

International Auditing and Assurance Standards Board®

ملحق

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

طبعة عام ٢٠١٨
الجزء الثالث

النسخة الأصلية

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board®

ترجمة ونشر



المجلس الدولي لمعايير المحاسبة والقانونيين

**ملحق لإصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة
والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى
والخدمات ذات العلاقة**

**طبعة عام ٢٠١٨
الجزء الثالث**

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

ولا يقبل أي من مجلس معايير التدقيق والتأكد 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، سواء كانت تلك الخسارة ناجمة عن الإهمال أو غير ذلك.

إن معايير التدقيق الدوليةTM، والمعايير الدولية لعمليات التأكيدTM، والمعايير الدولية لعمليات المراجعةTM، والمعايير الدولية للخدمات ذات العلاقةTM، والمعايير الدولية لرقابة الجودةTM، وملاحظات ممارسة التدقيق الدوليةTM، ومسودات العرض، وأوراق المشاورات، وغيرها من إصدارات مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية تُنشر من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين الذي يعود له حقوق التأليف الخاصة بها.

حقوق التأليف محفوظة © ديسمبر ٢٠١٦ للإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين "IFAC". جميع الحقوق محفوظة، ويمكن تنزيل هذا الإصدار للإستخدام الشخصي غير التجاري (كمراجع 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 والتأكد 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: 978-1-60815-318-3

نشر الإتحاد الدولي للمحاسبين في ديسمبر ٢٠١٦ النسخة الانجليزية لعام ٢٠١٦-٢٠١٧ من إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، وقام المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين بترجمتها إلى العربية في مايو ٢٠١٧ ويتم نسخها بموافقة الإتحاد الدولي للمحاسبين. وأخذ الإتحاد الدولي للمحاسبين عملية ترجمة الكتاب بعين الاعتبار وتمت الترجمة وفقاً "لبيان السياسة- ترجمة المعايير والإرشادات الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين". 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 ٢٠١٦-٢٠١٧ 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 ٢٠١٦-٢٠١٧ 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 ٢٠١٦-٢٠١٧ / ISBN: 978-1-60815-318-3

"Handbook of international Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-

ISBN: 978-1-60815-318-3"/2017 Edition

رقم الإيداع لدى المكتبة الوطنية: ٢٠١٦/٦/٢٥٧٥



International Auditing
and Assurance
Standards Board

ISBN: 978-9957-418-24-3

New York 10017 USA 529 Fifth Avenue New York,

T+1 (212) 286-9344 F+1 (212) 286-9570

www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-318-

العلامات التجارية والعلامات التجارية المسجلة وعلامات الخدمة

مجلس معايير التدقيق والتأكد 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™

ISQN™

IAPN™

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

الجزء الثالث

المحتويات

الصفحة	جودة التدقيق
٦٩-١	إطار جودة التدقيق: العناصر الرئيسية في تهيئة البيئة المناسبة لجودة التدقيق.....
	إطار التأكيد
١٠٤-٧٠	الإطار الدولي المعدل لعمليات التأكيد.....

إطار جودة التدقيق: العناصر الرئيسية في تهيئة البيئة المناسبة لجودة التدقيق

رؤية مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي فيما يخص إطار جودة التدقيق تشمل أهداف إطار جودة التدقيق ما يلي:

- رفع الوعي حول العناصر الرئيسية لجودة التدقيق.
- تشجيع الأطراف المعنية الرئيسية على استكشاف سبل تحسين جودة التدقيق.
- تسهيل المزيد من الحوار بين الأطراف المعنية الرئيسية فيما يخص موضوع الجودة.

يتوقع مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي بأن يثير الإطار مناقشات عدّة، ويؤدي إلى إتخاذ إجراءات إيجابية لتحسين جودة التدقيق بشكل مستمر.

يتوجب على مدققي الحسابات الإمتثال لمعايير التدقيق ذات العلاقة ومعايير رقابة الجودة داخل مؤسسات التدقيق، كما يتعين عليهم مراعاة الأخلاقيات والمتطلبات التنظيمية الأخرى. ولا يعتبر الإطار بديلاً عن تلك المعايير، كما أنه لا ينص على معايير إضافية أو متطلبات محددة لأداء عمليات التدقيق.

مقدمة

يجب أن تكون المعلومات المالية ملائمة وموثوقة ومقدمة في الوقت المناسب لتلبية إحتياجات المستخدمين. وغالباً ما تتطلب القوانين والأنظمة الوطنية، إلى جانب الأطراف المعنية لدى المنشأة، إجراء تدقيق خارجي على بعض عناصر المعلومات المالية لمنح المستخدمين الثقة بأن المعلومات يمكن الإعتماد عليها. ولكي يحقق التدقيق الخارجي الهدف المقصود منه، يجب أن يثق مستخدمو البيانات المالية المدققة بأن المدقق قد عمل وفق معيار مناسب وأنه تم إجراء " تدقيق ذو جودة ".

غالباً ما يُستخدم مصطلح "جودة التدقيق" في المناقشات بين الأطراف المعنية، وفي الإتصالات بين الجهات التنظيمية وواضعي المعايير ومؤسسات التدقيق وغيرهم، وفي البحوث ووضع السياسات. ويعتبر موضوع جودة التدقيق موضوع معقد، وكما هو مبين في الملحق ١، لا يوجد تعريف أو تحليل لهذا الموضوع كان قد حظي بإعتراف عالمي.

لهذا السبب، وضع مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي إطار خاص بجودة التدقيق (الإطار) يصف عوامل المدخلات والعملية والمخرجات التي تسهم في جودة التدقيق على مستوى العملية ومؤسسة التدقيق وعلى المستوى الوطني فيما يخص البيانات المالية المدققة. يوضح الإطار أيضاً أهمية التفاعلات المناسبة بين الأطراف المعنية وأهمية العوامل السياقية المختلفة.

يعتقد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي أن هذا الإطار يصب في المصلحة العامة لأنه:

- يشجع مؤسسات التدقيق الوطنية والشبكات الدولية لمؤسسات التدقيق ومنظمات المحاسبة المهنية على التفكير في كيفية تحسين جودة التدقيق وتحسين نقل المعلومات حول جودة التدقيق؛
- رفع مستوى الوعي والفهم بين الأطراف المعنية بشأن العناصر المهمة في جودة التدقيق؛
- مساعدة الأطراف المعنية على إدراك تلك العوامل التي قد تستحق اهتمام كبير لتعزيز جودة التدقيق. على سبيل المثال، يمكن استخدام الإطار لإبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة حول جودة التدقيق وتشجيعهم على إعادة النظر في أدوارهم التي يتعين عليهم القيام بها لتعزيز جودة التدقيق.
- المساعدة في وضع المعايير على المستويين الدولي والوطني. على سبيل المثال، يستخدم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي الإطار عندما يراجع المعيار الدولي لرقابة الجودة^١ ومعايير التدقيق الدولية. كما يمكن أن يساعد مجلس معايير أخلاقيات المهنة الدولية للمحاسبين (IESBA) ومجلس معايير تعليم المحاسبة الدولية (IAESB) في إدخال تحسينات على بياناتهم الرسمية.

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

- تسهيل الحوار وإقامة علاقات عمل وثيقة بين مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي والأطراف المعنية الرئيسية وكذلك فيما بين هذه الأطراف المعنية؛
- تحفيز البحوث الأكاديمية حول هذا الموضوع؛ و
- مساعدة طلاب التدقيق على فهم أصول المهنة التي يتطلعون للانضمام إليها بشكل أفضل.

المحتويات

الصفحة	
٥	نظرة عامة.....
١٠	١ عوامل المدخلات.....
١٣	٢ عوامل العملية.....
١٤	٣ عوامل المخرجات.....
٢١	٤ التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية
٢٨	٥ العوامل السياقية
	الملحق ١: تعقيد تعريف جودة التدقيق
	الملحق ٢: خصائص الجودة لعوامل المدخلات والعملية

نظرة عامة

١. يشمل مصطلح **جودة التدقيق** العناصر الرئيسية التي تسهم في تهيئة البيئة التي تزيد من احتمالية إجراء عمليات التدقيق ذات الجودة العالية بشكل مستمر.

٢. يكمن الهدف من تدقيق البيانات المالية في مساعدة المدقق على تكوين رأي حول البيانات المالية بناءً على وجود أدلة تدقيق كافية وملائمة حول ما إذا كانت البيانات المالية تخلو من الأخطاء الجوهرية، ورفع التقارير وفقاً لنتائج. من المرجح أن يتم إنجاز **التدقيق بجودة عالية** من قبل فريق العملية الذي:

- يتبنى قيم وأخلاقيات وسلوكيات مناسبة؛
- يتمتع بالمعرفة والمهارات والخبرات الكافية، ويخصص وقتاً كافياً لأداء عمل التدقيق؛
- يطبق عملية تدقيق صارمة وإجراءات حول رقابة الجودة تمتثل للقوانين والأنظمة والمعايير المعمول بها؛
- يقدم تقارير مفيدة في الوقت المناسب؛ و
- يتفاعل بشكل مناسب مع الأطراف المعنية ذات العلاقة.

٣. تقع مسؤولية أداء عمليات التدقيق عالية الجودة للبيانات المالية على عاتق المدققين. ومع ذلك، فإن جودة التدقيق تتحقق على أفضل نحو في بيئة يتوفر فيها الدعم من المشاركين في سلسلة توريد إعداد التقارير المالية ويتوفر فيها تفاعلات مناسبة بين هؤلاء المشاركين.

٤. يهدف هذا الإطار إلى زيادة الوعي بالعناصر الرئيسية في جودة التدقيق، وبالتالي تشجيع المدققين ومؤسسات التدقيق والجهات المعنية الأخرى على تحدي أنفسهم حول ما إذا كان يمكنهم إنجاز المزيد لتعزيز جودة التدقيق في بيئاتهم المحددة.

٥. ينطبق هذا الإطار على عمليات تدقيق جميع المنشآت بغض النظر عن حجمها وطبيعتها وتعقيدها. كما ينطبق أيضاً على جميع مؤسسات التدقيق بغض النظر عن حجمها، بما في ذلك مؤسسات التدقيق التي هي جزء من شبكة أو اتحاد ما. ومع ذلك، تتفاوت أهمية خصائص جودة التدقيق الموصوفة في هذا الإطار وتؤثر على جودة التدقيق بطرق مختلفة.

٦. يتوجب على المدققين الإمتثال لمعايير التدقيق ذات الصلة ومعايير رقابة الجودة لمؤسسات التدقيق، كما يتعين عليهم التقيد بأخلاقيات المهنة والمتطلبات التنظيمية الأخرى. ويتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة ^٢ تحديداً مسؤوليات المؤسسة فيما يتعلق بنظام رقابة الجودة على عمليات

^٢ يتطلب المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ من مؤسسات التدقيق تأسيس نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه لتزويدها بتأكيد معقول بأن المؤسسة وموظفيها يمتثلون للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛ وأن التقارير الصادرة من قبل المؤسسة أو شركاء العملية هي تقارير مناسبة في الظروف المحددة.

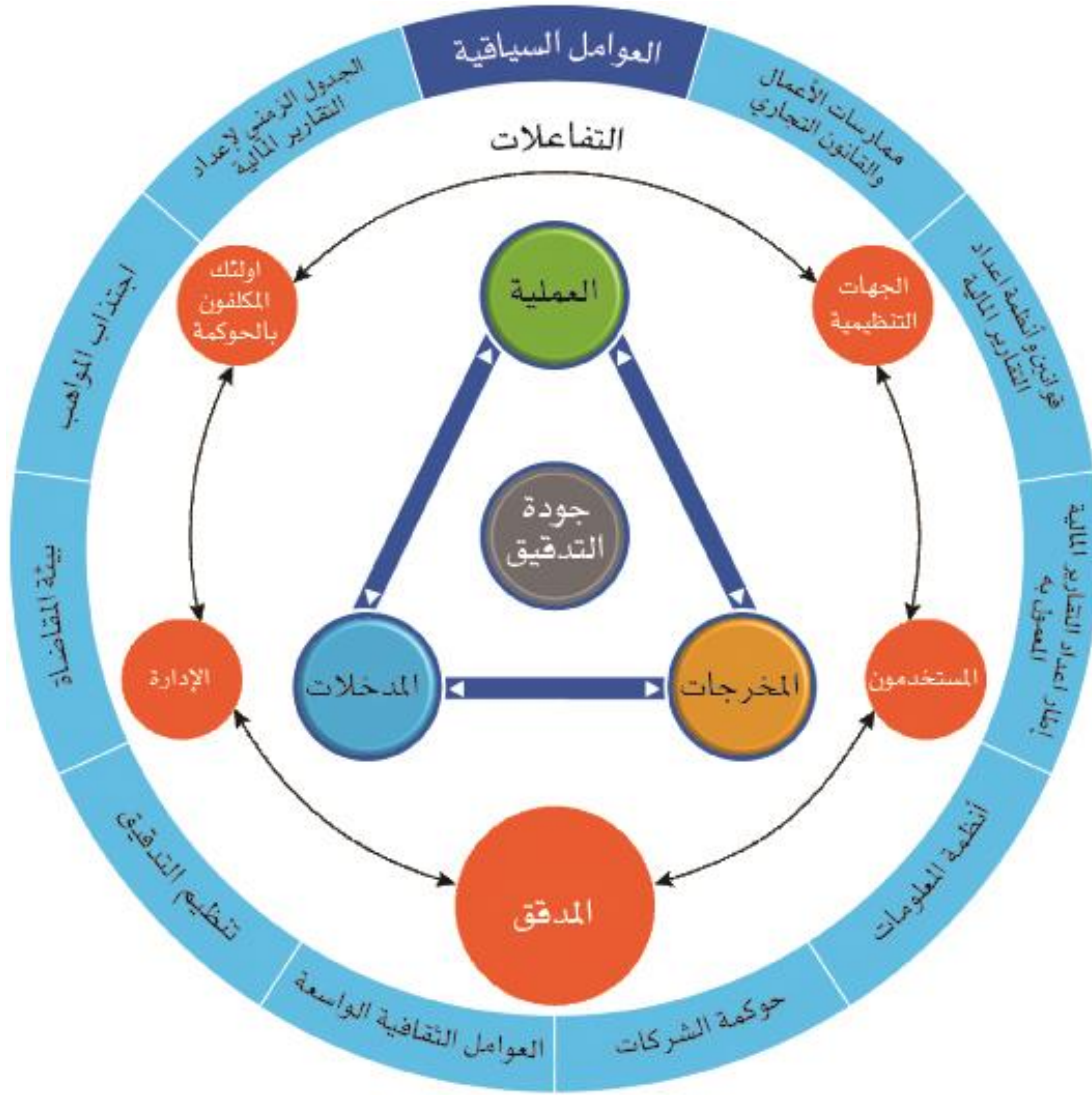
التدقيق. ولا يعدّ الإطار بديلاً عن هذه المعايير، كما لا ينص على معايير إضافية ولا يوفر متطلبات إجرائية لأداء عمليات التدقيق.

٧. بينما تتأثر جودة التدقيق الفردي بالمدخلات والعمليات والمخرجات والتفاعلات الموصوفة في هذا الإطار، إلا أن إطار جودة التدقيق، بحد ذاته، ليس كافياً لغرض تقييم جودة التدقيق الفردي. وذلك لأنه يجب البحث بشكل مفصل في مسائل معينة مثل طبيعة وتوقيت ونطاق أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها إستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية في منشأة معينة، ومدى ملاءمة أحكام التدقيق ذات الصلة والإمتثال للمعايير ذات العلاقة.

٨. يميز الإطار العناصر التالية:

- أ. المدخلات
- ب. العملية
- ج. المخرجات
- د. التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية
- هـ. العوامل السياقية

يمكن وصف الإطار على النحو التالي:



المدخلات

٩. يتم تجميع المدخلات ضمن عوامل المدخلات التالية:

- (أ) قيم وأخلاقيات وسلوكيات المدققين، والتي تتأثر بدورها بالثقافة السائدة داخل مؤسسة التدقيق؛ و
- (ب) معرفة ومهارات وخبرة المدققين والوقت المخصص لهم لأداء التدقيق.

١٠. وضمن عوامل المدخلات هذه، تُنظم أيضاً خصائص الجودة بين تلك العوامل التي تُطبق مباشرة على:

- (أ) مستوى عملية التدقيق؛
- (ب) مستوى مؤسسة التدقيق، وبالتالي بشكلٍ غير مباشر على جميع عمليات التدقيق التي تقوم بها مؤسسة التدقيق تلك؛ و

(ج) على المستوى الوطني (أو الإختصاصي)، وبالتالي بشكل غير مباشر على جميع مؤسسات التدقيق العاملة في ذلك البلد وعمليات التدقيق التي تضطلع بها.

١١. يصف الملحق ٢، بمزيد من التفاصيل، خصائص الجودة لعوامل المدخلات على مستوى العملية والمؤسسة وعلى المستوى الوطني.

١٢. تتأثر مدخلات جودة التدقيق بالسياق الذي تتم فيه عملية التدقيق، وبالتفاعلات مع الأطراف المعنية الرئيسية وبالمرجات. على سبيل المثال، قد تتطلب القوانين والأنظمة (السياق) تقارير محددة (المرجات) تؤثر على المهارات (المدخلات) المستخدمة.

العملية

١٣. تؤثر دقة عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة على جودة التدقيق. ويصف الملحق ٢ بمزيد من التفاصيل خصائص الجودة لهذا العامل على مستوى العملية والمؤسسة وعلى المستوى الوطني.

المرجات

١٤. تشمل المرجات التقارير والمعلومات التي يتم إعدادها بشكل رسمي وعرضها من قبل طرف إلى آخر، وكذلك المرجات التي تنشأ عن عملية التدقيق والتي عادةً ما تكون غير مرئية بالنسبة لأولئك الذين من خارج المؤسسة التي تخضع للتدقيق. على سبيل المثال، قد تشمل هذه التحسينات التي تطرأ على ممارسات إعداد التقارير المالية للمنشأة والرقابة الداخلية على التقارير المالية، التي قد تنجم عن نتائج المدقق.

١٥. غالباً ما تتحدد مخرجات عملية التدقيق بواسطة السياق، بما في ذلك المتطلبات التشريعية. وفي حين قد تؤثر بعض الأطراف المعنية على طبيعة المرجات، يكون للأطراف الأخرى تأثير أقل. وفي الواقع، يعتبر تقرير المدقق من المرجات الأساسية بالنسبة لبعض الأطراف المعنية، مثل المستثمرين في الشركات المدرجة.

التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية

١٦. حيث يقوم كل طرف مستقل من الأطراف المعنية في سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية بدور هام في دعم التقارير المالية عالية الجودة، فإن الطريقة التي تتفاعل فيها الأطراف المعنية قد يكون لها أثر محدد على جودة التدقيق. وتتأثر هذه التفاعلات، بما في ذلك الإتصالات الرسمية وغير الرسمية، بالسياق الذي تجري فيه عملية التدقيق كما تسمح بإيجاد علاقة ديناميكية بين المدخلات والمرجات. على سبيل المثال، يمكن أن تؤثر المناقشات بين المدقق ولجنة التدقيق لدى شركة مدرجة في مرحلة التخطيط على استخدام المهارات المتخصصة (المدخلات) وعلى شكل ومحتوى تقرير المدقق المقدم لأولئك المكلفين بالرقابة (المرجات). وفي المقابل، وفيما يخص مؤسسات الأعمال المملوكة لجهات خاصة، قد يكون هناك اقتراب وثيق من المالكين خلال عملية التدقيق. وفي هذه الظروف، قد تحدث إتصالات غير رسمية متكررة تسهم في جودة التدقيق.

العوامل السياقية

١٧. هناك عدد من العوامل البيئية- أو السياقية، مثل القوانين والأنظمة وحوكمة الشركات، التي لديها القدرة على التأثير على طبيعة ونوعية التقارير المالية، وبصورة مباشرة أو غير مباشرة، على جودة التدقيق. وحيث يكون مناسباً، يتجاوب المدققون مع هذه العوامل عند تحديد أفضل السبل للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.

١. عوامل المدخلات

١. تشمل عمليات التدقيق ذات الجودة العالية قيام المدققين بما يلي:

- إظهار القيم والأخلاقيات والسلوكيات المناسبة؛ و
- التمتع بالمعرفة والمهارات والخبرات الكافية وتخصيص وقت كافٍ لهم لأداء أعمال التدقيق.

٢. فيما يلي أدناه وصف للخصائص الرئيسية التي تؤثر على جودة التدقيق. وتُطبق هذه الخصائص على مستوى عملية التدقيق، وعلى مستوى مؤسسة التدقيق، وعلى المستوى الوطني (أو الاختصاصي^٣). وتوصف كل خاصية وكل مستوى في أقسام منفصلة.

١.١ القيم والأخلاقيات والسلوكيات - على مستوى العملية (المرجع: الفقرات ٢-١٦، الملحق ٢)

٣. يكون شريك عملية التدقيق^٤ مسؤول عن عملية التدقيق، وهو بالتالي مسؤول بشكل مباشر عن جودة التدقيق. وبالإضافة إلى تحمل المسؤولية عن أداء التدقيق، يكون لشريك عملية التدقيق دور أساسي في ضمان إظهار فريق العملية للقيم والأخلاقيات والسلوكيات اللازمة لدعم عملية التدقيق ذات الجودة العالية.

وفيما يلي الخصائص الرئيسية:

- يدرك فريق العملية: أنه يتم إجراء التدقيق بما يصب في المصلحة العامة الواسعة؛ كما يدرك أهمية الإمتثال للمتطلبات^٥ الأخلاقية.
- يتحرى فريق العملية الموضوعية والنزاهة.
- يكون فريق العملية مستقل.
- يظهر فريق العملية الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
- يتبنى فريق العملية أسلوب التشكيك المهني.

^٣ يمكن أن يكون الاختصاص أكبر أو أصغر من بلد معين. وفي بعض مناطق العالم، تغطي بعض جوانب نظام التدقيق عدداً من البلدان. وفي بعض البلدان، يتم تنفيذ جوانب نظام التدقيق من قبل وحدات أصغر مثل الولايات أو المقاطعات.

^٤ في بيئة القطاع العام، يجب أن تُقرأ المصطلحات التالية: "العميل" و"العملية" و"شريك العملية"، و"المؤسسة"، حيث يكون ملائماً، على أنها تشير إلى ما يقابلها في القطاع العام كما هي معرفة في المعيار الدولي للمؤسسات العليا للتدقيق ٤٠ "رقابة الجودة للمؤسسات العليا للتدقيق"، القسم ٧.

^٥ تحدد قواعد أخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين خمسة مبادئ أساسية لأخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين وهي: النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة والسرية والسلوك المهني.

٢.١ القيم والأخلاقيات والسلوكيات - على مستوى المؤسسة (المرجع: الفقرات ١٧-٣٢ الملحق ٢)

٤. إن ثقافة مؤسسة التدقيق لها تأثير هام على قيم وأخلاقيات وسلوكيات شركاء التدقيق والأفراد الآخرين في فريق العملية لأن البيئة التي يعمل فيها فريق العملية يمكن أن يؤثر بشكل كبير على عقلية الشركاء والموظفين، وبالتالي على الطريقة التي ينجزوا فيها مسؤولياتهم. وبينما يتم تصميم إجراءات التدقيق لحماية المصلحة العامة، غالباً ما تكون مؤسسات التدقيق هي منشآت تجارية. وتعدّ ثقافة كل مؤسسة عاملاً مهماً في تحديد كيفية عمل شركائها وموظفيها بما يصب في المصلحة العامة، ويحقق في الوقت نفسه الأهداف التجارية للمؤسسة.

٥. فيما يلي الخصائص الرئيسية المتعلقة بخلق ثقافة تُتَمَنّ فيها جودة التدقيق:

- توفر ترتيبات للحوكمة تحدد "منهج الإدارة العليا" المناسب، والتي تهدف إلى الحفاظ على إستقلالية المؤسسة.
- يتم تعزيز الصفات الشخصية اللازمة من خلال أنظمة التقييم والمكافأة التي تدعم جودة التدقيق.
- لا تشكّل الإعتبارات المالية أساساً لإتخاذ إجراءات وقرارات تضعف من جودة التدقيق.
- تؤكد المؤسسة على أهمية تزويد الشركاء والموظفين بفرص التطوير المهني المستمر وفرص الوصول إلى دعم فني عالي الجودة.
- تعزز المؤسسة ثقافة التشاور بشأن القضايا الصعبة.
- وجود أنظمة قوية لإتخاذ قرارات قبول العملاء واستمرارهم.

٣.١ القيم والأخلاقيات والسلوكيات - على المستوى الوطني (المرجع: الفقرات ٣٣-٤٠ الملحق ٢)

٦. يكون لأنشطة التدقيق التنظيمية الوطنية تأثير هام على الثقافة داخل المؤسسات وعلى قيم وأخلاقيات وسلوكيات شركاء التدقيق والأفراد الآخرين في فريق العملية. وفيما يلي الخصائص الرئيسية:

- يتم إصدار متطلبات أخلاقيات المهنة التي توضح المبادئ الأخلاقية الأساسية والمتطلبات المحددة التي تُطبق.
- تبذل الهيئات التنظيمية وواضعو المعايير الوطنية ومنظمات المحاسبة المهنية ما في وسعهم لضمان فهم المبادئ الأخلاقية وتطبيق المتطلبات باستمرار.
- تتم مشاركة المعلومات ذات الصلة بقرارات قبول العملاء بين مؤسسات التدقيق.

٤.١ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت - على مستوى العملية (المرجع: الفقرات ٤١-٥٨ الملحق ٢)

٧. يكون شريك عملية التدقيق مسؤول عن إقتناعه بأن فريق العملية يتمتع بالكفاءات المناسبة بشكل جماعي وأن الفريق لديه الوقت الكافي ليكون قادراً على الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة قبل إصدار رأي التدقيق.

٨. وفيما يلي الخصائص الرئيسية:

- يتمتع الشركاء والموظفون بالكفاءات اللازمة.
- يفهم الشركاء والموظفون أعمال المنشأة.
- يصدر الشركاء والموظفون أحكاماً معقولة.
- يعمل شريك عملية التدقيق بشكلٍ نشط في تقييم المخاطر وتخطيط العمل المنجز ومراجعته والإشراف عليه.
- يتمتع الموظفون الذين ينفذون أعمال التدقيق التفصيلية "في الموقع" بخبرة كافية، ويتم توجيه عملهم والإشراف عليه ومراجعته بشكل مناسب، وهناك درجة معقولة من استمرارية الموظفين.
- يكون لدى الشركاء والموظفون الوقت الكافي لإجراء التدقيق بطريقة فعّالة.
- يمكن الوصول إلى شريك عملية التدقيق والأفراد الآخرين ذوي الخبرة في فريق العملية من قبل الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

٥.١ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت - على مستوى المؤسسة (المرجع: الفقرات ٥٩-٧٠)

(الملحق ٢)

٩. تؤثر سياسات وإجراءات مؤسسة التدقيق على المعرفة والخبرة المطلوبتين لشركاء عملية التدقيق وغيرهم من أفراد فريق العملية، وعلى الوقت المتاح لهم للقيام بأعمال التدقيق اللازمة. وفيما يلي الخصائص الرئيسية:

- يكون لدى الشركاء والموظفين الوقت الكافي للتعامل مع القضايا الصعبة عند ظهورها.
- يتم هيكلة فريق العملية بشكلٍ سليم.
- يقدم الشركاء وغيرهم من كبار الموظفين تقييمات للموظفين الأقل خبرة في الوقت المناسب ويزودهم بالتدريب المناسب أو التدريب "خلال العمل".
- يتم تقديم تدريب كافٍ لشركاء التدقيق والموظفين فيما يخص مواضيع التدقيق والمحاسبة، وحيث يكون مناسباً، فيما يخص قضايا الصناعة المتخصصة.

٦.١ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت - على المستوى الوطني (المرجع: الفقرات ٧١-٨٠ الملحق ٢)

١٠. يمكن أن تؤثر الأنشطة الوطنية على كفاءات المدققين. وفيما يلي الخصائص الرئيسية:
 - وجود ترتيبات قوية لترخيص مؤسسات التدقيق/ المدققين الأفراد.
 - تحديد متطلبات التعليم بشكل واضح وتوفير موارد كافية للتدريب على نحو فعال.
 - وجود ترتيبات لإطلاع المدققين على القضايا الراهنة وتوفير التدريب لهم على متطلبات المحاسبة أو التدقيق أو المتطلبات التنظيمية الجديدة.
 - تكون مهنة التدقيق مهنة بشكل جيد لإجتذاب الأفراد ذوي الصفات المناسبة والحفاظ عليهم.

٢. عوامل العملية

١١. تشمل عمليات التدقيق عالية الجودة قيام المدققين بتطبيق عملية تدقيق صارمة وإجراءات لرقابة الجودة تتوافق مع القوانين والأنظمة والمعايير المعمول بها.

١.٢ عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة - على مستوى العملية (المرجع: الفقرات ٨١-٩٣ الملحق ٢)

١٢. يجب إجراء عمليات التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق وهي تخضع لإجراءات رقابة الجودة في مؤسسة التدقيق، التي تتسجم مع المعيار الدولي لرقابة الجودة ١. وتوفر هذه الإجراءات الأساس لمنهج منضبط في تقييم المخاطر والتخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق وصياغة وإبداء الرأي في نهاية المطاف. في بعض الأحيان، توفر منهجيات مؤسسات التدقيق وسياساتها وإجراءاتها الداخلية إرشادات أكثر تحديداً بشأن مسائل معينة مثل تحديد الأطراف التي تتولى القيام بأنشطة محددة، ومتطلبات التشاور الداخلية، وصيغ الوثائق.

١٣. بينما تسهم معايير التدقيق ومنهجية مؤسسة التدقيق في صياغة عملية التدقيق، إلا أنه يتم تصميم الطريقة التي تُطبق فيها العملية على أرض الواقع بشكل محدد بحيث تتناسب مع عملية التدقيق المحددة. وفيما يلي الخصائص الرئيسية:

- يتقيد فريق العملية بمعايير التدقيق والقوانين والأنظمة ذات الصلة، وإجراءات رقابة الجودة في مؤسسة التدقيق.
- يستفيد فريق العملية من تكنولوجيا المعلومات بشكل مناسب.
- يوجد تفاعل مجدي مع الأطراف الأخرى المشاركة في التدقيق.
- توجد ترتيبات مناسبة مع الإدارة وذلك لتحقيق عملية تدقيق تتسم بالفعالية والكفاءة.

٢.٢ عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة - على مستوى المؤسسة (المرجع: الفقرات ٩٤-١١١ الملحق

(٢)

١٤. تؤثر سياسات وإجراءات مؤسسة التدقيق على عملية التدقيق. وفيما يلي الخصائص الرئيسية التي تسهم في جودة التدقيق:
- يتم تعديل منهجية التدقيق لمواءمة التطورات في المعايير المهنية ومواءمة النتائج المتمخضة عن عمليات مراجعة الرقابة الداخلية وعمليات التفتيش الخارجية.
 - تشجع منهجية التدقيق مختلف أفراد الفريق على تطبيق التشكيك المهني وممارسة الأحكام المهنية المناسبة.
 - تتطلب المنهجية الإشراف على أعمال التدقيق ومراجعتها بشكل فعال.
 - تتطلب المنهجية وثائق تدقيق مناسبة.
 - يتم وضع إجراءات صارمة لرقابة الجودة ومراقبة جودة التدقيق وإتخاذ إجراءات لاحقة مناسبة.
 - يتم، عند الضرورة، إجراء عمليات مراجعة فعالة لرقابة جودة العملية.

٣.٢ عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة - على المستوى الوطني (المرجع: الفقرات ١١٢-

١١٩ الملحق ٢)

١٥. يمكن أن تؤثر أنشطة التدقيق التنظيمية الوطنية على عملية التدقيق.
١٦. تصدر معايير التدقيق الدولية عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي. ويضع مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين معايير عالية الجودة للسلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين من خلال تطوير قواعد قوية للسلوك الأخلاقي ومناسبة دولياً للمحاسبين المهنيين. في حين يعمل مجلس معايير تعليم المحاسبة الدولية على تطوير وتعزيز تعليم المحاسبة المهنية- بما في ذلك الكفاءة الفنية، فضلاً عن المهارات والقيم والأخلاقيات والسلوكيات المهنية للمحاسبين المهنيين من خلال إصدار معايير التعليم الدولية. ويتم بشكل واسع تبني هذه المعايير على المستوى الوطني. فيما يلي الخصائص الرئيسية:
- يتم إصدار معايير التدقيق وغيرها من المعايير التي توضح الأهداف الأساسية وكذلك المتطلبات المحددة التي تُطبق.
 - تبحث الهيئات المسؤولة عن عمليات تفتيش التدقيق الخارجية في السمات ذات الصلة لجودة التدقيق، داخل مؤسسات التدقيق وفي عمليات التدقيق المختلفة.
 - توجد أنظمة فعالة للتحقيق في مزاعم فشل التدقيق وإتخاذ الإجراءات التأديبية، حيث يكون مناسباً.

٣. عوامل المخرجات

١٧. تتلقى مختلف الأطراف المعنية مخرجات مختلفة من التدقيق. ومن المحتمل أن تُقيم هذه

المخرجات من حيث فائدتها وتوقيتها، ويمكن إعتبارها جوانب في جودة التدقيق. ويمكن أيضاً:

- أن توفر آراءً أكثر تبصراً في جودة التدقيق. على سبيل المثال، من المحتمل أن تصف التقارير المقدمة من منظمي التدقيق نقاط الضعف التي تم تحديدها عبر أنشطة التفنيس؛ و
- أن تؤثر مباشرةً على جودة التدقيق. على سبيل المثال، قد يؤدي الإضطلاع بمسؤولية محددة للإبلاغ عن مسألة ما، مثل فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، إلى أعمال أكثر قوة في ذلك المجال.

١٨. يكون لدى بعض الأطراف المعنية، وخاصةً الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة وبعض الجهات

التنظيمية، آراءً وأفكاراً مباشرة أكثر في بعض مدخلات جودة التدقيق وهم بالتالي أقدر على

تقييم الجودة، على الأقل جزئياً. ويمكن أن توفر المخرجات من هذه الأطراف المعنية الأخرى،

على سبيل المثال، المعلومات المقدمة من لجان التدقيق، معلومات مفيدة حول جودة التدقيق

للمستخدمين الخارجيين.

١٩. يمكن أن تشمل المخرجات ذات الصلة ما يلي:

المخرجات	المستوى
من المدقق ١.١.٣ تقارير المدقق إلى مستخدمي البيانات المالية المدققة ٢.١.٣ تقارير المدقق إلى أولئك المكلفين بالحوكمة ٣.١.٣ تقارير المدقق إلى الإدارة ٤.١.٣ تقارير المدقق إلى الجهات التنظيمية المالية والإشرافية من المنشأة ٥.١.٣ البيانات المالية المدققة ٦.١.٣ التقارير من أولئك المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك لجان التدقيق من الجهات المنظمة للتدقيق ٧.١.٣ تقديم معلومات حول عمليات التدقيق المختلفة من قبل الجهات التنظيمية	٣.١ على مستوى العملية

٢.٣ على مستوى المؤسسة وعلى المستوى الوطني	من مؤسسة التدقيق ١.٢.٣ تقارير الشفافية ٢.٢.٣ التقارير السنوية والتقارير الأخرى من الجهات المنظمة للتدقيق ٣.٢.٣ توفير نظرة عامة إجمالية حول نتائج عمليات تفتيش مؤسسة التدقيق
--	--

١.٣ المخرجات - على مستوى العملية

١.١.٣ تقارير المدقق لمستخدمي البيانات المالية المدققة

٢٠. إن أحد المخرجات الأساسية للتدقيق هو رأي المدقق الذي يوفر الثقة للمستخدمين بشأن موثوقية البيانات المالية المدققة. وبالنسبة لغالبية المستخدمين، يعد غياب رأي المدقق المعدل مؤشر هام حول موثوقية المعلومات المالية. قد تتأثر قيمة هذا المؤشر بعدد من العوامل، بما في ذلك سمعة مؤسسة التدقيق^٦ التي أجرت التدقيق، والإفترض المتعلق بفعالية عملية التدقيق المستخدمة.

٢١. يتيح تقرير المدقق فرصة له لتقديم المعلومات لإعطاء المستخدمين بعض الأفكار حول عمل المدقق ونتائجه وبالتالي حول جودة التدقيق المنجز. ومع ذلك، لا يستغل المدققون هذه الفرصة دائماً وقد تم، على مر السنين، توحيد تقرير المدقق. وفيما عدا الظروف التي يتم فيها تعديل رأي المدقق، لا يتم عادةً توفير المعلومات حول عمل المدقق ونتائجه.

٢٢. وبالإضافة إلى التوسع في المعلومات الواردة في تقرير المدقق، يمكن أيضاً أن تزيد فائدته إذا اشتمل على تأكيد اضافي بشأن مسائل محددة حسبما تقتضي القوانين أو الأنظمة. في بعض الحالات، يمكن توفير هذا التأكيد دون توسيع نطاق التدقيق (على سبيل المثال، التأكيد على أن الإدارة قد وفرت للمدقق كافة المعلومات والإيضاحات المطلوبة). في حالات أخرى، ينبغي توسيع نطاق التدقيق (على سبيل المثال، توفير التأكيد حول فعالية أنظمة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية).

^٦ لم يتم التطرق تحديداً إلى سمعة مؤسسة التدقيق في الإطار حيث أنها ليست عنصراً من عناصر جودة التدقيق بل هي أمر ينشأ من إجراء عمليات التدقيق عالية الجودة بشكل مستمر. هناك عدد من العوامل التي تؤثر على سمعة المؤسسة بما في ذلك حجمها وأنشطتها التسويقية ودرجة تأثيرها سلباً بإجراءات المقاضاة أو الإجراءات التنظيمية.

٢٣. عادةً ما يتم توفير المزيد من المعلومات عن عملية التدقيق من قبل مدققي القطاع العام إما في تقرير المدقق الرئيسي أو في التقرير التكميلي الذي يمكن الوصول إليه من قبل الجمهور العام. بالإضافة إلى ذلك، يقوم مدققو القطاع العام أحياناً بتنفيذ أعمالهم في بيئة تتيح للمواطنين فرصة الوصول إلى الوثائق الرسمية. يمكن أن تؤدي حرية المعلومات هذه إلى قيام مدقق القطاع العام بالإفصاح عن معلومات أكثر تفصيلاً حول عمليات التدقيق، على سبيل المثال، على المخاطر التجارية للمنشأة وأنظمة الرقابة الداخلية.

٢.١.٣ تقارير المدقق إلى أولئك المكلفين بالحوكمة

٢٤. تتطلب معايير التدقيق عادةً تواصل المدقق مع أولئك المكلفين بالحوكمة في مسائل محددة في الوقت المناسب. على سبيل المثال، تتطلب معايير التدقيق الدولية^٧ التواصل حول ما يلي:

- مسؤوليات المدقق.
- نطاق وتوقيت التدقيق المخطط لهما.
- معلومات حول التهديدات التي تواجه موضوعية المدقق والإجراءات الوقائية ذات الصلة التي تم تطبيقها.
- النتائج المهمة من التدقيق.

٢٥. تُغطى غالباً مثل هذه المسائل في التقارير الخطية إلى أولئك المكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، من المتوقع أن تدعم متطلبات معايير التدقيق مناقشات أوسع وأكثر شمولاً بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة. ومن المحتمل أن يقيم أولئك المكلفون بالحوكمة قيمة وتوقيت كل من التقارير الخطية والاتصالات الأقل رسمية عند بحث جودة التدقيق الشاملة.

٢٦. فيما يتعلق بجودة وفائدة الاتصالات، قد يثمن أولئك المكلفون بالحوكمة تحديداً اتصالات المدقق التي توفر:

- آراء غير متحيزة بخصوص أداء الإدارة في الوفاء بمسؤولياتها بخصوص إعداد البيانات المالية؛
- آراء حول ممارسات إعداد التقارير المالية للمنشأة، بما في ذلك عمل أنظمة الرقابة الداخلية؛
- توصيات لتحسين عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة؛ و

^٧ معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ "الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة".

- معلومات تساعد على الوفاء بمسؤولياتهم الإدارية بشكل فعال.

٣.١.٣ تقارير المدقق إلى الإدارة

٢٧. أثناء عملية التدقيق، يكون لدى المدقق أيضاً إتصالات مكثفة مع الإدارة. وتكون العديد من هذه الاتصالات غير رسمية لكن في بعض الأحيان قد يقرر المدقق، أو قد تطلب الإدارة، من المدقق إضفاء الطابع الرسمي على الملاحظات ضمن تقرير خطي. في مثل هذه الظروف، من المرجح أن تؤكد الإدارة على قيمة وتوقيت هذه التقارير عند الأخذ بعين الاعتبار جودة التدقيق الشاملة.

٢٨. يمكن أن تُثَمِّن الإدارة تحديداً، وبغض النظر عن الاتصالات حول قضايا إعداد التقارير المالية، ما يلي:

- الآراء والأفكار التي تُقدم في مجالات محددة من أعمال وأنظمة المنشأة، وتوصيات التحسين في تلك المجالات المحددة؛
- الملاحظات بشأن المسائل التنظيمية؛ و
- المنظور العالمي حول قضايا أو اتجاهات الصناعة الهامة.

٢٩. يمكن أن تُثَمِّن الإدارة، وتحديداً في المنشآت الصغيرة ذات الموارد المحدودة، المشورة التجارية للمدقق. وفي تلك الظروف، يجب أن يدرك المدقق تهديدات الإستقلالية التي قد تنشأ.

٤.١.٣ تقارير المدقق إلى الجهات التنظيمية المالية والإشرافية

٣٠. يمكن أن تتطلب القوانين أو الأنظمة الوطنية من المدقق التواصل مع الجهات التنظيمية المالية أو الإشرافية، إما بشكل روتيني أو في ظروف محددة. تختلف المتطلبات الوطنية لكن يمكن أن تشمل ما يلي:

- توفير التأكيد على جوانب معينة في عملية إعداد التقارير المالية، على سبيل المثال، الرقابة الداخلية.
- مسائل إعداد التقارير التي تعتقد الجهات التنظيمية أنها من الممكن أن تكون ذات أهمية كبيرة بالنسبة لهم.
- الإبلاغ عن الأفعال غير القانونية، بما في ذلك شبهات غسل الأموال.

٣١. في مثل هذه الظروف، من المرجح أن تؤكد الجهات التنظيمية على قيمة وتوقيت هذه التقارير عند الأخذ بعين الاعتبار جودة التدقيق الشاملة.

٥.١.٣ البيانات المالية المدققة

٣٢. يعزز التأكيد من مصداقية إعداد التقارير المالية وقد يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية. على سبيل المثال، قد يؤدي التدقيق إلى قيام الإدارة بتغييرات على مسودة البيانات المالية. قد

تكون هذه التغييرات كمية أو نوعية في طبيعتها، مثل توضيح الإفصاحات في الإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية. وفي حين أن هذه التغييرات لا تكون عادةً واضحة للمستخدمين، الذين يواجهون ما يعتبرونه بيانات مالية ذات جودة عالية، فقد يستنتج المستخدمون بأنه تم إجراء عملية تدقيق عالية الجودة. والعكس صحيح على الأرجح، أي في مواجهة البيانات المالية التي تحتوي على أخطاء حسابية وتناقضات وإفصاحات من الصعب فهمها، قد يستنتج المستخدمون - في غياب تقرير المدقق المتحفظ - بأنه تم إجراء عملية تدقيق ذات جودة متدنية.

٣٣. يتوجب على المنشآت في بعض الاختصاصات إعادة عرض البيانات المالية المدققة التي وُجد أنها تحتوي على أخطاء جوهرية. وقد تدفع حاجة المنشأة لإعادة عرض بياناتها المالية المستخدمين للإعتقاد بوجود فشل في التدقيق، وذلك اعتماداً على أسباب إعادة البيان.

٦.١.٣ التقارير المقدمة من أولئك المكلفين بالحوكمة، بما في ذلك لجان التدقيق

٣٤. في عدد من البلدان، يكون أولئك المكلفون بالحوكمة - وخصوصاً لجان التدقيق في الشركات المدرجة، مسؤولون بشكل محدد عن درجة الإشراف على المدقق أو عن جوانب معينة في عملية التدقيق. وبينما يُحتمل أن يستنتج المستخدمون بأن المشاركة النشطة للجنة التدقيق عالي الجودة سيكون لها تأثير إيجابي على جودة التدقيق، إلا أنه يوجد تفاوت كبير في مدى قيام لجان التدقيق بإطلاع المستخدمين على الطريقة التي تستوفي بها هذه المسؤوليات.

٣٥. من الممكن الإفصاح بشكل كامل عن أنشطة لجان التدقيق بما يعود بالنفع على جودة التدقيق الفعلية وإدراك المستخدم لهذه الجودة. وبالتالي، تبحث بعض البلدان بشكل نشط في مسألة تضمين المزيد من المعلومات في التقارير السنوية حول أنشطة لجان التدقيق فيما يتعلق بالتدقيق الخارجي.

٧.١.٣ تقديم معلومات حول عمليات التدقيق المختلفة من قبل الجهات التنظيمية

٣٦. تعمل الجهات المنظمة للتدقيق، في بعض البلدان، على توفير نتائج التفتيش في عمليات التدقيق المختلفة للجان التدقيق ذات الصلة على الرغم من أن هذه المعلومات لا تُتاح عادةً للجمهور العام.

٢.٣ المخرجات - على مستوى المؤسسة وعلى المستوى الوطني

١.٢.٣ تقارير الشفافية

٣٧. يمكن أن توفر مؤسسات التدقيق معلومات عامة عن جودة التدقيق. وقد استحدث عدد من البلدان متطلبات محددة تقتضي من مؤسسات التدقيق تقديم تقارير شفافية توفر معلومات

حول حوكمة مؤسسة التدقيق ونظم رقابة الجودة^٨. وقد يساعد إتاحة هذه المعلومات للجمهور العام مستخدمي البيانات المالية المدققة الذين ليس لهم احتكاك مباشر مع عملية التدقيق على فهم خصائص مؤسسات التدقيق المختلفة، وفهم عوامل جودة التدقيق في تلك المؤسسات. وحيث لا تستطيع الأطراف المعنية تقييم جودة التدقيق بشكل مباشر، يمكن أن تساعد هذه المعلومات المنشآت في اختيار مؤسسة تدقيق جديدة.

٣٨. تتيح تقارير الشفافية أيضاً فرصة لمؤسسات التدقيق لتمييز ذاتها من خلال إبراز جوانب معينة في سياساتها ومنهجها في عمليات التدقيق والتنافس بالتالي على جوانب محددة في جودة التدقيق. كما أن نشر المعلومات المتعلقة، مثلاً، بعمليات وممارسات رقابة الجودة وضمن الاستقلالية في المؤسسة وحوكمتها يوفر حافزاً واضحاً للجميع داخل مؤسسة التدقيق للالتزام بروح ونص إلتزامات المؤسسة.

٢.٢.٣ التقارير السنوية والتقارير الأخرى

٣٩. تصدر بعض مؤسسات التدقيق تقارير سنوية. وتتيح التقارير السنوية فرصة لهذه الهيئات لوصف مؤشرات الأداء الرئيسية فيما يتعلق بجودة التدقيق والمبادرات المتخذة لتعزيزها. ويمكن أن تساعد هذه المعلومات على تمييز أنفسهم في مجال جودة التدقيق.

٤٠. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن تصدر هيئات تدقيق القطاع العام تقارير أخرى ترسم إستنتاجات عامة عبر مجموعة من عمليات التدقيق التي تقوم بها، وتحدد نقاط الضعف الشائعة في الحوكمة والمحاسبة وإعداد التقارير. ويمكن أن تشمل هذه التقارير توصيات لإجراء تغييرات على القوانين والأنظمة العامة المتعلقة بالمنشآت الحكومية.

٣.٢.٣ توفير نظرة عامة إجمالية حول نتائج عمليات تفتيش مؤسسة التدقيق

٤١. في كثير من البلدان، تعدّ الجهات المنظمة للتدقيق تقرير سنوي حول نتائج أنشطة تفتيش التدقيق. ويختلف مستوى التفاصيل الواردة في هذه التقارير. ففي بعض البلدان، تجمع التقارير نتائج عمليات التفتيش لكافة مؤسسات التدقيق؛ أما في بلدان أخرى، يتم نشر التقارير لمؤسسات تدقيق منفصلة.

٤٢. إن نشر تقارير تفتيش مؤسسة التدقيق الفردية قد يكون له دور هام فيما يتعلق بتعزيز جودة التدقيق، بما في ذلك إدراك وفهم الأطراف المعنية الرئيسية لجودة التدقيق (خصوصاً المستثمرين ومستخدمي تقارير التدقيق). كما أن النقاش حول ما إذا كان من المفيد قيام

^٨ بالنسبة للدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي، على سبيل المثال، تتطلب توجيهات التدقيق القانونية من المؤسسات التي تدقق على منشآت المصالح العامة الإفصاح عن المعلومات المحددة سنوياً والتي تغطي الهيكل القانوني لمؤسسات التدقيق، وأي شبكة تكون المؤسسات جزء منها، وحوكمة الشركات ونظم رقابة الجودة، والمعلومات المالية والمعلومات حول أسس مكافأة الشركاء.

الجهات المنظمة للتدقيق بإعداد تقارير علنية حول مؤسسات التدقيق الفردية هو نقاش متوازن بامتياز. إذ يعتقد البعض أن توفير الشفافية في نتائج التفتيش المتعلقة بمؤسسات التدقيق الفردية ستساعد أولئك المكلفين بالحوكمة في الوفاء بمسؤولياتهم، وسيكون لها تأثير إيجابي على جودة التدقيق من خلال منح المؤسسات الحافز لإظهار التحسينات التي تطرأ سنوياً على جودة عملها. في حين يعتقد آخرون بأن إعداد تقارير علنية حول نتائج مؤسسة التدقيق قد يدفع مؤسسات التدقيق لتبني منهج دفاعي أكثر للرد على نتائج عمليات التفتيش وذلك على حساب جودة التدقيق.

٤. التفاعلات الرئيسية ضمن سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية

٤٣. في تقريره لعام ٢٠٠٨ بعنوان "سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية: وجهات النظر الحالية والإتجاهات"^٩، يصف الإتحاد الدولي للمحاسبين سلسلة التوريد الخاصة بإعداد التقارير المالية بأنها "الناس والعمليات التي تشارك في إعداد وإقرار وتدقيق وتحليل واستخدام التقارير المالية".

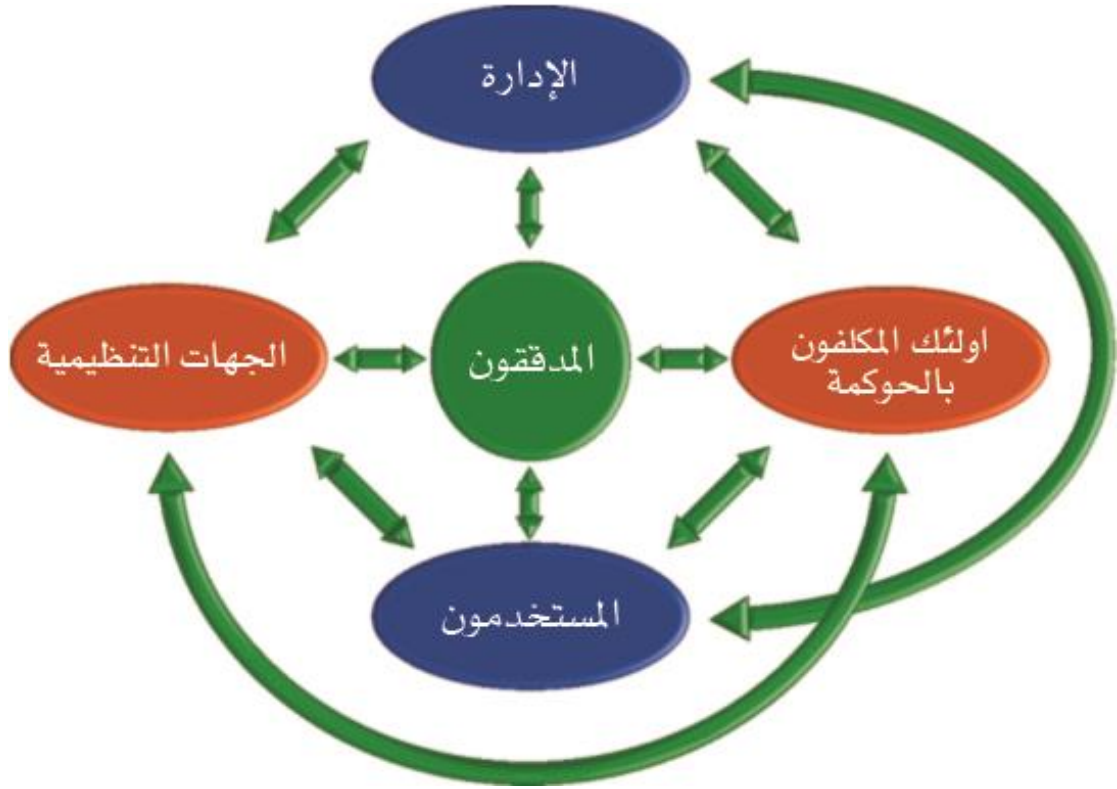
٤٤. لاحظ الإتحاد الدولي للمحاسبين أن جميع الروابط في السلسلة يجب أن تكون ذات جودة عالية ومرتبطة مع بعضها البعض بشكل وثيق لتوفير تقارير مالية عالية الجودة. وحيث يكون لكل رابط منفصل في سلسلة التوريد دوراً هاماً في دعم إعداد التقارير المالية ذات الجودة العالية، قد يكون لطبيعة الاتصالات أو التفاعلات بين الروابط تأثيراً خاصاً على جودة التدقيق.

٤٥. بإمكان المشاركين في سلسلة التوريد من خلال هذه التفاعلات، بما في ذلك الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، أن يأتروا على سلوك وآراء الآخرين، وأن يساهموا بالتالي في تحسينات جودة التدقيق. وتتأثر طبيعة نطاق التفاعلات بأهداف الأفراد المعنيين والسياق الذي تتم فيه التفاعلات.

٤٦. إن التفاعلات الموصوفة في الأقسام التالية هي تفاعلات تتم بين شخصين. ومع ذلك، قد تكون هناك فوائد لجودة التدقيق عندما يجتمع المدققون والأطراف المعنية الرئيسية معاً لمناقشة المسائل المتصلة بجودة التدقيق.

^٩ يمكن الوصول إلى التقرير على الموقع التالي: web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf

٤٧. يوصف أدناه بعض التفاعلات^{١٠} الأكثر أهمية فيما يخص جودة التدقيق.



١.٤ التفاعلات بين المدققين والإدارة^{١١}

٤٨. تكون الإدارة مسؤولة عن إعداد البيانات المالية وعن الرقابة الداخلية اللازمة لضمان موثوقية المعلومات الخاصة بإعداد البيانات المالية وضمان توفرها في الوقت المناسب. وتكون الإدارة مسؤولة أيضاً عن ضمان إمتثال البيانات المالية لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، حيث أمكن، وضمان تمثيلها للمعاملات والأحداث الأساسية بطريقة تحقق العرض العادل.

٤٩. إن الوصول الكامل في الوقت المناسب إلى المعلومات والأفراد ذوي الصلة داخل وخارج المنشأة يساعد المدقق في جمع أدلة التدقيق. وتساعد العلاقة المنفتحة والبناء المدقق في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها ومعالجتها، وخاصة فيما يتعلق بالمعاملات المعقدة أو غير العادية، أو المسائل التي تتطلب على حكم جوهري أو شكوك معينة. وفي غياب التعاون والحوار المفتوح، يكون من غير المرجح أن يتم تنفيذ عملية تدقيق عالية الجودة بكفاءة.

^{١٠} يتناول هذا القسم فقط التفاعلات الخارجية- أي خارج فريق عملية التدقيق. في حين تُناقش التفاعلات داخل فريق عملية التدقيق في القسم ١: المدخلات.

^{١١} يكاد يندم التمييز في كثير من المنشآت الصغيرة بين الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة. وعادةً ما يقوم المدير-المالك بمهام كلا الدورين.

٥٠. للمساعدة في كفاءة التدقيق، من المرجح أن يناقش المدقق في مرحلة مبكرة من عملية التدقيق احتياجات المعلومات مع الإدارة والإتفاق على جدول زمني مناسب. من المرجح أن يناقش المدقق أيضاً نتائج التدقيق مع الإدارة أيضاً عند صدورها بحيث يمكن أن تقدم الإدارة تفسيرات في الوقت المناسب أو القيام بتحليل إضافي عند الضرورة.

٥١. تساعد أيضاً العلاقة المنفتحة والبناءة بين المدققين والإدارة على تهيئة بيئة يمكن أن تستفيد الإدارة فيها من ملاحظات المدققين بشأن مسائل معينة كالتالي:

- التحسينات الممكنة على ممارسات إعداد التقارير المالية للمنشأة.
- التحسينات الممكنة في الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية.
- متطلبات إعداد التقارير المالية الجديدة.
- وجهات نظر حول قضايا الصناعة.
- ملاحظات بشأن المسائل القانونية والتنظيمية.

٥٢. ينبغي تمييز العلاقة المنفتحة والبناءة بين المدقق والإدارة عن العلاقة التي تتطوي على ألفة زائدة، والتي قد تحدث عندما يقضي المدققون فترات طويلة خلال العام عند نفس عميل التدقيق. ومن المهم جداً لضمان جودة التدقيق أن يحافظ المدققون على منهج الشك وأن يتحروا الموضوعية وأن يكونوا على استعداد للطعن في موثوقية المعلومات التي تُقدم لهم.

٢.٤ التفاعلات بين المدققين وأولئك المكلفين بالحوكمة

٥٣. يكون أولئك المكلفون بالحوكمة مسؤولون عن الإشراف على التوجه الإستراتيجي للمنشأة والتزاماتها المتعلقة بالمساءلة. وهذا يشمل الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة. وفي الشركات المدرجة والمنشآت الكبيرة الأخرى، غالباً ما يتم القيام بكثير من الأعمال المتصلة بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة من قبل لجنة تدقيق.

٥٤. يمكن للإتصال الفعال بإتجاهين مع المدققين أن يساعد أولئك المكلفين بالحوكمة على الوفاء بهذه المسؤوليات. ويمكن أن يستفيد أولئك المكلفون بالحوكمة تحديداً من آراء المدققين حول مسائل معينة مثل مخاطر إعداد التقارير المالية التي تواجهها المنشأة، والمجالات الرئيسية للأحكام الإدارية في البيانات المالية، ومن الآراء والأفكار المتعلقة بجودة عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة بما في ذلك نقاط الضعف في أنظمة الرقابة المالية الداخلية. ويمكن أن تساعد هذه المعلومات أولئك المكلفين بالحوكمة في التوصل إلى نتيجة محددة بشأن عرض البيانات المالية على نحو عادل، وخاصةً إذا كان لدى المدقق مخاوف لم يتم معالجتها من قبل الإدارة.

٥٥. يتوجب على المدقق أن يتواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة (بما في ذلك لجنة التدقيق، إن وجدت) حول أمور التخطيط والنتائج الهامة. في بعض الأحيان، يتسهل التواصل الفعال إذا

تم عقد إجتماع واحد على الأقل، أو جزء من إجتماع، بدون حضور أفراد من الإدارة. وبالنسبة للمنشآت الصغيرة، غالباً ما يكون الإتصال بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة أكثر تواتراً وأقل رسمية.

٥٦. يكون أولئك المكلفون بالحوكمة أيضاً في وضع يمكنهم من التأثير على جودة التدقيق من خلال:

- تقديم وجهات نظر بشأن مخاطر إعداد التقارير المالية ومجالات العمل التي تستدعي اهتماماً خاصاً في التدقيق؛
- البحث فيما إذا سيتم تخصيص موارد تدقيق كافية من أجل تنفيذ عملية التدقيق بفعالية وأن أتعاب التدقيق تعكس هذا الأمر بوضوح؛
- بحث قضايا الإستقلال وتقييم حلولها؛
- تقييم كيفية الاعتراض على الإدارة من قبل المدقق أثناء عملية التدقيق، خاصة فيما يتعلق بتقييم مخاطر الإحتيال، وتقديرات الإدارة وإفترضااتها، واختيار السياسات المحاسبية؛ و
- تهيئة بيئة لا تقاوم فيها الإدارة أي اعتراض من قبل المدققين ولا تكون دفاعية بشكل مفرط عند مناقشة المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل.

٣.٤ التفاعلات بين المدققين ومستخدمي البيانات المالية

٥٧. في بعض البلدان، يتيح الإطار التنظيمي للمستخدمين فرصة للتفاعل، إلى حد ما، مع المدققين. على سبيل المثال، وفي عدد من الإختصاصات، يجب الموافقة على مقترحات تعيين أو إعادة تعيين أو استبدال مدقق المنشأة من قبل مساهمي المنشأة في الإجتماع العام. كما يحق للمساهمين أيضاً سؤال المدقق عن أي من الأمور الهامة المتعلقة بالتدقيق في الإجتماع العام. ويمكن أن توفر هذه التفاعلات حافزاً إضافياً للمدققين لتنفيذ عمليات تدقيق عالية الجودة.

٥٨. قد يرغب المستخدمون أيضاً بالبحث في أسباب تغيير المدقق. ويتم تسهيل هذا الأمر عند إتاحة المعلومات المتعلقة بأسباب التغييرات للجمهور العام في الوقت المناسب.

٥٩. غالباً ما يتاح لمدققي القطاع العام فرصة الإتصال المباشر مع المستخدمين الرئيسيين للبيانات المالية. وليس من المستغرب بأن يقدم المدققون إقرارات حول نتائجهم إلى الهيئة التشريعية أو الوزارات (بشأن الجهات الحكومية للشركات المملوكة للحكومة)، وكذلك تزويدهم بما يلي:

- آراء غير منحازة ومحايدة سياسياً في عمليات وممارسات إعداد التقارير المالية للمنشأة؛ و
- توصيات بناءة في الوقت المناسب في مجالات الأداء (بما في ذلك القيمة مقابل المال) والتقييد بالتقويضات ذات الصلة.

يمكن أن تعزز هذه الإقرارات معرفة المدققين بتوقعات المستخدمين الرئيسيين للبيانات المالية وإتاحة فرصة للمستخدمين الرئيسيين لتقييم جودة التدقيق.

٦٠. قد تنظم مهنة التدقيق أحياناً، وخصوصاً منظمات المحاسبة المهنية، منتديات ومؤتمرات واجتماعات ومناقشات أخرى رفيعة المستوى، حيث يمكن أن يشترك فيها المدققون مع مجموعات من مستخدمي البيانات المالية لمناقشة المسائل ذات الأهمية في جودة التدقيق.

٤.٤ التفاعلات بين المدققين والجهات التنظيمية

٦١. هناك عدد من الأنواع المختلفة من الجهات التنظيمية التي تؤثر على التدقيق: الجهات التي تنظم الأسواق المالية، والمشاركين في الأسواق المالية، وإعداد التقارير المالية ("الجهات التنظيمية المالية")؛ والجهات التنظيمية لأنواع معينة من المنشآت مثل البنوك وشركات التأمين ("الجهات التنظيمية الإشرافية")؛ والجهات التنظيمية التي تمارس الإشراف المباشر على بعض مؤسسات التدقيق ("الجهات المنظمة للتدقيق"). وفي بعض البلدان، يوجد عدد من الجهات التنظيمية المالية والإشرافية ومن المفيد بالنسبة لهم تنسيق أنشطتهم المتعلقة بجودة التدقيق.

١.٤.٤ الجهات التنظيمية المالية والإشرافية

٦٢. يكون لدى الجهات التنظيمية المالية والإشرافية والمدققين، في كثير من النواحي، اهتمامات تكميلية، على الرغم من أن تركيز اهتماماتهم قد يكون مختلفاً. وبالتالي فإن المشاركة الملائمة للمعلومات بين هذه الأطراف يمكن أن تعزز العملية التنظيمية وأن تسهم في جودة التدقيق.

٦٣. يعدّ التدقيق أمر مهم بالنسبة للجهات التنظيمية المالية والإشرافية. إذ تتطلب هذه الجهات التنظيمية عادةً تدقيق البيانات المالية للمنشآت ذات الصلة ليتم تدقيقها، وأحياناً توسيع نطاق التدقيق ليشمل مسائل معينة مثل فعالية نظام للرقابة المالية الداخلية في الشركة. بالإضافة إلى ذلك، تطلب هذه الجهات التنظيمية أحياناً من المدققين الحصول على تأكيدات بشأن مسائل محددة.

٦٤. بالإضافة إلى مسؤوليات إعداد التقارير الرسمية، قد ترغب الجهات التنظيمية المالية والإشرافية بالإطلاع على الأمور التي تبلغ إلى علم المدقق أثناء إجراء التدقيق. وفي حال الجهات التنظيمية المصرفية، قد ينطوي هذا على مسائل معينة مثل:

- المعلومات التي تشير إلى الفشل في تحقيق واحد من متطلبات رخصة مصرفية.
- المعلومات التي قد تشير إلى وجود خرق هام للقوانين والأنظمة.
- التغيرات السلبية الهامة في مخاطر أعمال البنوك وقضايا المنشأة المستمرة.

٦٥. يكون أحياناً لدى الجهات التنظيمية المالية والإشرافية معلومات يمكن أن تؤثر، في حال علم بها المدقق، على نطاق التدقيق كما يمكن أن تؤثر على استنتاجات المدقق ورأي التدقيق.

٢.٤.٤ الجهات المنظمة للتدقيق^{١٢}

٦٦. إن إنشاء جهات تنظيمية مستقلة للتدقيق في العديد من الدول وتكليفها بمهمة التفتيش على مؤسسات التدقيق وعمليات التدقيق الفردية يتيح الفرصة لتعزيز جودة التدقيق وجعلها أكثر شفافية للمستخدمين.

٦٧. سوف يساعد الإتصال المفتوح بين مؤسسات التدقيق ومنظمي التدقيق الجهات التنظيمية على تنفيذ أنشطتها على نحو فعال. وعلاوةً على ذلك، سوف يساعد الإبلاغ الواضح عن نتائج تفتيش التدقيق مؤسسات التدقيق على فهم الأسباب الأساسية لأوجه القصور المحددة بشكل أفضل والاستجابة لها بطريقة إيجابية.

٦٨. من المحتمل أن يسهم الحوار بين الجهات المنظمة للتدقيق في بلدان مختلفة، الذي يهدف إلى تعزيز إتساق مناهج التفتيش، في تعزيز جودة التدقيق العالمية.^{١٣}

٥.٤ التفاعلات بين الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة

٦٩. إن الإلتزام القوي بالصدق والنزاهة داخل المنشأة له تأثير إيجابي على جودة وموثوقية عملية إعداد التقارير المالية. وتدعم هذه الثقافة، التي يتم تأسيسها والحفاظ عليها من قبل أولئك المكلفين بالحوكمة جنباً إلى جنب مع كبار أعضاء الإدارة، تطوير السياسات والعمليات المحاسبية المناسبة والحفاظ عليها وتطوير المشاركة المفتوحة للمعلومات اللازمة لإعداد تقارير مالية عالية الجودة.

٧٠. ولتحقيق ذلك، يعتمد أولئك المكلفون بالحوكمة على علاقة شفافة وبناءة مع الإدارة في مساعدتهم على الوفاء بمسؤولياتهم المتمثلة في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. وهذا يتطلب من الإدارة إبداء إستعدادها للتباحث مع أولئك المكلفين بالحوكمة حول مسائل معينة مثل:

- القضايا التي تُحدد، والتي من المحتمل أن تكون هامة، والمتعلقة بإعداد التقارير المالية والتنظيم.

^{١٢} في القطاع العام، لا تخصص هيئات تدقيق القطاع العام عادةً لرقابة تنظيمية خارجية. بل ترد على استفسارات البرلمان أو الهيئات التشريعية أو ما يعادلها، الذين يشككون من وقت لآخر في جودة أنشطة التدقيق.

^{١٣} في السياق الدولي، تسهل أنشطة المنتدى الدولي لمنظمي التدقيق المستقلين (IFIAR) مشاركة المعرفة وزيادة التنسيق بين منظمي التدقيق. وتشمل المبادئ الأساسية لمنظمي التدقيق المستقلين "مبادئ مصممة لدعم التعاون بين الجهات التنظيمية وتعزيز المزيد من الإتساق في الإشراف على التدقيق". ويمكن الاطلاع على مزيد من المعلومات حول أنشطة المنتدى على موقعه الإلكتروني: www.ifiar.org

- الافتراضات وراء الأحكام المحاسبية الهامة في عملية إعداد التقارير المالية.
- المجالات التي يمكن فيها تعزيز عملية إعداد التقارير المالية.

٧١. إذا كان لدى المدقق مخاوف بشأن العلاقة بين الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة، فإنه ينبغي أن يتنبه خصوصاً لأوجه القصور الهامة في نظام الرقابة الداخلية، ولأخطاء في عملية إعداد التقارير المالية ومخاطر الإحتيال. كما سيكون من المهم بالنسبة للمدقق أن يسعى إلى فهم الأسباب الكامنة وراء مواطن الضعف في العلاقة حيث تعتمد طبيعة أي إستجابات للتدقيق على الظروف المحددة. على سبيل المثال، تختلف إستجابة التدقيق حيث يشكك أولئك المكلفون بالحوكمة في نزاهة الإدارة عن الإستجابة التي تتكتم فيها الإدارة على تحفظات معينة بشأن كفاءة أولئك المكلفين بالحوكمة.

٧٢. وفي الحالات القصوى التي يكون فيها لدى المدقق مخاوف جدية حول العلاقة بين الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة، يبحث المدقق فيما إذا كان من الممكن تنفيذ عملية تدقيق فعالة وناجعة، وما إذا ستستمر بالتالي علاقة العمل.

٦.٤ التفاعلات بين الإدارة والجهات التنظيمية

٧٣. تختلف درجة تفاعل الجهات التنظيمية المالية مع الإدارة فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية بين البلدان وقطاعات الصناعة. إذ قامت بعض الجهات التنظيمية المالية بإنشاء وإنفاذ أطر لإعداد التقارير المالية ومن الممكن أن تثير تساؤلات مع الإدارة حول جوانب معينة من البيانات المالية. هذا بدوره قد يدفع الإدارة إلى مناقشة قضايا معينة مع المدقق، والتي قد تؤثر على جودة التدقيق في السنوات المقبلة. وعلاوة على ذلك، وفي بعض القطاعات مثل البنوك، قد تقوم الجهات التنظيمية الإشرافية بأنشطة إشرافية مباشرة تنطوي على التفاعل مع الإدارة. ويكتسب المدقق فهم هذه التفاعلات لأنها مصدر للمعلومات والمفاهيم ذات الصلة.

٧.٤ التفاعلات بين الإدارة ومستخدمي البيانات المالية

٧٤. وبالإضافة إلى إصدار البيانات المالية نفسها، يمكن أن تتفاعل الإدارة مع المستخدمين، وخاصةً المستثمرين، بعدد من الطرق الأخرى، بما في ذلك من خلال إصدار النشرات الصحفية التي تعلن عن المعاملات أو الأحداث الهامة، وعقد جلسات مع المحللين وإجتماعات أخرى مع المستثمرين. تتيح التفاعلات بين الإدارة والمستخدمين فرصاً لتعزيز فهم المستخدمين للبيانات المالية. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن توفر التفاعلات باتجاهين مثل الإجتماعات بين الإدارة والمستثمرين حافزاً إضافياً للإدارة لإنجاز تقارير مالية عالية الجودة.

٧٥. بشكل أكثر عموماً، بإمكان المستخدمين مثل المستثمرين من المؤسسات أن يعززوا أهمية جودة التدقيق عن طريق إيلاء اهتمام خاص للبحث مع الإدارة في المسائل التي اتخذ المدقق بشأنها موقف عام- مثلاً عن طريق تعديل رأي التدقيق أو إصدار بيان للمساهمين يوضح مسائل ذات صلة.

٨.٤ التفاعلات بين أولئك المكلفين بالحوكمة والجهات التنظيمية

٧٦. كما هو الحال مع الإدارة، يختلف مدى تفاعل الجهات التنظيمية المالية مع أولئك المكلفين بالحوكمة بين البلدان والصناعات.

٧٧. بينما كان يوجد تفاعل ضئيل نسبياً بين الجهات المنظمة للتدقيق وأولئك المكلفين بالحوكمة حتى تاريخه، إلا أن احتمالية ذلك التفاعل قائم. على سبيل المثال، وفي بعض الاختصاصات تقوم الجهات المنظمة للتدقيق، أو تتطلب من المدققين، الإبلاغ عن نتائج عمليات التفتيش على عمليات التدقيق الفردية إلى أولئك المكلفين بالحوكمة في المنشآت ذات الصلة. وعلاوة على ذلك، قد يسعى مفتشو التدقيق لتحري وجهات نظر أولئك المكلفين بالحوكمة فيما يخص جودة عمليات التدقيق الفردية كجزء من أنشطة التفتيش الخاصة بهم.

٩.٤ التفاعلات بين أولئك المكلفين بالحوكمة ومستخدمي البيانات المالية

٧٨. يضطلع أولئك المكلفين بالحوكمة، في عدد من البلدان، بما في ذلك لجان التدقيق حيثما وجدت، بمسؤوليات محددة تتمثل في الإشراف بدرجة معينة على المدققين أو على جوانب معينة من عملية التدقيق. ويمكن تعزيز إدراك المستخدمين لجودة التدقيق من خلال المشاركة النشطة للجنة تدقيق تتميز بالشفافية والجودة العالية. ومع ذلك، فإنه يوجد تفاوت كبير في مدى قيام أولئك المكلفين بالحوكمة بإبلاغ المستخدمين عن طريقة استيفائهم لمسؤولياتهم.

١٠.٤ التفاعلات بين الجهات التنظيمية ومستخدمي البيانات المالية

٧٩. يحدث التفتيش الخارجي على جودة التدقيق في عدد متزايد من البلدان كجزء من ترتيبات الإشراف المستقل على التدقيق. وتقوم عادةً الجهات التنظيمية للتدقيق بالإبلاغ عن أنشطتهم علناً بكافة جوانبها وهذا يمكن أن يعطي المستخدمين إنطباعاً عن جودة التدقيق بشكل عام. كما تعلن بعض هيئات الرقابة عن النتائج التي توصلت إليها فيما يتعلق بمؤسسات التدقيق المختلفة، وهو ما يوفر للمستخدمين معلومات أكثر تحديداً.

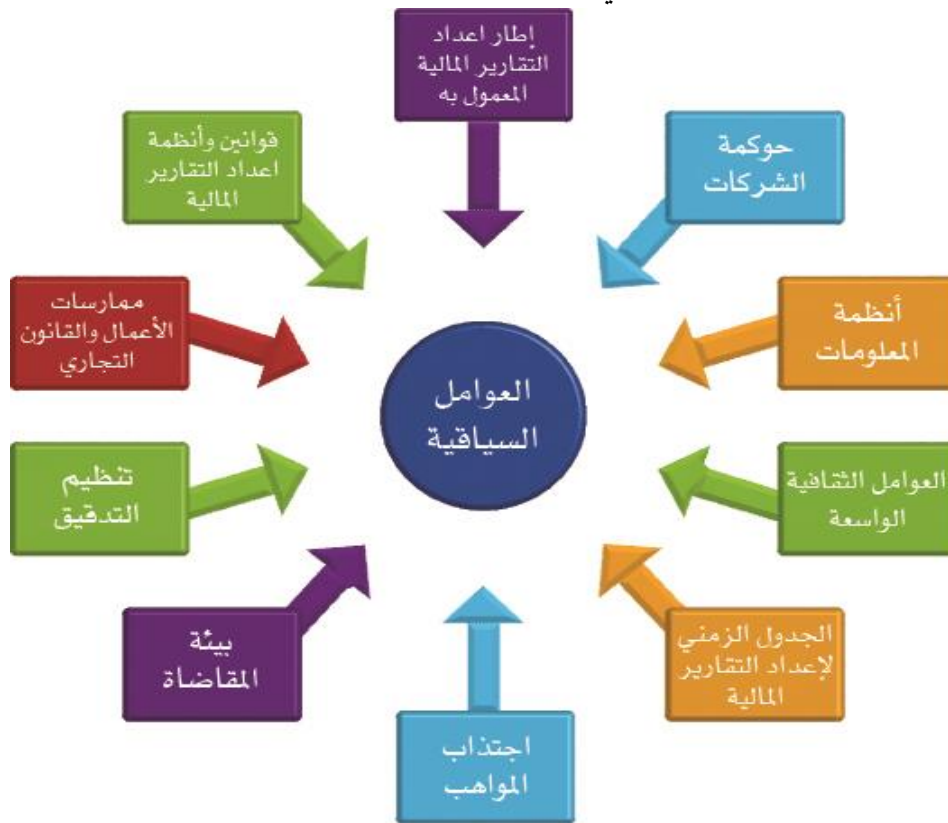
٥. العوامل السياقية

٨٠. تختلف البيئة التي يتم فيها إعداد التقارير المالية وإجراء التدقيق بين البلدان. ففي بعض البلدان، قد تكون ممارسات الأعمال غير رسمية نسبياً ويكون القانون التجاري أقل تطوراً بشكل نسبي. وفي هذه البلدان، قد يكون إعداد التقارير المالية الخارجية محدوداً وتكون

توقعات المستخدمين المتعلقة بها متدنية. ومع تطور البلدان، وتحديدًا مع نمو مؤسسات الأعمال وحاجتها للحصول على التمويل من الأسواق الرأسمالية، تصبح البيئة أكثر تعقيداً. لقد أصبح إعداد التقارير المالية أكثر أهمية كما أن توقعات المستخدمين بشأن سرعتها وموثوقيتها تنمو بشكل مستمر. وإستجابة على ذلك، تتطور القوانين ومتطلبات إعداد التقارير المالية وعمليات حوكمة الشركات.

٨١. من المحتمل أن تؤثر هذه العوامل البيئية- أو العوامل السياقية- مجتمعةً على طبيعة وجودة إعداد التقارير المالية وبصورة مباشرة أو غير مباشرة، على جودة التدقيق. ويتجاوب المدققون مع هذه العوامل، حيثما كان مناسباً، عند تحديد أفضل السبل للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.

٨٢. وتشمل العوامل السياقية ما يلي:



١.٥ ممارسات الأعمال والقانون التجاري

٨٣. تتأثر الصبغة الرسمية للطريقة التي تُنفذ بها الأعمال بالجمارك الوطنية والقانون التجاري. ففي بعض البيئات الوطنية، على سبيل المثال، قد يكون من المألوف بالنسبة للمنشآت الدخول في معاملات مع أطراف أخرى على أساس غير رسمي، معتمدين في ذلك على علاقات الثقة. وتوجد بيئات تشمل فيها الأطراف التجارية بشكل رئيسي أطرافاً ذات علاقة، مثل المنشآت التي يملكها أفراد الأسرة من الإدارة أو المنشآت التي تسيطر عليها الحكومة.

٨٤. يؤثر القانون التجاري على الصبغة الرسمية التي تنفذ بها مؤسسات الأعمال مختلف المعاملات. وتحديداً، ينص قانون العقود على الحالات التي يتم فيها إقرار الحقوق وفرض الالتزامات عند إستكمال المعاملات. وعندما تكون القوانين التجارية أقل تطوراً، فإنه قد يكون من الصعب بالنسبة للإدارة تأكيد مطالبات الملكية وتقييم مدى كفاية مخصصات الإلتزامات.

٨٥. في بعض الظروف، قد تكون شروط وأحكام المعاملات غامضة أو غير مسجلة وقد تخضع الاتفاقيات للتعديل الشفهي. وفي تلك الظروف، سيكون من الصعب الفصل بين المسؤوليات وستتدنى فعالية أنظمة الرقابة الداخلية، مما يتيح فرص حدوث الإحتيال والفساد. كما سيؤدي نقص الوثائق الكافية في هذه الظروف إلى نشوء تحديات كبيرة بالنسبة لأولئك المكلفين بالحوكمة في فهم الجوهر الإقتصادي للمعاملات وتحديد ما إذا كان قد تم إحتسابها بشكل كامل وملائم.

٨٦. تختلف أيضاً سلوكيات الإمتثال الضريبي. ففي بعض البيئات، قد تسعى الإدارة لتقليل الإلتزامات الضريبية من خلال تدابير معينة مثل تأجيل إصدار الفواتير حتى وإن تم الوفاء بالالتزامات الأداء. أما في بيئات أخرى؛ يمكن الإحتفاظ بأكثر من مجموعة واحدة من السجلات المحاسبية- إحداها يبين المركز "الإقتصادي" والآخر يبين المركز "الضريبي"- وهو ما قد يخلق بعض الإرتباك. ومن المحتمل أن تنتج هذه الظروف مزيداً من التعقيد وتستلزم إيجاد احتياطي للإلتزام ضريبي محتمل، والذي عادةً ما يكون عرضة لشكوك القياس الكبيرة.

٢.٥ القوانين والأنظمة المتعلقة بإعداد التقارير المالية

٨٧. يتم عموماً وضع القوانين والأنظمة المتعلقة بإعداد التقارير المالية إستجابة لمساءلة مؤسسات الأعمال تجاه الأطراف المعنية. وبالنسبة للمنشآت المدرجة التي تقتصر إلى وجود علاقة وثيقة بين المالكين والإدارة، تُصمم الأنظمة وإفصاحات التقارير المالية لحماية مصالح المساهمين الذين لا يمكنهم الوصول إلى المعلومات المالية الداخلية. في المقابل، يمكن تحديد مدى الأنظمة وإفصاحات التقارير المالية في منشآت أخرى عند مستوى أقل، وذلك لأن الأطراف المعنية يمكن أن تشارك في إدارة الأعمال وبالتالي يمكنهم الوصول إلى المعلومات الداخلية.

٨٨. بالإضافة إلى توفير إطار عام للطريقة التي تُنفذ بها الأعمال، يمكن أن تؤثر القوانين والأنظمة بشكل مباشر على طبيعة ونطاق معلومات التقارير المالية المقدمة إلى مجموعات محددة من الأطراف المعنية، لا سيما إذا كانت تطبق على نحو صارم. وفي هذه الظروف، يمكن للقوانين والأنظمة بشكل مفيد أن:

- تحدد مسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بإعداد التقارير المالية؛
- تنص على إجراءات عقابية واجب إتخاذها بحق الإدارة لإعدادها تقارير مالية إحتيالية؛

- تشجع الإمتثال لمتطلبات إعداد التقارير المالية من خلال آليات الإشراف والإنفاذ؛
- تفرض إلزامات على الإدارة تقتضي منها التعاون الكامل مع المدققين، بما في ذلك تزويد المدققين بكافة المعلومات اللازمة وفرص الوصول؛ و
- تنص على إجراءات عقابية بحق الإدارة لتقديمها معلومات مضللة للمدققين.

٨٩. ومع ذلك، فإن حتى أقوى القوانين والأنظمة لا تلغي تماماً سلوكيات الإمتثال الضعيفة أو ممارسات الأعمال غير الأخلاقية. وتبعاً لذلك، فإنه توجد قيود على مدى تأثير الإطار القانوني والتنظيمي على سلوك الإدارة.

٣.٥ إطار إعداد التقارير المالية المعمول به

٩٠. يعدّ إطار إعداد التقارير المالية عاملاً حاسماً في جودة التقارير المالية. ويساعد وجود إطار واضح الإدارة على إتخاذ قرارات محاسبية كما يضمن إتساق التطبيق. ومع ذلك، يمكن لإطار إعداد التقارير المالية المعقد بشكل مفرط أن يجعل من الصعب على الإدارة فهم متطلبات المحاسبة كما يجعل من الصعب على أولئك المكلفين بالحوكمة توفير رقابة فعالة على عملية إعداد التقارير المالية.

٩١. تتفاقم هذه الصعوبات عبر التغييرات المتكررة في متطلبات الإفصاح وإعداد التقارير المالية التي يمكن، على المدى القصير على الأقل، أن تزيد من احتمالية حدوث تفاوت كبير في كيفية تطبيق المعايير من قبل المنشآت المختلفة.

٩٢. يمكن أن تؤثر أيضاً طبيعة وتعقيد إطار إعداد التقارير المالية على تصورات جودة التدقيق. إذ يعتقد البعض أن إطار إعداد التقارير المالية القائم على المبادئ بشكل غير ملائم يسمح للإدارة بحرية أكبر لمحاسبة المعاملات بطريقة تناسب أهداف الإدارة وتجعل من الصعب على المدققين الاعتراض عليها. من ناحية أخرى، يعتقد البعض الآخر أن الإفراط في التركيز على القواعد يشجع منهج الإمتثال الصارم في إعداد التقارير المالية، وهو ما قد يعني أنه من الصعب على المدققين التركيز على جوهر المعاملات والاعتراض على العرض العادل للبيانات المالية.

٩٣. في السنوات الأخيرة، ركزت التطورات في إعداد التقارير المالية بشكل متزايد على تلبية إحتياجات المستخدمين من المعلومات المالية التي تعتبر أكثر "ملائمة"، حتى وإن كانت هذه المعلومات أقل موضوعية و"موثوقة". وقد نتج عن ذلك تحديداً توجه نحو زيادة استخدام قياسات القيمة العادلة والتقديرات الأخرى، التي قد تنطوي على شكوك قياس كبيرة. وتعدّ الإفصاحات حول الافتراضات الأساسية المتخذة وشكوك القياس (على سبيل المثال، تحليلات الحساسية) جزءاً لا يتجزأ من التمثيل الصادق لهذه المبالغ في البيانات المالية. ولكن بعض تلك الإفصاحات هي نوعية في طبيعتها، مثل استراتيجيات التحوط وإدارة المخاطر. ونتيجةً

لذلك، يشكك البعض في "قابلية تدقيق" هذه المعلومات المالية لأنها أقل قابلية للتحقق منها بشكل موضوعي كبنود ضمن البيانات المالية مثل النقد. وتشمل تحديات التدقيق ما يلي:

- ضمان تخصيص وقت مناسب من قبل كبار أعضاء فريق العملية لأغراض التوجيه والإشراف والمراجعة لعمل التدقيق، بدلاً من تخصيص قدر غير متناسب من الوقت للتعامل مع التعقيدات المحاسبية.
- جمع المعلومات الضرورية وإصدار الأحكام المناسبة عندما يكون من المحتمل أن تعتمد قرارات الإقرار والقياس والإفصاح إلى حد كبير على ممارسة الأحكام من قبل الإدارة في تطبيق متطلبات إعداد التقارير المالية ذات الصلة، وتحديدًا عندما تتطلب على افتراضات وإحتمالات وتوقعات مستقبلية، أو استخدام النماذج المعقدة.
- تأكيد نية الإدارة، وخاصةً إذا كانت الإدارة لم تواجه ظروف مماثلة في الماضي، عندما يوفر إطار إعداد التقارير المالية المعمول به معاملات محاسبية بديلة اعتماداً على الإجراءات المقصودة للمنشأة (على سبيل المثال، ما إذا كان الاستثمار محتفظ به لأغراض المتاجرة أو يُقصد الاحتفاظ به حتى تاريخ الاستحقاق).
- التحقق من القيم العادلة للأدوات المالية عندما لا يوجد هناك سوق نشط وتستند القياسات إلى المدخلات غير الملحوظة. في هذه الظروف، يمكن أن تتطلب حسابات القيمة العادلة على نماذج معقدة وافتراضات تقديرية عالية، تتطلب غالباً خبرات متخصصة.
- لا تحدد أطر إعداد التقارير المالية عادةً متطلبات وإرشادات للإدارة بغية الحصول على أدلة مناسبة لدعم أحكامها المحاسبية وتوثيقها.

٩٤. من المرجح أن تختلف ضرورة إجراء التقديرات المحاسبية التي تتطلب على شكوك قياس كبيرة تبعاً للصناعة التي تعمل فيها المنشأة والبيئة الاقتصادية العامة:

- لدى بعض مؤسسات الأعمال دورة عمل قصيرة نسبياً ويتم إنتاج السلع أو الخدمات وبيعها بشكل سريع نسبياً. في هذه المؤسسات، يكون هناك ارتباط وثيق إلى حد ما بين الأرباح والنقد. أما في مؤسسات أخرى، تكون دورة الأعمال أطول بكثير وهناك حاجة لزيادة التقدير.
- وتتداول بعض مؤسسات الأعمال، مثل البنوك، بشكل نشط في الأدوات المالية في حين تستخدمها مؤسسات أخرى باعتدال.
- من المرجح أن تتطلب فترات الظروف الاقتصادية السلبية إجراء تقديرات للقيم القابلة للتحقق وإحتياجات إنخفاض القيمة. وفي هذه الظروف، من المحتمل أن تكون هناك أيضاً مخاطر كبيرة حول ما إذا كان الشركاء التجاريون، وكذلك المنشأة نفسها، هي منشآت مستمرة.

٤.٥ أنظمة المعلومات

٩٥. تعتبر أنظمة المعلومات السليمة أمر ضروري لدعم إعداد التقارير المالية عالية الجودة. ويوجد في بعض الإختصاصات متطلبات ومعايير قانونية محددة تتعلق بالنظام المحاسبي للمنشأة وغيرها من الأنظمة والرقابة الداخلية عليها. إلا أن العديد من الإختصاصات لا تمتلك مثل هذه المتطلبات والمعايير. قد يكون هناك أيضاً قوانين أو أنظمة محددة تتعلق بدراسة المدقق لأنظمة المعلومات ولكن حتى في حال عدم وجود مثل هذه القوانين والأنظمة، فإن طبيعة وجودة أنظمة المعلومات لدى المنشأة يؤثر على طبيعة وتوقيت ونطاق أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها.

٩٦. تكون الأعمال التي تقوم بها منشآت صغيرة في بعض الأحيان أقل تعقيداً، وعدد قليل من مصادر الدخل والنشاطات. وفي هذه الحالات، تكون أنظمة المحاسبة عادةً بسيطة وتستخدم تكنولوجيا أقل تعقيداً نسبياً، وقد تكون أحياناً أنظمة الرقابة الداخلية الرسمية محدودة.

٩٧. في حين أن الأنظمة المحاسبية الأساسية للعديد من المنشآت خاضعة للرقابة بشكل جيد وذات موثوقية، تقتضي متطلبات إعداد التقارير المالية بشكل متزايد تقديم معلومات إضافية، لا سيما فيما يخص الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية. وينبغي غالباً الحصول على المعلومات حول مسائل معينة مثل القيم العادلة للأصول ومؤشرات الأداء الرئيسية غير المالية كنشاط منفصل أو من الأنظمة التي لا تشكل عادةً جزءاً من النظام المحاسبي. وقد لا تكون هذه المعلومات خاضعة للرقابة بشكل جيد كما هي المعلومات من الأنظمة المحاسبية، وهذا يمكن أن يؤثر على الجودة الكلية للتقارير المالية.

٩٨. عادةً ما تكون أنظمة المعلومات محوسبة. وفي حين أن أنظمة الكمبيوتر تعالج عادة المعلومات بدقة، إلا أنها يمكن أن تكون عرضة لمواطن الضعف والمشاكل المتعلقة بالأمن والاستمرارية. وغالباً ما تتطلب الترتيبات الفعالة لحوكمة الشركات من المدققين الداخليين توفير الضمانات لأولئك المكلفين بالحوكمة أو الإدارة، حسبما يكون مناسباً، بشأن موثوقية أنظمة المعلومات لدى المنشأة.

٩٩. تتجاوز أهمية أنظمة المعلومات مفاهيم إعداد التقارير المالية وقد أصبحت مؤسسات الأعمال تعتمد، بشكل متزايد، على أنظمة معقدة وعلى التكنولوجيا التي تقوم عليها. على سبيل المثال:

- تعتمد العديد من الشركات المصنعة على العمليات المؤتمتة لإدارة عمليات الإنتاج "في الوقت المحدد".

- يعتمد العديد من تجار التجزئة على أنظمة المخزون والتوزيع الآلية.
- يقوم بعض تجار التجزئة بتنفيذ الأعمال فقط عبر الإنترنت.
- تعتمد معظم المؤسسات المالية وشركات الاتصالات والعديد من منشآت القطاع العام الهامة على أنظمة آلية لتنفيذ ومعالجة كميات كبيرة من المعاملات بشكل سريع ودقيق، وغالباً على مستوى عالمي.

١٠٠. يمكن أن يؤدي فشل الأنظمة الآلية داخل المنشآت التي تعتمد على تكنولوجيا المعلومات إلى تكبد تكاليف كبيرة، وقد يؤدي في الحالات القصوى إلى فشل الأعمال.

٥.٥ حوكمة الشركات

١٠١. بالرغم من المتطلبات المفصلة لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، إلا أن جودة التقارير المالية تعززها حافزية الإدارة للإفصاح عن معلومات مالية دقيقة وموثوقة وامتلاك المعرفة والمهارات للقيام بذلك.

١٠٢. إن إشراف أولئك المكلفون بالحوكمة على الإدارة يسهم في صياغة توقعات السلوك، ويوفر حافزاً للإدارة للوفاء بمسؤولياتها. ويمكن للممارسات القوية لحوكمة الشركات أن يكون لها تأثير إيجابي على موثوقية المعلومات المالية التي تعدّها المنشأة.

١٠٣. توجد لجان التدقيق في العديد من المنشآت - وخاصة المنشآت الكبيرة - ويمكن أن تسهم في قوة حوكمة الشركات، خصوصاً عندما يكون أعضاؤها مستقلين عن الإدارة ويتمتعون بدرجة مناسبة من المعرفة المالية. يمكن أن تؤثر الاختلافات في قوة ترتيبات حوكمة الشركات على المنهج المتبع في التدقيق، وعلى التفاعلات مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

١٠٤. تعدّ الحوكمة الفعالة على نفس القدر من الأهمية بالنسبة للمنشآت الصغيرة، على الرغم من أن مجمل مواصفات الملكية قد تعني أن هياكل حوكمة الشركات الرسمية ليست ذات صلة ولجان التدقيق هي أقل شيوعاً. وفي كثير من المنشآت الصغيرة، يكاد يندم التمييز بين الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة؛ وعلى المدير - المالك القيام بكلا الدورين.

١٠٥. من المحتمل أن يزداد قبول المستخدمين لجودة التقارير المالية للمنشأة إذا اعتقدوا بأن لجنة التدقيق تتألف من أعضاء مستقلين عن الإدارة ويتمتعون بدرجة مناسبة من المعرفة المالية. من المحتمل أيضاً أن تتعزز الثقة إذا تم إطلاع المستخدمين، ربما عبر تقرير سنوي، على الأنشطة التي قامت بها لجنة التدقيق، والقضايا الرئيسية التي عالجتها، والأسباب وراء الاستنتاجات التي توصلت إليها.

١٠٦. تقوم العديد من المنشآت، كجزء من حوكمتها وهياكل الرقابة الداخلية الخاصة بها، بإنشاء قسم للتدقيق الداخلي. وفي حين تتباين أهداف ونطاق قسم التدقيق الداخلي بشكل واسع، إلا أنها تشمل عادةً أنشطة التأكيد والإستفسار المصممة لتقييم وتحسين فعالية عمليات الحوكمة لدى المنشأة وإدارة المخاطر والرقابة الداخلية. وقد يشرف أولئك المكلفون بالحوكمة على قسم التدقيق الداخلي ومن المحتمل أن يكونوا معنيين بإثبات وجود تفاعل مناسب بين عمل المدقق الخارجي وقسم التدقيق الداخلي.

١٠٧. فيما يتعلق بالتدقيق الخارجي، يعدّ سلوك قادة المنشأة، وعادةً مدراء الشركة، ذو أهمية أساسية. فقد يعتبر البعض أن التدقيق الخارجي هو ضرورة تنظيمية فقط ينبغي تقليل

تكلفته. في حين يثمن البعض الآخر التدقيق كعملية صارمة تمنحهم الثقة بأن المعلومات المالية المنشورة هي معلومات موثوقة وتتيح لهم فرصة الحصول على ملاحظات مفيدة من مراقب مستقل يتمتع بمعرفة واسعة فيما يتعلق بالمخاطر التي تواجهها المنشأة وبيئة الرقابة فيها وعملية إعداد التقارير المالية الخاصة بها. ويمكن أن يوفر أولئك المكلفين بالحوكمة لدى المنشأة تأثير إيجابي على جودة التدقيق من خلال إظهار اهتمام كبير في عمل المدقق، وإتخاذ الإجراءات عندما لا يرون أنه قد تم تحقيق جودة مناسبة في التدقيق.

١٠٨. في المنشآت الكبيرة، وخصوصاً الشركات المدرجة، توجد لجان التدقيق في الغالب للإشراف على العلاقة بين المنشأة والمدقق. وهذا يمكن أن يشمل تعيين المدقق، وتقييم إستقلالية المدقق (بما في ذلك تقديم الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق)، والموافقة على رسوم التدقيق. طالما أن لجان التدقيق تكون متحفزة لتحقيق أقصى قدر من الجودة في أعمال التدقيق بدلاً من تقليل التكلفة، فإنها توفر وسيلة للمساعدة في ضمان تخصيص موارد كافية ومناسبة في عملية التدقيق.

١٠٩. تقع على بعض لجان التدقيق أيضاً مسؤولية دراسة جودة التدقيق مباشرة والقيام بذلك كجزء من عملية إعادة تعيين المدققين أو عند دراسة رسوم التدقيق. ويمكن المساعدة في ذلك إذا كان لدى لجنة التدقيق عملية ومعايير رسمية لوصف سمات جودة التدقيق. تتأثر دراسة لجنة التدقيق لجودة التدقيق بالتفاعلات التي تحدث مع المدقق (أنظر الفقرات ٥٣-٥٦) وتحديدًا بالتقييم الذي يجري لمنهج التشكيك المهني المطبق.

١١٠. عادةً ما يكون هناك علاقة بين جودة التدقيق ونوعية وكمية الموارد المستخدمة في أدائه. وعادةً ما ينعكس ذلك على رسوم التدقيق. ومع ذلك، لا يمكن لرسوم التدقيق المتدنية على الإطلاق أن تكون مبرراً للفشل في تأمين موارد كافية للتدقيق والحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة. ومن المهم أن تأخذ لجان التدقيق بعين الاعتبار ما إذا يتم التخطيط لتخصيص وقت كافٍ للتدقيق. وهذا مهم تحديداً عندما يتم التفاوض حول رسوم التدقيق مباشرة مع الإدارة. وغالباً ما تكون الإدارة ذات تأثير كبير في تحديد رسوم التدقيق، وقد يكون لديها وجهة نظر مختلفة حول جودة التدقيق مقارنة بوجهة نظر لجنة التدقيق.

٦.٥ العوامل الثقافية الواسعة

١١١. يمكن أن تؤثر الثقافات الوطنية بشكل مباشر على سلوكيات وأفعال جميع الأطراف المعنية المشاركة في سلسلة توريد إعداد التقارير المالية وتؤثر بشكل غير مباشر على طبيعة ونطاق متطلبات المحاسبة والقوانين والأنظمة المعمول بها.

١١٢. تشمل الأبعاد الثقافية ما يلي:

(أ) السلوكيات تجاه السلطة - حيث تختلف درجة التفاوت داخل المجتمعات ("مسافة السلطة") وهذا يمكن أن يؤثر على طريقة تفاعل الأفراد المبتدئين مع الأفراد الأعلى رتبة، والعكس صحيح.

- (ب) تجنب الشكوك- تختلف كيفية تعامل الأفراد مع الشكوك وهذا يمكن أن يؤثر على رغبتهم في الهيكل والتنظيم وعلى استجابتهم للأوضاع غير المنظمة.
- (ج) السلوك الجماعي- إلى أي حد يتوقع المجتمع من الأفراد العمل بشكل جماعي أو بشكل مستقل.
- (د) الشفافية- القيمة التي يمنحها المجتمع إلى التوازن الصحيح بين الشفافية والسرية.

١١٣. من المرجح أن تؤثر هذه الأبعاد الثقافية على الموضوعية والتشكيك المهني والطريقة التي يعمل بها الأفراد معاً ويصدرون الأحكام ويتواصلون مع الآخرين.

١١٤. ويمكن للإختلافات في ممارسات الأعمال والعوامل الثقافية أن تثير تحديات عملية لكل من المنشآت متعددة الجنسيات ومدققها. فقد تقرر إدارة المجموعة إتخاذ إجراءات محددة للتخفيف من آثار هذه التحديات من خلال تطبيق أنظمة رقابة فعالة على التقارير المالية على مستوى المجموعة والحفاظ على هذه الأنظمة. وقد تشمل هذه الإجراءات، على سبيل المثال:

- السياسات والإجراءات المتسقة في جميع البلدان التي تعمل فيها المجموعة.
- برامج على مستوى المجموعة، مثل قواعد السلوك وبرامج منع الإحتيال.
- تقييم المدققين الداخليين لدقة واكتمال المعلومات المالية الواردة من العناصر.
- المراقبة المركزية لعمليات العناصر ونتائجها المالية.
- زيارات التواصل المنتظمة من إدارة المجموعة.
- إغارة الموظفين.

إن فهم الإختلافات في ممارسات الأعمال والعوامل الثقافية الواسعة يساعد مدقق المجموعة في تخطيط وتنفيذ عملية تدقيق المجموعة في مختلف الإختصاصات.

١.٦.٥ السلوكيات تجاه السلطة

١١٥. يوجد في بعض الثقافات نطاق واسع في توزيع السلطة بين الأفراد وفق تسلسل هرمي من المحتمل أن يؤثر على السلوك والإتصالات. على سبيل المثال، قد يعتبر في بعض الثقافات أنه من المهيمن والمخزي بأن يعترض الموظفون الأقل خبرة على آراء ووجهات نظر كبار الموظفين. يمكن أن يؤثر الإذعان المفرط للسلطة على رغبة المحاسبين ذوي الخبرة الأقل في المنشأة في التعبير عن أي مخاوف مع مشرفهم كما يمكن أن يؤثر على علاقة العمل ضمن فريق العملية.

١١٦. التدقيق هو عملية تتطوي على عمل أفراد فريق العملية معاً والتواصل بشكل واضح ضمن كافة المستويات في هيكل الفريق. كما يتطلب أيضاً عقلية متشككة. وفي الثقافات التي تتسم بنطاق واسع في توزيع السلطة، قد يكون من الصعب على المدققين ذوي الخبرة الأقل طرح الأسئلة مباشرةً على أفراد السلطة. في تلك الحالات، قد يقرر المدققون توسيع نطاق فحصهم للوثائق بدلاً من تحدي الإدارة بشكل مباشر من خلال طرح الإستفسارات.

٢.٦.٥ تجنب الشكوك

١١٧. تتميز بعض الثقافات بقدرة عالية على تحمل الشكوك أكثر من غيرها. ويمكن أن يؤثر هذا على المواقف تجاه المجازفة، ونقيضها، أي المحافظة. من المرجح أن يؤثر منهج المحافظة على إستراتيجيات أعمال الإدارة وسلوكها الداخلي وعلى الأحكام المحاسبية المتأصلة في إعداد التقارير المالية.

١١٨. من المرجح أيضاً أن يؤثر تجنب الشكوك على تقييم مخاطر المدققين وعلى مقدار الأدلة التي يحددون بأنها كافية وملائمة.

٣.٦.٥ السلوكيات الجماعية

١١٩. تمنح بعض الثقافات قيمة إجتماعية عالية للسلوك الجماعي مثل الولاء للدولة أو صاحب العمل أو العائلة. وفي مثل هذه الظروف، يكون من المحتمل جداً أن يلتزم الأفراد بمعايير وعمليات المجموعة. أما في مجتمعات أخرى، يتم تثمين وجهات نظر الأفراد ومناهجهم وبينما يمكن أن يشجع هذا التشكيك المهني فإنه من المرجح أيضاً أن يؤدي إلى تباين كبير في السلوك والنتائج.

٤.٦.٥ الشفافية

١٢٠. من الجوانب الأخرى للثقافة التي قد يكون لها تأثير على إعداد التقارير المالية وعلى فعالية تفاعلات المدقق مع الإدارة هو مدى السرية المتوقعة في شؤون الأعمال. إذ أن نقص الإنفتاح أو الشفافية من قبل الإدارة قد يجعل من الصعب أكثر بالنسبة للمدققين اكتساب الفهم اللازم للمنشأة من أجل تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية بشكل صحيح.

٧.٥ تنظيم التدقيق

١٢١. ينطوي التنظيم على منح الترخيص للمؤسسات والأفراد لإجراء التدقيق، وتحديد المعايير والتفتيش على عمليات التدقيق لضمان جودتها، وإتخاذ إجراءات تأديبية في حال عدم الإمتثال للمعايير وفشل التدقيق. ويتم تنفيذ هذه الوظائف عادةً على المستوى الوطني من قبل هيئات تنظيمية مستقلة أو منظمات محاسبية مهنية، أو مزيج من الإثنين.

١٢٢. توفر القوانين ومعايير التدقيق وقواعد الأخلاقيات الأساس للعديد من جوانب التنظيم. وفي حين أن معايير التدقيق والمعايير الأخلاقية محددة على المستوى الوطني، إلا أن المعايير

الوطنية تعتمد بشكل متزايد على المعايير الدولية التي يضعها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي ومجلس معايير تعليم المحاسبة الدولية.

١٢٣. تعتبر متطلبات التدقيق والمعايير الأخرى ذات الصلة هي الأكثر فعالية في حال تم تطبيقها بشكل صحيح. وهذا يشمل الوضع القانوني للمعايير، وعمليات التفتيش على التدقيق، والتحقيق في مزاعم فشل التدقيق، وحسبما يكون مناسباً، في الإجراءات التأديبية المتخذة.

١٢٤. عادة ما يتم التفتيش على عمليات التدقيق على المستوى الوطني من قبل مؤسسة تدقيق مستقلة (مراجعة النظراء)، أو منظمة محاسبة مهنية (التي يتم إيكالها أحياناً بالمسؤولية من قبل جهة تنظيمية)، أو من قبل الجهات التنظيمية المستقلة للتدقيق. وتتص القوانين والأنظمة بشكل متزايد على أن التفتيش على عمليات التدقيق في الشركات المدرجة، وأحياناً في منشآت المصلحة العام، تقوم بها جهة تنظيمية مستقلة للتدقيق.

١٢٥. توفر عمليات التفتيش على التدقيق آلية هامة لتقييم إمتثال المدققين لمعايير التدقيق، وتقييم جوانب أخرى في جودة التدقيق وذلك اعتماداً على التكلفة المحدد. يمكن أن تؤدي الإجراءات المتخذة من قبل مؤسسات التدقيق لمعالجة نقاط الضعف التي يحددها مفتشو التدقيق إلى تحسينات في جودة التدقيق. وينبغي على مدى فترة من الزمن وصف النتائج ذات العلاقة من عمليات التفتيش على التدقيق وإبلاغها إلى الجهات الواضعة للمعايير.

١٢٦. غالباً ما يتم نشر نتائج عمليات التفتيش على التدقيق. ويؤدي نشر نتائج عمليات التفتيش على التدقيق إلى رفع مستوى الوعي بين الأطراف المعنية حول قضايا جودة التدقيق.

١٢٧. تمنح الترتيبات التأديبية الفعالة، إلى جانب اعتبارها كحافز لمؤسسات التدقيق للإمتثال للمعايير المعمول بها، الأطراف المعنية الأخرى الثقة في جودة التدقيق. وتشمل الترتيبات التأديبية الفعالة بأن يكون لدى أولئك المسؤولين عن التحقيق والوظائف التأديبية تكليف واضح وموارد كافية للقيام بعملهم.

٨.٥ بيئة المقاضاة

١٢٨. بالإضافة إلى التكاليف المباشرة المتكبدة في إجراء التدقيق، هناك احتمال بأنه قد يُطلب من مؤسسة التدقيق تعويض أحد الخصوم عن النتائج المتمخضة من فشل التدقيق. وتختلف مخاطر المقاضاة وأثرها على جودة التدقيق بين البلدان المختلفة.

١٢٩. يعتقد البعض أن مخاطر المقاضاة سوف تحسن جودة التدقيق لأنها سوف تؤدي بالمدقق لتقليل فرصة فشل التدقيق. في حين يعتقد آخرون أن مخاطر المقاضاة سيكون لها تأثير سلبي على جودة التدقيق لأنها سوف تؤدي إلى عقلية "تحقق" بدلاً من الجاهزية للتفكير في سبل التصدي لمخاطر التدقيق بطريقة مبتكرة، كما تحول دون إنضمام الأفراد المؤهلين إلى مهنة التدقيق أو البقاء فيها.

٩.٥ اجتذاب المواهب

١٣٠. التدقيق هو نشاط فكري ملح يتطلب تطبيق الأحكام الجيدة، وذهنية تميل لطرح التساؤلات، وقدراً كبيراً من المعرفة المتعلقة بالأعمال وإعداد التقارير المالية والتدقيق. وبينما تسعى المهنة إلى تزويد المدققين بالكفاءة اللازمة، إلا أن فعالية ذلك ستتأثر حتماً بكفاءة ومهارات موظفي التدقيق.

١٣١. يعتبر خريجو الجامعات في العديد من البلدان مصدراً هاماً للموظفين والكثير من هؤلاء سوف يتخصص في مجال المحاسبة والأعمال. ويمكن أن توفر هذه الخلفية كلا من المعرفة ذات الصلة والسلوكيات الأخلاقية المناسبة.

١٣٢. ويعدّ توظيف الكادر المناسب من الموظفين في مهنة التدقيق أمر أساسي في جودة التدقيق. وينبغي تعريف الموظفين المحتملين بمزايا مهنة المحاسبة في مرحلة مبكرة قدر الإمكان. لكن مزايا وإغراءات مهنة التدقيق تختلف بين البلدان وتتأثر بعوامل معينة مثل سمعة ومكانة هذه المهنة، وبالعوامل مباشرة أكثر مثل مستويات الأجور المقارنة والتصورات المتعلقة بجهود العمل المحتملة. فإذا كان هناك نقص في الموظفين المحتملين الذين يتمتعون بمستوى تعليمي مناسب، فقد يكون من الصعب توظيف الكادر السليم من الموظفين.

١٠.٥ الجدول الزمني لإعداد التقارير المالية

١٣٣. يمكن أن يؤثر الإطار الزمني الذي يُستكمل خلاله التدقيق على عمليات إعداد التقارير المالية وعلى الطريقة التي توافق بها الإدارة وأولئك المكلفون بالحوكمة على البيانات المالية. كما أن ظهور أنظمة إعداد التقارير المتسارعة في العديد من الاختصاصات يحدّ أيضاً من مدى قيام المدقق بالأعمال المفصلة بعد نهاية فترة إعداد التقارير. ونتيجة لذلك، أصبح من الضروري على نحو متزايد بالنسبة للمدقق الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية وأداء إجراءات التدقيق قبل نهاية الفترة.

١٣٤. يتأثر توقيت إعداد المعلومات المالية أيضاً بحاجة الشركات المدرجة لإصدار تقديرات الأرباح أو النتائج الأولية في مرحلة مبكرة. ففي بعض الاختصاصات، يُطلب من المدققين الموافقة على هذا الإصدار أو أداء عمل محدد عليها. وتكمن ميزة هذا الأمر في أن المدقق سوف يشعر بالارتياح تجاه النتائج المالية قبل أن يتم نشر المعلومات ولكن يضيف ذلك المزيد من ضغوط الوقت.

١٣٥. يمكن أن تكون المواعيد النهائية لإعداد التقارير أقل إرهاقاً بالنسبة لعمليات تدقيق المنشآت الصغيرة مقارنة بالمنشآت المدرجة، مما يسمح للمدقق بالاستفادة من الأدلة التي يتم الحصول عليها من الأحداث والعمليات بعد تاريخ الميزانية العمومية. وعلاوةً على ذلك، فإنه من الأقل شيوعاً بالنسبة للمنشآت الصغيرة أن تصدر تقديرات الأرباح قبل إكمال التدقيق. ومع ذلك، فإنه ليس من المألوف بالنسبة للمنشآت الصغيرة تقديم البيانات المالية غير المدققة السنوية أو الشهرية أو الفصلية للبنوك والمزودين الآخرين لرؤوس الأموال.

الملحق ١

تعقيد تعريف جودة التدقيق

١. غالباً ما يُستخدم مصطلح "جودة التدقيق" في المناقشات بين الأطراف المعنية، وفي إتصالات الجهات التنظيمية وواضعي المعايير ومؤسسات التدقيق وغيرها، وفي مجال البحوث ووضع السياسات. إن موضوع جودة التدقيق هو موضوع معقد وليس هناك تعريف أو تحليل له حقق اعترافاً عالمياً.
٢. يكمن الغرض من التدقيق في تعزيز درجة ثقة المستخدمين المقصودين في البيانات المالية. ويتحقق هذا من خلال جمع المدققين لأدلة تدقيق كافية وملائمة بهدف إبداء الرأي حول ما إذا كان يتم إعداد البيانات المالية، في كافة النواحي الجوهرية، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وغالباً ما يكون ذلك الرأي هو حول ما إذا كانت البيانات المالية "تعرض بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية" أو تعطي "صورة حقيقية وعادلة" للمركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة ونتائجها وتدفعاتها النقدية للفترة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
٣. بينما تنص القوانين الوطنية والمعايير المحاسبية على قواعد "العرض العادل"، تتطوي العديد من جوانب عملية إعداد التقارير المالية، وبالتالي تدقيق البيانات المالية، على إصدار الأحكام والتقدير.
٤. توفر معايير التدقيق أساساً هاماً لدعم جودة التدقيق. وتحديداً، تصف معايير التدقيق الدولية الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي أهداف المدقق^١ كما تنص على المتطلبات الدنيا. ومع ذلك، فإن غالبية المتطلبات في معايير التدقيق الدولية إما توفر إطاراً للأحكام الصادرة في عملية تدقيق معينة أو تحتاج لإصدار أحكام معينة لتطبيقها بشكل صحيح.
٥. لذلك فالتدقيق هو نظام يعتمد على الأفراد الأكفاء الذين يستخدمون خبراتهم ويطبّقون النزاهة والموضوعية والتشكيك المهني لمساعدتهم على إصدار الأحكام المناسبة التي تدعمها حقائق وظروف العملية. وتعد خاصيتا المثابرة والصلابة خاصيتين مهمتين في ضمان إجراء التغييرات الضرورية على البيانات المالية، أو في حال لم يتم إجراء مثل هذه التغييرات، ضمان أن يكون تقرير المدقق متحفظ بشكل مناسب.

^١ راجع الفقرة ١١ من معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ "الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية":
فيما يلي الأهداف العامة للمدقق أثناء تدقيق البيانات المالية:

- (أ) الحصول على تأكيد معقول فيما إذا كانت البيانات المالية ككل تخلو من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن الإحتيال أو الخطأ، وبالتالي تمكين المدقق من إبداء رأي معين حول ما إذا كان يتم إعداد البيانات المالية، من جميع النواحي الجوهرية، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛ و
- (ب) إعداد تقرير حول البيانات المالية، والتواصل حسبما هو مطلوب بموجب معايير التدقيق الدولية وفقاً لنتائج التدقيق.

٦. بالإضافة إلى الطبيعة التقديرية لمختلف جوانب البيانات المالية الأساسية، هناك عدد من العوامل التي تجعل من الصعب وصف وتقييم جودة التدقيق، بما في ذلك ما يلي:

- إن وجود أو عدم وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية المدققة يوفر فقط نظرة جزئية حول جودة التدقيق.
- تتفاوت عمليات التدقيق وما يعتبر أدلة تدقيق كافية وملائمة لدعم رأي التدقيق، يكون إلى حد ما، تقديري.
- تختلف وجهات النظر المتعلقة بجودة التدقيق بين الأطراف المعنية.
- هناك شفافية محدودة بشأن العمل المنجز ونتائج التدقيق.

إن وجود أو عدم وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية المدققة يوفر فقط نظرة جزئية حول جودة التدقيق

٧. وفي ضوء الهدف من عملية التدقيق، يمكن أن يشكّل وجود الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية التي لم تُكتشف خلال التدقيق مؤشراً على فشل التدقيق. لكن عدم وجود الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية لا يمكن أن يكون، بحد ذاته، المقياس الوحيد لجودة التدقيق لأنه قد لا يكون هناك أي أخطاء جوهرية لكشفها.

٨. وحتى وجود الأخطاء الجوهرية التي لم يتم إكتشافها في البيانات المالية المدققة قد لا يشير بالضرورة إلى ضعف جودة التدقيق لأن عمليات التدقيق مصممة للحصول على تأكيد معقول، وليس مطلق، بأن البيانات المالية لا تحتوي على أخطاء جوهرية. ويكون الفرق بين التأكيد المطلق والتأكيد المعقول ذو صلة بشكل خاص عندما تنتج الأخطاء الجوهرية من عمليات الإحتيال التي يتم إخفاؤها من خلال التزوير والتواطؤ والتزييف المتعمد للحقائق.

٩. يعكس نموذج التدقيق القيود الكامنة في عملية التدقيق ويُقصد منه الحصول على تأكيد معقول، وليس مطلق، مما يعني أن هناك إمكانية لوجود أخطاء جوهرية غير مكتشفة. وإذا تم تحديد الأخطاء الجوهرية في وقت لاحق والتي لم تُكتشف خلال التدقيق، فقد يكون من الصعب تحديد ما إذا كانت لم تُكتشف نتيجة نموذج التدقيق الشامل أو بسبب أوجه القصور في جودة التدقيق الفردي المعني.

١٠. إن مفهومي "أدلة التدقيق الكافية والملائمة" و"التأكيد المعقول" يرتبطان ارتباطاً وثيقاً مع بعضهما البعض. إذ لا يمكن تعريف أحد المفهومين بدقة لكن كلاهما ينبغي أخذه بعين الاعتبار في سياق المعايير المطبقة والممارسات المقررة.

تتفاوت عمليات التدقيق وما يعتبر أدلة تدقيق كافية وملائمة لدعم رأي التدقيق، يكون إلى حد ما، تقديري

١١. لا يوجد منشأتان متطابقتان تمام التطابق وبالتالي فإن أعمال التدقيق والأحكام المطلوبة سوف تختلف بالضرورة. وما يعتبر "أدلة تدقيق كافية وملائمة" هو، إلى حد ما، مسألة تقدير مهني تعكس حجم وطبيعة وتعقيد المنشأة والصناعة والإطار التنظيمي ذو العلاقة الذي تعمل ضمنه، وتعكس كذلك تقييم المدقق لمخاطر أن تكون البيانات المالية المعدة من قبل الإدارة تشوبها أخطاء جوهرية.

١٢. عادةً ما تكون مؤسسات التدقيق هي منشآت ربحية، وعادةً ما ترتبط ربحية مؤسسة التدقيق بالعلاقة بين رسوم التدقيق المفروضة وتكلفة جمع أدلة تدقيق كافية وملائمة. ويمكن أن يؤدي هذا إلى تصورات لدى أطراف ثالثة تفيد أنه، على الرغم من تطبيق معايير التدقيق ومتطلبات السلوك الأخلاقي، قد يكون لدى مؤسسات التدقيق حافزاً قصير الأجل للحد من العمل المنجز مع الإعراف أنه على المدى الطويل لا بد من الحفاظ على جودة التدقيق لحماية سمعة مؤسسة التدقيق وتجنب الإجراءات التنظيمية أو القانونية المدمرة. أيضاً، في القطاع العام، وبينما تُعتبر هيئات تدقيق القطاع العام ليست منشآت ربحية، تفرض قيود الموازنة تحديات إضافية فيما يتعلق بضمان أن قدر العمل المنجز هو قدر مناسب.

تختلف وجهات النظر المتعلقة بجودة التدقيق بين الأطراف المعنية

١٣. تختلف وجهات النظر حول جودة التدقيق بين الأطراف المعنية. وهذا، في حد ذاته، ليس مستغرباً إذ تتفاوت مستوى مشاركتها المباشرة في التدقيق ومستوى وصولها إلى المعلومات المتصلة به إلى حد كبير؛ كما تختلف قيمة عملية التدقيق بين مختلف الأطراف المعنية.

١٤. لا يكون بإمكان الأطراف المعنية في المنشآت المدرجة الوصول إلى اتصالات التدقيق باستثناء تلك الاتصالات المتاحة للجمهور. في المقابل، تتاح للأطراف المعنية في المنشآت الأخرى غالباً فرصة الوصول بشكل مباشر إلى المدققين واستقبال الاتصالات الرسمية وغير الرسمية، وهو ما يؤثر بشكل مباشر على وجهات نظرهم فيما يخص جودة التدقيق.

١٥. قد ينظر بعض مستخدمي البيانات المالية إلى جودة التدقيق على أنها زيادة كمية أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها وزيادة التحدي أمام الإدارة. كما أن بحث جودة التدقيق من هذا المنظور فقط يشير إلى أن جودة التدقيق ستكون أعلى، كلما زادت الموارد (سواءً من حيث الكمية والنوعية) التي تُخصص للتدقيق.

١٦. قد يكون للإدارة مصلحة في ضمان الحد من تكاليف التدقيق، وإستكمال التدقيق في أسرع وقت ممكن، وتقليل أي حالات تعطل في العمليات المستمرة للمنشأة. ومن خلال بحث جودة التدقيق من هذا المنظور، يمكن أن تقترح الإدارة ضرورة تقليص الموارد المخصصة للتدقيق.

١٧. وتشير الموازنة بين هذه الآراء المختلفة إلى أن عملية التدقيق عالية الجودة تتضمن إجراء التدقيق بكفاءة وفعالية في الوقت المناسب ومقابل رسوم معقولة. ومع ذلك، هناك شيء من الذاتية حول الكلمات التالية: "فعالة" و"كفاءة" و"في الوقت المناسب" و"معقول". ويكون أولئك المكلفون بالحوكمة، بما في ذلك لجان التدقيق، مهنيون غالباً لبحث هذه المسائل. لهذا السبب، تتضطلع لجان التدقيق في العديد من البلدان بمسؤوليات معينة للنظر في جودة التدقيق والموافقة، أو التوصية بالموافقة، على تعيين المدقق ورسوم التدقيق.

هناك شفافية محدودة بشأن العمل المنجز ونتائج التدقيق

١٨. إن العديد من الخدمات شفافة نسبياً لأولئك الجهات التي تؤدي لصالحتها وبإمكان المستخدمين تقييم جودة هذه الخدمات بشكل مباشر. ومع ذلك، فإن العديد من الأطراف المعنية، بما في ذلك مساهمو الشركات المدرجة، أو مقدمي التمويل لأي مؤسسة عمل، لا يكون لديهم عادة أفكاراً تفصيلية عن العمل المنجز في التدقيق والقضايا التي تم تحديدها ومعالجتها. وبالتالي، لا يمكن لمستخدمي التقارير المالية، الذين هم من خارج المنشأة التي يتم تدقيقها، غالباً تقييم جودة التدقيق بشكل مباشر.

١٩. يمكن تقديم المعلومات حول عمل المدقق ونتائجه في تقرير المدقق. ومع ذلك، تكون العديد من تقارير المدققين موحدة، وبخلاف الظروف غير العادية نسبياً التي يتم فيها تعديل رأي المدقق، لا تُقدم المعلومات عادة حول عمل ونتائج المدقق.

٢٠. تحدى المستخدمون مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي حول ما إذا كان ينبغي تقديم المزيد من المعلومات في تقارير المدقق واستجاب المجلس لذلك من خلال اقتراح تغييرات على هيكل وصياغة ومحتوى تقرير المدقق، بما في ذلك إدراج مسائل التدقيق الرئيسية فيما يخص عمليات تدقيق الشركات المدرجة. ويأمل المجلس بأن التغييرات على تقرير المدقق، وتحديد إدراج مسائل التدقيق الرئيسية، سوف توفر معلومات مفيدة لمستخدمي البيانات المالية لتعزيز فهمهم لتلك المسائل التي كان لها، وفق التقدير المهني للمدقق، الأهمية الأكبر في التدقيق.

٢١. يأمل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي بأن مبادرته المتعلقة بإعداد التقارير من قبل المدققين سوف توفر للمستخدمين بعض الأفكار العامة حول جودة التدقيق، خصوصاً إذا كان هناك فرصة لإجراء المزيد من النقاش حول هذا الموضوع مع لجان التدقيق أو مع المدقق. ومع ذلك، يدرك المجلس بأن هذه المعلومات الإضافية سوف تشكل فقط جزءاً صغيراً نسبياً من مجموع المعلومات المعروفة لدى المدقق والتي قد تكون ذات صلة بتقدير أفضل لجودة التدقيق.

الملحق ٢

خصائص الجودة لعوامل المدخلات والعملية

١. يتضمن هذا الملحق مزيداً من الأوصاف لخصائص الجودة المتعلقة بعوامل المدخلات والعملية. وتُطبق خصائص الجودة هذه على مستوى عملية التدقيق، وعلى مستوى مؤسسة التدقيق، وعلى المستوى الوطني (أو الاختصاصي).

عوامل المدخلات

١.١ القيم والأخلاقيات والسلوكيات - على مستوى العملية

٢. فيما يلي الخصائص الرئيسية:

- يدرك فريق العملية: أنه يتم إجراء التدقيق بما يصب في المصلحة العامة الواسعة؛ كما يدرك أهمية الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية.
- يتحرى فريق العملية الموضوعية والنزاهة.
- يكون فريق العملية مستقل.
- يظهر فريق العملية الكفاءة المهنية والعناية الواجبة.
- يتبنى فريق العملية أسلوب التشكيك المهني.

١.١.١ يدرك فريق العملية: أنه يتم إجراء التدقيق بما يصب في المصلحة العامة الواسعة؛ كما يدرك أهمية الإمتثال للمتطلبات الأخلاقية

٣. يلتزم فريق العملية بإجراء التدقيق فيما يصب في مصلحة الأطراف المعنية للمنشأة وبما يحقق المصلحة العامة الواسعة. ومن المرجح أن تختلف طبيعة ونطاق المصلحة العامة وفقاً لطبيعة المنشأة. ومع ذلك، يحتاج فريق العملية في جميع عمليات التدقيق إلى توفير درجة مناسبة من التحدي للإدارة، والتعبير عن وجهات نظره بقوة، ومتابعة الأمور وصولاً إلى الإستنتاجات المناسبة.

٢.١.١ يتحرى فريق العملية الموضوعية والنزاهة

٤. يفرض مبدأ الموضوعية إلزاماً على المدققين بعدم تقديم تنازلات تخص تقديرهم المهني أو التجاري بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المبرر على الآخرين.^١

٥. تنشأ حاجة المدققين لتحري الموضوعية، تحديداً، من حقيقة أن العديد من القضايا الهامة التي ينطوي عليها إعداد البيانات المالية تشتمل على إصدار الأحكام والتقديرية. ويمكن قياس بعض البنود المشمولة في البيانات المالية بدرجة معينة من اليقين، وينطوي العديد منها على التقديرات

^١ قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين التابعة لمجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (قواعد السلوك الأخلاقي)، الفقرة ١.١٢٠.

وبالتالي إصدار الأحكام. وينبغي أن يتحرى المدققون الموضوعية عند تقييم أحكام الإدارة للحد من مخاطر شمول البيانات المالية على أخطاء جوهرية من خلال تحيز الإدارة، سواءً بشكل مقصود أو غير مقصود.

٦. تعدّ النزاهة شرط مسبق لجميع أولئك الذين يعملون لتحقيق المصلحة العامة. ومن الضروري أن يعمل فريق العملية، وأن يُنظر إليه بأنه يعمل، بقدر من النزاهة، الأمر الذي لا يتطلب الصدق فحسب، بل يتطلب أيضاً مجموعة واسعة من الصفات ذات الصلة مثل العدالة والصراحة والشجاعة.

٣.١.١ يكون فريق العملية مستقل

٧. الإستقلالية مطلوبة لحماية أفراد فريق العملية أو مؤسسة التدقيق من المؤثرات التي قد تضر بالأحكام المهنية، ولمساعدتهم على العمل بنزاهة وممارسة الموضوعية والتشكيك المهني. من المطلوب أيضاً تجنب الحقائق والظروف التي تعتبر هامة للغاية بحيث تدفع طرف ثالث معقول ومطلع للاعتقاد بأن نزاهة أو موضوعية أو التشكيك المهني لمؤسسة التدقيق أو أحد أفراد فريق العملية قد تأثرت بشكل سلبي.

٨. قد تشمل التهديدات على استقلالية المدقق ما يلي:

- المصالح المالية القائمة بين المدقق والمنشأة الخاضعة للتدقيق. إذ أن امتلاك مصلحة مالية في عمل تدقيق ما قد يخلق تهديداً للمصلحة الشخصية.
- العلاقات التجارية بين المدقق والمنشأة الخاضعة للتدقيق. إذ أن وجود علاقة عمل وثيقة بين مؤسسة التدقيق، أو أحد أفراد فريق العملية أو أحد أفراد العائلة المباشرين، وبين المنشأة قد يخلق تهديدات للمصلحة الشخصية أو تهديدات المضايقة.
- تقديم خدمات غير متعلقة بالتدقيق لعملاء التدقيق. إذ لطالما قدمت مؤسسات التدقيق لعملائها مجموعة من الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق والتي تنسجم مع مهاراتهم وخبراتهم. إلا أن تقديم خدمات غير متعلقة بالتدقيق يمكن أن يخلق تهديدات على الإستقلالية. وغالباً ما تكون التهديدات التي تنشأ هي تهديدات المراجعة الذاتية والمصلحة الشخصية والتأييد.
- قد يعتقد الشركاء والموظفون أن أجورهم، بل واستمرار عملهم، لدى مؤسسة التدقيق تعتمد على الاحتفاظ بعميل تدقيق معين، وهو ما يؤدي إلى خلق تهديدات التآلف أو المصلحة الشخصية.
- الحالات التي يكون فيها عضو سابق في فريق العملية، أو شريك في المؤسسة، كان قد انضم إلى المنشأة الخاضعة للتدقيق، مهياً لممارسة تأثير هام على إعداد السجلات المحاسبية والبيانات المالية. وغالباً ما تكون التهديدات التي تنشأ هي تهديدات التآلف والمصلحة الشخصية والمضايقة.

٩. يمكن أيضاً أن ينشأ تهديد التآلف عبر استخدام نفس كبار الموظفين في عملية التدقيق على مدى فترة طويلة من الزمن. ومع ذلك، من المرجح أن يؤدي تراكم المعرفة المسبقة بالمنشأة وأعمالها إلى تعزيز جودة التدقيق حيث أنها تعزز تقييم المدقق للمخاطر ومواجهته لها. ويمكن أن تؤدي أيضاً إلى تحقيق الكفاءة وتقديم أفضل التوصيات للتحسين في مجالات معينة من العمليات التجارية للمنشأة.

١٠. ينبغي تحقيق التوازن بين المنافع المحتملة لجودة التدقيق وتهديدات استقلالية المدقق التي قد تنشأ عن المعرفة التفصيلية لكبار الموظفين بالمنشأة وأعمالها، والناجمة عن المشاركة في أعمال التدقيق على مدى عدد من السنوات. ولمواجهة هذا التهديد، تتطلب قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين تغيير (أو "تدوير") شركاء التدقيق الرئيسيين في منشآت المصلحة العامة بعد سبع سنوات؛ في حين تنص أخلاقيات المهنة أو المتطلبات القانونية في بعض البلدان على فترة تناوب أقصر. يعتقد البعض أنه بالإضافة إلى تناوب شركاء عملية التدقيق، ستتحسن صورة إستقلالية المدقق إذا تم تغيير مؤسسة التدقيق ذاتها بشكل دوري. في حين يعتقد آخرون أن الحفاظ على نفس المؤسسة من المرجح أن يساعد المدققين في فهم أعمال المنشأة وأنظمتها ويؤدي إلى إستجابات فعّالة لمخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، فضلاً عن كفاءة التدقيق.

١١. إن بحث التهديدات والإجراءات الوقائية عند تحديد الاستقلالية لعمليات تدقيق القطاع العام لا يقل أهمية عنه في عمليات التدقيق في القطاع الخاص. إلا أن بعض التهديدات المحتملة قد تختلف. على سبيل المثال، من غير المحتمل أن يكون للمدققين في القطاع العام مصالح مالية مباشرة في المنشآت التي يدقونها.

١٢. غالباً ما يُنظر إلى المدقق باعتباره مستشار قيم لدى المنشأة في مجال الأعمال والضريبة، وعادةً ما يكون هناك إتصالات مباشرة متكررة مع الإدارة العليا، وهو ما يؤدي إلى إطلاع المدقق بشكل جيد على تطورات الأعمال. وهذا يعطي المدقق معرفة جيدة بعملية إعداد التقارير المالية لدى العميل وصناعته، ولكن قد يُنظر إليه أيضاً باعتباره تهديداً للاستقلالية.

٤.١.١ يظهر فريق العملية الكفاءة المهنية والعناية الواجبة

١٣. تشمل الكفاءة المهنية والعناية الواجبة جميع أفراد فريق العملية:

- تطوير المعرفة المهنية والمهارات والحفاظ عليها وفق مستوى مناسب؛
- التصرف بعناية ودقة وشمولية في الوقت المناسب؛ و
- العمل بجد وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.

٥.١.١ يتبنى فريق العملية أسلوب التشكيك المهني

١٤. التشكيك المهني هو سلوك يتضمن تطبيق عقلية التشكيك في سياق الفهم المناسب للمنشأة وأعمالها والبيئة التي تعمل فيها. ويتيح هذا الفهم للمدقق، إلى جانب المعرفة العامة بالأعمال والخبرات، تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمنشأة، وتقييم مدى كفاية وملاءمة أدلة التدقيق، والتوصل إلى إستنتاجات مناسبة.

١٥. التشكيك المهني هو جانب هام من جوانب أحكام المدقق المتعلقة بتخطيط التدقيق وتنفيذه وتقييم نتائجه. وما لم يكن المدققين على إستعداد لتحدي توكيدات الإدارة (بما في ذلك عندما تستخدم الإدارة خبير ما)، فإنهم لن يستطيعون ردع الإحتيال ولن يكونوا قادرين على التوصل إلى إستنتاج معين، بقدر من الثقة، حول ما إذا يتم عرض البيانات المالية بصورة عادلة للمنشأة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية.

١٦. يشمل التشكيك المهني جميع أفراد فريق العملية:

- إمتلاك عقلية تشكيك ورغبة لتحدي توكيدات الإدارة؛
- تقييم المعلومات والإيضاحات التي يتم الحصول عليها خلال عملهم بشكل ناقد؛
- السعي لفهم دوافع الإدارة وراء الخطأ المحتمل في البيانات المالية؛
- إمتلاك ذهن منفتح؛
- الإعتراض على الأحكام الصادرة عن أفراد آخرين في فريق العملية؛
- التمتع بالثقة لتحدي الإدارة، والإستمرار في متابعة الأمور وصولاً إلى نتيجة معينة؛ و
- التنبيه لأي أدلة تتعارض مع أدلة أخرى يتم الحصول عليها أو التشكيك في موثوقية المستندات والردود على الاستفسارات.

٢.١ القيم والأخلاقيات والسلوكيات - على مستوى المؤسسة

١٧. فيما يلي الخصائص الرئيسية:

- توفر ترتيبات للحوكمة تحدد "منهج الإدارة العليا" المناسب، والتي تهدف إلى الحفاظ على استقلالية المؤسسة.
- يتم تعزيز الصفات الشخصية اللازمة من خلال أنظمة التقييم والمكافأة التي تدعم جودة التدقيق.
- لا تشكّل الإعتبارات المالية أساساً لإتخاذ إجراءات وقرارات تضعف من جودة التدقيق.

- تؤكد المؤسسة على أهمية تزويد الشركاء والموظفين بفرص التطوير المهني المستمر وفرص الوصول إلى دعم فني عالي الجودة.
- تعزز المؤسسة ثقافة التشاور بشأن القضايا الصعبة.
- وجود أنظمة قوية لاتخاذ قرارات قبول العملاء واستمرارهم.

١.٢.١ توفر ترتيبات للحوكمة تحدد "منهج الإدارة العليا" المناسب، والتي تهدف إلى الحفاظ على استقلالية المؤسسة

١٨. من المهم أن يكون لدى مؤسسة التدقيق ترتيبات حوكمة داخلية قوية للحفاظ على طبيعة المصلحة العامة لوظيفة التدقيق وتجنب أن تؤثر المصالح التجارية للمؤسسة سلباً على جودة التدقيق، مثلاً، من خلال تشجيع غير لائق لمجالات الممارسة الأخرى (مثل الضرائب وتمويل الشركات والاستشارات) بما يضر بجودة التدقيق.

١٩. تقوم قيادة المؤسسة بدور حيوي في تعزيز ثقافة تؤكد على دور التدقيق في المصلحة العامة وأهمية جودة التدقيق في هذا الصدد، بما في ذلك تجنب الأوضاع التي قد تضر بموضوعية المؤسسة أو إستقلاليتها. كما أن الإبلاغ بشكل منتظم عن السلوكيات المتوقعة يهيئ بيئة مناسبة داخل مؤسسة التدقيق تشمل تشجيع الالتزام بالمبادئ التي تنص عليها متطلبات قواعد السلوك الأخلاقي التي تُطبق على المدققين.

٢٠. يكون للممارسين الفرديين سيطرة مباشرة على ثقافة مؤسساتهم، أما في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة (SMPs) يكون لعدد قليل من الشركاء تأثير مباشر جداً على عوامل المدخلات مثل ترتيبات الحوكمة والاستشارات وأنشطة المراقبة. وبالإعتماد على نهج الإدارة العليا، قد يكون هذا إما نقطة قوة أو نقطة ضعف لبيئة المؤسسة الصغيرة.

٢.٢.١ يتم تعزيز الصفات الشخصية اللازمة من خلال أنظمة التقييم والمكافأة التي تدعم جودة التدقيق

٢١. يمكن لأنظمة التقييم والمكافأة أن تدعم وتطور الخصائص والسلوكيات الشخصية المناسبة، بما في ذلك النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية الواجبة. وهذا يشمل تضمين هذه الخصائص في معايير إختيار التوظيف وعمليات التطور والمكافأة وبرامج التدريب، وذلك باستخدام أطر الكفاءة المناسبة.

٢٢. قد يكون من الأفضل أن توضع أطر الكفاءة بالرجوع إلى مجالات الكفاءة في معايير التعليم الدولية، التي من شأنها تعزيز مواءمة الأطر بين مؤسسات التدقيق.

٢٣. تقيّم المؤسسة بشكل منتظم شركائها وموظفيها وفق الكفاءات التي وُضعت لدعم جودة التدقيق. وخلال القيام بذلك، تضمن مؤسسات التدقيق بأن لا يتم معاقبة الشركاء والموظفين لاتخاذهم أي

موقف قوي بشأن مسائل التدقيق، حتى لو كان هذا قد يعرض علاقة العميل للخطر. وتستخدم الإستنتاجات التي يتم الوصول إليها لدعم قرارات التطور والمكافأة؛ فضلاً عن الإجراءات الأخرى التي قد تتخذها المؤسسات عندما لا يحقق أداء الشركاء أو الموظفين المعايير المتوقعة.

٣.٢.١ لا تشكل الإعتبارات المالية أساساً لإتخاذ إجراءات وقرارات تضعف من جودة التدقيق

٢٤. إن الاعتبارات المالية على مستوى المؤسسة (مثل الهدف المالي الذي تضعه المؤسسة لهامش الربح المطلوب تحقيقه في عمل التدقيق والرغبة بالاستثمار في أنظمة التدريب والدعم المتعلقة بالتدقيق) وعلى مستوى العملية (مثل العلاقة بين رسوم التدقيق والتكلفة الأساسية للعمل المنجز) لا ينبغي أن تحول دون إجراء تدقيق قوي يلبى المصلحة العامة.

٢٥. كما لا ينبغي أيضاً أن يحدث ما يلي على حساب جودة التدقيق:

- التأكيد على الفوز بعمليات التدقيق والاحتفاظ بعملاء التدقيق، خصوصاً مقابل رسوم متدنية بشكل غير واقعي.
- التأكيد على تسويق الخدمات غير المتعلقة بالتدقيق للمنشآت التي تدققها المؤسسة؛ أو
- خفض التكاليف (بما في ذلك عن طريق تقليل عدد الشركاء والموظفين) في ممارسة التدقيق (على سبيل المثال، خلال أوقات الانكماش الاقتصادي).

٤.٢.١ تؤكد المؤسسة على أهمية تزويد الشركاء والموظفين بفرص التطوير المهني المستمر وفرص الوصول إلى دعم فني عالي الجودة

٢٦. يتطلب التدقيق معرفة عدد كبير من المجالات الفنية بما في ذلك إعداد التقارير المالية، ومعايير التدقيق والأخلاقيات، وقوانين وأنظمة الشركات والضريبة. ومن المهم أن يكون لدى مؤسسات التدقيق ترتيبات للدعم الفني لمساعدة الشركاء والموظفين الأفراد على مواكبة أحدث التطورات في هذه المجالات وتقديم المساعدة في المجالات المعقدة.

٢٧. يمكن أيضاً تعزيز جودة التدقيق إذا تم تطوير بنية تحتية للمعلومات تساعد المؤسسة على دعم أحكام التدقيق (على سبيل المثال، عن طريق جمع قواعد البيانات المتعلقة بالأعمال والصناعة)، ومتابعة ومعالجة قضايا الاستقلالية بشكل مناسب، والتخطيط لتناوب الشركاء في عمليات التدقيق وإدارتها بشكل فعال.

٢٨. يمكن أن يتفاوت حجم مؤسسات التدقيق والدعم الفني المتاح إلى حد كبير. وبالنسبة للمؤسسات الصغيرة التي تضم عدد قليل من الموظفين وقاعدة عملاء تتميز بعمليات محدودة التعقيد نسبياً، من الممكن وضع سياسات وإجراءات واضحة نسبياً لرقابة الجودة. ومع ذلك، يمكن أن تواجه المؤسسات الصغيرة تحديات فيما يتعلق بالاستشارات وربما قد توظف مستشارين خارجيين لتقديم الخبرة الفنية أو الاعتماد على خدمات الدعم الفني التي تقدمها المنظمات المحاسبية المهنية المحلية.

٥.٢.١ تعزز المؤسسة ثقافة التشاور بشأن القضايا الصعبة

٢٩. تعتبر ثقافة التشاور مهمة لجميع مؤسسات التدقيق، بما في ذلك الممارسين الفرديين. إذ غالباً ما يتطلب التدقيق إتخاذ قرارات وأحكام صعبة. يناقش الموظفون هذه القضايا داخل فريق العملية ومع شريك عملية التدقيق. بينما يناقش شركاء عملية التدقيق القرارات والأحكام الصعبة مع شركاء آخرين أو مع مختصين فنيين ويولون اهتماماً كافياً للمشورة المقدمة. ولكي تسير هذه العملية بشكل فعال، من المهم أن يكون هناك ثقافة للتشاور وأن يكون لدى المعنيين وقت كافٍ متاح للتعامل بشكل صحيح مع القضايا الناشئة.

٣٠. حيث تكون الموارد الداخلية محدودة، قد تتاح الموارد الفنية الخارجية من خلال منظماتها المحاسبية المهنية، أو من خلال علاقاتها مع المؤسسات الأخرى أو من خلال منظمات أخرى يتم الاستعانة بها بشكل مناسب.

٦.٢.١ وجود أنظمة قوية لاتخاذ قرارات قبول العملاء واستمرارهم

٣١. قبل قبول عملية التدقيق، وسنويًا بعد ذلك، من المهم أن تنتظر مؤسسات التدقيق فيما إذا كانت تتمتع بالكفاءة لأداء العملية وتمتلك القدرات والموارد اللازمة للقيام بذلك. وهذا يشمل ما إذا كانت المؤسسة يمكن أن تلتزم بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.

٣٢. بينما يحتاج المدققون لتطبيق التشكيك المهني، ينطوي التدقيق أيضاً على درجة من الثقة في الإدارة. إذ أن الإدارة التي تفتقر إلى النزاهة، بحكم تعريفها، لا يمكن الوثوق بها. لذلك تقيم الأنظمة الجيدة لقبول العملاء واستمرارهم ما إذا كانت هناك معلومات تشير إلى أن إدارة العميل تفتقر إلى النزاهة إلى الحد الذي يصبح معه من الصعب إجراء تدقيق عالي الجودة. وبالتالي فإنه من المهم وجود نظام صارم لقبول العملاء واستمرارهم بغية مساعدة مؤسسة التدقيق على تجنب العمليات التي تنطوي على فرصة عالية للإحتيال أو التصرفات غير القانونية، وبالتالي الحفاظ على سمعة توفير عمليات تدقيق عالية الجودة.

٣.١ القيم والأخلاقيات والسلوكيات - على المستوى الوطني

٣٣. فيما يلي الخصائص الرئيسية:

- يتم إصدار متطلبات أخلاقيات المهنة التي توضح المبادئ الأخلاقية الأساسية والمتطلبات المحددة التي تُطبق.
- تبذل الهيئات التنظيمية وواضعو المعايير الوطنية ومنظمات المحاسبة المهنية ما في وسعهم لضمان فهم المبادئ الأخلاقية وتطبيق المتطلبات باستمرار.
- تتم مشاركة المعلومات ذات الصلة بقرارات قبول العملاء بين مؤسسات التدقيق.

١.٣.١ يتم إصدار متطلبات أخلاقيات المهنة التي توضح المبادئ الأخلاقية الأساسية والمتطلبات المحددة التي تُطبق

٣٤. قد تُفرض متطلبات أخلاقيات المهنة بموجب القوانين أو الأنظمة أو قد يتم التكليف بها من قبل منظمات المحاسبة المهنية. ويطلب الإتحاد الدولي للمحاسبين من الهيئات الأعضاء إتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني وتطبيق قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين في إختصاصاتهم، والمساعدة في تطبيقها اعتماداً على مسؤوليات الهيئات الأعضاء في البيئات الوطنية. في بعض البلدان، يتم دعم قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين بمتطلبات وطنية إضافية، وقد تختار مؤسسات التدقيق وهيئات تدقيق القطاع العام فرض متطلبات أعلى على شركائها وموظفيها.

٣٥. لا يمكن لمتطلبات أخلاقيات المهنة أن تعالج جميع الحالات الممكنة. لذلك، يحاول المدققون فهم المتطلبات والمبادئ الأساسية التي تقوم عليها بهدف فهم كيفية تطبيقها على أرض الواقع. ويمكن تطوير فهم كيفية تطبيق المبادئ من خلال الاتصالات الداخلية ضمن مؤسسة التدقيق، ومن خلال التوجيه أو التدريب خلال العمل، ومن خلال ملاحظة الموظفين لغيرهم من الموظفين الأكثر خبرة خلال أدائهم لأعمالهم.

٣٦. تنص قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين على المبادئ الأساسية التالية للسلوك الأخلاقي المهني^٢، وتقتضي من المدققين الامتثال لهذه المبادئ:

- النزاهة- الصدق والوضوح في جميع العلاقات المهنية والتجارية. وتشير النزاهة كذلك إلى التعامل العادل والمصادقية^٣.
- الموضوعية- عدم السماح بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المبرر للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية.
- الكفاءة المهنية والعناية الواجبة- الحفاظ على المعرفة المهنية والمهارات عند المستوى المطلوب لضمان أن العميل أو رب العمل يتلقى الخدمات المهنية المختصة بناء على التطورات الحالية في الممارسة والتشريعات والتقنيات ويعمل بجد وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.
- السرية- احترام سرية المعلومات المكتسبة نتيجة العلاقات المهنية والتجارية، وبالتالي عدم الإفصاح عن أي من هذه المعلومات إلى أطراف ثالثة دون سلطة مناسبة ومحددة، ما لم يكن هناك حق أو واجب قانوني أو مهني للإفصاح عنها، وعدم استخدام المعلومات لتحقيق مكاسب شخصية للمحاسب المهني أو أطراف ثالثة.

^٢ قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، الفقرة ٥.١٠٠.

^٣ قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، الفقرة ١.١١٠.

- السلوك المهني - الإمتثال للقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل يسيء للمهنة.

٣٧. بالإضافة إلى ذلك، تتضمن قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين متطلبات إضافية لإستقلالية المدقق كما تصف المنهج الذي ينبغي أن يتبناه المدققون، بما في ذلك:

- تحديد تهديدات الاستقلالية؛
- تقييم أهمية التهديدات المحددة؛ و
- تطبيق الإجراءات الوقائية، عند الضرورة، للقضاء على التهديدات أو تقليلها إلى مستوى مقبول.

٣٨. تنص قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين أنه عندما يحدد المدققون عدم وجود إجراءات وقائية مناسبة أو عدم إمكانية تطبيقها للقضاء على التهديدات أو تقليلها إلى مستوى مقبول، فإنه يجب على المحاسب المهني إزالة الظرف أو العلاقة التي كانت سببا في خلق التهديدات أو رفض أو إنهاء عملية التدقيق^٤. في بعض الحالات، تقرّ قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين بأن التهديد الناشئ كبير جدا بحيث لا يمكن لأي إجراءات وقائية أن تقلصه إلى مستوى مقبول، وتبعا لذلك يحظر على المدقق إجراء التدقيق.

٢٠٣.١ تبذل الهيئات التنظيمية وواضعو المعايير الوطنية ومنظمات المحاسبة المهنية ما في وسعهم لضمان فهم المبادئ الأخلاقية وتطبيق المتطلبات باستمرار

٣٩. يتم تسهيل التطبيق المتسق لمتطلبات أخلاقيات المهنة، والمبادئ التي تقوم عليها، عن طريق أنشطة الإرشاد والتدريب والدعم التي تقدمها الجهات التنظيمية وواضعي المعايير الوطنية ومنظمات المحاسبة المهنية وغيرها. ويمكن أن يشمل هذا إصدار مواد إرشادية مثل الإجابات على الأسئلة الشائعة وتنظيم عروض تقديمية وورش عمل.

٣.٣.١ تتم مشاركة المعلومات ذات الصلة بقرارات قبول العملاء بين مؤسسات التدقيق

٤٠. تتخذ مؤسسات التدقيق المختلفة قرارات معينة حول ما إذا كانت ستقبل عميل جديد أو ستستمر مع عميل تدقيق حالي. وقد تختار المؤسسات عدم الاستمرار مع عميل التدقيق إذا كان لديها مخاوف معينة حول ممارسات إعداد التقارير المالية أو نزاهة الإدارة. في مثل هذه الحالات، من المهم لمؤسسات التدقيق الأخرى التي تنتم دعوتها إلى المشاركة في مناقصات التدقيق أن تكون مطلعة على هذه المعلومات.

^٤ قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، الفقرة ٧.٢٩٠. لا تكون هيئات تدقيق القطاع العام عادةً قادرة على الاستقالة من عمليات التدقيق.

٤.١ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت - على مستوى العملية

٤.١ فيما يلي الخصائص الرئيسية:

- يتمتع الشركاء والموظفون بالكفاءات اللازمة.
- يفهم الشركاء والموظفون أعمال المنشأة.
- يصدر الشركاء والموظفون أحكاماً معقولة.
- يعمل شريك عملية التدقيق بشكل نشط في تقييم المخاطر وتخطيط العمل المنجز ومراجعته والإشراف عليه.
- يتمتع الموظفون الذين ينفذون أعمال التدقيق التفصيلية "في الموقع" بخبرة كافية، ويتم توجيه عملهم والإشراف عليه ومراجعته بشكل مناسب، وهناك درجة معقولة من استمرارية الموظفين.
- يكون لدى الشركاء والموظفون الوقت الكافي لإجراء التدقيق بطريقة فعالة.
- يمكن الوصول إلى شريك عملية التدقيق والأفراد الآخرين ذوي الخبرة في فريق العملية من قبل الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

١.٤.١ يتمتع الشركاء والموظفون بالكفاءات اللازمة

٤.٢ بينما لا يُتوقع أن يتمتع كافة أفراد الفريق بنفس المستوى من المعرفة والخبرات، يكون شريك عملية التدقيق مسؤولاً عن ضمان تمتع الفريق بشكل جماعي بالكفاءات المناسبة، وتكليف المتخصصين الخارجيين أو الخبراء حسبما هو مطلوب لتلبية احتياجات ظروف العملية. على سبيل المثال، قد تكون هناك حاجة إلى الخبرات فيما يتعلق بمسائل معينة كالتالي:

- تقييم الأدوات المالية المعقدة، والأراض والمباني والأصول غير الملموسة والأصول المستملكة والالتزامات المتكبدة في عمليات اندماج الأعمال والأصول التي ربما تكون قد إنخفضت قيمتها.
- الحساب الاكتواري للالتزامات المرتبطة بعقود التأمين أو خطط منافع الموظفين.
- تقدير احتياطات النفط والغاز.
- تقييم الالتزامات البيئية، وتكاليف تنظيف الموقع.
- تفسير العقود والقوانين والأنظمة.
- تحليل قضايا الامتثال الضريبي المعقدة أو غير العادية.
- أنظمة المعلومات في المنشأة، خصوصاً إذا أُعتبرت المنشأة أنها معتمدة على تكنولوجيا المعلومات.

٤.٣ يمكن الحصول على الخبرات سواء من داخل مؤسسة التدقيق أو من مصادر خارجية. وفي حال شارك المتخصصين أو الخبراء في عملية التدقيق، فإنه من المهم كما هو الحال مع الأفراد الآخرين في فريق العملية بأن يتم توجيه عملهم والإشراف عليه ومراجعته بشكل مناسب.

٤٤. يبدأ التطوير المناسب للمعرفة والمهارات المهنية بالتطوير المهني المبدئي للمحاسب المهني الطموح. ° ثم يتخصص المحاسب المهني أكثر لأداء دور المدقق من خلال التطوير المهني المستمر وخبرة عمل التدقيق الإضافية. يعتبر التطوير المهني المستمر للكفاءة المهنية والتعلم مدى الحياة أمر أساسي ومهم إذا ما أراد المدققون الاستمرار في تلبية توقعات عملائهم والجمهور^٦.

٢.٤.١ يفهم الشركاء والموظفون أعمال المنشأة

٤٥. يعتبر الفهم السليم للمنشأة وأعمالها والصناعة التي تعمل فيها أمر أساسي للمدقق القادر على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية لتركيز إجراءات التدقيق بشكل مناسب وتقييم النتائج المتوقعة عنه. كما أنه ضروري أيضاً لممارسة التشكيك المهني والقدرة على إصدار أحكام تدقيق مناسبة.

٤٦. يمكن أن تكون المعرفة بالصناعة، بما في ذلك فهم الأنظمة ذات الصلة والقضايا المحاسبية، أمراً هاماً بشكل خاص للعملاء في صناعة الخدمات المالية، على سبيل المثال. ومع ذلك، فمن المهم أن لا تكون مجالات المعرفة محدودة جداً بحيث تمنع المدقق من بحث القضايا الأوسع نطاقاً. وبإمكان المدققين إكتساب معرفة الأعمال العامة من خلال القيام بأعمال غير متعلقة بالتدقيق ومن خلال التعامل مع مختلف العملاء في صناعات مختلفة. وهذا يتيح لهم الابتعاد عن تفاصيل أعمال المنشأة والتفكير ملياً في المعرفة الواسعة لقضايا الأعمال والمخاطر وأنظمة الرقابة.

٤٧. غالباً ما تجرى عمليات تدقيق المنشآت الصغيرة في الموقع من قبل موظفين ذوي خبرة كانوا قد عملوا مع المنشأة لعدد من السنوات. وبينما يتمتع هؤلاء الموظفون عادة بمعرفة جيدة بأعمال المنشأة، قد يكون هناك تهديدات لموضوعيتهم ومنهجهم في التشكيك المهني.

° ينص كل من معيار التعليم الدولي ٢ "التطوير المهني المبدئي- الكفاءة الفنية" ومعيار التعليم الدولي ٣ "التطوير المهني المبدئي- المهارات المهنية" ومعيار التعليم الدولي ٤ "التطوير المهني المبدئي- القيم والأخلاقيات والسلوكيات المهنية" على مجالات الكفاءة ومخرجات التعلم للمحاسب المهني الطموح. في حين ينص معيار التعليم الدولي ٨ "التطور المهني لشركاء العملية المسؤولين عن عمليات تدقيق البيانات المالية" على مجالات الكفاءة ومخرجات التعلم لشريك العملية.

^٦ يعمل مجلس معايير التعليم المحاسبي الدولية (IAESB) على تنقيح معيار التعليم الدولي ٨. ومن المرجح أن يقر حاجة المدقق لتحسين المستمر للكفاءة من خلال تحديد مخرجات التعلم أولاً ومن ثم وجوب استمرار التطوير المهني في مجالات الكفاءة المطلوبة من شركاء العملية المسؤولين عن عمليات تدقيق البيانات المالية.

٣.٤.١ يصدر الشركاء والموظفون أحكاماً معقولة

٤٨. يستخدم المدققون خبراتهم وقيم النزاهة والموضوعية التشكيك المهني لإصدار أحكام مهنية معقولة تدعمها حقائق وظروف العملية.

٤٩. قد ينطوي إصدار الأحكام المعقولة على قيام الشركاء والموظفين بما يلي:

- تحديد الموضوع؛
- تطبيق معرفة الأعمال والمحاسبة المالية وإعداد التقارير وتكنولوجيا المعلومات؛
- البحث في الموضوع ودراسة وجهات النظر المختلفة؛
- تقييم البدائل في ضوء الحقائق والظروف ذات الصلة؛
- الأخذ بعين الاعتبار ما إذا تم إتباع عملية مناسبة في التوصل إلى إستنتاج معين وما إذا توجد أدلة تدقيق كافية وملائمة لدعم ذلك الإستنتاج؛
- الإستشارات، حسبما يكون مناسباً؛ و
- توثيق الإستنتاج وأساسه المنطقية.

٤.٤.١ يعمل شريك عملية التدقيق بشكل نشط في تقييم المخاطر وتخطيط العمل المنجز ومراجعتها والإشراف عليه

٥٠. حيث يكون شركاء العملية مسؤولون عن عمليات التدقيق التي يقومون بها، فإنه من المهم أن يشاركوا مباشرة في التخطيط لعملية التدقيق وتقييم الأدلة التي يتم الحصول عليها والتوصل إلى الإستنتاجات النهائية.

٥١. وحيث يتم إيكال الكثير من أعمال التدقيق التفصيلية لموظفين أقل خبرة، يسمح الوصول إلى شركاء عملية التدقيق بتقديم المدخلات في الوقت المناسب مع التقدم في مراحل التدقيق.

٥٢. يعتقد البعض بأن الإفصاح عن اسم شريك العملية في تقرير المدقق يجب أن يكون مطلوباً من جميع المنشآت، حيث يضمن ذلك لشريك العملية حس أكبر بالمساءلة الشخصية، فهو المسؤول في النهاية عن سير عملية التدقيق. وهذا الأمر مطلوب فعلاً في العديد من الاختصاصات، والذي يكون عادةً عن طريق اشتراط التوقيع الشخصي. ويعتقد آخرون أن هذا الشرط لن يكون له أي تأثير على حس المساءلة لدى شريك العملية. تشمل الصعوبات المحتملة لمثل هذا الشرط تقليصاً ملموساً في مسؤولية المؤسسة وإمكانية زيادة المسؤولية القانونية لشريك العملية في بعض الاختصاصات.

٥.٤.١ يتمتع الموظفون الذين ينفذون أعمال التدقيق التفصيلية "في الموقع" بخبرة كافية، ويتم توجيه عملهم والإشراف عليه ومراجعته بشكل مناسب، وهناك درجة معقولة من استمرارية الموظفين

٥.٣ إن العديد من مؤسسات التدقيق، خاصةً مؤسسات التدقيق الكبيرة، هرمية الشكل، -وكتيرا ما توصف بـ"الهيكل الهرمي"- وتعكس تشكيلة العديد من فرق العملية في العمليات المختلفة هذا الهيكل. ونتيجة لذلك، من المرجح إجراء الكثير من أعمال التدقيق التفصيلية "في الموقع" من قبل الموظفين الذين يفتقرون إلى الخبرة نسبياً، والذين لا يزال الكثير منهم يستكملون مؤهلاتهم المحاسبية. ومع ذلك، فالخبرة مطلوبة عموماً للموظفين لإصدار أحكام مهنية معقولة.

٥.٤ بالإضافة إلى ذلك، فإن وجود نفس الموظفين في عملية التدقيق، عاماً بعد آخر، من المحتمل أن يساعدهم في فهم أعمال المنشأة وأنظمتها وغالباً ما يُنظر إلى هذا الأمر بإيجابية من قبل الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة. ويعتقد البعض بأن هذا من المرجح أن يؤدي إلى إستجابة فعالة لمخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، فضلاً عن كفاءة التدقيق. ومع ذلك، فقد تؤدي المشاركة لفترات طويلة إلى نقص التشكيك المهني ونشوء تهديدات استقلالية المدقق.

٥.٥ يجب أن تحافظ هيئات تدقيق القطاع العام، في كثير من البلدان، على مقدار ما قد تنفقه على موارد الموظفين ضمن حدود ثابتة. قد يكون هناك أيضاً أنظمة تؤثر على تعيين الموظفين والرواتب التي يمكن دفعها. وهذا يمكن أن يعني أن بعض هيئات التدقيق قد تجد أنه من الصعب توظيف أعداد كافية من الموظفين ذوي الكفاءة العالية والحفاظ عليهم لتحقيق جودة التدقيق باستمرار.

٦.٤.١ يكون لدى الشركاء والموظفون الوقت الكافي لإجراء التدقيق بطريقة فعالة

٥.٦ يضطلع الشركاء والموظفون في كثير من الأحيان بمسؤوليات أخرى غير تدقيق منشأة واحدة، ويمكن إجراء عمليات التدقيق وفق جداول زمنية صعبة. ويعدّ التخطيط مهم، سواء على مستوى التدقيق الفردي أو على مستوى مؤسسة التدقيق، لضمان توفر موارد كافية لجمع أدلة تدقيق كافية وملائمة والتفاعل بشكل مناسب مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

٥.٧ عادةً ما تكون مؤسسات التدقيق هي منشآت ربحية وتتأثر ربحية مؤسسة التدقيق بالعلاقة بين رسوم التدقيق المفروضة وتكلفة جمع أدلة تدقيق كافية وملائمة. وعادةً ما يكون شركاء عملية التدقيق مسؤولون داخل مؤسسات التدقيق الخاصة بهم عن العائد المالي على عمليات التدقيق التي يقومون بها، فإذا كانت رسوم التدقيق محددة من قبل الإدارة، فقد يفرض هذا الأمر ضغطاً على فريق العملية لتغيير طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق أو تقليل الاختبارات. وهذا بدوره يحتمل أن يهدد جودة التدقيق.^٧

^٧ غالباً ما تصف متطلبات أخلاقيات المهنة (على سبيل المثال، الفقرة ٢.٢٤٠ من قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين) هذا التهديد وتتطلب تقييمه، ويتم تطبيق الإجراءات الوقائية، حسبما يكون مناسباً.

٧.٤.١ يمكن الوصول إلى شريك عملية التدقيق والأفراد الآخرين ذوي الخبرة في فريق العملية من قبل الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة

٥٨. من المهم إتاحة فرصة الوصول إلى شريك عملية التدقيق لكبار أعضاء الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة. إذ يسمح الإتصال المنتظم لشريك عملية التدقيق بالإطلاع جيداً على التطورات في أعمال المنشأة وإثارة القضايا المتعلقة بالتدقيق في الوقت المناسب.

٥.١ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت - على مستوى المؤسسة

٥.٩ فيما يلي الخصائص الرئيسية:

- يكون لدى الشركاء والموظفين الوقت الكافي للتعامل مع القضايا الصعبة عند ظهورها.
- يتم هيكلة فريق العملية بشكل سليم.
- يقدم الشركاء وغيرهم من كبار الموظفين تقييمات للموظفين الأقل خبرة في الوقت المناسب ويزودهم بالتدريب المناسب أو التدريب "خلال العمل".
- يتم تقديم تدريب كافٍ لشركاء التدقيق والموظفين فيما يخص مواضيع التدقيق والمحاسبة، وحيث يكون مناسباً، فيما يخص قضايا الصناعة المتخصصة.

١.٥.١ يكون لدى الشركاء والموظفين الوقت الكافي للتعامل مع القضايا الصعبة عند ظهورها

٦٠. يعمل الشركاء وكبار الموظفين عادةً على عدد من عمليات التدقيق وفق جداول زمنية مماثلة لإعداد التقارير. وقد يؤدي هذا إلى فترات مركزة من النشاط. وغالباً ما يقوم الشركاء وكبار الموظفين بأداء خدمات غير متعلقة بالتدقيق للعملاء أو تنفيذ أنشطة أخرى داخل مؤسسة التدقيق. ومن المهم أن تتوقع المؤسسات وأن تدير، بأفضل ما تستطيع، التضاربات الزمنية الممكنة عند توزيع المسؤوليات. كما تتابع إدارة أي مؤسسة بشكل نشط مستويات العمل للحد من مخاطر فرض عبء غير مقبول على مختلف الشركاء أو الموظفين.

٢.٥.١ يتم هيكلة فريق العملية بشكل سليم

٦١. يأخذ تخصيص الموارد البشرية بعين الاعتبار المخاطر المختلفة. إذ أن مخاطرة تخصيص الشركاء والموظفين الأكثر كفاءة لكبار وأهم عملاء المؤسسة هي مخاطرة قائمة، ونتيجة لذلك، لن يكون هؤلاء الموظفون متاحون لتدقيق عملاء آخرين حيث تكون مخاطر إحتواء البيانات المالية على أخطاء جوهرية هي مخاطر كبيرة.

٦٢. ويسهم التخصيص المناسب للموارد في تسهيل امتلاك فرق العملية للخبرات والوقت اللازم لإجراء عمليات تدقيق محددة. وهذا يشمل تخصيص الشركاء وكبار الموظفين الذين يتمتعون بالمعرفة المناسبة للصناعة التي يعمل فيها العميل وإطارة المتبع في إعداد التقارير المالية، ولديهم الوقت الكافي ليتمكنوا من أداء عمليات تدقيق عالية الجودة.

٦٣. يشمل تخصيص الموارد قيام المؤسسة بجمع معلومات حول ما يلي:

- المعرفة والمهارات والخبرات؛
- الالتزامات الزمنية المقدرة؛ و
- فترات الخدمة - لتسهيل الامتثال لمتطلبات السلوك الأخلاقي، على سبيل المثال، فيما يتعلق بتناوب شركاء التدقيق.

٦٤. لا يتم رسمياً التكليف بعمليات تدقيق المنشآت الصغيرة في بعض البلدان. وهذا قد يعني أنه في هذه البلدان سيكون من الصعب بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي تضم فقط عدد قليل من عملاء التدقيق الاحتفاظ بالشركاء والموظفين الذين يتمتعون بمعرفة وخبرات التدقيق ذات الصلة.

٣.٥.١ يقدم الشركاء وغيرهم من كبار الموظفين تقييمات للموظفين الأقل خبرة في الوقت المناسب ويزودوهم بالتدريب المناسب أو التدريب "خلال العمل"

٦٥. تعتبر عملية تقييم مؤسسة التدقيق جانب مهم من جوانب تطوير قدرات الفرد. ورغم أنه من الصعب قياس جودة التدقيق، إلا أنه من المرجح أن يتم تحسينها إذا تم تناولها بشكل خاص في عمليات التقييم لكل من الشركاء والموظفين. ويمكن استخدام هذا الأمر لتعزيز ممارسة أحكام التدقيق الجيدة، بما في ذلك التشاور بشأن القضايا الصعبة.

٦٦. يمكن التمييز على نحو مفيد بين تزويد الموظفين بتقييمات الأداء الدورية وتوفير التوجيه والتدريب خلال العمل. وفي حين يمكن استخدام التقييمات للمساعدة في تحديد مهارة أو كفاءة مهمة بحاجة إلى تحسين، يمكن استخدام التوجيه أو التدريب خلال العمل لمساعدة الفرد على تطوير تلك المهارة أو الكفاءة. من المحتمل أن يكون التوجيه أو التدريب خلال العمل ذو أهمية خاصة فيما يتعلق بتطوير الخصائص الشخصية الرئيسية مثل النزاهة والموضوعية والدقة والتشكيك المهني والمثابرة، وكذلك فيما يتعلق بمساعدة الموظفين الأقل خبرة للتعامل مع مجالات التدقيق غير المألوفة.

٦٧. تتطلب القدرة على التدريب بشكل فعال التمتع بمهارات إضافية وامتلاك المعرفة والخبرات، وهناك عدد محدود من الأشخاص في مؤسسات التدقيق تتمتع بالكفاءات المناسبة. وهؤلاء الأشخاص قد يكون وقتهم مضغوط بمطالب أخرى. ومن المهم أن تقدم المؤسسات حوافز لموظفيها الأكثر خبرة لتخصيص الوقت اللازم للقيام بهذا الدور المهم لتطوير الموظفين بشكل فعال، وكجزء من عملية التقييم، تقييمهم بخصوص ما إذا تم تحقيق ذلك.

٤.٥.١ يتم تقديم تدريب كافٍ لشركاء التدقيق والموظفين فيما يخص مواضيع التدقيق والمحاسبة، وحيث يكون مناسباً، فيما يخص قضايا الصناعة المتخصصة

٦٨. تسعى المهنة لتزويد المدققين بالكفاءة اللازمة من خلال التطوير المهني المبدئي، الذي يشمل

التدريب على المهارات الفنية والمهنية والقيم والأخلاقيات والسلوكيات والخبرات العملية، ومتطلبات التطوير المهني المستمر.

٦٩. توفر المؤسسات بشكل عام التدريب في الجوانب الفنية للتدقيق وفي متطلبات منهجيات التدقيق الخاصة بها. كما توفر المؤسسات الخبرة العملية الأساسية عن طريق دمج متدربين في فرق العملية الذين ينفذون أعمال التدقيق^٨. ويعدّ دمج التعلم حول الجوانب الفنية للتدقيق مع اكتساب الخبرة العملية أمر مهم لأن التدريب الرسمي هو جزء فقط من العملية التي يطور المدققون من خلالها المهارات والخبرات.

٧٠. يكون لدى منظمات المحاسبة المهنية التي هي أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين متطلبات معينة تتعلق بالتطوير المهني المستمر وتهدف برامج التطوير التي تستخدمها المؤسسات لبناء كفاءة مهنيي التدقيق. وغالبا ما تعالج هذه البرامج مجموعة واسعة من المجالات ذات الصلة بأعمال المؤسسة ككل، مثل إدارة المشاريع وتكنولوجيا المعلومات ومهارات الاتصال. ومن المهم أن تركز المؤسسات الوقت الكافي والموارد اللازمة للتدريب على مسائل التدقيق والمحاسبة، بما في ذلك حسبما يكون مناسباً، قضايا الصناعة المتخصصة وذلك لتوفير المهارات الفنية اللازمة لدعم جودة التدقيق.

٦.١ المعرفة والمهارات والخبرات والوقت - على المستوى الوطني

٧١. فيما يلي الخصائص الرئيسية:
- وجود ترتيبات قوية لترخيص مؤسسات التدقيق/المدققين الأفراد.
 - تحديد متطلبات التعليم بشكل واضح وتوفير موارد كافية للتدريب على نحو فعال.
 - وجود ترتيبات لإطلاع المدققين على القضايا الراهنة وتوفير التدريب لهم على متطلبات المحاسبة أو التدقيق أو المتطلبات التنظيمية الجديدة.
 - تكون مهنة التدقيق مهنة بشكل جيد لاجتذاب الأفراد ذوي الصفات المناسبة والحفاظ عليهم.

١.٦.١ وجود ترتيبات قوية لترخيص مؤسسات التدقيق/المدققين الأفراد

٧٢. التدقيق هو من أنشطة المصلحة العامة التي ينبغي تنفيذها من قبل الأفراد المؤهلين بشكل مناسب والذين يعملون في بيئة مناسبة. ولتحقيق ذلك، يكون هناك عادةً ترتيبات وطنية لترخيص مؤسسات التدقيق أو المدققين الفرديين لأداء عمليات التدقيق. وغالبا ما يتم الاحتفاظ بسجل المؤسسات والأفراد المعتمدين من قبل السلطة المختصة. تتمتع السلطات في كثير من الأحيان بصلاحيات إلغاء الترخيص في ظروف محددة.

^٨ ينص معيار التعليم الدولي ٨، في الفقرتين ٥٤ و ٥٩، على متطلبات الخبرة العملية لمهنيي التدقيق.

٢.٦.١ تحديد متطلبات التعليم بشكل واضح وتوفير موارد كافية للتدريب على نحو فعال

٧٣. تشمل معايير الحصول على ترخيص عادةً متطلبات تعليمية لكل من التطوير المهني المبدئي والتطوير المهني المستمر. ويتم تسهيل جودة التدقيق إذا تم تحديد المتطلبات التعليمية بشكل واضح وتم تطبيق موارد كافية لضمان فعالية التدريب.

٧٤. تشكّل المهارات المهنية الموصوفة في معايير التعليم الدولية الأساس للكفاءات اللازمة لدعم جودة التدقيق. ويتم تطوير هذه الكفاءات من خلال الجمع بين التدريب النظري والخبرة العملية والتدريب داخل مؤسسات التدقيق. إن معايير التعليم الدولية مكتوبة للهيئات العضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين (التي قد تكون مسؤولة عن التدريب النظري)، ولكنها لا تُطبق مباشرة على مؤسسات التدقيق (التي توفر الخبرة العملية والتدريب). إن استخدام المؤسسات التدريبية ومؤسسات التدقيق لإطار الكفاءة نفسه قد يساعد في ضمان جودة التدقيق.

٣.٦.١ وجود ترتيبات لإطلاع المدققين على القضايا الزاهنة وتوفير التدريب لهم على متطلبات المحاسبة أو التدقيق أو المتطلبات التنظيمية الجديدة

٧٥. بالإضافة إلى التدريب المتعلق بالتطوير المهني المبدئي للمدقق، تعد الترتيبات المناسبة للتطوير المهني المستمر في أي بلد عامل مهم في المساهمة في ضمان جودة التدقيق. وينبغي توفير التطوير المهني المستمر من أجل إستمرار المدققين الأكثر خبرة في تطوير مهاراتهم ومعارفهم المتعلقة بالتدقيق، ومواصلة إطلاعهم على التغييرات في المتطلبات المحاسبية والتنظيمية.

٧٦. إن التطوير المهني المستمر مهم بشكل خاص عندما تكون هناك تغييرات كبيرة في المتطلبات المتعلقة بالتقارير المالية والتدقيق. إذ يتيح هذا فرصة لإطلاع المدققين على المتطلبات الفنية الجديدة، وبيان أهداف تلك التغييرات، والمساعدة في خلق الفهم اللازم لتطبيق المتطلبات الجديدة بتكلفة متدنية.

٤.٦.١ تكون مهنة التدقيق مهنةً جيدة لاجتذاب الأفراد ذوي الصفات المناسبة والحفاظ عليهم

٧٧. تعتبر كفاءات شركاء التدقيق والموظفين عامل أساسي وهام في جودة التدقيق. وبينما يعدّ التدريب مهم، إلا أن بعض الصفات المطلوبة تكمن، إلى حد ما، في الأفراد. لذلك فإنه من المهم اجتذاب الأفراد ذوي الصفات المناسبة للعمل في مهنة التدقيق.

٧٨. من المحتمل أن يكون هناك عدد من العوامل التي تؤثر على الأفراد الذين يتم اجتذابهم للعمل في مهنة التدقيق، بما في ذلك:

- مكانة التدقيق كمهنة في البيئة الوطنية؛
- التصورات المتعلقة بفرص العمل وحوافز الأجور؛

- طبيعة العمل، بما في ذلك دوره فيما يتعلق بالمصلحة العامة؛ و
- نوعية التدريب المقدم.

٧٩. من المحتمل أن تؤثر العوامل نفسها على قرارات الأفراد المتعلقة بالبقاء في مهنة التدقيق، ومواصلة مسيرة مهنية طويلة في التدقيق. في بعض البلدان، يميل أعداد كبيرة من المحاسبين لمغادرة مؤسسات التدقيق وشغل وظائف أخرى في مجال الأعمال التجارية. وفي حين أن هذا قد يكون له تأثير مفيد على إعداد التقارير المالية، إلا أنه يمكن أن يحد من عدد الموظفين ذوي الخبرة المتاحين لمؤسسات التدقيق وبالتالي يضعف جودة التدقيق.

٨٠. يمكن أن تؤثر مكانة مهنة التدقيق في البيئة الوطنية أيضاً على احترام المدققين وبالتالي على فعالية وظيفة التدقيق. ففي البيئات التي لا تُحترم فيها مهنة التدقيق جيداً أو لا تُمنح الصلاحيات المناسبة، يكون المدققون في موقف ضعيف مقارنة بالإدارة. في تلك الحالات، قد يكون هناك احتمال أقل بأن المدققين سوف يستفسرون من الإدارة عن المسائل الهامة أو يتخذون موقفاً حازماً من قضايا التدقيق الهامة. وبالعكس، حين تكون المهنة تحظى بتقدير كبير وتُمنح الصلاحيات المناسبة من خلال الآليات ذات الصلة، يكون من السهل على المدققين ممارسة التشكيك المهني وتنفيذ عمليات تدقيق قوية.

عوامل العملية

٧.١ عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة - على مستوى العملية

٨١. فيما يلي الخصائص الرئيسية:

- يتقيد فريق العملية بمعايير التدقيق والقوانين والأنظمة ذات الصلة، وإجراءات رقابة الجودة في مؤسسة التدقيق.
- يستفيد فريق العملية من تكنولوجيا المعلومات بشكل مناسب.
- يوجد تفاعل مجدي مع الأطراف الأخرى المشاركة في التدقيق.
- توجد ترتيبات مناسبة مع الإدارة لتحقيق عملية تدقيق تتسم بالفعالية والكفاءة.

١٠٧.١ يتقيد فريق العملية بمعايير التدقيق والقوانين والأنظمة ذات الصلة، وإجراءات رقابة الجودة في مؤسسة التدقيق

٨٢. تقوم معايير التدقيق بدور أساسي في دعم جودة التدقيق وتعزيز ثقة المستخدمين في التدقيق. تهدف معايير التدقيق الدولية لدعم المدقق في الحصول على تأكيد معقول وتتطلب بأن يمارس المدقق

الحكم المهني ويحافظ على منهج التشكيك المهني في مختلف مراحل تخطيط وأداء عملية التدقيق، ومن بين أمور أخرى ما يلي:

- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناشئة عن الإحتيال أو الخطأ، بناء على فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة؛
- الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول ما إذا كان يوجد أخطاء جوهرية، من خلال تصميم وتنفيذ إستجابات مناسبة لتلك المخاطر؛ و
- تكوين رأي حول البيانات المالية إستناداً إلى الإستنتاجات المستخلصة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

٨٣. تتطلب معايير التدقيق الدولية إعداد وثائق كافية لتمكين المدقق الذي يتمتع بخبرة طويلة، والذي لا تربطه صلة سابقة بالتدقيق، من فهم طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات المطبقة، ونتائج تلك الإجراءات والمسائل الهامة الناشئة والإستنتاجات التي يتم التوصل إليها. تدعم هذه الوثائق أنشطة رقابة الجودة داخل فريق العملية، قبل إستكمال التدقيق، وغيرهم ممن يقومون بمراجعة جودة العمل المنجز.

٨٤. يُطلب من المدققين غالباً بموجب القوانين أو الأنظمة الوطنية الإمتثال لمعايير التدقيق. ومع ذلك، لا تُحدد جميع جوانب عملية التدقيق من قبل معايير التدقيق، ويكون لدى مؤسسات التدقيق عادةً المنهجيات التي توفر المزيد من المواصفات. حتى داخل البنية التي يتم إيجادها عبر معايير التدقيق ومنهجيات المؤسسة، هناك مرونة لفريق العملية من حيث ماهية عمل التدقيق المحدد الذي يتم أدائه، وكيفية القيام به على أرض الواقع، وطبيعة وتوقيت التفاعلات مع الإدارة. وقد تعتبر الطريقة التي يتم بها تأدية العمل على أرض الواقع عاملاً مهماً في كل من الفعالية والكفاءة.

٢.٧.١ يستفيد فريق العملية من تكنولوجيا المعلومات بشكل مناسب

٨٥. يتيح الاستخدام المتزايد لأنظمة المعلومات المحوسبة وتعقيدها فرصاً للمدققين لجمع أدلة التدقيق على نحو أكثر فعالية وأكثر كفاءة؛ على سبيل المثال، من خلال استخدام تقنيات التدقيق بمساعدة الحاسوب بما في ذلك التحقيق في الملفات واستخدام بيانات الاختبار. من ميزة هذه التقنيات تحقيق تغطية أكبر للمعاملات وأنظمة الرقابة. ومع ذلك، يتطلب استخدام هذه التقنيات في بعض الأحيان مشاركة المتخصصين، وهو ما قد يستغرق وقتاً طويلاً، لاسيما في السنة الأولى من استخدامها.

٨٦. تؤثر برامج تكنولوجيا المعلومات في مؤسسات التدقيق على الطريقة التي يقوم بها المدققون بإجراء التدقيق وتسجيل العمل المنجز. ويتم توفير برامج التدقيق على نحو متزايد لمساعدة فرق العملية

- في تطبيق منهجية المؤسسة. وبينما قد يؤدي هذا إلى تعزيز الكفاءة وتحسين عمليات رقابة الجودة، تشمل مخاطر جودة التدقيق المرتبطة باستخدام هذه البرامج ما يلي:
- الإفراط في التركيز على الامتثال لبرامج التدقيق في مؤسسة التدقيق بدلاً من تشجيع التفكير بالخصائص الاستثنائية للمنشأة الخاضعة للتدقيق؛ و
- إنفاق الموظفين الجدد للكثير من وقتهم في تعلم كيفية استخدام برامج التدقيق لدى المؤسسة بدلاً من إدراك مفاهيم التدقيق.

٨٧. في حين أن قيام الشركاء والموظفين ذوي الخبرة بمراجعة أعمال التدقيق من مواقع بعيدة قد يقلل من فرص المتابعة والمراقبة والتدريب خلال العمل، إلا أن له منافع محتملة تتمثل فيما يلي:

- السماح بمراجعة أكثر فعالية لأعمال التدقيق حيث يعمل أفراد فريق العملية عبر العديد من المواقع أو يتواجدون عبر مناطق زمنية مختلفة؛ و
- توفير وسائل أكثر فعالية لإجراء مراجعات إضافية لأعمال التدقيق، بعد إجراء المراجعات الأولية.

٨٨. تؤثر تكنولوجيا المعلومات أيضاً على الطريقة التي يتواصل بها المدققون، سواء داخل فرق العملية أو مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة. على سبيل المثال، يتزايد استخدام رسائل البريد الإلكتروني وغيرها من أدوات أتمتة الخدمات المهنية. وبينما يزيد البريد الإلكتروني بشكل عام من إمكانية الوصول، وخصوصاً على الصعيد الدولي، قد تتطوي رسائل البريد الإلكتروني على قيود معينة. وتحديداً، قد يكون هناك فرصة ضئيلة للحصول على أدلة تدقيق مفيدة من تبادل البريد الإلكتروني مقارنة بالتفاعل الثري الذي يتأتى من خلال المناقشات المنفتحة والشاملة مع الإدارة. وتبعاً للظروف، فقد يسهل البريد الإلكتروني أيضاً على الإدارة توفير استجابات غير دقيقة أو غير كاملة على أسئلة المدقق أو أن تكون أقل وضوحاً بشأن المعلومات إذا تم تحفيزها للقيام بذلك.

٣.٧.١ يوجد تفاعل مجدي مع الأطراف الأخرى المشاركة في التدقيق

٨٩. تمتلك معظم المنشآت الكبيرة أقساماً أو شركات تابعة أو مشاريع مشتركة أو منشآت مستثمر بها يتم محاسبتها بطريقة حقوق الملكية (العناصر)، وكثيراً ما يتم تدقيق واحد أو أكثر من العناصر من قبل فرق العملية عدا عن فريق عملية المجموعة. وفي حال عدم وجود تفاعل مجدي بين فريق عملية المجموعة ومدققي العناصر، تكون هناك مخاطرة تكمن في عدم حصول فريق عملية المجموعة على أدلة تدقيق كافية وملائمة يستند إليها رأي تدقيق المجموعة. ويعد الإبلاغ الواضح في الوقت المناسب عن متطلبات فريق عملية المجموعة هو أساس التواصل الفعال بين فريق عملية المجموعة ومدققي العناصر^٩.

^٩ انظر معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ "الإعترارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)"، الفقرة ١٥٧.

٩٠. يمكن أن تشمل الأطراف الأخرى المشاركة في عملية التدقيق المتخصصين والخبراء (على سبيل المثال، المتخصصين في تكنولوجيا المعلومات)، أو في سياق مجموعة ما، مدققي العناصر. وعند مشاركة أطراف أخرى في التدقيق، فإنه من المهم أن:

- يتواصل فريق العملية بوضوح معهم حول العمل الذي يتعين القيام به؛
- تقوم الأطراف الأخرى المشاركة بالإبلاغ بشكل واضح عن نتائج العمل المنجز؛ و
- يحدد فريق العملية كفاية العمل المنجز لتحقيق الغرض المقصود منه ويتفاعل بشكل مناسب مع النتائج.

٩١. تمتلك العديد من المنشآت الكبيرة قسم للتدقيق الداخلي. ومن المرجح أن يكون من المهم لكل من كفاءة وفعالية التدقيق أن يكون هناك تفاعل مجدي بين المدققين الداخليين والخارجيين. على سبيل المثال، من المحتمل أن يحصل قسم التدقيق الداخلي على آراء متعمقة حول عمليات المنشأة ومخاطر أعمالها والتي سوف تقدم مدخلات قيمة في فهم المدقق للمنشأة وتقييم المخاطر أو جوانب أخرى من التدقيق.

٩٢. تتوقع إدارة المجموعة عادةً من مدقق المجموعة أن يقوم بتنسيق الأعمال التي تُنجز بخصوص العناصر بكفاءة. ويعتقد البعض أنه من الممكن تيسير هذا الأمر إذا تم إجراء تدقيق العناصر من قبل نفس مؤسسة أو مؤسسات التدقيق ضمن نفس شبكة أو علاقة التدقيق. لذلك فإن الانتشار الجغرافي للمؤسسة، وبالتالي قدرتها على توفير تغطية التدقيق للشركات التابعة وغيرها من عناصر المجموعة، يمكن أن يكون هاماً. في حين يعتقد آخرون أن وجود عدد من مؤسسات التدقيق المختلفة المشاركة في تدقيق المجموعة يتيح الفرصة لبحث مجموعة من وجهات النظر بشأن مخاطر المنشأة وإستجابات التدقيق المناسبة.

٤.٧.١ توجد ترتيبات مناسبة مع الإدارة لتحقيق عملية تدقيق تتسم بالفعالية والكفاءة

٩٣. يمكن أن يكون للإدارة مصلحة في ضمان إنجاز التدقيق في أسرع وقت ممكن والحد من تعطيل العمليات المستمرة للمنشأة. ويمكن تعزيز فعالية وكفاءة عملية التدقيق من خلال:

- التخطيط الدقيق، بما في ذلك حيثما يكون مناسباً، الاتفاق مع الإدارة على احتياجات المدقق من المعلومات والجدول الزمني؛
- الاشتراك مع الإدارة في الوقت المناسب لحل القضايا التي تُحدد خلال التدقيق؛
- السعي لتلبية الجداول الزمنية المتفق عليها والمواعيد النهائية لإعداد التقارير؛ و
- تجنب، قدر الإمكان، طرح الإستفسارات المتكررة على الإدارة في نفس الموضوع من مختلف أفراد فريق العملية.

٨.١ عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة - على مستوى المؤسسة

٩٤. فيما يلي الخصائص الرئيسية:

- يتم تعديل منهجية التدقيق لمواءمة التطورات في المعايير المهنية ومواءمة النتائج المتمخضة عن عمليات مراجعة الرقابة الداخلية وعمليات التفتيش الخارجية.
- تشجع منهجية التدقيق مختلف أفراد الفريق على تطبيق التشكيك المهني وممارسة الأحكام المهنية المناسبة.
- تتطلب المنهجية الإشراف على أعمال التدقيق ومراجعتها بشكل فعال.
- تتطلب المنهجية وثائق تدقيق مناسبة.
- يتم وضع إجراءات صارمة لرقابة الجودة ومراقبة جودة التدقيق واتخاذ إجراءات لاحقة مناسبة.
- يتم، عند الضرورة، إجراء عمليات مراجعة فعالة لرقابة جودة العملية.

١٠.٨.١ يتم تعديل منهجية التدقيق لمواءمة التطورات في المعايير المهنية ومواءمة النتائج المتمخضة عن عمليات مراجعة الرقابة الداخلية وعمليات التفتيش الخارجية

٩٥. من المهم أن لا تبقى منهجية التدقيق الخاصة بمؤسسة التدقيق ثابتة بل تتطور مع التغيرات في المعايير المهنية وبيئة الأعمال وأن يتم تحسين منهجية وأدوات التدقيق الخاصة بالمؤسسة بشكل مستمر وفي الوقت المناسب لمعالجة النتائج المتمخضة عن المراجعات الداخلية وعمليات التفتيش التنظيمية.

٩٦. بإمكان مؤسسات التدقيق، سعياً منها لإبداء الالتزام بالتحسين المستمر، أن تقوم بشكل مفيد بتحليل الأسباب الجذرية رداً على نتائج عمليات التفتيش الداخلية والخارجية من أجل تحديد أية قضايا منهجية، والاستجابة عليها وفقاً لذلك من خلال إتخاذ إجراءات معينة لتحسين منهجياتها وعملياتها.

٢٠.٨.١ تشجع منهجية التدقيق مختلف أفراد الفريق على تطبيق التشكيك المهني وممارسة الأحكام المهنية المناسبة

٩٧. تستخدم معظم مؤسسات التدقيق منهجيات معينة لمساعدة الموظفين في تحقيق كفاءة وفعالية التدقيق وفي عمليات رقابة الجودة. تشمل هذه المنهجيات أحياناً استخدام برامج التدقيق التي تدعم القرارات وتصدر أوراق عمل إلكترونية يمكن مشاهدتها عن بعد.

٩٨. يمكن أن تكون هذه المنهجيات آلية فعالة لضمان الامتثال بشكل مستمر لمعايير التدقيق والتحقق من تنفيذ جميع الخطوات اللازمة في عملية التدقيق. تساعد المنهجيات أيضاً في التوثيق، وإن كانت المستندات الإلكترونية، تساعد المنهجيات في تبادل المعلومات بشكل سريع، بما في ذلك مع المختصين في المواقع البعيدة.

٩٩. ومع ذلك، هناك مخاطرة تتمثل في أن الكم الكبير من التوجيهات والقواعد المشمولة في منهجيات التدقيق سيكون له آثار سلبية على العناصر الأخرى في جودة التدقيق. وقد تنشأ المنهجيات المقيدة إلى حد كبير من تهديدات المقاضاة أو مناهج تنظيم المدققين وعمليات التفتيش القائمة على الامتثال بشكل مفرط. تشمل الأمثلة على مخاطر جودة التدقيق ما يلي:
- إذا تم التأكيد بشكل مفرط على الامتثال لمنهجية مقيّدة جداً، تنشأ مخاطرة تكمن في إيلاء اهتمام غير كافٍ للموظفين ذوي الخبرة الذين يصممون إجراءات التدقيق المحددة بما يلاءم مختلف الظروف ويبحثون الحاجة للقيام بالمزيد من الإجراءات.
 - إن التأكيد بشكل مفرط على العملية التي يتم من خلالها تنفيذ التدقيق ينعكس من عملية إصدار الأحكام الهامة من قبل شركاء التدقيق والموظفين ذوي الخبرة.
 - إن تقييد حرية تصرف الموظفين إلى حد كبير قد يضعف الحافز لدى هؤلاء الأفراد ويدفعهم إلى اختيار مسار مهني آخر غير التدقيق.
 - احتمالية إبعاد كل من الشركاء والموظفين عن الشركة الخاضعة للتدقيق.

٣.٨.١ تتطلب المنهجية الإشراف على أعمال التدقيق ومراجعتها بشكل فعال

١٠٠. يمكن أداء أعمال التدقيق الأكثر تفصيلاً من قبل الموظفين الذين يتمتعون بخبرة أقل نسبياً. وفي مثل تلك الظروف، من المهم جداً أن تتم مراجعة أعمال التدقيق، سواء كانت تتم "في الموقع" أو في أماكن أخرى، بما في ذلك خارج البلاد، والإشراف عليها من قبل الموظفين والمدراء والشركاء ذوي الخبرة.

١٠١. تتيح بعض المنهجيات الحديثة فرصة المراجعة الإلكترونية لأوراق العمل خارج الموقع، وهو ما يساعد على مشاركة قضايا التدقيق وبحثها بكفاءة، خصوصاً عند التعامل مع بلدان مختلفة وعبر مناطق زمنية مختلفة. ومع ذلك، قد لا تكون المراجعة خارج الموقع هي وسيلة فعالة دوماً؛ لتقييم ما إذا كان الموظفون قد قاموا بالتدقيق على أكمل وجه وأظهروا درجة مناسبة من التشكيك المهني؛ ولتطوير مهارات وكفاءات الموظفين الذين يتمتعون بخبرة أقل.

٤.٨.١ تتطلب المنهجية وثائق تدقيق مناسبة

١٠٢. تسهم وثائق التدقيق في إنجاز عدد من الأدوار، بما في ذلك:
- مساعدة فريق العملية في التخطيط للتدقيق وتنفيذه.
 - مساعدة أفراد فريق العملية المسؤولين عن الإشراف في توجيه أعمال التدقيق والإشراف عليها.
 - مساعدة فريق العملية على تحمل مسؤولية أعماله.
 - الاحتفاظ بسجل للمسائل المهمة على الدوام بالنسبة لعمليات التدقيق المستقبلية.

• المساعدة على إجراء مراجعات رقابة الجودة وعمليات التفتيش داخل المؤسسة وعمليات التفتيش الخارجية وفقاً للمتطلبات القانونية أو التنظيمية المعمول بها أو غيرها من المتطلبات.

١٠٣. إن توثيق الأسس المنطقية لأحكام التدقيق الهامة من المحتمل أن يزيد من صرامة تلك الأحكام، ويعزز بالتالي من جودتها. كما أن عملية توثيق القضايا وكيفية حلّها من المحتمل أن يحسّن من صرامة عملية التفكير الخاصة بالمدقق ويعزز صحة الإستنتاجات التي يتم التوصل إليها.

٥.٨.١ يتم وضع إجراءات صارمة لرقابة الجودة ومراقبة جودة التدقيق واتخاذ إجراءات لاحقة مناسبة

١٠٤. ينبغي وضع إجراءات لرقابة الجودة لتزويد مؤسسة التدقيق بتأكيد معين بشأن ما يلي:

- التزام الشركة بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، و
- ملائمة التقارير الصادرة من قبل المؤسسة أو شركاء العملية في الظروف المحددة^{١٠}.

١٠٥. تشمل إجراءات رقابة الجودة المتابعة وإتخاذ إجراءات تصحيحية عند اللزوم. ويشمل التدقيق الامتثال للمعايير والسياسات والإجراءات الداخلية للمؤسسة. كما يشمل أيضاً القرارات والأحكام الصعبة التي يتخذها الموظفون بمستويات مختلفة من الخبرة وأحياناً تحت ضغط الوقت.

١٠٦. تعتبر متابعة جودة التدقيق داخل مؤسسة التدقيق جانباً هاماً في تحديد المخاطر والفرص الناشئة، وضمان الالتزام بالمعايير وضمان أداء الشركاء والموظفون لمهامهم بشكل مناسب.

١٠٧. تعمل بعض مؤسسات التدقيق على الصعيد الدولي من خلال شبكة من المؤسسات. وغالباً ما تتشارك مؤسسات الشبكة في منهجيات مشتركة وسياسات وإجراءات للمتابعة ورقابة الجودة. تتشارك بعض الشبكات أيضاً في الإرشادات المتعلقة بالقيم والأخلاقيات والسلوكيات، كما أن لديها برامج لتعزيز معرفة وخبرة الشركاء والموظفين.

١٠٨. بالإضافة إلى العمليات الداخلية لمتابعة جودة التدقيق، قد تخضع عمليات التدقيق لمراجعة خارجية. إذ توفر نتائج هذه المراجعات (بما في ذلك عمليات التفتيش التي تقوم بها الجهات التنظيمية المستقلة للتدقيق) تغذية راجعة مهمة تؤدي إلى إتخاذ إجراءات معينة تسهم في تعزيز جودة التدقيق.

^{١٠} أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ الذي يوضح تلك الأنشطة التي يتعين على المؤسسات فيها تطوير السياسات والإجراءات وبالتالي تحقيق هذا الهدف.

١٠٩. بالإضافة إلى معالجة أي نواقص يتم تحديدها في عمليات التدقيق المختلفة، من المهم أن تتخذ مؤسسات التدقيق الإجراءات المناسبة لمعالجة القضايا النظامية التي يتم الكشف عنها من خلال أنشطة المتابعة الداخلية والخارجية.

٦.٨.١ ٦.٨.١ يتم، عند الضرورة، إجراء عمليات مراجعة فعالة لرقابة جودة العملية

١١٠. تسمح المراجعة الفعالة لرقابة جودة العملية بإجراء تقييم موضوعي للأحكام الهامة التي يتخذها فريق العملية وللاستنتاجات التي يتم التوصل إليها في صياغة تقرير المدقق. ويتعين إجراء هذه المراجعات على عمليات تدقيق الشركات المدرجة وعمليات التدقيق الأخرى التي تعتبرها مؤسسة التدقيق مناسبة، مثل عمليات تدقيق منشآت المصلحة العامة.

١١١. ولكي تكون مراجعات رقابة جودة العملية هي مراجعات فعالة، فهي تشمل مناقشة المسائل والاستنتاجات الهامة، ومراجعة وثائق العملية المختارة، ومراجعة البيانات المالية. وينبغي أداؤها من قبل الأفراد الذين يتمتعون بالخبرات اللازمة والصلاحيات المناسبة ولديهم الوقت الكافي. تتطلب هذه المراجعات وجود إتصال مناسب بين شريك المراجعة وشريك العملية بحيث يمكن تأديتها في الوقت المناسب والسماح لفريق العملية بالرد على النتائج بشكل مناسب.

٩.١ عملية التدقيق وإجراءات رقابة الجودة - على المستوى الوطني

١١٢. فيما يلي الخصائص الرئيسية:

- يتم إصدار معايير التدقيق وغيرها من المعايير التي توضح الأهداف الأساسية وكذلك المتطلبات المحددة التي تُطبق.
- تبحث الهيئات المسؤولة عن عمليات تفتيش التدقيق الخارجية في السمات ذات الصلة لجودة التدقيق، داخل مؤسسات التدقيق وفي عمليات التدقيق المختلفة.
- توجد أنظمة فعالة للتحقيق في مزاعم فشل التدقيق واتخاذ الإجراءات التأديبية، حيث يكون مناسباً.

١٠٩.١ ١٠.٩.١ يتم إصدار معايير التدقيق وغيرها من المعايير التي توضح الأهداف الأساسية وكذلك المتطلبات المحددة التي تُطبق

١١٣. يمكن فرض متطلبات التدقيق والمتطلبات الأخرى بموجب القوانين أو الأنظمة أو قد يتم التكليف بها من قبل مؤسسة محاسبة مهنية وطنية. ومن المهم أن تكون هذه المتطلبات عالية الجودة وأن توضح الأهداف الأساسية. تشمل معايير التدقيق الدولية، حسبما صدرت عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، أهداف ومتطلبات معينة ومواد تطبيقية وتفسيرية أخرى.

١١٤. يقوم مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين بوضع معايير عالية الجودة لأخلاقيات المهنة للمحاسبين المهنيين من خلال تطوير قواعد راسخة ومناسبة دولياً للمحاسبين المهنيين. في

حين تطور مجلس معايير تعليم المحاسبة الدولية ويعزز تعليم المحاسبة المهنية- والذي يشمل الكفاءة الفنية فضلاً عن المهارات المهنية والقيم والأخلاقيات والسلوكيات للمحاسبين المهنيين- من خلال إصدار معايير التعليم الدولية. وهناك تبني واسع النطاق لهذه المعايير على المستوى الوطني.

١١٥. من المهم أن يتم تنقيح المعايير إستجابة للتغذية الراجعة المستلمة حول استخدامها وتطبيقها. لكن من المهم أن يدرك واضعو المعايير أثر المراجعات المنتظمة للمعايير على تدريب المدققين واحتياجات التطبيق في استخدام المعايير. يتطلب الإتحاد الدولي للمحاسبين من الهيئات الأعضاء فيه إتخاذ الإجراءات اللازمة لاعتماد وتطبيق معايير التدقيق الدولية وقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين ومعايير التعليم الدولية في إختصاصاتها، والمساعدة في تطبيقها بالإعتماد على مسؤوليات الهيئات الأعضاء في البيئات الوطنية. في بعض البلدان، يتم تعديل معايير التدقيق الدولية لتأخذ بعين الاعتبار المتطلبات الوطنية، أو يتم إضافة عليها متطلبات وطنية أخرى.

٢.٩.١ تبحث الهيئات المسؤولة عن عمليات تفتيش التدقيق الخارجية في السمات ذات الصلة لجودة التدقيق، داخل مؤسسات التدقيق وفي عمليات التدقيق المختلفة

١١٦. تتيح عمليات تفتيش التدقيق الخارجية فرصة لتقييم إمتثال المدققين لمعايير التدقيق، وتقييم الجوانب الأخرى في جودة التدقيق بناءً على تكليفهم. ويمكن أن تؤدي الإجراءات التي تتخذها مؤسسات التدقيق لمعالجة النتائج التي يحددها مفتشو التدقيق إلى تحسينات في فعالية التدقيق، وقد تؤدي- حيث تُنشر نتائج عمليات التفتيش على التدقيق- إلى زيادة الوعي بين الأطراف المعنية حول قضايا جودة التدقيق. وينبغي، على مدى فترة من الزمن، تحليل نتائج عمليات تفتيش التدقيق الخارجية وتقديمها مرة أخرى إلى واضعي المعايير.

٣.٩.١ توجد أنظمة فعالة للتحقيق في مزاعم فشل التدقيق واتخاذ الإجراءات التأديبية، حيث يكون مناسباً ١١٧. يمكن إجراء التحقيقات واتخاذ الإجراءات التأديبية من قبل مؤسسات المحاسبة المهنية. لكن وكما هو الحال مع تفتيش التدقيق، وفيما يتعلق بالشركات المدرجة وغيرها من منشآت المصلحة العامة، يتم القيام بهذه التحقيقات على نحو متزايد من قبل الهيئات التنظيمية المستقلة للتدقيق.

١١٨. قد يكون من الصعب تحديد حالات فشل التدقيق، خصوصاً إذا كان التدقيق ينطوي على الكثير من الأحكام، كما أن المعايير في القوانين والأنظمة تكون في بعض الأحيان غامضة ويصعب تطبيقها. وتزداد فعالية الأنشطة التأديبية عند وضع معايير واضحة حول ما يمثل فشل التدقيق.

١١٩. تحتاج السلطات أيضاً إلى مجموعة من العقوبات المتاحة لهم، بما في ذلك سلطة إلغاء ترخيص مؤسسات التدقيق أو المدققين الأفراد في ظروف محددة. وفي حين أن مثل هذه الأعمال قد تكون مناسبة في الحالات القصوى، تُعزز العملية التنظيمية عندما يتوفر المزيد من العقوبات المتناسبة لقضايا أقل. وقد تشمل هذه الغرامات وإعادة التدريب الإلزامي.

الإطار الدولي لعمليات التأكيد

يحل هذا الإطار الدولي المعدل لعمليات التأكيد محل الإطار الدولي القائم لعمليات التأكيد في وقت نفاذ المعيار الدولي لعمليات التأكيد ٣٠٠٠ (المنقح) "عمليات التأكيد عدا عن عمليات التدقيق أو المراجعة للمعلومات المالية التاريخية".

المحتويات

الفقرة	
٤-١	مقدمة.....
٩-٥	المبادئ الأخلاقية ومعايير رقابة الجودة.....
١١-١٠	وصف عمليات التأكيد.....
١٣-١٢	عمليات الإثبات والعمليات المباشرة.....
١٦-١٤	عمليات التأكيد المعقول وعمليات التأكيد المحدود.....
١٩-١٧	نطاق الإطار.....
٢١-٢٠	تقارير حول العمليات غير المتعلقة بالتأكيد.....
٢٥-٢٢	الشروط المسبقة لعملية التأكيد.....
٢٦	عناصر عملية التأكيد.....
٣٨-٢٧	علاقة ثلاثية الأطراف.....
٤١-٣٩	الموضوع الأساسي.....
٤٩-٤٢	المعايير.....
٨٢-٥٠	الأدلة.....
٩٢-٨٣	تقرير التأكيد.....
٩٥-٩٣	مسائل أخرى.....
٩٦	الإستخدام غير الملائم لإسم الممارس.....

الملحق ١: البيانات الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي، وعلاقة كل منها بالآخر وقواعد السلوك الأخلاقي التابعة لمجلس معايير

السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين

الملحق ٢: عمليات الإثبات والعمليات المباشرة

الملحق ٣: أطراف عملية التأكيد

الملحق ٤: تصنيف المواضيع الأساسية

مقدمة

١. يصدر هذا الإطار فقط لتسهيل فهم عناصر وأهداف عملية التأكيد والعمليات التي تُطبق عليها معايير التدقيق الدولية (ISAs) والمعايير الدولية لعمليات المراجعة (ISREs) والمعايير الدولية لعمليات التأكيد (ISAEs) (المشار إليها فيما يلي باسم معايير التأكيد).

٢. لا يعتبر هذا الإطار بمثابة معيار، وهو بالتالي لا ينص على أية متطلبات (أو مبادئ أساسية أو إجراءات ضرورية) لأداء عمليات التدقيق أو المراجعة أو عمليات التأكيد الأخرى^١. لذلك لا يمكن الإدعاء ضمن تقرير التأكيد بأنه قد تم أداء أي عملية وفقاً لهذا الإطار، بل يجب الإشارة إلى معايير التأكيد ذات الصلة. تتضمن معايير التأكيد أهدافاً ومتطلبات ومواد تطبيقية وتفسيرية أخرى ومواد تمهيدية وتعريفات تتسجم مع هذا الإطار، وينبغي تطبيقها في عمليات التدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى. ويوضح الملحق ١ نطاق البيانات الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) وعلاقتها مع بعضها البعض وعلاقتها بقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين.

٣. يوفر هذا الإطار إطاراً مرجعياً لما يلي:

- (أ) ممارسو التأكيد؛
- (ب) الأطراف الأخرى المشاركة في عمليات التأكيد، بما في ذلك المستخدمين المستهدفين من تقرير التأكيد وأولئك الأطراف الذين يقومون بتكليف الممارس ("الطرف المكلف")؛ و
- (ج) مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي خلال تطويره لمعايير التأكيد وملاحظات الممارسة وأوراق أخرى.

٤. وفيما يلي لمحة عامة عن هذا الإطار:

- مقدمة: يتناول هذا الإطار عمليات التأكيد المنجزة من قبل الممارسين.
- وصف عمليات التأكيد: يصف هذا القسم عمليات التأكيد ويميز العمليات المباشرة عن عمليات الإثبات، كما يميز عمليات التأكيد المعقول عن عمليات التأكيد المحدود.
- نطاق الإطار: يميز هذا القسم عمليات التأكيد عن العمليات الأخرى، مثل العمليات الاستشارية.
- الشروط المسبقة لعملية التأكيد: يحدد هذا القسم الشروط المسبقة للممارس لقبول عملية التأكيد.

^١ إنظر مقدمة إلى البيانات الدولية حول رقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

- **عناصر عملية التأكيد:** يحدد هذا القسم ويناقش خمسة عناصر تبرزها عمليات التأكيد: العلاقة ثلاثية الأطراف؛ والموضوع الأساسي، والمعايير؛ والأدلة؛ وتقرير التأكيد. كما يوضح أيضاً الفروق الهامة بين عمليات التأكيد المعقول وعمليات التأكيد المحدود. يناقش هذا القسم كذلك، على سبيل المثال، التفاوت الكبير في المواضيع الأساسية لعمليات التأكيد، والخصائص المطلوبة للمعايير المناسبة، ودور المخاطر والأهمية النسبية في عمليات التأكيد، وكيف يتم التعبير عن الإستنتاجات في عمليات التأكيد المعقول وعمليات التأكيد المحدود.
- **مسائل أخرى:** يناقش هذا القسم مسؤوليات الإتصال بإستثناء تقرير التأكيد الخاص بالممارس والوثائق والآثار المترتبة على علاقة الممارس بالموضوع الأساسي أو معلومات الموضوع.

المبادئ الأخلاقية ومعايير رقابة الجودة

٥. هناك إعتراف واسع النطاق بأن رقابة الجودة داخل المؤسسات التي تؤدي عمليات التأكيد والإمتثال للمبادئ الأخلاقية، بما في ذلك متطلبات الإستقلالية، هما أمران يصبان في المصلحة العامة ويشكلان جزءاً لا يتجزأ من عمليات التأكيد عالية الجودة. إذ تؤدي هذه العمليات وفقاً لمعايير التأكيد، والتي تقوم على أساس ما يلي:

- (أ) يخضع أفراد فريق العملية ومراجع رقابة جودة العملية (بالنسبة لتلك العمليات التي يتم فيها تعيين مراجع) للجزأين "أ" و"ب" من قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين المتعلقة بعمليات التأكيد أو المتطلبات المهنية الأخرى أو غيرها من المتطلبات المنصوص عليها في القوانين أو الأنظمة، التي تكون ملحة على الأقل؛ و
- (ب) الممارس الذي يؤدي العملية هو عضو في مؤسسة خاضعة للمعيار الدولي لرقابة الجودة^٢، أو لمتطلبات مهنية أخرى، أو غيرها من المتطلبات المنصوص عليها في القوانين أو الأنظمة، فيما يخص مسؤولية المؤسسة عن نظام رقابة الجودة فيها، التي تكون على الأقل ملحة بشكل مشابه للمعيار الدولي لرقابة الجودة^١.

^٢ المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ " رقابة الجودة للمؤسسات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة ".

قواعد مجلس معايير أخلاقيات المهنة الدولية للمحاسبين

٦. ينص الجزء "أ" من قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين على المبادئ الأساسية التالية التي يتوجب على الممارس الإمتثال لها:

(أ) النزاهة؛

(ب) الموضوعية؛

(ج) الكفاءة المهنية والعناية الواجبة؛

(د) السرية؛ و

(هـ) السلوك المهني.

٧. ينص الجزء "أ" أيضاً على إطار من المفاهيم للمحاسبين المهنيين لتطبيقه بهدف تحديد تهديدات الإمتثال للمبادئ الأساسية، وتقييم أهمية التهديدات المحددة، وتطبيق الإجراءات الوقائية، عند الضرورة، للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

٨. يصف الجزء "ب" من قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين كيفية تطبيق إطار المفاهيم الوارد في الجزء (أ) في ظروف محددة على المحاسبين المهنيين في القطاع العام، بما في ذلك الإستقلالية. تعرّف قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الإستقلالية على أنها تشمل إستقلالية العقل وإستقلالية المظهر. إذ تصون الإستقلالية القدرة على صياغة إستنتاج التأكيد من دون أن يتأثر بالتأثيرات التي قد تضعف ذلك الإستنتاج. وتعزز الإستقلالية القدرة على التصرف بنزاهة وتحري الموضوعية والحفاظ على منهج التشكيك المهني.

المعيار الدولي لرقابة الجودة ١

٩. يتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ مسؤوليات المؤسسة في إنشاء نظام رقابة الجودة بخصوص عمليات التأكيد والحفاظ عليه. ويتطلب الإمتثال للمعيار الدولي لرقابة الجودة ١، من بين أمور أخرى، أن تقوم المؤسسة بإنشاء نظام لرقابة الجودة والحفاظ عليه بحيث يتضمن سياسات وإجراءات معينة تعالج كل عنصر من العناصر التالية، ويوثق سياساتها وإجراءاتها ويُطلع موظفي المؤسسة عليها:

(أ) مسؤوليات القيادة فيما يتعلق بالجودة داخل المؤسسة؛

(ب) المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة؛

(ج) قبول وإستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة؛

(د) الموارد البشرية؛

(هـ) أداء العملية؛ و

(و) الرصد والمراقبة.

وصف عمليات التأكيدي

١٠. عملية التأكيدي هي عملية يهدف فيها الممارس إلى الحصول على أدلة كافية وملائمة بغية التعبير عن إستنتاج مصمم لتعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين - بإستثناء الطرف المسؤول - فيما يخص نتائج قياس أو تقييم الموضوع الأساسي وفق المعايير الموضوعية.

١١. إن نتائج قياس أو تقييم الموضوع الأساسي هي المعلومات التي تنتج عن تطبيق المعايير على الموضوع الأساسي. على سبيل المثال:

- تنتج البيانات المالية (النتائج) من قياس المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية (الموضوع الأساسي) عن طريق تطبيق إطار إعداد التقارير المالية (المعايير).
- ينتج بيان فعالية الرقابة الداخلية (النتائج) من تقييم فعالية عملية الرقابة الداخلية للمنشأة (الموضوع الأساسي) عن طريق تطبيق المعايير ذات الصلة.
- تنتج مقاييس الأداء الخاصة بالمنشأة (النتائج) من قياس جوانب مختلفة في الأداء (الموضوع الأساسي) عن طريق تطبيق منهجيات القياس ذات الصلة (المعايير).
- ينتج بيان الغازات الدفيئة (النتائج) من قياس انبعاثات غازات الدفيئة للمنشأة (الموضوع الأساسي) عن طريق تطبيق بروتوكولات الإعراف والقياس والعرض (المعايير).
- ينتج بيان الإمتثال (النتائج) من تقييم إمتثال المنشأة (الموضوع الأساسي) مثلاً للقوانين والأنظمة (المعايير).

يُستخدم مصطلح "معلومات الموضوع" للدلالة على نتائج قياس أو تقييم الموضوع الأساسي وفق المعايير الموضوعية. ومعلومات الموضوع هي المعلومات التي يجمع الممارس حولها أدلة كافية وملائمة كأساس للإستنتاج الذي يتوصل إليه.

عمليات الإثبات والعمليات المباشرة

١٢. في عملية الإثبات، يقوم طرف آخر بإستثناء الممارس بقياس الموضوع الأساسي أو تقييمه وفق المعايير الموضوعية. ويقوم غالباً طرف آخر غير الممارس أيضاً بعرض معلومات الموضوع الناتجة في تقرير أو بيان معين. لكن في بعض الحالات، يمكن عرض معلومات الموضوع من

قبل الممارس في تقرير التأكيد. يتناول إستنتاج الممارس ما إذا كانت معلومات الموضوع خالية من الأخطاء الجوهرية (أنظر أيضاً الفقرة ٨٥).

١٣. في العملية المباشرة، يقيس الممارس أو يقيم الموضوع الأساسي وفق المعايير الموضوعية. وبالإضافة إلى ذلك، يطبق الممارس مهارات وتقنيات التأكيد للحصول على أدلة كافية وملائمة حول نتائج قياس أو تقييم الموضوع الأساسي وفق المعايير الموضوعية. يمكن أن يحصل الممارس على هذه الأدلة في نفس الوقت الذي يتم فيه قياس أو تقييم الموضوع الأساسي، وقد يحصل عليها قبل أو بعد ذلك القياس أو التقييم. وفي العملية المباشرة، يتناول إستنتاج الممارس النتائج المبلغ عنها لقياس أو تقييم الموضوع الأساسي وفق المعايير الموضوعية ويُصاغ فيما يتعلق بالموضوع الأساسي والمعايير. وفي بعض العمليات المباشرة، يكون إستنتاج الممارس هو عبارة عن معلومات الموضوع أو جزء منها (أنظر أيضاً الملحق ٢).

عمليات التأكيد المعقول وعمليات التأكيد المحدود

١٤. في عملية التأكيد المعقول، يقلص الممارس مخاطر العملية إلى مستوى متدني بشكل مقبول في ظروف العملية كأساس لإستنتاج الممارس. ويُعبّر عن إستنتاج الممارس بشكل ينقل رأي الممارس حول نتائج قياس أو تقييم الموضوع الأساسي وفق المعايير الموضوعية.

١٥. في عملية التأكيد المحدود، يقلص الممارس مخاطر العملية إلى مستوى مقبول في ظروف العملية ولكن حين تكون تلك المخاطر كبيرة مقارنة بعملية التأكيد المعقول، يتم التعبير عن إستنتاج معين بشكل يدل على ما إذا كان قد بلغ إلى علم الممارس أي مسألة (مسائل) دفعته للإعتقاد بأن معلومات الموضوع تشتمل على أخطاء جوهرية، وذلك وفقاً للإجراءات التي تم تأديتها والأدلة التي تم الحصول عليها. إن طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات التي يتم تأديتها في عملية التأكيد المحدود تكون محدودة مقارنة بالإجراءات الضرورية في عملية التأكيد المعقول ولكن يتم التخطيط للحصول على مستوى تأكيد يكون هادف وذو معنى وفق التقدير المهني للممارس. ولكي يكون مستوى التأكيد الذي يحصل عليه الممارس هادف وذو معنى، فإنه من المحتمل أن يعزز ثقة المستخدمين المستهدفين حول معلومات الموضوع إلى درجة مهمة بشكل واضح.

١٦. يمكن أن يختلف التأكيد الهادف والمفيد، عبر كافة عمليات التأكيد المحدود، من تأكيد يُحتمل أن يعزز ثقة المستخدمين المستهدفين حول معلومات الموضوع إلى درجة مهمة بشكل واضح إلى ما هو أقل من مجرد تأكيد معقول. وما هو هادف ومفيد في عملية محددة يمثل تقدير معين ضمن ذلك النطاق يعتمد على ظروف العملية، بما في ذلك إحتياجات المستخدمين المستهدفين كمجموعة من المعلومات والمعايير والموضوع الأساسي للعملية. في بعض الحالات، قد تكون عواقب حصول المستخدمين المستهدفين على إستنتاج غير مناسب كبيرة لدرجة تكون معها

عملية التأكيد المعقول ضرورية للممارس للحصول على تأكيد هادف وذو معنى في الظروف المحددة.

نطاق الإطار

١٧. ليس جميع العمليات التي يؤديها الممارسون هي عمليات تأكيد. إذ تشمل العمليات الأخرى المتكررة والتي لا تتسجم مع الوصف الوارد في الفقرة ١٠ أعلاه (وبالتالي لا يشملها هذا الإطار) ما يلي:

- العمليات التي تغطيها المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة (ISRSs)، مثل الإجراءات المتفق عليها وعمليات الجمع والتصنيف^٣.
- إعداد الإقرارات الضريبية التي لا يُعبر فيها عن أي إستنتاج تأكيد.
- العمليات الإستشارية^٤ (أو المتعلقة بالمشورة)، مثل الإستشارات الإدارية والضريبية.

١٨. قد تكون عملية التأكيد هي جزء من عملية أكبر، على سبيل المثال، عندما تشمل العملية الإستشارية لإستملاك مؤسسة عمل شرط محدد للحصول على تأكيد بشأن المعلومات المالية التاريخية أو المستقبلية. في مثل هذه الظروف، يكون هذا الإطار ذو صلة فقط بجزء التأكيد من العملية.

١٩. لا تعتبر العمليات التالية، التي قد تتسجم مع الوصف الوارد في الفقرة ١٠، عمليات تأكيد فيما يتعلق بهذا الإطار:

- (أ) عمليات الإدلاء بشهادة في الإجراءات القانونية فيما يخص المحاسبة أو التدقيق أو الضرائب أو غيرها من المسائل؛ و

^٣ المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة ٤٤٠٠ "عمليات أداء الإجراءات المتفق عليها فيما يخص المعلومات المالية"، والمعيار الولي للخدمات ذات العلاقة ٤٤١٠ (المنقح) "عمليات الجمع".

^٤ يطبق الممارس في العملية الإستشارية المهارات الفنية والتعليم والملاحظات والتجارب والمعرفة الخاصة بالاستشارات. وتشمل العملية الإستشارية عملية تحليلية تتطوي عادةً على مزيج من الأنشطة المتعلقة بما يلي: تحديد الأهداف، وتقصي الحقائق، وتعريف المشاكل أو الفرض، وتقييم البدائل، ووضع التوصيات بما في ذلك الإجراءات والإبلاغ عن النتائج، وأحياناً التنفيذ والمتابعة. تُكتب التقارير (في حال صدورهما) عموماً بأسلوب السرد (أو "بشكل مسهب ومطول"). ويكون عموماً العمل المنجز هو فقط لاستخدام وإستفادة العميل. وتُحدد طبيعة ونطاق العمل بالاتفاق بين الممارس والعميل. وأي خدمة تحقق تعريف عملية التأكيد هي ليست عملية إستشارية بل عملية تأكيد.

(ب) العمليات التي تشمل آراء مهنية أو وجهات نظر أو صياغة يمكن للمستخدم من خلالها أن يستمد بعض التأكيد، إذا تم إستيفاء جميع المتطلبات التالية:

(١) تلك الآراء أو وجهات النظر أو الصياغة التي تكون مجرد نتيجة عرضية للعملية الإجمالية؛

(٢) يقتصر استخدام أي تقرير مكتوب صراحةً على المستخدمين المستهدفين المحددين فقط في التقرير؛

(٣) بموجب تفاهم خطي مع المستخدمين المستهدفين المحددين، لا يُقصد من العملية أن تكون عملية تأكيد؛ و

(٤) لا يتم تمثيل العملية كعملية تأكيد في تقرير الممارس.

تقارير حول العمليات غير المتعلقة بالتأكيد

٢٠. إن الممارس الذي يعدّ تقريره حول عملية هي ليست عملية تأكيد ضمن نطاق هذا الإطار يميز بوضوح ذلك التقرير عن تقرير التأكيد. وتجنباً لإرباك المستخدمين، يتفادى التقرير الذي لا يكون عبارة عن تقرير تأكيد ما يلي، على سبيل المثال:

- الإشارة الضمنية إلى الإمتثال لهذا الإطار، أو لمعايير التأكيد.
- الإستخدام غير الملائم للكلمات التالية: "تأكيد" أو "تدقيق" أو "مراجعة".
- تضمين بيان من الممكن أن يؤخذ بالخطأ على أنه إستنتاج مبني على أدلة كافية وملائمة تُصمم لتعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين بنتائج قياس أو تقييم الموضوع الأساسي وفق المعايير الموضوعة.

٢١. قد يتفق كل من الممارس والطرف المسؤول على تطبيق مبادئ هذا الإطار على عملية لا تشمل على مستخدمين مستهدفين غير الطرف المسؤول لكن تُستوفى فيها كافة المتطلبات الأخرى لمعايير التأكيد ذات الصلة. في مثل هذه الحالات، يتضمن تقرير الممارس بياناً يحصر إستخدام التقرير بالطرف المسؤول.

الشروط المسبقة لعملية التأكيد

٢٢. تعتبر الشروط المسبقة التالية لعملية التأكيد ملائمة وذات صلة عند بحث ما إذا كان ينبغي قبول عملية التأكيد أو الإستمرار فيها:

(أ) تكون أدوار ومسؤوليات الأطراف المناسبة (وهي، الطرف المسؤول ومسؤول القياس أو التقييم والطرف المكلف، حسبما يكون مناسباً) مناسبة في الظروف المحددة؛ و

(ب) تُبرز العملية كافة الخصائص التالية:

- (١) يكون الموضوع الأساسي مناسب؛
- (٢) تكون المعايير التي يتوقع الممارس تطبيقها في إعداد معلومات الموضوع مناسبة لظروف العملية، بما في ذلك إبرازها للخصائص الموصوفة في الفقرة ٤٤؛
- (٣) تكون المعايير التي يتوقع الممارس تطبيقها في إعداد معلومات الموضوع متاحة للمستخدمين المستهدفين؛
- (٤) يتوقع الممارس أن يكون قادر على الحصول على الأدلة اللازمة لدعم إستنتاج الممارس؛
- (٥) يتم تضمين إستنتاج الممارس، بشكل يناسب عملية التأكيد المعقول أو عملية التأكيد المحدود، في تقرير مكتوب؛ و
- (٦) وجود غرض منطقي، في حال عملية التأكيد المحدود، يشمل توقع الممارس بأن يكون قادر على الحصول على مستوى هادف من التأكيد.

٢٣. يمكن أن تختلف المواضيع الأساسية لعمليات التأكيد المختلفة إختلافاً كبيراً. فقد تتطلب بعض المواضيع الأساسية مهارات ومعرفة متخصصة تتجاوز تلك التي يمتلكها عادةً الممارس الفردي. لكن من المهم أن يقتنع الممارس بأن هؤلاء الأشخاص الذين سيقومون بأداء العملية بشكل جماعي يتمتعون بالكفاءة والقدرات المناسبة (أنظر أيضاً الفقرة ٣١).

٢٤. عندما لا يكون بالإمكان قبول عملية محتملة كعملية تأكيد، قد يكون الطرف المكلف قادر على تحديد عملية مختلفة تلبي إحتياجات المستخدمين المستهدفين. على سبيل المثال:

- (أ) إذا كانت المعايير التي يتوقع الممارس تطبيقها غير مناسبة، فإن عملية التأكيد التي تلبي الشروط المسبقة الأخرى في الفقرة ٢٢ ربما لا يزال يمكن القيام بها إذا:
 - (١) استطاع الممارس أن يحدد واحد أو أكثر من جوانب الموضوع الأساسي التي تكون المعايير مناسبة لها. في مثل هذه الحالات، يمكن للممارس إجراء أي عملية تأكيد فيما يتعلق بذلك الجانب من الموضوع الأساسي بحد ذاته. وفي هذه الحالات، قد يحتاج تقرير التأكيد لتوضيح أن التقرير لا يتعلق بالموضوع الأساسي الأصلي بمجمله؛ أو
 - (٢) كان من الممكن اختيار أو تطوير معايير بديلة مناسبة للموضوع الأساسي.

(ب) قد يطلب الطرف المكلف عملية هي ليست عملية تأكيد، مثل عملية استشارية أو عملية لإجراءات متفق عليها.

٢٥. بعد أن يتم قبول عملية التأكيد، لا يكون من المناسب تغييرها إلى عملية غير متعلقة بالتأكيد، أو تغيير عملية تأكيد معقول إلى عملية تأكيد محدود دون مبرر معقول. كما أن التغير في الظروف التي تؤثر على متطلبات المستخدمين المستهدفين، أو حدوث سوء فهم بشأن طبيعة العملية، يمكن أن يبرر طلب تغيير العملية. إذا تم إجراء مثل هذا التغيير، لا يتم تجاهل الأدلة التي تم الحصول عليها قبل التغيير. ولا تعتبر عدم القدرة على الحصول على أدلة كافية وملائمة لصياغة إستنتاج تأكيد معقول سبباً مقبولاً للتغيير من عملية تأكيد معقول إلى عملية تأكيد محدود.

عناصر عملية التأكيد

٢٦. تُناقش العناصر التالية لعملية التأكيد في هذا القسم:

- (أ) وجود علاقة ثلاثية الأطراف تشتمل على ممارس وطرف مسؤول ومستخدمين مستهدفين؛
- (ب) الموضوع الأساسي المناسب؛
- (ج) المعايير المناسبة؛
- (د) الأدلة الكافية والملائمة؛ و
- (هـ) تقرير تأكيد مكتوب بشكل يناسب عملية التأكيد المعقول أو عملية التأكيد المحدود.

علاقة ثلاثية الأطراف

٢٧. تتضمن جميع عمليات التأكيد على الأقل ثلاثة أطراف مستقلة: الممارس والطرف المسؤول والمستخدمين المستهدفين. وإعتماداً على ظروف العملية، قد يكون هناك أيضاً دور مستقل لمسؤول القياس أو المقيم، أو الطرف المكلف (أنظر أيضاً الملحق ٣).

٢٨. قد يكون الطرف المسؤول والمستخدمين المستهدفين من منشآت مختلفة أو من نفس المنشأة. وكمثال على الحالة الأخيرة، قد يسعى مجلس الإشراف والمراقبة في هيكل مجلس الإدارة المكون من مستويين للحصول على تأكيد حول المعلومات التي يقدمها المجلس التنفيذي في تلك المنشأة. وينبغي النظر العلاقة بين الطرف المسؤول والمستخدمين المستهدفين في سياق عملية محددة ويمكن أن تختلف عن مستويات المسؤولية المحددة بشكل تقليدي. على سبيل المثال، يمكن أن تكلف الإدارة العليا للمنشأة (مستخدم مستهدف) ممارس معين لأداء عملية التأكيد على جانب محدد من أنشطة المنشأة التي تقع مسؤوليتها المباشرة على مستوى متدني في الإدارة (الطرف المسؤول)، لكن تكون الإدارة العليا مسؤولة عنها في نهاية المطاف.

الممارس

٢٩. "الممارس" هو الفرد (الأفراد) الذي يؤدي العملية (عادة ما يكون شريك العملية أو غيره من أفراد فريق العملية، أو حيث أمكن، المؤسسة) من خلال تطبيق مهارات وتقنيات التأكيد للحصول على تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسبما يكون مناسباً، حول ما إذا كانت معلومات الموضوع تخلو من الأخطاء الجوهرية^٥. وفي العملية المباشرة، يقوم الممارس بقياس أو تقييم الموضوع الأساسي وفق المعايير الموضوعية وتطبيق مهارات وتقنيات التأكيد للحصول على تأكيد معقول أو تأكيد محدود، حسبما يكون مناسباً، حول ما إذا كانت نتيجة ذلك القياس أو التقييم تخلو من الأخطاء الجوهرية.

٣٠. إذا اختار ممارس مختص غير المحاسب المهني في القطاع العام الإقرار بامتثاله لأحد معايير التأكيد، فإنه من المهم أن يدرك أن هذه المعايير تشمل متطلبات معينة تعكس الفرضية الواردة في الفقرة ٥ بشأن قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين والمعياري الدولي لرقابة الجودة ١، أو المتطلبات المهنية الأخرى، أو المتطلبات المنصوص عليها بموجب القوانين أو الأنظمة التي تكون على الأقل ملحة وضرورية.

٣١. لا تُقبل أي عملية إذا أشارت المعرفة الأولية بظروف العملية إلى عدم إستيفاء المتطلبات الأخلاقية المتعلقة بالكفاءة. وفي بعض الحالات، يمكن إستيفاء هذه المتطلبات من قبل الممارس باستخدام عمل الخبير التابع له.

٣٢. وبالإضافة إلى ذلك، ينبغي أن يكون الممارس قادراً على المشاركة بشكل كافي في عمل الخبير وممارسي التأكيد الآخرين إلى حد يكفي لقبول مسؤولية إستنتاج التأكيد حول معلومات الموضوع، والحصول على الأدلة اللازمة لإستنتاج ما إذا كان عمل الخبير أو ممارس التأكيد الآخر كافي لأغراض الممارس.

٣٣. يكون الممارس مسؤولاً بشكل منفرد عن إستنتاج التأكيد المعبر عنه، ولا تُقلّص تلك المسؤولية عن طريق إستخدام الممارس لعمل الخبير التابع له أو لأعمال ممارسي التأكيد الآخرين. ومع ذلك، إذا استنتج الممارس الذي يستخدم عمل الخبير التابع له ويمتثل لمعايير التأكيد ذات الصلة بأن عمل ذلك الخبير كافي لأغراضه الخاصة به، قد يقبل الممارس نتائج أو إستنتاجات ذلك الخبير ضمن نطاقه كأدلة ملائمة.

^٥ ينبغي أن يُقرأ "شريك العملية" و "المؤسسة" على أنهما يشيران إلى ما يقابلهما في القطاع العام، حيث يكون ملائماً.

الطرف المسؤول

٣٤. إن الطرف المسؤول هو الجهة المسؤولة عن الموضوع الأساسي. وفي عملية الإثبات، غالباً ما يكون الطرف المسؤول هو مسؤول القياس أو المقيم. وقد يكون الطرف المسؤول أو قد لا يكون هو الطرف الذي يكلف الممارس لأداء عملية التأكيد (الطرف المكلف).

المستخدمون المستهدفون

٣٥. المستخدمون المستهدفون هم الفرد (الأفراد) أو المؤسسة (المؤسسات) أو مجموعة (مجموعات) منهم التي يتوقع الممارس بأنهم سوف يستخدمون تقرير التأكيد. يمكن أن يكون الطرف المسؤول أحد المستخدمين المستهدفين، ولكن ليس الوحيد.

٣٦. في بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمين مستهدفين غير أولئك الذين يُوجّه لهم تقرير التأكيد. وقد لا يكون الممارس قادر على تحديد جميع أولئك الذين سوف يقرؤون تقرير التأكيد، خصوصاً عند إمكانية وصول عدد كبير من الناس لذلك التقرير. في تلك الحالات، خصوصاً إذا كان من المحتمل أن لدى المستخدمين المحتملين مجموعة واسعة من المصالح في الموضوع الأساسي، فقد يقتصر المستخدمون المستهدفون على الأطراف المعنية الرئيسية التي لها مصالح مشتركة وهامة. يمكن تحديد المستخدمين المستهدفين بطرق مختلفة، على سبيل المثال، عن طريق الاتفاق بين الممارس والطرف المسؤول أو الطرف المكلف، أو بموجب القوانين أو الأنظمة.

٣٧. قد يشارك المستخدمون المستهدفون أو ممثلوهم بشكل مباشر مع الممارس والطرف المسؤول (والطرف المكلف إن كان مختلفاً) في تحديد متطلبات العملية. وبغض النظر عن مشاركة الآخرين، وخلافاً لعملية الإجراءات المتفق عليها (التي تتضمن الإبلاغ عن النتائج الواقعية بناء على الإجراءات المتفق عليها مع الطرف المكلف وأي أطراف ثالثة مناسبة، بدلا من صياغة إستنتاج معين):

(أ) يكون الممارس مسؤولاً عن تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات؛ و

(ب) قد يحتاج الممارس لأداء إجراءات إضافية إذا إطلع على معلومات تختلف اختلافاً كبيراً عن تلك المعلومات التي تم على أساسها تحديد الإجراءات المخطط لها.

٣٨. في بعض الحالات، يفرض المستخدمون المستهدفون (على سبيل المثال، المصرفيون والجهات التنظيمية) متطلباً معيناً، أو قد يطلبوا من الطرف المناسب (الأطراف المناسبة) الترتيب لأداء عملية التأكيد لغرض محدد. عندما تستخدم العمليات معايير مصممة لغرض محدد، يتضمن تقرير التأكيد بياناً ينبّه القراء إلى هذه الحقيقة. بالإضافة إلى ذلك، قد يعتبر الممارس أنه من المناسب الإشارة إلى أن تقرير التأكيد موجه فقط لمستخدمين محددين. وإعتماداً على ظروف

العملية، يمكن أن يتحقق ذلك من خلال تقييد توزيع تقرير التأكيد أو تقييد استخدامه. وفي حين أن تقرير التأكيد يمكن تقييده كلما كان موجهاً فقط لمستخدمين مستهدفين محددين أو لغرض محدد، فإن عدم وجود قيود فيما يتعلق بمستخدم أو غرض محدد لا يشير بحد ذاته إلى أن الممارس يتحمل مسؤولية قانونية فيما يتعلق بذلك المستخدم أو ذلك الغرض. ويعتمد تحمل المسؤولية القانونية على ظروف كل حالة والإختصاص ذي الصلة.

الموضوع الأساسي

٣٩. يمكن أن يتخذ الموضوع الأساسي لعملية التأكيد أشكالاً عديدة، كالتالي:

- الأداء أو الوضع المالي التاريخي (على سبيل المثال، المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية التاريخية) التي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة به هو الإعراف والقياس والعرض والإفصاح الممثلة في البيانات المالية.
- الأداء أو الوضع المالي المستقبلي (على سبيل المثال، المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية المستقبلية) التي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة به هو الإعراف والقياس والعرض والإفصاح الممثلة في تقدير أو توقع مالي.
- الأداء أو الأوضاع غير المالية (على سبيل المثال، أداء المنشأة) التي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة بها هي المؤشرات الرئيسية للكفاءة والفعالية.
- الخصائص المادية (على سبيل المثال، قدرة منشأة) التي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة بها هي وثيقة المواصفات.
- الأنظمة والعمليات (على سبيل المثال، الرقابة الداخلية أو نظام تكنولوجيا المعلومات لدى المنشأة) التي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة بها هو بيان الفعالية.
- السلوك (على سبيل المثال، حوكمة الشركات، والإمتثال للأنظمة، وممارسات الموارد البشرية) التي قد تكون معلومات الموضوع الخاصة بها هو بيان الإمتثال أو بيان الفعالية.

يُظهر الملحق ٤ تصنيفاً لمجموعة المواضيع الأساسية المحتملة مع بعض الأمثلة.

٤٠. تتسم المواضيع الأساسية المختلفة بخصائص مختلفة، بما في ذلك إلى أي درجة كون المعلومات المتعلقة بها نوعية أم كمية، وموضوعية أم ذاتية، وتاريخية أم مستقبلية، وما إذا تتعلق بمرحلة زمنية معينة أو تغطي فترة ما. تؤثر هذه الخصائص على ما يلي:

- (أ) دقة قياس الموضوع الأساسي أو تقييمه وفق المعايير الموضوعة؛ و
- (ب) مدى إقناع الأدلة المتاحة.

قد يشير تقرير التأكيد إلى الخصائص ذات الأهمية الخاصة للمستخدمين المستهدفين.

٤١. لا تتأثر مدى ملاءمة الموضوع الأساسي بمستوى التأكيد، أي إذا كان الموضوع الأساسي غير مناسب لعملية التأكيد المعقول، فإنه غير مناسب أيضاً لعملية التأكيد المحدود، والعكس صحيح. يكون الموضوع الأساسي المناسب قابل للتحديد ويمكن قياسه أو تقييمه باستمرار وفق المعايير المحددة بحيث يمكن إخضاع معلومات الموضوع الناتجة لإجراءات الحصول على أدلة كافية وملائمة لدعم إستنتاج التأكيد المعقول أو التأكيد المحدود، حسبما يكون مناسباً.

المعايير

٤٢. المعايير هي عبارة عن المقاييس المستخدمة لقياس أو تقييم الموضوع الأساسي. يمكن أن تكون المعايير رسمية، فقد تكون على سبيل المثال في إعداد البيانات المالية هي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ أما عند إعداد التقارير حول الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة الداخلية، يمكن أن تستند المعايير إلى إطار الرقابة الداخلية القائم أو أهداف الرقابة المختلفة المصممة خصيصاً لهذا الغرض؛ وعند إعداد التقارير حول الإمتثال، قد تكون المعايير هي القوانين أو الأنظمة المعمول بها أو العقد المبرم. ومن الأمثلة على المعايير الأقل رسمية هي قواعد السلوك المطورة داخلياً أو مستوى الأداء المتفق عليه (مثل عدد المرات التي من المتوقع أن تجتمع فيها لجنة معينة خلال السنة).

٤٣. إن المعايير المناسبة مطلوبة لقياس أو تقييم الموضوع الأساسي بشكل مستمر ومعقول ضمن سياق التقدير المهني. ودون توفير إطار مرجعي في المعايير المناسبة، يكون أي إستنتاج متاح أمام التفسير الفردي وسوء الفهم. وتعدّ المعايير المناسبة حساسة تجاه السياق، أي أنها ترتبط بظروف العملية. حتى بالنسبة لنفس الموضوع الأساسي، يمكن أن يكون هناك معايير مختلفة، والتي ينتج عنها قياس أو تقييم مختلف. على سبيل المثال، إحدى المعايير التي يختارها مسؤول أو المقيّم كمقياس للموضوع الأساسي المتمثل في رضا العميل هو عدد شكاوى العملاء التي تم حلّها بما يرضي العميل، في حين قد يختار مسؤول قياس آخر أو مقيّم آخر عدد المشتريات المتكررة في الأشهر الثلاثة التي تلي تاريخ الشراء الأولي. وعلاوة على ذلك، قد تكون المعايير مناسبة لمجموعة محددة من ظروف العملية، لكن قد لا تكون مناسبة لمجموعة مختلفة من ظروف العملية. على سبيل المثال، قد يتطلب تقديم التقارير إلى الحكومات أو الجهات التنظيمية

إستخدام مجموعة محددة من المعايير، لكن قد لا تكون هذه المعايير مناسبة لمجموعة واسعة من المستخدمين.

٤٤. تُظهر المعايير المناسبة الخصائص التالية:

- (أ) الملائمة: ينتج عن المعايير الملائمة معلومات موضوع تساعد في اتخاذ القرارات من قبل المستخدمين المستهدفين.
- (ب) الإكتمال: تكون المعايير كاملة عندما لا تغفل معلومات الموضوع التي أُعدت وفقاً لها عن العوامل ذات الصلة التي يُتوقع بشكل معقول أن تؤثر على قرارات المستخدمين المستهدفين المتخذة على أساس تلك المعلومات. تشمل المعايير الكاملة، حيث يكون ملائماً، مقاييس العرض والإفصاح.
- (ج) الموثوقية: تسمح المعايير الموثوقة بقياس أو تقييم الموضوع الأساسي بشكل معقول ومستمر، بما في ذلك حيث يكون ملائماً، قياس أو تقييم العرض والإفصاح، عند استخدامها في ظروف مماثلة من قبل ممارسين مختلفين.
- (د) الحيادية: ينتج عن المعايير المحايدة معلومات موضوع تخلو من التحيز حسبما هو مناسب في ظروف العملية.
- (هـ) قابلية الفهم: ينتج عن المعايير سهولة الفهم معلومات موضوع يمكن فهمها من قبل المستخدمين المستهدفين.

٤٥. لا تشكّل الأوصاف الغامضة للتوقعات أو الأحكام المتعلقة بتجارب الفرد معايير مناسبة.

٤٦. إن الأهمية النسبية لكل من الخصائص المذكورة أعلاه عند تقييم مدى ملائمة المعايير لعملية محددة هي مسألة تقدير مهني. إذ لا تتأثر ملائمة المعايير بمستوى التأكيد، أي إذا كانت المعايير غير مناسبة لعملية التأكيد المعقول، فهي أيضاً غير مناسبة لعملية التأكيد المحدود، والعكس صحيح. يمكن وضع المعايير بموجب القوانين أو الأنظمة، أو يمكن إصدارها بواسطة هيئات مصرّح لها أو معترف بها من الخبراء والتي تتبع إجراءات عمل شفافة (المعايير الموضوعية). يمكن وضع معايير أخرى خصيصاً لغرض إعداد معلومات الموضوع في الظروف المحددة للعملية. ويؤثر ما إذا تم وضع المعايير أو تم تطويرها بشكل محدد على العمل اللازم لتقييم مدى ملائمتها لعملية محددة، على سبيل المثال، في حال عدم وجود مؤشرات تثبت عكس ذلك، يُفترض بأن المعايير الموضوعية تكون مناسبة إذا كانت ذات صلة باحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات.

٤٧. يجب أن تكون المعايير متاحة للمستخدمين المستهدفين لتمكينهم من فهم كيفية قياس الموضوع الأساسي أو تقييمه. ويمكن إتاحة المعايير للمستخدمين المستهدفين بوحدة أو أكثر من الطرق التالية:

(أ) بشكل علني.

(ب) من خلال دمجها بطريقة واضحة في عرض معلومات الموضوع.

(ج) من خلال دمجها بطريقة واضحة في تقرير التأكيد.

(د) من خلال الفهم العام، مثل معيار قياس الزمن بالساعات والدقائق.

٤٨. قد تُتاح المعايير أيضاً لمستخدمين محددين فقط، مثل شروط العقد أو المعايير الصادرة عن جمعية في قطاع صناعة ما بحيث تتوفر فقط لأولئك الموجودين في الصناعة لأنها ترتبط فقط بغرض محدد (أنظر أيضاً الفقرة ٣٨).

٤٩. يحدد الممارس، كجزء من العملية، ما إذا كانت المعايير مناسبة.

الأدلة

٥٠. يتم التخطيط لعمليات التأكيد وأدائها عبر إتهاج سلوك التشكيك المهني للحصول على أدلة كافية وملائمة في سياق العملية حول النتائج المبلغ عنها لقياس أو تقييم الموضوع الأساسي وفق المعايير الموضوعية. وينبغي ممارسة التقدير المهني عند بحث الأهمية النسبية ومخاطرة العملية وكمية ونوعية الأدلة المتاحة عند تخطيط وأداء العملية، خصوصاً عند تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات.

التشكيك المهني

٥١. التشكيك المهني هو سلوك يشمل التنبه لما يلي، على سبيل المثال:

(أ) الأدلة التي تتعارض مع الأدلة الأخرى التي يتم الحصول عليها.

(ب) المعلومات التي تشكك في موثوقية الوثائق والردود على الإستفسارات لإستخدامها كأدلة.

(ج) الظروف التي تشير إلى الحاجة لإجراءات أخرى بالإضافة إلى تلك التي تتطلبها معايير التأكيد ذات الصلة؛ و

(د) الشروط التي قد تشير إلى أخطاء محتملة.

٥٢. يعتبر الحفاظ على التشكيك المهني في مختلف مراحل العملية أمر ضروري، مثلاً، للحد من المخاطر التالية:

- إهمال الظروف غير العادية؛
- المبالغة في التعميم عند استخلاص الإستنتاجات من الملاحظات؛ و
- إستخدام فرضيات غير مناسبة في تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات وتقييم نتائجها.

٥٣. يعدّ التشكيك المهني ضرورياً لتقييم الأدلة بشكل حاسم. وهذا يشمل التشكيك في الأدلة المتناقضة وموثوقية المستندات والردود على الإستفسارات. ويشمل أيضاً النظر في مدى كفاية وملاءمة الأدلة التي يتم الحصول عليها في ضوء الظروف المحددة.

٥٤. وما لم تنطوي العملية على تأكيد حول ما إذا كانت الوثائق أصلية، يمكن اعتبار السجلات والوثائق بأنها أصلية ما لم يكن لدى الممارس سبب معين للإعتقاد خلاف ذلك. ومع ذلك، يأخذ الممارس بعين الاعتبار موثوقية المعلومات التي سوف تُستخدم كأدلة.

٥٥. لا يمكن التوقع بأن يتجاهل الممارس التجارب السابقة التي تثبت صدق ونزاهة أولئك الذين يقدمون الأدلة. ومع ذلك، فإن الاعتقاد بأن أولئك الذين يقدمون الأدلة يتمتعون بالصدق والنزاهة لا يعفي الممارس من ضرورة الحفاظ على التشكيك المهني.

الحكم المهني

٥٦. يعتبر الحكم المهني أمر أساسي ومهم لأداء عملية التأكيد بشكل سليم. وهذا لأن تفسير المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة ومعايير التأكيد ذات الصلة والقرارات المطلوبة طوال العملية لا يمكن تحقيقه دون تطبيق التدريب والمعرفة والخبرات ذات الصلة على الحقائق والظروف. ويعتبر الحكم المهني ضروري بشكل خاص فيما يخص القرارات المتعلقة بما يلي:

- الأهمية النسبية ومخاطر العملية.
- طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات المستخدمة لتلبية متطلبات معايير التأكيد ذات الصلة والحصول على الأدلة.
- تقييم ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة كافية وملائمة، وما إذا كان يتعين القيام بالمزيد لتحقيق أهداف معايير التأكيد ذات الصلة. وعلى وجه الخصوص، في حال عملية التأكيد المحدود، يكون الحكم المهني مطلوباً في تقييم ما إذا تم الحصول على مستوى هادف ومفيد من التأكيد.
- في حال العملية المباشرة، تطبيق المعايير على الموضوع الأساسي، وإذا إختار الممارس المعايير أو قام بوضعها، القرارات المتعلقة بإختيار أو وضع المعايير. وفي حال عملية الإثبات، تقييم الأحكام والتقدير التي يصدرها الآخرون.
- الإستنتاجات المناسبة التي يتم استخلاصها بناءً على الأدلة التي يتم الحصول عليها.

٥٧. تكمن السمة المميزة للحكم المهني المتوقعة من الممارس في إمكانية ممارسته من قبل الممارس الذين ساعد تدريبه ومعرفته وخبرته في تطوير الكفاءات اللازمة لتحقيق الأحكام المعقولة.

٥٨. تستند ممارسة الحكم المهني في أي حالة محددة إلى الحقائق والظروف المعروفة من قبل الممارس. كما أن التشاور بشأن المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل أثناء سير العملية، سواء ضمن فريق العملية وبين فريق العملية وآخرين على المستوى المناسب داخل المؤسسة أو خارجها إنما يساعد الممارس في إصدار أحكام مستنيرة ومعقولة.

٥٩. يمكن تقييم الحكم المهني على أساس ما إذا كانت الاحكام التي تم التوصل إليها تعكس تطبيق مبادئ التأكيد والقياس أو التقييم بكفاءة وما إذا كانت مناسبة في ضوء الحقائق والظروف المعروفة للممارس حتى تاريخ تقرير التأكيد الخاص به وما إذا كانت تتسجم معها.

٦٠. ينبغي ممارسة الحكم المهني طوال العملية. ولا ينبغي أن يُستخدم الحكم المهني كمبرر لإتخاذ القرارات التي لا تدعمها حقائق وظروف العملية أو بأدلة كافية وملائمة.

مدى كفاية وملاءمة الأدلة

٦١. إن كفاية وملاءمة الأدلة مرتبطة ببعضها البعض. فالكفاية هو مقياس لكمية الأدلة. وتتأثر كمية الأدلة اللازمة بمخاطر معلومات الموضوع التي تشوبها أخطاء جوهرية (فكلما ازدادت المخاطر، كلما كانت الحاجة أكبر على الأرجح لمزيد من الأدلة)، وتتأثر كذلك بنوعية تلك الأدلة (فكلما كانت جودتها أعلى، كلما قلت الأدلة المطلوبة على الأرجح). وقد لا يعوض الحصول على المزيد من الأدلة، في أي حال، عن ضعف جودتها (أنظر أيضا الفقرات ٨١-٨٢).

٦٢. الملاءمة هي عبارة عن مقياس لنوعية الأدلة؛ أي مدى مناسبتها وموثوقيتها في توفير الدعم لإستنتاج الممارس.

٦٣. تتأثر موثوقية الأدلة بمصدرها وطبيعتها، وتعتمد على الظروف المختلفة التي يتم بموجبها الحصول عليها. يمكن إصدار تعميمات حول موثوقية أنواع مختلفة من الأدلة، لكن هذه التعميمات تخضع لاستثناءات مهمة. حتى عندما يتم الحصول على الأدلة من مصادر خارجية، قد تنشأ ظروف يمكن أن تؤثر على موثوقيتها. على سبيل المثال، قد لا تكون الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصدر خارجي هي أدلة موثوقة إذا كان المصدر غير مطلع أو غير موضوعي. ومع الاعتراف بوجود إستثناءات معينة، قد تكون التعميمات التالية حول موثوقية الأدلة مفيدة:

- تكون الأدلة أكثر موثوقية عند الحصول عليها من مصادر خارج الطرف (الأطراف) المناسبة.
- تكون الأدلة التي يتم توليدها داخلياً أكثر موثوقية عندما تكون أنظمة الرقابة ذات الصلة فعالة.

- تكون الأدلة التي يحصل عليها الممارس مباشرةً (على سبيل المثال، ملاحظة تطبيق نظام رقابة ما) أكثر موثوقية من الأدلة التي يتم الحصول عليها بصورة غير مباشرة أو عن طريق الإستدلال (على سبيل المثال، الإستفسار حول تطبيق نظام رقابة ما).
- تكون الأدلة أكثر موثوقية عندما تكون متوفرة على شكل وثائق، سواء ورقية أو إلكترونية أو ضمن وسائط أخرى (على سبيل المثال، يعتبر عادةً السجل الخطي المتزامن لأي اجتماع أكثر موثوقية من أي إقرار شفهي لاحق لما تمت مناقشته).

٦٤. يتم الحصول عادةً على المزيد من التأكيد من الأدلة المتسقة التي يتم الحصول عليها من مصادر مختلفة أو التي تكون ذات طبيعة مختلفة عن بنود الأدلة التي تُبحث بشكل فردي. بالإضافة إلى ذلك، فإن الحصول على أدلة من مصادر مختلفة أو ذات طبيعة مختلفة قد يعزز أدلة أخرى أو يشير إلى أن بند مفرد من الأدلة يفتقر إلى الموثوقية. وعندما تكون الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصدر واحد تتناقض مع الأدلة التي يتم الحصول عليها من مصدر آخر، فإنه من الضروري تحديد الإجراءات الإضافية اللازمة لحل التناقض .

٦٥. فيما يتعلق بالحصول على أدلة كافية وملائمة، يعدّ عموماً الحصول على تأكيد حول معلومات الموضوع التي تغطي فترة معينة أصعب من الحصول على تأكيد حول معلومات الموضوع في مرحلة زمنية معينة. بالإضافة إلى ذلك، تقتصر الإستنتاجات المقدمة حول العمليات عادةً على الفترة التي تغطيها العملية؛ ولا يقدم الممارس أي إستنتاج حول ما إذا كانت العملية سوف تستمر بالشكل المحدد مستقبلاً.

٦٦. إن تحديد ما إذا تم الحصول على أدلة كافية وملائمة يستند إليها إستنتاج الممارس هي مسألة حكم وتقدير مهني، تشمل البحث في العلاقة بين تكلفة الحصول على الأدلة وفائدة المعلومات التي يتم الحصول عليها. ويستخدم الممارس الحكم المهني ويمارس التشكيك المهني في تقييم كمية ونوعية الأدلة، وبالتالي تقييم كفايتها وملاءمتها لدعم تقرير التأكيد.

الأهمية النسبية

٦٧. تكون الأهمية النسبية ذات صلة عند التخطيط لعملية التأكيد وأدائها، بما في ذلك عند تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات، وعند تقييم ما إذا كانت معلومات الموضوع تخلو من الأخطاء. تصدر الأحكام المهنية حول الأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، لكنها لا تتأثر بمستوى التأكيد، أي فيما يخص نفس المستخدمين المستهدفين ونفس الغرض، تكون الأهمية النسبية لعملية التأكيد المعقول هي نفس الأهمية لعملية التأكيد المحدود لأنها تستند إلى احتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات.

٦٨. تعتبر الأخطاء، بما في ذلك الحذوفات، هامة إذا كان من المتوقع بشكل معقول أن تؤثر، منفردةً أو مجتمعةً، على القرارات ذات الصلة للمستخدمين المستهدفين المتخذة على أساس معلومات الموضوع. وتعتبر دراسة الممارس للأهمية النسبية هي مسألة حكم مهني، وتتأثر بإدراك الممارس للاحتياجات المشتركة للمستخدمين المستهدفين كمجموعة من المعلومات. وما لم تُصمم العملية لتلبية احتياجات المعلومات المحددة لمستخدمين محددين، لا يُبحث عادةً التأثير المحتمل للأخطاء على مستخدمين محددين، التي قد تختلف احتياجاتهم للمعلومات بشكل كبير.

٦٩. تؤخذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار في سياق العوامل النوعية، وحيث أمكن، العوامل الكمية. وتعتبر الأهمية النسبية للعوامل الكمية والنوعية عند أخذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار في عملية محددة هي مسألة حكم مهني.

٧٠. ترتبط الأهمية النسبية بالمعلومات التي يغطيها تقرير التأكيد الخاص بالممارس. لذلك، عندما تغطي العملية بعض جوانب معلومات الموضوع، ولكن ليس جميعها، تُؤخذ الأهمية النسبية بعين الاعتبار فيما يتعلق فقط بذلك الجزء من معلومات الموضوع الذي تغطيه العملية.

مخاطر العملية

٧١. قد لا يتم التعبير بشكل سليم عن معلومات الموضوع في سياق الموضوع الأساسي والمعايير، ويمكن بالتالي أن تشوبها أخطاء كبيرة. ويحدث هذا عندما لا تعكس معلومات الموضوع بشكل صحيح تطبيق المعايير لقياس أو تقييم الموضوع الأساسي.

٧٢. مخاطر العملية هي مخاطر أن يعبر الممارس عن إستنتاج غير مناسب عندما تشوب معلومات الموضوع أخطاء جوهرية. ولا تشير مخاطر العملية إلى مخاطر أعمال الممارس كما لا تشملها، مثل الخسارة من الدعاوى القضائية أو الدعاوى السلبية أو غيرها من الأحداث التي تنشأ فيما يتعلق بمعلومات الموضوع.

٧٣. إن تقليص مخاطر العملية إلى الصفر هو أمر نادراً ما يمكن بلوغه أو نادراً ما يكون متدني التكلفة، وبالتالي فإن "التأكيد المعقول" هو أقل من التأكيد المطلق، نتيجة لعوامل معينة كالتالي:

- استخدام الاختبار الإنتقائي.
- القيود المتأصلة للرقابة الداخلية.
- حقيقة أن كثير من الأدلة المتاحة للممارس هي مقنعة وليست نهائية وحاسمة.
- استخدام الحكم المهني في جمع وتقييم الأدلة وصياغة الإستنتاجات بناء على تلك الأدلة.

- في بعض الحالات، خصائص الموضوع الأساسي عند قياسها أو تقييمها وفق المعايير الموضوعية.

٧٤. يمكن عموماً تمثيل مخاطر العملية عبر العناصر التالية، على الرغم من أن ليس جميع هذه المكونات تكون بالضرورة موجودة أو هامة في كافة عمليات التأكيد:

(أ) المخاطر التي لا يؤثر الممارس عليها مباشرةً، والتي تتكون من:

(١) قابلية تؤثر معلومات الموضوع بالأخطاء الجوهرية قبل دراسة أي أنظمة مطبقة وملائمة للرقابة من قبل الطرف المناسب (الأطراف المناسبة) (المخاطرة المتأصلة)؛ و

(٢) المخاطرة الكامنة في عدم منع الأخطاء الجوهرية التي تحدث في معلومات الموضوع أو عدم اكتشافها وتصحيحها، في الوقت المناسب من قبل نظام الرقابة الداخلية لدى الطرف المناسب (الأطراف المناسبة) (مخاطر الرقابة)؛ و

(ب) المخاطر التي يؤثر الممارس عليها بشكل مباشر، والتي تتكون من:

(١) مخاطرة أن الإجراءات التي يقوم بها الممارس لن تكشف عن أية أخطاء جوهرية (مخاطرة الاكتشاف)؛ و

(٢) في حال العملية المباشرة، المخاطر المرتبطة بقياس أو تقييم الممارس للموضوع الأساسي وفق المعايير الموضوعية (مخاطرة القياس أو التقييم).

٧٥. إن درجة ارتباط كل من هذه المكونات بالعملية تتأثر بظروف العملية، وتحديداً:

- طبيعة الموضوع الأساسي ومعلومات الموضوع. على سبيل المثال، قد يكون مفهوم مخاطر الرقابة أكثر فائدة عندما يتعلق الموضوع الأساسي بإعداد المعلومات حول أداء المنشأة مما هو عليه عندما يتعلق الموضوع الأساسي بالمعلومات حول فعالية الرقابة أو وجود وضع مادي.

- ما إذا كان يتم إجراء عملية تأكيد معقول أو عملية تأكيد محدود. على سبيل المثال، قد يقرر الممارس في عمليات التأكيد المحدود غالباً الحصول على أدلة عبر وسائل أخرى غير إختبار أنظمة الرقابة، وفي هذه الحالة يعتبر بحث مخاطر الرقابة أقل أهمية مما هو عليه في عملية التأكيد المعقول حول نفس معلومات الموضوع.

- ما إذا كانت عملية مباشرة أو عملية إثبات. وفي حين أن مفهوم مخاطر الرقابة يرتبط بعمليات الإثبات، يرتبط المفهوم الواسع لمخاطر القياس أو التقييم بشكل أكبر بالعمليات المباشرة.

إن دراسة المخاطر هي مسألة حكم مهني، وليس مجرد مسألة يمكن قياسها بدقة.

طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات

٧٦. يُستخدم عادةً مزيج من الإجراءات للحصول على تأكيد معقول أو تأكيد محدود. ويمكن أن تشمل الإجراءات ما يلي:

- التفتيش؛
- الملاحظة؛
- التأكيد؛
- إعادة الحساب؛
- إعادة الأداء؛
- الإجراءات التحليلية؛ و
- الاستفسار.

تختلف طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات من عملية إلى أخرى. وبالنسبة للعديد من عمليات التأكيد، من المحتمل وجود اختلافات لانتهائية في الإجراءات من الناحية النظرية. أما في التطبيق العملي فإنه من الصعب الإبلاغ عن هذه الاختلافات بوضوح دون أي لبس.

٧٧. تتطلب كل من عمليات التأكيد المعقول والتأكيد المحدود تطبيق مهارات وتقنيات التأكيد وجمع الأدلة الكافية والملائمة كجزء من عملية منتظمة ومنهجية ومكررة تشمل فهم الموضوع الأساسي وظروف العملية الأخرى.

٧٨. تشمل عملية التأكيد المعقول:

- (أ) بناءً على فهم الموضوع الأساسي وظروف العملية الأخرى، تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في معلومات الموضوع؛
- (ب) تصميم وأداء الإجراءات للاستجابة للمخاطر المقيّمة والحصول على تأكيد معقول لدعم إستنتاج الممارس؛ و
- (ج) تقييم مدى كفاية وملاءمة الأدلة التي تم الحصول عليها في سياق العملية، وإن لزم الأمر في الظروف المحددة، محاولة الحصول على المزيد من الأدلة.

٧٩. إن طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات لجمع أدلة كافية وملائمة في عملية التأكيد المحدود تعتبر محدودة مقارنة بعملية التأكيد المعقول. وقد ينص أحد معايير التأكيد المتعلق بموضوع أساسي

محدد، على سبيل المثال، على الحصول على أدلة كافية وملائمة لنوع محدد من عمليات التأكيد المحدود بشكل رئيسي من خلال الإجراءات والاستفسارات التحليلية. وفي حال عدم وجود معايير تأكيد حول موضوع أساسي محدد فيما يتعلق بالأنواع الأخرى من عمليات التأكيد المحدود، فقد تكون أو لا تكون إجراءات جمع الأدلة الكافية والملائمة هي إجراءات واستفسارات تحليلية وتختلف تلك الإجراءات مع اختلاف ظروف العملية، وخصوصاً مع اختلاف الموضوع الأساسي واختلاف احتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات والطرف المكلف، بما في ذلك الوقت ذو الصلة وقيود التكلفة. ويعتبر تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات هي مسألة حكم مهني وتختلف من عملية إلى أخرى.

٨٠. تشمل عملية التأكيد المحدود:

- (أ) بناءً على فهم الموضوع الأساسي وظروف العملية الأخرى، تحديد المجالات التي من المحتمل أن تنشأ فيها أخطاء جوهرية في معلومات الموضوع؛
- (ب) تصميم وأداء إجراءات معينة لمعالجة تلك المجالات والحصول على تأكيد محدود لدعم إستنتاج الممارس؛ و
- (ج) إذا بلغ إلى علم الممارس مسألة (مسائل) معينة تدفعه للاعتقاد بأن معلومات الموضوع قد تشوبها أخطاء جوهرية، تصميم وأداء إجراءات إضافية للحصول على مزيد من الأدلة.

كمية ونوعية الأدلة المتاحة

٨١. تتأثر كمية ونوعية الأدلة المتاحة بما يلي:

- (أ) خصائص الموضوع الأساسي ومعلومات الموضوع. على سبيل المثال، قد يُتوقع الحصول على أدلة أقل موضوعية عندما تكون معلومات الموضوع مستقبلية وليس تاريخية (أنظر الفقرة ٤٠)؛ و
- (ب) ظروف أخرى، على سبيل المثال، عندما تكون الأدلة التي من المتوقع بشكل معقول وجودها غير متوفرة بسبب مثلاً توقيت تعيين الممارس، أو سياسة الاحتفاظ بوثائق المنشأة، أو نظم المعلومات غير الكافية، أو القيود المفروضة من قبل الطرف المسؤول.

تكون عادةً الأدلة المتاحة مقنعة وليس نهائية وحاسمة.

٨٢. لا يكون الإستنتاج غير المعدل مناسباً لعملية التأكيد المعقول أو عملية التأكيد المحدود عندما:

- (أ) تمنع الظروف الممارس من الحصول على الأدلة المطلوبة لتقليص مخاطر العملية إلى مستوى مناسب؛ أو

(ب) يفرض أحد أطراف العملية قيوداً ما يمنع الممارس من الحصول على الأدلة المطلوبة لتقليل مخاطر العملية إلى مستوى مناسب.

تقرير التأكيد

٨٣. يصوغ الممارس إستنتاج معين بناءً على الأدلة التي يتم الحصول عليها، ويقدم تقريراً خطياً يتضمن تعبيراً واضحاً لإستنتاج التأكيد المشار إليه حول معلومات الموضوع. وتتضمن معايير التأكيد على العناصر الأساسية لتقارير التأكيد.

٨٤. في عملية التأكيد المعقول، يُعبّر عن إستنتاج الممارس بشكل إيجابي ينقل رأيه حول نتائج قياس أو تقييم الموضوع الأساسي.

٨٥. تشمل الأمثلة على الإستنتاجات المعبّر عنها بشكل ملائم لعملية التأكيد المعقول ما يلي:

- عندما يُعبّر عنها من حيث الموضوع الأساسي والمعايير المعمول بها، "في رأينا، إمتثلت المنشأة، من كافة النواحي الجوهرية، للقانون (س)؛"
- عندما يُعبّر عنها من حيث معلومات الموضوع والمعايير المعمول بها، "في رأينا، تعرض البيانات المالية بصورة عادلة، من جميع النواحي الجوهرية، المركز المالي للمنشأة كما في [التاريخ] وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ وفقاً للإطار (س)؛" أو
- عندما يُعبّر عنها في بيان يعدّه الطرف المناسب، "في رأينا، يعتبر بيان [الطرف المناسب] الذي يفيد بأن المنشأة قد إمتثلت للقانون (س)، هو بيان معروض بشكل عادل من جميع النواحي الجوهرية"، أو "في رأينا، يعتبر بيان [الطرف المناسب] الذي يفيد بأن مؤشرات الأداء الرئيسية معروضة وفقاً للمعايير (س) هو بيان معروض بشكل عادل من جميع النواحي الجوهرية".

يصاغ إستنتاج الممارس، في العملية المباشرة، فيما يتعلق بالموضوع الأساسي والمعايير.

٨٦. في عملية التأكيد المحدود، يُعبّر عن إستنتاج الممارس بشكل ينقل ما إذا كان قد بلغ إلى علم الممارس، بناءً على العملية المنجزة، أي مسألة (مسائل) دفعته إلى الاعتقاد بأن معلومات الموضوع تشتمل على أخطاء جوهرية، على سبيل المثال، "بناءً على الإجراءات التي يتم تنفيذها والأدلة التي يتم الحصول عليها، لم يبلغ إلى علمنا أية أمور تدفعنا إلى الاعتقاد بأن المنشأة لم تمتثل، في كافة النواحي الجوهرية، للقانون (س)".

٨٧. قد يختار الممارس أسلوب إعداد التقارير وفق "النموذج المختصر" أو "النموذج المطول" لتسهيل التواصل الفعال مع المستخدمين المستهدفين. وتشمل عادةً تقارير "النموذج المختصر" العناصر الأساسية فقط. في حين تشمل تقارير "النموذج المطول" المعلومات والإيضاحات الأخرى التي

لا يُقصد منها أن تؤثر على إستنتاج الممارس. وبالإضافة إلى العناصر الأساسية، قد تصف التقارير المطولة بالتفصيل شروط العملية، والمعايير المستخدمة، والنتائج المتعلقة بجوانب محددة من العملية، وتفاصيل مؤهلات وخبرات الممارس وغيرهم من المشاركين في العملية، والإفصاح عن مستويات الأهمية النسبية، وفي بعض الحالات، التوصيات. ويعتمد ما إذا ينبغي تضمين هذه المعلومات على أهميتها بالنسبة لإحتياجات المستخدمين المستهدفين من المعلومات.

٨٨. يُفصل إستنتاج الممارس بشكل واضح من المعلومات أو التفسيرات التي لا تهدف للتأثير على إستنتاجه، بما في ذلك فقرات التأكيد، أو المسائل الأخرى، أو النتائج المتعلقة بجوانب محددة من العملية، أو التوصيات، أو المعلومات الإضافية المشمولة في تقرير التأكيد. كما أن الصياغة المستخدمة توضح بأن فقرات التأكيد أو المسائل الأخرى أو النتائج أو التوصيات أو المعلومات الإضافية لا يُقصد منها الانتقاص من إستنتاج الممارس.

٨٩. يعبر الممارس عن إستنتاج معدّل في الحالات التالية:

- (أ) عندما يوجد، وفق الحكم المهني للممارس، قيد معين على النطاق ويكون تأثير المسألة هاماً. في هذه الحالات، يعبر الممارس عن إستنتاج متحفّظ أو يحجب إستنتاجه. في بعض الحالات، يدرس الممارس إمكانية الانسحاب من العملية.
- (ب) عندما تشتمل معلومات الموضوع ، وفق الحكم المهني للممارس، على أخطاء جوهرية. في هذه الحالات، يعبر الممارس عن إستنتاج متحفّظ أو إستنتاج سلبي. وفي تلك العمليات المباشرة التي تكون فيها معلومات الموضوع هي عبارة عن إستنتاج الممارس، ويخلص الممارس إلى أن بعض أو مجمل الموضوع الأساسي لا يتفق مع المعايير في كافة النواحي الجوهرية، فإن مثل هذا الإستنتاج قد يعتبر أيضاً إستنتاج متحفّظ (أو سلبي حسبما يكون مناسباً).

٩٠. يُعبر عن الإستنتاج المتحفّظ عندما تكون الآثار، أو الآثار المحتملة، لمسألة ما ليست مهمة وكبيرة جداً بحيث يتطلب إستنتاج سلبي أو حجب الإستنتاج.

٩١. إذا أكتشف بعد قبول العملية أن واحداً أو أكثر من الشروط المسبقة لعملية التأكيد غير مستوفى، يناقش الممارس هذه المسألة مع الطرف المناسب (الأطراف المناسبة)، ويحدد:

- (أ) ما إذا كان يمكن حلّ المسألة بما يرضي الممارس؛
- (ب) ما إذا كان من المناسب الإستمرار في العملية؛ و
- (ج) ما إذا كان ينبغي الإبلاغ عن المسألة في تقرير التأكيد، وإن كان كذلك، كيفية الإبلاغ عنها في تقرير التأكيد.

٩٢. إذا أكتشف بعد قبول العملية أن بعض أو جميع المعايير غير ملائمة أو أن بعض أو مجمل الموضوع الأساسي ليس ملائماً لعملية التأكيد، يدرس الممارس إمكانية الانسحاب من العملية، إذا كان الانسحاب ممكناً بموجب القوانين أو الأنظمة المعمول بها. وإذا إستمر الممارس بالعملية، فإنه يعبر عما يلي:

(أ) إستنتاج متحفظ أو إستنتاج سلبي اعتماداً على مدى أهمية وانتشار المسألة عندما تكون المعايير غير الملائمة أو الموضوع الأساسي غير الملائم، وفق الحكم المهني للممارس، من المرجح أن يضلل المستخدمين المستهدفين؛ أو

(ب) إستنتاج متحفظ أو حجب الإستنتاج اعتماداً على مدى أهمية وانتشار المسألة في حالات أخرى، وفق الحكم المهني للممارس.

المسائل الأخرى

مسؤوليات الإتصال الأخرى

٩٣. يبحث الممارس فيما إذا قد بلغ إلى علمه، وفقاً لشروط العملية وظروف العملية الأخرى، أية مسألة ينبغي إبلاغها إلى الطرف المسؤول، أو مسؤول القياس أو المقيم، أو الطرف المكلف، أو أولئك المكلفين بالحوكمة أو غيرهم.

الوثائق والمستندات

٩٤. توفر وثائق العملية سجلاً لأساس تقرير التأكيد عند إعداده في الوقت المناسب وعندما يكون كافياً ومناسباً لمساعدة الممارس الذي يتمتع بخبرة واسعة، والذي ليس لديه أي صلة سابقة بالعملية، على فهم التالي:

(أ) طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات التي تُنفذ للإمتثال لمعايير التأكيد ذات الصلة والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛

(ب) نتائج الإجراءات المنجزة، والأدلة التي يتم الحصول عليها؛ و

(ج) المسائل الهامة التي تنشأ خلال العملية، والإستنتاجات التي يتم التوصل إليها بخصوص تلك المسائل، وأهمية الأحكام المهنية التي تُتخذ في تحقيق تلك الإستنتاجات.

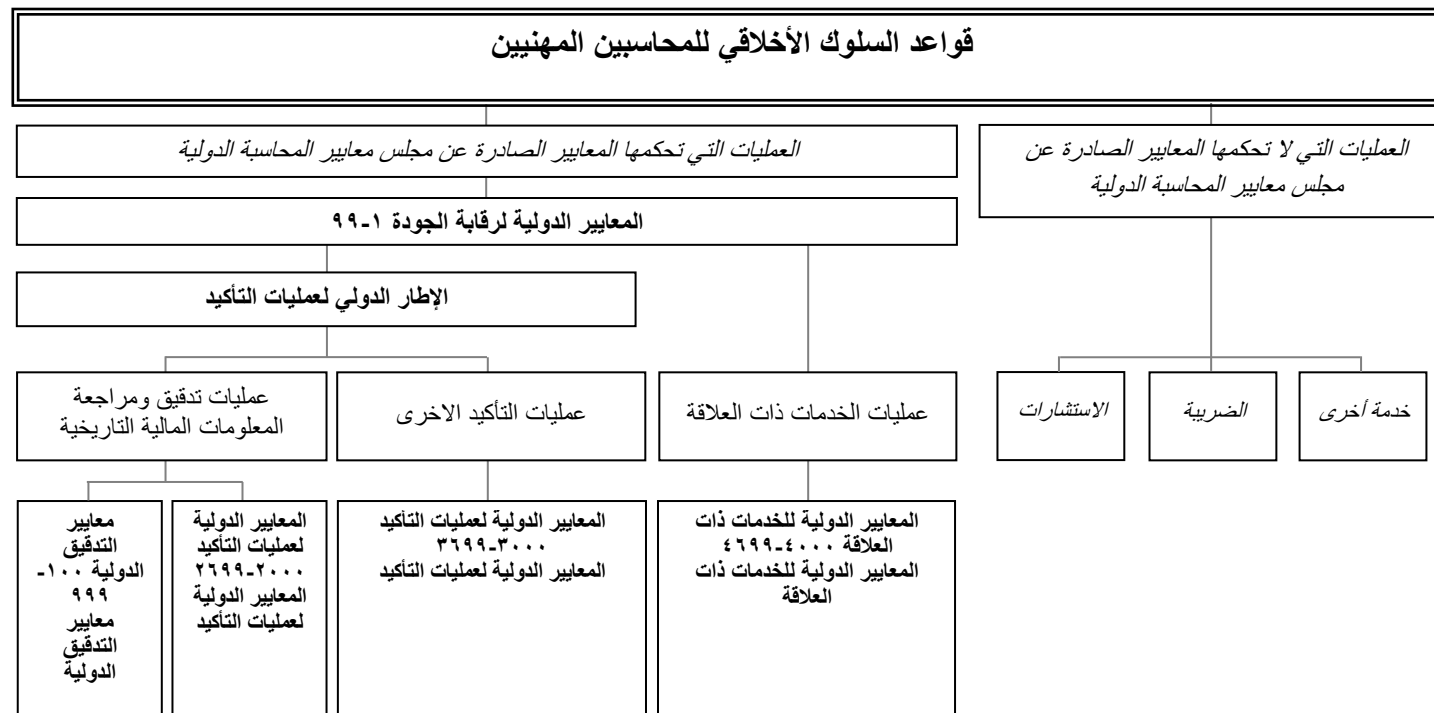
٩٥. تشمل وثائق العملية كيفية معالجة الممارس لأي تضارب بين المعلومات التي يحددها والإستنتاج النهائي للممارس بشأن مسألة هامة.

الإستخدام غير الملائم لإسم الممارس

٩٦. يرتبط الممارس بالموضوع الأساسي، أو معلومات الموضوع ذات الصلة، عندما يعدّ تقارير حول المعلومات المتعلقة بذلك الموضوع الأساسي أو يوافق على استخدام إسم الممارس فيما يتعلق بشكل مهني بالموضوع الأساسي أو معلومات الموضوع ذات الصلة. وفي حال عدم وجود هذه الصلة المهنية للممارس بهذه الطريقة، لا تتحمل الأطراف الثالثة أي مسؤولية عن الممارس. وإذا بلغ إلى علم الممارس بأن طرف معين يستخدم إسمه بشكل غير ملائم فيما يتعلق بالموضوع الأساسي، أو معلومات الموضوع ذات الصلة، يطلب الممارس من ذلك الطرف وقف القيام بذلك. ويبحث الممارس أيضاً الخطوات الأخرى التي قد تكون ضرورية، مثل إبلاغ أي مستخدمين آخرين معروفين بالإستخدام غير الملائم لإسم الممارس أو طلب المشورة القانونية.

ملحق ١

البيانات الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد الدولية، وعلاقتها ببعضها البعض وبقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين يوضح هذا الملحق نطاق البيانات الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد الدولية، وعلاقتها ببعضها البعض وبقواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس قواعد السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين.



الملحق ٢

عمليات الإثبات والعمليات المباشرة

يوضح هذا الملحق الاختلافات بين عملية الإثبات والعملية المباشرة.

١. في عملية الإثبات، يقوم مسؤول القياس أو المقيّم، الذي لا يكون هو الممارس، بقياس أو تقييم الموضوع الأساسي وفق المعايير الموضوعية، وتكون معلومات الموضوع هي النتيجة المتمخضة عن ذلك. وقد لا يُعبّر عن معلومات الموضوع بشكل مناسب في سياق الموضوع الأساسي والمعايير المحددة، ويمكن بالتالي أن تشتمل على أخطاء جوهرية إلى حد كبير. يتلخص دور الممارس في عملية الإثبات في الحصول على أدلة كافية وملائمة من أجل إبداء إستنتاج معين حول ما إذا كانت معلومات الموضوع، حسبما أُعدّت من قبل مسؤول القياس أو المقيّم، تخلو من الأخطاء الجوهرية.

٢. في العملية المباشرة، يقوم الممارس بقياس أو تقييم الموضوع الأساسي وفق المعايير الموضوعية ويقدم معلومات الموضوع الناتجة كجزء من تقرير التأكيد أو كملحق مرفق به. يتناول إستنتاج الممارس في العملية المباشرة النتائج المبلّغ عنها لقياس أو تقييم الموضوع الأساسي وفق المعايير الموضوعية. وفي بعض العمليات المباشرة، يكون إستنتاج الممارس هو عبارة عن معلومات الموضوع، أو جزء منها. وبناءً على الموضوع الأساسي:

(أ) يمكن أن تكون نتائج القياس أو التقييم في العملية المباشرة مماثلة للتقرير أو البيان الذي يعدّه مسؤول القياس أو المقيّم في عملية الإثبات. وفي ظروف أخرى، يمكن إظهار النتيجة، التي هي عبارة عن معلومات الموضوع، في وصف النتائج وأساس إستنتاج الممارس في تقرير التأكيد المطوّل؛ و

(ب) يمكن أن يستخدم الممارس البيانات التي تُجمع من قبل الآخرين. على سبيل المثال، قد يُحصل على البيانات من نظام المعلومات المحتفظ به لدى الطرف المسؤول.

٣. بالإضافة إلى قياس أو تقييم الموضوع الأساسي، يطبق الممارس أيضاً في العملية المباشرة مهارات وتقنيات التأكيد للحصول على أدلة كافية وملائمة من أجل إبداء إستنتاج معين حول ما إذا كانت معلومات الموضوع تشتمل على أخطاء جوهرية. وقد يحصل الممارس على تلك الأدلة في نفس الوقت الذي يتم فيه قياس أو تقييم الموضوع الأساسي، ولكن قد يحصل عليه أيضاً قبل أو بعد ذلك القياس أو التقييم.

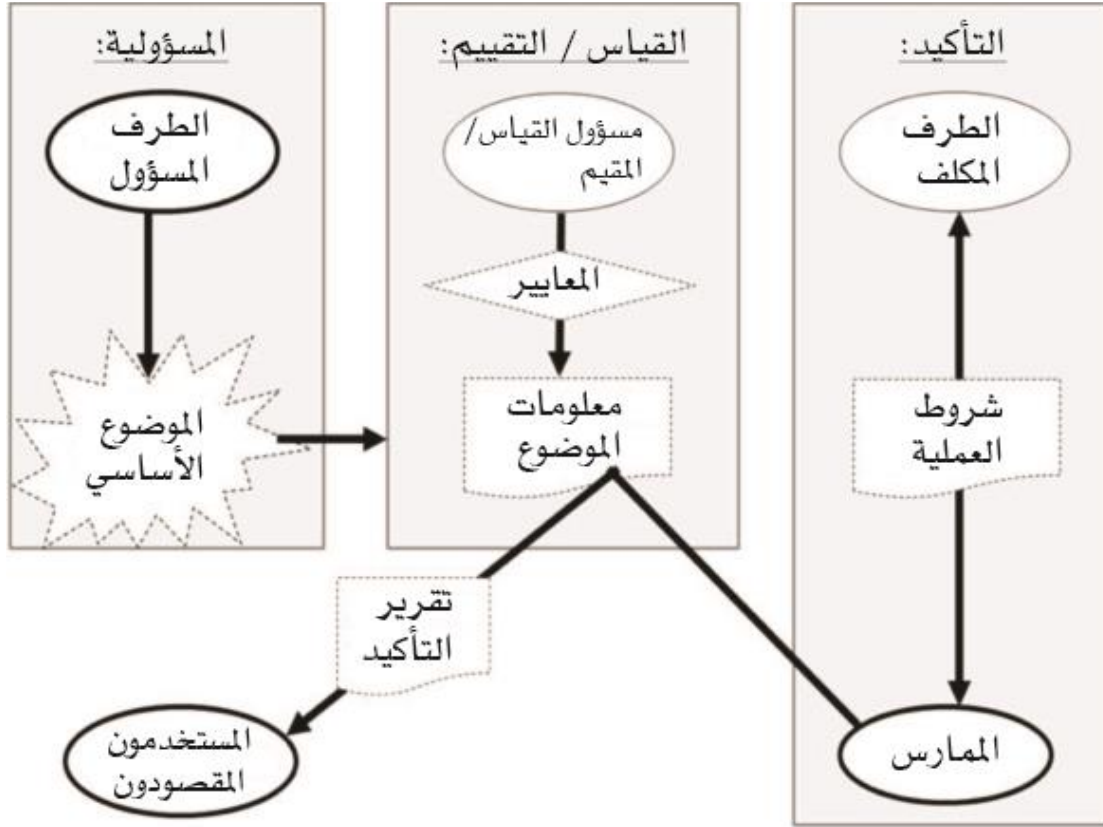
٤. تكمن قيمة العملية المباشرة في مزيج مما يلي:

(أ) إستقلالية الممارس عن الموضوع الأساسي والطرف المكلف والمستخدمين المستهدفين والطرف المسؤول، رغم أن الممارس ليس مستقلاً عن معلومات الموضوع لأنه قد سبق وأعدّها؛ و

(ب) مهارات وتقنيات التأكيد المطبقة عند قياس أو تقييم الموضوع الأساسي، والتي تؤدي إلى تراكم الأدلة التي تكون كميتها ونوعيتها مماثلة للأدلة في عملية الإثبات. إن الحصول على أدلة كافية وملائمة هو ما يميز العملية المباشرة عن مجرد عملية التجميع. لتوضيح هذه النقطة، إذا كان الممارس يقوم بتجميع بيان الغازات الدفيئة للمنشأة، فإنه لن يختبر على سبيل المثال معايير أجهزة المراقبة. لكن في العملية المباشرة، يقوم الممارس حيث يكون ملائماً بمعايير أجهزة المراقبة كجزء من عملية القياس، أو إختبار معايير أجهزة المراقبة التي يقوم بها الآخرون بالقدر نفسه كما لو كانت العملية هي عملية إثبات.

الملحق ٣

أطراف عملية التأكيدي



١. تتطوي جميع عمليات التأكيدي على ثلاثة أطراف على الأقل: الطرف المسؤول، والممارس، والمستخدمين المستهدفين. وإعتماداً على ظروف العملية، قد يكون هناك أيضاً دور مستقل لمسؤول القياس أو المقيّم أو الطرف المكلف.

٢. يوضح الرسم البياني أعلاه كيفية إرتباط الأدوار التالية بعملية التأكيدي:

- (أ) يكون الطرف المسؤول مسؤولاً عن الموضوع الأساسي .
- (ب) يستخدم مسؤول القياس أو المقيّم معايير معينة لقياس أو تقييم الموضوع الأساسي الناتج في معلومات الموضوع.
- (ج) يوافق الطرف المكلف على شروط العملية مع الممارس.
- (د) يحصل الممارس على أدلة كافية وملائمة من أجل التعبير عن إستنتاج يهدف إلى تعزيز ثقة المستخدمين المستهدفين بمعلومات الموضوع بإستثناء الطرف المسؤول.

(هـ) يتخذ المستخدمون المستهدفون قرارات على أساس معلومات الموضوع. والمستخدمون المستهدفون هم فرد (أفراد) أو مؤسسة (مؤسسات) أو مجموعة (مجموعات) منهم يتوقع الممارس بأنهم سوف يستخدمون تقرير التأكيد. وفي بعض الحالات، قد يكون هناك مستخدمون مستهدفون غير أولئك الذين يوجّه إليهم تقرير التأكيد.

٣. يمكن أخذ الملاحظات التالية حول هذه الأدوار:

- تتطوي كل عملية تأكيد على الأقل على طرف مسؤول ومستخدمين مستهدفين، بالإضافة إلى الممارس.
- لا يستطيع الممارس أن يكون هو الطرف المسؤول أو الطرف المكلف أو المستخدم المستهدف.
- في العملية المباشرة، يكون الممارس هو أيضاً مسؤول القياس أو المقيّم.
- في عملية الإثبات، يمكن أن يكون الطرف المسؤول أو أي شخص آخر، ولكن ليس الممارس، هو مسؤول القياس أو المقيّم.
- حيث يقيس الممارس أو يقيم الموضوع الأساسي وفق المعايير الموضوعية، تكون العملية هي عملية مباشرة. ولا يمكن تغيير صفة تلك العملية إلى عملية إثبات عن طريق تحمل طرف آخر لمسؤولية القياس أو التقييم، على سبيل المثال، عن طريق إرفاق الطرف المسؤول لبيان مع معلومات الموضوع يفيد فيه بقبول المسؤولية سابقة الذكر.
- يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو الطرف المكلف.
- في العديد من عمليات الإثبات، يمكن أن يكون الطرف المسؤول أيضاً هو مسؤول القياس أو المقيّم، والطرف المكلف. ومثال ذلك هو عندما تكلف المنشأة الممارس لأداء عملية تأكيد بخصوص تقرير أعدته حول ممارسات الاستدامة الخاصة بها. ومن الأمثلة على الحالات التي يختلف فيها الطرف المسؤول عن مسؤول القياس أو المقيّم هو عند تكليف الممارس لإجراء عملية تأكيد بشأن تقرير أعدته مؤسسة حكومية حول ممارسات الاستدامة لشركة خاصة.
- في عملية الإثبات، يقدم مسؤول القياس أو المقيّم عادةً إقرار خطي للممارس حول معلومات الموضوع. وفي بعض الحالات، قد لا يتمكن الممارس من الحصول على مثل هذا الإقرار، على سبيل المثال، عندما لا يكون الطرف المكلف هو مسؤول القياس أو المقيّم.
- يمكن أن يكون الطرف المسؤول هو أحد المستخدمين المستهدفين، ولكن ليس الوحيد.

- قد يكون الطرف المسؤول، ومسؤول القياس أو المقيّم، والمستخدمين المستهدفين هم من منشآت مختلفة أو من نفس المنشأة. وكمثال على الحالة الأخيرة، قد يسعى مجلس الإشراف والرقابة في هيكل مجلس الإدارة المكوّن من مستويين إلى الحصول على تأكيد حول المعلومات التي يقدمها المجلس التنفيذي لتلك المنشأة. وينبغي النظر إلى العلاقة بين الطرف المسؤول، ومسؤول القياس أو المقيّم، والمستخدمين المستهدفين في سياق عملية محددة ويمكن أن تختلف عن خطوط المسؤولية المحددة تقليدياً. على سبيل المثال، يمكن أن تكلف الإدارة العليا للمنشأة (المستخدم المستهدف) ممارس معين لأداء عملية تأكيد على جانب محدد من أنشطة المنشأة التي تقع مسؤوليتها مباشرةً على عاتق مستوى إداري أقل (الطرف المسؤول)، والذي تكون الإدارة العليا هي المسؤولة عنه في نهاية المطاف.
- إن الطرف المكلف، الذي هو أيضاً ليس الطرف المسؤول، يمكن أن يكون المستخدم المستهدف.

٤. يمكن صياغة إستنتاج الممارس من حيث:

- الموضوع الأساسي والمعايير المعمول بها؛
 - معلومات الموضوع والمعايير المعمول بها؛ أو
 - بيان يعدّه الطرف المناسب.
٥. قد يتفق كل من الممارس والطرف المسؤول على تطبيق مبادئ معايير التأكيد على عملية معينة عندما لا يكون هناك مستخدمين مستهدفين خلاف الطرف المسؤول ويتم إستيفاء جميع المتطلبات الأخرى لمعايير التأكيد. في هذه الحالات، يتضمن تقرير الممارس بياناً يفيد بأن إستخدام التقرير يقتصر على الطرف المسؤول.

الملحق ٤

تصنيف المواضيع الأساسية

يبين الجدول أدناه تصنيف مجموعة من المواضيع الأساسية المحتملة مع بعض الأمثلة. وبالنسبة لبعض الفئات، لم تُقدم أية أمثلة لأنه من غير المرجح تنفيذ عمليات التأكيد فيما يتعلق بالمعلومات الواردة في هذه الفئات. لا يعدّ التصنيف بالضرورة مكتملاً، كما لا تستثني الفئات بالضرورة بعضها البعض، وقد تتضمن بعض المواضيع الأساسية أو معلومات الموضوع عناصراً في أكثر من فئة واحدة، على سبيل المثال، من المحتمل أن تشمل التقارير المتكاملة وتقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات على معلومات تاريخية ومستقبلية وعلى معلومات مالية وغير مالية. وفي بعض الحالات أيضاً، قد تكون الأمثلة هي معلومات الموضوع، أما في حالات أخرى فقد تكون هي الموضوع الأساسي أو مجرد إشارة إلى ماهية المسائل التي يمكن أن تساعد فيها المعلومات، أيهما كان أكثر معنى وفائدة في الظروف المحددة.

معلومات حول:		معلومات تاريخية	معلومات مستقبلية
مالية	الأداء	البيانات المالية المعدة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.	• التدفقات النقدية المقدرة/ المتوقعة.
	المركز		• المركز المالي المقدّر/ المتوقع.
غير مالية	الأداء استخدام الموارد/ قيمة الأموال	• بيان الغازات الدفيئة. • تقرير الاستدامة • مؤشرات الأداء الرئيسية • بيان الاستخدام الفعال للموارد • بيان قيمة الأموال • تقارير المسؤولية الاجتماعية للشركات	• التخفيض المتوقع في الانبعاثات الذي يعزى إلى تكنولوجيا جديدة أو غازات الدفيئة التي يتم إنقائها عن طريق زراعة الأشجار. • بيان يفيد بأن الإجراء المقترح سوف يوفر قيمة للأموال.
	الوضع	• وصف نظام/عملية على النحو المنفذة به في وقت محدد • الخصائص المادية، على سبيل المثال، حجم العقارات المؤجرة	
النظام/العملية	الوصف	• وصف نظام الرقابة الداخلية	

معلومات مستقبلية	معلومات تاريخية	معلومات حول:	
• تصميم أنظمة الرقابة المقترحة لعملية إنتاج مقبلة.	• تصميم أنظمة الرقابة في مؤسسة خدمية.	التصميم	
	• الفعالية التشغيلية لإجراءات توظيف وتدريب الموظفين.	التشغيل/ الأداء	
	• امتثال المن شأة، على سبيل المثال، لمواثيق القروض أو لمتطلبات قانونية أو تنظيمية محددة.	الإمتثال	جوانب السلوك
	• تقييم فعالية لجنة التدقيق.	السلوك الإنساني	
	• ملائمة الغرض من حزمة برامج.	أخرى	



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