عند ترجمة التقرير السنوي إلى لغات أخرى وفقاً للقوانين أو الأنظمة (مثلما قد يحدث عندما يوجد في الإختصاص أكثر من لغة رسمية واحدة)، أو عند إعداد "تقارير سنوية" متعددة بموجب تشريعات

[٥] على سبيل المثال، يسمح المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ *" الأدوات المالية: الإفصاحات "*، بدمج بعض الإفصاحات التي تقتضيها المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إما في البيانات المالية أو إدراجها عن طريق إشارة مرجعية من البيانات المالية إلى بيان آخر، مثل إيضاحات الإدارة أو تقرير المخاطر، يتم إتاحته لمستخدمي البيانات المالية وفق نفس الشروط الخاصة بالبيانات المالية وفي نفس الوقت.

مختلفة (على سبيل المثال، عندما تكون المنشأه مدرجة في أكثر من إختصاص واحد)، ينبغي النظر فيما إذا كان واحد أو أكثر من "التقارير السنوية" يشكل جزءا من المعلومات الأخرى. يمكن أن تنص القوانين أو الأنظمة المحلية على المزيد من الإرشادات في هذا الصدد.

أ١٣. تكون الإدارة، أو أولئك المكلفين بالحوكمة، مسؤولون عن إعداد التقرير السنوي. يمكن أن يتواصل المدقق مع الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة بخصوص ما يلي:

- توقعات المدقق فيما يتعلق بالحصول على النسخة النهائية من التقرير السنوي (بما في ذلك مجموعة من الوثائق التي تشكل معا التقرير السنوي) في الوقت المناسب قبل تاريخ تقرير المدقق بحيث يتمكن المدقق من إستكمال الإجراءات التي يتطلبها هذا المعيار قبل تاريخ تقرير المدقق، أو إن لم يكن ذلك ممكنا، في أقرب وقت ممكن وفي جميع الأحوال قبل إصدار المنشأة لهذه المعلومات.
- الآثار المحتملة عندما يتم الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المدقق.

أ١٤. يمكن أن تكون الاتصالات المشار إليها في الفقرة أ١٣ ملائمة تحديداً على سبيل المثال:

- في عملية التدقيق الأولية.
- عند حدوث تغيير في الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة.
- عندما يتوقع الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المدقق.

أ١٥. حيث يتوجب على أولئك المكلفين بالحوكمة الموافقة على المعلومات الأخرى قبل صدورها عن المنشأة، تكون النسخة النهائية من هذه المعلومات الأخرى هي النسخة التي تمت الموافقة على صدورها من قبل أولئك المكلفين بالحوكمة.

أ١٦. في بعض الحالات، قد يكون التقرير السنوي للمنشأة هو وثيقة واحدة ينبغي إصدارها، وفقاً للقوانين أو الأنظمة أو ممارسة إعداد التقارير لدى المنشأة، بعد فترة وجيزة من فترة إعداد التقارير المالية للمنشأة بحيث تتاح للمدقق قبل تاريخ تقريره. وفي حالات أخرى، قد لا تكون هناك حاجة لإصدار هذه الوثيقة حتى وقت لاحق، أو في الوقت الذي تختاره المنشأة. قد يكون هناك أيضا حالات يكون فيها التقرير السنوي للمنشأة هو مجموعة من الوثائق، تخضع كل منها لمتطلبات مختلفة أو ممارسات مختلفة لإعداد التقارير من قبل المنشأة فيما يتعلق بتوقيت صدورها.

أ١٧. قد تكون هناك ظروف تبحث فيها المنشأة، في تاريخ تقرير المدقق، وضع وثيقة قد تشكّل جزءا من التقرير السنوي للمنشأة (على سبيل المثال، تقرير اختياري للأطراف المعنية) لكن الإدارة تكون غير قادرة على أن تؤكد للمدقق غرض أو توقيت هذه الوثيقة. إذا لم يكن المدقق قادرا على التأكد من غرض أو توقيت هذه الوثيقة، لا تعتبر الوثيقة بأنها معلومات أخرى لأغراض هذا المعيار.

أ١٨. إن الحصول على معلومات أخرى في الوقت المناسب قبل تاريخ تقرير المدقق يساعد على إجراء أي تنقيحات يثبت أنها ضرورية في البيانات المالية أو تقرير المدقق أو المعلومات الأخرى قبل صدورها. يمكن أن يشير خطاب التكليف بعملية التدقيق[٦] إلى اتفاق مع الإدارة لإتاحة المعلومات الأخرى للمدقق في الوقت المناسب، وإن أمكن قبل تاريخ تقرير المدقق.

أ١٩. عند إتاحة المعلومات الأخرى للمستخدمين فقط عبر الموقع الإلكتروني للمنشأة، فإن نسخة المعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها من المنشأة، وليس مباشرة من الموقع الإلكتروني للمنشأة، هي الوثيقة ذات الصلة التي يؤدي المدقق بموجبها الإجراءات وفقاً لهذا المعيار. لا يتحمل المدقق أية مسؤولية بموجب هذا المعيار للبحث عن المعلومات الأخرى، بما في ذلك المعلومات الأخرى التي قد تكون موجودة على الموقع الإلكتروني للمنشأة، ولا القيام بأي إجراءات لتأكيد أن تلك المعلومات الأخرى تُعرض بشكل مناسب على الموقع الإلكتروني للمنشأة أو تم نقلها أو عرضها إلكترونيا بطريقة أخرى.

أ٢٠. لا يوجد ما يمنع المدقق من تأريخ أو إصدار تقريره إذا لم يحصل على بعض أو جميع المعلومات الأخرى.

أ٢١. عند الحصول على المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المدقق، لا يُطلب من المدقق تحديث الإجراءات المنفذة وفقاً للفقرتين ٦ و٧ من معيار التدقيق الدولي ٥٦٠.[٧]

أ٢٢. ينص معيار التدقيق الدولي ٥٨٠[٨] على متطلبات وإرشادات معينة حول إستخدام الإقرارات الخطية. ويُقصد من الإقرار الخطي الذي يتوجب طلبه وفقاً للفقرة ١٣(ج) فيما يخص المعلومات الأخرى التي سوف تتاح فقط بعد تاريخ تقرير المدقق هو دعم قدرة المدقق على استكمال الإجراءات التي يتطلبها هذا المعيار فيما يتعلق بتلك المعلومات. بالإضافة إلى ذلك، قد يجد المدقق أنه من المفيد أن يطلب إقرارات خطية أخرى، على سبيل المثال، بما يلي:

- أن الإدارة قد أبلغت المدقق بجميع الوثائق التي تتوقع إصدارها والتي قد تشمل معلومات أخرى؛
- أن البيانات المالية وأية معلومات أخرى يحصل عليها المدقق قبل تاريخ تقريره متسقة مع بعضها البعض، ولا تشتمل المعلومات الأخرى على أي أخطاء جوهرية؛ و
- فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى التي لم يحصل عليها المدقق قبل تاريخ تقريره، أن الإدارة تعتزم إعداد وإصدار هذه المعلومات الأخرى والتوقيت المتوقع لهذا الإصدار.

[٦] معيار التدقيق الدولي ٢١٠ "*الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق*"، الفقرة أ٢٤.

[٧] معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ "*الأحداث اللاحقة*".

[٨] معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ "*الإقرارات الخطية*".

قراءة ودراسة المعلومات الأخرى (المرجع: الفقرات ١٤-١٥)

أ٢٣. يتوجب على المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٠٠[٩] تخطيط وتنفيذ أعمال التدقيق مع إتباع منهج الشك المهني. ويشمل الحفاظ على الشك المهني عند قراءة ودراسة المعلومات الأخرى، على سبيل المثال، الاعتراف بأن الإدارة قد تكون مفرطة في التفاؤل بشأن نجاح خططها، وأنها تحتاط من المعلومات التي يمكن أن تكون متضاربة مع:

(أ) البيانات المالية؛ أو

(ب) معرفة المدقق التي تم الحصول عليها في عملية التدقيق.

أ٢٤. وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٢٠،[١٠] يُطلب من شريك العملية تحمل مسؤولية توجيه عملية التدقيق والإشراف عليها وتنفيذها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها. وفي سياق هذا المعيار، تتضمن العوامل التي يمكن أن تُؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد الأفراد المناسبين في فريق العملية لمعالجة متطلبات الفقرتين ١٤-١٥، ما يلي:

- الخبرة النسبية لأفراد فريق العملية.
- ما إذا كان أفراد فريق العملية الذين سيتم إيكالهم بالمهام يتمتعون بالمعرفة ذات الصلة التي تم الحصول عليها في عملية التدقيق لتحديد أوجه التناقض بين المعلومات الأخرى وتلك المعرفة.
- درجة الحكم والتقدير التي ينطوي عليها معالجة متطلبات الفقرتين ١٤-١٥. على سبيل المثال، يمكن تأدية الإجراءات لتقييم اتساق المبالغ في المعلومات الأخرى التي ينبغي أن تكون متطابقة مع المبالغ الواردة في البيانات المالية من قبل أفراد فريق العملية الأقل خبرة.
- ما إذا كان من الضروري، في حال تدقيق المجموعة، طرح استفسارات على مدقق العنصر في معالجة المعلومات الأخرى المتعلقة بذلك العنصر.

بحث ما إذا كان يوجد تناقض هام بين المعلومات الأخرى والبيانات المالية (المرجع: الفقرة ١٤(أ))

أ٢٥. يمكن أن تشمل المعلومات الأخرى مبالغ أو بنود أخرى ينبغي أن تكون متطابقة لتلخيص، أو توفير قدر أكبر من التفاصيل، حول المبالغ أو البنود الأخرى في البيانات المالية. يمكن أن تشمل الأمثلة على هذه المبالغ أو البنود الأخرى ما يلي:

- الجداول أو الخرائط أو الرسوم البيانية التي تحتوي على مقتطفات من البيانات المالية.

---

[٩] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٥.

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ "*رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية*"، الفقرة ١٥(أ).

- الإفصاح الذي يقدم المزيد من التفاصيل حول رصيد أو حساب وارد في البيانات المالية، مثل "اشتملت إيرادات عام 20X1 على XXX مليون من المنتج X وYYY مليون من المنتج Y."
- وصف النتائج المالية، مثل "بلغ إجمالي مصاريف البحث والتطوير ما قيمته XXX في عام 20X1."

أ٢٦. عند تقييم إتساق المبالغ المختارة أو البنود الأخرى في المعلومات الأخرى مع البيانات المالية، لا يُطلب من المدقق مقارنة جميع المبالغ أو البنود الأخرى في المعلومات الأخرى التي ينبغي أن تكون متطابقة لتلخيص، أو توفير قدر أكبر من التفاصيل، حول المبالغ أو البنود الأخرى في البيانات المالية، مع هذه المبالغ أو البنود الأخرى في البيانات المالية.

أ٢٧. إن اختيار المبالغ أو البنود الأخرى التي يتعين مقارنتها هي مسألة تخص الحكم المهني. وتشمل العوامل ذات الصلة بهذا الحكم ما يلي:

- أهمية المبلغ أو البند الآخر في السياق الذي يُعرض فيه، والذي قد يؤثر على الأهمية التي يوليها المستخدمون للمبلغ أو البند الآخر (على سبيل المثال، نسبة أو مبلغ رئيسي).
- في حال كان المبلغ كمياً، الحجم النسبي للمبلغ مقارنة مع الحسابات أو البنود في البيانات المالية أو المعلومات الأخرى التي يرتبط بها.
- حساسية مبلغ محدد أو بند آخر في المعلومات الأخرى، على سبيل المثال، دفعات على أساس الأسهم للإدارة العليا.

أ٢٨. إن تحديد طبيعة ونطاق الإجراءات لمعالجة المتطلب الوارد في الفقرة ١٤(أ) هي مسألة تخص الحكم المهني، مع الإقرار بأن مسؤوليات المدقق بموجب هذا المعيار لا تشكّل عملية تأكيد حول المعلومات الأخرى ولا تفرض أي إلتزام للحصول على تأكيد حول المعلومات الأخرى. أمثلة على الإجراءات ما يلي:

- فيما يخص المعلومات التي ينبغي أن تتطابق مع المعلومات الواردة في البيانات المالية، مقارنة المعلومات مع البيانات المالية.
- فيما يخص المعلومات التي يُقصد منها نقل نفس المعنى الذي تنقله الإفصاحات في البيانات المالية، مقارنة الكلمات المستخدمة وبحث أهمية الاختلافات في الصياغة المستخدمة وما إذا كانت هذه الاختلافات تشير ضمنا إلى معاني مختلفة.
- الحصول على مطابقة بين مبلغ معين ضمن المعلومات الأخرى والبيانات المالية من الإدارة و:

- مقارنة البنود في المطابقة مع البيانات المالية والمعلومات الأخرى؛ و
- فحص ما إذا كانت العمليات الحسابية ضمن المطابقة دقيقة حسابيا.

أ٢٩. يشمل تقييم اتساق المبالغ المختارة أو البنود الأخرى في المعلومات الأخرى مع البيانات المالية، حيث يكون ملائما في ضوء طبيعة المعلومات الأخرى، طريقة عرضها مقارنة بالبيانات المالية.

بحث ما إذا كان يوجد تناقض هام بين المعلومات الأخرى ومعرفة المدقق التي يتم الحصول عليها في عملية التدقيق (المرجع: الفقرة ١٤(ب))

أ٣٠. يمكن أن تتضمن المعلومات الأخرى مبالغا أو بنودا ترتبط بمعرفة المدقق التي يتم الحصول عليها في عملية التدقيق (بإستثناء تلك الواردة في الفقرة ١٤(أ)). ويمكن أن تشمل الأمثلة على هذه المبالغ أو البنود:

- الإفصاح عن الوحدات المنتجة، أو جدول يلخص هذا الإنتاج حسب المنطقة الجغرافية.
- بيان يفيد بأن "الشركة قدمت المنتج X والمنتج Y خلال السنة."
- ملخص مواقع العمليات الرئيسية للمنشأة، مثلاً "يقع المركز الرئيسي لعمليات المنشأة في البلد X، وهناك أيضا عمليات في البلدين Y وZ."

أ٣١. تتضمن معرفة المدقق التي يتم الحصول عليها في عملية التدقيق فهم المدقق للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، الذي يُكتسب وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥[١١](المنقح). ويحدد معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) الفهم المطلوب من المدقق، والذي يتضمن أمورا معينة مثل الحصول على فهم لما يلي:

(أ) عوامل الصناعة والعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى ذات الصلة؛

(ب) طبيعة المنشأة؛

(ج) اختيار المنشأة وتطبيقها للسياسات المحاسبية؛

(د) أهداف واستراتيجيات والمنشأة؛

(هـ) قياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة؛ و

(و) الرقابة الداخلية للمنشأة.

[١١] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) *" تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها "*، الفقرات ١١-١٢.

أ٣٢. تتضمن أيضاً معرفة المدقق التي يتم الحصول عليها في عملية التدقيق أمورا معينة مستقبلية بطبيعتها. وقد تشمل هذه الأمور، على سبيل المثال، توقعات الأعمال والتدفقات النقدية المستقبلية التي يأخذها المدقق بعين الإعتبار عند تقييم الفرضيات المستخدمة من قبل الإدارة في إجراء اختبارات انخفاض القيمة على الأصول غير الملموسة مثل الشهرة، أو عند تقييم تقويم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.

أ٣٣. عند بحث ما إذا كان يوجد تناقض هام بين المعلومات الأخرى ومعرفة المدقق التي يتم الحصول عليها في عملية التدقيق، يمكن أن يركز المدقق على الأمور الواردة في المعلومات الأخرى التي تعتبر ذات أهمية كافية بحيث أن أي خطأ في المعلومات الأخرى فيما يتعلق بذلك الأمر يمكن أن يكون خطأً هاماً.

أ٣٤. فيما يتعلق بالعديد من الأمور الواردة في المعلومات الأخرى، قد يعتبر تذكُّر المدقق لأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في عملية التدقيق أمراً كافياً لمساعدة المدقق على النظر فيما إذا كان يوجد تناقض هام بين المعلومات الأخرى ومعرفة المدقق التي تم الحصول عليها في عملية التدقيق. كلما كان المدقق أكثر خبرة وأكثر دراية بالجوانب الرئيسية في عملية التدقيق، كلما كان من المرجح أكثر أن يعتبر تذكر المدقق للأمور ذات الصلة أمراً كافياً. على سبيل المثال، قد يكون المدقق قادرا على النظر فيما إذا كان يوجد تناقض هام بين المعلومات الأخرى ومعرفة المدقق التي تم الحصول عليها في عملية التدقيق في ضوء تذكُّر المدقق للمناقشات التي جرت مع الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة أو تذكُّر النتائج من الإجراءات المنفذة أثناء عملية التدقيق مثل قراءة محاضر اجتماعات المجلس، دون الحاجة إلى إتخاذ مزيد من الإجراءات.

أ٣٥. يمكن أن يحدد المدقق أن الإشارة إلى وثائق التدقيق ذات الصلة أو طرح الإستفسارات على الأفراد الملائمين في فريق العملية أو مدققي العنصر ذوي الصلة هو أمر مناسب كأساس لبحث المدقق لما إذا كان يوجد تناقض هام. على سبيل المثال:

- عندما تصف المعلومات الأخرى الوقف المخطط له لخط منتج رئيسي، على الرغم من أن المدقق يعلم بالإيقاف المخطط له، يمكن أن يطرح المدقق إستفسارات على الفرد المناسب في فريق العملية الذي قام بتنفيذ إجراءات التدقيق في هذا المجال لدعم بحث المدقق لما إذا كان الوصف يتعارض بشكل كبير مع معرفة المدقق التي تم الحصول عليها أثناء عملية التدقيق.
- عندما تصف المعلومات الأخرى تفاصيل هامة لدعوى قضائية تم تناولها في عملية التدقيق، لكن المدقق لا يتذكرها بشكل وافي، فإنه قد يكون من الضروري الرجوع إلى وثائق التدقيق التي تم فيها تلخيص هذه التفاصيل لدعم تذكُّر المدقق.

أ٣٦. إن حقيقة ما إذا كان المدقق يشير، وإن كان كذلك نطاق تلك الإشارة، إلى وثائق التدقيق ذات الصلة، أو يطرح إستفسارات على الأفراد المناسبين في فريق العملية أو مدققي العنصر ذي الصلة هي مسألة تخص الحكم المهني. ومع ذلك، قد لا يكون من الضروري للمدقق أن يشير إلى وثائق

التدقيق ذات الصلة، أو طرح إستفسارات على الأفراد المناسبين في فريق العملية أو مدققي العنصر ذي الصلة حول أي مسألة مدرجة في المعلومات الأخرى.

التنبه للمؤشرات الأخرى التي تدل على أن المعلومات الأخرى تشتمل على أخطاء جوهرية (المرجع: الفقرة ١٥)

أ٣٧. يمكن أن تشمل المعلومات الأخرى مناقشة للأمور التي لا تتعلق بالبيانات المالية ويمكن أن تتجاوز ما هو أبعد من معرفة المدقق التي يتم الحصول عليها في عملية التدقيق. على سبيل المثال، يمكن أن تشمل المعلومات الأخرى بيانات عن انبعاثات غازات الدفيئة للمنشأة.

أ٣٨. إن التنبه للمؤشرات الأخرى، التي تدل على أن المعلومات الأخرى لا تتعلق بالبيانات المالية أو أن معرفة المدقق التي تم الحصول عليها في عملية التدقيق يبدو أنها تشتمل على أخطاء جوهرية، يساعد المدقق في الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تتطلب من المدقق تجنب الارتباط عن علم منه بالمعلومات الأخرى التي يعتقد أنها تحتوي على بيان كاذب أو مضلل بشكل كبير، أو بيان تم تقديمه باستهتار، أو تغفل أو تحجب المعلومات الضرورية بحيث تكون المعلومات الأخرى مضللة.[١٢] كما أن التنبه للمؤشرات الأخرى التي تُظهر بأن المعلومات الأخرى تشوبها أخطاء جوهرية يحتمل أن يؤدي إلى قيام المدقق بتحديد أمور معينة كالتالي:

- الاختلافات بين المعلومات الأخرى والمعرفة العامة، بعيداً عن المعرفة التي يتم الحصول عليها في عملية التدقيق، لعضو فريق العملية الذي يقرأ المعلومات الأخرى التي تدفع المدقق إلى الاعتقاد بأن المعلومات الأخرى تشتمل على أخطاء جوهرية؛ أو
- التناقض الداخلي في المعلومات الأخرى التي تدفع المدقق إلى الاعتقاد بأن المعلومات الأخرى تشتمل على أخطاء جوهرية.

الإستجابة في حال وجود تناقض هام أو عندما تشتمل المعلومات الأخرى على خطأ جوهري (المرجع: الفقرة ١٦)

أ٣٩. يمكن أن تشمل مناقشة المدقق مع الإدارة حول وجود تناقض هام (أو معلومات أخرى يبدو أنها تشتمل على أخطاء جوهرية) مطالبة الإدارة بتقديم الدعم لأساس تصريحات الإدارة في المعلومات الأخرى. وبناءً على المعلومات أو التفسيرات الإضافية للإدارة، يمكن أن يقتنع المدقق بأن المعلومات الأخرى لا تشتمل على أي أخطاء جوهرية. على سبيل المثال، قد تشير تفسيرات الإدارة لأسباب معقولة وكافية فيما يخص الاختلافات السليمة في الأحكام.

أ٤٠. وعلى العكس، يمكن أن توفر المناقشة مع الإدارة مزيدا من المعلومات التي تدعم إستنتاج المدقق بوجود أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى.

---

[١٢] قواعد السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين، الفقرة ١١٠ .٢.

أ٤١. قد يكون من الصعب أكثر على المدقق أن يتحدى الإدارة في مسائل الحكم والتقدير مقارنة بالمسائل ذات الطبيعة الواقعية. ومع ذلك، قد تكون هناك ظروف يستنتج فيها المدقق بأن المعلومات الأخرى تتضمن بيانا يتناقض مع البيانات المالية أو معرفة المدقق التي تم الحصول عليها في عملية التدقيق. وقد تثير هذه الظروف الشكوك حول المعلومات الأخرى أو البيانات المالية أو معرفة المدقق التي تم الحصول عليها في عملية التدقيق.

أ٤٢. حيث أن هناك مجموعة واسعة من الأخطاء الجوهرية المحتملة في المعلومات الأخرى، فإن طبيعة ونطاق الإجراءات الأخرى التي قد يؤديها المدقق لاستنتاج ما إذا كانت توجد أخطاء جوهرية في المعلومات الاخرى هي مسائل تخص الحكم المهني للمدقق في الظروف المحددة.

أ٤٣. عندما تكون مسألة ما غير متعلقة بالبيانات المالية أو معرفة المدقق التي تم الحصول عليها في عملية التدقيق، قد لا يكون المدقق قادرا على تقييم إجابات الإدارة على إستفسارات المدقق بصورة كاملة. ومع ذلك، وبناءً على المعلومات أو التفسيرات الإضافية للإدارة، أو عُقب التغييرات التي تجريها الإدارة على المعلومات الأخرى، يمكن أن يقتنع المدقق بأنه لم يعد يوجد تناقض هام أو أن المعلومات الأخرى لم تعد تشتمل على أخطاء جوهرية. عندما يكون المدقق غير قادر على الاستنتاج بأنه لم يعد يوجد تناقض هام أو أن المعلومات الأخرى لم تعد تشتمل على أخطاء جوهرية، يمكن أن يطلب المدقق من الإدارة التشاور مع طرف ثالث مؤهل (على سبيل المثال، خبير تابع للإدارة أو مستشار قانوني). في بعض الحالات، وبعد دراسة الإجابات من مشاورات الإدارة، قد لا يكون المدقق قادرا على إستنتاج ما إذا كان يوجد أو لا يوجد أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى. وتشمل الإجراءات التي يمكن أن يتخذها المدقق بعد ذلك واحد أو أكثر مما يلي:

- الحصول على المشورة من المستشار القانوني للمدقق.
- بحث الآثار المترتبة على تقرير المدقق، على سبيل المثال، ما إذا كان ينبغي وصف الظروف التي تُفرض فيها قيود من قبل الإدارة؛ أو
- الإنسحاب من عملية التدقيق، حيث يكون الإنسحاب ممكناً بموجب القوانين أو الأنظمة المعمول بها.

الإستجابة عندما يستنتج المدقق وجود خطأ جوهري في المعلومات الأخرى

الإستجابة عندما يستنتج المدقق وجود خطأ جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ١٨)

٤٤أ. إن الإجراءات التي يتخذها المدقق في حال لم يتم تصحيح المعلومات الأخرى بعد التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة هي مسألة تخص الحكم المهني للمدقق. يمكن أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار ما إذا كان المبرر الذي قدمته الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة وراء عدم إجراء التصحيح يثير الشكوك حول نزاهة أو أمانة الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة، كما هو الحال عند اشتباه المدقق بوجود نية للتضليل. وقد يعتبر المدقق أنه من الملائم طلب المشورة القانونية. في بعض الحالات، قد يُطلب من المدقق بموجب القوانين أو الأنظمة أو المعايير المهنية الأخرى الإبلاغ عن المسألة إلى هيئة تنظيمية أو هيئة مهنية ذات صلة.

الآثار المترتبة على إعداد التقارير (المرجع: الفقرة ١٨(أ))

٤٥أ. في ظروف نادرة، يمكن أن يكون حجب الرأي حول البيانات المالية أمراً مناسباً عندما يؤدي رفض تصحيح الأخطاء الجوهرية في المعلومات الأخرى إلى إثارة الشكوك بشأن نزاهة الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بحيث يشكك في موثوقية أدلة التدقيق بشكل عام.

الإنسحاب من العملية (المرجع: الفقرة ١٨(ب))

٤٦أ. يمكن أن يكون الإنسحاب من العملية، حيث يكون الإنسحاب ممكناً بموجب القوانين أو الأنظمة المعمول بها، أمراً مناسباً عندما تكون الظروف المحيطة برفض تصحيح الأخطاء الجوهرية في المعلومات الأخرى تثير الشكوك بشأن نزاهة الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بحيث تشكك في موثوقية الإقرارات التي تم الحصول عليها منهم أثناء عملية التدقيق.

الإعتبارات الخاصة بمنشآت القطاع العام (المرجع: الفقرة ١٨ (ب))

٤٧أ. قد لا يكون الإنسحاب من العملية أمراً ممكناً في القطاع العام. في هذه الحالات، يمكن أن يصدر المدقق تقريرا إلى السلطة التشريعية ذاكرا فيه تفاصيل المسألة المحددة أو قد يتخذ إجراءات أخرى ملائمة.

الإستجابة عندما يستنتج المدقق وجود خطأ جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ١٩)

٤٨أ. إذا استنتج المدقق وجود خطأ جوهري في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المدقق، وقد تم تصحيح ذلك الخطأ، تشمل إجراءات المدقق التي تعتبر ضرورية في الظروف المعنية تحديد بأنه تم إجراء التصحيح (وفقاً للفقرة ١٧(أ)) ويمكن أن تشمل مراجعة

الخطوات المتخذة من قبل الإدارة للتواصل مع أولئك الذي يستلمون المعلومات الأخرى، في حال صدورها مسبقاً، لإطلاعهم على المراجعة.

أ٤٩. إذا لم يوافق أولئك المكلفين بالحوكمة على تنقيح المعلومات الأخرى، فإن اتخاذ الإجراءات المناسبة لإطلاع المستخدمين الذين يتم إعداد تقرير المدقق لهم بشكل مناسب على الأخطاء الجوهرية غير المصححة إنما يتطلب ممارسة الحكم المهني، ويمكن أن يتأثر بالقوانين أو الأنظمة ذات الصلة في الإختصاص. وتبعاً لذلك، قد يعتبر المدقق أنه من المناسب الحصول على مشورة قانونية بشأن الحقوق والإلتزامات القانونية للمدقق.

أ٥٠. في حال لم يتم تصحيح الخطأ الجوهري في المعلومات الأخرى، تشمل الإجراءات المناسبة التي قد يتخذها المدقق لإطلاع المستخدمين الذين يتم إعداد تقرير المدقق لهم بشكل مناسب على الأخطاء الجوهرية غير المصححة، عند السماح بذلك بموجب القوانين أو الأنظمة، ما يلي على سبيل المثال:

- تقديم تقرير مدقق جديد أو معدل إلى الإدارة بما في ذلك قسم معدل وفقاً للفقرة ٢٢، والطلب من الإدارة تقديم هذا التقرير الجديد أو المعدل للمستخدمين الذين يتم إعداد تقرير المدقق لهم. وخلال القيام بذلك، قد يحتاج المدقق إلى بحث التأثير، إن وجد، المترتب على تاريخ تقرير المدقق الجديد أو المعدل، في ضوء متطلبات معايير التدقيق الدولية أو القوانين أو الأنظمة المعمول بها. يمكن أن يراجع المدقق أيضا الخطوات التي اتخذتها الإدارة لتقديم تقرير المدقق الجديد أو المعدل لهؤلاء المستخدمين؛
- إطلاع المستخدمين الذين يتم إعداد تقرير المدقق لهم على الأخطاء الجوهرية في المعلومات الأخرى (على سبيل المثال، من خلال معالجة المسألة في اجتماع عام للمساهمين)؛
- إبلاغ هيئة تنظيمية أو هيئة مهنية ذات صلة عن الأخطاء الجوهرية غير المصححة؛ أو
- بحث الآثار المترتبة على استمرار العملية (أنظر أيضا الفقرة أ٤٦).

الإستجابة عند وجود خطأ جوهري في البيانات المالية أو عند الحاجة إلى تحديث فهم المدقق للمنشأة وبيئتها (المرجع: الفقرة ٢٠)

أ٥١. عند قراءة المعلومات الأخرى، قد يطلع المدقق على معلومات جديدة يكون لها آثار على ما يلي:

- فهم المدقق للمنشأة وبيئتها، وبالتالي، قد يشير إلى الحاجة إلى تنقيح تقييم المخاطر الخاص بالمدقق.[١٣]
- مسؤولية المدقق لتقييم أثر الأخطاء المحددة على التدقيق وأثر الأخطاء غير المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية.[١٤]
- مسؤوليات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة.[١٥]

إعداد التقارير (المرجع: الفقرات ٢١-٢٤)

أ٥٢. فيما يخص تدقيق البيانات المالية لمنشأة أخرى غير المنشأه المدرجة، يمكن أن يعتبر المدقق أن تحديد المعلومات الأخرى في تقريره التي يتوقع الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المدقق هو أمر مناسب من أجل توفير شفافية إضافية بشأن المعلومات الأخرى التي تخضع لمسؤوليات المدقق بموجب هذا المعيار. ويمكن أن يعتبر المدقق أنه من الملائم القيام بذلك، على سبيل المثال، عندما تكون الإدارة قادرة على الإقرار للمدقق أنه سيتم إصدار تلك المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المدقق.

البيانات التوضيحية (المرجع: الفقرات ٢١-٢٢)

أ٥٣. يتضمن الملحق ٢ أمثلة توضيحية لقسم "المعلومات الأخرى" من تقرير المدقق.

آثار إعداد التقارير عندما يكون رأي المدقق حول البيانات المالية هو رأي متحفظ أو سلبي (المرجع: الفقرة ٢٣)

أ٥٤. إن رأي المدقق المتحفظ أو السلبي حول البيانات المالية قد لا يكون له تأثير على البيان المطلوب بموجب الفقرة ٢٢(هـ) إذا لم يتم دمج أو معالجة المسألة التي تم تعديل رأي المدقق بخصوصها في المعلومات الأخرى ولم تؤثر المسألة على أي جزء من المعلومات الأخرى. على سبيل المثال، إن الرأي المتحفظ حول البيانات المالية بسبب عدم الإفصاح عن مكافأة أعضاء مجلس الإدارة على النحو المطلوب في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به قد لا يكون له تأثير على التقارير المطلوبة بموجب هذا المعيار. وفي ظروف أخرى، قد يكون هناك آثار مترتبة على هذه التقارير كما هو موضح في الفقرات أ٥٥-أ٥٨.

رأي متحفظ بسبب خطأ جوهري في البيانات المالية

أ٥٥. في الظروف التي يكون فيها رأي المدقق هو رأي متحفظ، يمكن النظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى تشتمل أيضا على أخطاء جوهرية فيما يخص نفس المسألة التي تؤدي إلى إبداء رأي متحفظ حول البيانات المالية، أو فيما يخص مسألة متعلقة بها.

---

[١٣] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرات ١١ و٣١ وأ١.

[١٤] معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ *"تقييم الأخطاء المحددة أثناء عملية التدقيق"*.

[١٥] معيار التدقيق الدولي ٥٦٠، الفقرتان ١٠ و١٤.

رأي متحفظ بسبب قيود النطاق

أ٥٦. عندما يكون هناك قيود على النطاق فيما يتعلق ببند هام في البيانات المالية، لا يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول تلك المسألة. في هذه الظروف، قد يكون المدقق غير قادر على إستنتاج ما إذا كانت المبالغ أو البنود الأخرى في المعلومات الأخرى المتعلقة بهذه المسألة تؤدي أو لا تؤدي إلى نشوء أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى. وتبعاً لذلك، قد يحتاج المدقق إلى تعديل البيان المطلوب بموجب الفقرة ٢٢(هـ) للإشارة إلى عدم قدرة المدقق على دراسة وصف الإدارة للمسألة في المعلومات الأخرى التي تم بخصوصها إبداء رأي متحفظ للمدقق حول البيانات المالية كما هو موضح في فقرة أساس الرأي المتحفظ. ومع ذلك، يجب على المدقق الإبلاغ عن أي أخطاء جوهرية غير مصححة في المعلومات الأخرى التي تم تحديدها.

الرأي السلبي

أ٥٧. إن الرأي السلبي حول البيانات المالية المتعلق بمسألة (مسائل) محددة وموضحة في فقرة أساس الرأي السلبي لا يبرر إغفال الإبلاغ عن أية أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى كان قد حددها المدقق في تقريره وفقاً للفقرة ٢٢(هـ)(٢). وعند إبداء رأي سلبي حول البيانات المالية، يمكن أن يحتاج المدقق إلى تعديل البيان المطلوب بموجب الفقرة ٢٢(هـ) بشكل ملائم، على سبيل المثال، للإشارة إلى أن المبالغ أو البنود الواردة في المعلومات الأخرى تشتمل على أخطاء جوهرية فيما يخص نفس المسألة التي تؤدي إلى إبداء رأي سلبي حول البيانات المالية، أو فيما يخص مسألة متعلقة بها.

حجب الرأي

أ٥٨. عندما يحجب المدقق رأيه حول البيانات المالية، يعتبر تقديم المزيد من التفاصيل عن عملية التدقيق، بما في ذلك قسم لمعالجة المعلومات الأخرى، أكثر أهمية من حجب الرأي حول البيانات المالية ككل. وتبعاً لذلك، في هذه الظروف، كما هو مطلوب بموجب معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)، لا يتضمن تقرير المدقق قسماً لمعالجة متطلبات إعداد التقارير بموجب هذا المعيار.

إعداد التقارير المنصوص عليه بموجب القوانين أو الأنظمة (المرجع: الفقرة ٢٤)

أ٥٩. يوضح معيار التدقيق الدولي ٢٠٠[١٦] أنه قد يتوجب على المدقق الإمتثال للمتطلبات القانونية أو التنظيمية بالإضافة إلى معايير التدقيق الدولية. وحيث يكون هذا هو الحال، قد يكون المدقق ملزما بإستخدام شكل محدد أو صيغة محددة في تقرير المدقق تختلف عن تلك الموصوفة في هذا المعيار. يسهم الاتساق في تقرير المدقق، عند إجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، في تعزيز المصداقية في السوق العالمية عن طريق جعل عمليات التدقيق التي أجريت وفقاً للمعايير المعترف بها عالميا قابلة للتحديد بسهولة أكبر. عندما تتعلق الخلافات بين المتطلبات القانونية

[١٦] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة أ٥٧ .

أو التنظيمية لإعداد التقارير فيما يخص المعلومات الأخرى وهذا المعيار فقط بالشكل والصياغة الواردتين في تقرير المدقق، وكحد أدنى، يتم إدراج كل عنصر من العناصر المحددة في الفقرة ٢٤ ضمن تقرير المدقق، فإن تقرير المدقق يمكن أن يشير إلى معايير التدقيق الدولية. وتبعاً لذلك، يُعتبر المدقق في مثل هذه الظروف أنه قد امتثل لمتطلبات هذا المعيار، حتى وإن كان الشكل والصيغة المستخدمين في تقرير المدقق محددان بموجب المتطلبات القانونية أو التنظيمية.

الملحق ١

(المرجع: الفقرتان ١٤، أ٨)

أمثلة على المبالغ أو البنود الاخرى التي يمكن إدراجها في المعلومات الأخرى

فيما يلي أمثلة على المبالغ والبنود الأخرى التي يمكن إدراجها ضمن المعلومات الأخرى. ولا يُقصد من هذه القائمة بأن تكون شاملة.

المبالغ

- البنود الواردة في ملخص النتائج المالية الرئيسية مثل صافي الدخل وحصة السهم من الأرباح وأرباح الأسهم والمبيعات والإيرادات التشغيلية الأخرى والمشتريات والمصاريف التشغيلية.
- البيانات التشغيلية المختارة، مثل الدخل من العمليات المستمرة حسب مجال التشغيل الرئيسي، أو المبيعات حسب القطاع الجغرافي أو خط الانتاج.
- البنود الخاصة، مثل عمليات التصرف بالأصول ومخصصات التقاضي وإنخفاض قيمة الأصول والتعديلات الضريبية ومخصصات المعالجة البيئية ومصاريف إعادة الهيكلة وإعادة التنظيم.
- معلومات السيولة والموارد الرإسمالية، مثل النقد والنقد المعادل والأوراق المالية القابلة للتداول وأرباح الأسهم والديون والإيجارات الرإسمالية وإلتزامات حصة الأقلية.
- النفقات الرإسمالية حسب القطاع أو القسم.
- المبالغ المتعلقة بالترتيبات خارج الميزانية العمومية وآثارها المالية ذات العلاقة.
- المبالغ المتعلقة بالضمانات والإلتزامات التعاقدية والمطالبات القانونية أو البيئية والبنود الطارئة الأخرى.
- المقاييس أو النسب المالية مثل الهامش الإجمالي والعائد على متوسط رأس المال العامل والعائد على متوسط حقوق ملكية المساهمين والنسبة الحالية ونسبة تغطية الفائدة ونسبة الديون. يمكن أن تكون بعض هذه النسب قابل للمطابقة بصورة مباشرة مع البيانات المالية.

البنود الأخرى

- توضيح التقديرات المحاسبية الهامة والفرضيات ذات العلاقة.
- تحديد الأطراف ذات العلاقة وأوصاف المعاملات معها.
- توضيح سياسات المنشأة أو منهجها في إدارة مخاطر السلع أو الصرف الأجنبي أو مخاطر سعر الفائدة، مثلاً من خلال إستخدام العقود الآجلة أو عقود مبادلة أسعار الفائدة أو الأدوات المالية الأخرى.

- أوصاف لطبيعة الترتيبات خارج الميزانية العمومية.
- أوصاف الضمانات والتعويضات والإلتزامات التعاقدية وحالات التقاضي أو الإلتزامات البيئية والبنود الطارئة الأخرى، بما في ذلك التقييمات النوعية التي تجريها الإدارة لتعرض المنشأة للمخاطر ذات العلاقة.
- أوصاف التغيرات في المتطلبات القانونية أو التنظيمية، مثل الضريبة الجديدة أو الأنظمة البيئية، التي أثرّت بشكل جوهري على عمليات المنشأة أو مركزها المالي، أو التي سيكون لها تأثير هام على التوقعات المالية المستقبلية للمنشأة.
- التقييمات النوعية التي تجريها الإدارة لآثار معايير إعداد التقارير المالية الجديدة التي تدخل حيز النفاذ خلال الفترة، أو التي ستدخل حيز النفاذ في الفترة التالية، على النتائج المالية للمنشأة ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية.
- الأوصاف العامة لبيئة الأعمال والتوقعات المستقبلية.
- نظرة عامة على الإستراتيجية.
- أوصاف الاتجاهات في أسعار السوق للسلع الأساسية أو المواد الخام.
- التباين في العرض والطلب والظروف التنظيمية بين المناطق الجغرافية.
- توضيح العوامل المحددة التي تؤثر على ربحية المنشأة في قطاعات محددة.

الملحق ٢

(المرجع: الفقرات ٢١-٢٢، أ٥٣)

أمثلة توضيحية لتقارير المدقق المستقل المتعلقة بالمعلومات الأخرى

- مثال توضيحي ١: تقرير المدقق لأي منشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، الذي يتضمن رأياً غير معدل عندما يحصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ولا يحدد أي أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى.
- مثال توضيحي ٢: تقرير المدقق للمنشأة المدرجة الذي يتضم ن رأياً غير معدل عندما يحصل المدقق على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق، ولا يحدد أي أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى، ويتوقع الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المدقق.
- مثال توضيحي ٣: تقرير المدقق لمنشأة أخرى غير المنشأة المدرجة الذي يتضمن رأياً غير معدل عندما يحصل المدقق على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق، ولا يحدد أي أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى، ويتوقع الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المدقق.
- مثال توضيحي ٤: تقرير المدقق للمنشأة المدرجة الذي يتضمن رأياً غير معدل عندما لا يحصل المدقق على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقرير المدقق، ولكنه يتوقع الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المدقق.
- مثال توضيحي ٥: تقرير المدقق لأي منشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، الذي يتضمن رأياً غير معدل عندما يحصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ويستنتج وجود أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى.
- مثال توضيحي ٦: تقرير المدقق لأي منشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، الذي يتضمن رأياً متحفظا عندما يحصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ويوجد قيد مفروض على النطاق فيما يخص بند هام في البيانات المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.
- مثال توضيحي ٧: تقرير المدقق لأي منشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، الذي يتضمن رأياً سلبيا عندما يحصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ويؤثر الرأي السلبي حول البيانات المالية الموحدة أيضاً على المعلومات الأخرى.

<u>مثال توضيحي ١: تقرير المدقق لأي منشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، الذي يتضمن رأياً غير معدل عندما يحصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ولا يحدد أي أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى.</u>

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية لأي منشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، بإستخدام إطار العرض العادل. لا يعتبر التدقيق بأنه تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي 600[١]).**
- **يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **استنتج المدقق بأن الرأي ("النظيف") غير المعدل هو رأي مناسب بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي تلك المتطلبات التابعة للإختصاص.**
- **بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، استنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح)[٢].**
- **تم الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١[3].**
- **حصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ولم يحدد أي خطأ جوهري في المعلومات الأخرى.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

---

[١] معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ *" الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)"*.

[٢] معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) *" المنشأة المستمرة "*.

[٣] معيار التدقيق الدولي ٧٠١ *" الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل "*. يُطلب قسم أمور التدقيق الرئيسية للمنشآت المدرجة فقط.

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية[٤]

الرأي

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، *(أو تعطي صورة حقيقية وعادلة)* المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية الموحدة في *[الإختصاص]*، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا.

أمور التدقيق الرئيسية[٥]

هي تلك الأمور التي تعتبر، وفق حكمنا وتقديرنا المهني، أنها الأكثر أهمية في تدقيقنا للبيانات المالية للفترة الحالية. تم تناول هذه الأمور في سياق تدقيقنا للبيانات المالية ككل، وفي صياغة رأينا بشأنها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً حول هذه الأمور.

[*وصف كل مسألة تدقيق رئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.*]

[٤] يعتبر العنوان الفرعي *" تقرير حول تدقيق البيانات المالية "* غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني *" تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى "*.

[٥] يُطلب قسم أمور التدقيق الرئيسية للمنشآت المدرجة فقط.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل " *معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها* "]

إن الإدارة[٦] مسؤولة عن المعلومات الأخرى. تشمل المعلومات الأخرى [المعلومات المدرجة في التقرير X،[٧] لكنها لا تشمل البيانات المالية وتقرير المدقق حولها.]

لا يغطي رأينا حول البيانات المالية المعلومات الأخرى ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال إستنتاجات التأكيد فيما يخص ذلك.

وفيما يتعلق بتدقيقنا للبيانات المالية، تكمن مسؤوليتنا في قراءة المعلومات الأخرى، وعند القيام بذلك، الأخذ بعين الإعتبار ما إذا كانت المعلومات الأخرى تتضارب بشكل كبير مع البيانات المالية أو مع معرفتنا التي تم الحصول عليها في عملية التدقيق أو يبدو بخلاف ذلك أنها تشتمل على أخطاء جوهرية. وإذا استنتجنا، بناءً على العمل الذي نفذناه، أنه توجد أخطاء جوهرية في هذه المعلومات الأخرى، يتوجب علينا الإبلاغ عن تلك الحقيقة. وليس لدينا ما نقدم به تقريرا في هذا الصدد.

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية[٨]

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)[٩]– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).]

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).]

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)]

[شريك العملية في التدقيق الذي ينتج عنه تقرير المدقق المستقل هذا هو [إسم][١٠].

[*التوقيع بإسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد*]

---

[٦] أو مصطلحات أخرى تكون مناسبة في سياق الإطار القانوني للإختصاص المحدد.

[٧] يمكن استخدام وصف أكثر تحديدا للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة،" لتحديد المعلومات الأخرى.

[٨] وفي مختلف أجزاء تقارير المدقق التوضيحية هذه، قد تكون هناك حاجة لاستبدال مصطلحي الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بمصطلح آخر يكون مناسب في سياق الإطار القانوني في الاختصاص المحدد

[٩] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) " *تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية* ".

[١٠] يتم إدراج إسم شريك العملية في تقرير المدقق فيما يخص عمليات تدقيق مجموعات كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة ما لم يُتوقع بشكل معقول، في حالات نادرة، أن يؤدي هذا الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (أنظر معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، الفقرة ٤٦).

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

<u>مثال توضيحي ٢: تقرير المدقق للمنشأة المدرجة الذي يتضمن رأياً غير معدل عندما يحصل المدقق على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق، ولا يحدد أي أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى، ويتوقع الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المدقق.</u>

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية للمنشأة المدرجة بإستخدام إطار العرض العادل. لا يعتبر التدقيق بأنه تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي 600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **استنتج المدقق بأن الرأي ("النظيف") غير المعدل هو رأي مناسب بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي تلك المتطلبات التابعة للإختصاص.**
- **بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، استنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).**
- **تم الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.**
- **حصل المدقق على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ولم يحدد أي خطأ جوهري في المعلومات الأخرى، ويتوقع الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المدقق.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية[١١]

الرأي

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية الموحدة في [*الإختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا.

أمور التدقيق الرئيسية

هي تلك الأمور التي تعتبر، وفق حكمنا وتقديرنا المهني، أنها الأكثر أهمية في تدقيقنا للبيانات المالية للفترة الحالية. تم تناول هذه الأمور في سياق تدقيقنا للبيانات المالية ككل، وفي صياغة رأينا بشأنها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً حول هذه الأمور.

[*وصف كل مسألة تدقيق رئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.*]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل "معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها"]

[١١] يعتبر العنوان الفرعي "*تقرير حول تدقيق البيانات المالية*" غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "*تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى*".

إن الإدارة[١٢] مسؤولة عن المعلومات الأخرى. تشمل المعلومات الأخرى التقرير X[١٣] (لكنها لا تشمل البيانات المالية وتقرير المدقق حولها.)، الذي حصلنا عليه قبل تاريخ تقرير المدقق هذا، والتقرير Y الذي يُتوقع إتاحته لنا بعد ذلك التاريخ.

لا يغطي رأينا حول البيانات المالية المعلومات الأخرى ونحن لا نبدي ولن نبدي أي شكل من أشكال إستنتاجات التأكيد فيما يخص ذلك.

وفيما يتعلق بتدقيقنا للبيانات المالية، تكمن مسؤوليتنا في قراءة المعلومات الأخرى المحددة أعلاه، وعند القيام بذلك، الأخذ بعين الإعتبار ما إذا كانت المعلومات الأخرى تتضارب بشكل كبير مع البيانات المالية أو مع معرفتنا التي تم الحصول عليها في عملية التدقيق أو يبدو بخلاف ذلك أنها تشتمل على أخطاء جوهرية.

وإذا استنتجنا، بناءً على العمل الذي نفذناه على المعلومات الأخرى التي حصلنا عليها قبل تاريخ تقرير المدقق هذا، أنه توجد أخطاء جوهرية في هذه المعلومات الأخرى، فإنه يتوجب علينا الإبلاغ عن تلك الحقيقة. وليس لدينا ما نقدم به تقريرا في هذا الصدد.

[عندما نقرأ التقرير Y، إذا استنتجنا أنه توجد أخطاء جوهرية فيه، يتوجب علينا إبلاغ المسألة إلى أولئك المكلفين بالحوكمة و[*صف الإجراءات المطبقة في الإختصاص*][١٤].

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية[١٥]

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).]

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*.]

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*]

---

[١٢] أو مصطلحات أخرى تكون مناسبة في سياق الإطار القانوني للإختصاص المحدد.

[١٣] يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة،" لتحديد المعلومات الأخرى.

[١٤] قد تكون هذه الفقرة الإضافية مفيدة عندما يحدد المدقق خطأً جوهريا غير مصحح في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المدقق وعندما يترتب عليه إلتزام قانوني لإتخاذ إجراءات محددة استجابة لذلك.

[١٥] في مختلف أجزاء التقارير التوضيحية للمدقق، قد تكون هناك حاجة لإستبدال مصطلحي الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بمصطلح آخر مناسب في سياق الإطار القانوني في الإختصاص المحدد.

شريك العملية في التدقيق الذي ينتج عنه تقرير المدقق المستقل هذا هو [*إسم*][١٦].

[*التوقيع بإسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

[١٦] يتم إدراج إسم شريك العملية في تقرير المدقق فيما يخص عمليات تدقيق مجموعات كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة ما لم يُتوقع بشكل معقول، في حالات نادرة، أن يؤدي هذا الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (أنظر معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، الفقرة ٤٦).

<u>مثال توضيحي ٣: تقرير المدقق لمنشأة أخرى غير المنشأة المدرجة الذي يتضمن رأياً غير معدل عندما يحصل المدقق على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق، ولا يحدد أي أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى، ويتوقع الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المدقق.</u>

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية لمنشأة أخرى غير المنشأة المدرجة بإستخدام إطار العرض العادل. لا يعتبر التدقيق بأنه تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي 600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **استنتج المدقق بأن الرأي ("النظيف") غير المعدل هو رأي مناسب بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي تلك المتطلبات التابعة للإختصاص.**
- **بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، استنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).**
- **لا يتوجب على المدقق، ولم يقرر بخلاف ذلك، الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.**
- **حصل المدقق على جزء من المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ولم يحدد أي خطأ جوهري في المعلومات الأخرى، ويتوقع الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المدقق.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **ليس لدى المدقق أي مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القوانين أو الأنظمة.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

الرأي

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية الموحدة في [*الإختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل " *معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها* "]

إن الإدارة[١٧] مسؤولة عن المعلومات الأخرى. كما أن المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها في تاريخ تقرير المدقق هذا هي [المعلومات المشمولة في التقرير X،[١٨] لكنها لا تشمل البيانات المالية وتقرير المدقق حولها.].

لا يغطي رأينا حول البيانات المالية المعلومات الأخرى ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال إستنتاجات التأكيد فيما يخص ذلك.

وفيما يتعلق بتدقيقنا للبيانات المالية، تكمن مسؤوليتنا في قراءة المعلومات الأخرى، وعند القيام بذلك، الأخذ بعين الإعتبار ما إذا كانت المعلومات الأخرى تتضارب بشكل كبير مع البيانات المالية أو مع معرفتنا التي تم الحصول عليها في عملية التدقيق، أو يبدو بخلاف ذلك أنها تشتمل على أخطاء جوهرية. وإذا استنتجنا، بناءً على العمل الذي نفذناه على المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير المدقق هذا، أنه توجد أخطاء جوهرية في هذه المعلومات الأخرى، فإنه يتوجب علينا الإبلاغ عن تلك الحقيقة. وليس لدينا ما نقدم به تقريراً في هذا الصدد.

[١٧] أو مصطلحات أخرى تكون مناسبة في سياق الإطار القانوني للإختصاص المحدد.

[١٨] يمكن استخدام وصف أكثر تحديدا للمعلومات الأخرى، مثل "تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة،" لتحديد المعلومات الأخرى.

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية[١٩]

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).]

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*.]

[*التوقيع بإسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

[١٩] أو مصطلحات أخرى تكون مناسبة في سياق الإطار القانوني للإختصاص المحدد.

<u>مثال توضيحي ٤: تقرير المدقق للمنشأة المدرجة الذي يتضمن رأياً غير معدل عندما لا يحصل المدقق على أي معلومات أخرى قبل تاريخ تقرير المدقق، ولكنه يتوقع الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المدقق.</u>

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية للمنشأة المدرجة بإستخدام إطار العرض العادل. لا يعتبر التدقيق بأنه تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي 600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **استنتج المدقق بأن الرأي ("النظيف") غير المعدل هو رأي مناسب بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي تلك المتطلبات التابعة للإختصاص.**
- **بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، استنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).**
- **تم الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.**
- **لم يحصل المدقق على المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ولكنه يتوقع الحصول على معلومات أخرى بعد تاريخ تقرير المدقق.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **بالإضافة إلى تدقيق البيانات المالية، لدى المدقق مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القانون المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

تقرير حول تدقيق البيانات المالية[٢٠]

الرأي

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية الموحدة في [*الإختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا.

أمور التدقيق الرئيسية

هي تلك الأمور التي تعتبر، وفق حكمنا وتقديرنا المهني، أنها الأكثر أهمية في تدقيقنا للبيانات المالية للفترة الحالية. تم تناول هذه الأمور في سياق تدقيقنا للبيانات المالية ككل، وفي صياغة رأينا بشأنها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً حول هذه الأمور.

[*وصف كل مسألة تدقيق رئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.*]

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل "معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها"]

إن الإدارة[٢١] مسؤولة عن المعلومات الأخرى. تشمل المعلومات الأخرى [المعلومات الواردة في التقرير X،[٢٢] لكنها لا تشمل البيانات المالية وتقرير المدقق حولها]. ويُتوقع إتاحة التقرير X لنا بعد ذلك التاريخ.

---

[٢٠] يعتبر العنوان الفرعي "*تقرير حول تدقيق البيانات المالية*" غير ضروري في الحالات التي لا يُطبق فيها العنوان الفرعي الثاني "تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى".

[٢١] أو مصطلحات أخرى تكون مناسبة في سياق الإطار القانوني للإختصاص المحدد.

[٢٢] يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل "*تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة*"، لتحديد المعلومات الأخرى.

لا يغطي رأينا حول البيانات المالية المعلومات الأخرى ونحن لن نبدي أي شكل من أشكال إستنتاجات التأكيد فيما يخص ذلك.

وفيما يتعلق بتدقيقنا للبيانات المالية، تكمن مسؤوليتنا في قراءة المعلومات الأخرى المحددة أعلاه عند توفرها، وعند القيام بذلك، الأخذ بعين الإعتبار ما إذا كانت المعلومات الأخرى تتضارب بشكل كبير مع البيانات المالية أو مع معرفتنا التي تم الحصول عليها في عملية التدقيق، أو يبدو بخلاف ذلك أنها تشتمل على أخطاء جوهرية.

[عندما نقرأ التقرير X، إذا استنتجنا أنه توجد أخطاء جوهرية فيه، يتوجب علينا إبلاغ المسألة إلى أولئك المكلفين بالحوكمة و[*صف الإجراءات المطبقة في الإختصاص*].[٢٣]

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية[٢٤]

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).]

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*.]

تقرير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*]

شريك العملية في التدقيق الذي ينتج عنه تقرير المدقق المستقل هذا هو [*إسم*].

[*التوقيع بإسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

[٢٣] قد تكون هذه الفقرة الإضافية مفيدة عندما يحدد المدقق خطأً جوهرياً غير مصحح في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المدقق وعندما يترتب عليه إلتزام قانوني لإتخاذ إجراءات محددة استجابة لذلك.

[٢٤] أو مصطلحات أخرى تكون مناسبة في سياق الإطار القانوني للإختصاص المحدد.

مثال توضيحي ٥: تقرير المدقق لأي منشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، الذي يتضمن رأياً غير معدل عندما يحصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ويستنتج وجود أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى.

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية لأي منشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، بإستخدام إطار العرض العادل. لا يعتبر التدقيق بأنه تدقيق للمجموعة (أي أنه لا يُطبق معيار التدقيق الدولي 600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **استنتج المدقق بأن الرأي ("النظيف") غير المعدل هو رأي مناسب بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي تلك المتطلبات التابعة للإختصاص.**
- **بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، استنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).**
- **تم الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.**
- **حصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق واستنتج أنه توجد أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **ليس لدى المدقق أي مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القوانين أو الأنظمة.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

الرأي

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، تعرض البيانات المالية المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية الموحدة في [*الإختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل " معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها "]

إن الإدارة[٢٥] مسؤولة عن المعلومات الأخرى. تشمل المعلومات الأخرى [المعلومات المدرجة في التقرير X،[٢٦] لكنها لا تشمل البيانات المالية وتقرير المدقق حولها.]

لا يغطي رأينا حول البيانات المالية المعلومات الأخرى ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال إستنتاجات التأكيد فيما يخص ذلك.

وفيما يتعلق بتدقيقنا للبيانات المالية، تكمن مسؤوليتنا في قراءة المعلومات الأخرى، وعند القيام بذلك، الأخذ بعين الإعتبار ما إذا كانت المعلومات الأخرى تتضارب بشكل كبير مع البيانات المالية أو مع معرفتنا التي تم الحصول عليها في عملية التدقيق أو يبدو بخلاف ذلك أنها تشتمل على أخطاء جوهرية. وإذا استنتجنا، بناءً على العمل الذي نفذناه، أنه توجد أخطاء جوهرية في هذه المعلومات الأخرى، يتوجب علينا الإبلاغ عن تلك الحقيقة. وكما هو مبين أدناه، استنتجنا أنه توجد أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى.

[*وصف الأخطاء الجوهرية في المعلومات الأخرى*]

[٢٥] أو مصطلحات أخرى تكون مناسبة في سياق الإطار القانوني للإختصاص المحدد.

[٢٦] يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل " *تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة* "، لتحديد المعلومات الأخرى.

أمور التدقيق الرئيسية[٢٧]

هي تلك الأمور التي تعتبر، وفق حكمنا وتقديرنا المهني، أنها الأكثر أهمية في تدقيقنا للبيانات المالية للفترة الحالية. تم تناول هذه الأمور في سياق تدقيقنا للبيانات المالية ككل، وفي صياغة رأينا بشأنها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً حول هذه الأمور.

[*وصف كل مسألة تدقيق رئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١*] .

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية[٢٨]

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) – أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)].

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ١ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*].

[شريك العملية في التدقيق الذي ينتج عنه تقرير المدقق المستقل هذا هو [*إسم*][٢٩]].

[*التوقيع بإسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

[٢٧] يُطلب قسم أمور التدقيق الرئيسية للمنشآت المدرجة فقط.

[٢٨] أو مصطلحات أخرى تكون مناسبة في سياق الإطار القانوني في الإختصاص المحدد.

[٢٩] يتم إدراج إسم شريك العملية في تقرير المدقق فيما يخص عمليات تدقيق مجموعات كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة ما لم يُتوقع بشكلٍ معقول، في حالات نادرة، أن يؤدي هذا الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (أنظر معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، الفقرة ٤٦).

مثال توضيحي ٦: تقرير المدقق لأي منشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، الذي يتضمن رأياً متحفظا عندما يحصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ويوجد قيد مفروض على النطاق فيما يخص بند هام في البيانات المالية الموحدة يؤثر أيضاً على المعلومات الأخرى.

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية الموحدة لأي منشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، بإستخدام إطار العرض العادل. يعتبر التدقيق بأنه تدقيق للمجموعة (أي يُطبق معيار التدقيق الدولي 600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية الموحدة في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بخصوص الإستثمار في منشأة زميلة أجنبية. وتعتبر الآثار المحتملة لعدم القدرة على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة هي آثار هامة لكنها ليست واسعة الانتشار في البيانات المالية الموحدة (أي أن الرأي المتحفظ هو رأي مناسب).**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي تلك المتطلبات التابعة للإختصاص.**
- **بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، استنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).**
- **تم الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.**
- **حصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق، كما أن المسألة التي تؤدي إلى إبداء رأي متحفظ حول البيانات المالية الموحدة تؤثر أيضا على المعلومات الأخرى.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية الموحدة.**
- **ليس لدى المدقق أي مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القوانين أو الأنظمة.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

الرأي المتحفظ

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية الموحدة لشركة ABC (الشركة) وشركاتها التابعة (المجموعة)، والتي تتكون من البيان الموحد للمركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، والبيان الموحد للدخل الشامل والبيان الموحد للتغيرات في حقوق الملكية والبيان الموحد للتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، وباستثناء الآثار المحتملة للمسألة المبينة في قسم *أساس الرأي المتحفظ* من تقريرنا، تعرض البيانات المالية الموحدة المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي المتحفظ

إن إستثمار المجموعة في شركة XYZ، وهي منشأة زميلة أجنبية أُستملكت خلال السنة وتم محاسبتها وفقاً لطريقة حقوق الملكية، تم تسجيله بقيمة XXX في البيان الموحد للمركز المالي كما في ٣١ ديسمبر 20X1، وتم دمج حصة شركة ABC من صافي دخل شركة XYZ البالغة xxx ضمن دخل شركة ABC للسنة المنتهية في ذلك التاريخ. لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بخصوص المبلغ المسجل لإستثمار الشركة ABC في الشركة XYZ كما في ٣١ ديسمبر 20X1 وحصة الشركة ABC من صافي دخل الشركة XYZ للسنة لأنه لم تتاح لنا فرصة الوصول إلى المعلومات المالية والإدارة ومدققي شركة XYZ. ونتيجة لذلك، لم نتمكن من تحديد ما إذا كانت أي من التعديلات على هذه المبالغ هي تعديلات ضرورية.

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية الموحدة* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية الموحدة في [*الإختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا المتحفظ.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل " معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها "]

إن الإدارة[٣٠] مسؤولة عن المعلومات الأخرى. تشمل المعلومات الأخرى [المعلومات المدرجة في التقرير X،[٣١] لكنها لا تشمل البيانات المالية الموحدة وتقرير المدقق حولها.]

لا يغطي رأينا حول البيانات المالية الموحدة المعلومات الأخرى ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال إستنتاجات التأكيد فيما يخص ذلك.

وفيما يتعلق بتدقيقنا للبيانات المالية الموحدة، تكمن مسؤوليتنا في قراءة المعلومات الأخرى، وعند القيام بذلك، الأخذ بعين الإعتبار ما إذا كانت المعلومات الأخرى تتضارب بشكل كبير مع البيانات المالية الموحدة أو مع معرفتنا التي تم الحصول عليها في عملية التدقيق أو يبدو بخلاف ذلك أنها تشتمل على أخطاء جوهرية.

وإذا استنتجنا، بناءً على العمل الذي نفذناه، أنه توجد أخطاء جوهرية في هذه المعلومات الأخرى، يتوجب علينا الإبلاغ عن تلك الحقيقة. وكما هو مبين في قسم *أساس الرأي المتحفظ* أعلاه، لم نتمكن من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بخصوص المبلغ المسجل لإستثمار شركة ABC في شركة XYZ كما في ٣١ ديسمبر 20X1 وحصة شركة ABC من صافي دخل شركة XYZ للسنة. وتبعاً لذلك، لم نتمكن من الاستنتاج فيما إذا كانت المعلومات الأخرى تشتمل أو لا تشتمل على أخطاء جوهرية فيما يخص هذه المسألة.

أمور التدقيق الرئيسية[٣٢]

هي تلك الأمور التي تعتبر، وفق حكمنا وتقديرنا المهني، أنها الأكثر أهمية في تدقيقنا للبيانات المالية الموحدة للفترة الحالية. تم تناول هذه الأمور في سياق تدقيقنا للبيانات المالية الموحدة ككل، وفي صياغة رأينا بشأنها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً حول هذه الأمور. بالإضافة إلى المسألة المبينة في قسم *أساس الرأي المتحفظ*، فقد حددنا الأمور المبينة أدناه على أنها أمور التدقيق الرئيسية التي يتعين الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[*وصف كل مسألة تدقيق رئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١*].

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية الموحدة[٣٣]

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ٢ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)].

---

[٣٠] أو مصطلحات أخرى تكون مناسبة في سياق الإطار القانوني للإختصاص المحدد.

[٣١] يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل " تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة، " لتحديد المعلومات الأخرى.

[٣٢] يُطلب قسم أمور التدقيق الرئيسية للمنشآت المدرجة فقط.

[٣٣] أو مصطلحات أخرى تكون مناسبة في سياق الإطار القانوني في الإختصاص المحدد.

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية الموحدة

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ٢ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*].

[شريك العملية في التدقيق الذي ينتج عنه تقرير المدقق المستقل هذا هو [*إسم*][٣٤]].

[*التوقيع بإسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحد د*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

[٣٤] يتم إدراج إسم شريك العملية في تقرير المدقق فيما يخص عمليات تدقيق مجموعات كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة ما لم يُتوقع بشكل معقول، في حالات نادرة، أن يؤدي هذا الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (أنظر معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، الفقرة ٤٦).

مثال توضيحي ٧: تقرير المدقق لأي منشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، الذي يتضمن رأياً سلبيا عندما يحصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق ويؤثر الرأي السلبي حول البيانات المالية الموحدة أيضاً على المعلومات الأخرى.

لأغراض هذا التقرير التوضيحي للمدقق، تُفترض الظروف التالية:

- **تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية الموحدة لأي منشأة، سواءً كانت مدرجة أو غير مدرجة، بإستخدام إطار العرض العادل. يعتبر التدقيق هو تدقيق للمجموعة (أي أنه يُطبق معيار التدقيق الدولي 600).**
- **يتم إعداد البيانات المالية الموحدة من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (إطار ذو غرض عام).**
- **تعكس شروط عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية الموحدة في معيار التدقيق الدولي 210.**
- **تشتمل البيانات المالية الموحدة على خطأ جوهري بسبب عدم توحيد الشركة التابعة. ويعتبر الخطأ الجوهري ذو تأثير واسع الانتشار في البيانات المالية الموحدة. ولم تُحدد آثار الخطأ على البيانات المالية الموحدة لأنه لم يكن من الممكن القيام بذلك (أي أن الرأي السلبي هو رأي مناسب).**
- **إن المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة التي تُطبق على التدقيق هي تلك المتطلبات التابعة للإختصاص.**
- **بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، إستنتج المدقق أنه لا توجد شكوك كبيرة متعلقة بالأحداث أو الظروف التي قد تشكك بشكل كبير في قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).**
- **تم الإبلاغ عن أمور التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.**
- **حصل المدقق على كافة المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير المدقق، كما أن المسألة التي تؤدي إلى إبداء رأي سلبي حول البيانات المالية الموحدة تؤثر أيضا على المعلومات الأخرى.**
- **يختلف أولئك المسؤولين عن الإشراف على البيانات المالية الموحدة عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية الموحدة.**
- **ليس لدى المدقق أي مسؤوليات أخرى لإعداد التقارير بموجب القوانين أو الأنظمة.**

تقرير المدقق المستقل

إلى حملة أسهم شركة ABC [أو جهة أخرى ملائمة]

الرأي السلبي

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية الموحدة لشركة ABC (الشركة) وشركاتها التابعة (المجموعة)، والتي تتكون من البيان الموحد للمركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، والبيان الموحد للدخل الشامل والبيان الموحد للتغيرات في حقوق الملكية والبيان الموحد للتدفقات النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية الموحدة، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

في رأينا، وبسبب أهمية المسألة التي نوقشت في قسم *أساس الرأي السلبي* من تقريرنا، لا تعرض البيانات المالية الموحدة المرفقة بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، (*أو لا تعطي صورة حقيقية وعادلة*) المركز المالي الموحد للمجموعة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وأدائها المالي الموحد وتدفقاتها النقدية الموحدة للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي السلبي

كما هو موضح في الملاحظة X، لم توحد المجموعة الشركة التابعة XYZ التي استملكتها المجموعة خلال العام 20X1 لأنها لم تتمكن بعد من تحديد القيم العادلة لبعض الأصول والإلتزامات الهامة للشركة التابعة في تاريخ الإستملاك. لذلك، يتم محاسبة هذا الإستثمار على أساس التكلفة. بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ينبغي على الشركة أن توحد هذه الشركة التابعة وأن تقوم بمحاسبة الإستملاك بناءً على المبالغ المؤقتة. ولو كان تم توحيد شركة XYZ، كانت ستتأثر العديد من العناصر الواردة في البيانات المالية الموحدة المرفقة بشكل جوهري. لم يتم تحديد آثار عدم التوحيد على البيانات المالية الموحدة.

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية الموحدة* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية الموحدة في [*الإختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس معين لرأينا السلبي.

المعلومات الأخرى [أو عنوان آخر إن كان مناسباً مثل " *معلومات غير البيانات المالية وتقرير المدقق المتعلق بها* "]

إن الإدارة[٣٥] مسؤولة عن المعلومات الأخرى. تشمل المعلومات الأخرى [المعلومات المدرجة في التقرير X،[٣٦] لكنها لا تشمل البيانات المالية الموحدة وتقرير المدقق حولها.]

لا يغطي رأينا حول البيانات المالية الموحدة المعلومات الأخرى ونحن لا نبدي أي شكل من أشكال إستنتاجات التأكيد فيما يخص ذلك.

وفيما يتعلق بتدقيقنا للبيانات المالية الموحدة، تكمن مسؤوليتنا في قراءة المعلومات الأخرى، وعند القيام بذلك، الأخذ بعين الإعتبار ما إذا كانت المعلومات الأخرى تتضارب بشكل كبير مع البيانات المالية الموحدة أو مع معرفتنا التي تم الحصول عليها في عملية التدقيق أو يبدو بخلاف ذلك أنها تشتمل على أخطاء جوهرية. وإذا استنتجنا، بناءً على العمل الذي نفذناه، أنه توجد أخطاء جوهرية في هذه المعلومات الأخرى، فإنه يتوجب علينا الإبلاغ عن تلك الحقيقة. وكما هو مبين في قسم *أساس الرأي السلبي* أعلاه، كان يتعين على المجموعة أن توحّد الشركة XYZ وأن تقوم بمحاسبة الاستملاك على أساس المبالغ المؤقتة. لقد استنتجنا أنه توجد أخطاء جوهرية في المعلومات الأخرى لنفس السبب فيما يخص المبالغ أو البنود الأخرى في التقرير X التي تأثرت بعدم توحيد الشركة XYZ.

أمور التدقيق الرئيسية[٣٧]

هي تلك الأمور التي تعتبر، وفق حكمنا وتقديرنا المهني، أنها الأكثر أهمية في تدقيقنا للبيانات المالية الموحدة للفترة الحالية. تم تناول هذه الأمور في سياق تدقيقنا للبيانات المالية الموحدة ككل، وفي صياغة رأينا بشأنها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً حول هذه الأمور. بالإضافة إلى المسألة المبينة في قسم *أساس الرأي السلبي*، فقد حددنا الأمور المبينة أدناه على أنها أمور التدقيق الرئيسية التي يتعين الإبلاغ عنها في تقريرنا.

[*وصف كل مسألة تدقيق رئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١*] .

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية الموحدة[٣٨]

[الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ٢ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).]

---

[٣٥] أو مصطلحات أخرى تكون مناسبة في سياق الإطار القانوني للإختصاص المحدد.

[٣٦] يمكن استخدام وصف أكثر تحديداً للمعلومات الأخرى، مثل " *تقرير الإدارة وبيان رئيس مجلس الإدارة* "، لتحديد المعلومات الأخرى.

[٣٧] يُطلب قسم أمور التدقيق الرئيسية للمنشآت المدرجة فقط.

[٣٨] أو مصطلحات أخرى تكون مناسبة في سياق الإطار القانوني في الإختصاص المحدد.

مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية

[*الإبلاغ وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)– أنظر المثال التوضيحي ٢ في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)*].

[شريك العملية في التدقيق الذي ينتج عنه تقرير المدقق المستقل هذا هو [*إسم*][٣٩]].

[*التوقيع بإسم شركة التدقيق أو إسم المدقق أو كليهما، بما يتناسب مع الإختصاص المحدد*]

[*عنوان المدقق*]

[*التاريخ*]

[٣٩] يتم إدراج إسم شريك العملية في تقرير المدقق فيما يخص عمليات تدقيق مجموعات كاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة ما لم يُتوقع بشكل معقول، في حالات نادرة، أن يؤدي هذا الإفصاح إلى تهديد كبير للأمن الشخصي (أنظر معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، الفقرة ٤٦).

معيار التدقيق الدولي ٨٠٠ (المنقح)

الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة

(نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات
التي تنتهي في ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ أو بعد ذلك)

المحتويات

	الفقرة
المقدمة	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....	١-٣
تاريخ النفاذ.....	٤
الهدف..	٥
التعريفات.....	٦-٧
المتطلبات	
الإعتبارات لدى قبول العملية	٨
الإعتبارات لدى التخطيط للتدقيق وتنفيذه.....	٩- ١٠
تكوين رأي وإعتبارات إعداد التقارير	١١-١٤
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
تعريف إطار الهدف الخاص.....	أ١-أ٤
الإعتبارات لدى قبول العملية	أ٥-أ٨
الإعتبارات لدى التخطيط للتدقيق وتنفيذه	أ٩-أ١٢
تكوين رأي وإعتبارات إعداد التقارير	أ١٣-أ٢١
ملحق: توضيحات حول تقارير المدققين المتعلقة بالبيانات المالية ذات الأهداف الخاصة	

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٨٠٠ (المنقح) *" الإعتبارات 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 الإعتبارات 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] (المنقح) إعتبارات 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 الإعتبارات الخاصة التي يمكن أن تكون ذات علاقة بظروف العملية.

تاريخ النفاذ

٤. يعتبر هذا المعيار نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تنتهي بتاريخ ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ أو بعد ذلك.

الهدف

٥. يتلخص هدف المدقق، لدى تطبيق معايير التدقيق الدولية في تدقيق بيانات مالية معدة وفقاً لإطار الهدف الخاص، في تناول الإعتبارات 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 أ٤)

(ب) إطار الهدف الخاص (Special purpose framework)– إطار إعداد تقارير مالية مصمم لتلبية إحتياجات المعلومات المالية لمستخدمين محددين. يمكن أن يكون إطار إعداد

---

[١] معيار التدقيق الدولي ٨٠٥ (المنقح) *"الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي"*.

التقارير المالية إطار عرض عادل أو إطار إمتثال.[٢] (المرجع: الفقرة أ١–أ٤).

٧. إن الإشارة إلى " البيانات المالية " في هذا المعيار تعني "مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الأغراض الخاصة، وتحدد متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به عرض وهيكل ومحتوى البيانات المالية، تتضمن " البيانات المالية ذات الأغراض الخاصة تتضمن الإفصاحات ذات العلاقة.

المتطلبات

الإعتبارات لدى قبول العملية

مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية

٨. يجب على المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٢١٠ 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 أ٥–أ٨).

(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.

الإعتبارات لدى التخطيط للتدقيق وتنفيذه

٩. يجب على المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي أن يمتثل 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 إعتباراً خاصاً في ظروف العملية. (المرجع: الفقرة أ٩–أ١٢).

١٠. يجب أن يتكون لدى المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥(المنقح) 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 إعتماد تفسير آخر معقول إختلاف جوهري في المعلومات المعروضة في البيانات المالية.

---

[٢] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، *" الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"* الفقرة ١٣ (أ).

[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 (المنقح) *"تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"*، الفقرة ١١ (ج).

تكوين رأي وإعتبارات 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 أ١٣– أ١٩).

وصف إطار إعداد التقارير المالية المطبق

١٢. يجب على المدقق بموجب معيار التدقيق الدولي٧٠٠ (المنقح) أن يقيم ما إذا كانت البيانات المالية تشير إلى أو تصف بشكل مناسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.[٧] وعلى المدقق في حال تم إعداد التقارير المالية بموجب أحكام عقد أن يقيم ما إذا كانت البيانات المالية تصف بشكل مناسب أي تفسيرات جوهرية للعقد الذي بُنيت البيانات المالية على أساسه.

١٣. يتناول معيار التدقيق الدولي٧٠٠ (المنقح) شكل ومضمون تقرير المدقق بما في ذلك الترتيب المحدد لعناصر معينة. وفي حالة تقرير المدقق حول البيانات المالية ذات الأهداف الخاصة:

(أ) يجب أن يبين تقرير المدقق الهدف الذي تم من أجله إعداد البيانات المالية و، إذا دعت الحاجة، المستخدمين المقصودين أو الإشارة إلى الملاحظة في البيانات المالية ذات الأهداف الخاصة التي تحتوي على تلك المعلومات؛ و

(ب) إذا كان لدى الإدارة خيار بخصوص أُطر إعداد التقارير المالية لدى إعداد البيانات المالية المذكورة فإن شرح الإدارة مسؤولية الإدارة[٨] من أجل البيانات المالية يجب أن يشير أيضاً إلى مسؤوليتها من أجل تحديد كون إعداد إطار التقارير المالية المطبق مقبولاً في الظروف.

تنبيه القراء إلى أن البيانات المالية معدة وفقاً لإطار الهدف الخاص

١٤. يجب أن يتضمن تقرير المدقق حول البيانات المالية ذو الأهداف الخاصة فقرة تأكيد على مسألة ما تنبه مستخدمي تقرير المدقق إلى أن البيانات المالية معدة وفقاً لإطار الهدف الخاص وأن البينات المالية نتيجة لذلك يمكن ألا تكون مناسبة لهدف آخر. يجب على المدقق أن يضمن هذه الفقرة تحت عنوان مناسب. (المرجع: الفقرة أ٢٠–أ٢١).

***

[٦] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) *"تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية"*.

[٧] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) الفقرة ١٥.

[٨] أو شرط آخر مناسب ضمن سياق الإطار القانوني في الإختصاص المعين.

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

تعريف إطار الهدف الخاص (المرجع: الفقرة ٦)

أ١. من الأمثلة على أطر الأهداف الخاصة ما يلي:

- أساس ضريبي للمحاسبة على بيانات مالية يرافق الإقرار الضريبي للمنشأة؛
- أساس المدفوعات والإيصالات النقدية للمحاسبة على معلومات التدفق النقدي التي قد يُطلب من المنشأة إعدادها للدائنين؛
- 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.

أ٢. 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 يمتثل 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×.

أ٣. يمكن أن لا يشكل إطار الهدف الخاص، في الظروف الموصوفة في الفقرة أ٢، إطار عرض عادل حتى لو كان إطار إعداد التقارير المالية الذي بني على أساسه إطار عرضٍ عادل. ويرجع السبب في ذلك إلى أن إطار الهدف الخاص قد لا يمتثل 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.

أ٤. قد تكون البيانات المالية المعدة بموجب إطار الهدف الخاص هي البيانات المالية الوحيدة التي تعدها المنشأة وفي مثل هذه الظروف يمكن إستخدام 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. وتتضمن الإفصاحات معلومات إيضاحية أو وصفية

أخرى مبينة على النحو المطلوب ومسموحة بشكلٍ صريح أو خلاف ذلك مسموح بها من قبل إطار التقارير المالية المطبق في متن البيان المالي أو في الملاحظات، أو تضمنيها في إشارة مرجعية.[٩]

الإعتبارات لدى قبول العملية

مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية (المرجع: الفقرة: ٨)

أ٥. 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.

أ٦. يمكن أن يشتمل إطار إعداد التقارير المالية على معايير إعداد التقارير المالية الموضوعة 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 تنطوي على تداول آراء الأطراف المعنية وأخذها بعين الإعتبار. 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.

أ٧. حينما تكون هناك متطلبات تشريعية أو تنظيمية إلى جانب معايير إعداد التقارير المالية المشار إليها في الفقرة أ٦، فإن معيار التدقيق الدولي٢١٠ 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.[١٠]

أ٨. 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 أ٦ و أ٧. وفي هذه الحالة يُحدد مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية في ظروف العملية من خلال الأخذ بعين الإعتبار ما إذا كان الإطار يتسم بسمات عادةً ما تتسم بها بها أُطر إعداد التقارير المالية المذكورة كما هو موصوف في الملحق٢ من معيار التدقيق الدولي٢١٠. 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

[٩] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٣(و).

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٢١٠، الفقرة ١٨.

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.

الإعتبارات لدى التخطيط للتدقيق وتنفيذه (المرجع: الفقرة ٩)

أ٩. يجب على المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٢٠٠ 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 ذي علاقة في معيار تدقيق دولي ما من خلال تطبيق إجراءات تدقيق بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب.[١١]

أ١٠. 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 الدولي٣٢٠ تبنى الأحكام المتعلقة بالمسائل الهامة لمستخدمي البيانات المالية على إعتبار إحتياجات المعلومات المالية المشتركة للمستخدمين بإعتبارهم مجموعة.[١٢] ولكن في حالة تدقيق البيانات المالية ذات الأهداف الخاصة تُبنى هذه الأحكام على إعتبار إحتياجات المعلومات المالية للمستخدمين المقصودين.

أ١١. في حالة البيانات المالية ذات الأهداف الخاصة كتلك 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 الدولي٣٢٠ لأهداف التخطيط لتدقيق البيانات المالية ذات الأهداف الخاصة وتنفيذه.

[١١] معيار التدقيق الدولي٢٠٠، الفقرة ١٤ و١٨ و٢٢–٢٣ .

[١٢] معيار التدقيق الدولي٣٢٠ *" الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق "*، الفقرة ٢.

أ١٣. يقتضي معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) من المدقق تحديد الشخص(الأشخاص) المناسبين ضمن هيكل الحوكمة في المنشأة للتواصل معهم[١٣]. كما ويشير في بعض الحالات، وعندما يتم مشاركة جميع أولئك المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وتعديل تطبيق متطلبات التواصل للاعتراف بهذا المنصب[١٤]. وإعداد مجموعة كاملة من البيانات المالية للأهداف العامة من قبل المنشأة، فإن الشخص (الأشخاص) المسؤولين عن الإشراف على إعداد البيانات المالية للأهداف الخاصة ليس هم أولئك المكلفين بالحوكمة والمسؤولين عن الإشراف على إعداد البيانات المالية للأهداف العامة.

تكوين رأي وإعتبارات إعداد التقارير (المرجع: الفقرة١١)

أ١٣. يحتوي ملحق هذا المعيار على إيضاحات حول تقارير المدققين التي تتناول البيانات المالية ذات الأهداف الخاصة، ويمكن أن تكون الإيضاحات الأخرى الخاصة بتقرير المدقق ذات علاقة بإعداد التقارير حول البيانات المالية للأهداف الخاصة (راجع مثلا، ملاحق معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، ومعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)[١٥]، ومعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح)[١٦]، ومعيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)[١٧]، ومعيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح))[١٨].

تطبيق معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) عند إعداد التقارير حول البيانات المالية للأهداف الخاصة

أ١٤. يجب على المدقق تطبيق معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) عند تشكيل رأي وإعداد تقارير حول البيانات المالية ذات الأهداف الخاصة كما هو وارد في الفقرة ١١ من هذا المعيار. وعند القيام بذلك، يتعين على المدقق أيضا تطبيق متطلبات إعداد التقارير الواردة في معايير التدقيق الدولية الأخرى ويمكن أن يجد بعض الفائدة في الاعتبارات الخاصة التي تم التطرق إليها في الفقرات أ١٥–أ١٩ أدناه.

المنشأة المستمرة

أ١٥. قد يتم وقد لا يتم إعداد البيانات المالية للأهداف الخاصة وفقاً لاطار إعداد التقارير المالية الذي يكون أساس المنشاة المستمرة في المحاسبة مهما (مثلا، أساس المنشاة المستمرة في المحاسبة ليس مهما لبعض البيانات المالية التي تم إعدادها على أساس الضريبة في نطاقات اختصاص معينة)[١٩]. واعتمادا على اطار إعداد التقارير المعمول به والمستخدم للبيانات المالية للأهداف الخاصة، قد يحتاج وصف

---

[١٣] معيار التدقيق الدولي٢٦٠ (المنقح) *" الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة "*.

[١٤] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح)، الفقرة أ٨

[١٥] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) *" التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"*.

[١٦] معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) *" المنشأة المستمرة "*.

[١٧] معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) *" مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى"*.

[١٨] معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح) *" فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل "*.

[١٩] معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح)، الفقرة ٢

المدقق لمسؤوليات الإدارة[٢٠] المتعلقة بالمنشأة المستمرة إلى الموائمة حسبما هو ضروري. وقد يحتاج وصف المدقق لمسؤوليات المدقق[٢١] أيضا إلى الموائمة اعتمادا على كيفية تطبيق معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) في ظل ظروف العملية.

مسائل التدقيق الرئيسية

أ١٦. يقتضي معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) من المدقق الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي[٢٢]٧٠١ لعمليات التدقيق على المجموعات الكاملة من البيانات المالية للأهداف العامة للمنشآت المدرجة. وللتدقيق على البيانات المالية للأهداف الخاصة، ينطبق معيار التدقيق الدولي ٧٠١ فقط عندما يكون الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق حول البيانات المالية للأهداف الخاصة مطلوبا بموجب القانون أو النظام أو يقرر المدقق خلافا لذلك الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية. وعند الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق حول البيانات المالية للأهداف الخاصة، ينطبق معيار التدقيق الدولي ٧٠١ عليها بأكملها[٢٣].

المعلومات الأخرى

أ١٧. يتعامل معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) مع مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى. وفي سياق هذا المعيار، تعتبر التقارير التي تتضمن أو ترافق البيانات المالية للأهداف الخاصة– والتي تهدف إلى تزويد المالكين (أو الأطراف المعنية المشابهة) بمعلومات حول المسائل الواردة في البيانات المالية للأهداف الخاصة– تقارير سنوية لغايات معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح). وفي حال البيانات المالية المعدة باستخدام اطار الأهداف الخاصة، فإن مصطلح "الأطراف المعنية المشابهة" يشمل مستخدمين محددين يتم تلبية احتياجاتهم للمعلومات المالية من خلال تصميم اطار الأهداف الخاصة المستخدم لإعداد البيانات المالية للأهداف الخاصة. وعندما يحدد المدقق أن المنشأة تخطط لإصدار هذا التقرير، تنطبق متطلبات معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) على التدقيق على البيانات المالية للأهداف الخاصة.

إسم شريك العملية

أ١٨. المتطلب الوارد في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) والذي يقتضي من المدقق إدراج إسم شريك العملية في تقرير المدقق ينطبق أيضا على التدقيق على البيانات المالية للأهداف الخاصة للمنشآت المدرجة[٢٤]. وقد يتعين على المدقق بموجب القانون أو النظام إدراج إسم شريك العملية في تقرير المدقق أو قد يقرر خلافا لذلك القيام بذلك عند إعداد التقارير حول البيانات المالية للأهداف الخاصة للمنشآت عدا المنشآت المدرجة.

[٢٠] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، الفقرات ٣٤(ب) وأ٤٨.

[٢١] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، الفقرات ٣٩(ب)(٤).

[٢٢] معيار التدقيق الدولي ٧٠١ (المنقح) *" الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل "*.

[٢٣] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، الفقرة ٣١.

[٢٤] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، الفقرات ٤٥ وأ٥٦–أ٥٨.

شمول الإشارة إلى تقرير المدقق حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية للأهداف العامة

أ١٩. يمكن أن يعتبر المدقق انه من الملائم الإشارة، في فقرة أمور أخرى في تقرير المدقق حول البيانات المالية للأهداف الخاصة، إلى تقرير المدقق حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية للأهداف الخاصة أو إلى المسائل المبلغ عنها فيه (راجع معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح))[٢٥]. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يعتبر المدقق انه من الملائم الإشارة في تقرير المدقق حول البيانات المالية للأهداف الخاصة إلى قسم الشكوك الجوهرية المتعلقة بالمنشاة المستمرة الوارد في تقرير المدقق حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية للأهداف العامة.

تنبيه القراء إلى أن البيانات المالية معدة وفقاً لإطار الهدف الخاص (المرجع: الفقرة ١٤)

أ١٤. 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. لتفادي حالات إساءة الفهم، ينبه المدقق مستخدمي تقرير المدقق إلى أن البيانات المالية معدة وفقاً لإطار الأهداف الخاصة وعليه فهو قد لا يكون مناسباً لهدف آخر. [٢٦]

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.

---

[٢٥] معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح)، الفقرات ١٠-١١

[٢٦] أنظر الفقرة ٩ (أ) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح).

ملحق

(المرجع: الفقرة أ١٤)

توضيحات حول تقارير المدققين المستقلين المتعلقة بالبيانات المالية ذات الأهداف الخاصة

- التوضيح ١: تقرير مدقق لمنشأة حول مجموعة كاملة من البيانات المالية بإستثناء منشأة مدرجة ومعدة وفقاً لأحكام إعداد التقارير المالية الواردة في عقد ما (لهدف هذا التوضيح، إطار إمتثال).
- التوضيح ٢: تقرير مدقق لمنشأة حول مجموعة كاملة من التقارير المالية بإستثناء منشأة مدرجة ومعدة وفقاً للأساس الضريبي للمحاسبة في الإختصاص × (لهدف هذا التوضيح، إطار إمتثال).
- التوضيح ٣: تقرير مدقق لمنشأة حول مجموعة كاملة من التقارير المالية بإستثناء منشأة مدرجة ومعدة وفقاً لأحكام إعداد تقارير مالية تضعها الجهة المنظمة (لهدف هذا التوضيح، إطار عرض عادل).

التوضيح ١: تقرير المدقق عن مجموعة كاملة من البيانات المالية لمنشأة بإستثناء منشأة مدرجة تم إعدادها وفقاً لأحكام إعداد التقارير المالية للعقد (لغايات هذا التوضيح، إطار الامتثال).

تم افتراض الظروف التالية لغايات تقرير المدقق التوضيحي:-

- **البيانات المالية تم إعدادها من قبل إدارة المنشأة وفقاً لأحكام لإعداد التقارير المالية للعقد (أي، إطار الأهداف الخاصة). ولا يمكن للإدارة اختيار أطر إعداد التقارير المالية.**
- **إطار إعداد التقارير المالية المعمول به هو إطار الامتثال.**
- **لم يتم إصدار تقرير المدقق حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الأهداف العامة.**
- **تعكس بنود عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية الموحدة في معيار التدقيق الدولي ٢١٠.**
- **استنتج المدقق أن الرأي غير المعدل (النظيف) ملائم بناء على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة التي تنطبق على عملية التدقيق هي الخاصة بنطاق الاختصاص.**
- **بناء على دليل أعلاه استنتج المدقق عدم وجود شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تشير إلى شك بعدم قدرة المنشاة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).**
- **يعتبر توزيع واستخدام تقرير المدقق مقيدا.**
- **لا يتوجب على المدقق الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١، ولم يقرر خلافا لذلك.**
- **حدد المدقق عدم وجود معلومات أخرى (أي أن متطلبات معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) لا تنطبق).**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **لا يتحمل المدقق مسؤوليات إبلاغ أخرى مطلوبة بموجب القانون أو النظام المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

(المعنيون الملائمون)

الرأي

لقد قمنا بتدقيق البيانات المالية الموحدة لشركة ABC (الشركة)، والتي تتكون من الميزانية العمومية كما في ٣١ ديسمبر 20X1، وبيان الدخل الشامل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية

للسنة المنتهية في ذلك التاريخ والإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

حسب رأينا، فإن البيانات المالية المرفقة للشركة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ قد تم إعدادها من كافة النواحي الجوهرية وفقاً لأحكام إعداد التقارير المالية من القسم Z من العقد المؤرخ في ١ يناير ٢٠X١ بين الشركة وشركة DEF (العقد).

أساس الرأي

لقد أجرينا عملية التدقيق الخاصة بنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتوصف مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير بمزيد من التوضيح ضمن قسم *مسؤوليات المدقق لتدقيق البيانات المالية الموحدة* في تقريرنا. ونحن مستقلون عن المجموعة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بتدقيقنا للبيانات المالية في [*الإختصاص*]، وقد استوفينا مسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. نحن نعتقد بأن أدلة التدقيق التي حصلنا عليها كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأينا.

تأكيد الموضوع – أساس المحاسبة والقيود على التوزيع والاستخدام

نود أن نلفت الانتباه إلى الملاحظة X والتي تصف أساس المحاسبة في البيانات المالية، تم إعداد البيانات المالية لمساعدة الشركة في الامتثال لأحكام إعداد التقارير المالية للعقد المشار إليه أعلاه. ونتيجة لذلك قد لا تكون البيانات المالية ملائمة لأهداف أخرى. وتقريرنا موجه حصريا إلى الشركة وشركة DEF ولا ينبغي توزيعه أو استخدامه من قبل أطراف بإستثناء الشركة أو شركة DEF. ورأينا غير معدل فيما يتعلق بهذه المسألة.

مسؤوليات الإدارة و أولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية [٢٧]

تكون الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وفقاً لأحكام إعداد التقارير المالية من القسم Z من العقد وللرقابة الداخلية حسبما تحدد الإدارة انه ضروري لتمكين إعداد البيانات المالية الخالية من البيانات الخاطئة الجوهرية، سواءً كانت نتيجة الإحتيال أو السهو.

وعند إعداد البيانات المالية، تكون الإدارة مسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة، وإذا توجب الأمر يتم الإفصاح عن المسائل المتعلقة بالمنشأة المستمرة واستخدام أساس المنشأة المستمرة للمحاسبة إلا اذا كانت الإدارة تهدف إلى تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها أو ليس لديها بديل واقعي غير القيام بذلك.

[٢٧] ومن خلال الأمثلة التوضيحية لتقرير المدقق، قد يلزم إستبدال مصطلحي " الإدارة و"أولئك المسؤولون عن الحكومة بمصلح آخر مناسب حسب الإطار القانوني في الأحكام القضائية المناسبة.

ويكون أولئك المكلفين بالحوكمة مسؤولين عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للشركة.

مسؤوليات المدقق عن التدقيق على البيانات المالية

إن هدفنا هو الحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من البيانات الجوهرية الخاطئة، سواءً كانت ناشئة عن الإحتيال أو الخطأ، وإصدار تقريرنا والذي يتضمن رأينا. التأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، ولكنه ليس ضمانة بان التدقيق الذي تم القيام به وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق سيكتشف دائما أي خطأ جوهري إن وجد. ان التحريفات يمكن أن تنشأ من الإحتيال أو الخطأ، وتعتبر جوهرية إذا كانت بشكلٍ فردي أو إجمالي ويمكن أن تؤثر بشكلٍ معقول على القرارات الإقتصادية المتخذة من قبل المستخدمين على اساس هذه البيانات المالية.

[٣]

توضح الفقرة ٤١(ب) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) إمكانية وجود المواد المظللة أدناه في الملحق الخاص بتقرير المدقق. كما وتوضح الفقرة ٤١(ج) من نفس المعيار، عند سماح القانون أو النظام أو معايير التدقيق الوطنية صراحة، فمن الممكن الإشارة إلى موقع إلكتروني معتمد يتضمن وصفاً لمسؤوليات المدقق، بدلا من إدراجها في تقرير المدقق، شريطة أن يتطرق الوصف في الموقع الإلكتروني لمسؤوليات المدقق أدناه وأن لا يتعارض مع وصف مسؤوليات المدقق أدناه.

كجزء من عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، فإننا نمارس التقدير المهني ونحافظ على التشكيك المهني طوال عملية التدقيق. كما أننا:

- نحدد ونقيم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في البيانات المالية، سواءً كانت نتيجة الإحتيال أو السهو، ونصمم ونقوم بإجراءات التدقيق التي تستجيب لتلك المخاطر، ونحصل على دليل التدقيق الكافي والمناسب لتوفير أساس لرأينا. وتعتبر مخاطر عدم اكتشاف البيانات الخاطئة الجوهرية الناجمة عن الإحتيال اعلى من البيانات الخاطئة الجوهرية الناجمة عن السهو، لأن الإحتيال يمكن أن يتضمن التواطؤ أو التزوير أو الحذف المتعمد أو البيانات الخاطئة أو تجاوز الرقابة الداخلية.
- نحصل على فهم للرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق من اجل تصميم إجراءات التدقيق الملائمة في ظل الظروف، ولكن ليس لغايات التعبير عن رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية في الشركة[٢٨].
- نقيم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة التي قامت بها الإدارة.
- نستنتج مدى ملائمة استخدام الإدارة لأساس المنشاة المستمرة في المحاسبة و، بناء على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، ما اذا كان هناك شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بشكوك هامة على قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. واذا استنتجنا أن وجود شكوك جوهرية، فيتعين علينا لفت الانتباه في تقرير المدقق إلى الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية أو، اذا كانت هذه الإفصاحات غير كافية، تعديل راينا. وتستند استنتاجاتنا إلى

[٢٨] يمكن تعديل هذه الجملة، حسبما هو ملائم، في ظل الطروف عندما يتحمل المدقق أيضا مسؤولية إصدار راي حول فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع التدقيق على البيانات المالية.

دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه حتى تاريخ تقرير المدقق. غير أن الأحداث أو الظروف المستقبلية يمكن أن تؤدي إلى توقف المنشأة عن الاستمرار كمنشأة مستمرة.

ونحن نتواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق، من بين أمور أخرى، بالنطاق المخطط له وتوقيت التدقيق ونتائج التدقيق الهامة، بما في ذلك حالات القصور الهامة في الرقابة الداخلية التي نحددها خلال التدقيق.

[*التوقيع بإسم شركة التدقيق أو الإسم الشخصي للمدقق أو كليهما حسبما هو ملائم في نطاق الاختصاص المحدد*]

[[عنوان المدقق] [وضع التاريخ والعنوان بشكلٍ معكوس]]

[التاريخ]

التوضيح ٢: تقرير المدقق عن مجموعة كاملة من البيانات المالية لمنشأة عدا منشأة مدرجة تم إعدادها وفقاً لأساس المحاسبة الضريبي في نطاق الاختصاص X (لغايات هذا التوضيح، إطار الامتثال).

لغايات تقرير المدقق التوضيحي هذا، تم افتراض الظروف التالية:

- **التدقيق على البيانات المالية تم إعدادها من قبل إدارة مشروع الشراكة وفقاً لأساس المحاسبة الضريبي في نطاق الاختصاص X (أي، إطار الأهداف الخاصة) لمساعدة الشركاء في إعداد بيانات ضريبة الدخل الفردية. ولا يمكن للإدارة اختيار أطر إعداد التقارير المالية.**
- **اطار إعداد التقارير المالية المعمول به هو اطار الامتثال.**
- **لم يتم إصدار تقرير المدقق حول مجموعة كاملة من البيانات المالية للأهداف العامة.**
- **تعكس بنود عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية الموحدة في معيار التدقيق الدولي ٢١٠.**
- **استنتج المدقق أن الرأي غير المعدل (أي، النظيف) ملائم بناءً على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة التي تنطبق على التدقيق هي الخاصة بنطاق الاختصاص.**
- **بناء على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، استنتج المدقق عدم وجود شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بالشك على قدرة المنشاة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).**
- **يعتبر توزيع واستخدام تقرير المدقق مقيدا.**
- **لا يتعين على المدقق، ولم يقرر خلافا لذلك، الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.**
- **حدد المدقق عدم وجود معلومات أخرى (أي أن متطلبات معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) لا تنطبق).**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **لا يتحمل المدقق مسؤوليات إبلاغ أخرى مطلوبة بموجب القانون أو النظام المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

(المعنيون الملائمون)

الرأي

لقد قمنا بالتدقيق على البيانات المالية الموحدة لمشروع الشراكة ABC (الشراكة)، والتي تتألف من الميزانية العمومية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل للسنة المنتهية في حينه، والملاحظات على البيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

حسب رأينا، فإن البيانات المالية المرافقة للشراكة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ قد تم إعدادها، من كافة النواحي الجوهرية وفقاً لـ *(وصف قانون ضريبة الدخل المعمول به)* في نطاق الاختصاص X.

أساس الرأي

لقد أجرينا تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتم شرح مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير في قسم *مسؤوليات المدقق عن التدقيق على البيانات المالية من تقريرنا*. ونحن مستقلون عن الشراكة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بتدقيقنا على البيانات المالية في *(نطاق الاختصاص)*، وقد لبينا مسؤوليتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. ونحن نعتقد أن دليل التدقيق الذي حصلنا عليه كاف وملائم لتوفير أساس لرأينا.

فقرة التأكيد – أساس المحاسبة والقيود على التوزيع

نلفت الانتباه إلى الملاحظة X على البيانات المالية، والتي تصف أساس المحاسبة. تم إعداد البيانات المالية لمساعدة الشركاء في الشراكة في إعداد بيانات ضريبة الدخل الفردية. ونتيجة لذلك، قد لا تكون البيانات المالية ملائمة لأهداف أخرى. وتقريرنا موجه حصرياً إلى الشراكة وشركائها ولا ينبغي توزيعه على اطراف عدا الشراكة وشركائها. ورأينا غير معدل فيما يتعلق بهذه المسألة.

مسؤوليات الإدارة و أولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية [٢٩]

تكون الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وفقاً لأساس المحاسبة الضريبي في نطاق الاختصاص X وللرقابة الداخلية حسبما تحدد الإدارة انه ضروري لتمكين إعداد البيانات المالية الخالية من البيانات الخاطئة الجوهرية، سواء كانت نتيجة الإحتيال أو السهو.

وعند إعداد البيانات المالية، تكون الإدارة مسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة والإفصاح، حيثما أمكن، عن المسائل المتعلقة بالمنشأة المستمرة واستخدام أساس المنشأة المستمرة للمحاسبة إلا اذا كانت الإدارة تهدف إلى تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها أو ليس لديها بديل واقعي غير القيام بذلك.

ويكون أولئك المكلفين بالحوكمة مسؤولين عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للشراكة.

مسؤوليات المدقق عن التدقيق على البيانات المالية

هدفنا هو الحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من البيانات الخاطئة الجوهرية، سواءً كانت نتيجة الإحتيال أو السهو، ولإصدار تقرير المدقق الذي يشمل رأينا. والتأكيد المعقول هو نوع من التأكيد عالي المستوى، ولكنه ليس ضمانة بأن التدقيق الذي تم القيام به

[٢٩] أو أي مصطلحات أخرى ملائمة في سياق الإطار القانوني في نطاق الاختصاص المحدد.

وفقاً لمعايير التدقيق الدولية سيكشف دائما البيانات الخاطئة الجوهرية عند وجودها. ويمكن أن تنشأ البيانات الخاطئة من الإحتيال أو السهو وتعتبر جوهرية إذا كانت، بشكلٍ فردي أو تراكمي، من المتوقع أن تؤثر بشكلٍ معقول على القرارات الإقتصادية للمستخدمين والتي يتم اتخاذها على أساس هذه البيانات المالية.

توضح الفقرة ٤١(ب) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) أن المواد المظللة أدناه يمكن أن تكون موجودة في الملحق على تقرير المدقق. وتوضح الفقرة ٤١(ج) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) أنه عندما يسمح القانون أو النظام أو معايير التدقيق الوطنية صراحة، فإنه يمكن الإشارة إلى موقع إلكتروني معتمد يتضمن وصفاً لمسؤوليات المدقق، بدلا من إدراجها في هذه المواد في تقرير المدقق، شريطة أن يتطرق الوصف في الموقع الإلكتروني إلى، وأن لا يكون غير منسجم مع، وصف مسؤوليات المدقق أدناه.

كجزء من التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، فإننا نمارس التقدير المهني ونحافظ على التشكيك المهني طوال عملية التدقيق. كما أننا:

- نحدد ونقيم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في البيانات المالية، سواءً كانت نتيجة الإحتيال أو السهو، ونصمم ونقوم بإجراءات التدقيق التي تستجيب لتلك المخاطر، ونحصل على دليل التدقيق الكافي والمناسب لتوفير أساس لرأينا. وتعتبر مخاطر عدم اكتشاف البيانات الخاطئة الجوهرية الناجمة عن الإحتيال اعلى من البيانات الخاطئة الجوهرية الناجمة عن السهو، لأن الإحتيال يمكن أن يتضمن التواطؤ أو التزوير أو الحذف المتعمد أو البيانات الخاطئة أو تجاوز الرقابة الداخلية.
- نحصل على فهم للرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق من اجل تصميم إجراءات التدقيق الملائمة في ظل الظروف، ولكن ليس لغايات التعبير عن رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية في الشراكة[٣٠].
- نستنتج مدى ملائمة استخدام الإدارة لأساس المنشاة المستمرة في المحاسبة و، بناء على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، ما اذا كان هناك شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بشكوك هامة على قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. واذا استنتجنا أن وجود شكوك جوهرية، فيتيعن علينا لفت الانتباه في تقرير المدقق إلى الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية أو، اذا كانت هذه الإفصاحات غير كافية، تعديل راينا. وتستند استنتاجاتنا إلى دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه حتى تاريخ تقرير المدقق. غير أن الأحداث أو الظروف المستقبلية يمكن أن تؤدي إلى توقف المنشأة عن الاستمرار كمنشأة مستمرة.
- نقيم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية

[٣٠] يمكن تعديل هذه الجملة، حسبما هو ملائم، في ظل الطروف عندما يتحمل المدقق أيضاً مسؤولية إصدار رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع التدقيق على البيانات المالية.

والإفصاحات ذات العلاقة التي قامت بها الإدارة.

ونحن نتواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق، من بين أمور أخرى، بالنطاق المخطط له وتوقيت التدقيق ونتائج التدقيق الهامة، بما في ذلك حالات القصور الهامة في الرقابة الداخلية التي نحددها خلال التدقيق.

[*التوقيع بإسم شركة التدقيق أو الإسم الشخصي للمدقق أو كليهما حسبما هو ملائم في نطاق الاختصاص المحدد*]

[[عنوان المدقق] [وضع التاريخ والعنوان بشكلٍ معكوس]]

[التاريخ]

التوضيح ٣: تقرير المدقق عن مجموعة كاملة من البيانات المالية لمنشأة مدرجة تم إعدادها وفقاً لأحكام إعداد التقارير المالية التي حددتها الجهة التنظيمية (لغايات هذا التوضيح، إطار العرض العادل).

لغايات تقرير المدقق التوضيحي هذا، تم افتراض الظروف التالية:

- **التدقيق على البيانات المالية لمنشأة مدرجة تم إعدادها من قبل إدارة المنشأة وفقاً لأحكام إعداد التقارير المالية التي حددتها الجهة التنظيمية (أي، إطار الأهداف الخاصة) لتلبية متطلبات تلك الجهة التنظيمية. ولا يمكن للإدارة اختيار أطر إعداد التقارير المالية.**
- **اطار إعداد التقارير المالية المعمول به هو اطار العرض العادل.**
- **لم يتم إصدار تقرير المدقق حول مجموعة كاملة من البيانات المالية للأهداف العامة.**
- **تعكس بنود عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية الموحدة في معيار التدقيق الدولي ٢١٠.**
- **استنتج المدقق أن الرأي غير المعدل (أي، النظيف) ملائم بناء على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة التي تنطبق على التدقيق هي الخاصة بنطاق الاختصاص.**
- **بناء على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، استنتج المدقق وجود شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بالشك على قدرة المنشاة على الاستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح). ويعتبر الإفصاح عن الشكوك الجوهرية في البيانات المالية كافيا.**
- **يعتبر توزيع واستخدام تقرير المدقق غير مقيد.**
- **يتعين على المدقق، حسب الجهة التنظيمية، الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١.**
- **فقرة المواضيع الأخرى تشير إلى حقيقة أن المدقق قد اصدر أيضا تقرير المدقق حول البيانات المالية التي تم إعدادها من قبل شركة ABC لنفس الفترة وفقاً لاطار الأهداف العامة.**
- **حدد المدقق عدم وجود معلومات أخرى (أي أن متطلبات معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) لا تنطبق).**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **لا يتحمل المدقق مسؤوليات إبلاغ أخرى مطلوبة بموجب القانون أو النظام المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

(للمساهمين في شركة ABC أو المعنيون الملائمين)

الرأي

لقد قمنا بالتدقيق على البيانات المالية الموحدة لشركة ABC (الشركة)، والتي تتألف من الميزانية العمومية كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية للسنة المنتهية في حينه، والملاحظات على البيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

حسب رأينا، فإن البيانات المالية المرافقة تعرض بصورة عادلة (أو تعطي نظرة حقيقية وعادلة)، من كافة النواحي الجوهرية، بيان المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في حينه وفقاً لأحكام إعداد التقارير المالية من القسم Y في النظام Z.

أساس الرأي

لقد أجرينا تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتم شرح مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير في قسم مسؤوليات المدقق عن التدقيق على البيانات المالية من تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بتدقيقنا على البيانات المالية في (نطاق الاختصاص)، وقد لبينا مسؤوليتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. ونحن نعتقد أن دليل التدقيق الذي حصلنا عليه كاف وملائم لتوفير أساس لرأينا.

فقرة التأكيد – أساس المحاسبة

نلفت الانتباه إلى الملاحظة X على البيانات المالية، والتي تصف أساس المحاسبة. تم إعداد البيانات المالية لمساعدة الشركة في تلبية متطلبات الجهة التنظيمية DEF. ونتيجة لذلك، قد لا تكون البيانات المالية ملائمة لأهداف أخرى. ورأينا غير معدل فيما يتعلق بهذه المسألة.

الشكوك الجوهرية المتعلقة بالمنشأة المستمرة

نلفت الانتباه إلى الملاحظة ٦ على البيانات المالية، والتي تشير إلى أن الشركة تكبدت خسارة صافية مقدارها ZZZ خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وكما من ذلك التاريخ، فإن الالتزامات المتداولة للشركة تفوق إجمالي أصولها بمقدار YYY. وكما هو وارد في الملاحظة ٦، فإن هذه الأحداث أو الظروف، إلى جانب مسائل أخرى كما هو محدد في الملاحظة ٦، تشير إلى وجود شكوك جوهرية يمكن أن تلقي بشكوك هامة على قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. ورأينا غير معدل فيما يتعلق بهذه المسألة.

مسائل التدقيق الرئيسية

مسائل التدقيق الرئيسية هي تلك المسائل التي، بتقديرنا المهني، كانت الأكثر أهمية في تدقيقنا على البيانات المالية للفترة الحالية. وتمت معالجة تلك المسائل في سياق تدقيقنا على البيانات المالية ككل، وفي تكوين رأينا حولها، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً حول تلك المسائل. إضافة إلى المسائل الواردة في

قسم الشكوك الجوهرية المتعلقة بالمنشأة المستمرة أعلاه، فقد حددنا المسائل الواردة أدناه على أنها مسائل تدقيق رئيسية سيتم الإبلاغ عنها في تقريرنا.

(وصف كل مسألة تدقيق رئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١ كما هو مطبق على هذا التدقيق)

المسائل الأخرى

قامت الشركة بإعداد مجموعة مستقلة من البيانات المالية للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي أصدرنا بشأنها تقرير مدقق منفصل للمساهمين في الشركة بتاريخ ٣١ مارس ٢٠X٢.

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات المالية [٣١]

تكون الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية وفقاً لأحكام إعداد التقارير المالية في القسم Y من النظام Z[٢٣] وللرقابة الداخلية حسبما تحدد الإدارة انه ضروري لتمكين إعداد البيانات المالية الخالية من البيانات الخاطئة الجوهرية، سواءً كانت نتيجة الإحتيال أو السهو.

وعند إعداد البيانات المالية، تكون الإدارة مسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة والإفصاح، حيثما أمكن، عن المسائل المتعلقة بالمنشأة المستمرة واستخدام أساس المنشأة المستمرة للمحاسبة إلا اذا كانت الإدارة تهدف إلى تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها أو ليس لديها بديل واقعي غير القيام بذلك.

ويكون أولئك المكلفين بالحوكمة مسؤولين عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للشركة.

مسؤوليات المدقق عن التدقيق على البيانات المالية

هدفنا هو الحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من البيانات الخاطئة الجوهرية، سواءً كانت نتيجة الإحتيال أو السهو، ولإصدار تقرير المدقق الذي يشمل رأينا. والتأكيد المعقول هو نوع من التأكيد عالي المستوى، ولكنه ليس ضمانة بأن التدقيق الذي تم القيام به وفقاً لمعايير التدقيق الدولية سيكشف دائما البيانات الخاطئة الجوهرية عند وجودها. ويمكن أن تنشأ البيانات الخاطئة من الإحتيال أو السهو وتعتبر جوهرية إذا كانت، بشكلٍ فردي أو تراكمي، من المتوقع أن تؤثر بشكلٍ معقول على القرارات الإقتصادية للمستخدمين والتي يتم اتخاذها على أساس هذه البيانات المالية.

---

[٣١] أو أي مصطلحات أخرى ملائمة في سياق الإطار القانوني في نطاق الاختصاص المحدد.

[٢٣] عندما تكون مسؤولية الإدارة هي إعداد البيانات المالية التي تعطي نظرة حقيقية وعادلة، فيمكن قراءتها " تكون الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية التي تعطي نظرة حقيقة وعادلة وفقاً لأحكام إعداد التقارير المالية في القسم Y من النظام Z ومن أجل .....".

توضح الفقرة ٤١(ب) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) أن المواد المظللة أدناه يمكن أن تكون موجودة في الملحق على تقرير المدقق. وتوضح الفقرة ٤١(ج) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) أنه عندما يسمح القانون أو النظام أو معايير التدقيق الوطنية صراحة، فإنه يمكن الإشارة إلى موقع إلكتروني معتمد يتضمن وصفاً لمسؤوليات المدقق، بدلا من إدراجها في هذه المواد في تقرير المدقق، شريطة أن يتطرق الوصف في الموقع الإلكتروني إلى، وأن لا يكون غير منسجم مع، وصف مسؤوليات المدقق أدناه.

كجزء من التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، فإننا نمارس التقدير المهني ونحافظ على التشكيك المهني طوال عملية التدقيق. كما أننا:

- نحدد ونقيم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في البيانات المالية، سواءً كانت نتيجة الإحتيال أو السهو، ونصمم ونقوم بإجراءات التدقيق التي تستجيب لتلك المخاطر، ونحصل على دليل التدقيق الكافي والمناسب لتوفير أساس لرأينا. وتعتبر مخاطر عدم اكتشاف البيانات الخاطئة الجوهرية الناجمة عن الإحتيال اعلى من البيانات الخاطئة الجوهرية الناجمة عن السهو، لأن الإحتيال يمكن أن يتضمن التواطؤ أو التزوير أو الحذف المتعمد أو البيانات الخاطئة أو تجاوز الرقابة الداخلية.
- نحصل على فهم للرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق من اجل تصميم إجراءات التدقيق الملائمة في ظل الظروف، ولكن ليس لغايات التعبير عن رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية في الشركة[٣٣].
- نقيم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة التي قامت بها الإدارة.
- نستنتج مدى ملائمة استخدام الإدارة لأساس المنشاة المستمرة في المحاسبة و، بناء على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، ما اذا كان هناك شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بشكوك هامة على قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. واذا استنتجنا أن وجود شكوك جوهرية، فيتيعن علينا لفت الانتباه في تقرير المدقق إلى الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية أو، اذا كانت هذه الإفصاحات غير كافية، تعديل راينا. وتستند استنتاجاتنا إلى دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه حتى تاريخ تقرير المدقق. غير أن الأحداث أو الظروف المستقبلية يمكن أن تؤدي إلى توقف المنشأة عن الاستمرار كمنشأة مستمرة.
- نقيم عرض وهيكل ومحتوى البيانات المالية بشكلٍ عام، بما في ذلك الإفصاحات، وما اذا كانت البيانات المالية تمثل المعاملات الأساسية والأحداث بطريقة تحقق العرض العادل.

ونحن نتواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق، من بين أمور أخرى، بالنطاق المخطط له وتوقيت التدقيق ونتائج التدقيق الهامة، بما في ذلك حالات القصور الهامة في الرقابة الداخلية التي نحددها خلال التدقيق.

[٣٣] يمكن تعديل هذه الجملة، حسبما هو ملائم، في ظل الظروف عندما يتحمل المدقق أيضا مسؤولية إصدار راي حول فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع التدقيق على البيانات المالية.

كما نقدم لأولئك المكلفين بالحوكمة بيانا بأننا امتثلنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة فيما يتعلق بالاستقلالية، ولنوصل لهم كافة العلاقات والمسائل الأخرى التي يمكن أن تؤثر بشكلٍ معقول على الاستقلالية، وحيثما أمكن، وسائل الحماية ذات العلاقة.

وبالنسبة للمسائل التي تم الإبلاغ عنها إلى أولئك المكلفين بالحوكمة، فإننا نحدد تلك المسائل التي كانت هي الأكثر أهمية في التدقيق على البيانات المالية للفترة الحالية وبالتالي فإنها تعتبر مسائل تدقيق رئيسية. ونحن نصف تلك المسائل في تقرير المدقق إلا اذا كان القانون أو النظام يمنع الإفصاح العام عن تلك المسائل أو، في الحالات النادرة جدا، نقرر نحن انه يجب عدم الإبلاغ عن المسائل في تقريرنا لأنه من المتوقع بشكلٍ معقول أن تفوق النتائج السلبية للقيام بذلك منافع المصلحة العامة من الإبلاغ.

[شريك العملية على التدقيق الناتج في تقرير المدقق المستقل هو (الإسم)]

[*التوقيع بإسم شركة التدقيق أو الإسم الشخصي للمدقق أو كليهما حسبما هو ملائم في نطاق الاختصاص المحدد*]

[[عنوان المدقق] [وضع التاريخ والعنوان بشكلٍ معكوس]]

[التاريخ]

معيار التدقيق الدولي ٨٠٥ (المنقح)

الإعتبارات 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 ٢٠١٦ أو بعد ذلك)

المحتويات

	الفقرة
المقدمة	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا	١–٣
تاريخ النفاذ.....	٤
الهدف.....	٥
التعريفات.....	٦
المتطلبات	
الإعتبارات لدى قبول العملية	٧–٩
الإعتبارات لدى التخطيط للتدقيق وتنفيذه.....	١٠
تكوين رأي وإعتبارات إعداد التقارير	١١–١٧
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....	أ١–أ٤
الإعتبارات لدى قبول العملية	أ٥–أ٩
الإعتبارات لدى التخطيط للتدقيق وتنفيذه	أ١٠–أ١٥
تكوين رأي وإعتبارات إعداد التقارير	أ١٦–أ٢٨
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 (المنقح) *"الإعتبارات 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 موائمتها حسب الضرورة في الظروف لدى تطبيقها على عمليات تدقيق لمعلومات مالية تاريخية أخرى، ويتناول معيار التدقيق الدولي هذا الإعتبارات 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[١] (المنقح) ينطبق أيضاً على التدقيق.

٢. لا ينطبق معيار التدقيق الدولي هذا على تقرير مدقق المكون الصادر نتيجة عمل أُجري على المعلومات المالية لمكون بناءً على طلب من فريق تابع للمجموعة لأهداف تدقيق مجموعة من البيانات مالية (أنظر معيار التدقيق الدولي ٦٠٠[٢]).

٣. لا يلغي هذا المعيار متطلبات معايير التدقيق الدولية الأخرى ولا يُفهم منه أنه يتناول جميع الإعتبارات 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 للفترات التي تنتهي في ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ 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 ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ 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 الإعتبارات 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 (المنقح) *"الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأطر الأهداف خاصة"*.

[٢] معيار التدقيق الدولي ٦٠٠، *"الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي المكون)"*.

التعريفات

٦. لأهداف هذا المعيار، فإن الإشارة إلى:

(أ) مكون البيان المالي (Element of a financial statement)– أو "مكون" تعني "مكون أو حساب أو بند في بيان مالي"؛

(ب) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (International Financial Reporting Standards) تعني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية؛ و

(ج) إلى بيان مالي واحد أو إلى مكون محدد في البيان المالي يتضمن إفصاحات ذات علاقة. تشمل الإفصاحات ذات العلاقة عادةً معلومات إيضاحية أو وصفية أخرى ذات صلة بالبيان المالي أو بالمكون.

المتطلبات

الإعتبارات لدى قبول العملية

تطبيق معايير التدقيق الدولية

٧. يجب على المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٢٠٠ أن يمتثل لجميع معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بعملية التدقيق.[٣] وفي حالة تدقيق بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي ينطبق هذا المتطلب بغض النظر عما إذا كان المدقق مشاركاً أيضاً في تدقيق المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة. إذا لم يكن المدقق مشاركاً أيضاً في تدقيق المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة فعلى المدقق أن يحدد ما إذا كان تدقيق بيان مالي مفرد أو مكون محدد في هذه البيانات المالية وفقاً لمعايير التدقيق الدولية قابلاً للتطبيق أم لا. (المرجع: الفقرة أ٥–أ٦)

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.[٤] وفي حالة تدقيق بيان مالي مفرد أو مكون محدد في بيان مالي فإن ذلك يتضمن ما إذا كان تطبيق إطار إعداد التقارير المالية سيؤدي إلى عرضٍ يوفر إفصاحات مناسبة ليتسنى للمستخدمين المقصودين فهم المعلومات الواردة في البيان المالي

---

[٣] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ *"الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"*. الفقرة ١٨.

[٤] معيار التدقيق الدولي ٢١٠ *"الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق"* الفقرة ٦ (أ).

أو المكون وأثر المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات الواردة في البيان المالي أو المكون. (المرجع: الفقرة أ٧)

صيغة الرأي

٩. يستوجب معيار التدقيق الدولي٢١٠ أن تشتمل 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 أ٨–أ٩)

الإعتبارات 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 أ١٠–أ١٥)

تكوين رأي وإعتبارات 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 الدولي٧٠٠ [٨] (المنقح) ومعيار التدقيق الدولي٨٠٠ (المنقح) عندما عند الحاجة لذلك، وأن تتم موائمتها حسب الضرورة في ظروف العملية (المرجع: الفقرة أ١٦–أ٢٢).

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

---

[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 (المنقح) *" تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية "*.

المالية، على المدقق أن يطلب من الإدارة أن تصوب الوضع. مع مراعاة الفقرة ١٥ و١٦ على المدقق أيضاً أن يفرق بين الرأي حول البيان المالي المفرد أوحول المكون المحدد في بيان مالي 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.

النظر في الآثار المترتبة على بعض المسائل المشمولة في تقرير المدقق حول المجموعة الكاملة للبيانات المالية للمنشأة للتدقيق على بيان مالي مفرد أو مكون محدد في البيان المالي ولتقرير المدقق بشأنه.

١٤. إذا كان تقرير المدقق حول المجموعة الكاملة للبيانات المالية للمنشأة يشمل:

(أ) رأياً معدلاً وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)[٩]؛

(ب) فقرة تأكيد الموضوع أو فقرة المواضيع الأخرى وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح)[١٠]؛

(ج) قسم الشكوك الجوهرية المتعلقة بالمنشأة المستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح)[١١]؛

(د) الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١ (المنقح) [١٢]؛ أو

(هـ) بيان يصف البيانات الخاطئة الجوهرية غير المصححة في المعلومات الأخرى وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)[١٣]؛

يجب على المدقق النظر في الآثار المترتبة (إن وجدت)، على أن هذه المسائل تتعلق بتدقيق البيانات الموحدة أو مكون موحد في بيان مالي وتقرير مدقق الحسابات عن ذلك. (المرجع: الفقرة أ٢٣–أ٢٧)

الرأي المعدل أو فقرة التأكيد على مسألة ما أو فقرة المسألة الأخرى في تقرير المدقق حول مجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة

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 ٧٠٥ (المنقح) لا يجيز للمدقق

---

[٩] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) *" التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل "*.

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح) *" فقرات التأكيد والفقرات الخرى في تقرير المدقق المستقل"*.

[١١] معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) *" المنشأة المستمرة"*، الفقرة ٢٢.

[١٢] معيار التدقيق الدولي ٧٠١ *" الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل"*، الفقرة ١٣.

[١٣] معيار التدقيق الدولي٧٢٠ (المنقح) *" المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة"*، الفقرة ٢٢ (هـ) (٢).

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.[١٤] 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 أ٢٨)

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 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 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: الفقرتين ١، ٦(ج))

أ١. 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 إقتصادية حدثت في فترات ماضية أو حول أحوال أو ظروف إقتصادية في أوقات ما في الماضي.[١٥]

أ٢. يعرف معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ مصطلح "البيانات المالية" بأنها تمثيل منظّم للمعلومات المالية التاريخية، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة، وتهدف إلى الإبلاغ عن الموارد الإقتصادية للمنشأة أو إلتزاماتها في نقطة زمنية محددة أو عن أي تغييرات فيها لفترة زمنية محددة، وفقاً

---

[١٤] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) *"التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"*، الفقرة ١٥ .

[١٥] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٣(ز).

لإطار إعداد التقارير المالية. ويشير مصطلح "البيانات المالية" عادةً إلى مجموعة كاملة من البيانات المالية وفقاً لما تحدده متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، ولكن يمكن أن يشير أيضاً إلى بيان مالي واحد. وتتضمن الإفصاحات معلومات إيضاحية أو وصفية أخرى، المبينة على النحو المطلوب، المسموحة بشكلٍ صريح أو خلاف ذلك مسموح بها من قبل إطار التقارير المالية المطبق، على وجه البيان المالي، أو في الملاحظات، أو أدمج فيها عن طريق إشارة مرجعية.[١٦] وكما تم الإشارة إلى الفقرة ٦(ج) إلى بيان مالي واحد أو مكون واحد في بيان مالي تتضمن الإفصاحات ذات الصلة.

أ٣. معايير التدقيق الدولية مدونة ضمن نطاق تدقيق بيانات مالية[١٧]؛ 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. (الملحق١ يدرج قائمة بأمثلة على معلومات مالية تاريخية أخرى).

أ٤. يتم إجراء عملية تأكيد معقولة غير تدقيق المعلومات المالية التاريخية وفقاً للمعيار الدولي لعمليات التأكيد٣٠٠٠ [١٨]، (المنقح) *"عمليات التأكيد عدا عن عمليات تدقيق أو مراجعة المعلومات المالية التاريخية"*.

الإعتبارات لدى قبول العملية

تطبيق معايير التدقيق الدولية (المرجع: الفقرة ٧)

أ٥. 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 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.[١٩]

أ٦. 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

---

[١٦] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٣(و).

[١٧] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ٢.

[١٨] المعيار الدولي لعمليات التدقيق ٣٠٠٠ (المنقح) *"عمليات التأكيد بإستثناء عمليات تدقيق أو مراجعة المعلومات المالية التاريخية"*.

[١٩] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرات ١٤ و١٨ و٢٢-٢٣.

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 (المنقح) 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 قابليةً من حيث التطبيق.

مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية (المرجع: الفقرة: ٨)

أ٧. 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.

صيغة الرأي (المرجع: الفقرة ٩)

أ٨. تعتمد صيغة الرأي الذي يعبر عنه المدقق على إطار إعداد التقارير المالية المطبق وأي قوانين أو أنظمة معمول بها.[٢٠] وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).[٢١]

(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]؛ و

[٢٠] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ٨ .

[٢١] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) الفقرات ٢٥-٢٦ .

(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].

أ٩. 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 مقتصراً 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 أو المكون المحدد، وأن يشتمل عرض البيان المالي أو المكون على الإفصاحات 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.

الإعتبارات لدى التخطيط للتدقيق وتنفيذه (المرجع: الفقرة ١٠)

أ١٠. تتطلب معرفة مدى علاقة كل معيار من معايير التدقيق الدولية إعتبارات مدروسة بعناية. وحتى حينما يكون مكون محدد في بيان مالي هو موضوع التدقيق تكون معايير التدقيق الدولية مثل معيار التدقيق الدولي٢٤٠ [٢٢] ومعيار التدقيق الدولي٥٥٠ [٢٣] ومعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح)، من حيث المبدأ ذو علاقة، وذلك لأن المكون قد يكون خاطئا نتيجة الغش أو تأثير المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة أو التطبيق غير الصحيح لمبدأ الإستمرارية بموجب إطار التقرير المالي المطبق.

أ١١. يقتضي معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) من المدقق تحديد الشخص/ الأشخاص المناسبين ضمن هيكل الحوكمة في المنشأة للتواصل معهم[٢٤]. ويشير معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) إلى أنه، وفي بعض الحالات، يكون جميع أولئك المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، ويتم تعديل تطبيق متطلبات التواصل للاعتراف بهذا المنصب[٢٥]. وعند إعداد مجموعة كاملة من البيانات المالية من قبل المنشأة، فإن الشخص/ الأشخاص المسؤولين عن الإشراف على إعداد البيان المالي المفرد أو المكون قد لا يكونون هم نفسهم أولئك المكلفين بالحوكمة المسؤولين عن الإشراف على إعداد المجموعة الكاملة من البيانات المالية.

أ١٢. 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.[٢٦] 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.

أ١٣. قد يكون للمسائل المشمولة في تقرير المدقق عن المجموعة الكاملة من البيانات المالية دلالات على التدقيق على البيان المالي المفرد أو المكون في البيان المالي (راجع الفقرة ١٤)، 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.

---

[٢٢] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، *"مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية"*.

[٢٣] معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ *"الأطراف ذات العلاقة"*.

[٢٤] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) *" الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة "، الفقرة ١١.*

[٢٥] معيار التدقيق الدولي (المنقح) الفقرات ١٠(ب)، ١٣، أ١ (النقطة الثالثة)، أ٢ و أ٨ .

[٢٦] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ٢ .

أ١٤. تعتبر البيانات المالية الفردية التي تتألف من مجموعة كاملة من البيانات المالية والعديد من عناصر البيانات المالية المحددة بما في ذلك الإفصاحات ذات الصلة، 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.

أ١٥. 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 وإعتبارات إعداد التقارير (المرجع: الفقرة ١١)

أ١٦. على المدقق بموجب معيار التدقيق الدولي٧٠٠ (المنقح) 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.[٢٧] 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.

أ١٧. يحتوي الملحق ٢ من هذا المعيار على توضيحات تقارير المدققين حول بيان مالي مفرد وحول مكون محدد في بيان مالي. ويمكن أن تكون التوضيحات الأخرى في تقارير المدقق ذات علاقة بإعداد التقارير حول البيان المالي المفرد أو المكون المحدد في البيان المالي (مثلا، ملاحق كل من معايير التدقيق الدولية ٧٠٠ (المنقح)، ٧٠٥ (المنقح)، ٥٧٠ (المنقح)، ٧٢٠ (المنقح)، ٧٠٦ (المنقح)).

تطبيق معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) عند إعداد تقرير حول بيان مالي مفرد أو مكون محدد في البيان المالي

أ١٨. ينبغي على المدقق وبموجب الفقرة ١١ من هذا المعيار تطبيق معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، واستخدامه حسب الضرورة ضمن ظروف العملية، كما ويعتين أيضاً على المدقق عند تشكيل رأي وإعداد تقارير حول بيان مالي مفرد أو مكون محدد في البيان المالي تطبيق متطلبات إعداد التقارير الواردة في معايير التدقيق الدولية الأخرى حسب ضرورة وظروف العملية ويمكن أن يجد بعض الفائدة في الاعتبارات الخاصة التي تم التطرق إليها في الفقرات أ١٩–أ٢١ أدناه.

---

[٢٧] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) الفقرة ١٣(هـ).

المنشأة المستمرة

أ١٩. إعتماداً على إطار إعداد التقارير المعمول به والمستخدم لبيان مالي مفرد أو مكون محدد في البيان المالي، قد يحتاج وصف المدقق لمسؤوليات الإدارة[٢٨] المتعلقة بالمنشأة المستمرة إلى الموائمة حسبما هو ضروري. وقد يحتاج وصف المدقق لمسؤوليات المدقق[٢٩] أيضا إلى الموائمة اعتمادا على كيفية تطبيق معيار التدقيق الدولي٥٧٠ (المنقح) في ظل ظروف العملية.

مسائل التدقيق الرئيسية

أ٢٠. يقتضي معيار التدقيق الدولي٧٠٠ (المنقح) من المدقق الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٧٠١ لعمليات التدقيق على المجموعات الكاملة من البيانات المالية ذات الأهداف العامة للمنشآت المدرجة[٣٠]. وللتدقيق على بيان مالي مفرد أو مكون محدد في البيان المالي، ينطبق معيار التدقيق الدولي٧٠١ فقط عندما يكون الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق حول هذه البيانات المالية أو المكون مطلوباً بموجب القانون أو النظام أو يقرر المدقق خلافاً لذلك الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية. وعند الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق حول البيان المالي المفرد أو المكون المحدد في البيان المالي، ينطبق معيار التدقيق الدولي ٧٠١ عليها بأكملها[٣١].

المعلومات الأخرى

أ٢١. يتعامل معيار التدقيق الدولي٧٢٠ (المنقح) مع مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى. وفي سياق هذا المعيار، تعتبر التقارير التي تتضمن أو ترافق بيان مالي مفرد أو مكون محدد في البيان المالي– والتي تهدف إلى تزويد المالكين (أو الأطراف المعنية المشابهة) بمعلومات حول المسائل الواردة في البيان المالي المفرد أو المكون المحدد في البيان المالي– تقارير سنوية لغايات معيار التدقيق الدولي٧٢٠(المنقح). وعندما يحدد المدقق أن المنشأة تخطط لإصدار هذا التقرير، تنطبق متطلبات معيار التدقيق الدولي٧٢٠ (المنقح) على التدقيق على البيان المالي المفرد أو المكون.

إسم شريك العملية

أ٢٢. المتطلب الوارد في معيار التدقيق الدولي٧٠٠ (المنقح) والذي يقتضي من المدقق إدراج إسم

[٢٨] أنظر معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) الفقرة ٣٤(ب) و أ٤٨).
[٢٩] أنظر معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) الفقرة ٣٩(ب)(٤).
[٣٠] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) الفقرة ٣٠.
[٣١] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) الفقرة ٣١.

شريك العملية في تقرير المدقق ينطبق أيضاً على التدقيق على البيانات المالية المفردة للمنشآت المدرجة أو المكونات المحددة في البيانات المالية للمنشآت المدرجة[٣٢]. وقد يتعين على المدقق بموجب القانون أو النظام إدراج إسم شريك العملية في تقرير المدقق أو قد يقرر خلافا لذلك القيام بذلك عند إعداد التقارير حول البيان المالي المفرد أو المكون في البيان المالي لمنشآت بإستثناء المنشآت المدرجة.

إعداد التقارير حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية والبيان المالي المفرد أو المكون المحدد في البيان المالي (الإشارة: الفقرة ١٤)

دراسة دلالات مسائل معينة مشمولة في تقرير المدقق حول المجموعة الكاملة للبيانات المالية للمنشأة للتدقيق على البيان المالي المفرد أو المكون المحدد في البيان المالي ولتقرير المدقق بشأنه. (المرجع: الفقرة ١٤)

أ٢٣. تقتضي الفقرة ١٤ من المدقق دراسة دلالات المسائل المعينة، إن وجدت والمشمولة في تقرير المدقق حول المجموعة الكاملة للبيانات المالية للتدقيق على البيان المالي المفرد أو المكون المحدد في البيان المالي ولتقرير المدقق بشأنه. وتعتبر دراسة ما إذا كانت المسألة مشمولة في تقرير المدقق حول المجموعة الكاملة للبيانات المالية هامة في سياق العملية لإعداد تقرير حول البيان المالي المفرد أو المكون المحدد في البيان المالي قضية تتطلب تقديراً مهنياً.

أ٢٤. تشمل العوامل التي قد تكون هامة عند دراسة الدلالات ما يلي:

- طبيعة المسألة (المسائل) المذكورة في تقرير المدقق حول المجموعة الكاملة للبيانات المالية ومقدار ارتباطها بما هو مشمول في البيان المالي المفرد أو المكون المحدد في البيان المالي.
- مدى شيوع المسألة (المسائل) المذكورة في تقرير المدقق حول المجموعة الكاملة للبيانات المالية.
- طبيعة ومقدار الاختلافات بين أطر إعداد التقارير المالية المعمول بها.
- مقدار الاختلاف بين الفترة (الفترات) التي تغطيها المجموعة الكاملة للبيانات المالية مقارنة بالفترة (الفترات) أو التواريخ في البيان المالي المفرد أو المكون في البيان المالي.
- الوقت الذي انقضى منذ تاريخ تقرير المدقق حول المجموعة الكاملة للبيانات المالية.

[٣٢] أنظر معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) الفقرة ٤٦ وأ٦١–أ٦٣.

أ٢٥. على سبيل المثال، في الحالات التي يكون فيها تقرير المدقق مؤهلا فيما يتعلق بالذمم المدينة في تقرير المدقق حول المجموعة الكاملة للبيانات المالية، وكان البيان المالي المفرد يشمل الذمم المدينة أو كان المكون المحدد في البيان المالي يرتبط بالذمم المدينة؛ فمن المرجح أن يكون هناك دلالات على التدقيق. من ناحية أخرى، إذا كان التأهيل في راي المدقق حول المجموعة الكاملة للبيانات المالية مرتبطا بتصنيف دين طويل الأمد، فمن المرجح بدرجة قليلة أن يكون هناك دلالات على التدقيق على البيان المالي المفرد وهو بيان الدخل، أو إذا كان المكون المحدد في البيان المالي مرتبطا بالذمم المدينة.

أ٢٦. قد يكون لمسائل التدقيق الرئيسية التي تم الإبلاغ عنها في تقرير المدقق عن المجموعة الكاملة من البيانات المالية دلالات على التدقيق على بيان مالي منفرد أو مكون محدد في البيان المالي. وقد تكون المعلومات المشمولة في قسم مسائل التدقيق الرئيسية حول كيفية معالجة المسائل في التدقيق على المجموعة الكاملة من البيانات المالية مفيدة في تحديد المدقق لكيفية معالجة المسألة عندما تكون ذات علاقة بالتدقيق على البيان المالي المنفرد أو مكون محدد في البيان المالي.

شمول الإشارة إلى تقرير المدقق حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية

أ٢٧. حتى عندما لا يكون للمسائل المعينة المشمولة في تقرير المدقق حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية دلالات على التدقيق، أو على تقرير المدقق بشأن البيان المالي المفرد أو المكون المحدد في البيان المالي، يمكن أن يعتبر المدقق أنه من الملائم الإشارة إلى المسألة (المسائل) في فقرة أمور أخرى في تقرير المدقق حول البيان المالي المفرد أو المكون المحدد في البيان المالي (راجع معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح))[٣٣]. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يعتبر المدقق أنه من الملائم الإشارة في تقرير المدقق حول البيان المالي المفرد أو المكون المحدد في البيان المالي إلى قسم الشكوك الجوهرية المتعلقة بالمنشأة المستمرة الوارد في تقرير المدقق حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية.

الرأي السلبي أو الإمتناع عن إبداء الرأي في تقرير المدقق حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة

المجموعة الكاملة من البيانات المالية (الإشارة: الفقرة ١٥)

أ٢٨. في تقرير المدقق حول المجموعة الكاملة من البيانات المالية للمنشأة، فإن التعبير عن الامتناع

[٣٣] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) الفقرات ١٠-١١.

عن إبداء الرأي فيما يتعلق بنتائج العمليات والتدفقات النقدية، حيثما كان مهما، والرأي غير المعدل فيما يتعلق بالمركز المالي مسموح نظراً إلى أن الإمتناع عن إبداء الرأي يصدر فيما يتعلق بنتائج العمليات والتدفقات النقدية فقط وليس فيما يتعلق بالبيانات المالية ككل[٣٤].

[٣٤] معيار التدقيق الدولي ٥١٠ "*عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية*"، الفقرة أ٨، والفقرة أ١٦ من معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح).

ملحق ١

(المرجع: الفقرة أ٣)

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 بالممتلكات المؤجرة بما في ذلك الملاحظات التوضيحية.
- جدول المشاركة بالأرباح أو مكافآت الموظفين بما في ذلك الملاحظات التوضيحية.

ملحق ٢

(المرجع: الفقرة أ١٧)

توضيحات تقارير المدققين حول البيان المالي المفرد وحول المكون المحدد في البيان المالي

- التوضيح ١: تقرير مدقق حول بيان مالي مفرد لمنشأة بإستثناء منشأة مدرجة معد وفقاً لإطار الأهداف العامة (لأهداف هذا التوضيح، إطار العرض العادل).
- التوضيح ٢: تقرير مدقق حول بيان مالي مفرد لمنشأة بإستثناء منشأة مدرجة 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 لمنشأة بإستثناء منشأة مدرجة معد وفقاً لإطار الأهداف الخاصة (لأهداف هذا التوضيح، إطار الإمتثال).

التوضيح ١: تقرير المدقق عن بيان مالي منفرد لمنشأة بإستثناء منشأة مدرجة تم إعدادها وفقاً لإطار الأهداف العامة (لغايات هذا التوضيح، إطار العرض العادل).

لغايات تقرير المدقق التوضيحي هذا، تم افتراض الظروف التالية:

- **التدقيق على الميزانية العمومية (أي بيان مالي منفرد) لمنشأة بإستثناء المنشاة المدرجة.**
- **الميزانية العمومية تم إعدادها من قبل إدارة المنشأة وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية في نطاق الإختصاص X (ذات العلاقة بإعداد الميزانية العمومية).**
- **تعكس بنود عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي ٢١٠.**
- **إطار إعداد التقارير المالية المعمول به هو إطار العرض العادل المصمم لتلبية احتياجات المعلومات المالية العامة لمجموعة واسعة من المستخدمين.**
- **حدد المدقق أنه من الملائم استخدام عبارة "تعرض بشكل عادل، من كافة النواحي الجوهرية"، في رأي المدقق.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة التي تنطبق على التدقيق هي الخاصة بنطاق الإختصاص.**
- **بناءً على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، استنتج المدقق وجود شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بالشك على قدرة المنشاة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح). ويعتبر الإفصاح عن الشكوك الجوهرية في البيان المالي المنفرد كافيا.**
- **لا يتعين على المدقق، ولم يقرر خلافا لذلك، الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١ في سياق التدقيق على الميزانية العمومية.**
- **حدد المدقق عدم وجود معلومات أخرى (أي أن متطلبات معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) لا تنطبق).**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **لا يتحمل المدقق مسؤوليات إبلاغ أخرى مطلوبة بموجب القانون أو النظام المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

(المعنيون الملائمون)

الرأي

لقد قمنا بالتدقيق على الميزانية العمومية لشركة ABC (الشركة)، كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، والملاحظات على البيانات المالية، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

حسب رأينا، فإن البيانات المالية المرافقة تعرض بشكل عادل، من كافة النواحي الجوهرية، المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية في نطاق الإختصاص X لإعداد هذا البيان المالي. (تم وضع قسم الرأي أولا حسبما يقتضي معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)).

أساس الرأي

لقد أجرينا تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتم شرح مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير في قسم مسؤوليات المدقق عن التدقيق على البيانات المالية من تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بتدقيقنا على البيانات المالية في (نطاق الإختصاص)، وقد لبينا مسؤوليتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. ونحن نعتقد أن دليل التدقيق الذي حصلنا عليه كاف وملائم لتوفير أساس لرأينا. (أول وآخر جملتين في هذا القسم كانتا في قسم مسؤوليات المدقق. علاوة على ذلك، تم وضع قسم أساس الرأي مباشرة بعد قسم الرأي حسبما يقتضي معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)) .

الشكوك الجوهرية المتعلقة بالمنشأة المستمرة

نلفت الإنتباه إلى الملاحظة ٦ على البيانات المالية، والتي تشير إلى أن الشركة تكبدت خسارة صافية مقدارها ZZZ خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وكما من ذلك التاريخ، فإن الإلتزامات المتداولة للشركة تفوق إجمالي أصولها بمقدار YYY. وكما هو وارد في الملاحظة ٦، فإن هذه الأحداث أو الظروف، إلى جانب مسائل أخرى كما هو محدد في الملاحظة ٦، تشير إلى وجود شكوك جوهرية يمكن أن تلقي بشكوك هامة على قدرة الشركة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. ورأينا غير معدل فيما يتعلق بهذه المسألة.

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيان المالي [٣٥]

تكون الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية في نطاق الإختصاص X لإعداد هذا البيان المالي وللرقابة الداخلية حسبما تحدد الإدارة أنه ضروري لتمكين إعداد بيان مالي خالي من البيانات الخاطئة الجوهرية، سواءً كانت نتيجة الإحتيال أو السهو.

وعند إعداد البيان المالي، تكون الإدارة مسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على الإستمرار كمنشأة مستمرة والإفصاح، حيثما أمكن، عن المسائل المتعلقة بالمنشأة المستمرة واستخدام أساس المنشأة المستمرة

[٣٥] في جميع تقارير المدقق التوضيحية، قد تكون هناك حاجة إلى استبدال مصطلحي الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بمصطلح آخر ملائم لسياق الإطار القانوني في نطاق الإختصاص المحدد.

للمحاسبة إلا إذا كانت الإدارة تهدف إلى تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها أو ليس لديها بديل واقعي غير القيام بذلك.

ويكون أولئك المكلفين بالحوكمة مسؤولين عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للشركة.

مسؤوليات المدقق عن التدقيق على البيان المالي

هدفنا هو الحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كان البيان المالي ككل خالي من البيانات الخاطئة الجوهرية، سواءً كانت نتيجة الإحتيال أو السهو، ولإصدار تقرير المدقق الذي يشمل رأينا. والتأكيد المعقول هو نوع من التأكيد عالي المستوى، ولكنه ليس ضمانة بأن التدقيق الذي تم القيام به وفقاً لمعايير التدقيق الدولية سيكشف دائما البيانات الخاطئة الجوهرية عند وجودها. ويمكن أن تنشأ البيانات الخاطئة من الإحتيال أو السهو وتعتبر جوهرية إذا كانت، بشكل فردي أو تراكمي، من المتوقع أن تؤثر بشكل معقول على القرارات الإقتصادية للمستخدمين والتي يتم اتخاذها على أساس هذا البيان المالي.

توضح الفقرة ٤١(ب) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) أن المواد المظللة أدناه يمكن أن تكون موجودة في الملحق على تقرير المدقق. وتوضح الفقرة ٤١(ج) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) أنه عندما يسمح القانون أو النظام أو معايير التدقيق الوطنية صراحة، فإنه يمكن الإشارة إلى موقع إلكتروني معتمد يتضمن وصفاً لمسؤوليات المدقق، بدلاً من إدراجها في هذه المواد في تقرير المدقق، شريطة أن يتطرق الوصف في الموقع الإلكتروني إلى، وأن لا يكون غير منسجم مع، وصف مسؤوليات المدقق أدناه.

كجزء من التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، فإننا نمارس التقدير المهني ونحافظ على التشكك المهني طوال عملية التدقيق: كما أننا:

- نحدد ونقيم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في البيان المالي، سواءً كانت نتيجة الإحتيال أو السهو، ونصمم ونقوم بإجراءات التدقيق التي تستجيب لتلك المخاطر، ونحصل على دليل التدقيق الكافي والمناسب لتوفير أساس لرأينا. وتعتبر مخاطر عدم اكتشاف البيانات الخاطئة الجوهرية الناجمة عن الإحتيال أعلى من البيانات الخاطئة الجوهرية الناجمة عن السهو، لأن الإحتيال يمكن أن يتضمن التواطؤ أو التزوير أو الحذف المتعمد أو البيانات الخاطئة أو تجاوز الرقابة الداخلية.
- نحصل على فهم للرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق من اجل تصميم إجراءات التدقيق الملائمة في ظل الظروف، ولكن ليس لغايات التعبير عن رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية في الشركة[٨].
- نقيم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية، إن وجدت، والإفصاحات ذات العلاقة التي قامت بها الإدارة.
- نستنتج مدى ملائمة استخدام الإدارة لأساس المنشاة المستمرة في المحاسبة وبناءً على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، ما إذا كان هناك شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن

[٣٦] يمكن تعديل هذه الجملة، حسبما هو ملائم، في ظل الطروف عندما يتحمل المدقق أيضا مسؤولية إصدار راي حول فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع التدقيق على البيان المالي.

أن تلقي بشكوك هامة على قدرة الشركة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. واذا استنتجنا أن وجود شكوك جوهرية، فيتيعن علينا لقت الإنتباه في تقرير المدقق إلى الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية أو، إذا كانت هذه الإفصاحات غير كافية، تعديل راينا. وتستند استنتاجاتنا إلى دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه حتى تاريخ تقرير المدقق. غير أن الأحداث أو الظروف المستقبلية يمكن أن تؤدي إلى توقف المنشأة عن الإستمرار كمنشأة مستمرة.

- نقيم عرض وهيكل ومحتوى البيانات المالية بشكل عام، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت البيانات المالية تمثل المعاملات الأساسية والأحداث بطريقة تحقق العرض العادل.

ونحن نتواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق، من بين أمور أخرى، بالنطاق المخطط له وتوقيت التدقيق ونتائج التدقيق الهامة، بما في ذلك حالات القصور الهامة في الرقابة الداخلية التي نحددها خلال التدقيق.

[*التوقيع بإسم شركة التدقيق أو الإسم الشخصي للمدقق أو كليهما حسبما هو ملائم في نطاق الإختصاص المحدد*]

[[عنوان المدقق] [وضع التاريخ والعنوان بشكلٍ معكوس]]

[التاريخ]

التوضيح ٢: تقرير المدقق عن بيان مالي منفرد لمنشأة بإستثناء منشأة مدرجة تم إعدادها وفقاً لإطار الأهداف الخاصة

لغايات تقرير المدقق التوضيحي هذا، تم افتراض الظروف التالية:

- **التدقيق على بيان المقبوضات النقدية والمصروفات (أي بيان مالي منفرد) لمنشأة بإستثناء المنشاة المدرجة.**
- **لم يتم إصدار تقرير المدقق حول مجموعة كاملة من البيانات المالية.**
- **البيانات المالية تم إعدادها من قبل إدارة المنشأة وفقاً لأساس المقبوضات النقدية والمصروفات في المحاسبة للاستجابة لطلب معلومات التدفقات النقدية المستلمة من الدائن. ويمكن للإدارة اختيار أطر إعداد التقارير المالية.**
- **إطار إعداد التقارير المالية المعمول به هو إطار العرض العادل المصمم لتلبية احتياجات المعلومات المالية العامة لمستخدمين محددين[٣٧].**
- **استنتج المدقق أن الرأي غير المعدل (أي النظيف) ملائم بناءً على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه.**
- **حدد المدقق أنه من الملائم استخدام عبارة "تعرض بشكل عادل، من كافة النواحي الجوهرية"، في رأي المدقق.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة التي تنطبق على التدقيق هي الخاصة بنطاق الإختصاص.**
- **يعتبر توزيع واستخدام تقرير المدقق مقيداً.**
- **بناءً على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، استنتج المدقق عدم وجود شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بالشك على قدرة المنشاة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).**
- **لا يتعين على المدقق، ولم يقرر خلافا لذلك، الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١ في سياق التدقيق على بيان المقبوضات النقدية والمصروفات.**
- **حدد المدقق عدم وجود معلومات أخرى (أي أن متطلبات معيار التدقيق الدولي٧٢٠ (المنقح) لا تنطبق).**
- **الإدارة مسؤولة عن إعداد البيان المالي والإشراف على عملية إعداد التقارير المالية لإعداد البيان المالي.**
- **لا يتحمل المدقق مسؤوليات إبلاغ أخرى مطلوبة بموجب القانون أو النظام المحلي.**

تقرير المدقق المستقل

[٣٧] يتضمن معيار التدقيق الدولي ٨٠٠ (المنقح) متطلبات وإرشادات حول شكل ومحتوى البيانات المالية التي تم إعدادها وفقاً لإطار الأهداف الخاصة.

(المعنيون الملائمون)

الرأي

لقد قمنا بالتدقيق على بيان المقبوضات النقدية والمصروفات لشركة ABC (الشركة)، للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، والملاحظات على بيان المقبوضات النقدية والمصروفات، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة.

حسب رأينا، فإن البيانات المالية المرافقة تعرض بشكل عادل، من كافة النواحي الجوهرية، المقبوضات النقدية والمصروفات للشركة للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ وفقاً لأساس المقبوضات النقدية والمصروفات في المحاسبة الوارد في الملاحظة X. (تم وضع قسم الرأي أولا حسبما يقتضي معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)).

أساس الرأي

لقد أجرينا تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتم شرح مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير في قسم مسؤوليات المدقق عن التدقيق على البيان المالي من تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بتدقيقنا على البيانات المالية في (نطاق الإختصاص)، وقد لبينا مسؤوليتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. ونحن نعتقد أن دليل التدقيق الذي حصلنا عليه كاف وملائم لتوفير أساس لرأينا. (أول وآخر جملتين في هذا القسم كانتا في قسم مسؤوليات المدقق. علاوة على ذلك، تم وضع قسم أساس الرأي مباشرة بعد قسم الرأي حسبما يقتضي معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح).

فقرة التأكيد – أساس المحاسبة

نلفت الإنتباه إلى الملاحظة X على البيان المالي، والتي تصف أساس المحاسبة. تم إعداد البيان المالي لتوفير معلومات للدائن XYZ. ونتيجة لذلك، قد لا يكون البيان المالي ملائما لأهداف أخرى. ورأينا غير معدل فيما يتعلق بهذه المسألة.

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن البيان المالي[٣٨]

تكون الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيان المالي وفقاً لأساس المقبوضات النقدية والمصروفات في المحاسبة الوارد في الملاحظة X؛ ويشمل هذا الأمر تحديد أساس المقبوضات النقدية والمصروفات في المحاسبة يعتبر أساساً مقبولاً لإعداد هذا البيان المالي في ظل الظروف، وللرقابة الداخلية حسبما تحدد الإدارة أنه ضروري لتمكين إعداد بيان مالي خالي من البيانات الخاطئة الجوهرية، سواءً كانت نتيجة الإحتيال أو السهو.

[٣٨] أو أي مصطلحات أخرى ملائمة في سياق الإطار القانوني في نطاق الإختصاص المحدد.

وعند إعداد البيان المالي، تكون الإدارة مسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على الإستمرار كمنشأة مستمرة والإفصاح، حيثما أمكن، عن المسائل المتعلقة بالمنشأة المستمرة واستخدام أساس المنشأة المستمرة للمحاسبة إلا إذا كانت الإدارة تهدف إلى تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها أو ليس لديها بديل واقعي غير القيام بذلك.

مسؤوليات المدقق عن التدقيق على البيان المالي

هدفنا هو الحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كانت البيان المالي ككل خالي من البيانات الخاطئة الجوهرية، سواءً كانت نتيجة الإحتيال أو السهو، ولإصدار تقرير المدقق الذي يشمل رأينا. والتأكيد المعقول هو نوع من التأكيد عالي المستوى، ولكنه ليس ضمانة بأن التدقيق الذي تم القيام به وفقاً لمعايير التدقيق الدولية سيكشف دائما البيانات الخاطئة الجوهرية عند وجودها. ويمكن أن تنشأ البيانات الخاطئة من الإحتيال أو السهو وتعتبر جوهرية إذا كانت، بشكل فردي أو تراكمي، من المتوقع أن تؤثر بشكل معقول على القرارات الإقتصادية للمستخدمين والتي يتم اتخاذها على أساس هذا البيان المالي.

توضح الفقرة ٤١(ب) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) أن المواد المظللة أدناه يمكن أن تكون موجودة في الملحق على تقرير المدقق. وتوضح الفقرة ٤١(ج) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) أنه عندما يسمح القانون أو النظام أو معايير التدقيق الوطنية صراحة، فإنه يمكن الإشارة إلى موقع إلكتروني معتمد يتضمن وصفاً لمسؤوليات المدقق، بدلاً من إدراجها في هذه المواد في تقرير المدقق، شريطة أن يتطرق الوصف في الموقع الإلكتروني إلى، وأن لا يكون غير منسجم مع، وصف مسؤوليات المدقق أدناه.

كجزء من التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، فإننا نمارس التقدير المهني ونحافظ على التشكك المهني طوال عملية التدقيق: كما أننا:

- نحدد ونقيم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في البيان المالي، سواءً كانت نتيجة الإحتيال أو السهو، ونصمم ونقوم بإجراءات التدقيق التي تستجيب لتلك المخاطر، ونحصل على دليل التدقيق الكافي والمناسب لتوفير أساس لرأينا. وتعتبر مخاطر عدم اكتشاف البيانات الخاطئة الجوهرية الناجمة عن الإحتيال أعلى من البيانات الخاطئة الجوهرية الناجمة عن السهو، لأن الإحتيال يمكن أن يتضمن التواطؤ أو التزوير أو الحذف المتعمد أو البيانات الخاطئة أو تجاوز الرقابة الداخلية.
- نحصل على فهم للرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق من اجل تصميم إجراءات التدقيق الملائمة في ظل الظروف، ولكن ليس لغايات التعبير عن رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية في الشركة[٣٩].
- نستنتج مدى ملائمة استخدام الإدارة لأساس المنشاة المستمرة في المحاسبة و، بناءً على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، ما إذا كان هناك شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بشكوك هامة على قدرة الشركة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. واذا استنتجنا أن وجود شكوك جوهرية، فيتيعن علينا لفت الإنتباه في تقرير المدقق إلى الإفصاحات ذات العلاقة في

[٣٩] يمكن تعديل هذه الجملة، حسبما هو ملائم، في ظل الطروف عندما يتحمل المدقق أيضا مسؤولية إصدار راي حول فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع التدقيق على البيان المالي.

البيان المالي أو، إذا كانت هذه الإفصاحات غير كافية، تعديل راينا. وتستند استنتاجاتنا إلى دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه حتى تاريخ تقرير المدقق. غير أن الأحداث أو الظروف المستقبلية يمكن أن تؤدي إلى توقف المنشأة عن الإستمرار كمنشأة مستمرة.

- نقيم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية، إن وجدت، والإفصاحات ذات العلاقة التي قامت بها الإدارة.
- نقيم عرض وهيكل ومحتوى البيانات المالية بشكل عام، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت البيانات المالية تمثل المعاملات الأساسية والأحداث بطريقة تحقق العرض العادل.

ونحن نتواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق، من بين أمور أخرى، بالنطاق المخطط له وتوقيت التدقيق ونتائج التدقيق الهامة، بما في ذلك حالات القصور الهامة في الرقابة الداخلية التي نحددها خلال التدقيق.

[*التوقيع بإسم شركة التدقيق أو الإسم الشخصي للمدقق أو كليهما حسبما هو ملائم في نطاق الإختصاص المحدد*]

[[عنوان المدقق] [وضع التاريخ والعنوان بشكلٍ معكوس]]

[التاريخ]

التوضيح ٣: تقرير المدقق عن مكون محدد في بيان مالي منفرد لمنشأة بإستثناء منشأة مدرجة تم إعدادها وفقاً لإطار الأهداف الخاصة

لغايات تقرير المدقق التوضيحي هذا، تم افتراض الظروف التالية:

- **التدقيق على جدول الذمم المدينة (أي مكون أو حساب أو بند في بيان مالي منفرد).**
- **المعلومات المالية تم إعدادها من قبل إدارة المنشأة وفقاً لأحكام إعداد التقارير المالية التي حددتها الجهة التنظيمية لتلبية متطلبات تلك الجهة التنظيمية. ولا يمكن للإدارة اختيار أطر إعداد التقارير المالية.**
- **إطار إعداد التقارير المالية المعمول به هو إطار الإمتثال المصمم لتلبية احتياجات المعلومات المالية العامة لمستخدمين محددين[٤٠].**
- **تعكس بنود عملية التدقيق وصف مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية في معيار التدقيق الدولي ٢١٠.**
- **استنتج المدقق أن الرأي غير المعدل (أي النظيف) ملائم بناءً على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه.**
- **المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة التي تنطبق على التدقيق هي الخاصة بنطاق الإختصاص.**
- **يعتبر توزيع واستخدام تقرير المدقق مقيدا.**
- **بناءً على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، استنتج المدقق عدم وجود شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بالشك على قدرة المنشاة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٥٧٠ (المنقح).**
- **لا يتعين على المدقق، ولم يقرر خلافا لذلك، الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٧٠١ في سياق التدقيق على جدول الذمم المدينة.**
- **حدد المدقق عدم وجود معلومات أخرى (أي أن متطلبات معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) لا تنطبق).**
- **يختلف المسؤولون عن الإشراف على البيانات المالية عن أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية.**
- **لا يتحمل المدقق مسؤوليات إبلاغ أخرى مطلوبة بموجب القانون أو النظام المحلي.**

[٤٠] يتضمن معيار التدقيق الدولي ٨٠٠ (المنقح) متطلبات وإرشادات حول شكل ومحتوى البيانات المالية التي تم إعدادها وفقاً لإطار الأهداف الخاصة.

تقرير المدقق المستقل

(للمساهمين في شركة ABC أو المعنيون الملائمين)

الرأي

لقد قمنا بالتدقيق على جدول الذمم المدينة لشركة ABC (الشركة)، كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، (الجدول).

حسب رأينا، فإن المعلومات المالية الواردة في جدول الشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، قد تم إعداده، من كافة النواحي الجوهرية، وفقاً لـ (وصف لأحكام إعداد التقارير المالية المحددة من قبل الجهة التنظيمية). (تم وضع قسم الرأي أولا حسبما يقتضي معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)).

أساس الرأي

لقد أجرينا تدقيقنا وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. وتم شرح مسؤولياتنا بموجب هذه المعايير في قسم *مسؤوليات المدقق عن التدقيق على الجدول من تقريرنا*. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بتدقيقنا على البيانات المالية في (نطاق الإختصاص)، وقد لبينا مسؤوليتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لهذه المتطلبات. ونحن نعتقد أن دليل التدقيق الذي حصلنا عليه كاف وملائم لتوفير أساس لرأينا. (أول وآخر جملتين في هذا القسم كانتا في قسم مسؤوليات المدقق. علاوة على ذلك، تم وضع قسم أساس الرأي مباشرة بعد قسم الرأي حسبما يقتضي معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)).

فقرة التأكيد – أساس المحاسبة والقيود على التوزيع

نلفت الإنتباه إلى الملاحظة X على الجدول، والتي تصف أساس المحاسبة. تم إعداد الجدول لمساعدة الشركة في تلبية متطلبات الجهة التنظيمية DEF. ونتيجة لذلك، قد لا يكون الجدول ملائما لأهداف أخرى. وتقريرنا موجه حصريا إلى الشركة والجهة التنظيمية DEF ولا ينبغي توزيعه على اطراف بإستثناء الشركة والجهة التنظيمية DEF. ورأينا غير معدل فيما يتعلق بهذه المسألة.

مسؤوليات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن الجدول[٤١]

تكون الإدارة مسؤولة عن إعداد الجدول وفقاً لـ (وصف لأحكام إعداد التقارير المالية المحددة من قبل الجهة التنظيمية)، وللرقابة الداخلية حسبما تحدد الإدارة أنه ضروري لتمكين إعداد بيان مالي خالي من البيانات الخاطئة الجوهرية، سواءً كانت نتيجة الإحتيال أو السهو.

وعند إعداد الجدول، تكون الإدارة مسؤولة عن تقييم قدرة الشركة على الإستمرار كمنشأة مستمرة والإفصاح، حيثما أمكن، عن المسائل المتعلقة بالمنشأة المستمرة واستخدام أساس المنشأة المستمرة

[٤١] أو أي مصطلحات أخرى ملائمة في سياق الإطار القانوني في نطاق الإختصاص المحدد.

للمحاسبة إلا إذا كانت الإدارة تهدف إلى تصفية الشركة أو إيقاف عملياتها أو ليس لديها بديل واقعي غير القيام بذلك.

ويكون أولئك المكلفين بالحوكمة مسؤولين عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للشركة.

مسؤوليات المدقق عن التدقيق على البيان المالي

هدفنا هو الحصول على تأكيد معقول بشأن ما إذا كان الجدول خاليا من البيانات الخاطئة الجوهرية، سواءً كانت نتيجة الإحتيال أو السهو، ولإصدار تقرير المدقق الذي يشمل رأينا. والتأكيد المعقول هو نوع من التأكيد عالي المستوى، ولكنه ليس ضمانة بأن التدقيق الذي تم القيام به وفقاً لمعايير التدقيق الدولية سيكشف دائما البيانات الخاطئة الجوهرية عند وجودها. ويمكن أن تنشأ البيانات الخاطئة من الإحتيال أو السهو وتعتبر جوهرية إذا كانت، بشكل فردي أو تراكمي، من المتوقع أن تؤثر بشكل معقول على القرارات الإقتصادية للمستخدمين والتي يتم اتخاذها على أساس هذا الجدول.

توضح الفقرة ٤١(ب) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) أن المواد المظللة أدناه يمكن أن تكون موجودة في الملحق على تقرير المدقق. وتوضح الفقرة ٤١(ج) من معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) أنه عندما يسمح القانون أو النظام أو معايير التدقيق الوطنية صراحة، فإنه يمكن الإشارة إلى موقع إلكتروني معتمد يتضمن وصفاً لمسؤوليات المدقق، بدلاً من إدراجها في هذه المواد في تقرير المدقق، شريطة أن يتطرق الوصف في الموقع الإلكتروني إلى، وأن لا يكون غير منسجم مع، وصف مسؤوليات المدقق أدناه.

كجزء من التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية، فإننا نمارس التقدير المهني ونحافظ على التشكك المهني طوال عملية التدقيق: كما أننا:

- نحدد ونقيم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في الجدول، سواءً كانت نتيجة الإحتيال أو السهو، ونصمم ونقوم بإجراءات التدقيق التي تستجيب لتلك المخاطر، ونحصل على دليل التدقيق الكافي والمناسب لتوفير أساس لرأينا. وتعتبر مخاطر عدم اكتشاف البيانات الخاطئة الجوهرية الناجمة عن الإحتيال أعلى من البيانات الخاطئة الجوهرية الناجمة عن السهو، لأن الإحتيال يمكن أن يتضمن التواطؤ أو التزوير أو الحذف المتعمد أو البيانات الخاطئة أو تجاوز الرقابة الداخلية.
- نحصل على فهم للرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق من اجل تصميم إجراءات التدقيق الملائمة في ظل الظروف، ولكن ليس لغايات التعبير عن رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية في الشركة[٤٢].
- نقيم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومدى معقولية التقديرات المحاسبية، إن وجدت، والإفصاحات ذات العلاقة التي قامت بها الإدارة.
- نستنتج مدى ملائمة استخدام الإدارة لأساس المنشاة المستمرة في المحاسبة و، بناءً على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، ما إذا كان هناك شكوك جوهرية تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بشكوك هامة على قدرة الشركة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. واذا

[٤٢] يمكن تعديل هذه الجملة، حسبما هو ملائم، في ظل الطروف عندما يتحمل المدقق أيضا مسؤولية إصدار راي حول فاعلية الرقابة الداخلية بالتزامن مع التدقيق على الجدول.

استنتجنا أن وجود شكوك جوهرية، فيتيعن علينا لقت الإنتباه في تقرير المدقق إلى الإفصاحات ذات العلاقة في الجدول أو، إذا كانت هذه الإفصاحات غير كافية، تعديل راينا. وتستند استنتاجاتنا إلى دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه حتى تاريخ تقرير المدقق. غير أن الأحداث أو الظروف المستقبلية يمكن أن تؤدي إلى توقف المنشأة عن الإستمرار كمنشأة مستمرة.

- نقيم عرض وهيكل ومحتوى البيانات المالية بشكل عام، بما في ذلك الإفصاحات، وما إذا كانت البيانات المالية تمثل المعاملات الأساسية والأحداث بطريقة تحقق العرض العادل.

ونحن نتواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق، من بين أمور أخرى، بالنطاق المخطط له وتوقيت التدقيق ونتائج التدقيق الهامة، بما في ذلك حالات القصور الهامة في الرقابة الداخلية التي نحددها خلال التدقيق.

كما نقدم لأولئك المكلفين بالحوكمة بيانا بأننا امتثلنا بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة فيما يتعلق بالإستقلالية، ولنوصل لهم كافة العلاقات والمسائل الأخرى التي يمكن أن تؤثر بشكل معقول على الإستقلالية، وحيثما أمكن، وسائل الحماية ذات العلاقة.

[شريك العملية على التدقيق الناتج في تقرير المدقق المستقل هو (الإسم)]

[*التوقيع بإسم شركة التدقيق أو الإسم الشخصي للمدقق أو كليهما حسبما هو ملائم في نطاق الإختصاص المحدد*]

[[عنوان المدقق] [وضع التاريخ والعنوان بشكلٍ معكوس]]

[التاريخ]

معيار التدقيق الدولي ٨١٠ (المنقح)

عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة

(نافذ المفعول لعمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة للفترات المنتهية بتاريخ ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ أو بعد ذلك)

المحتويات

	الفقرة
المقدمة	
نطاق معيار التدقيق الدولي هذا.....	١
تاريخ النفاذ.....	٢
الأهداف.....	٣
التعريفات.....	٤
المتطلبات	
قبول العملية	٥-٧
طبيعة الإجراءات	٨
صيغة الرأي	٩-١١
توقيت العمل والأحداث التالية لتاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة.....	١٢-١٣
المعلومات في المستندات التي تحتوي على البيانات المالية الملخصة.....	١٤-١٥
تقرير المدقق حول البيانات المالية المخلصة	١٦-٢١
القيود على التوزيع أو الإستخدام وتنبيه القراء إلى الأساس المحاسبي	٢٢
أرقام المقارنة	٢٣-٢٤
المعلومات الإضافية غير المدققة المعروضة في البيانات المالية الملخصة	٢٥
علاقة المدقق	٢٦-٢٧
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	
قبول العملية	أ١-أ٧
تقييم مدى توفر البيانات المالية المدققة.....	أ٨
صيغة الرأي	أ٩

توقيت العمل والأحداث التالية لتاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة..... أ١٠
المعلومات في الوثائق التي تتضمن بيانات مالية مدققة أ١١-أ١٦
تقرير المدقق حول البيانات المالية المخلصة أ١٧-أ٢٣
أرقام المقارنة أ٢٤-أ٢٥
المعلومات الإضافية غير المدققة المعروضة في البيانات المالية الملخصة أ٢٦
علاقة المدقق..... أ٢٧
ملحق: توضيحات تقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية الملخصة

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٨١٠ (المنقح) *"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 لإعداد تقرير حول البيانات المالية الملخصة المشتقة من البيانات المالية المدققة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي من قبل المدقق نفسه.

تاريخ النفاذ

٢. نافذ المفعول لعمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة للفترات المنتهية بتاريخ ١٥ ديسمبر ٢٠١٦ 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 عيلها؛ 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 وتشتق 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

[١] "معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ *"الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية"* الفقرة ١٣ (أ)، يعرف المصطلح "بيانات مالية".

المنشأة أو إلتزاماتها في نقطة معينة من[٢] 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 ممتثلة 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

[٢] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، ١٣(و).

المدقق أن يورد عبارةً 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 إفصاحاً 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 إفصاحاً 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 معدةً 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 مستوىً 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 أ٨).

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 أ٩)

(أ) البيانات المالية الملخصة المرافقة متسقة من حيث جميع الجوانب الجوهرية مع البيانات المالية المدققة وفقاً لـ [المعايير المطبقة]؛ أو

(ب) البيانات المالية المرافقة والملخصة 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 سواءً كان من الممكن أن يؤدي التوضيح الإضافي في تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة أن يخفف من سوء الفهم المحتمل.

١١. إذا، في حالة الفقرة١٠(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 تمتثل 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 أ١٠)

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 الإعتبار.

المعلومات في المستندات التي تحتوي على البيانات المالية الملخصة

١٤. يقرأ المدقق المعلومات المشمولة في مستند يحتوي على البيانات المالية الملخصة وتقرير المدقق عنها ويأخذ بعين الاعتبار ما إذا كان هناك عدم اتساق جوهري بين تلك المعلومات والبيانات المالية الملخصة.

١٥. اذا حدد المدقق وجود عدم اتساق جوهري، يجب على المدقق مناقشة المسألة مع الإدارة وتحديد ما اذا كانت البيانات المالية الملخصة أو المعلومات المشمولة في المستند الذي يحتوي على البيانات المالية الملخصة وتقرير المدقق عنها بحاجة إلى التنقيح. واذا حدد المدقق أن المعلومات تحتاج إلى التنقيح ورفضت الإدارة تنقيح المعلومات حسبما هو ضروري، يجب على المدقق اتخاذ الإجراءات اللازمة في ظل الظروف، بما في ذلك دراسة دلالات تقرير المدقق على البيانات المالية الملخصة (الإشارة: الفقرات أ١١-أ١٦).

تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة

عناصر تقرير المدقق

١٦. يجب أن يشتمل تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة على العناصر التالية:[٤] (المرجع: الفقرة أ٢٣)

(أ) عنوان يدل بوضوح على أنه تقرير مدقق مستقل. (المرجع: الفقرة أ١٧)

(ب) مخاطب. (المرجع: الفقرة أ١٨)

(ج) تحديد البيانات المالية الملخصة والتي يبلغ عنها مدقق الحسابات، بما في ذلك عنوان كل بيان مالي متضمناً البيانات المالية الملخصة (المرجع: الفقرة أ١٩)

(د) تحديد البيانات المالية المدققة؛

(هـ) مع مراعاة الفقرة ٢٠، تعبيراً واضحاً عن الرأي (أنظر الفقرات ٩-١١)

(و) 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 وتقرير المدقق المتعلق بها لا تعتبر بديلاً عن قراءة البيانات المالية المدققة وتقرير المدقق المتعلق بها.

[٣] معيار التدقيق الدولي ٥٦٠، *"الأحداث اللاحقة"*.

[٤] الفقرات ١٩-٢٠، التي تتطرق إلى الظروف التي يكون فيها تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة قد خضع للتعديل، تتطلب عناصر إضافية غير تلك المذكورة في هذه الفقرة.

(ز) البيان المطلوب بناء على الفقرة ١٢ حيثما أمكن.

(ح) الإشارة إلى تقرير المدقق عن البيانات المالية المدققة وتاريخ التقرير ومع مراعاة الفقرات ١٩-٢٠، حقيقة التعبير عن رأي غير معدل حول البيانات المالية المدققة.

(ط) وصف لمسؤولية الإدارة[٥] عن البيانات المالية الملخصة يشرح أن الإدارة[٦] 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. حول ما اذا كانت البيانات المالية الملخصة متسقة، من كافة النواحي الجوهرية، مع (أو تعتبر ملخصا عادلا لـ) البيانات المالية المدققة.

(و) توقيع المدقق.

(ز) عنوان المدقق.

(ح) تاريخ تقرير المدقق. (المرجع: الفقرة أ٢٠)

١٧. 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 أ١٨)

١٨. على المدقق ألا يؤرخ تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة قبل: (المرجع: أ٢٠)

(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.

بالإشارة إلى تقرير المدقق حول البيانات المالية (المرجع: الفقرة أ٢٣)

١٩. حينما يحتوي تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة ما يلي:-

(أ) رأي متحفظ بناء على معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)[٧]؛

---

[٥] أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

[٦] أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

[٧] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) *" التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل "*.

(ب) فقرة تأكيد الموضوع أو فقرة مواضيع أخرى وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح) [٨]؛

(ج) قسم الشكوك الجوهرية المتعلقة بالمنشأة المستمرة وفقا لمعيار التدقيق الدولي٥٧٠ (المنقح)[٩] ؛

(د) الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٧٠١؛[١٠] أو

(هـ) بيان يصف البيانات الخاطئة الجوهرية غير المصححة في المعلومات الأخرى وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)[١١]؛

ولكن المدقق مقتنع أن البيانات المالية الملخصة متسقة من حيث جميع الجوانب الجوهرية مع، أو أنها عبارة عن، ملخصٍ عادل للبيانات المالية المدققة وفقاً للمعايير المطبقة، فيجب على تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة بالإضافة إلى العناصر في الفقرة ١٦ أن:

(أ) بيان بأن تقرير المدقق عن البيانات المالية المدققة يتضمن رأيا مؤهلا أو فقرة تأكيد الموضوع أو فقرة مواضيع أخرى أو قسم الشكوك الجوهرية المتعلقة بالمنشأة المستمرة، أو الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية أو بيانا يصف البيانات الخاطئة الجوهرية غير المصححة في المعلومات الأخرى؛ و (الإشارة: الفقرة أ٢١)

١) يصف: (الإشارة: الفقرة ٢٢)

(أ) أساس الرأي المؤهل حول البيانات المالية المدققة وتأثيرها، إن وجد، على البيانات المالية الملخصة؛ أو

(ب) المسألة المشار إليها في فقرة تأكيد الموضوع أو فقرة مواضيع أخرى أو قسم الشكوك الجوهرية المتعلقة بالمنشأة المستمرة في تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة وتأثيرها، إن وجد، على البيانات المالية الملخصة؛ أو

(ج) البيانات الخاطئة الجوهرية غير المصححة في المعلومات الأخرى وتأثيرها، إن وجد، على المعلومات المشمولة في المستند الذي يحتوي على البيانات المالية الملخصة وتقرير المدقق عنها. (الإشارة: الفقرة أ١٥).

[٨] معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح) *" فقرات التأكيد والفقرات الخرى في تقرير المدقق المستقل "*.

[٩] معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) *" المنشأة المستمرة"، الفقرة ٢٢*.

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٧٠١ *" الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل "*.

[١١] معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ *" مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة "*.

٢٠. 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 ١٦ 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. (المرجع : الفقرة أ ٢٣).

الرأي المعدل حول البيانات المالية الملخصة

٢١. إذا لم تكن البيانات المالية الملخصة متسقة من حيث جميع الجوانب الجوهرية مع، أو أنها ليست عبارة عن، ملخصٍ 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 أ٢٣)

القيود على التوزيع أو الإستخدام وتنبيه القراء إلى الأساس المحاسبي

٢٢. حينما يكون توزيع أو إستخدام 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

٢٣. 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 أ٢٤)

٢٤. 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 يُلزم معيار التدقيق الدولي٧١٠ المدقق بأن يوردها في تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة.[٧] (المرجع: الفقرة أ٢٥)

[١٢] معيار التدقيق الدولي ٧١٠ *"المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة"*.

المعلومات الأخرى في الوثائق التي تحتوي على البيانات المالية الملخصة

٢٥. 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 تناهى إلى علم المدقق لدى قراءة المعلومات الأخرى وجود خطأ جوهري واضح من حيث الوقائع فعلى المدقق أن يناقش هذا الأمر مع الإدارة. (المرجع: الفقرة أ٢٦)

علاقة المدقق

٢٦. إذا تناهى 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 أ٢٠)

٢٧. 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 تناهى 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 أ٢٠)

التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى

قبول العملية (المرجع: الفقرة ٥–٦)

أ١. يزود تدقيق البيانات المالية التي اشتقت 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 يقم المدقق أيضاً بتدقيق البيانات المالية التي اشتقت منها البيانات المالية الملخصة.

أ٢. يمكن الإستدلال على موافقة الإدارة بشأن المسائل المبينة في الفقرة ٦ من خلال موافقتها الخطية على شروط العملية.

المعايير (المرجع: الفقرة ٦(أ))

أ٣. 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 موضوعة لإعداد البيانات المالية الملخصة.

أ٤. 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
- إحتياجات المعلومات الخاصة بالمستخدمين المقصودين للبيانات المالية الملخصة؛ و
- ما إذا كان سيتمخض عن المعايير المطبقة بيانات مالية ملخصة غير مضللة في الظروف.

أ٥. 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،[١٣] في العديد من مثل هذه الحالات، فإن المدقق يمكن أن يفترض أن هذه البيانات مقبولة.

---

[١٣] معيار التدقيق الدولي ٢١٠ *"الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق"*، الفقرات أ٣ وأ٨–أ٩.

أ٦. 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. ستتمخض عن المعايير المقبولة في الظروف بيانات مالية ملخصة:

(أ) تفصح بشكل مناسب عن طبيعتها الملخصة وتحدد البيانات المالية الملخصة؛

(ب) تبين مِمَّن 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 مستوىً مناسب من التجميع بحيث لا تكون مضللة في الظروف.

أ٧. يمكن أن يكون الإفصاح المناسب عن الطبيعة الملخصة للبيانات المالية الملخصة وهوية البيانات المالية المدققة كما هو مشار إليه في البيانات المالية في الفقرات أ٦ (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 ٢٠X١".

تقييم مدى توفر البيانات المالية المدققة (المرجع: الفقرة ٨(ز)).

أ٨. 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 مِمَّن 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.

صيغة الرأي (المرجع: الفقرة ٩)

أ٩. 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)

أ١٠. 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.

المعلومات في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة (الإشارة: الفقرات أ١٤-أ١٥)

أ١١. يتعامل معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) مع مسؤوليات المدقق المتعلق بالمعلومات الأخرى في التدقيق على البيانات المالية. وفي سياق معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)، فإن المعلومات الأخرى هي معلومات مالية أو غير مالية (بإستثناء البيانات المالية وتقرير المدقق عنها) مشمولة في تقرير سنوي للمنشأة. ويحتوي التقرير السنوي أو يرافق البيانات المالية وتقرير المدقق عنها.

أ١٢. بالمقابل، تتعامل الفقرات ١٤-١٥ مع مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات المشمولة في مستند يحتوي أيضا على البيانات المالية الملخصة وتقرير المدقق عنها. ويمكن أن تشمل هذه المعلومات:

- بعض أو جميع نفس المسائل التي تم التعامل معها في المعلومات الأخرى المشمولة في التقرير السنوي (مثلا، عندما تكون البيانات المالية الملخصة وتقرير المدقق عنها مشمولين في ملخص التقرير السنوي)؛ أو
- المسائل التي لم يتم التعامل معها في المعلومات الأخرى المشمولة في التقرير السنوي

أ١٣. فيما يتعلق بالمعلومات المشمولة في مستند يحتوي على البيانات المالية الملخصة وتقرير المدقق عنها، يمكن أن يتناهى إلى علم المدقق أن المعلومات مضللة وقد يحتاج إلى اتخاذ الإجراءات المناسبة. وتقتضي المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة [١٤] من المدقق تجنب أن يكون له علاقة عن علم بالمعلومات التي يعتقد المدقق أنها تتضمن بيانا أو بيانات أو معلومات خاطئة أو مضللة بشكل جوهري تم تقديمها بتهور، أو أنها تحذف أو تحجب معلومات ينبغي أن تكون مشمولة بحيث يكون هذا الحذف أو الحجب مضللا.

[١٤] *قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين* الصادرة عن مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين، الفقرة ٢.١١٠.

المعلومات في المستندات التي تحتوي على البيانات المالية الملخصة التي تتعامل مع نفس المسائل جميعها أو بعضها كما في المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي

أ١٤. عندما تكون المعلومات مشمولة في مستند يحتوي على البيانات المالية الملخصة وتقرير المدقق عنها وكانت المعلومات تتعامل مع نفس المسائل بعضها أو جميعها كما في المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي، فإن العمل المنجز على تلك المعلومات وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) قد يكون كافيا لغايات الفقرات ١٤-١٥ من هذا المعيار.

أ١٥. عند تحديد البيانات الخاطئة الجوهرية غير المصححة في المعلومات الأخرى في تقرير المدقق حول البيانات المالية المدققة وكانت تلك البيانات الخاطئة الجوهرية غير المصححة مرتبطة بمسألة تم التعامل معها في المعلومات في مستند يحتوي على البيانات المالية الملخصة وتقرير المدقق عنها، فإنه من الممكن وجود عدم اتساق جوهري بين البيانات المالية الملخصة وتلك المعلومات أو يمكن أن تكون تلك المعلومات مضللة.

المعلومات في المستندات التي تحتوي على البيانات المالية الملخصة التي تتعامل مع بعض أو جميع نفس المسائل التي يتم التعامل معها في المعلومات الأخرى الواردة في التقرير السنوي

أ١٦. يمكن أن يكون معيار التدقيق الدولي٧٢٠ (المنقح)، والذي تتم موائمته حسب ما تقتضيه الظروف، مفيدا للمدقق في تحديد الإجراء المناسب للاستجابة لرفض الإدارة القيام بالتنقيحات اللازمة للمعلومات، بما في ذلك دراسة دلالات تقرير المدقق على البيانات المالية الملخصة.

تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة

عناصر تقرير المدقق

العنوان (المرجع: الفقرة ١٦(أ))

أ١٧. 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 ١٦(ب)، ١٧)

أ١٨. تشتمل العوامل التي يمكن أن تؤثر على تقييم المدقق لمدى ملاءمة المخاطب في البيانات المالية الملخصة، تشتمل على شروط العملية وطبيعة المنشأة والهدف من البيانات المالية الملخصة.

تحديد البيانات المالية الملخصة (المرجع: الفقرة ١٦(ج))

أ١٩. 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 ١٦(م)، ١٨)

أ٢٠. الشخص أو الأشخاص الذين يتمتعون بصلاحية معترف بها للإستنتاج بأن البيانات المالية الملخصة قد أعدت ولتحمل مسؤوليتها يعتمدون على شروط العملية وطبيعة المنشأة والهدف من البيانات المالية الملخصة.

الإشارة إلى تقرير مدقق الحسابات عن البيانات المالية المدققة (المرجع : الفقرة ١٩)

أ٢١. تتطلب الفقرة ١٩ (ط) من هذا المعيار أن يدرج المدقق في تقريره عن البيانات المالية الملخصة عندما يتضمن هذا التقرير بيانات مالية مدققة تتصل بواحدة أو أكثر من مسائل التدقيق الرئيسية وبما يتفق مع معيار التدقيق الدولي٧٠١ ،[١٥] ومع ذلك لا يطلب من المدقق أن يصف وبشكلٍ فردي أحد مسائل التدقيق الرئيسية في تقريره حول البيانات المالية الملخصة.

أ٢٢. لا يتطلب البيان/(البيانات)، الوصف/(أوصاف) بموجب الفقرة ١٩ لفت الإنتباه إلى تلك المسائل غير المناسبة والتي لا تعتبر بديلاً لقراءة تقرير مدقق الحسابات عن البيانات المالية المدقق. إن من هذه الأوصاف هي نقل طبيعة الأمور، ولا تحتاج إلى تكرار النص المطابق في تقرير مدقق الحسابات عن البيانات المالية المدققة بمجملها.

توضيحات (المرجع: الفقرة ١٦. ١٩-٢١)

أ٢٣. 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.

(د) مأخوذة من البيانات المالية المدققة التي يشمل تقرير المدقق عنها بيانا يصف البيانات الخاطئة الجوهرية غير المصححة في المعلومات الأخرى وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)؛ و

(هـ) مأخوذة من البيانات المالية المدققة التي يشمل تقرير المدقق عنها قسم الشكوك الجوهرية المتعلقة بالمنشأة المستمرة والإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية.

[١٥] معيار التدقيق الدولي ٧٠١ الفقرة ١٣.

أرقام المقارنة (المرجع: الفقرة ٢٣-٢٤)

أ٢٤. 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.

أ٢٥. الظروف التي يمكن أن تؤثر على قرار المدقق بشأن ما إذا كان قرار حذف الأرقام المقارنة منطقياً أم لا تشتمل على طبيعة وهدف البيانات المالية الملخصة والبيانات المطبقة وإحتياجات المعلومات الخاصة بالمستخدمين المقصودين للبيانات المالية الملخصة.

المعلومات الأخرى في الوثائق التي تحتوي على البيانات المالية الملخصة (المرجع: الفقرة ٢٥)

أ٢٦. يحتوي معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)[١٦] على متطلبات وإرشادات لقراءة معلومات أخرى مشمولة في وثيقة تحتوي على البيانات المالية المدققة وتقرير المدقق ذي العلاقة والرد على التناقضات الهامة والأخطاء الجوهرية المتعلقة بالحقائق، ويمكن أن تكون مفيدة في تطبيق المتطلب في الفقرة ٢٥ إذا تمت موائمتها حسب الضرورة في الظروف.

علاقة المدقق (المرجع: الفقرة ٢٦-٢٧)

أ٢٧. يمكن أن تشتمل 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.

[١٦] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح) *" تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية "*، الفقرات من ٥٣-٥٤.

ملحق

(المرجع: الفقرة أ٢٣)

توضيحات تقارير المدققين المستقليين حول البيانات المالية الملخصة

- التوضيح ١: تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة المعد وفقاً للمعايير الموضوعة. 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. يشمل تقرير المدقق عن البيانات المالية المدققة قسم الشكوك الجوهرية المتعلقة بالمنشأة المستمرة والإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية.

- 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. يكون تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية الملخصة هو نفس تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية التي تم أخذ البيانات المالية الملخصة منها. ويشمل تقرير المدقق عن البيانات المالية المدققة بيانا يصف البيانات الخاطئة الجوهرية غير المصححة في المعلومات الأخرى. والمعلومات الأخرى التي ترتبط بها البيانات الخاطئة الجوهرية غير المصححة هي أيضا المعلومات المشمولة في مستند يحتوي على البيانات المالية الملخصة وتقرير المدقق عنها.

- 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. يكون تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية الملخصة هو نفس تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية التي تم أخذ البيانات المالية الملخصة منها.

- 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. يكون تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية الملخصة هو نفس تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية التي تم أخذ البيانات المالية الملخصة منها.

- التوضيح ٥: تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة المعد وفقاً للمعايير الموضوعة. 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. يستنتج المدقق أنه من غير الممكن التعبير عن رأي غير معدل حول البيانات المالية الملخصة. ويكون تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية الملخصة هو نفس تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية التي تم أخذ البيانات المالية الملخصة منها.

التوضيح ١:

تشتمل الظروف على ما يلي:

- **تم التعبير عن الرأي غير المعدل حول البيانات المالية المدققة.**
- **المعايير الموضوعة 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.**
- **يشمل تقرير المدقق عن البيانات المالية المدققة قسم *الشكوك الجوهرية المتعلقة بالمنشأة المستمرة*.**
- **يشمل تقرير المدقق عن البيانات المالية المدققة الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية[١٧].**

تقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية الملخصة

[المُخاطَب المناسب]

البيانات المالية الملخصة المرفقه، والتي تتألف من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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 المنتهة بتاريخ ٣١ ديسمبر ٢٠×١.

حسب رأينا، فإن البيانات المالية الملخصة المرافقة متسقة، من كافة النواحي الجوهرية، مع *(أو تعتبر ملخصا عادلا لـ)* البيانات المالية المدققة، وفقا لـ (وصف المعايير المحددة).

البيانات المالية الملخصة

لا تتضمن البيانات المالية الملخصة كافة الإفصاحات المطلوبة بموجب (وصف إطار إعداد التقارير المالية المطبق على إعداد البيانات المالية المدققة لشركة ABC). لذلك فإن قراءة البيانات المالية الملخصة وتقرير المدقق عنها ليس بديلا عن قراءة البيانات المالية المدققة وتقرير المدقق عنها. ولا تعكس البيانات المالية الملخصة والبيانات المالية المدققة تأثيرات الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقريرنا عن البيانات المالية المدققة.

[١٧] كما هو موضح في الفقرة ١٥ من معيار التدقيق الدولي ٧٠١، تعتبر الشكوك الجوهرية المتعلقة بالمنشأة المستمرة، بطبيعتها، مسائل تدقيق رئيسية ولكن يتعين الإبلاغ عنها في قسم منفصل من تقرير المدقق وفقا للفقرة ٢٢ من معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح).

البيانات المالية المدققة وتقرير المدقق عنها

لقد عبرنا عن رأي تدقيق غير معدل حول البيانات المالية المدققة في تقريرنا بتاريخ ١٥ فبراير ٢٠x٢. ويتضمن التقرير:

- *قسم الشكوك الجوهرية المتعلقة بالمنشأة المستمرة* الذي يلفت الانتباه إلى الملاحظة ٦ من البيانات المالية المدققة. وتشير الملاحظة ٦ من البيانات المالية المدققة التي تشير إلى أن شركة ABC تكبدت خسارة صافية مقدارها ZZZ خلال السنة المنتهية في٣١ ديسمبر ٢٠X١، وكما من ذلك التاريخ، فإن الالتزامات المتداولة للشركة تفوق إجمالي أصولها بمقدار YYY. وهذه الأحداث أو الظروف، إلى جانب مسائل أخرى كما هو محدد في الملاحظة ٦، تشير إلى وجود شكوك جوهرية يمكن أن تلقي بشكوك هامة على قدرة الشركة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. وتمت معالجة هذه المسائل في الملاحظة ٥ من البيانات المالية الملخصة.
- الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية الأخرى[١٨]. (مسائل التدقيق الرئيسية هي تلك المسائل التي، بتقديرنا المهني، كانت الأكثر أهمية في تدقيقنا على البيانات المالية للفترة الحالية)[١٩].

مسؤولية الإدارة[٢٠] عن البيانات المالية الملخصة

تكون الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية الملخصة حسب الأساس الوارد في الملاحظة X.

مسؤولية المدقق

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأي حول ما اذا كانت البيانات المالية الملخصة متسقة، من كافة النواحي الجوهرية، مع (أو تعتبر ملخصا عادلا لـ) البيانات المالية المدققة بناء على إجراءاتنا، والتي نقوم بها وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٨١٠ (المنقح)، عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة.

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

التدقيق

[١٨] في الظروف التي لا يوجد فيها شكوك جوهرية متعلقة بالمنشأة المستمرة، لا يكون من الضروري إدراج كلمة "الأخرى" في بيان الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية.

[١٩] يمكن أن يشمل المدقق توضيحا إضافيا حول مسائل التدقيق الرئيسية التي تعتبر مفيدة لمستخدمي تقرير المدقق حول البيانات المالية الملخصة

[٢٠] أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

التوضيح ٢:

تشتمل الظروف على ما يلي:

- **تم التعبير عن الرأي غير المعدل حول البيانات المالية المدققة.**
- **تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية الملخصة هو نفس تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية التي تم أخذ البيانات المالية الملخصة منها.**
- **يشمل تقرير المدقق عن البيانات المالية الملخصة بيانا يصف البيانات الخاطئة الجوهرية غير المصححة في المعلومات الأخرى. والمعلومات الأخرى التي ترتبط بها البيانات الخاطئة الجوهرية غير المصححة هي أيضا المعلومات المشمولة في مستند يحتوي على البيانات المالية الملخصة وتقرير المدقق عنها.**

تقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية الملخصة

[المُخاطَب المناسب]

الرأي

البيانات المالية الملخصة المرفقة، والتي تتألف من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، 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 ٢٠×١.

حسب رأينا، فإن البيانات المالية الملخصة المرافقة متسقة، من كافة النواحي الجوهرية، مع (*أو تعتبر ملخصاً عادلاً لـ*) البيانات المالية المدققة، على الأساس الوارد في الملاحظة X.

البيانات المالية الملخصة

لا تتضمن البيانات المالية الملخصة كافة الإفصاحات المطلوبة بموجب (وصف إطار إعداد التقارير المالية المطبق على إعداد البيانات المالية المدققة لشركة ABC). لذلك فإن قراءة البيانات المالية الملخصة وتقرير المدقق عنها ليس بديلاً عن قراءة البيانات المالية المدققة وتقرير المدقق عنها. ولا تعكس البيانات المالية الملخصة والبيانات المالية المدققة تأثيرات الأحداث التي وقعت بعد تاريخ تقريرنا عن البيانات المالية المدققة.

البيانات المالية المدققة وتقرير المدقق عنها

لقد عبرنا عن رأي تدقيق غير معدل حول البيانات المالية المدققة في تقريرنا بتاريخ ١٥ فبراير ٢٠x٢. (البيانات المالية المدققة مشمولة في التقرير السنوي لعام ٢٠X١. ويشمل تقرير المدقق عن البيانات المالية المدققة بيانا يصف البيانات الخاطئة الجوهرية غير المصححة في المعلومات الأخرى ضمن نقاش وتحليل الإدارة للتقرير السنوي لعام ٢٠X١. ونقاش وتحليل الإدارة والبيانات الخاطئة الجوهرية

الواردة فيها مشمولة أيضا في التقرير السنوي الملخص لعام ٢٠X١). (وصف البيانات الخاطئة الجوهرية غير المصححة في المعلومات الأخرى).

مسؤولية الإدارة[٢١] عن البيانات المالية الملخصة

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأي حول ما اذا كانت البيانات المالية الملخصة متسقة، من كافة النواحي الجوهرية، مع (أو تعتبر ملخصا عادلا لـ) البيانات المالية المدققة بناء على إجراءاتنا، والتي نقوم بها وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٨١٠ (المنقح)، عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة.

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*".

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

[٢١] أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

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.**
- **يكون تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية الملخصة هو نفس تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية التي تم أخذ البيانات المالية الملخصة منها.**

تقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية الملخصة

[المُخاطَب المناسب]

الرأي

البيانات المالية الملخصة المرفقة، والتي تتألف من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ١×٢٠، 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 المنتهة بتاريخ ٣١ ديسمبر ١×٢٠. لقد عبرنا عن رأي تدقيق متحفظ حول هذه البيانات المالية في تقريرنا المؤرخ بتاريخ ١٥ فبراير ٢×٢٠ (أنظر أدناه). [٢٢]

حسب رأينا، فإن البيانات المالية الملخصة المرافقة متسقة، من كافة النواحي الجوهرية، مع (*أو تعتبر ملخصا عادلا لـ*) البيانات المالية المدققة، على الأساس الوارد في الملاحظة X. غير أن البيانات المالية الملخصة تعتبر بيانات خاطئة بقدر يساوي البيانات المالية المدققة لشركة ABC للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١.

البيانات المالية الملخصة

لا تتضمن البيانات المالية الملخصة كافة الإفصاحات المطلوبة بموجب (وصف إطار إعداد التقارير المالية المطبق على إعداد البيانات المالية المدققة لشركة ABC). لذلك فإن قراءة البيانات المالية الملخصة وتقرير المدقق عنها ليس بديلا عن قراءة البيانات المالية المدققة وتقرير المدقق عنها.

[٢٢] 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".

البيانات المالية المدققة وتقرير المدقق عنها

لقد عبرنا عن رأي تدقيق مؤهل حول البيانات المالية المدققة في تقريرنا بتاريخ ١٥ فبراير ٢٠x٢. وكان الأساس في رأي التدقيق المؤهل (لم تعرض الإدارة المخزونات بالقيمة الأقل من بين التكلفة وصافي القيمة المتحققة ولكنها عرضتها فقط بالتكلفة، الأمر الذي يشكل انحرافا عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية). وتشير سجلات الشركة إلى أن الإدارة عرضت المخزونات بالقيمة الأقل بين التكلفة وصافي القيمة المتحققة، وكان ذلك يقتضي وجود مبلغ مقداره XXX لشطب المخزونات مقابل صافي قيمتها المتحققة. وبناء على ذلك، كانت تكلفة البيع ستزيد بمقدار XXX، وستنخفض ضريبة الدخل وصافي الدخل وحقوق ملكية المساهمين بمقدار XXX وXXX وXXX على التوالي.

مسؤولية الإدارة[٢٣] عن البيانات المالية

تكون الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية الملخصة حسب الأساس الوارد في الملاحظة X.

مسؤولية المدقق

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأي حول ما اذا كانت البيانات المالية الملخصة متسقة، من كافة النواحي الجوهرية، مع (*أو تعتبر ملخصا عادلا لـ*) البيانات المالية المدققة بناء على إجراءاتنا، والتي نقوم بها وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٨١٠ (المنقح)، *عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة*.

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

[٢٣] أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

- **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.**
- **يكون تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية الملخصة هو نفس تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية التي تم أخذ البيانات المالية الملخصة منها.**

تقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية الملخصة

[المُخاطَب المناسب]

إنكار الرأي

البيانات المالية الملخصة، والتي تتألف من الميزانية العمومية الملخصة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل الملخص وبيان التغييرات في حقوق الملكية الملخص وبيان التدفقات النقدية الملخص للسنة المنتهية في حينه، والملاحظات ذات العلاقة، مأخوذة من البيانات المالية المدققة لشركة ABC للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١.

ونتيجة الرأي السلبي حول البيانات المالية المدققة والذي تمت مناقشته في قسم البيانات المالية المدققة والتقرير عنها من تقريرنا، فإنه من غير الملائم التعبير عن رأي حول البيانات المالية الملخصة المرافقة.

البيانات المالية الملخصة

لا تتضمن البيانات المالية الملخصة كافة الإفصاحات المطلوبة بموجب (وصف إطار إعداد التقارير المالية المطبق على إعداد البيانات المالية المدققة لشركة ABC). لذلك فإن قراءة البيانات المالية الملخصة وتقرير المدقق عنها ليس بديلا عن قراءة البيانات المالية المدققة وتقرير المدقق عنها.

البيانات المالية المدققة وتقرير المدقق عنها

في تقريرنا بتاريخ ١٥ فبراير ٢٠x٢، فقد عبرنا عن رأي سلبي حول البيانات المالية المدققة لشركة ABC للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١. وكان أساس هذا الراي السلبي هو (وصف أساس الراي السلبي).

مسؤولية الإدارة[٢٤] عن البيانات المالية

الإدارة مسؤولة عن إعداد ملخص للبيانات المالية المدققة حسب الأساس المبين في الملاحظة ×.

مسؤولية المدقق

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأي حول ما اذا كانت البيانات المالية الملخصة متسقة، من كافة النواحي الجوهرية، مع (أو تعتبر ملخصاً عادلا لـ) البيانات المالية المدققة بناء على إجراءاتنا، والتي نقوم بها وفقا لمعيار التدقيق الدولي٨١٠ (المنقح) *" عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة "*.

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

[٢٤] أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

التوضيح ٥:

- **تشتمل الظروف على ما يلي:**
- **تم التعبير عن رأي غير معدل حول البيانات المالية المدققة.**
- **المعايير الموضوعة لإعداد التقارير المالية الملخصة موجودة.**
- **خلص المدقق إلى أنه من غير الممكن التعبير عن رأي غير معدل حول البيانات المالية الملخصة.**
- **يكون تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية الملخصة هو نفس تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية التي تم أخذ البيانات المالية الملخصة منها**

تقرير المدقق المستقل حول البيانات المالية الملخصة

[المُخاطَب المناسب]

الرأي السلبي

البيانات المالية الملخصة، والتي تتألف من الميزانية العمومية الملخصة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠X١، وبيان الدخل الملخص وبيان التغييرات في حقوق الملكية الملخص وبيان التدفقات النقدية الملخص للسنة المنتهية في حينه، والملاحظات ذات العلاقة، مأخوذة من البيانات المالية المدققة لشركة ABC للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١.

حسب رأينا، ونظراً لأهمية المسألة الواردة في قسم أساس الرأي السلبي، فإن البيانات المالية الملخصة المرافقة غير متسقة مع (*أو تعتبر ملخصا عادلا لـ*) البيانات المالية المدققة لشركة ABC للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X١ وفقا لـ (وصف المعايير المحددة)

أساس الرأي السلبي

(وصف المسألة التي جعلت البيانات المالية الملخصة غير متسقة، من كافة النواحي الجوهرية، مع (أو تعتبر ملخصا عادلا لـ) البيانات المالية المدققة، وفقا للمعاير المعمول بها.

البيانات المالية الملخصة

لا تتضمن البيانات المالية الملخصة كافة الإفصاحات المطلوبة بموجب (وصف إطار إعداد التقارير المالية المطبق على إعداد البيانات المالية المدققة لشركة ABC). لذلك فإن قراءة البيانات المالية الملخصة وتقرير المدقق عنها ليس بديلا عن قراءة البيانات المالية المدققة وتقرير المدقق عنها.

البيانات المالية المدققة وتقرير المدقق عنها

لقد عبرنا عن رأي غير معدل حول البيانات المالية المدققة في تقريرنا بتاريخ ١٥ فبراير ٢٠x٢.

مسؤولية الإدارة[٢٥] عن البيانات المالية الملخصة

تكون الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية الملخصة وفقا لـ (*وصف المعايير المحددة*).

مسؤولية المدقق

مسؤوليتنا هي التعبير عن رأي حول ما اذا كانت البيانات المالية الملخصة متسقة، من كافة النواحي الجوهرية، مع (*أو تعتبر ملخصا عادلا لـ*) البيانات المالية المدققة بناء على إجراءاتنا، والتي نقوم بها وفقا لمعيار التدقيق الدولي٨١٠ (المنقح) *" عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة "*.

[توقيع المدقق]

[تاريخ تقرير المدقق]

[عنوان المدقق]

[٢٥] أو شرط آخر مناسب في نطاق الإطار القانوني ضمن إختصاص معين.

بيان ممارسة التدقيق الدولي ١٠٠٠
الإعتبارات الخاصة في تدقيق الأدوات المالية

المحتويات

	الفقرة
مقدمة	١-١٠
القسم ١- معلومات عامة حول الأدوات المالية	١١-٦٩
غرض ومخاطر إستخدام الأدوات المالية	١٤-١٩
أنظمة الرقابة المرتبطة بالأدوات المالية	٢٠-٢٣
الإكتمال والدقة والوجود	٢٤-٣٣
المصادقات التجارية وغرف المقاصة	٢٥-٢٦
عمليات المطابقة مع البنوك والأمناء	٢٧-٣٠
أنظمة الرقابة الأخرى على الإكتمال والدقة والوجود	٣١-٣٣
تقييم الأدوات المالية	٣٤-٦٤
متطلبات إعداد التقارير المالية	٣٤-٣٧
المدخلات الملحوظة وغير الملحوظة	٣٨-٣٩
آثار الأسواق غير النشطة	٤٠-٤٢
عملية تقييم الإدارة	٤٣-٦٣
نماذج	٤٧-٤٩
مثال على أداة مالية شائعة	٥٠-٥١
مصادر تسعير الأطراف الثالثة	٥٢-٦٢
إستخدام خبراء التقييم	٦٣
قضايا مرتبطة بالإلتزامات المالية	٦٤
عرض الأدوات المالية والإفصاح عنها	٦٥-٦٩
فئات الإفصاحات	٦٧-٦٩
القسم ٢- إعتبارات التدقيق المرتبطة بالأدوات المالية	٧٠-١٤٥
الشك المهني	٧١-٧٢

إعتبارات التخطيط..... ٧٣-٨٤
فهم متطلبات المحاسبة والإفصاح..... ٧٤
فهم الأدوات المالية..... ٧٥-٧٧
إستخدام أولئك ذوي المهارات والمعرفة المتخصصة في مجال التدقيق..... ٧٨-٨٠
فهم الرقابة الداخلية..... ٨١
فهم طبيعة ودور ونشاطات قسم التدقيق الداخلي..... ٨٢-٨٣
فهم منهجية الإدارة في تقييم الأدوات المالية..... ٨٤
تقييم مخاطر الخطأ الجوهري والإستجابة لها..... ٨٥-١٠٥
الإعتبارات الكلية المرتبطة بالأدوات المالية..... ٨٥
عوامل مخاطر الإحتيال..... ٨٦-٨٨
تقييم مخاطر الخطأ الجوهري..... ٨٩-٩٠
العوامل التي ينبغي أخذها بعين الإعتبار في تحديد ما إذا كان، وإلى أي حد، يجب
إختبار الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة..... ٩١-٩٥
الإجراءات الجوهرية..... ٩٦-٩٧
الإختبارات ذات الغرضين..... ٩٨
توقيت إجراءات المدقق..... ٩٩-١٠٢
الإجراءات المرتبطة بالإكتمال والدقة والوجود والحدوث والحقوق والإلتزامات..... ١٠٣-١٠٥
تقييم الأدوات المالية..... ١٠٦-١٣٧
متطلبات إعداد التقارير المالية..... ١٠٦-١٠٨
تقييم مخاطر الخطأ الجوهري المرتبطة بالتقييم..... ١٠٩-١١٣
المخاطر الهامة..... ١١٠-١١٣
صياغة منهج تدقيق..... ١١٤-١١٥
إعتبارات التدقيق عند إستخدام الإدارة لمصادر تسعير الأطراف الثالثة..... ١١٦-١٢٠
إعتبارات التدقيق عند تقدير الإدارة للقيم العادلة بإستخدام نموذج معين..... ١٢١-١٣٢

تقييم ما إذا كانت الإفتراضات التي تستخدمها الإدارة معقولة..... ١٢٩-١٣٢
إعتبارات التدقيق عند إستخدام المنشأة لخبير من الإدارة..... ١٣٣-١٣٥
وضع تقدير مبلغ واحد أو نطاق من المبالغ..... ١٣٦-١٣٧
عرض الأدوات المالية والإفصاح عنها..... ١٣٨-١٤١
الإجراءات المرتبطة بعرض الأدوات المالية والإفصاح عنها..... ١٤٠-١٤١
إعتبارات التدقيق ذات الصلة الأخرى..... ١٤٢-١٤٥
الإقرارات الخطية..... ١٤٢
الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة وغيرهم..... ١٤٣-١٤٥
الإتصالات مع المنظمّين وغيرهم..... ١٤٥
ملحق: أمثلة على أنظمة الرقابة المرتبطة بالأدوات المالية

يجب قراءة بيان ممارسة التدقيق الدولي١٠٠ *"الإعتبارات الخاصة في تدقيق الأدوات المالية "* في سياق *المقدمة إلى بيانات رقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة*. لا تفرض بيانات ممارسة التدقيق الدولية أية متطلبات إضافية على المدققين غير تلك المشمولة في معايير التدقيق الدولية، ولا تغيّر من مسؤولية المدقق المتمثلة في الإلتزام بجميع معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بعملية التدقيق كما وتوفر هذه البيانات للمدققين المساعدة العملية. ومن المفترض نشر هذه البيانات من قبل أولئك المسئولين عن المعايير الوطنية، أو إستخدامها في صياغة مواد وطنية مقابلة. كما تقدم بيانات ممارسة التدقيق الدولية مادة يمكن للشركات الإستفادة منها في وضع برامجها التدريبية وإرشاداتها الداخلية.

مقدمة

١. يمكن إستخدام الأدوات المالية من قبل المنشآت المالية وغير المالية بجميع أحجامها لأغراض متنوعة. قد يكون لدى بعض المنشآت ممتلكات ومعاملات كبيرة بينما تشارك منشآت أخرى في أعداد قليلة فقط من معاملات الأدوات المالية. وقد تأخذ بعض المنشآت مراكز معينة في الأدوات المالية لتحمل المخاطر والإنتفاع منها بينما قد تستخدم منشآت أخرى أدوات مالية لتقليل مخاطر معينة عن طريق التحوط للمخاطر أو إدارة التعرض لها. ويعدّ هذا المعيار ملائماً لجميع هذه الحالات.

٢. ترتبط معايير التدقيق الدولية التالية على وجه الخصوص بعمليات تدقيق الأدوات المالية:

(أ) يتطرق معيار التدقيق الدولي ٥٤٠[١] إلى مسؤوليات المدقق المرتبطة بتدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية المرتبطة بالأدوات المالية المُقاسة بالقيمة العادلة؛

(ب) يتطرق كل من معيار التدقيق الدولي ٣١٥[٢] (المنقح) ومعيار التدقيق الدولي ٣٣٠[٣] إلى تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري والإستجابة لتلك المخاطر؛ و

(ج) يوضح معيار التدقيق الدولي ٥٠٠[٤] ما يمكن إعتباره دليل تدقيق، ويتطرق أيضاً إلى مسؤولية المدقق المتمثلة في تصميم وأداء إجراءات التدقيق من أجل الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية ليتمكن من التوصل إلى إستنتاجات معقولة لصياغة رأيه بناء عليها.

٣. إن الغرض من هذا البيان هو تقديم:

(أ) معلومات عامة حول الأدوات المالية (القسم ١)؛ و

(ب) نقاش لإعتبارات التدقيق المرتبطة بالأدوات المالية (القسم ٢).

تقدم بيانات ممارسة التدقيق الدولية مساعدة عملية للمدققين. ومن المفترض نشر هذه البيانات من قبل أولئك المسئولين عن المعايير الوطنية، أو إستخدامها في صياغة مواد وطنية مقابلة. كما تقدم هذه البيانات مادة يمكن للشركات الإستفادة منها في وضع برامجها التدريبية وإرشاداتها الداخلية.

٤. يعّد هذا البيان ملائم للمنشآت بجميع أحجامها، نظرا لإمكانية تعرض جميع المنشآت إلى مخاطر الخطأ الجوهري عند إستخدام الأدوات المالية.

[١] معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ *"تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة"*.

[٢] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) *" تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"*.

[٣] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ *" إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة"*.

[٤] معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ *"أدلة التدقيق"*.

٥. من المرجح أن تكون الارشادات حول التقييم[٥] الواردة في هذا البيان أكثر صلة بالأدوات المالية المُقاسة أو المفصح عنها بالقيمة العادلة، بينما تُطبّق الارشادات حول النواحي الأخرى بإستثناء التقييم بشكل متساوي على الأدوات المالية المُقاسة بالقيمة العادلة أو بالتكلفة المطفأة. كما ويُطبّق هذا البيان على كل من الأصول المالية والإلتزامات المالية. ولا يتعامل هذا البيان مع أدوات معينة كالتالي:

(أ) الأدوات المالية البسيطة كالنقد والقروض البسيطة والذمم المدينة التجارية والذمم الدائنة التجارية؛

(ب) الإستثمارات في أدوات حقوق الملكية غير المدرجة؛ أو

(ج) عقود التأمين.

٦. كما لا يتطرق هذا البيان إلى القضايا المحاسبية المحددة ذات العلاقة بالأدوات المالية، كمحاسبة التحوط، أو الربح أو الخسارة عند البدء (غالباً ما يُعرف بربح أو خسارة "اليوم الأول")، أو المقاصة، أو نقل المخاطر أو إنخفاض القيمة، بما في ذلك إنشاء مخصصات لخسارة القروض. وعلى الرغم من أن هذه المواضيع يمكن أن ترتبط بمحاسبة المنشأة للأدوات المالية، إلا أن إجراء نقاش حول إعتبارات المدقق بخصوص كيفية التطرق إلى متطلبات محاسبية محددة هو أمر خارج عن نطاق هذا البيان.

٧. يتم إجراء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية على إفتراض أن الإدارة، وأن أمكن، أولئك المكلفين بالحوكمة قد أقروا بتحملهم بعض المسؤوليات. وتشمل هذه المسؤوليات إجراء قياسات للقيمة العادلة. ولا يفرض هذا البيان أي مسؤوليات على الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة كما لا يتجاوز القوانين والأنظمة التي تحكم مسؤولياتهم.

٨. تمت صياغة هذا البيان في سياق أطر العرض العادل وإعداد التقارير المالية ذات الأغراض العامة، غير أنها قد تكون مفيدة أيضاً، حسبما يكون مناسباً في الظروف المحددة، في أطر إعداد التقارير المالية الأخرى كأطر إعداد التقارير المالية ذات الأغراض الخاصة.

٩. يركز هذا البيان على تأكيدات التقييم والعرض والإفصاح، غير أنه يغطّي أيضاً بتفصيل أقل المواضيع المتعلقة بالإكتمال والدقة والوجود والحقوق والإلتزامات.

١٠. تكون الأدوات المالية عرضة لشكوك التقدير والتي يرد تعريفها في معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ على النحو التالي "تعرّض التقدير المحاسبي والإفصاحات ذات العلاقة إلى إنعدام دقة القياس"[٦]. وتتأثر شكوك التقدير بتعقيد الأدوات المالية من بين عوامل أخرى. وتتنوع طبيعة وموثوقية المعلومات المتاحة لدعم قياس الأدوات المالية على نطاق واسع مما يؤثر على شكوك التقدير المرتبطة

[٥] في هذا البيان، يُستخدم مصطلحي "التقييم" و"القياس" بشكل متبادل.

[٦] معيار التدقيق الدولي ٥٤٠، الفقرة ٧(ج).

بقياسها. يستخدم هذا البيان مصطلح "شكوك القياس" للإشارة إلى شكوك التقدير المرتبطة بقياس القيمة العادلة.

القسم ١ – معلومات عامة حول الأدوات المالية

١١. قد تكون هنالك تعريفات متباينة للأدوات المالية بين أطر إعداد التقارير المالية. على سبيل المثال، تعرّف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأداة المالية على أنها أي عقد يؤدي إلى نشوء أصل مالي لمنشأة ما وإلتزام مالي أو أداة حق ملكية لمنشأة أخرى[٧]. وقد تكون الأدوات المالية عبارة عن نقد، أو حق ملكية لمنشأة أخرى، أو حق أو إلتزام تعاقدي لإستلام أو تسليم النقد أو تبادل الأصول أو الإلتزامات المالية، أو عقود معينة تمت تسويتها في أدوات حقوق الملكية الخاصة بالمنشأة، أو عقود معينة في بنود غير مالية، أو عقود معينة صادرة عن شركات التأمين التي لا تحقق تعريف عقد التأمين. يشمل هذا التعريف مجموعة واسعة من الأدوات المالية بدءاً بالقروض البسيطة والودائع وانتهاءا بالمشتقات المعقدة والمنتجات المنظمة وبعض عقود السلع.

١٢. تتنوع الأدوات المالية من حيث التعقيد، على الرغم من أن تعقيد الأدوات المالية يمكن أن ينجم عن مصادر مختلفة مثل:

- الحجم الكبير جدا للتدفقات النقدية المختلفة، حيث يتطلب نقص التجانس تحليلا لكل تدفق نقدي أو لعدد كبير من التدفقات النقدية من أجل تقييمها، على سبيل المثال مخاطر الإئتمان (مثل إلتزامات الدين المضمون بالرهن).
- الصيغة المعقدة لتحديد التدفقات النقدية.
- شكوك أو تقلب التدفقات النقدية المستقبلية، كتلك الناجمة عن مخاطر الإئتمان أو عقود الخيار أو الأدوات المالية التي تتسم بفترات تعاقدية طويلة.

كلما زاد تقلب التدفقات النقدية بسبب التغيرات في ظروف السوق، كلما زادت أرجحية تعقيد وشكوك قياس القيمة العادلة للأداة المالية. وإضافة إلى ذلك، فإن الأدوات المالية التي يكون من السهل عادة تقديرها نسبياً تصبح في بعض الأحيان صعبة التقدير في ظروف محددة، على سبيل المثال؛ الأدوات التي أصبح سوقها غير نشط أو التي تتسم بفترات تعاقدية طويلة. وتصبح المشتقات والمنتجات المنظمة أكثر تعقيدا عندما تكون عبارة عن خليط من الأدوات المالية المفردة. بالإضافة إلى ذلك، يمكن لمحاسبة الأدوات المالية بموجب بعض أطر إعداد التقارير المالية أو بعض شروط السوق أن تكون معقدة.

[٧] معيار المحاسبة الدولي ٣٢ *"الأدوات المالية: العرض"*، الفقرة ١١.

١٣. ومن المصادر الأخرى للتعقيد هو حجم الأدوات المالية المحتفظ بها أو المتداولة. على الرغم من أن عقود المبادلة البسيطة لأسعار الفائدة قد لا تكون معقدة، إلا أن المنشأة التي تمتلك عدد كبير من هذه العقود قد تستخدم نظام معلومات متطور لتحديد وتقييم والتعامل بهذه الأدوات.

غرض ومخاطر إستخدام الأدوات المالية

١٤. تُستخدم الأدوات المالية للأغراض التالية:

- أغراض التحوط (المتمثلة بتغيير المخاطر القائمة التي تتعرض لها المنشأة). ويتضمن هذا ما يلي:
  - شراء أو بيع آجل لعملة معينة لتثبيت سعر صرف مستقبلي؛
  - تحويل أسعار الفائدة المستقبلية إلى أسعار ثابتة أو أسعار عائمة من خلال إستخدام عقود المبادلات؛ و
  - شراء عقود الخيار لتوفير حماية للمنشأة ضد الحركات المحددة في الأسعار، بما في ذلك العقود التي قد تشمل مشتقات ضمنية؛
- أغراض التداول (على سبيل المثال، لمساعدة المنشأة على إمتلاك مركز مخاطر للانتفاع من حركات السوق قصيرة الأجل)؛ و
- أغراض الإستثمار (على سبيل المثال، لمساعدة المنشأة على الإنتفاع من عوائد الإستثمار طويلة الأجل).

١٥. يمكن لإستخدام الأدوات المالية أن يقلل من التعرض إلى بعض مخاطر الأعمال، على سبيل المثال التغيرات في أسعار الصرف وأسعار الفائدة وأسعار السلع، أو خليط من تلك المخاطر. ومن جهة أخرى، فإن التعقيدات المتأصلة لبعض الأدوات المالية قد تؤدي أيضاً إلى المزيد من المخاطر.

١٦. تزداد كل من مخاطر الأعمال ومخاطر الخطأ الجوهري في الحالات التالية:

- عدم فهم الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة لمخاطر إستخدام الأدوات المالية بشكل كامل وعدم إمتلاكهم مهارات وخبرات كافية لإدارة تلك المخاطر؛
- عدم إمتلاك الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة الخبرات لتقييم هذه المخاطر بشكل مناسب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛
- عدم إمتلاك الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة أنظمة رقابة كافية على نشاطات الأداة المالية؛ أو
- تحوط الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة للمخاطر بشكل غير ملائم أو قيامهم بالمضاربة بشكل غير مناسب.

١٧. إن فشل الإدارة في فهم المخاطر الكامنة في الأداة المالية بشكلٍ كامل يمكن أن يؤثر بشكل مباشر على قدرة الإدارة في إدارة تلك المخاطر على النحو الملائم، الأمر الذي قد يهدد بالنهاية قابلية استمرار تلك المنشأة.

١٨. فيما يلي أدناه الأنواع الرئيسية للمخاطر المطبقة على الأدوات المالية. ليس من المفترض بهذه القائمة أن تكون شاملة وقد تُستخدم مصطلحات مختلفة لوصف هذه المخاطر أو تصنيف مكونات المخاطر المختلفة.

(أ) مخاطر الإئتمان (أو الطرف المقابل) هي مخاطر أن يسبب أحد أطراف الأداة المالية خسارة مالية إلى الطرف الآخر بسبب الفشل في تأدية إلتزام معين يصاحبه غالباً التعثر عن السداد. تشمل مخاطر الإئتمان مخاطر التسوية التي تمثل مخاطر تسوية إحدى جوانب المعاملة دون استلام أي عوض نقدي في المقابل من العميل أو الطرف المقابل.

(ب) مخاطر السوق هي مخاطر تقلب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية للأداة المالية نتيجة التغيرات في أسعار السوق. تشمل الأمثلة على مخاطر السوق مخاطر العملة ومخاطر سعر الفائدة ومخاطر سعر السلع وحقوق الملكية.

(ج) تتضمن مخاطر السيولة مخاطر عدم القدرة على شراء أو بيع أداة مالية بسعر مناسب في الوقت المناسب نظرا لقلة تسويق تلك الأداة المالية.

(د) ترتبط المخاطر التشغيلية بالمعالجة المحددة المطلوبة للأدوات المالية. وقد تزداد المخاطر التشغيلية عند زيادة تعقيد الأدوات المالية، كما أن الإدارة الضعيفة للمخاطر التشغيلية قد تؤدي إلى ظهور أنواع أخرى من المخاطر. تتضمن المخاطر التشغيلية ما يلي:

(١) مخاطر عدم كفاية أنظمة الرقابة على المصادقات والمطابقات ما يؤدي إلى تسجيل غير مكتمل أو غير دقيق للأدوات المالية؛

(٢) مخاطر التوثيق غير المناسب للمعاملات والمراقبة غير الكافية لتلك المعاملات؛

(٣) مخاطر تسجيل أو معالجة المعاملات بشكل غير صحيح أو إدارة مخاطرها بشكل غير سليم وبالتالي فهي لا تعكس إقتصاديات التجارة عموماً؛

(٤) مخاطر إعتماد الموظفين بشكل زائد على دقة أساليب التقييم دون مراجعتها بشكل كافي، وبالتالي يتم تقييم هذه المعاملات بشكل غير صحيح أو تقاس مخاطرها بطريقة غير سليمة؛

(٥) مخاطر عدم دمج إستخدام الأدوات المالية بشكلٍ ملائم في سياسات وإجراءات المنشأة لإدارة المخاطر؛

(٦) مخاطر الخسارة الناجمة عن العمليات والأنظمة الداخلية غير الكافية أو الفاشلة؛ أو عن أحداث خارجية بما في ذلك مخاطر الإحتيال التي تنتج من مصادر داخلية وخارجية؛

(٧) مخاطر عدم المحافظة على أساليب التقييم المستخدمة لقياس الأدوات المالية بشكل كافي أو في الوقت المناسب؛ و

(٨) المخاطر القانونية، وهي عنصر من عناصر المخاطر التشغيلية وترتبط بالخسائر الناجمة عن فعل قانوني أو تنظيمي من شأنه أن يبطل أو يعيق أداء المستخدم النهائي أو طرفه المقابل بموجب شروط العقد أو ترتيبات التصفية ذات العلاقة. على سبيل المثال، قد تنجم المخاطر القانونية من التوثيق غير الكافي أو غير الصحيح للعقد، أو من عدم القدرة على إنفاذ ترتيب التصفية في حالات الإفلاس، أو من التغيرات المعاكسة في قوانين الضرائب، أو من القوانين التي تمنع المنشآت من الإستثمار في أنواع معينة من الأدوات المالية.

١٩. تشمل الإعتبارات الأخرى ذات العلاقة بمخاطر إستخدام الأدوات المالية ما يلي:

- مخاطر الإحتيال التي قد تزداد في حال كان الموظف، على سبيل المثال، الذي يكون في وضع يمكنه من إرتكاب إحتيال مالي، يفهم الأدوات المالية وعمليات محاسبتها، وكانت الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة يتمتعون بدرجة أقل من الفهم.
- المخاطر الناجمة عن عدم إظهار ترتيبات تصفية حسابات رئيسية[٨] في البيانات المالية بشكل سليم.
- مخاطر احتمالية تغيّر بعض الأدوات المالية إلى أصول أو إلتزامات خلال مدتها واحتمالية حدوث ذلك التغير بشكل سريع.

أنظمة الرقابة المرتبطة بالأدوات المالية

٢٠. يعد نطاق إستخدام المنشأة للأدوات المالية ودرجة تعقيد تلك الأدوات محددان هامان لمستوى التطور اللازم للرقابة الداخلية في المنشأة. على سبيل المثال، قد تستخدم المنشآت الصغيرة منتجات أقل تنظيما وعمليات وإجراءات بسيطة لتحقيق أهدافها.

٢١. يتمثل دور أولئك المكلفين بالحوكمة غالباً في تحديد الأسلوب الذي ينبغي تبنيه بخصوص الأدوات المالية والموافقة والإشراف على نطاق إستخدام الأدوات المالية، بينما يتمثل دور الإدارة في إدارة ومراقبة تعرّض المنشأة لتلك المخاطر. كما يقع على عاتق الإدارة، وحسبما يكون مناسباً، أولئك المكلفين بالحوكمة مسؤولية تصميم وتطبيق نظام للرقابة الداخلية من أجل إعداد البيانات المالية

[٨] قد تدخل المنشأة التي تجري عددا من معاملات الأداة المالية مع طرف مقابل واحد في ترتيب تصفية حسابات رئيسية مع ذلك الطرف. ويوفر مثل هذا الاتفاق تسوية صافية منفردة لجميع الأدوات المالية التي يغطيها هذا الاتفاق في حال التعثر في سداد أي عقد.

وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. من المرجح أن يكون نظام الرقابة الداخلية على الأدوات المالية أكثر فاعلية عندما تقوم الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بما يلي:

(أ) تهيئة بيئة رقابة ملائمة، والمشاركة النشطة لأولئك المكلفين بالحوكمة في مراقبة إستخدام الأدوات المالية، ووضع هيكل تنظيمي منطقي مع تكليف واضح للصلاحيات والمسؤوليات إلى جانب سياسات وإجراءات ملائمة للموارد البشرية. وعلى وجه التحديد، يجب توفر قواعد واضحة حول النطاق الذي يُسمح فيه بالتصرف لأولئك المسئولين عن نشاطات الأدوات المالية. وتتعلق هذه القواعد بأي قيود قانونية أو تنظيمية مفروضة على إستخدام الأدوات المالية. على سبيل المثال، قد لا تمتلك بعض منشآت القطاع العام صلاحية تنفيذ عمل ما بإستخدام المشتقات؛

(ب) وضع عملية لإدارة المخاطر تتناسب وحجم المنشأة ودرجة تعقيد أدواتها المالية (على سبيل المثال، قد يكون هنالك في بعض المنشآت قسم رسمي منفصل لإدارة المخاطر)؛

(ج) وضع أنظمة معلومات تساعد أولئك المكلفين بالحوكمة على فهم طبيعة نشاطات الأدوات المالية والمخاطر المرتبطة بها، بما في ذلك التوثيق الملائم للمعاملات؛

(د) تصميم وتنفيذ وتوثيق نظام للرقابة الداخلية بهدف:

- توفير تأكيد معقول بأن إستخدام المنشأة للأدوات المالية يدخل ضمن سياساتها الخاصة بإدارة المخاطر؛
- عرض الأدوات المالية بشكل سليم في البيانات المالية؛
- ضمان إمتثال المنشأة للقوانين والأنظمة المعمول بها؛ و
- مراقبة المخاطر

يقدم الملحق أمثلة على أنظمة الرقابة التي قد توجد في منشأة معينة تتعامل مع كمية كبيرة من معاملات الأداة المالية؛ و

(هـ) وضع سياسات محاسبية مناسبة، بما في ذلك سياسات التقييم وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

٢٢. تشمل العناصر الرئيسية لعمليات إدارة المخاطر والرقابة الداخلية المرتبطة بالأدوات المالية الخاصة بالمنشأة ما يلي:

- وضع منهج لتحديد مقدار التعرض للمخاطر الذي يمكن للمنشأة قبوله عند المشاركة في معاملات الأداة المالية (قد يشار إلى هذا الأمر "بقابلية تحمل المخاطر")، بما في ذلك سياسات الإستثمار في الأدوات المالية وإطار الرقابة الذي يتم أداء نشاطات الأدوات المالية ضمنه؛

- وضع عمليات لتوثيق وتصديق الأنواع الجديدة من معاملات الأدوات المالية التي تراعي المخاطر المحاسبية والتنظيمية والقانونية والمالية والتشغيلية المصاحبة لتلك الأدوات؛
- معالجة معاملات الأداة المالية؛ بما في ذلك مصادقة ومطابقة النقد والأصول مع البيانات الخارجية وعملية المدفوعات؛
- الفصل بين واجبات أولئك الذين يستثمرون أو يتداولون في الأدوات المالية وأولئك المسئولين عن معالجة وتقييم ومصادقة تلك الأدوات. على سبيل المثال، يكون قسم التطوير النموذجي الذي يشارك في عملية تسعير الصفقات هو أقل موضوعية من القسم المنفصل وظيفيا وتنظيميا عن قسم خدمة العملاء؛
- عمليات التقييم وأنظمة الرقابة، بما في ذلك أنظمة الرقابة على البيانات التي يتم الحصول عليها من مصادر تسعير الأطراف الثالثة؛ و
- الإشراف على أنظمة الرقابة.

٢٣. غالبا ما تختلف طبيعة المخاطر بين المنشآت التي تمتلك مقداراً كبيراً ومتنوعاً من الأدوات المالية وتلك التي تمتلك القليل فقط من معاملات الأداة المالية. هذا يؤدي إلى ظهور مناهج مختلفة في الرقابة الداخلية. على سبيل المثال:

- عادةً ما تتمتع المؤسسة التي تمتلك مقداراً كبيراً من الأدوات المالية ببيئة شبيهة بقاعات التداول والتي يتواجد فيها متداولون مختصون وفصل للواجبات بين أولئك المتداولين وقسم الإدارة والتطوير (الذي يشير إلى قسم العمليات الذي يتحقق من بيانات معاملات التداولالتي تم إجراؤها للتأكد من خلوها من الاخطاء، وإجراء التحويلات المطلوبة). ففي مثل هذه البيئات، عادة ما يبدأ المتداولون العقود شفهيا إما عن طريق الهاتف أو من خلال منصة تداول إلكترونية. ويكون الحصول على المعاملات ذات العلاقة وتسجيل الأدوات المالية بدقة في مثل هذه البيئة أكثر صعوبة منها في المنشأة التي تمتلك القليل من الأدوات المالية، والتي يمكن التأكيد على وجودها وإكتمالها غالبا من خلال إرسال مصادقة من أحد البنوك إلى عدد قليل من البنوك.
- ومن جهة أخرى، لا يكون هنالك في المنشآت التي تمتلك عدد قليل من الأدوات المالية فصل بين الواجبات، وتكون إمكانية الوصول إلى السوق محدودة في الغالب. وفي مثل هذه الحالات، على الرغم من أنه قد يكون من الأسهل تحديد معاملات الأدوات المالية، إلا أنه هنالك مخاطرة تتمثل في إمكانية إعتماد الإدارة على عدد محدود من الموظفين، مما قد يؤدي إلى زيادة مخاطر البدء بمعاملات غير مصرّح بها أو عدم تسجيل المعاملات.

الإكتمال والدقة والوجود

٢٤. تصف الفقرات ٢٥-٣٣ أنظمة الرقابة والعمليات التي قد تتوفر في المنشآت التي تمتلك مقدارا كبيراً من معاملات الأداة المالية، بما في ذلك تلك المنشآت التي تشتمل على قاعات تداول. وبخلاف ذلك، قد لا تتمتع المنشأة التي لا تمتلك مقداراً كبيراً من معاملات الأداة المالية بأنظمة الرقابة والعمليات هذه بل تقوم بدلاً من ذلك بالتأكيد على معاملاتها مع الطرف المقابل أو غرفة المقاصة. وقد يكون هذا الأمر بسيط نسبيا من حيث أن المنشأة سوف ستتعامل فقط مع واحد أو اثنين من الأطراف المقابلة.

المصادقات التجارية وغرف المقاصة

٢٥. بشكل عام وفيما يتعلق بالمعاملات التي تجريها المؤسسات المالية، يتم توثيق شروط الأدوات المالية في المصادقات المتبادلة بين الأطراف المقابلة والاتفاقيات القانونية. وتُعنى غرف المقاصة بمراقبة تبادل المصادقات من خلال مطابقة معاملات التداول وتسويتها. وترتبط غرفة المقاصة المركزية بعملية تبادل معينة، وعادةً ما تمتلك المنشآت التي تقوم بالتصفية من خلال غرفة المقاصة عمليات مختلفة لإدارة المعلومات التي يتم إيصالها إلى غرفة المقاصة.

٢٦. لا تتم تسوية جميع المعاملات من خلال عملية التبادل. فهنالك ممارسة معتمدة في العديد من الأسواق الأخرى تتمثل في الموافقة على شروط المعاملات قبل بدء التسوية. وحتى تكون هذه العملية فاعلة، ينبغي إجرائها بشكلٍ منفصل عن أولئك الذين يتداولون الأدوات المالية للتقليل من مخاطر الإحتيال. وفي الأسواق الأخرى، يتم التأكيد على المعاملات بعد بدء التسوية وفي بعض الأحيان قد يؤدي تراكم المصادقات غير المنجزة إلى بدء التسوية قبل الموافقة على جميع الشروط بشكل كامل. ومن شأن هذا الأمر أن يؤدي إلى ظهور مخاطر إضافية نظرا لحاجة المنشآت المتعاقدة للإعتماد على طرق بديلة للموافقة على معاملات التداول. وقد تشمل هذه ما يلي:

- إنفاذ مطابقات صارمة بين سجلات أولئك اللذين يتداولون الأدوات المالية وأولئك الذين يقومون بتسويتها (من المهم الفصل بين واجبات كلا هذين الطرفين) بالإضافة إلى وجود أنظمة رقابة إشرافية قوية على أولئك الذين يتداولون الأدوات المالية لضمان نزاهة المعاملات؛
- مراجعة ملخص وثائق الأطراف المقابلة التي تلقي الضوء على الشروط الرئيسية حتى وإن لم يتم الموافقة على جميع الشروط؛ و
- مراجعة شاملة لأرباح وخسائر التجار لضمان مطابقتها مع حسابات قسم الإدارة والتطوير.

عمليات المطابقة مع البنوك والأمناء

٢٧. يمكن الاحتفاظ ببعض عناصر الأدوات المالية كالسندات والأسهم في مستودعات منفصلة. وإضافة إلى ذلك، تؤدي معظم الأدوات المالية إلى مدفوعات نقدية في وقت ما وغالبا ما تبدأ هذه التدفقات النقدية في وقت مبكر من عمر العقد. وتنتقل هذه المدفوعات والمقبوضات النقدية عبر الحساب

البنكي للمنشأة. إن المطابقة المنتظمة لسجلات المنشأة مع سجلات البنوك الخارجية والأمناء يساعد المنشأة على ضمان تسجيل المعاملات بشكل سليم.

٢٨. يجدر الإشارة إلى أنه لا ينجم عن جميع الأدوات المالية تدفق نقدي في المراحل الأولى من عمر العقد كما أنه لا يمكن تسجيل جميع الأدوات المالية من خلال عملية تبادل أو من قبل أمين. وحيث يكون هذا هو الحال، لا تحدد عمليات المطابقة معاملة تداول محذوفة أو مسجلة بشكل غير دقيق وتكون أنظمة رقابة المصادقة أكثر أهمية. وحتى إن تم تسجيل هذا التدفق النقدي بشكل دقيق في المراحل الأولى من عمر الأداة، إلا أن ذلك لا يضمن تسجيل جميع خصائص أو شروط الأداة (على سبيل المثال، الاستحقاق أو خيار الإنهاء المبكر) بشكل دقيق.

٢٩. إضافة إلى ما سبق، قد تكون حركات النقد صغيرة جدا في سياق الحجم الكلي لمعاملة التداول أو الميزانية العمومية الخاصة بالمنشأة وبالتالي قد يكون من الصعب تحديدها. ويتم تعزيز قيمة عمليات المطابقة عندما يقوم قسم المالية أو موظفي الإدارة الآخرين بمراجعة القيود الواردة في جميع حسابات الأستاذ العام لضمان صحتها وإمكانية دعمها. ستساعد هذه العملية على تحديد ما إذا كان الجانب الآخر من القيود النقدية المرتبطة بالأدوات المالية لم يتم تسجيلها بشكل صحيح. وتعد مراجعة الحسابات المعلقة وحسابات المقاصة أمر هام بغض النظر عن رصيد الحساب، حيث يمكن أن توجد بنود مطابقة موازنة في الحساب.

٣٠. في المنشآت التي تمتلك مقداراً كبيراً من معاملات الأداة المالية، قد تكون أنظمة الرقابة على عمليات المطابقة والمصادقة مؤتمتة، وإن كانت كذلك، يجب أن تتوفر أنظمة تقنية معلومات رقابية مناسبة لدعمها. وعلى وجه الخصوص، تعتبر أنظمة الرقابة ضرورية لضمان جمع البيانات بشكل كامل ودقيق من المصادر الخارجية (مثل البنوك والأمناء) ومن سجلات المنشأة وعدم التلاعب بها قبل أو أثناء المطابقة. كما تعتبر أنظمة الرقابة ضرورية أيضاً لضمان أن تكون المعايير التي يتم مطابقة القيود بناء عليها مقيّدة على نحو كافي لمنع المقاصة غير الدقيقة للبنود المطابقة.

أنظمة الرقابة الأخرى على الإكتمال والدقة والوجود

٣١. إن التعقيد الكامن في بعض الأدوات المالية يعني أنه لن يكون من الواضح دوما كيف ينبغي تسجيلها في أنظمة المنشأة. وفي مثل هذه الحالات، قد تضع الإدارة عمليات رقابة بغرض مراقبة السياسات التي تحدد كيفية قياس وتسجيل ومحاسبة أنواع محددة من المعاملات. عادة ما تتم صياغة ومراجعة هذه السياسات مقدما من قبل موظفين مؤهلين بشكل مناسب قادرين على فهم الآثار الكاملة للأدوات المالية التي يتم قيدها.

٣٢. قد يتم إلغاء أو تعديل بعض المعاملات بعد التنفيذ المبدئي. ويمكن لتطبيق أنظمة رقابة ملائمة متعلقة بالإلغاء أو التعديل أن يخفف من مخاطر الخطأ الجوهري الناتج عن إحتيال أو خطأ ما. وإضافة إلى ذلك، قد يتوفر لدى المنشأة عملية لإعادة التأكيد على عمليات التداول التي يتم إلغائها أو تعديلها.

٣٣. في المؤسسات المالية التي تشتمل على مقدار كبير من التداول، يقوم عادة أحد كبار الموظفين بمراجعة الأرباح والخسائر اليومية في دفاتر مختلف المتداولين من أجل تقييم ما إذا كانت معقولة بناءً على معرفة ذلك الموظف بأوضاع السوق. وقد يساعد القيام بذلك الإدارة على تحديد أنه لم يتم تسجيل عمليات تداول محددة بشكل كامل أو دقيق، أو قد يحدد ارتكاب إحتيال من قبل متداول معين. من المهم أن يكون هنالك إجراءات تفويض للمعاملات تدعم عملية المراجعة لكبار الموظفين.

تقييم الأدوات المالية

متطلبات إعداد التقارير المالية

٣٤. في العديد من أطر إعداد التقارير المالية، غالبا ما يتم قياس الأدوات المالية بما في ذلك المشتقات الضمنية بالقيمة العادلة لغرض عرض الميزانية العمومية و/أو حساب الربح أو الخسارة و/أو الإفصاح. وبشكل عام فإن الهدف من قياس القيمة العادلة هو التوصل إلى سعر يتم به إجراء معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وبموجب شروط السوق الحالية؛ أي لا يكون هو سعر المعاملة لتصفية قسرية أو بيع جبري بأسعار مخفضة. وخلال تحقيق ذلك الهدف، يتم أخذ جميع معلومات السوق المتوفرة ذات الصلة بعين الإعتبار.

٣٥. قد تنشأ قياسات القيمة العادلة للأصول المالية والإلتزامات المالية عند التسجيل المبدئي للمعاملات ولاحقا عندما تكون هنالك تغيرات في القيمة. يمكن التعامل مع التغيرات في قياسات القيمة العادلة التي تحدث على مرّ الوقت بطرق مختلفة وبموجب أطر مختلفة لإعداد التقارير المالية. على سبيل المثال، قد يتم تسجيل تلك التغيرات كربح أو خسارة أو قد يتم تسجيلها ضمن دخل شامل آخر. وكذلك بالإعتماد على إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، قد يُطلب قياس الأداة المالية كاملة أو جزء منها فقط (على سبيل المثال، المشتقة الضمنية عندما تتم محاسبتها بشكل منفصل) بالقيمة العادلة.

٣٦. تنص بعض أطر إعداد التقارير المالية على تسلسل هرمي للقيمة العادلة من أجل تحقيق المزيد من الاتساق وقابلية المقارنة في قياسات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة. ويمكن أن تُصنف المدخلات إلى مستويات مختلفة كالتالي:

- مدخلات المستوى ١– الأسعار المعلنة (غير المعدّلة) في الأسواق النشطة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية المتطابقة التي يمكن للمنشأة الوصول إليها في تاريخ القياس.
- مدخلات المستوى ٢– المدخلات غير الأسعار المعلنة المشمولة في المستوى ١ والتي يمكن ملاحظتها للأصل المالي أو الإلتزام المالي إما بشكل مباشر أو غير مباشر. في حال كان للأصل المالي أو الإلتزام المالي مدة (تعاقدية) محددة، فإنه ينبغي أن تكون مدخلات المستوى ٢ ملحوظة خلال المدة الكاملة للأصل أو الإلتزام المالي.

  تشمل مدخلات المستوى ٢ ما يلي:

  - الأسعار المعلنة للأصول أو الإلتزامات المالية المشابهة في الأسواق النشطة.

- الأسعار المعلنة للأصول أو الإلتزامات المالية المتطابقة أو المشابهة في الأسواق غير النشطة.
- مدخلات غير الأسعار المعلنة الملحوظة للأصل أو الإلتزام المالي (على سبيل المثال، أسعار الفائدة ومنحنيات المردود الملحوظة على فترات زمنية فاصلة ذات أسعار معلنة والتقلبات الضمنية وفرق سعر الإئتمان).
- المدخلات المشتقة بشكل رئيسي من، أو المؤكدة من خلال، بيانات السوق الملحوظة إما عبر العلاقة المتبادلة أو طرق أخرى (المدخلات المؤكدة بواسطة بيانات السوق).

- مدخلات المستوى ٣– مدخلات غير ملحوظة للأصل أو الإلتزام المالي. تُستخدم المدخلات غير الملحوظة لقياس القيمة العادلة إلى الحد الذي لا تتوفر المدخلات الملحوظة ذات العلاقة، مما يتيح حالات معينة يكون فيها نشاط السوق قليلا، إن وجد، للأصل أو الإلتزام المالي في تاريخ القياس.

وبشكل عام، تزداد شكوك القياس عند تحرك الأداة المالية من المستوى ١ إلى المستوى ٢ أو من المستوى ٢ إلى المستوى ٣. وكذلك قد يكون في المستوى ٢ نطاق واسع من شكوك القياس بناء على قابلية ملاحظة المدخلات وتعقيد الأداة المالية وتقييمها وعوامل أخرى.

٣٧. قد تتطلب أو تسمح بعض أطر إعداد التقارير المالية للمنشأة بالتكيف مع شكوك القياس، من أجل التكيف مع المخاطر التي يتعرض لها المشارك في السوق أثناء التسعير للأخذ بعين الإعتبار شكوك المخاطر المرتبطة بعملية التسعير أو التدفقات النقدية الخاصة بالأداة المالية. على سبيل المثال:

- تعديلات النموذج. قد تنطوي بعض النماذج على عيب معلوم أو أن نتيجة المعايرة قد تبرز عيباً في قياس القيمة العادلة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية.
- تعديلات مخاطر الإئتمان. بعض النماذج لا تراعي مخاطر الإئتمان، بما في ذلك مخاطر الطرف المقابل أو مخاطر الإئتمان الذاتية.
- تعديلات السيولة. تحسب بعض النماذج سعر السوق المتوسط، على الرغم من أن إطار إعداد التقارير المالية قد يتطلب إستخدام المبلغ المعدّل حسب السيولة مثل الفرق بين سعر العرض والسعر المطلوب. وعلاوة على ذلك وبشكل تقديري أكثر، يقر تعديل السيولة بأن بعض الأدوات المالية تكون غير سائلة مما يؤثر على عملية التقييم.
- تعديلات مخاطر أخرى. قد لا تمثل القيمة المقاسة بإستخدام نموذج لا يراعي جميع العوامل الأخرى التي يراعيها المشاركون في السوق أثناء تسعير الأداة المالية القيمة العادلة في تاريخ القياس، وبالتالي تكون هناك حاجة لتعديلها بشكل منفصل للإمتثال مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

لا تكون التعديلات مناسبة في حال أدت إلى تعديل قياس وتقييم الأداة المالية بمنأى عن القيمة العادلة المعرّفة في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، على سبيل المثال، من أجل التحفظ.

المدخلات الملحوظة وغير الملحوظة

٣٨. كما هو مذكور أعلاه، غالباً ما تصنّف أطر إعداد التقارير المالية المدخلات وفقاً لدرجة قابلية ملاحظتها. تزداد شكوك القياس مع انخفاض النشاط في سوق الأدوات المالية وانخفاض قابلية ملاحظة المدخلات، وتختلف طبيعة وموثوقية المعلومات المتوفرة لدعم تقييم الأدوات المالية بالإعتماد على قابلية ملاحظة المدخلات في قياسها، التي تتأثر بطبيعة السوق (على سبيل المثال، مستوى نشاط السوق وما إذا ذلك يتم من خلال سوق بورصة أو سوق مباشر). وبناءً على ذلك، هنالك استمرارية لطبيعة وموثوقية الأدلة المستخدمة لدعم التقييم، ويصبح من الصعب أكثر على الإدارة الحصول على المعلومات لدعم التقييم عندما تصبح الاسواق غير نشطة وتصبح المدخلات ملحوظة بشكل أقل.

٣٩. في حال عدم توفر مدخلات ملحوظة، تستخدم المنشأة المدخلات غير الملحوظة (مدخلات المستوى٣) التي تعكس الإفتراض الذي يستخدمه المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الإلتزام المالي، بما في ذلك الإفتراضات المتعلقة بالمخاطر. تتم صياغة المدخلات غير الملحوظة بإستخدام أفضل المعلومات المتوفرة في الظروف المحددة. عند صياغة المدخلات غير الملحوظة، قد تبدأ المنشأة بالبيانات الخاصة بها التي يتم تعديلها في حال كانت المعلومات المتوفرة على نحو معقول تشير إلى (أ) أن المشاركين الآخرين في السوق سيقومون بإستخدام بيانات مختلفة أو (ب) أن هنالك أمر خاص بالمنشأة غير متوفر للمشاركين الآخرين في السوق (على سبيل المثال، البيئة التعاونية والتفاعلية الخاصة بالمنشأة).

آثار الأسواق غير النشطة

٤٠. تزداد شكوك القياس ويصبح التقييم أكثر تعقيداً عندما تصبح الأسواق، التي يتم فيها تداول الأدوات المالية أو الأجزاء المكوّنة لها، غير نشطة. لا يوجد وقت محدد وواضح يصبح فيه السوق النشط غير نشط على الرغم من أن أطر إعداد التقارير المالية قد توفر إرشادات حول هذا الأمر. تتضمن خصائص السوق غير النشط إنخفاضاً كبيراً في حجم ومستوى النشاط التجاري، وتتنوع الأسعار المتاحة بشكل كبير على مرّ الوقت أو بين المشاركين في السوق أو أنها لا تكون أسعار جارية. غير أن تقييم ما إذا كان السوق غير نشط يتطلب إصدار حكم معين.

٤١. عندما تكون الأسواق غير نشطة، قد تكون الأسعار المعلنة متقادمة (أي قديمة)، أو قد لا تمثل الأسعار التي يتاجر بها المشاركون في السوق أو أنها قد تمثل معاملات قسرية (على سبيل المثال عندما يُطلب من البائع بيع أصل لتحقيق متطلبات تنظيمية أو قانونية، أو عندما يحتاج إلى التصرف بالأصل على الفور من أجل تكوين سيولة، أو عند وجود مشتري واحد محتمل نتيجة القيود القانونية أو الزمنية المفروضة). وتبعاً لذلك، تتم صياغة التقييمات بناءً على مدخلات المستوى ٢ والمستوى ٣. وفي هذه الحالات، فإن المنشآت:

- قد يتوفر لديها سياسة تقييم تشمل عملية لتحديد ما إذا كانت مدخلات المستوى ١ متوفرة.
- قد تتمتع بفهم لكيفية حساب أسعار أو مدخلات محددة من مصادر خارجية تُستخدم كمدخلات في أساليب التقييم من أجل تقييم موثوقيتها. على سبيل المثال في الأسواق النشطة، من المرجح أن يعكس السعر المعلن للوسيط في أداة مالية لم يتم تداولها المعاملات الفعلية في أداة مالية مشابهة، غير أنه كلما أصبح السوق أقل نشاطا، فإن السعر المعلن للوسيط يمكن أن يعتمد أكثر على أساليب التقييم لتحديد الأسعار؛
- قد تتمتع بفهم لكيفية تأثير تدهور أوضاع الأعمال على الطرف المقابل، بالإضافة إلى ما إذا كان تدهور أوضاع الأعمال في المنشآت المشابهة للطرف المقابل قد يشير إلى احتمالية عدم تحقيق ذلك الطرف لإلتزاماته (أي مخاطر عدم الأداء)؛
- قد يتوفر لديها سياسات الخاصة بالتكيف مع شكوك القياس. يمكن أن تتضمن هذه التعديلات تعديلات النماذج وتعديلات نقص السيولة وتعديلات مخاطر الإئتمان وتعديلات المخاطر الأخرى؛
- قد تكون قادرة على حساب نطاق المخرجات الفعلية في ضوء الشكوك المعنية، على سبيل المثال من خلال أداء تحليل الحساسية؛ و
- قد يتوفر لديها سياسات لتحديد متى تنتقل مدخلات قياس القيمة العادلة إلى مستوى مختلف ضمن الهرم التسلسلي للقيمة العادلة.

٤٢. قد تطرأ صعوبات معينة عندما يكون هنالك نقصان حاد أو حتى توقف للتداول في أدوات مالية معينة. وفي مثل هذه الحالات، فإن الأدوات المالية التي تم تقييمها سابقاً بإستخدام أسعار السوق قد يتوجب تقييمها بإستخدام نموذج معين.

عملية التقييم التي تقوم بها الإدارة

٤٣. تشمل الأساليب التي قد تستخدمها الإدارة لتقييم أدواتها المالية الأسعار الملحوظة والمعاملات الحديثة والنماذج التي تستخدم مدخلات ملحوظة أو غير ملحوظة. وقد تستفيد الإدارة أيضاً من:

(أ) مصادر تسعير الأطراف الثالثة، كخدمة التسعير أو السعر المعلن للوسيط؛ أو

(ب) خبير تقييم.

وقد تستخدم مصادر تسعير الأطراف الثالثة وخبراء التقييم واحد أو أكثر من أساليب التقييم هذه.

٤٤. في العديد من أطر إعداد التقارير المالية، يمكن إيجاد أفضل دليل على القيمة العادلة للأداة المالية في المعاملات المتزامنة في سوق نشط (أي مدخلات المستوى١). وفي مثل تلك الحالات، يكون تقييم أداة مالية هي عملية بسيطة نسبيا. وقد تتوفر الأسعار المعلنة للأدوات المالية المدرجة في أسواق البورصة أو التي يتم تداولها في أسواق البيع المباشر السائلة من مصادر معينة كالإصدارات المالية أو أسواق البورصة ذاتها أو مصادر تسعير الأطراف الثالثة. من الضروري للإدارة أثناء

إستخدام الأسعار المعلنة أن تفهم الأساس المعتمد في تقديم السعر المعلن لضمان أن يعكس السعر ظروف السوق في تاريخ القياس. يمكن أن توفر الأسعار المعلنة التي يتم الحصول عليها من الإصدارات أو أسواق البورصة أدلة كافية على القيمة العادلة في الحالات التالية على سبيل المثال:

(أ) عندما لا تكون الأسعار قديمة أو "متقادمة" (على سبيل المثال، في حال كان السعر المعلن مبني على آخر سعر متداول وحدثت عملية التداول قبل فترة زمنية معينة)؛ و

(ب) عندما تكون الأسعار المعلنة هي أسعار يمكن للتجار إعتمادها في تداول الأداة المالية بتواتر وحجم كافيين.

٤٥. في حال عدم وجود سعر سوق ملحوظ جاري للأداة المالية (أي مدخلات المستوى ١)، يكون من الضروري للمنشأة جمع مؤشرات أخرى للسعر ليتم إستخدامها في أسلوب تقييم معين من أجل تقييم الأداة المالية. وقد تشمل مؤشرات السعر ما يلي:

- المعاملات الحديثة، بما في ذلك المعاملات بعد تاريخ البيانات المالية في الأداة ذاتها. ويتم البحث فيما إذا كانت هنالك حاجة لإجراء تعديل معين فيما يخص التغيرات في ظروف السوق بين تاريخ القياس وتاريخ إجراء المعاملة، حيث أن هذه المعاملات لا تشير بالضرورة إلى ظروف السوق القائمة في تاريخ البيانات المالية. بالإضافة إلى ذلك، من المحتمل أن تمثل المعاملة معاملة إلزامية وبالتالي فهي لا تشير إلى السعر في معاملة تداول منظمة.
- المعاملات الجارية أو الحديثة في أدوات مشابهة، والمعروفة غالبا بـ"التسعير بالوكالة". ينبغي إجراء تعديلات على سعر الوكالة حتى تعكس الإختلافات بينها وبين الأداة التي يتم تسعيرها، على سبيل المثال، لمراعاة الإختلافات في مخاطر السيولة أو الإئتمان بين كلا الأداتين.
- مؤشرات لأدوات مشابهة. فيما يتعلق بالمعاملات في الأدوات المشابهة، ينبغي إجراء تعديلات لإظهار الإختلاف بين الأداة التي يتم تسعيرها والأداة (الأدوات) التي يُستمد منها المؤشر المستخدم.

٤٦. من المتوقع أن تقوم الإدارة بتوثيق سياسات التقييم الخاصة بها والنموذج المستخدم لتقييم أداة مالية محددة، بما في ذلك الأساس المنطقي للنموذج (النماذج) المستخدمة، وإختيار الإفتراضات في منهجية التقييم، وبحث المنشأة لما إذا كان هنالك ضرورة لإجراء تعديلات فيما يخص شكوك القياس.

النماذج

٤٧. يمكن إستخدام النماذج لتقييم الأدوات المالية عندما لا يكون السعر ملحوظا بشكل مباشر في السوق. قد تكون النماذج بسيطة كبساطة صيغ تسعير السندات شائعة الإستخدام أو قد تتضمن أدوات برامج معقدة ومطورة خصيصا لتقييم الأدوات المالية التي تشتمل على مدخلات المستوى ٣. تستند العديد من النماذج إلى حسابات التدفق النقدي المخصوم.

٤٨. تشتمل النماذج على منهجية وإفتراضات وبيانات. وتصف المنهجية القواعد أو المبادئ التي تحكم العلاقة بين المتغيرات في عملية التقييم. في حين تتضمن الإفتراضات تقديرات لمتغيرات غير مؤكدة تُستخدم في النموذج. وكذلك قد تشمل البيانات معلومات فعلية أو إفتراضية حول الأداة المالية، أو مدخلات أخرى في الأداة المالية.

٤٩. بالإعتماد على الظروف، تشمل المسائل التي قد تتطرق إليها المنشأة عند وضع أو التحقق من صحة نموذج معين لأداة مالية ما إذا:

- تم التحقق من صحة النموذج قبل الإستخدام، مع عمليات مراجعة دورية لضمان أنه لا يزال ملائماً للإستخدام المقصود منه. قد تشمل عملية التحقق الخاصة بالمنشأة تقييم ما يلي:
  - الصحة النظرية والنزاهة الرياضية للمنهجية، بما في ذلك مدى ملائمة المقاييس والحساسيات.
  - إتساق وإكتمال مدخلات النموذج مع ممارسات السوق، وما إذا كانت المدخلات المناسبة متوفرة ليتم إستخدامها في النموذج.
- كان هنالك سياسات وإجراءات وأنظمة رقابة أمنية مناسبة لمراقبة التغييرات في النموذج.
- يتم تغيير أو تعديل النموذج بشكل مناسب وفي الوقت المناسب فيما يخص التغيرات في أوضاع السوق.
- تتم معايرة ومراجعة وفحص صحة النموذج بشكل دوري من قبل قسم منفصل وموضوعي. ويعدّ القيام بذلك إحدى الطرق لضمان أن مخرجات النموذج هي تمثيل عادل للقيمة التي ينسبها المشاركين في السوق للأداة المالية.
- كان النموذج يزيد من إستخدام المدخلات الملحوظة ذات العلاقة ويقلل من إستخدام المدخلات غير الملحوظة.
- كانت التعديلات تُجرى على مخرجات النموذج لتعكس الإفتراضات التي يستخدمها المشاركين في السوق في الظروف المشابهة.
- كان النموذج موثّق بشكل ملائم، بما في ذلك تطبيقات وقيود النموذج ومقاييسه الرئيسية والبيانات المطلوبة ونتائج أي تحليل مصادقة يتم إجرائه بالإضافة إلى التعديلات التي تُجرى على مخرجات النموذج.

مثال على أداة مالية شائعة

٥٠. فيما يلي وصف لكيفية تطبيق النماذج لتقييم أداة مالية شائعة، تُعرف بالورقة المالية المدعومة بالأصول[٩]. وحيث أنه يتم في الغالب تقييم الأوراق المالية المدعومة بالأصول بناءً على مدخلات المستوى ٢ أو ٣، فهي تُقيّم على الأغلب بإستخدام النماذج وتشتمل ما يلي:

- فهم نوع الأوراق المالية – دراسة (أ) الضمان الأساسي؛ و(ب) شروط الأوراق المالية. يُستخدم الضمان الأساسي لتقدير توقيت ومبالغ التدفقات المالية مثل الرهن أو دفعات الفائدة والمبلغ الأصلي لبطاقة الإئتمان.
- فهم شروط الأوراق المالية – ويشمل هذا تقييم حقوق التدفقات النقدية التعاقدية، كأمر التسديد وأي أحداث تعثر في السداد. يشير أمر السداد، الذي يُعرف غالبا بالأفضلية، إلى الشروط التي تقتضي السداد لبعض فئات حاملي الأوراق المالية (الدين الأساسي) قبل غيرهم (الدين الثانوي). وتُستخدم حقوق كل فئة من فئات حاملي الأوراق المالية للتدفقات النقدية، التي يُشار إليها غالبا "بشلال" التدفقات النقدية، إلى جانب الإفتراضات الخاصة بتوقيت ومقدار التدفقات النقدية لاشتقاق مجموعة من التدفقات النقدية المقدّرة لكل فئة من فئات حاملي الأوراق المالية. يتم بعد ذلك خصم التدفقات النقدية المتوقعة لاشتقاق قيمة عادلة مقدّرة.

٥١. يمكن أن تتأثر التدفقات النقدية للأوراق المالية المدعومة بالأصول بالدفعات المسبقة للضمان الأساسي وبمخاطر التعثر المحتملة والخسائر الكبيرة المقدّرة الناتجة. تعتمد إفتراضات الدفع المسبق بشكل عام، في حال تطبيقها، على تقييم أسعار الفائدة السوقية للضمانات المشابهة إلى أسعار الفائدة على الضمانات التي تنطوي عليها الأوراق المالية. على سبيل المثال، في حال انخفضت أسعار الفائدة السوقية للرهونات، قد تشهد الرهونات الأساسية في الأوراق المالية معدلات أعلى للدفع المسبق مما هو متوقع في الأصل. ويشتمل تقدير التعثر المحتمل وشدة الخسارة على تقييم مفصّل للضمان الأساسي والمقترضين لتقدير نسب التعثر. على سبيل المثال، عندما يشتمل الضمان الأساسي على رهونات سكنية، يمكن أن تتأثر الخسائر الكبيرة بتقديرات أسعار المنازل السكنية خلال مدة الأوراق المالية.

مصادر تسعير الأطراف الثالثة

٥٢. يمكن أن تستخدم المنشآت مصادر تسعير الأطراف الثالثة من أجل الحصول على معلومات حول القيمة العادلة. وقد يتطلب إعداد المنشأة للبيانات المالية، بما في ذلك تقييم الأدوات المالية وإعداد إفصاحات البيان المالي المرتبطة بتلك الأدوات، خبرات لا تتمتع الإدارة بها. وقد لا تتمكن المنشآت من تطوير أساليب تقييم ملائمة، بما في ذلك النماذج التي قد تستخدم في التقييم، وقد تستخدم

[٩] الأوراق المالية المدعومة بالأصول هي أداة مالية مدعومة بمجموعة من الأصول الأساسية (المعروفة بالضمانات، كالذمم المدينة لبطاقة الإئتمان أو قروض المركبات) وتستمد القيمة والدخل من تلك الأصول الأساسية.

مصادر تسعير الأطراف الثالثة للوصول إلى تقييم معين أو لتوفير إفصاحات للبيانات المالية. وقد يكون هذا هو الحال تحديدا في المنشآت الصغيرة أو المنشآت التي لا تشارك في مقدار كبير من معاملات الأدوات المالية (على سبيل المثال، المؤسسات غير المالية التي تشتمل على دوائر للخزينة). وعلى الرغم من إستخدام الإدارة لمصادر تسعير الأطراف الثالثة، إلا أنها تكون في النهاية مسؤولة عن عملية التقييم.

٥٣. يمكن أيضاً إستخدام مصادر تسعير الأطراف الثالثة لأن حجم الأوراق المالية إلى السعر خلال فترة زمنية قصيرة قد لا يكون ممكناً من قبل المنشأة. وغالباً ما يكون هذا هو الحال بالنسبة لصناديق الإستثمار المتداولة التي يجب أن تحدد قيمة صافية للأصل بشكل يومي. وفي الحالات الأخرى، قد تمتلك الإدارة عملية تسعير خاصة بها إلا أنها تلجأ إلى إستخدام مصادر تسعير الأطراف الثالثة لإثبات التقييمات الخاصة بهم.

٥٤. تستخدم معظم المنشآت لواحد أو أكثر من هذه الأسباب مصادر تسعير الأطراف الثالثة عند تقييم الأوراق المالية إما كمصدر رئيسي أو كمصدر لإثبات التقييمات الخاصة بها. وبشكل عام تتألف مصادر تسعير الأطراف الثالثة من الفئات التالية:

- خدمات التسعير، بما في ذلك خدمات التسعير بالإجماع؛ و
- الوسطاء الذين يؤكدون على الأسعار المعلنة للوسيط.

خدمات التسعير

٥٥. توفر خدمات التسعير للمنشأة الأسعار والبيانات المتعلقة بالأسعار لمجموعة متنوعة من الأدوات المالية، وغالباً ما تجري تقييمات يومية لعدد كبير من الأدوات المالية. يمكن إجراء هذه التقييمات من خلال جمع بيانات وأسعار السوق من مجموعة متنوعة من المصادر بما في ذلك صانعي السوق، وفي حالات محددة من خلال إستخدام أساليب تقييم داخلية لاشتقاق القيم العادلة المقدرة. تجمع خدمات التسعير بين عدد من المناهج للوصول إلى سعر معين، كما أنها تُستخدم غالبا كمصدر للأسعار بناءً على مدخلات المستوى ٢. وقد تتمتع خدمات التسعير بأنظمة رقابة قوية بشأن كيفية تطور الأسعار وعادة ما يشمل عملاؤهم مجموعة واسعة من الأطراف، من ضمنهم مستثمري الشراء والبيع أقسام الإدارة والتطوير والمدققين وغيرهم.

٥٦. عادة ما تشتمل خدمات التسعير على عملية رسمية بحيث يتمكن العملاء من الاعتراض على الأسعار التي يتلقونها من خدمات التسعير. وغالباً ما تتطلب عمليات الاعتراض هذه من العميل توفير دليل لدعم السعر البديل، مع تصنيف الإعتراضات بناءً على جودة الدليل المتوفر. على سبيل المثال، يمكن دعم إعتراض مبني على بيع حديث لأداة لم تكن خدمات التسعير على علم بها، بينما يتم التدقيق بشكل كبير في الاعتراض المبني على أسلوب التقييم الخاص بالعميل. وبهذه الطريقة، قد تتمكن خدمة التسعير التي تشتمل على عدد كبير من المشاركين الرئيسيين، في

كلا جانبي الشراء والبيع، من تصحيح الأسعار بشكل متواصل حتى تعكس المعلومات المتوفرة للمشاركين في السوق بشكل أكثر إكتمالاً.

خدمات التسعير بالإجماع

٥٧. قد تلجأ بعض المنشآت إلى إستخدام بيانات التسعير من خدمات التسعير بالإجماع التي تختلف عن خدمات التسعير الأخرى. فخدمات التسعير بالإجماع تحصل على معلومات التسعير حول أداة معينة من عدة منشآت مشاركة (المكتتبين). حيث يقدم كل مكتتب الأسعار إلى خدمة التسعير. وتحافظ خدمة التسعير على سرية هذه المعلومات وتعيد إلى كل مكتتب السعر المتفق عليه بالإجماع، وهو ما يمثل عادة المتوسط الحسابي للبيانات بعد تنفيذ إجراء روتيني لتنظيف البيانات بغرض إزالة القيم المتطرفة منها. وفي بعض الأسواق كأسواق المشتقات الغريبة، يمكن أن يشكل السعر المتفق عليه بالإجماع أفضل البيانات المتوفرة. غير أنه يتم مراعاة العديد من العوامل عند تقييم الأمانة التمثيلية للأسعار المتفق عليها بالإجماع بما في ذلك على سبيل المثال:

- ما إذا كانت الأسعار التي يقدمها المكتتبون تعكس المعاملات الفعلية أو أنها مجرد أسعار إستدلالية مبنية على أساليب التقييم الخاصة بهم.
- عدد المصادر التي أخذت منها الأسعار.
- جودة المصادر المستخدمة من قبل خدمة التسعير بالإجماع.
- ما إذا كان المشاركون يتضمنون مشاركين رئيسيين في السوق.

٥٨. عادة ما تتوفر الأسعار المتفق عليها بالإجماع فقط للمكتتبين الذين قدموا أسعارهم إلى الخدمة. وبالتالي لا تتمتع جميع المنشآت بإمكانية الوصول إلى الأسعار المتفق عليها بالإجماع. وحيث أن المكتتب لا يمكنه عموماً معرفة كيفية تقدير الأسعار المقدمة، قد تكون هنالك حاجة لمصادر أخرى من الأدلة بالإضافة إلى المعلومات من خدمة التسعير بالإجماع وذلك لتتمكن الإدارة من دعم تقييمهم. وعلى وجه أخص، قد يكون هذا هو الحال في حال وفرت المصادر أسعار إستدلالية مبنية على أساليب التقييم الخاصة بهم وكانت الإدارة غير قادرة على فهم كيفية حساب هذه المصادر لأسعارها.

وسطاء يقدمون عروض أسعار للوسيط

٥٩. حيث يقدم الوسطاء عروض أسعار كخدمة إضافية لعملائهم، تختلف هذه العروض في العديد من الجوانب عن الأسعار التي يتم الحصول عليها من خدمات التسعير. وقد لا يبدي الوسطاء رغبة في توفير معلومات حول العملية المستخدمة في وضع عروض الأسعار الخاصة بهم، ولكنهم قد يتمتعون بإمكانية الوصول إلى معلومات حول معاملات لا علم لخدمة التسعير بها. وقد تكون عروض الأسعار الخاصة بالوسطاء قابلة للتنفيذ أو إستدلالية. إذ تمثل عروض الأسعار الإستدلالية أفضل تقدير للوسيط بشأن القيمة العادلة، بينما تُظهر عروض الأسعار القابلة للتنفيذ أن الوسيط على استعداد للتعامل بهذا السعر. تعتبر عروض الأسعار القابلة للتنفيذ دليلاً قوياً على القيمة

العادلة، بينما تعتبر عروض الأسعار الإستدلالية أقل قوة منها بسبب نقص الشفافية في الأساليب المستخدمة من قبل الوسيط في وضع عروض الأسعار تلك. وإضافة إلى ذلك، غالبا ما تختلف دقة أنظمة الرقابة على عرض الأسعار الخاص بالوسيط بالإعتماد على ما إذا كان الوسيط يحتفظ أيضاً بالأوراق المالية ذاتها في المحفظة الخاصة به. وتُستخدم عروض أسعار الوسطاء في الأغلب فيما يخص الأوراق المالية ذات المدخلات من المستوى ٣ وأحياناً تكون هذه الأسعار هي المعلومات الخارجية الوحيدة المتوفرة.

الإعتبارات الإضافية فيما يتعلق بمصادر تسعير الأطراف الثالثة

٦٠. إن فهم كيفية حساب مصادر التسعير لسعر معين يساعد الإدارة على تحديد ما إذا كانت تلك المعلومات ملائمة ليتم إستخدامها في التقييم الخاص بها، بما في ذلك كمدخلات في أسلوب تقييم معين ومستوى تلك المدخلات التي ينبغي تصنيف الأوراق المالية ضمنها لأغراض الإفصاح. على سبيل المثال، قد تقيّم مصادر تسعير الأطراف الثالثة الأدوات المالية بإستخدام نماذج الملكية، ومن المهم أن تفهم الإدارة المنهجية والإفتراضات والبيانات المستخدمة.

٦١. في حال لم تكن قياسات القيمة العادلة التي يتم الحصول عليها من مصادر تسعير الأطراف الثالثة مبنية على الأسعار الجارية في سوق نشط، سيكون من الضروري للإدارة تقييم ما إذا كانت قياسات القيمة العادلة قد اشتقت بطريقة تتسق مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. يتضمن فهم الإدارة لقياس القيمة العادلة ما يلي:

- كيفية تحديد القيمة العادلة– على سبيل المثال، ما إذا تم تحديد قياس القيمة العادلة من خلال أسلوب تقييم معين من أجل تقييم ما إذا كان على إتساق مع هدف قياس القيمة العادلة؛
- ما إذا كانت عروض الأسعار هي أسعار إستدلالية، أو فرق سعر إستدلالي، أو عروض ملزمة؛ و
- مدى تكرار تقدير قياس القيمة العادلة من قبل مصادر تسعير الأطراف الثالثة – من أجل تقييم ما إذا كانت تعكس ظروف السوق في تاريخ القياس.

إن فهم الأسس التي اعتمدتها مصادر تسعير الأطراف الثالثة في تحديد أسعارهم المعلنة في سياق الأدوات المالية المحددة التي تحتفظ بها المنشأة يساعد الإدارة على تقييم مدى ملائمة وموثوقية هذا الدليل في دعم تقييماتها.

٦٢. من المحتمل وجود فوارق بين مؤشرات السعر المأخوذة من مصادر مختلفة. ويساعد فهم كيفية اشتقاق مؤشرات السعر ودراسة هذه الفوارق الإدارة في إثبات الدليل المستخدم في وضع تقييمها للأدوات المالية من أجل تقييم ما إذا كانت عملية التقييم هي عملية معقولة. إن أخذ متوسط الأسعار المعلنة المقدمة فقط دون إجراء أي بحث إضافي قد لا يكون أمراً ملائماً لأنه قد يوجد سعر واحد في النطاق يمثل القيمة العادلة بأفضل شكل وقد لا يكون هو المعدل المتوسط. ومن أجل تقييم ما إذا كانت تقييماتها للأدوات المالية هي تقييمات معقولة، يمكن أن تقوم الإدارة بما يلي:

- بحث ما إذا كانت المعاملات الفعلية تمثل معاملات قسرية بدلاً من معاملات بين مشترين وبائعين راغبين. ومن شأن هذا الأمر أن يبطل السعر كمقارنة؛
- تحليل التدفقات النقدية المتوقعة للأداة. ويمكن إجراء ذلك كمؤشر على أكثر بيانات التسعير ملائمة؛
- بالإعتماد على طبيعة ما هو غير ملحوظ، الإستقراء من الأسعار الملحوظة إلى تلك الأسعار غير الملحوظة (على سبيل المثال، قد تكون هنالك أسعار ملحوظة لفترات الإستحقاق حتى ١٠ سنوات ولكن ليس أكثر، ولكن يمكن إستقراء منحنى أسعار فترة العشر سنوات حتى بعد انقضاء تلك الفترة كمؤشر معين). غير أنه ينبغي توخي الحذر لضمان عدم الإستقراء إلى ما بعد المنحنى الملحوظ بحيث لا تصبح علاقته بالأسعار الملحوظة أضعف من أن تكون موثوقة.
- مقارنة الأسعار ضمن محفظة الأدوات المالية لضمان إتساقها مع أدوات مالية مشابهة؛
- إستخدام أكثر من نموذج واحد لإثبات النتائج وفق كل منها، مع مراعاة البيانات والإفتراضات المستخدمة في كل منها؛ أو
- تقييم حركات الأسعار لأدوات التحوط ذات العلاقة والضمان الإضافي.

قد تنظر المنشأة أيضاً، عند إصدارها لحكم معين متعلق بتقييمها، في عوامل أخرى قد تكون خاصة بظروفها.

إستخدام خبراء التقييم

٦٣. قد تلجأ الإدارة إلى إستخدام خبير تقييم من بنك إستثماري أو وسيط أو شركة تقييم أخرى لتقييم بعض أو جميع أوراقها المالية. وبخلاف خدمات التسعير والأسعار المعلنة للوسيط، تكون المنهجية والبيانات المستخدمة عموماً متوفرة بسهولة أكبر للإدارة عندما تقوم بإشراك خبير لأداء التقييم بالنيابة عنها. وعلى الرغم من إشراك الإدارة لخبير معين، إلا أنها في النهاية هي المسؤولة عن التقييم المستخدم.

قضايا مرتبطة بالإلتزامات المالية

٦٤. إن فهم تأثير مخاطر الإئتمان هو جانب هام لتقييم كل من الأصول والإلتزامات المالية. ويعكس هذا التقييم جودة الإئتمان والقوة المالية لكل من الجهة المصدرة وأي من مزودي دعم الإئتمان. في بعض أطر إعداد التقارير المالية، يفترض قياس الإلتزام المالي أنه قد تم نقله إلى مشارك في السوق في تاريخ القياس. وحيث لا يكون هنالك سعر سوق ملحوظ للإلتزام المالي، يتم قياس قيمته عادة بإستخدام الوسيلة ذاتها التي يلجأ لإستخدامهـا الطرف المقابل لقياس قيمة أصل مقابل، ما لم

تكن هنالك عوامل معينة خاصة بالإلتزام (مثل تحسين إئتمان طرف ثالث). وعلى وجه التحديد، يكون من الصعب غالباً قياس مخاطر الإئتمان الخاصة بالمنشأة[١٠].

عرض الأدوات المالية والإفصاح عنها

٦٥. تتطلب معظم أطر إعداد التقارير المالية إجراء إفصاحات في البيانات المالية من أجل تمكين مستخدمي البيانات المالية من إجراء تقييمات مفيدة لآثار نشاطات الأداة المالية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المخاطر والشكوك المرتبطة بالأدوات المالية.

٦٦. تتطلب معظم الأطر الإفصاح عن المعلومات الكمية والنوعية (بما في ذلك السياسات المحاسبية) المتعلقة بالأدوات المالية. تكون المتطلبات المحاسبية لقياسات القيمة العادلة في عرض وإفصاحات البيانات المالية هي متطلبات واسعة في معظم أطر إعداد التقارير المالية وتشتمل على أكثر من مجرد تقييم للأدوات المالية. على سبيل المثال، توفر الإفصاحات النوعية حول الأدوات المالية معلومات هامة عن خصائص الأدوات المالية وتدفقاتها النقدية المستقبلية التي قد تساعد في إطلاع المستثمرين على المخاطر التي تتعرض لها المنشأة.

فئات الإفصاحات

٦٧. تشمل متطلبات الإفصاح ما يلي:

(أ) إفصاحات كمية تُستمد من المبالغ المشمولة في البيانات المالية– على سبيل المثال، فئات من الأصول والإلتزامات المالية؛

(ب) إفصاحات كمية تتطلب إصدار حكم هام– على سبيل المثال، تحليل الحساسية لكل نوع من أنواع مخاطر السوق التي تتعرض لها المنشأة؛ و

(ج) إفصاحات نوعية– على سبيل المثال، تلك التي تصف رقابة المنشأة على الأدوات المالية؛ والأهداف وأنظمة الرقابة والسياسات والعمليات لإدارة كل نوع من أنواع المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية؛ والأساليب المستخدمة لقياس المخاطر.

٦٨. كلما زادت حساسية التقييم تجاه الحركات في متغير معين، كلما كان من المحتمل أكثر أن يكون الإفصاح ضرورياً للإشارة إلى الشكوك المحيطة بالتقييم. وقد تتطلب بعض أطر إعداد التقارير المالية الإفصاح عن تحليلات الحساسية، بما في ذلك آثار التغيرات في الإفتراضات المستخدمة في أساليب تقييم المنشأة. على سبيل المثال، تهدف الإفصاحات الإضافية المطلوبة للأدوات المالية التي تتضمن قياسات القيمة العادلة المصنّفة ضمن مدخلات المستوى٣ في التسلسل الهرمي للقيمة

[١٠] مخاطر الإئتمان الذاتية هي مقدار التغير في القيمة العادلة غير المنسوبة إلى التغيرات في ظروف السوق.

العادلة إلى إطلاع مستخدمي البيانات المالية على آثار قياسات القيمة العادلة تلك التي تستخدم أكثر المدخلات ذاتيةً.

٦٩. تتطلب بعض أطر إعداد التقارير المالية الإفصاح عن معلومات تمكّن مستخدمي البيانات المالية من تقييم طبيعة ونطاق المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة في تاريخ إعداد التقارير. قد يكون هذا الإفصاح مشمولاً في إيضاحات البيانات المالية أو في نقاش وتحليل الإدارة ضمن تقريرها السنوي الذي يحتوي على إشارة مرجعية من البيانات المالية المدققة. يعتمد نطاق الإفصاح على مدى تعرض المنشأة للمخاطر الناجمة عن الأدوات المالية. ويتضمن هذا إفصاحات نوعية حول:

- التعرض إلى المخاطر وكيفية نشوئها، بما في ذلك الآثار المحتملة على سيولة المنشأة مستقبلاً ومتطلبات الضمان؛
- أهداف وسياسات وعمليات المنشأة لإدارة المخاطر والأساليب المستخدمة لقياس المخاطر؛ و
- أي تغيرات في التعرض للمخاطر أو الأهداف أو السياسات أو العمليات لإدارة المخاطر من فترة سابقة.

القسم ٢ – إعتبارات التدقيق المرتبطة بالأدوات المالية

٧٠. إن بعض العوامل قد تجعل من عملية تدقيق الأدوات المالية أمراً صعباً على وجه الخصوص، فعلى سبيل المثال:

- قد يكون من الصعب على كل من الإدارة والمدقق فهم طبيعة الأدوات المالية وغرض إستخدامها والمخاطر التي تتعرض لها المنشأة.
- يمكن أن يتغير اتجاه السوق وسيولته بشكل سريع، الأمر الذي يشكل ضغط على الإدارة من أجل إدارة مخاطرها بشكل فعّال.
- قد يكون من الصعب الحصول على أدلة تدعم التقييم.
- قد تكون الدفعات المختلفة المرتبطة بأدوات مالية معينة هي دفعات هامة، مما يزيد من مخاطرة سوء تخصيص الأصول.
- قد لا تكون المبالغ المسجلة في البيانات المالية المرتبطة بالأدوات المالية هي مبالغ هامة، ولكن قد تكون هنالك مخاطر هامة مرتبطة بهذه الأدوات المالية.
- قد يمارس بعض الموظفين تأثيراً هاماً على معاملات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة، وبالأخص حين تكون ترتيبات التعويض الخاصة بهم مرتبطة بالإيرادات الناتجة عن الأدوات المالية، وقد يكون هنالك إتكال محتمل زائد على هؤلاء الأفراد من قبل آخرين داخل المنشأة.

قد تتسبب هذه العوامل بحجب المخاطر والحقائق ذات العلاقة، مما قد يؤثر على تقييم المدقق لمخاطر الخطأ الجوهري، ويمكن للمخاطر الكامنة أن تظهر بشكل سريع لاسيما في ظروف السوق السلبية.

الشك المهني[١١]

٧١. يعد الشك المهني أمراً ضرورياً في التقييم الأساسي لأدلة التدقيق كما يساعد المدقق على التنبه للمؤشرات المحتملة لتحيز الإدارة. ويشمل هذا التشكيك في أدلة التدقيق المتناقضة وموثوقية الوثائق والردود على التساؤلات وغيرها من المعلومات التي يتم الحصول عليها من الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة. كما يشمل أيضاً التنبه للظروف التي قد تشير إلى بيان خاطئ محتمل ناتج عن خطأ أو إحتيال ما والبحث في كفاية وملائمة أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها في ضوء الظروف المحددة.

٧٢. يعدّ تطبيق الشك المهني أمر مطلوب في جميع الظروف، وتزداد الحاجة إلى الشك المهني مع إزدياد تعقيد الأدوات المالية، على سبيل المثال فيما يتعلق بما يلي:

- تقييم ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، مما قد يشكل تحدي على وجه الخصوص عند إستخدام النماذج أو في تحديد ما إذا كانت الأسواق غير نشطة.
- تقييم أحكام الإدارة وإحتمالية تحيز الإدارة أثناء تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به الخاص بالمنشأة، وتحديداً فيما يتعلق بإختيار الإدارة لأساليب التقييم، وإستخدام الإفتراضات في أساليب التقييم، والتطرق للظروف التي تختلف فيها أحكام المدقق عن أحكام الإدارة.
- التوصل إلى إستنتاجات بناءً على أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها، على سبيل المثال تقييم مدى معقولية التقييمات المعدّة من قبل خبراء الإدارة وتقييم ما إذا كانت الإفصاحات في البيانات المالية تحقق عرضاً عادلاً.

إعتبارات التخطيط[١٢]

٧٣. يركز المدقق في التخطيط لعملية التدقيق على ما يلي تحديداً:

- فهم متطلبات المحاسبة والإفصاح؛
- فهم الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة وغرضها ومخاطرها؛
- تحديد ما إذا كانت هنالك حاجة لمهارات ومعرفة متخصصة في عملية التدقيق؛

---

[١١] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٥.

[١٢] يتطرق معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ *التخطيط لتدقيق البيانات المالية" إلى مسؤولية المدقق عن التخطيط لعملية تدقيق البيانات المالية.*

- فهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية في ضوء معاملات الأداة المالية الخاصة بالمنشأة وأنظمة المعلومات التي تدخل ضمن نطاق عملية التدقيق؛
- فهم طبيعة ودور ونشاطات قسم التدقيق الداخلي؛
- فهم عملية الإدارة لتقييم الأدوات المالية، بما في ذلك ما إذا كانت الإدارة قد استخدمت خبير أو مؤسسة خدمة؛ و
- تقييم والإستجابة لمخاطر الخطأ الجوهري.

فهم متطلبات المحاسبة والإفصاح

٧٤. يتطلب معيار التدقيق الدولي٥٤٠ من المدقق فهم متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به فيما يخص التقديرات المحاسبية، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة وأي متطلبات تنظيمية[١٣]. وقد تكون متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به فيما يخص الأدوات المالية بحد ذاتها معقدة وتتطلب إفصاحات واسعة. إن قراءة هذا المعيار لا يعد بديلا عن الفهم الكامل لكافة متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. تتطلب بعض أطر إعداد التقارير المالية دراسة جوانب معينة مثل:

- محاسبة التحوط؛
- محاسبة أرباح أو خسائر "اليوم ١"؛
- الإعتراف وإلغاء الإعتراف بمعاملات الأداة المالية؛
- مخاطر الإئتمان الذاتية؛ و
- نقل المخاطر وإلغاء الإعتراف، وبالأخص حين تكون المنشأة مشاركة في إصدار وهيكلة أدوات مالية معقدة.

فهم الأدوات المالية

٧٥. قد تحجب خصائص الأدوات المالية بعض عناصر المخاطر والتعرض لها. كما أن فهم الأدوات التي استثمرت فيها المنشأة أو التي تتعرض لها، بما في ذلك خصائص الأدوات، يساعد المدقق في تحديد ما إذا:

- كانت الجوانب الهامة للمعاملة مفقودة أو مسجلة بشكل غير دقيق؛
- كان التقييم يبدو ملائماً؛

[١٣] معيار التدقيق الدولي ٥٤٠، الفقرة ٨(أ).

- كانت المخاطر الكامنة فيها مفهومة بالكامل وتتم إدارتها من قبل المنشأة؛ و
- كانت الأدوات المالية مصنفة بشكل ملائم إلى أصول وإلتزامات متداولة وغير متداولة.

٧٦. فيما يلي أمثلة على المسائل التي يأخذها المدقق بعين الإعتبار أثناء محاولته فهم الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة:

- أنواع الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة.
- الإستخدام المحدد لها.
- فهم الإدارة، وحسبما يكون مناسبا، أولئك المكلفين بالحوكمة للأدوات المالية وإستخداماتها ومتطلبات المحاسبة.
- بنودها وخصائصها الدقيقة بحيث يمكن فهم مدلولاتها الضمنية بشكل بكامل، والأثر الإجمالي لمعاملات الأداة المالية خصوصا حين تكون المعاملات مرتبطة ببعضها البعض.
- كيفية اندماجها ضمن استراتيجية المنشأة الشاملة لإدارة المخاطر.

يمكن لاستفسارات قسم التدقيق الداخلي وقسم إدارة المخاطر، في حال وجود هذين القسمين، والمناقشات مع أولئك المكلفين بالحوكمة أن تزيد من فهم المدقق.

٧٧. في بعض الحالات، قد يتضمن العقد بما في ذلك عقد الأداة غير المالية وجود مشتقات. وفي بعض الأحيان تسمح بعض أطر إعداد التقارير المالية أو تتطلب فصل هذه المشتقات "الضمنية" عن العقد الأساسي. يمكن لفهم عملية الإدارة في تحديد ومحاسبة المشتقات الضمنية أن تساعد المدقق على فهم المخاطر التي تتعرض لها المنشأة.

إستخدام أولئك ذوي المهارات والمعرفة المتخصصة في مجال التدقيق [١٤]

٧٨. من الإعتبارات الرئيسية في عمليات التدقيق التي تتضمن أدوات مالية، خصوصاً الأدوات المالية المعقدة، هي كفاءة المدقق. ويتطلب معيار التدقيق الدولي٢٢٠[١٥] أن يكون شريك العملية مقتنعا بأن فريق العملية وأي خبراء تابعين للمدقق والذين لا يشكلون جزءً من الفريق يتمتعون بشكل جماعي بالكفاءة والقدرات الملائمة لأداء عملية التدقيق وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية

---

[١٤] عندما تكون خبرات ذلك الشخص هي في مجال التدقيق والمحاسبة، بغض النظر عما إذا كان ذلك الشخص من داخل الشركة أو خارجها، يعد هذا الشخص جزءً من فريق العملية ويخضع لمتطلبات معيار التدقيق الدولي٢٢٠ *"رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية"*. وعندما تكون خبرات ذلك الشخص في مجال غير المحاسبة أو التدقيق، يعتبر ذلك الشخص خبير تابع للمدقق وتنطبق أحكام معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ *"استخدام عمل مدقق خبير"*. ويوضح معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ أن التمييز بين الجوانب المتخصصة للمحاسبة أو التدقيق والخبرات في مجالات أخرى هو أمر يتطلب إصدار حكم مهني ولكنه يشير إلى الفرق الذي قد يُحدد بين الخبرة في أساليب محاسبة الأدوات المالية (خبرات المحاسبة والتدقيق) والخبرة في أساليب التقييم المعقدة للأدوات المالية (الخبرات في مجال غير المحاسبة والتدقيق).

[١٥] معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرة ١٤.

المعمول بها، والمساعدة على إصدار تقرير المدقق المناسب في الظروف المحددة. بالإضافة إلى ذلك، تقتضي المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة[١٦] من المدقق تحديد ما إذا كان قبول العملية سيؤدي إلى نشوء تهديدات بشأن الإمتثال للمبادئ الأساسية، بما في ذلك الكفاءة المهنية والعناية اللازمة. تورد الفقرة ٧٩ أدناه أمثلة على أنواع المسائل التي قد تكون ذات صلة بإعتبارات المدقق في سياق الأدوات المالية.

٧٩. وتبعاً لذلك، قد يتطلب تدقيق الأدوات المالية مشاركة واحد أو أكثر من الخبراء أو المختصين، على سبيل المثال، في مجالات:

- فهم الأدوات المالية المستخدمة من قبل المنشأة وخصائصها، بما في ذلك مستوى تعقيدها. وقد تطرأ الحاجة إلى إستخدام مهارات ومعرفة متخصصة عند التحقق من أن جميع جوانب الأدوات المالية والإعتبارات ذات الصلة قد تم التطرق إليها ضمن البيانات المالية، وعند تقييم ما إذا تم إجراء إفصاح ملائم وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به حيث يكون الإفصاح عن المخاطر مطلوباً.
- فهم إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، وخاصة عندما تكون هنالك مجالات خاضعة لتفسيرات مختلفة، أو في حال وجود ممارسة غير متسقة أو أنها ما زالت قيد التطوير.
- قد يتطلب فهم المدلولات القانونية والتنظيمية والضريبية الناتجة عن الأدوات المالية، بما في ذلك ما إذا كانت العقود قابلة للتنفيذ من قبل المنشأة (على سبيل المثال، مراجعة العقود الأساسية) مهارات ومعرفة متخصصة.
- تقييم المخاطر الكامنة في أداة مالية.
- مساعدة فريق العملية على جمع الأدلة لدعم تقييمات الإدارة أو لوضع تقدير مبلغ واحد أو نطاق من المبالغ، لاسيما عندما يتم تحديد القيمة العادلة بواسطة نموذج معقد، أو عندما تكون الأسواق غير نشطة ويكون من الصعب الحصول على البيانات والإفتراضات؛ أو عندما يتم إستخدام المدخلات غير الملحوظة؛ أو عند إستخدام الإدارة لخبير معين.
- تقييم أنظمة رقابة تقنية المعلومات، لاسيما في المنشآت التي تمتلك مقداراً كبيراً من الأدوات المالية. قد تكون تقنية المعلومات في هذه المنشآت شديدة التعقيد، على سبيل المثال عندما يتم نقل أو معالجة أو حفظ أو الوصول إلى المعلومات الهامة حول تلك الأدوات المالية إلكترونياً. وإضافة إلى ذلك، قد تتضمن خدمات ذات علاقة تقدمها مؤسسة خدمية ما.

[١٦] قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين، الفقرتان ١.٢١٠ و٦.٢١٠.

٨٠. إن طبيعة وإستخدام أنواع محددة من الأدوات المالية، والتعقيدات المصاحبة لمتطلبات المحاسبة إلى جانب ظروف السوق قد تؤدي إلى ضرورة أن يتشاور[١٧] فريق العمليات مع خبراء المحاسبة والتدقيق الآخرين من داخل أو الشركة خارجها، آخذين بعين الإعتبار العوامل التالية:

- قدرات وكفاءة فريق العمليات، بما في ذلك خبرات أعضاء الفريق.
- صفات الأدوات المالية المستخدمة من قبل المنشأة.
- تحديد الظروف أو المخاطر غير العادية في العملية، بالإضافة إلى الحاجة إلى إصدار حكم مهني خصوصاً فيما يتعلق بالأهمية النسبية والمخاطر الهامة.
- ظروف السوق.

فهم الرقابة الداخلية

٨١. ينص معيار المحاسبة الدولي ٣١٥ (المنقح) على متطلبات معينة للمدقق من أجل فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية. ويعتبر الحصول على فهم حول المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية عملية متواصلة وديناميكية لجمع وتحديث وتحليل المعلومات خلال عملية التدقيق. ويساعد الفهم الذي يكتسبه المدقق على تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري على مستوى البيانات المالية ومستوى الإثبات، مما يوفر أساساً لصياغة وتنفيذ الردود على المخاطر المقيّمة للخطأ الجوهري. عادةً ما يحدد حجم وتنوع معاملات الأداة المالية الخاصة بالمنشأة طبيعة ونطاق أنظمة الرقابة التي قد تتواجد في المنشأة. ويمكن لفهم كيفية متابعة ومراقبة الأدوات المالية أن يساعد المدقق في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق. يصف الملحق أنظمة الرقابة التي قد تتواجد في المنشأة التي تتعامل مع مقدار كبير من معاملات الأداة المالية.

فهم طبيعة ودور ونشاطات قسم التدقيق الداخلي

٨٢. في العديد من المنشآت الكبيرة، قد يؤدي قسم التدقيق الداخلي عملاً يساعد الإدارة العليا وأولئك المكلفين بالحوكمة على مراجعة وتقييم أنظمة رقابة المنشأة المرتبطة بإستخدام الأدوات المالية. يمكن لقسم التدقيق الداخلي أن يساعد في تحديد مخاطر الخطأ الجوهري الناتج عن خطأ معين أو إحتيال ما. غير أن المعرفة والمهارات المطلوبة من قسم التدقيق الداخلي لفهم وأداء الإجراءات اللازمة لمنح الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة تأكيداً على إستخدام المنشأة للأدوات المالية تكون مختلفة عموماً عن تلك المعرفة والمهارات اللازمة لجوانب أخرى من الأعمال. إن الحد الذي يتمتع

[١٧] يتطلب معيار التدقيق الدولي ٢٢٠، الفقرة ١٨(ب) ضرورة أن يقتنع شريك العملية بأن أعضاء الفريق قد قاموا بإستشارات مناسبة خلال سير العملية داخل الفريق ذاته وأيضاً بين الفريق والآخرين عند المستوى الملائم داخل الشركة أو خارجها.

به قسم التدقيق الداخلي بالمهارات والمعرفة لتغطية نشاطات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة، وما تم فعلا تغطيته من هذه النشاطات، بالإضافة إلى كفاءة وموضوعية قسم التدقيق الداخلي، هو إعتبار ذو علاقة في قيام المدقق الخارجي بتحديد ما إذا كان قسم التدقيق الداخلي مرتبطا بإستراتيجية وخطة التدقيق الشاملة.

٨٣. فيما يلي الجوانب التي يكون فيها عمل قسم التدقيق الداخلي ملائماً على وجه الخصوص[١٨]:

- صياغة نظرة عامة حول نطاق إستخدام الأدوات المالية؛
- تقييم مدى ملائمة السياسات والإجراءات وإمتثال الإدارة لها؛
- تقييم الفعالية التشغيلية لنشاطات رقابة الأداة المالية؛
- تقييم الأنظمة ذات الصلة بنشاطات الأداة المالية؛ و
- تقييم ما إذا تم تحديد وتقييم وإدارة المخاطر الجديدة المتعلقة بالأدوات المالية.

فهم منهجية الإدارة في تقييم الأدوات المالية

٨٤. تتضمن مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات المالية تطبيق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به على تقييم الأدوات المالية. يتطلب معيار التدقيق الدولي٥٤٠ من المدقق فهم كيفية قيام الإدارة بالتقديرات المحاسبية بالإضافة إلى البيانات التي تعتمد عليها تلك التقديرات[١٩]. ويراعي منهج الإدارة في التقييم إختيار منهجية تقييم ملائمة ومستوى الدليل المتوقع توفره. ولتحقيق هدف قياس القيمة العادلة، تقوم المنشأة بوضع منهجية تقييم لقياس القيمة العادلة للأدوات المالية تراعي جميع معلومات السوق الملائمة والمتاحة. ومن خلال الفهم العميق للأداة المالية التي يتم تقييمها، يمكن للمنشأة تحديد وتقييم معلومات السوق الملائمة والمتاحة حول الأدوات المطابقة أو المشابهة التي ينبغي شملها في منهجية التقييم.

[١٨] قد تكون الأعمال التي تقوم بها أقسام معينة مثل قسم إدارة المخاطر وأقسام المراجعة النموذجية ورقابة المنتج هي أعمال ذات علاقة.

[١٩] معيار التدقيق الدولي ٥٤٠، الفقرة ٨(ج).

تقييم مخاطر الخطأ الجوهري والإستجابة لها

الإعتبارات الكلية المرتبطة بالأدوات المالية

٨٥. يوضح معيار التدقيق الدولي ٥٤٠[٢٠] أن درجة شكوك التقدير تؤثر على مخاطر الخطأ الجوهري للتقديرات المحاسبية. وقد يؤدي إستخدام المزيد من الأدوات المالية المعقدة، كتلك التي تشتمل على درجة عالية من شكوك وتنوع التدفقات النقدية المستقبلية، إلى مخاطر متزايدة للخطأ الجوهري بالأخص فيما يتعلق بالتقييم. تتضمن الأمور الأخرى التي تؤثر على مخاطر الخطأ الجوهري ما يلي:

- مقدار الأدوات المالية التي تتعرض لها المنشأة.
- شروط الأداة المالية، بما في ذلك ما إذا كانت الأدوات المالية ذاتها تتضمن أدوات مالية أخرى.
- طبيعة الأدوات المالية.

عوامل مخاطر الإحتيال[٢١]

٨٦. يمكن أن تنشأ حوافز لإعداد التقارير المالية الإحتيالية من قبل الموظفين حين تعتمد خطط التعويض على العوائد الناتجة عن إستخدام الأدوات المالية. وقد يعتبر فهم كيفية تفاعل سياسات التعويض الخاصة بالمنشأة مع قابلية تحملها للمخاطر، والحوافز التي قد تنشأ عن هذا الأمر بالنسبة للإدارة والتجار، أمراً مهما في تقييم مخاطر الإحتيال.

٨٧. قد تؤدي ظروف السوق المالية المختلفة إلى ظهور حوافز متزايدة للإدارة أو الموظفين للمشاركة في إعداد التقارير المالية الإحتيالية: لحماية المكافئات الشخصية، أو لإخفاء إحتيال أو خطأ إرتكبه الموظفون أو الإدارة، أو لتفادي إنتهاك الحدود التنظيمية أو حدود السيولة والإقتراض، أو لتفادي الإبلاغ عن الخسائر. على سبيل المثال، في الأوقات التي يكون فيها السوق غير مستقر، قد تنشأ خسائر غير متوقعة من التقلبات الشديدة في أسعار السوق، أو من الضعف غير المتوقع في أسعار الأصول أو من الأحكام الخاطئة حول التجارة أو لأي سبب آخر. بالإضافة إلى ذلك، تؤدي صعوبات التمويل إلى فرض ضغوط على الإدارة القلقة بشأن ملاءة الأعمال.

٨٨. قد يتضمن سوء تخصيص الأصول وإعداد التقارير المالية الإحتيالية على الأغلب تجاوز انظمة الرقابة التي قد تظهر بأنها تعمل بشكل فعال في الحالات الأخرى. وهذا قد يتضمن تجاوز أنظمة الرقابة على البيانات والإفتراضات وأنظمة رقابة العمليات المفصلّة التي تسمح بإخفاء الخسائر والسرقات. على سبيل المثال، قد تزيد ظروف السوق الصعبة من الضغوطات لإخفاء أو مقاصة العمليات التجارية أثناء محاولة إستعادة الخسائر.

---

[٢٠] معيار التدقيق الدولي ٥٤٠، الفقرة ٢.

[٢١] أنظر معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ *"مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية"* للإطلاع على المتطلبات والإرشادات التي تتناول عوامل مخاطر الإحتيال.

تقييم مخاطر الخطأ الجوهري

٨٩. يتضمن تقييم المدقق للمخاطر المحددة عند مستوى الإثبات وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) تقييم تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية. فهو يوفر أساساً للنظر في منهج التدقيق الملائم لتصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٣٣٠، بما في ذلك الإجراءات الجوهرية وإختبارات أنظمة الرقابة. يتأثر المنهج المعتمد بفهم المدقق للرقابة الداخلية المرتبطة بالتدقيق، بما في ذلك قوة بيئة الرقابة وأي قسم لإدارة المخاطر، وحجم وتعقيد عمليات المنشأة وما إذا كان تقييم المدقق لمخاطر الخطأ الجوهري يشمل توقعاً بعمل أنظمة الرقابة بشكل فعال.

٩٠. قد يتغير تقييم المدقق لمخاطر الخطأ الجوهري عند مستوى الإثبات خلال سير عملية التدقيق مع الحصول على معلومات إضافية. كما أن البقاء متنبها خلال عملية التدقيق، على سبيل المثال، عند فحص السجلات أو الوثائق يمكن أن يساعد المدقق في تحديد الترتيبات أو المعلومات الأخرى التي قد تشير إلى وجود أدوات مالية لم يسبق للإدارة وأن حددتها أو أفصحت عنها إلى المدقق. قد تتضمن تلك السجلات والوثائق على سبيل المثال ما يلي:

- محاضر إجتماعات أولئك المكلفين بالحوكمة؛ و
- فواتير محددة من المستشارين المهنيين للمنشأة والمراسلات التي تمت معهم.

العوامل التي ينبغي أخذها بعين الإعتبار في تحديد ما إذا كان، وإلى أي حد، يجب إختبار الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة

٩١. قد يكون التوقع المتمثل بأن أنظمة الرقابة تعمل بفعالية هو أكثر شيوعا عند التعامل مع مؤسسة مالية تتمتع بأنظمة رقابة راسخة، وبالتالي فإن إختبار تلك الأنظمة هي وسيلة فعالة للحصول على أدلة التدقيق. عندما يكون لدى المنشأة قسم للتجارة، قد لا توفر الإختبارات الجوهرية وحدها أدلة تدقيق كافية وملائمة بسبب كمية العقود والأنظمة المختلفة المستخدمة. غير أن إختبارات أنظمة الرقابة لن تكون كافية بحد ذاتها حيث يتوجب على المدقق بموجب معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ تصميم وأداء إجراءات جوهرية لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاحات[٢٢].

٩٢. قد يتوفر لدى المنشآت التي تتمتع بمقدار كبير من معاملات التداول وإستخدام الأدوات المالية أنظمة رقابة أكثر تعقيداً وقسم فعّال لإدارة المخاطر، ولذلك من المرجح أن يقوم المدقق بفحص أنظمة الرقابة أثناء حصوله على أدلة حول الأمور التالية:

[٢٢] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ١٨.

- حدوث وإكتمال ودقة وفصل المعاملات؛ و
- وجود وحقوق وإلتزامات وإكتمال أرصدة الحسابات.

٩٣. في تلك المنشآت التي تتمتع بالقليل نسبيا من معاملات الأدوات المالية:

- قد تتمتع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بفهم محدود فقط للأدوات المالية وكيفية تأثيرها على الأعمال؛
- قد تمتلك المنشأة فقط أنواع مختلفة قليلة من الأدوات المالية التي تتسم بتفاعل محدود أو معدوم فيما بينها؛
- من غير المرجح أن تكون هنالك بيئة رقابة معقدة (على سبيل المثال، قد لا تكون أنظمة الرقابة الموصوفة في الملحق متوفرة في المنشأة)؛
- قد تستخدم الإدارة معلومات التسعير التي يقدمها مصادر تسعير الأطراف الثالثة لتقييم أدواتها؛ و
- قد تكون أنظمة الرقابة على إستخدام معلومات التسعير المأخوذة من مصادر تسعير الأطراف الثالثة أقل تطوراً.

٩٤. قد يكون من السهل نسبياً على المدقق فهم أهداف المنشأة من إستخدام الأدوات المالية وخصائصها عندما تمتلك تلك المنشأة القليل نسبياً من المعاملات التي تشتمل على أدوات مالية. في مثل تلك الحالات، تكون على الأرجح معظم أدلة التدقيق جوهرية في طبيعتها، وقد يؤدي المدقق معظم أعمال التدقيق في نهاية السنة، ومن المحتمل أن توفر مصادقات الطرف الثالث أدلة تتعلق بإكتمال المعاملات ودقتها ووجودها.

٩٥. أثناء توصله لقرار حول طبيعة وتوقيت ونطاق فحص أنظمة الرقابة، قد ينظر المدقق في عوامل معينة كالتالي:

- طبيعة وتكرار ومقدار معاملات الأدوات المالية؛
- قوة أنظمة الرقابة، بما في ذلك ما إذا كانت أنظمة الرقابة مصممة بشكل مناسب بحيث تستجيب للمخاطر المرتبطة بحجم معاملات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة وما إذا كان هنالك إطار حوكمة على نشاطات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة؛
- أهمية بعض أنظمة الرقابة إلى مجمل أهداف وعمليات الرقابة في المنشأة، بما في ذلك تطور أنظمة المعلومات التي تدعم معاملات الأدوات المالية؛
- متابعة أنظمة الرقابة ونواحي القصور المحددة في إجراءات الرقابة؛

- القضايا التي يُفترض بأنظمة الرقابة معالجتها، على سبيل المثال أنظمة الرقابة المرتبطة بممارسة الأحكام مقارنة بأنظمة الرقابة على البيانات المساندة. ومن المرجح أن تكون الإختبارات الجوهرية أكثر فعالية من الإعتماد على أنظمة الرقابة المرتبطة بممارسة الأحكام؛
- كفاءة أولئك المعنيين بنشاطات الرقابة، على سبيل المثال ما إذا كانت المنشأة تمتلك قدرات كافية، بما في ذلك خلال أوقات التوتر والإجهاد، والقدرة على إجراء والتحقق من تقييمات الأدوات المالية التي تتعرض لها تلك المنشأة؛
- تكرار أداء نشاطات الرقابة هذه؛
- مستوى الدقة التي يُفترض بأنظمة الرقابة تحقيقها؛
- دليل أداء نشاطات الرقابة؛ و
- توقيت معاملات الأدوات المالية الرئيسية، على سبيل المثال ما إذا كانت قريبة من نهاية الفترة.

الإجراءات الجوهرية

٩٦. تتضمن صياغة الإجراءات الجوهرية مراعاة ما يلي:

- إستخدام الإجراءات التحليلية[٢٣]– على الرغم من أن الإجراءات التحليلية التي يجريها المدقق يمكن أن تكون فعّالة كإجراءات لتقييم المخاطر لتزويد المدقق بمعلومات حول أعمال المنشأة، إلا أنها قد تكون أقل فعالية كإجراءات جوهرية عند تنفيذها لوحدها. ويعود ذلك إلى أنه غالبا ما يؤدي التفاعل المعقد لمحفزات التقييم إلى حجب أي إتجاهات غير عادية يمكن أن تنشأ.
- المعاملات غير الروتينية– إن العديد من المعاملات المالية هي عقود مبنية على التفاوض بين المنشأة والطرف المقابل (والتي يتم تداولها غالبا بشكلٍ مباشر خارج أسواق البورصة الرسمية). وإلى الحد الذي تكون فيه معاملات الأداة المالية غير روتينية وخارجة عن نطاق النشاطات العادية للمنشأة، قد يكون منهج التدقيق الجوهري أكثر الطرق فعالية لتحقيق أهداف التدقيق المخطط لها. وأما في الحالات التي لا يتم فيها إجراء معاملات الأداة المالية بشكل روتيني، فإن استجابات المدقق للمخاطر المقيّمة بما في ذلك تصميم وأداء إجراءات التدقيق تكون مرتبطة بنقص الخبرة الذي قد تعاني منه المنشأة في هذا المجال.
- توفر الأدلة على سبيل المثال، عند إستخدام المنشأة لمصدر تسعير من الأطراف الثالثة، قد لا تكون الأدلة المتعلقة بتوكيدات البيانات المالية ذات العلاقة متوفرة من المنشأة.

[٢٣] يتطلب معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) الفقرة ٦(ب) من المدقق تطبيق الاجراءات التحليلية على أنها اجراءات لتقييم المخاطر للمساعدة في تقييم مخاطر الخطأ الجوهري من أجل توفير أساس لتصميم وتنفيذ الاستجابات لمواجهة المخاطر المقيّمة. يتطلب معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ *"الاجراءات التحليلية"*، الفقرة ٦ من المدقق استخدام الاجراءات التحليلية في صياغة إستنتاج كلي حول البيانات المالية. يمكن أيضا تطبيق الاجراءات التحليلية في مراحل أخرى من التدقيق.

- الإجراءات التي يتم أداءها في جوانب أخرى من التدقيق– قد توفر الإجراءات التي يتم أدائها في جوانب أخرى من البيانات المالية أدلة على إكتمال معاملات الأداة المالية. وقد تتضمن هذه الإجراءات فحص المقبوضات والمدفوعات النقدية اللاحقة والبحث عن الإلتزامات غير المسجلة.
- اختيار بنود بغرض فحصها– في بعض الحالات، تشتمل محفظة الأدوات المالية على أدوات تختلف في درجة تعقيدها ومخاطرها. وفي مثل هذه الحالات يمكن أن يكون أخذ العينات التقديرية أمراً مفيداً.

٩٧. على سبيل المثال، في حالة الأوراق المالية المدعومة بالأصول، يمكن للمدقق أثناء استجابته لمخاطر الخطأ الجوهري فيما يخص تلك الأوراق المالية أن يدرس أداء بعض إجراءات التدقيق التالية:

- فحص الوثائق التعاقدية للتمكن من فهم شروط الأوراق المالية والضمان الأساسي وحقوق كل فئة من فئات مالكي الأوراق المالية.
- الإستعلام حول عملية الإدارة في تقدير التدفقات النقدية.
- تقييم مدى معقولية الإفتراضات، مثل نسب الدفع المسبق ونسب التخلف عن الدفع وشدة الخسارة.
- التمكن من فهم الطريقة المستخدمة في تحديد خطوط التدفقات النقدية.
- مقارنة نتائج قياس القيمة العادلة مع تقييمات الأوراق المالية الأخرى والضمانات الأساسية والبنود المشابهة.
- إعادة أداء الحسابات.

الإختبارات ذات الغرضين

٩٨. على الرغم من أن هدف إختبار أنظمة الرقابة يختلف عن هدف إختبار التفاصيل، إلا أن أداء كلا الإختبارين معاً في الوقت ذاته من خلال ما يلي، على سبيل المثال، قد يكون أمراً فعالاً:

- أداء إختبار أنظمة الرقابة وإختبار التفاصيل في المعاملة ذاتها (على سبيل المثال، إختبار ما إذا تم الإحتفاظ بالعقد الموقع وما إذا تم تسجيل تفاصيل الأداة المالية بشكل ملائم في وثيقة موجزة؛ أو
- إختبار أنظمة الرقابة عند إختبار عملية الإدارة المستخدمة في إجراء تقديرات التقييم.

توقيت إجراءات المدقق[٢٤]

٩٩. يحدد فريق العمليات بعد تقييمه للمخاطر المصاحبة للأدوات المالية توقيت إختبارات أنظمة الرقابة المخطط لها وإجراءات التدقيق الجوهرية. يختلف توقيت إجراءات التدقيق المخطط لها بالإعتماد على عدد من العوامل، بما في ذلك مدى تكرار عملية الرقابة وأهمية النشاط الذي تتم مراقبته ومخاطر الخطأ الجوهري ذات العلاقة.

١٠٠. على الرغم أنه من الضروري أداء معظم إجراءات التدقيق المرتبطة بالتقييم والعرض في نهاية الفترة، إلا أنه قد يكون من المفيد إختبار إجراءات التدقيق المتعلقة بالتأكيدات الأخرى مثل الإكتمال والوجود في فترة مرحلية. على سبيل المثال، يمكن أداء إختبارات أنظمة الرقابة في فترة مرحلية للمزيد من أنظمة الرقابة الروتينية كأنظمة رقابة تقنية المعلومات وتصاريح المنتجات الجديدة. وكذلك قد يكون من المجدي إختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة على إعتماد منتج جديد من خلال جمع أدلة تثبت موافقة الإدارة على الاداة المالية الجديدة لفترة مرحلية.

١٠١. يمكن للمدققين أداء بعض الإختبارات على نماذج معينة من تاريخ مرحلي، على سبيل المثال من خلال مقارنة مخرجات النموذج بمعاملات السوق. ومن الإجراءات المرحلية المحتملة الأخرى للأدوات التي تنطوي على مدخلات ملحوظة هو إختبار مدى معقولية معلومات التسعير التي تقدمها مصادر تسعير الأطراف الثالثة.

١٠٢. غالباً ما يتم إختبار جوانب الأحكام الاكثر أهمية عند الإقتراب من نهاية الفترة أو عند نهاية الفترة، حيث:

- يمكن أن تتغير التقييمات بشكل كبيرة خلال فترة زمنية قصيرة، بحيث يصبح من الصعب مقارنة ومطابقة الأرصدة المرحلية مع المعلومات المقارنة في تاريخ الميزانية العمومية؛
- يمكن أن تشارك المنشأة في مقدار متزايد من معاملات الأدوات المالية بين الفترة المرحلية ونهاية السنة؛
- يمكن إجراء قيود اليومية بشكل يدوي فقط بعد نهاية فترة المحاسبة؛ و
- يمكن حدوث المعاملات غير الروتينية أو الهامة في فترة المحاسبة.

الإجراءات المرتبطة بالإكتمال والدقة والوجود والحدوث والحقوق والإلتزامات

١٠٣. يمكن إستخدام العديد من إجراءات المدقق لمعالجة عدد من التوكيدات. على سبيل المثال، إن الإجراءات التي تعالج وجود رصيد حساب في نهاية الفترة سوف تعالج أيضاً حدوث صنف من المعاملات وقد تساعد أيضاً في تحديد تاريخ القطع المناسب. ويعود هذا الامر إلى أن الأدوات المالية تنجم عن العقود القانونية ويمكن للمدقق أيضاً من خلال التحقق من دقة تسجيل المعاملة

[٢٤] تنص الفقرات ١١-١٢ و٢٢-٢٣ من معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ على متطلبات معينة عند قيام المدقق بأداء إجراءات في فترة مرحلية كما يوضح كيفية استخدام أدلة التدقيق هذه.

التحقق من وجودها والحصول على دليل لدعم توكيدات الحدوث والحقوق والإلتزامات في الوقت ذاته، والتأكيد على أن المعاملات مسجلة في الفترة المحاسبية الصحيحة.

١٠٤. تتضمن الإجراءات التي قد توفر أدلة تدقيق لدعم توكيدات الإكتمال والدقة والوجود ما يلي:

- المصادقة الخارجية[٢٥] لحسابات البنوك والعمليات التجارية وبيانات الأوصياء. يمكن إتمام هذا الأمر من خلال المصادقة المباشرة مع الطرف المقابل (بما في ذلك إستخدام مصادقات البنك) حيث يتم إرسال رد معين إلى المدقق مباشرة. وعلى نحو بديل، يمكن الحصول على هذه المعلومات من أنظمة الطرف المقابل من خلال تغذية البيانات. وحيث يتم إجراء هذا الأمر، قد يأخذ المدقق بعين الإعتبار أنظمة الرقابة لمنع التلاعب بأنظمة الكمبيوتر التي يتم من خلالها نقل المعلومات أثناء تقييمه لموثوقية الادلة المأخوذة من المصادقة. وفي حال عدم استلام المصادقات، يمكن للمدقق الحصول على الادلة من خلال مراجعة العقود وإختبار أنظمة الرقابة ذات العلاقة. غير أن المصادقات الخارجية لا توفر على الأغلب أدلة تدقيق كافية فيما يتعلق بتوكيد التقييم مع أنها قد تساعد في تحديد أي اتفاقيات جانبية.
- مراجعة مطابقات البيانات أو تغذية البيانات من الاوصياء مع السجلات الخاصة بالمنشأة. قد يستدعي هذا الأمر تقييم أنظمة رقابة تقنية المعلومات الموجودة ضمن عمليات المطابقة المؤتمتة وتقييم ما إذا تم فهم وتسوية البنود المطابقة بشكل مناسب.
- مراجعة قيود اليومية وأنظمة الرقابة على تسجيل تلك القيود. قد يساعد هذا الأمر فيما يلي على سبيل المثال:
  - تحديد ما إذا تم إجراء القيود من قبل الموظفين غير أولئك المصرح لهم.
  - تحديد قيود اليومية غير العادية أو غير المناسبة في نهاية الفترة والتي تكون ذات صلة بمخاطر الإحتيال.
- قراءة العقود المختلفة ومراجعة الوثائق المساندة لمعاملات الأدوات المالية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك سجلات المحاسبة، وبالتالي التحقق من الوجود والحقوق والإلتزامات. على سبيل المثال، يمكن للمدقق قراءة العقود المختلفة المرتبطة بالأدوات المالية ومراجعة الوثائق المساندة بما في ذلك القيود المحاسبية التي تتم عند تسجيل العقد مبدئياً، وبإمكانه أيضاً بعد ذلك مراجعة القيود المحاسبية التي يتم إجرائها لأغراض التقييم. ويتيح القيام بذلك للمدقق تقييم ما إذا كانت التعقيدات الكامنة في المعاملة قد حددت وعكست بشكل كامل في الحسابات.

---

[٢٥] يتناول معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ *"المصادقات الخارجية"* استخدام المدقق لإجراءات المصادقة الخارجية من أجل الحصول على أدلة تدقيق وفقا لمتطلبات معياري التدقيق الدوليين ٣٣٠ و٥٠٠ *"أدلة التدقيق"*. أنظر أيضاً بيان تنبيه ممارسة التدقيق للموظفين بعنوان "قضايا الممارسة الناشئة فيما يتعلق باستخدام المصادقات الخارجية في تدقيق البيانات المالية" الصادر في نوفمبر ٢٠٠٩.

وينبغي النظر في الترتيبات القانونية والمخاطر التي تصاحبها من قبل أولئك اللذين يتمتعون بالخبرات الملائمة لضمان توفر الحقوق.

- إختبار أنظمة الرقابة، على سبيل المثال من خلال إعادة أداء أنظمة الرقابة.
- مراجعة أنظمة إدارة الشكاوي الخاصة بالمنشأة. قد تؤدي المعاملات غير المسجلة إلى فشل المنشأة في تقديم دفعة نقدية إلى الطرف المقابل ويمكن الكشف عن ذلك من خلال مراجعة الشكاوي المستلمة.
- مراجعة ترتيبات تصفية الحسابات الرئيسية لتحديد الأدوات غير المسجلة.

١٠٥. تعد هذه الإجراءات هامة على وجه الخصوص بالنسبة لبعض الأدوات المالية كالمشتقات أو الضمانات. وقد يكون السبب في ذلك هو أنها لا تشمل على إستثمار مبدئي كبير، أي أنه قد يصعب تحديد وجودها. على سبيل المثال، غالباً ما تكون المشتقات الضمنية مشمولة في عقود الأدوات غير المالية التي قد لا يتم دمجها ضمن إجراءات المصادقة.

تقييم الأدوات المالية

متطلبات إعداد التقارير المالية

١٠٦. غالباً ما يُستخدم التسلسل الهرمي للقيمة العادلة في أطر إعداد التقارير المالية التي تتسم بالعرض العادل، على سبيل المثال تلك المستخدمة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً. هذا الأمر يعني في العادة أن كمية وتفاصيل الإفصاحات المطلوبة تزداد مع زيادة مستوى شكوك القياس. وقد يتطلب الإختلاف بين المستويات في التسلسل الهرمي إصدار حكم معين.

١٠٧. قد يرى المدقق أنه من المفيد فهم كيفية ارتباط الأدوات المالية بالتسلسل الهرمي للقيمة العادلة. وفي العادة تزداد مخاطر الخطأ الجوهري ومستوى إجراءات التدقيق التي سيتم تطبيقها مع زيادة مستوى شكوك القياس. وقد يكون إستخدام مدخلات المستوى ٣ وبعض من مدخلات المستوى ٢ من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة دليلا مفيدا بشأن مستوى شكوك القياس. تختلف مدخلات المستوى ٢ عن تلك التي يتم الحصول عليها بسهولة وعن تلك الأقرب لمدخلات المستوى ٣. يقيّم المدقق الدليل المتوفر ويفهم كل من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة ومخاطر تحيز الإدارة أثناء تصنيفها للأدوات المالية في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

١٠٨. يدرس المدقق سياسات ومنهجية التقييم التي تتبعها المنشأة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٥٤٠[٢٦] فيما يخص البيانات والإفتراضات المستخدمة في منهجية التقييم. وهنالك العديد من الحالات التي لا يحدد فيها إطار إعداد التقارير المالية المعمول به منهجية التقييم. وفي تلك الحالة، تشتمل المسائل التي قد تكون ذات صلة بفهم المدقق لكيفية تقييم الإدارة للأدوات المالية على ما يلي، على سبيل المثال:

- ما إذا كانت الإدارة تمتلك سياسة تقييم رسمية، وإن كان ذلك، ما إذا كان أسلوب التقييم المستخدم للأداة المالية قد تم توثيقه بشكل مناسب وفقاً لتلك السياسة؛
- النماذج التي تؤدي إلى نشوء المخاطر الأكبر للأخطاء الجوهرية؛
- كيفية مراعاة الإدارة لتعقيد تقييم الأداة المالية عند اختيار أسلوب تقييم محدد؛
- ما إذا كان هنالك مخاطر كبيرة للخطأ الجوهري نتيجة قيام الإدارة داخلياً بوضع نموذج يُستخدم في تقييم الأدوات المالية أو نتيجة ابتعادها عن أسلوب التقييم المستخدم بشكل شائع في تقييم أداة مالية محددة؛
- ما إذا كانت الإدارة قد استفادت من مصادر تسعير الأطراف الثالثة؛
- ما إذا كان أولئك المشاركين في صياغة وتطبيق أسلوب التقييم يتمتعون بالمهارات والخبرات المناسبة للقيام بذلك، بما في ذلك ما إذا تم الإستفادة من الخبير التابع للإدارة؛ و
- ما إذا كان هنالك مؤشرات تدل على تحيز الإدارة أثناء اختيار أسلوب التقييم الذي سيتم إستخدامه.

تقييم مخاطر الخطأ الجوهري المرتبطة بالتقييم

١٠٩. فيما يلي العوامل التي يأخذها المدقق بعين الإعتبار عند تقييم ما إذا كانت أساليب التقييم المستخدمة من قبل المنشأة تلائم الظروف وما إذا كانت أنظمة الرقابة على أساليب التقييم متوفرة وقائمة:

- ما إذا كانت أساليب التقييم شائعة الإستخدام من قبل المشاركين الآخرين في السوق وما إذا تم إثباتها سابقاً لتوفير تقدير موثوق للأسعار التي يتم الحصول عليها من معاملات السوق؛
- ما إذا كانت أساليب التقييم تعمل كما هو مفترض بها، وأنه لا توجد أي عيوب في تصميمها وبالأخص في الظروف الصارمة، وما إذا تم إثبات صحتها بشكل موضوعي. تتضمن مؤشرات العيوب وجود حركات غير متسقة مقارنة بالمقاييس؛
- ما إذا كانت أساليب التقييم تأخذ بعين الإعتبار المخاطر الكامنة في الأدوات المالية التي يتم تقييمها؛ بما في ذلك الجدارة الإئتمانية للطرف المقابل ومخاطر الإئتمان الخاصة في حال أساليب التقييم المستخدمة في قياس الإلتزامات المالية؛

[٢٦] معيار التدقيق الدولي ٥٤٠، الفقرة ٨(ج).

- كيفية تعديل أساليب التقييم بالمقارنة مع السوق، بما في ذلك حساسية أساليب التقييم تجاه التغيرات الحاصلة في المتغيرات؛
- ما إذا كانت تُستخدم متغيرات وإفتراضات السوق بشكل متسق وما إذا كانت الظروف الجديدة تبرر التغير في أساليب التقييم أو متغيرات أو إفتراضات السوق المستخدمة؛
- ما إذا كانت إختبارات الحساسية تشير إلى أن التقييمات سوف تتغير بشكلٍ كبير مع تغيرات قليلة أو متوسطة في الإفتراضات؛
- الهيكل التنظيمي، مثل وجود دائرة داخلية مسؤولة عن صياغة النماذج لتقييم بعض الأدوات، وبالأخص حين تكون مدخلات المستوى ٣ معنية. على سبيل المثال، يكون قسم صياغة النماذج الذي يشارك في تسعير الصفقات أقل موضوعية من قسم منفصل وظيفيا وهيكليا عن مكتب خدمة العملاء؛ و
- كفاءة وموضوعية أولئك المسؤولين عن وضع وتطبيق أساليب التقييم، بما في ذلك خبرة الإدارة ذات العلاقة في نماذج معينة تم تطويرها حديثاً.

قد يطور المدقق (أو الخبير التابع للمدقق) بشكل مستقل واحد أو أكثر من أساليب التقييم لمقارنة مخرجاتها مع أساليب التقييم المستخدمة من قبل الإدارة.

المخاطر الهامة

١١٠. قد تؤدي عملية تقييم المخاطر الخاصة بالمدقق إلى تحديده واحد أو أكثر من المخاطر الهامة المرتبطة بتقييم الأدوات المالية، في حال توفر أي من الظروف التالية:

- مستوى مرتفع من شكوك القياس المرتبطة بتقييم الأدوات المالية (على سبيل المثال أولئك الذين يمتلكون مدخلات غير ملحوظة)[٢٧]،
- الإفتقار إلى أدلة كافية لدعم تقييم الإدارة لأدواتها المالية.
- نقص في فهم الإدارة لأدواتها المالية أو في وجود الخبرات اللازمة لتقييم تلك الأدوات بشكل مناسب، بما في ذلك القدرة على تحديد ما إذا كانت هنالك حاجة لإجراء تعديلات التقييم.

[٢٧] حيث يحدد المدقق أن شكوك التقدير المرتفعة والمتعلقة بتقييم أدوات مالية معقدة تؤدي إلى ظهور مخاطر كبيرة، يتطلب معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ من المدقق أداء اجراءات جوهرية وتقييم كفاية الإفصاح عن شكوك التقدير الخاص به. أنظر معيار التدقيق الدولي ٥٤٠، الفقرات ١١ و١٥ و٢٠.

- نقص في فهم الإدارة للمتطلبات المعقدة في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به فيما يتعلق بقياس الأدوات المالية والإفصاح عنها، وعدم قدرة الإدارة على إجراء التعديلات المطلوبة لتطبيق تلك المتطلبات بشكل مناسب.
- أهمية تعديلات التقييم التي تجري على مخرجات أسلوب التقييم عندما يتطلب أو يسمح إطار إعداد التقارير المالية المعمول به بإجراء مثل تلك التعديلات.

١١١. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى نشوء مخاطر هامة، بالإضافة إلى الإجراءات الجوهرية الأخرى التي يتم أداءها لتحقيق متطلبات معيار التدقيق الدولي٣٣٠، يتطلب معيار التدقيق الدولي٥٤٠[٢٨] من المدقق تقييم ما يلي:

(أ) كيفية دراسة الإدارة لإفتراضات أو مخرجات بديلة، وسبب رفضها لها، أو كيفية معالجة الإدارة لشكوك القياس أثناء إجراء التقدير المحاسبي؛

(ب) ما إذا كانت الإفتراضات الهامة التي تستخدمها الإدارة هي إفتراضات معقولة؛ و

(ج) حيث يكون ذو صلة بمدى معقولية الإفتراضات الهامة المستخدمة من قبل الإدارة، أو بالتطبيق الملائم لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، نية الإدارة المتمثلة بإتخاذ إجراءات محددة وقدرتها على القيام بذلك.

١١٢. قد يؤدي تغير الظروف عندما تصبح الأسواق غير نشطة إلى الإنتقال من التقييم بإستخدام سعر السوق إلى التقييم بإستخدام نموذج معين، أو قد يؤدي إلى التغيير من نموذج محدد واحد إلى نموذج غيره. قد يكون من الصعب الإستجابة للتغيرات في ظروف السوق في حال لم تمتلك الإدارة السياسات المناسبة قبل حدوث هذه التغيرات. وكذلك قد لا تمتلك الإدارة الخبرات اللازمة لصياغة نموذج معين على أساس ملّح، أو إختيار أسلوب التقييم الذي قد يكون ملائما في الظروف. وحتى في الحالات التي تُستخدم فيها أساليب التقييم بشكل متسق، فإنه يتوجب على الإدارة فحص مدى ملائمة أساليب التقييم والإفتراضات المستخدمة بشكل مستمر لتحديد تقييم الأدوات المالية. وإضافة إلى ذلك، قد يتم إختيار أساليب التقييم في أوقات تتوفر فيها معلومات السوق المعقولة، ولكنها قد لا توفر تقييمات معقولة في أوقات التوتر والإجهاد غير المتوقعة.

١١٣. تزداد العرضة لتحيز الإدارة، سواءً كان بشكل مقصود أو غير مقصود، مع إزدياد ذاتية التقييم ودرجة شكوك القياس. على سبيل المثال، قد تتجه الإدارة إلى تجاهل إفتراضات أو بيانات السوق الملحوظة وإستخدام نموذجها المُصاغ داخليا بدلا من ذلك في حال تحقيق ذلك النموذج نتائج أفضل. وحتى دون وجود نية إحتيالية، قد توجد نزعة طبيعية للتحيز في إصدار الأحكام تجاه أفضل

[٢٨] معيار التدقيق الدولي ٥٤٠، الفقرة ١٥(أ) – (ب).

نتيجة لما قد يكون عبارة عن نطاق واسع، بدلاً من إختيار نقطة معينة في ذلك النطاق قد تكون أكثر إتساقا مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. ومن المؤشرات الأخرى التي تدل على تحيز الإدارة هو تغيير أسلوب التقييم من فترة إلى أخرى دون وجود سبب واضح ومناسب للقيام بذلك. على الرغم من أن بعض أشكال تحيز الإدارة كامن في القرارات الذاتية المرتبطة بتقييم الأدوات المالية، عند وجود نية للتضليل، إلا أن تحيز الإدارة يكون ذو طبيعة إحتيالية.

صياغة منهج التدقيق

١١٤. عند إختبار كيفية تقييم الإدارة للأداة المالية وعند الإستجابة للمخاطر المقيّمة للخطأ الجوهري وفقاً لمعيار التدقيق الدولي٥٤٠[٢٩]، ينفذ المدقق واحد أو اكثر من الإجراءات التالية آخذا بعين الإعتبار طبيعة التقديرات المحاسبية:

(أ) إختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي والبيانات التي اعتمد عليها (بما في ذلك أساليب التقييم المستخدمة من قبل المنشأة في تقييماتها).

(ب) إختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة على كيفية إجراء الإدارة للتقدير المحاسبي، بالإضافة إلى الإجراءات الجوهرية الملائمة.

(ج) وضع تقدير مبلغ واحد أو نطاق من المبالغ لتقييم تقدير الإدارة الذي ينطوي على مبلغ واحد.

(د) تحديد ما إذا كانت الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المدقق توفر أدلة تدقيق فيما يتعلق بالتقدير المحاسبي.

يرى العديد من المدققين أن الجمع بين إختبار كيفية تقييم الإدارة للأداة المالية والبيانات التي تعتمد عليها وإختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة سيكون بمثابة منهج تدقيق يتسم بالفعالية والكفاءة. وبالرغم من أن الأحداث اللاحقة توفر دليلا على تقييم الأدوات المالية، إلا أنه ينبغي مراعاة العوامل الأخرى لمعالجة أي تغيرات في ظروف السوق بعد تاريخ الميزانية العمومية[٣٠]. وفي حال لم يكن المدقق قادرا على إختبار كيفية إجراء الإدارة للتقدير، قد يختار المدقق حينها صياغة تقدير بمبلغ واحد أو صياغة تقدير يشتمل على نطاق من المبالغ.

[٢٩] معيار التدقيق الدولي ٥٤٠، الفقرات ١٢-١٤.

[٣٠] توفر الفقرات أ٦٣-أ٦٦ أمثلة على بعض العوامل التي قد تكون ذات صلة.

١١٥. كما هو مبين في القسم ١، يمكن للإدارة القيام بما يلي لتقدير القيمة العادلة للأدوات المالية:

- الإستفادة من المعلومات المأخوذة من مصادر تسعير الأطراف الثالثة؛
- جمع البيانات لصياغة التقدير الخاص بها بإستخدام أساليب متنوعة من ضمنها النماذج؛ و
- إشراك خبير لصياغة تقدير معين.

قد تستخدم الإدارة غالباً مجموعة من هذه المناهج. على سبيل المثال، قد يكون لدى الإدارة عملية تسعير خاصة بها إلا أنها تستخدم مصادر تسعير الأطراف الثالثة للتأكيد على القيم الخاصة بها.

إعتبارات التدقيق عند إستخدام الإدارة لأحد مصادر تسعير الأطراف الثالثة

١١٦. قد تستفيد الإدارة من مصادر تسعير الأطراف الثالثة كخدمات التسعير أو الوسيط، أثناء تقييمها للأدوات المالية الخاصة بالمنشأة. إن فهم كيفية إستخدام المعلومات وكيفية عمل خدمة التسعير يساعد المدقق في تحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق اللازمة.

١١٧. قد تكون الأمور التالية ذات علاقة حيث تستخدم الإدارة مصادر تسعير الأطراف الثالثة:

- *نوع مصادر تسعير الأطراف الثالثة*– تتيح بعض مصادر تسعير الأطراف الثالثة معلومات أكثر عن عملياتها. على سبيل المثال، غالبا ما توفر خدمة التسعير معلومات حول منهجيتها وإفتراضاتها وبياناتها أثناء تقييم الأدوات المالية على مستوى فئة الأصول. وبخلاف ذلك، لا يوفر الوسطاء أي معلومات، أو يقدمون معلومات محدودة فقط، حول المدخلات والإفتراضات المستخدمة في وضع عرض أسعار معين.
- *طبيعة المدخلات المستخدمة وتعقيد أسلوب التقييم*– تختلف موثوقية الأسعار المأخوذة من مصادر تسعير الأطراف الثالثة بالإعتماد على قابلية ملاحظة المدخلات (وتبعاً لذلك، على مستوى المدخلات في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة)، ومدى تعقيد منهجية تقييم أوراق مالية محددة أو فئة محددة من الأصول. على سبيل المثال، تكون موثوقية سعر إستثمار حق الملكية المتداول بشكل نشط في سوق سائل أعلى من موثوقية سندات الشركات المتداولة في السوق السائل والتي لم يتم تداولها في تاريخ القياس، والتي تعد بدورها أكثر موثوقية من الأوراق المالية المدعومة بالأصول التي يتم تقييمها بإستخدام نموذج التدفقات النقدية المخصومة.
- *سمعة وخبرة مصادر تسعير الأطراف الثالثة*– على سبيل المثال، قد تتمتع إحدى مصادر تسعير الأطراف الثالثة بخبرة واسعة في بعض أنواع الأدوات المالية ويتم الإعتراف به على ذلك الأساس، غير أنه قد لا يتمتع بخبرة مشابهة في أنواع أخرى من الأدوات المالية. وقد تكون خبرة المدقق السابقة مع مصادر تسعير الأطراف الثالثة ملائمة في هذا الخصوص.

- *موضوعية مصادر تسعير الأطراف الثالثة*– على سبيل المثال، إذا كان السعر الذي تم الحصول عليه من الإدارة يأتي من طرف مقابل مثل الوسيط الذي باع الأداة المالية إلى المنشأة، أو منشأة ذات علاقة وثيقة مع المنشأة الخاضعة للتدقيق، فقد لا يكون السعر موثوقاً.
- *أنظمة رقابة المنشأة على إستخدام مصادر تسعير الأطراف الثالثة*– إن درجة إمتلاك الإدارة لأنظمة رقابة لتقييم موثوقية المعلومات المأخوذة من مصادر تسعير الأطراف الثالثة تؤثر على موثوقية قياس القيمة العادلة. على سبيل المثال قد يتوفر لدى الإدارة أنظمة رقابة من أجل:
  - مراجعة والموافقة على إستخدام مصادر تسعير الأطراف الثالثة، بما في ذلك النظر في سمعة وخبرة وموضوعية ذلك الطرف الثالث.
  - تحديد إكتمال وملائمة ودقة الأسعار والبيانات المرتبطة بالتسعير.
- *أنظمة الرقابة على مصادر تسعير الأطراف الثالثة*– أنظمة الرقابة والعمليات على تقييمات أصناف الأصول التي تعتبر مهمة بالنسبة للمدقق. على سبيل المثال، قد تتمتع أحد مصادر تسعير الأطراف الثالثة بأنظمة رقابة صارمة على كيفية وضع الأسعار، بما في ذلك إستخدام عملية رسمية للعملاء في كلا جانبي البيع والشراء، للاعتراض على الأسعار التي يتم استلامها من خدمة التسعير، وذلك عندما تكون مدعومة بأدلة مناسبة تساعد مصادر تسعير الأطراف الثالثة على تصحيح الأسعار بشكل متواصل بحيث تعكس المعلومات المتوفرة للمشاركين في السوق بشكل أفضل.

١١٨. تتضمن المناهج المحتملة لجمع الأدلة المتعلقة بالمعلومات المأخوذة من مصادر تسعير الأطراف الثالثة ما يلي:

- بالنسبة لمدخلات المستوى١، مقارنة المعلومات المأخوذة من مصادر تسعير الأطراف الثالثة مع أسعار السوق الملحوظة.
- مراجعة الإفصاحات التي توفرها مصادر تسعير الأطراف الثالثة حول أنظمة الرقابة والعمليات وأساليب التقييم والمدخلات والإفتراضات الخاصة بها.
- إختبار أنظمة الرقابة المتوفرة لدى الإدارة لتقييم موثوقية المعلومات المأخوذة من مصادر تسعير الأطراف الثالثة.
- تنفيذ الإجراءات لدى مصادر تسعير الأطراف الثالثة لفهم وإختبار أنظمة الرقابة والعمليات وأساليب التقييم والمدخلات والإفتراضات المستخدمة لأصناف الأصول أو لأدوات مالية محددة ذات أهمية.
- تقييم ما إذا كانت الأسعار التي يتم الحصول عليها من مصادر تسعير الأطراف الثالثة معقولة فيما يتعلق بالأسعار المأخوذة من مصادر تسعير أخرى أو من تقدير المنشأة أو من تقدير المدقق.

- تقييم مدى معقولية أساليب التقييم والإفتراضات والمدخلات.
- وضع تقدير ذو مبلغ واحد أو تقدير يشتمل على نطاق من المبالغ لبعض الأدوات المالية المسعّرة من قبل مصادر تسعير الأطراف الثالثة وتقييم ما إذا كانت النتائج تقع ضمن نطاق معقول لكليهما.
- الحصول على تقرير مدقق الخدمة الذي يغطّي أنظمة الرقابة على إثبات صحة الأسعار[٣١].

١١٩. إن الحصول على الأسعار من مصادر تسعير الأطراف الثالثة المتعددة قد يوفر أيضاً معلومات مفيدة حول شكوك القياس. وقد يشير النطاق الواسع من الأسعار إلى وجود شكوك قياس مرتفعة وقد يشير إلى أن الأداة المالية حساسة تجاه التغيرات الصغيرة في البيانات والإفتراضات. وقد يشير النطاق المحدود إلى وجود شكوك قياس متدنية كما قد يدل على وجود حساسية أقل تجاه التغيرات في البيانات والإفتراضات. وعلى الرغم من أن الحصول على الأسعار من عدة مصادر قد يكون أمراً مفيداً عند بحث الأدوات المالية التي تشتمل على مدخلات مصنفة في المستوى ٢ أو ٣ من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، إلا أن الحصول على الأسعار من مصادر متعددة من غير المحتمل أن يوفر أدلة تدقيق كافية وملائمة, ويعود هذا الأمر إلى الأسباب التالية:

(أ) ما يبدو وكأنه عدة مصادر لمعلومات التسعير قد يكون في الحقيقة يستخدم نفس مصدر التسعير الأساسي؛ و

(ب) قد يكون فهم المدخلات المستخدمة من قبل مصادر تسعير الأطراف الثالثة في تحديد السعر أمراً ضرورياً لتصنيف الأداة المالية في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

١٢٠. قد لا يتمكن المدقق في بعض الحالات من فهم العملية المستخدمة لتحديد السعر، بما في ذلك أنظمة المراقبة على عملية تحديد السعر بشكل موثوق، أو قد لا يتمكن من الوصول إلى النموذج بما في ذلك الإفتراضات والمدخلات الأخرى المستخدمة. في مثل هذه الحالات، يمكن أن يقرر المدقق وضع تقدير ذو مبلغ واحد أو تقدير يشتمل على نطاق من المبالغ لتقييم تقدير الإدارة الذي يشتمل على مبلغ واحد في الإستجابة للمخاطر المقيّمة.

[٣١] قد توفر بعض خدمات التسعير تقارير لمستخدمي بياناتها لتوضيح أنظمة الرقابة الخاصة بها على بيانات التسعير، ويتم إعداد تلك التقرير وفقا للمعيار الدولي حول عمليات التأكيد ٣٤٠٢ "*تقارير التأكيد حول أنظمة الرقابة في مؤسسات الخدمات* ". قد تطلب الإدارة ذلك التقرير وقد ينظر المدقق في الحصول على ذلك التقرير للتمكن من فهم كيفية إعداد بيانات التسعير وتقييم ما إذا كان يمكن الاعتماد على أنظمة الرقابة لدى خدمة التسعير.

إعتبارات التدقيق عند تقدير الإدارة للقيم العادلة بإستخدام نموذج معين

١٢١. تتطلب الفقرة ١٣(ب) من معيار التدقيق الدولي٥٤٠ من المدقق، في حال إختبار عملية الإدارة في إجراء التقدير المحاسبي، تقييم ما إذا كان أسلوب القياس المستخدم يلائم الظروف وما إذا كانت الإفتراضات المستخدمة من قبل الإدارة معقولة في ضوء أهداف القياس الخاصة بإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

١٢٢. بغض النظر عما إذا كانت الإدارة تستخدم أحد مصادر تسعير الأطراف الثالثة أو كانت تجري التقييمات بنفسها، إلا أنه يتم إستخدام النماذج على الأغلب في تقييم الأدوات المالية وبالأخص عند إستخدام مدخلات المستوى ٢ و٣ من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. وأثناء تحديده لطبيعة وتوقيت ونطاق إجراءات التدقيق على النماذج، قد يدرس المدقق المنهجية والإفتراضات والبيانات المستخدمة في النموذج. وإختبار الثلاثة معا قد يكون مصدراً مفيداً لأدلة التدقيق عند بحث الأدوات المالية الأكثر تعقيداً كتلك التي تستخدم مدخلات المستوى ٣. لكن عندما يكون النموذج بسيط ومقبول عموماً كبعض حسابات أسعار السندات، فإن أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها نتيجة التركيز على الإفتراضات والبيانات المستخدمة في النموذج قد تكون مصدر أدلة أكثر نفعاً.

١٢٣. يمكن إختبار النموذج من خلال منهجين رئيسيين:

(أ) يمكن للمدقق إختبار نموذج الإدارة، من خلال بحث مدى ملائمة النموذج المستخدم من قبل الإدارة ومعقولية الإفتراضات والبيانات المستخدمة والدقة الرياضية؛ أو

(ب) يمكن للمدقق وضع التقدير الخاص به ومن ثم مقارنة تقييمه مع تقييم المنشأة.

١٢٤. حيث يكون تقييم الأدوات المالية مبني على المدخلات غير الملحوظة (أي مدخلات المستوى ٣)، تشمل المسائل التي قد يدرسها المدقق، على سبيل المثال، كيفية دعم الإدارة لما يلي:

- تحديد وخصائص المشاركين في السوق فيما يتعلق بالأداة المالية.
- كيفية تحديد المدخلات غير الملحوظة عند الإعتراف المبدئي.
- التعديلات التي قامت بإجرائها على الإفتراضات الخاصة بها لعكس نظرتها حول الإفتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق.
- ما إذا كانت قد أدرجت أفضل معلومات المدخلات المتوفرة في الظروف المحددة.
- حيث أمكن، كيفية مراعاة إفتراضاتها للمعاملات المقارنة.
- تحليل الحساسية للنماذج عند إستخدام مدخلات غير ملحوظة وما إذا تم إجراء تعديلات لمعالجة شكوك القياس.

١٢٥. الإضافة إلى ذلك، تعتبر معرفة المدقق بالصناعة واتجاهات السوق وفهمه لتقييمات المنشآت الأخرى (مع مراعاة السرية) ومؤشرات الأسعار الأخرى ذات الصلة مفيدة في عملية إختبار المدقق للتقييمات وفي دراسته لما إذا كانت التقييمات تبدو بالمجمل معقولة. وفي حال كانت التقييمات تبدو بأنها صارمة أو متحفظة بشكل مبالغ به، فإن هذا قد يعد مؤشراً على تحيز الإدارة المحتمل.

١٢٦. من الضروري إشراك أولئك المكلفين بالحوكمة بالشكل المناسب عند وجود نقص في الأدلة الخارجية الملحوظة وذلك لفهم ذاتية تقييمات الإدارة والأدلة التي تم الحصول عليها لدعم تلك التقييمات. وفي مثل هذه الحالات، قد يكون من الضروري للمدقق تقييم ما إذا تم إجراء مراجعة ودراسة شاملتين للأمور، بما في ذلك الوثائق، على جميع مستويات الإدارة المناسبة داخل المنشأة، بما في ذلك أولئك المكلفين بالحوكمة.

١٢٧. عندما تصبح الأسواق غير نشطة أو مفككة أو تصبح المدخلات غير ملحوظة، قد تكون تقييمات الإدارة مبنية على الأحكام بشكل أكبر وتقل إمكانية إثباتها وبالتالي قد تكون أقل موثوقية. يمكن للمدقق في مثل هذه الظروف إختبار النموذج من خلال الجمع بين إختبار أنظمة الرقابة المشغّلة التي تديرها المنشأة، وتقييم تصميم وتطبيق النموذج، وإختبار الإفتراضات والبيانات المستخدمة في النموذج، ومقارنة مخرجاتها مع تقدير ذو مبلغ واحد أو نطاق من المبالغ من قبل المدقق أو أساليب تقييم الأطراف الأخرى.[٣٢]

١٢٨. من المرجح أنه عند إختبار للمدخلات المستخدمة في منهجية تقييم المنشأة،[٣٣] على سبيل المثال حيث يتم تصنيف المدخلات في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، سيتمكن المدقق أيضاً من الحصول على أدلة لدعم الإفصاحات التي يتطلبها إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. على سبيل المثال، تكون إجراءات المدقق الجوهرية لتقييم ما إذا كانت المدخلات المستخدمة في أسلوب تقييم المنشأة (مدخلات المستوى١ و٢ و٣) ملائمة، وإختبارات تحليل الحساسية الخاصة بالمنشأة ذات صلة بتقييم المدقق لما إذا كانت الإفصاحات تحقق عرضاً عادلاً.

تقييم ما إذا كانت الإفتراضات المستخدمة من قبل الإدارة معقولة

١٢٩. قد يعتبر الإفتراض المستخدم في نموذج معين هو إفتراض هام في حال أثر إختلاف معقول في الإفتراض على قياس الأداة المالية[٣٤] بشكل كبير. وقد تدرس الإدارة إفتراضات أو مخرجات بديلة

---

[٣٢] يصف معيار التدقيق الدولي ٥٤٠، الفقرة ١٣(د) المتطلبات عندما يضع المدقق نطاقا لتقييم تقدير الإدارة الذي يشتمل على مبلغ واحد. وفي بعض الأحيان، قد تعتبر أساليب التقييم المصاغة من قبل أطراف ثالثة والمستخدمة من قبل المدقق هي من ضمن أعمال الخبير التابع للمدقق وتخضع بالتالي للمتطلبات الواردة في معيار التدقيق الدولي ٦٢٠.

[٣٣] أنظر على سبيل المثال الفقرة ١٥ من معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ فيما يخص المتطلبات المتعلقة بتقييم المدقق لافتراضات الإدارة بشأن المخاطر الهامة.

[٣٤] أنظر معيار التدقيق الدولي ٥٤٠، الفقرة أ١٠٧.

من خلال إجراء تحليل الحساسية. يؤثر نطاق الذاتية المصاحبة للإفتراضات على درجة شكوك القياس بحيث يستنتج المدقق وجود مخاطر هامة، على سبيل المثال في حال مدخلات المستوى ٣.

١٣٠. يمكن أن تتضمن إجراءات التدقيق التي تستخدمها الإدارة لإختبار الإفتراضات، بما في ذلك ما يتم إستخدامه كمدخلات في النماذج، تقييم ما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة قد أدرجت مدخلات السوق في عملية صياغة الإفتراضات وإن ثبت ذلك كيفية إدراجها، حيث يُفضّل عموماً السعي إلى زيادة إستخدام المدخلات الملحوظة ذات العلاقة والتقليل من المدخلات غير الملحوظة؛
- ما إذا كانت الإفتراضات متسقة مع ظروف السوق الملحوظة وخصائص الأصل أو الإلتزام المالي؛
- ما إذا كانت مصادر إفتراضات المشاركين في السوق ملائمة وموثوقة، وكيفية اختيار الإدارة للإفتراضات التي سيتم إستخدامها عند وجود عدد من إفتراضات السوق المختلفة؛ و
- ما إذا كان تحليل الحساسية يشير إلى أن التقييمات تتغير بشكل ملموس مع التغييرات الصغيرة أو المتوسطة فقط في الإفتراضات.

أنظر الفقرات أ٧٧ إلى أ٨٣ من معيار التدقيق الدولي٥٤٠ للإطلاع على مزيد من الإعتبارات المرتبطة بتقييم الإفتراضات التي تستخدمها الإدارة.

١٣١. تستند مراعاة المدقق للأحكام الصادرة حول المستقبل إلى المعلومات المتوفرة في الوقت الذي يتم فيه إصدار الحكم. وقد ينجم عن الأحداث اللاحقة مخرجات غير متسقة مع الأحكام التي كانت معقولة في وقت إصدارها.

١٣٢. في بعض الحالات، يمكن تعديل معدل الخصم المستخدم في حساب القيمة الحالية بغرض محاسبة شكوك التقييم بدلا من تعديل كل إفتراض على حدة. وفي تلك الحالات، قد تركز إجراءات المدقق على معدل الخصم من خلال النظر إلى عملية تداول ملحوظة في أوراق مالية مشابهة لمقارنة معدلات الخصم المستخدمة، أو من خلال صياغة نموذج مستقل لحساب معدل الخصم ومقارنته مع ذلك النموذج المستخدم من قبل الإدارة.

إعتبارات التدقيق عند إستخدام المنشأة لخبير الإدارة

١٣٣. كما نوقش في القسم ١، يمكن أن تقوم الإدارة بإشراك خبير تقييم من أجل تقييم بعض أو جميع أوراقها المالية. وقد يكون أولئك الخبراء وسطاء أو مصرفيين إستثماريين أو خدمات تسعير تقدم أيضاً خدمات تقييم الخبير أو شركات تقييم أخرى متخصصة.

١٣٤. تشمل الفقرة ٨ من معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ متطلبات معينة للمدقق عندما يقوم بتقييم الأدلة المقدّمة من قبل الخبير الذي قامت الإدارة بإشراكه. ويعتمد نطاق إجراءات المدقق المرتبطة بخبير الإدارة وعمل الخبير على أهمية ذلك العمل بالنسبة لأغراض المدقق. ويساعد تقييم مدى ملائمة

عمل الخبير التابع للإدارة المدقق في تقييم ما إذا كانت الأسعار أو التقييمات التي يزودها الخبير التابع للإدارة توفر أدلة تدقيق كافية وملائمة لدعم التقييمات. ومن الأمثلة على الإجراءات التي قد يؤديها المدقق:

- تقييم كفاءة وقدرات وموضوعية الخبير التابع الإدارة، على سبيل المثال: علاقته مع المنشأة، وسمعته ووضعه في السوق، وخبرته مع أنواع محددة من الأدوات، وفهمه لإطار إعداد التقارير المالية ذي الصلة المطبق على التقييمات؛
- فهم عمل الخبير التابع للإدارة، على سبيل المثال من خلال تقييم مدى ملائمة أسلوب (أساليب) التقييم المستخدمة ومتغيرات وإفتراضات السوق الرئيسية المستخدمة في أسلوب (أساليب) التقييم؛
- تقييم مدى ملائمة عمل ذلك الخبير بوصفه أدلة تدقيق. ويكون التركيز في هذه المرحلة على مدى ملائمة عمل الخبير على مستوى الأداة المالية المفردة. وللحصول على عينة من الأدوات ذات العلاقة، قد يكون من المناسب وضع تقدير معين بشكل مستقل (أنظر الفقرات ١٣٦ إلى ١٣٧ حول صياغة تقدير ذو مبلغ واحد أو نطاق من المبالغ) بإستخدام بيانات وإفتراضات مختلفة، ومن ثم مقارنة ذلك التقدير مع تقدير الخبير التابع للإدارة؛ و
- قد تتضمن الإجراءات الاخرى ما يلي:
  - صياغة إفتراضات مختلفة لاشتقاق الإفتراضات في نموذج آخر، ومن ثم دراسة مدى معقولية تلك الإفتراضات المشتقة.
  - مقارنة تقديرات الإدارة ذات المبلغ الواحد مع تقديرات المدقق ذات المبلغ الواحد لتحديد ما إذا كانت تقديرات الإدارة مرتفعة أو متدنية بشكل مستمر.

١٣٥. يمكن إجراء الإفتراضات أو تحديدها من قبل خبير الإدارة لمساعدة الإدارة على تقييم أدواتها المالية. وتصبح تلك الإفتراضات عندما تستخدمها الإدارة هي إفتراضات تخص الإدارة ويحتاج المدقق إلى دراستها بالطريقة ذاتها التي يتم فيها دراسة إفتراضات الإدارة الأخرى.

صياغة تقدير ذو مبلغ واحد أو ذو نطاق من المبالغ

١٣٦. قد يقوم المدقق بصياغة أسلوب تقييم معين وتعديل المدخلات والإفتراضات المستخدمة في أسلوب التقييم لصياغة نطاق معين بغرض إستخدامه في تقييم مدى معقولية تقييم الإدارة. قد تساعد الفقرات ١٠٦ إلى ١٣٥ من هذا المعيار المدقق في صياغة تقدير ذو مبلغ واحد أو ذو نطاق من المبالغ. ووفقا لمعيار التدقيق الدولي٥٤٠[٣٥]، ينبغي على المدقق في حال إستخدامه للإفتراضات أو المنهجيات التي تختلف عن تلك الخاصة بالإدارة، أن يفهم إفتراضات أو منهجيات الإدارة بشكل

[٣٥] معيار التدقيق الدولي ٥٤٠، الفقرة ١٣(ج).

كافي لإثبات أن نطاق المدقق يأخذ بعين الإعتبار المتغيرات ذات الصلة ولتقييم أية إختلافات كبيرة عن تقييم الإدارة. قد يجد المدقق أنه من المفيد إستخدام عمل الخبير التابع للمدقق لتقييم مدى معقولية تقييم الإدارة.

١٣٧. قد يستنتج المدقق في بعض الحالات أنه لا يمكن الحصول على أدلة كافية من محاولاته فهم إفتراضات أو منهجية الإدارة، على سبيل المثال عندما يستخدم أحد مصادر تسعير الأطراف الثالثة نماذج وبرامج مطورة داخلياً ولا يسمح بالوصول إلى المعلومات ذات الصلة. في هذه الحالات، لا يكون بوسع المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة بشأن التقييم في حال لم يكن قادراً على أداء إجراءات أخرى للإستجابة إلى مخاطر الخطأ الجوهري، مثل صياغة تقدير ذو مبلغ واحد أو ذو نطاق من المبالغ[٣٦]. يصف معيار التدقيق الدولي٧٠٥[٣٧] مدلولات عدم قدرة المدقق على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.

عرض الأدوات المالية والإفصاح عنها

١٣٨. تتضمن مسؤوليات الإدارة إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به[٣٨]. وغالبا ما تتطلب أطر إعداد التقارير المالية إجراء إفصاحات في البيانات المالية من أجل تمكين مستخدمي البيانات المالية إجراء تقييمات مفيدة لآثار نشاطات الأداة المالية الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك المخاطر والشكوك المرتبطة بهذه الأدوات المالية. وتزداد أهمية الإفصاحات المتعلقة بأساس القياس مع زيادة شكوك قياس الأدوات المالية وتتأثر كذلك بمستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

١٣٩. عند الإقرار بأن البيانات المالية تتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، تقدم الإدارة صراحة أو ضمنا توكيدات تخص عرض العناصر المتنوعة للبيانات المالية والإفصاحات ذات العلاقة والإفصاح عنها. تتضمن التوكيدات حول العرض والإفصاح ما يلي:

(أ) الحدوث والحقوق والإلتزامات – وقوع الأحداث والمعاملات والمسائل الأخرى التي تم الإفصاح عنها وإرتباطها بالمنشأة.

(ب) الإكتمال – تمت تضمين جميع الإفصاحات التي يتوجب شملها في البيانات المالية.

[٣٦] معيار التدقيق الدولي ٥٤٠، الفقرة ١٣(د).

[٣٧] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ *"التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"*.

[٣٨] أنظر الفقرات ٤ وأ٢ من معيار التدقيق الدولي ٢٠٠.

(ج) التصنيف وقابلية الفهم – يتم عرض ووصف المعلومات المالية بشكل مناسب، ويتم التعبير عن الإفصاحات بشكل واضح.

(د) الدقة والتقييم – يتم الإفصاح عن المعلومات المالية والمعلومات الأخرى بشكل عادل وبمبالغ مناسبة.

يتم تصميم إجراءات المدقق حول إفصاحات التدقيق بناءً على هذه التوكيدات.

الإجراءات المرتبطة بعرض الأدوات المالية والإفصاح عنها

١٤٠. *فيما* يتعلق *بعرض وإفصاحات الأدوات المالية، تشمل المجالات ذات الأهمية الخاصة ما يلي:*

- تتطلب أطر إعداد التقارير المالية بشكل عام إفصاحات إضافية حول التقديرات والمخاطر والشكوك ذات العلاقة من أجل تكملة وبيان الأصول والإلتزامات والدخل والمصاريف. قد يكون من الضروري أن يركز المدقق على الإفصاحات المرتبطة بالمخاطر وتحليل الحساسية. وقد توفر المعلومات التي تم الحصول عليها خلال إجراءات تقييم المخاطر الخاصة بالمدقق وإختبار نشاطات أنظمة الرقابة دليلا للمدقق يساعده على الإستنتاج حول ما إذا كانت الإفصاحات في البيانات المالية تتفق مع متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، على سبيل المثال حول:
  - أهداف واستراتيجيات المنشأة لإستخدام الأدوات المالية، بما في ذلك السياسات المحاسبية الخاصة المعلنة للمنشأة؛
  - إطار الرقابة الخاص بالمنشأة في إدارة مخاطرها المرتبطة بالأدوات المالية؛ و
  - المخاطر والشكوك المرتبطة بالأدوات المالية.
- قد تأتي المعلومات من أنظمة خارج أنظمة إعداد التقارير المالية التقليدية مثل أنظمة المخاطر. تشمل الأمثلة على الإجراءات التي قد يختار المدقق أدائها إستجابة للمخاطر المقيّمة المرتبطة بالإفصاحات إختبار ما يلي:
  - العملية المستخدمة لإستنتاج المعلومات المفصح عنها؛ و
- الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة على البيانات المستخدمة في إعداد الإفصاحات. قد يستنتج المدقق فيما يتعلق بالأدوات المالية التي تنطوي على مخاطر هامة[٣٩]، حتى وإن كانت

[٣٩] يتطلب معيار التدقيق الدولي٥٤٠، الفقرة٢٠ من المدقق أداء اجراءات إضافية حول الإفصاحات المرتبطة بالتقديرات المحاسبية التي ينجم عنها مخاطر هامة لتقييم كفاية الإفصاح عن شكوك التقدير في البيانات المالية في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

الإفصاحات تتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، أن الإفصاح عن شكوك التقدير غير كافي قي سياق الظروف والحقائق المعنية، وبالتالي فإن البيانات المالية قد لا تحقق العرض العادل. يوفر معيار التدقيق الدولي٧٠٥ إرشادات حول مدلولات رأي المدقق عندما يرى أن إفصاحات الإدارة في البيانات المالية غير كافية أو مضللة.

- قد يبحث المدققين أيضاً فيما إذا كانت الإفصاحات كاملة ومفهومة، على سبيل المثال يمكن إضافة جميع المعلومات ذات الصلة إلى البيانات المالية (أو التقارير المرفقة) ولكنها قد تُجمع معا بشكل غير كافي لتمكين مستخدمي البيانات المالية من فهم المركز أو قد لا يكون هنالك إفصاح نوعي كافي لمنح سياق معين للمبالغ المسجلة في البيانات المالية. على سبيل المثال، بالرغم من تضمين المنشأة لإفصاحات تحليل الحساسية، إلا أن الإفصاح لا يصف بالكامل المخاطر والشكوك التي قد تنجم بسبب التغيرات في التقييم والآثار المحتملة على تعهدات الدين ومتطلبات الضمان الإضافي وسيولة المنشأة. يشمل معيار التدقيق الدولي ٢٦٠[٤٠] متطلبات وإرشادات حول الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك آراء المدقق بشأن الجوانب النوعية الهامة من الممارسات المحاسبية للمنشأة، بما في ذلك السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية وإفصاحات البيانات المالية.

١٤١. إن بحث مدى ملائمة العرض، على سبيل المثال في التصنيف على المدى القصير والمدى الطويل، وفي الإختبار الجوهري للأدوات المالية يكون ذو صلة بتقييم المدقق للعرض والإفصاح.

إعتبارات التدقيق الأخرى ذات العلاقة

الإقرارات الخطية

١٤٢. يتطلب معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ من المدقق الحصول على إقرارات خطية من الإدارة، وحيث يكون مناسبا، من أولئك المكلفين بالحوكمة سواءً كانوا يعتقدون بأن الإفتراضات الهامة المستخدمة في إجراء التقديرات المحاسبية هي إفتراضات معقولة[٤١]. ويتطلب معيار التدقيق الدولي٥٨٠[٤٢] من المدقق، في حال حدد ضرورة الحصول على واحد أو أكثر من الإقرارات الخطية بالإضافة إلى تلك الإقرارات المطلوبة لدعم أدلة تدقيق أخرى مرتبطة بالبيانات المالية أو واحد أو أكثر من التوكيدات

[٤٠] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ *"الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة"*.

[٤١] معيار التدقيق الدولي٥٤٠، الفقرة ٢٢. تنص الفقرة ٤ من معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ *"الإقرارات الخطية"* على أن الإقرارات الخطية التي تقدمها الإدارة لا توفر أدلة تدقيق كافية وملائمة حول أي من الأمور التي يتعاملون معها. وإذا كان المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، فإن هذا قد يشكّل قيودا مفروضة على نطاق التدقيق الذي ينطوي على مدلولات لتقرير المدقق (أنظر معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ *"التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"*.

[٤٢] معيار التدقيق الدولي ٥٨٠، الفقرة ١٣.

المحددة في البيانات المالية، أن يطلب تلك الإقرارات الخطية الأخرى. وبالإعتماد على حجم ودرجة تعقيد نشاطات الأداة المالية، قد تشمل أيضاً الإقرارات الخطية لدعم الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها حول الأدوات المالية ما يلي:

- أهداف الإدارة فيما يتعلق بالأدوات المالية، على سبيل المثال ما إذا كانت تُستخدم للتحوط أو لإدارة الأصل/ الإلتزام أو لأغراض إستثمارية؛
- إقرارات حول مدى ملائمة عرض البيانات المالية، على سبيل المثال تسجيل معاملات الأداة المالية على أنها مبيعات أو معاملات تمويل؛
- إقرارات حول إفصاحات البيان المالي فيما يتعلق بالأدوات المالية، على سبيل المثال:
  - أن السجلات تعكس جميع معاملات الأداة المالية؛ و
  - أن جميع أدوات المشتقات الضمنية قد تم تحديدها؛
- ما إذا كانت جميع المعاملات قد أجريت على أساس تجاري وبالقيمة السوقية؛
- شروط المعاملات؛
- مدى ملائمة تقييمات الأدوات المالية؛
- ما إذا كان هنالك أي اتفاقيات جانبية مرتبطة بأي من الأدوات المالية؛
- ما إذا كانت المنشأة قد دخلت في أي خيارات مكتوبة؛
- نية الإدارة وقدرتها على تنفيذ إجراءات معينة[٤٣]؛ و
- ما إذا كانت الأحداث اللاحقة تتطلب إجراء تعديل فيما يخص التقييمات والإفصاحات المشمولة في البيانات المالية.

الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة وآخرين غيرهم

١٤٣. من المرجح أن تكون الآثار المحتملة على البيانات المالية لأي من المخاطر الهامة ذات أهمية رقابية بسبب الشكوك المرتبطة بتقييم الأدوات المالية. وقد يقوم المدقق بالإبلاغ عن طبيعة ونتائج الإفتراضات الهامة المستخدمة في قياس القيمة العادلة، ودرجة الذاتية المستخدمة في صياغة الإفتراضات، والأهمية النسبية للبنود التي يتم قياسها بالقيمة العادلة إلى البيانات المالية بمجملها. وإضافة إلى ذلك، تعد الحاجة إلى وجود أنظمة رقابة مناسبة على إلتزامات إبرام عقود الأداة المالية وعلى عمليات القياس اللاحقة من الأمور التي تؤدي إلى نشوء الحاجة للإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة.

[٤٣] توفر الفقرة أ٨٠ من معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ أمثلة على الاجراءات التي قد تكون ملائمة في الظروف المحددة.

١٤٤. يتناول معيار التدقيق الدولي٢٦٠ مسؤولية المدقق في الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة أثناء عملية تدقيق البيانات المالية. وتتضمن الأمور التي ينبغي الإبلاغ عنها لأولئك المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بالأدوات المالية ما يلي:

- نقص في فهم الإدارة لطبيعة أو نطاق نشاطات الأداة المالية أو المخاطر المرتبطة بتلك النشاطات؛
- نواحي القصور الهامة في تصميم أو تشغيل أنظمة الرقابة الداخلية أو إدارة المخاطر المرتبطة بنشاطات الأداة المالية للمنشأة التي حددها المدقق أثناء التدقيق[٤٤].
- الصعوبات الكبيرة التي يتم مواجهتها عند الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يتعلق بالتقييمات التي تجريها الإدارة أو الخبير التابع للإدارة، حيث تكون الإدارة غير قادرة على فهم منهجية التقييم والإفتراضات والبيانات التي يستخدمها خبراء الإدارة وحيث لا تتم إتاحة تلك المعلومات للمدقق من قبل خبير الإدارة؛
- الإختلافات الكبيرة في الأحكام الصادرة عن المدقق وتلك الصادرة عن الإدارة أو خبير الإدارة فيما يتعلق بالتقييمات؛
- الآثار المحتملة على البيانات المالية للمنشأة نتيجة المخاطر الهامة التي ينبغي الإفصاح عنها في البيانات المالية، بما في ذلك شكوك القياس المرتبطة بالأدوات المالية؛
- آراء المدقق حول مدى ملائمة إختيار السياسات المحاسبية وعرض معاملات الأداة المالية في البيانات المالية؛
- آراء المدقق حول الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية الخاصة بالمنشأة، وحول إعداد التقارير المالية للأدوات المالية؛ أو

[٤٤] ينص معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ *"الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية إلى أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة"* على متطلبات وإرشادات حول الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية إلى الإدارة، والإبلاغ عن نواحي القصور الهامة في الرقابة الداخلية إلى أولئك المكلفين بالرقابة. كما يوضح امكانية تحديد نواحي القصور في الرقابة الداخلية خلال اجراءات تقييم مخاطر المدقق وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) أو في أي مرحلة أخرى من مراحل التدقيق.

- الإفتقار إلى وجود سياسات شاملة ومعلنة بوضوح فيما يخص عمليات شراء وبيع وإمتلاك الأدوات المالية، بما في ذلك أنظمة الرقابة التشغيلية وإجراءات تحديد الأدوات المالية على أنها تحوطات، ومراقبة التعرض للمخاطر.

يختلف التوقيت الملائم للإتصال مع إختلاف ظروف العملية، غير أنه قد يكون من الملائم الإبلاغ عن الصعوبات الهامة التي يتم مواجهتها أثناء التدقيق في أقرب فرصة ممكنة في حال كان بوسع أولئك المكلفين بالحوكمة مساعدة المدقق على إجتياز تلك الصعوبات، أو كان من الممكن التوصل إلى رأي معدّل.

الإتصال بالمنظمين وغيرهم

١٤٥. في بعض الحالات، قد يُطلب من المدققين[٤٥]، أو قد يعتبرون أنه من المناسب، الإتصال بشكل مباشر مع المنظمين أو المشرفين الحذرين إضافة إلى أولئك المكلفين بالحوكمة فيما يخص المسائل المرتبطة بالأدوات المالية. وقد يكون هذا الإتصال مفيداً طوال عملية التدقيق. على سبيل المثال، يسعى المنظمون المصرفيون في بعض الإختصاصات إلى التعاون مع المدققين من أجل مشاركة المعلومات حول تشغيل وتطبيق أنظمة الرقابة على نشاطات الأداة المالية والتحديات التي يتم مواجهتها أثناء تقييم الأدوات المالية في الأسواق غير النشطة والإمتثال للأنظمة. وقد يساعد هذا التنسيق المدقق في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية.

[٤٥] على سبيل المثال، يتطلب معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المنقح) *"مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية"* من المدققين تحديد ما إذا كانت هنالك مسؤولية للإبلاغ عن الحالات المحددة أو المشتبه بها من عدم الامتثال للقوانين والأنظمة إلى أطراف خارج المنشأة. بالإضافة إلى ذلك، يمكن إثبات المتطلبات المتعلقة باتصال المدقق بالمشرفين المصرفيين وآخرين غيرهم في العديد من الدول بموجب قانون أو متطلب إشرافي أو من خلال اتفاقية رسمية أو بروتوكول ما.

ملحق

(المرجع: الفقرة أ١٤)

أمثلة على أنظمة الرقابة المرتبطة بالأدوات المالية

١. فيما يلي معلومات عامة وأمثلة عن أنظمة الرقابة التي قد تتواجد في المنشأة التي تتعامل مع كمية كبيرة من معاملات الأدوات المالية سواءً لأغراض التداول أو الإستثمار. ليس من المفترض بهذه الأمثلة أن تكون شاملة، وقد تستحدث المنشآت بيئات وعمليات رقابة مختلفة، بالإعتماد على حجمها والقطاع الذي تعمل فيه ونطاق معاملات أدواتها المالية. تورد الفقرات ٢٥– ٢٦ معلومات إضافية حول إستخدام المصادقات التجارية وغرف المقاصة.

٢. وكما هو الحال في أي نظام رقابة، من الضروري في بعض الأحيان تكرار أنظمة الرقابة على مستويات الرقابة المختلفة (على سبيل المثال، المستويات الوقائية والكشفية والإشرافية) لتفادي مخاطر الخطأ الجوهري.

بيئة الرقابة في المنشأة

الإلتزام بإستخدام الأدوات المالية بكفاءة

٣. إن درجة تعقيد بعض نشاطات الأداة المالية قد تعني وجود القليل من الأفراد داخل المنشأة ممن يفهمون تلك النشاطات بشكل كامل أو ممن يتمتعون بالخبرات اللازمة لتقييم الأدوات بشكل مستمر. ويؤدي إستخدام الأدوات المالية دون خبرات ملائمة داخل المنشأة إلى زيادة مخاطر الخطأ الجوهري.

مشاركة أولئك المكلفين بالحوكمة

٤. يشرف ويوافق أولئك المكلفين بالحوكمة على تحديد الإدارة لقابلية تحمل المنشأة للمخاطر كما ويشرفون على نشاطات الأداة المالية الخاصة بالمنشأة. وتنسجم سياسات المنشأة المتعلقة بشراء وبيع وإمتلاك الأدوات المالية مع موقفها تجاه المخاطر وخبرات أولئك المعنيين في نشاطات الأداة المالية. وإضافة إلى ذلك، قد تستحدث المنشأة هياكل حوكمة وعمليات رقابة تهدف إلى:

(أ) الإبلاغ عن قرارات الإستثمار وتقييمات جميع شكوك القياس الهامة إلى أولئك المكلفين بالحوكمة؛ و

(ب) تقييم قابلية تحمل المنشأة للمخاطر عند المشاركة في معاملات الأداة المالية.

الهيكل التنظيمي

٥. يتم تنفيذ نشاطات الأداة المالية إما على أساس مركزي أو لامركزي. حيث تعتمد تلك النشاطات وصنع القرارات ذات العلاقة بشكلٍ كبير على تدفق معلومات الإدارة الدقيقة والموثوقة في الوقت

المناسب. وتزداد صعوبة جمع هذه المعلومات مع إزدياد عدد المواقع ومؤسسات الأعمال التي تشارك فيها المنشأة. كما يمكن أن تزداد مخاطر الخطأ الجوهري المصاحبة لنشاطات الأداة المالية مع إزدياد لامركزية نشاطات الرقابة. وقد يكون هذا الأمر صحيحاً على وجه الخصوص حينما تكون المنشأة موجودة في مواقع مختلفة، وقد يكون بعض هذه المواقع في دول أخرى.

إيكال السلطات والمسؤوليات

سياسات الإستثمار والتقييم

٦. إن توفير التوجيه من خلال سياسات مفصح عنها بشكل واضح ومعتمدة من قبل أولئك المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بشراء وبيع وإمتلاك الأدوات المالية يساعد الإدارة على وضع منهج فعّال لمواجهة وإدارة مخاطر العمل. وتكون هذه السياسات أكثر وضوحاً عندما تذكر أهداف المنشأة فيما يتعلق بنشاطات إدارة المخاطر الخاصة بها وبدائل الإستثمار والتحوط المتوفرة لتحقيق هذه الأهداف، وتعكس ما يلي:

(أ) مستوى خبرة الإدارة؛

(ب) تطور أنظمة الرقابة الداخلية والإشراف في المنشأة؛

(ج) هيكل الأصول/الإلتزامات الخاصة بالمنشأة؛

(د) قدرة المنشأة على الحفاظ على السيولة وإستيعاب الخسائر الرأسمالية؛

(هـ) أنواع الأدوات المالية التي تعتقد الإدارة أنها تحقق أهدافها؛

(و) إستخدامات الأدوات المالية التي تعتقد الإدارة أنها تحقق أهدافها، على سبيل المثال ما إذا يمكن إستخدام المشتقات لأغراض المضاربة أو لأغراض التحوط فقط.

٧. قد تصمم الإدارة سياسات متسقة مع قدرات التقييم الخاصة بها كما يمكن أن تضع أنظمة رقابة لضمان الإلتزام بهذه السياسات من قبل أولئك الموظفين المسؤولين عن تقييم المنشأة. وقد تتضمن هذه السياسات ما يلي:

(أ) عمليات لتصميم وإثبات صحة المنهجيات المستخدمة لإنتاج التقييمات، بما في ذلك كيفية معالجة شكوك القياس؛ و

(ب) سياسات مرتبطة بزيادة إستخدام المدخلات الملحوظة وأنواع المعلومات التي يتم جمعها لدعم تقييمات الأدوات المالية.

٨. في المنشآت الأصغر حجماً، يمكن أن يكون التعامل بالأدوات المالية أمراً نادراً وقد تكون معرفة وخبرة الإدارة محدودة. إلا أن وضع سياسات تخص الأدوات المالية يساعد المنشأة على تحديد قابليتها لتحمل المخاطر والبحث فيما إذا كان الإستثمار في أدوات مالية محددة يحقق أحد الأهداف المعلن عنها.

سياسات وممارسات الموارد البشرية

٩. يمكن أن تضع المنشآت سياسات تتطلب من الموظفين الرئيسيين في قسم خدمة العملاء وقسم الإدارة والتطوير أخذ إجازة إجبارية من أداء واجباتهم. حيث يُستخدم هذا النوع من الرقابة كأسلوب لمنع الإحتيال والكشف عنه، وخصوصاً إذا كان أولئك المشاركين في نشاطات التداول يؤدون عمليات تداول زائفة أو معاملات تسجيل غير دقيقة.

إستخدام مؤسسات الخدمة

١٠. قد تستخدم المنشآت أيضاً مؤسسات الخدمة (على سبيل المثال مدراء الأصول) لبدء عملية شراء أو بيع أدوات مالية أو للإحتفاظ بسجلات معاملات المنشأة أو لتقييم الأدوات المالية. قد تعتمد بعض المنشآت على مؤسسات الخدمة هذه لتوفير أساس إعداد التقارير حول الأدوات المالية المحتفظ بها. إلا أنه في حال لم تتمكن الإدارة من فهم أنظمة الرقابة القائمة في مؤسسة الخدمة، لن يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة للإعتماد على أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة تلك. أنظر معيار التدقيق الدولي ٤٠٢[١] الذي ينص على المتطلبات الخاصة بحصول المدقق على أدلة تدقيق كافية وملائمة عندما تستخدم المنشأة خدمات واحدة أو أكثر من مؤسسات الخدمة.

١١. إن إستخدام مؤسسات الخدمة قد يعزز أو يُضعف من بيئة الرقابة للأدوات المالية. على سبيل المثال، قد يتمتع موظفو مؤسسة الخدمة بخبرة أكبر في مجال الأدوات المالية مما تتمتع به إدارة المنشأة أو قد يمارسون رقابة داخلية أكثر صرامة على إعداد التقارير المالية. كما يتيح إستخدام مؤسسات الخدمة أيضاً تقسيم المهام بشكل أكبر. غير أنه من جانب آخر قد تمتلك مؤسسة الخدمة بيئة رقابة ضعيفة.

عملية تقييم مخاطر الخاصة بالمنشأة

١٢. تهدف عملية تقييم المخاطر في المنشأة إلى بيان كيفية تحديد الإدارة لمخاطر العمل التي تُستمد من إستخدامها للأدوات المالية، بما في ذلك كيفية تقدير الإدارة لأهمية المخاطر وتقييم أرجحية حدوثها وتحديد الإجراءات المعينة لإدارتها.

١٣. تشكّل عملية تقييم المخاطر الخاصة بالمنشأة أساساً لكيفية قيام الإدارة بتحديد المخاطر التي ينبغي إدارتها. توجد عمليات تقييم المخاطر بهدف ضمان:

(أ) أن تفهم الإدارة المخاطر الكامنة في الأداة المالية قبل إبرامها، بما في ذلك هدف إبرام معاملة معينة وهيكلها (على سبيل المثال، الإقتصاديات وغرض العمل من نشاطات الأداة المالية الخاصة بالمنشأة)؛

[١] معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ *" إعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية"*.

(أ) أن تبذل الإدارة درجة كافية من العناية اللازمة بما يتناسب مع المخاطر المرتبطة بأدوات مالية محددة؛

(ب) أن تتابع الإدارة المراكز المعلّقة للمنشأة لفهم كيفية تأثير ظروف السوق على مخاطر المنشأة.

(ج) أن يتوفر لدى الإدارة إجراءات معينة لتقليل أو تغيير التعرض للمخاطر إذا لزم ذلك ولإدارة مخاطر السمعة؛ و

(د) أن تقوم الإدارة بإخضاع هذه العمليات لإشراف ومراجعة صارمة؛

١٤. ينبغي للهيكل المطبق في متابعة وإدارة التعرض للمخاطر:

(أ) أن يكون ملائماً ومتسقاً مع موقف المنشأة تجاه المخاطر حسبما يحدده أولئك المكلفين بالحوكمة؛

(ب) أن يحدد مستويات الموافقة لإعتماد أنواع مختلفة من الأدوات المالية والمعاملات التي يمكن الدخول بها وأغراض القيام بذلك. ينبغي أن تعكس الأدوات المسموح بها ومستويات الموافقة خبرات أولئك المشاركين في نشاطات الأداة المالية لتوضيح إلتزام الإدارة بالكفاءة؛

(ج) أن يعين حدود ملائمة لأقصى تعرض مسموح به لكل نوع من أنواع المخاطر (بما في ذلك الأطراف المقابلة المعتمدة). قد تختلف مستويات التعرض المسموح بها بالإعتماد على نوع المخاطر أو الطرف المقابل؛

(د) أن ينص على هدف ومتابعة المخاطر المالية ونشاطات الرقابة في الوقت المناسب؛ و

(هـ) أن ينص على الهدف والإبلاغ عن التعرض للمخاطر ونتائج نشاطات الأداة المالية في إدارة المخاطر في الوقت المناسب؛ و

(و) أن يقيّم تاريخ أداء المنشأة في تقييم مخاطر أدوات مالية محددة.

١٥. ترتبط أنواع ومستويات المخاطر التي تواجهها المنشأة بشكل مباشر بأنواع الأدوات المالية التي يتعامل معها، بما في ذلك تعقيد هذه الأدوات وحجم الأدوات المالية التي يتم تداولها.

قسم إدارة المخاطر

١٦. قد يتوجب على بعض المنشآت بموجب قانون أو نظام ما، على سبيل المثال المؤسسات المالية الكبيرة التي تمتلك كمية كبيرة من معاملات الأدوات المالية، أو قد تختار إنشاء قسم رسمي لإدارة المخاطر. بحيث يكون هذا القسم منفصلاً عن أولئك المسؤولين عن تنفيذ وإدارة معاملات الأداة المالية. ويكون هذا القسم مسؤولا عن إعداد التقارير حول نشاطات الأداة المالية ومتابعتها، وقد يتضمن لجنة رسمية للمخاطر يتم تشكيلها من قبل أولئك المكلفين بالحوكمة. ومن الأمثلة على المسؤوليات الرئيسية في هذا المجال ما يلي:

(أ) تطبيق سياسة إدارة المخاطر التي وضعها أولئك المكلفين بالحوكمة (بما في ذلك تحليلات المخاطر التي قد تتعرض لها المنشأة)؛

(ب) تصميم هياكل حدود المخاطر وضمان تنفيذ حدود المخاطر هذه بشكل فعلي؛

(ج) صياغة سيناريوهات الإجهاد وإخضاع محافظ المراكز المفتوحة إلى تحليل الحساسية، بما في ذلك عمليات مراجعة الحركات غير العادية في المراكز؛ و

(د) مراجعة وتحليل منتجات الأدوات المالية الجديدة.

١٧. قد تنطوي الأدوات المالية على مخاطرة تجاوز الخسارة لقيمة الأداة المالية المعترف بها في الميزانية العمومية، إن وجدت. على سبيل المثال، قد يفرض الإنخفاض المفاجئ في السعر السوقي للبضاعة على المنشأة الإعتراف بالخسائر لإقفال مركز آجل في تلك البضاعة بسبب وجود ضمان أو هامش أو متطلبات معينة. وفي بعض الحالات، قد تكون الخسائر المحتملة كافية لإثارة شكوك كبيرة حول قدرة المنشأة على الإستمرار بصفتها منشأة مستمرة. قد تقوم المنشأة بإجراء تحليل حساسية أو تحليل القيمة المحسوبة وفق عوامل المخاطرة لتقييم الآثار الإفتراضية المستقبلية على الأدوات المالية الخاضعة لمخاطر السوق. غير أن تحليل القيمة المحسوبة وفق عوامل المخاطرة لا يعكس بشكل كامل نطاق المخاطر التي قد تؤثر على المنشأة؛ يمكن أن تخضع أيضاً تحليلات الحساسية والسيناريوهات لقيود معينة.

١٨. يؤثر حجم وتطور نشاط الأدوات المالية والمتطلبات التنظيمية ذات العلاقة على ما إذا كانت المنشأة ستقوم بإنشاء قسم رسمي لإدارة المخاطر وكيفية هيكلة ذلك القسم. أما بالنسبة للمنشآت التي لم تقم بإنشاء قسم منفصل لإدارة المخاطر، كالمنشآت التي تمتلك عدد قليل نسبيا من الأدوات المالية أو أدوات مالية أقل تعقيداً، فقد يكون إعداد التقارير حول نشاطات الأداة المالية ومتابعتها هو أحد عناصر مسؤوليات قسم المحاسبة أو المالية أو المسؤولية الكلية للإدارة، وقد يشمل لجنة رسمية للمخاطر يتم تشكيلها من قبل أولئك المكلفين بالحوكمة.

أنظمة معلومات المنشأة

١٩. يكمن الهدف الرئيسي من نظام معلومات المنشأة في قدرته على تسجيل جميع المعاملات بشكل دقيق وتسويتها وتقييمها وإنتاج معلومات معينة للمساعدة على إدارة مخاطر الأدوات المالية والإشراف على أنظمة الرقابة. يمكن أن تنشأ الصعوبات في المنشآت التي تشارك في مقدار كبير من الأدوات المالية، وبالأخص في حال وجود أنظمة متعددة مدموجة بشكل ضعيف وتشتمل على واجهات يدوية دون وجود أنظمة رقابة كافية.

٢٠. قد تتطلب بعض الأدوات المالية عدداً كبيراً من القيود المحاسبية. ومع إزدياد تطور أو مستوى نشاطات الأدوات المالية، يصبح من الضروري أيضاً إزدياد تطور نظام المعلومات. من الأمور المحددة التي يمكن أن تنجم فيما يتعلق بالأدوات المالية ما يلي:

(أ) أنظمة المعلومات، لا سيما في المنشآت الأصغر حجماً، التي لا تمتلك القدرة أو التي لم يتم تكوينها بشكل مناسب لمعالجة معاملات الأداة المالية بالأخص حينما لا تمتلك المنشأة خبرة سابقة في التعامل مع الأدوات المالية. وقد ينتج عن هذا الأمر زيادة عدد المعاملات اليدوية التي تزيد بدورها من مخاطر وقوع الخطأ؛

(ب) التنوع المحتمل للأنظمة المطلوبة لمعالجة المعاملات الأكثر تعقيداً، والحاجة إلى إجراء مطابقات منتظمة بينها، بالأخص حينما لا تكون الأنظمة مترابطة أو قد تكون عرضة للتدخل اليدوي؛

(ج) احتمالية تقييم أو إدارة مخاطر المعاملات الأكثر تعقيداً في جداول إلكترونية بدلاً من أنظمة معالجة رئيسية، في حال تم تداولها من قبل عدد قليل من الأفراد فقط، واحتمالية الكشف عن كلمة السر المنطقية للجداول الإلكترونية بكل سهولة؛

(د) نقص في مراجعة سجلات استثناءات الأنظمة والمصادقات الخارجية وعروض أسعار الوسيط، حيث تكون متوفرة، للتحقق من القيود التي تولّدها الأنظمة؛

(هـ) الصعوبات في مراقبة وتقييم المدخلات الرئيسية إلى أنظمة تقييم الأدوات المالية، بالأخص حيث يتم الحفاظ على تلك الأنظمة من قبل مجموعة من التجار المعروفين على أنهم المكتب الأمامي أو طرف ثالث من مزودي الخدمات و/أو حيث تكون المعاملات المعنية غير روتينية أو متداولة على نطاق محدود؛

(و) الفشل في تقييم تصميم ومعايرة النماذج المعقدة المستخدمة لمعالجة هذه المعاملات بشكل مبدئي وعلى أساس دوري؛

(ز) احتمالية عدم قيام الإدارة بإنشاء مكتبة للنماذج، تشتمل على أنظمة رقابة على الوصول وتغيير وصيانة النماذج الفردية، من أجل الحفاظ على مسار تدقيق قوي للإصدارات المعتمدة للنماذج وأيضا لمنع الوصول غير المصرّح به أو إجراء التعديلات على تلك الأنظمة؛

(ح) الإستثمار غير المتناسب الذي قد يُطلب في إدارة المخاطر وأنظمة الرقابة، حيث تقوم المنشأة فقط بعدد محدود من معاملات الأداة المالية، واحتمالية اساءة فهم المخرجات من قبل الإدارة في حال لم تكن معتادة على هذه الأنواع من المعاملات؛

(ط) الشرط المحتمل المتعلق بتوفير أنظمة الطرف الثالث، على سبيل المثال من مؤسسة خدمة ما، لتسجيل أو معالجة أو محاسبة أو إدارة مخاطر معاملات الأداة المالية بشكل مناسب، والحاجة إلى المطابقة بشكل ملائم ومناقشة المخرجات المأخوذة من أولئك المزودين؛

(ي) الإعتبارات الأمنية والرقابية الإضافية المرتبطة بإستخدام شبكة إلكترونية عندما تستخدم المنشأة التجارة الإلكترونية فيما يخص معاملات الأداة المالية.

٢١. تعمل أنظمة الرقابة المرتبطة بإعداد التقارير المالية كمصدر هام للمعلومات فيما يخص الإفصاحات الكمية في البيانات المالية. غير أن المنشآت قد تقوم أيضاً بوضع والحفاظ على الأنظمة غير المالية المستخدمة في إعداد التقارير الداخلية وفي توليد المعلومات المشمولة في الإفصاحات النوعية، على سبيل المثال فيما يتعلق بالمخاطر والشكوك أو تحليلات الحساسية.

نشاطات الرقابة الخاصة بالمنشأة

٢٢. تُصمم نشاطات الرقابة على معاملات الأداة المالية لمنع أو الكشف عن المشاكل التي تُعيق المنشأة من تحقيق أهدافها. فقد تكون هذه الأهداف إما تشغيلية أو لإعداد التقارير المالية أو للإمتثال بطبيعتها. كما تُصمم نشاطات الرقابة على الأدوات المالية حسب تعقيد وحجم معاملات الأدوات المالية وتشمل عموماً عملية تفويض مناسبة وفصل ملائم للمهام وسياسات وإجراءات أخرى مصممة لضمان تحقيق أهداف الرقابة الخاصة بالمنشأة. وقد تساعد الرسومات البيانية لسير العملية في تحديد أنظمة الرقابة الخاصة بالمنشأة والإفتقار إلى هذه الأنظمة. يركز هذا المعيار على نشاطات الرقابة المرتبطة بالإكتمال والدقة والوجود والتقييم والعرض والإفصاح.

التفويض

٢٣. يمكن أن يؤثر التفويض على توكيدات البيان المالي بشكلٍ مباشر وغير مباشر. على سبيل المثال، وحتى إن تم تنفيذ المعاملة خارج نطاق سياسات المنشأة، إلا أنه يمكن تسجيلها ومحاسبتها بشكل دقيق. غير أن المعاملات غير المصرح بها يمكن أن تزيد من المخاطر التي تتعرض لها المنشأة بشكل ملموس مما يزيد من مخاطر الخطأ الجوهري بشكل كبير، نظراً لإجرائها خارج نظام الرقابة الداخلية. وللتخفيف من تلك المخاطر، تقوم المنشأة غالبا بوضع سياسة واضحة لتحديد المعاملات التي يتم تداولها والأطراف التي تقوم بتداولها، ويتم بعد ذلك مراقبة الإلتزام بهذه السياسة من قبل قسم الإدارة والتطوير في المنشأة. ويمكن لمراقبة نشاطات الأفراد التجارية، على سبيل المثال من خلال مراجعة الكميات الكبيرة بشكل غير عادي أو الأرباح أو الخسائر الهامة المتكبدة، أن يساعد الإدارة في ضمان الإمتثال لسياسات المنشأة، بما في ذلك تفويض أنواع جديدة من المعاملات وتقييم ما إذا كان الإحتيال قد وقع.

٢٤. تكمن وظيفة سجلات بدء الصفقات الخاصة بالمنشأة في تحديد طبيعة وهدف المعاملات الفردية والحقوق والإلتزامات الناشئة بموجب كل عقد للأداة المالية بشكل واضح، بما في ذلك قابلية نفاذ

العقود. وبالإضافة إلى المعلومات المالية الأساسية كالمبلغ الإفتراضي، تشمل السجلات الكاملة والدقيقة ما يلي كحد أدنى:

(أ) هوية التاجر؛

(ب) هوية الشخص الذي يسجل المعاملة (في حال لم يكن التاجر)، عند البدء في المعاملة (بما في ذلك تاريخ ووقت المعاملة)، وكيفية تسجيلها في أنظمة معلومات المنشأة؛ و

(ج) طبيعة وهدف المعاملة، بما في ذلك ما إذا كان يُفترض بها التحوط للتعرض للمخاطر التجارية الأساسية.

فصل المهام

٢٥. يعد فصل المهام وتعيين الموظفين أحد النشاطات الرقابية الهامة، بالأخص عندما تكون عرضة للأدوات المالية. يمكن فصل نشاطات الأداة المالية إلى عدد من الأقسام، بما في ذلك:

(أ) تنفيذ المعاملة (الصفقة). يمكن إنجاز هذا الأمر من قبل مكتب خدمة العملاء في المنشآت التي تمتلك مقداراً كبيراً من معاملات الأداة المالية؛

(ب) سداد المدفوعات النقدية واستلام المقبوضات النقدية (تسويات)؛

(ج) إرسال المصادقات التجارية ومطابقة الإختلافات بين سجلات المنشأة وردود الأطراف المقابلة، إن وجدت؛

(د) تسجيل جميع المعاملات بشكل صحيح في السجلات المحاسبية؛

(هـ) مراقبة حدود المخاطر. يمكن إنجاز هذا الأمر من قبل قسم إدارة المخاطر في المنشآت التي تمتلك مقداراً كبيراً من معاملات الأداة المالية؛ و

(و) مراقبة المراكز وتقييم الأدوات المالية.

٢٦. تختار العديد من المؤسسات فصل مهام أولئك الذين يستثمرون في الأدوات المالية، وأولئك الذين يقيّمون الأدوات المالية، وأولئك الذين يقومون بتسوية الأدوات المالية، وأولئك الذين يقومون بمحاسبة/تسجيل الأدوات المالية.

٢٧. أما في المنشآت التي لا يمكن فصل المهام فيها بالشكل المناسب نظراً لصغر حجمها، فإن دور الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة في مراقبة نشاطات الأداة المالية يعد ذو أهمية خاصة.

٢٨. من الخصائص التي تتمتع بها الرقابة الداخلية في بعض المنشآت هو وجود قسم مستقل للتحقق من الأسعار. حيث يكون هذا القسم مسؤولاً عن التحقق من سعر بعض الأدوات المالية بشكل منفصل، وقد يستخدم مصادر بيانات ومنهجيات وإفتراضات بديلة. يوفر قسم التحقق من الأسعار نظرة موضوعية على التسعير الذي تم صياغته في جزء آخر من المنشأة.

٢٩. عادةً ما يكون مكتب الخدمات المالية أو مكتب الإدارة والتطوير هو المسؤول عن وضع سياسات معينة حول التقييم وضمان الإلتزام بتلك السياسة. وقد تجري المنشآت التي تستخدم الأدوات المالية

على نطاق واسع تقييمات يومية لمحفظة الأدوات المالية الخاصة بها كما تفحص مساهمة تقييمات الأداة المالية المفردة في الأرباح أو الخسائر كإختبار لمدى معقولية التقييمات.

الإكتمال والدقة والوجود

٣٠. إن المطابقة المنتظمة بين سجلات المنشأة وسجلات البنوك الخارجية والأوصياء تساعد المنشأة على ضمان تسجيل المعاملات بشكل صحيح. ويعد فصل المهام بشكل ملائم بين أولئك الذين يتعاملون بالنشاطات التجارية وأولئك الذين يقومون بمطابقتها أمراً هاماً، كما أنها عملية صارمة لمراجعة المطابقات ومقاصة البنود المطابقة.

٣١. يمكن أيضاً إنشاء أنظمة رقابة تتطلب من التجار تحديد ما إذا كانت الأداة المالية المعقدة تتمتع بخصائص مميزة، على سبيل المثال المشتقات الضمنية. وفي تلك الحالات، قد يكون هنالك قسما منفصلا لتقييم معاملات الأداة المالية المعقدة عند البدء بها (والذي قد يُعرف بمجموعة رقابة المنتج) والذي يعمل مع مجموعة السياسة المحاسبية لضمان تسجيل المعاملة بشكل دقيق. وعلى الرغم من أن المنشآت الأصغر حجماً لا تتمتع بمجموعات رقابة المنتج، إلا أنه قد يتوفر لدى المنشاة عملية ترتبط بمراجعة عقود الأداة المالية المعقدة وقت إنشائها لضمان محاسبتها بشكل مناسب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

الإشراف على أنظمة الرقابة

٣٢. تُصمم نشاطات الإشراف المستمرة الخاصة بالمنشأة للكشف عن وتصحيح نواحي القصور في فعالية أنظمة الرقابة على معاملات الأدوات المالية وتقييمها. من الضروري أن يكون هنالك إشراف ومراجعة كافية لنشاط الأدوات المالية داخل المنشأة. ويتضمن هذا ما يلي:

(أ) خضوع جميع أنظمة الرقابة إلى المراجعة، على سبيل المثال مراقبة الإحصائيات التشغيلية كعدد البنود المطابقة أو الإختلاف بين التسعير الداخلي ومصادر التسعير الخارجي؛

(ب) الحاجة إلى وجود أنظمة رقابة قوية لتقنية المعلومات والإشراف على تطبيقها والتحقق من صحة تطبيقها؛ و

(ج) الحاجة إلى ضمان مطابقة المعلومات الناتجة عن عمليات وأنظمة مختلفة بشكل ملائم. على سبيل المثال، هنالك قليل من الفائدة المرجوة من عملية التقييم في حال لم يتم مطابقة مخرجاتها مع دفتر الأستاذ العام بشكل صحيح؛

٣٣. وفي المنشآت الكبيرة، تتابع أنظمة معلومات الكمبيوتر المتطورة بشكل عام نشاطات الأداة المالية، كما يتم تصميمها لضمان حدوث التسويات عند إستحقاقها. وقد تولّد أنظمة الكمبيوتر الأكثر تعقيدا ترحيلات آلية إلى حسابات المقاصة لمراقبة الحركات النقدية، ويتم وضع أنظمة رقابة على المعالجة تهدف إلى ضمان عكس نشاطات الأداة المالية بشكل صحيح في سجلات المنشأة. يمكن تصميم أنظمة الكمبيوتر لإنتاج تقارير الإستثناء من أجل تنبيه الإدارة للحالات التي لا يتم فيها إستخدام

الأدوات المالية ضمن الحدود المصرّح بها أو التي تكون فيها المعاملات التي يتم إجرائها هي ليست ضمن الحدود المعينة للأطراف المقابلة المختارة. لكن حتى نظام الكمبيوتر المتطور لا يمكنه أن يضمن إكتمال تسجيل معاملات الأداة المالية. وتبعاً لذلك، تضع الإدارة عادة إجراءات إضافية من أجل زيادة احتمالية تسجيل جميع المعاملات.

معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ (المنقّح)

تدقيق التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات

(ساري النفاذ لتدقيق البيانات المالية عن الفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠١٩ أو بعد ذلك)

المحتويات

	الفقرة
مقدمة	
نطاق هذا المعيار الدولي للتدقيق	١
طبيعة التقديرات المحاسبية	٢-٣
المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار الدولي للتدقيق	٤-٩
تاريخ النفاذ	١٠
الأهداف	١١
تعريفات	١٢
متطلبات	
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	١٣-١٥
تحديد مخاطر الأخطاء المادية وتقييمها	١٦-١٧
الاستجابة للمخاطر المُقيّمة للأخطاء المادية	١٨-٣٠
الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية	٣١
مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة	٣٢
التقييم العام بناءً على إجراءات التدقيق التي تم اتخاذها	٣٣-٣٦
الإقرارات الكتابية	٣٧
التواصل مع المكلفين بالحوكمة، والإدارة، أو الأطراف الأخرى ذات العلاقة	٣٨
التوثيق	٣٩
تطبيقات ومواد توضيحية أخرى	
طبيعة التقديرات المحاسبية	أ١-أ٧
المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار الدولي للتدقيق	أ٨-أ١٣
تعريفات	أ١٤-أ١٨
إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها	أ١٩-أ٦٣
تحديد مخاطر الأخطاء المادية وتقييمها	أ٦٤-أ٨٠
الاستجابة للمخاطر المُقيّمة للأخطاء المادية	أ٨١-أ١٣٢
مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة	أ١٣٣-أ١٣٦

التقييم العام بناءً على إجراءات التدقيق التي تم اتخاذها..... أ١٣٧-أ١٤٤
الإقرارات الكتابية..... أ١٤٥
التواصل مع المكلفين بالحوكمة، والإدارة، أو الأطراف الأخرى ذات العلاقة..... أ١٤٦-أ١٤٨
التوثيق..... أ١٤٩-أ١٥٢
الملحق ١: عوامل المخاطر المتأصلة
الملحق ٢: التواصل مع المكلفين بالحوكمة

ينبغي قراءة معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ (المنقّح) " تدقيق التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات"، بالارتباط بمعيار التدقيق الدولي ٢٠٠ " الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية".

حصل معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ (المنقّح) على اعتماد مجلس الإشراف على المصلحة العامة، والذي خلص إلى أنه قد تم بذل العناية اللازمة في وضع المعيار وأن المصلحة العامة قد أخذت بعين الاعتبار.

مقدمة

نطاق هذا المعيار الدولي للتدقيق

١. يتناول هذا المعيار الدولي للتدقيق مسؤوليات المدقق فيما يخص التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات عند تدقيق البيانات المالية. وبشكل خاص، يشمل المعيار المتطلبات والإرشادات التي تشير إلى، أو تمتد لتشمل، كيفية تطبيق معايير التدقيق الدولية ٣١٥ (المنقّح)[١]، و٣٣٠[٢]، و٤٥٠[٣]، و٥٠٠[٤] وغيرها من معايير التدقيق الدولية ذات الصلة فيما يخص التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات. ويشمل المعيار أيضاً المتطلبات والإرشادات المتعلقة بتقييم الأخطاء في التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، والمؤشرات على احتمال تحيز الإدارة.

طبيعة التقديرات المحاسبية

٢. تتنوع التقديرات المحاسبية تنوعاً كبيراً من حيث طبيعتها ويطلب من الإدارة أن تتوصل إلى تلك التقديرات في حال عدم قدرتها على مراقبة المبالغ النقدية بصورة مباشرة. ويخضع قياس تلك المبالغ النقدية للتشكك في التقدير، وهو ما يعكس المحددات المتأصلة الملازمة للمعرفة أو البيانات. تؤدي تلك المحددات المذكورة إلى نشوء عدم موضوعية متأصلة واختلاف في نتائج القياس. تتطلب عملية التوصل للتقديرات المحاسبية اختيار منهجية ومن ثم تطبيقها باستخدام افتراضات وبيانات، وهو الأمر الذي يتطلب ممارسة الإدارة للحكم المهني وقد يؤدي إلى ظهور تعقيدات في القياس. ويؤدي التعقيد، وعدم الموضوعية، أو غير ذلك من عوامل المخاطر المتأصلة التي تؤثر على قياس تلك المبالغ النقدية إلى التأثير على قابليتها للخطأ. (المرجع: الفقرات أ١-أ٦، الملحق ١).

٣. على الرغم من أن هذا المعيار الدولي للتدقيق ينطبق على جميع التقديرات المحاسبية، إلا أن درجة خضوع التقديرات المحاسبية للتشكك في التقدير تختلف بشكل كبير. حيث تختلف طبيعة تقييم المخاطر وإجراءات التدقيق الإضافية التي يتطلبها هذا المعيار وتوقيتها ومداها باختلاف التشكك في التقدير وبتقييم المخاطر ذات العلاقة بالأخطاء المادية. وبالنسبة لتقديرات محاسبية معينة، قد يكون التشكك في التقدير ضئيلاً للغاية وذلك وفقاً لطبيعتها ولتدني درجة التعقيد وعدم الموضوعية المتعلقان بالتوصل لتلك التقديرات. وبالنسبة لتلك التقديرات المحاسبية، لا يتوقع أن تكون إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات التدقيق الإضافية التي يتطلبها هذا المعيار واسعة النطاق. أما لو كان قدر التشكك في التقدير، والتعقيد والخضوع لعدم الموضوعية كبيراً، فمن المتوقع أن تكون تلك

---

[١] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح) "*تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها* ".

[٢] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ "*استجابة المدقق للمخاطر المقيمة* ".

[٣] معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ " *تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق* ".

[٤] معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ "*أدلة التدقيق*".

الإجراءات أكثر شمولاً. يتضمن هذا المعيار الدولي للتدقيق إرشادات حول كيفية قياس متطلبات هذا المعيار. (المرجع: الفقرة أ٧).

المفاهيم الرئيسية لهذا المعيار الدولي للتدقيق

٤. يتطلب هذا المعيار تقييماً منفصلاً للمخاطر المتأصلة وذلك لأغراض تقييم مخاطر الأخطاء المادية على مستوى التأكيد بالنسبة للتقديرات المحاسبية. ووفقاً لطبيعة تقدير محاسبي بعينه، قد تخضع قابلية التأكيد على خطأ من المحتمل أن يكون مادياً أو قد تتأثر بالتشكك في التقدير، أو بتعقيده أو بعدم الموضوعية أو بغير ذلك من عوامل المخاطر المتأصلة، والعلاقة بينها. ووفقاً للشرح الوارد في معيار التدقيق الدولي ٢٠٠[٥]، قد يكون الخطر المتأصل أعلى بالنسبة لبعض التأكيدات أو ما يتعلق بها من فئات للمعاملات، والأرصدة الحسابية والإفصاحات مقارنة بتأكيدات أخرى. وبالتالي، يعتمد تقييم المخاطر المتأصلة على درجة تأثير عوامل المخاطر المتأصلة على احتمالية أو حجم الخطأ، وتختلف على مقياس مشار إليه في هذا المعيار الدولي للتدقيق باعتباره نطاق متدرج من المخاطر المتأصلة. (المرجع: الفقرات أ٨–أ٩، وأ٦٥–أ٦٦، والملحق ١).

٥. يشير هذا المعيار الدولي للتدقيق للمتطلبات ذات العلاقة الواردة في معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح) وفي معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، ويقدم الإرشادات ذات العلاقة للتأكيد على أهمية قرارات المدقق المتعلقة بأنظمة الرقابة فيما يخص التقديرات المحاسبية، وتشمل القرارات حول:

- ما إذا كانت هناك أنظمة رقابة متعلقة بالتدقيق، والتي يطلب من المدقق أن يقيّم تصميمها ويحدد ما إذا كانت قد طُبقت.
- ما إذا كان سيختبر فعالية تشغيل أنظمة الرقابة ذات العلاقة.

٦. يتطلب هذا المعيار الدولي للتدقيق أيضاً تقييماً منفصلاً لمخاطر الرقابة عند تقييم مخاطر لأخطاء المادية على مستوى التأكيد بالنسبة للتقديرات المحاسبية. وعند تقييم مخاطر الرقابة، يأخذ المدقق بعين الاعتبار ما إذا كانت إجراءات التدقيق الإضافية التي يتخذها المدقق تنظر في الاعتماد المخطط له على فعالية تشغيل أنظمة الرقابة. وإذا لم يجرِ المدقق اختبارات على أنظمة الرقابة، فلا يمكن أن يقتصر تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء المادية على مستوى التأكيد على مستوى التشغيل الفعال لأنظمة الرقابة فيما يتعلق بتأكيد معين.[٦] (المرجع: الفقرة أ١٠).

٧. يؤكد هذا المعيار الدولي للتدقيق على أن إجراءات التدقيق الإضافية التي يتخذها المدقق (بما في ذلك، وعند الاقتضاء، اختبارات أنظمة الرقابة) يجب أن تكون مستجيبة لأسباب المخاطر المقيمة للأخطاء المادية على مستوى التأكيد، مع الأخذ بعين الاعتبار تأثير عامل أو أكثر من عوامل المخاطر المتأصلة وتقييم المدقق لمخاطر الرقابة.

---

[٥] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "*الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية*" الفقرة أ٤٠.

[٦] معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ " أخذ عينات التدقيق " الملحق ٣.

٨. تتأثر ممارسة التشكك المهني فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية بدراسة المدقق لعوامل المخاطر المتأصلة، وتزداد أهميته عندما تخضع التقديرات المحاسبية لدرجة أكبر من التشكك في التقدير أو عندما تتأثر بصورة أكبر بالتعقيد، أو الحكم الشخصي، أو غير ذلك من عوامل المخاطر المتأصلة. وعلى نفس المنوال، تكون ممارسة التشكك المهني هامة عندما تزيد احتمالية الخطأ الناتج عن تحيز الإدارة أو احتيالها (المرجع: الفقرة أ١١).

٩. يتطلب هذا المعيار الدولي للتدقيق من المدقق أن يقيّم، بناءً على إجراءات التدقيق التي اتخذت ودليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات هي تقديرات منطقية[٧] في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، أو أنها تعرضت للخطأ في التقدير. ولأغراض هذا المعيار الدولي للتدقيق، تعني كلمة منطقية في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به أن المتطلبات ذات العلاقة لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به قد طبقت بشكل ملائم، بما في ذلك المتطلبات التي تتناول ما يلي: (المرجع: الفقرات أ١٢–أ١٣، وأ١٣٩–أ١٤٤).

- إجراء التقديرات المحاسبية، بما في ذلك اختيار المنهجية، والافتراضات والبيانات في ظل طبيعة التقديرات المحاسبية والحقائق والظروف المتعلقة بالمنشأة؛
- اختيار نقطة التقييم التي تحددها الإدارة؛ و
- الإفصاحات عن التقديرات المحاسبية، بما في ذلك الإفصاحات حول كيفية وضع التقديرات المحاسبية والتي توضح طبيعة، ومدى، ومصادر التشكك في التقدير.

تاريخ النفاذ

١٠. هذا المعيار الدولي للتدقيق ساري النفاذ بالنسبة لتدقيق البيانات المالية عن الفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠١٩ أو بعد ذلك.

الهدف

١١. هدف المدقق هو الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم حول ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات والتي وردت في البيانات المالية منطقية في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

تعريفات

١٢. لأغراض معايير التدقيق الدولية، فإن للمصطلحات التالية المعاني المحددة أدناه.

[٧] انظر أيضاً معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقّح) "*تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية*" الفقرة ١٣(ج).

(أ) التقدير المحاسبي – مبلغ مالي يخضع قياسه للتشكك في التقدير وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. (المرجع: الفقرة أ١٤).

(ب) نقطة التقدير التي يحددها المدقق أو نطاق التقدير الذي يحدده المدقق – مبلغ أو، مجموعة من المبالغ، على التوالي، يحدده المدقق عند تقييمه لنقطة التقدير التي تحددها الإدارة. (المرجع: الفقرة أ١٥).

(ج) التشكك في التقدير – قابلية عدم الدقة المتأصلة في القياس. (المرجع: الفقرة أ١٦، ملحق ١).

(د) تحيز الإدارة – عدم وجود قدر كافٍ من الحياد من قبل الإدارة عند إعداد المعلومات. (المرجع: الفقرة أ١٧).

(هـ) نقطة التقدير التي تحددها الإدارة – المبلغ الذي تختاره الإدارة بحيث تعترف به أو تفصح عنه في البيانات المالية باعتباره تقديراً محاسبياً.

(و) نتائج تقدير محاسبي ما – المبلغ المالي الفعلي الذي ينتج عن تسوية المعاملة/المعاملات، أو الحدث/الأحداث، أو الظرف/ الظروف التي تتناولها التقديرات المحاسبية. (المرجع: الفقرة أ١٨).

متطلبات

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

١٣. عند تكوين فهم بشأن المنشأة وبيئتها، بما في ذلك أنظمة الرقابة الداخلية، وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح)[٨]، يتعين على المدقق تكوين فهم بشأن المسائل الواردة أدناه والمتعلقة بالتقديرات المحاسبية للمنشأة. والإجراءات التي يتخذها المدقق لتكوين هذا الفهم تتم في الحدود اللازمة لتقديم أساس ملائم يسمح بتحديد مخاطر الأخطاء المادية وتقييمها على مستوى البيانات المالية وعلى مستوى التأكيد. (المرجع: الفقرات أ١٩–أ٢٢).

المنشأة وبيئتها

(أ) معاملات المنشأة والأحداث والظروف الأخرى التي قد تؤدي إلى ظهور الحاجة إلى، أو التي قد تؤدي إلى تغيير في، التقديرات المحاسبية التي سيتم الاعتراف بها أو الإفصاح عنها في البيانات المالية. (المرجع: الفقرة أ٢٣).

(ب) متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به المتعلقة بالتقديرات المحاسبية (بما في ذلك معايير الاعتراف، وأسس القياس، ومتطلبات العرض والإفصاح ذات العلاقة)؛ وكيفية تطبيقها في سياق طبيعة المنشأة وظروفها وبيئتها، بما في ذلك كيفية خضوع المعاملات والأحداث الأخرى، أو كيفية تأثرها، بعوامل المخاطر المتأصلة. (المرجع: الفقرة أ٢٤–أ٢٥).

[٨] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح)، الفقرات ٣، و٥–٦، و٩، و١١–١٢، و١٥–١٧، و٢٠–٢١.

(ج) العوامل التنظيمية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية للمنشأة، وتشمل حيثما أمكن، الأطر التنظيمية المتعلقة بالإشراف التحوطي. (المرجع: الفقرة أ٢٦).

(د) طبيعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات التي يتوقع المحاسب أن يتم تضمينها في البيانات المالية للمنشأة بناءً على فهم المدقق للمسائل الواردة في الفقرات ١٣(أ) –(ج) أعلاه. (المرجع: الفقرة أ٢٧).

نظم الرقابة الداخلية في المنشأة

(أ) طبيعة ومدى الإشراف والحوكمة اللذان تمارسهما المنشأة على عملية إعداد التقارير المالية من قبل الإدارة والمتعلقة بالتقديرات المحاسبية. (المرجع: الفقرة أ٢٨–أ٣٠).

(ب) كيفية تحديد الإدارة للحاجة إلى المهارات المتخصصة أو المعرفة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وكيفية تطبيقها لها، بما في ذلك ما يتعلق بالاستعانة بخبير إداري. (المرجع: الفقرة أ٣١).

(ج) كيفية تحديد عملية تقييم المخاطر للمنشأة وكيفية معالجتها للمخاطر المتعلقة بالتقديرات المحاسبية. (المرجع: الفقرتان أ٣٢–أ٣٣).

(د) نظام المعلومات في المنشأة فيما يتعلق بارتباطه بالتقديرات المحاسبية بما في ذلك:

(١) فئات المعاملات، والأحداث والظروف الهامة بالنسبة للبيانات المالية والتي قد تؤدي إلى ظهور الحاجة إلى، أو إلى إحداث تغييرات في، التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها؛ و(المرجع: الفقرتان أ٣٤–أ٣٥).

(٢) بالنسبة لتلك التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، كيفية قيام الإدارة بما يلي:

(أ) تحديد المنهجيات أو الافتراضات أو مصادر البيانات ذات العلاقة والحاجة لإدخال تغييرات عليها، والتي تكون ملائمة لسياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، بما في ذلك كيفية قيام الإدارة بما يلي: (المرجع: الفقرتان أ٣٦– أ٣٧).

(١) اختيار أو تصميم وتطبيق المنهجيات المستخدمة بما في ذلك استخدام النماذج؛ (المرجع: الفقرتان أ٣٨–أ٣٩).

(٢) اختيار الافتراضات التي سيتم استخدامها، بما في ذلك دراسة البدائل، وتحديد الافتراضات الهامة؛ و(المرجع: الفقرات أ٤٠ – أ٤٣).

(٣) اختيار البيانات التي سيتم استخدامها؛ (المرجع: الفقرة أ٤٤).

(ب) فهم درجة التشكك في التقدير، بما في ذلك النظر في مجموعة نتائج القياس المحتملة؛ و(المرجع: الفقرة أ٤٥).

(ج) معالجة التشكك في التقدير، بما في ذلك اختيار نقطة التقدير وما يتعلق بها من إفصاحات بحيث يتم تضمينها في البيانات المالية. (المرجع: الفقرات أ٤٦– أ٤٩).

(د) أنشطة الرقابة ذات العلاقة بالتدقيق على العمليات التي تقوم بها الإدارة للتوصل للتقديرات المحاسبية وفقاً للوصف الذي ورد في الفقرة ١٣(ح)(٢). (المرجع: الفقرات أ٥٠–أ٥٤).

(هـ) كيفية مراجعة الإدارة لنتيجة/ نتائج التقديرات المحاسبية السابقة واستجابتها لنتائج المراجعة.

١٤. يراجع المدقق نتائج التقديرات المحاسبية السابقة، أو حسب الاقتضاء، يراجع إعادة التقدير اللاحقة ليساعد على تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء المادية في الفترة الحالية. ويضع المدقق في اعتباره خصائص التقديرات المحاسبية عند تحديد طبيعة المراجعة ومداها. ولا تهدف المراجعة إلى إثارة التساؤلات حول الأحكام المهنية المتخذة بشأن التقديرات المحاسبية للفترات السابقة والتي كانت ملائمة بناءً على المعلومات المتاحة في الوقت الذي تمت فيه تلك التقديرات. (المرجع: الفقرات أ٥٥– أ٦٠).

١٥. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يحدد المدقق ما إذا كان فريق العملية يحتاج إلى مهارات أو معرفة متخصصة ليتمكن من اتخاذ إجراءات تقييم المخاطر، وليحدد ويقيّم مخاطر الأخطاء المادية، وليصمم ويتخذ إجراءات التدقيق استجابة لتلك المخاطر، أو لتقييم دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه. (المرجع: الفقرات أ٦١–أ٦٣).

تحديد مخاطر الأخطاء المادية وتقييمها

١٦. عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء المادية المتعلقة بتقدير محاسبي ما والإفصاحات المتعلقة به على مستوى التأكيد، وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح)[٩]، يتعين على المدقق أن يقيّم المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة بصورة منفصلة. ويأخذ المدقق ما يلي بعين الاعتبار عند تحديد مخاطر الأخطاء المادية وتقييم المخاطر المتأصلة: (المرجع: الفقرات أ٦٤– أ٧١).

(أ) درجة خضوع التقدير المحاسبي للتشكك في التقدير؛ و(المرجع: الفقرات أ٧٢–أ٧٥).

(ب) درجة تأثر ما يلي بالتعقيد، أو عدم الموضوعية، أو أية عوامل أخرى للمخاطر المتأصلة: (المرجع: الفقرات أ٧٦– أ٧٩).

(١) اختيار وتطبيق المنهجية، والافتراضات والبيانات في إجراء التقدير المحاسبي؛ أو

(٢) اختيار نقطة التقدير التي تحددها الإدارة والإفصاحات المتعلقة بها ليتم تضمينها في البيانات المالية.

[٩] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح)، الفقرات ٢٥، و٢٦.

١٧. يحدد المدقق ما إذا كانت أي من مخاطر الأخطاء المادية المحددة والمُقيّمة وفقاً للفقرة ١٦ تمثل مخاطر هامة،[١٠] من حيث الحكم المهني للمدقق. وإذا قرر المدقق أن هناك خطر هام، فإنه يُكوّن فهم بشأن أنظمة الرقابة في المنشأة، بما في ذلك أعمال الرقابة المتعلقة بتلك المخاطر.[١١] (المرجع: الفقرة أ٨٠).

الاستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء المادية

١٨. وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ٣٣٠[١٢]، تأتي إجراءات التدقيق الإضافية التي يتخذها المدقق استجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء المادية على مستوى التأكيد،[١٣] مع النظر في أسباب التقييم المعطى لتلك المخاطر. وتشمل إجراءات التدقيق الإضافية واحداً أو أكثر من المناهج التالية:

(أ) الحصول على دليل تدقيق من الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المدقق (انظر الفقرة ٢١)؛

(ب) اختبار كيفية حساب الإدارة للتقدير المحاسبي (انظر الفقرات ٢٢-٢٧)؛ أو

(ج) وضع المدقق لنقطة تقدير أو نطاق تقدير (انظر الفقرتان ٢٨-٢٩).

يضع المدقق في اعتباره عند اتخاذ إجراءات التدقيق الإضافية أنه كلما زادت درجة المخاطر المقيمة للأخطاء المادية، كلما كانت هناك حاجة للحصول على دليل تدقيق أكثر إقناعاً.[١٤] يصمم المدقق ويتخذ إجراءات تدقيق إضافية بأسلوب غير منحاز لا للحصول على أدلة تدقيق مُثبِتة ولا لاستبعاد أدلة التدقيق المتعارضة. (المرجع: الفقرات أ٨١- أ٨٤).

١٩. وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ٣٣٠،[١٥] يصمم المدقق ويجري اختبارات للحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم على فعالية تشغيل أنظمة الرقابة ذات العلاقة، إذا:

(أ) كان تقدير المدقق لمخاطر الأخطاء المادية على مستوى التأكيد يشمل توقعاً بأن أنظمة الرقابة تعمل بكفاءة؛ و

(ب) كان من غير الممكن أن تقدم الإجراءات الموضوعية وحدها دليل تدقيق كافٍ وملائم على مستوى التأكيد.

فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، تأتي اختبارات المدقق لتلك الأنظمة الرقابية مستجيبة لأسباب التقييم المعطاة لمخاطر الأخطاء المادية. وعند تصميم وإجراء اختبارات أنظمة الرقابة، يحصل

---

[١٠] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح)، الفقرة ٢٧.

[١١] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح)، الفقرة ٢٩.

[١٢] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ (المنقّح)، الفقرات ٦-١٥، و١٨.

[١٣] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرات ٦-٧، و٢١.

[١٤] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٧(ب).

[١٥] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٨.

المدقق على دليل تدقيق أكثر إقناعاً كلما زادت درجة اعتماد المدقق على فعالية أنظمة الرقابة.[١٦] (المرجع: الفقرة أ٨٥-أ٨٩).

٢٠. بالنسبة للمخاطر الهامة المتعلقة بتقدير محاسبي ما، تشمل إجراءات التدقيق الإضافية اختبارات أنظمة الرقابة في الفترة الحالية، إذا كان المدقق يخطط أن يعتمد على تلك الأنظمة. وعندما يتكون منهج التعامل مع المخاطر الهامة فقط من الإجراءات الموضوعية، فلابد أن تشمل تلك الإجراءات اختبارات للتفاصيل.[١٧] (المرجع: الفقرة ٩٠).

الحصول على دليل تدقيق من الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المدقق

٢١. عندما تشمل إجراءات التدقيق الإضافية التي يتخذها المدقق الحصول على دليل تدقيق من خلال الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المدقق، يقيّم المدقق ما إذا كان هذا الدليل للتدقيق كافٍ وملائم لتناول مخاطر الأخطاء المادية المتعلقة بالتقدير المحاسبي، مع مراعاة أن التغيرات في الظروف وفي الشروط الأخرى ذات العلاقة بين الحدث وتاريخ القياس قد تؤثر على أهمية هذا الدليل للتدقيق في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. (المرجع: الفقرات أ٩١-أ٩٣).

اختبار كيفية حساب الإدارة للتقدير المحاسبي

٢٢. عند اختبار كيفية حساب الإدارة للتقدير المحاسبي، تشمل إجراءات التدقيق الإضافية التي يتخذها المدقق إجراءات صممت واتخذت وفقاً للفقرات ٢٣-٢٦، وذلك للحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم فيما يخص مخاطر الأخطاء المادية المتعلقة بما يلي: (المرجع: الفقرة أ٩٤)

(أ) اختيار وتطبيق المنهجيات، والافتراضات الهامة والبيانات التي تستخدمها الإدارة للتوصل إلى التقديرات المحاسبية؛ و

(ب) كيفية اختيار الإدارة لنقطة التقدير وكيفية وضعها للإفصاحات المتعلقة بالتشكك في التقدير.

المنهجيات

٢٣. عند تطبيق متطلبات الفقرة ٢٢، فيما يتعلق بالمنهجيات، تتناول الإجراءات الإضافية التي يتخذها المدقق ما يلي:

(أ) ما إذا كانت المنهجية التي اختيرت ملائمة في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، وحسب الاقتضاء، ما إذا كانت التغيرات عن المنهجيات المستخدمة في الفترات السابقة مناسبة؛ (المرجع: الفقرتان أ٩٥، وأ٩٧).

(ب) ما إذا كانت الأحكام المهنية التي اتخذت لاختيار المنهجية تؤدي إلى ظهور مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛ (المرجع: الفقرة أ٩٦).

---

[١٦] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٩.

[١٧] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرتان ١٥، و٢١.

(ج) ما إذا كانت الحسابات قد طبقت وفقاً للمنهجية وما إذا كانت دقيقة من الناحية الرياضية؛

(د) عندما يتطلب تطبيق الإدارة للمنهجية إعداد نماذج معقدة، ما إذا كان قد تم تطبيق الأحكام المهنية باتساق وما إذا كان قد تم تحقيق ما يلي، حيثما أمكن: (المرجع: الفقرات أ٩٨–أ١٠٠)

(١) تصميم النموذج يلبي هدف القياس لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، وهو تصميم ملائم للظروف، وحيثما أمكن، ما إذا كانت التغيرات عن نموذج الفترات السابقة ملائمة للظروف؛ و

(٢) التعديلات على مخرجات النموذج متسقة مع أهداف القياس الواردة في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به وملائمة للظروف؛ و

(هـ) ما إذا كان قد تم الحفاظ على سلامة الافتراضات الهامة والبيانات عند تطبيق النموذج. (المرجع: الفقرة أ١٠١).

الافتراضات الهامة

٢٤. عند تطبيق متطلبات الفقرة ٢٢، فيما يتعلق بالافتراضات الهامة، تتناول إجراءات التدقيق الإضافية التي يتخذها المدقق ما يلي:

(أ) ما إذا كانت الافتراضات الهامة ملائمة لسياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، وحيثما أمكن، ما إذا كانت التغيرات عن الفترات السابقة ملائمة؛ (المرجع: الفقرات أ٩٥، وأ١٠٢ – أ١٠٣).

(ب) ما إذا كانت الأحكام المهنية المتخذة لاختيار الافتراضات الهامة تؤدي إلى ظهور مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة: (المرجع: الفقرة أ٩٦).

(ج) ما إذا كانت الافتراضات الهامة متسقة مع بعضها البعض ومتسقة مع الافتراضات المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع الافتراضات ذات العلاقة المستخدمة في مجالات أخرى من مجالات أعمال المنشأة، اعتماداً على معرفة المدقق التي حصل عليها من عملية التدقيق؛ و(المرجع: الفقرة أ١٠٤).

(د) حيثما يكون مناسباً، ما إذا كانت الإدارة تعتزم تنفيذ مسار معين من الإجراءات ولديها القدرة على تحقيق ذلك. (المرجع: الفقرة أ١٠٥).

البيانات

٢٥. عند تطبيق متطلبات الفقرة ٢٢، فيمت يتعلق بالبيانات، تتناول إجراءات التدقيق الإضافية التي يتخذها المدقق ما يلي:

(أ) ما إذا كانت البيانات ملائمة لسياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، وحيثما أمكن، ما إذا كانت التغيرات عن الفترات السابقة ملائمة (المرجع: الفقرتان أ٩٥، وأ١٠٦)؛

(ب) ما إذا كانت الأحكام المهنية التي اتخذت لاختيار البيانات تؤدي إلى ظهور مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛ (المرجع: الفقرة أ٩٦)؛

(ج) ما إذا كانت البيانات ذات صلة بالموضوع وموثوقة في الظروف الحالية؛ و(المرجع: الفقرة أ١٠٧)

(د) ما إذا كان قد تم فهم البيانات بصورة ملائمة أو أن الإدارة فسرتها بصورة ملائمة، بما في ذلك ما يتعلق بالشروط التعاقدية. (المرجع: الفقرة أ١٠٨).

اختيار الإدارة لنقطة التقدير والإفصاحات المتعلقة بالتشكك في التقدير

٢٦. عند تطبيق متطلبات الفقرة ٢٢، تتناول إجراءات التدقيق الإضافية التي يتخذها المدقق ما إذا كانت الإدارة، في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، قد اتخذت الخطوات الملائمة لما يلي:

(أ) فهم التشكك في التقدير؛ و(المرجع: الفقرة أ١٠٩)

(ب) معالجة التشكك في التقدير من خلال اختيار نقطة تقدير ملائمة ووضع الافتراضات المتعلقة بالتشكك في التقدير. (المرجع: الفقرة أ١١٠–أ١١٤).

٢٧. في حال لم تتخذ الإدارة الخطوات المناسبة لفهم أو معالجة التشكك في التقدير، وذلك بناءً على الحكم المهني للمدقق المستند إلى دليل التدقيق الذي حصل عليه، فإن المدقق: (المرجع: الفقرات أ١١٥–أ١١٧).

(أ) يطلب من الإدارة أن تتخذ إجراءات إضافية لفهم التشكك في التقدير أو لمعالجته من خلال إعادة النظر في اختيار الإدارة لنقطة التقدير أو من خلال النظر في تقديم إفصاحات إضافية متعلقة بالتشكك في التقدير، وتقييم استجابة/ استجابات الإدارة وفقاً للفقرة ٢٦؛

(ب) إذا قرر المدقق أن استجابة الإدارة على طلب المدقق لا تعالج التشكك في التقدير بالقدر الكافي، حيثما أمكن، يضع المدقق نقطة تقدير، أو نطاق تقدير وفقاً للفقرتين ٢٨–٢٩؛ و

(ج) تقييم ما إذا كان هناك قصور في الرقابة الداخلية، وإذا كان الوضع كذلك، يتم التواصل وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٦٥.[١٨]

وضع نقطة أو نطاق التقدير الذي يحدده المدقق

٢٨. عندما يضع المدقق نقطة تقدير أو نطاق تقدير لتقييم نقطة التقدير التي تحددها الإدارة والإفصاحات المتعلقة بالتشكك في التقدير، ويشمل ذلك متطلبات الفقرة ٢٧(ب)، فإن إجراءات التدقيق الإضافية التي سيتخذها المدقق تشمل إجراءات لتقييم ما إذا كانت المناهج والافتراضات أو البيانات المستخدمة ملائمة في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وبغض النظر عن استخدام

[١٨] معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ *"الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية مع المكلفين بالحوكمة والإدارة"*.

المدقق لمنهجيته أو لمنهجية الإدارة، أو افتراضاتها أو بياناتها، فإنه يصمم إجراءات التدقيق الإضافية ويتخذها ليعالج المسائل الواردة في الفقرات ٢٣-٢٥. (المرجع: الفقرات أ١١٨- أ١٢٣).

٢٩. إذا وضع المدقق نطاق تدقيق، فإنه:

(أ) يحدد أن هذا النطاق يشمل فقط المبالغ المدعومة بدليل تدقيق كافٍ وملائم والتي قيمها المدقق ورأى أنها منطقية في سياق أهداف القياس والمتطلبات الأخرى الواردة في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛ و(المرجع: الفقرتان أ١٢٤-أ١٢٥).

(ب) يصمم إجراءات تدقيق إضافية ويتخذها للحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم فيما يتعلق بالمخاطر المقيمة للأخطاء المادية المتعلقة بالإفصاحات في البيانات المالية التي تصف التشكك في التقدير.

اعتبارات أخرى متعلقة بدليل التدقيق

٣٠. عند الحصول على دليل تدقيق فيما يخص مخاطر الأخطاء المادية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، وبغض النظر عن مصادر المعلومات التي سيتم استخدامها كدليل تدقيق، يلتزم المدقق بالمتطلبات ذات العلاقة الواردة في معيار التدقيق الدولي ٥٠٠.

وعند الاستعانة بعمل الخبير الإداري، قد تساعد المتطلبات الواردة في الفقرات ٢١-٢٩ من هذا المعيار الدولي للتدقيق المدقق على تقييم ملاءمة عمل الخبير باعتباره دليل تدقيق على التأكيد ذي الصلة، وفقاً للفقرة ٨(ج) من معيار التدقيق الدولي ٥٠٠. وعند تقييم عمل الخبير الإداري، تتأثر طبيعة إجراءات التدقيق الإضافية وتوقيتها ومداها بتقييم المدقق لكفاءة الخبير الإداري وقدراته وموضوعيته، وكذلك بفهم المدقق لطبيعة العمل الذي يؤديه الخبير، ومدى معرفة المدقق بمجال خبرة الخبير الإداري. (المرجع: الفقرات أ١٢٦-أ١٣٢).

الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية

٣١. يصمم المدقق ويتخذ إجراءات تدقيق إضافية للحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم فيما يتعلق بالمخاطر المقيمة للأخطاء المادية على مستوى التأكيد بالنسبة للإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، وذلك بخلاف الإفصاحات المتعلقة بالتشكك في التقدير التي تناولتها الفقرتين ٢٦(ب)، و٢٩(ب).

مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة

٣٢. يقيّم المدقق ما إذا كانت الأحكام المهنية والقرارات التي اتخذتها الإدارة للتوصل إلى التقديرات المحاسبية المدرجة في البيانات المالية، حتى وإن كان كل منها منطقي في حد ذاته، تمثل مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة. وعند تحديد مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، يقيّم المدقق تداعيات ذلك على التدقيق. وإذا كانت هناك نية للتضليل، يكون لتحيز الإدارة طابع احتيالي. (المرجع: الفقرات أ١٣٣ – أ١٣٦).

التقييم العام بناءً على إجراءات التدقيق المتخذة

٣٣. عند تطبيق معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ على التقديرات المحاسبية،[١٩] يقيّم المدقق، بناءً على إجراءات التدقيق المتخذة ودليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، ما إذا كان: (المرجع: الفقرتان أ١٣٧–أ١٣٨)

(أ) تقييم مخاطر الأخطاء المادية على مستوى التأكيد ما زال ملائما، بما في ذلك عندما يكون قد تم تحديد أن هناك مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛

(ب) قرارات الإدارة المتعلقة بالاعتراف، والقياس، والعرض، والإفصاح عن تلك التقديرات المحاسبية في البيانات المالية متوافقة مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛ و

(ج) قد تم الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم.

٣٤. عند أداء التقييم المطلوب بموجب الفقرة ٣٣(ج)، يضع المدقق بعين الاعتبار جميع أدلة التدقيق ذات العلاقة التي حصل عليها، سواء كانت مُثبِتة أو متعارضة.[٢٠] وإذا لم يتمكن المدقق من الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم، يقيّم المدقق التداعيات المترتبة على التدقيق أو على رأي المدقق في البيانات المالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقّح).[٢١]

تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية منطقية أم يشوبها الخطأ

٣٥. يحدد المدقق ما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات منطقية في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، أم أنه يشوبها الخطأ. يقدم معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ [٢٢] إرشادات حول كيفية تمييز المدقق للأخطاء (سواءً كان ذلك التقييم مبني على حقائق أو على أحكام مهنية أو على تنبؤات) فيما يخص تقييم المدقق لأثر الأخطاء غير المصححة على البيانات المالية. (المرجع: الفقرات أ١٢–أ١٣، وأ١٣٩–أ١٤٤).

٣٦. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، يقيّم المدقق:

---

[١٩] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرات ٢٥–٢٦.

[٢٠] معيار التدقيق الدولي ٥٠٠، الفقرة ١١.

[٢١] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقّح) *"التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل"*.

[٢٢] معيار التدقيق الدولي ٤٥٠، الفقرة أ٦.

(أ) في حالة إطار العرض العادل، ما إذا كانت الإدارة قد أدرجت إفصاحات، تتجاوز الإفصاحات المطلوبة بشكل محدد بموجب الإطار، واللازمة لتحقيق العرض العادل للبيانات المالية في مجملها؛[٢٣] أو

(ب) في حالة إطار الامتثال، ما إذا كانت الإفصاحات هي الإفصاحات اللازمة لكي لا تكون البيانات المالية مضللة.[٢٤]

الإقرارات الكتابية

٣٧. يطلب المدقق من الإدارة تقديم إقرارات كتابية[٢٥]، وحيثما أمكن، يطلبها من المكلفين بالحوكمة وتكون حول أن المنهجيات والافتراضات الهامة والبيانات المستخدمة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها ملائمة لتحقيق الاعتراف أو القياس أو الإفصاح المتوافقين مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وينظر المدقق أيضاً في الحاجة إلى الحصول على إقرارات كتابية حول تقديرات محاسبية معينة، تشمل ما يتعلق بالمنهجيات والافتراضات أو البيانات المستخدمة. (المرجع: الفقرة أ١٤٥).

التواصل مع المكلفين بالحوكمة ومع الإدارة ومع أطراف معنية أخرى

٣٨. عند تطبيق معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقّح)[٢٦]، ومعيار التدقيق الدولي ٢٦٥،[٢٧] يطلب من المدقق أن يتواصل مع المكلفين بالحوكمة أو مع الإدارة حول بعض المسائل، وتشمل الجوانب النوعية الهامة للممارسات المحاسبية للمنشأة ونواحي القصور الهامة في أنظمة الرقابة الداخلية، على التوالي. وبذلك ينظر المدقق في تلك المسائل إن وجدت، ليتواصل بشأن التقديرات المحاسبية ويأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت أسباب مخاطر الأخطاء المادية المعطاة متعلقة بالتشكك في التقدير، أو أنها متعلقة بآثار التعقيد، وعدم الموضوعية، أو غيرها من عوامل المخاطر المتأصلة وذلك للتوصل للتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات. علاوة على ذلك، وفي حالات معينة، يطلب من المدقق بموجب القوانين أو اللوائح التنظيمية أن يتواصل بشأن بعض المسائل مع أطراف أخرى معنية، مثل المنظمين أو المسؤولين عن الإشراف التحوطي. (المرجع: الفقرات ١٤٦-أ١٤٨).

---

[٢٣] انظر أيضاً معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقّح)، الفقرة ١٤.

[٢٤] انظر أيضاً معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقّح)، الفقرة ١٩.

[٢٥] انظر معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ " الإقرارات الخطية ".

[٢٦] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقّح) "*التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة*" الفقرة ١٦(أ).

[٢٧] معيار التدقيق الدولي ٢٦٥، الفقرة ٩.

التوثيق

٣٩. يدرج المدقق ما يلي في وثائق التدقيق:[٢٨] (المرجع: الفقرات أ١٤٩-أ١٥٢)

(أ) العناصر الرئيسية المكونة لفهم المدقق للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة والمتعلقة بالتقديرات المحاسبية للمنشأة؛

(ب) الرابط بين إجراءات التدقيق الإضافية التي يتخذها المدقق والمخاطر المقيمة للأخطاء المادية على مستوى التأكيد،[٢٩] مع لأخذ بعين الاعتبار الأسباب المعطاة لتقييم تلك المخاطر (سواءً كانت متعلقة بالمخاطر المتأصلة أو مخاطر الرقابة)؛

(ج) رد فعل المدقق أو استجابته على عدم اتخاذ الإدارة للخطوات الملائمة لفهم ومعالجة التشكك في التقدير؛

(د) مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة المتعلق بالتقديرات المحاسبية، إن وجدت، وتقييم المدقق لتداعيات ذلك على التدقيق، وفقاً لمتطلبات الفقرة ٣٢؛ و

(هـ) الأحكام المهنية الهامة المتعلقة بتحديد المدقق إذا ما كانت التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها منطقية في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، أم تشوبها الأخطاء.

*****

التطبيق والمواد التوضيحية الأخرى

طبيعة التقديرات المحاسبية (المرجع: الفقرة ٢)

أمثلة على التقديرات المحاسبية

أ١. تشمل أمثلة التقديرات المحاسبية المتعلقة بفئات المعاملات، والأرصدة الحسابية والإفصاحات ما يلي:

- تقادم المخزون.
- استهلاك الممتلكات والمعدات.
- تقييم أصول البنية التحتية.
- تقييم الأدوات المالية.
- نتائج الدعاوى القضائية المعلقة.
- مخصص الخسائر التأمينية المتوقعة.
- تقييم التزامات عقود التأمين.
- تعهدات الضمان.
- التزامات منافع تقاعد الموظفين.

---

[٢٨] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "*وثائق التدقيق* " الفقرات ٨-١١، وأ٦، وأ٧، وأ١٠.

[٢٩] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٢٨(ب).

- المدفوعات على أساس الأسهم.
- القيمة العادلة للأصول والالتزامات المستملكة في عمليات اندماج الأعمال، وتشمل تحديد الشهرة والأصول غير الملموسة.
- انخفاض الأصول أو الممتلكات أو المعدات القديمة والمحتفظ بها للتصرف فيها.
- المعاملات غير النقدية في الأصول والالتزامات بين أطراف مستقلة.
- الاعتراف بالإيراد بالنسبة للعقود طويلة الأجل.

المنهجيات

أ٢. المنهجية هي تقنية قياس تستخدمها الإدارة للتوصل إلى تقدير محاسبي ما وفقاً لأساس القياس المطلوب. على سبيل المثال، أحد المنهجيات المعترف بها والمستخدمة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية المتعلقة بمعاملات المدفوعات على أساس الأسهم هي تحديد سعر نظري لبيع عقود الخيار باستخدام صيغة بلاك – شولز لتسعير عقود الخيار. يُطبق المنهج باستخدام أداة أو عملية حسابية، يشار إليها في بعض الأحيان باعتبارها نموذج، وتتطلب تطبيق الافتراضات والبيانات والنظر في مجموعة من العلاقات بينها.

الافتراضات والبيانات

أ٣. تتطلب الافتراضات اتخاذ أحكاماً مهنية بناءً على المعلومات المتاحة عن بعض المسائل مثل اختيار سعر الفائدة، أو معدل الخصم، أو اتخاذ أحكاماً بشأن الظروف أو الأحداث المستقبلية. قد تختار الإدارة افتراضاً ما من ضمن مجموعة من البدائل الملائمة. الافتراضات التي يمكن أن يضعها الخبير الإداري أو يحددها تصبح هي افتراضات الإدارة عندما تستخدمها الإدارة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية.

أ٤. لأغراض هذا المعيار الدولي للتدقيق، البيانات هي المعلومات التي يكمن الحصول عليها من خلال الملاحظة المباشرة أو من طرف خارج المنشأة. ويشار إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال تطبيق تقنيات تحليلية أو تفسيرية على البيانات باعتبارها بيانات مشتقة عند استخدام تقنيات لها أسس نظرية راسخة وبالتالي تقل الحاجة للأحكام المهنية التي تتخذها الإدارة، وخلاف ذلك تعتبر تلك المعلومات افتراضات.

أ٥. تشمل أمثلة البيانات ما يلي:

- الأسعار المتفق عليها في المعاملات السوقية؛
- أوقات أو كميات إنتاج آلة إنتاجية ما؛
- الأسعار التاريخية أو الشروط الأخرى المضمنة في العقود، مثل سعر الفائدة التعاقدي، أو جدول المدفوعات، والشروط الواردة في اتفاقية دين.

- المعلومات ذات الطبيعة المستقبلية مثل التنبؤات الاقتصادية أو التنبؤ بالمكاسب والتي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية للمعلومات، أو
- سعر فائدة مستقبلي يُحدد باستخدام تقنيات الاستقراء من أسعار الفائدة المستقبلية (بيانات مشتقة).

أ٦. قد تأتي البيانات من مجموعة واسعة من المصادر. على سبيل المثال قد تكون البيانات:
- مولدة من داخل أو خارج المنظمة؛
- تم الحصول عليها من نظام إما من داخل أو خارج الدفاتر العامة أو الفرعية؛
- تمكن ملاحظتها في العقود؛ أو
- تمكن ملاحظتها في الإصدارات القانونية أو التنظيمية.

قابلية القياس (المرجع: الفقرة ٣)

أ٧. من أمثلة الفقرات التي تشمل إرشادات حول كيفية قياس متطلبات هذا المعيار الفقرات أ٢٠–أ٢٢، وأ٦٣، وأ٦٧، وأ٨٤.

المفاهيم الأساسية لهذا المعيار الدولي للتدقيق

عوامل المخاطر المتأصلة (المرجع: الفقرة ٤)

أ٨. عوامل المخاطر المتأصلة هي خصائص متعلقة بالظروف والأحداث والتي قد تؤثر على قابلية الخطأ في التأكيد، وذلك قبل أخذ أنظمة الرقابة بعين الاعتبار. يعطي الملحق ١ مزيداً من التوضيح حول طبيعة تلك العوامل المتأصلة المتعلقة بالمخاطر، والعلاقة بينها، وذلك في سياق التوصل للتقديرات المحاسبية وعرضها في البيانات المالية.

أ٩. علاوة على عوامل المخاطر المتأصلة مثل التشكك في التقدير، أو التعقيد أو عدم الموضوعية، قد تشمل عوامل المخاطر المتأصلة الأخرى التي قد ينظر فيها المدقق عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء المادية مدى خضوع أو تأثر التقديرات المحاسبية بما يلي:
- التغيرات التي تطرأ على طبيعة أو ظروف بنود البيانات المالية ذات العلاقة، أو على متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به والتي قد تؤدي إلى الحاجة إلى إدخال تغييرات على المنهجية أو الافتراضات أو البيانات المستخدمة للتوصل إلى التقديرات المحاسبية.
- قابلية الخطأ والتي تنتج عن تحيز الإدارة أو احتيالها عند العمل على حساب التقديرات المحاسبية.

مخاطر الرقابة (المرجع: الفقرة ٦)

أ١٠. أحد الاعتبارات الهامة التي على المدقق مراعاتها عند تقييم مخاطر الرقابة على مستوى التأكيد هو فاعلية تصميم أنظمة الرقابة التي يعتزم المدقق أن يعتمد عليها ومدى معالجة تلك الأنظمة لعوامل المخاطر المتأصلة على مستوى التأكيد. وتقييم المدقق لأنظمة الرقابة الذي يفيد بأنها قد صممت

بفاعلية وأنها قد نفذت هو تقييم يدعم توقع تشغيل تلك الأنظمة بفاعلية ويدعم كذلك تحديد ما إذا كان سيتم اختبار تلك الأنظمة.

التشكك المهني (المرجع: الفقرة ٨)

أ١١. الفقرات أ٦٠، وأ٩٥، وأ٩٦، وأ١٣٧، وأ١٣٩ هي أمثلة على الفقرات التي تصف الطرق التي يمكن للمدقق من خلالها أن يمارس التشكك المهني. وتقدم الفقرة أ١٥٢ إرشادات حول كيفية توثيق الطرق التي يمارس من خلالها المدقق التشكك المهني، وتشمل أمثلة على فقرات معينة في هذا المعيار الدولي للتدقيق التي قد يُستخدم فيها التوثيق باعتباره دليلاً على ممارسة التشكك المهني.

مفهوم "المنطقية" (المرجع: الفقرتان ٩، و٣٥)

أ١٢. هناك اعتبارات أخرى قد تكون ذات علاقة بنظر المدقق فيما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تتسم بالمنطقية في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به وتشمل تلك الاعتبارات ما يلي:

- ما إذا كانت البيانات والافتراضات المستخدمة للتوصل إلى التقديرات المحاسبية متسقة مع بعضها ومتسقة مع الافتراضات والبيانات المستخدمة في تقديرات محاسبية أخرى أو في مجالات أعمال المنشأة؛ و
- ما إذا كانت التقديرات المحاسبية تأخذ بعين الاعتبار المعلومات الملائمة وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

أ١٣. ومصطلح "تم التطبيق الملائم" وفقاً لما هو مستخدم في الفقرة ٩ يعني أنها ليست فقط ممتثلة لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، ولكنها أيضاً تعكس الأحكام المهنية المتسقة مع هدف أساس القياس الوارد في ذلك الإطار.

تعريفات

التقدير المحاسبي (المرجع: الفقرة ١٢(أ))

أ١٤. التقديرات المحاسبية هي مبالغ مالية قد تكون مرتبطة بفئات المعاملات أو الأرصدة الحسابية المعترف بها أو المفصح عنها في البيانات المالية. وتشمل التقديرات المحاسبية أيضاً المبالغ المالية المدرجة في الإفصاحات أو المستخدمة لاتخاذ أحكام مهنية حول الاعتراف أو الإفصاح المتعلق بفئة ما للمعاملات أو الأرصدة المحاسبية.

نقطة التقدير أو نطاق التقدير الذي يحدده المدقق (المرجع: الفقرة ١٢(ب))

أ١٥. قد تستخدم نقطة أو نطاق التقدير الذي يحدده المدقق في تقييم التقدير المحاسبي بطريقة مباشرة (على سبيل المثال، مخصص انخفاض أو القيمة العادلة لأنواع مختلفة من الأدوات المالية)، أو بطريقة غير مباشرة (على سبيل المثال مبلغ ما سيستخدم باعتباره افتراضاً هاماً بالنسبة لتقدير محاسبي). قد يتبع المدقق نهج مماثل لوضع مبلغ أو نطاق من المبالغ لتقييم عنصر غير نقدي من البيانات أو الافتراضات (على سبيل المثال، العمر الإنتاجي المقدر لأصل).

التشكك في التقدير (المرجع: الفقرة ١٢(ج))

أ١٦. لا تخضع جميع التقديرات المحاسبية لدرجة كبيرة من التشكك في التقدير. على سبيل المثال، قد يكون لبعض عناصر البيانات المالية سوق نشطة ومفتوحة تقدم معلومات متاحة وموثوقة يمكن الوصول إليها بسهولة عن الأسعار التي يتم من خلالها التبادل الفعلي. ومع ذلك، قد يوجد تشكك في التقدير حتى في حال تحديد منهج وبيانات التقييم بدقة. على سبيل المثال، قد يتطلب تقييم الأوراق المالية المعلنة في سوق مفتوح ونشط بالسعر المدرج في السوق تعديلاً إذا كانت الحيازة كبيرة أو إذا كانت تخضع لقيود في التسويق. علاوة على ذلك، قد تؤثر الظروف الاقتصادية العامة السائدة في الوقت الحالي، على سبيل المثال السيولة في سوق معين، على التشكك في التقدير.

تحيز الإدارة (المرجع: الفقرة ١٢(د))

أ١٧. غالباً ما تدعو أطر إعداد التقارير المالية إلى تبني الحياد، وهو التحرر من التحيز. يؤدي التشكك في التقدير إلى عدم الموضوعية في حساب التقديرات المحاسبية. ويؤدي وجود عدم الموضوعية إلى الحاجة لاتخاذ الإدارة لأحكام مهنية ومن ثم قابلية وقوع تحيز مقصود أو غير مقصود من الإدارة (على سبيل المثال، نتيجة لدافع تحقيق هدف ربح مستهدف ومرغوب فيه أو تحقيق نسبة رأس مال). وتزيد درجة عرضة التقدير المحاسبي لتحيز الإدارة مع زيادة درجة عدم الموضوعية في حساب للتقدير المحاسبي.

نتيجة التقدير المحاسبي (المرجع: الفقرة ١٢(و))

أ١٨. لا يوجد لبعض التقديرات المحاسبية، بطبيعتها، نتائج هامة مؤثرة على عمل المدقق الذي أجراه وفقاً لهذا المعيار الدولي للتدقيق. على سبيل المثال، قد يعتمد التقدير المحاسبي على تصورات المشاركين في السوق في نقطة زمنية معينة. وبالتالي، قد يختلف السعر المتحقق عند بيع أصل أو نقل التزام عن التقدير المحاسبي المرتبط به والذي تم في تاريخ التقرير وذلك نتيجة لتغير تصورات المشاركين في السوق عن القيمة بمرور الوقت.

إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة المتعلقة بها

تكوين فهم عن المنشأة وبيئتها (المرجع: الفقرة ١٣)

أ١٩. تتطلب الفقرات ١١-٢٤ من معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح) من المدقق أن يُكوّن فهم عن مسائل معينة فيما يخص المنشأة وبيئتها، بما في ذلك أنظمة الرقابة الداخلية. وتتعلق المتطلبات الواردة في الفقرة ١٣ من هذا المعيار الدولي للتدقيق بشكل أكثر تحديداً بالتقديرات المحاسبية وتعتمد على المتطلبات الأكثر اتساعاً الواردة في معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح).

قابلية القياس

أ٢٠. قد تعتمد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات التي يتخذها المدقق لتكوين فهم عن المنشأة وبيئتها، بما في ذلك أنظمة الرقابة الداخلية والمتعلقة بالتقديرات المحاسبية للمنشأة، بدرجة أكبر أو أقل، على مدى انطباق كل مسألة/ مسائل على الظروف بطريقة فردية. فعلى سبيل المثال، قد يكون للمنشأة

معاملات قليلة أو أحداث أو ظروف أخرى تؤدي إلى ظهور الحاجة إلى للتقديرات المحاسبية، وقد يكون من السهل تطبيق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في تلك الحالات، وقد لا يكون هناك عوامل تنظيمية ذات علاقة. وعلاوة على ذلك، قد لا تتطلب التقديرات المحاسبية اتخاذ أحكام مهنية هامة، وقد تكون عملية التوصل إلى التقديرات المحاسبية أقل تعقيداً. وفي تلك الحالات، قد تخضع التقديرات المحاسبية أو تتأثر بالتشكك في التقدير، أو التعقيد، أو عدم الموضوعية أو غير ذلك من عوامل المخاطر المتأصلة بدرجة أقل وقد يكون هناك قدر أقل من أنظمة الرقابة ذات العلاقة بالتدقيق. وإذا كان الوضع كذلك، على الأرجح ستكون إجراءات تقييم المخاطر التي يتخذها المدقق أقل شمولاً وقد يتم الحصول عليها بشكل أساسي من خلال طرح تساؤلات على المستوى الإداري الذي يقوم بمسؤوليات البيانات المالية ومن خلال المرور بصورة مبسطة على العمليات التي قامت بها الإدارة للتوصل للتقدير المحاسبي.

أ٢١. وعلى النقيض، قد تتطلب التقديرات المحاسبية اتخاذ الإدارة لأحكام مهنية هامة، وقد تكون عملية التوصل للتقديرات المحاسبية معقدة وتتطلب استخدم نماذج معقدة. علاوة على ذلك، قد يكون لدى المنشأة نظام معلومات أكثر تطوراً، وأنظمة رقابة أكثر شمولاً على التقديرات المحاسبية. وفي تلك الحالات، قد تخضع التقديرات المحاسبية أو قد تتأثر برجة أكبر بالتشكك في التقدير، أو بعدم الموضوعية، أو بالتعقيد أو بغير ذلك من عوامل المخاطر المتأصلة. وإذا كان الوضع كذلك، فعلى الأرجح ستختلف طبيعة أو توقيت إجراءات تقييم المخاطر التي يتخذها المدقق، أو قد تكون أكثر شمولاً، مقارنة بالحالات التي وردت في الفقرة أ٢٠.

أ٢٢. قد تكون الاعتبارات التالية ذات علاقة بالنسبة للمنشآت التي تعمل في مجال الأعمال البسيطة، والتي قد تشمل كثير من المنشآت الأصغر حجماً:

- قد لا تتسم العمليات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية بالتعقيد لأن أنشطة الأعمال بسيطة أو لأن التقديرات المحاسبية المطلوبة لا يشوبها التشكك في التقدير بدرجة كبيرة.
- قد يتم إنشاء التقديرات المحاسبية من خارج الدفاتر الفرعية أو العامة، وقد تكون الرقابة على التوصل إلى تلك التقديرات قاصرة، وقد يكون للمدير المالك تأثيراً هاماً على تحديدها. وقد تكون هناك حاجة لأن ينظر المدقق في دور المدير المالك في التوصل إلى التقديرات المحاسبية وذلك عند تحديد مخاطر الأخطاء المادية وعند النظر في مخاطر تحيز الإدارة على حد سواء.

المنشأة وبيئتها

معاملات المنشأة والأحداث والظروف الأخرى (المرجع: الفقرة ١٣ (أ))

أ٢٣. وتشمل أمثلة التغيرات في الظروف التي قد تؤدي إلى الحاجة إلى تغيير التقديرات المحاسبية أو أنها تؤدي بالفعل إلى تغييرها ما يلي على سبيل المثال:

- ما إذا كانت المنشأة قد اشتركت في أنواع جديدة من المعاملات.
- ما إذا كان قد حدث تغيير في شروط المعاملات؛ أو
- ما إذا كانت أحداث أو ظروف جديدة قد وقعت.

متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به (المرجع: الفقرة ١٣ (ب))

أ٢٤. تكوين فهم لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به يمد المدقق بأساس للنقاش مع الإدارة، وحيثما أمكن، مع المكلفين بالحوكمة بشأن كيفية تطبيق الإدارة للمتطلبات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، وبشأن تحديد المدقق إذا ما كان قد تم تطبيق هذه المتطلبات بصورة ملائمة. قد يساعد هذا الفهم المدقق على التواصل مع المكلفين بالحوكمة عندما ينظر المدقق في ممارسة محاسبية هامة تكون مقبولة في ظل إطار إعداد التقارير المالية المعمول به ولكنها لا تعد الخيار الأنسب بالنسبة لظروف المنشأة.[٣٠]

أ٢٥. عند تكوين هذا الفهم، قد يسعى المدقق لفهم ما يلي:

- ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية المعمول به:
  - ينص على معايير معينة للاعتراف أو منهجيات معينة لقياس التقديرات المحاسبية؛
  - يحدد معايير معينة تسمح أو تتطلب القياس بالقيمة العادلة، على سبيل المثال، من خلال الرجوع إلى نوايا الإدارة لاتخاذ مسار معين من الإجراءات فيما يتعلق بأصل أو التزام ما؛ أو
  - يحدد الإفصاحات المطلوبة أو المقترحة، بما في ذلك الإفصاحات المتعلقة بالأحكام المهنية والافتراضات أو غير ذلك من مصادر التشكك في التقدير المتعلقة بالتقديرات المحاسبية؛ و
- ما إذا كانت التغيرات في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به تتطلب تغيير في السياسات المحاسبية للمنشأة والمتعلقة بالتقديرات المحاسبية.

العوامل التنظيمية (المرجع: الفقرة ١٣(ج))

أ٢٦. قد يساعد تكوين فهم عن العوامل التنظيمية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، إن وجدت، المدقق في تحديد الأطر التنظيمية المعمول بها (على سبيل المثال، الأطر التنظيمية التي وضعت من خلال المسؤولين عن الإشراف التحوطي في مجال البنوك أو التأمين) وتساعد المدقق كذلك على تحديد ما إذا كانت تلك الأطر/الإطار التنظيمي:

- تعالج ظروف الاعتراف بالتقديرات المحاسبية أو منهج قياسها أو تقدم إرشادات ذات علاقة بها؛

[٣٠] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقّح)، الفقرة ١٦(أ).

- تحدد أو تقدم إرشادات عن الإفصاحات علاوة على متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛
- تقدم مؤشرات عن المجالات التي قد يكون من المحتمل أن يظهر فيها تحيز الإدارة لتلبية المتطلبات التنظيمية؛ أو
- تحتوي على متطلبات لأغراض تنظيمية غير متسقة مع متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، والتي قد تشير إلى مخاطر محتملة للأخطاء المادية. على سبيل المثال، قد يسعى بعض المنظمين للتأثير على المستويات الدنيا لمخصصات الخسارة التأمينية المتوقعة التي تتجاوز المستويات المطلوبة بموجب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

طبيعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها والتي يتوقع المدقق أن يتم إدراجها في البيانات المالية (المرجع: الفقرة ١٣(د))

أ٢٧. تكوين فهم عن طبيعة التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات والتي يتوقع المدقق أن يتم إدراجها في البيانات المالية للمنشأة يساعد المدقق على فهم أساس قياس تلك التقديرات المحاسبية وطبيعة ومدى الإفصاحات التي قد تكون لها علاقة بها. يقدم هذا النوع من الفهم أساساً يمكن للمدقق الاعتماد عليه في النقاش مع الإدارة حول كيفية توصلها للتقديرات المحاسبية.

أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة والمتعلقة بالتدقيق

طبيعة ومدى الإشراف والحوكمة (المرجع: الفقرة ١٣(هـ))

أ٢٨. عند تطبيق معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح)[٣١]، قد تكون هناك أهمية لفهم المدقق لطبيعة ومدى الإشراف والحوكمة اللذان تضعهما المنشأة على العمليات التي تقوم بها الإدارة للتوصل إلى التقديرات المحاسبية، وذلك بالنسبة للتقييم المطلوب من المدقق حيث إنه يرتبط بما يلي:

- ما إذا كانت الإدارة وتحت إشراف المكلفين بالحوكمة قد خلقت ثقافة مؤسسية تحث على الأمانة والسلوك الأخلاقي وحافظت عليها؛ و
- تقدم نقاط القوة في بيئة الرقابة مجتمعة أساساً ملائماً للمكونات الأخرى من مكونات أنظمة الرقابة الداخلية وما إذا كانت تلك المكونات الأخرى قد تأثرت سلباً بنواحي القصور في بيئة الرقابة.

أ٢٩. قد يُكون المدقق فهماً حول ما إذا كان المكلفون بالحوكمة:

- لديهم المهارات أو المعرفة اللازمين لفهم خصائص المنهجية أو النموذج المحدد للتوصل إلى التقديرات المحاسبية، أو المخاطر الأخرى المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، على سبيل

[٣١] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح)، الفقرة ١٤.

المثال، المخاطر المتعلقة بالمنهجية أو تكنولوجيا المعلومات المستخدمة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية؛

- لديهم المهارات والمعرفة اللازمين لفهم ما إذا كانت الإدارة قد توصلت إلى التقديرات المحاسبية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛
- مستقلون عن الإدارة، ولديهم المعلومات المطلوبة لتقييم كيفية توصل الإدارة للتقديرات المحاسبية في الوقت المناسب، ولديهم صلاحية التساؤل حول الإجراءات التي اتخذتها الإدارة عندما يظهر أن تلك الإجراءات غير كافية أو غير ملائمة؛ أو
- يشرفون على عمليات الإدارة من أجل التوصل إلى التقديرات المحاسبية، بما في ذلك استخدام النماذج؛ أو
- يشرفون على أنشطة المتابعة التي تضطلع بها الإدارة. وقد يشمل ذلك الإشراف على تصميم الإجراءات ومراجعته وذلك لكشف وتصحيح أية نواحي قصور قد تظهر في التصميم أو فعالية تشغيل أنظمة الرقابة على التقديرات المحاسبية.

أ٣٠. قد يكون تكوين فهم عن إشراف المكلفون بالحوكمة هاماً عندما يكون هناك تقديرات محاسبية:

- تتطلب أحكاماً هامة من قبل الإدارة لمعالجة عدم الموضوعية؛
- يشوبها قدر كبير من التشكك المحاسبي؛
- هناك تعقيد في التوصل إليها، على سبيل المثال، نتيجة للاستخدام المكثف لتكنولوجيا المعلومات، ولأحجام أكبر من البيانات أو نتيجة استخدام مصادر متعددة من البيانات أو الافتراضات ذات العلاقات المتداخلة المعقدة؛
- حدث بها تغيير، أو كان من المفترض أن يحدث بها تغيير في المنهج أو الافتراضات أو البيانات مقارنة بالفترات السابقة؛ أو
- تنطوي على فرضيات هامة.

تطبيق الإدارة للمهارات أو المعرفة المتخصصة، بما في ذلك الاستعانة بالخبراء الإداريين (المرجع: الفقرة ١٣(و))

أ٣١. قد ينظر المدقق فيما إذا كانت الظروف التالية تؤدي إلى احتمالية أن تحتاج الإدارة إلى إشراك خبير إداري:[٣٢]

- الطبيعة المتخصصة للمسائل التي تتطلب تقدير، على سبيل المثال، قد يتطلب التقدير المحاسبي قياس احتياطي الأملاح أو الهيدروكربون في الصناعات الاستخراجية أو تقييم النتائج المحتملة لتطبيق شروط تعاقدية معقدة.

[٣٢] معيار التدقيق الدولي ٥٠٠، الفقرة ٨

- الطبيعة المعقدة للنماذج المطلوبة لتطبيق المتطلبات ذات العلاقة بإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، وفقاً للحالة في بعض القياسات، مثل المستوى ٣ للقيم العادلة.[٣٣]
- الطبيعة غير الاعتيادية أو غير المعتادة للظروف، أو المعاملات أو الأحداث التي تتطلب تقدير محاسبي.

عملية تقييم مخاطر المنشأة (المرجع: الفقرة ١٣(ز))

أ٣٢. قد يساعد فهم كيفية تحديد عملية تقييم المخاطر في المنشأة ومعالجتها للمخاطر المتعلقة بالتقديرات المحاسبية المدقق على دراسة التغيرات في:

- متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به المتعلقة بالتقديرات المحاسبية؛
- مدى إتاحة أو طبيعة مصادر البيانات التي لها علاقة بالتوصل إلى التقديرات المحاسبية أو التي قد تؤثر على موثوقية البيانات المستخدمة؛
- نظام المعلومات أو بيئة تكنولوجيا المعلومات في المنشأة؛ و
- الموظفون الرئيسيون.

أ٣٣. وتشمل المسائل التي قد ينظر فيها المدقق أثناء تكوين فهم عن كيفية تحديد الإدارة ومعالجتها لقابلية الخطأ الناتج عن تحيز الإدارة أو احتيالها في التوصل إلى التقديرات المحاسبية الحالات التالية التي توضح ما إذا كانت الإدارة متورطة في التحيز أو الاحتيال وإذا كان الوضع كذلك كيفية تصرفها:

- إذا كانت الإدارة تولي اهتماماً خاصاً لاختيار أو تطبيق المنهجيات، والافتراضات والبيانات المستخدمة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية.
- تتابع مؤشرات الأداء الرئيسية التي قد تشير إلى أداء غير متوقع أو غير متسق مقارنة بالأداء التاريخي أو المقدر أو مقارنة بعوامل معروفة أخرى.
- تحدد الحوافز المالية أو غيرها والتي قد تكون حافزاً على التحيز.
- تتابع الحاجة للتغيير في المنهجيات، والافتراضات الأساسية أو البيانات المستخدمة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية.
- تضع إشرافاً ومراجعة ملائمين على النماذج المستخدمة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية.
- تطلب توثيقاً أو مراجعة مستقلة للمنطق وراء الأحكام المهنية الهامة التي اتخذت للتوصل إلى التقديرات المحاسبية.

نظام المعلومات في المنشأة المتعلق بالتقديرات المحاسبية (المرجع: الفقرة ١٣(ح)(ط))

أ٣٤. فئات المعاملات والأحداث والظروف في نطاق الفقرة ١٣(ح) هي نفس فئات المعاملات، والأحداث والظروف المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات التي تخضع

[٣٣] أنظر، على سبيل المثال، المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٣ *" قياس القيمة العادلة "*.

لمتطلبات الفقرة ١٨(أ) و(د) من معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح). ولتكوين فهم عن نظام المعلومات في المنشأة والمتعلق بالتقديرات المحاسبية قد يأخذ المدقق ما يلي بعين الاعتبار:

- ما إذا كانت التقديرات المحاسبية ناتجة عن تسجيل المعاملات الروتينية والمتكررة أو ما إذا كانت تنتج عن معاملات غير متكررة أو غير معتادة.
- كيفية معالجة نظام المعلومات لاكتمال التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها، خاصة بالنسبة للتقديرات المحاسبية المتعلقة بالالتزامات.

أ٣٥. خلال التدقيق، قد يحدد المدقق فئات المعاملات والأحداث أو الظروف التي قد تؤدي إلى الحاجة إلى تقديرات محاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات والتي لا تستطيع الإدارة تحديدها. يتناول معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح) الظروف التي يحدد فيها المدقق مخاطر الأخطاء المادية التي لا تستطيع الإدارة تحديدها، بما في ذلك تحديد ما إذا كانت هناك نواحي قصور هامة في أنظمة الرقابة الداخلية فيما يتعلق بعملية تقييم المخاطر في المنشأة.[٣٤]

تحديد الإدارة للمنهجيات والافتراضات ومصادر البيانات ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ١٣ (ح)(٢)(أ))

أ٣٦. إذا غيرت الإدارة منهجية التوصل إلى التقديرات المحاسبية، قد تشمل الاعتبارات المتعلقة بهذا الأمر ما إذا كانت المنهجية الجديدة، على سبيل المثال، أكثر ملاءمة أو أن هذا التغيير هو في حد ذاته استجابة للتغيرات التي طرأت على البيئة أو الظروف التي تؤثر على المنشأة، أو أنه ناتج عن تغيرات في متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به أو في البيئة التنظيمية، أو ما إذا كان لدى الإدارة سبباً وجيهاً آخر.

أ٣٧. إذا لم تغير الإدارة منهجية التوصل إلى تقدير محاسبي ما، قد تشمل الاعتبارات المتعلقة بذلك الأمر ما إذا كان الاستخدام المستمر للمنهجيات أو الافتراضات أو البيانات السابقة ملائماً بالنظر إلى البيئة أو الظروف الحالية.

المنهجيات (المرجع: الفقرة ١٣(ح)(٢)(أ)(١))

أ٣٨. قد ينص إطار إعداد التقارير المالية المعمول به على المنهجية التي يتعين استخدامها في التوصل إلى التقديرات المحاسبية. ومع ذلك في كثير من الحالات لا ينص إطار إعداد التقارير المالية المعمول به على منهجية واحدة، أو قد ينص أساس القياس المطلوب، أو يسمح، باستخدام منهجيات بديلة.

[٣٤] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح)، الفقرة ١٧.

النماذج

أ٣٩. قد تصمم الإدارة وتنفذ أنظمة رقابية معينة فيما يخص النماذج المستخدمة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية، سواءً كانت نماذج الإدارة أو نماذج خارجية. عندما يكون للنموذج نفسه مستوى مرتفع من التعقيد أو عدم الموضوعية مثل نموذج الخسارة التأمينية المتوقعة أو نموذج القيمة العادلة باستخدام مدخلات المستوى ٣، فعلى الأرجح ستُحدد أنظمة الرقابة التي تعالج ذلك التعقيد أو عدم الموضوعية باعتبار أن لها علاقة بالتدقيق. وفي حال وجود تعقيد فيما يتعلق بالنموذج، فعلى الأرجح ستكون الرقابة على سلامة البيانات أكثر علاقة بالتدقيق. وتشمل العوامل التي قد يكون من الملائم أن ينظر فيها المدقق لتكوين فهم عن النموذج وعن أنشطة الرقابة ذات العلاقة بالتدقيق ما يلي:

- كيفية تحديد الإدارة لدقة النموذج وصلته بالموضوع؛
- التحقق من النموذج أو اختباره اختباراً رجعياً، ويشمل ذلك ما إذا كان قد تم التحقق من النموذج قبل استخدامه وأنه تتم إعادة التحقق منه على فترات زمنية متساوية لتحديد ما إذا كان ما يزال مناسباً للاستخدام المخصص له. وقد يشمل تحقق المنشأة من النموذج تقييم ما يلي:
  - منطقية النموذج من الناحية النظرية؛
  - سلامة النموذج من الناحية الرياضية؛ و
  - دقة واكتمال البيانات وملاءمة البيانات والافتراضات المستخدمة في النموذج؛
- كيفية تعديل أو تغيير النموذج بصورة ملائمة في الوقت الملائم ليناسب التغيرات في السوق أو الظروف الأخرى وما إذا كانت هناك سياسات ملائمة للتحكم في تغيير النموذج؛
- ما إذا كانت التعديلات، والتي يشار إليها في بعض الصناعات باعتبارها إحلال، تتم على مخرجات النموذج وما إذا كانت تلك التعديلات ملائمة للظروف وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وفي حال عدم ملاءمة التعديلات، قد تكون تلك التعديلات بمثابة مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛ و
- ما إذا كان قد تم توثيق النموذج بالقدر الكافي، بما في ذلك تطبيقاته المقصودة، ومحدداته، ومعلماته الرئيسية، والبيانات والافتراضات المطلوبة، ونتائج أي تحقق تم عليه وطبيعة وأساس أي تعديل تم على مخرجاته.

الافتراضات (المرجع: الفقرة ١٣(ح)(٢)(أ)(٢))

أ٤٠. تشمل المسائل التي قد ينظر فيها المدقق أثناء تكوين فهم عن كيفية اختيار الإدارة للافتراضات المستخدمة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية ما يلي، على سبيل المثال:

- أساس اختيار الإدارة والتوثيق المثبت لاختيار الافتراض. وقد يقدم إطار إعداد التقارير المالية المعمول به معاييراً أو إرشادات يمكن استخدامها في اختيار الافتراض.
- كيفية تقييم الإدارة إذا ما كانت الافتراضات مكتملة وذات صلة.
- حيثما أمكن، كيفية تحديد الإدارة أن الافتراضات متسقة مع بعضها، ومع الافتراضات المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى أو مجالات أعمال المنشأة، أو مع مسائل أخرى:
  - تقع داخل نطاق سيطرة الإدارة (على سبيل المثال، الافتراضات حول صيانة البرامج التي قد تؤثر على تقدير الأعمار الإنتاجية للأصول)، وما إذا كانت متسقة مع خطط العمل في المنشأة والبيئة الخارجية؛ و
  - خارج سيطرة الإدارة (على سبيل المثال، افتراضات حول أسعار الفائدة، أو معدل الوفيات أو الإجراءات القضائية أو التنظيمية المحتملة).
- متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به المتعلقة بالإفصاح عن الافتراضات.

أ٤١. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، تختلف الافتراضات من حيث مصادر البيانات وأسس الأحكام المهنية التي تدعمها، وفقاً لما يلي:

(أ) الافتراضات التي تعكس ما قد يستخدمه المشاركون في السوق لتحديد سعر أصل أو التزام، تُحدّد بناءً على بيانات السوق التي تم الحصول عليها من مصادر مستقلة عن المنشأة المعدة للتقارير.

(ب) الافتراضات التي تعكس الأحكام المهنية الخاصة بالمنشأة حول الافتراضات التي قد يستخدمها المشاركون في السوق لتسعير الأصل أو الالتزام، فتحدد بناءً على أفضل البيانات المتاحة في الظروف الراهنة.

وفي الواقع العملي، ومع ذلك، قد لا يكون التمييز بين النقطتين أ، وب واضحاً وقد يعتمد هذا التمييز على فهم مصادر البيانات وأسس الأحكام المهنية التي تدعم الافتراضات. وعلاوة على ذلك، قد يكون من الضروري بالنسبة للإدارة أن تختار من بين عدد من الافتراضات المختلفة التي يستخدمها المشاركون في السوق على اختلافهم.

أ٤٢. يشار إلى الافتراضات المستخدمة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية باعتبارها افتراضات هامة في هذا المعيار الدولي للتدقيق إذا أدى اختلاف معقول في الافتراض إلى التأثير بصورة مادية على قياس التقدير المحاسبي. وقد يكون اختبار الحساسية مفيداً في إثبات درجة اختلاف القياس بناءً على واحد أو أكثر من الافتراضات المستخدمة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية.

الأسواق غير النشطة أو التي لا تتمتع بالسيولة

أ٤٣. عندما لا تكون الأسواق نشطة أو تتمتع بالسيولة، قد يشمل فهم المدقق لكيفية اختيار الإدارة للافتراضات فهم ما إذا كانت الإدارة:

- تبنت سياسات ملائمة لتطويع تنفيذ المنهجية في تلك الظروف. هذا التطويع قد يشمل إدخال تعديلات على النموذج أو وضع نماذج جديدة ملائمة للظروف.
- لديها القدر الكافي من المهارات والمعرفة اللازمة لتطويع النموذج أو وضع نموذج جديد، وإذا كان هناك ضرورة فيمكنها أن تقوم بذلك سريعاً، ويشمل ذلك اختيار تقنية التقييم الملائمة للظروف.
- لديها الموارد التي تمكنها من تحديد مجموعة من النتائج، مع الأخذ بعين الاعتبار حالات عدم التيقن الموجودة، من خلال إجراء اختبار حساسية على سبيل المثال.
- لديها وسائل تقييم كيفية تأثير تدهور ظروف السوق، حسب الاقتضاء، على عمليات المنشأة وبيئتها والمخاطر المتعلقة بأعمالها وتداعيات ذلك على التقديرات المحاسبية للمنشأة في تلك الظروف؛ و
- لديها قدر ملائم من الفهم لكيفية حدوث اختلاف بين بيانات التسعير وعلاقتها بالموضوع وبين مصادر معلومات خارجية معينة في تلك الظروف.

البيانات (المرجع: الفقرة ١٣(ح)(٢)(أ)(٣))

أ٤٤. تشمل المسائل التي قد يأخذها المدقق بعين الاعتبار أثناء تكوين فهم عن كيفية اختيار الإدارة للبيانات التي تعتمد عليها التقديرات المحاسبية ما يلي:

- طبيعة البيانات ومصدرها، بما في ذلك المعلومات التي تم الحصول عليها من مصادر خارجية.
- كيفية تقييم الإدارة إذا ما كانت البيانات ملائمة.
- دقة واكتمال البيانات.
- اتساق البيانات المستخدمة مع البيانات المستخدمة في فترات سابقة.
- تعقيد أنظمة تكنولوجيا المعلومات المستخدمة للحصول على البيانات ومعالجتها، بما في ذلك عندما يتطلب الأمر التعامل مع أحجام كبيرة من البيانات.
- كيفية الحصول على البيانات، ونقلها ومعالجتها وكيفية الحفاظ على سلامتها.

كيفية فهم الإدارة ومعالجتها للتشكك في التقدير (المرجع: الفقرات ١٣(ح)(٢)(ب) – ١٣(ح)(٢)(ج))

أ٤٥. تشمل المسائل التي قد يكون من الملائم أن يأخذها المدقق بعين الاعتبار والمتعلقة بتحديد كيفية فهم الإدارة لدرجة التشكك في التقدير ما يلي، على سبيل المثال:

- ما إذا كانت الإدارة تحدد بدائل مختلفة، وإذا كان الوضع كذلك، الافتراضات الهامة أو مصادر البيانات الملائمة في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
- ما إذا كانت الإدارة نظرت في بدائل مختلفة، وإذا كان الوضع كذلك، كيفية قيامها بذلك، على سبيل المثال، من خلال إجراء تحليل حساسية لتحديد أثر التغيرات في الافتراضات أو البيانات الهامة المستخدمة في التوصل للتقديرات المحاسبية.

أ٤٦. قد تحدد متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به منهج اختيار نقطة التقدير التي تحددها الإدارة من ناحية نتائج القياس المحتملة والمنطقية. قد تعترف أطر إعداد التقارير المالية بأن المبلغ الملائم هو المبلغ الذي تم اختياره بطريقة ملائمة من بين نتائج القياس المحتملة والمنطقية، وفي بعض الحالات، قد تشير إلى أن المبلغ الأكثر ملاءمة هو المبلغ الذي يقع في منتصف هذا النطاق.

أ٤٧. على سبيل المثال، وفيما يتعلق بتقديرات القيمة العادلة، يشير المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٣،[٣٥] إلى أنه في حال استخدام عديد من تقنيات التقييم لقياس القيمة العادلة، فسيتم تقييم النتائج (المؤشرات الخاصة بالقيمة العادلة) مع النظر في منطقية نطاق القيم التي تشير إليها تلك النتائج. وقياس القيمة العادلة هو النقطة بداخل هذا النطاق التي تمثل القيمة العادلة بأعلى قدر ممكن في تلك الظروف. وفي حالات أخرى، قد يحدد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به استخدام المتوسط المرجح للاحتمالات لنتائج القياس المحتملة والمنطقية، أو لمبلغ القياس الأكثر ترجيحاً أو المحتمل أكثر من كونه غير محتمل.

أ٤٨. قد ينص إطار إعداد التقارير المالية المعمول به على الإفصاحات أو أهداف الإفصاح المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، وقد تختار بعض المنشآت أن تفصح عن مزيد من المعلومات. وقد تتناول تلك الإفصاحات أو أهداف الإفصاح ما يلي على سبيل المثال:

- طريقة التقدير المستخدمة، بما في ذلك أي نموذج معمول به وأساس اختياره.
- المعلومات التي تم الحصول عليها من النماذج، أو من الحسابات الأخرى المستخدمة لتحديد التقديرات المعترف بها أو المفصح عنها في البيانات المالية، بما في ذلك المعلومات المتعلقة بالبيانات والافتراضات الأساسية المستخدمة في تلك النماذج، مثل:

[٣٥] المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٣ "*قياس القيمة العادلة*"، الفقرة ٦٣.

- الافتراضات التي وضعت داخلياً؛ أو
- البيانات، مثل معدلات الفائدة، التي تتأثر بعوامل خارجة عن سيطرة المنشأة.

- تأثير أية تغيرات طرأت على منهجية التقدير عن الفترة السابقة.
- مصادر التشكك في التقدير.
- معلومات القيمة العادلة.
- المعلومات عن اختبار الحساسية والمشتقة من النماذج المالية والتي تثبت أن الإدارة قد نظرت في افتراضات بديلة.

أ٤٩. في بعض الحالات، قد يتطلب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به إفصاحات معينة متعلقة بالتشكك في التقدير، على سبيل المثال:

- الإفصاح عن معلومات حول الافتراضات التي وضعت عن المستقبل والمصادر الأخرى الكبرى للتشكك في التقدير التي تؤدي إلى وجود احتمال كبير أو حجم أكبر من التعديلات المادية على المبالغ المسجلة للأصول والالتزامات بعد نهاية الفترة. قد يرد وصف تلك المتطلبات باستخدام مصطلحات مثل "المصادر الرئيسية للتشكك في التقدير" أو "التقديرات المحاسبية الحرجة". وقد تتعلق تلك المتطلبات بالتقديرات المحاسبية التي تتطلب اتخاذ الإدارة لأكثر الأحكام المهنية صعوبة، ولا موضوعية، وتعقيداً. قد تكون تلك الأحكام المهنية غير موضوعية بصورة كبيرة ومعقدة، وبالتالي قد يزيد احتمال إدخال تعديلات هامة مترتبة على ذلك على المبالغ المسجلة للأصول والالتزامات، مع زيادة عدد العناصر والبيانات والافتراضات التي تؤثر على القرارات المستقبلية المحتملة للتشكك في التقدير. وتشمل المعلومات التي قد يتم الإفصاح عنها ما يلي:
  - طبيعة الافتراض أو المصدر الآخر للتشكك في التقدير؛
  - حساسية المبالغ المسجلة للمنهجيات والافتراضات المستخدمة، وتشمل أسباب الحساسية؛
  - الحل المتوقع للتشكك ونطاق النتائج المحتملة المنطقية فيما يتعلق بالمبالغ المسجلة للأصول والالتزامات التي تأثرت؛ و
  - تفسير للتغيرات التي تمت على الافتراضات السابقة المتعلقة بتلك الأصول والالتزامات، إذا لم يتم حل التشكك.
- الإفصاح عن نطاق النتائج المحتملة، والافتراضات المستخدمة في تحديد النطاق.
- الإفصاح عن معلومات معينة مثل:
  - المعلومات المتعلقة بأهمية التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة بالنسبة للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة؛ و

- الإفصاحات المتعلقة بعدم نشاط السوق أو عدم توفر السيولة.

- الإفصاحات النوعية مثل التعرض للمخاطر وكيفية حدوثها، وأهداف المنشأة، وسياسات وإجراءات إدارة المخاطر والمنهجيات المستخدمة لقياس المخاطر وأية تغيرات عن الفترة السابقة بالنسبة لتلك المفاهيم النوعية.
- الإفصاحات الكمية مثل مدى تعرض المنشأة للمخاطر، بناءً على المعلومات المتوفرة داخلياً لموظفي الإدارة الرئيسيين في المنشأة، وتشمل مخاطر الائتمان، ومخاطر السيولة ومخاطر السوق.

أنشطة الرقابة المتعلقة بتدقيق عمليات الإدارة من أجل التوصل للتقديرات المحاسبية (المرجع: الفقرة ١٣(ط))

أ٥٠. تتعلق الأحكام المهنية التي يتخذها المدقق لتحديد أنظمة الرقابة ذات العلاقة بالتدقيق، وبالتالي الحاجة لتقييم تصميم تلك الأنظمة وتحديد ما إذا كان قد تم تنفيذها، بعمليات الإدارة التي ورد وصفها في الفقرة ١٣(ح)(٢). قد لا يحدد المدقق أنشطة الرقابة ذات العلاقة فيما يتعلق بجميع عناصر الفقرة ١٣(ح)(٢)، وفقاً لدرجة التعقيد المتعلقة بالتقديرات المحاسبية.

أ٥١. كجزء من تكوين فهم بشأن الأنشطة الرقابية المتعلقة بالتدقيق، قد ينظر المدقق فيما يلي:

- كيفية تحديد الإدارة لملائمة البيانات المستخدمة في وضع التقديرات المحاسبية، بما في ذلك إذا استخدمت الإدارة مصادر خارجية للمعلومات أو بيانات من خارج الدفاتر العامة أو الفرعية.
- مراجعة واعتماد التقديرات المحاسبية، بما في ذلك الافتراضات أو البيانات المستخدمة في وضعها من قبل المستويات الإدارية الملائمة، وحيثما أمكن، من قبل المكلفين بالحوكمة.
- الفصل في المهام بين المسؤولين عن التوصل للتقديرات المحاسبية وبين الذين يلزمون المنشأة بالمعاملات ذات العلاقة، بما في ذلك ما إذا كان تعيين المسؤوليات يتم مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة المنشأة ومنتجاتها أو خدماتها بصورة ملائمة. على سبيل المثال، في حالة المؤسسات المالية الكبرى، قد يتكون الفصل بين المهام من وظيفة مستقلة مسؤولة عن التقدير والتحقق من تسعير القيمة العادلة للمنتجات المالية للمنشأة ويتولى ذلك موظفون لا ترتبط المكافآت التي يحصلون عليها بتلك المنتجات.
- فاعلية تصميم أنظمة الرقابة. بشكل عام، قد يكون من الصعب على الإدارة أن تصمم أنظمة رقابة تعالج عدم الموضوعية والتشكك في التقدير بأسلوب يمنع بفاعلية، أو يكتشف ويصحح، الأخطاء المادية، مقارنة بتصميم أنظمة رقابة تعالج التعقيد. وقد تكون هناك حاجة لأن تشمل أنظمة الرقابة التي تعالج عدم الموضوعية والتشكك في

التقدير مزيداً من العناصر اليدوية، والتي قد تكون أقل موثوقية مقارنة بأنظمة الرقابة الآلية حيث يمكن للإدارة إلغاؤها أو تجاهلها أو تجاوزها بسهولة. وقد تتنوع فعالية تصميم أنظمة الرقابة التي تعالج التعقيد وفقاً لأسباب وطبيعة التعقيد. على سبيل المثال، قد يكون من الأسهل أن يتم تصميم نظم رقابة أكثر فاعلية متعلقة بمنهجية تستخدم بطريقة روتينية أو عبر تكامل البيانات.

أ٥٢. عندما تستخدم الإدارة تكنولوجيا المعلومات على نطاق واسع في التوصل إلى تقدير محاسبي ما، فعلى الأرجح ستعتمد أنظمة الرقابة المتعلقة بالتدقيق على أنظمة رقابة عامة على تكنولوجيا المعلومات وأنظمة رقابة على التطبيق. وقد تعالج تلك الأنظمة المخاطر المتعلقة بما يلي:

- ما إذا كان نظام تكنولوجيا المعلومات لديه القدرة وقد تم ضبطه بطريقة ملائمة تسمح بمعالجة أحجام كبيرة من البيانات؛
- الحسابات المعقدة المتعلقة بتطبيق منهجية ما. وعندما يكون من المطلوب أن تكون هناك أنظمة متنوعة لمعالجة المعاملات المعقدة، تتم المطابقة بصورة منتظمة بين الأنظمة، خاصة عندما لا يكون للأنظمة واجهات آلية أو في حال خضوعها للتدخل اليدوي.
- ما إذا كان تصميم النموذج وضبطه يُحدثان دورياً؛
- الاستخراج الكامل والدقيق للبيانات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية من سجلات المنشأة أو من مصادر المعلومات الخارجية؛
- البيانات، بما في ذلك التدفق المكتمل والدقيق للبيانات من خلال أنظمة المعلومات في المنشأة، وملائمة أية تعديلات على البيانات المستخدمة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية، وصيانة سلامة وأمن البيانات؛
- في حال استخدام مصادر المعلومات الخارجية، المخاطر المتعلقة بمعالجة البيانات وتسجيلها؛
- ما إذا كان للإدارة نظم رقابة متعلقة بالقدرة على الوصول، أو التغيير والحفاظ على كل نموذج من النماذج على حدى وذلك للحفاظ على مسار تدقيق قوي على الإصدارات المُعتمدة للنموذج ومنع الوصول أو التعديل غير المصرح به على تلك النماذج؛ و
- ما إذا كانت هناك أنظمة رقابة ملائمة على تحويل المعلومات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية في الدفتر العام، بما في ذلك أنظمة الرقابة الملائمة على المدخلات في الدفاتر.

أ٥٣. في بعض الصناعات، مثل البنوك والتأمين، قد يستخدم مصطلح الحوكمة لوصف الأنشطة داخل بيئة الرقابة، ولمتابعة أنظمة الرقابة، وغير ذلك من عناصر الرقابة الداخلية، وفقاً للوصف الذي ورد في معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح).[٣٦]

أ٥٤. بالنسبة للمنشآت التي لديها وظيفة تدقيق داخلي، قد يكون عمل تلك الوظيفة مفيداً بشكل خاص بالنسبة للمدقق في تكوين فهم حول:

- طبيعة ومدى استخدام الإدارة للتقديرات المحاسبية؛
- تصميم وتطبيق أنشطة الرقابة التي تعالج المخاطر المتعلقة بالبيانات، والافتراضات والنماذج المستخدمة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية؛
- جوانب نظم المعلومات في المنشأة التي تولد البيانات التي تعتمد عليها التقديرات المحاسبية؛ و
- كيفية تحديد المخاطر الجديدة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وكيفية تقييمها وإدارتها.

مراجعة نتائج إعادة تقدير التقديرات المحاسبية السابقة (المرجع: الفقرة ١٤)

أ٥٥. تساعد مراجعة النتائج أو إعادة تقييم التقديرات المحاسبية (المراجعة بأثر رجعي) على تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء المادية عندما يكون للتقديرات المحاسبية السابقة نتائج من خلال تحويل أو تحقيق الأصل أو الالتزام في الفترة الحالية، أو أنه تتم إعادة تقديرها لأغراض متعلقة بالفترة الحالية. ومن خلال إجراء المراجعة بأثر رجعي، قد يحصل المدقق على:

- معلومات متعلقة بكفاءة علمية التقدير التي أجرتها الإدارة سابقاً، والتي يمكن أن يحصل المدقق من خلالها على دليل تدقيق عن الفعالية المحتملة للعمليات التي تجريها الإدارة في الوقت الحالي.
- دليل تدقيق على بعض المسائل، مثل أسباب التغيير والتي قد تكون هناك حاجة للإفصاح عنها في البيانات المالية.
- المعلومات المتعلقة بالتعقيد أو التشكك في التقدير فيما يخص التقديرات المحاسبية.
- معلومات متعلقة بقابلية احتمال تحيز الإدارة في حساب التقديرات المحاسبية، وقد تعطي مؤشراً على ذلك. ويساعد التشكك المهني للمدقق في تحديد تلك الحالات أو الظروف وفي تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.

أ٥٦. قد تقدم المراجعة بأثر رجعي دليل تدقيق يدعم تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء المادية في الفترة الحالية. تلك المراجعة بأثر رجعي قد تجرى بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تمت على البيانات المالية للفترات السابقة، أو قد تجرى على مدار فترات متعددة أو فترات أقصر (مثل الفترات نصف

[٣٦] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح) الفقرة أ٧٧.

السنوية أو ربع السنوية). وفي بعض الحالات، قد تكون المراجعة بأثر رجعي على مدى فترات متعددة ملائمة عندما يكون قد تمت تسوية نتيجة تقدير محاسبي ما على مدار فترة أطول.

أ٥٧. يتطلب معيار التدقيق الدولي ٢٤٠[٣٧] إجراء المراجعة بأثر رجعي للأحكام المهنية التي تتخذها الإدارة وللافتراضات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الهامة. ومن الناحية العملية، قم تتم مراجعة المدقق للتقديرات المحاسبية السابقة مثل إجراءات تقييم المخاطر وفقاً لهذا المعيار الدولي للتدقيق بالارتباط بالمراجعة المطلوبة بموجب معيار التدقيق الدولي ٢٤٠.

أ٥٨. بناءً على التقييم السابق للمدقق لمخاطر الأخطاء المادية، على سبيل المثال، إذا تم تقييم عوامل المخاطر المتأصلة باعتبار أنها أعلى بالنسبة لواحد أو أكثر من مخاطر الأخطاء المادية، قد يتخذ المدقق حكماً مهنياً بالحاجة لإجراء مراجعة بأثر رجعي تكون أكثر تفصيلاً، وكجزء من تلك المراجعة، قد يولي المدقق اهتماماً خاصاً، حيثما أمكن، لأثر البيانات والافتراضات الهامة المستخدمة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية الهامة. وعلى الجانب الآخر، وعلى سبيل المثال، بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تنتج عن تسجيل المعاملات الروتينية والمتكررة، قد يتخذ المدقق حكماً مهنياً بأن تطبيق الإجراءات التحليلية مثل إجراءات تقييم المخاطر هو إجراء كافٍ لأغراض المراجعة.

أ٥٩. يتناول هدف قياس التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة وغيرها من التقديرات المحاسبية، بناءً على الظروف الحالية في تاريخ القياس، يتناول التصورات حول القيمة في نقطة زمنية ما، والتي قد تتغير بشكل كبير وسريع بتغير البيئة التي تعمل بها المنشأة. وبالتالي قد يركز المدقق مراجعته على الحصول على معلومات قد تكون ذات علاقة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء المادية. على سبيل المثال، في بعض الحالات، لن ينتج على الأرجح دليل تدقيق ذو علاقة نتيجة لتكوين فهم بشأن التغيرات التي تطرأ على افتراضات المشاركين في السوق والتي أثرت على نتائج التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة للفترة السابقة. وفي تلك الحالة، قد يتم الحصول على دليل تدقيق من خلال فهم نتائج الافتراضات (مثل التنبؤات بالتدفقات النقدية) وفهم فاعلية عملية التقييم السابقة التي أجرتها الإدارة التي تدعم تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء المادية في الفترة الحالية.

أ٦٠. الفرق بين نتيجة التقدير المحاسبي والمبلغ المعترف به في البيانات المالية للفترة السابقة لا يمثل بالضرورة خطأً في البيانات المالية السابقة. ومع ذلك، قد يمثل هذا الاختلاف خطأ، على سبيل المثال، إذا نشأ الخطأ عن المعلومات التي كانت متاحة للإدارة عند وضع اللمسات الأخيرة على البيانات المالية للفترة السابقة، أو التي من المتوقع بصورة منطقية أن يكون قد تم الحصول عليها وأخذت بعين الاعتبار في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.[٣٨] قد يؤدي هذا الاختلاف

[٣٧] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ "*مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية*"، الفقرة ٣٣(ب)(٢)

[٣٨] معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ "*الأحداث اللاحقة*"، الفقرة ١٤.

إلى إثارة التساؤلات حول عمليات الإدارة المتعلقة بأخذ المعلومات بعين الاعتبار عند التوصل إلى التقديرات المحاسبية. ونتيجة لذلك، قد يعيد المدقق تقييم مخاطر الرقابة وقد يقرر أن هناك حاجة للحصول على دليل تدقيق أكثر إقناعاً حول المسألة. تحتوي كثير من أطر إعداد التقارير المالية على إرشادات حول التمييز بين التغيرات في التقديرات المحاسبية التي تشكل أخطاءً والتغيرات التي لا تشكل ذلك، والمعالجة.

المهارات أو المعرفة المتخصصة (المرجع: الفقرة ١٥)

أ٦١. تشمل المسائل التي قد تؤثر على تحديد المدقق لحاجة فريق التدقيق للمهارات أو المعرفة متخصصة، ما يلي على سبيل المثال:[٣٩]

- طبيعة التقديرات المحاسبية لعمل تجاري أو صناعة معينة (على سبيل المثال، احتياطيات المعادن، والأصول الزراعية، والأدوات المالية المعقدة، والتزامات عقود التأمين).
- درجة التشكك في التقدير.
- تعقيد المنهج أو النموذج المستخدم.
- تعقيد متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، وتشمل ما إذا كان هناك مجالات من المعروف أنها تخضع لتفسيرات أو ممارسات مختلفة أو مجالات تكون فيها حالات عدم اتساق في كيفية التوصل للتقديرات المحاسبية.
- الإجراءات التي يعتزم المدقق اتخاذها استجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء المادية.
- الحاجة للحكم المهني على المسائل غير المحددة من خلال إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
- قدر الأحكام المهنية التي هناك حاجة لاتخاذها لاختيار البيانات والافتراضات.
- تعقيد نظم تكنولوجيا المعلومات ومدى استخدام المنشأة لها في التوصل للتقديرات المحاسبية.

قد تختلف طبيعة مشاركة الأشخاص من ذوي المهارات والمعرفة المتخصصة وتوقيت ومدى هذه المشاركة باختلاف مراحل عملية التدقيق.

أ٦٢. قد يفتقر المدقق للمهارات أو المعرفة المتخصصة اللازمين عندما تكون المسألة المعنية متعلقة بمجال آخر غير مجال المحاسبة والتدقيق (على سبيل المثال، مهارات التقييم) وقد يكون بحاجة للاستعانة بخبير تدقيق.[٤٠]

---

[٣٩] معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ "*رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية*"، الفقرة ١٤ ومعيار التدقيق الدولي ٣٠٠، *التخطيط لتدقيق البيانات المالية*، الفقرة ٨(هـ).

[٤٠] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ "*الاستعانة بخبير تدقيق*".

أ٦٣. لا تتطلب كثير من التقديرات المحاسبية استخدام المهارات والمعرفة المتخصصة. على سبيل المثال، قد لا تكون هناك حاجة لمهارات ومعرفة متخصصة لحساب تقادم بسيط للمخازن. ومع ذلك، على سبيل المثال، بالنسبة للخسارة الائتمانية المتوقعة لمؤسسة مصرفية أو التزام عقد ائتمان لمنشأة ائتمانية، فعلى الأرجح سيخلص المدقق إلى ضرورة الاستعانة بالمهارات أو المعرفة المتخصصة.

تحديد مخاطر الأخطاء المادية وتقييمها (المرجع: الفقرتان ٤، ١٦)

أ٦٤. تحديد مخاطر الأخطاء المادية وتقييمها على مستوى التأكيد المتعلق بالتقديرات المحاسبية هو أمر هام بالنسبة لجميع التقديرات المحاسبية، ولا يقتصر ذلك فقط على التقديرات المحاسبية المتضمنة في البيانات المالية، ولكن يشمل كذلك التقديرات المتضمنة في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية.

أ٦٥. تنص الفقرة أ٤٢ من معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ على أن معايير التدقيق الدولية لا تشير عادة بصورة منفصلة إلى المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة. ومع ذلك، يتطلب هذا المعيار الدولي للتدقيق تقييماً منفصلاً للمخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة لتقديم أساس لتصميم واتخاذ مزيد من إجراءات التدقيق استجابة لمخاطر الأخطاء المادية، بما في ذلك المخاطر الهامة على مستوى التأكيد بالنسبة للتقديرات المحاسبية، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٣٠.[٣٩]

أ٦٦. عند تحديد مخاطر الأخطاء المادية وتقييم المخاطر المتأصلة، يُطلب من المدقق النظر في درجة خضوع التقديرات المحاسبية أو تأثرها بالتشكك في التقدير، والتعقيد، وعدم الموضوعية أو غير ذلك من عوامل المخاطر المتأصلة. وقد تقدم دراسة المدقق لعوامل المخاطر المتأصلة معلومات يمكن استخدامها في تحديد ما يلي:

- درجة تقييم أحد المخاطر المتأصلة على النطاق المتدرج للمخاطر المتأصلة؛ و
- أسباب التقييم المعطى لمخاطر الأخطاء المادية على مستوى التأكيد، وأن إجراءات التدقيق الإضافية التي اتخذها المدقق وفقاً للفقرة ١٨ أتت استجابة لتلك الأسباب.

ويقدم الملحق ١ مزيداً من التوضيح للعلاقة المتداخلة بين عوامل المخاطر المتأصلة.

أ٦٧. قد تنتج أسباب تقييم المدقق للمخاطر المتأصلة على مستوى التأكيد عن واحد أو أكثر من عوامل المخاطر المتأصلة وهي التشكك في التقدير، أو التعقيد، أو عدم الموضوعية أو غير ذلك من عوامل المخاطر المتأصلة، على سبيل المثال:

(أ) على الأرجح، ستكون التقديرات المحاسبية للخسائر الائتمانية المتوقعة معقدة لأنه لا يمكن ملاحظة الخسارة الائتمانية المتوقعة بصورة مباشرة وقد تتطلب استخدام نموذج معقد. وقد يستخدم النموذج مجموعة معقدة من البيانات والافتراضات التاريخية حول

[٣٩] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٧(ب).

التطورات المستقبلية في عديد من السيناريوهات المتعلقة بالمنشأة والتي قد يصعب التنبؤ بها. وعلى الأرجح كذلك تخضع التقديرات المحاسبية للخسائر الائتمانية المتوقعة لقدر عالٍ من التشكك في التقدير وقدر كبير من عدم الموضوعية عند اتخاذ الأحكام المهنية حول الأحداث أو الظروف المستقبلية. وتطبق نفس الاعتبارات عند تناول التزامات عقود التأمين.

(ب) قد يتطلب التوصل للتقديرات المحاسبية لمخصص تقادم بالنسبة لمنشأة لديها مجموعة متنوعة من أنواع المخزون أنظمة وعمليات معقدة، ولكنه قد يشوبه قدر ضئيل من عدم الموضوعية ودرجة منخفضة من التشكك في التقدير، بناءً على طبيعة المخزون.

(ج) قد لا تكون التقديرات المحاسبية الأخرى معقدة ولكنها قد تنطوي على درجة عالية من التشكك في التقدير وتتطلب اتخاذ أحكاماً مهنية هامة، على سبيل المثال، تقدير محاسبي يتطلب حكماً مهنياً حاسماً عن التزام ما، ويتوقف تحديد المبلغ المحتمل لهذا الالتزام على نتيجة دعوى قضائية.

أ٦٨. قد تتنوع أهمية وعلاقة عوامل المخاطر المتأصلة من تقدير محاسبي لآخر. وبالتالي، قد تؤثر عوامل المخاطر المتأصلة، إما بشكل منفرد أو مجتمعة، على التقديرات المحاسبية البسيطة بدرجة أقل، وقد يحدد المدقق قدر أقل من المخاطر أو يقيّم المخاطر المتأصلة بحيث تقع على الحدود الدنيا للنطاق المدرج للمخاطر المتأصلة.

أ٦٩. وعلى النقيض، قد تؤثر عوامل المخاطر المتأصلة، سواء بشكل منفرد أو مجتمعة، على التقديرات المحاسبية المعقدة بدرجة أعلى، وقد تؤدي أن يقيّم المدقق المخاطر المتأصلة على أعلى درجة من درجات النطاق المدرج للمخاطر المتأصلة. وبالنسبة لتلك التقديرات المحاسبية، على الأرجح، ستؤثر دراسة المدقق لآثار عوامل المخاطر المتأصلة بصورة مباشرة على عدد وطبيعة المخاطر المحددة للأخطاء المادية، وعلى تقييم تلك المخاطر، وفي نهاية المطاف على درجة إقناع دليل التدقيق اللازم للاستجابة للمخاطر المُقيّمة. أيضاً، قد يكون لممارسة المدقق للتشكك المهني أهمية خاصة بالنسبة لتلك للتقديرات المحاسبية.

أ٧٠. قد تقدم الأحداث التي تقع بعد تاريخ البيانات المالية معلومات إضافية ذات علاقة بتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء المادية على مستوى التأكيد. على سبيل المثال، قد تصبح نتيجة تقدير محاسبي معين معروفة خلال التدقيق. وفي تلك الحالات، قد يقيّم المدقق أو يراجع تقييم مخاطر الأخطاء المادية على مستوى التأكيد،[٤٢] بغض النظر عن درجة خضوع التقديرات المحاسبية أو تأثرها بالتشكك في التدقيق أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو غير ذلك من عوامل المخاطر المتأصلة. وقد تؤثر الأحداث التي تقع بعد تاريخ البيانات المالية أيضاً على اختيار المدقق لمنهج اختبار التقدير المحاسبي وفقاً للفقرة ١٨. على سبيل المثال، بالنسبة لاستحقاق مكافأة بسيطة والذي يعتمد على نسبة واضحة من التعويض لموظفين معينين، قد يخلص المدقق إلى أن هناك قدر ضئيل نسبياً

[٤٢] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المُنقح)، الفقرة ٣١.

من التعقيد أو عدم الموضوعية في التوصل إلى التقدير المحاسبي، وبالتالي قد يقيّم المخاطر المتأصلة على مستوى التأكيد عند الحد الأدنى للنطاق المدرج للمخاطر المتأصلة. وقد يقدم دفع المكافآت بعد نهاية الفترة دليل تدقيق كافٍ وملائم فيما يتعلق بالمخاطر المقيمة للأخطاء المادية على مستوى التأكيد.

أ٧١. قد يقوم المدقق بعملية تقييم مخاطر الرقابة بطرق مختلفة بناءً على تقنيات أو منهجيات التدقيق المفضلة. وقد يتم التعبير عن تقييم مخاطر الرقابة باستخدام فئات نوعية (مثل تقييم مخاطر الرقابة باعتبارها مرتفعة، أو متوسطة أو منخفضة) أو من حيث توقعات المدقق لدرجة فعالية أنظمة الرقابة في معالجة المخاطر المحددة، بمعنى آخر، درجة تخطيط المدقق للاعتماد على التشغيل الفعال لأنظمة الرقابة. على سبيل المثال، إذا تم تقييم مخاطر الرقابة على أنها على الحد الأقصى، فلن يخطط المدقق للاعتماد على فعالية تشغيل أنظمة الرقابة، وإذا تم تقييم مخاطر الرقابة باعتبار أنها أقل من الحد الأقصى، قد يفكر المدقق في الاعتماد على التشغيل الفعال لأنظمة الرقابة.

التشكك في التقدير (المرجع: الفقرة ١٦(أ))

أ٧٢. عند النظر في درجة خضوع التقديرات المحاسبية للتشكك في التدقيق، قد يأخذ المدقق ما يلي بعين الاعتبار:

- ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية المعمول به يتطلب:
  - استخدام منهجية ما للتوصل لتقدير محاسبي يشوبه بشكل متأصل درجة عالية من التشكك في التقدير، على سبيل المثال، قد يتطلب إطار إعداد التقارير المالية استخدام مدخلات غير قابلة للملاحظة.
  - استخدام الافتراضات التي لها بشكل متأصل درجة عالية من التشكك في التقدير، مثل الافتراضات المتعلقة بفترة تنبؤ طويلة، والافتراضات التي تعتمد على بيانات غير قابلة للملاحظة وبالتالي يصعب على الإدارة وضعها، أو استخدام افتراضات متنوعة ومترابطة.
  - الإفصاح عن التشكك في التقدير.
- بيئة العمل. قد تكون المنشأة فعّالة في سوق تواجه اضطرابات أو خلل محتمل (على سبيل المثال، نتيجة لتحركات كبرى في سعر العملة أو لأن السوق غير نشطة) وبالتالي قد يعتمد التقدير المحاسبي على البيانات التي لا تمكن ملاحظتها بسهولة.
- ما إذا كان من الممكن (أو ممكن من الناحية العملية، وفق ما يسمح به إطار إعداد التقارير المالية المعمول به) بالنسبة للإدارة:
  - أن تتوصل إلى تنبؤ دقيق وموثوق عن التحقق المستقبلي لعملية تمت في الماضي (على سبيل المثال، المبلغ الذي سيدفع بموجب شرط تعاقدي محتمل)، أو عن وقوع

الأحداث أو الظروف المستقبلية وآثارها (على سبيل المثال، مبلغ خسارة ائتمانية مستقبلية أو المبلغ الذي ستتم عنده تسوية مطالبة تأمينية ووقت التسوية)؛ أو

- أن تحصل على معلومات دقيقة ومكتملة عن الوضع الحالي (على سبيل المثال، معلومات عن سمات التقييم التي ستعكس منظور المشاركين في السوق في تاريخ البيانات المالية، وذلك لوضع تقدير القيمة العادلة).

أ٧٣. لا يشكل حجم مبلغ التقدير المحاسبي المعترف به أو المفصح عنه في البيانات المالية في حد ذاته مؤشراً على قابلية الخطأ فيه لأنه على سبيل المثال، قد يكون التقدير المحاسبي قد حدد بأقل من قيمته.

أ٧٤. في بعض الحالات، قد يكون التشكك في التقدير مرتفعاً للغاية بحيث لا يمكن التوصل إلى تقدير محاسبي منطقي. قد يحول إطار إعداد التقارير المالية المعمول به دون الاعتراف بعنصر ما في البيانات المالية، أو قياسه بالقيمة العادلة. وفي تلك الحالات، قد يكون هناك مخاطر للأخطاء المادية ترتبط ليس فقط بما إذا كان ينبغي الاعتراف بتقدير محاسبي، أو بما إذا كان ينبغي قياسه بالقيمة العادلة، ولكن أيضاً بمعقولية الإفصاحات. وفيما يتعلق بتلك التقديرات المحاسبية، قد يتطلب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به الإفصاح عن التقديرات المحاسبية والتشكك في التقدير المرتبط بها (انظر الفقرات أ١١٢–أ١١٣، وأ١٤٣–أ١٤٤).

أ٧٥. في بعض الحالات، قد يلقي التشكك في التقدير المتعلق بتقدير محاسبي معين بشكوك هامة حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة. يضع معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقّح)[٤٠] المتطلبات ويقدم الإرشادات المتعلقة بتلك الحالات.

التعقيد أو عدم الموضوعية (المرجع: الفقرة ١٦(ب))

درجة تأثير التعقيد على اختيار المنهجية وتطبيقها

أ٧٦. عند النظر في درجة تأثر اختيار المنهجية المستخدمة في التوصل إلى التقدير المحاسبي وتطبيقها بالتعقيد، يمكن للمدقق أن ينظر فيما يلي:

- حاجة الإدارة إلى الاستعانة بمهارات أو معرفة متخصصة وهو ما قد يشير إلى أن المنهجية المستخدمة في التوصل إلى التقدير المحاسبي هي منهجية معقدة بصورة متأصلة وبالتالي قد يكون التقدير المحاسبي قابلاً للخطأ المادي. قد يكون هناك قدر أعلى من قابلية الخطأ عندما تضع الإدارة نموذجاً بصورة داخلية ويكون لديها قدر ضئيل نسبياً من الخبرة في ذلك، أو إذا استخدمت الإدارة نموذجاً يطبق منهج غير راسخ أو غير مستخدم بصورة شائعة في صناعة أو بيئة معينة.

[٤٠] معيار التدقيق الدولي ٥٧٠، (المُنقح) "*المنشأة المستمرة* ".

- طبيعة أساس القياس المطلوب بموجب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، والذي قد ينتج عنه الحاجة إلى وجود منهجية معقدة تتطلب مصادر متعددة من البيانات أو الافتراضات التاريخية وذات النظرة المستقبلية، علاوة على العلاقات المتداخلة فيما بينها. على سبيل المثال، قد يتطلب مخصص خسارة ائتمانية متوقعة اتخاذ أحكام مهنية عن دفعات السداد الائتمانية المستقبلية وغيرها من التدفقات النقدية، وفقاً لاعتبارات البيانات التاريخية المستنتجة من التجارب السابقة وتطبيق الافتراضات ذات التوجه المستقبلي. وعلى نفس المنوال، قد يتطلب تقييم التزام عقد تأمين اتخاذ أحكام مهنية عن التنبؤ بمدفوعات عقد التأمين المستقبلية بناءً على التجربة التاريخية والاتجاهات الحالية والمستقبلية المفترضة.

درجة تأثير التعقيد على اختيار البيانات وتطبيقها

أ٧٧. عند النظر في درجة تأثر اختيار وتطبيق البيانات المستخدمة في التوصل إلى تقدير محاسبي معين بالتعقيد، يأخذ المدقق ما يلي بعين الاعتبار:

- تعقيد عمليات اشتقاق البيانات، مع الأخذ بعين الاعتبار أهمية وموثوقية مصادر البيانات. قد تكون البيانات التي يتم الحصول عليها من مصادر معينة أكثر موثوقية مقارنة بمصادر أخرى. وأيضاً، ولأسباب متعلقة بالسرية أو الملكية، لا تفصح بعض مصادر المعلومات الخارجية (أو لا تفصح بشكل كامل) عن المعلومات التي قد يكون لها علاقة بالموضوع عند النظر في موثوقية البيانات التي تقدمها، مثل مصادر البيانات الأساسية التي استخدمتها تلك المصادر أو كيفية تراكمها أو معالجتها.
- التعقيد المتأصل في الحفاظ على سلامة البيانات. عندما يكون هناك حجم كبير من البيانات ومصادر متعددة من البيانات، قد يكون هناك تعقيد متأصل في الحفاظ على سلامة البيانات المستخدمة في التوصل للتقدير المحاسبي.
- الحاجة لتفسير الشروط التعاقدية المعقدة. على سبيل المثال، قد يعتمد تحديد التدفقات النقدية الصادرة أو الواردة الناشئة عن مورد تجاري أو عن حسومات للعملاء على شروط تعاقدية معقدة للغاية تتطلب خبرة أو مهارة محددة لفهم تلك الشروط أو تفسيرها.

درجة تأثير عدم الموضوعية على اختيار وتطبيق المنهجية أو الافتراضات أو البيانات

أ٧٨. عند النظر في درجة تأثر اختيار وتطبيق المنهجية والافتراضات والبيانات بعدم الموضوعية، يأخذ المدقق ما يلي بعين الاعتبار:

- درجة عدم تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به لمناهج التقييم، والمفاهيم، والتقنيات، والعوامل التي سيتم استخدامها في منهجية التقييم.

- التشكك المتعلق بمبلغ أو توقيت، بما في ذلك طول فترة التنبؤ. المبلغ والتوقيت هما من بين مصادر التشكك المتأصل في التقدير، ويؤديا إلى ظهور الحاجة لاتخاذ الإدارة لأحكام مهنية لاختيار نقطة التقدير، وهو الأمر الذي يخلق بدوره فرصة لتحيز الإدارة. على سبيل المثال، قد ينطوي التقدير المحاسبي الذي يحتوي على افتراضات ذات نظرة مستقبلية على قدر كبير من عدم الموضوعية وهو ما يجعله أكثر عرضة لتحيز الإدارة.

عوامل المخاطر المتأصلة الأخرى (المرجع: الفقرة ١٦(ب))

أ٧٩. تؤثر درجة عدم الموضوعية المتعلقة بتقدير محاسبي معين على قابلية التقدير المحاسبي للخطأ الناتج عن تحيز الإدارة أو احتيالها. على سبيل المثال، عندما يخضع تقدير محاسبي معين لدرجة عالية من عدم الموضوعية، على الأرجح سيكون التقدير المحاسبي أكثر عرضة للخطأ نتيجة لتحيز الإدارة أو احتيالها وقد ينتج عن ذلك مجموعة واسعة من نتائج القياس المحتملة. قد تختار الإدارة نقطة تقدير من ذلك النطاق غير الملائم للظروف، أو الذي تأثر بطريقة غير ملائمة بتحيز الإدارة سواء بقصد أو بدون قصد، وبالتالي يقع الخطأ. وبالنسبة لعمليات التدقيق المستمرة، قد تؤثر مؤشرات احتمال تحيز الإدارة التي حُددت خلال تدقيق الفترات السابقة على إجراءات التخطيط وتقييم المخاطر في الفترة الحالية.

المخاطر الهامة (المرجع: الفقرة ١٧)

أ٨٠. تقييم المدقق للمخاطر المتأصلة، التي تأخذ بعين الاعتبار درجة خضوع التقدير المحاسبي أو تأثره بالتشكك في التقدير أو التعقيد أو عدم الموضوعية أو غير ذلك من العوامل المتأصلة للمخاطر، يساعد المدقق على تحديد ما إذا كانت مخاطر الأخطاء المادية التي تم تحديدها وتقييمها هي مخاطر هامة.

الاستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء المادية

إجراءات التدقيق الإضافية التي يتخذها المدقق (المرجع: الفقرة ١٨)

أ٨١. عند تصميم واتخاذ إجراءات التدقيق الإضافية قد يستخدم المدقق أي من مناهج الاختبار الثلاثة (بشكل منفرد أو مجتمعة) والواردة في الفقرة ١٨. على سبيل المثال، عند استخدام عديد من الافتراضات للتوصل إلى التقدير المحاسبي، قد يقرر المدقق أن يستخدم منهج تقييم مختلف لكل افتراض تم تقييمه.

الحصول على دليل تدقيق ذو علاقة سواء كان مُثبِت أو متعارض

أ٨٢. يتكون دليل التدقيق من كل من المعلومات التي تدعم وتثبت تأكيدات الإدارة، وأية معلومات تعارض تلك التأكيدات.[٤١] قد يتطلب الحصول على دليل تدقيق بأسلوب غير متحيز الحصول على

[٤١] معيار التدقيق الدولي ٥٠٠، الفقرة أ١.

دليل من مصادر متعددة داخل وخارج المنشأة. ومع ذلك، لا يُطلب من المدقق أن يُجري بحثاً شاملاً لتحديد جميع المصادر المحتملة للحصول على دليل تدقيق.

أ٨٣. يتطلب معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ من المدقق أن يحصل على دليل تدقيق أكثر إقناعاً كلما ارتفعت درجة تقييم المدقق للمخاطر.[٤٢] وبالتالي، قد تزداد أهمية النظر في طبيعة أو كم دليل التدقيق في حال تقييم المخاطر المتأصلة المتعلقة بتقدير محاسبي معين عند الحد الأقصى من النطاق المتدرج للمخاطر المتأصلة.

قابلية القياس

أ٨٤. تتأثر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية التي يتخذها المدقق بما يلي، على سبيل المثال:

- المخاطر المقيمة للأخطاء المادية، التي تؤثر على مدى إقناع دليل التدقيق اللازم وتؤثر على المنهج الذي يختاره المدقق لتدقيق التقديرات المحاسبية. على سبيل المثال، قد تكون المخاطر المقيمة للأخطاء المادية المتعلقة بتأكيدات الوجود أو التقييم أقل بالنسبة لاستحقاق مباشر للمكافآت التي تدفع للموظفين بعد انتهاء الفترة بوقت قصير. وفي هذا الموقف، قد يكون من الأكثر عملية بالنسبة للمدقق أن يحصل على دليل تدقيق كافٍ وملائم من خلال تقييم الأحداث التي تقع حتى تاريخ التدقيق، وليس من خلال مناهج الاختبار لأخرى.
- أسباب المخاطر المقيمة للأخطاء المادية.

عندما يعتزم المدقق أن يعتمد على فعالية تشغيل أنظمة الرقابة ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ١٩)

أ٨٥. قد يكون اختبار فاعلية تشغيل أنظمة الرقابة ذات العلاقة ملائماً عند تقييم المخاطر المتأصلة على أنها أعلى على النطاق المدرج للمخاطر المتأصلة، ويشمل ذلك تقييم المخاطر الهامة. قد يكون ذلك هو الوضع عندما يخضع التقدير المحاسبي أو يتأثر بدرجة أعلى من التعقيد. وعندما يتأثر التقدير المحاسبي بدرجة أكبر من عدم الموضوعية، وبالتالي يتطلب اتخاذ الإدارة لأحكام مهنية، قد تؤدي نواحي القصور المتأصلة في فاعلية تصميم أنظمة الرقابة إلى دفع المدقق إلى التركيز على الإجراءات الموضوعية بصورة أكبر من تركيزه على اختبار فاعلية تشغيل أنظمة الرقابة.

أ٨٦. عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى اختبار فاعلية تشغيل أنظمة الرقابة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، قد ينظر المدقق في بعض العوامل مثل:

- طبيعة المعاملات وتكرارها وحجمها؛
- فاعلية تصميم أنظمة الرقابة، بما في ذلك ما إذا كانت أنظمة الرقابة قد صممت بطريقة مناسبة استجابة للمخاطر المتأصلة المقيمة، وقوة الحوكمة؛

[٤٢] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٧(ب)، أ١٩.

- أهمية أنظمة رقابة معينة بالنسبة للأهداف والعمليات العامة للرقابة الموضوعة في المنشأة، بما في ذلك درجة تطور أنظمة المعلومات التي تدعم المعاملات؛
- متابعة أنظمة الرقابة ونواحي القصور المحددة في أنظمة الرقابة الداخلية؛
- طبيعة المخاطر التي تهدف أنظمة الرقابة لمعالجتها، على سبيل المثال أنظمة الرقابة المتعلقة بممارسة الأحكام المهنية مقارنة بأنظمة الرقابة على البيانات الداعمة؛
- كفاءة المشتغلين في أنظمة الرقابة؛
- تكرار أداء أنشطة الرقابة؛ و
- الدليل على أداء أنشطة الرقابة.

الإجراءات الموضوعية وحدها لا يمكن أن تقدم دليل تدقيق كافٍ وملائم

أ٨٧. في بعض الصناعات، مثل صناعة الخدمات المالية، تستخدم الإدارات تكنولوجيا المعلومات بكثافة في أداء الأعمال. وبالتالي تكون على الأرجح أكثر عرضة للمخاطر المتعلقة بتقديرات محاسبية معينة لا يمكن للإجراءات الموضوعية وحدها أن تقدم حيالها دليل تدقيق كافٍ وملائم.

أ٨٨. تشمل الظروف التي لا يمكن فيها أن تقدم الإجراءات الموضوعية وحدها دليل تدقيق كافٍ وملائم على مستوى التأكيد ما يلي:

- عندما تكون أنظمة الرقابة ضرورية لتفادي المخاطر المتعلقة بإنشاء المعلومات وتسجيلها ومعالجتها أو تقديم التقارير بشأنها وهي المعلومات التي تم الحصول عليها من خارج الدفاتر العامة والفرعية.
- عندما تُنشأ المعلومات التي تدعم واحد أو أكثر من التأكيدات أو تُسجل أو تُعالج أو يبلغ عنها الكترونياً. على الأرجح سيكون ذلك هو الوضع عندما يكون هناك قدر كبير من المعاملات أو البيانات، أو عند استخدام نموذج معقد يتطلب استخدام مكثف لتكنولوجيا المعلومات للتأكيد على دقة المعلومات واكتمالها. وقد يكون من المطلوب تحديد مخصص معقد لخسارة الائتمان المتوقعة بالنسبة لمؤسسة مالية أو منشأة مرافق. على سبيل المثال، في حالة منشأة المرافق، قد تتكون البيانات المستخدمة في وضع مخصص الخسارة الائتمانية المتوقعة من كثير من الأرصدة الصغيرة الناتجة عن عدد كبير من المعاملات. وفي هذه الحالات، قد يخلص المدقق إلى أنه لا يمكن الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم دون اختبار أنظمة الرقابة على النموذج المستخدم لتحديد مخصص الخسارة الائتمانية المتوقعة.

وفي تلك الحالات، قد تعتمد كفاية وملائمة دليل التدقيق على فاعلية أنظمة الرقابة على دقة المعلومات واكتمالها.

أ٨٩. كجزء من تدقيق البيانات المالية بالنسبة لمنشآت معينة (مثل البنوك أو شركات التأمين)، قد يُطلب أيضاً من المدقق بموجب القوانين أو اللوائح التنظيمية أن يتخذ مزيداً من إجراءات التدقيق فيما يتعلق بأنظمة الرقابة الداخلية أو لتقديم دليل تدقيق عنها. وفي تلك الحالات وفي حالات أخرى مشابهة، قد يتمكن المدقق من استخدام المعلومات التي حصل عليها أثناء أداء تلك الإجراءات باعتبارها دليل تدقيق، وذلك رهناً بتحديد ما إذا كانت هناك تغيرات لاحقة قد طرأت أو أنها قد تؤثر على علاقة تلك المعلومات بالتدقيق.

المخاطر الهامة (المرجع: الفقرة ٢٠)

أ٩٠. عندما تتكون إجراءات التدقيق الإضافية التي يتخذها المدقق استجابة للمخاطر الهامة فقط من إجراءات موضوعية، يتطلب معيار التدقيق الدولي ٣٣٠[٤٣] أن تشمل تلك الإجراءات اختباراً للتفاصيل. قد تصمم تلك الاختبارات للتفاصيل وتُجرى وفقاً لأي من المناهج التي ورد وصفها في الفقرة ١٨ من هذا المعيار الدولي للتدقيق وذلك وفقاً للحكم المهني للمدقق في كل حالة. وتشمل الأمثلة على تفاصيل المخاطر الهامة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية ما يلي:

- الفحص، على سبيل المثال، فحص العقود لإثبات الشروط أو الافتراضات.
- إعادة الحساب، على سبيل المثال، من خلال التحقق من الدقة الرياضية للنموذج.
- الافتراضات المتوافقة المستخدمة في دعم التوثيق، مثل المعلومات المنشورة من قبل أطراف أخرى.

الحصول على دليل تدقيق من الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ٢١)

أ٩١. في بعض الحالات، قد يقدم الحصول على دليل تدقيق من أحداث تقع حتى تاريخ تقرير التدقيق دليل تدقيق كافٍ وملائم لمعالجة مخاطر الأخطاء المادية. على سبيل المثال، بيع إجمالي المخزون لمنتج متوقف بعد نهاية الفترة بوقت وجيز قد يقدم دليل تدقيق كافٍ وملائم متعلق بتقدير صافي القيمة القابلة للتحقق لذلك المنتج في نهاية الفترة. وفي حالات أخرى، قد تكون هناك حاجة لاستخدام هذا المنهج في الاختبار بالارتباط بالمنهج الآخر الذي ورد في الفقرة ١٨.

أ٩٢. بالنسبة لبعض التقديرات المحاسبية، لن تقدم الأحداث التي تقع حتى تاريخ تقرير المدقق على الأرجح دليل تدقيق كافٍ وملائم فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية. على سبيل المثال، لا تتضح بعض الأحداث أو الظروف المتعلقة ببعض التقديرات المحاسبية إلا على مدار فترة ممتدة. وأيضاً، ونتيجة لهدف قياس التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، قد لا تعكس المعلومات بعد نهاية الفترة

[٤٣] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٢١.

الأحداث أو الظروف الموجودة في تاريخ الميزانية وبالتالي قد لا تكون ذات علاقة بقياس التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.

أ٩٣. حتى إذا قرر المدقق ألا يتخذ هذا المنهج للاختبار فيما يتعلق بتقديرات محاسبية معينة، يشترط على المدقق أن يمتثل لمعيار التدقيق الدولي ٥٦٠، الذي يتطلب من المدقق أن يتخذ إجراءات تدقيق مصممة بهدف الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم على أن جميع الأحداث التي تقع بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق والتي تتطلب تعديل أو إفصاح في البيانات المالية[٤٤] قد عُرِفّت ووُضِحّت بشكل ملائم في البيانات المالية.[٤٥] ولأن قياس كثير من التقديرات المحاسبية، بخلاف التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، عادة ما يعتمد على نتيجة الظروف المستقبلية، فإن للمعاملات أو الأحداث ولعمل المدقق بموجب معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ أهمية خاصة.

اختبار كيفية توصل الإدارة للتقديرات المحاسبية (المرجع: الفقرة ٢٢)

أ٩٤. قد يكون اختبار كيفية توصل الإدارة للتقديرات المحاسبية هو منهج ملائم في الحالات التالية، على سبيل المثال:

- عندما تشير مراجعة المدقق لتقديرات محاسبية مماثلة في البيانات المالية للفترات السابقة بأن عمليات الإدارة في الفترة الحالية ملائمة.
- عندما يعتمد التقدير المحاسبي على مجموعة كبيرة من العناصر التي لها طبيعة متشابهة والتي ليس لكل منها أهمية في حد ذاته.
- عندما يحدد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به كيفية توقع توصل الإدارة للتقديرات المحاسبية. على سبيل المثال، قد يكون ذلك هو الوضع بالنسبة لمخصص الخسارة الائتمانية المتوقعة.
- عندما يُشتق التقدير المحاسبي من المعالجة الروتينية للبيانات.
- اختبار كيفية توصل الإدارة للتقديرات المحاسبية قد يكون أيضاً منهجاً ملائماً عندما لا يكون أي من مناهج الاختبار الأخرى عملياً، أو قد يكون منهجاً ملائماً بالارتباط بواحد أو أكثر من مناهج الاختبار الأخرى.

التغيرات التي تطرأ على منهجيات الفترات السابقة وافتراضاتها الهامة وبياناتها (المرجع الفقرات ٢٣(أ)، و٢٤(أ)، و٢٥(أ))

أ٩٥. عندما لا يعتمد التغيير عن الفترات السابقة في المنهجية، أو الافتراضات الهامة، أو البيانات على ظروف جديدة أو معلومات جديدة، أو عندما لا تكون الافتراضات الهامة متسقة مع بعضها ومع الافتراضات المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع الافتراضات ذات العلاقة المستخدمة في مجالات أخرى من أعمال المنشأة، قد يحتاج المدقق لأن يجري مزيداً من المناقشات مع الإدارة حول الظروف وبذلك يسائل الإدارة فيما يتعلق بملائمة الافتراضات المستخدمة.

---

[٤٤] معيار التدقيق الدولي ٥٦٠، الفقرة ٦.

[٤٥] معيار التدقيق الدولي ٥٦٠، الفقرة ٨.

مؤشرات على تحيز الإدارة (المرجع: الفقرات ٢٣(ب)، و٢٤(ب)، و٢٥(ب))

أ٩٦. عندما يحدد المدقق مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة، فقد يكون بحاجة لإجراء مزيد من المناقشات مع الإدارة وقد يحتاج لإعادة النظر فيما إذا كان قد تم الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم على أن المنهجية، والافتراضات والبيانات المستخدمة كانت ملائمة وقابلة للدعم في الظروف القائمة. ومن أحد أمثلة تحيز الإدارة لتقدير محاسبي معين عندما تضع الإدارة نطاقاً ملائماً لعديد من الافتراضات المختلفة، وفي كل حالة تختار استخدام الافتراض الذي يأتي في طرف النطاق والذي ينتج عنه التوصل لأفضل نتيجة قياس.

المنهجيات

اختيار المنهجية (المرجع: الفقرة ٢٣(أ))

أ٩٧. قد تشمل الاعتبارات ذات العلاقة التي ينبغي أن ينظر فيها المدقق فيما يتعلق بملائمة المنهجية المختارة في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، وحيثما أمكن، ملائمة التغيرات عن الفترة السابقة ما يلي:

- ما إذا كان منطق الإدارة بالنسبة للمنهجية المختارة ملائما؛
- ما إذا كانت المنهجية ملائمة للظروف بالنظر لطبيعة التقدير المحاسبي، ومتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، ومفاهيم أو تقنيات التقييم الأخرى المتاحة، والمتطلبات التنظيمية، ومجال الأعمال، والصناعة والبيئة التي تعمل فيها المنشأة؛
- عندما تحدد الإدارة أن المنهجيات المختلفة ينتج عنها مدى من التقديرات المختلفة بشكل كبير، كيفية تحقيق الإدارة في أسباب تلك الاختلافات؛ و
- ما إذا كان التغيير معتمد على ظروف جديدة أو معلومات جديدة. وعندما لا يكون الوضع كذلك، قد لا يكون التغيير منطقياً أو ممتثلاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. تؤدي التغيرات التعسفية إلى بيانات مالية غير متسقة عبر الوقت وقد تؤدي إلى ظهور أخطاء في البيانات المالية أو قد تكون مؤشراً على احتمال تحيز الإدارة. (انظر أيضاً الفقرة أ١٣٣–أ١٣٦).

هذه المسائل هامة عندما لا ينص إطار إعداد التقارير المالية المعمول به على منهجية قياس محددة أو عندما يسمح باستخدام منهجيات متعددة.

إعداد النماذج المعقدة (المرجع: الفقرة ٢٣(د))

أ٩٨. على الأرجح يكون النموذج والمنهجية المتعلقة به معقدين في الحالات التالية:

- عندما يتطلب فهم النموذج وتطبيقه، بما في ذلك تصميم النموذج واختيار البيانات والافتراضات الملائمة، مهارة أو معرفة متخصصة.
- في حالة صعوبة الحصول على البيانات اللازمة لاستخدام النموذج لأن هناك قيوداً على إتاحة البيانات أو على قابلية ملاحظتها أو على القدرة على الوصول إليها؛ أو
- عندما يصعب الحفاظ على سلامة البيانات والافتراضات (بمعنى الدقة، والاتساق، أو الاكتمال) عند استخدام النموذج نتيجة لسمات التقييم المتعددة، أو نتيجة للعلاقات المتعددة بينها، أو نتيجة للتكرار المتعدد للحسابات.

أ٩٥. وتشمل الأمور التي يمكن أن يأخذها المدقق بعين الاعتبار عندما تستخدم الإدارة نموذجاً معقداً، على سبيل المثال، ما إذا كان:

- قد تم التحقق من النموذج قبل استخدامه أو عندما يطرأ تغيير على النموذج، مع إجراء مراجعات دورية للتأكيد على أنه ما زال مناسباً للاستخدام المخصص له. وقد تشمل عملية التحقق التي تجريها المنشأة تقييم ما يلي:
  - سلامة النموذج من الناحية النظرية؛
  - سلامة النموذج من الناحية الرياضية؛
  - دقة بيانات وافتراضات النموذج واكتمالها؛ و
  - مخرجات النموذج مقارنة بالمعاملات الفعلية.
- وجود سياسات وإجراءات ملائمة للرقابة على التغيير.
- استخدام الإدارة للمهارات والمعرفة الملائمين لاستخدام النموذج.

قد تكون تلك الاعتبارات أيضاً مفيدة بالنسبة للمنهجيات التي لا تتطلب إعداد نماذج معقدة.

أ١٠٠. قد تدخل الإدارة تعديلات على مخرجات النموذج لتلبية متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وفي بعض الصناعات يشار إلى تلك التعديلات باعتبارها إحلال. وفي حالة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، قد يكون من الملائم النظر فيما إذا كانت التعديلات على مخرجات النموذج، إن وجدت، تعكس الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق في ظروف مماثلة.

الحفاظ على سلامة الافتراضات الهامة والبيانات المستخدمة في تطبيق المنهجية (المرجع: الفقرة ٢٣(هـ))

أ١٠١. الحفاظ على سلامة الافتراضات الهامة والبيانات المستخدمة في تطبيق المنهجية يشير إلى الحفاظ على دقة واكتمال البيانات والافتراضات في جميع مراحل معالجة المعلومات. وقد تؤدي عدم القدرة على الحفاظ على سلامة تلك الافتراضات والبيانات إلى فسادها ومن ثم تؤدي إلى الخطأ. وفي هذا الصدد، قد تشمل الاعتبارات ذات العلاقة من المدقق ما إذا كانت البيانات والافتراضات تخضع

لجميع التغيرات التي تستهدفها الإدارة، ولا تخضع لأية تغيرات غير مقصودة تقع خلال أنشطة مثل إدخال المعلومات وتخزينها واسترجاعها ونقلها أو معالجتها.

افتراضات هامة (المرجع: الفقرة ٢٤)

أ١٠٢. تشمل الاعتبارات ذات العلاقة التي يأخذها المدقق بعين الاعتبار فيما يتعلق بملائمة الافتراضات الهامة في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، وحيثما أمكن، ملائمة التغيرات عن الفترة السابقة ما يلي:

- منطق الإدارة في اختيار الافتراضات؛
- ما إذا كانت الافتراضات ملائمة للظروف القائمة مع النظر في طبيعة التقدير المحاسبي، ومتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، ومجال العمل، والصناعة، والبيئة التي تعمل بها المنشأة؛ و
- ما إذا كان التغيير عن الفترة السابقة في اختيار الافتراض ناتج عن ظروف جديدة أو معلومات جديدة. وعندما لا يكون الوضع كذلك، قد لا يكون التغيير منطقياً ولا ممتثلاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وقد تؤدي التغيرات التعسفية في التقدير المحاسبي إلى ظهور أخطاء مادية في البيانات المالية أو قد تكون مؤشراً على احتمال تحيز الإدارة (انظر الفقرات أ١٣٣-أ١٣٦).

أ١٠٣. قد تقييم الإدارة افتراضات أو نتائج بديلة للتقدير المحاسبي، والتي يمكن تحقيقها من خلال مجموعة من المناهج وفقاً للظروف. وتحليل الحساسية هو أحد المناهج المحتملة. وقد يتطلب ذلك تحديد كيفية اختلاف المبلغ النقدي للتقدير المحاسبي باختلاف الافتراضات. وحتى بالنسبة للتقديرات المحاسبية التي تم قياسها بالقيمة العادلة، قد يكون هناك اختلاف نظراً لاستخدام مشتركين مختلفين في السوق لافتراضات مختلفة. قد يؤدي اختبار الحساسية إلى وضع عدد من السيناريوهات للنتائج، والتي تصفها الإدارة باعتبارها نطاق من النتائج، وتشمل سيناريوهات "متفائلة" وأخرى "متشائمة".

أ١٠٤. من خلال المعرفة التي تم الحصول عليها بإجراء التدقيق، قد يصبح المدقق على دراية أو قد يُكّون فهم للافتراضات المستخدمة في نواحٍ أخرى من أعمال المنشأة. وقد تشمل هذه المسائل، على سبيل المثال، آفاق العمل، والافتراضات الواردة في الوثائق الاستراتيجية والتدفقات النقدية المستقبلية. وأيضاً، إذا أدى شريك العملية عمليات أخرى للمنشأة، يتطلب معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح)[٤٦] من شريك العملية أن ينظر فيما إذا كانت المعلومات التي حصل عليها من تلك العمليات ذات علاقة بتقييم مخاطر الأخطاء المادية. قد يكون من المفيد أيضاً أن يتم النظر في تلك المعلومات

[٤٦] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المُنقح)، الفقرة ٨.

لتناول ما إذا كانت الافتراضات الهامة متسقة مع بعضها ومع الافتراضات المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى.

أ١٠٥. قد تعتمد ملائمة الافتراضات الهامة في سياق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به على نية وقدرة الإدارة على تنفيذ بعض مسارات العمل. عادة يتم توثيق الإدارة الخطط والنوايا المتعلقة بأصول والتزامات معينة وقد يشترط إطار إعداد التقارير المالية المعمول به ذلك على الإدارة. وطبيعة ومدى دليل التدقيق التي سيتم الحصول عليه بشأن نوايا الإدارة وقدرتها هو أمر متعلق بالحكم المهني. حيثما أمكن، قد تشمل الإجراءات التي يتخذها المدقق ما يلي:

- مراجعة تاريخ الإدارة في تنفيذ نواياها المعلن عنها.
- فحص الخطط المكتوبة والوثائق الأخرى، بما في ذلك إذا كان ممكناً، الميزانيات المعتمدة رسمياً، والتصريحات أو محاضر الاجتماعات.
- الاستفسار من الإدارة حول أسباب اتخاذها لمسار معين من الإجراءات.
- مراجعة الأحداث التي وقت بعد تاريخ البيانات المالية وحتى تاريخ إصدار تقرير المدقق.
- تقييم قدرة المنشأة على تنفيذ مسار معين من الإجراءات بالنظر للظروف الاقتصادية، ويشمل ذلك تداعيات التزاماتها الحالية والقيود القانونية أو التنظيمية أو التعاقدية التي من الممكن أن تؤثر على جدوى الإجراءات التي تتخذها الإدارة.
- النظر فيما إذا كانت الإدارة قد لبت متطلبات التوثيق المعمول بها، إن وجدت، والواردة في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

قد لا تسمح بعض أطر إعداد التقارير المالية، مع ذلك، بأخذ نوايا وخطط الإدارة بعين الاعتبار عند التوصل إلى التقديرات المحاسبية. دائماً ما يكون هذا هو الحال بالنسبة لتقديرات القيمة العادلة لأن أهداف قياسها تتطلب أن تعكس الافتراضات الهامة الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق.

البيانات (المرجع: الفقرة ٢٥(أ))

أ١٠٦. قد تشمل الاعتبارات ذات العلاقة بالنسبة للمدقق فيما يخص ملائمة البيانات المختارة للاستخدام في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، وحيثما أمكن، ملائمة التغيرات عن الفترة السابقة ما يلي:

- منطق الإدارة في اختيار البيانات؛
- ما إذا كانت البيانات ملائمة للظروف بالنظر لطبيعة التقدير المحاسبي، ومتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، ومجال الأعمال، والصناعة والبيئة التي تعمل بها المنشأة؛ و

- ما إذا كان التغيير عن الفترة السابقة في مصادر أو عناصر البيانات ناتج عن ظروف جديدة أو معلومات جديدة. وعندما لا يكون الوضع كذلك، فعلى الأرجح لن يكون التغيير منطقياً ولا ممتثلاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وقد تؤدي التغيرات التعسفية في التقدير المحاسبي إلى ظهور بيانات مالية غير متسقة عبر الوقت وقد تؤدي إلى ظهور أخطاء في البيانات المالية أو قد تكون مؤشراً على احتمال تحيز الإدارة (انظر الفقرات أ١٣٣-أ١٣٦).

موثوقية البيانات وصلتها بالموضوع (المرجع: الفقرة ٢٥(ج))

أ١٠٧. عند استخدام المعلومات التي تنتجها المنشأة، يتطلب معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ من المدقق أن يقيّم ما إذا كانت المعلومات موثوقة بالقدر الكافي لأغراض المدقق، بما في ذلك وحسب الضرورة موثوقيتها في الظروف القائمة، وذلك للحصول على دليل تدقيق حول دقة واكتمال المعلومات وتقييم ما إذا كانت المعلومات دقيقة بالقدر الكافي ومفصلة لأغراض المدقق.[٤٧]

الشروط القانونية أو التعاقدية المعقدة (المرجع: الفقرة ٢٥(د))

أ١٠٨. تشمل الإجراءات التي قد ينظر فيها المدقق في حالة اعتماد التقدير المحاسبي على شروط قانونية أو تعاقدية معقدة ما يلي:

- النظر فيما إذا كانت هناك حاجة للمهارات والمعرفة المتخصصة لفهم أو تفسير العقد؛
- الاستفسار من الشؤون القانونية في المنشأة حول الشروط القانونية أو التعاقدية؛ و
- فحص العقود الأساسية فيما يتعلق بما يلي:
  - تقييم الغرض الأساسي من العمل بالنسبة للمعاملات أو الاتفاقيات؛ و
  - النظر فيما إذا كانت شروط العقود متسقة مع تفسيرات الإدارة.

اختيار الإدارة لنقطة تقدير والإفصاحات المتعلقة بها فيما يتعلق بالتشكك المحاسبي

الخطوات التي تتخذها الإدارة لفهم ومعالجة التشكك في التقدير (المرجع: الفقرة ٢٦(أ))

أ١٠٩. قد تشمل الاعتبارات ذات العلاقة فيما يخص ما إذا كانت الإدارة قد اتخذت الخطوات الملائمة لفهم ومعالجة التشكك في التقدير ما إذا كانت الإدارة:

(أ) قد فهمت التشكك في التقدير، من خلال تحديد المصادر، وتقييم درجة الاختلاف المتأصل في نتائج القياس والنطاق الناتج عن نتائج القياس المحتملة منطقياً؛

[٤٧] معيار التدقيق الدولي ٥٠٠، الفقرة ٩.

(ب) قد حددت درجة تأثير التعقيد أو عدم الموضوعية، في خضم عملية القياس، على مخاطر الأخطاء المادية، وعالجت الاحتمال الناتج لوقوع الخطأ من خلال تطبيق ما يلي:

(١) المهارات والمعرفة الملائمة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية؛ و

(٢) الأحكام المهنية، ويشمل ذلك تحديد ومعالجة قابلية تحيز الإدارة؛ و

(ج) قد عالجت التشكك في التقدير من خلال الاختيار الملائم لنقطة التقدير التي تحددها الإدارة وما يتعلق بها من الإفصاحات التي تصف التشكك في التقدير.

اختيار نقطة التقدير التي تحددها الإدارة والإفصاحات المتعلقة بها فيما يخص التشكك في التقدير (المرجع: الفقرة ٢٦(ب))

أ١١٠. تشمل المسائل التي قد تكون ذات علاقة فيما يتعلق باختيار نقطة التقدير التي تحددها الإدارة ووضع الإفصاحات المتعلقة بها فيما يخص التشكك في التقدير ما إذا كانت:

- المنهجيات والبيانات المستخدمة قد اختيرت بصورة ملائمة، بما في ذلك عندما تكون المنهجيات البديلة للتوصل إلى التقديرات المحاسبية والمصادر البديلة للبيانات متاحة.
- سمات التقييم المستخدمة ملائمة ومكتملة.
- الافتراضات المستخدمة قد اختيرت من بين مجموعة من المبالغ المحتملة منطقياً وقد دُعمّت ببيانات ملائمة موثوقة وذات علاقة.
- البيانات المستخدمة كانت ملائمة، وذات علاقة وموثوقة، وتم الحفاظ على سلامة تلك البيانات.
- تم تطبيق الحسابات وفقاً للمنهجية وكانت دقيقة من الناحية الرياضية.
- نقطة التقدير التي تحددها الإدارة قد اختيرت بصورة ملائمة من بين نتائج القياس المحتملة منطقياً.
- الإفصاحات ذات العلاقة تصف بصورة ملائمة المبلغ باعتباره تقدير وتشرح طبيعة ومحددات عملية التقييم، بما في ذلك اختلاف نتائج القياس المحتملة منطقياً.

أ١١١. قد تشمل الاعتبارات ذات العلاقة بالنسبة للمدقق فيما يخص ملائمة نقطة التقدير التي تحددها الإدارة ما يلي:

- ما إذا كانت متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به تنص على نقطة تقدير ليتم استخدامها بعد النظر في النتائج والافتراضات البديلة، أو أنه ينص على منهجية قياس معينة، وما إذا كانت الإدارة قد اتبعت متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
- في حال عدم تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به لكيفية اختيار مبلغ ما من بين نتائج القياس المحتملة منطقياً، ما إذا كانت الإدارة قد مارست الحكم المهني، مع أخذها متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به بعين الاعتبار.

أ١١٢. قد تتطلب الاعتبارات ذات العلاقة بالنسبة للمدقق فيما يخص إفصاحات الإدارة عن التشكك في التقدير بما في ذلك متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، إفصاحات:

- تصف المبلغ باعتباره تقديراً وتشرح طبيعة ومحددات عمليات التوصل إلى هذا المبلغ، بما في ذلك الاختلاف في نتائج القياس المحتملة منطقياً. قد يتطلب الإطار أيضاً إفصاحات إضافية لتلبية أهداف الإفصاح.[٤٨]
- إفصاحات عن السياسات المحاسبية الهامة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية. ووفقاً للظروف، قد تشمل السياسات المحاسبية ذات العلاقة مسائل مثل المبادئ المحددة، والأسس، والقناعات، والقواعد والممارسات المطبقة في إعداد وتقديم التقديرات المحاسبية في البيانات المالية.
- إفصاحات عن الأحكام المهنية الحرجة (مثل الأحكام المهنية التي لها أكبر الأثر على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية) علاوة على الافتراضات ذات الطبيعة المستقبلية أو غير ذلك من مصادر التشكك في التقدير.

في ظروف معينة، قد تكون هناك حاجة لإفصاحات إضافية تتجاوز الإفصاحات المطلوبة صراحة من خلال إطار إعداد التقارير المالية المعمول به وذلك لتحقيق العرض العادل، أو في حالة إطار الامتثال، حتى لا تكون البيانات المالية مضللة.

أ١١٣. كلما زادت درجة خضوع تقدير محاسبي معين للتشكك في التقدير، كلما زادت احتمالية أن تُقييم مخاطر الأخطاء المادية بدرجة أعلى وبالتالي كلما زادت الحاجة للحصول على دليل تدقيق أكثر إقناعاً، وذلك وفقاً للفقرة ٣٥، وما إذا كانت نقطة التقدير التي تحددها الإدارة والإفصاحات المتعلقة بها فيما يخص التشكك في التقدير منطقية في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، أو أنها مضللة.

[٤٨] المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ١٣، قياس القيمة العادلة، الفقرة ٩٢.

أ١١٤. إذا كانت اعتبارات المدقق فيما يخص التشكك في التقدير مرتبطة بتقدير محاسبي معين والإفصاحات المتعلقة به، هي من بين المسائل التي تتطلب انتباه خاص من المدقق، فإن ذلك الأمر قد يشكل مسألة تدقيق أساسية.[٤٩]

عندما لا تتخذ الإدارة خطوات ملائمة لفهم ومعالجة التشكك في التقدير (المرجع: الفقرة ٢٧)

أ١١٥. عندما يحدد المدقق أن الإدارة لم تتخذ الخطوات الملائمة لفهم ومعالجة التشكك في التقدير، قد تشمل الإجراءات الإضافية التي قد يطلب المدقق من الإدارة أداءها لفهم التشكك في التقدير، على سبيل المثال، النظر في افتراضات بديلة أو أداء تحليل حساسية.

أ١١٦. عند النظر فيما إذا كان من العملي وضع نقطة تقدير أو نطاق تقدير، فمن بين المسائل التي قد يحتاج المدقق أن يأخذها بعين الاعتبار ما إذا كان قادراً على ذلك تحديد تلك النقطة أو النطاق دون التهاون في متطلبات الاستقلالية. وقد يشمل ذلك المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة التي تتناول حظر تولي المسؤوليات الإدارية.

أ١١٧. إذا حدد المدقق، بعد النظر في رد الإدارة، أنه من غير العملي أن يحدد المدقق نقطة أو نطاق تقدير، فيطلب من المدقق أن يقيّم تداعيات ذلك على التدقيق أو على رأي المدقق في البيانات المالية وفقاً للفقرة ٣٤.

وضع نقطة التقدير يحددها المدقق أو استخدام النطاق الذي يحدده المدقق (المرجع: الفقرتين ٢٨-٢٩)

أ١١٨. قد يكون وضع نقطة تقدير أو نطاق تقدير يحددهما المدقق لتقييم نقطة التقدير التي تحددها الإدارة وما يتعلق بها من إفصاحات فيما يخص التشكك في التقدير منهجاً مناسباً في الحالات التالية على سبيل المثال:

- تشير مراجعات المدقق للتقديرات المحاسبية المشابهة التي تمت في البيانات المالية السابقة بأنه من غير المتوقع أن تكون عملية تحديد الإدارة لنقطة التقدير الحالية فعالة.
- أنظمة الرقابة في المنشأة على عمليات الإدارة للتوصل إلى التقديرات المحاسبية لم تصمم أو تنفذ بصورة ملائمة.
- لم تؤخذ الأحداث أو المعاملات بين نهاية الفترة وتاريخ تقرير المدقق بعين الاعتبار بطريقة ملائمة، عندما يكون من الملائم للإدارة أن تقوم بذلك، ويبدو أن هذه الأحداث أو المعاملات متناقضة مع نقطة التقدير التي تحددها الإدارة.
- هناك افتراضات بديلة ملائمة أو مصادر لبيانات ذات علاقة يمكن للمدقق استخدامها في وضع نطاق أو نقطة التقدير.

[٤٩] معيار التدقيق الدولي ٧٠١ "*الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل*".

- لم تتخذ الإدارة الخطوات الملائمة لفهم أو معالجة التشكك في التقدير (انظر الفقرة ٢٧).

أ١١٩. قد يتأثر قرار وضع نقطة أو نطاق تقدير أيضاً بإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، والذي قد ينص على نقطة تقدير ليتم استخدامها بعد النظر في النتائج والافتراضات البديلة، أو ينص على منهجية قياس معينة (على سبيل المثال، استخدام قيمة مخصومة ذات احتمال مرجح، أو استخدام النتيجة الأكثر احتمالاً).

أ١٢٠. قد يعتمد قرار المدقق حول ما إذا كان سيضع نقطة تقدير وليس نطاق تقدير على طبيعة التقدير وعلى الحكم المهني للمدقق في ظل الظروف القائمة. على سبيل المثال، قد تشير طبيعة التقدير إلى أنه من المتوقع أن يكون هناك قدر أقل من الاختلاف في النتائج المحتملة منطقياً. في تلك الحالات، قد يعد وضع نقطة تقدير منهجاً فعالاً، خاصة عندما يكون من الممكن وضعها بدرجة أعلى من الدقة.

أ١٢١. قد يضع المدقق نقطة تقدير أو نطاق تقدير بعديد من الطرق مثل:

- استخدام نموذج مختلف عن النموذج الذي تستخدمه الإدارة، على سبيل المثال، نموذج متاح تجارياً للاستخدام في قطاع أو صناعة معينة، أو نموذج ممتلك أو نموذج يطوره المدقق.
- استخدام نموذج الإدارة ولكن مع تطوير افتراضات أو مصادر بيانات مختلفة عن التي تستخدمها الإدارة.
- استخدام المنهجية الخاصة بالمدقق ولكن مع وضع افتراضات بديلة عن التي تستخدمها الإدارة.
- توظيف أو إشراك شخص من ذوي المهارة المتخصصة لوضع أو تنفيذ نموذج، أو لتقديم الافتراضات ذات العلاقة.
- النظر في الظروف والمعاملات والأحداث الأخرى القابلة للمقارنة أو، حسب الاقتضاء، أسواق الأصول أو الالتزامات القابلة للمقارنة.

أ١٢٢. قد يضع المدقق أيضاً نقطة تقدير أو نطاق تقدير لجزء فقط من التقديرات المحاسبية (على سبيل المثال، بالنسبة لافتراض معين، أو عندما يكون جزء معين فقط من التقديرات المحاسبية هو الذي يؤدي إلى مخاطر الأخطاء المادية).

أ١٢٣. عند استخدام المنهجية الخاصة بالمدقق، أو افتراضاته أو بياناته في وضع نقطة أو نطاق التقدير، قد يحصل المدقق على دليل بشأن ملائمة منهجيات الإدارة، وافتراضاتها أو بياناتها. على سبيل المثال، إذا استخدم المدقق افتراضاته الخاصة في وضع نطاق لتقييم منطقية نقطة التقدير التي تحددها الإدارة، فقد يصل أيضاً إلى رأي حول ما إذا كانت الأحكام المهنية التي اتخذتها الإدارة في اختيار الافتراضات الهامة المستخدمة في التوصل إلى التقدير المحاسبي تؤدي إلى ظهور مؤشر على احتمال تحيز الإدارة.

أ١٢٤. المتطلبات الواردة في الفقرة ٢٩(أ) المتعلقة بتحديد المدقق بأن النطاق يشمل فقط المبالغ المدعومة بدليل تدقيق كافٍ وملائم لا تعني أنه من المتوقع من المدقق أن يحصل على دليل تدقيق لدعم كل نتيجة محتملة في النطاق بصورة فردية. بدلاً من ذلك، على الأرجح سيحصل المدقق على دليل لتحديد أن النقاط على طرفي النطاق المدرج منطقية بالنسبة للظروف القائمة، وبالتالي تدعم أن المبالغ التي تقع بين هاتين النقطتين هي أيضاً منطقية.

أ١٢٥. قد يكون حجم النطاق الذي يحدده المدقق مكوناً من مضاعفات لمادية البيانات المالية برمتها، خاصة عندما تعتمد المادية على نتائج التشغيل (على سبيل المثال، الدخل قبل اقتطاع الضريبة) ويكون هذا القياس ضئيلاً نسبياً فيما يتعلق بقياس الأصول أو الموازنات. ومن المحتمل أن يظهر هذا الموقف في الظروف التي يكون فيها التشكك في التقدير المتعلق بالتقدير المحاسبي هو في حد ذاته مضاعفاً للمادية، وهو النوع الأكثر شيوعاً من بين أنواع معينة من التقديرات المحاسبية أو في صناعات معينة، مثل التأمين أو البنوك، حيث تكون هناك درجة عالية من التشكك في التقدير وقد يكون هناك متطلبات محددة في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به بهذا الخصوص. وبناءً على الإجراءات التي تتخذ ودليل التدقيق الذي يتم الحصول عليه وفقاً لمتطلبات هذا المعيار الدولي للتدقيق، قد يخلص المدقق إلى أن النطاق الذي يشكل مضاعفات للمادية، من حيث الحكم المهني للمدقق، ملائم للظروف القائمة. وعندما يكون الوضع كذلك، تتزايد أهمية تقييم المدقق لمنطقية الإفصاحات عن التشكك في التقدير، خاصة فيما يتعلق بتحديد ما إذا كانت تلك الإفصاحات توصل بشكل مناسب الدرجة العالية من التشكك في التقدير ونطاق النتائج المحتملة. تشمل الفقرات أ١٣٩–أ١٤٤ اعتبارات إضافية قد تكون ذات علاقة في هذه الحالات.

اعتبارات اخرى متعلقة بدليل التدقيق (المرجع: الفقرة ٣٠)

أ١٢٦. قد يكون قد تم إنتاج المعلومات التي تستخدم باعتبارها دليل تدقيق، فيما يتعلق بمخاطر الأخطاء المادية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، من قبل المنشأة، وأُعدّت بالاستعانة بالخبير الإداري، أو قُدمت من خلال مصدر خارجي للمعلومات.

المصادر الخارجية للمعلومات

أ١٢٧. وفقاً للشرح الذي ورد في معيار التدقيق الدولي ٥٠٠،[٥٣] تتأثر موثوقية المعلومات من المصادر الخارجية بمصادرها، وطبيعتها، والظروف التي تم الحصول عليها فيها. وبالتالي، قد تختلف طبيعة ومدى إجراءات التدقيق الإضافية التي يتخذها المدقق للنظر في موثوقية المعلومات المستخدمة في التوصل للتقديرات المحاسبية باختلاف طبيعة تلك العوامل. على سبيل المثال:

[٥٣] معيار التدقيق الدولي ٥٠٠، الفقرة أ٣١.

- عند الحصول على بيانات السوق أو الصناعة، أو الأسعار، أو البيانات المتعلقة بالتسعير من مصدر وحيد للمعلومات الخارجية، متخصص في تلك المعلومات، قد يسعى المدقق للحصول على سعر من مصدر مستقل بديل ليقارن بينها.
- عند الحصول على بيانات السوق أو الصناعة، أو الأسعار، أو البيانات المتعلقة بالتسعير من مصادر متعددة خارجية مستقلة ويكون هناك توافق في البيانات بين تلك المصادر، قد يحتاج المدقق أن يحصل على قدر أقل من الأدلة حول موثوقية البيانات التي يتم الحصول عليها من مصدر واحد.
- عندما تشير المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر متعددة إلى رؤى مختلفة للسوق قد يسعى المدقق لتكوين فهم لأسباب هذا الاختلاف في الرؤى. وقد ينتج الاختلاف عن استخدام منهجيات أو افتراضات أو بيانات مختلفة. على سبيل المثال، قد يستخدم أحد المصادر الأسعار الحالية ويستخدم مصدر آخر الأسعار المستقبلية. وعندما يتعلق الاختلاف بالتشكك في التقدير، يُطلب من المدقق بموجب الفقرة ٢٦(ب) أن يحصل على دليل تدقيق كافٍ وملائم عما إذا كانت، في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، الإفصاحات الواردة في البيانات المالية التي تصف التشكك في التقدير منطقية. وفي هذه الحالة يكون الحكم المهني هاماً فيما يتعلق بدراسة المعلومات عن المنهجيات أو الافتراضات أو البيانات المطبقة.
- عندما تكون المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصادر خارجية قد وضعت من قبل هذه المصادر باستخدام نموذج/نماذج خاصة بها، تقدم الفقرة أ٣٤هـ من المعيار الدولي للتدقيق ٥٠٠ الإرشادات ذات العلاقة.

أ١٢٨. بالنسبة للتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، قد تشمل الاعتبارات الإضافية فيما يخص صلة المعلومات بالموضوع وموثوقيتها وذلك بالنسبة للمعلومات من المصادر الخارجية ما يلي:

(أ) ما إذا كانت القيمة العادلة تعتمد على تبادل نفس الأدوات أو على نفس الأسعار المعلنة في السوق النشطة؛

(ب) عندما تعتمد القيم العادلة على معاملات الأصول والالتزامات القابلة للمقارنة، كيفية تحديد تلك المعاملات وكيفية اعتبار أنها قابلة للمقارنة؛

(ج) عندما لا تكون هناك أية معاملات بالنسبة للأصول ولا للالتزامات أو بالنسبة للأصول والالتزامات القابلة للمقارنة، كيفية التوصل إلى المعلومات بما في ذلك ما إذا كانت المدخلات التي وضعت واستخدمت تمثل الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصول والالتزامات، حسب الإمكان؛ و

(د) عندما تعتمد القيمة العادلة على سعر وسيط، ما إذا كان السعر الوسيط:

(١) محدد من قبل أحد صناع السوق الذين يتعاملون في نفس نوع الأدوات المالية؛

(٢) ملزم أو غير ملزم، مع إعطاء مزيد من الترجيح للأسعار المعتمدة على العروض الملزمة؛ و

(٣) يعكس ظروف السوق كما في تاريخ البيانات المالية، عندما يكون ذلك مطلوباً من خلال إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

أ١٢٩. في حال استخدام معلومات من مصادر خارجية باعتبارها دليل تدقيق، فقد يكون من الهام بالنسبة للمدقق أن يأخذ بعين الاعتبار إذا كان يمكن الحصول على المعلومات، أو ما إذا كانت المعلومات مفصلة بالقدر الكافي، لفهم المنهجيات، والافتراضات، والبيانات الأخرى التي يستخدمها المصدر الخارجي للمعلومات. قد يكون ذلك الأمر قاصراً في بعض النواحي وبالتالي يؤثر على اعتبارات المدقق لطبيعة، وتوقيت، ومدى الإجراءات التي سيتخذها. على سبيل المثال، عادة ما تقدم خدمات التسعير معلومات حول منهجياتها وافتراضاتها من خلال فئات الأصول وليس من خلال كل نوع من أنواع الأوراق المالية على حدى. وعادة ما يقدم الوسطاء معلومات محدودة فقط عن مدخلاتهم وافتراضاتهم أثناء تقديمهم للأسعار الدلالية للوسطاء لكل نوع من أنواع الأوراق المالية. تقدم الفقرة أ٣٤و من معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ إرشادات فيما يتعلق بالقيود المفروضة على مصادر المعلومات الخارجية عند تقديم المعلومات الداعمة.

الخبير الإداري

أ١٣٠. الافتراضات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي وضعها أو حددها الخبير الإداري تصبح هي افتراضات الإدارة حينما تستخدمها الإدارة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية. وبالتالي، يطبق المدقق المتطلبات ذات العلاقة الواردة في هذا المعيار الدولي للتدقيق على تلك الافتراضات.

أ١٣١. إذا تطلب عمل الخبير الإداري استخدام منهجيات أو مصادر للبيانات متعلقة بالتقديرات المحاسبية، أو تطلب عمله وضع أو تقديم نتائج أو خلاصات متعلقة بنقطة التقدير أو ما يتعلق بها من إفصاحات ليتم إدراجها في البيانات المالية، قد تساعد المتطلبات الواردة في الفقرات ٢١-٢٩ من هذا المعيار الدولي للتدقيق المدقق عند تطبيقه للفقرة ٨(ج) من معيار التدقيق الدولي ٥٠٠.

منظمات الخدمات

أ١٣٢. يتناول معيار التدقيق الدولي ٤٠٢[٥٤] فهم المدقق للخدمات التي تقدمها منظمات الخدمات، بما في ذلك أنظمة الرقابة الداخلية، علاوة على استجابة المدقق للمخاطر المقيمة للأخطاء المادية. عندما تستخدم المنشأة الخدمات التي تقدمها منظمات الخدمات في التوصل إلى التقديرات المحاسبية، قد تساعد الإرشادات والمتطلبات الواردة في معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ المدقق في تطبيق متطلبات هذا المعيار الدولي للتدقيق.

مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة (المرجع: الفقرة ٣٢)

أ١٣٣. قد يصعب كشف تحيز الإدارة على مستوى الحسابات وقد يمكن للمدقق تحديده فقط عند النظر في مجموعات من التقديرات المحاسبية، أو في إجمالي التقديرات المحاسبية مجتمعة، أو قد يلاحظه على عدد من الفترات المحاسبية. على سبيل المثال، إذا كانت التقديرات المحاسبية المدرجة في

[٥٤] معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ "*إعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية* ".

البيانات المالية تعتبر منطقية بصورة فردية ولكن نقطة التقدير التي تحددها الإدارة تتجه باستمرار نحو طرف واحد من أطراف النطاق الذي حدده المدقق للنتائج المنطقية التي تقدم نتائج إبلاغ مالي أكثر تفضيلاً بالنسبة للإدارة، قد تشير تلك الظروف إلى احتمال تحيز الإدارة.

أ١٣٤. تشمل الأمثلة على مؤشرات احتمال تحيز الإدارة فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية ما يلي:

- التغيرات في التقديرات المحاسبية، أو منهجيات التوصل إليها، عندما تكون الإدارة قد قامت بتقييم غير موضوعي بأن هناك تغييراً طرأ على الظروف القائمة.
- اختيار أو وضع افتراضات هامة أو بيانات تحصد نقطة تقدير مفضلة بالنسبة لأهداف الإدارة.
- اختيار نقطة تقدير قد تشير إلى نمط تفاؤلي أو تشاؤمي.

عند تحديد تلك المؤشرات، قد يكون هناك مخاطر أخطاء مادية إما على مستوى التأكيد أو على مستوى البيانات المالية. ولا تشكل المؤشرات على تحيز الإدارة في حد ذاتها أخطاءً لأغراض التوصل إلى استنتاجات بشأن منطقية كل تقدير من التقديرات المحاسبية على حدى ومع ذلك، في بعض الحالات قد يشير دليل التدقيق إلى أخطاء بدلاً من أن يشير ببساطة إلى تحيز الإدارة.

أ١٣٥. قد تؤثر المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة على النتائج التي توصل إليها المدقق حول ما إذا كان تقييم المدقق للمخاطر وما يتعلق به من استجابات ما يزال ملائماً. قد يحتاج المدقق أيضاً أن ينظر في التداعيات المترتبة على جوانب التدقيق الأخرى، بما في ذلك الحاجة لطرح مزيد من التساؤلات حول ملائمة الأحكام المهنية التي تتخذها الإدارة للتوصل إلى التقديرات المحاسبية. وعلاوة على ذلك، قد تؤثر المؤشرات على احتمال تحيز الإدارة على النتائج التي توصل إليها المدقق حول ما إذا كانت البيانات المالية برمتها خالية من الأخطاء المادية، وذلك وفقاً لما تمت مناقشته في معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقّح).[٥٥]

أ١٣٦. علاوة على ذلك، وبتطبيق معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، يطلب من المدقق أن يقيّم ما إذا كانت الأحكام المهنية والقرارات التي اتخذتها الإدارة للتوصل إلى التقديرات المحاسبية المدرجة في البيانات المالية تشير إلى تحيز محتمل وهو ما قد يشكل خطأً مادياً ناتجاً عن الاحتيال.[٥٦] فعادة ما يتم الإبلاغ المالي الذي ينطوي على احتيال من خلال ارتكاب أخطاء متعمدة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية، والتي قد تشمل خفض أو زيادة تقييم التقديرات المحاسبية بطريقة مقصودة. والمؤشرات على احتمال تحيز الإدارة التي قد تكون أيضاً عامل من عوامل المخاطر المتعلقة بالاحتيال، قد تؤدي لإعادة المدقق لتقييم ما إذا كان تقييمه للمخاطر، خاصة تقييم مخاطر الاحتيال، وما يتعلق به من استجابات ما يزال ملائماً.

---

[٥٥] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، الفقرة١١.

[٥٦] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠، الفقرة ٣٣(ب).

التقييم الشامل المعتمد على إجراءات التدقيق التي اتخذت (المرجع: الفقرة ٣٣)

أ١٣٧. باتخاذ المدقق لإجراءات تدقيق مخطط لها، قد يؤدي دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه إلى تعديل المدقق لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى المخطط لها.[٥٧] وفيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، قد يصبح المدقق على دراية ببعض المعلومات من خلال اتخاذ إجراءات للحصول على دليل تدقيق والتي قد تختلف بشكل كبير عن المعلومات التي اعتمد عليها في تقييم المخاطر. على سبيل المثال، قد يكون المدقق قد حدد أن السبب الوحيد لأحد المخاطر المقيّمة للأخطاء المادية هو عدم الموضوعية المتعلقة بالتوصل إلى التقدير المحاسبي. ومع ذلك، وأثناء اتخاذ الإجراءات التي تأتي استجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء المادية، قد يكتشف المدقق أن التقدير المحاسبي أكثر تعقيداً مما كان يعتقد، مما يثير التساؤلات حول تقييم مخاطر الأخطاء المادية (على سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة لإعادة تقييم المخاطر المتأصلة بحيث تقع على الطرف الأعلى من النطاق المدرج للمخاطر المتأصلة وذلك نتيجة لأثر التعقيد) وبالتالي قد يحتاج المدقق إلى اتخاذ مزيد من إجراءات التدقيق للحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم.[٥٨]

أ١٣٨. فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي لم يتم الاعتراف بها، قد يتجه جزء كبير من تقييم المدقق للتركيز بشكل خاص على ما إذا كانت قد تمت بالفعل تلبية متطلبات معيار الاعتراف الوارد في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وعندما لا يكون قد تم الاعتراف بالتقدير المحاسبي، ويخلص المدقق إلى أن هذه المعالجة ملائمة، قد تتطلب بعض أطر إعداد التقارير المالية الإفصاح عن الظروف القائمة في الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية.

تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية منطقية أم يشوبها الخطأ (المرجع: الفقرتان ٩، و٣٥)

أ١٣٩. عند تحديد ما إذا كانت، وفقاً لإجراءات التدقيق التي اتخذت ودليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، نقطة التقدير التي حددتها الإدارة والإفصاحات المتعلقة بها منطقية، أم أنه يشوبها الخطأ:

- عندما يدعم دليل التدقيق نطاق ما، قد يكون حجم النطاق كبيراً وفي بعض الحالات قد يكون عبارة عن مضاعفات لمادية البيانات المالية برمتها (انظر أيضاً الفقرة أ١٢٥). رغم أن النطاق الكبير قد يكون ملائماً للظروف القائمة، إلا أنه قد يشير إلى أنه من الهام بالنسبة للمدقق أن يعيد النظر فيما إذا كان قد تم الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم بشأن المبالغ في داخل النطاق.
- قد يدعم دليل التدقيق نقطة تقدير مختلفة عن نقطة التقدير التي تحددها الإدارة. وفي تلك الحالات، يشكل الاختلاف بين نقطة التقدير التي حددها المدقق ونقطة التقدير التي حددتها الإدارة خطأً.

---

[٥٧] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة أ٦٠.

[٥٨] انظر أيضاً معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المُنقح)، الفقرة ٣١.

- قد يدعم دليل التدقيق نطاقاً لا يتضمن نقطة التقدير التي حددتها الإدارة. وفي تلك الحالات، يكون الخطأ هو الفرق بين نقطة التقدير التي حددتها الإدارة وأقرب نقطة على النطاق الذي حدده المدقق.

أ١٤٠. تقدم الفقرات أ١١٠–أ١١٤ إرشادات لدعم المدقق في تقييم اختيار الإدارة لنقطة التقدير والإفصاحات المتعلقة بها بحيث يتم إدراجها في البيانات المالية.

أ١٤١. عندما تشمل إجراءات التدقيق الإضافية التي يتخذها المدقق اختبار كيفية توصل الإدارة للتقديرات المحاسبية أو كيفية تحديد المدقق لنقطة أو نطاق التقدير، يطلب من المدقق الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم حول الإفصاحات التي تصف التشكك في التقدير وفقاً للفقرات ٢٦(ب) و٢٩(ب) والإفصاحات الأخرى وفقاً للفقرة ٣١. ومن ثم ينظر المدقق في دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه بخصوص الإفصاحات كجزء من التقييم الشامل، وفقاً للفقرة ٣٥، فيما يتعلق بما إذا كانت التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات تتسم بالمنطقية في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، أو أنه يشوبها الخطأ.

أ١٤٢. يقدم معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ أيضاً إرشادات فيما يخص الإفصاحات النوعية[٥٩] وما يخص كيفية التعامل إذا كانت الأخطاء الواردة بالإفصاحات تشير إلى وجود احتيال[٦٠].

أ١٤٣. في حال إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار العرض العادل، فإن تقييم المدقق لما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل[٦١] يشمل النظر في العرض الشامل، وهيكل ومحتوى البيانات المالية، وما إذا كانت البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات المرفقة بها، تمثل المعاملات والأحداث بأسلوب يحقق العرض العادل. على سبيل المثال، عندما يخضع تقدير محاسبي معين لدرجة أعلى من التشكك في التقدير، قد يقرر المدقق أن هناك ضرورة لمزيد من الإفصاحات لتحقيق العرض العادل. إذا لم تدرج الإدارة تلك الإفصاحات الإضافية، قد يخلص المدقق إلى أن البيانات المالية تشوبها الأخطاء المادية.

أ١٤٤. يقدم معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقّح)[٦٢] إرشادات حول التداعيات على رأي المدقق عندما يعتقد المدقق أن إفصاحات الإدارة في البيانات المالية غير كافية أو مضللة، بما في ذلك على سبيل المثال، ما يتعلق بالتشكك في التقدير.

---

[٥٩] معيار التدقيق الدولي ٤٥٠، الفقرة أ١٧.

[٦٠] معيار التدقيق الدولي ٤٥٠، الفقرة أ٢٢.

[٦١] معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، الفقرة ١٤.

[٦٢] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المُنقح)، الفقرتان ٢٢–٢٣.

الإقرارات الكتابية (المرجع: الفقرة ٣٧)

أ١٤٥. الإقرارات الكتابية عن تقديرات محاسبية معينة قد تشمل الإقرار بأن:

- الأحكام المهنية الهامة التي اتخذت للتوصل إلى التقديرات المحاسبية قد أخذت بعين الاعتبار جميع المعلومات ذات العلاقة المعلومة بالنسبة للإدارة.
- عن الاتساق والملائمة في اختيار أو تطبيق المنهجيات، والافتراضات والبيانات التي تستخدمها الإدارة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية.
- الافتراضات تعكس بصورة ملائمة نوايا وقدرة الإدارة على تنفيذ مسار معين من الإجراءات نيابة عن المنشأة، عندما يكون له صلة بالتقديرات المحاسبية والإفصاحات.
- الإفصاحات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك الإفصاحات التي تصف التشكك في التقدير، مكتملة ومنطقية في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
- تمت الاستعانة بالمهارات أو الخبرات المتخصصة والملائمة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية.
- أنه لا يوجد حدث لاحق يتطلب تعديل على التقديرات المحاسبية والإفصاحات المتعلقة بها المدرجة في البيانات المالية.
- في حالة عدم الاعتراف بالتقديرات المحاسبية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية، تكون الإقرارات الكتابية حول ملائمة قرارات الإدارة بعدم تلبية متطلبات معيار الاعتراف أو الإفصاح الوارد في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

التواصل مع المكلفين بالحوكمة، والإدارة، وغير ذلك من الأطراف ذات العلاقة (المرجع: الفقرة ٣٨)

أ١٤٦. بتطبيق معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقّح)، يتواصل المدقق مع المكلفين بالحوكمة بشأن آرائه حول الجوانب النوعية الهامة للممارسات المحاسبية للمنشأة فيما يخص التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات.[٦٣] يشمل الملحق ٢ المسائل المتعلقة بالتقديرات المحاسبية التي قد يرى المدقق أن يتم التواصل بشأنها مع المكلفين بالحوكمة.

أ١٤٧. يتطلب معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ من المدقق أن يتواصل كتابياً مع المكلفين بالحوكمة بشأن نواحي القصور الهامة في أنظمة الرقابة الداخلية التي تم تحديدها أثناء التدقيق.[٦٤] قد تشمل نواحي القصور الهامة ما يتعلق بالرقابة على:

(أ) اختيار السياسات المحاسبية الهامة وتطبيقها، واختيار وتطبيق المنهجيات والافتراضات والبيانات؛

(ب) إدارة المخاطر وما يتعلق بها من أنظمة؛

---

[٦٣] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المُنقح)، الفقرة ١٦(ب).

[٦٤] معيار التدقيق الدولي ٢٦٥، الفقرة ٩.

(ج) سلامة البيانات، بما في ذلك عند الحصول على البيانات من مصدر معلومات خارجي؛ و
(د) استخدام ووضع النماذج والتحقق منها، ويشمل ذلك النماذج التي تم الحصول عليها من مقدم خارجي، وأية تعديلات قد تكون مطلوبة.

أ١٤٨. علاوة على التواصل مع المكلفين بالحوكمة، قد يُسمح للمدقق أو قد يُطلب منه أن يتواصل مباشرة مع المنظمين أو المسؤولين عن الإشراف التحوطي. قد يكون هذا التواصل مفيداً على مدار عملية التدقيق برمتها أو في مراحل معينة، أو عند التخطيط للتدقيق، أو عند إضفاء اللمسات النهائية على تقرير المدقق. وعلى سبيل المثال، في بعض الاختصاصات، يسعى المنظمون في المؤسسات المالية للتعاون مع المدققين ويشاركونهم في المعلومات عن تشغيل وتطبيق أنظمة الرقابة على أنشطة الأدوات المالية، وعن التحديات التي تواجه تقييم الأدوات المالية في الأسواق غير النشطة، وعن الخسائر الائتمانية المتوقعة، وعن الاحتياطيات الائتمانية؛ في حين قد يسعى منظمون آخرون لفهم آراء المدقق بشأن الجوانب الهامة لعمليات المنشأة بما في ذلك تقدير التكاليف في المنشأة. قد يكون هذا التواصل مفيداً بالنسبة للمدقق فيما يخص تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء المادية والاستجابة لها.

التوثيق (المرجع: الفقرة ٣٩)

أ١٤٩. يقدم معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح)[٦٥] ومعيار التدقيق الدولي[٦٦] ٣٣٠ متطلبات وإرشادات بشأن توثيق فهم المدقق للمنشأة، ولتقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر المقيمة. يعتمد هذا الإرشاد على المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار التدقيق الدولي٢٣٠ .[٦٧]وفي سياق تدقيق التقديرات المحاسبية، يطلب من المدقق أن يعد وثائق تدقيق حول العناصر الرئيسية لفهم المدقق للمنشأة وبيئتها فيما يخص التقديرات المحاسبية. علاوة على ذلك، فإن الأحكام المهنية للمدقق المتعلقة بالمخاطر المقيمة للأخطاء المادية فيما يخص التقديرات المحاسبية، واستجابات المدقق، فقد تُدعّم بصورة أكبر من خلال توثيق عمليات التواصل التي تمت مع المكلفين بالحوكمة والإدارة.

أ١٥٠. عند توثيق الرابط بين إجراءات التدقيق الإضافية وبين المخاطر المقيمة للأخطاء المادية على مستوى التأكيد، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٣٠، يتطلب هذا المعيار الدولي للتدقيق من المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار الأسباب المعطاة لمخاطر الأخطاء المادية على مستوى التأكيد. قد ترتبط تلك الأسباب بواحد او أكثر من عوامل المخاطر المتأصلة أو تقييم المدقق لمخاطر الرقابة. ومع ذلك، لا يطلب من المدقق أن يوثق كيفية دراسة كل عامل من عوامل المخاطر المتأصلة عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء المادية فيما يتعلق بكل تقدير من التقديرات المحاسبية.

---

[٦٥] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، الفقرات ٣١، وأ١٥٢-أ١٥٥.

[٦٦] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرات ٢٨، وأ٦٣.

[٦٧] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠، الفقرة ٨(ج).

أ١٥١. قد ينظر المدقق أيضاً في توثيق:

- عندما يتطلب تطبيق الإدارة للمنهجية إعداد نماذج معقدة، ينظر المدقق فيما إذا كانت الأحكام المهنية للإدارة قد طبقت باتساق، وحيثما أمكن، ينظر فيما إذا كان تصميم النموذج يلبي أهداف القياس الواردة في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
- عندما يتأثر اختيار المنهجيات وتطبيقها، واختيار وتطبيق الافتراضات الهامة أو البيانات بالتعقيد بدرجة أعلى، يكون الحكم المهني للمدقق مطلوباً لتحديد ما إذا كانت المهارات والمعرفة المتخصصة مطلوبين لاتخاذ إجراءات تقييم المخاطر، ولتصميم وأداء الإجراءات التي تستجيب لتلك المخاطر، أو لتقييم دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه. وفي تلك الحالات، قد يشمل التوثيق أيضاً الكيفية التي تمت من خلالها الاستعانة بالمهارة أو المعرفة المطلوبة.

أ١٥٢. تشير الفقرة أ٧ من معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ إلى أن توثيق التدقيق قد يقدم دليلاً على ممارسة المدقق للتشكك المهني، رغم أنه قد لا تكون هناك طريقة واحدة محددة يتم من خلالها توثيق ممارسة المدقق للتشكك المهني. على سبيل المثال، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، عندما يشمل دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه دليل يُثبت ويتعارض مع تأكيدات الإدارة في نفس الوقت، فقد يشمل التوثيق كيفية تقييم المدقق لذلك الدليل، بما في ذلك الأحكام المهنية التي اتخذت للتوصل لنتائج بشأن كفاية وملائمة دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه. وتشمل الأمثلة على المتطلبات الأخرى لهذا المعيار الدولي للتدقيق والتي قد يقدم التوثيق فيما يتعلق بها دليلاً على ممارسة المدقق للتشكك المهني ما يلي:

- الفقرة ١٣(د)، فيما يخص كيفية استعانة المدقق بفهمه لتطوير توقعاته حول التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات بحيث تُدرج في البيانات المالية للمنشأة وكيفية المقارنة بين تلك التوقعات وبين البيانات المالية للمنشأة والتي أعدتها الإدارة؛
- الفقرة ١٨، والتي تتطلب تصميم واتخاذ إجراءات تدقيق إضافية للحصول على دليل كافٍ وملائم بأسلوب بعيد عن التحيز للحصول على دليل تدقيق مثبت وعن استبعاد دليل تدقيق متعارض؛
- الفقرات ٢٣(ب)، و٢٤(ب)، و٢٥(ب)، و٣٢، والتي تتناول مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة؛ و
- الفقرة ٣٤، التي تتناول نظر المدقق في جميع دلائل التدقيق ذات العلاقة، سواءً كانت مثبتة أو متعارضة.

الملحق ١

(المرجع: الفقرات ٢، ٤، ١٢(ج)، أ٨، أ٦٦)

عوامل المخاطر المتأصلة

مقدمة

١. عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء المادية والاستجابة لها على مستوى التأكيد بالنسبة للتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، يتطلب هذا المعيار الدولي للتدقيق من المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار درجة خضوع التقديرات المحاسبية للتشكك في التقدير، ودرجة تأثير التعقيد أو عدم الموضوعية أو غيرها من عوامل المخاطر المتأصلة على اختيار وتطبيق المنهجيات والافتراضات والبيانات المستخدمة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية واختيار نقطة التقدير التي تحددها الإدارة وما يتعلق بها من إفصاحات التي سيتم إدراجها في البيانات المالية.

٢. المخاطر المتأصلة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية هي عبارة عن قابلية وجود خطأ مادي في تأكيد ما عن التقديرات المحاسبية، قبل النظر في أنظمة الرقابة. وتنتج المخاطر المتأصلة عن عوامل المخاطر المتأصلة، والتي تؤدي إلى ظهور تحديات فيما يخص التوصل إلى التقديرات المحاسبية بطريقة ملائمة. يقدم هذا الملحق مزيداً من الشرح لطبيعة عوامل المخاطر المتأصلة كالتشكك في التقدير، وعدم الموضوعية، والتعقيد، والعلاقة بينها، في سياق التوصل للتقديرات المحاسبية واختيار نقطة التقدير التي تحددها الإدارة وما يتعلق بها من إفصاحات والتي سيتم إدراجها في البيانات المالية.

أساس القياس

٣. يؤدي أساس القياس وطبيعة بند البيان المالي وظروفه وشروطه إلى تحديد سمات التقييم. وفي حال عدم التمكن من ملاحظة تكلفة أو سعر البند بطريقة مباشرة، يكون التوصل للتقدير المحاسبي مطلوباً من خلال تطبيق منهجية ملائمة وباستخدام البيانات والافتراضات الملائمة. قد يحدد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به المنهجية، أو قد تختارها الإدارة، لتعكس المعرفة المتاحة عن كيفية توقع أن تؤثر سمات التقييم ذات العلاقة على تكلفة العنصر أو سعره على أساس القياس.

التشكك في التقدير

٤. عادة ما تشير الأطر المحاسبية إلى قابلية افتقار الدقة في القياس باعتبارها تشكك في القياس. ويعرف التشكك في التقدير في هذا المعيار الدولي للتدقيق باعتباره قابلية وجود قصور متأصل في الدقة في القياس، وهو ما يحدث في حالة عدم التمكن من قياس المبلغ النقدي بدقة لعنصر من عناصر البيان المالي معترف به ومفصح عنه في البيانات المالية من خلال الملاحظة المباشرة للتكلفة أو السعر. وفي حال عدم إمكانية الملاحظة المباشرة، تكون الاستراتيجية البديلة الأكثر دقة

هي تطبيق منهجية تعكس المعرفة المتاحة عن تكلفة العنصر أو سعره على أساس القياس ذو العلاقة، باستخدام البيانات القابلة للملاحظة عن سمات التقييم ذات العلاقة.

٥. ومع ذلك، قد تحد القيود المفروضة على إتاحة تلك المعرفة من القدرة على التحقق من تلك المدخلات بالنسبة لعملية القياس وبالتالي تحد من دقة نتائج القياس. وعلاوة على ذلك، تقر معظم الأطر المحاسبية بأن هناك قيوداً عملية على المعلومات التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار، وذلك في حال كانت تكلفة الحصول على المعلومات أعلى من المنافع المترتبة عليها على سبيل المثال. وافتقار الدقة في القياس الناتجة عن هذه القيود هي مسألة متأصلة لأنه لا يمكن التخلص منها فيما يتعلق بعملية القياس. وبالتالي، فإن هذه المحددات هي مصادر للتشكك في التقدير. ويمكن التخلص من المصادر الأخرى للتشكك في القياس والتي قد تحدث في خضم عملية القياس، على الأقل من حيث المبدأ، إذا طبقت المنهجية بطريقة ملائمة وبذلك تصبح مصادر للخطأ المحتمل وليس للتشكك في التقدير.

٦. عندما يتعلق التشكك في التقدير بتدفقات واردة مستقبلية أو بتدفقات صادرة للمنافع الاقتصادية غير مؤكدة والتي تنتج في نهاية المطاف عن الأصول أو الالتزامات الأساسية، لا تكون نتائج تلك التدفقات قابلة للملاحظة إلا بعد تاريخ البيانات المالية. ووفقاً لطبيعة أساس القياس المعمول به ووفقاً لطبيعة وظروف وشروط عنصر البيان المالي، قد تكون تلك النتيجة قابلة للملاحظة بشكل مباشر قبل الانتهاء من البيانات المالية أو قد تكون فقط قابلة للملاحظة في تاريخ لاحق. بالنسبة لبعض التقديرات المحاسبية، قد لا تكون هناك أية نتائج قابلة للملاحظة بشكل مباشر على الإطلاق.

٧. قد يسهل التنبؤ نسبياً ببعض النتائج المشكوك فيها وبدرجة عالية من الدقة بالنسبة لكل عنصر على حدى. على سبيل المثال، قد يمكن التنبؤ بسهولة بالعمر الإنتاجي لآلة إنتاجية في حال توفر القدر الكافي من المعلومات التقنية عن متوسط عمرها الإنتاجي. وفي حالة عدم إمكانية التنبؤ بنتيجة مستقبلية، مثل العمر المتوقع لانتهاء حياة شخص ما وفقاً للافتراضات الاكتوارية بالقدر الكافي من الدقة، فما يزال من الممكن التنبؤ بتلك النتيجة بالنسبة لمجموعة من الأشخاص بمزيد من الدقة. وقد تشير أسس القياس في بعض الحالات إلى مستوى الحافظة باعتباره الوحدة ذات العلاقة لحساب أغراض القياس، وهو الأمر الذي قد يحد من التشكك المتأصل في التقدير.

التعقيد

٨. يؤدي التعقيد (بمعنى التعقيد المتأصل في عملية التوصل إلى التقديرات المحاسبية، قبل أخذ عوامل الرقابة بعين الاعتبار) إلى ظهور مخاطر متأصلة. وقد يظهر التعقيد المتأصل في الحالات التالية:

- في حالة وجود كثير من سمات التقييم مع وجود كثير من العلاقات أو كثير من العلاقات غير الخطية بينها.
- في حال تطلب تحديد القيم الملائمة لواحدة أو أكثر من سمات التقييم مجموعات متعددة من البيانات.

- في حال الحاجة لمزيد من الافتراضات للتوصل للتقديرات المحاسبية، أو في حالة عدم وجود ارتباط بين للافتراضات المطلوبة.
- هناك صعوبة متأصلة في تحديد البيانات المستخدمة وفي الحصول عليها وفهمها.

٩. قد يرتبط التعقيد بتعقيد المنهجية وبتعقيد عملية الحساب أو بتعقيد النموذج المستخدم لتطبيقها. على سبيل المثال، قد يعكس تعقيد النموذج الحاجة لتطبيق مفاهيم أو تقنيات التقييم المعتمد على الاحتمالات، أو صيغ تسعير عقود الخيار، أو تقنيات المحاكاة وذلك للتنبؤ بالنتائج المستقبلية غير المؤكدة أو للتنبؤ بالسلوكيات الافتراضية. وعلى نفس المنوال، قد تتطلب عملية الحساب الحصول على بيانات من مصادر متعددة، أو الحصول على مجموعات متعددة من البيانات لدعم صنع افتراض أو تطبيق مفاهيم رياضية أو إحصائية متطورة.

١٠. كلما زاد قدر التعقيد، كلما احتاجت لإدارة للاستعانة بالمعرفة والمهارات المتخصصة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية أو كلما احتاجت للاستعانة بخبير إداري، وذلك فيما يتعلق بما يلي على سبيل المثال:

- مفاهيم وتقنيات التقييم التي يمكن استخدامها في سياق أساس وأهداف القياس أو المتطلبات الأخرى لإطار إعداد البيانات المالية المعمول به وكيفية تطبيق تلك المفاهيم أو التقنيات؛
- سمات التقييم الأساسية التي قد تكون ذات علاقة بطبيعة أساس القياس وطبيعة وظروف وشروط عناصر البيان المالي والتي يتم التوصل للتقدير المحاسبي من أجلها؛ أو
- تحديد المصادر الملائمة للبيانات من المصادر الداخلية (بما في ذلك المصادر من خارج الدفاتر الأساسية أو الفرعية) أو من المصادر الخارجية للمعلومات، وتحديد كيفية معالجة الصعوبات المحتملة المتعلقة بالحصول على البيانات من تلك المصادر أو المتعلقة بالحفاظ على سلامة البيانات أثناء تطبيق المنهجية، أو فهم موثوقية المعلومات وصلتها بالموضوع.

١١. قد ينتج التعقيد المتعلق بالبيانات عن، على سبيل المثال، الظروف التالية:

(أ) في حالة صعوبة الحصول على البيانات أو في حالة ارتباطها بالمعاملات التي لا يمكن الوصول إليها بشكل عام. وحتى في حالة إمكانية الوصول إلى تلك البيانات، على سبيل المثال من خلال مصادر خارجية للمعلومات، قد يصعب النظر في موثوقية البيانات وصلتها بالموضوع، إلا إذا أفصح المصدر الخارجي للمعلومات عن قدرٍ كافٍ من المعلومات عن مصادر البيانات الأساسية التي استخدمها وعن المعالجة التي تمت على البيانات.

(ب) عندما يصعب فهم البيانات التي تعكس رؤى المصادر الخارجية للمعلومات عن الظروف أو الأحداث المستقبلية، والتي قد تكون ذات علاقة للحصول على دعم افتراض ما، دون وجود شفافية حول المنطق والمعلومات التي وضعت بالاعتبار في التوصل لتلك الرؤى.

(ج) عندما تكون بعض أنواع البيانات صعبة الفهم بصورة متأصلة لأنها تتطلب فهم لأعمال معقدة تقنياً أو لمفاهيم قانونية معقدة، مثل الحاجة لفهم البيانات التي تشكل شروط اتفاقية قانونية عن معاملات تشمل أدوات مالية أو منتجات تأمينية معقدة.

عدم الموضوعية

١٢. تعكس عدم الموضوعية (بمعنى عدم الموضوعية المتأصلة في عملية التوصل للتقديرات المحاسبية، قبل النظر في أنظمة الرقابة) المحددات المتأصلة في المعرفة أو في البيانات المتاحة بصورة منطقية حول سمات التقييم. وفي حال وجود تلك المحددات، قد يحد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به من درجة عدم الموضوعية من خلال اشتراط أساس معين للتوصل لأحكام مهنية معينة. قد تنص هذه المتطلبات، على سبيل المثال، صراحة أو ضمناً على أهداف متعلقة بالقياس، أو الإفصاح، أو وحدة الحساب، أو تطبيق قيود على التكلفة. وقد يسلط إطار إعداد التقارير المالية المعمول به الضوء على أهمية تلك الأحكام المهنية من خلال طلب الإفصاح عنها.

١٣. بشكل عام تكون هناك حاجة للأحكام المهنية التي تتخذها الإدارة لتحديد بعض المسائل التالية أو بعضها، وهي المسائل التي عادة ما تشوبها عدم الموضوعية:

- في حدود ما لم تحدده متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، مناهج التقييم، والمفاهيم والعوامل الملائمة التي ستستخدم في منهجية التقدير، مع النظر في المعرفة المتاحة؛
- في حدود إمكانية ملاحظة سمات التقييم عندما تكون هناك مصادر محتملة متنوعة للبيانات، المصادر الملائمة للبيانات بحيث يتم استخدامها؛
- في حدود عدم القدرة على ملاحظة سمات التقييم، الافتراضات الهامة أو نطاق الافتراضات الهامة التي ستوضع، مع النظر في أفضل البيانات المتاحة، بما في ذلك وجهات نظر السوق على سبيل المثال؛
- نطاق النتائج المحتملة منطقياً التي يتم من بينها اختيار نقطة التقدير التي تحددها الإدارة، والاحتمالية ذات العلاقة بأن بعض النقاط من داخل النطاق ستكون متسقة مع أهداف أساس القياس المطلوبة من خلال إطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛ و
- اختيار نقطة التقدير التي تحددها الإدارة وما يتعلق بها من إفصاحات في البيانات المالية.

١٤. يتطلب وضع افتراضات عن أحداث أو شروط مستقبلية اتخاذ أحكام مهنية، والتي تتنوع صعوبتها باختلاف درجة التشكك المتعلقة بتلك الأحداث والشروط. وتعتمد درجة الدقة التي يمكن من خلالها التنبؤ بأحداث أو ظروف مستقبلية غير مؤكدة على درجة قابلية تحديد تلك الظروف أو الأحداث

اعتماداً على المعرفة، بما في ذلك المعرفة بالظروف أو الأحداث أو النتائج السابقة ذات العلاقة. يساهم الافتقار إلى الدقة أيضاً في حدوث تشكك في التقدير، وفقاً لما ورد وصفه أعلاه.

١٥. فيما يتعلق بالنتائج المستقبلية، تكون هناك حاجة فقط لوضع افتراضات حول الخصائص غير المؤكدة في تلك النتائج. على سبيل المثال، عند النظر في قياس انخفاض محتمل في الحسابات المدينة لبيع السلع في تاريخ الموازنة، يمكن تحديد مبلغ الحسابات المدينة بشكل لا لبس فيه وكذلك تمكن ملاحظته مباشرة في وثائق المعاملات ذات العلاقة، أما مبلغ أية خسارة ناتجة عن الانخفاض، إن وجدت، فقد يكون غير مؤكد. وفي تلك الحالة، قد تكون الافتراضات مطلوبة فقط عن احتمال الخسارة وعن مبلغ وتوقيت تلك الخسارة.

١٦. ومع ذلك، في حالات أخرى، قد تكون مبالغ التدفقات النقدية المتجسدة في الحقوق المتعلقة بأصل ما غير مؤكدة. وفي تلك الحالات، قد تكون هناك حاجة لوضع افتراضات عن مبالغ الحقوق الأساسية في التدفقات النقدية وعن الخسائر المحتملة الناتجة عن الانخفاض على حد سواء.

١٧. قد يكون من الضروري بالنسبة للإدارة أن تنظر في معلومات حول الظروف والأحداث السابقة، علاوة على الاتجاهات الحالية والتوقعات حول التطورات المستقبلية. تقدم الظروف والأحداث السابقة معلومات تاريخية قد تسلط الضوء على أنماط تاريخية متكررة والتي يمكن استقراؤها لتقييم الأحداث المستقبلية. قد تشير تلك المعلومات التاريخية أيضاً إلى أنماط متغيرة للسلوك عبر الوقت (دورات أو اتجاهات). وقد يوحي ذلك بأن الأنماط التاريخية الأساسية للسلوكيات كانت متغيرة بطرق يمكن التنبؤ بها والتي يمكن أيضاً استقراؤها لتقييم النتائج المستقبلية. قد تكون هناك أيضاً أنواع أخرى من المعلومات المتاحة والتي تشير إلى تغيرات محتملة في الأنماط التاريخية لتلك السلوكيات أو ما يتعلق بها من دورات أو اتجاهات. قد تكون هناك حاجة لاتخاذ أحكام مهنية صعبة بشأن القيمة التنبؤية لتلك المعلومات.

١٨. طبيعة ومدى الأحكام المهنية التي اتخذت (بما في ذلك درجة عدم الموضوعية المتعلقة بها) للتوصل إلى التقديرات المحاسبية، قد تخلق فرصاً لتحيز الإدارة في اتخاذ قرارات حول مسار الإجراءات الذي تراه الإدارة ملائماً للتوصل إلى التقديرات المحاسبية. وعندما تكون هناك أيضاً درجة عالية من التعقيد أو درجة عالية من التشكك في التقدير، أو كلاهما، قد تزداد مخاطر أو فرصة تحيز الإدارة أو احتيالها.

علاقة التشكك في التقدير بعدم الموضوعية والتعقيد

١٩. يؤدي التشكك في التقدير إلى اختلاف متأصل في المنهجيات الممكنة، ومصادر البيانات والافتراضات التي كان يمكن استخدامها في التوصل إلى التقديرات المحاسبية، مما يؤدي إلى عدم الموضوعية وبالتالي الحاجة لاتخاذ أحكام مهنية للتوصل إلى التقديرات المحاسبية. هذه الأحكام

مطلوبة لاختيار المنهجيات ومصادر البيانات الملائمة، ولوضع الافتراضات واختيار نقطة التقدير التي تحددها الإدارة وما يتعلق بها من إفصاحات والتي سيتم إدراجها في البيانات المالية. تتخذ تلك الأحكام المهنية في سياق متطلبات الاعتراف، والقياس، والعرض والإفصاح الواردة في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. ومع ذلك، ولأن هناك قيوداً على إتاحة وإمكانية الوصول إلى المعرفة أو المعلومات التي تدعم تلك الأحكام، فستكون غير موضوعية بطبيعتها.

٢٠. عدم الموضوعية في مثل تلك الأحكام المهنية يؤدي إلى خلق فرصة للتحيز الإداري المتعمد أو غير المتعمد في اتخاذ تلك الأحكام. تتطلب كثير من الأطر المحاسبية أن تكون المعلومات التي تم إعدادها لتدرج في البيانات المالية محايدة (بمعنى ألا تكون متحيزة). وبالنظر لأنه يمكن التخلص من التحيز، على الأقل من حيث المبدأ في عملية التقدير، فإن مصادر التحيز المحتمل في الأحكام المهنية التي اتخذت لمعالجة عدم الموضوعية هي مصادر لأخطاء محتملة وليست مصادر للتشكك في التقدير.

٢١. يؤدي التنوع المتأصل في المنهجيات ومصادر البيانات والافتراضات التي يمكن استخدامها للتوصل إلى التقديرات المحاسبية (انظر الفقرة ١٩) أيضاً إلى تنوع نتائج القياس المحتملة. وينتج حجم نطاق نتائج القياس المحتملة عن درجة التشكك في التقدير وعادة ما يشار إليه باعتباره حساسية التقدير المحاسبي. إضافة إلى ذلك ولتحديد نتائج القياس، تتطلب أيضاً عملية التقدير تحليل أثر التنوع المتأصل في المنهجيات، ومصادر البيانات والافتراضات المحتملة على نطاق نتائج القياس المحتملة المنطقية (وهو ما يشار إليه باختبار الحساسية).

٢٢. يشمل عرض بيان مالي لتقدير محاسبي بما يحقق العرض العادل عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، (بمعنى العرض المكتمل، والمحايد، والخالي من الأخطاء)؛ يشمل اتخاذ الأحكام المهنية الملائمة لاختيار نقطة التقدير التي تحددها الإدارة والتي يتم اختيارها بطريقة ملائمة من بين نطاق النتائج الممكنة المنطقية وما يتعلق بها من الإفصاحات والتي تصف بصورة مناسبة التشكك في التقدير. قد تنطوي تلك الأحكام المهنية في حد ذاتها على عدم موضوعية، وفقاً لطبيعة متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به التي تعالج تلك المسائل. على سبيل المثال، قد يتطلب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به أساساً محدداً (مثل القياس المرجح للاحتمالات أو التقدير الأفضل) لاختيار نقطة التقدير التي تحددها الإدارة. وعلى نفس المنوال، قد يتطلب الإطار إفصاحات معينة أو إفصاحات تلبي أهداف إفصاح معينة أو إفصاحات إضافية تكون مطلوبة لتحقيق العرض العادل في تلك الظروف.

٢٣. رغم أن التقدير المحاسبي الذي يخضع لدرجة أعلى من التشكك في التقدير قد لا يكون قابلاً للقياس بنفس درجة الدقة مقارنة بغيره من التقديرات التي تنطوي على قدر أقل من التشكك في التقدير، فقد يكون لذلك التقدير المحاسبي أهمية كافية بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية بحيث يتم الاعتراف

به في البيانات المالية إذا تطلب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به تحقيق عرض عادل للعنصر. وفي بعض الحالات، قد يكون التشكك في التقدير مرتفعاً جداً بحيث لا تتم تلبية متطلبات الاعتراف الواردة في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به وبالتالي لا يمكن الاعتراف بالتقدير المحاسبي في البيانات المالية. وحتى في تلك الحالات، قد تكون هناك متطلبات إفصاح ملائمة، على سبيل المثال للإفصاح عن نقطة أو نطاق تقدير لنتائج القياس المحتملة المنطقية والمعلومات التي تصف التشكك في التقدير والقيود المفروضة على الاعتراف بالعنصر. وقد تكون متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به التي تنطبق على تلك الحالات محددة بدرجة أعلى أو أقل. وبالتالي، في تلك الحالات، قد يكون هناك مزيداً من الأحكام المهنية التي تتطلب قدر من عدم الموضوعية.

الملحق ٢

(المرجع: الفقرة أ١٤٦)

التواصل مع المكلفين بالحوكمة

تشمل المسائل التي قد ينظر المدقق في التواصل بشأنها مع المكلفين بالحوكمة فيما يخص آراء المدقق حول الجوانب النوعية الهامة للممارسات المحاسبية في المنشأة والمتعلقة بالتقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات، ما يلي:

(أ) كيفية تحديد الإدارة للمعاملات، والأحداث والظروف الأخرى التي قد تؤدي إلى الحاجة إلى، أو تغيير في، التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات.

(ب) مخاطر الأخطاء المادية

(ج) الأهمية النسبية للتقدير المحاسبي فيما يتعلق بالبيانات المالية برمتها؛

(د) فهم الإدارة (أو قصور فهمها) المتعلق بطبيعة ومدى المخاطر المتعلقة بالتقديرات المحاسبية؛

(هـ) ما إذا كانت الإدارة قد استعانت بالمعرفة والخبرات المتخصصة أو استعانت بالخبراء المناسبين.

(و) آراء المدقق حول الاختلاف بين نقطة أو نطاق التقدير الذي يحدده المدقق ونقطة التقدير التي تحددها الإدارة.

(ز) آراء المدقق حول ملائمة اختيار السياسات المحاسبية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وعرضها في البيانات المالية.

(ح) مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة.

(ط) ما إذا كان هناك تغيير أو إذا كان من المفترض أن يكون هناك تغيير عن الفترة السابقة في منهجيات التوصل للتقديرات المحاسبية.

(ي) إذا كان هناك تغيير في المنهجيات المستخدمة في الفترة السابقة للتوصل إلى التقديرات المحاسبية، سبب ذلك التغيير علاوة على نتائج التقديرات المحاسبية في الفترة السابقة.

(ك) ما إذا كانت المنهجيات التي استخدمتها الإدارة في التوصل للتقديرات المحاسبية، بما في ذلك استخدام الإدارة لنموذج ما، ملائمة في سياق أهداف القياس، وطبيعته وظروفه، وملائمة للمتطلبات الأخرى لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

(ل) طبيعة وتبعات الافتراضات الهامة المستخدمة في التوصل إلى التقديرات المحاسبية ودرجة عدم الموضوعية المتعلقة بوضع الافتراضات.

(م) ما إذا كانت الافتراضات الهامة متسقة مع بعضها ومع الافتراضات المستخدمة في التقديرات المحاسبية الأخرى، أو مع الافتراضات المستخدمة في مجالات أخرى من مجالات أعمال المنشأة.

(ن) عندما يكون للأمر علاقة بملائمة الافتراضات الهامة أو التطبيق الملائم لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، ما إذا كان لدى الإدارة النية والقدرة على اتخاذ مسار معين من الإجراءات.

(س) كيفية نظر الإدارة في الافتراضات أو النتائج البديلة وسبب رفضها لتلك الافتراضات، أو كيفية معالجة الإدارة للتشكك في التقدير عند التوصل للتقديرات المحاسبية.

(ع) ما إذا كانت البيانات والافتراضات الهامة المستخدمة من قبل الإدارة للتوصل إلى التقديرات المحاسبية ملائمة في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

(ف) موثوقية وملائمة المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي.

(ص) الصعوبات الهامة التي ظهرت أثناء الحصول على دليل تدقيق ملائم وكافٍ فيما يتعلق بالبيانات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات أو التقييمات التي أجرتها الإدارة أو الخبير الإداري.

(ق) الاختلافات الهامة في الأحكام المهنية التي اتخذت بين المدقق والإدارة أو الخبير الإداري فيما يتعلق بالتقييمات.

(ر) الآثار المحتملة على البيانات المالية للمنشأة والمتعلقة بالأخطاء المادية والتعرض التي من المطلوب الإفصاح عنها في البيانات المالية، بما في ذلك التشكك في التقدير المتعلق بالتقديرات المحاسبية.

(ش) معقولية الإفصاحات عن التشكك في التقدير في البيانات المالية.

(ت) ما إذا كانت قرارات الإدارة المتعلقة بالاعتراف بالتقديرات المحاسبية وقياسها وعرضها والإفصاح عنها وما يتعلق بها من إفصاحات في البيانات المالية متوافقة مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

تعديلات المقاربة والتعديلات المترتبة على المعايير الدولية الأخرى

ملاحظة: فيما يلي تعديلات المقاربة التي أدخلت على المعايير الدولية الأخرى نتيجة لاعتماد معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ (المنقّح). تصبح تلك التعديلات نافذة في نفس وقت نفاذ معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ (المنقّح)، وقد عُرضّت تلك التغييرات بحيث يمكن تمييزها عن آخر إصدار معتمد من المعايير الدولية التي عُدلت، ولا تتوافق أرقام الملاحظات الهامشية في آخر الصفحات في هذه التعديلات مع المعايير الدولية التي تم تعديلها، وينبغي الرجوع لتلك المعايير الدولية. حصلت تعديلات المقاربة على اعتماد مجلس الإشراف على المصلحة العامة والذي خلص إلى أنه قد تم بذل العناية اللازمة في وضع تلك التعديلات وأنه تمت مراعاة المصلحة العامة.

معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "*الأهداف العامة للمدقق وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية*"

التطبيق والمواد التوضيحية الأخرى

دليل التدقيق الكافي والملائم ومخاطر التدقيق (المرجع: الفقرتين ٥، و١٧س)

مخاطر التدقيق

مخاطر الأخطاء المادية

أ٤٢. قد يتم التعبير عن تقييم مخاطر الأخطاء المادية بمصطلحات كمية، مثل النسب المئوية، أو قد يتم التعبير عنها بمصطلحات نوعية. وفي جميع الحالات، تكون الحاجة لإجراء المدقق لتقييم ملائم للمخاطر أكثر أهمية من المناهج المختلفة التي قد تتبع للوصول إلى هذا التقييم. عادة لا تشير معايير التدقيق الدولية للمخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة بشكل منفصل، ولكنها تشير إلى تقييم مجمع "لمخاطر الأخطاء المادية". ومع ذلك، يتطلب معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ (المنقّح)[٦٨] تقييماً منفصلاً للمخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة ليقدم أساساً لتصميم واتخاذ مزيد من إجراءات التدقيق استجابة للمخاطر المُقيمّة للأخطاء المادية، بما في ذلك المخاطر الهامة، للتقديرات المحاسبية على مستوى التأكيد وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٣٠.[٦٩] ولتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء المادية للفئات الهامة من المعاملات، أو الأرصدة المحاسبية أو الإفصاحات بخلاف التقديرات المحاسبية، قد يُجري المدقق تقييمات منفصلة أو مجمعة للمخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة وفقاً لتقنيات أو منهجيات التدقيق التي يفضلها أو وفقاً للاعتبارات التقنية. ~~قد يتم التعبير عن تقييم مخاطر الأخطاء المادية بالمصطلحات الكمية، مثل النسب المئوية، أو قد يتم التعبير عنها بالمصطلحات النوعية. وفي جميع الحالات، تكون الحاجة لإجراء المدقق لتقييم ملائم للمخاطر أكثر أهمية من المناهج المختلفة التي قد تتبع للوصول إلى هذا التقييم.~~

[٦٨] معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ (المنقح) "*تدقيق التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات*"، الفقرة ١٦ .

[٦٩] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٧(ب).

معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ "*وثائق التدقيق*"

متطلبات

توثيق إجراءات التدقيق التي اتخذت ودليل التدقيق الذي تم الحصول عليه

شكل وثائق التدقيق ومحتواها وحدودها

٨. يعد المدقق وثائق تدقيق كافية لتمكين المدقق ذو الخبرة، في حال لم يكن له علاقة سابقة بالتدقيق، من فهم ما يلي: (المرجع: الفقرات أ٢–أ٥، وأ١٦–أ١٧)

(أ) طبيعة، وتوقيت وحدود إجراءات التدقيق التي تمت للامتثال لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها (المرجع: الفقرتين أ٦–أ٧)

(ب) نتائج إجراءات التدقيق التي اتخذت، ودليل التدقيق الذي تم الحصول عليه؛ و

(ج) المسائل الهامة التي ظهرت خلال التدقيق، والنتائج التي تم التوصل إليها، والأحكام المهنية الهامة التي اتخذت للتوصل إلى تلك النتائج. (المرجع: الفقرات أ٨–أ١١).

التطبيق والمواد التوضيحية الأخرى

توثيق إجراءات التدقيق التي اتخذت ودليل التدقيق الذي تم الحصول عليه

شكل وثائق التدقيق ومحتواها وحدودها (المرجع: الفقرة ٨)

توثيق الامتثال لمعايير التدقيق الدولية (المرجع: الفقرة ٨(أ))

أ٧. تقدم وثائق التدقيق دليلاً على أن التدقيق ممتثلاً لمعايير التدقيق الدولية. ومع ذلك، فإنه من غير اللازم ولا من العملي بالنسبة للمدقق أن يوثق جميع المسائل التي نظر فيها أو جميع الأحكام المهنية التي اتخذت أثناء التدقيق. علاوة على ذلك، من غير اللازم أن يوثق المدقق بشكل منفصل (على هيئة قائمة مراجعة على سبيل المثال) الامتثال للمسائل التي يُثبت الامتثال لها من خلال الوثائق المدرجة في ملف التدقيق. على سبيل المثال:

- وجود خطة تدقيق مُعدة جيداً يثبت أن المدقق قد خطط للتدقيق.
- وجود خطاب تكليف موقع في ملف التدقيق يثبت أن المدقق قد اتفق على شروط عملية التدقيق مع الإدارة، أو حسب الاقتضاء، مع المكلفين بالحوكمة.
- تقرير المدقق الذي يشمل رأياً متحفظاً ملائماً في البيانات المالية يثبت أن المدقق قد امتثل لمتطلبات إبداء رأي متحفظ وفقاً للحالات المحددة في معايير التدقيق الدولية.
- فيما يتعلق بالمتطلبات التي تنطبق بشكل عام على عملية التدقيق برمتها، قد تكون هناك عدة طرق يمكن من خلالها إثبات الامتثال لتلك المتطلبات في ملف التدقيق:

- على سبيل المثال، قد لا تكون هناك طريقة واحدة محددة يتم من خلالها توثيق التشكك المهني للمدقق. ولكن ومع ذلك قد تقدم وثائق التدقيق دليلاً على ممارسة المدقق للتشكك المهني وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. على سبيل المثال، فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية، عندما يحتوي دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه على دليل يُثبت تأكيدات الإدارة ويتعارض معها في نفس الوقت، يتم توثيق كيفية تقييم المدقق لذلك الدليل، بما في ذلك الأحكام المهنية التي اتخذها للتوصل إلى نتائج حول كفاية وملائمة دليل التدقيق الذي حصل عليه. ~~قد يشمل هذا الدليل إجراءات معينة اتخذت لإثبات إجابات الإدارة على تساؤلات المدقق.~~

- على نفس المنوال، قد يتم من خلال وثائق التدقيق تقديم دليل بعدة طرق على أن شريك العملية قد تولى مسؤولية توجيه عملية التدقيق والإشراف عليها والقيام بها بالامتثال لمعايير التدقيق الدولية. قد يشمل ذلك توثيق تدخل شريك التدقيق في الوقت المناسب في مظاهر التدقيق، مثل المشاركة في نقاشات فريق العمل المطلوبة بموجب معيار التدقيق ٣١٥ (المنقّح).[٥٠]

توثيق المسائل الهامة وما يتعلق بها من الأحكام المهنية الهامة (المرجع: الفقرة ٨(ج))

أ١٠. تشمل بعض الأمثلة على الظروف التي، وفقاً للفقرة ٨، يكون فيها من الملائم أن يتم إعداد وثائق تدقيق متعلقة بالاستعانة بالأحكام المهنية، في حال أهمية الأحكام المهنية والمسائل المنظورة، ما يلي:

- المنطق وراء استنتاجات المدقق عندما ينص أحد المتطلبات على أن المدقق "يجب أن ينظر" في معلومات أو عوامل معينة، ويكون ذلك هاماً في سياق عملية تدقيق معينة.
- أساس استنتاج المدقق حول منطقية مجالات الأحكام غير الموضوعية التي اتخذتها الإدارة (~~على سبيل المثال، منطقية التقديرات المحاسبية الهامة~~).
- أساس تقييم المدقق لما إذا كان تقدير محاسبي معين وما يتعلق به من إفصاحات منطقياً في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، أو أنه يشوبه الخطأ.
- أساس استنتاجات المدقق حول صحة وثيقة ما عند إجراء مزيد من الفحص (مثل الاستعانة بخبير أو بإجراءات إثبات مناسبة) استجابة للظروف التي حدت أثناء التدقيق والتي أدت لاعتقاد المدقق أن الوثيقة قد لا تكون صحيحة.

[٥٠] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المُنقح) "*تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها* "، الفقرة ١٠.

- عند تطبيق معيار التدقيق الدولي ٧٠١،[٥١] تحديد المدقق لمسائل التدقيق الأساسية أو تحديده أنه لا توجد مسائل تدقيق أساسية ينبغي التواصل بشأنها.

الملحق

(المرجع: الفقرة ١)

متطلبات توثيق معينة مطلوبة من خلال معايير التدقيق الدولية الأخرى

- معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ (المنقّح)، تدقيق التقديرات المحاسبية، ~~بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة~~، وما يتعلق بها من إفصاحات، الفقرة ٣٩ ~~٢٣~~.

معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ "*مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية*"

تطبيقات ومواد توضيحية أخرى

الاستجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء المادية والناتجة عن الاحتيال

التقديرات المحاسبية (المرجع: الفقرة ٣٣(ب))

أ٤٨. يشترط معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ (المنقّح) أيضاً إجراء المراجعة بأثر رجعي. وتُجرى هذه المراجعة باعتبارها إجراء تقييم مخاطر للحصول على معلومات متعلقة بفاعلية ~~عملية التقدير~~ التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة في الفترة ~~الماضية~~ السابقة، وفاعلية دليل التدقيق عن النتائج، أو حيثما أمكن، إعادة التقييم اللاحقة التي تقوم بها الإدارة للتقديرات المحاسبية للفترة السابقة ~~والمتعلقة بالتوصل~~ والتي تساعد على تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء المادية في الفترة الحالية ~~في التقديرات المحاسبية~~، ودليل تدقيق على بعض المسائل، مثل التشكك في التقدير، والتي قد يكون من المطلوب الإفصاح عنها في البيانات المالية. وكمسألة عملية، قد تجرى عملية مراجعة المدقق للأحكام المهنية التي اتخذتها الإدارة والافتراضات التي وضعتها بالنسبة للأسس التي قد تشكل مخاطر الخطأ المادي الناتج عن الاحتيال وفقاً لهذا المعيار الدولي للتدقيق بالارتباط بالمراجعة المطلوبة بموجب معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ (المنقّح).

[٥١] معيار التدقيق الدولي ٧٠١ "*الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل*".

معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقّح) " *التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة* "

تطبيقات ومواد توضيحية أخرى

المسائل التي يتم التواصل بشأنها

النتائج الهامة المستخلصة من التدقيق (المرجع: الفقرة ١٦)

الجوانب النوعية الهامة للممارسات المحاسبية (المرجع: الفقرة ١٦(أ))

أ١٩. عادة ما تسمح أطر إعداد التقارير المالية للمنشأة أن تقوم بالتقديرات المحاسبية، وأن تتخذ أحكاماً مهنية حول السياسات المحاسبية والإفصاحات الواردة في البيانات المالية، على سبيل المثال، فيما يتعلق باستخدام الافتراضات ~~الأساسية~~ للتوصل إلى التقديرات المحاسبية ~~التي يشوبها قدر كبير من التشكك في التقدير~~. علاوة على ذلك، قد تتطلب القوانين، أو اللوائح التنظيمية أو أطر إعداد التقارير المالية الإفصاح عن ملخص للسياسات المحاسبية الهامة أو الإشارة إلى "التقديرات المحاسبية الحرجة" أو "السياسات أو الممارسات المحاسبية الحرجة" لتحديد وتقديم المعلومات الإضافية للمستخدمين عن الأحكام المهنية الأكثر صعوبة، أو غير الموضوعية، أو المعقدة والتي اتخذتها الإدارة عند إعداد البيانات المالية.

أ٢٠. نتيجة لذلك، قد تكون آراء المدقق حول الجوانب غير الموضوعية للبيانات المالية ذات علاقة بشكل خاص بالنسبة للمكلفين بالحوكمة فيما يخص وفائهم بمسؤوليات الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. على سبيل المثال، فيما يتعلق بالمسائل التي ورد وصفها في الفقرة أ١٩، قد يهتم المكلفون بالحوكمة ~~بتقييم~~ بآراء المدقق ~~عن كفاية الإفصاحات المتعلقة بالتشكك في التقدير فيما يخص التقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر هامة~~. بشأن درجة تأثير التعقيد وعدم الموضوعية أو غيرها من عوامل المخاطر المتأصلة على اختيار أو تطبيق المنهجيات، والافتراضات والبيانات المستخدمة في التوصل للتقديرات المحاسبية الهامة، إضافة إلى تقييم المدقق لما إذا كانت نقطة التقدير التي حددتها الإدارة وما يتعلق بها من إفصاحات في البيانات المالية منطقية في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. التواصل المفتوح والبناء حول الجوانب النوعية الهامة للممارسات المحاسبية للمنشأة قد يشمل أيضاً تعليقات على قابلية قبول الممارسات المحاسبية الهامة ونوعية الإفصاحات. وعند الاقتضاء، قد يشمل ذلك ما إذا كان المدقق يعتبر أن أحد الممارسات المحاسبية الهامة للمنشأة والمتعلقة بالتقديرات المحاسبية غير ملائمة بالقدر الكافي للظروف المحددة للمنشأة، على سبيل المثال، عندما تكون هناك منهجية بديلة مقبولة للتوصل إلى التقديرات المحاسبية وهي أكثر ملائمة، من حيث الحكم المهني للمدقق. يُحدد الملحق ٢ المسائل التي قد يشملها هذا التواصل.

الملحق ١

(المرجع: الفقرة ٣)

المتطلبات الهامة للمعيار الدولي للرقابة على الجودة ١ ومعايير التدقيق الدولية الأخرى التي تشير إلى التواصل مع المكلفين بالحوكمة

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في المعيار الدولي للرقابة على الجودة ١[٧٢] ومعايير التدقيق الدولية الأخرى التي تتطلب التواصل حول مسائل معينة مع المكلفين بالحوكمة. هذه القائمة ليست بديلاً عن النظر في المتطلبات والتطبيقات ذات العلاقة وغيرها من المواد التوضيحية الواردة في معايير التدقيق الدولية.

- المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ *" رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة البيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة "* – الفقرة ٣٠(أ).
- معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ *" مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية"*. – الفقرات ٢٢، و٣٩(ج)(١) و٤١–٤٣.
- معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المنقح) *" مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية "* – الفقرات ١٥، و٢٠ و٢٣–٢٥.
- معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ *" الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة "* – الفقرة ٩.
- معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ " تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة " – الفقرتان ١٢–١٣.
- معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ *" المصادقات الخارجية "* – الفقرة ٩.
- معيار التدقيق الدولي ٥١٠ *" عمليات التدقيق الأولية – الأرصدة الإفتتاحية "* – الفقرة ٧.
- معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ (المنقّح) *" تدقيق التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات "* – الفقرة ٣٨.
- معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ " *الأطراف ذات العلاقة "* – الفقرة ٢٧.
- معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ " *الأحداث اللاحقة "* – الفقرات ٧(ب)–(ج)، و١٠(أ)، و١٣(ب)، و١٤(أ)، و١٧.
- معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقّح) " *المنشأة المستمرة "* – الفقرة ٢٥.
- معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ *" الإعتبارات الخاصة – عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)"* – الفقرة ٤٩.

---

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

- معيار التدقيق الدولي ٦١٠ (المنقّح في ٢٠١٣) "*إستخدام عمل المدققين الداخليين* " – الفقرتان ٢٠، و٣١.
- معيار الدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقّح) " *تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية* " – الفقرة ٤٦.
- معيار التدقيق الدولي ٧٠١ " *الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل* " – الفقرة ١٧.
- معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقّح) " *التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل* " – الفقرات ١٢، و١٤، و٢٣، و٣٠.
- معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقّح) " *فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل* " – الفقرة ١٢.
- معيار التدقيق الدولي ٧١٠ " *المعلومات المقارنة– الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة* " – الفقرة ١٨.
- معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقّح)" *مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة* " – الفقرات ١٧-١٩.

الملحق ٢

(المرجع: الفقرات ١٦(أ)، وأ١٩-أ٢٠)

الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية

التواصل المطلوب بموجب الفقرة ١٦(أ)، والذي تمت مناقشته في الفقرات أ١٩-أ٢٠، قد يشمل مسائل مثل:

التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات

- ~~بالنسبة للعناصر ذات التقديرات الكبيرة، فإن المواضيع التي نوقشت في معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ تشمل على سبيل المثال:~~ الملحق ٢ من معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ (المنقّح) يشمل المسائل التي قد ينظر المدقق في التواصل بشأنها والمتعلقة بالجوانب النوعية الهامة للممارسات المحاسبية للمنشأة فيما يخص التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات.[٧٣]
- ~~كيفية تحديد الإدارة لتلك المعاملات، والأحداث، والظروف التي قد تؤدي إلى الحاجة إلى الاعتراف بالتقديرات المحاسبية أو الإفصاح عنها في البيانات المالية.~~
- ~~التغيرات في الظروف التي قد تؤدي إلى ظهور تقديرات محاسبية جديدة، أو الحاجة لمراجعة التقديرات المحاسبية الحالية~~

[٧٣] ~~معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ " *تدقيق التقديرات المحاسبية بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.*~~

- ما إذا كانت قرارات الإدارة للاعتراف، أو بعدم الاعتراف، بالتقديرات المحاسبية في البيانات المالية تأتي وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
- ما إذا كان هناك تغيير أو كان من المفترض أن يكون هناك تغيير عن الفترة السابقة في منهجيات التوصل للتقديرات المحاسبية، وإذا كان الوضع كذلك، سبب ونتائج التقديرات المحاسبية في الفترات السابقة.
- العمليات التي تقوم بها الإدارة للتوصل إلى التقديرات المحاسبية (مثل حالة استخدام الإدارة لنموذج ما)، بما في ذلك ما إذا كان معيار القياس الذي اختير للتقديرات المحاسبية موافق لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
- ما إذا كانت الافتراضات الهامة التي تستخدمها الإدارة في وضع التقديرات المحاسبية هي افتراضات منطقية.
- نية الإدارة على اتخاذ مسار معين من الإجراءات وقدرتها على ذلك، عندما يكون ذلك الأمر متعلق بمنطق الافتراضات الهامة التي تستخدمها الإدارة أو عندما يكون ذلك لازماً للتطبيق الملائم لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
- مخاطر الأخطاء المادية.
- مؤشرات على احتمال تحيز الإدارة.
- كيفية نظر الإدارة في الافتراضات أو النتائج البديلة وسبب رفضها لها، أو كيفية معالجة الإدارة في حالات أخرى للتشكك في التقدير المتعلق بالتقديرات المحاسبية.
- كفاية الإفصاحات عن التشكك في التقدير في البيانات المالية.

معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ "*أدلة التدقيق*"

مقدمة

نطاق هذا المعيار الدولي للتدقيق

١. يوضح هذا المعيار الدولي للتدقيق مكونات دليل التدقيق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية، ويتناول مسؤوليات المدقق بشأن تصميم واتخاذ إجراءات تدقيق للحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم ليتمكن من التوصل لمعلومات منطقية يمكن للمدقق أن يعتمد عليها في بناء رأيه.

٢. هذا المعيار قابل للتطبيق على جميع أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها أثناء التدقيق. تتناول معايير التدقيق الدولية الأخرى جوانب معينة من التدقيق (مثل معيار التدقيق الدولي ٣١٥(المنقّح)[٧٤])، والذي يتناول دليل التدقيق الذي سيتم الحصول عليه فيما يتعلق بموضوع معين، (ومعيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقّح)[٧٥])، الذي يتناول إجراءات معينة للحصول على دليل التدقيق

[٧٤] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المُنقح) "*تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها* ".

[٧٥] معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المُنقح) "*المنشأة المستمرة* ".

(ومعيار التدقيق الدولي ٥٢٠[٧٦])، الذي يتناول تقييم ما إذا كان قد تم الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم (معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، [٧٧] ومعيار التدقيق الدولي ٣٣٠[٧٨]).

تاريخ النفاذ

٣. هذا المعيار الدولي للتدقيق نافذ بالنسبة لتدقيق البيانات المالية عن الفترات التي تبدأ في ١٥ ديسمبر ٢٠١٩ أو بعد ذلك.

الهدف

٤. هدف المدقق هو تصميم واتخاذ إجراءات تدقيق بطريقة تمكنه من الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم بحيث يتمكن من التوصل لنتائج منطقية يمكنه أن يبني عليها رأي التدقيق.

تعريفات

٥. لأغراض معايير التدقيق الدولية، فإن للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:

(أ) السجلات المحاسبية – سجلات المدخلات المحاسبية الأولية وما يثبتها من مستندات، مثل الشيكات وسجلات التحويلات المالية الالكترونية؛ والفواتير؛ والعقود؛ والدفاتر الفرعية والعامة، والمدخلات في الدفاتر والتعديلات الأخرى على البيانات المالية والتي لم تظهر في مدخلات الدفاتر؛ وسجلات مثل أوراق العمل وجداول البيانات التي تثبت توزيع التكلفة، والحسابات، والمطابقات، والإفصاحات.

(ب) ملائمة (دليل التدقيق) – قياس جودة دليل التدقيق؛ وهي علاقته بالموضوع وموثوقيته في إثبات الاستنتاجات التي اعتمد عليها رأي المدقق.

(ج) دليل التدقيق – المعلومات التي يستخدمها المدقق للتوصل إلى الاستنتاجات التي يبني عليها رأيه. ويشمل دليل التدقيق المعلومات المدرجة في السجلات المحاسبية وهي المعلومات التي يعتمد عليها إعداد البيانات المالية والمعلومات التي تم الحصول عليها من مصادر أخرى على حد سواء.

(ج.أ) مصدر المعلومات الخارجية – شخص أو منظمة خارجية تقدم معلومات قد استخدمتها المنشأة لإعداد البيانات المالية، أو تقدم معلومات تعامل معها المدقق باعتبارها دليل تدقيق، وكانت تلك المعلومات مناسبة لاستخدام مجموعة كبيرة من المستخدمين. عندما تُقدم تلك المعلومات من قبل شخص أو منظمة يعملان بصفتهما خبير إداري، أو منظمة خدمات،[٧٩]

---

[٧٦] معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ "*الإجراءات التحليلية* ".

[٧٧] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "*الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية* ".

[٧٨] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ "*استجابة المدقق للمخاطر المُقيمّة*".

[٧٩] معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ " *إعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية* " .

أو خبير تدقيق،[٨٠] فلا يعد هذا الشخص أو المنظمة مصدراً خارجياً للمعلومات فيما يتعلق بتلك المعلومات بعينها (المرجع: الفقرات أ١أ–أ١ج).

(د) الخبير الإداري – هو شخص أو منظمة ممن لديهم الخبرة في مجال آخر بخلاف المحاسبة أو التدقيق، وتستعين المنشأة بعمل هذا الشخص أو المنظمة في ذلك المجال لدعمها في إعداد البيانات المالية.

(هـ) كفاية (دليل التدقيق) – القياس الكمي لدليل التدقيق. تتأثر كمية دليل التدقيق المطلوب بتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء المادية وتتأثر كذلك بجودة دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه.

متطلبات

دليل تدقيق كافٍ وملائم

٦. يصمم المدقق ويتخذ إجراءات تدقيق ملائمة للظروف بغرض الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم. (المرجع: الفقرات أ١–أ٢٥).

المعلومات التي سيتم استخدامها باعتبارها دليل تدقيق

٧. عند تصميم واتخاذ إجراءات التدقيق، ينظر المدقق في موثوقية المعلومات وعلاقتها بالموضوع بحيث تستخدم باعتبارها دليل تدقيق↔ ويشمل ذلك المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر معلومات خارجي. (المرجع: الفقرات أ٢٦–أ~~٣٣~~–أ٣٤و)

٨. إذا تم إعداد المعلومات التي ستستخدم كدليل تدقيق بالاستعانة بعمل خبير إداري، فيتعين على المدقق، في حدود الضرورة، نظراً لأهمية عمل ذلك الخبير بالنسبة لأغراض التدقيق أن يقوم بما يلي: (المرجع: الفقرات أ٣٥–أ٣٧)

(أ) تقييم كفاءة وقدرات وموضوعية هذا الخبير: (المرجع: الفقرات أ٣٨–أ٤٤)

(ب) تكوين فهم عن عمل ذلك الخبير؛ و(المرجع: الفقرات أ٤٥–أ٤٨)

(ج) تقييم ملائمة عمل الخبير باعتباره دليل تدقيق بالنسبة لعلاقته بالتأكيدات. (المرجع: الفقرة أ٤٩)

٩. عند استخدام المعلومات التي أنتجتها المنشأة، يقيّم المدقق ما إذا كانت المعلومات موثوقة بالقدر الكافي لأغراض المدقق، بما في ذلك ما يلي وفقاً للضرورة في حالات معينة:

(أ) الحصول على دليل تدقيق عن دقة واكتمال المعلومات؛ و(المرجع: الفقرتان أ٥٠–أ٥١)

---

[٨٠] معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ "*استخدام عمل مدقق خبير*" الفقرة ٦.

(ب) تقييم ما إذا كانت المعلومات دقيقة بالقدر الكافي ومفصلة بالنسبة لأغراض المدقق. (المرجع: الفقرة أ٥٢).

اختيار عناصر للاختبار بغرض الحصول على دليل تدقيق

١٠. عند تصميم اختبارات لأنظمة الرقابة واختبارات للتفاصيل، يحدد المدقق وسائل اختيار العناصر التي ستخضع للاختبار والتي تتسم بالفعالية في تلبية أغراض إجراءات التدقيق. (المرجع: الفقرات أ٥٣-أ٥٧)

عدم اتساق دليل التدقيق أو الشكوك حول موثوقيته

١١. في الحالات التالية:

(أ) دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه من أحد المصادر غير متسق مع الدليل الذي تم الحصول عليه من مصدر آخر؛ أو

(ب) لدى المدقق شكوك حول موثوقية المعلومات التي ستستخدم كدليل تدقيق.

(ج) يحدد المدقق التعديلات أو الإضافات اللازمة التي ستدخل على إجراءات التدقيق للتعامل مع تلك المسألة، وينظر في أثر المسألة، إن وجد، على الجوانب الأخرى للتدقيق. (المرجع: الفقرة أ٥٨)

***

تطبيقات ومواد توضيحية أخرى

مصدر المعلومات الخارجية (المرجع: الفقرة ٥(ج أ))

أ١أ. قد تشمل مصادر المعلومات الخارجية خدمات التسعير، والمنظمات الحكومية، والبنوك المركزية أو الأسواق المالية المعترف بها. وتشمل الأمثلة على المعلومات التي قد يتم الحصول عليها من مصادر خارجية ما يلي:

- البيانات المتعلقة بالتسعير والأسعار؛
- بيانات الاقتصاد الكلي، مثل معدلات البطالة التاريخية والمتنبأ بها ومعدلات النمو الاقتصادي، أو بيانات التعداد؛
- بيانات تاريخ الائتمان؛
- البيانات الخاصة بالصناعة، مثل مؤشر تكاليف الاستصلاح بالنسبة لبعض الصناعات الاستخراجية، أو معلومات المشاهدة أو معدلاتها والتي تستخدم لتحديد عوائد الإعلانات في صناعة الترفيه؛ و
- جداول الوفيات التي تستخدم لتحديد الالتزامات في قطاعات التأمين على الحياة والمعاشات التقاعدية.

أ١ب. على الأرجح تكون مجموعة ما من المعلومات مناسبة لاستخدام مجموعة كبيرة من المستخدمين وتقل احتمالية خضوعها لتأثير مستخدم بعينه إذا قدمها الشخص أو المنظمة للجمهور العام مجاناً، أو كانت متاحة لمجموعة كبيرة من المستخدمين نظير دفع رسوم معينة. قد تكون هناك حاجة للأحكام المهنية لتحديد ما إذا كانت المعلومات مناسبة لاستخدام مجموعة كبيرة من المستخدمين، مع الأخذ بعين الاعتبار قدرة المنشأة على التأثير على مصدر المعلومات الخارجية.

أ١ج. لا يمكن للشخص الخارجي أو المنظمة الخارجية، فيما يتعلق بأية مجموعة معينة من المعلومات، أن يمثلا مصدراً خارجياً للمعلومات وخبيراً إدارياً في آن معاً، أو منظمة خدمات أو خبير تدقيق.

أ١د. ومع ذلك، قد يعمل الشخص الخارجي أو المنظمة الخارجية، على سبيل المثال، باعتباره خبير إداري عند تقديم مجموعة معينة من المعلومات، ولكن قد يعمل باعتباره مصدراً خارجياً للمعلومات عند تقديم مجموعة مختلفة من المعلومات. في بعض الحالات، قد تكون هناك حاجة للأحكام المهنية لتحديد ما إذا كان الشخص الخارجي أو المنظمة الخارجية يمثلان مصدراً خارجياً للمعلومات أو خبراء إداريين فيما يتعلق بمجموعة معينة من المعلومات. وفي حالات أخرى، قد يكون الفرق واضح. على سبيل المثال:

- قد يقدم الشخص الخارجي أو المنظمة الخارجية معلومات عن أسعار العقارات والتي تكون ملائمة للاستخدام من قبل مجموعة كبيرة من المستخدمين، على سبيل المثال، المعلومات المتاحة للجمهور العام والمتعلقة بالمنطقة الجغرافية، والتي يمكن تحديدها بأنها مصدر معلومات خارجي فيما يتعلق بتلك المجموعة من المعلومات. ونفس المنظمة الخارجية قد تعمل باعتبارها خبيراً إدارياً أو خبير تدقيق لتقديم تقييمات مفوض بها، فيما يتعلق بمحفظة العقارات الخاصة بالمنشأة والتي صممت خصيصاً وفقاً لحقائق المنشأة وظروفها.
- تنشر بعض المنظمات الاكتوارية جداول وفيات للاستخدام العام والتي حين تستخدمها المنشأة تعتبر عادة أنها معلومات من مصدر خارجي. قد تكون نفس المنظمة الاكتوارية هي أيضاً الخبير الإداري فيما يتعلق بالمعلومات المختلفة التي أعدت خصيصاً لتتوافق مع الظروف الخاصة بالمنشأة ولمساعدة الإدارة على تحديد التزام المعاشات التقاعدية بالنسبة لكثير من خطط المعاشات التقاعدية في المنشأة.
- قد يمتلك الشخص الخارجي أو المنظمة الخارجية الخبرة المتعلقة بتطبيق نماذج لتقدير القيمة العادلة للأوراق المالية التي ليس لها سوق ملحوظ. إذا طبق الشخص الخارجي أو المنظمة الخارجية تلك الخبرة للتوصل إلى تقدير خاص بالمنشأة واستعانت الإدارة بذلك العمل في إعداد بياناتها المالية، فعلى الأرجح سيكون الشخص الخارجي أو المنظمة الخارجية بمثابة الخبير الإداري فيما يتعلق بتلك المعلومات. أما على الجانب الآخر، إذا وفر الشخص الخارجي أو المنظمة الخارجية الأسعار للجمهور العام أو البيانات المتعلقة بالتسعير للجمهور العام فيما يخص المعاملات الخاصة، واستخدمت المنشأة تلك المعلومات في منهجيات

التقدير الخاصة بها، فعلى الأرجح يعد الشخص الخارجي أو المنظمة الخارجية بمثابة مصدر خارجي للمعلومات فيما يتعلق بتلك المعلومات.

- قد ينشر الشخص الخارجي أو المنظمة الخارجية معلومات ملائمة لمجموعة كبيرة من المستخدمين عن مخاطر أو ظروف صناعة ما. وإذا استخدمت المنشأة تلك المعلومات في إعداد إفصاحاتها عن المخاطر (على سبيل المثال، بالامتثال للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧[٨٣])، عادة ما يتم النظر في تلك المعلومات على أنها معلومات من مصدر خارجي. ومع ذلك، إذا فُوضت المنشأة باستخدام خبرتها للتوصل إلى معلومات عن تلك المخاطر مُعدّة خصيصاً لتتوافق مع ظروف المنشأة، على الأرجح سيعتبر أن الشخص الخارجي أو المنظمة الخارجية يعملان باعتبارهما خبراء إداريين.
- قد يستعين الشخص الخارجي أو المنظمة الخارجية بخبراتهم في تقديم المعلومات عن الاتجاهات الحالية والمستقبلية في السوق، والتي يتيحها هؤلاء وتكون مناسبة لاستخدام مجموعة كبيرة من المستخدمين. وإذا استعانت المنشأة بتلك المعلومات لمساعدتها في اتخاذ قرارات حول الافتراضات التي ستستخدم في التوصل للتقديرات المحاسبية، فعلى الأرجح سينظر إلى تلك المعلومات على أنها معلومات من مصدر خارجي. وإذا تم تفويض المنشأة باستخدام نفس نوع المعلومات لمعالجة الاتجاهات الحالية والمستقبلية المتعلقة بالحقائق والظروف المحددة الخاصة بالمنشأة، فعلى الأرجح فإن الشخص الخارجي أو المنظمة الخارجية يعملان باعتبارهما من الخبراء الإداريين.

دليل التدقيق الكافي والملائم (المرجع: الفقرة ٦)

أ١. دليل التدقيق ضروري لدعم رأي المدقق وتقريره، وهو تراكمي بطبعه ويتم الحصول عليه مبدئياً من إجراءات التدقيق التي تتخذ خلال مسار التدقيق. ومع ذلك قد يشمل دليل التدقيق معلومات يتم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل عمليات التدقيق السابقة (شريطة أن يكون المدقق قد حدد ما إذا كانت هناك تغيرات قد حدثت منذ التدقيق السابق وأنها قد تؤثر على صلة المعلومات بالتدقيق الحالي[٨٤]) أو من خلال إجراءات الرقابة على الجودة في الشركة والمتعلقة بقبول العملاء واستمرارهم. علاوة على ذلك، ~~بالنسبة للمصادر الأخرى من داخل وخارج المنشأة~~، فإن السجلات المحاسبية للمنشأة والمصادر الأخرى بداخل المنشأة هي ~~مصدر~~ مصادر هامة لأدلة التدقيق. أيضاً ~~و~~المعلومات التي قد تستخدم كدليل تدقيق قد يكون قد تم إعدادها بالاستعانة بعمل خبير إداري، أو قد يكون قد تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات. يتكون دليل التدقيق من معلومات تثبت تأكيدات الإدارة وتتعارض معها، وأية معلومات تناقض تلك التأكيدات. علاوة على ذلك، في بعض الحالات يستعين المدقق بحالة عدم وجود معلومات باعتبارها دليل تدقيق (على سبيل المثال، في حال رفض الإدارة أن تقدم الإقرارات المطلوبة).

أ٢. يتكون معظم عمل المدقق في تشكيل رأي من الحصول على دليل تدقيق وتقييمه. وقد تشمل إجراءات التدقيق التي تتخذ للحصول على دليل تدقيق الفحص، والملاحظة، والتأكيد، وإعادة

[٨٣] المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٧ "*الأدوات المالية: الإفصاحات* ".

[٨٤] معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المُنقح)، الفقرة ٩.

الحساب، أو إعادة الإجراء، والإجراءات التحليلية، وفي بعض الحالات توليفات من بينها، علاوة على الاستفسار. ورغم أنه قد ينتج عن الاستفسار دليل تدقيق هام، بل وقد يعطي أيضاً دليلاً على الخطأ، إلا أن الاستفسار وحده لا يقدم في العادة دليل تدقيق كافٍ وملائم على غياب الأخطاء المادية على مستوى التأكيد، ولا على فاعلية تشغيل أنظمة الرقابة.

أ٣. وفقاً للشرح الذي ورد في معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، [٨٣] يتم الحصول على تأكيد معقول عندما يحصل المدقق على دليل تدقيق كافٍ وملائم ليحد من مخاطر التدقيق (وهي مخاطر أن يبدي المدقق رأياً غير ملائم عندما يشوب البيانات المالية أخطاءً مادية) ويجعلها في مستوى متدنٍ مقبول.

أ٤. هناك علاقة متبادلة بين كفاية دليل التدقيق وبين ملائمته. فالكفاية هي مقياس كم دليل التدقيق. وتتأثر كمية دليل التدقيق اللازم بتقييم المدقق لمخاطر الخطأ (وكلما زاد قدر المخاطر المُقيمّة، كلما زادت الحاجة للحصول على قدر أكبر من دليل التدقيق) وأيضاً بتقييمه لجودة دليل التدقيق (كلما زادت جودة الدليل، كلما قل كم دليل التدقيق المطلوب). ومع ذلك قد لا يؤدي الحصول على مزيد من أدلة التدقيق إلى التعويض عن جودتها المتدنية.

أ٥. الملائمة هي مقياس جودة دليل التدقيق؛ وهي عبارة عن صلته بالموضوع وموثوقيته في تقديم إثبات للاستنتاجات التي سيبني عليها المدقق رأيه. وتتأثر موثوقية دليل التدقيق بمصدره وطبيعته، وتعتمد على كل ظرف من الظروف التي تم الحصول على دليل التدقيق فيها على حدى.

أ٦. يتطلب معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ من المدقق أن يخلص لما إذا كان قد تم الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.[٨٤] وما إذا كان قد تم الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم للحد من مخاطر التدقيق وجعلها في مستوى متدنٍ مقبول، ومن ثم تمكن المدقق من التوصل إلى استنتاجات معقولة يمكنه أن يبني رأيه عليها، هو أمر يخضع للحكم المهني. يشمل معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ مناقشات لتلك المسائل مثل طبيعة إجراءات التدقيق، وتوقيت تقديم التقارير المالية، والتوازن بين المنفعة والتكلفة، وهي العوامل المتعلقة بتحديد ما إذا كان قد تم الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم عند ممارسة المدقق للحكم المهني.

مصادر دليل التدقيق

أ٧. يتم الحصول على بعض أدلة التدقيق من خلال اتخاذ إجراءات تدقيق لاختبار السجلات المحاسبية، على سبيل المثال، من خلال تحليل ومراجعة، وإعادة إجراء الإجراءات التي تتبع في علمية إعداد البيانات المالية، ومطابقة الأنواع والتطبيقات المتعلقة بنفس نوع المعلومات. ومن خلال إجراء تلك الإجراءات للتدقيق، قد يحدد المدقق أن السجلات المحاسبية متسقة داخلياً وتتوافق مع البيانات المالية.

---

[٨٣] معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ٥ .

[٨٤] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٢٦ .

أ٨. عادة ما يتم الحصول على مزيد من التأكيد عن طريق دليل التدقيق المتسق الذي يتم الحصول عليه من مصادر مختلفة أو الذي له طبيعة مختلفة عن عناصر دليل التدقيق الذي يُنظر فيه بصورة منفردة. على سبيل المثال، قد تزيد المعلومات المُثبِتة التي تم الحصول عليها من مصدر مستقل عن المنشأة من درجة التأكيد الذي يحصل عليه المدقق مقارنة بدليل التدقيق الذي تم توليده داخلياً، مثل دليل التدقيق الموجود في السجلات المحاسبية، ومحاضر الاجتماعات، أو إقرارات الإدارة.

أ٩. قد تشمل المعلومات من المصادر المستقلة عن المنشأة التي قد يستخدمها المدقق كدليل تدقيق تأكيدات من أطراف أخرى، والمعلومات التي يتم الحصول عليها من مصدر خارجي، بما في ذلك التقارير التحليلية، والبيانات القابلة للمقارنة عن المنافسين (بيانات مرجعية).

إجراءات التدقيق للحصول على دليل تدقيق

أ١٠. وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح) والشرح الإضافي الذي ورد فيه وفي معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، يتم الحصول على دليل التدقيق بغرض الحصول على استنتاجات معقولة يمكن للمدقق أن يبني رأيه عليها من خلال اتخاذ الإجراءات التالية:

(أ) إجراءات تقييم المخاطر؛ و

(ب) مزيد من إجراءات التدقيق، والتي تتكون من:

(ج) اختبارات أنظمة الرقابة، عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب معايير التدقيق الدولية أو عندما يختار المدقق أن يجري تلك الاختبارات؛ و

(د) الإجراءات الموضوعية، بما في ذلك اختبار التفاصيل والإجراءات التحليلية الموضوعية.

أ١١. قد يستخدم دليل التدقيق الذي ورد وصفه في الفقرات أ١٤–أ٢٥ أدناه باعتباره إجراءات تقييم مخاطر، أو اختباراً لأنظمة الرقابة أو باعتباره إجراءات موضوعية، وفقاً للسياق الذي يتم تطبيقه فيه من قبل المدقق. ووفقاً للشرح الوارد في معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، فإن دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه من عمليات التدقيق السابقة قد يقدم في بعض الحالات دليل تدقيق ملائم عندما يتخذ المدقق إجراءات تدقيق لإثبات استمرار علاقته بالموضوع.[٨٥]

أ١٢. قد تتأثر طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق التي ستستخدم بحقيقة أن معظم البيانات المحاسبية وغيرها من المعلومات قد تكون متاحة فقط بصورة الكترونية أو فقط في نقاط زمنية أو في فترات معينة. على سبيل المثال، أصول الوثائق، مثل أوامر الشراء والفواتير، قد توجد فقط بصورة الكترونية في حال استخدام المنشأة للتجارة الالكترونية، أو قد يتم التخلص منها بعد مسحها الكترونياً في حال استخدمت المنشأة أنظمة معالجة الصور لتسهيل عملية التخزين والرجوع إليها.

[٨٥] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة أ٣٥ .

أ١٣. قد لا تكون بعض المعلومات الالكترونية قابلة للاسترجاع بعد فترة معينة، على سبيل المثال إذا تم تغيير الملفات وإذا لم توجد ملفات النسخ الاحتياطية. وبالتالي، قد يجد المدقق أنه من اللازم نتيجة لسياسات الاحتفاظ بالبيانات في المنشأة أن يطلب الاحتفاظ ببعض المعلومات لمراجعة المدقق أو لاتخاذ إجراءات تدقيق في وقت إتاحة المعلومات.

الفحص

أ١٤. يتطلب الفحص تفتيش السجلات أو الوثائق الداخلية أو الخارجية، سواءً كانت في صورة ورقية أو الكترونية أو على أي شكل آخر، أو قد يتطلب إجراء فحص مادي للأصل. يقدم فحص السجلات والوثائق أدلة تدقيق بدرجات متفاوتة من الموثوقية، وفقاً لطبيعتها ومصدرها، وفي حالة السجلات والوثائق الداخلية، تختلف موثوقية دليل التدقيق بناءً على فاعلية أنظمة الرقابة على إنشاء تلك الوثائق والسجلات. ومن الأمثلة على الفحص المستخدم كاختبار هو فحص أنظمة الرقابة على السجلات للحصول على دليل على التفويض.

أ١٥. تمثل بعض الوثائق دليل تدقيق مباشر على وجود أصل ما، على سبيل المثال، وثيقة مُكونة لأداة مالية مثل سهم أو سند. قد لا يؤدي فحص هذه الوثائق بالضرورة إلى تقديم دليل تدقيق عن الملكية أو القيمة. علاوة على ذلك، فحص عقد منفذ قد يقدم دليل تدقيق ذو علاقة بتطبيق المنشأة لسياسات محاسبية معينة، مثل الاعتراف بالإيرادات.

أ١٦. قد يقدم فحص الأصول الملموسة دليل تدقيق موثوق فيما يتعلق بوجودها، ولكن ليس بالضرورة على حقوق والتزامات المنشأة أو على تقييم الأصول. فحص كل عنصر من عناصر المخزون قد يأتي مصاحباً لملاحظة جرد المخزون.

الملاحظة

أ١٧. تتكون الملاحظة من دراسة عملية أو إجراء ما يتم اتخاذه من قبل آخرون، على سبيل المثال، ملاحظة المدقق لجرد المخزون من خلال موظفي الشركة، أو ملاحظته لأداء أنشطة الرقابة. تقدم الملاحظة دليل تدقيق حول أداء عمليات أو إجراءات، ولكنها قاصرة على النقطة الزمنية التي تحدث فيها الملاحظة، وفي حقيقة الأمر قد تؤدي الملاحظة إلى التأثير على كيفية أداء العملية أو الإجراء. انظر معيار التدقيق الدولي ٥٠١ لمزيد من الإرشادات حول ملاحظة جرد المخازن.[٨٦]

التأكيد الخارجي

أ١٨. يمثل التأكيد الخارجي دليل تدقيق يحصل عليه المدقق باعتباره استجابة مباشرة مكتوبة تُمنح للمدقق من طرف آخر (الطرف المؤكد)، بصورة ورقية، أو الكترونية أو أية وسيلة أخرى. عادة ما تكون إجراءات التأكيد الخارجي ذات علاقة عند معالجة التأكيدات المرتبطة ببعض الأرصدة المحاسبية وعناصرها. ومع ذلك، لا يلزم قصر التأكيدات الخارجية على الأرصدة المحاسبية فقط. على سبيل المثال، قد يطلب المدقق تأكيد على شروط الاتفاقيات أو المعاملات التي تجريها المنشأة مع أطراف أخرى؛ وقد يكون طلب التأكيد مصمم بحيث يلقي بأسئلة حول ما إذا كانت هناك أية تعديلات على

[٨٦] معيار التدقيق الدولي ٥٠١ " *أدلة التدقيق – إعتبارات محددة لبنود مختارة* ".

الاتفاقيات، وإذا كان الوضع كذلك، ما هي التفاصيل ذات العلاقة. تستخدم إجراءات التأكيد الخارجي أيضاً للحصول على دليل تدقيق عن غياب بعض الظروف، على سبيل المثال، غياب "الاتفاقيات الجانبية" التي قد تؤثر على الاعتراف بالإيرادات. انظر معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ لمزيد من الإرشادات.[٧٨]

إعادة الحساب

أ١٩. إعادة الحساب هي عبارة عن التأكد من الدقة الرياضية للوثائق أو السجلات. قد تتم إعادة الحساب بصورة يدوية أو الكترونية.

إعادة الإجراء

أ٢٠. تتطلب إعادة الإجراء أن ينفذ المدقق بصورة مستقلة الإجراءات أو الأنشطة الرقابية التي قد اتخذت أصلاً باعتبارها جزءاً من أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة.

الإجراءات التحليلية

أ٢١. تتكون الإجراءات التحليلية من تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المعقولة بين كلاً من البيانات المالية والبيانات غير المالية. تتكون الإجراءات التحليلية أيضاً من التحقيقات وفقاً للضرورة حول التقلبات المحددة أو العلاقات غير المتسقة مع غيرها من المعلومات ذات العلاقة أو التي تختلف عن القيم المتوقعة بقدر كبير. انظر معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ لمزيد من الإرشادات.

الاستفسار

أ٢٢. الاستفسار هو السعي وراء الحصول على المعلومات من الأشخاص ذوي المعرفة، سواء المعلومات المالية أو غير المالية، داخل المنشأة أو خارجها. يستخدم الاستفسار على نطاق واسع على مدار عملية التدقيق علاوة على إجراءات التدقيق الأخرى. قد تتراوح الاستفسارات بين الاستفسارات الرسمية الكتابية وبين الاستفسارات الشفهية غير الرسمية. تقييم الردود على الاستفسارات هو جزء لا يتجزأ من عملية الاستفسار.

أ٢٣. قد تقدم الردود على الاستفسارات معلومات لم يكن يعرفها المدقق أو قد تقدم دليل تدقيق مُثبِت. وعلى النقيض، قد تقدم الردود معلومات تختلف بشكل كبير عن المعلومات الأخرى التي حصل عليها المدقق، على سبيل المثال المعلومات المتعلقة باحتمالية تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة. في بعض الحالات، تقدم الردود على الاستفسارات أساساً للمدقق يمكنه من تعديل أو اتخاذ مزيد من إجراءات التدقيق.

أ٢٤. رغم أن إثبات دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه من خلال الاستفسار هو أمر له أهمية خاصة، في حالة التساؤل حول نوايا الإدارة، إلا أن المعلومات المتوفرة لدعم نية الإدارة قد تكون محدودة. وفي تلك الحالات، فهم تاريخ الإدارة لتنفيذ نواياها المعلنة، أو الأسباب المعلنة من قبل الإدارة

[٧٨] معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ "*المصادقات الخارجية* ".

لاختيار مسار معين من الإجراءات، وقدرة الإدارة على اتباع مسار معين من الإجراءات قد يقدم معلومات ذات علاقة لتأييد الدليل الذي تم الحصول عليه من خلال الاستفسار.

أ٢٥. فيما يتعلق ببعض المسائل، قد يرى المدقق أنه من اللازم أن يحصل على إقرارات كتابية من الإدارة وعند الاقتضاء، من المكلفين بالحوكمة للتأكيد على الردود على الاستفسارات الشفهية. انظر معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ لمزيد من الإرشادات.[٥٢]

المعلومات التي سيتم استخدامها كدليل تدقيق

الموثوقية والصلة بالموضوع (المرجع: الفقرة ٧)

أ٢٦. وفقاً لما أشارت إليه الفقرة أ١، رغم أنه يتم الحصول على دليل التدقيق بشكل مبدأي من إجراءات التدقيق التي اتخذت خلال مسار التدقيق، إلا أنه قد يشمل معلومات تم الحصول عليها من مصادر أخرى، على سبيل المثال، من عمليات التدقيق السابقة، وفي بعض الحالات الخاصة، من خلال إجراءات الرقابة على الجودة في الشركة والمتعلقة بقبول العملاء واستمرارهم والامتثال لبعض المسؤوليات الإضافية الأخرى بموجب القوانين، أو اللوائح التنظيمية أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة (مثل ما يتعلق بعدم امتثال المنشأة للقوانين واللوائح التنظيمية). تتأثر جودة جميع أدلة التدقيق بموثوقية المعلومات وصلتها بالموضوع حيث إن تلك المعلومات هي التي يُبنى عليها دليل التدقيق.

الصلة بالموضوع

أ٢٧. تتعامل الصلة بالموضوع، أو تعتمد على، الصلة المنطقية بين الغرض من إجراء التدقيق وبين، وإذا أمكن، التأكيد قيد النظر. قد تتأثر صلة المعلومات بالموضوع والتي ستستخدم باعتبارها دليل تدقيق باتجاه الاختبار. على سبيل المثال، إذا كان الغرض من إجراء التدقيق هو اختبار المبالغة في تقدير وجود أو تقييم الحسابات الدائنة، قد يمثل اختبار الحسابات الدائنة المسجلة إجراء تدقيق ذو صلة. على الجانب الآخر، عند اختبار خفض تقييم وجود أو تقييم الحسابات الدائنة، لن يكون اختبار الحسابات الدائنة المسجلة ذو صلة، ولكن اختبار بعض المعلومات مثل السداد اللاحق، والفواتير غير المدفوعة، وبيانات الموردين، وتقارير الاستلام غير المتطابقة قد يكون ذا صلة.

أ٢٨. قد تقدم مجموعة معينة من إجراءات التدقيق دليل تدقيق ذي صلة ببعض التأكيدات، ولكن ليس له علاقة بتأكيدات أخرى. على سبيل المثال، يمكن أن يقدم فحص الوثائق المتعلقة بتحصيل المستحقات بعد نهاية الفترة دليل تدقيق متعلق بالوجود والتقييم، ولكن ليس بالضرورة على غلق الحسابات. وعلى نفس المنوال، الحصول على دليل تدقيق متعلق بتأكيد معين، على سبيل المثال، وجود مخزون، ليس بديلاً عن الحصول على دليل تدقيق متعلق بتأكيد آخر، على سبيل المثال،

[٥٢] معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ "*الإقرارات الكتابية*".

على تقييم هذا المخزون. على الجانب الآخر، فإن دليل التدقيق الذي يتم الحصول عليه من مصادر مختلفة أو الذي له طبيعة مختلفة قد يكون عادة ذو علاقة بنفس التأكيد.

أ٢٩. صممت اختبارات أنظمة الرقابة لتقييم فاعلية تشغيل أنظمة الرقابة في منع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء المادية على مستوى التأكيد. ويشمل تصميم اختبارات أنظمة الرقابة للحصول على دليل تدقيق ذو صلة تحديد الظروف (الخصائص أو السمات) التي تشير إلى اتخاذ إجراءات الرقابة، وظروف الاختلاف التي تشير إلى الابتعاد عن الأداء الملائم. يمكن أن يختبر المدقق وجود أو غياب هذه الظروف.

أ٣٠. صممت الإجراءات الموضوعية لاكتشاف الأخطاء المادية على مستوى التأكيد. فهي مكونة من اختبارات للتفاصيل والإجراءات التحليلية الموضوعية. ويشمل تصميم إجراءات موضوعية تحديد الظروف ذات العلاقة بالغرض من الاختبار والتي تشكل خطأ في التأكيدات ذات العلاقة.

الموثوقية

أ٣١. تتأثر موثوقية المعلومات التي ستستخدم كدليل تدقيق، وبالتالي دليل التدقيق في حد ذاته، بمصادرها وطبيعتها، وظروف الحصول عليها، بما في ذلك أنظمة الرقابة على إعدادها والاحتفاظ بها حيثما كان ذلك مناسباً. وبالتالي، يخضع التعميم بشأن موثوقية الأنواع المختلفة من أدلة التدقيق لاستثناءات هامة. حتى عند الحصول على المعلومات التي ستستخدم باعتبارها دليل تدقيق من مصادر من خارج المنشأة، فقد توجد ظروف تؤثر على موثوقيتها. على سبيل المثال، المعلومات التي يتم الحصول عليها من مصدر مستقل ~~خارج~~ عن المنشأة قد لا تكون موثوقة إذا لم يكن المصدر على قدر كافٍ من المعرفة، أو إذا كان الخبير الإداري يفتقر للموضوعية. ومع الإقرار بإمكانية وجود استثناءات، قد تكون التعميمات التالية حول موثوقية دليل التدقيق مفيدة:

- تزيد موثوقية دليل التدقيق عند الحصول عليه من مصدر مستقل خارج المنشأة.
- تزيد موثوقية دليل التدقيق الذي يتم توليده داخلياً عندما تكون أنظمة الرقابة ذات العلاقة، بما في ذلك أنظمة الرقابة على إعداده والاحتفاظ به، والتي تفرضها المنشأة فعالة.
- دليل التدقيق الذي يحصل عليه المدقق بصورة مباشرة (على سبيل المثال، ملاحظة تطبيق أحد أنظمة الرقابة) يكون أكثر موثوقية من دليل التدقيق الذي يتم الحصول عليه بطريق غير مباشر أو من خلال الاستدلال (على سبيل المثال، الاستفسار عن تطبيق أحد أنظمة الرقابة).
- أدلة التدقيق التي تكون على شكل وثائقي، سواء ورقي أو الكتروني أو غير ذلك من الوثائق، تكون أكثر موثوقية من الأدلة التي يتم الحصول عليها شفهياً (على سبيل المثال، السجل

المكتوب بالتزامن مع اجتماع هو أكثر موثوقية من إقرار شفهي لاحق للمسائل التي تمت مناقشتها).

- دليل التدقيق الذي يتم تقديمه من خلال الوثائق الأصلية هو أكثر موثوقية من دليل التدقيق الذي يتم تقديمه من خلال الصور أو الفاكسات، أو الوثائق التي تم تصويرها، أو رقمنتها أو نقلها إلى الشكل الالكتروني، والتي تعتمد موثوقيتها على أنظمة الرقابة على إعدادها والاحتفاظ بها.

أ٣٢. يقدم معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ مزيداً من الإرشادات فيما يتعلق بموثوقية البيانات المستخدمة لأغراض تصميم إجراءات التحليل مثل الإجراءات الموضوعية.[٨٩]

أ٣٣. يتعامل معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ مع الظروف التي يكون فيها لدى المدقق أسباباً تدعوه للاعتقاد بأن الوثيقة قد لا تكون أصلية، أو أنه قد يكون قد تم تعديلها دون الإفصاح عن ذلك التعديل للمدقق.[٩٠]

أ٣٤. يقدم معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المنقّح)[٩١] مزيداً من الإرشادات فيما يتعلق باضطلاع المدقق بأية مسؤوليات إضافية بموجب القوانين، أو اللوائح التنظيمية أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة فيما يتعلق بعدم امتثال المنشأة المحدد أو المشتبه به للقوانين واللوائح التنظيمية والتي تقدم معلومات إضافية ذات علاقة بعمل المدقق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية وتقييم تداعيات عدم الامتثال فيما يتعلق بجوانب أخرى من التدقيق.

مصادر المعلومات الخارجية

أ٣٤أ. يطلب من المدقق وفقاً للفقرة ١٧ أن ينظر في صلة المعلومات بالموضوع وفي موثوقيتها وذلك بالنسبة للمعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات والتي ستستخدم باعتبارها دليل تدقيق، وذلك بغض النظر عما إذا كانت تلك المعلومات قد استخدمتها المنشأة لإعداد البيانات المالية أو أن المدقق هو من حصل عليها. بالنسبة للمعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي للمعلومات، قد يشمل هذا الاعتبار في حالات معينة دليل تدقيق حول مصدر المعلومات الخارجية أو إعداد المعلومات من قبل المصدر الخارجي، وهو دليل التدقيق الذي يتم الحصول عليه من خلال تصميم واتخاذ إجراءات تدقيق إضافية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٣٠، أو عند الاقتضاء، معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ (المنقّح).[٩٢]

---

[٨٩] معيار التدقيق الدولي ٥٢٠، الفقرة ٥(أ).

[٩٠] معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ "*مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية* " الفقرة ١٤.

[٩١] معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المُنقح) "*مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية* " الفقرة ٩ .

[٩٢] معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ (المُنقح) "*تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.*

أ٣٤ب. تكوين فهم لسبب استخدام الإدارة، وإذا أمكن، الخبير الإداري لمصدر المعلومات الخارجي، وكيفية النظر في علاقة المعلومات بالموضوع وموثوقيتها (بما في ذلك دقتها واكتمالها)، قد يساعد على لفت نظر المدقق لموثوقية المعلومات وصلتها بالموضوع.

أ٣٤ج. قد تكون العوامل التالية هامة عند النظر في صلة المعلومات بالموضوع وموثوقيتها وهي المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر خارجي، ويشمل ذلك دقة المعلومات واكتمالها، مع الأخذ بعين الاعتبار أن بعض هذه العوامل قد يكون ذا علاقة فقط عندما تكون الإدارة قد استخدمت المعلومات في إعداد البيانات المالية أو يكون المدقق قد حصل عليها:

- طبيعة مصدر المعلومات الخارجية وسلطاته. على سبيل المثال، بنك مركزي ما أو مكتب إحصاءات حكومية ممن لهم صلاحية قانونية لتقديم معلومات حول الصناعة للجمهور العام، وهم على الأرجح يمثلون سلطة ما بالنسبة لبعض أنواع المعلومات.
- القدرة على التأثير على المعلومات التي تم الحصول عليها من خلال العلاقات بين المنشأة ومصدر المعلومات.
- كفاءة وسمعة مصدر المعلومات الخارجية فيما يتعلق بالمعلومات، بما في ذلك ما إذا كانت المعلومات، من حيث الحكم المهني للمدقق، تُقدم بصورة روتينية من قبل مصدر له تاريخ في تقديم المعلومات الموثوقة.
- خبرة المدقق السابقة فيما يخص موثوقية المعلومات التي يقدمها المصدر الخارجي؛
- دليل على القبول العام في السوق من قبل مستخدمي المعلومات ذات العلاقة و/أو الموثوقة والمأخوذة عن المصدر الخارجي فيما يتعلق بالأغراض المشابهة لأغراض استخدام الإدارة أو المدقق لتلك المعلومات.
- ما إذا كانت المنشأة قد وضعت أنظمة رقابة لمعالجة علاقة المعلومات التي تم الحصول عليها واستخدامها بالموضوع وموثوقيتها؛
- ما إذا كان مصدر المعلومات الخارجي يراكم معلومات شاملة عن السوق أو يشترك مباشرة في "ضبط معاملات السوق"؛
- ما إذا كانت المعلومات مناسبة للاستخدام بالأسلوب الذي تستخدم وفقاً له، وحيثما أمكن، أنها وضعت مع أخذ إطار إعداد التقارير المالية المعمول في الاعتبار؛
- المعلومات البديلة والتي قد تناقض المعلومات المستخدمة؛
- طبيعة وحدود إخلاء المسؤولية أو غيرها من أساليب التقييد المتعلقة بالمعلومات التي تم الحصول عليها؛
- معلومات عن المنهجيات المستخدمة في إعداد المعلومات، وكيفية تطبيق المنهجيات بما في ذلك، إذا أمكن، كيفية استخدام النماذج في هذا التطبيق، وأنظمة الرقابة على المنهجيات؛ و

- عندما يكون ذلك ممكناً، المعلومات ذات العلاقة بالنظر في ملائمة الافتراضات والبيانات الأخرى التي طبقها المصدر الخارجي للمعلومات في وضع المعلومات التي تم الحصول عليها.

أ٣٤د. طبيعة ومدى دراسة المدقق للمخاطر المُقيمّة للأخطاء المادية على مستوى التأكيد والتي لها علاقة باستخدام المعلومات الخارجية، ودرجة علاقة استخدام المعلومات بأسباب المخاطر المُقيمّة للأخطاء المادية واحتمال ألا تكون المعلومات التي تم الحصول عليها من المصدر الخارجي موثوقة (على سبيل المثال، ما إذا كانت من مصدر له مصداقية). وبناءً على دراسة المدقق للمسائل التي ورد وصفها في الفقرة أ٣٤أ، قد يحدد المدقق أن هناك حاجة لفهم المنشأة وبيئتها بصورة أعمق بما في ذلك أنظمة الرقابة فيها، وذلك وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥، أو أن هناك حاجة لاتخاذ مزيد من إجراءات التدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٣٠، [٩٣] ومعيار التدقيق الدولي ٥٤٠ (المنقّح)[٩٤] حسب الاقتضاء، وهو أمر ملائم للظروف القائمة، استجابة للمخاطر المقيمة للأخطاء المادية المتعلقة باستخدام المعلومات من مصدر خارجي. وقد تشمل تلك الإجراءات ما يلي:

- إجراء مقارنة بين المعلومات التي تم الحصول عليها من المصدر الخارجي وبين المعلومات التي تم الحصول عليها من مصدر معلومات مستقل بديل.
- عندما يكون لذلك علاقة بالنظر في استخدام الإدارة لمصدر معلومات خارجي، تكوين فهم عن أنظمة الرقابة التي وضعتها الإدارة للنظر في موثوقية المعلومات التي تم الحصول عليها من مصادر خارجية، وإمكانية اختبار فاعلية تشغيل تلك الأنظمة الرقابية.
- اتخاذ إجراءات للحصول على معلومات من المصدر الخارجي لفهم عمليات هذا المصدر وتقنياته وافتراضاته، وذلك لأغراض تحديد وفهم واختبار، إذا أمكن، فعالية تشغيل أنظمة الرقابة.

أ٣٤هـ. في بعض المواقف، قد يكون هناك مصدر وحيد لبعض المعلومات، على سبيل المثال، المعلومات التي يتم الحصول عليها من البنوك المركزية أو الحكومات، مثل معدل التضخم، أو المعلومات التي يتم الحصول عليها من هيئة وحيدة معترف بها على مستوى الصناعة. وفي تلك الحالات، يتأثر تحديد المدقق لطبيعة ومدى إجراءات التدقيق التي قد تكون ملائمة لتلك الظروف بطبيعة ومصداقية مصدر المعلومات، وبالمخاطر المُقيمّة للأخطاء المادية التي للمعلومات التي تم الحصول عليها علاقة بها، وبدرجة علاقة استخدام تلك المعلومات بأسباب المخاطر المُقيمّة للأخطاء المادية. على سبيل المثال، عندما تكون المعلومات من مصدر ذو سلطة ومصداقية، قد تكون إجراءات التدقيق الإضافية التي يتخذها المدقق أقل شمولاً، مثل مطابقة المعلومات مع المعلومات الواردة على الموقع الالكتروني للمصدر أو مع المعلومات المنشورة. وفي حالات أخرى، إذا لم يتم تقييم المصدر باعتباره ذو مصداقية، قد يقرر المدقق أنه من الملائم اتخاذ مزيد من الإجراءات الأوسع نطاقاً، وفي ظل غياب أي مصدر بديل مستقل للمعلومات يمكن إجراء مقارنة

[٩٣] معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، الفقرة ٦.

[٩٤] معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ (المُنقح)، الفقرة ٣٠.

معه، قد ينظر المدقق فيما إذا كان اتخاذ إجراءات للحصول المعلومات من مصدر المعلومات الخارجي، إذا كان ذلك ممكناً، هو أمر ملائم بغرض الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم.

أ٣٤و. عندما لا يكون لدى المدقق أساساً كافياً يمكنه استخدامه في النظر في موثوقية المعلومات من المصدر الخارجي وعلاقتها بالموضوع، قد يكون لدى المدقق محددات على النطاق إذا لم يتمكن من الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم من خلال إجراءات بديلة. يتم تقييم أية محددات مفروضة على النطاق وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقّح).[٩٥]

موثوقية المعلومات التي ينتجها خبير إداري (المرجع: الفقرة ٨)

أ٣٥. قد يتطلب إعداد البيانات المالية للمنشأة خبرة في مجال آخر بخلاف المحاسبة أو التدقيق، مثل الحسابات الاكتوارية، أو التقييم، أو البيانات الهندسية. وقد توظف المنشأة أو تشرك خبراء للعمل في تلك المجالات لتحصل على الخبرة اللازمة لإعداد البيانات المالية. ويؤدي عدم القيام بذلك عندما تكون هناك حاجة لمثل تلك الخبرات إلى زيادة مخاطر الأخطاء المادية.

أ٣٦. عند إعداد المعلومات التي ستستخدم باعتبارها دليل تدقيق بالاستعانة بعمل خبير إداري، تطبق المتطلبات الواردة في الفقرة ٨ من هذا المعيار الدولي للتدقيق. على سبيل المثال، قد يمتلك شخص ما أو منظمة الخبرة لتطبيق نماذج لتقدير القيمة العادلة للأوراق المالية التي ليس لها سوق نشط، إذا استعان هذا الشخص أو المنظمة بخبرته في التوصل إلى تقديرات تستخدمها المنشأة في إعداد بياناتها المالية، فيعد هذا الشخص أو المنظمة خبيراً إدارياً وتطبق الفقرة ٨. أما على الجانب الآخر، إذا قدم هذا الشخص أو المنظمة بيانات تسعير فقط فيما يتعلق بالمعاملات الخاصة التي لم تكن متاحة للمنشأة في حالات أخرى والتي تستخدمها المنشأة في منهجيات التقدير الخاصة بها، تخضع تلك المعلومات، إذا استخدمت باعتبارها دليل تدقيق، للفقرة ٧ من هذا المعيار الدولي للتدقيق، ~~ولكن~~ باعتبارها معلومات من مصدر خارجي وليست ناتجة عن استعانة المنشأة بعمل خبير إداري.

أ٣٧. قد تتأثر طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق فيما يتعلق بمتطلبات الفقرة ٨ من هذا المعيار الدولي للتدقيق ببعض المسائل مثل:

- طبيعة وتعقيد المسألة المتعلقة بالخبير الإداري.
- مخاطر الأخطاء المادية المتعلقة بالمسألة.
- مدى إتاحة المصادر البديلة لدليل التدقيق.
- طبيعة، ونطاق، وأهداف عمل الخبير الإداري.

[٩٥] معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المُنقح) *" التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل "* الفقرة ١٣.

- ما إذا كان قد تم توظيف الخبير الإداري من قبل المنشأة، أو أنه طرف أشركته المنشأة في العمل لتقديم الخدمات ذات العلاقة.
- مدى قدرة الإدارة على ممارسة السيطرة أو التأثير على عمل الخبير الإداري.
- ما إذا كان الخبير الإداري يخضع لمعايير الأداء الفني أو غيرها من المتطلبات المهنية أو المتطلبات المتعلقة بالصناعة.
- طبيعة وحدود أية أنظمة رقابية بداخل المنشأة على عمل الخبير الإداري.
- معرفة المدقق وخبرته فيما يخص مجال خبرة الخبير الإداري.
- خبرة المدقق السابقة المتعلقة بعمل هذا الخبير.

كفاءة، وقدرات وموضوعية الخبير الإداري (المرجع: الفقرة ٨(أ))

أ٣٨. تتعلق الكفاءة بطبيعة ومستوى خبرة الخبير الإداري. وتتعلق القدرات بقدرة الخبير الإداري على ممارسة الكفاءة في ظل ظروف المنشأة. والعوامل التي تؤثر على القدرة تشمل، على سبيل المثال، الموقع الجغرافي، وإتاحة الوقت والموارد. وتتعلق الموضوعية بالآثار المحتملة للتحيز وتعارض المصالح أو تأثير الآخرين على الأحكام المهنية أو الأحكام المتعلقة بالعمل التي يتخذها الخبير الإداري. كفاءة الخبير الإداري وقدرته وموضوعيته، وأية أنظمة رقابة بداخل المنشأة على عمل الخبير، هي عوامل هامة فيما يتعلق بموثوقية أية معلومات ينتجها الخبير الإداري.

أ٣٩. قد تأتي المعلومات المتعلقة بكفاءة الخبير الإداري وقدراته وموضوعيته من مصادر متنوعة مثل:

- الخبرة الشخصية بالأعمال السابقة للخبير.
- المناقشات مع ذلك الخبير.
- المناقشات مع آخرين ممن هم على دراية بعمل ذلك الخبير.
- المعرفة بمؤهلات هذا الخبير، وبعضويته في الهيئات المهنية أو الروابط المتعلقة بالصناعة، وتراخيص مزاولته للمهنة، أو أية أشكال أخرى من الاعتراف الخارجي.
- الأوراق أو الكتب المنشورة التي ألفها ذلك الخبير.
- خبير تدقيق، إن وجد، الذي يساعد المدقق في الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم فيما يتعلق بالمعلومات التي أنتجها الخبير الإداري.

أ٤٠. تشمل المسائل المتعلقة بتقييم كفاءة الخبير الإداري وقدراته وموضوعيته ما إذا كان عمل هذا الخبير يخضع لمعايير الأداء الفني أو غيرها من المتطلبات المهنية أو متطلبات الصناعة، على سبيل المثال، المعايير الأخلاقية وغيرها من متطلبات العضوية في الهيئات المهنية أو روابط الصناعة، أو معايير اعتماد منح التراخيص، أو المتطلبات التي تفرضها القوانين أو اللوائح التنظيمية.

أ٤١. تشمل المسائل الأخرى التي قد تكون ذات علاقة ما يلي:

- علاقة كفاءة الخبير الإداري بالمسألة التي سيستخدم عمل الخبير فيها، بما في ذلك أية مجالات تخصص في مجال عمل هذا الخبير. على سبيل المثال، قد يتخصص خبير اكتواري ما في العقارات والتأمين على الضحايا، ولكن قد تكون خبرته محدودة فيما يتعلق بحساب المعاشات التقاعدية.
- كفاءة الخبير الإداري فيما يتعلق بالمتطلبات المحاسبية ذات العلاقة، على سبيل المثال، المعرفة بالافتراضات والمنهجيات، بما في ذلك النماذج، عند الاقتضاء، والمتسقة مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
- ما إذا كانت الأحداث غير المتوقعة، أو التغيرات في الظروف، أو دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه من نتائج إجراءات التدقيق تشير إلى أنه قد يكون من اللازم أن تتم إعادة النظر في التقييم الأولي لكفاءة الخبير الإداري وقدراته وموضوعيته بالتقدم في عملية التدقيق.

أ٤٢. هناك مجموعة كبيرة من الظروف التي قد تؤثر على الموضوعية، على سبيل المثال، تهديدات المصلحة الشخصية، وتهديدات التأييد، وتهديدات التآلف، وتهديدات المراجعة الذاتية وتهديدات المضايقة. قد تحد الإجراءات الوقائية من تلك التهديدات، وقد توضع من خلال هياكل خارجية (على سبيل المثال، مهنية الخبير الإداري أو التشريعات أو اللوائح التنظيمية)، أو من خلال بيئة عمل الخبير الإداري (على سبيل المثال، سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة).

أ٤٣. رغم أن الإجراءات الوقائية لا يمكن أن تزيل جميع التهديدات التي تمس موضوعية الخبير الإداري، إلا أنه قد يكون لبعض التهديدات مثل تهديدات المضايقة قدر أقل من الأهمية بالنسبة للخبير الذي تشركه المنشأة في العمل مقارنة بالخبير الذي توظفه المنشأة، وقد تكون فاعلية بعض الإجراءات الوقائية مثل سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة أعلى. ولأن التهديدات التي تمس الموضوعية والناتجة عن كون الخبير موظفاً في المنشأة دائماً ما ستكون حاضرة، لا يمكن عادة اعتبار أن الخبير المعين من قبل المنشأة هو أكثر موضوعية من الموظفين الآخرين في المنشأة.

أ٤٤. عند تقييم موضوعية خبير أشركته المنشأة في العمل، قد يكون من الهام مناقشة الإدارة وذلك الخبير حول أية مصالح وعلاقات قد تخلق تهديدات تمس موضوعية الخبير، وأية إجراءات وقائية قابلة للتطبيق، بما في ذلك أية متطلبات مهنية تطبق على حالة ذلك الخبير؛ وتقييم ما إذا كانت الإجراءات الوقائية كافية. العلاقات والمصالح التي قد تؤدي إلى خلق التهديدات قد تشمل:

- الحصص المالية.
- علاقات العمل والعلاقات الشخصية.
- تقديم خدمات أخرى.

تكوين فهم بشأن عمل الخبير الإداري (المرجع: الفقرة ٨(ب))

أ٤٥. يشمل فهم عمل الخبير الإداري فهم مجال خبرته. وقد يتم تكوين فهم حول مجال الخبرة ذو العلاقة بالارتباط بتحديد المدقق لما إذا كان المدقق لديه الخبرة التي تمكنه من تقييم عمل الخبير الإداري، أو أنه بحاجة للاستعانة بخبير تدقيق لهذا الغرض.[٩٦]

أ٤٦. مظاهر مجال خبرة الخبير الإداري التي لها علاقة بفهم المدقق قد تشمل:

- ما إذا كان مجال عمل هذا الخبير يحتوي على جوانب تخصصية بداخله لها علاقة بالتدقيق.
- ما إذا كان يتم تطبيق أية معايير مهنية أو غيرها من المعايير أو المتطلبات التنظيمية أو القانونية.
- ماهية الافتراضات والمنهجيات التي يستخدمها الخبير الإداري، وما إذا كانت مقبولة عموماً بداخل مجال عمل الخبير وملائمة لأغراض إعداد البيانات المالية.
- طبيعة البيانات أو المعلومات الداخلية والخارجية التي يستخدمها الخبير الإداري.

أ٤٧. في حالة إشراك المنشأة للخبير الإداري في العمل، عادة ما يكون هناك خطاب تكليف أو غير ذلك من الاتفاقيات الكتابية بين المنشأة والخبير. قد يساعد تقييم تلك الاتفاقية عند تكوين فهم حول عمل الخبير الإداري المدقق على تحديد ملائمة ما يلي لأغراض التدقيق:

- طبيعة، ونطاق، وأهداف عمل الخبير؛
- الأدوار والمسؤوليات التي تتحملها الإدارة والتي يتحملها هذا الخبير الإداري؛ و
- طبيعة وتوقيت ومدى التواصل بين الإدارة والخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيقدمه هذا الخبير.

أ٤٨. تقل احتمالية أن تكون هناك اتفاقية كتابية من هذا النوع في حال توظيف المنشأة للخبير الإداري. وهنا قد يكون الاستفسار من الخبير وغيره من أعضاء الإدارة هو الوسيلة الأكثر ملائمة بالنسبة للمدقق التي تمكنه من تكوين الفهم اللازم حول عمل الخبير.

---

[٩٦] معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ "*إستخدام عمل مدقق خبير*"، الفقرة ٧.

تقييم ملائمة عمل الخبير الإداري (المرجع: الفقرة ٨(ج))

أ٤٩. قد تشمل اعتبارات تقييم ملائمة عمل الخبير باعتباره دليل تدقيق بالنسبة للتأكيد ذي العلاقة ما يلي:

- علاقة النتائج أو الاستنتاجات التي توصل إليها الخبير بالموضوع ومنطقيتها، واتساقها مع دليل التدقيق، وما إذا كانت البيانات المالية قد عكست تلك النتائج بالشكل الملائم؛
- إذا كان عمل هذا الخبير يتطلب استخدام افتراضات ومنهجيات هامة، علاقة تلك الافتراضات الهامة بالموضوع ومنطقيتها؛ و
- إذا كان عمل هذا الخبير يتطلب استخدام البيانات المصدرية بصورة هامة، يتم النظر في علاقة هذه البيانات المصدرية بالموضوع، وفي اكتمالها ودقتها؛ و
- إذا كان عمل هذا الخبير يتطلب استخدام معلومات من مصدر خارجي، يتم النظر في علاقة هذه المعلومات بالموضوع وفي موثوقيتها.

المعلومات التي تنتجها المنشأة وتستخدمها في أغراض التدقيق (المرجع: الفقرة ٩(أ) – (ب))

أ٥٠. حتى يتسنى للمدقق الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم، فهناك حاجة لأن تكون المعلومات التي تنتجها المنشأة والتي تستخدم في اتخاذ إجراءات التدقيق مكتملة ودقيقة بالقدر الكافي. على سبيل المثال، تؤثر دقة المعلومات عن الأسعار واكتمال ودقة بيانات حجم المبيعات على فاعلية إيرادات التدقيق من خلال تطبيق الأسعار الموحدة في سجلات حجم المبيعات. وعلى نفس المنوال، إذا كان المدقق يعتزم أن يختبر مجموعة إحصائية (على سبيل المثال، المدفوعات) بالنسبة لبعض السمات (مثل، التفويض)، ستكون نتائج الاختبار أقل موضوعية إذا كانت المجموعة الإحصائية التي يتم اختيار العناصر منها غير متكملة.

أ٥١. يمكن الحصول على دليل تدقيق حول دقة واكتمال تلك المعلومات بالتزامن مع إجراءات التدقيق الفعلية المطبقة على المعلومات عندما يكون الحصول على هذا الدليل للتدقيق هو جزء لا يتجزأ من عملية التدقيق نفسها. وفي حالات أخرى، قد يكون المدقق قد حصل على دليل تدقيق عن دقة واكتمال تلك المعلومات من خلال اختبار نظم الرقابة على إعداد المعلومات والاحتفاظ بها. وفي بعض الحالات، ومع ذلك، قد يحدد المدقق أن هناك حاجة لاتخاذ مزيد من إجراءات التدقيق.

أ٥٢. في بعض الحالات، قد يعتزم المدقق استخدام معلومات أنتجتها المنشأة لأغراض تدقيق أخرى. على سبيل المثال، قد يعتزم المدقق أن يستفيد من مقاييس الأداء في المنشأة في أغراض الإجراءات التحليلية، أو أن يستخدم المعلومات التي أنتجتها المنشأة لمتابعة بعض الأنشطة، مثل تقارير وظيفة التدقيق الداخلي. وفي تلك الحالات، تتأثر ملائمة دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه بما إذا كانت المعلومات دقيقة أو مفصلة بالقدر الكافي بالنسبة لأغراض المدقق. على سبيل المثال، معايير الأداء التي تستخدمها الإدارة قد لا تكون بالدقة الكافية لاكتشاف الأخطاء المادية.

اختيار عناصر لاختبارها بغرض الحصول على دليل تدقيق (المرجع: الفقرة ١٠)

أ٥٣. تقدم الاختبارات الفعالة دليل تدقيق ملائم في حدود كفايتها لأغراض المدقق وذلك عند النظر فيها مع أدلة التدقيق الأخرى التي تم الحصول عليها أو التي سيتم الحصول عليها. وعند اختيار عناصر ليتم اختبارها، يطلب من المدقق بموجب الفقرة ٧ أن يحدد علاقة المعلومات بالموضوع وموثوقيتها بحيث يتم استخدامها باعتبارها دليل تدقيق؛ الجانب الآخر للفاعلية (الكفاية) هو أحد الاعتبارات الهامة في اختيار العناصر التي سيتم اختبارها. والوسائل المتاح للمدقق استخدامها في اختيار العناصر التي يتم اختبارها هي:

(أ) اختيار جميع العناصر (فحص ١٠٠%)؛

(ب) اختيار عناصر معينة؛ و

(ج) اختيار عينة تدقيق.

قد يكون تطبيق أحد تلك الوسائل أو توليفة منها ملائماً وفقاً للظروف في كل حالة، مثل مخاطر الأخطاء المادية المتعلقة بالتأكيد الخاضع للاختبار، وعملية وكفاية الوسائل المختلفة.

اختيار جميع العناصر

أ٥٤. قد يقرر المدقق أن فحص المجموعة الإحصائية بالكامل بالنسبة للعناصر التي تشكل فئة من المعاملات أو أرصدة الحسابات (أو شريحة بداخل المجموعة الإحصائية) هو أكثر ملاءمة. ومن غير المحتمل أن يتم فحص ١٠٠% من العناصر في حالة فحص أنظمة الرقابة؛ ومع ذلك فهو الفحص الأكثر شيوعاً لاختبار التفاصيل. قد يكون فحص ١٠٠% من العناصر ملائماً في الحالات التالية على سبيل المثال:

- إذا كانت المجموعة الإحصائية مكونة من عدد قليل من العناصر ذات القيمة العالية؛
- إذا كانت هناك مخاطر كبرى ولا تقدم الوسائل الأخرى دليل تدقيق كافٍ وملائم؛ أو
- إذا كان للحسابات أو العمليات الأخرى التي تتم تلقائياً من خلال نظام معلومات طبيعة تكرارية تجعل اختبار ١٠٠% من العناصر يتسم بالفعالية من ناحية التكلفة.

اختيار عناصر معينة

أ٥٥. قد يقرر المدقق أن يختار عناصر معينة من مجموعة إحصائية. وعند اتخاذ هذا القرار، فإن العوامل التي قد تكون ذات علاقة تشمل فهم المدقق للمنشأة، والمخاطر المُقيمّة للأخطاء المادية، وخصائص المجتمع الإحصائي الذي يتم اختباره. وقد تكون بعض العناصر عرضة لخطر عدم الاختيار في العينة في حال كان الاختيار مبني على أحكام معينة. قد تشمل بعض العناصر التي يتم اختيارها ما يلي:

- *العناصر ذات القيمة المرتفعة أو العناصر الأساسية*. قد يقرر المدقق أن يختار عناصر معينة بداخل مجموعة إحصائية لأن لها قيمة مرتفعة، أو لأنها تعرض بعض الخصائص

الأخرى، على سبيل المثال، العناصر التي تحيط بها الشكوك، أو غير المعتادة، أو المعرضة للمخاطر بصورة خاصة أو التي لها تاريخ من الأخطاء.

- *جميع العناصر التي تتخطى مبلغ معين*. قد يقرر المدقق أن يفحص العناصر التي تتخطى قيمها المسجلة مبلغاً معين وذلك للتحقق من نسبة كبيرة من المبلغ الإجمالي لفئة معاملات ما أو رصيد محاسبي.
- *عناصر للحصول على معلومات*. قد يفحص المدقق عناصر معينة للحصول على معلومات عن مسائل مثل طبيعة المنشأة، أو طبيعة المعاملات.

أ٥٦. رغم أن الفحص الانتقائي لعناصر معينة بالنسبة لفئة معاملات أو رصيد حساب عادة ما يمثل وسيلة فعالة للحصول على دليل تدقيق، إلا أن هذا الفحص ليس بمثابة الحصول على عينة تدقيق. ولا يمكن إسقاط نتائج إجراءات التدقيق التي طبقت على العناصر التي اختيرت بتلك الطريقة على المجموعة الإحصائية بكاملها؛ وبالتالي، لا يقدم الفحص الانتقائي لعناصر معينة دليل تدقيق متعلق بباقي المجموعة الإحصائية.

أخذ عينات بغرض التدقيق

أ٥٧. تصمم عملية اختيار العينات التي ستخضع للتدقيق للتمكن من التوصل إلى استنتاجات عن المجموعة الإحصائية برمتها على أساس اختبار عينة مأخوذة من تلك المجموعة. وقد نوقشت عملية أخذ عينات للتدقيق في معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ .[٩٧]

عدم اتساق دليل تدقيق أو الشكوك حول موثوقيته (المرجع: الفقرة ١١)

أ٥٨. قد يشير الحصول على دليل تدقيق من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة إلى أن كل عنصر من عناصر دليل التدقيق ليس موثوقاً في حد ذاته، مثل أن يكون دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه من أحد المصادر غير متسق مع دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه من مصادر أخرى. قد يكون ذلك هو الوضع، على سبيل المثال، عندما تكون الإجابات على استفسارات الإدارة، والمدققين الداخليين، وغيرهم غير متسقة، أو عندما تكون الردود على تساؤلات المكلفين بالحوكمة والتي طرحت للتثبت من ردود الإدارة غير متسقة مع ردود الإدارة. يشمل معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ متطلبات توثيق معينة إذا حدد المدقق معلومات غير متسقة مع الاستنتاجات النهائية التي توصل لها المدقق فيما يتعلق بالمسائل الهامة.[٩٨]

---

[٩٧] معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ " *أخذ عينات التدقيق* ".

[٩٨] معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ " *وثائق التدقيق* "، الفقرة ١١.

معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ "*الإقرارات الخطية*"

الملحق ١

(المرجع: الفقرة ٢)

قائمة بمعايير التدقيق الدولية التي تشمل متطلبات متعلقة بالإقرارات الكتابية

يحدد هذا الملحق الفقرات الواردة في معايير التدقيق الدولية الأخرى التي تتطلب إقرارات كتابية تتناول مواد محددة. هذه القائمة ليست بديلاً عن النظر في المتطلبات وما يتعلق بها من تطبيقات وغيرها من المواد التوضيحية الواردة في معايير التدقيق الدولية.

- معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية " – الفقرة ٤٠.
- معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المنقح) "مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية " – الفقرة ١٧.
- معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ " تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة " – الفقرة ١٤
- معيار التدقيق الدولي ٥٠١ " أدلة التدقيق– إعتبارات محددة لبنود مختارة " – الفقرة ١٢.
- معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ (المنقّح)، *تدقيق التقديرات المحاسبية – ~~بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة~~، وما يتعلق بها من إفصاحات* – الفقرة ~~٢٢~~ ٣٧.
- معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ "*الأطراف ذات العلاقة*" – الفقرة ٢٦.
- معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ "*الأحداث اللاحقة*" – الفقرة ٩.
- معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقّح)، "*المنشأة المستمرة*" – الفقرة ١٦(هـ)
- معيار التدقيق الدولي ٧١٠ " *المعلومات المقارنة – الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة* – الفقرة ٩.
- معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقّح) "*مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى*" – الفقرة ١٣(ج).

الملحق ٢

(المرجع: الفقرة أ٢١)

خطاب تعريف توضيحي

يشمل خطاب التعريف التوضيحي التالي الإقرارات الكتابية المطلوبة بموجب هذا المعيار وغيره من معايير التدقيق الدولية. يفترض في هذا التوضيح أن إطار إعداد التقارير المالية المعمول به هو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ ومتطلبات معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقّح)[٩٩] للحصول على إقرارات كتابية

[٩٩] معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المُنقح) " *المنشأة المستمرة* ".

هي غير ذات علاقة؛ وأنه لا توجد أية استثناءات على الإقرارات الكتابية المطلوبة، وإذا كانت هناك أية استثناءات سيلزم تعديل الإقرارات لتعكس تلك الاستثناءات.

(الورقة المروسة باسم المنشأة)

(المدقق) (التاريخ)

قُدم هذا الخطاب للتعريف بالارتباط بتدقيقكم للبيانات المالية للشركة ***أ ب ج*** عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ××٢٠[٥٣] بغرض إبداء رأي عما إذا كان قد تم عرض البيانات المالية عرضاً عادلاً، من حيث جميع النواحي المادية، (أو أنها تعطي رؤية صحيحة وعادلة) وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ونؤكد أنه (*على حد علمنا وما نراه، بعد طرح جميع الاستفسارات التي رأينا أنها ضرورية لإعلامنا بصورة ملائمة*):

البيانات المالية

- أدينا مسؤولياتنا، وفقاً لما هو موضح في شروط خطاب التكليف بالتدقيق بتاريخ (ادخل التاريخ)، لإعداد البيانات المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ وبشكل خاص تم عرض البيانات المالية عرضاً عادلاً (أو أنها تعطي رؤية صحيحة وعادلة) وفقاً للمعايير المذكورة.
- ~~الهامة~~، المنهجيات، والبيانات والافتراضات الهامة المستخدمة للتوصل إلى التقديرات المحاسبية~~، بما في ذلك التقديرات التي تم قياسها بالقيمة العادلة~~، وما يتعلق بها من إفصاحات جاءت ملائمة لتحقيق الاعتراف أو القياس أو الإفصاح المنطقي في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. (معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ (المنقّح)).

معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقّح) *" تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية "*

المتطلبات

تكوين رأي في البيانات المالية

١٣. بشكل خاص، يقيّم المدقق ما إذا كانت، في ضوء متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به:

(أ) البيانات المالية تفصح بشكل ملائم عن السياسات المحاسبية الهامة التي تم اختيارها وتطبيقها. وأثناء التوصل لهذا التقييم، ينظر المدقق في علاقة السياسات المحاسبية بالمنشأة، وما إذا كان قد تم عرضها بأسلوب مفهوم؛ (المرجع: الفقرة أ٤)

(ب) السياسات المحاسبية التي تم اختيارها وتطبيقها متسقة مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به وملائمة؛

(ج) التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات والتي توصلت إليها الإدارة تتسم بالمنطقية؛

[٥٣] عندما يعد المدقق تقاريراً عن أكثر من فترة، يعدل المدقق التاريخ بحيث يرتبط الخطاب بجميع الفترات التي يتناولها تقرير المدقق.

(د) المعلومات التي عُرضت في البيانات المالية هي معلومات ذات علاقة، وموثوقة، وقابلة للمقارنة، وقابلة للفهم. ولإجراء هذا التقييم، ينظر المدقق فيما يلي:

- ما إذا كانت المعلومات التي كان ينبغي إدراجها قد أدرجت، وفيما إذا كانت تلك المعلومات مصنفة، ومجمعة أو مفصلة ومميزة بصورة ملائمة.
- ما إذا كان هناك إضرار بالعرض الشامل للبيانات المالية من خلال إدراج معلومات غير ذات صلة أو أنها تؤدي إلى التشويش على الفهم الجيد للمسائل المفصح عنها. (المرجع: الفقرة أ٥)

(هـ) البيانات المالية تقدم إفصاحات ملائمة لتمكن المستخدمين المستهدفين من فهم أثر المعاملات والأحداث المادية على المعلومات التي توصلها البيانات المالية؛ و(المرجع: الفقرة أ٦)

(و) المصطلحات المستخدمة في البيانات المالية، بما في ذلك عنوان كل بيان مالي، ملائمة.

معيار التدقيق الدولي ٧٠١ "*الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل*"

متطلبات

تحديد مسائل التدقيق الأساسية

٩. يحدد المدقق، من بين المسائل التي تم التواصل بشأنها مع المكلفين بالحوكمة، المسائل التي تتطلب انتباه خاص من المدقق عند إجراء التدقيق. وللتوصل إلى هذا التحديد، يأخذ المدقق ما يلي بعين الاعتبار: (المرجع: الفقرات أ٩-أ١٨)

(أ) النواحي التي تنطوي على درجة أعلى من المخاطر المُقيّمة للأخطاء المادية، أو المخاطر الهامة التي تم تحديدها وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقّح). (المرجع: الفقرات أ١٩-أ٢٢).

(ب) الأحكام المهنية الهامة التي اتخذها المدقق والمتعلقة بجوانب معينة في البيانات المالية تتطلب اتخاذ الإدارة لأحكام مهنية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي ~~تم تحديدها~~ تخضع لدرجة عالية من التشكك في التقدير. (المرجع: الفقرتان أ٢٣-أ٢٤).

(ج) الأثر على تدقيق الأحداث أو المعاملات الهامة التي حدثت خلال الفترة. (المرجع: الفقرتان أ٢٥-أ٢٦).

التطبيقات والمواد التوضيحية الأخرى

تحديد مسائل التدقيق الأساسية (المرجع: الفقرتان ٩-١٠)

الاعتبارات التي يُنظر فيها عند تحديد المسائل التي تطلبت انتباه خاص من المدقق (المرجع: الفقرة ٩)

الأحكام المهنية الهامة التي اتخذها المدقق المتعلقة بنواحي معينة في البيانات المالية تتطلب اتخاذ الإدارة لأحكام مهنية هامة، وتشمل التقديرات المحاسبية ~~التي تم تحديدها~~ التي تخضع لدرجة عالية من التشكك في التقدير (المرجع: الفقرة ٩(ب)).

أ٢٣. يتطلب معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقّح) من المدقق أن يتواصل مع المكلفين بالحوكمة بشأن رأيه في الجوانب النوعية الهامة المتعلقة بالممارسات المحاسبية للمنشأة، بما في ذلك السياسات المحاسبية، والتقديرات المحاسبية والإفصاحات الواردة في البيانات المالية.[٥٤] وفي كثير من الحالات، يتعلق ذلك بالتقديرات المحاسبية الحرجة وما يتعلق بها من إفصاحات، والتي على الأرجح ستتطلب اهتماماً خاصاً من المدقق، والتي يمكن أيضاً تعريفها باعتبارها مخاطر هامة.

أ٢٤. ومع ذلك، وضح مستخدمو البيانات المالية اهتمامهم بالتقديرات المحاسبية التي ~~تم تحديدها بأن~~ لها تخضع لدرجة عالية من التشكك في التقدير (~~وفقا~~ انظر معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ (المنقّح)[٥٥]) التي قد يكون لم يتم تحديدها باعتبارها مخاطر هامة. ومن بين أشياء أخرى، تعتمد تلك التقديرات بشكل كبير على الأحكام المهنية للإدارة وعادة ما تكون من أكثر المجالات تعقيداً في البيانات المالية، وقد تتطلب تدخل الخبير الإداري وخبير التدقيق على حدٍ سواء. وقد وضح المستخدمون أيضاً أن السياسات المحاسبية لها أثر كبير على البيانات المالية (وكذلك الحال بالنسبة للتغيرات الهامة في تلك السياسات) متعلقة بفهمهم للبيانات المالية، خاصة في الظروف التي لا تكون فيها ممارسات المنشأة متسقة مع غيرها من الممارسات في الصناعة.

---

[٥٤] معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المُنقح)، الفقرة ١٦(أ).

[٥٥] انظر الفقرات ~~١٦-١٧~~-من معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ (المُنقح) *" تدقيق التقديرات المحاسبية، ~~بما في التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة~~، وما يتعلق بها من إفصاحات ".*

IAPN™

ISA™

ISQC™



International Federation of Accountants®

529 Fifth Avenue, 6th Floor, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org
ISBN: 978-1-60815-389-3