



International Federation of Accountants

# دليل إستخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

المجلد الأول – المفاهيم الأساسية

ترجمة ونشر



المجمع الدولي المحاسبين القانونيين

دليل إستخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على  
المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم  
المجلد الأول - المفاهيم الأساسية

الطبعة الرابعة

## لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة

الإتحاد الدولي للمحاسبين

٥٢٩ فيث أفنيو

نيويورك، نيويورك ١٠٠١٧ الولايات المتحدة الأمريكية

أعدت لجنة الممارسات الصغيرة ومتوسطة الحجم التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين، دليل التطبيق هذا. وتمثل اللجنة مصالح المحاسبين المهنيين العاملين في الممارسات الصغيرة ومتوسطة الحجم والمحاسبين المهنيين الآخرين الذين يقدمون خدمات للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

يمكن تحميل هذه الطبعة لأغراض الاستخدام الفردي غير التجاري من الموقع الإلكتروني للإتحاد الدولي للمحاسبين [www.ifac.org/smp](http://www.ifac.org/smp). نُشر النص المعتمد باللغة الإنجليزية.

يقدم الإتحاد الدولي للمحاسبين خدمات متعلقة بالمصلحة العامة ويعزز من مهنة المحاسبة من خلال ما يلي:

- دعم تطوير معايير تدقيق دولية عالية الجودة؛
- تعزيز تبني وتنفيذ تلك المعايير؛
- زيادة قدرة منظمات المحاسبين المهنيين؛ و
- إبداء الرأي في المواضيع التي تخص المصلحة العامة.

لمزيد من المعلومات يرجى التواصل مع كريستوفر أرنولد، رئيس المشروعات الصغيرة والمتوسطة/ ممارسات المنشآت الصغيرة والمتوسطة والبحث، على البريد الإلكتروني [ChristopherArnold@ifac.org](mailto:ChristopherArnold@ifac.org).

لا يتحمل الإتحاد الدولي للمحاسبين مسؤولية الخسارة التي قد يتحملها أي شخص جراء تصرفه أو امتناعه عن التصرف اعتماداً على المادة الواردة في هذا الإصدار، سواء كانت هذه الخسارة ناتجة عن الإهمال بمذمة المادة أو أسباب أخرى.

مسودات العرض، والأوراق التشاورية، والإصدارات الأخرى هي إصدارات الإتحاد الدولي للمحاسبين والحقوق محفوظة للإتحاد الدولي للمحاسبين.

شعار الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، و"الإتحاد الدولي للمحاسبين"، International Federation of Accountants هو علامات تجارية مسجلة وعلامات خدمات خاصة بالإتحاد الدولي للمحاسبين في الولايات المتحدة الأمريكية ودول أخرى.

حقوق التأليف © محفوظة للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). جميع الحقوق محفوظة. يتوجب الحصول على إذن خطي من الإتحاد الدولي للمحاسبين لإعادة نسخ هذه الوثيقة أو تخزينها، أو نقلها أو للاستخدامات الأخرى الشبيهة لهذه الوثيقة، ولا يتم استخدام هذه الوثيقة إلا في الاستخدام الفردي غير التجاري. يمكن التواصل عبر البريد الإلكتروني [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-353-4

"يعتبر النص باللغة الإنجليزية للدليل استخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم - المفاهيم الأساسية ٢٠١٨، الطبعة الرابعة حقوق تأليف للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). جميع الحقوق محفوظة".

"يعتبر النص باللغة العربية للدليل استخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم - المفاهيم الأساسية ٢٠١١، الطبعة الرابعة حقوق تأليف للإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). جميع الحقوق محفوظة".

العنوان الأصلي - دليل استخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم - المفاهيم الأساسية ٢٠١٨، الطبعة الرابعة ISBN: 978-1-60815-353-4

" Guide to Using ISAs in the Audits of small- and Medium-Sized Entities, Forth Edition- Volume 1- Core Concepts 2018" – ISBN 978-1-60815-353-4

رقم الإيداع لدى المكتبة الوطنية: 2019/1/489

ISBN : 978-9957-8696-4-9

## المحتويات

رقم الصفحة	مرجع معيار التدقيق الدولي الأساسي	المجلد الأول
v		مقدمة
vi		طلب الحصول على تعليقات
١		١. كيفية استخدام الدليل
٦		٢. معايير التدقيق الدولية
١٢		المفاهيم الرئيسية
١٣	المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، ٢٠٠، ٢٢٠	٣. السلوك الأخلاقي ومعايير التدقيق الدولية ورقابة الجودة
٢٤	متعدد	٤. التدقيق المبني على المخاطر - نبذة عامة
٤٠	٣١٥ (المنقح)	٥. أنظمة الرقابة الداخلية - الغرض والمكونات
٦٢	٣١٥ (المنقح)	٦. تأكيدات البيانات المالية
٦٨	٣٢٠	٧. الأهمية النسبية ومخاطرة التدقيق
٧٨	٣١٥، ٢٤٠ (المنقح)	٨. إجراءات تقييم المخاطر
٨٦	٥٠٠، ٣٣٠، ٣٠٠، ٢٤٠	٩. إستجابة للمخاطر المقيمة
٩٥	٥٢٠، ٥٠٥، ٣٣٠	١٠. إجراءات التدقيق الإضافية
١١٢	٥٤٠	١١. التقديرات المحاسبية
١٢٠	٥٥٠	١٢. الأطراف ذات العلاقة
١٢٨	٥٦٠	١٣. الأحداث اللاحقة
١٣٤	٥٧٠ (المنقح)	١٤. المنشأة المستمرة
١٤٢	٢٥٠ (المنقح)، ٤٠٢، ٥٠١، ٥١٠، ٦٠٠، ٦١٠ (المنقح ٢٠١٣)، ٦٢٠، ٧٢٠ (المنقح)	١٥. ملخص لمتطلبات معايير التدقيق الدولية الأخرى
١٨٤	المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، ٢٢٠، ٢٣٠، ٢٤٠، ٣٠٠، ٣١٥ (المنقح)، ٣٣٠	١٦. وثائق التدقيق
١٩٦	٧٠٠ (المنقح)، ٧٠١	١٧. تكوين رأي حول البيانات المالية

## المحتويات

رقم الصفحة	مرجع معيار التدقيق الدولي الأساسي	المجلد الثاني
v		مقدمة
vi		طلب الحصول على تعليقات
١		١. كيفية استخدام الدليل
٦		٢. مقدمة لدراسات الحالة
		المرحلة الأولى: تقييم المخاطر
١٦		٣. تقييم المخاطر - نبذة عامة
		الأنشطة الأولية
٢٠	المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، ٢١٠، ٢٢٠، ٣٠٠	٤. قبول أو الإستمرار بالعملية
		تخطيط التدقيق
٣٥	٣٠٠	٥. إستراتيجية التدقيق الشاملة
٤٤	٤٥٠، ٣٢٠	٦. تحديد وإستخدام الأهمية النسبية
٥٨	٢٤٠، ٣٠٠، ٣١٥ (المنقح)	٧. مناقشات فريق التدقيق
		أداء إجراءات تقييم المخاطر
٦٦	٢٤٠، ٣١٥ (المنقح)	٨. المخاطر المتأصلة - تحديد
٨٨	٢٤٠، ٣١٥ (المنقح)	٩. المخاطر المتأصلة - تقييم
٩٨	٢٤٠، ٢٦٠ (المنقح) ٣١٥ (المنقح)، ٣٣٠	١٠. المخاطر الهامة
١٠٧	٣١٥ (المنقح)	١١. فهم الرقابة الداخلية
١١٩	٣١٥ (المنقح)	١٢. تقييم الرقابة الداخلية
١٤٢	٢٦٥	١٣. الإبلاغ عن عدم كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية
١٥٣	٣١٥ (المنقح)	١٤. أختتام مرحلة تقييم المخاطر
		المرحلة الثانية: إستجابة للمخاطر
١٦٣	-	١٥. إستجابة للمخاطر - نبذة عامة
١٦٦	٢٦٠ (المنقح) ٣٠٠، ٣٣٠، ٥٠٠	١٦. خطة التدقيق الاستجابية
١٨٣	٥٣٠، ٥٠٠، ٣٣٠	١٧. تحديد مدى الإختبار
٢٠٧	٢٣٠	١٨. توثيق الأداء المنجز
٢١١	٥٨٠	١٩. الإقرارات الخطية
		المرحلة الثالثة: الإبلاغ
٢٢١	-	٢٠. الإبلاغ - نبذة عامة
٢٢٤	٥٤٠، ٥٢٠، ٤٥٠، ٣٣٠، ٢٢٠	٢١. تقييم أدلة التدقيق
٢٤١	٤٥٠، ٣٦٥ (المنقح)، ٢٦٠	٢٢. الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة
٢٥١	٧٠٥ (المنقح)	٢٣. التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق
٢٦٤	٥٧٠ (المنقح) ٧٠٦ (المنقح)	٢٤. فقرات التأكيد والفقرات الأخرى
٢٧٢	٧١٠	٢٥. المعلومات المقارنة

مرحباً بكم في الطبعة الرابعة من دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين لاستخدام معايير التدقيق الدولية لتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.

منذ إصدار الطبعة الثالثة من هذا الدليل في ٢٠١١، استكمل المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية المشاريع حول استخدام عمل المدققين الداخليين؛ ومسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى؛ وإعداد تقرير المدقق؛ والإفصاحات وعدم الامتثال للقوانين واللوائح. بذلك تم تحديث الطبعة الرابعة لنتناول تلك التغيرات الأخيرة في المعايير الدولية للتدقيق، وتأتي متوافقة مع الدليل الصادر في ٢٠١٦-٢٠١٧ بعنوان إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة. وقد قمنا أيضاً باستغلال الفرصة لصقل بعض من المحتوى التقني وإدخال بعض التحسينات البسيطة على طريقة العرض. مع الوضع في الاعتبار حقيقة أن كثير من المستخدمين قد يكونوا الآن في طور العمل على ترجمة هذا الدليل، فقد سعينا بقدر الإمكان إلى عدم إدخال كثير من التعديلات على هذه الطبعة.

وقد صدر هذا الدليل الذي وضعه المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA) لأول مرة في عام ٢٠٠٧ - والذي يعرف الآن بالمحاسبين القانونيين في كندا - ويهدف إلى تمكين الممارسين من تطوير فهم أعمق لعملية التدقيق التي تتم بالامتثال للمعايير الدولية للتدقيق (ISAs) عبر الشرح والأمثلة التوضيحية. ويوفر الدليل منهجية للتطبيق العلمي للتدقيق "كيف يتم التدقيق" قد يستخدمها الممارسون عند اضطلاعهم بتدقيق مبني على المخاطر لوحدة من المنشآت الصغيرة أو متوسطة الحجم. ومن شأن هذا الدليل في نهاية المطاف أن يساعد الممارسين على إجراء عمليات تدقيق عالية الجودة وفعالة من حيث التكلفة تمكنهم من خدمة المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم بشكل أفضل، ومن ثم خدمة المصلحة العامة على نطاق أوسع.

ويقدم الدليل توجيهات غير إلزامية تتعلق بتطبيق المعايير الدولية للتدقيق. ولا ينبغي استخدامها كبديل عن قراءة المعايير الدولية للتدقيق، وإنما كاستكمال لدعم التنفيذ المتسق لهذه المعايير في التدقيق على المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم. ولا يتناول الدليل جميع جوانب المعايير الدولية للتدقيق، كما لا ينبغي استخدامه لأغراض تحديد أو إثبات الامتثال للمعايير الدولية للتدقيق.

ويهدف مساعدة الهيئات الأعضاء على تحقيق الاستفادة القصوى من هذا الدليل والإصدار الآخر المرافق له على حد سواء بعنوان دليل الرقابة على الجودة للممارسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين دليلاً مرافقاً، جنباً إلى جنب مع مواد إضافية مصممة لدعم استخدام الأدلة في الأغراض التعليمية والتدريبية. وسيضمن الدليل المرافق اقتراحات حول كيفية تمكين الهيئات والشركات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين من تحقيق الاستفادة القصوى من هذه الأدلة لتتناسب مع احتياجاتها الخاصة ودوائر اختصاصاتها.

قد يهتم مستخدمو هذا الدليل بالمشاريع الحالية التي يعمل عليها المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية، والتي تشمل التقديرات المحاسبية، والرقابة على الجودة، والمعيار الدولي للتدقيق ٣١٥ (المنقح)، وتحليلات البيانات. لا يتوقع هذا الدليل بأي شكل من الأشكال إمكانية إحداث تغييرات في هذه المجالات.

وأخيراً، فإننا نرحب بزيارة القراء لصفحات الممارسات الصغيرة ومتوسطة الحجم على الموقع الإلكتروني للاتحاد الدولي للمحاسبين [www.ifac.org/SMP](http://www.ifac.org/SMP)، وعلى تويتر على @IFAC\_SMP وذلك لمزيد من التفاصيل عن عمل لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، وبوابة المعرفة العالمية على ([www.ifac.org/Gateway](http://www.ifac.org/Gateway)) وذلك للحصول على مجموعة متنوعة من المصادر، والأخبار والمقالات.

مونيكا فويرستر

رئيس لجنة الممارسات الصغيرة ومتوسطة الحجم، الاتحاد الدولي للمحاسبين

إبريل ٢٠١٨

## طلب الحصول على تعليقات

هذه هي الطبعة الرابعة من الدليل. وفي حين أننا نعتبر هذا الدليل مفيداً وذو جودة عالية، فإننا نعتبره قابل للتحسين. ونحن ملتزمون بتحديث هذا الدليل على أساس منتظم لضمان أن يعكس المعايير الحالية ويكون مفيداً بقدر الإمكان.

كما نرحب بالتعليقات من واضعي المعايير الوطنية، والمنشآت الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين والممارسين وغيرهم. ونرحب بالأخص بوجهات النظر حول المسائل التالية:-

١. كيف تستخدمون هذا الدليل؟ فعلى سبيل المثال، هل تستخدمونه كأساس للتدريب و/ أو كدليل مرجعي عملي، أم بطريقة أخرى؟
٢. هل تعتبرون هذا الدليل مصمم بما فيه الكفاية للتدقيق على المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم؟
٣. هل تجدون سهولة في التنقل في الدليل؟ إذا كانت الإجابة لا، هل يمكنكم اقتراح آلية لتحسين ذلك؟
٤. ما هي الطرق الأخرى باعتقادكم لجعل الدليل أكثر فائدة؟
٥. هل أنت على علم بأي منتجات كموات تدريبية ونماذج وقوائم مراجعة وبرامج تم وضعها استناداً إلى هذا الدليل؟ إذا كان الأمر كذلك، يرجى تقديم تفاصيل.

يرجى تقديم تعليقاتكم لكريستوفر أرنولد

رئيس المشروعات الصغيرة والمتوسطة/ ممارسات المنشآت الصغيرة والمتوسطة والبحث،

البريد الإلكتروني [ChristopherArnold@ifac.org](mailto:ChristopherArnold@ifac.org)

فاكس: +١٢١٢٢٨٦٩٥٧٠

الإتحاد الدولي للمحاسبين

٥٢٩ فيفت أفنيو

نيويورك، نيويورك ١٠٠٠١٧ الولايات المتحدة الأمريكية

## إخلاء مسؤولية

تم تصميم هذا الدليل لمساعدة الممارسين على تطبيق معايير التدقيق الدولية (ISAS) عند تدقيق المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، ولا يُقصد به أن يكون بديلاً عن معايير التدقيق الدولية نفسها. وعلاوةً على ذلك، ينبغي على الممارس الاستفادة من هذا الدليل في ضوء تقديره المهني والوقائع والظروف التي تنطوي عليها كل عملية تدقيق. ولا يتحمل الإتحاد الدولي للمحاسبين أي مسؤولية أو تبعات قد تحدث، مباشرةً أو غير مباشرةً، نتيجة لإستخدام وتطبيق هذا الدليل.



# ١. كيفية استخدام الدليل

الغرض من هذا الدليل هو توفير الإرشاد العملي لممارسي عمليات التدقيق على المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم. ومع ذلك، لا ينبغي استخدام أي مواد في الدليل لتكون بديلاً عن:-

## • قراءة معايير التدقيق الدولية وفهمها

يفترض أن الممارسين قد قرءوا نص معايير التدقيق الدولية الواردة في كتيب المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، والتي يمكن تحميلها مجاناً من على الموقع الإلكتروني للإتحاد الدولي للمحاسبين للمطبوعات والموارد: [www.ifac.org/publications-resources/2010-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a](http://www.ifac.org/publications-resources/2010-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-a) وينص معيار التدقيق الدولي (٢٠٠: الفقرة ١٩) على أن يكون لدى مدقق الحسابات فهم لكامل نص معيار التدقيق الدولي، بما في ذلك تطبيقاته والمواد التفسيرية الأخرى، وذلك لفهم أهدافه وتطبيق متطلباتها بشكل صحيح.

ويمكن الحصول على معايير التدقيق الدولية والأسئلة الشائعة ومواد الدعم الأخرى من مركز التوضيح على العنوان التالي: [www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center](http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center).

## • استخدام التقدير المهني

من أجل تطبيق معايير التدقيق الدولية على نحو فعال، يلزم استخدام التقدير المهني المبني على وقائع وظروف معينة في الشركة وفي كل عملية معينة.

وفي حين من المتوقع أن تكون ممارسات المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم خاصة بمجموعة مستخدمين، فإن هذا الدليل يهدف إلى مساعدة جميع الممارسين على تنفيذ معايير التدقيق الدولية في التدقيق على المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

ويمكن استخدام هذا الدليل ل:-

- تطوير فهم أعمق لعملية التدقيق التي تتم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية؛
- وضع دليل للموظفين (مدعم حسب اللازم لتلبية الاحتياجات المحلية والإجراء الخاص بشركة ما) ليجري استخدامه كمرجع يومي، وكأساس للدورات التدريبية والدراسة الفردية والمناقشة؛ و
- المساعدة على ضمان اعتماد الموظفين لنهج متسق في تخطيط عملية التدقيق وتنفيذها.

ويشير هذا الدليل في كثير من الأحيان إلى فريق التدقيق، وهو ما يعني ضمناً أن أكثر من مدقق يشارك في عملية التدقيق. ومع ذلك، فإن نفس المبادئ العامة تنطبق أيضاً على عمليات التدقيق التي يجريها شخص واحد فقط (الممارس).

## ١.١ إعادة إصدار أو ترجمة وإعادة إصدار الدليل

يشجع الإتحاد الدولي للمحاسبين ويعمل على تسهيل إعادة إصدار أو ترجمة وإعادة إصدار مطبوعاته. وعلى الأطراف الراغبة إعادة إصدار أو ترجمة وإعادة إصدار هذا الدليل مراسلة البريد الإلكتروني التالي: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

## ١.٢ محتوى وترتيب الفصل

عوضاً عن مجرد تلخيص كل معيار تدقيق دولي على حده، تم ترتيب هذا الدليل في مجلدين على النحو التالي:-

- المجلد ١- المفاهيم الأساسية
- المجلد ٢- إرشادات عملية

يقدم المجلد ١ من الدليل نظرة عامة حول مجمل عملية التدقيق ومناقشة لمفاهيم التدقيق الرئيسية كالأهمية النسبية والتأكدات والرقابة الداخلية وإجراءات تقييم المخاطر واستخدام المزيد من إجراءات التدقيق إستجابة للمخاطر المقيّمة. ويتضمن كذلك ملخص حول متطلبات معايير التدقيق الدولية فيما يخص:-

- جوانب محددة مثل التقديرات المحاسبية والأطراف ذات العلاقة والأحداث اللاحقة والمنشأة المستمرة وغيرها؛
- متطلبات التوثيق؛ و
- تشكيل رأي حول البيانات المالية.

ويركّز المجلد ٢ من الدليل على كيفية تطبيق المفاهيم المبينة في المجلد ١، وهو يتبع المراحل النموذجية المتعلقة بأداء التدقيق، بما في ذلك قبول العميل والتخطيط وتقييم المخاطر ومن ثم الاستجابة لها وتقييم أدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها وتشكيل رأي مناسب حول التدقيق.

## موجز عن الترتيب

تم ترتيب الفصول في كلا المجلدين من هذا الدليل على الشكل التالي:-

- **عنوان الفصل**
- **مقتطفات- مخطط عملية التدقيق**
- تضم معظم الفصول مقتطفات من مخطط عملية التدقيق (إن وجد)، وذلك لتسليط الضوء على أنشطة معينة جرى تناولها في ذلك الفصل.
- **محتوى الفصل**
- يرسم هذه الجزء الخطوط العريضة للمحتوى والغرض من الفصل.
- **معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة**
- تبدأ معظم فصول هذا الدليل بمقتطفات من معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بمحتوى الفصل. وتتضمن هذه المقتطفات المتطلبات ذات العلاقة، وفي بعض الحالات، الأهداف (التي يتم تسليط الضوء عليها في بعض الأحيان بشكل منفصل إذا كان الفصل يركز في المقام الأول على معيار تدقيق دولي معين)، وتعريفات محددة ومواد تطبيقية. وليس المقصود من إدراج هذه المقتطفات أنه ليس هناك حاجة للنظر في المواد الأخرى في معيار التدقيق الدولي التي لم يرد ذكرها على وجه التحديد، أو معايير التدقيق الدولية الأخرى ذات العلاقة. وتستند المقتطفات في الدليل على التقدير الشخصي للمؤلفين بشأن ما هو ذو علاقة بمحتوى كل فصل. وعلى سبيل المثال، تنطبق معايير التدقيق الدولية ٢٠٠ و ٢٢٠ و ٣٠٠ على كامل عملية التدقيق، إلا أن تناولها على وجه التحديد تم في فصل واحد أو فصلين.
- **نبذة عامة ومواد الفصل**
- توفر النبذة العامة في كل فصل ما يلي:-
- مقتطفات من معايير التدقيق الدولية المطبقة؛ و
- نبذة عامة حول ما يتناوله الفصل.

ويلى النبذة العامة مناقشة أكثر تفصيلاً للموضوع، وإرشاد/ منهجية خطوة بخطوة حول كيفية تنفيذ معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة. وهذا قد يشمل بعض الإشارات العابرة إلى معايير التدقيق الدولية المطبقة. وفي حين أن الدليل يركز حصراً على معايير التدقيق الدولية (بخلاف سلسلة ٨٠٠) التي تنطبق على تدقيق المعلومات المالية التاريخية، فإن هناك إشارة أيضاً إلى قواعد السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين المهنيين الصادرة عن مجلس



معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين (IESBA)، والمعيار الدولي لرقابة الجودة (ISQC1) رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة.

### • نقاط للتأمل

تم تضمين عدد من النقاط للتأمل في جميع أنحاء الدليل. وتوفر نقاط التأمل هذه إرشادات عملية حول مواضيع التدقيق التي يمكن أن يتم المرور عليها من الكرام بسهولة، أو حيث يواجه الممارسين صعوبة في فهم مفاهيم معينة أو تطبيقها.

### • دراسات حالة توضيحية

لتوضيح كيفية تطبيق معايير التدقيق الدولية من الناحية العملية، يضم المجلد ٢ من الدليل اثنتين من دراسات الحالة. وفي نهاية العديد من فصول المجلد ٢ تتم مناقشة منهجين من المنهجيات الممكنة لتوثيق تطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي. يرجى الرجوع إلى المجلد ٢، الفصل ٢ من هذا الدليل للتفاصيل المتعلقة بدراسات الحالة.

والغرض من دراسات الحالة والوثائق المقدمة هو توضيحي محض. وتمثل الوثائق المقدمة مقتطف صغير من ملف تدقيق نموذجي، كما أنها تحدد طريقة واحدة فقط للامتثال لمتطلبات معيار التدقيق الدولي. ولا تمثل البيانات والتحليلات والتعليقات الواردة سوى بعضاً من الظروف والاعتبارات التي سيحتاج المدقق إلى تناولها في عملية تدقيق معينة. وكما هو الحال دائماً، يجب على المدقق ممارسة التقدير المهني.

وتستند دراسة الحالة الأولى إلى كيان وهمي يدعى (ديفتا للأثاث). وهو عبارة عن منشأة محلية لتصنيع الأثاث مملوكة لعائلة، مع موظفين بدوام كامل يبلغ عددهم ١٥ موظف. ولدى المنشأة هيكلية حوكمة بسيطة ومستويات إدارية قليلة وتخليص معاملات مباشرة، في حين يستخدم المحاسب مجموعة من البرامج القياسية الجاهزة للإستخدام. أما دراسة الحالة الثانية فتستند إلى كيان وهمي آخر يدعى (كومار وشركاه)، وهو عبارة عن منشأة صغيرة الحجم، مع موظفين اثنين بدوام كامل إضافة لصاحب العمل ومحاسب بدوام جزئي.

### المطبوعات الأخرى للإتحاد الدولي للمحاسبين

يمكن قراءة هذا الدليل أيضاً بالتزامن مع دليل رقابة الجودة للممارسات الصغيرة والمتوسطة، والذي يمكن تحميله مجاناً من الموقع الإلكتروني لمطبوعات وموارد الإتحاد الدولي للمحاسبين: <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>

### ٣. ١ قائمة المصطلحات

يستخدم هذا الدليل العديد من المصطلحات على النحو المحدد في قواعد مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين وقائمة المصطلحات ومعايير التدقيق الدولية (كما وردت في كتيب المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة). ويجب على كل من الشركاء والموظفين أن يكون على دراية كافية بهذه التعريفات.

كما يستخدم الدليل المصطلحات التالية:-

### "Anti-Fraud Controls" أنظمة الرقابة على الإحتيال

وهي أنظمة الرقابة التي صممها الإدارة لمنع الأخطاء الناتجة عن عمليات الإحتيال أو لكشفها. وفيما يخص تجاوز الإدارة، قد لا تمنع هذه الضوابط من حدوث الإحتيال، إلا أنها ستكون بمثابة عامل رادع وتجعل من ارتكاب عملية الإحتيال أمر من الصعب إخفاؤه. ومن الأمثلة التقليدية على ذلك:-

- السياسات والإجراءات التي توفر مساءلة إضافية، مثل توقيع الموافقة على القيود اليومية؛
- تحسين ضوابط الوصول إلى البيانات والمعاملات الحساسة؛
- الإنذارات الصامتة؛
- تقارير الفروقات والإستثناءات؛
- سجلات التدقيق؛
- خطط طوارئ الإحتيال؛
- إجراءات الموارد البشرية مثل تحديد/ ملاحظة الأفراد الذين تكون احتمالية قيامهم بالإحتيال أعلى من المتوسط (كالذين يعيشون أسلوب حياة مسرفة بإفراط على سبيل المثال)؛ و
- آليات للإبلاغ عن عمليات الإحتيال المحتملة من مجهولين.

### "Pervasive Risks and Controls" المخاطر واسعة النطاق وأنظمة الرقابة

تتعلق بعض المخاطر وأنظمة الرقابة بالمنشأة ككل. وقد تم تصميم أنظمة الرقابة واسعة النطاق (والتي يشار إليها أيضاً على أنها أنظمة الرقابة على مستوى المنشأة) في بعض دوائر الاختصاص بهدف المساعدة في دعم

عمل أنظمة الرقابة على المعاملات. وبالتالي، يتم النظر في المخاطر واسعة النطاق وأنظمة الرقابة على مستوى البيانات المالية.

والمخاطر وأنظمة الرقابة التي لها آثاراً واسعة النطاق على البيانات المالية هي تلك التي، من ناحية التقدير المهني للمدقق:

- (أ) لا تكون مرتبطة بعناصر، أو حسابات، أو بنود معينة في البيانات المالية؛
- (ب) وإذا كانت مرتبطة بأحد العناصر التي ذكرت سابقاً، فإنها تمثل أو من الممكن أن تمثل جزءاً كبيراً من البيانات المالية؛
- (ج) ترتبط بالإفصاحات الأساسية بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية حيث تساعدهم على فهمها.

عادة ما تكون أنظمة الرقابة واسعة النطاق ملموسة بصورة أقل مقارنة بأنظمة الرقابة التي تعمل على مستوى التأكيد. كما أنها تشكل جميع الأسس الهامة التي تعتمد عليها أنظمة الرقابة الداخلية الأخرى (مثل نظم الرقابة على المعاملات). وتشمل الأمثلة على أنظمة الرقابة واسعة النطاق التزام الإدارة بالسلوك الأخلاقي؛ وموقفها تجاه نظام الرقابة الداخلية، وعملية تشغيل الموظفين الأكفاء، ومنع الاحتيال وإعداد التقارير المالية في نهاية الفترة.

### **"Transactional Risks and Controls" أنظمة الرقابة عليها**

تتعلق بعض المخاطر وأنظمة الرقابة بمجالات البيانات المالية الفردية أو بتأكيدات معينة (على مستوى التأكيدات). ويتم تصميم أنظمة الرقابة على المعاملات من قبل الإدارة لتفادي المخاطر المرتبطة بالمعاملات. والغرض منها هو التأكيد على أن جميع المعاملات قد حصلت على الموافقة، وتم التعامل معها، وتسجيلها بشكل صحيح في السجلات المحاسبية بالمبالغ الصحيحة وفي الفترة الصحيحة.

### **"Management" الإدارة**

الأشخاص الذين يضطلعون بالمسؤولية التنفيذية عن سير العمليات للمنشأة. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض نطاقات الاختصاص، تشمل الإدارة بعض أو جميع أولئك المكلفين بالحوكمة، مثل الأعضاء التنفيذيين لمجلس الحوكمة أو المدير المالك.

### **"Those charged with governance" أولئك المكلفين بالحوكمة**

الأشخاص أو المؤسسات (مثلاً، أمناء الشركة) المسؤولون عن الإشراف على التوجه الإستراتيجي للمنشأة والالتزامات المرتبطة بمسائل المنشأة. ويشمل هذا الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. وبالنسبة لبعض المنشآت في بعض نطاقات الاختصاص، فإن المكلفين بالحوكمة يمكن أن يشملوا موظفي الإدارة مثل الأعضاء التنفيذيين لمجلس الحوكمة في منشأة في القطاع العام أو الخاص أو المدير المالك.

### **"Owner-Manager" المدير المالك**

يشير إلى مالك المنشأة الذي يشارك في تسيير تلك المنشأة على أساس يومي. وفي معظم الحالات، يكون المدير المالك هو أيضاً الشخص نفسه المكلف بحوكمة المنشأة.

### **"Small- and Medium-Sized Practice" الممارسة الصغيرة والمتوسطة الحجم**

ممارسة محاسبية/ شركة تتسم بالخصائص التالية:-

- عملاءها في الغالب من المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم؛
- استخدام المصادر الخارجية لإستكمال الموارد الداخلية التقنية المحدودة؛
- عدد محدود من الموظفين المهنيين؛

وما يشكل ممارسة صغيرة ومتوسطة الحجم يختلف من نطاق إختصاص إلى آخر.

## ٤.١ الإختصارات المستخدمة في الدليل

AR	نمذ مدينة
Assertions	تأكيدات
(combined)	C= (مجمعة) الإكمال <sup>١</sup>
	AV= الدقة والتقييم
	E = الوجود
CAATs	أساليب التدقيق باستخدام الحاسوب
CU	وحدات العملة (يشار إلى وحدة العملة القياسية بـ"€")
F/S	البيانات المالية
HR	الموارد البشرية
IAASB	مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية
IC	الرقابة الداخلية: فيما يلي المكونات الخمس الرئيسية للرقابة الداخلية:
	CA = أنشطة الرقابة
	CE = بيئة الرقابة
	IS = أنظمة المعلومات
	MO = مراقبة
	RA = تقييم المخاطر
IESBA Code	قواعد مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين
IFAC	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
ISAs	معايير التدقيق الدولية
ISAEs	المعايير الدولية حول عمليات التأكد
IAPs	البيانات الدولية حول ممارسات التدقيق
IPSAS's	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
ISQC	المعيار الدولي حول رقابة الجودة
ISREs	المعايير الدولية حول عمليات المراجعة
ISRSs	المعايير الدولية حول الخدمات ذات العلاقة
IT	تقنية المعلومات
KAM	مواضيع التدقيق الرئيسية
PC	حاسوب شخصي
R&D	البحث والتطوير
RMM	مخاطر البيانات الخاطئة
RAPs	إجراءات تقييم المخاطر
SME	منشأة صغيرة ومتوسطة الحجم
SMP	مؤسسة صغيرة ومتوسطة الحجم
TOC	اختبارات الرقابة
TCWG	أولئك المكلفون بالرقابة
WP	أوراق عمل

<sup>١</sup> تجدر الإشارة إلى أنه قد تم تجميع بعض التأكيدات المعروفة في المعيار الدولي للتدقيق ٣١٥ (المنقح) في هذا الدليل لتسهيل الاستخدام العملي. وعندما يكون ذلك ممكناً يمكن اختبار التأكيدات الفردية (قبل تجميعها) بصورة منفصلة.

## ٢. معايير التدقيق الدولية

### بنية معايير التدقيق الدولية

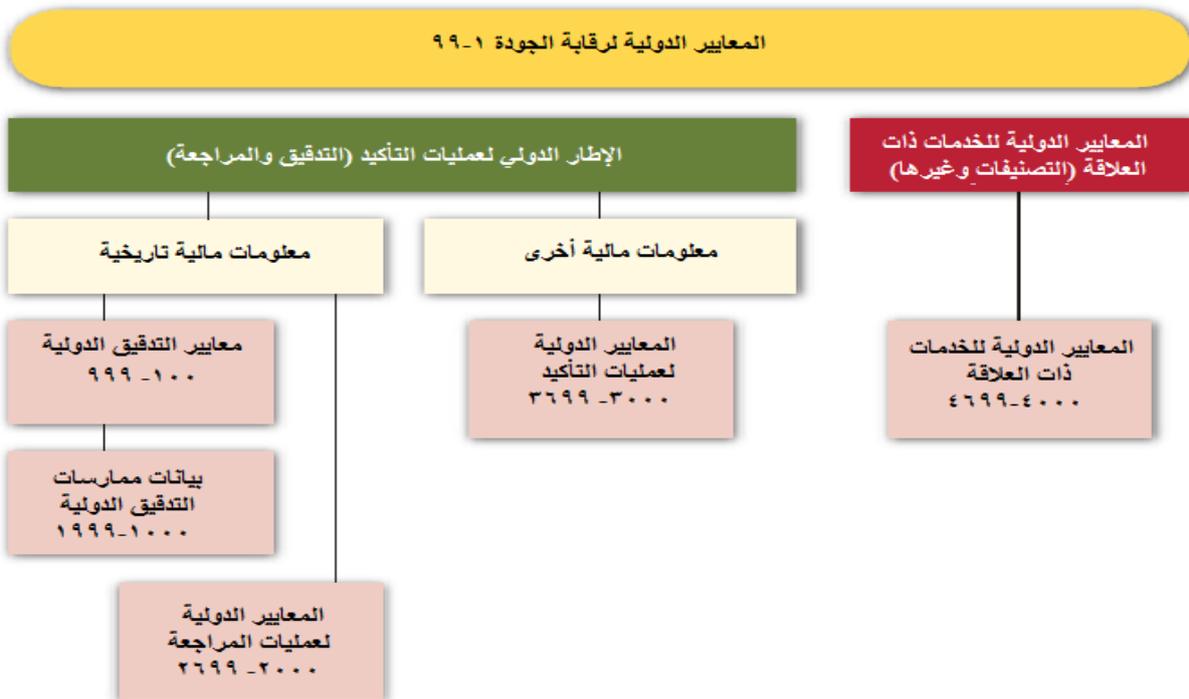
تملك معايير التدقيق الدولية أساساً مشتركاً كما هو مبين أدناه.

عنصر معيار التدقيق الدولي	الملاحظات
المقدمة	توضيح لغرض ونطاق معيار التدقيق الدولي، بما في ذلك كيفية إرتباط معيار تدقيق دولي بمعايير التدقيق الدولية الأخرى، وموضوع معيار التدقيق الدولي، والتوقعات المحددة على المدقق والآخرين، والسياق الذي يوضع به معيار التدقيق الدولي.
الأهداف	الهدف الذي يتحقق من قبل المدقق جراء إمتثاله لمتطلبات معيار التدقيق الدولي. ولتحقيق الأهداف الكلية للمدقق، يُطلب من المدقق استخدام الأهداف المبينة لمعايير التدقيق الدولية ذات العلاقة في تخطيط وأداء التدقيق، آخذاً بالإعتبار العلاقات المتبادلة بين معايير التدقيق الدولية. ويتطلب معيار التدقيق الدولي رقم ٢٠٠,٢١ (أ) من المدقق أن:- (أ) يحدد ما إذا كانت إحدى إجراءات التدقيق، بالإضافة إلى تلك المطلوبة من معايير التدقيق الدولية، ضرورية لتنفيذ الأهداف المبينة في معايير التدقيق الدولية؛ و (ب) يُقِيم ما إذا كان دليل التدقيق الكافي والمناسب قد تم الحصول عليه.
التعريفات	هي وصف للمعاني المنسوبة للمصطلحات المحددة لأغراض معايير التدقيق الدولي. حيث تُزود لتقديم المساعدة في التطبيق والتوضيح الملائمين لمعايير التدقيق الدولية. ولا يقصد منها تجاوز التعريفات التي يمكن أن توضع لأغراض أخرى مثل تلك التي تشتمل على الأنظمة والقوانين. وتحمل هذه المصطلحات نفس المعنى من خلال معايير التدقيق الدولية ما لم يُشار إليها بطريقة أخرى.
المتطلبات	يبين هذا القسم متطلبات المدقق المحددة. حيث يحتوي كل متطلب على كلمة "ينبغي". فعلى سبيل المثال يحتوي معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، الفقرة ١٥ المتطلب التالي:- "ينبغي على المدقق تخطيط وأداء التدقيق بواسطة التشكك المهني، مدركاً بأنه قد تتواجد ظروف تسبب أخطاء جوهرية في البيانات المالية."

عناصر معيار التدقيق الدولي	الملاحظات
التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى	<p>يُزود التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى المزيد من التوضيح لمتطلبات معيار التدقيق الدولي، وتوجيهاً لتنفيذها. وبخاصة أنها قد:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• توضح بدقة أكبر ما يعنيه المتطلب أو ينوي تغطيته؛</li> <li>• تتضمن الاعتبارات المحددة للمنشآت الأصغر حجماً، حيثما أمكن تطبيق ذلك؛ و</li> <li>• تتضمن أمثلة لإجراءات قد تكون ملائمة في الظروف. إلا أن الإجراءات الفعلية المختارة من قبل المدقق تتطلب استخدام التقدير المهني بناءً على الظروف المحددة للمنشأة والمخاطرة المقيّمة للخطأ الجوهرية.</li> </ul> <p>وفي حين لا يفرض التوجيه بحد ذاته المتطلب، يُعد ذو صلة بالتطبيق المناسب لمتطلب معيار التدقيق الدولي. وقد يُزود التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى أيضاً خلفية معلوماتية حول مسائل أشير إليها في معيار التدقيق الدولي.</p>
الملاحق	تشكل الملاحق جزءاً من التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى. ويُوضّح الغرض والاستخدام المقصود من الملحق في متن معيار التدقيق الدولي ذو العلاقة، أو ضمن عنوان ومقدمة الملحق نفسه.

## ١.٢ الفهرس والإشارات المرجعية لمعيار التدقيق الدولي

يكون إطار معيار التدقيق الدولي كما هو موضح أدناه.



يقوم الجدول التالي بالإشارة المرجعية لمعايير التدقيق الدولية والمعايير الدولية لرقابة الجودة ١ إلى الفصول المماثلة في الدليل. ملاحظة: يتضمن هذا الجدول فقط إشارات مرجعية للفصول في هذا الدليل حيثما تمت الإشارة إلى متطلبات التطبيق الأساسي للمعايير ذات العلاقة. وقد تظهر أيضاً المزيد من المراجع لأي معيار في فصول أخرى.

المجلد (م) الفصول (ف)	مرجع معيار التدقيق الدولي/ المعيار الدولي لرقابة الجودة ١
م ١-٣، ١٦، ٢ م / ٤	المرجع الدولي لرقابة الجودة ١
م ١-٣، ٤	رقابة الجودة للمؤسسات التي تقوم بالتدقيق والمراجعات للبيانات المالية، وعمليات التأكيد والخدمات ذات العلاقة الأخرى.
م ١-٣، ٤	الأهداف العامة للمدقق المستقل وإجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق
م ١-٢، ٤	الموافقة على شروط التكليف بالتدقيق
م ١-٣، ١٦، ٢ م / ٤، ٢١	رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية
م ١-٣، ١٦، ٢ م / ١٨	وثائق التدقيق
م ١-١، ٨، ٩، ١٦، ٢ م / ١٠، ٩، ٨، ٧	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية
م ١-١، ١٥	٢٥٠ (المنقح)
م ١-٢، ١٦، ٢٢	مرعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية
م ١-٢، ١٣، ٢٢	الاتصال بأولئك المكلفين بالحوكمة
م ١-١، ٩، ١٦، ٢ م / ٤، ٥، ٧، ١٦	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة
م ١-١، ٩، ١٦، ٢ م / ٤، ٥، ٧، ١٦	التخطيط لتدقيق البيانات المالية
م ١-١، ٤، ٥، ٦، ٨، ١٦، ٢ م / ٧، ٨، ١١، ١٢، ١٤	٣١٥ (المنقح)
م ١-١، ٧، ٢ م / ٦	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها
م ١-١، ٤، ٩، ١٠، ١٦، ٢ م / ٦	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق
م ١-١، ٤، ٩، ١٠، ١٦، ٢ م / ٢١، ١٧، ١٠	إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة
م ١-١، ١٥	٣٢٠
م ١-٢، ٦، ٢١، ٢٢	إعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية
م ١-١، ٩، ١٦، ٢ م / ١٧	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق
م ١-١، ١٥	٤٥٠
م ١-١، ١٥	٥٠٠
م ١-١، ١٥	أدلة التدقيق
م ١-١، ١٥	أدلة التدقيق - إعتبارات محددة لبنود مختارة
م ١-١، ١٥	٥٠١
م ١-١، ١٥	المصادقات الخارجية
م ١-١، ١٥	٥٠٥
م ١-١، ١٥	عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الإفتتاحية
م ١-١، ١٠، ٢ م / ٢١	الإجراءات التحليلية
م ١-١، ١٧	٥١٠
م ١-١، ١٧	أخذ عينات التدقيق
م ١-١، ١١، ٢ م / ٢١	٥٢٠
م ١-١، ١٢	تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
م ١-١، ١٢	٥٣٠
م ١-١، ١٣	الأطراف ذات العلاقة
م ١-١، ١٣	٥٤٠
م ١-١، ١٤	الأحداث اللاحقة
م ١-١، ١٤	٥٥٠
م ١-١، ١٤	المنشأة المستمرة
م ١-١، ١٩	٥٦٠ (المنقح)
م ١-١، ١٩	الإقرارات الخطية
م ١-١، ١٩	٥٧٠
م ١-١، ١٩	٥٨٠

٦٠٠	الإعترارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدقي العنصر)	م -١ ف ١٥
٦١٠ (المنقح)	إستخدام عمل المدققين الداخليين	م -١ ف ١٥
٦٢٠	إستخدام عمل مدقق خبير	م -١ ف ١٥
٧٠٠ (المنقح)	تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية	م -١ ف ٤، ١٧
٧٠١	الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل	م -١ ف ٤، ١٧
٧٠٥ (المنقح)	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل	م -٢ ف ٢٣
٧٠٦ (المنقح)	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل	م -٢ ف ٢٤
٧١٠	المعلومات المقارنة- الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة	م -٢ ف ٢٥
٧٢٠ (المنقح)	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة	م -١ ف ١٥
٨٠٠	الإعترارات الخاصة- عمليات تدقيق البيانات المالية المعدّة وفقاً لأطر الأهداف الخاصة	* لم يتم الإشارة لها
٨٠٥	الإعترارات الخاصة- عمليات تدقيق بيانات مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي	* لم يتم الإشارة لها
٨١٠	عمليات إعداد التقارير حول البيانات المالية الملخصة	* لم يتم الإشارة لها

\* اعتبرت معايير التدقيق الدولية رقم ٨٠٠ (المنقح) و ٨٠٥ (المنقح) و ٨١٠ بأنها ذات تطبيق محدود في تدقيق المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في الوقت الراهن، ولذلك لم تتناولها هذه النسخة من الدليل بوجه خاص.

ويقوم الجدول التالي بالإشارة المرجعية لفصول هذا الدليل إلى فصول معيار التدقيق الدولية الأساسية التي تم تناولها.

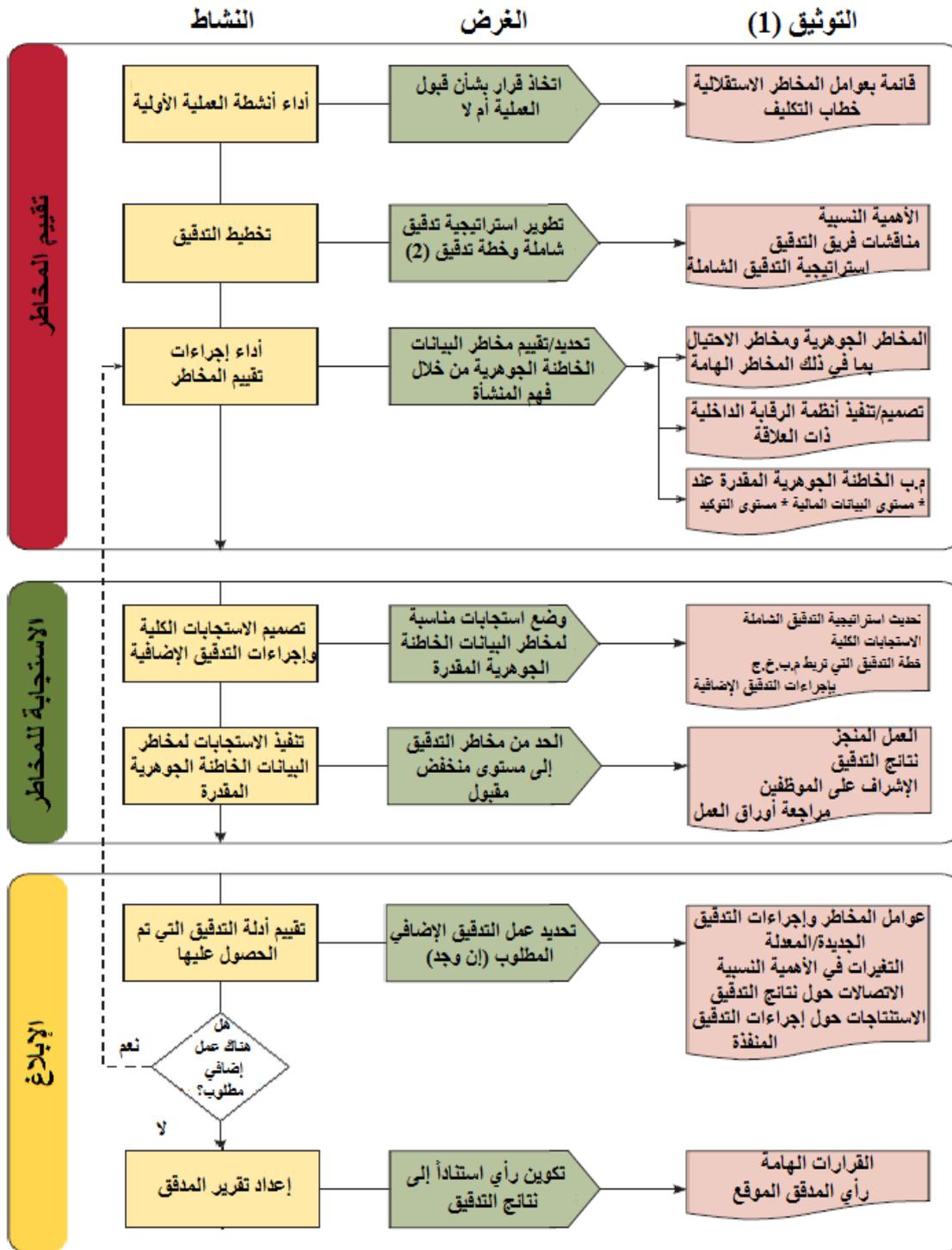
ملاحظة: يوفر هذا الجدول إشارة مرجعية عامة فقط. وتغطي العديد من فصول هذا الدليل جوانب تم تناولها من جانب أكثر من معيار تدقيق دولي محدد.

الفصل (ف) المجلد (م)	العنوان	مرجع معيير التدقيق الدولي/ المعيار الدولي لرقابة الجودة ١
م -١ ف ٣	السلوك الأخلاقي ومعايير التدقيق الدولي ورقابة الجودة	المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، ٢٠٠، ٢٢٠
م -١ ف ٤	التدقيق المبني على المخاطرة - المراجعة	متعدد
م -١ ف ٥	الرقابة الداخلية - الغرض والمكونات	٣١٥ (المنقح)
م -١ ف ٦	توكيدات البيان المالي	٣١٥ (المنقح)
م -١ ف ٧	مخاطرة التدقيق والأهمية	٣٢٠
م -١ ف ٨	إجراءات تقييم المخاطر	٢٤٠، ٣١٥ (المنقح)
م -١ ف ٩	الاستجابة للمخاطرة المُقيّمة	٢٤٠، ٣٣٠، ٥٠٠
م -١ ف ١٠	إجراءات التدقيق الإضافية	٣٣٠، ٥٠٥، ٥٢٠
م -١ ف ١١	التقديرات المحاسبية	٥٤٠
م -١ ف ١٢	الأطراف ذات العلاقة	٥٥٠
م -١ ف ١٣	الأحداث المتلاحقة	٥٦٠
م -١ ف ١٤	المنشأة المستمرة	٥٧٠ (المنقح)
م -١ ف ١٥	ملخص لمتطلبات معايير التدقيق الدولية الأخرى	٢٥٠ (المنقح)، ٤٠٢، ٥٠١، ٥١٠، ٦٠٠، ٦١٠ (المنقح ٢٠١٣)، ٦٢٠، ٧٢٠ (المنقح)
م -١ ف ١٦	وثائق التدقيق	المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، ٢٢٠، ٢٣٠، ٢٤٠، ٣٣٠، ٣١٥ (المنقح)
م -١ ف ١٧	تكوين رأي عن البيانات المالية	٧٠٠ (المنقح)، ٧٠١

المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، ٢١٠، ٢٢٠، ٣٠٠	قبول أو الاستمرار بالعملية	م ٢-٤
٣٠٠	إستراتيجية التدقيق الشاملة	م ٢-٥
٤٥٠، ٣٢٠	تحديد واستخدام الأهمية النسبية	م ٢-٦
٢٤٠، ٣٠٠، ٣١٥ (المنقح)	مناقشات فريق التدقيق	م ٢-٧
٢٤٠، ٣١٥ (المنقح)	مخاطرة متأصلة - تعريف	م ٢-٨
٢٤٠، ٣١٥ (المنقح)	مخاطرة متأصلة - تقييم	م ٢-٩
٢٤٠، ٣١٥ (المنقح)، ٣٣٠	مخاطرة هامة	م ٢-١٠
٣١٥ (المنقح)	فهم الرقابة الداخلية	م ٢-١١
٣١٥ (المنقح)	تقييم الرقابة الداخلية	م ٢-١٢
٢٦٥	إبلاغ عن العيوب في الرقابة الداخلية	المجلد ٢- الفصل ١٣
٣١٥ (المنقح)	استنتاجات فترة تقييم المخاطر	المجلد ٢- الفصل ١٤
٢٦٠ (المنقح)، ٣٠٠، ٣٣٠، ٥٠٠	خطة التدقيق الإستجابية	المجلد ٢- الفصل ١٦
٥٣٠، ٥٠٠، ٣٣٠	تحديد نطاق الفحص	المجلد ٢- الفصل ١٧
٢٣٠	توثيق العمل المؤدى	المجلد ٢- الفصل ١٨
٥٨٠	الإقرارات الخطية	المجلد ٢- الفصل ١٩
٢٢٠، ٣٣٠، ٤٥٠، ٥٢٠، ٥٤٠	تقييم دليل التدقيق	المجلد ٢- الفصل ٢١
٢٦٠ (المنقح)، ٢٦٥، ٤٥٠	إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة	المجلد ٢- الفصل ٢٢
٧٠٥ (المنقح)	التعديلات على تقرير المدقق	المجلد ٢- الفصل ٢٣
٥٧٠ (المنقح)، ٧٠٦ (المنقح)	إبراز فقرات الموضوع والموضوع الآخر	المجلد ٢- الفصل ٢٤
٧١٠	المعلومات المقارنة	المجلد ٢- الفصل ٢٥

## ٢. ٢ عملية التدقيق

تم تقسيم نهج التدقيق المبين في هذا الدليل إلى ثلاث مراحل - تقييم المخاطر والإستجابة للمخاطر والإبلاغ. وقد تم بيان ذلك في التوضيح ٢. ٢-١. ويبين التوضيح الأنشطة الرئيسية وأعراضها والوثائق الناتجة في كل مرحلة من مراحل التدقيق. ويبين هذا الدليل، وبالأخص المجلد ٢ الذي يتبع تدقيقاً قياسيماً من البداية وحتى النهاية، المعلومات الإضافية حول الأنشطة والوثائق المطلوبة في كل من المراحل الثلاثة.



ملاحظات:

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة

(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

# ٣. السلوك الأخلاقي ومعايير التدقيق الدولية

## ورقابة الجودة

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولي ذو العلاقة
المواضيع التي يتناولها نظام المؤسسة لرقابة الجودة لضمان امتثالها لمتطلبات السلوك الأخلاقي (بما فيها الإستقلالية) ومعايير التدقيق الدولية	المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، ٢٠٠، ٢٢٠

التوضيح ٣. ١-٠

قيم وأهداف المؤسسة  
القيادة (الأدوار والمهام والمساءلة)

السلوك المهني  
والإستقلالية

القبول والإستمرار مع العميل

أداء العملية

إدارة الموظفين

الوثائق والمراقبة المستمرة  
(نظام رقابة الجودة وملفات العملية للمؤسسة)

الفقرة #	أهداف المعيار الدولي لرقابة الجودة/ معيار التدقيق الدولي
المعيار الدولي لرقابة الجودة الفقرة ١١	يُعتبر هدف الشركة هو ايجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به من أجل تزويدها بتأكيد معقول فيما يخص:- (أ) امتثال الشركة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛ (ب) التقارير الصادرة من المؤسسة أو شركاء العملية بأن تكون ملائمة في الظروف
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ٦	يُعد هدف المدقق تنفيذ إجراءات رقابة الجودة على مستوى العملية لتزويده بتأكيد معقول فيما يخص:- (أ) امتثال التدقيق للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها (ب) تقرير المدقق الصادر بأن يكون ملائماً في الظروف
المعيار الدولي لرقابة الجودة الفقرة ١٣	ينبغي أن يملك موظفو الشركة المسؤولين عن وضع نظام لرقابة الجودة في الشركة والالتزام به فهماً لنص هذا المعيار كاملاً، بما في ذلك تطبيقه ومادته التوضيحية الأخرى، وذلك في سبيل فهم الهدف منه وتطبيق متطلباته بالشكل الملائم.
المعيار الدولي لرقابة الجودة الفقرة ١٨	ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز وجود ثقافة داخلية تُقر بأن الجودة مكون أساسي في أداء العمليات. وينبغي أن تقتضي مثل هذه السياسات والإجراءات من المدير التنفيذي للشركة (أو من يكافئه من المنصب) أو، في حال كان مناسباً، المجلس الإداري للشركاء في الشركة (أو ما يكافئه) تحمل المسؤولية المطلقة فيما يخص نظام رقابة الجودة في الشركة. (المرجع: الفقرتان ٤١-٥)
المعيار الدولي لرقابة الجودة الفقرة ١٩	ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات بحيث يملك أي شخص أو أشخاص تولك إليه المسؤولية التشغيلية لنظام رقابة الجودة في الشركة من قبل المدير التنفيذي أو المجلس الإداري للشركاء الخبرة والمقدرة الكافية والمناسبة والسلطة اللازمة لتحمل تلك المسؤولية. (المرجع: الفقرة ٦١)
المعيار الدولي لرقابة الجودة الفقرة ٢٩	ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أنها تمتلك عدداً كافياً من الموظفين الذين يتمتعون بالكفاءة والقدرات والالتزام بالمبادئ الأخلاقية اللازمة من أجل:- (أ) أداء العمليات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛ و (ب) تمكين الشركة أو شركاء العملية من إصدار التقارير المناسبة في ظل الظروف القائمة (المرجع: الفقرات ٢٤١-٢٩١)
المعيار الدولي لرقابة الجودة الفقرة ٣٢	ينبغي أن تضع الشركة سياسات وإجراءات مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أن العمليات تم أداؤها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها وأن الشركة أو شريك العملية يصدر تقارير مناسبة في الظروف القائمة. وينبغي أن تتضمن هذه السياسات والإجراءات ما يلي:- (أ) المسائل المتعلقة بتعزيز الإتساق في جودة أداء العملية؛ (المرجع: الفقرتان ٣٢٢-٣٣٤) (ب) مسؤوليات الإشراف؛ و (المرجع: الفقرة ٣٤١) (ج) مسؤوليات المراجعة. (المرجع: الفقرة ٣٥١)
المعيار الدولي لرقابة الجودة الفقرة ٤٨	ينبغي أن تضع الشركات عملية مراقبة مصممة لتزويدها بتأكيد معقول على أن السياسات والإجراءات المتعلقة بنظام رقابة الجودة مناسبة وملائمة وتعمل بفعالية. ويتعين على هذه العملية أن:- (أ) تشمل على اعتبار وتقييم مستمرين لنظام رقابة الجودة في الشركة بما في ذلك إجراء فحص على أساس دوري لعملية منجزة واحدة على الأقل لكل شريك عملية؛ (ب) تقتضي توكيل مسؤولية عملية المراقبة لشريك أو شركاء أو أشخاص آخرين يملكون خبرة وسلطة كافية ومناسبة في الشركة لتحمل تلك المسؤولية؛ و (ج) تقتضي عدم إشراك أولئك الأشخاص الذين يؤدون العملية أو مراجعة رقابة جودة العملية في فحص العمليات. (المرجع: الفقرات ٦٤١-٦٨٨)
المعيار الدولي لرقابة الجودة الفقرة ٥٧	ينبغي أن تضع الشركات سياسات وإجراءات تتطلب وثائق مناسبة توفر دليلاً على عمل كل مكون من مكونات نظام رقابة الجودة لديها. (المرجع: الفقرات ٧٣١-٧٥١)
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١٤	ينبغي أن يمثل المدقق لمتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة، بما في ذلك تلك المتطلبات المعنية بالاستقلالية، والمتعلقة بعمليات تدقيق البيانات المالية. (المرجع: الفقرات ١١٦-١١٩)
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١٥	ينبغي أن يخطط ويجري المدقق عملية تدقيق ما مع ممارسة التشكك المهني مدركاً أن الظروف قد تكون موجودة بحيث تؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية. (المرجع: الفقرات ٢٠-٢٤)

الفرقة #	أهداف المعيار الدولي لرقابة الجودة/ معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفرقة ١٦	ينبغي أن يمارس المدقق الحكم المهني عند تخطيط وإجراء عملية تدقيق للبيانات المالية. (المرجع: الفقرات ١٢٥-١٢٩)
معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفرقة ١٧	في تاريخ تقرير المدقق أو بعد ذلك، يشعر الشريك في العملية بالرضا، من خلال مراجعة وثائق التدقيق والنقاش مع فريق العملية، إزاء الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها ولإصدار تقرير المدقق. (المرجع: الفقرة ١٨١-٢٠٠)
معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفرقة ١٨	ينبغي على الشريك في العملية:- (أ) تحمل مسؤولية قيام فريق العملية بالمشاورة المناسبة بشأن الأمور الصعبة أو المستمرة؛ (ب) أن يشعر بالرضا إزاء قيام فريق العملية بالمشاورة المناسبة خلال فترة العملية سواءً بين أعضاء فريق العملية أو بين فريق العملية وأفراد آخرين عند المرحلة المناسبة سواءً داخل أو خارج المؤسسة؛ (ج) أن يشعر بالرضا إزاء الاتفاق مع الجهة التي تمت مشاورتها حول طبيعة ونطاق هذه المشاورات والاستنتاجات الناشئة عنها؛ و (د) تحديد الاستنتاجات التي سيتم تأكيد تنفيذ الاستنتاجات الناتجة عن مثل هذه المشاورات (المرجع: الفقرة ٢١١-٢٢٠)
معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفرقة ١٩	فيما يتعلق بعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، وعمليات التدقيق الأخرى، إن وجدت، التي حددت المؤسسة حاجتها إلى إجراء مراجعة رقابة جودة العملية عليها. وينبغي على الشريك في العملية:- (أ) تعيين مراجع لرقابة جودة العملية؛ (ب) مناقشة المسائل الهامة التي تنشأ خلال عملية التدقيق بما في ذلك تلك المسائل التي تم تحديدها مع المراجع خلال مراجعة رقابة جودة العملية؛ و (ج) ألا يؤرخ تقرير المدقق لغاية إتمام مراجعة رقابة جودة العملية. (المرجع: الفقرة ٢٣٠-٢٥١).

### ٣. ١ نبذة عامة

يبدأ عمل أداء الجودة بقيادة قوية ضمن التزام المؤسسة وشركاء العملية بأعلى معايير السلوك الأخلاقي.

ويركز هذا الفصل على تطوير نظام رقابة الجودة في المؤسسة. كما يُقدم بعض التوجيهات العملية على أمور يتطلب أخذها بعين الاعتبار كلما قررت المؤسسة أداء عمليات تدقيق.

ويُعتبر تقديم تدقيقات الجودة والخدمات المتعلقة أمراً أساسياً في:-

- المحافظة على الفائدة العامة؛
- الحفاظ على رضا العميل؛
- تقديم القيمة مقابل المال؛
- ضمان الإمتثال للمعايير المهنية؛ و
- تكوين سمعة مهنية والحفاظ عليها.

ويُقدم دليل رقابة الجودة للممارسات صغيرة ومتوسطة الحجم الخاص بالإتحاد الدولي للمحاسبين شرحاً مفصلاً عن معايير وتوجيهات رقابة الجودة في كيفية تنفيذ نظام رقابة الجودة للممارسات الصغيرة والمتوسطة الحجم<sup>٢</sup>.

ويمكن أيضاً تحميل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين (ساري من ١ يناير ٢٠١١)، الصادر من قبل مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين، من موقع الإلكتروني للإتحاد الدولي للمحاسبين<sup>٣</sup>.

<sup>٢</sup> رابط الموقع هو <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>

<sup>٣</sup> رابط الموقع هو <http://web.ifac.org/publications-resources/2010-handbook-code-ethics-professional-accountants>

### ٢.٣ أنظمة رقابة الجودة

يُمكن تحديد نظام رقابة الجودة في مؤسسة محاسبية ما إلى مكونات الرقابة الداخلية الخمسة، والتي يُطلب من المدقق تقييمها كجزء من فهم أي منشأة يتم تدقيقها. وفي المؤسسة يمكن أيضاً العمل بمكونات الرقابة الداخلية الخمسة في أنظمة الرقابة في المكان (أكثر من رقابة الجودة)، مثل الوقت والفوترة، وسير عمل المكتب، ورقابة النفقة، وأنشطة التسويق.

وتبين خرائط الرسم البياني التالية مكونات رقابة الجودة في المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ ومعياري التدقيق الدولي ٢٠٠ نسبة إلى مكونات الرقابة الداخلية الخمسة المحتواه في معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، والمعمول بها في المنشآت التي يتم تدقيقها. ويتم الإشارة لكل مكون من مكونات الرقابة الخمسة بشكل كامل تماماً في المجلد الأول، الفصل الخامس من هذا الدليل.

#### التوضيح ٣.٢-١

مكونات رقابة الجودة على مستوى العملية (معياري التدقيق الدولي ٢٢٠)	مكونات رقابة الجودة على مستوى الشركة (المعيار الدولي لرقابة الجودة ١)	مكونات الرقابة الداخلية (معياري التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح))
مسؤوليات القيادة للجودة عن التدقيقات متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة تعيين فرق العملية	مسؤوليات القيادة للجودة في الشركة متطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة الموارد البشرية	بيئة الرقابة (بيئة السلوك الأخلاقي)
قبول واستمرارية علاقات العميل وعمليات التدقيق مخاطرة أن لا يكون التقرير ملائماً في الظروف	قبول واستمرارية علاقات العميل والعمليات المحددة	تقييم المخاطر (ما الذي يمكن أن يسير بشكل خاطيء؟)
وثائق التدقيق	نظام رقابة الجودة الوثائق	نظم المعلومات (أداء المتابعة)
أداء العملية	أداء العملية	أنشطة الرقابة (أنظمة رقابة الردع والكشف/التصحيح)
تطبيق نتائج الرقابة المستمرة على عمليات التدقيق المحددة	الرقابة المستمرة للشركة سياسات وإجراءات رقابة الجودة	المراقبة (هل تم تنفيذ أهداف الشركة/العملية؟)

### ٣.٣ بيئة الرقابة

يُعتبر تقديم الخدمات عالية الجودة وفعالة والتكلفة المحرك الرئيسي لنجاح شركات التدقيق المهنية. كما تُعتبر خدمة الجودة أيضاً أساسية فيما يتعلق بمسؤوليات المصلحة العامة للمحاسبين المهنيين.

ويجب دائماً أن يكون تقديم الخدمات ذات الجودة هدفاً رئيسياً في الإستراتيجية التجارية للشركة؛ بحيث يستوجب إيصال ذلك الهدف إلى جميع الموظفين على أساس منتظم، مع مراقبة النتائج. ويتطلب هذا الأمر القيادة والمساءلة للإجراءات المُنتهدة بها. ويمكن أن تؤدي رقابة الجودة الضعيفة إلى آراء غير ملائمة وخدمة عملاء ضعيفة ودعاوى قضائية، بالإضافة إلى الإضرار بالسمعة.

ويمكن أن تتضمن عوائق خلق بيئة السلوك الأخلاقي المتينة مسائل كتلك المدرجة أدناه.

العائق	الوصف
المواقف الضعيفة	تعتبر المواقف الضعيفة أساس معظم عوائق الوصول إلى الجودة. وتتضمن مواقف على النحو التالي (ولكن ليس بالضرورة أن تصل إلى هذا الحد):- <ul style="list-style-type: none"> <li>التشغيل المستمر للشركة في الوضع الكارثي؛</li> <li>يعتبر سوء تخطيط العمليات والأنشطة هو العرف السائد؛</li> <li>ضعف الالتزام بالجودة أو الامتثال لأعلى معايير السلوك الأخلاقي؛</li> <li>عدم الاهتمام بتوقعات الجودة من العامة وأصحاب المصلحة الآخرين؛</li> <li>النظر إلى التغييرات في معايير التدقيق على أنها ممكنة التطبيق فقط في المنشآت الكبيرة. فقد تتغير بعض الممارسات والمفردات في سبيل إبداء الامتثال بالشكل الظاهر، إلا أن الجوهر يتمثل في استمرار ممارسات التدقيق القديمة كما هي من قبل؛</li> <li>الاعتقاد بعدم وجود مخاطرة على الشركة في التدقيقات الصغيرة - لذلك ينبغي أن تكون الأعمال التي يتم أداؤها بعدها الأدنى؛</li> <li>يُصمم عمل التدقيق إلى حد الأتعاب المستلمة - وليس المخاطرة المتضمنة؛</li> <li>اعتبار العملاء جديرين بالثقة بشكل كامل من قبل شريك الرقابة؛</li> <li>تقليل أو تجنب الحاجة لعمل "مراجعات رقابة جودة العملية"؛</li> <li>الاعتقاد بأن للعملاء الحق بالحصول على كل ما يريدونه طالما يقومون بدفع فاتورة الأتعاب؛</li> <li>مراعاة (أو قبول) الشركاء لعميل تدقيق (من أجل رسوم الأتعاب المتولدة) بالرغم من أنها (يمكن أن تكون) مخاطرة عالية الدرجة على الشركة؛</li> <li>عدم الرغبة في إتباع سياسات معايير الشركة فيما يخص رقابة الجودة. حيث يرغب الشريك في إعداد الملفات وأوراق العمل على طريقته الخاصة دون النظر إلى ما يقوم به الآخرون؛ و</li> <li>دعوة الموظفين إلى إتباع سياسات الشركة دون الالتزام بها شخصياً (أي "أن تقوم بما أمليه عليك وليس بما أقوم به").</li> </ul>
عدم الرغبة في الإنفاق على التدريب أو التطوير	يعتمد تنفيذ تدقيق الجودة على جذب وتوظيف أناس مؤهلين وذوي كفاءة لأداء العمل. ويتطلب ذلك التطوير المهني وتقييمات الأداء المستمرة لجميع الشركاء والموظفين المهنيين (بين الفترة والأخرى). كما أن عدم الإنفاق على الموظفين يقود أيضاً إلى حركة دوران في العمالة.
الافتقار للإجراءات التأديبية	يقدم الإخفاق في اتخاذ الإجراءات التأديبية للشركاء والموظفين حين يتم انتهاك سياسات الشركة بشكل متعمد رسالة واضحة جداً إلى الموظفين بأن السياسات الخطية ليست حقاً ذات أهمية. وذلك يُخلّ في الامتثال لجميع سياسات الشركة، ويزيد من المخاطرة على الشركة.

ويمكن وضع بيئة سلوك أخلاقي سليمة من قبل إدارة الشركة وشركاء العملية من خلال الأنشطة التالية.

إنشاء البيئة	الوصف
وضع أهداف وأولويات وقيم الشركة	ويمكن أن يتضمن ذلك:- <ul style="list-style-type: none"> <li>الالتزام الراسخ بالجودة ومعايير السلوك الأخلاقي بأعلى درجاتها؛</li> <li>الاستثمار في تعليم وتدريب وتطوير مهارات الموظفين؛</li> <li>الإنفاق على الموارد التقنية والبشرية والمالية المطلوبة؛</li> <li>سياسات تضمن العملية السليمة والإدارة المالية؛ و</li> <li>قدرة احتمال المخاطرة لاستخدامها في صنع القرار.</li> </ul>
الإبلاغ المنتظم	يظهر تعزيز قيم والتزام الشركة من خلال الإبلاغ المنتظم (سواء كان شفهيًا أو خطيًا) للموظفين. ويبين الإبلاغ الحاجة إلى النزاهة والواقعية والاستقلالية والتشكك المهني وتطوير الموظفين والمسؤولية تجاه العامة. ويمكن أن يتم الإبلاغ من خلال نظام تقييم الأداء وإطلاع الشريك على المستجدات، والبريد الإلكتروني والاجتماعات المكتتبية والرسائل الإخبارية الداخلية.
تحديث كُتيب رقابة الجودة	تحديث سياسات وإجراءات رقابة الجودة للشركة بين الفترة والأخرى لبيان نقاط الضعف وأي متطلبات جديدة.
إسناد المسؤولية للأشخاص	تعيين المسؤوليات والمهام الواضحة لوظائف رقابة الجودة (أمور الاستقلالية والاستشارة ومراجعة

الملف وغيرها)	تطوير الموظفين من خلال:
تطوير كفاءة الموظفين ومكافأة الأعمال ذات الجودة	<ul style="list-style-type: none"> <li>• وضع وصف واضح للعمل وتقييمات أداء سنوية موثقة مما يجعل جودة العمل ذات أولوية؛</li> <li>• تقديم الحوافز/ المكافآت للأعمال ذات الجودة؛ و</li> <li>• اتخاذ إجراءات تأديبية حين يتم انتهاك سياسات الشركة بشكل متعمد.</li> </ul>
التحسين المستمر	اتخاذ إجراءات فورية لتصحيح العيوب حين يتم تحديدها، على سبيل المثال من خلال رقابة ملف العملية للشركة، بما في ذلك الفحص الدوري لملفات العملية المكتملة.
وضع مثال يحتذى به	تزويد الموظفين بمثال إيجابي يحتذى به يعكسه الشركاء في سلوكياتهم اليومية. على سبيل المثال إذا أبرزت سياسة ما الحاجة إلى عمل ذو جودة، فلا ينبغي أن يتعرض الموظف للانتقاد لتجاوزه الوقت المحدد إذا كان ذلك مبرراً.

### ٣. ٤ تقييم مخاطرة الشركة

تعتبر إدارة المخاطرة عملية مستمرة تساعد الشركة في توقع الأحداث السلبية، وتطوير الإطار من أجل صنع قرار فعال، وتوزيع موارد الشركة بشكل مريح.

وتوجد بعض أشكال إدارة المخاطرة في معظم الشركات، وغالباً ما تكون غير رسمية أو موثقة. ويحدد الشركاء المستقلون بشكل نموذجي المخاطر ويستجيبون لها مرتكزين على مشاركتهم المباشرة مع الشركة وعملائهم. ويُعتبر تشكيل وتوثيق العملية للشركة ككل نهجاً إستباقياً وذو فعالية أكبر لتقييم المخاطر. ولا يجب أن يستغرق ذلك وقتاً طويلاً أو بطيئاً حتى يتم تنفيذه، لا سيما أن الإدارة الفعالة لتقييم المخاطر للشركة يمكن أن تؤدي إلى توتر أقل للشركاء والموظفين، وتوفير في الوقت والكلفة، وتحسين فرص تحقيق أهداف الشركة.

ويمكن استخدام عملية بسيطة لتقييم المخاطر في أي شركة مهما كان حجمها، حتى للشركات ذات الملكية المنفردة. وهي تتكون من الأنشطة التالية.

### التوضيح ٣. ٤ - ١

النشاط	الوصف
تحديد تحمل المخاطرة للشركة	يمكن تحديد التحمل بأن تكون مبالغ كمية مثل عمليات الشطب المسموح بها للعمل الجاري، أو أن تكون عوامل نوعية مثل سمات العملاء غير المقبولة للشركة. وحين يتم وضعها، تقدم قدرات الاحتمال هذه للشركاء والموظفين نقطة مرجعية مفيدة من أجل صنع القرار (على سبيل المثال عمليات الشطب وقبول العملاء وغيرها).
تحديد ما يمكن أن يسير بشكل خاطئ	تحديد الأحداث (أي عوامل أو التعرض للمخاطرة) والتي يمكن أن تمنع الشركة من تحقيق أهدافها المذكورة. وتستلزم هذه الخطوة أن تكون الشركة قد قامت فعلاً بوضع أهداف واضحة والتزمت بأداء عمل ذو جودة.
وضع أولويات المخاطر	باستخدام قدرات احتمال المخاطرة الموضوعية أعلاه، قم بوضع أولويات الأحداث مرتكزاً على تقييم الاحتمالية والأثر.
ما هي الاستجابات المطلوبة؟	قم بتطوير استجابة ملائمة للمخاطر المُقيّمة للتقليل من الأثر المحتمل ضمن قدرات الاحتمال المقبولة للشركة. يتم إدراج الأحداث المحتملة (المخاطر) ذات الأولوية الأعلى في البداية.
إسناد المسؤولية	تُسند المسؤولية إلى شخص ما من أجل اتخاذ الإجراء الملائم وإدارة المخاطرة على أساس يومي، وذلك لجميع المخاطر التي تتطلب إجراء أو مراقبة.
تقدم سير المراقبة	يُطلب تقارير دورية (بسيطة) من كل شخص تم تعيينه لإدارة المخاطر لمصلحة الشركة (ويمكن أن يشير هذا إلى مسائل منها الامتثال لإجراءات رقابة الجودة في الشركة، ومتطلبات التدريب، وتقييمات الموظفين والأمور الاستقلالية المشار إليها).

وبيين التوضيح أدناه عينة محتملة من ورقة تقييم المخاطر للشركة:

### التوضيح ٣. ٤-٢

الشركة إعداد تاريخ الإعداد

#	الحدث - عامل المخاطرة ما الذي قد يمنع تحقق أهداف الشركة	التبعات المحتملة	تقييم المخاطر المتأصل			استجابة الشركة لخفض/ إدارة المخاطرة	من المسؤول؟	المخاطرة المتبقية (مرتفعة، متوسطة، منخفضة)	إجراء إضافي مطلوب	
			احتمالية الحدوث	الأثر	النتيجة المرتبطة				ماذا؟	من؟
١	قبول الشركة لعميل ذو مخاطرة عالية	وقت غير مدفوع الأجر و/أو تقاضي	٤	٤	١٦	الشريك الإداري	منخفضة	لا شيء		
٢	قد لا يتم تحديد موضوع الإستقلالية في العميل الجديد/القائم	من غير الملائم إبداء رأي، يمكن أن يؤدي ذلك إلى فقدان السمعة في المجتمع	٢	٤	٨	جاك بيلينغ	منخفضة	لا شيء		
٣	لم يتم التخطيط لعملية التدقيق بالشكل الملائم	إهدار الموظفين للووقت، إغفال عوامل مخاطرة (وهي الاحتياط) واستجابة تدقيق غير مناسبة	٤	٥	٢٠	جو غيسب	منخفضة	لا شيء		
٤	الموظفين ليسوا على دراية بسريران معايير وضوح جديدة	ضعف العمل ذو الجودة والذي لا يمثل لمعايير التدقيق الدولية	٤	٥	٢٠	جو غيسب	متوسطة	يتطور جو عملية متابعة ما إذا كان الموظفين يحضرون فعلياً الدورات	جو غيسب بتاريخ ١/١/١٥	

ملاحظات:-

تُقيّم إحصائية الحدوث على سلم التقدير من ١ إلى ٥ (بعيد جداً = ١ غير مرجح = ٢ ممكن = ٣ من المرجح = ٤ مؤكد على الأغلب = ٥)  
يُقيّم الأثر على سلم التقدير من ١ إلى ٥ (غير مهم = ١ قاصر التأثير = ٢ متوسط التأثير = ٣ كبير التأثير = ٤ تأثير جوهري = ٥)  
تُقيّم المخاطرة المتبقية بأنها إما منخفضة أو متوسطة أو مرتفعة. وهي المخاطرة المتبقية بعد تطبيق استجابة الشركة)

### ٣. ٥ نظم المعلومات

تمتلك معظم الشركات نظم معلومات متطورة جداً لتتبع العملاء والوقت وإصدار الفواتير، والنفقات والموظفين وإدارة ملف العملية، إلا أن نظم المعلومات التي تتبع جودة العمل المُنتج والامتثال لكتيب رقابة الجودة للشركة ليست متطورة غالباً بالشكل المطلوب.

وينبغي أن تُصمم نظم المعلومات لتخاطب المخاطر المحددة والمقيمة كجزء من عملية تقييم المخاطرة للشركة.

وتتضمن جوانب رقابة الجودة والتي استحققت التوثيق والمراجعة المستمرة تعقب المواضيع التي تم بيانها في التوضيح التالي.

### التوضيح ٣. ٥-١

الوصف	المتابعة
<ul style="list-style-type: none"> <li>تقييمات قبول/استمرار العميل</li> <li>تقارير من جميع الأشخاص المسؤولين عن بعض جوانب الجودة. بما في ذلك محاضر اجتماعات اللجنة (أي رقابة الجودة)، أو القضايا التي تم تناولها أو أنه ببساطة لا يوجد ما يستدعي إعداد تقارير لها.</li> <li>إبلاغات على نطاق الشركة في موضوع الجودة.</li> <li>تقارير الرقابة الأحدث، وخطوات الإجراء المحددة لكل خلل يوجد أو لكل توصية تُقدم (من وماذا وأين وغيرها). وتعقب التواريخ أيضاً عند اكتمال خطوات الإجراء وإرسال رسائل تذكير إذا لزم الأمر.</li> <li>تفاصيل لأي شكاوى عميل أو طرف ثالث بخصوص عمل الشركة أو سلوك موظفي الشركة. وأيضاً تعقب كيفية تحري تلك الشكاوى، وتقديم النتائج والاتصالات مع المشتكي، وأي إجراء تم اتخاذه.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تعرض الشركة للمخاطرة والتزام الموظفين بالجودة</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>قائمة بعمليات توظيف الأموال المحظورة.</li> <li>تفاصيل بما تم تحديده من تهديدات أخلاقية (بما في ذلك الإستقلالية)، والأمور الوقائية المتعلقة والتي تم تطبيقها في سبيل إزالة أو التقليل من تلك التهديدات على الأقل.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>السلوك الأخلاقي والإستقلالية</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>عرض التوظيف</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>الموظفين</li> </ul>

السلوك الأخلاقي ومعايير التدقيق الدولية ورقابة الجودة

<ul style="list-style-type: none"> <li>• دليل الفحوصات المرجعية المتخذة على الموظفين الجدد.</li> <li>• الإجراءات المُتبعة في سبيل إرشاد وتوجيه وتدريب الموظفين الجدد.</li> <li>• نسخ ووضع تاريخ لتأكيدات الموظفين السنوية عن الإستقلالية، ودراية الموظفين بكتيب رقابة الجودة للشركة.</li> <li>• دليل تقييمات الموظفين بما في ذلك التاريخ، وأي إجراءات ناتجة مثل حضور التدريبات وغيرها.</li> <li>• جدولة الموظفين وعمل مقارنة بين الجدولة المخططة والفعلية.</li> <li>• مواعيد دورات التدريب الداخلية والخارجية، والمواضيع التي تم تغطيتها، وأسماء أولئك الذين حضروا.</li> <li>• تفاصيل أي إجراءات تأديبية تم اتخاذها.</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• جدولة مواعيد اجتماع فريق التخطيط ومتى تم إنعقادها فعلياً لجميع عمليات التدقيق.</li> <li>• ما الملفات المطلوبة في مراجعات رقابة جودة العملية، ومن تم تعيينه، والتاريخ المحدد. ومن ثم مطابقة الخطة بمن قام فعلياً بأداء المراجعة؛ ومتى تمت؛ وأي مسائل أثرت مع حلها.</li> <li>• أسباب أي ابتعاد عن أي متطلب معيار تدقيق دولي معمول به، وإجراءات التدقيق البديلة المؤداة لتحقيق هدف ذلك المتطلب.</li> <li>• تفاصيل الإستشارات مع الآخرين، وحل أي قضايا تدقيق/محاسبية إن وجدت تم اثارتها.</li> <li>• أسباب تأخيرات العملية، وكيف تم تناول مثل تلك التأخيرات وحلها. ويمكن أن يتضمن ذلك التغيرات في طاقم الموظفين، وتأخيرات في الحصول على المعلومات، وعدم توفر موظف للعمل، وقيود النطاق، وأي خلافات مع إدارة العمل.</li> <li>• وضع تاريخ لتقرير المدقق والإمتثال للتوصية خلال مدة ٦٠ يوماً من جمع ملفات العملية النهائي.</li> <li>• كيف تم تناول ملاحظات المراقب على الملف.</li> </ul>	إدارة العملية

### ٦.٣ أنشطة المراقبة

تُصمم أنشطة المراقبة لضمان الإمتثال مع سياسات وإجراءات الشركة الموضوعية.

وتعتبر الطريقة الممكنة لتصميم وتنفيذ ومتابعة رقابة الجودة هي بإتباع عملية (خط-نفيذ-راجع-حسن). وتم وصف كل من هذه المكونات أدناه.

#### التوضيح ٦.٣ - ١

الخطوة	الوصف
خط	وضع الأهداف وعمليات إدارة الرقابة الضرورية لتقديم المخرجات المطلوبة.
نفيذ	تنفيذ العمليات الجديدة وغالباً على نطاق صغير إن كان ذلك ممكناً.
راجع	قياس العمليات الجديدة ومقارنة النتائج بالنتائج المتوقعة للتحقق من أي فروقات.
حسن	تحليل الفروقات من أجل تحديد أسبابها. وتكون كل واحدة منها جزءاً في واحدة أو أكثر من خطوات (خط-نفيذ-راجع-حسن). ويتم تحديد مكان تطبيق التغيرات بما في ذلك التحسين.

على سبيل المثال، قد يقضي هدف الشركة بعدم إصدار تقرير التدقيق حتى يتم توضيح جميع الإستفهامات والبنود العالقة. كما تقضي السياسة المطلوبة بعدم إصدار أو حفظ، أو من ناحية أخرى نشر، تقرير العملية النهائي حتى يتم الحصول على الموافقات المحددة الأكيدة. ويمكن التحكم بتنفيذ السياسة من خلال عملية الإصدار الأخير حيث يؤكد الشخص الحصول على جميع الموافقات وتوثيقها على أرض الواقع. كما يمكن التحقق من فعالية السياسة من خلال القيام بعمليات تفتيش دورية على التواريخ المصادق عليها. وإذا تم تحديد إنحرافات فيها، يُحقق في أسباب ذلك ويتم اتخاذ الإجراءات المناسبة كالإجراءات التأديبية أو التدريب أو يتم أخذ التغيرات في السياسة بالإعتبار.

ولا تعتبر أنشطة الرقابة التي تتناول جميع السياسات والإجراءات ممكنة أو فعالة من حيث التكلفة. وينبغي على الشركات استخدام التقدير المهني وتقييمات المخاطرة لتحديد أي أنشطة الرقابة يجب أن تنفذ. ويمكن اعتبار أنشطة الرقابة ل:-

- جميع السياسات والإجراءات الموثقة في كتيب رقابة الجودة للشركة؛

- سياسات سير عمل المكتب؛
- السياسات والإجراءات التشغيلية؛ و
- السياسات والإجراءات الأخرى ذات العلاقة بالموظفين.

ويتناول نطاق تصميم أنشطة رقابة الجودة جميع متطلبات رقابة الجودة والسلوك الأخلاقي والإستقلالية، وإمتثال الشركة لمعايير التدقيق الدولي ذات العلاقة بالتدقيق.

### التوضيح ٣ . ٦-٢

#### نطاق أنشطة الرقابة الممكنة



### ٧ . ٣ المتابعة

إن إحدى المكونات الهامة في نظام الرقابة هي متابعة ملائمة وفعاليتها التشغيلية. ويمكن تحقيق ذلك من خلال مراجعة مستقلة لفعالية تشغيل السياسات والإجراءات على مستوى الشركة والعملية، وتفتيش ملفات العملية المكتملة.

وتساعد عملية المتابعة الفعالة في تطوير ثقافة التحسين المستمر، حيث يلتزم الشركاء والموظفون بالعمل ذو الجودة، ويتم مكافأتهم لقاء الأداء المتحسن.

ويمكن تقسيم عملية المتابعة للشركة إلى قسمين كما يلي:-

- **المتابعة المستمرة** (بخلاف عملية تفتيش الملفات الدورية) يساعد الاعتبار والتقييم المستمرين (يقترح أن يتم ذلك سنوياً) لنظام رقابة الجودة في الشركة في ضمان أن تكون السياسات والإجراءات المعمول بها ذات علاقة وملائمة وذات تشغيل فعال. وحين يتم أداؤها وتوثيقها على أساس سنوي، تدعم هذه المتابعة متطلب إبلاغ الموظفين سنوياً بخطط الشركة في سبيل تحسين جودة العملية. ويتناول نطاق المتابعة المستمرة هذا كل مكون من مكونات رقابة الجودة، ويتضمن تقييم ما إذا:-
  - تم تحديث كتيب رقابة الجودة في الشركة لتلبية المتطلبات والتطورات الجديدة؛
  - أنجز أولئك الذين أسندت لهم مسؤوليات رقابة الجودة في الشركة (إن وجدت) أدوارهم فعلياً؛
  - تم الحصول على التأكيدات الخطية (من قبل الشركاء والموظفين) من أجل ضمان إمتثال كل فرد لسياسات وإجراءات الشركة فيما يخص الإستقلالية والسلوك الأخلاقي؛
  - كان يوجد تطوير مهني مستمر للشركاء والموظفين؛
  - كانت القرارات المتعلقة بقبول واستمرارية علاقات العميل والعمليات المحدد ممثلة لسياسات وإجراءات الشركة؛
  - يتم إتباع قانون السلوك الأخلاقي؛

- تم تعيين أشخاص مؤهلين بشكل ملائم كمراجعين رقابة جودة العملية واستكمال المراجعات التي تمت قبل وضع تاريخ تقرير التدقيق،
- تم تبليغ الموظفين المناسبين عن العيوب التي تم تحديدها،
- تم القيام بالمتابعة الملائمة لضمان أن العيوب المحددة تم تناولها في الوقت المناسب.

#### • عمليات تفتيش الملفات المكتملة الدورية

يتضمن الاعتبار والتقييم المستمرين لنظام رقابة الجودة في الشركة تفتيشاً دورياً على ملف عملية واحد مكتمل على الأقل لكل شريك. ويُطلب ذلك لضمان الإمتثال للمتطلبات المهنية/ القانونية، وأن تقارير التأكيد التي يتم إصدارها ملائمة في الظروف. كما تساعد عمليات التفتيش الدورية في تحديد العيوب والاحتياجات التدريبية، وتهيئ الشركة لعمل التغييرات الضرورية في الوقت المناسب.

وعند اكتمال المراجعة يُعدّ المتابع تقريراً، بعد النقاش مع الشركاء، يتم تبليغه إلى جميع المديرين والموظفين المهنيين جنباً إلى جنب مع خطوات الإجراء المُتخذ.

### من الذي يمكن تعيينه كمتابع؟

#### • متابعة السياسات على مستوى الشركة

يتم أداء مراجعة الإمتثال لسياسات الشركة من قبل شخص مؤهل بشكل مناسب بحيث لا يكون مسؤولاً بالعادة عن إدارة أو تطوير رقابة الجودة ضمن نطاق الشركة. إلا أن المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ يدرك بأن ذلك قد لا يكون دائماً ممكناً في الشركات الصغيرة، ولذلك تكون المتابعة الذاتية مقبولة. وبدلاً من ذلك يمكن تعيين شخص من خارج الشركة، بحيث يمتلك الكفاءة والقدرات ليقوم بدور شريك في العملية. ومن شأن ذلك أن يعزز إستقلالية ونزاهة الشركة.

#### • عمليات تفتيش الملفات المكتملة

يجب أن يكون الشخص الذي يتم تعيينه لتفتيش ملفات العملية المكتملة مؤهلاً بشكل مناسب، وأن لا يكون مشتركاً في أداء العملية أو مراجعة رقابة جودة العملية للملف.

### ٣. ٨ الإمتثال لمعايير التدقيق الدولية ذات العلاقة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية/المعيار الدولي لرقابة الجودة ١
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١٨	ينبغي أن يمثل المدقق لكافة معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بالتدقيق. ويكون معيار تدقيق دولي معين مرتبطاً بعملية التدقيق عندما يكون نافذ المفعول وتكون الظروف التي يتناولها المعيار قائمة. (المرجع: الفقرات ١٥٩-٥٥١)
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ٢٢	مع مراعاة الفقرة ٢٣، ينبغي أن يمثل المدقق لكل متطلب يقتضيه معيار تدقيق دولي ما، إلا في حال، في ظروف عملية التدقيق:- (أ) كان معيار التدقيق الدولي كاملاً غير مرتبط؛ أو (ب) كان المتطلب غير مرتبط لأنه متطلب شرطي والشرط غير قائم. (المرجع: الفقرتان ٧٢١-٧٣١)
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ٢٣	في ظروف استثنائية، قد يرى المدقق بأنه من الضروري الحياد عن متطلب ذي علاقة في معيار تدقيق دولي معين. وفي هذه الحالات، ينبغي أن يؤدي المدقق إجراءات تدقيق بديلة من أجل تحقيق هدف ذلك المتطلب. ومن المتوقع أن تنشأ حاجة المدقق إلى الحياد عن متطلب ذي علاقة فقط عندما يقتضي ذلك المتطلب القيام بإجراء محدد وعندما يكون ذلك الإجراء غير فعال في تحقيق هدف المتطلب في الظروف الخاصة للعملية. (المرجع: الفقرة ١٧٦)
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ١٢	في حال وجد المدقق، في حالات استثنائية، بأنه من الضروري الحياد عن متطلب ذي علاقة في معيار تدقيق دولي، يتعين على المدقق توثيق كيفية تحقيق إجراءات التدقيق البديلة التي تم أدائها لهدف ذلك المتطلب ودواعي هذا الحياد. (المرجع: الفقرتان ١٨١-١٩٠).

وتحدد معايير التدقيق الدولية مسؤوليات ومتطلبات المدققين عند القيام بالتدقيق. وكما هو مذكور في الفقرات ١٨ و ٢٢ و ٢٣ من معيار التدقيق الدولي ٢٠٠، ينبغي على المدقق الإمتثال لكل متطلب ذو علاقة (يرد في قسم المتطلبات لمعايير التدقيق الدولية)، إلا في ظروف إستثنائية يتم أداء اجراءات تدقيق بديلة لتحقيق هدف ذلك المتطلب. وتجدر ملاحظة ما يلي:-

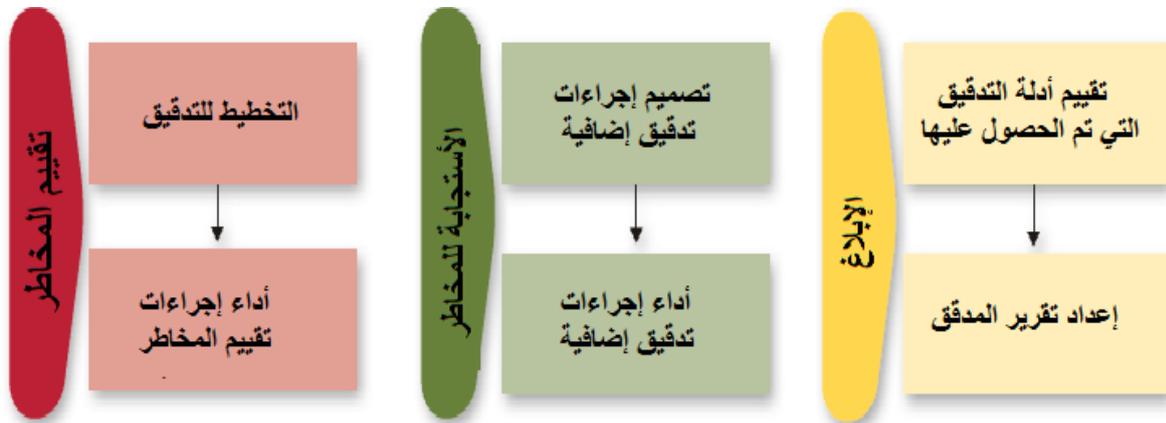
### التوضيح ٣. ١-٨

معايير التدقيق الدولية	الوصف
الحالة	تقدم معايير التدقيق الدولية، مُجتمعة، معايير لعمل المدقق في تلبية أهدافه الشاملة. وتتعامل معايير التدقيق الدولي مع المسؤوليات العامة للمدقق، إضافة إلى المزيد من اعتبارات المدقق ذات العلاقة بتطبيق تلك المسؤوليات الخاصة بالموضوعات المحددة.
الإرتباط	قد لا تكون بعض معايير التدقيق الدولية (وبالتالي جميع متطلباتها) ذات علاقة في الظروف (على سبيل المثال التدقيق الداخلي أو حسابات المجموعة). وتحتوي بعض معايير التدقيق الداخلي متطلبات شرطية. وتعتبر تلك المتطلبات ذات علاقة حين تُطبق الظروف المُتصورة ويتواجد الشرط. ويجب توثيق أي إبتعاد عن متطلبات معايير التدقيق الدولي ذات العلاقة، جنباً إلى جنب مع إجراءات التدقيق البديلة التي تم تأديتها والأسباب المؤدية للإبتعاد.
القوانين المحلية	قد يُطلب من المدققين (بالإضافة إلى معايير التدقيق الدولي) الإمتثال لمتطلبات قانونية وتنظيمية محددة أو معايير تدقيق أخرى لنطاق إختصاص أو بلد محدد.
أخرى	يتم توضيح النطاق وتاريخ السريان وأي قيود محددة على تطبيق معيار تدقيق معين في معيار التدقيق الدولي. إلا أن تاريخ السريان لمعيار التدقيق الدولي قد يتأثر بواسطة المتطلبات القانونية في نطاق إختصاص معين. وما لم يتم خلاف ما ذُكر في معيار التدقيق الدولي، يُسمح للمدقق بتطبيق معيار التدقيق الدولي قبل تاريخ السريان المحدد فيها.

## ٤. التدقيق المبني على المخاطر - نبذة عامة

محتوى الفصل	معيار التدقيق الدولي ذو العلاقة
أهداف المدقق والمكونات الأساسية والنهج في سبيل أداء تدقيق مبني على المخاطر.	متعددة

التوضيح ٤.٠-١



الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١١	<p>لدى إجراء عملية تدقيق للبيانات المالية، تتلخص الأهداف الشاملة للمدقق فيما يلي:-</p> <p>(أ) الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أو خطأ، مما يمكن المدقق من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت البيانات معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار معمول به لإعداد التقارير المالية؛</p> <p>(ب) الإبلاغ عن البيانات المالية، والاتصال بشأنها حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المدقق.</p>

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ٣	إن الهدف من إجراء عملية تدقيق هو تعزيز درجة ثقة المستخدمين المستهدفين في البيانات المالية. ويتم تحقيق ذلك من خلال تعبير المدقق عن رأيه حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة من كافة النواحي الهامة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. وفي حالة معظم أطر الأهداف العامة، يكون رأي المدقق حول ما إذا كانت البيانات المالية معروضة بشكل عادل من كافة النواحي الهامة، أو ما إذا كانت تنقل وجهة نظر صحيحة وعادلة وفقاً لإطار العمل. وإن عملية تدقيق تم أداؤها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ومتطلبات السلوك الأخلاقي ذات العلاقة تمكن المدقق من تكوين ذلك الرأي. (المرجع: الفقرة أ١)
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ٥	تقتضي معايير التدقيق الدولية، كأساس لرأي المدقق، أن يحصل المدقق على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أو خطأ. وإن التأكيد المعقول هو مستوى عالٍ من التأكيد، ويتم الحصول عليه عندما يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للحد من مخاطرة التدقيق (أي مخاطرة أن يعبر المدقق عن رأي غير مناسب عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية) إلى مستوى منخفض مقبول. ومع ذلك، لا يعتبر التأكيد المعقول مستوى مطلقاً من التأكيد بسبب وجود قيود كامنة لعملية التدقيق ينتج عنها معظم أدلة التدقيق التي يستخلص منها المدقق استنتاجات ويستند إليها في تكوين رأيه ليكون مقنعاً أكثر من كونه قاطعاً. (المرجع: الفقرات ٣٠-٥٤)
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ٣٦١	قد تظهر مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستويين:- <ul style="list-style-type: none"> <li>المستوى الكلي للبيانات المالية؛ و</li> <li>مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.</li> </ul>
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ٤٢١	لا تشير معايير التدقيق الدولية عادة إلى مخاطرة كامنة ومخاطرة رقابة بشكل منفصل، بل تشير إلى تقييم موحد "لمخاطر الأخطاء الجوهرية". ومع ذلك، قد يُجري المدقق تقييمات منفصلة أو موحدة للمخاطرة الكامنة ومخاطرة الرقابة بالإعتماد على أساليب أو منهجيات التدقيق المفضلة وإعتبارات عملية. وقد يتم التعبير عن تقييم لمخاطر الأخطاء الجوهرية باستخدام مصطلحات كمية مثل النسب المئوية أو مصطلحات غير كمية. وفي أي حالة من هذه الحالات تُعد حاجة المدقق لإجراء تقييمات مناسبة للمخاطر أكثر أهمية من الأساليب المختلفة التي قد يتم استخدامها في التقييم.
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ٤٧	ليس من المتوقع، ولا يستطيع، أن يقوم المدقق بالحد من مخاطرة التدقيق تماماً وبالتالي فإنه لا يستطيع الحصول على تأكيد مطلق حول خلو البيانات المالية من الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال أو الخطأ. ويعود ذلك وجود قيود كامنة لعملية التدقيق تنتج عنها معظم أدلة التدقيق التي يستخدمها المدقق في التوصل إلى استنتاجات وبناء رأيه عليها ليكون مقنعاً أكثر منه قاطعاً. وتنشأ القيود الكامنة لعملية التدقيق من:- <ul style="list-style-type: none"> <li>طبيعة التقارير المالية؛</li> <li>طبيعة إجراءات التدقيق؛ و</li> <li>الحاجة إلى إجراء عملية التدقيق خلال فترة زمنية معقولة وبتكلفة معقولة.</li> </ul>

#### ٤. ١ لمحة عامة

- يمكن تلخيص الأهداف الشاملة للمدقق والمذكورة في معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١١ كما يلي:-
- الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ، مما يُمكن المدقق من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية مُعدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار إعداد تقارير مالية مطبق؛ و
  - الإبلاغ عن البيانات المالية، والإلتصال بشأنها حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المدقق.

#### التأكيد المعقول

يُعتبر التأكيد المعقول مستوى عالٍ من التأكيد ولكن ليس مُطلق. ويتم الحصول عليه عندما يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للحد من مخاطرة التدقيق (أي مخاطرة أن يعبر المدقق عن رأياً غير مناسب عندما تحتوي البيانات المالية على أخطاء

جوهرية) إلى مستوى منخفض مقبول. ومع ذلك لا يمكن للمدقق أن يقدم تأكيد مطلق بسبب القيود المتأصلة في العمل المنفذ. وينتج هذا من غالبية أدلة التدقيق (والتي على إثرها يستخلص المدقق الاستنتاجات ويستند إليها في تكوين رأيه) ليكون مُقنعاً أكثر من كونه قاطعاً.

### القيود المتأصلة للتدقيق

يبين التوضيح بعض القيود المتأصلة لعمل التدقيق الذي يتم أدائه.

#### التوضيح ٤. ١-١

القيود	الأسباب
طبيعة إعداد التقارير المالية	<p>يتضمن إعداد البيانات المالية:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>التقدير من قبل الإدارة في إعداد البيانات المالية وتطبيق شرط العرض والإفصاح الخاص بإطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ و</li> <li>القرارات الذاتية أو التقييمات (مثل التقدير) من قبل الإدارة والمتضمنة مدى التفسيرات أو التقديرات المقبولة.</li> </ul>
طبيعة أدلة التدقيق المتوفرة	<p>يتألف معظم عمل المدقق في تشكيل قرار المدقق من الحصول على دليل التدقيق وتقييمه. ويميل هذا الدليل لأن يكون مقنعاً في طابعه أكثر منه حاسماً.</p> <p>ويتم الحصول على دليل التدقيق بشكل أساسي من إجراءات التدقيق التي يتم أدائها خلال مسار التدقيق. كما قد يتضمن أيضاً معلومات تم الحصول عليها من المصادر الأخرى مثل:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>التدقيقات المسبقة؛</li> <li>إجراءات رقابة الجودة في الشركة لقبول وإستمرارية العمل؛</li> <li>السجلات المحاسبية للمنشأة؛ و</li> <li>دليل التدقيق المُعد من قبل خبير موظف أو مكلف من قبل المنشأة.</li> </ul>
طبيعة إجراءات التدقيق	<p>لا تكشف إجراءات التدقيق، مهما وضعت بعناية، كل البيانات الخاطئة.</p> <p>يوضع بالإعتبار ما يلي:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>تضع أي عينة تقل عن ١٠٠% من المجتمع بعض المخاطرة بأن لا يتم كشف البيانات الخاطئة؛</li> <li>قد لا تقدم الإدارة أو الآخرون، بقصد أو دون قصد، المعلومات الكاملة المطلوبة. وقد يتضمن الاحتيال مخططات معقدة ومنظمة بعناية وضعت لإخفاء ذلك الاحتيال؛ و</li> <li>قد لا تكشف إجراءات التدقيق المستخدمة لجمع دليل التدقيق نقصان بعض المعلومات.</li> </ul>
توقيت إعداد التقارير المالية	<p>يميل ارتباط/ قيمة المعلومات المالية إلى الإنخفاض مع مرور الوقت، ولذلك توجد حاجة لأن يوضع توازن بين موثوقية المعلومات وكلفتها.</p> <p>ويتوقع مستخدمو البيانات المالية أن يبدي المدقق رأيه ضمن فترة معقولة وبكلفة معقولة. وبناءً على ذلك، ليس من العملي تناول جميع المعلومات التي قد توجد، أو تتبع كل مسألة بشكل مستنزف على فرضية أن تكون المعلومات خاطئة أو احتيالية ما لم يثبت خلاف ذلك.</p>

### نطاق التدقيق

يُعتبر نطاق عمل المدقق وتقديم الرأي مقتصرًا عادة على ما إذا كانت البيانات المالية مُعدّة، بكافة نواحيها الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. وكنتيجة لذلك، لا يؤكد تقرير المدقق غير المعدل الجدوى المستقبلية للمنشأة، ولا كفاءة أو فعالية ما قامت به الإدارة في تسيير شؤون المنشأة.

ويتطلب أي توسيع لمسؤولية التدقيق الأساسية، مثل تلك المطلوبة من قبل القوانين المحلية أو أنظمة الأوراق المالية، من المدقق القيام بعمل إضافي، وتعديل أو توسيع تقرير المدقق وفقاً لذلك.

## الأخطاء الجوهرية

تحدث الأخطاء الجوهرية (سواءً كانت فرديةً أو مجتمعة مع جميع البيانات الخاطئة غير المصححة والإفصاحات المفقودة/ المضللة في البيانات المالية) حين يُمكن بشكل معقول توقع تأثيرها على القرارات الاقتصادية للمستخدم والمتخذة بناءً على البيانات المالية.

### التوكيدات

التأكيدات هي عبارة عن إقرارات من قبل الإدارة، سواء كانت صريحة أو ضمنية، وتكون تلك الإقرارات متضمنة في البيانات المالية. وترتبط بالاعتراف بفئات المعاملات، والأحداث، وأرصدة الحسابات، والإفصاحات وقياسها وعرضها في البيانات المالية. فعلى سبيل المثال، يرتبط تأكيد الاكتمال بجميع المعاملات والأحداث التي كان ينبغي تسجيلها، ويستخدمها المدقق ليأخذ بعين الاعتبار الأنواع المختلفة من الأخطاء المحتملة التي قد تحدث.

### ٢.٤ مخاطرة التدقيق

تعتبر مخاطرة التدقيق هي مخاطرة التعبير عن رأي تدقيق غير ملائم حول البيانات المالية الخاطئة جوهرياً. ويعدّ الهدف من التدقيق هو التقليل من مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول.

ويحتوي التدقيق على مكونين رئيسيين كما هو موضح أدناه.

#### التوضيح ٢.٤ - ١

المصدر	الطبيعة	المخاطرة
أهداف/ عمليات المنشأة وتصميم/ تنفيذ الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية.	قد تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية.	مخاطر متصلة ومخاطر الرقابة
طبيعة ومدى الإجراءات التي قام المدقق بتأديتها.	قد يخفق المدقق في كشف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية.	مخاطر الكشف

ولتقليل مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول، يُطلب من المدقق:-

- تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛ و
- حصر مخاطرة الكشف. ويمكن تحقيق ذلك من خلال أداء الإجراءات التي تستجيب إلى المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، وعلى كل من مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

### مكونات مخاطرة التدقيق

تم وصف المكونات الرئيسية لمخاطرة التدقيق في التوضيح التالي.

#### التوضيح ٢.٤ - ٢

التعليق	الوصف	الطبيعة
ويتضمن ذلك أحداث أو شروط (داخلية أو خارجية) يمكن أن تؤدي إلى بيانات خاطئة (خطأ أو احتيال) في البيانات المالية. ويمكن أن تنشأ مصادر المخاطرة (غالباً ما يتم تصنيفها كمخاطر تجارية أو مخاطر احتيال) من أهداف المنشأة، وطبيعة عملياتها/ صناعتها، والبيئة التنظيمية التي تعمل فيها، وحجمها وتعقيدها.	إستجابة التوكيد حول فئة من المعاملات، أو رصيد حساب، أو إفصاح لأخطاء قد تكون جوهرية، فردية أو بمجموعها مع بيانات خاطئة أخرى، قبل إعتبار أي أنظمة رقابة ذات علاقة.	المخاطر المتصلة
تصمم الإدارة أنظمة رقابة للتخفيف من العامل المتأصل (مخاطرة أعمال أو احتيال) المحدد. وتقيم المنشأة مخاطرها	لا يتم منع أو كشف أو تصحيح مخاطرة البيانات الخاطئة التي يمكن أن تحدث في	مخاطر الرقابة

<p>(تقييمات المخاطرة) ومن ثم تصمم وتنفذ أنظمة الرقابة الملائمة للتقليل من انكشاف مخاطرتها إلى مستوى جيد (مقبول).</p> <p>قد تكون أنظمة الرقابة:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• سائدة بطبيعتها، مثل موقف الإدارة تجاه الرقابة، والالتزام بتوظيف أشخاص ذوي كفاءة، ومنع الاحتيال. ويتم تقييم الرقابة على مستوى البيانات المالية؛ و</li> <li>• محددة لبدء أو السير في أو تسجيل معاملة معينة. وتدعى تلك غالباً أنظمة الرقابة على العملية التجارية أو مستوى النشاط أو المعاملات.</li> </ul>	<p>توكيد حول فئة معاملة أو رصيد حساب أو إفصاح بحيث يمكن أن يكون ذلك جوهرياً إما بشكل فردي أو مجتمعاً مع بيانات خاطئة أخرى، في الوقت المناسب من قبل الرقابة الداخلية في المنشأة.</p>	
<p>يقيم المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية (المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة) عند مستويات البيانات المالية والتوكيدات. ويتم بعدها تطوير إجراءات التدقيق للتقليل من مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول. ويتضمن ذلك النظر في المخاطرة المحتملة لكل من:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• اختيار إجراء تدقيق غير ملائم؛</li> <li>• التطبيق الخاطئ لإجراء تدقيق ملائم؛ أو</li> <li>• التفسير الخاطئ للنتائج من إجراء التدقيق.</li> </ul>	<p>لا تكشف مخاطرة أداء الإجراءات من قبل المدقق للتقليل من مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول، الأخطاء الموجودة والتي يمكن أن تكون جوهرية سواء كانت فردية أو مجتمعة مع بيانات خاطئة أخرى.</p>	<p><b>مخاطر الكشف</b></p>

**ملاحظة:** تعرّف معايير التدقيق الدولي مخاطرة الأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد بأنها تتألف من مكونين اثنين: مخاطرة متأصلة ومخاطرة الرقابة. وبناء على ذلك، لا تشير معايير التدقيق الدولي على نحو عادي إلى المخاطرة المتأصلة ومخاطرة الرقابة بشكل منفصل، ولكن إلى تقييم موحد يدعى "مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية". وبالرغم من ذلك يجوز للمدقق أن يقوم بفصل أو جمع تقييمات المخاطرة المتأصلة ومخاطرة الرقابة، معتمداً على تقنيات أو منهجيات التدقيق المفضلة والإعبارات العملية.

## نقطة للتأمل

### المخاطر التجارية ومخاطر الاحتيال المنفصلة

يمكن للعديد من المخاطر المتأصلة أن تؤدي إلى كل من مخاطرتي الأعمال التجارية والاحتيال. قد يخلق نظام محاسبي جديد أخطاء محتملة (تجارية)، ولكن قد يوفر أيضاً الفرصة لشخص ما للتلاعب في النتائج المالية أو إساءة استخدام الأصول (مخاطر الاحتيال).

ولذلك عند تحديد مخاطرة أعمال ما تمعن دائماً في ما إذا كانت تخلق أيضاً مخاطرة احتيال. إذا كانت تفعل ذلك، قم بتسجيل وتقييم مخاطرة احتيال منفصلة عن عوامل مخاطرة تجارية. وإلا فإنه من الممكن أن تشير إستجابة التدقيق فقط لمكون مخاطرة تجارية وليس لمخاطرة الاحتيال.

### تسجيل مخاطر الاحتيال

يتم تحديد الاحتيال غالباً من خلال اختبارات:-

- الأنماط غير الاعتيادية، أو الاستثناءات والوقائع الغريبة في المعاملات/ الأحداث؛ أو
- الأشخاص ذوي الدافع والفرصة والتبرير المنطقي لارتكاب عملية الاحتيال.

إذا تم ملاحظة أي من مثل هذه المسائل (خلال أي مرحلة من مراحل التدقيق)، ينبغي أن يتم تسجيلها وتقييمها كمخاطر احتيال، حتى وإن كانت تبدو في الظاهر غير جوهرية. ويساعد تسجيل هذه المخاطر في ضمان أنها تؤخذ في الاعتبار بشكل ملائم عند تطوير إستجابة التدقيق.

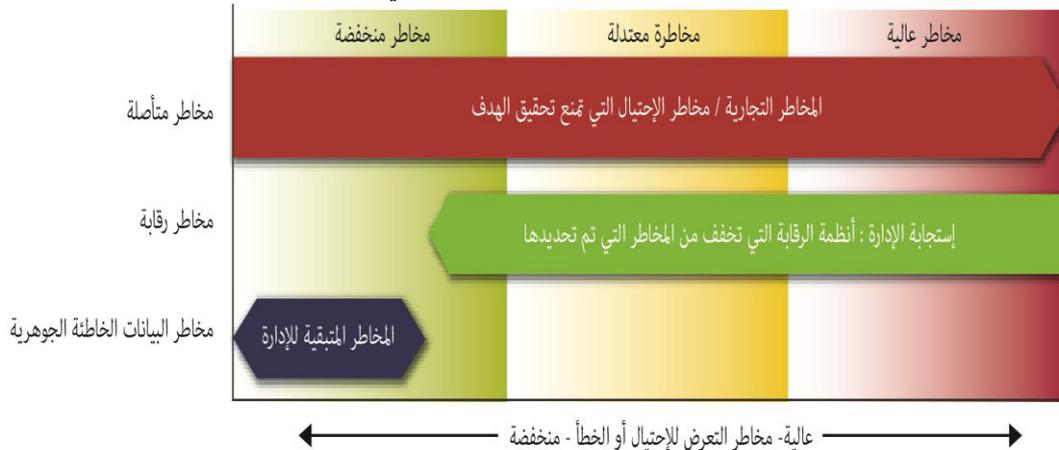
## خلاصة مكونات مخاطرة التدقيق

### التوضيح ٢، ٤-٣

يبين الرسم البياني التالي العلاقات المتبادلة بين المخاطرة والرقابة. ويحتوي شريط المخاطرة المتأصلة على جميع عوامل المخاطر التجارية ومخاطر الاحتيال التي يمكن أن تؤدي إلى خطأ جوهري في البيانات المالية (قبل أي إعتبار للرقابة الداخلية). ويعكس شريط مخاطرة الرقابة إجراءات رقابة المعاملات والسائدة الموضوعية تحت التنفيذ من قبل الإدارة للتخفيف من مخاطرة خطأ البيانات المالية. ويُطلق غالباً على المدى الذي لا تكمل فيه أشرطة مخاطرة الرقابة عملية التقليل من المخاطر المتأصلة مصطلح (المخاطرة المتبقية) للإدارة أو قابلية المخاطرة أو تحمل المخاطرة.

### هدف المنشأة

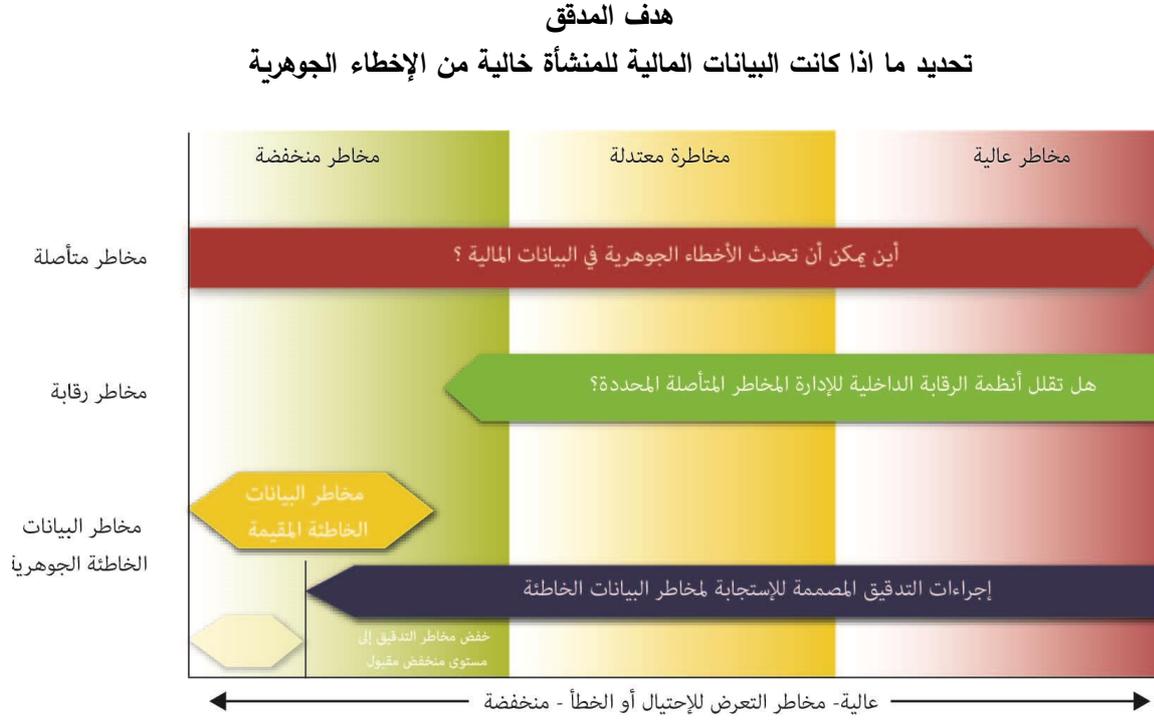
#### إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية



ملاحظة: يختلف طول الأشرطة في التوضيح بناءً على الظروف المعينة وملف المخاطرة للمنشأة.

## التوضيح ٤.٢-٤

يبين هذا الرسم البياني دور المدقق في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية، ومن ثم أداء إجراءات التدقيق الاستجابية المصممة للتقليل من مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل ملائم.



## ملاحظة:-

يختلف طول الأشرطة في التوضيح بناءً على الظروف المعينة وملف المخاطرة للمنشأة، وطبيعة إستجابة المدقق.

## ٤.٣ كيف تقوم بأداء تدقيق مبني على المخاطرة

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	المفردة #
ينبغي أن يخطط ويجري المدقق عملية تدقيق ما مع ممارسة التشكك المهني مدركاً أن الظروف قد تكون موجودة بحيث تؤدي إلى وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية. (المرجع: الفقرات ٢٠٤-٢٠٠)	معييار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١٥
ينبغي أن يمارس المدقق الحكم المهني عند تخطيط وإجراء عملية تدقيق للبيانات المالية. (المرجع: الفقرات ٢٥١-٢٩١)	معييار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١٦
في سبيل الحصول على تأكيد معقول، ينبغي أن يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للحد من مخاطرة التدقيق إلى مستوى متدنٍ مقبول وبالتالي تمكين المدقق من التوصل إلى إستنتاجات معقولة ليبنى عليها رأيه. (المرجع: الفقرات ٣٠٠-٥٤١)	معييار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١٧
في سبيل تحقيق الأهداف الشاملة للمدقق، ينبغي أن يستخدم المدقق الأهداف الواردة في معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة في تخطيط وإجراء عملية التدقيق، مع الأخذ بعين الإعتبار العلاقات المتبادلة بين معايير التدقيق الدولية، وذلك من أجل: (المرجع: الفقرات ٦٩١-٧١١) (أ) تحديد ما إذا كانت أية إجراءات تدقيق، بالإضافة إلى تلك الإجراءات التي تقتضيها معايير التدقيق الدولية، ضرورية طبقاً للأهداف الواردة في معايير التدقيق الدولية؛ و (المرجع: الفقرة ٧٢١) (ب) تقييم ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. (المرجع: الفقرة ٧٣١)	معييار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ٢١

يتضمن التدقيق المبني على المخاطر ثلاث خطوات رئيسية، كما هو موضح أدناه.

#### التوضيح ٤. ٣-١

الخطوة (المرحلة)	الوصف
تقييم المخاطر	يتم القيام بإجراءات تقييم المخاطر لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء المادية في البيانات المالية. ويشمل ذلك تقييم المخاطر الهامة، وأوجه القصور في الرقابة وعدم الامتثال المحدد أو المشتبه به بالقوانين واللوائح التي سيتم تناولها في التدقيق وتوصيلها للمسؤولين عن الحوكمة. يختار المدقق أيضاً مسائل التدقيق الأساسية التي ينبغي تضمينها في تقرير المدقق بالنسبة للمنشآت المدرجة وبالنسبة لجميع حالات التدقيق التي يطبق عليها المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١، والمرتبطة بمسائل التدقيق الأساسية، وذلك بموجب القانون المحلي أو اللوائح أو بشكل طوعي.
الإستجابة للمخاطر	تصميم وأداء المزيد من إجراءات التدقيق والتي تستجيب للمخاطر المحددة والمقيمة للأخطاء الجوهرية، عند كل من مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد.
الإبلاغ	ويتضمن ذلك:- <ul style="list-style-type: none"> <li>تشكيل رأي على أساس دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه وتقييم عرض البيانات المالية والإفصاحات الواردة فيها؛ و</li> <li>إعداد وإصدار تقرير والذي يتناسب مع ما تم الوصول إليه من نتائج.</li> </ul>

ويبين التوضيح أدناه طريقة أبسط لوصف المكونات الثلاثة

#### التوضيح ٤. ٣-٢



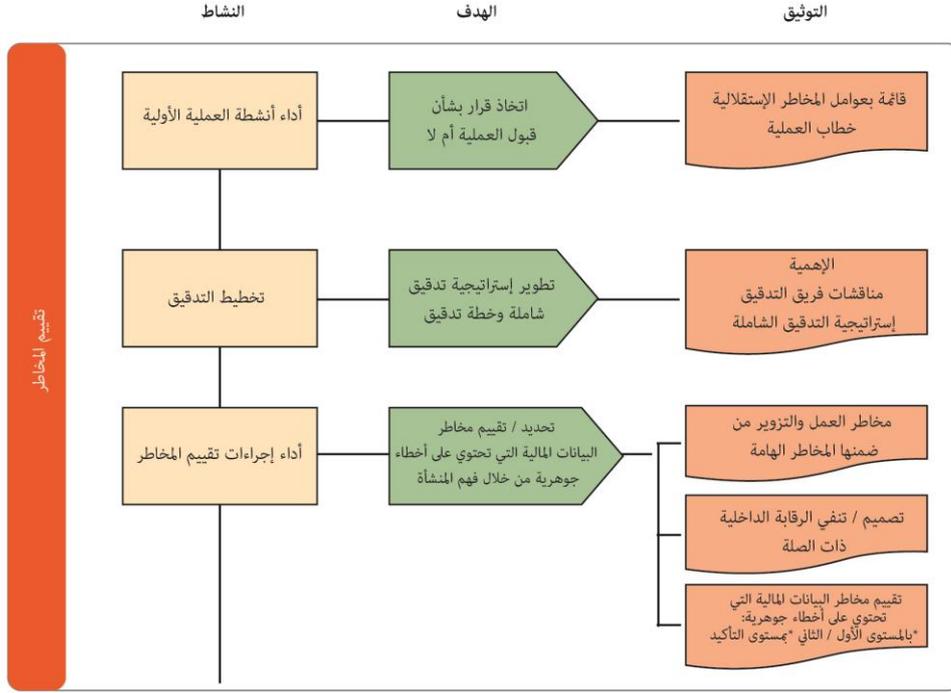
\* "الحدث" هو ببساطة عامل مخاطرة تجارية أو إحتيال (انظر الوصف في المجلد ١، الفصل ٤، التوضيح ٤-٢) بما في ذلك تلك عوامل المخاطرة الناجمة عن غياب الرقابة الداخلية للتخفيف من احتمالات البيانات الخاطئة الجوهرية في البيانات المالية.

ويبين التوضيح أدناه المهام المختلفة التي تتضمنها كل من هذه المراحل الثلاث. وقد تم تناول كل مرحلة من هذه المراحل بمزيد من التفاصيل في الفصول اللاحقة من هذا الدليل.

#### تقييم المخاطر

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
٣١٥ الفقرة ٣	إن هدف المدقق هو تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية الأمر الذي يؤدي إلى توفير أساس تصميم وتطبيق الإستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.

## التوضيح ٤ . ٣-٣



## ملاحظات:-

- (١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.
- (٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.
- (٣) مخاطر البيانات الخاطئة.

وتتضمن مرحلة تقييم المخاطر الفعالة ما يلي:-

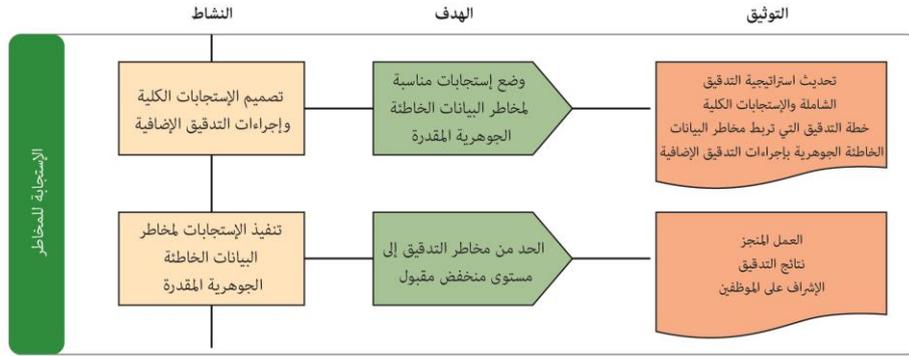
## التوضيح ٤ . ٣-٤

المتطلبات	الوصف
المشاركة الواضحة لأعضاء الأعلى في الفريق	يحتاج شريك العملية والأعضاء الرئيسيون الآخرون في العملية إلى المشاركة بشكل فعال في تخطيط التدقيق، وفي التخطيط والاشتراك في المناقشة بين أعضاء فريق العملية. ويضمن ذلك أن تستفيد خطة التدقيق من خبراتهم ورؤيتهم. ومن الملاحظ أن معايير التدقيق الدولي تشير دائماً إلى مصطلح "مدقق" بأنه الشخص الذي يقوم بأداء العملية. في حين يريد معيار التدقيق الدولي من المتطلب أو المسؤولية أن يتم تحقيقه من قبل شريك العملية، بحيث يستخدم مصطلح "شريك العملية" أكثر من "المدقق".
التأكيد على "التشكك المهني"	لا يمكن التوقع من المدقق أن يتجاهل الخبرات السابقة من صدق ونزاهة إدارة المنشأة وأولئك المكلفين بالحوكمة. ومع ذلك لا يشفع الاعتقاد بصدق ونزاهة الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة للمدقق بحاجته للالتزام بالتشكك المهني، أو يسمح للمدقق بالشعور بالرضا عن أقل من دليل تدقيق سائد عند الحصول على تأكيد معقول.
التخطيط	يضمن الوقت المبذول في تخطيط التدقيق (تطوير إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق) بأن تتحقق أهداف التدقيق بالشكل السليم، وأن يركز عمل موظفي التدقيق دائماً على جمع أدلة لأكثر النواحي أهمية في الأخطاء المحتملة.
مناقشات الفريق واستمرارية	يقدم نقاش/ اجتماع التخطيط للفريق بحضور شريك العملية منتدى رائع لـ:

<ul style="list-style-type: none"> <li>• إعلام الموظفين عن العميل بشكل عام ومناقشة نواحي المخاطرة المحتملة؛</li> <li>• مناقشة فعالية إستراتيجية التدقيق وخطة التدقيق الشاملتين ومن ثم إجراء التغييرات كما يلزم الأمر؛</li> <li>• إجراء عصف ذهني في كيف يمكن للاحتيال أن يقع، ومن ثم تصميم إستجابة ملائمة له؛</li> <li>• مناقشة الإفصاحات عندما تكون هناك درجة أعلى من مخاطر الأخطاء المادية؛ و</li> <li>• تخصيص مسؤوليات التدقيق ووضع الإطارات الزمنية لذلك.</li> </ul> <p>وتعتبر استمرارية الاتصال بين فريق التدقيق طوال فترة العملية مهماً أيضاً، فعلى سبيل المثال مناقشة وتناول أمور التدقيق، أو الأنشطة غير الاعتيادية أو مؤشرات الاحتيال المحتملة. ويتيح ذلك الاتصال بالإدارة في الوقت المناسب، وإجراء، إذا لزم الأمر، تغييرات في إستراتيجية التدقيق وإجراءات التدقيق</p>	الاتصال
<p>تعتبر الخطوة الأكثر أهمية في عملية تقييم المخاطر هي تحديد جميع المخاطر ذات العلاقة. وإذا لم يتم تحديد عوامل المخاطرة التجارية ومخاطرة الاحتيال من قبل المدقق، فلن يتم تقييمهم أو توثيقهم، كما لن يتم تصميم إستجابة تدقيق ملائمة. ولهذا تعتبر إجراءات تقييم المخاطر جيدة التصميم مهمة جداً لفعالية التدقيق. وتحتاج أيضاً إجراءات تقييم المخاطر تلك أن يتم أداؤها من قبل المستوى الملائم من الموظفين</p>	التركيز على تحديد المخاطرة
<p>عند تقييم المخاطر، يتم أيضاً أخذ الإفصاحات الواردة في البيانات المالية بعين الاعتبار. قد تكون الإفصاحات الواردة في البيانات المالية والخاصة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم أقل تفصيلاً أو أقل تعقيداً (على سبيل المثال، تسمح بعض الأطر الخاصة بإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة بأن تقدم إفصاحات أقل في بياناتها المالية). ومع هذا، لا يؤدي ذلك إلى إعفاء المدقق من مسؤولية فهم الإفصاحات وتقييم مخاطر الأخطاء المادية في الإفصاحات المطلوبة.</p>	إفصاحات البيانات المالية
<p>تعتبر الخطوة الأساسية في عملية تقييم المخاطر هي تقييم فعالية استجابات الإدارة (والتي هي تصميم/تنفيذ أنظمة رقابة الإدارة)، إن وجدت، للتقليل من مخاطر الأخطاء الجوهرية المحددة في البيانات المالية. وفي المنشآت الصغيرة، يتم على الأرجح وضع اعتماد أكثر على بيئة الرقابة (مثل كفاءة ونزاهة الإدارة وغيرها) وأقل على أنشطة الرقابة التقليدية (مثل الفصل بين الواجبات وغيرها)</p>	قابلية تقييم إستجابة الإدارة للمخاطرة
<p>تستدعي متطلبات تدقيق معايير التدقيق الدولية استخدام ومن ثم توثيق التقديرات المهمة الموضوعية من قبل المدقق طوال فترة التدقيق. وتتضمن الأمثلة النموذجية على المهام خلال تقييم المخاطرة:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• إتخاذ قرار قبول العميل أو الاستمرارية معه؛</li> <li>• وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة؛</li> <li>• وضع الأهمية النسبية؛</li> <li>• تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، بما فيها تحديد المخاطر المهمة والنواحي الأخرى حيث يكون إعتبار التدقيق خاص ضرورياً؛ و</li> <li>• تطوير التوقعات من أجل استخدامها عند أداء الإجراءات التحليلية.</li> </ul>	استخدام التقدير المهني

### الإستجابة للمخاطر

أهداف معيار التدقيق الدولي	الفقرة #
<p>يهدف المدقق إلى الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة حول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة لتلك المخاطر.</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٣</p>



## ملاحظات:

- (١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة
- (٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.
- (٣) مخاطر البيانات الخاطئة.

في هذه المرحلة، يتمع المدقق في الأسباب (المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة) لتقييمات المخاطرة عند مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد (لكل فئة من المعاملات والأحداث ورصيد الحساب والإفصاح) ويطور إجراءات التدقيق الاستجابية.

ويتم توثيق إستجابة المدقق للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية في خطة تدقيق:-

- تحتوي إستجابة شاملة للمخاطر المحددة عند مستوى البيانات المالية؛
- تحديد نواحي البيانات المالية الجوهرية والإفصاحات الهامة؛ و
- تحتوي طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق المحددة والمصممة للإستجابة للأخطاء الجوهرية في المخاطر المقيمة عند مستوى التوكيد.

وتتناول الاستجابات الشاملة المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية. وتتضمن هذه الإستجابات تعيين وإشراف الموظفين الملائمين، والحاجة للتشكك المهني، ومدى التعزيز المطلوب لتفسيرات/توضيحات الإدارة، والتمعن في نوع إجراءات التدقيق المراد أداؤها، وما الوثائق التي يتم فحصها دعماً للمعاملات الجوهرية.

وتتألف مزيد من إجراءات التدقيق عامةً من إجراءات جوهرية مثل اختبارات التفاصيل، والإجراءات التحليلية، واختبارات أنظمة الرقابة (حيث يوجد توقع بعمل أنظمة الرقابة تلك بالشكل الفعال خلال تلك الفترة).

ومن المسائل التي ينبغي على المدقق أخذها بالإعتبار عند تخطيط خليط من إجراءات التدقيق الملائمة من أجل الإستجابة للمخاطر المحددة ما يلي:-

- استخدام اختبارات أنظمة الرقابة
  - تحديد أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة، والتي إذا تم اختبارها، تقلل من الحاجة/النطاق للإجراءات الجوهرية الأخرى. وكقاعدة عامة، تعد عينة الحجم لاختبار أنظمة الرقابة غالباً وبشكل ملحوظ أقل من تلك في الإختبار الجوهري لسير المعاملة. وبافتراض أن أنظمة الرقابة ذات العلاقة تعمل باتساق وأن انحراف أنظمة الرقابة ليس مرجحاً، يمكن لاستخدام اختبارات أنظمة الرقابة غالباً أن تنتج في أقل الأعمال التي يتم أداؤها. إلا أنه لا يوجد متطلب يقضي باختبار فعالية تشغيل أنظمة الرقابة الداخلية (سواءً كانت مباشرة أو غير مباشرة).
  - تحديد أي توكيدات لا يمكن تناولها من خلال الإجراءات الجوهرية وحدها. فعلى سبيل المثال يمكن أن يطبق هذا غالباً على اكتمال المبيعات في منشأة صغيرة، والمواقف حيث توجد معاملات معالجة عالية الأئمة (مثل مبيعات الإنترنت) مع القليل أو دون التدخل اليدوي.

## • الإجراءات التحليلية الجوهرية

وهي الإجراءات التي يمكن أن يتم فيها توقع المبلغ الكلي من سير المعاملات بشكل صحيح بناءً على الدليل المتوفر. وتُقارن هذه التوقعات بالمبالغ الفعلية في السجلات المحاسبية، وامتداد أي أخطاء تم تحديدها بسهولة (انظر المجلد ١، الفصل ١٠). وفي بعض الحالات، إذا كانت المخاطرة المقيمة لتوكيد معين منخفضة (دون إعتبار أنظمة الرقابة ذات العلاقة)، ويجوز للمدقق أن يحدد ما إذا كانت الإجراءات التحليلية الجوهرية وحدها التي تقدم دليل تدقيق ملائم كافٍ.

#### • عدم القدرة على التنبؤ

الحاجة إلى دمج مكون عدم التنبؤ في الإجراءات المؤداة، وذلك عند الإستجابة لمخاطرة الأخطاء الجوهرية وفقاً للاحتيال المحتمل. وعلى سبيل المثال يمكن عدم الإعلان عن زيارات مواقع عدّ قوائم المخزون، أو يمكن تنفيذ إجراءات معينة قبل نهاية العام دون أن يتم الإعلان عنها. ويحتاج مكون عدم التنبؤ أيضاً أن يؤخذ بالإعتبار في كمية المعلومات المقدمة إلى الإدارة فيما يخص إجراءات التدقيق المخططة وتوقيتها.

#### • تجاوزات الإدارة

الحاجة إلى إجراءات تدقيق محددة لتناول احتمالية حصول تجاوز للإدارة.

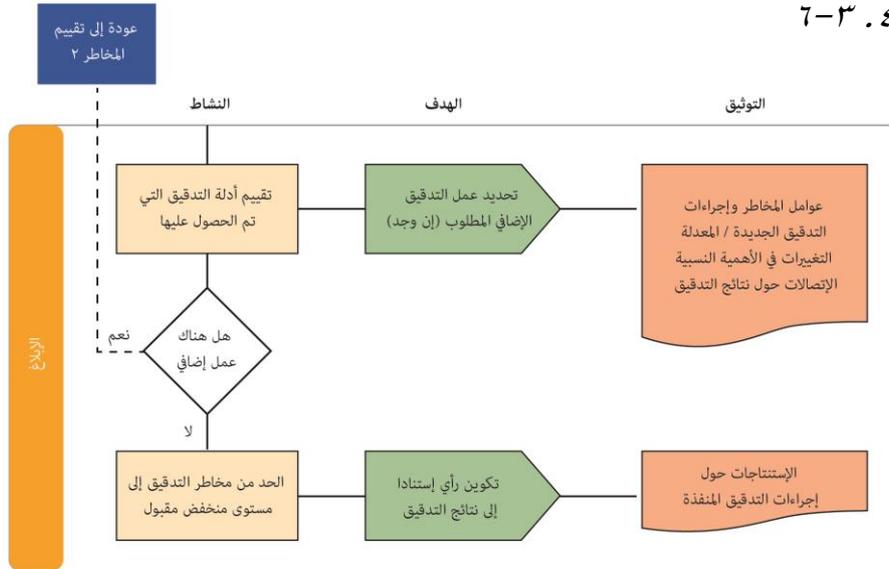
#### • المخاطر الهامة

إستجابة التدقيق "للمخاطر الهامة" التي تم تحديدها. (انظر المجلد الثاني، الفصل العاشر)

### الإبلاغ

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٦	تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:- (أ) تكوين رأي حول البيانات المالية القائمة على تقييم للاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛ و (ب) التعبير بوضوح عن ذلك الرأي في تقرير خطي.

### التوضيح ٤. ٣-٦



#### ملاحظات:

(١) الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.

(٢) تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

وتكون المرحلة النهائية من التدقيق هي بتقييم دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه وتحديد ما إذا كان كافٍ وملائم للتقليل من مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول.

ومن المهم خلال هذه المرحلة من التدقيق تحديد:-

- أي تغيير في مستوى تقييم المخاطرة؛

- ما إذا كانت الاستنتاجات التي تم الوصول إليها من العمل الذي تم أدائه ملائمة؛
- إذا ما تم مواجهة أي ظروف مريبة؛ و
- إذا ما تم تقييم المخاطر الإضافية (التي لم يتم تحديدها مسبقاً) بالشكل الملائم، وتم أداء إجراءات التدقيق الإضافية كما هي مطلوبة.

ولا يُعتبر إجتماع الفريق (مع اقتراب أو في نهاية العمل الميداني) لتقديم إيجاز بالمعلومات متطلباً محدداً لمعايير التدقيق الدولية، إلا أنه يمكن أن يكون مفيداً للموظفين لمناقشة نتائج التدقيق، وتحديد أي مؤشرات للاحتيال وتحديد الحاجة (إن وجدت) لأداء أي إجراءات تدقيق إضافية.

وعند أداء جميع الإجراءات والوصول إلى الاستنتاجات ينبغي:-

- إبلاغ الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بنتائج التدقيق؛ و
- تكوين رأي التدقيق واتخاذ قرار استخدام الصيغة الملائمة في تقرير المدقق.

#### ٤. ٤ الوثائق

يتم طلب وثائق تدقيق كافية لتمكين المدقق الخبير، والذي لم يتم إجراء اتصال مسبق مع التدقيق، من فهم:

- طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي تم أدائها؛
- نتائج أداء تلك الإجراءات ودليل التدقيق الذي تم الحصول عليه؛ و
- المسائل الهامة المثارة خلال التدقيق، والاستنتاجات التي تم الوصول إليها بهذا الشأن؛ والتقدير المهني الهام الذي تم اتخاذه للوصول إلى تلك الاستنتاجات.

وعادة ما تعتبر وثائق التدقيق للمنشأة الأصغر حجماً أقل شمولاً من تلك في المنشأة الأكبر حجماً. فعلى سبيل المثال، يمكن تسجيل جوانب مختلفة من التدقيق مجتمعة في وثيقة واحدة، مع إشارة مرجعية إلى أوراق العمل الداعمة، حسب المطلوب.

وليس من الضروري للمدقق أن يوثق:-

- كل مسألة صغيرة تم تناولها، أو تقدير مهني صغير تم اتخاذه، في التدقيق؛ و
- الإمتثال إلى مسائل بحيث يظهر هذا الإمتثال من خلال وثائق متضمنة داخل ملف التدقيق. وعلى سبيل المثال تبين خطة التدقيق في الملف بأن التدقيق كان مخططاً له، كما يبين خطاب التكليف الموقع أن المدقق وافق على شروط عملية التدقيق.

#### ٤. ٥ فوائد التدقيق المبني على المخاطرة

يلخص التوضيح أدناه بعض الفوائد من المنهج المبني على المخاطرة.

#### التوضيح ٤. ٥- ١

الفوائد	الوصف
مرونة الوقت عند الحاجة لأداء عمل التدقيق	بما أن إجراءات تقييم المخاطرة لا تتضمن الاختيار التفصيلي للمعاملات والأرصدة، يمكن أدائها قبل فترة كافية من نهاية المدة، بافتراض عدم وجود تغيرات تشغيلية هامة مرتقبة. ويساعد هذا في موازنة أعباء العمل لموظفي التدقيق على نحو أكبر طوال فترة التدقيق. كما قد تمنح العميل وقتاً للإستجابة لنقاط الضعف المحددة (والمبلغ عنها) في أنظمة الرقابة الداخلية ولطلبات المساعدة الأخرى قبل بدء عمل التدقيق الميداني في نهاية الفترة. إلا أنه حين لا تتوفر المعلومات المالية المرحلية بسهولة، قد يتم أداء إجراءات تقييم المخاطرة التحليلية في تاريخ لاحق.
جهود فريق التدقيق المتركزة على النواحي الأساسية	بفهم أين يمكن لمخاطر الأخطاء الجوهرية أن تحدث في البيانات المالية، يمكن للمدقق توجيه جهود فريق العمل نحو الجوانب عالية المخاطر، وربما تخفيض العمل في الجوانب منخفضة المخاطر. وذلك يساعد أيضاً في ضمان استخدام موارد موظفي التدقيق بالشكل الفعال.
إجراءات التدقيق المتركزة على المخاطر المحددة	تصمم إجراءات تدقيق إضافية للإستجابة للمخاطر المقيّمة. وبناء على ذلك، يمكن بشكل كبير خفض، أو حتى حذف، اختبارات التفاصيل التي تتناول المخاطر في شروطها العامة.
فهم أنظمة الرقابة الداخلية	إن الفهم المطلوب لأنظمة الرقابة الداخلية يُمكن المدقق من اتخاذ قرارات واعية حول مدى الحاجة لاختبار فعالية التشغيل

لأنظمة الرقابة الداخلية. وتؤدي اختبارات أنظمة الرقابة (التي قد تتطلب بعضها اختبار مرة فقط كل ثلاث سنوات) غالباً إلى عمل مطلوب أقل بكثير من أداء اختبارات تفاصيل شاملة. (أنظر المجلد ٢، الفصل ١٧)	
قد يُمكن الفهم الأفضل لأنظمة الرقابة الداخلية المدقق من تحديد نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية (مثل تلك في بيئة الرقابة وأنظمة الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات) والتي لم يتم تمييزها مسبقاً. ويُمكن إبلاغ نقاط الضعف هذه إلى الإدارة في الوقت المناسب لتمكينها من اتخاذ الإجراء الملائم، والذي يعتبر في مصلحتها. كما قد يوفر ذلك أيضاً الوقت في أداء التدقيق. المناسب	إجراء اتصالات لمسائل ذات اهتمام للإدارة في الوقت المناسب

#### ٤. ٦ معايير التدقيق الدولية لتدقيق المنشآت الأصغر حجماً

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
حيث يكون ذلك مناسباً، يتم تضمين إختبارات إضافية خاصة بعمليات تدقيق المنشآت الصغيرة ومنشآت القطاع العام في التطبيق والمادة التوضيحية الأخرى لمعيار تدقيق دولي معين. وتساعد هذه الإختبارات الإضافية على تطبيق متطلبات المعيار لدى تدقيق هذه المنشآت، إلا أنها لا تحد أو تقلص من مسؤولية المدقق فيما يتعلق بتطبيق متطلبات معايير التدقيق الدولية والإمتثال لها.	معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ٦٥٠
لأهداف تخصيص إختبارات إضافية لعمليات تدقيق المنشآت الصغيرة، تشير عبارة "المنشأة الصغيرة" إلى منشأة تملك خصائص نوعية مثل:- (أ) تركيز الملكية والإدارة في يد عدد قليل من الأفراد (عادة ما يكون فرداً واحداً) – إما شخصاً طبيعياً أو مؤسسة أخرى تملك المنشأة شريطة أن يتصف المالك بالخصائص النوعية ذات العلاقة؛ (ب) واحداً أو أكثر من النقاط التالية:- (١) معاملات مباشرة أو غير معقدة؛ (٢) حفظ السجلات بشكل بسيط؛ (٣) عدد قليل من خطوط الأعمال وعدد قليل من المنتجات ضمن خطوط الأعمال؛ (٤) عدد قليل من أنظمة الرقابة الداخلية؛ (٥) عدد قليل من مستويات الإدارة التي تتحمل مسؤولية مجموعة واسعة من أنظمة الرقابة؛ أو (٦) عدد قليل من الموظفين، حيث يقع على عاتق العديد منهم مجموعة واسعة من المهام. لا تعدّ هذه الخصائص النوعية شاملة، ولا تقتصر على المنشآت الصغيرة بشكل حصري، ولا تتصف المنشآت الصغيرة بالضرورة بكافة هذه الخصائص.	معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ٦٦١
تم وضع الإختبارات الخاصة بالمنشآت الصغيرة المشمولة في معايير التدقيق الدولية بشكل أساسي مع الأخذ بعين الإعتبار المنشآت غير المدرجة. ومع ذلك، قد تكون بعض الإختبارات مفيدة في عمليات تدقيق المنشآت المدرجة الصغيرة.	معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ٦٧١
تشير معايير التدقيق الدولية إلى مالك منشأة صغيرة مشارك في إدارة المنشأة على أساس يومي باسم "المدير المالك".	معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ٦٨١

لا تفرق معايير التدقيق الدولية بين منهج التدقيق المطلوب لمنشأة يملكها شخص واحد وتلك لمنشأة وطنية توظف آلاف الأشخاص. فالتدقيق هو التدقيق أينما كان. وبناءً على ذلك، لا يتغير المنهج الأساسي للتدقيق حتى وإن كانت المنشأة صغيرة الحجم.

ويُقصد من كلمة "تدقيق" نقل رسالة واضحة إلى مستخدمى البيانات المالية، بحيث تخبرهم تلك الرسالة بأن المدقق حصل على التأكيد المعقول بأن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، دون النظر إلى حجم أو نوع المنشأة التي تم تدقيقها.

وقد تم تناول مسألة التناسب هذه من جانب موظفي مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية في وثيقة أسئلة وأجوبة الموظفين والتي حملت عنوان *تطبيق معايير التدقيق الدولية بشكل متناسب مع حجم وتعقيد المنشأة*<sup>١</sup>، والصادرة في أغسطس من عام ٢٠٠٩. ويعتبر الغرض منها هو مساعدة المدققين في تطبيق معايير التدقيق الموضحة من ناحية فعالية الكلفة. وكانت الإستجابة لسؤال "كيف تتناول معايير التدقيق الدولية حقيقة أن خصائص المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم مختلفة بشكل كبير عن تلك للمنشآت الأكبر والأكثر تعقيداً" كما يلي:-

"إن أهداف المدقق هي نفسها عند تدقيق المنشآت بمختلف أحجامها وتعقيدها. إلا أن هذا لا يعني أن كل تدقيق يتم التخطيط له وأداؤه بنفس الطريقة دائماً. تدرك معايير التدقيق الدولية أن إجراءات التدقيق المحددة التي يتم المباشرة بها لتحقيق أهداف المدقق والإمتثال لمتطلبات معايير التدقيق الدولية قد تختلف كثيراً بناءً على ما إذا كانت المنشأة التي يتم تدقيقها كبيرة أم صغيرة، وما إذا

<sup>١</sup> يوجد تطبيق معايير التدقيق الدولية بشكل متناسب مع حجم وتعقيد المنشأة في الموقع الإلكتروني: [www.ifac.org/publications-resources/applying-isas-proportionately-size-and-complexity-entity-0](http://www.ifac.org/publications-resources/applying-isas-proportionately-size-and-complexity-entity-0)

كانت معقدة أم بسيطة. وتركز متطلبات معايير التدقيق الدولية، بالتالي، على المسائل التي يحتاج المدقق لأن يتناولها في التدقيق ولا تُفصل عادة الإجراءات المحددة التي ينبغي على المدقق أدائها.

وتوضح معايير التدقيق الدولية أيضاً بأن نهج التدقيق الملائم لتصميم وأداء إجراءات التدقيق الإضافية يعتمد على تقييم المدقق للمخاطرة. وعلى سبيل المثال، بناء على الفهم المطلوب للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك أنظمة الرقابة الداخلية والمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية، قد يقرر المدقق أن النهج الموحد، والذي يستخدم كلاً من اختبارات أنظمة الرقابة والإجراءات الجوهرية، هو نهج فعال في الظروف للإستجابة إلى المخاطر المقيمة. وفي حالات أخرى، على سبيل المثال، يجوز للمدقق أن يتخذ القرار بأن من الكفاية أداء إجراءات تدقيق إضافية والتي تعدّ في المقام الأول إجراءات جوهرية، في سياق تدقيق منشأة صغيرة أو متوسطة الحجم حيث لا توجد العديد من أنشطة الرقابة فيها والتي يمكن تحديدها من قبل المدقق.

ويُعد من المهم أيضاً ملاحظة إعراف معايير التدقيق الدولية بأن الممارسة السليمة للتقدير المهني أساسية للسلوك السليم في التدقيق. بحيث يعتبر التقدير المهني ضرورياً، خاصة، فيما يتعلق بطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المستخدمة في تحقيق متطلبات معايير التدقيق الدولية وجمع أدلة التدقيق. إلا أنه حين يحتاج مدقق منشأة صغيرة أو متوسطة الحجم لممارسة التقدير المهني، فلا يعني ذلك بأنه يمكن للمدقق اتخاذ قرار عدم تطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي إلا في الظروف الاستثنائية، وبشرط أن يؤدي المدقق إجراءات تدقيق بديلة من أجل تحقيق هدف ذلك المتطلب.

ويمكن تلخيص النقاط الرئيسية في الإقتباس أعلاه على النحو التالي:-

- تتشابه أهداف التدقيق لأي حجم تدقيق كان؛
- قد تختلف إجراءات التدقيق المحددة المطلوبة كثيراً بناءً على حجم المنشأة والمخاطر المقيمة؛
- تركز معايير التدقيق الدولية على مسائل يحتاج المدقق لأن يتناولها - دون تفصيل الإجراءات المحددة؛
- يعتمد تصميم إجراءات التدقيق الإضافية على تقييم المدقق للمخاطرة؛
- تعتبر الممارسة السليمة للتقدير المهني أساسية في تصميم إجراءات تستجيب بشكل ملائم للمخاطر المقيمة؛ و
- لا يمكن استخدام التقدير المهني لمنع الامتثال لمتطلبات معيار التدقيق الدولي، إلا في الظروف الاستثنائية.

وبالإضافة إلى ذلك، تحتوي معايير التدقيق الدولية على عدد من الفقرات التي تتناول إعتبارات محددة لتدقيق المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم. وتقدم هذه المادة التوجيه المفيد في تطبيق متطلبات معيار التدقيق الدولي المحددة وذلك في سياق تدقيق المنشأة صغيرة أو متوسطة الحجم.

ويتضمن التوضيح التالي بعض المقترحات للتنفيذ الناجح لمعايير التدقيق الدولية في العمليات الأصغر حجماً.

#### التوضيح ٤. ٦-١

#### ١. استغرق الوقت الذي تشاء لقراءة معايير التدقيق الدولية الموضحة ولتدريب الموظفين

- يمكن أن يؤدي الإخفاق في فهم المتطلبات إلى:-
- جعل كامل مرحلة تقييم المخاطرة مجرد "إضافة" إلى أعمال التدقيق الجوهرية الأخرى التي تم أدائها. وينبغي أن يكون تقييم المخاطرة هو المحرك لاختيار إجراءات التدقيق المقرر أدائها، وليس قائمة معيارية للإجراءات التي يمكن أن تطبق على أي منشأة. ويعتبر الغرض من تقييم المخاطرة هو تركيز جهود التدقيق على المجالات التي تكون بها مخاطرة أكبر لأخطاء جوهرية في البيانات المالية، والابتعاد عن المجالات الأقل خطورة.
  - تحويل ما ينبغي إعتبره تدقيق بسيط إلى مشروع معقد ومستنزف للوقت. ويمكن أن ينشأ ذلك إذا كانت الجهود مركزة على إتمام قوائم مراجعة ونماذج تدقيق معيارية ليست ذات أهمية، أكثر من استخدام التقدير المهني لقياس العمل وفقاً لحجم وتعقيد المنشأة التي يتم تدقيقها والمخاطر المنطوية عليها.
  - الإخفاق في الامتثال إلى متطلب ("ينبغي على المدقق") في معيار تدقيق دولي ما.

#### ٢. استغرق الوقت الذي تشاء للتخطيط الجيد مهما كانت العملية صغيرة

قبل سابقاً أن ساعة تمضيها في التخطيط يمكن أن توفر ساعات كثيرة عند التنفيذ. ويعتبر التخطيط الفعال للتدقيق في الأغلب هو الفرق بين التدقيق ذو الجودة ضمن الميزانية والتدقيق سيء الجودة المتجاوز للميزانية. ولا يعني ذلك بالضرورة عقد اجتماعات مكثرة للفريق في المكتب، كونه يمكن إنجاز التخطيط في العمليات الصغيرة جداً من خلال نقاشات وجيزة في بداية العملية وأثناء تقدم

التدقيق.

المجالات الرئيسية التي يمكن تناولها في التخطيط:-

- تشجيع الموظفين على تحديد المجالات التي تبدو فيها إجراءات التدقيق الاعتيادية مفرطة فيما يتعلق بمخاطرة الأخطاء التي يتم تناولها.
- أخذ الوقت الكافي لضمان أن يفهم كل موظف الغرض والحاجة من الوثائق المطلوب منه تعبئتها. حيث يمكن أن يضع الموظف ساعات لا تحصى في محاولة منه لتعبئة نماذج لا يفهمها.
- مناقشة احتمالية حدوث الاحتيال. وتشجيع الموظفين بأن يكونوا متشككين وفضوليين، وتمكينهم من إثارة المواضيع أو الملاحظات أو المسائل التي ليس لها تفسير.
- مناقشة الأطراف ذات العلاقة المعروفة وطبيعية/ حجم المعاملات.
- النظر فيما إذا كانت وثائق التدقيق المُعدّة في الفترات السابقة قابلة للتحديث ببساطة وفقاً للتغيرات التي طرأت، أم أنه سيتم إعدادها من جديد. وينبغي أن تكون الوثائق وتقييم عوامل المخاطر وأنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة كافية لتمكين المدققين في الفترات اللاحقة من الارتقاء بفهمهم للمنشأة وتركيز الانتباه على توجهات الصناعة الجديدة، والتغيرات التشغيلية الرئيسية والمخاطر المتأصلة الجديدة وأنظمة الرقابة الداخلية المنقحة.

### ٣. تقييم بيئة الرقابة

ينبغي أخذ الوقت الكافي لفهم أنظمة الرقابة الداخلية السائدة والتي تعدّ جزءاً من بيئة الرقابة. وتختلف أنظمة الرقابة السائدة إلى حد ما عن أنظمة الرقابة للمعاملات؛ وتتناول مسائل مثل النزاهة والسلوك الأخلاقي وحوكمة الشركات، وكفاءة الموظف ومواقف الإدارة تجاه أنظمة الرقابة ومكافحة الاحتيال وإدارة المخاطرة ومتابعة أساليب الرقابة. وإذا كانت بيئة السلوك الأخلاقي عاجزة، يمكن أن يحدث تجاوز الإدارة بكل سهولة، ويمكن حتى لأفضل أنظمة الرقابة للمعاملات على عمليات مثل عمليات الشراء والبيع أن يتم تقويضها.

### ٤. هدف التحسين المستمر

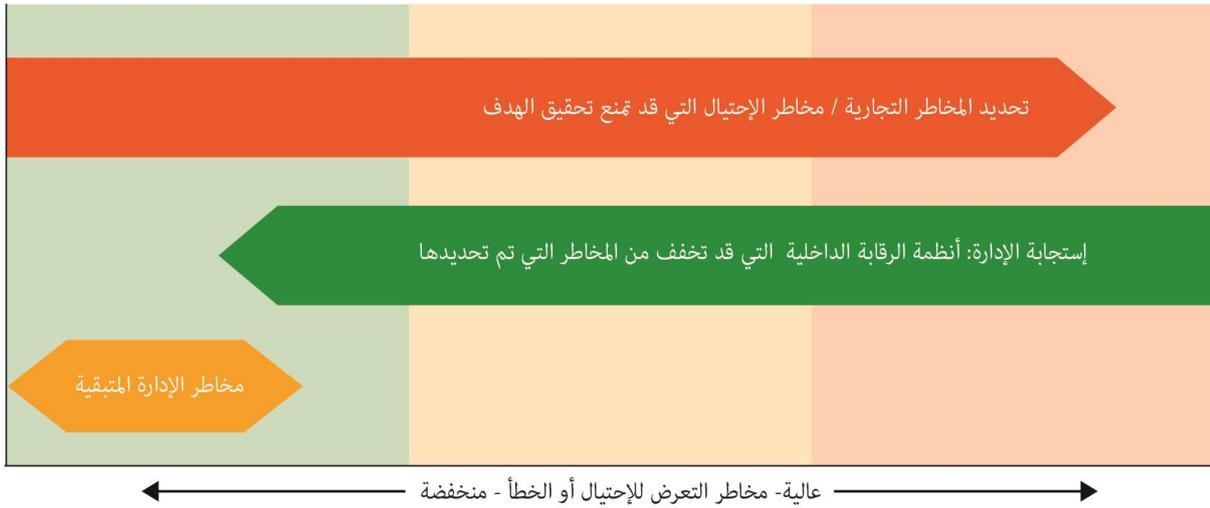
يوجد ميل لبعض المدققين بأن يحذو حذو المدقق السابق بصورة عمياء، مما يؤدي إلى ملف يشابه ملف العام السابق. وتعدّ استمرارية مراجعة/ تحدي العمل المؤدى في الأعوام السابقة وتحديد التغيرات التي تجعل التدقيق أكثر كفاءة وفعالية، نهجاً أفضل بكثير.

## ٥. أنظمة الرقابة الداخلية – الغرض والمكونات

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
يبين الفصل غرض ونطاق وطبيعة أنظمة الرقابة الداخلية عبر إعداد التقارير المالية، بما في ذلك المكونات الخمسة التي ينبغي على المدقق أن يقيّمها.	٣١٥ (المنقح)

### التوضيح ٥-١

هدف المنشأة = إعداد بيانات مالية غير خاطئة جوهرياً



يمثل الشريط الأول في الرسم البياني جميع عوامل المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال والتي يمكن أن تؤدي إلى بيانات مالية خاطئة جوهرياً (قبل أي اعتبار لأنظمة الرقابة الداخلية). ويعكس الشريط الثاني إجراءات الرقابة التي تم تصميمها وتنفيذها لخفض المخاطر التي تم تحديدها. ويطلق غالباً على المدى الذي لا يكمل فيه الشريط الثاني خفض المخاطر المحددة أسم المخاطرة المتبقية للإدارة.

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
الرقابة الداخلية - العملية التي يقوم الأشخاص المكلفون بالرقابة أو الإدارة أو غيرهم من الموظفين بتصميمها وتطبيقها والمحافظة عليها من أجل توفير تأكيد معقول حول تحقيق أهداف منشأة ما فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية وفعالية وكفاءة العمليات والإمتثال للقوانين واللوائح التنظيمية المعمول بها. وتشير كلمة "عنصر الرقابة" إلى أي وجه لعنصر واحد أو أكثر من عناصر الرقابة الداخلية.	معياري التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٤(ج)
يجب أن يحصل المدقق على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق. وعلى الرغم من أن معظم عناصر الرقابة المتعلقة بالتدقيق تكون على الأرجح مرتبطة بإعداد التقارير المالية، فليست جميع عناصر الرقابة المرتبطة بإعداد التقارير المالية ذات علاقة بالتدقيق. ويعود الأمر إلى الحكم المهني للمدقق لتحديد فيما إذا كان عنصر الرقابة، فردياً أو مجتمعاً مع عناصر أخرى، ذو علاقة بالتدقيق. (المرجع: الفقرة ٥٠٠-٧٣١).	معياري التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٢
عند الحصول على فهم لعناصر الرقابة المتعلقة بالتدقيق، يجب أن يقيم المدقق تصميم عناصر الرقابة هذه ويحدد فيما إذا قد تم تنفيذها، من خلال أداء الإجراءات بالإضافة إلى الاستعلام من موظفي المنشأة. (المرجع: الفقرة ٧٤١-٧٦١).	معياري التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٣

## ١.٥ لمحة عامة

تم تصميم وتنفيذ والإحتفاظ بأنظمة الرقابة الداخلية من جانب أولئك المكلفين بالحوكمة وإدارة الموظفين الآخرين لتناول المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال المحددة التي تهدد تحقيق الأهداف المذكورة، مثل موثوقية إعداد التقارير المالية. يُطلب من المدقق فهم كيفية تناول المنشأة لكل مكون من المكونات الخمسة للرقابة الداخلية من حيث ارتباطها بتدقيق البيانات المالية. تم وصف هذه المكونات في هذا الفصل وفي الفقرات ٤(ج)، و١٤-٢٤، و٧٦ - ١١٧ من المعيار الدولي للتدقيق ٣١٥ (المنقح). ويقدم الملحق ١ المرفق بالمعيار الدولي للتدقيق ٣١٥ (المنقح) مزيداً من التوضيح لكل مكون من تلك المكونات.

هذا القدر من الفهم للرقابة الداخلية هو أمر مطلوب لتحديد مخاطر الرقابة. ويتم الحصول على هذا القدر من الفهم بغض النظر عن أي قرار يقوم به المدقق لاختبار مثل هذه الأنظمة الرقابية كجزء من استراتيجية التدقيق. إيضاح: هناك حاجة فقط لتعريف، وتوثيق وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية المرتبطة بالتدقيق. ونظام الرقابة ذو العلاقة هو نظام الرقابة الذي يتناول مخاطر الخطأ في البيانات المالية.

## ٢.٥ أهداف أنظمة الرقابة الداخلية

إن أنظمة الرقابة الداخلية هي عبارة عن استجابة الإدارة المراد بها خفض عامل المخاطرة الذي تم تحديده أو تحقيق هدف رقابي. وتوجد علاقة مباشرة بين أهداف المنشأة وأنظمة الرقابة الداخلية التي تنفذها من أجل ضمان تحقيق تلك الأهداف. وفي اللحظة التي يتم بها وضع الأهداف، يمكن تحديد وتقييم الأحداث المحتملة (المخاطر) التي قد تمنع تحقيق الأهداف. وبناءً على هذه المعلومة، يمكن للإدارة تطوير الاستجابات الملائمة، والتي تتضمن تصميم أنظمة الرقابة الداخلية.

وبشكل عام، يمكن تصنيف أهداف أنظمة الرقابة الداخلية إلى أربع فئات:-

- أهداف إستراتيجية عالية المستوى تدعم مهمة المنشأة؛
- إعداد التقارير المالية (أنظمة رقابة داخلية على إعداد التقارير المالية)؛
- العمليات (أنظمة الرقابة التشغيلية)؛
- الامتثال للقوانين والأنظمة.

وتختص أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق بإعداد التقارير المالية بشكل أساسي. ويتناول ذلك هدف المنشأة في إعداد البيانات المالية لأغراض خارجية.

ولا تتصل عادةً أنظمة الرقابة التشغيلية مثل جدولة الإنتاج والموظفين، ورقابة الجودة، وإمتثال الموظف لمتطلبات الصحة والسلامة بالتدقيق، إلا حين:-

- تُستخدم المعلومات الصادرة في تطوير إجراء تحليلي؛ أو

- يكون الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية مطلوباً.

وعلى سبيل المثال، إذا تم استخدام إحصائيات الإنتاج كأساس لإجراء تحليلي، فإن أنظمة الرقابة التي تضمن دقة تلك البيانات تكون ذات علاقة، وإذا كان عدم الامتثال للقوانين والأنظمة المحددة له تأثير مباشر وجوهري على البيانات المالية، فإن أنظمة الرقابة المسؤولة عن الكشف والإبلاغ عن عدم الامتثال تكون ذات علاقة.

### مكونات أنظمة الرقابة الداخلية

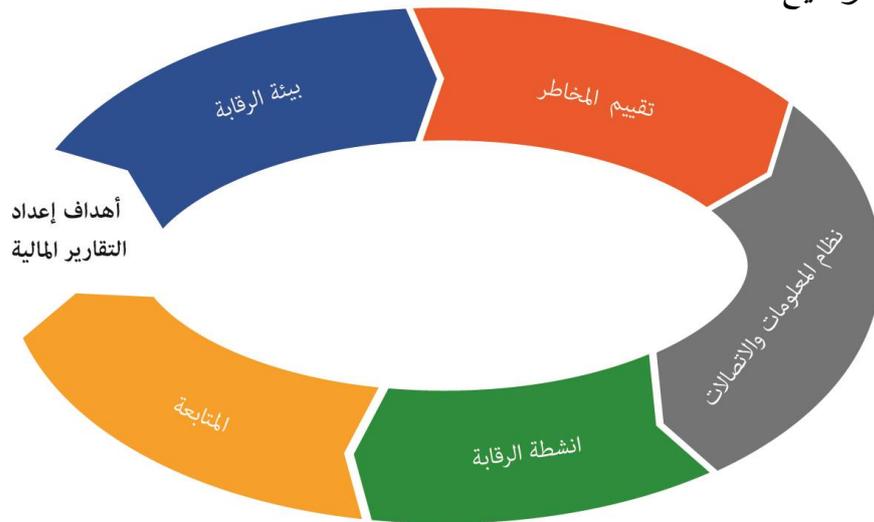
يعتبر مصطلح "أنظمة الرقابة الداخلية" كما تم استخدامه في معيار التدقيق الدولي رقم ٣١٥ (المنقح) أوسع نطاقاً من مجرد أنشطة رقابة مثل فصل الواجبات، والتفويضات وتسوية الحسابات ... إلخ. وتشمل أنظمة الرقابة الداخلية خمس مكونات أساسية:

- بيئة الرقابة؛
- عملية تقييم المخاطر في المنشأة؛
- نظام المعلومات، بما في ذلك العمليات التجارية المتصلة، وإعداد التقارير المالية ذات العلاقة، والاتصال؛
- أنشطة الرقابة ذات العلاقة بالتدقيق؛ و
- متابعة أنظمة الرقابة الداخلية.

ويبين التوضيح التالي تلك المكونات كما هي متصلة بأهداف إعداد التقارير المالية للمنشأة.

### العناصر الخمسة للرقابة الداخلية

التوضيح ٥. ٢-١



ويقدم تقسيم أنظمة الرقابة الداخلية إلى خمسة عناصر إطار عمل مفيد للمدققين في فهم الجوانب المختلفة لنظام الرقابة الداخلية في المنشأة. إلا أنه ينبغي ملاحظة أن:-

- الطريقة التي يتم بها تصميم نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه تختلف بناءً على حجم وتعقيد المنشأة. وتستخدم المنشآت الأصغر حجماً غالباً وسائل أقل رسمية وعمليات وإجراءات أبسط في سبيل تحقيق أهدافها. وقد لا يتم التفريق بين عناصر الرقابة الداخلية الخمسة بوضوح تام؛ إلا أن الأغراض الكامنة وراءها صحيحة بشكل متساو. وعلى سبيل المثال فإن المدير المالك قد (وعند عدم توفر موظفين إضافيين ينبغي أن) يؤدي مهام تنتمي للعديد من عناصر الرقابة الداخلية.
- يمكن استخدام مصطلحات وأطر عمل مختلفة من تلك المستخدمة في معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) لوصف الجوانب المتنوعة لأنظمة الرقابة الداخلية وتأثيرها على التدقيق، ولكن يجب تناول العناصر الخمسة جميعها في التدقيق.

- يعدّ الاعتبار الأساسي لدى المدقق فيما إذا كان، وكيف، يمنع نظام الرقابة المحدد أو يكشف أو يصحح الأخطاء الجوهرية في فئات المعاملات أو أرصدة الحساب أو الإفصاحات، والتوكيدات المتعلقة الخاصة بها.

وفيما يلي ملخص لعناصر الرقابة الداخلية الخمسة.

### ٣.٥ بيئة الرقابة

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
يجب أن يحصل المدقق على فهم لبيئة الرقابة. وكجزء من الحصول على هذه الفهم، يجب أن يقيم المدقق فيما إذا:- (أ) قامت الإدارة، (مع النظرة العميقة لأولئك المكلفين بالحوكمة)، بإحداث والمحافظة على ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي؛ و (ب) كانت جميع عوامل القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر قاعدة مناسبة للعناصر الأخرى للرقابة الداخلية، ولا تؤثر عليها نواحي الضعف في بيئة الرقابة. (المراجع: الفقرة ١٧٧-١٧٨).	معياري التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٤



تُعتبر بيئة الرقابة الأساس لأنظمة الرقابة الفعالة، بحيث توفر النظام والهيكل للمنشأة. كما أنها ترسخ بيئة المنظمة، بحيث تؤثر في الإدراك والوعي الرقابي لموظفيها.

وتتناول بيئة الرقابة وظائف الحوكمة والإدارة، وتتناول أيضاً مواقف ووعي وتصرفات أولئك المكلفين بالحوكمة والإدارة فيما يخص أنظمة الرقابة الداخلية للمنشأة وأهميتها ضمن نطاق المنشأة.

**ملاحظة:** بشكل عام تعتبر أنظمة الرقابة لبيئة الرقابة سائدة بطبيعتها، وهي لا تمنع بشكل مباشر الأخطاء الجوهرية أو تكشفها وتصححها، وبدلاً من ذلك تُنشئ الأساس المهم الذي تركز عليه جميع أنظمة الرقابة الأخرى.

ويبين التوضيح ٣.٥.١ العناصر المختلفة لبيئة الرقابة التي يجب أخذها في الاعتبار. ولاحظ أن الأهمية والترتيب (الأولية) لتلك العناصر تختلف بشكل حتمي من منشأة إلى أخرى.

### التوضيح ٣.٥-١



تؤثر ضوابط بيئة الرقابة على تقييم المدقق لفعالية أنشطة الرقابة الأخرى، والتي قد تتناول مجالات أخرى مثل معاملات البيع والشراء. وعلى سبيل المثال، إذا كان لدى الإدارة موقف سلبي تجاه نظام رقابة ما بشكل عام، يقوض ذلك من فعالية ضوابط الرقابة الأخرى (مثل البيع وغيرها) مهما كانت تلك الأنظمة جيدة التصميم.

ويتضمن تقييم المدقق لتصميم بيئة رقابة للمنشأة العناصر الموضوعية أدناه.

### التوضيح ٥. ٣-٢

العناصر الأساسية المتناولة	الوصف
الاتصال والتعزيز للنزاهة والقيم الأخلاقية الأخرى	تعتبر النزاهة والقيم الأخلاقية عناصر ضرورية (أساسية)، حيث أنها تؤثر في فعالية تصميم وإدارة ومتابعة أنظمة الرقابة الأخرى.
الالتزام بالكفاءة	تضع الإدارة في الاعتبار رفع مستويات الكفاءة لوظائف معينة، وكيف يمكن ترجمة تلك المستويات إلى مهارات ومعرفة مطلوبة
المشاركة من خلال أولئك المكلفين بالحوكمة	تتمثل مواقف أولئك المكلفين بالحوكمة في:- <ul style="list-style-type: none"> <li>• استقلاليتهم عن الإدارة؛</li> <li>• خبرتهم ومنزلتهم؛</li> <li>• مدى مشاركتهم والمعلومات الواردة والتمتعن في الأنشطة؛</li> <li>• سلامة تصرفاتهم، بما في ذلك الدرجة التي يتم بها تصعيد ومتابعة التساؤلات المعقدة مع الإدارة، وتفاعلهم مع المدققين الداخليين والخارجيين.</li> </ul>
الفلسفة والأسلوب التشغيلي للإدارة	النهج الذي تختاره الإدارة في تولي وإدارة المخاطر التجارية، ومواقفها وإجراءاتها نحو إعداد التقارير المالية، وتجهيز المعلومات، والوظائف المحاسبية والموظفين.
الهيكل التنظيمي	إطار العمل الداخلي الذي تقوم المنشأة من خلاله بتخطيط الأنشطة وتنفيذها ومراقبتها ومراجعتها في سبيل تحقيق أهدافها.
تعيين السلطة والمسؤولية	وتشرح كيف يتم تعيين السلطة والمسؤولية للأنشطة التشغيلية، وكيف يتم وضع علاقات الإبلاغ والتسلسل الهرمي للسلطة.
سياسات وإجراءات الموارد البشرية	وتشمل إجراءات التوظيف والتوجيه والتدريب والتقييم وتقديم المشورة والتعزيز والمكافأة والإجراءات العلاجية.

وتعتبر أنظمة الرقابة المبنية أعلاه سائدة لكامل المنشأة، كما تكون غالباً موضوعية للتقييم أكثر منها في أنشطة الرقابة التقليدية (مثل فصل الواجبات). ومن ثم يمارس المدقق التقدير المهني في هذا التقييم.

ويمكن أن تعوض قوى بيئة الرقابة أنظمة رقابة المعاملات الضعيفة أو تحل مكانها حتى في بعض الحالات. إلا أنه يمكن لنقاط الضعف في بيئة الرقابة أن تقوض، أو ترفض حتى، تصميمها جيداً في مكونات أنظمة الرقابة الأخرى. فعلى سبيل المثال، إذا غابت ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي، فعلى المدقق أن ينظر بتمعن في أي أنواع إجراءات التدقيق (الإضافية) يمكن أن تكون فعالة في إيجاد الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية. وفي بعض الحالات، قد يجد المدقق أنه تم خرق نظام الرقابة الداخلية إلى المدى الذي يصبح فيه الانسحاب من العملية هو الخيار الوحيد.

### بيئة الرقابة في المنشآت الأصغر حجماً

تختلف بيئة الرقابة داخل المنشآت الصغيرة عنها في المنشآت الأكبر، إلا أنها في نفس الأهمية. ويعتبر ذلك صحيحاً بشكل خاص عندما لا تملك المنشأة الموظفين أو الموارد لتنفيذ أنشطة الرقابة التقليدية مثل فصل الواجبات.

وفي المنشآت الأصغر حجماً، قد يكون الانخراط الكبير لمدير مالك ذو كفاءة (نقطة قوة لبيئة الرقابة) سبباً جيداً في خفض الحاجة لأنشطة الرقابة الأخرى مثل فصل الواجبات. وبناء على ذلك يمكن لنقاط القوة في بيئة الرقابة أن تعمل بشكل غير مباشر في منع أو كشف وتصحيح أنواع معينة من الأخطاء. وعلى سبيل المثال، حين يراجع ويوافق المدير المالك على عمليات فردية قبل اكتمالها، قد يعمل ذلك على منع أو كشف وتصحيح أخطاء أو إحتيال معين ومحدد. إلا أن قوة بيئة الرقابة تلك لا تقلل المخاطر الأخرى مثل تجاوزات الإدارة لأنظمة الرقابة.

وعادة ما تكون الوثائق المتوفرة لدعم ضوابط بيئة الرقابة أقل في المنشآت الأصغر حجماً. وبناء على ذلك، غالباً ما تُشكل مواقف ووعي وإجراءات الإدارة (مثل المدير المالك) الأساس في تقييم تصميم نظام رقابة وتنفيذه. وعلى سبيل المثال تزود المنشآت الأكبر حجماً على الأرجح الموظفين بمدونة لقواعد السلوك تبين فيها السلوكيات المقبولة وعواقب انتهاك القوانين والقواعد. وقد تبلغ المنشآت الأصغر حجماً القيم والسلوكيات المقبولة نفسها من خلال الإبلاغ الشفهي وعن طريق القدوة الإدارية.

وعند عدم توفر الوثائق الداعمة لنظام رقابة معين، يُعدّ المدقق مذكرة للملف. وعلى سبيل المثال، عند تناول ما إذا كان هناك إبلاغ وتعزيز للنزاهة والقيم الأخلاقية، يمكن للمدقق أن:-

- يحدد قيم المنشأة والسلوكيات المقبولة وإجراءات التعزيز من خلال النقاشات مع الإدارة. وبعدها يقيم المدقق ما إذا كانت كافية لتناول تصميم نظام الرقابة.
- يسأل واحداً أو أكثر من الموظفين عن قيم المنشأة، والسلوكيات المقبولة وإجراءات التعزيز. وستوفر هذه المقابلات معلومات حول ما إذا كانت قيم الإدارة والسلوكيات المقبولة قد تم إبلاغها وتعزيزها. كما يتناول ذلك تنفيذ نظام الرقابة.

### نقطة للتأمل

تعارض المنشآت الصغيرة غالباً توثيق أنظمة الرقابة الداخلية التي تعمل بشكل غير رسمي. إلا أن ذلك غالباً قد يعود بالفائدة على الإدارة عند أخذ الوقت الكافي لتوثيق بعض السياسات والإجراءات الأكثر الأهمية. ويمكن تقديم مثل تلك السياسات والإجراءات للموظفين الملتحقين بالمنشأة، وقد يتم توفير وقت الدقيق مقابل الاضطرار لإجراء استعلامات في كل مرحلة. وفي المثال المشار إليه أعلاه، يمكن حتى للمنشآت الأصغر حجماً إعداد بيان بسيط للقيم والسلوكيات المقبولة والتي يمكن تزويد الموظفين بها والرجوع إليها عند نشؤ مسألة ما.

ويبين التوضيح أدناه بعض النواحي الأساسية التي يجب تناولها في تقييم بيئة الرقابة في المنشآت الأصغر حجماً.

### التوضيح ٣.٥ - ٣

عنصر الرقابة	السؤال الأساسي	أنظمة الرقابة المحتملة
إبلاغ وتعزيز النزاهة والقيم الأخلاقية	ما إجراءات الإدارة التي تعمل على إزالة أو تقليل الدوافع أو الإغراءات التي قد تدفع الموظفين للانخراط في سلوكيات مخادعة أو غير قانونية أو أخلاقية.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تبدي الإدارة باستمرار من خلال الأقوال والأفعال الالتزام بالمعايير الأخلاقية العالية.</li> <li>• تتخلص الإدارة أو تخفض من الدوافع أو الإغراءات التي قد تؤدي إلى ضلوع الموظفين في سلوكيات مخادعة أو غير أخلاقية.</li> <li>• وجود مدونة لقواعد السلوك أو ما يماثلها والتي تضع معايير السلوكيات الأخلاقية والأدبية المتوقعة.</li> <li>• أن يدرك الموظفون بوضوح الفرق بين السلوك المقبول وغير المقبول، ومعرفة الواجب فعله عند مواجهة أي سلوك غير سليم.</li> <li>• اتخاذ إجراءات تعزيز حين يتطلب الأمر ذلك.</li> </ul>
الالتزام بالكفاءة	هل يملك الموظفون المعرفة والمهارات الضرورية لإنجاز مهامهم؟	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تتخذ الإدارة الخطوات الضرورية لضمان أن يملك الموظفون المعرفة والمهارات الأساسية المطلوبة لتنفيذ وظائفهم.</li> <li>• توفر وصف للعمل واستخدامه بشكل فعال.</li> <li>• تزود الإدارة موظفيها بإذن دخول إلى برامج تدريبية للمواضيع ذات العلاقة</li> <li>• التطابق الأساسي والمستمر لمهارات الموظفين ووصف عملهم.</li> </ul>
مشاركة أولئك المكلفين بالحوكمة (بخلاف)	ما هي درجة فعالية الحوكمة (إن وجدت) حين يتم تزويدها	<ul style="list-style-type: none"> <li>• يعتبر معظم أولئك المكلفين بالحوكمة مستقلون عن الإدارة.</li> <li>• لدى أولئك المكلفين بالحوكمة الخبرة والمكانة المناسبة والإطلاع المالي</li> </ul>

<p>الواسع.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• يتم تبليغ أولئك المكلفين بالحوكمة بالأمر والناتج المالية الهامة بشكل زمني مناسب.</li> <li>• يقدم أولئك المكلفين بالحوكمة الإشراف الفعال على أنشطة الإدارة. ويتضمن ذلك إثارة الإستفسارات المعقدة ومتابعة الإجابات.</li> <li>• يجتمع أولئك المكلفين بالحوكمة بناءً على أساس نظامي، وتعمم مدة الإجتماعات بناءً على أساس زمني مناسب.</li> </ul>	<p>عبر عمليات المنشأة.</p>	<p>الحالات التي تكون فيها الإدارة هي نفسها أولئك المكلفين بالحوكمة)</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• تبدي الإدارة مواقف وإجراءات إيجابية تجاه:-       <ul style="list-style-type: none"> <li>- أنظمة الرقابة الداخلية السليمة عبر إعداد التقارير المالية (بما في ذلك تجاوز الإدارة وعمليات الإحتيال الأخرى)،</li> <li>- الإختيار/التطبيق الملائم للسياسات المحاسبية،</li> <li>- أنظمة رقابة تجهيز المعلومات، و</li> <li>- تعامل موظفي المحاسبة</li> </ul> </li> <li>• وضع الإدارة لإجراءات تمنع الوصول غير المصرح إلى التقييمات والوثائق والسجلات أو إتلافها.</li> <li>• تحلل الإدارة المخاطر التجارية وتتخذ الإجراءات المناسبة.</li> </ul>	<p>ما هي مواقف وإجراءات الإدارة في إعداد التقارير المالية.</p>	<p>الفلسفة والأسلوب التشغيلي للإدارة</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• يعتبر الهيكل التنظيمي ملائماً لتسهيل تحقيق أهداف والوظائف التشغيلية والمتطلبات التنظيمية للمنشأة.</li> <li>• تترك الإدارة بوضوح مسؤوليتها وسلطانها للأنشطة التجارية وتمتلك الخبرة ومستويات المعرفة الأساسية لتنفيذ مواقفها.</li> <li>• يسهل هيكل المنشأة نقل المعلومات الموثوقة وفي الوقت المناسب للأشخاص المناسبين في سبيل تخطيط الأنشكة ومراقبتها.</li> <li>• يتم فصل الواجبات غير المكتملة بالمدى الممكن.</li> </ul>	<p>هل تم وضع هيكل تنظيمي ذا علاقة؟</p>	<p>الهيكل التنظيمي</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• توجد سياسات وإجراءات لتصريح وقبول العمليات.</li> <li>• توجد خطوط مناسبة للإبلاغ والمساءلة (ملائمة لحجم المنشأة وطبيعة أنشطتها).</li> <li>• يتضمن وصف العمل والمسؤوليات المبنية على الرقابة.</li> </ul>	<p>هل تم تعيين النواحي الأساسية للمسؤولية بالشكل الملائم؟</p>	<p>تعيين السلطة والمسؤولية</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• تضع/تعزز الإدارة معايير استخدام أكثر الأشخاص تأهيلاً؟</li> <li>• تتضمن ممارسات التوظيف مقابلات الوظيفة، والتحقق من الخلفية، وتبليغ القيم، والسلوكيات المتوقعة، وأسلوب الإدارة التشغيلي.</li> <li>• يتم تقييم أداء العمل بشكل دوري، ويتم مراجعة النتائج مع كل موظف، واتخاذ الإجراء المناسب.</li> <li>• تتناول سياسات التدريب الأدوار والمسؤوليات المستقبلية، ومستويات الأداء المتوقعة، وحاجات التطوير.</li> </ul>	<p>ما هي المعايير المناسبة لضمان:- توظيف أكثر الأشخاص كفاءة وجدارة بالثقة؟ تقديم التدريب الذي يضمن أداء الأشخاص لوظائفهم؟ التعزيز الموجه من خلال تقييمات الأداء؟</p>	<p>سياسات وإجراءات الموارد البشرية</p>

## ٤.٥ تقييم المخاطر

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
يجب أن يحصل المدقق على فهم فيما إذا كانت المنشأة تملك عملية لما يلي:- (أ) تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية؛ (ب) تقدير أهمية المخاطر؛ (ج) تقييم احتمال حدوثها؛ و (د) إتخاذ القرارات لمعالجة هذه المخاطر. (المرجع: الفقرة ٨٨).	معياري التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٥
إذا نفذت المنشأة مثل هذه العملية (المشار إليها هنا فيما بعد "عملية تقييم مخاطر المنشأة")، يجب أن يحصل المدقق على فهم لها والنتائج المتعلقة بها. ويحدد المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية التي عجزت الإدارة عن تحديدها، فيجب أن يقيم المدقق فيما إذا كانت هناك مخاطر ذاتية من النوع الذي كان يجب تحديده من خلال عملية تقييم مخاطر المنشأة. وفي حال وجود مثل هذه المخاطرة، فإنه يجب أن يحصل المدقق على فهم أسباب فشل تلك العملية في تحديد المخاطرة ويقيم فيما إذا كانت العملية مناسبة لظروفها أم إذا تم تحديدها إذا كانت هناك نواحي ضعف هامة في الرقابة الداخلية في عملية تقييم المنشأة للمخاطر.	معياري التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٦
إذا لم تنفذ المنشأة مثل هذه العملية أو كان لديها عملية خاصة، فإنه يجب أن يناقش المدقق مع الإدارة فيما إذا قد تم تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية وكيف قد تم تناولها. كما يجب أن يقيم المدقق فيما إذا كان غياب عملية تقييم مخاطر موثقة أمراً مناسباً أو محدداً في الظروف أو يمثل نواحي ضعف جوهرية في الرقابة الداخلية للمنشأة. (المرجع: الفقرة ٨٩)	معياري التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٧

## مخاطر التقييم

تقييم المخاطر هو المكون الثاني من المكونات الخمسة للرقابة الداخلية. ويؤدي تنفيذ الإدارة لعملية تقييم مخاطر تتسم بالفاعلية ومن ثم الحفاظ عليها إلى توفير المعلومات الهامة اللازمة لتحديد مخاطر العمل/الاحتيال التي تتبغى إدارتها، وبالتالي يمكن اتخاذ الإجراءات الملائمة تجاهها. وقد تبادر الإدارة في وضع خطط أو برامج، أو تتبنى سياسات وإجراءات لمواجهة مخاطر معينة. أو، قد تقرر أن تقبل مخاطر معينة نتيجة للتكلفة أو لاعتبارات أخرى.

إذا كانت عملية تقييم المخاطرة للمنشأة ملائمة للظروف، فذلك يساعد المدقق على تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية. وتتناول عملية تقييم المخاطرة بشكل طبيعي مسائل مثل:-

- تغيرات في بيئة العمل؛
- كبار الموظفين الجدد؛
- نظم المعلومات الجديدة أو المعدلة؛
- النمو السريع؛
- التقنية الحديثة؛
- النماذج أو المنتجات أو الأنشطة التجارية الحديثة؛
- إعادة هيكلة الشركة (بما في ذلك النصفية والتملك)؛

- العمليات الأجنبية المنتشرة؛ و
- الأحكام المحاسبية الجديدة.

وفي المنشآت الأصغر حجماً حيث من غير المرجح وجود عملية تقييم مخاطرة رسمية، يناقش المدقق مع الإدارة آلية تحديد المخاطر التجارية وكيف يتم تناولها.

ومن المسائل التي ينبغي للمدقق أن يأخذها بالاعتبار هي كيف:-

- تحدد الإدارة المخاطر ذات العلاقة بإعداد التقارير المالية؛
- تقدر الإدارة أهمية المخاطر؛
- تقم الإدارة إحتمال حدوثها؛ و
- تتخذ الإدارة الإجراءات لمعالجة المخاطر.

يُطلب من المدقق كذلك أن يقيم إذا كان عدم وجود عملية موثقة لتقييم المخاطر هو أمر ملائم في هذه الظروف، أو يحدد إذا كان ذلك يشكل قصوراً أساسياً في الرقابة الداخلية.

وإذا قام المدقق بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية والتي عجزت الإدارة عن تحديدها، فينبغي له أن يضع في الإعتبار:-

- ما سبب إخفاق عمليات الإدارة؟
- وهل العمليات ملائمة للظروف؟

وإذا وُجدت ناحية ضعف في عملية تقييم المنشأة للمخاطرة (أو لم تكن هناك عملية مطلقاً)، يتم تبليغ الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

### الظروف والأحداث التي قد تدل على أخطاء جوهرية

يحتوي الملحق ٢ من معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) قائمة مفيدة للظروف والأحداث المحتملة والتي قد تدل على وجود مخاطر أخطاء جوهرية.

### ٥,٥ نظام المعلومات والاتصالات

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٨	يجب على المدقق الحصول على فهم لنظام المعلومات، بما في ذلك أساليب العمل ذات العلاقة والخاصة بإعداد التقارير المالية، كما يجب فهم النواحي التالية:- (المرجع: الفقرة ٩٠٠-٩٢٠ وأ ٩٥٠-٩٦٠) (أ) فئات المعاملات في عملية المنشأة الهامة بالنسبة للبيانات المالية؛ (ب) الإجراءات ضمن كل من تقنية المعلومات والأنظمة اليدوية التي يتم من خلالها مباشرة هذه المعاملات وتسجيلها ومعالجتها وتصحيحها حسب الضرورة ونقلها إلى دفتر الأستاذ العام والإبلاغ عنها في البيانات المالية؛ (ج) سجلات المحاسبة ذات العلاقة والمعلومات المدعمة والحسابات المعينة في البيانات المالية المستخدمة في مباشرة وتسجيل ومعالجة والإبلاغ عن المعاملات؛ ويتضمن هذه تصحيح المعلومات الخاطئة وكيفية نقل المعلومات إلى دفتر الأستاذ العام. وقد تكون هذه السجلات إما يدوية أو إلكترونية؛ (د) كيف تلتقط نظام المعلومات الأحداث والأوضاع باستثناء المعاملات الهامة بالنسبة للبيانات المالية؛ (هـ) عملية إعداد التقارير المالية المستخدمة لإعداد البيانات المالية للمنشأة بما في ذلك التقديرات المحاسبية الهامة والإفصاحات؛ و (و) عناصر الرقابة التي تحيط بالقيود اليومية بما في ذلك القيود الغير العادية لتسجيل المعاملات غير المتكررة وغير العادية والتسويات. (المرجع: الفقرة ٩٣٠-٩٤٠)
	يشمل هذا الفهم لنظام المعلومات ذي العلاقة بإعداد التقارير المالية الجوانب ذات العلاقة من هذا النظام والمرتبطة بالمعلومات التي تم الإفصاح عنها في البيانات المالية، والتي تم الحصول عليها من داخل أو خارج الدفاتر العامة أو الفرعية.
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٩	يجب أن يحصل المدقق على فهم لكيفية تبليغ المنشأة أدوار ومسؤوليات إعداد التقارير المالية والأمور الهامة المتعلقة بإعداد التقارير المالية، بما في ذلك: (المرجع: الفقرة ٩٧٠-٩٨٠) (أ) الاتصالات بين الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة؛ (ب) الاتصالات الخارجية مثل الاتصالات مع السلطات التنظيمية.



تطلب الإدارة (وأولئك المكلفين بالحوكمة) معلومات موثوقة في سبيل:-

- إدارة المنشأة (مثل التخطيط، ووضع الميزانية، والمتابعة الأداء، وتخصيص الموارد، ووضع الأسعار، وتجهيز البيانات المالية لأغراض الإبلاغ)؛
- تحقيق الأهداف؛ و
- تحديد وتقييم والإستجابة لعوامل المخاطرة.

ويتطلب ذلك المعلومات ذات العلاقة حتى يتم تحديدها والحصول عليها وإبلاغها/ توزيعها بالوقت المناسب على الموظفين (على جميع مستويات المنشأة) ممن يحتاجونها لصنع قرار .

ويتكون نظام المعلومات من بنية تحتية (المكونات المادية والصلبة)، والبرمجية والأشخاص والإجراءات والبيانات. وتقوم العديد من نظم المعلومات باستخدام شامل لتكنولوجيا المعلومات، بحيث تحدد وتلتقط وتعالج وتوزع المعلومات لدعم تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية (بما في ذلك الإفصاحات) وأنظمة الرقابة الداخلية.

كما يتضمن نظام المعلومات ذو العلاقة بأهداف إعداد التقارير المالية العمليات التجارية ونظام المحاسبة للمنشأة، كما هو مبين أدناه.

### التوضيح ٥. ٥-١

تعتبر العمليات التجارية مجموعات منظمة من الأنشطة المصممة لإنتاج مخرجات محددة. حيث تؤدي إلى عمليات يتم تسجيلها ومعالجتها وإبلاغها من خلال نظام المعلومات.	العمليات التجارية (البيع، والشراء، والرواتب، وغيرها)
تشتمل هذه الأنظمة على البرمجيات المحاسبية، وجدول البيانات الالكترونية، والمعلومات ذات العلاقة من المصادر الأخرى والسياسات والإجراءات المستخدمة في إعداد التقارير المالية الدورية والبيانات المالية في نهاية الفترة وتشمل الإفصاحات.	نظام المحاسبة
قد يتطلب إعداد بعض الإفصاحات والمبالغ الواردة في البيانات المالية استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من داخل أو خارج الدفاتر العامة والفرعية.	المصادر الأخرى للمعلومات

### مصادر المعلومات

قد تتضمن البيانات المالية والإفصاحات معلومات لم يتم توليدها من خلال نظام السجلات العامة في المنشأة. عادة ما يتم الحصول على مثل تلك المعلومات من خارج السجلات العامة والفرعية، وقد تشمل بعض الأمثلة التالية:

### التوضيح ٥. ٥-٢

أمثلة	طبيعة المعلومات
يمكن الإفصاح عن المعلومات التي تم الحصول عليها من اتفاقيات الإيجار في البيانات المالية، مثل خيارات التجديد أو الدفعات الإيجارية المستقبلية.	الاتفاقيات التعاقدية
المعلومات التي تُعرف عدم الامتثال المحدد أو المشتبه به بالقوانين واللوائح ذات العلاقة.	عدم الامتثال

معلومات عن القيمة العادلة	المعلومات التي يمكن أن تنتج من قبل خبراء الإدارة ويتم الإفصاح عنها في البيانات المالية.
تقييم المخاطر	المعلومات التي تم الإفصاح عنها في البيانات المالية والتي تم إنتاجها من قبل نظام إدارة المخاطر في المنشأة. على سبيل المثال، قد يتطلب إطار إعداد التقارير المالية الإفصاح عن مسائل معينة مرتبطة بنظام إدارة المخاطر في المنشأة.
الافتراضات والبيانات المستخدمة في إعداد التقديرات	المعلومات التي تم الحصول عليها من النماذج، أو من الحسابات الأخرى المستخدمة في الحصول على التقديرات المعترف بها أو المفصح عنها في البيانات المالية. ويشمل ذلك المعلومات المرتبطة بالبيانات والافتراضات الأساسية المستخدمة في تلك النماذج، مثل: <ul style="list-style-type: none"> <li>الافتراضات التي يتم تطويرها داخلياً والتي قد تؤثر على العمر الإنتاجي للأصل؛ و</li> <li>البيانات، مثل معدلات الفائدة، والتي تتأثر بعوامل تقع خارج نطاق سيطرة المنشأة.</li> </ul>
تحليل الحساسية	المعلومات المفصح عنها في البيانات المالية عن تحليل الحساسية والمشتقة عن النماذج المالية، والتي يمكن أن تستخدم في إثبات أن الإدارة قد أخذت بعين الاعتبار افتراضات بديلة.
العوائد الضريبية والسجلات الشبيهة	المعلومات المعترف بها أو المفصح عنها في البيانات المالية والتي تم الحصول عليها من سجلات العوائد الضريبية الخاصة بالمنشأة.
معلومات المنشأة المستمرة	المعلومات التي قد تم الحصول عليها من التحليلات التي تم إعدادها لدعم تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة. على سبيل المثال، الإفصاحات، إن وجدت، المرتبطة بالأحداث أو الشروط التي تم تعريفها والتي من الممكن أن تلقي بشكوك كبيرى حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة.

يخضع مدى الفهم المطلوب لنظام المعلومات المتعلق بإعداد التقارير المالية للتقدير المهني للمدقق. وينبغي أخذ العوامل التالية بعين الاعتبار:

- مصادر المعلومات المستخدمة، سواء كانت داخلية أو خارجية؛
  - موثوقية التقارير المالية المستخدمة في عملية اتخاذ القرار؛
  - السجلات المحاسبية الأساسية والمعلومات الداعمة؛
  - كيفية تسجيل نظام المعلومات للأحداث والظروف الهامة، بخلاف المعاملات، وذلك بالنسبة للبيانات المالية؛
  - عملية إعداد التقارير المالية وتشمل إعداد التقديرات، ونظم الرقابة على مدخلات الدفاتر، ونظم الرقابة على استخدام الجداول الالكترونية؛ و
  - التواصل بين الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة والأطراف الخارجية مثل البنوك والهيئات الرقابية.
- ويملك نظام المعلومات إجراءات وسياسات وسجلات (يدوية وإلكترونية) مصممة لتناول المسائل المبينة أدناه.

## التوضيح ٥. ٢-٥



وفي الشركات الأكبر حجماً يمكن أن تكون نظم المعلومات معقدة وإلكترونية ومتكاملة بشكل عالي الدرجة. أما الشركات الأصغر حجماً فتعتمد غالباً على تطبيقات تكنولوجيا المعلومات اليدوية أو القائمة بذاتها.

### نقطة للتأمل

تأتي العديد من حزم برمجيات المحاسبة السائدة (حتى الصغيرة منها) مع العديد من أنظمة رقابة تطبيق مدمجة داخلياً يمكن استخدامها في تحسين الرقابة على إعداد التقارير المالية. وتتضمن أنظمة الرقابة هذه التسويات الإلكترونية، وإعداد تقارير الاستثناءات لغايات مراجعة الإدارة، وضمان الاتساق العام خلال إعداد التقارير المالية.

للحصول على فهم لنظام المعلومات (بما في ذلك عمليات الأعمال)، يتناول المدقق ما يلي (علاوة على ما ورد في التوضيح السابق):

- عمليات الأعمال؛ و
- الجوانب ذات العلاقة في الأنظمة والمرتبطة بالمعلومات المتضمنة في البيانات المالية بما في ذلك الإفصاحات. ويمكن الحصول عليها من داخل أو خارج الدفاتر العامة أو الفرعية.

يخضع مستوى الفهم المطلوب للتقدير المهني للمدقق. وينبغي أخذ الأمور التالية بعين الاعتبار:

- أنشطة الرقابة المرتبطة بالمعلومات المتضمنة في البيانات المالية بما في ذلك الإفصاحات. ومع ذلك، ليس من المطلوب من المدقق أن يفهم جميع الأنشطة الرقابية، فعليه أن يفهم فقط الأنشطة الرقابية المرتبطة بإعداد التقارير المالية.
- مدى التدخل الفعال للإدارة في إعداد التقارير المالية. قد لا تحتاج المنشآت صغيرة الحجم إلى وصف تفصيلي للإجراءات المحاسبية، أو إلى سجلات محاسبية معقدة، أو إلى سياسات مكتوبة.
- مدى المعلومات، اللازمة لإفصاحات التدقيق والبيانات المالية، والتي حصلت عليها الإدارة من خارج الدفاتر العامة أو الفرعية للمنشأة.

سيشمل نطاق الفهم المطلوب المسائل الموضحة في الجدول التالي.

### التوضيح ٥. ٣-٥

تحديد	تناول
مصادر المعلومات المستخدمة	ما هي فئات المعاملات الهامة للبيانات المالية؟ كيف تنشأ المعاملات والإفصاحات ضمن العمليات التجارية للمنشأة؟ ما السجلات المحاسبية (إلكترونية أو آلية) المتوفرة؟ كيف يقوم النظام المحاسبي بالحصول على الأحداث والظروف (أكثر من فئات المعاملات) والتي تعدّ هامة للبيانات المالية؟ هذا الأمر هام بصورة خاصة عندما يكون قد تم الحصول على المعلومات المتضمنة في البيانات المالية من خارج الدفاتر العامة والثانوية للمنشأة.
كيف يتم الحصول على المعلومات ومعالجتها	ما عمليات إعداد التقارير المالية المستخدمة من أجل:- • بدء وتسجيل وإبلاغ المعاملات والمعاملات غير المعيارية (مثل معاملات الأطراف ذات العلاقة، ... إلخ)؛ • إعداد البيانات المالية بما في ذلك التقييمات والإفصاحات المحاسبية الهامة؟ وما الإجراءات التي تتناول:- • مخاطر الأخطاء الجوهرية المقترنة بالتجاوزات غير السليمة لأنظمة الرقابة، بما في ذلك استخدام القيود اليومية المعيارية وغير المعيارية؛ • تجاوز أو الإشتباه في أنظمة المراقبة الإلكترونية؛ • تحديد الإستثناءات وإعداد تقارير للإجراءات العلاجية التي تم اتخاذها لذلك؟
كيف يتم استخدام المعلومات الصادرة	كيف تقوم المنشأة بإبلاغ أدوار ومسؤوليات إعداد التقارير المالية والمسائل الهامة ذات العلاقة بإعداد التقارير المالية؟ ما هي التقارير الصادرة بشكل منتظم من خلال نظام المعلومات، وكيف يتم استخدامها في إدارة المنشأة؟ ما المعلومات التي تزودها الإدارة لأولئك المكلفين بالحوكمة (إن كانوا مختلفين عن الإدارة) وللأطراف الخارجية مثل المنشآت المالية والسلطات التنظيمية؟

## الإبلاغ

يعتبر الإبلاغ مكوناً أساسياً لنظم المعلومات الناجحة. وبناءً على ذلك، إذا تم استخدام المعلومات في صنع القرار ولتسهيل عمل نظام الرقابة الداخلي، فيجب أن يتم إبلاغ ذلك في الوقت المناسب (داخلياً أو خارجياً) إلى الأشخاص المناسبين.

ويساعد الإبلاغ الداخلي الفعال موظفي المنشأة في فهم أهداف الرقابة الداخلية والعمليات التجارية المستخدمة ومسؤولياتهم وأدوارهم الفردية بشكل واضح. كما يساعدهم ذلك أيضاً في فهم المدى الذي تتصل به أنشطتهم مع عمل الآخرين، ووسائل إعداد تقارير الاستثناءات للمستوى الأعلى المناسب ضمن المنشأة.

وقد تكون وسائل الإبلاغ غير رسمية (شفهية) أو رسمية (أي موثقة في كتيبات السياسة وإعداد التقارير المالية).

وغالباً ما يكون الإبلاغ الداخلي بين الإدارة العليا والموظفين أسهل وأقل رسمية في الشركات الأصغر حجماً، بسبب قلة المستويات وقلة أعداد الموظفين والتوفر والتواجد الكبيرين لرؤساء الإدارة.

ويضمن الإبلاغ الخارجي الفعال أن يتم إبلاغ المسائل المؤثرة في تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية للأطراف الخارجية ذات العلاقة مثل أصحاب المصلحة الأساسيين، والمؤسسات المالية، والمنظمين ووكالات الحكومة.

### نقص وثائق أنظمة تكنولوجيا المعلومات

قد تملك المنشآت الأصغر حجماً أنظمة معلومات واتصال أقل تطوراً وأقل توثيقاً بشكل شامل. وإذا لم تملك الإدارة توضيحات شاملة للإجراءات المحاسبية، أو السجلات المحاسبية المطورة أو السياسات الخطية، يحصل المدقق على الفهم المطلوب من خلال الاستعلام والملاحظة بشكل أكبر من مراجعة الوثائق.

### ٦.٥ أنشطة الرقابة

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
يجب أن يحصل المدقق على فهم لأنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق التي يعتبر المدقق من أجلها أنه من الضروري الحصول على فهم من أجل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات ومن أجل تصميم المزيد من إجراءات التدقيق التي تستجيب للمخاطر المقيمة. وعملية التدقيق لا تتطلب فهم جميع أنشطة الرقابة الخاصة بكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية أو لكل إثبات خاص بها. (المرجع: الفقرة ٨٨١-٩٤١)	معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٠
عند فهم أنشطة الرقابة في المنشأة، يجب أن يفهم المدقق كيفية استجابة المنشأة للمخاطر الناجمة من تقنية المعلومات. (المرجع: الفقرة ٩٩١-١٠٦١)	معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢١

### أنشطة الرقابة

أنشطة الرقابة هي السياسات والإجراءات التي تساعد في ضمان إنجاز توجيهاات الإدارة. وتتضمن الأمثلة على ذلك أنظمة الرقابة التي تضمن عدم شحن البضائع إلى مخاطرة سوء ائتمان، أو القيام فقط بعمليات الشراء المسموح بها. وتتناول أنظمة الرقابة تلك المخاطر التي، إن لم يتم تقليدها، فستهدد تحقيق أهداف المنشأة.

ويتم تصميم أنشطة الرقابة (سواء من داخل أو خارج الدفاتر العامة والفرعية) لتقليل من المخاطر المتضمنة في الأنشطة اليومية مثل معالجة معاملة (العمليات التجارية مثل البيع والشراء والرواتب) وحماية الأصول.

قد تشمل أيضاً الأنشطة الرقابية ذات العلاقة بالتدقيق أنظمة الرقابة التي وضعتها الإدارة والتي تتناول الإفصاحات التي تم إعدادها بالتوافق مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به - سيكون ذلك بالإضافة إلى أنظمة الرقابة التي تتناول المخاطر المرتبطة بالأرصدة المحاسبية والمعاملات.

وتعتبر العمليات التجارية مجموعة منظمة من الأنشطة المصممة لإصدار مخرج محدد. ويمكن تصنيف أنظمة رقابة العملية التجارية بشكل عام إلى أنظمة مانعة أو كاشفة ومصححة أو تعويضية أو توجيهية، كما هو مبين في التوضيح أدناه.

### التوضيح ٥. ٦-١

تصنيفات أنظمة الرقابة	الوصف
أنظمة رقابة مانعة	وتتجنب الأخطاء والتجاوزات.
أنظمة رقابة كاشفة	وتحدد الأخطاء أو التجاوزات بعد حدوثها، ومن ثمّ يمكن القيام بالإجراءات التصحيحية.
أنظمة رقابة تعويضية	وتقدم بعض التأكيد أينما قد تمنع قيود الموارد المزيد من أنظمة الرقابة المباشرة الأخرى.
أنظمة رقابة توجيهية (على سبيل المثال، السياسات)	وتوجه الإجراءات نحو الأهداف المرجوة.

وتختلف أنظمة رقابة العملية التجارية بناءً على المخاطر المتضمنة والتطبيق المحدد.

كما تتضمن أنظمة الرقابة النموذجية على مستوى العملية التجارية المسائل المبينة أدناه.

### التوضيح ٥. ٦-٢

أنظمة الرقابة	الوصف	الأمثلة
فصل الواجبات	ويمكن أن تقلل أنظمة الرقابة تلك فرص الشخص ليكون في وضع يخوله من ارتكاب أو التستر على الأخطاء أو الإحتيال.	يكون الموظف المسؤول عن معالجة الحسابات المستلمة غير قادر على الوصول إلى مستلمات النقد
أنظمة رقابة التصريح	وتعرّف أنظمة الرقابة تلك من لديهم الصلاحية لقبول المعاملات والأحداث الروتينية وغير الروتينية المختلفة.	تعيين المسؤولية لتصريح:- • استخدام موظفين جدد؛ • عمل استثمارات؛ • طلب البضائع أو الخدمات؛ • تمديد الإئتمان للزبائن.
تسويات الحساب	ويتضمن ذلك إعداد ومراجعة تسويات الحساب في الوقت المناسب واتخاذ أي إجراء تصحيحي ضروري.	تسويات حسابات البنوك، عمليات البيع، والأرصدة بين الشركات، والحسابات المشتبه بها.
أنظمة رقابة تطبيق تكنولوجيا المعلومات	يتم برمجة أنظمة الرقابة تلك في تطبيقات مثل عمليات البيع والشراء. وتتضمن أنظمة رقابة إلكترونية بشكل كلي وأخرى بشكل جزئي.	فحص الدقة الحسابية للسجلات، وتسعير الفواتير، وتعديل تحققات إدخال البيانات، وتحققات التلاحق الرقمي، وإصدار تقارير الإستثناء لمراجعة المدير.
مراجعة النتائج الفعلية	وتتضمن أنظمة الرقابة تلك المراجعة والتحليل الاعتيادي للنتائج الفعلية مقابل الميزانيات والتوقعات والمرحلة القبلية للأداء. كما تتضمن مجموعات بيانات مختلفة ذات علاقة (تشغيلية أو مالية) الواحدة تلو الأخرى ومقارنة البيانات الداخلية مع مصادر المعلومات الخارجية. ويتم التحقيق في الاختلافات غير المتوقعة واتخاذ الإجراءات التصحيحية.	تحليل للنتائج العمل ومقارنة النتائج الفعلية بالميزانية والتحقيق في الاختلافات.
أنظمة الرقابة الفعلية	وتتعلق أنظمة الرقابة تلك بالحماية الفعلية للأصول والدخول المصرح لأبنية المنشأة، والسجلات المحاسبية، وبرامج الحاسوب وملفات البيانات.	وتتكون مثل هذه الأنظمة من حماية الأصول (أقفال الأبواب والدخول المحصور إلى المخزون/السجلات) ومقارنة نتائج النقد والحماية وحساب المخزون الدوري مع السجلات المحاسبية.

## المنشآت الأصغر حجماً

تُصمم أنشطة الرقابة لتمنع بشكل مباشر حدوث الأخطاء الجوهرية أو لتكشف وتصحح الأخطاء بعد أن تحدث. وفي المنشآت الأصغر حجماً، من المرجح أن تتشابه المفاهيم المتضمنة في أنشطة الرقابة مع المنشآت الأكبر حجماً، إلا أن إرتباطها بالمدقق قد يختلف إلى حد كبير.

ويؤخذ بالاعتبار ما يلي:-

### التوضيح ٥.٦-٣

الملاحظات	أنشطة الرقابة في المنشآت الأصغر حجماً
قد تعمل العديد من أنظمة الرقابة بشكل غير رسمي، وقد لا يتم توثيقها بالشكل الجيد. فعلى سبيل المثال، قد يعتمد منح إئتمان لزبون على تقدير ومعرفة المدير أكثر من اعتماده على حد الإئتمان المقرر سابقاً.	الوثائق غير الرسمية والمحدودة
من المرجح أن تعتبر أنشطة الرقابة (إلى المدى الذي توجد به) متصلة بدورات المعاملات الرئيسية كما في الإيرادات وعمليات الشراء ونفقات التوظيف.	النطاق المقيد
قد لا تعتبر أنواع محددة من أنشطة الرقابة ذات علاقة وذلك بسبب أنظمة الرقابة المعمول بها من قبل رؤساء الإدارة. وعلى سبيل المثال يمكن أن توفر موافقة الإدارة على المعاملات الهامة نظام رقابة متين على أرصدة الحسابات والمعاملات الهامة، والتقليل أو التخلص من الحاجة لأنشطة الرقابة المفصلة. ويمكن التقليل من بعض أخطاء العملية (والتي يتم تناولها عادةً من خلال أنشطة الرقابة في المنشآت الأكبر حجماً) من خلال:-	قد تقلل بيئة الرقابة من المخاطر (أنظر المجلد ١، الفصل ٣.٥)
<ul style="list-style-type: none"> <li>ثقافة الشركة والتي تبرز أهمية الرقابة؛</li> <li>استخدام موظفين ذوي كفاءة عالية؛</li> <li>متابعة الإيرادات والنفقات في ظل الميزانية الموضوعة؛</li> <li>طلب قبول رؤساء الإدارة لجميع المعاملات الهامة؛</li> <li>متابعة مؤشرات الأداء الرئيسية؛ و</li> <li>تعيين المسؤوليات بين الموظفين، وذلك لرفع مستوى فصل الواجبات.</li> </ul>	
من المطلوب من المدققين أن يفهموا نظام الرقابة الداخلية للإدارة حيث إنه يرتبط بالإفصاحات الواردة في البيانات المالية. ومع ذلك، قد تكون الإفصاحات في المنشآت الأصغر حجماً أقل تفصيلاً أو أقل تعقيداً (مثل أن تسمح بعض أطر إعداد التقارير المالية للمنشآت الأصغر حجماً بتقديم قدر أقل من الإفصاحات الخاصة بالبيانات المالية).	إفصاحات البيانات المالية

وتقلل أنشطة الرقابة، ذات العلاقة بالتدقيق، المخاطر بشكل محتمل مثل:

- **المخاطر الهامة**  
تتطلب مخاطر الأخطاء الجوهرية المحددة والمقيّمة، في تقدير المدقق، اعتبار تدقيق خاص. (راجع المجلد ٢ الفصل ١٠.١)
- **المخاطر التي لا يمكن تناولها بسهولة من خلال الإجراءات الجوهرية**  
وهي مخاطر الأخطاء الجوهرية المحددة والمقيّمة والتي لا تقدم لها الإجراءات الجوهرية وحدها دليل تدقيق كافٍ وملائم.
- **مخاطر الأخطاء الجوهرية الأخرى**  
يتأثر تقدير المدقق حول ما إذا كانت أنشطة الرقابة ذات علاقة بالتدقيق من خلال:-
- المعرفة حول تواجد/غياب أنشطة الرقابة المحددة في المكونات الأخرى من أنظمة الرقابة الداخلية. إذا تم بالفعل تناول مخاطرة معينة بنحو كافٍ (مثلاً من خلال بيئة الرقابة، ونظام المعلومات وغيرها)، فلا توجد حاجة لتحديد أي أنظمة رقابة أخرى قد توجد.
- وجود أنشطة رقابة متعددة لتحقيق نفس الهدف. وليس من الضروري الحصول على فهم كل واحد من أنشطة الرقابة ذات العلاقة بالهدف.
- كفاءة التدقيق المتزايدة والتي يتم الحصول عليها من إختبار فعالية العمل لأنظمة رقابة محددة. ويمكن حدوث ذلك عندما:-
- قد تكون الفعالية من حيث التكلفة لدليل التدقيق الذي تم الحصول عليه من خلال إختبار فعالية العمل لأنظمة الرقابة أكثر من أداء الإجراءات الجوهرية. وتؤدي إختبارات أنظمة الرقابة بشكل نموذجي إلى أحجام عينة أصغر من الإختبارات الجوهرية. وإذا تمت أتمتة أنظمة الرقابة، قد يكون حجم عينة لبند واحد فقط (بافتراض أنظمة رقابة عامة وجيدة لتكنولوجيا

المعلومات) هو كل ما يتم طلبه. وبالإضافة إلى ذلك، إذا لم يتغير نظام الرقابة والموظفين المشتركين عن السنوات السابقة، فقد يكون من الممكن (تحت ظروف معينة) إقتصار إجراء اختبار فعالية عمل أنظمة الرقابة إلى مرة واحدة كل ثلاث سنوات. (أنظر المجلد ٢ الفصل ١٧).

- لا تقدم الإجراءات الجوهرية وحدها دليل التدقيق الكافي والملائم عند مستوى التوكيد. وعلى سبيل المثال يمكن اعتبار إكمال التوكيد لإيرادات المبيعات صعب (وفي بعض الأحيان مستحيل) التناول من خلال الإجراءات الجوهرية وحدها. وفي تلك الحالات، يكون من المفيد تحديد أي أنظمة رقابة داخلية تتناول المخاطرة والتوكيد المتضمنين. وإذا تم توقع أن تعمل أنظمة الرقابة الداخلية بفعالية، فيمكن الحصول على دليل التدقيق الضروري من خلال اختبار فعالية عمل أنظمة الرقابة تلك.

## ٧.٥ فهم مخاطر وأنظمة رقابة تكنولوجيا المعلومات

تستخدم معظم المنشآت حالياً تكنولوجيا المعلومات لإدارة ومراقبة والإبلاغ عن بعض أنشطتهم على الأقل. ويتم غالباً إدارة عمليات تكنولوجيا المعلومات من قبل فريق دعم مركزي والذي يضمن امتلاك المستخدمين اليوميين (الموظفين) الإنز للوصول السليم إلى الأجهزة والبرمجيات والتطبيقات المطلوبة لأداء مسؤولياتهم. وفي المنشآت الصغيرة، قد تكون إدارة تكنولوجيا المعلومات مسؤولية شخص واحد، أو حتى شخص بدوام جزئي أو شخص تمت الإستعانة به من مصدر خارجي.

ودون النظر إلى حجم المنشأة، يوجد عدد من عوامل المخاطر ذات العلاقة بإدارة تكنولوجيا المعلومات والتطبيقات، والتي، إن لم يتم تقليلها، يمكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية.

ويوجد نوعين من أنظمة رقابة تكنولوجيا المعلومات يجب أن يتم العمل بهما معاً لضمان معالجة معلومات مكتملة ودقيقة:-

### • أنظمة الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات

وتعمل تلك الأنظمة من خلال جميع التطبيقات وعادة ما تتألف من خليط من أنظمة الرقابة الإلكترونية (المتضمنة في برامج الحاسوب) وأنظمة الرقابة اليدوية (مثل ميزانية تكنولوجيا المعلومات والعقود مع مزودي الخدمة)؛

### • أنظمة رقابة تطبيق تكنولوجيا المعلومات

وهي أنظمة رقابة إلكترونية ذات علاقة بالتطبيقات (مثل معالجة المبيعات والرواتب) على وجه التحديد. ويوجد نوع ثالث أيضاً من أنظمة الرقابة يملك عنصراً يدوياً وإلكترونياً. وتدعى هذه الأنظمة بأنظمة الرقابة المعتمدة على تكنولوجيا المعلومات. ويتم أداء نظام الرقابة هذا يدوياً، إلا أن فعاليته تعتمد على المعلومات الصادرة من خلال تطبيق تكنولوجيا المعلومات. وعلى سبيل المثال، قد يراجع المدير المالي البيان المالي الشهري/الفصلي (الصادر من خلال نظام محاسبي) ويحقق في الفروقات.

ويبين التوضيح التالي نطاق أنظمة الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات.

## التوضيح ٧.٥-١

أنشطة الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات	
المعايير والتخطيط والسياسات وغيرها. (بيئة أنظمة رقابة تكنولوجيا المعلومات)	هيكل الحوكمة لتكنولوجيا المعلومات. كيف يتم تحديد مخاطر تكنولوجيا المعلومات والتقليل منها وإدارتها. نظام المعلومات المطلوب، والخطة الإستراتيجية (إن وجدت)، والميزانية. سياسات وإجراءات ومعايير تكنولوجيا المعلومات. الهيكل التنظيمي والفصل بين الواجبات. خطط الطوارئ.
حماية البيانات والبنية الأساسية لتكنولوجيا المعلومات والعمليات اليومية	الحيازات الملكية وعمليات التثبيت والتكوين والتكامل والصيانة للبنية الأساسية لتكنولوجيا المعلومات. تقديم خدمات المعلومات للمستخدمين. إدارة مزودي الطرف الثالث. استخدام برمجية النظام، وبرمجية حماية، وأنظمة إدارة قاعدة البيانات، والبرامج ذات الفائدة. التعقب العرضي، والدخول إلى النظام، ووظائف المتابعة.
الوصول إلى بيانات البرامج والتطبيق	إنشاء/إزالة وحماية كلمات مرور وأسماء تعريف المستخدمين. أنظمة رقابة لبرامج جدار الحماية الخاص بالإنترنت والوصول عن بعد. تشفير البيانات ومفاتيح التشفير. أنظمة رقابة حسابات المستخدم ومنح الوصول.

ملفات شخصية للمستخدم تسمح أو تحدد الوصول.	
امتلاك وتنفيذ تطبيقات جديدة. اتباع نهج تطوير النظام وتأكيد الجودة. صيانة التطبيقات الموجودة، بما في ذلك أنظمة الرقابة من خلال تغييرات البرنامج.	تطوير وتغييرات البرنامج
تضمن السياسات والإجراءات والتفتيشات وتقارير الإستثناء:- • أن يتلقى مستخدموا المعلومات البيانات الدقيقة لصنع القرار؛ • استمرارية الإمتثال لأنظمة الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات؛ و • أن تخدم تكنولوجيا المعلومات حاجات المنشأة، وأن تتماشى مع المتطلبات التجارية.	متابعة عمليات تكنولوجيا المعلومات

## أنظمة رقابة تطبيق تكنولوجيا المعلومات

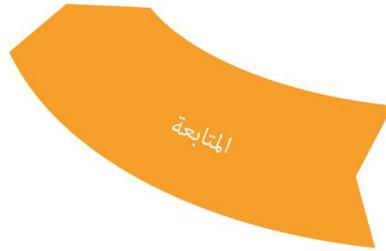
تتصل أنظمة رقابة تكنولوجيا المعلومات بتطبيق برمجية معينة مستخدمة على مستوى العملية التجارية.

ويمكن أن تكون أنظمة رقابة التطبيق مانعة أو كاشفة في الطبيعة، وتكون مصممة لضمان نزاهة السجلات المحاسبية.

كما تتصل أنظمة رقابة التطبيق النموذجي بالإجراءات المستخدمة لإنشاء وتسجيل ومعالجة وإبلاغ المعاملات أو البيانات المالية الأخرى. وتساعد أنظمة الرقابة تلك في ضمان القيام بالمعاملات، المُصرَّحة، والتي يتم تسجيلها ومعالجتها بالشكل الكامل والدقيق. وتتضمن الأمثلة على ذلك، تحقيقات التعديل للبيانات المُدخلة مع التصحيح عند نقطة إدخال البيانات، وتحقيقات التلاحق الرقمي مع المتابعة اليدوية لتقارير الإستثناء.

### ٨.٥ المتابعة

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
يجب أن يحصل المدقق على فهم للأوضاع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة بأنشطة الرقابة الخاصة بعملية التدقيق، وكيف تباشر المنشأة الإجراءات العلاجية لعناصر رقابتها. (المراجع: الفقرة ١١٠-١١٢)	معياري التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٢
يجب أن يحصل المدقق على فهم لمصادر المعلومات المتعلقة بأنشطة المتابعة للمنشأة والأساس الذي بموجبه تعتبر المنشأة المعلومات أنها موثوقة بشكل كاف لهذا الهدف. (المراجع: الفقرة ١٢١).	معياري التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٤



تقيم المتابعة فعالية أداء أنظمة الرقابة الداخلية مع مرور الوقت. ويعدّ الهدف هو ضمان أن جميع نظم المعلومات تعمل بشكل سليم وأن لم تكن كذلك، تتخذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

وتقدّم المتابعة التغذية الراجعة للإدارة فيما إذا كان نظام الرقابة الداخلية المصمم لتقليل المخاطر:-

- فعال في تناول أهداف الرقابة المذكورة؛
- تم تنفيذه وفهمه بالشكل السليم من قبل الموظفين؛
- تم استخدامه والامتثال له على أساس يومي؛ و
- بحاجة إلى التعديل والتحسين ليعكس التغييرات في الظروف.

وتحقق الإدارة متابعة أنظمة الرقابة من خلال استمرارية الأنشطة، أو التقييمات المنفصلة، (بما في ذلك استخدام أدوات التدقيق الداخلي) أو الجمع بين هذين العنصرين.

وتعتبر استمرارية أنشطة المتابعة في المنشآت الأصغر حجماً غير رسمية، كما أنها مبنية عادة على الأنشطة المتكررة العادية للمنشأة. ويتضمن ذلك أنشطة الإدارة والإشراف الإعتيادية ومراجعة تقارير الإستثناء والتي قد تصدر من خلال نظام المعلومات. وحين تشترك الإدارة عن قرب في

العمليات، فغالباً ما تقوم بتحديد الاختلافات الهامة من توقعات وعدم دقة في البيانات المالية، واتخاذ الإجراء التصحيحي لتعديل أو تحسين نظام الرقابة.

ولا تُعدّ المتابعة الدورية (التقييمات المنفصلة للنواحي المحددة ضمن المنشأة، مثل تلك التي يتم أدائها من قبل وظيفة التدقيق الداخلي في شركة أكبر بكثير) شائعة في المنشآت الأصغر حجماً. إلا أن التقييمات الدورية للعمليات الحاسمة يمكن إجراؤها من قبل موظفين مؤهلين غير مشتركين بشكل مباشر في تلك العمليات، أو عن طريق استخدام شخص مؤهل ومناسب من خارج المنشأة.

وقد تتضمن أنشطة المتابعة للإدارة أيضاً استخدام المعلومات المستلمة من الأطراف الخارجية والتي تشير إلى المشكلات أو تبرز النواحي التي تحتاج إلى التحسين. ويمكن أن تتضمن الأمثلة على ذلك:-

- الشكاوى من الزبائن؛
- التعليقات من الهيئات الإدارية مثل أصحاب الامتياز والمؤسسات المالية والجهات التنظيمية؛
- الإتصالات ذات العلاقة بأنظمة الرقابة الداخلية من المدققين والمستشارين الخارجيين.

### مصادر المعلومات المستخدمة في المتابعة

يتم إصدار معظم المعلومات المستخدمة في المتابعة من خلال نظام معلومات المنشأة. وقد تميل الإدارة لافتراض أن تلك المعلومات دقيقة. وإذا لم تكن تلك المعلومات دقيقة، توجد مخاطرة أن تصل الإدارة إلى استنتاجات غير صحيحة، وتتخذ قرارات ضعيفة كنتيجة لذلك.

ووفقاً لذلك، حين يقيم المدقق متابعة أنظمة الرقابة، يكون من المطلوب فهم:-

- مصادر المعلومات ذات العلاقة بأنشطة المتابعة في المنشأة؛ و
- الأساس الذي قامت الإدارة باعتبار المعلومات فيه كافية بالشكل الموثوق لذلك الغرض.

### ٩.٥ فهم أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق

يلخص التوضيح التالي الخطوات المتضمنة في فهم أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق.

#### التوضيح ٩.٥ - ١

تحديد	تناول
مخاطر الأخطاء الجوهرية المحددة المطلوب تقليلها	مخاطر الأخطاء الجوهرية المحتملة (والمتصلة بالفئات الهامة للمعاملات وأرصدة الحسابات وإفصاحات البيان المالي) والتي توجد عند مستوى التوكيد. على سبيل المثال:- <ul style="list-style-type: none"> <li>• مخاطر المعاملات اليومية العادية؛</li> <li>• مخاطر الإحتيال (مثل تجاوزات الإدارة واختلاس الأصول)؛</li> <li>• مخاطر الإفصاح؛</li> <li>• المخاطر الهامة؛</li> <li>• المخاطر غير الروتينية (مثل تنفيذ نظام محاسبي جديد)؛ و</li> <li>• المخاطر التقديرية (التقديرات والتقييمات وغيرها).</li> </ul>
استجابة الإدارة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المحددة	ما أنشطة الرقابة (سواء كانت فردية أو مجتمعة مع الأنشطة الأخرى) المحددة (يدوياً أو إلكترونياً) التي تمنع، أو تكشف وتصحح الأخطاء الجوهرية والإحتيال. ولا تتطلب تلك الخطوة من المدقق تحديد أنشطة الرقابة التي قد توجد. وعلى سبيل المثال، قد تنفذ المنشأة ١٥ إجراء رقابة لتناول مخاطرة معينة. فإذا وجد المدقق أن إجراءات الرقابة الثلاثة الأولى المحددة كافية لتقليل المخاطرة المتضمنة، فلا توجد حاجة لاستمرار العمل في تحديد وتوثيق إجراءات الرقابة الإثنتا عشر الأخرى.
العيوب الهامة	من المرجح أن يؤدي إخفاق الإدارة في تقليل مخاطرة الأخطاء الجوهرية إلى عيب كبير. ويتم إبلاغ الإدارة عن تلك العيوب وتتطور استجابة التدقيق.
تنفيذ أنظمة الرقابة ذات العلاقة	ويتضمن ذلك إجراءات (بالإضافة إلى استفسار العميل للموظفين) لتحديد ما إذا كانت أنظمة الرقابة المحددة ذات العلاقة موجودة فعلياً وتستخدم من قبل المنشأة. ويمكن تنفيذ ذلك في لحظة زمنية مثل تعقب معاملة ما من خلال النظام في يوم معين. ولا يعتبر ذلك اختباراً لأنظمة الرقابة والذي يُصمم لتقييم ما إذا كان نظام الرقابة يعمل بشكل فعال طوال الفترة المغطاة من قبل التدقيق.
الإستفسار عن دور التدقيق الداخلي (عند الحاجة)	عندما يكون في المنشأة وظيفة للتدقيق الداخلي، تتطلب الفقرة ٢٣ من المعيار الدولي للتدقيق ٣١٥ (المنقح) أن يحصل المدقق على فهم لطبيعة مسؤوليات وظيفة التدقيق الداخلي، ووضعها التنظيمي، والأنشطة التي تم أو سيتم أدائها.

## ١.٥ - ١ أنظمة الرقابة اليدوية مقابل الأنظمة الإلكترونية

في معظم المنشآت، يتألف نظام الرقابة الداخلية من خليط من أساليب الرقابة اليدوية والإلكترونية.

ويبين التوضيح أدناه المخاطر والفوائد المقترنة بالأنواع المختلفة لأنظمة الرقابة.

### التوضيح ١.٥ - ١

الفوائد	
أنظمة الرقابة الإلكترونية	أنظمة الرقابة اليدوية
<ul style="list-style-type: none"> <li>• تطبيق على الدوام القواعد التجارية المحددة مسبقاً وتجري الحسابات المعقدة في معالجة الأحجام الكبيرة للمعاملات أو البيانات.</li> <li>• تعزز توقيت وتوفر ودقة المعلومات.</li> <li>• تسهل التحليل الإضافي للمعلومات.</li> <li>• تعزز إمكانية متابعة أداء أنشطة المنشأة وسياساتها وإجراءاتها.</li> <li>• تقلل مخاطر التحايل على نظام الرقابة الداخلية.</li> <li>• تعزز إمكانية تحقيق الفصل الفعال للواجبات من خلال تنفيذ التقييد المناسب للوصول إلى النظام في التطبيقات وقواعد البيانات وأنظمة التشغيل.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تستخدم لمتابعة فعالية أنظمة الرقابة الإلكترونية.</li> <li>• تتناسب النواحي التي يُطلب فيها التقدير والاجتهاد للمعاملات الكبيرة وغير العادية وغير المتكررة.</li> <li>• ناجعة حين يكون من الصعب تعريف أو ترقب أو تتنبؤ الأخطاء</li> <li>• قد يتطلب تغيير الظروف استجابة أنظمة رقابة خارج نطاق أنظمة الرقابة الإلكترونية الموجودة.</li> </ul>

المخاطر	
أنظمة الرقابة الإلكترونية	أنظمة الرقابة اليدوية
<ul style="list-style-type: none"> <li>• يمكن وضع الاعتماد على الأنظمة أو البرامج التي تجهز بشكل غير دقيق البيانات أو أنها تجهز بيانات غير دقيقة، أو تقوم بكلاهما.</li> <li>• قد يؤدي الوصول غير المصرح به للبيانات في إتلاف البيانات، أو القيام بتغييرات غير سليمة للبيانات، بما في ذلك تسجيل معاملات غير مصرحة أو غير موجودة، أو التسجيل غير الدقيق للمعاملات (قد تنشأ مخاطر معينة لدخول مستخدمين متعددين لقاعدة بيانات عامة).</li> <li>• إمكانية حصول موظفي تكنولوجيا المعلومات على امتيازات وصول تتجاوز الإمتيازات اللازمة لأداء الواجبات المنوطة بهم، وبالتالي المساس بالفصل بين الواجبات.</li> <li>• التغييرات غير المصرح بها للبيانات في الملفات الرئيسية.</li> <li>• التغييرات غير المصرح بها للأنظمة أو البرامج.</li> <li>• الإخفاق في عمل التغييرات اللازمة للأنظمة والبرامج.</li> <li>• التدخل اليدوي غير الملائم.</li> <li>• احتمال فقدان البيانات أو عدم القدرة على الوصول إلى البيانات كما هو مطلوب.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• أقل موثوقية من أنظمة الرقابة الإلكترونية، حيث يتم أدائها من قبل الأشخاص.</li> <li>• أكثر سهولة لأن يتم تخطيها أو تجاهلها أو تجاوزها.</li> <li>• عُرضة للأخطاء والهفوات البسيطة.</li> <li>• لا يمكن افتراض الإتساق في التطبيق.</li> <li>• أقل ملائمة للمعاملات كبيرة الحجم والمتكررة، بينما تعتبر الأنظمة الإلكترونية أكثر كفاءة.</li> <li>• أقل ملائمة للأنشطة حين يمكن على النحو الكافي تصميم وأتمتة طرق محددة لأداء نظام الرقابة.</li> </ul>

## نقطة للتأمل

عندما تملك المنشأة خليطاً من أنظمة الرقابة اليدوية والإلكترونية، قم دائماً بتحديد الشخص المسؤول عن عمل كل نظام من أنظمة الرقابة. فعلى سبيل المثال، إذا أفترضنا أن مدير مستودع ما هو المسؤول عن شحن بضائع، يقوم مدير المستودع بإدخال البيانات يدوياً في نظام المبيعات والذي يحتوي على نظام رقابة التطبيق حتى يطابق الشحنة بالطلب الأصلي. وإذا حدث خطأ ما في عملية المطابقة، فهل تقع المسؤولية على مدير المستودع، أم على قسم تكنولوجيا المعلومات، أم على قسم المحاسبة؟ ما لم يتم تخصيص المسؤولية عن العملية برمتها لشخص واحد، فحتماً سيلوم الأشخاص بعضهم الآخر عندما تحدث الأخطاء.

وعندما لا يتم تخصيص المسؤولية، يوضع بالاعتبار:-

- احتمالية وعظم حجم الأخطاء المحتملة التي يمكن أن تحدث في البيانات المالية؛
- استجابة التدقيق الملائمة؛ و
- ما إذا كان ينبغي إبلاغ المسألة للإدارة.

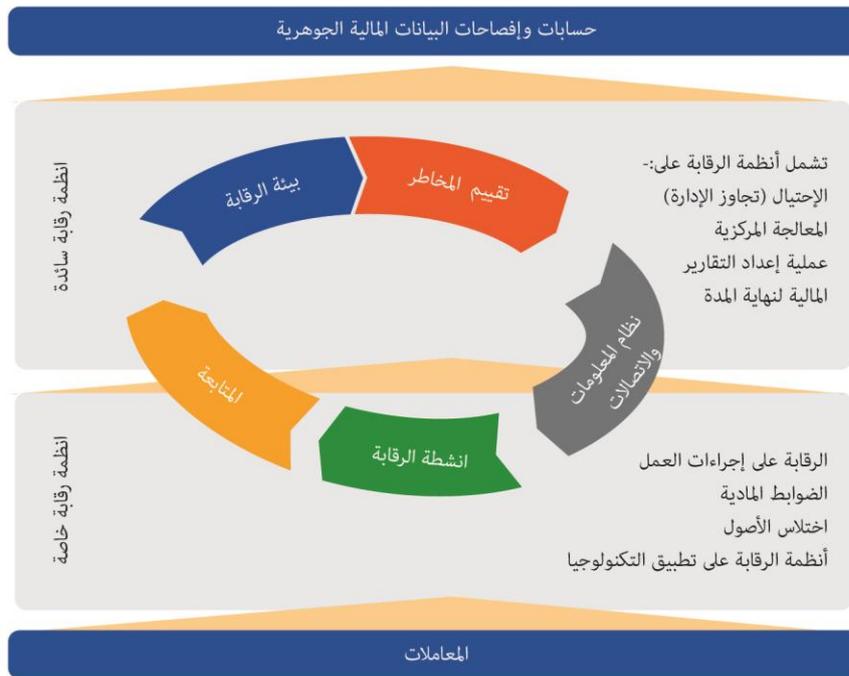
## ١١.٥ أنظمة الرقابة السائدة (التي تتناول مستوى مخاطر البيانات المالية)

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
يجب أن يقيم المدقق فيما إذا:- (أ) كانت جميع عوامل القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر قاعدة مناسبة للعناصر الأخرى للرقابة الداخلية، ولا تؤثر عليها نواحي الضعف في بيئة الرقابة. (المرجع: الفقرة ٧٧١-٨٧١)	معياري التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٤ (ب)

وتناول هذا الفصل كل واحد من المكونات الخمسة لأنظمة الرقابة الداخلية. وتعتبر أنظمة الرقابة تلك سائدة في الطبيعة ( مستوى مخاطر البيانات المالية) وتعمل بشكل غير مباشر فقط في منع الأخطاء من الحدوث، أو في كشفها وتصحيحها بعد حدوثها. وتتصل أنظمة الرقابة الأخرى بمخاطر معينة (مستوى التأكيد) (مثل الرواتب، أو عمليات الشراء والبيع)، كما يتم تصميمها على وجه التحديد لمنع أو كشف وتصحيح الأخطاء.

ويبين التوضيح التالي تفاعل هذين المستويين من نظام الرقابة على المعاملات بحيث تبدأ من الإنشاء والتجهيز (مستوى المعاملة) وتتخلل السجلات المحاسبية (مستوى البيانات المالية) إلى أن تصل أخيراً للبيانات المالية. وتجدر ملاحظة أن ثلاثاً من مكونات نظام الرقابة الداخلية الخمسة على الأقل تتألف بشكل أساسي من أنظمة سائدة.

## التوضيح ١١.٥



**ملاحظات:-**

١. يعتبر التوضيح أعلاه دليلاً عاماً. وفي بعض الأمثلة، يمكن تصميم أنظمة الرقابة السائدة لتعمل على مستوى من الدقة لتمنع أو تكشف أخطاءً محددة على مستوى العملية التجارية. وعلى سبيل المثال، قد تستخدم الإدارة ميزانية مفصلة وموافق عليها من قبل أولئك المكلفين بالحوكمة لتكشف نفقات الإدارة غير المصرحة. وفي أمثلة أخرى، قد توجد أنشطة رقابة وأجزاء من نظام المعلومات ذات صلة بالأنشطة على مستوى البيانات المالية.
٢. تعتبر أنظمة الرقابة السائدة المتعلقة بالمنشأة ككل (مثل الالتزام بالكفاءة) أقل مادية من تلك التي على مستوى العملية التجارية (مثل مطابقة البضائع المستلمة بأمر الشراء)، ولكنها تعتبر أيضاً حاسمة في منع وكشف الإحتيال والأخطاء.
٣. تتضمن عملية إعداد التقارير المالية الختامية إجراءات لـ:
  - إدخال مجاميع المعاملة في دفتر الأستاذ العام؛
  - إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية؛
  - إنشاء وتصريح وتسجيل وتجهيز القيود اليومية في دفتر الأستاذ العام؛
  - تسجيل التعديلات المتكررة وغير المتكررة للبيانات المالية؛ و
  - إعداد البيانات المالية والإفصاحات ذات العلاقة.
٤. تعتبر أنظمة الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات السائدة على المنشأة ككل، بإستثناء أنها تركز على الكيفية التي يتم فيها إدارة عمليات تكنولوجيا المعلومات (مثل سلامة التنظيم، والموظفين، والبيانات) داخل المنشأة.
٥. تعتبر أنظمة رقابة تطبيق تكنولوجيا المعلومات مشابهة لأنظمة رقابة المعاملات. حيث تتعلق بكيفية تجهيز معاملات محددة على مستوى العملية التجارية.

وتشكل أنظمة الرقابة السائدة (على مستوى البيانات المالية) أو القاعدة التي على أساسها تبنى أنظمة رقابة المعاملة (أساس التأكيد). بحيث تضع بيئة السلوك الأخلاقي وتنشئ التوقعات لبيئة الرقابة للمنظمة بشكل عام. وقد تشجع أنظمة الرقابة السائدة سيئة التصميم فعلياً جميع أنواع الأخطاء والإحتيال لأن تحدث. وعلى سبيل المثال، قد تملك المنشأة عملية بيع عالية المراقبة والفعالية. ومع ذلك، إذا كانت الإدارة العليا تملك موقفاً ضعيفاً تجاه أنظمة الرقابة وفي أحيان أخرى تتجاوز تلك الأنظمة، يمكن أن يستمر حدوث الخطأ الجوهري في البيانات المالية. ويعتبر تجاوز الإدارة وضعف بيئة السلوك الأخلاقي مواضيع مشتركة في الشركات المخالفة.

ويمكن أن تتضمن أنظمة الرقابة السائدة (تتعلق بالبيانات المالية ككل):-

- أنظمة رقابة ذات علاقة ببيئة الرقابة؛
- أنظمة رقابة على تجاوزات الإدارة؛
- عملية تقييم المخاطرة للمنشأة؛
- أنظمة رقابة لمتابعة نتائج العمليات وأنظمة الرقابة الأخرى؛
- أنظمة رقابة على عملية إعداد التقارير المالية الختامية؛ و
- السياسات التي تتناول أنظمة الرقابة التجارية الهامة وممارسات إدارة المخاطر.

**المنشآت الأصغر حجماً**

في المنشآت الأصغر حجماً، يقابل الإفتقار لوجود أنظمة رقابة محددة للعملية التجارية (بسبب العدد المحدود للموظفين والموارد) غالباً درجة عالية من المشاركة من قبل الإدارة (مثل المدير المالك) في أداء أنظمة الرقابة. وفي الواقع، يمكن تشغيل بعض أنظمة الرقابة في المنشآت الأصغر حجماً غالباً بمستوى عالٍ من الدقة والذي يعمل فعلياً على منع أو كشف أخطاء محددة. ومع ذلك، تزيد المشاركة المتصاعدة للإدارة العليا أيضاً من مخاطرة تجاوزات الإدارة. ويمكن ملاحظة ذلك من خلال إجراءات تدقيق إضافية أو تصميم أنظمة رقابة مناسبة ضد الإحتيال. (أنظر المجلد ١، الفصل ١٢.٥ أدناه.)

**العيوب في أنظمة الرقابة السائدة**

بالرغم من أن نقاط الضعف في أنظمة الرقابة لا تؤدي بشكل عام إلى عيوب أو أخطاء فورية في البيانات المالية، إلا أنها لا تزال تملك أثراً هاماً في احتمالية أن تؤدي إلى أخطاء على مستوى أنظمة رقابة العملية التجارية. وقد يضعف غياب أنظمة الرقابة السائدة

الجيدة أنظمة رقابة العملية التجارية على نحو خطير؛ وبالتالي يتم إبلاغ الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بالعيوب الهامة في أنظمة الرقابة تلك.

### ١٢.٥ أنظمة الرقابة ضد الإحتيال

بدأ يبرز في السنوات القليلة الأخيرة نوع جديد من نظام الرقابة الداخلية، ويدعى أحياناً أنظمة الرقابة ضد الإحتيال. ومنذ أن تعلقت الغالبية العظمى من عمليات الإحتيال الكبيرة بالإدارة العليا، تم اعتبار إنشاء برامج وأنظمة رقابة قوية ضد الإحتيال جزءاً سليماً من بيئة الرقابة في المنشآت الأكبر حجماً. ويمكن تشبيه أنظمة الرقابة ضد الإحتيال بمطبات السرعة على الطريق والتي تم تصميمها لإبطاء حركة السير، ولكن دون أن توقفها تماماً. وُصمت أنظمة الرقابة ضد الإحتيال لردع السلوكيات السيئة قبل حدوثها، ومع ذلك لا يمكن إيقافها بالشكل الكلي.

وتعتبر أنظمة الرقابة ضد الإحتيال ذات صلة بالمنشآت الأكبر حجماً على وجه التحديد، ولكن يمكن أيضاً تصميمها لإعاقة الإحتيال في المنشآت الأصغر حجماً. ومع ذلك، قد لا تمنع الإحتيال من الحدوث، ولكنها توفر مثبطاً قوياً لذلك. كما أنها تقود مرتكبيها إلى التفكير ملياً في عواقب أفعالهم.

ويمكن تصميم أنظمة الرقابة ضد الإحتيال لتناول مكونات الرقابة الداخلية الخمسة. إلا أنه يوضع إبراز خاص لبيئة السلوك الأخلاقي في المنشأة، في ما يتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية. ويتناول ذلك مواقف وتصرفات الإدارة تجاه نظام الرقابة، ويعتبر جزءاً من بيئة الرقابة (أنظر المجلد ١، الفصل ٣.٥ أعلاه) والذي يؤثر في الوعي الرقابي لجميع الموظفين. وتعتبر بيئة السلوك الأخلاقي الجيدة إلى حد بعيد أكثر أنظمة الرقابة ضد الإحتيال فعالية بين الجميع.

ويتضمن المثالين أنظمة الرقابة ضد التحايل المعمول بها في المنشآت الصغيرة:-

#### • صلاحيات القيود اليومية

غالباً ما يتم استخدام صلاحيات القيود اليومية غير الروتينية من قبل المديرين لإرتكاب عملية إحتيال. ولذلك تفرض السياسة بأنه يجب دعم القيود اليومية غير الروتينية (بقدر محدد) بتوضيح له، ويعتبر توقيع المدير (في إشارة إلى القبول) نظام رقابة بسيط ضد الإحتيال والذي يمكن تنفيذه في المنشآت مهما كان حجمها. وتمكّن هذه السياسة محاسب المنشأة أن يطلب دائماً من المدير (عند طلب أي دخول) التفسير والقبول لذلك. ولن يوقف ذلك بالضرورة المدير الأول من المطالبة بالدخول غير الملائم، ولكن قد يكون مجرد التفكير بوجود وثيقة مادية تحمل القبول وتقدم التفسير، في المقام الأول، كافياً لثني الطلب عن تقديمه من أي وقت مضى. وإذا لم تقم بردع الطلب، قد يلاحظ المدقق بأنّ الدخول لم يتم قبوله ويسأل عن السبب. وبالتالي يمكن أن يقود ذلك إلى تحقيق إضافي.

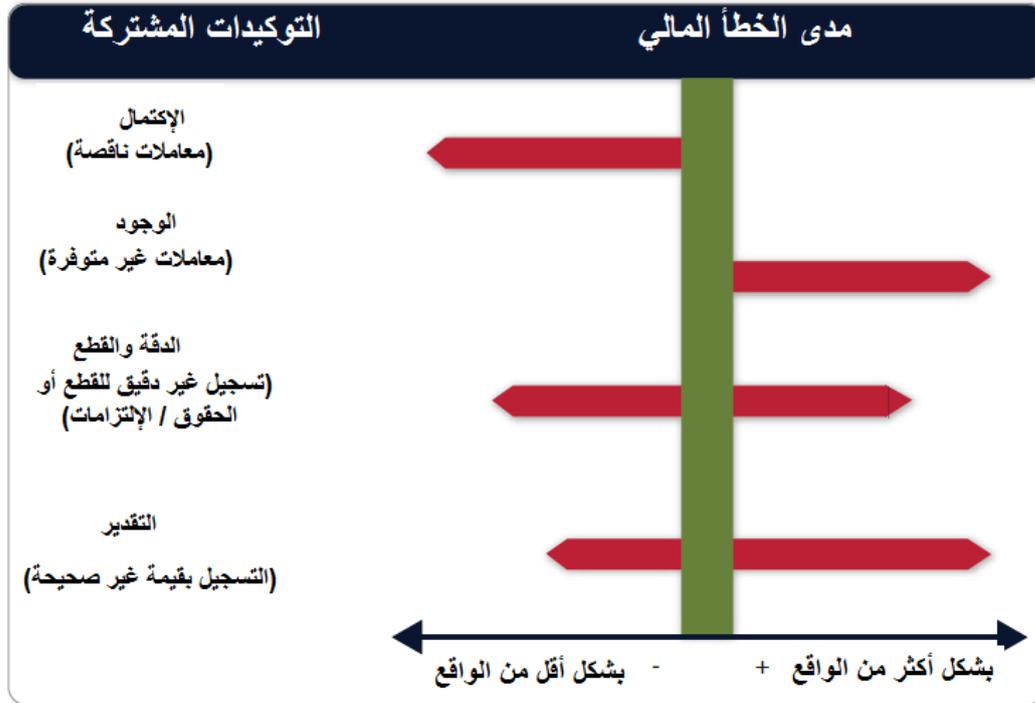
#### • الفصل بين الواجبات

في المنشآت الأصغر حجماً، يُعتبر المحاسب أو مسؤول الحسابات غالباً في موقع ثقة وبإشراف أقل ولذلك تكون الفرصة سانحة لإرتكاب عملية الإحتيال. ويعدّ استخدام مسؤول حسابات بدوام جزئي لتولي وظيفة المحاسب لأسبوع أو أكثر في السنة من أنظمة الرقابة الممكنة ضد الإحتيال، وذلك حين يكون المحاسب في إجازة أو يؤدي مهاماً أخرى. وتردع سياسة التوظيف أو الإستبدال المحاسب من إرتكاب أي محاولة للإحتيال، وإذا تم بالفعل إرتكاب عملية إحتيال، فيمكن لسياسة الإستبدال أن توفر الفرصة لكشفها.

## ٦. توكيدات البيانات المالية

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
استخدام توكيدات الإدارة في عملية التدقيق.	٣١٥ (المنقح)

التوضيح ٦-١



## ٦, ١ لمحة عامة

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
التوكيدات بيانات تمثيل من قبل الإدارة (صريحة أو غير ذلك) تشمل البيانات المالية التي يستخدمها المدققون لدراسة الأخطاء المحتملة التي قد تحدث.	معييار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٤ (أ)

حين تقوم الإدارة بعمل بيانات تمثيل للمدقق مثل "تقديم البيانات المالية بكاملها بإنصاف وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق"، تحتوي تلك البيانات فعلياً على عدد من التوكيدات المجسدة داخلها.

هذه التوكيدات المتضمنة (من قبل الإدارة) هي تأكيدات متعلقة بالاعتراف بفئات المعاملات، وقياسها وعرضها إضافة إلى الاعتراف وقياس وعرض الأحداث، والأرصدة المحاسبية والإفصاحات الخاصة بالبيانات المالية.

وتتضمن أمثلة توكيدات الإدارة:-

- جميع الأصول المتوفرة في البيانات المالية؛
- جميع معاملات البيع التي تم تسجيلها في الفترة الصحيحة؛
- المخزون الذي يتم بيانه بقيمة مناسبة؛
- المدفوعات التي تمثل إلتزامات المنشأة السليمة؛
- جميع المعاملات المسجلة التي تمت في فترة قيد المراجعة؛ و
- تم عرض جميع المبالغ بصورة ملائمة في البيانات المالية. بما في ذلك المعاملات، والأرصدة، والأحداث، حيث تم تجميعها جميعاً أو تصنيفها بصورة ملائمة ووصفها بوضوح. بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة وهي ملائمة وقابلة للفهم في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛ و
- لا يخفي عرض المبالغ أو الإفصاحات معلومات مفيدة ولا ينتج عنه معلومات مضللة.

وتتلخص هذه التوكيدات غالباً بكلمات بسيطة مفردة مثل الإكمال، والوجود، والحدوث، والدقة، والتقدير والعرض وغيرها. وعلى سبيل المثال، قد تؤكد الإدارة للمدقق بأن رصيد المبيعات في السجلات المحاسبية يحتوي جميع معاملات البيع (توكيد الإكمال)، وأن المعاملات تمت وصحيحة (توكيد الحدوث)، كما تم تسجيلها بالشكل السليم في السجلات المحاسبية وفي الفترة المحاسبية المناسبة (توكيد الدقة والتقييم).

## ٦. ٢ وصف التوكيد

تصف الفقرة ١٢٩ من معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) فئات من التوكيدات التي يمكن إستخدامها من قبل المدقق لدراسة الأنواع المختلفة من الأخطاء المحتملة. وتم وصف تلك الفئات في التوضيح أدناه.

## التوضيح ٦. ٢-١

الوصف	التأكدات	
المعاملات أو الأحداث التي تم تسجيلها أو الإفصاح عنها قد حدثت، وتتعلق تلك الأحداث والمعاملات بالمنشأة.	الحدوث	فئات المعاملات والأحداث والإفصاحات ذات العلاقة عن الفترة محل التدقيق
تم تسجيل المعاملات والأحداث التي كان ينبغي تسجيلها، وتم إدراج جميع الإفصاحات ذات العلاقة التي كان ينبغي إدراجها في البيانات المالية وذلك في سياق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.	الاكتمال	
تم تسجيل المبالغ والبيانات الأخرى المرتبطة بالمعاملات والأحداث المسجلة بصورة ملائمة، وتم قياس الإفصاحات ذات العلاقة بصورة ملائمة وتم وصفها في سياق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.	الدقة	
تم تسجيل المعاملات والأحداث في الفترة المحاسبية الصحيحة.	القطع	
تم تسجيل المعاملات والأحداث في الحسابات الملائمة.	التصنيف	

العرض	تم تجميع أو تفصيل المعاملات والأحداث بصورة ملائمة وتم وصفها بوضوح، وأما الإفصاحات فهي ذات علاقة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.	أرصدة الحسابات والإفصاحات ذات العلاقة في نهاية الفترة
الوجود	الأصول، والالتزامات، وحصص حقوق الملكية موجودة.	
الحقوق والالتزامات	تحتفظ المنشأة أو تسيطر على الحقوق في الأصول والالتزامات (والتي) تعد بمثابة التزامات على المنشأة.	
الاكتمال	تم تسجيل جميع الأصول، والالتزامات وحصص حقوق الملكية التي كان ينبغي تسجيلها، وتم تضمين جميع الإفصاحات ذات العلاقة التي كان ينبغي إدراجها في البيانات المالية وذلك في سياق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.	
تقييم الدقة والتخصيص	تم إدراج الأصول، والالتزامات، وحصص حقوق الملكية في البيانات المالية بالمبالغ الملائمة، وتم تسجيل أية تقييمات ناتجة أو تعديلات في التخصيص بصورة ملائمة، وتم قياس الإفصاحات ذات العلاقة ووصفها بصورة ملائمة، وذلك في سياق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.	
التصنيف	تم تسجيل الأصول، والالتزامات، وحصص حقوق الملكية في الحسابات الملائمة.	
العرض	تم تجميع أو تفصيل الأصول، والالتزامات وحصص حقوق الملكية بصورة ملائمة وتم وصفها بوضوح، أما الإفصاحات فهي ذات علاقة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.	

يمكن تكييف التأكيدات التي ذكرتها سابقاً، حيثما أمكن، وذلك عند الأخذ بعين الاعتبار الأخطاء المحتملة في الإفصاحات غير المرتبطة بصورة مباشرة بالفئات المسجلة للمعاملات، أو الأحداث، أو الأرصدة المحاسبية. فعلى سبيل المثال، قد يُطلب من المنشأة بموجب متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به أن تعرض حجم التعرض للمخاطر الناجمة عن المعاملات التي لم يتم تسجيلها بعد في البيانات المالية.

وتم تلخيص قابلية تطبيق التوكيدات على نواحي البيان المالي في التوضيح أدناه.

### التوضيح ٢.٦ - ٢

التوكيدات	فئات المعاملات	أرصدة الحساب
الوجود/ الحدوث	√	√
الاكتمال	√	√
الحقوق والالتزامات		√
الدقة/ والتوزيع	√	√
التقييم		√
القطع	√	√
التصنيف وإمكانية الفهم	√	√
التقدير/ التخصيص		√
العرض	√	√

### ٣.٦ التوكيدات المشتركة

يسمح معيار التدقيق الدولي رقم ٣١٥ (المنقح) للمدقق باستخدام التوكيدات تماماً على النحو الموصوف أعلاه، أو التعبير عنها بشكل مختلف، شريطة أن يغطي ذلك جميع الجوانب الموصوفة أعلاه.

ولجعل استخدام التوكيدات أسهل بعض الشيء في تطبيق التدقيق للمنشآت الأصغر حجماً، عمد هذا الدليل للجمع بين عدد من التوكيدات حتى يمكن تطبيقها من خلال ثلاث فئات (أي الأرصدة والمعاملات والإفصاحات). وتم بيان التوكيدات الأربعة المشتركة والتوكيدات الفردية التي تتناولها في التوضيح أدناه.

## التوضيح ٦.٣-١

التوكيدات المشتركة	فئات المعاملات	أرصدة الحساب
الاكتمال	الاكتمال	الاكتمال
الدقة والتقييم	الدقة القطع التصنيف	الدقة التقييم توزيع تصنيف
الوجود	الحدوث	الوجود الحقوق والالتزامات
العرض	العرض	العرض

## ملاحظة:

عندما يختار المدقق استخدام توكيدات مشتركة مثل تلك المبينة أعلاه، فمن المهم تذكر بأن توكيد الوجود يتضمن أيضاً الحقوق والالتزامات.

ويقدم التوضيح التالي وصفاً للتوكيدات المشتركة الأربعة المستخدمة في هذا الدليل.

## التوضيح ٦.٣-٢

التوكيد المشترك	الوصف
الاكتمال (ك)	كل ما ينبغي تسجيله أو الإفصاح عنه في البيانات المالية قد تم تضمينه. ولا توجد أي أصول أو إلتزامات أو معاملات أو أحداث غير مسجلة أو مفصح عنها؛ كما لا يوجد أي نقصان أو عدم اكتمال في ملاحظات البيانات المالية، وذلك في سياق متطلبات إطار إعداد التقارير المعمول به.
الوجود (و)	كل شيء مسجل ومفصح عنه في البيانات المالية موجود في التاريخ المناسب. وأن جميع الأصول والالتزامات والمعاملات المسجلة والمسائل الأخرى المتضمنة في ملاحظات البيان المالي موجودة، وحدثت بالفعل وتتعلق بالمنشأة. في سياق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
الدقة والتقييم (د)	تم إدراج الأصول، والالتزامات، وخصص حقوق الملكية في البيانات المالية بالمبالغ الملائمة؛ وتم وصف وقياس أية تقييمات ناتجة أو تعديلات في التخصيص بصورة ملائمة في سياق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
العرض	تم تجميع أو تصنيف الأصول، والالتزامات، والمعاملات، والأحداث بصورة ملائمة وتم وصفها بوضوح، أما الإفصاحات فهي ذات علاقة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

## ٦.٤ استخدام التوكيدات في التدقيق

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٥	يجب أن يحدد ويقيم المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية عند ما يلي:- (أ) مستوى البيانات المالية؛ (المرجع: الفقرة ١٢٢أ-١٢٥أ). (ب) مستوى التوكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاحات؛ (المرجع: الفقرة ١٢٦أ-١٣١أ)

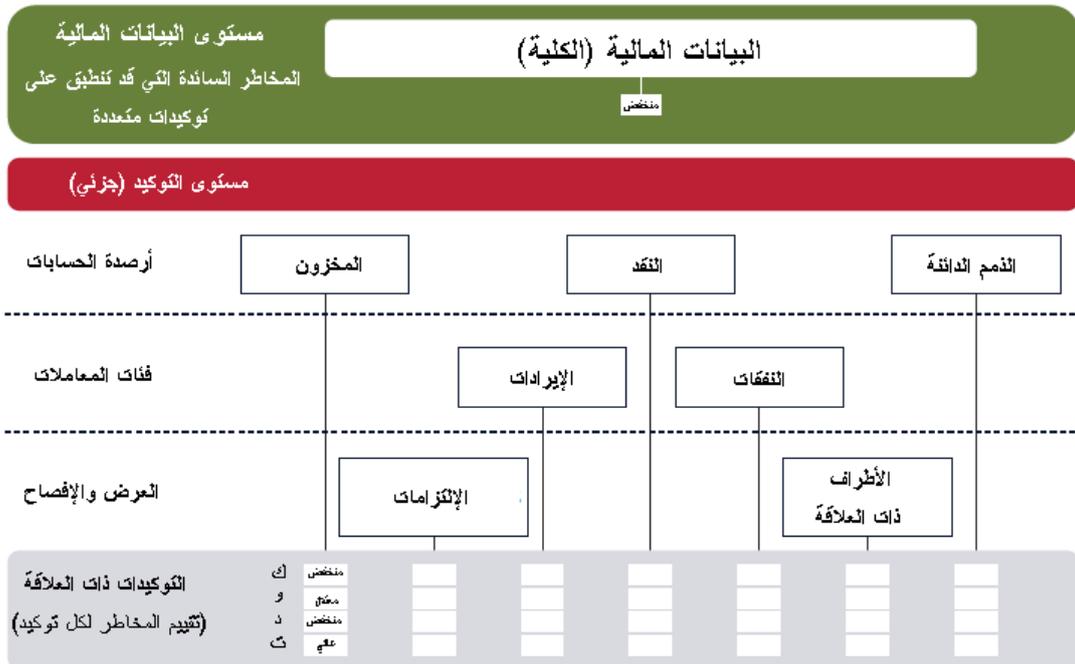
كما ذكر ذلك سابقاً، تحتوي البيانات المالية على عدد من التوكيدات المتضمنة. ويمكن أن تستخدم التوكيدات من قبل المدقق في تقييم المخاطر عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى التوكيد.

## التوضيح ٤.٦-١

التعليق	تقييم المخاطر على مستوى البيان المالية
تميل مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيان المالي لأن تكون سائدة، وبالتالي تتناول جميع التوكيدات. وعلى سبيل المثال، إذا لم يكن المدقق الأول مؤهلاً بالشكل الكافي للمهام المسندة إليه، فمن المحتمل إلى حد ما أن تقع الأخطاء في البيانات المالية. إلا أن طبيعة الأخطاء لن تقتصر غالباً على رصيد حساب، أو سير معاملة أو إفصاح مفرد. وبالإضافة إلى ذلك، لن يكون من المرجح أن يقتصر الخطأ على توكيد واحد مثل اكتمال معاملات البيع. حيث يمكن بكل بساطة أن تتصل بتوكيدات أخرى مثل الدقة والوجود والتقدير.	مستوى التوكيد
تتصل المخاطر عند مستوى التوكيد بأرصدة حساب فردية في وقت معين (أي نهاية المدة)، وفئات المعاملات (للفترة المالية)، والعرض والإفصاح في البيانات المالية. ويختلف ارتباط كل توكيد لرصيد حساب فردي (أو فئة معاملات، أو عرض وإفصاح) بناءً على خصائص الرصيد والمخاطر المحتملة للخطأ الجوهري. وعلى سبيل المثال عند أخذ توكيد التقدير بالاعتبار، يمكن للمدقق أن يقيم مخاطرة الخطأ في الذمم الدائنة على أنها منخفضة؛ ومع ذلك، حينما يكون تقادم المخزون عاملاً، يُقيم المدقق مخاطرة التقدير على أنها مرتفعة. وفي مثال آخر تعتبر مخاطر الخطأ الجوهري وفقاً لتوكيد الاكتمال (فقدان المواد) في رصيد المخزون منخفضة، ولكنها تكون مرتفعة فيما يتعلق برصيد المبيعات.	مستوى التوكيد

ويظهر الفرق بين مستويي تقييم المخاطر في الشكل الجزئي من التوضيح أدناه.

## التوضيح ٤.٦-٢



ملاحظة: يستخدم التوضيح أعلاه التوكيدات المشتركة الموجودة في المجلد ١ الفصل ٦.٣.

ويستخدم المدقق التوكيدات في سبيل تشكيل قاعدة لـ:-

- النظر في الأنواع المختلفة من الأخطاء المحتملة التي قد تحدث؛
- تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛ و
- تصميم إجراءات تدقيق إضافية تستجيب للمخاطر المقيمة.

الإجراءات	إستخدام التوكيدات
<p>ويتضمن ذلك أداء إجراءات تقييم المخاطرة من أجل تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية المحتملة. فعلى سبيل المثال، قد يسأل المدقق أسئلة كالتالي:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• هل توجد الأصول؟ (الوجود)</li> <li>• هل تملكها المنشأة؟ (الحقوق والالتزامات)</li> <li>• هل تم تسجيل جميع معاملات البيع بالشكل السليم؟ (الإكمال)</li> <li>• هل تم تنظيم رصيد المخزون للمواد الراكدة والتالفة؟ (الدقة والتقييم)</li> <li>• هل يتضمن رصيد المدفوعات جميع الإلتزامات المعروفة في نهاية المدة؟ (الإكمال)</li> <li>• هل سجّلت المعاملات في الوقت الصحيح؟ (القطع)</li> <li>• هل تم تقديم المبالغ والإفصاح عنها بالشكل السليم في البيانات المالية؟ (الدقة)</li> <li>• هل الإفصاحات ذات علاقة وقابلة للفهم في سياق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به؟ (العرض)</li> </ul>	<p><b>النظر في أنواع الأخطاء المحتملة</b></p>
<p>تعتبر مخاطرة الخطأ الجوهري هي الجمع بين المخاطرة المتأصلة ومخاطرة الرقابة:- وتتضمن عملية التقييم:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>المخاطرة المتأصلة</b></li> </ul> <p>وتُحدّد الأخطاء المحتملة والتوكيدات المتضمنة، ومن ثمّ تقيّم إحتمالية حدوث المخاطرة وحجمها المحتمل.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <b>مخاطرة الرقابة</b></li> </ul> <p>وتحدد وتقيّم أي أنظمة رقابة داخلية ملائمة ذات علاقة والتي تقلل من المخاطر المقيّمة وتتناول التوكيدات الضمنية.</p>	<p><b>تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية</b></p>
<p>وتكون الخطوة النهائية بتصميم إجراءات تدقيق تستجيب للمخاطر المقيّمة من خلال التوكيد. وعلى سبيل المثال، إذا كانت المخاطرة مرتفعة بحيث أن الذم المستحقة مبالغ فيها (توكيد الوجود)، ينبغي تصميم إجراءات تدقيق خصيصاً لتناول توكيد الوجود. وإذا كان إكمال معاملات البيع مخاطرة، يمكن للمدقق تصميم اختبار رقابة يتناول توكيد الإكمال.</p>	<p><b>تصميم إجراءات تدقيق</b></p>

## ٧. الأهمية النسبية ومخاطرة التدقيق

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بالشكل المناسب عند تخطيط وأداء التدقيق.	٣٢٠

التوضيح ٧-٠١

### إستخدام الأهمية النسبية في التدقيق



الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٨	يكون هدف المدقق هو تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بالشكل المناسب عند تخطيط وأداء التدقيق.
الفقرة #	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ٩	لأهداف معايير التدقيق الدولية، تعني أهمية الأداء المبلغ أو المبالغ التي حددها المدقق بأقل من الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل من أجل التقليل إلى مستوى منخفض مقبول احتمال أن يزيد إجمالي الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة عن الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل، وإذا كان ذلك منطبقاً تشير أهمية الأداء كذلك إلى المبلغ أو المبالغ التي حددها المدقق بأقل مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١٠	عند وضع استراتيجية التدقيق الكلية على المدقق تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل، وإذا كان هناك في الظروف المحددة للمنشأة فئة واحدة أو أكثر من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي يتوقع بشكل معقول أن تؤثر الأخطاء التي مبالغها دون الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تُتخذ بناء على البيانات المالية فإن على المدقق أيضاً تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على هذه الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (المرجع: الفقرات ٣-١٢).
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١١	ينبغي على المدقق تحديد أهمية الأداء بغرض تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تدقيق إضافية. (المرجع: الفقرة ١٣).

## ١.٧ لمحة عامة

تتناول الأهمية النسبية أهمية معلومات البيان المالي للقرارات الاقتصادية التي تم اتخاذها من قبل المستخدمين بناءً على البيانات المالية. ويُعرّف مفهوم الأهمية النسبية بأن بعض المسائل، سواء كانت فردية أو مجتمعة، تعتبر مهمة للأشخاص الذين يتخذون قراراً اقتصادياً مبني على أساس البيانات المالية. ويمكن أن يتضمن ذلك قرارات مثل تلك التي تتعلق باستثمار ما أو الشراء أو القيام بأعمال تجارية إقراض المال لمنشأة ما.

كما يتناول هذا الفصل استخدام الأهمية النسبية عند التدقيق بشكل عام. أنظر المجلد ٢، الفصل ٦ من هذا الدليل لمزيد من الإرشادات بما يخص تحديد مبالغ الأهمية النسبية المحددة.

وحين يعتبر الخطأ (أو مجموع الأخطاء) هاماً بقدر كافٍ لتغيير أو التأثير على قرار شخص مطلع، يحدث الخطأ الجوهرية. ولا يُعدّ الخطأ بشكل عام هاماً إذا كان دون هذا الحد. ويسمى هذا الحد، الذي تعتبر البيانات المالية التي تتجاوز حاطةً بشكل جوهرية، "الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل". ولأغراض هذا الدليل تم اختصار هذا المصطلح إلى "الأهمية النسبية الكلية".

لا يطبق مبدأ المادية فقط على المبالغ الواردة في البيانات المالية، ولكن أيضاً على الإفصاحات غير الكمية. فعلى سبيل المثال، قد يكون وصف الأحداث أو الظروف التي أدت إلى الاعتراف بخسارة انخفاض مادياً بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية.

### ملاحظة:

ولا يركز تحديد "الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل" (والمختصرة إلى "الأهمية النسبية الكلية" لأغراض هذا الدليل) على أي تقييم لخطورة التدقيق. حيث أنه يتم تحديدها بشكل كلي فيما يخص مستخدمي البيانات المالية. وهي ما تُعتبر عادة بنفس سوية تلك المستخدمة من قبل مُعدّ البيانات المالية.

ولنفترض بأن قرار بيان مالي لمجموعة مستخدمي يتأثر بخطأ حده ١٠٠٠٠ يورو في البيانات المالية. حينها تكون تلك هي الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (أو الأهمية النسبية الكلية) لكل من المُعدّ والمدقق. وأي خطأ

فردية، أو مجتمع مع أخطاء غير جوهرية فردية، يتجاوز مبلغ ١٠٠٠٠ يورو سيؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية.

وتكمن مسؤولية المدقق في تقليل (إلى مستوى منخفض بالشكل الملائم) احتمالية أن يتجاوز مجموع الأخطاء غير المصححة أو غير المكتشفة في البيانات المالية الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل. وإذا خطط المدقق ببساطة لأداء إجراءات التدقيق التي تحدد الأخطاء الفردية التي تتجاوز ١٠٠٠٠ يورو فتوجد مخاطرة بأن يؤدي مجموع الأخطاء غير الجوهرية الفردية التي لم يتم تحديدها

خلال فترة التدقيق إلى تجاوز حد الأهمية النسبية وهو ١٠٠٠٠ يورو. لذلك يحتاج المدقق بأن يؤدي بعض الأعمال الإضافية الكافية التي تسمح بعمل هامش أو حاجز لأي أخطاء غير مكتشفة ممكنة. ويكمن الغرض من أداء الأهمية النسبية في توفير ذلك الحاجز.

وتمكّن أهمية الأداء المدقق من إنشاء مبالغ الأهمية النسبية (مبنية على، ولكن أقل من، الأهمية النسبية الكلية) التي تتعكس على تقييمات المخاطرة للنواحي المختلفة من البيان المالي. وتوفر تلك المبالغ المنخفضة حاجز أمان بين الأهمية النسبية (أهمية الأداء) المستخدمة لتحديد طبيعة ومدى إجراءات التدقيق الواجب أداؤها، والأهمية النسبية الكلية.

وفي المثال السابق، قد يقرر المدقق باستخدام التقدير المهني أن أهمية الأداء بمبلغ ٦٠٠٠ يورو سيتم استخدامها في تصميم مدى ما يتوجب القيام به من إجراءات التدقيق. ويوفر الحاجز الذي يبلغ ٤٠٠٠ يورو (١٠٠٠٠ يورو - ٦٠٠٠ يورو) بين أهمية الأداء والأهمية النسبية الكلية هامش أمان لأي خطأ غير مكتشف قد يوجد.

## ٢.٧ مستخدمي البيان المالي

تستخدم الأهمية النسبية في كل من إعداد وتدقيق البيانات المالية. ويتم توضيح الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (الأهمية النسبية الكلية) (مثل تلك في إطار إعداد التقارير المالية) غالباً في مصطلحات مثل ما يلي.

### التوضيح ٢.٧ - ١

تعتبر الأخطاء، بما في ذلك السهو، هامة، سواء كانت فردية أو مجتمعة، إذا أمكن توقعها منطقياً بأن تؤثر في القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي تم اتخاذها بناء على البيانات المالية.	التأثير على اتخاذ القرارات الاقتصادية
تصدر الأحكام حول الأهمية النسبية في ضوء الظروف المحيطة، وتتأثر بحجم أو طبيعة الخطأ أو كليهما.	الظروف المحيطة
ترتكز الأحكام حول المسائل التي تعتبر هامة لمستخدمي البيانات المالية على اعتبار أن المعلومات المالية المشتركة بحاجة إلى مستخدمين على شكل مجموعة. ولا يُنظر في التأثير المحتمل للأخطاء على المستخدمين الفرديين المحددين، والذين تنتوع احتياجاتهم إلى حد كبير.	الحاجات العامة للمستخدم

ويحدد المدقق الأهمية النسبية بناءً على تصوره لحاجة المستخدمين. وفي التطبيق لتقديره المهني،، يعتبر منطقياً للمدقق افتراض أن مستخدم البيانات المالية:-

- لديه المعرفة المعقولة بالأعمال التجارية والأنشطة الاقتصادية والمحاسبة، كما لديه الاستعداد لدراسة المعلومات في البيانات المالية بعناية معقولة؛
- يفهم بأن البيانات المالية قد تم إعدادها وتدقيقها على مستويات الأهمية النسبية؛
- يدرك الشكوك المتأصلة في قياس المبالغ، بناء على استخدام التقديرات والأحكام واعتبار الأحداث المستقبلية؛
- يتخذ القرارات الاقتصادية المعقولة على أساس المعلومات في البيانات المالية.

## ٣.٧ طبيعة الأخطاء

قد تنشأ الأخطاء نتيجة لعدد من الأسباب، ويمكن أن تستند إلى ما يلي:-

- الحجم - المبلغ النقدي المتضمن (كمي)؛
- طبيعة البند (نوعي)؛ و
- الظروف المحيطة بالحدث.

### مدى الأخطاء (الكمية والنوعية)

التوضيح ٣.٧-١

#### معلومات الموضوع



تعتبر الأخطاء جوهرية

حد الأهمية النسبية

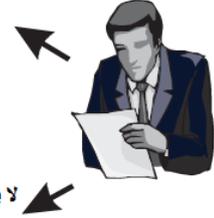
تعتبر أخطاء غير جوهرية



يتم تغيير القرار أو التأثير عليه

لا يتم تغيير القرار أو التأثير عليه

#### شخص منطقي



التوضيح ٣.٧-٢

الأخطاء النمطية	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• الأخطاء والاحتمال المحددين عند إعداد البيانات المالية؛</li> <li>• الابتعاد عن إطار إعداد التقارير المالية المطبق؛</li> <li>• عمليات الاحتيال المرتكبة من قبل الموظفين أو الإدارة؛</li> <li>• أخطاء الإدارة؛</li> <li>• إعداد تقديرات غير دقيقة أو غير ملائمة؛ أو</li> <li>• الوصف غير المكتمل أو غير الواضح أو غير الملائم للسياسات المحاسبية أو مذكرة الإفصاحات في البيانات المالية.</li> </ul>	

ولا تكون الأهمية النسبية عدد مطلق. حيث أنها تمثل المنطقة الرمادية بين ما هو مرجح جداً وليس هام وما هو مرجح جداً وهام. وبالتالي يكون تقييم ما هو هام دائماً مسألة تقدير مهني.

**ملاحظة:** يكون المدققين مطالبين، خلال عملية التدقيق، بتجميع الأخطاء، بخلاف تلك التي يكون من الواضح أنها ليست ذات أهمية على الإطلاق. ولا يعتبر مصطلح "من الواضح أنها ليست ذات أهمية على الإطلاق" تعبيراً آخر لمصطلح "غير هام". حيث تكون المسائل التي من الواضح أنها ليست ذات أهمية على الإطلاق غير متصلة، سواء كانت فردية أو مجتمعة، وسواء تم تقديرها بأي معيار مهما كان حجمه أو طبيعته أو ظروفه.

#### العوامل النوعية

في بعض الحالات، يمكن تحديد مسألة أقل بكثير من مستوى المادية باعتبارها مسألة مادية وذلك اعتماداً على طبيعة العنصر أو الظروف المرتبطة بالخطأ.

وعند النظر فيما إذا كان الخطأ في الإفصاحات النوعية مادياً، قد يأخذ المدقق بعين الاعتبار العوامل ذات العلاقة مثل العوامل التالية:

التوضيح ٣.٧-٣

العوامل	أمثلة
طبيعة المعاملات خلال الفترة	قد تكون بعض المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة ذات أهمية كبيرة بالنسبة لمستخدم البيانات المالية.
أخطاء صغيرة ومتعددة	سلسلة من الأخطاء الفردية غير المادية والتي قد تصبح مادية عندما يتم تجميعها معاً.
ظروف المنشأة	من الأمثلة على ذلك: <ul style="list-style-type: none"> <li>• اندماج أو بيع هام للأعمال خلال الفترة؛</li> <li>• السيولة والتعهدات بالديون عندما تكون المنشأة تمر بصعوبات مالية؛ أو</li> <li>• الأحداث أو الظروف التي أدت إلى الاعتراف بخسارة الانخفاض.</li> </ul>

قد يتطلب معيار جديد لإعداد التقارير المالية القيام بإفصاحات نوعية جديدة والتي تكون هامة بالنسبة للمنشأة.	إطار إعداد التقارير المالية المعمول به
بعض الإفصاحات التي تنشأ عن طبيعة المنشأة قد تكون هامة لمستخدمي البيانات المالية. مثل الإفصاح عن مخاطر السيولة في البيانات المالية للمؤسسات المالية.	طبيعة المنشأة

#### ٤.٧ الأهمية النسبية ومخاطرة التدقيق

ترتبط الأهمية النسبية (كما تم استعراضها أعلاه) مع مخاطرة التدقيق، ويوضعان بالإعتبار جنباً إلى جنب طوال عملية التدقيق. وتعدّ مخاطرة التدقيق هي احتمالية أن يُبدي المدقق رأي تدقيق غير ملائم للبيانات المالية التي تشوبها أخطاء جوهرية.

#### التوضيح ٤.٧-١

مكونات مخاطرة التدقيق	
مخاطرة أن تكون البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري قبل البدء بأي عمل تدقيق. ويُنظر في تلك المخاطر عند مستوى البيان المالي (غالباً ما تكون مخاطر سائدة تؤثر على العديد من التوكيدات) وعند مستوى التوكيد، والتي تتصل بفئات المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاحات. وتعتبر مخاطر البيان المالي مجموع المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة والتي يمكن اختصارها كالتالي: المخاطر المتأصلة X مخاطر الرقابة = مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية.	مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية
وهي المخاطرة التي يخفق فيها المدقق في كشف الخطأ الموجود في التوكيد والذي قد يكون جوهرياً. ويتم تناول مخاطرة الكشف من خلال:- <ul style="list-style-type: none"> <li>تخطيط التدقيق السليم؛</li> <li>أداء إجراءات التدقيق التي تستجيب لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي تم تحديدها؛</li> <li>التعيين السليم لموظفي التدقيق؛</li> <li>تطبيق التشكك المهني؛ و</li> <li>الإشراف والمراجعة على عمل التدقيق الذي تم أدائه.</li> </ul> ولا يمكن أبداً خفض مخاطرة الكشف إلى درجة الصفر، بسبب القيود المتأصلة في إجراءات التدقيق المنفذة، والتقدير (المهنية) البشرية المطلوبة، وطبيعة الدليل الذي تم فحصه.	مخاطرة الكشف

ولذلك يمكن تلخيص مخاطر التدقيق كالتالي:-

مخاطر التدقيق = مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية X مخاطر الكشف

ويؤخذ بالاعتبار كل من الأهمية النسبية ومخاطرة التدقيق طوال التدقيق في:-

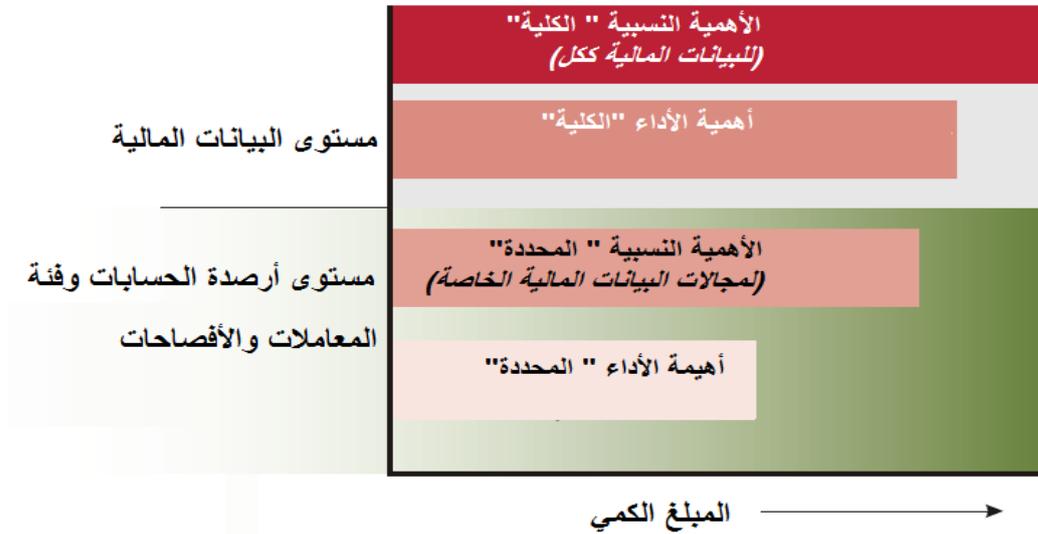
- تحديد وتقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية؛
- تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية؛
- تحديد المراجعات للأهمية النسبية (الكلية والأداء) بعد إدراك المعلومات الجديدة خلال التدقيق، والتي تسبب للمدقق تحديد مبلغ (مبالغ) مختلفة مبدئياً؛ و
- تقييم تأثير الأخطاء غير المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية وفي تشكيل الرأي في تقرير المدقق.

وباستخدام محاكاة بسيطة لرياضة القفز العالي، تكون الأهمية النسبية معادلة لارتفاع القضيبي الذي يقوم الرياضي بالقفز فوقه. كما تكون مخاطرة التدقيق مرادفة لمستوى الصعوبة المتأصلة في القفز فوق ذلك الارتفاع المعين (مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية)، مشتركة مع المخاطرة الإضافية المتمثلة بارتكاب خطأ في استراتيجيه أو تنفيذ القفز (مخاطرة الكشف).

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
على المدقق تعديل الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (وإذا كان ذلك منطبقاً مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات) إذا أصبح مطلعاً على معلومات أثناء التدقيق تجعل المدقق يحدد مبلغاً (مبالغ) مختلفة مبدئياً. (المرجع: الفقرة ١٤١).	معياري التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١٢
إذا توصل المدقق إلى أن أهمية نسبية أقل للبيانات المالية ككل (وإذا كان ذلك منطبقاً مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأصناف معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات) مما كان محدداً مبدئياً مناسباً فإن على المدقق تحديد ما هو الضروري لتعديل أهمية الأداء، وما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تدقيق إضافية تبقى مناسبة.	معياري التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١٣
على المدقق أن يضمن وثائق التدقيق المبالغ التالية والعوامل التي أخذت في الاعتبار عند تحديدها:- (أ) الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل؛ (ب) إذا كان ذلك منطبقاً مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات؛ (ج) أهمية الأداء؛ (د) أي تعديل على البنود (أ) - (ج) أثناء سير عملية التدقيق.	معياري التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١٤

## ٥.٧ تحديد مستويات الأهمية النسبية

التوضيح ٥.٧-١



**ملاحظة:** تم استخدام مصطلحي الأهمية النسبية "الكلية" و "المحددة" في التوضيح أعلاه وفي النص الوارد أدناه فقط لأغراض هذا الدليل ولا يمثل المصطلحات المستخدمة في معايير التدقيق الدولية. وتشير الأهمية النسبية "الكلية" إلى البيانات المالية ككل، في حين تتعلق الأهمية النسبية "المحددة" بفئات محددة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

وفي بداية التدقيق، يقوم المدقق بتقديرات تتعلق بحجم وطبيعة الأخطاء والتي تعتبر جوهرية. ويتضمن ذلك وضع مبالغ الأهمية النسبية كما هو مبين في الجدول التالي.

## وضع مبالغ الأهمية النسبية

التوضيح ٧-٥-٢

الأهمية النسبية الكلية	وتُنسب الأهمية النسبية الكلية إلى البيانات المالية ككل. وترتكز على ما يمكن توقعه بشكل معقول للتأثير في القرارات الاقتصادية لمستخدمي البيانات المالية، والتي تم اتخاذها على أساس البيانات المالية. ويتم تغييرها خلال عملية التدقيق إذا أصبح المدقق مدركاً للمعلومات التي تتسبب له في تحديد مبلغ (أو مبالغ) مختلفة ميدنياً.
أهمية الأداء الكلية	وتوضع أهمية الأداء بمبلغ أقل من الأهمية النسبية الكلية. وتمكن أهمية الأداء المدقق من الاستجابة لتقييمات المخاطرة المحددة (دون تغيير الأهمية النسبية الكلية)، وتقليل احتمالية تجاوز مجموع الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة الأهمية النسبية إلى مستوى منخفض مناسب. ويتم تغيير أهمية الأداء بناءً على نتائج التدقيق (مثل ما إذا تمت مراجعة تقييم المخاطرة).
الأهمية النسبية المحددة	ويتم وضع الأهمية النسبية المحددة لفئات من المعاملات أو أرصدة الحساب أو الإفصاحات حيث يمكن بشكل معقول توقع أن تؤثر الأخطاء للمبالغ الأقل من الأهمية النسبية في القرارات الاقتصادية للمدقق، والتي تم اتخاذها على أساس البيانات المالية.
أهمية الأداء المحددة	المادية المتعلقة بأداء معين لها نفس مفهوم مادية الأداء، إلا أنها تتعلق بمادية معينة وليس بالمادية العامة.

### الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل

ترتكز الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (الأهمية النسبية الكلية) على تصور المدقق لاحتياجات مستخدمي البيانات المالية للمعلومات المالية. ويمكن تحديد ذلك عادة عند مبلغ مشابه لذلك المستخدم من قبل مُعدّ البيان المالي. وباستخدام التقدير المهني، يضع المدقق الأهمية النسبية عند مبلغ أعلى للأخطاء التي لا تؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي البيانات المالية.

وحيث يتم وضعه، يصبح مبلغ الأهمية النسبية الكلية أحد العوامل التي يتم من خلالها التقدير النهائي لنجاح أو فشل التدقيق. وعلى سبيل المثال، إذا افترضنا أن الأهمية النسبية وضعت عند مبلغ ٢٠٠٠٠ يورو، وكننتيجة لأداء إجراءات التدقيق:-

- لم يتم تحديد أي أخطاء - يتم تكوين رأي غير معدل.
- تم تحديد بعض الأخطاء الصغيرة (غير الجوهرية) ولم يتم تصحيحها - يتم تكوين رأي غير معدل.
- وُجدت أخطاء غير مصححة تتجاوز الأهمية النسبية (مبلغ ٢٠٠٠٠ يورو) وكانت الإدارة غير مستعدة لإجراء التعديلات اللازمة - تستدعي الحاجة لرأي متحفظ أو سلبي.
- تواجدت هفوات غير مصححة تتجاوز الأهمية النسبية (مبلغ ٢٠٠٠٠ يورو) في البيانات المالية، إلا أن المدقق لم يكتشفها - قد يتم إصدار رأي تدقيق غير مناسب أو معدل.

أنظر المجلد ٢، الفصل ٢١ لإرشادات تتعلق بكيفية استخدام الأهمية النسبية في تقييم دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه. ويميل المدققين أحياناً للتقليل من مبلغ الأهمية النسبية الكلية حين يتم تقييم الخطأ الجوهرى بأنه مرتفع. ومع ذلك، لا يكون ذلك مناسباً حيث تتناول الأهمية النسبية الكلية احتياجات مستخدمي البيانات المالية، وليس مستوى مخاطرة التدقيق المتضمنة.

وإذا كانت مخاطرة التدقيق عاملاً في وضع الأهمية النسبية الكلية، سينتهي المطاف بالتدقيق مرتفع المخاطرة إلى مبلغ أهمية نسبية كلية أقل من المبلغ الموضوع لمنشأة بنفس الحجم كانت مخاطرة التدقيق فيها منخفضة. وبافتراض أنّ الاحتياجات المعلوماتية لمستخدمي البيان المالي متشابهة، بغض النظر عن مخاطرة التدقيق، ينتج عن وضع مبلغ الأهمية النسبية الكلية في مستوى أقل:-

- تزويد مستخدمي البيان المالي بتوقع تحديد أخطاء أقل (من المطلوب فعلياً) في البيانات المالية من قبل المدقق؛ و
- عمل تدقيق إضافي يضمن بأن مخاطرة التدقيق قد تم تقليلها إلى مستوى منخفض مناسب.

ولأن الأهمية النسبية الكلية توضع من حيث ارتباطها بحاجات مستخدمي البيان المالي، فلا يتم تغييرها كمحصلة لنتائج وتغييرات التدقيق في المخاطر المقيمة. ويُطلب تحديث الأهمية النسبية الكلية حين يصبح المدقق مطلعاً على معلومات تجعل تحديد المبلغ (المبالغ) للأهمية النسبية مختلفاً مبدئياً.

وفي ختام عملية التدقيق، تُستخدم الأهمية النسبية الكلية لتقييم تأثير الأخطاء المحددة في البيانات المالية ومدى ملائمة الرأي في تقرير المدقق.

### أهمية الأداء

مادية الأداء هي أداة من أدوات التدقيق. حيث إنها تمكن المدقق من تناول مخاطر الخطأ في الأرصدة المحاسبية، وفئات المعاملات، والإفصاحات دون الاضطرار لتغيير المادية العامة.

ودائماً ما تكون المبالغ المحددة لمادية الأداء أقل (اعتماداً على التقدير المهني) مقارنة بمادية المبالغ المحددة للبيانات المالية ككل. تُكوّن هذه المبالغ/ المبلغ الأقل حاجزاً للأمان بين المادية المستخدمة في تحديد طبيعة ومدى الاختبار (اعتماداً على مادية الأداء) ومادية مبالغ البيانات المالية ككل (المادية العامة).

ويؤكد تحديد مبلغ معين لمادية الأداء على أنه قد تم أداء قدر ملائم من العمل. وكلما قل المبلغ، كلما زاد حجم العمل المطلوب.

ويضمن وضع المبلغ المناسب لأهمية الأداء إنجاز عمل أكثر، مما يزيد من احتمالية أن يتم تحديد الأخطاء (إن وجدت). وعلى سبيل المثال، إذا كانت الأهمية النسبية ٢٠٠٠٠ يورو وكان تخطيط إجراءات التدقيق يهدف لكشف جميع الأخطاء التي تتجاوز ذلك المبلغ، فمن الممكن إلى حد ما بأن لا يتم كشف خطأ يساوي ٨٠٠٠ يورو. وإذا وجدت ثلاثة أخطاء من نفس النوع تصل بمجموعها إلى ٢٤٠٠٠ يورو، فإن البيانات المالية تكون خاطئة جوهرياً. ومع ذلك، إذا وضعت أهمية الأداء عند مبلغ ١٢٠٠٠ يورو، يكون كشف خطأ على الأقل أو جميع الأخطاء من فئة ٨٠٠٠ يورو أكثر احتمالاً. وحتى إن تم تحديد واحد فقط من الأخطاء الثلاثة وتصحيحه، تبقى الأخطاء التي وصلت إلى ١٦٠٠٠ يورو أقل من مبلغ الأهمية النسبية الكلية، وبذلك لا تعتبر البيانات المالية ككل خاطئة جوهرياً.

ويتضمن وضع المبلغ المناسب لأهمية الأداء ممارسة التقدير المهني، ولا يُعتبر عملية حساب ميكانيكية بسيطة كنسبة (على سبيل المثال ٧٥%) من مستوى الأهمية النسبية الكلية. ومع ذلك، بناءً على الظروف المعينة للمنشأة التي يجري تدقيقها، يمكن وضع مبلغ واحد للبيانات المالية ككل، أو مبالغ مفردة للمعاملات والأرصدة والإفصاحات المعينة.

ويتضمن تحديد أهمية الأداء ممارسة التقدير المهني بناءً على العوامل التي تتناول مخاطرة التدقيق، مثل ما يلي:-

- فهم المنشأة ونتائج أداء إجراءات تقييم المخاطرة؛
- طبيعة ومدى الأخطاء المحددة في التدقيقات السابقة؛ و
- توقعات الأخطاء الممكنة في الفترة الحالية.

وقد يتم تغيير أهمية الأداء للمعاملات والأرصدة والإفصاحات الفردية في أي وقت خلال عملية التدقيق (دون التأثير على الأهمية النسبية الكلية) لتعكس تقييمات المخاطرة التي تم تعديلها ونتائج التدقيق والمعلومات الجديدة المكتسبة. وفي ختام التدقيق، تستخدم الأهمية النسبية الكلية لتقييم تأثير الأخطاء المحددة على البيانات المالية وتحديد الرأي الذي سيتم التعبير عنه في تقرير المدقق. (أنظر المجلد ٢، الفصل ٢١ لمزيد من الإرشادات)

### نقطة للتأمل

عند تحديد خطأ محتمل، يتم تناول ظروف الحدوث والأثر على تقييمات المخاطر/ خطط التدقيق قبل إعادة النظر في أهمية الأداء.

### الأهمية النسبية المحددة

توجد بعض المواقف التي يمكن فيها توقع أن تؤثر الأخطاء للمبالغ الأقل من الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل على قرارات المستخدمين الاقتصادية التي يتم اتخاذها على أساس البيانات المالية.

### التوضيح ٥.٧-٤

التأثير على القرار	أمثلة محتملة
• متطلبات القوانين والأنظمة	• إفصاحات البيانات المالية الحساسة مثل مكافآت الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

<ul style="list-style-type: none"> <li>• معاملات الأطراف ذات العلاقة.</li> <li>• عدم الامتثال لمتطلبات اتفاقيات القروض والاتفاقيات التعاقدية والأحكام التنظيمية والإبلاغات القانونية والتنظيمية.</li> <li>• أنواع معينة من النفقات مثل المدفوعات غير القانونية أو نفقات المديرين التنفيذيين.</li> </ul>	إطار المحاسبة
<ul style="list-style-type: none"> <li>• الاحتياطات ونفقات التتقيب لمنشأة تتقيب.</li> <li>• نفقات البحث والتطوير لمنشأة دوائية.</li> </ul>	إفصاحات الصناعة الرئيسية
<ul style="list-style-type: none"> <li>• الأعمال التجارية المكتسبة حديثاً أو التوسع في العمليات.</li> <li>• العمليات المتوقفة.</li> <li>• أحداث غير عادية أو طارئة (مثل الدعاوى القضائية).</li> <li>• تقديم منتجات وخدمات جديدة.</li> </ul>	إفصاحات الأحداث الهامة والتغيرات المهمة في العمليات

ينظر المدقق في وجود مسائل مثل المذكورة أعلاه لواقعة أو أكثر من فئات المعاملات أو أرصدة الحساب أو الإفصاحات المحددة. وقد يجد المدقق أيضاً أنه من المفيد الحصول على فهم لوجهات نظر وتوقعات الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة. وبنفس الطريقة التي يتم بها تحديد مادية الأداء عند حدود مبالغ أقل مقارنة بالمادية العامة، سيحدد المدقق مبلغ المادية الخاصة بأداء معين عند حدود أقل مقارنة بالمادية المحددة.

### ٦.٧ وثائق الأهمية النسبية

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
<p>على المدقق أن يضمن وثائق التدقيق المبالغ التالية والعوامل التي أخذت في الاعتبار عند تحديدها:-</p> <p>(أ) الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل؛</p> <p>(ب) إذا كان ذلك منطبقاً مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات؛</p> <p>(ج) أهمية الأداء؛ و</p> <p>(د) أي تعديل على البنود (أ) - (ج) أثناء سير عملية التدقيق.</p>	<p>معياري التدقيق الدولي</p> <p>٣٢٠ الفقرة ١٤</p>

ولكون مبالغ الأهمية النسبية تستند إلى التقدير المهني للمدقق، فمن المهم أن تكون العوامل والمبالغ المتضمنة في تحديد الأهمية النسبية على المستويات المختلفة موثقة بشكل سليم. ويحدث ذلك عادة كما يلي:-

- خلال مرحلة التخطيط، حين يتم اتخاذ القرارات حول مدى العمل المطلوب.
- خلال التدقيق في حال، بناءً على نتائج التدقيق، تم طلب تعديلات إما للأهمية النسبية الكلية أو أهمية الأداء لفئات المعاملات أو أرصدة الحساب أو الإفصاحات المحددة.

وتتناول الوثائق:-

١. مستخدمى البيانات المالية؛
٢. العوامل المستخدمة في تحديد:-
  - الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل وإن كان منطبقاً، مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات المعاملات أو أرصدة الحساب أو الإفصاحات المحددة؛
  - أهمية الأداء؛ و
٣. أي تعديل لمبالغ الأهمية النسبية في النقطة ٢ أعلاه أثناء سير عملية التدقيق.

## ٧.٧ المراجعة المادية

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من المعايير الدولية للتدقيق
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١٢	يراجع المدقق المادية بالنسبة للبيانات المالية ككل (وحيثما أمكن، يراجع المدقق مستوى أو مستويات المادية لفئات معينة من المعاملات، والأرصدة المحاسبية أو الإفصاحات) وذلك في حال أصبح المدقق على دراية بمعلومات خلال التدقيق كان من الممكن أن يحدد بناءً عليها مبلغ مختلف (أو مبالغ مختلفة) منذ البداية (المرجع: الفقرة ١٤١).
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١٣	إذا خلص المدقق إلى أن تحديد مستوى من المادية بالنسبة للبيانات المالية ككل (وحيثما أمكن، مستوى أو مستويات المادية لفئات معينة من المعاملات، أو الأرصدة المحاسبية أو الإفصاحات) أقل من المستويات التي تم تحديدها منذ البداية هو أمر ملائم، فإن المدقق يحدد إذا كان من الضروري أن تتم مراجعة مادية الأداء، وينظر في ملائمة طبيعة وتوقيت ومدى إجراء مزيد من إجراءات التدقيق.

وفي بداية العمل على التدقيق، يحدد المدقق المادية العامة فيما يتعلق بمستخدمي البيانات المالية ومادية الأداء وذلك ليخطط طبيعة ومدى إجراءات التدقيق.

وفي أثناء العمل على التدقيق، يمكن الحصول على معلومات جديدة والتي، إذا عرفت قبل ذلك، كان سينتج عنها استخدام مبالغ مختلفة بالنسبة للمادية العامة. وقد ينتج ذلك عن بعض الأمور مثل ما يلي:

- قررا بالتصرف في جزء كبير من عمل المنشأة أو استملاك جزء آخر؛
- اختلاف النتائج المالية الفعلية بشكل كبير عن النتائج التي كان من المتوقع تحقيقها بنهاية الفترة المالية. وقد يشمل ذلك الربحية، والإيرادات، والمصاريف، والأصول والالتزامات؛ و
- حدوث تغيير في فهم المدقق للمنشأة وعملياتها نتيجة لأدائه لمزيد من إجراءات التدقيق.

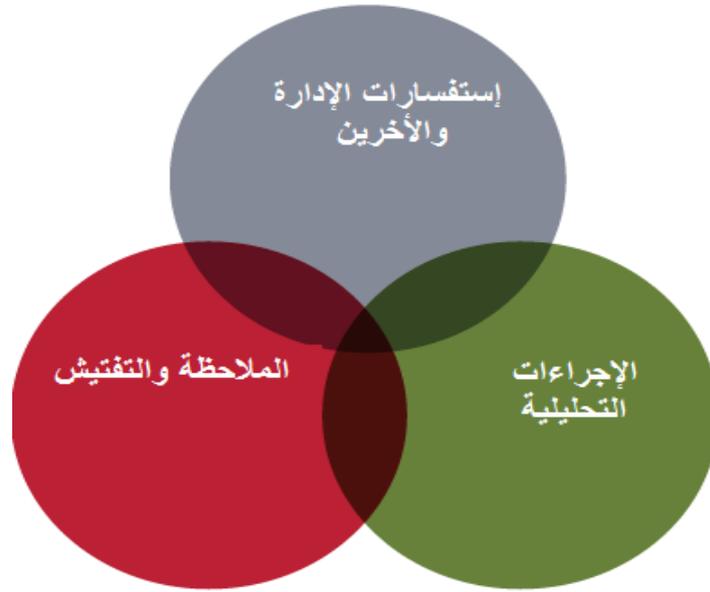
وفي حال الحصول على معلومات جديدة، يُطلب من المدقق أن ينظر في مراجعة المادية العامة. وينبغي أن ينظر المدقق أيضاً في الحاجة إلى مراجعة مادية الأداء وأثر التغيير على طبيعة ومدى الإجراءات المطلوبة للحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم.

# ٨. إجراءات تقييم المخاطر

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
طبيعة واستخدام إجراءات تقييم المخاطرة من قبل المدقق لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.	٢٤٠، ٣١٥ (المنقح)

ويبين التوضيح أدناه الأنواع الثلاثة لإجراء تقييم المخاطرة المطلوب بموجب معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح).

## التوضيح ٠.٨-١



المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
يجب على المدقق أداء إجراءات تقييم المخاطر لتوفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى التوكيد. ومع ذلك، لا توفر إجراءات تقييم المخاطر بحد ذاتها أدلة توفير كافية ومناسبة لدعم رأي المدقق. (راجع: الفقرة ١١-٥).	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣١٥ الفقرة ٥
يجب أن تتضمن إجراءات تقييم المخاطر ما يلي:- (أ) إستفسارات من الإدارة وآخرين داخل المنشأة من المحتمل أن تكون لديهم معلومات حسب حكم المدقق تساعد في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال أو الخطأ. (المرجع: الفقرة ١٣) (ب) الإجراءات التحليلية. (المرجع: الفقرة ١٤٤-١٧١) (ج) الملاحظة والتفتيش. (المرجع: الفقرة ١٨)	المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣١٥ الفقرة ٦

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
<p>يجب أن يحصل المدقق على فهم لما يلي:-</p> <p>(أ) عوامل القطاع ذات العلاقة والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الخارجية بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق. (المرجع: الفقرة ٢٥٠-٣٠١)</p> <p>(ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك:-</p> <p>(١) عملياتها؛</p> <p>(٢) ملكيتها والهيكل الإداري فيها؛</p> <p>(٣) أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة وتخطط لإجرائها، بما في ذلك الإستثمارات في المنشآت ذات الأهداف الخاصة؛ و</p> <p>(٤) طريقة هيكل المنشأة وكيفية تمويلها ويؤدي ذلك إلى تمكين المدقق من فهم فئات المعاملات، وأرصدة الحساب والإفصاحات التي ستكون متوقعة في البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ٣١١-٣٥١)</p> <p>(ج) إختيار المنشأة وتطبيقها للسياسات المحاسبية، بما في ذلك أسباب التغيير. ويجب أن يقيم المدقق فيما إذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة لعملها وتتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة في القطاع المناسب. (المرجع: الفقرة ٣٦١)</p> <p>(د) أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر العمل المتعلقة بذلك والتي من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ٣٧١-٤٣١)</p> <p>(هـ) قياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة. (المرجع: الفقرة ٤٤١-٤٩١)</p>	<p>المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣١٥ الفقرة ١١</p>
<p>يجب أن يحصل المدقق على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق. وعلى الرغم من أن معظم عناصر الرقابة المتعلقة بالتدقيق تكون على الأرجح مرتبطة بإعداد التقارير المالية، فليست جميع عناصر الرقابة المرتبطة بإعداد التقارير المالية ذات علاقة بالتدقيق. ويعود الأمر إلى الحكم المهني للمدقق لتحديد فيما إذا كان عنصر الرقابة، فردياً أو مجتمعاً مع عناصر أخرى، ذو علاقة بالتدقيق. (المرجع: الفقرة ٥٠٠-٧٣١)</p>	<p>المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية ٣١٥ الفقرة ١٢</p>

## ١.٨ لمحة عامة

يعدّ الغرض من إجراءات تقييم المخاطرة تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. ويتم تحقيق ذلك من خلال فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك أنظمة الرقابة الداخلية. وقد يتم الحصول على المعلومات من مصادر خارجية مثل الإنترنت والمطبوعات التجارية، ومن مصادر داخلية مثل النقاش مع الموظفين الرئيسيين. ويصبح هذا الفهم للمنشأة مستمراً وحيوياً وعملية لجمع وتحديث وتحليل المعلومات طوال التدقيق.

## ٢.٨ دليل التدقيق

تقدّم إجراءات تقييم المخاطرة دليل تدقيق لدعم تقييمات المخاطر عند مستويات البيانات المالية والتوكيدات. إلا أن هذا الدليل لا يكون بمفرده. ويُستكمل الدليل الذي تم الحصول عليه من إجراءات تقييم المخاطرة بمزيد من إجراءات التدقيق (التي تستجيب للمخاطر المحددة) مثل اختبار أنظمة الرقابة و/ أو الإجراءات الجوهرية.

## الإجراءات المطلوبة

يستخدم المدقق التقدير المهني لتحديد إجراءات تقييم المخاطرة التي يجب أدائها، ونطاق أو عمق فهم المنشأة بالشكل المطلوب. وفي السنة الأولى التي يُجرى فيها المدقق تدقيقاً للمنشأة، يتطلب غالباً العمل المطلوب للحصول على وتوثيق المعلومات قدرًا من الوقت. ومع ذلك إذا كانت المعلومات التي تم الحصول عليها موثقة جيداً في السنة الأولى، ينبغي أن يكون الوقت اللازم لتحديث المعلومات في السنوات اللاحقة أقل بشكل كبير من اللازم في السنة الأولى.

ويحتاج المدقق إلى تنفيذ ما يكفي من إجراءات تقييم المخاطرة حتى يحدد عوامل المخاطرة التجارية وعملية الإحتيال والتي يمكن أن تؤدي إلى خطأ جوهري. ويتضمن ذلك النظر في أي أحداث أو ظروف قد تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

وتم وضع النطاق أو العمق المطلوب لفهم المنشأة في الفقرات ١١ و ١٢ من معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) (الوارد أعلاه). ويُعدّ ذلك العمق في الفهم الكلي للمدقق أقل مما تمتلكه الإدارة في تسيير أمور المنشأة.

### نقطة للتأمل

عند تصميم طبيعة ومدى إجراءات تقييم المخاطرة المطلوب تنفيذها، تذكر بأن بعض معايير التدقيق الدولية وضحت مسائل محددة يجب وضعها بالاعتبار. وترد بعض الأمثلة أدناه:-

#### معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١٦ الإحتيال في تدقيق البيانات المالية

عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة لفهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، التي يقتضيها معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، ينبغي أن ينفذ المدقق الإجراءات المنصوص عليها في الفقرات ١٧-٢٤ (من معيار التدقيق الدولي ٢٤٠) للحصول على المعلومات بقصد استخدامها في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال.

#### معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ٨ تدقيق التقديرات المحاسبية

عند القيام بإجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة من أجل الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، وفقاً لما يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، يتعين على المدقق الحصول على فهم لما يلي من أجل توفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في التقديرات المحاسبية:

- (أ) متطلبات إطار إعداد التقارير المالية ذو العلاقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة.
- (ب) كيفية تحديد المنشأة لهذه المعاملات والأحداث والحالات التي قد تؤدي إلى الحاجة إلى تحديد أو الإفصاح عن التقديرات المحاسبية في البيانات المالية. ولدى الحصول على هذا الفهم، يستفسر المدقق من الإدارة حول التغيرات التي تطرأ في الظروف التي قد تؤدي إلى تقديرات محاسبية جديدة أو الحاجة إلى مراجعة التقديرات المحاسبية القائمة.
- (ج) كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية والحصول على فهم للبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات بما في ذلك:-
  - (١) الطريقة، بما في ذلك النموذج حيث يكون قابلاً للتطبيق، المستخدمة في إعداد تقدير محاسبي؛
  - (٢) أنظمة الرقابة ذات العلاقة؛
  - (٣) ما إذا استخدمت الإدارة خبيراً أم لا؛
  - (٤) الافتراضات ذات العلاقة بالتقديرات المحاسبية؛
  - (٥) ما إذا طرأ أو كان من المفترض أن يطرأ تغيير من الفترة السابقة على طرق إعداد التقديرات المحاسبية، وإذا كان الحال كذلك، فلماذا؛ و
  - (٦) ما إذا، وإذا كان الحال كذلك، كيف، قامت الإدارة بتقييم تأثير شكوك التقدير.

#### معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١١ الأطراف ذات العلاقة

كجزء من إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة التي يقتضيها معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، ومعيار التدقيق الدولي ٢٤٠ أدائها من قبل المدقق خلال عملية التدقيق، ينبغي أن يؤدي المدقق إجراءات التدقيق والأنشطة ذات العلاقة المحددة في الفقرات ١٢-١٧ (من معيار التدقيق الدولي ٥٥٠) من أجل الحصول على المعلومات ذات العلاقة بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.

#### معيار التدقيق الدولي معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) الفقرة ١٠ المنشأة المستمرة

عند تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، ينبغي أن يدرس المدقق إمكانية وجود أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.

قد تصل الإجراءات المطلوبة لتحديد تلك المخاطر إلى حدها الأدنى في المنشآت الأصغر حجماً، بينما يختلف ذلك في المنشآت الأكبر حجماً والأكثر تعقيداً، حيث يمكن أن تكون الإجراءات واسعة النطاق.

### ٣.٨ إجراءات تقييم المخاطر الثلاثة

ينبغي تنفيذ كل من إجراءات تقييم المخاطر الثلاثة خلال فترة التدقيق، ولكنه ليس بالضرورة لكل جانب من جوانب الفهم المطلوب. وفي العديد من الحالات، قد تؤدي نتائج تنفيذ نوع من الإجراءات لتنفيذ إجراء آخر. وعلى سبيل المثال، في اجتماع مع مدير المبيعات، قد يتم تحديد عقد مبيعات غير عادي لكنه هام. ويمكن متابعة ذلك من خلال التفتيش على عقد المبيعات الفعلية

وتحليل تأثيره على هوامش المبيعات. وبدلاً من ذلك، قد تثير نتائج تنفيذ الإجراءات التحليلية على نتائج التشغيل الأولية بعض الأسئلة للإدارة. وقد تؤدي إجابات تلك الأسئلة إلى طلب التفتيش على وثائق معينة أو مراقبة بعض الأنشطة.

ويرد أدناه طبيعة واستخدام الإجراءات الثلاثة:-

## ٤.٨ استفسارات الإدارة والآخرين (بما في ذلك الإستعلامات المتعلقة بالإحتيال)

### إستفسارات الإدارة و الآخرين

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
يجب على المدقق إجراء استفسارات من الإدارة فيما يتعلق بما يلي:- (أ) تقييم الإدارة لمخاطر إحتمال وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية بسبب الإحتيال؛ بما في ذلك طبيعة هذه التقييمات ونطاقها وتكرارها؛ (المرجع: الفقرات ١٢٢-١٣٤) (ب) أسلوب الإدارة في التحديد والاستجابة لمخاطر الإحتيال في المنشأة بما في ذلك أية مخاطر معينة للإحتيال حددتها الإدارة أو تم إبلاغها بها، أو أرصدة الحسابات أو فئات المعاملات أو الإفصاحات التي يمكن أن توجد لها مخاطرة الإحتيال؛ (المرجع: الفقرة ١٤٤) (ج) إتصال الإدارة، إن وجد، مع المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بأساليبها في تحديد مخاطر الإحتيال في المنشأة والاستجابة لها؛ و (د) إتصال الإدارة، إن وجد، مع الموظفين فيما يتعلق بأرائهم حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي	معييار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١٧
يجب على المدقق عمل استفسارات للإدارة وللرقابة الداخلية وللآخرين داخل المنشأة حسبما هو مناسب لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأي إحتيال فعلي أو مشكوك فيه يؤثر على المنشأة. (المرجع: الفقرات ١٥٠-١٧٢)	معييار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١٨
ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، فإنه يجب على المدقق الحصول على فهم لكيفية ممارسة المكلفين بالحوكمة الإشراف على عمليات الإدارة لتحديد والاستجابة لمخاطر الإحتيال في المنشأة والرقابة الداخلية التي أنشأتها الإدارة لتخفيف هذه المخاطر. (المرجع: الفقرة ١٩٤-٢١١).	معييار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٢٠
ما لم يكن جميع المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، فيجب على المدقق عمل إستفسارات لأولئك المكلفين بالحوكمة لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأي إحتيال فعلي أو مشكوك فيه أو مزعوم يؤثر على المنشأة. وتجرى هذه الإستعلامات جزئياً لدعم الإجابات على تساؤلات الإدارة.	معييار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٢٠

ويستخدم المدقق الإستعلامات جنباً إلى جنب مع غيرها من إجراءات تقييم المخاطر وذلك لتقييم تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية. ويركز السؤال على الحصول على فهم كل الجوانب المطلوبة المنصوص عليها في الفقرتين ١١ و ١٢ من معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) (الواردة أعلاه).

ويتم الحصول عادة على معظم المعلومات تلك الإستعلامات من الإدارة والمسؤولين عن إعداد التقارير المالية. ومع ذلك، يمكن أن تزود الإستعلامات من الآخرين ضمن المنشأة وموظفين من مستويات السلطة المختلفة منظوراً مختلفاً ومعلومات إضافية يمكن أن تكون مفيدة في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية التي قد يتم بخلاف ذلك تفويتها. وعلى سبيل المثال: قد يكشف نقاش مع مدير المبيعات معاملات بيع معينة (في آخر الفترة) تم تمريرها بعجلة دون تسجيلها وفقاً لسياسات الإعتراف بالإيرادات في المنشأة.

ويبين التوضيح أدناه مجالات الإستعلام.

مقابلة:	الإستعلام حول ...
أولئك المكلفين بالحوكمة (ما لم يكونوا مشاركين في إدارة المنشأة)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• البيئة التي يتم فيها إعداد البيانات المالية.</li> <li>• الإشراف على عمليات الإدارة لتحديد والإستجابة لمخاطر الإحتيال أو الخطأ في المنشأة، والرقابة الداخلية التي أنشأتها الإدارة للتقليل من تلك المخاطر.</li> <li>• معرفة أي إحتيال فعلي أو مشتبه به أو مزعوم له تأثير على المنشأة.</li> <li>• مراعاة حضور إجتماع لأولئك المكلفين بالحوكمة وقراءة محاضر إجتماعاتهم السابقة.</li> </ul>
الإدارة والمسؤولون عن إعداد التقارير المالية	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تقييم الإدارة للمخاطرة التي قد تكون فيها البيانات المالية خاطئة جوهرياً بسبب الإحتيال أو الخطأ، بما في ذلك طبيعة ومدى تكرار مثل تلك التقييمات.</li> <li>• إتصال الإدارة، إن وجد، مع الموظفين فيما يتعلق بأرائهم حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي.</li> <li>• ثقافة المنشأة (القيم والأخلاق).</li> <li>• طريقة عمل الإدارة.</li> <li>• خطط حوافز الإدارة</li> <li>• إحتمالية تجاوز الإدارة.</li> <li>• معرفة الإحتيال أو الإحتيال المشتبه به.</li> <li>• كيفية إعداد التقديرات.</li> <li>• إذا ما كانت المنشأة ممثلة للقوانين واللوائح ذات العلاقة</li> <li>• إعداد البيان المالي وعملية المراجعة.</li> <li>• إتصال الإدارة، إن وجد، مع أولئك المكلفين بالحوكمة.</li> </ul>
الموظفين الرئيسيين (في عمليات الشراء والرواتب والمحاسبة وغيرها)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• إتجاهات العمل والأحداث غير العادية.</li> <li>• إنشاء أو تجهيز أو تسجيل المعاملات المعقدة أو غير العادية.</li> <li>• مدى تجاوز الإدارة (أي هل تم الطلب من الموظفين في أي وقت مضى تجاوز أنظمة الرقابة الداخلية؟).</li> <li>• ملائمة/ تطبيق سياسات المحاسبة المتبعة.</li> </ul>
موظفي التسويق والمبيعات	<ul style="list-style-type: none"> <li>• إستراتيجيات التسويق وإتجاهات المبيعات.</li> <li>• حوافز أداء المبيعات.</li> <li>• الترتيبات التعاقدية مع الزبائن.</li> <li>• مدى تجاوز الإدارة (أي هل تم الطلب من الموظفين في أي وقت مضى تجاوز أنظمة الرقابة الداخلية أو السياسات المحاسبية للاعتراف بالإيرادات؟).</li> </ul>
المدققون الداخليون	<ul style="list-style-type: none"> <li>• نطاق العمل والنتائج التي توصلوا إليها وتوصياتهم.</li> <li>• تحديد وتقييم المخاطر المحتملة الناتجة عن الخطأ المادي.</li> <li>• الأمور الأخرى التي قد تؤثر على عمل المدققين الخارجيين.</li> <li>• احتمالية استخدام عمل المدققين الداخليين في الحصول على دليل تدقيق.</li> </ul>

### نقطة للتأمل

لا تقتصر بأسئلتك (وخاصة في المنشآت الصغيرة) على المدير المالك والمحاسب. قم بسؤال الموظفين الآخرين (إن وجدوا) في المنشأة (مثل مدير المبيعات، أو مدير الإنتاج، أو الموظفين الآخرين) حول الإتجاهات والأحداث غير العادية والمخاطر التجارية الرئيسية وتوظيف أنظمة الرقابة الداخلية، وأي أمثلة أخرى على تجاوزات الإدارة.

وإذا تم إكتشاف إحتيال محتمل يتعلق بالإدارة العليا أو أولئك المكلفين بالحوكمة، قم بإستشارة شريك العملية على الفور، وخذ بالإعتبار الحصول على النصيحة القانونية في كيفية التعامل مع ذلك. ويجب أيضاً الحفاظ على سرية المعلومات حتى تضمن أن يتم إتباع متطلبات الخصوصية والسرية بالشكل السليم. وتحقق أيضاً من مدونة قواعد السلوك الأخلاقي لأي متطلبات وتوجيه إضافيين.



تساعد الإجراءات التحليلية المستخدمة كإجراءات تقييم المخاطر في تحديد المسائل التي لها أثر على البيان المالي أو على التدقيق. ومن الأمثلة على ذلك المعاملات أو الأحداث، والمبالغ والنسب والاتجاهات غير العادية.

وبالإضافة إلى كونها إجراء لتقييم مخاطرة، يمكن أن تستخدم الإجراءات التحليلية أيضاً كإجراءات تدقيق إضافية في:-

- الحصول على أدلة حول توكيد البيان المالي. ويعتبر ذلك إجراء تحليلي جوهري ويتم نقاشه بمزيد من التفصيل في المجلد ١، الفصل ١٠ من هذا الدليل؛ و
- أداء مراجعة كلية للبيان المالي عند، أو قرب، نهاية التدقيق.

ولا تعدّ معظم الإجراءات التحليلية مفصلة أو معقدة جداً. حيث غالباً ما تستخدم البيانات المجمعة في المستويات المرتفعة، مما يعني أنه يمكن للنتائج أن تقدم فقط إشارة أولية واضحة حول ما إذا كان الخطأ الجوهري موجوداً.

ويبين التوضيح أدناه الخطوات المتضمنة في تنفيذ الإجراءات التحليلية.

#### التوضيح ٥.٨-١

كيف تفعله	ماذا تفعل
<p>قم بتطوير التوقعات حول العلاقات المقبولة بين الأنواع المختلفة للمعلومات والتي يمكن توقع وجودها بشكل معقول. وحيثما أمكن ذلك، حاول أن تستخدم مصادر مستقلة (أي لا يتم تداولها داخلياً) للمعلومات.</p> <p>ويمكن أن تتضمن المعلومات المالية وغير المالية:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• بيانات مالية لفترات سابقة مشابهة؛</li> <li>• الميزانيات والتوقعات والاستقرارات، بما في ذلك الاستقرارات من البيانات المرحلية أو السنوية؛</li> <li>• المعلومات المتعلقة بالصناعة التي تعمل بها المنشأة والظروف الإقتصادية الحالية.</li> </ul>	<p>تحديد العلاقات ضمن البيانات</p>
<p>مقارنة التوقعات بالمبالغ المسجلة أو نسب النمو من المبالغ المسجلة.</p>	<p>المقارنة</p>
<p>تقييم النتائج.</p> <p>حين يتم إيجاد علاقات غير عادية أو غير متوقعة، يُنظر في المخاطر المحتملة للخطأ الجوهري.</p>	<p>تقييم النتائج</p>

وينبغي النظر في نتائج تلك الإجراءات التحليلية جنباً إلى جنب مع المعلومات المجموعة الأخرى من أجل:-

- تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية المتصلة بالتوكيدات المتضمنة في بنود البيان المالي الهامة؛ و
- المساعدة في تصميم طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.

**ملاحظة:** قد لا تستطيع بعض المنشآت الأصغر حجماً أن توفر للمدقق المعلومات المالية الحالية مثل المعلومات المالية المرحلية أو الشهرية من أجل تنفيذ الإجراءات التحليلية. وفي تلك الظروف، يجوز الحصول على بعض المعلومات من خلال الاستعلامات، ولكن الاستعلامات التفصيلية قد تحتاج إلى الانتظار حتى تتوفر مسودة أولية للبيانات المالية في المنشأة.



الملاحظة والتفتيش:-

- تدعم الإستعلامات الموجهة للإدارة والآخرين؛ و
- تزود المعلومات الإضافية حول المنشأة وبيئتها.

وتتضمن إجراءات الملاحظة والتفتيش عادة إجراء وتطبيق، كما هو مبين في التوضيح أدناه.

### التوضيح ٦.١ - ١

الإجراء	أمثلة على التطبيق
الملاحظة	<p>يؤخذ في الاعتبار ملاحظة:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• كيفية عمل المنشأة وكيف تم تنظيمها؛</li> <li>• مباني المنشأة ومرافق المصنع؛</li> <li>• أسلوب عمل الإدارة وموقفها تجاه الرقابة الداخلية؛</li> <li>• تفعيل إجراءات الرقابة الداخلية المختلفة؛ و</li> <li>• الإمتثال إلى السياسات الرئيسية.</li> </ul>
التفتيش	<p>يؤخذ في الاعتبار التفتيش على وثائق مثل:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• خطط واستراتيجيات وعروض الأعمال التجارية؛</li> <li>• دراسات الصناعة وتقارير الوسائط في المنشأة؛</li> <li>• العقود والالتزامات الرئيسية؛</li> <li>• اللوائح والمراسلات مع هيئات الترخيص أو الهيئات التنظيمية ذات العلاقة؛</li> <li>• الأنظمة والتراسل مع الجهات التنظيمية؛</li> <li>• الإتصال مع المحامين وأصحاب البنوك وأصحاب المصلحة الآخرين؛</li> <li>• السياسات والسجلات المحاسبية؛</li> <li>• كتيبات الرقابة الداخلية؛</li> <li>• التقارير المُعدّة من قبل الإدارة (مثل بيانات الأداء والبيانات المالية المرحلية)؛</li> <li>• التقارير الأخرى، مثل محاضر إجتماعات أولئك المكلفين بالحوكمة، وتقارير من المستشارين، وغيرها.</li> </ul>

### ٧.١ تصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية

وتتضمن إجراءات تقييم المخاطر أيضاً الإجراءات المشتركة في تقييم التصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة ذات العلاقة. ويتم تناول تلك الإجراءات بمزيد من التفصيل في المجلد ٢، الفصل ١١.

### ٨.١ مصادر المعلومات الأخرى حول المخاطر

قد تستخدم إجراءات أخرى قام المدقق بأدائها لأغراض تقييم المخاطرة. ووضعت بعض الأمثلة القياسية في التوضيح التالي.

المصدر	الوصف
قبول أو الاستمرار مع العمل	المعلومات ذات العلاقة التي تم الحصول عليها من تنفيذ الإجراءات الأولية.
العمل السابق	الخبرات ذات العلاقة المكتسبة من العمليات السابقة وأنواع أخرى من العمليات تم أداؤها للمنشأة. ويمكن أن يتضمن ذلك:- <ul style="list-style-type: none"> <li>المجالات المثيرة للقلق في التدقيقات السابقة؛</li> <li>نقاط الضعف في الرقابة الداخلية؛</li> <li>التغييرات في الهيكل التنظيمي والعمليات التجارية وأنظمة الرقابة الداخلية؛</li> <li>الأخطاء السابقة وما إذا تم تصحيحها في الوقت المناسب.</li> </ul>
المعلومات الخارجية	<ul style="list-style-type: none"> <li>الإستعلام من المستشار القانوني أو خبراء التقدير الخارجيين للمنشأة.</li> <li>مراجعة التقارير المُعدّة من قبل المصارف أو وكالات التصنيف.</li> <li>معلومات الصناعة والحالة الإقتصادية التي تم الحصول عليها من أبحاث الإنترنت والمجلات الإقتصادية والتجارية والمطبوعات التنظيمية والمالية.</li> </ul>
مناقشات فريق التدقيق	نتائج نقاشات الفريق (بما في ذلك الشريك) حول قابلية البيانات المالية للمنشأة للتعرض إلى أخطاء جوهرية بما في ذلك الإفصاحات عن التعرض للإحتيال.

### ٩.٨ إجراءات محددة لتقييم المخاطر

يحتوي الجدول التالي على قائمة من المعايير الدولية للتدقيق مع إجراءات محددة لتقييم المخاطر والتي ينبغي إجراؤها على كل تدقيق، حيثما أمكن.

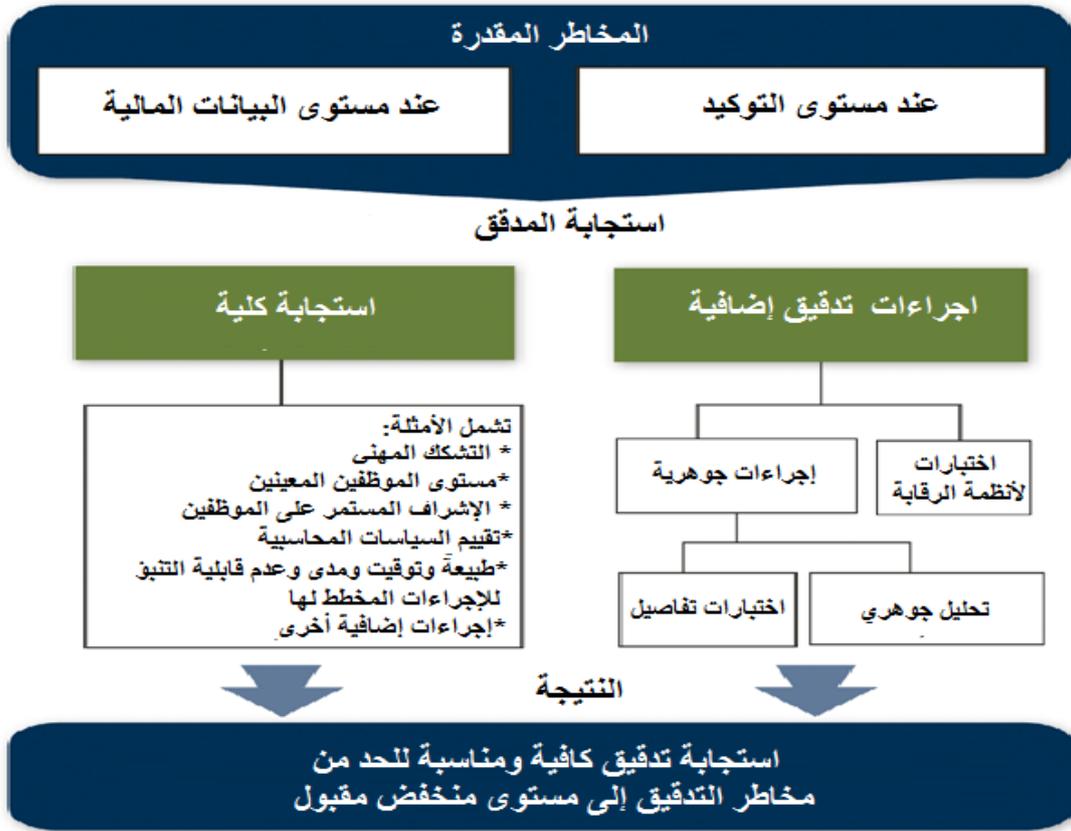
#### التوضيح ٩.٨ - ١

معيار التدقيق الدولي	العنوان
٢٤٠	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية
٢٥٠ (المنقح)	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية
٣١٥ (المنقح)	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها
٣٢٠	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق
٥٤٠	تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة؛
٥٥٠	الأطراف ذات العلاقة
٥٦٠	الأحداث اللاحقة
٦٠٠	الاعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العناصر)

## ٩. الإستجابة للمخاطر المقيّمة

محتوى الفصل	معيّار التدقيق الدولي ذو العلاقة
تصميم وتنفيذ الإستجابات الملائمة للمخاطر المقيّمة.	٢٤٠، ٣٠٠، ٣٣٠، ٥٠٠

التوضيح ٩-٠-١



الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيّار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٣	يهدف المدقق إلى الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة حول المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية من خلال تصميم وتنفيذ إستجابات مناسبة لتلك المخاطر .

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
على المدقق وضع خطة تدقيق تتضمن بياناً لما يلي:- (أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر المحطط لها، كما هو محدد بموجب معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح). (ب) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها عند مستوى التوكيد، كما هو محدد بموجب معيار التدقيق الدولي ٣٣٠. (ج) إجراءات التدقيق الأخرى المخطط لها والمطلوب تنفيذها بحيث تمثل العملية لمعايير التدقيق الدولية. (المرجع: الفقرة ١٢١-١٤١)	معيار التدقيق الدولي الفقرة ٩ ٣٠٠
عند تحديد إجراءات التدقيق التي سيتم أداؤها، على المدقق:- (أ) دراسة أسباب تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد لكل فئة معاملات ورصيد حساب وإفصاح بما في ذلك:- (١) احتمالية وجود أخطاء جوهرية بسبب الخصائص المحددة لكل فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح (أي المخاطرة المتأصلة)؛ (٢) إذا كان تقييم المخاطرة يأخذ بعين الإعتبار أنظمة الرقابة ذات العلاقة (أي مخاطرة الرقابة)، بحيث يقتضي من المدقق الحصول على أدلة تدقيق لتحديد فيما إذا كانت أنظمة الرقابة تعمل بفاعلية (أي إذا كان ينوي المدقق الإعتماد على الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية)؛ (المرجع: الفقرات ٩١-١٨١). (ب) الحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعاً كلما ازداد تقييم المدقق للمخاطر. (المرجع: الفقرة ١٩١).	معيار التدقيق الدولي الفقرة ٧ ٣٣٠
على المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف لهدف الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. (المرجع: الفقرات ١١-٢٥١)	معيار التدقيق الدولي الفقرة ٦ ٥٠٠

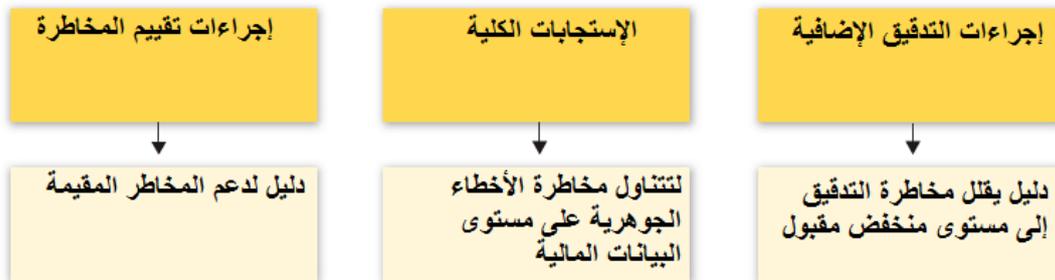
## ١.٩ لمحة عامة

تصمم إجراءات تقييم المخاطر (أنظر المجلد ١، الفصل ٨ من هذا الدليل) لتحديد وتقييم المخاطر على كل من مستويي البيان المالي ومستوى التوكيد للفئات الأساسية للمعاملات، وأرصدة الحساب، والإفصاحات.

كما تصمم إجراءات تدقيق إضافية (أنظر المجلد ١، الفصل ١٠ من هذا الدليل) لتستجيب لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة عند مستوى التوكيد. ويُعتبر الغرض منها الحصول على دليل تدقيق مناسب بما يكفي ليقول مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول.

ويبين التوضيح أدناه الفئات الثلاثة الرئيسية لإجراءات التدقيق.

### التوضيح ١.٩ - ١



تعتبر المخاطر المقيّمة عند مستوى البيان المالي سائدة بطبيعتها، وتتطلب استجابات تدقيق كلية مثل تحديد خبرة أولئك الذين تم تعيينهم لأداء العمل، ومستوى الإشراف المطلوب، وأي تعديلات مطلوبة لطبيعة ومدى إجراءات التدقيق المخططة.

وتتصل المخاطر المقيّمة عند مستوى التوكيد بفئات المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاحات المحددة. وتكون الاستجابة بأداء إجراءات تدقيق إضافية مثل إختبارات التفاصيل وإختبارات أنظمة الرقابة والإجراءات التحليلية الجوهرية.

ويتأثر تصميم إجراءات التدقيق الإضافية بما يلي:-

- نتائج أداء إجراءات تقييم المخاطرة والتقييمات الناتجة عن المخاطرة عند مستوى التوكيد؛ و
- الإستجابات الكلية الموضوعية من قبل المدقق فيما يخص المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيان المالي.

## ٢.٩ الإستجابات الكلية للمخاطر عند مستوى البيان المالي

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
ينبغي على المدقق أن يصمم وينفذ إستجابات كلية لتتناول المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية. (المرجع: الفقرات ١١-٣١)	معيّار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٥

تتصل مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية عند مستوى البيانات المالية بمخاطر تتصل بشكل سائد بالبيانات المالية ككل، ويحتمل أن تؤثر في العديد من التوكيدات. وكنتيجة لذلك يمكن لتلك المخاطر (مثل أن تملك الإدارة موقفاً سلبياً تجاه أنظمة الرقابة) أن تساهم بشكل غير مباشر في الأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد. وعلى سبيل المثال، إذا لم يكن محاسب المنشأة ذو كفاءة، قد تنشأ العديد من الفرص لحدوث خطأ أو احتيال في العديد من أرصدة البيان المالي أو فئات المعاملات أو الإفصاحات. وبناء على ذلك، لا يمكن غالباً تناول المخاطر عند مستوى البيان المالي من خلال أداء إجراءات التدقيق المعينة، إلا أنها تتطلب إستجابة كلية.

وتبين معايير التدقيق الدولية ٢٤٠ و ٣٣٠ بعض الإستجابات الكلية المحتملة للأخطار المحددة عند مستوى البيان المالي. وترد بعض الأمثلة أدناه.

### التوضيح ٢.٩ - ١

الإستجابات الكلية المحتملة للمخاطر المقيّمة عند مستوى البيان المالي	
إدارة العملية	التركيز على حاجة فريق التدقيق للالتزام بالتشكك المهني. تعيين موظفين أكثر خبرة أو أولئك ممن يمتلكون مهارات خاصة مثل المختصين في المحاسبة القضائية والتقدير وتكنولوجيا المعلومات. تقديم المزيد من الإشراف المستمر على الموظفين بينما يقومون بأداء عملهم. إذا كان لدى المنشأة وظيفة تدقيق داخلي، فيؤخذ بعين الاعتبار إذا كان من الممكن استخدام عملها فيما يلي: • الحصول على دليل تدقيق؛ أو • تقديم مساعدة مباشرة للمدقق تمكنه من الحصول على دليل التدقيق.
دمج عدم إمكانية التنبؤ في إختيار إجراءات التدقيق الإضافية	دمج عنصر عدم إمكانية التنبؤ في إختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية التي يتعين تنفيذها. ويعتبر ذلك مهماً بشكل خاص عند التصدي لمخاطر الاحتيال، ذلك أن الأفراد في المنشأة قد يكونوا على علم بإجراءات التدقيق التي يتم أداؤها عادة، وبالتالي أكثر قدرة على إخفاء الاحتيال عند إعداد التقارير المالية. ويمكن تحقيق عنصر عدم إمكانية التنبؤ من خلال:- • تنفيذ الإجراءات الجوهرية على أرصدة الحساب والتوكيدات المختارة والتي بخلاف ذلك لم يتم إختبارها بسبب أهميتها النسبية أو مخاطرها؛ • ضبط توقيت إجراءات التدقيق بخلاف التوقيت المتوقع؛ • استخدام طرق أخذ العينات المختلفة؛ و • تنفيذ إجراءات التدقيق في مواقع مختلفة، أو مواقع لم يعلن عنها من الأساس (مثل إحصاء

<p>المخزون).</p> <p>عمل تغييرات في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق. وعلى سبيل المثال:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• تنفيذ الإجراءات الجوهرية عند نهاية المدة بدلاً من التاريخ المرحلي؛</li> <li>• إجراء الملاحظة الفعلية أو التفتيش على الأصول المعينة؛</li> <li>• إجراء مراجعة إضافية على سجلات المخزون لتحديد البنود غير العادية، والكميات غير المتوقعة، وغيرها من البنود من أجل إجراءات المتابعة؛</li> <li>• تنفيذ عمل إضافي لتقييم معقولية تقديرات الإدارة والأحكام والإفتراسات المنطوية عليها؛</li> <li>• زيادة حجم العينات أو أداء إجراءات تحليلية عند مستوى أكثر تفصيلاً.</li> <li>• استخدام طرق المراجعة باستخدام الحاسوب من أجل:-</li> </ul> <p>- جمع المزيد من الأدلة حول البيانات المحتوية على الحسابات الهامة أو ملفات المعاملة الإلكترونية،</p> <p>- إجراء اختبار شامل للمعاملات وملفات الحساب الإلكترونية،</p> <p>- اختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسية،</p> <p>- فرز المعاملات بخصائص معينة، و</p> <p>- اختبار كامل المجموعة بدلاً من العينة؛</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• طلب معلومات إضافية بتصديقات خارجية، وعلى سبيل المثال، عند التصديق على الذمم الدائنة، يمكن للمدقق أن يطلب التصديق على تفاصيل إتفاقيات البيع، بما في ذلك التاريخ وأي حقوق للإرجاع وشروط التسليم؛</li> <li>• تعديل طبيعة ومدى إجراءات التدقيق للحصول على إجراءات تدقيق جوهرية.</li> </ul>	<p><b>مراجعة إجراءات التدقيق المخططة</b></p>
<p>يؤخذ بالإعتبار الفهم الذي تم الحصول عليه لبيئة الرقابة.</p> <p>إذا كانت بيئة الرقابة فعالة، قد يملك المدقق ثقة أكبر في أنظمة الرقابة وموثوقية أدلة التدقيق الناتجة داخلياً ضمن المنشأة. ويعني ذلك:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• أداء المزيد من عمل التدقيق في التاريخ المرحلي أكثر من نهاية المدة؛ و</li> <li>• نهجاً يستخدم أنظمة الرقابة إضافة إلى الإجراءات الجوهرية (نهج مشترك).</li> </ul> <p>أما إذا كانت بيئة الرقابة غير فعالة، فيمكن لذلك أن يؤدي إلى:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• تنفيذ إجراءات تدقيق أكثر عند نهاية المدة أكثر منه في التاريخ المرحلي؛</li> <li>• الحصول على أدلة تدقيق شاملة أكثر من الإجراءات الجوهرية؛ و</li> <li>• ازدياد عدد المواقع التي يتم ضمها في نطاق التدقيق.</li> </ul>	<p><b>التغييرات في نهج التدقيق</b></p>
<p>تقييم ما إذا كان إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المنشأة، وخاصة تلك المتصلة بالمقاييس الموضوعية والمعاملات المعقدة، مؤشراً على إعداد التقارير المالية الاحتمالية نتيجة مساعي الإدارة في إدارة العائدات.</p>	<p><b>مراجعة السياسات المحاسبية الجارية استخدامها</b></p>

## نقطة للتأمل

### التوقيت

يمكن تطوير الاستجابات الكلية في مرحلة التدقيق ومن ثم دمجها في إستراتيجية التدقيق الشاملة. وفي العمليات الحديثة، يمكن وضع الاستجابات الكلية على أساس أولي خلال فترة التخطيط، وتثبيتها أو تغييرها لاحقاً بناءً على نتائج تقييم المخاطرة.

### الوثائق

لا يحتاج إنشاء استجابة تدقيق كلية أو إستراتيجية التدقيق في المنشأة الصغيرة لأن يكون ممارسة معقدة أو تستغرق وقتاً طويلاً. وفي بعض الحالات، يمكن إتمام كلتا الخطوتين من خلال إعداد مذكرة موجزة عند الانتهاء من التدقيق السابق (بفرض أنها تغطي جميع المسائل المطلوبة)، والتي يمكن تحديثها لاحقاً بناءً على النقاشات مع الإدارة.

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
<p>عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال، يتعين على المدقق بناءً على افتراض وجود مخاطر احتيال في الاعتراف بالإيرادات، أو تقييم أي أنواع الإيرادات أو معاملات الإيراد أو الإثباتات تؤدي إلى نشوء هذه المخاطر. وتحدد الفقرة ٤٧ الوثائق المطلوبة عندما يخلص المدقق إلى أن الافتراض غير المطبق في الظروف العملية، ولا يحدد بناءً على ذلك الاعتراف بالمخاطر على أنها أحد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال. (المرجع: الفقرات ٢٨١-٣٠١).</p>	<p>معييار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٢٦</p>
<p>بغض النظر عن تقييم المدقق لمخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة، ينبغي على المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق بهدف:-</p> <p>(أ) إختبار ملائمة القيود في دفتر اليومية المسجلة في دفتر الأستاذ العام والتعديلات الأخرى التي أجريت عند إعداد البيانات المالية؛ وفي تصميم وأداء إجراءات التدقيق لمثل هذه الإختبارات، ينبغي على المدقق:-</p> <p>(١) الاستعلام من الأفراد المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية حول الأنشطة غير المناسبة أو غير العادية المتعلقة بمعالجة القيود اليومية والتعديلات الأخرى؛</p> <p>(٢) إختيار القيود اليومية والتعديلات الأخرى التي تجري في نهاية فترة إعداد التقارير؛ و</p> <p>(٣) دراسة الحاجة لإختيار القيود اليومية والتعديلات الأخرى خلال الفترة. (المرجع: الفقرات ٤١١-٤٣٤).</p> <p>(ب) مراجعة التقديرات المحاسبية لتحديد الإنحرافات وتقييم ما إذا كانت الظروف التي تؤدي إلى الإنحراف، إن وجدت، تمثل مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال. وفي أداء هذه المراجعة يتعين على المدقق:-</p> <p>(١) تقييم ما إذا كانت الأحكام والقرارات المتخذة من قبل الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية والمشمولة في البيانات المالية، حتى وإن كانت معقولة كلا على حدة، تشير إلى إنحراف محتمل من قبل إدارة المنشأة يمكن أن يشكل مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال. وإن كان الحال كذلك فإنه ينبغي على المدقق إعادة تقييم التقديرات المحاسبية المأخوذة ككل؛ و</p> <p>(٢) إجراء مراجعة بأثر رجعي لأحكام وافتراضات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الهامة الظاهرة في البيانات المالية للسنة السابقة. (المرجع: الفقرات ٤٥٥-٤٧١).</p> <p>(ج) بالنسبة للمعاملات الهامة التي تعتبر خارج نطاق ممارسات العمل العادية للمنشأة أو التي خلافاً لذلك تبدو غير عادية بناءً على فهم المدقق للمنشأة وبيئتها والمعلومات الأخرى التي يتم الحصول عليها أثناء التدقيق، فإنه ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا كان الأساس التجاري (أو نقص وجوده) للمعاملات يشير إلى إمكانية الدخول فيها للمشاركة في إعداد تقارير مالية احتيالية أو لإخفاء سوء تخصيص الأصول. (المرجع: الفقرة ٤٨١)</p>	<p>معييار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٣٣</p>
<p>ينبغي أن يحدد المدقق، من أجل الإستجابة للمخاطر المحددة المتمثلة في تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة، فيما إذا كان بحاجة لتنفيذ إجراءات تدقيق أخرى بالإضافة إلى تلك المشار إليها بالتحديد أعلاه (أي عندما يكون هناك مخاطر إضافية محددة لتجاوز الإدارة غير مغطاة كجزء من الإجراءات المنفذة لتناول المتطلبات المنصوص عليها في الفقرة ٣٢).</p>	<p>معييار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٣٣</p>

يعتبر تجاوز الإدارة والاحتيال في الاعتراف بالإيرادات مخاطر هامة (أنظر المجلد ٢، الفصل ١٠ من هذا الدليل) ويتم تناولها على هذا الأساس. وكنتيجة لذلك، توجد إجراءات تدقيق معينة يجب تنفيذها عند كل تدقيق.

وقد تم بيان تلك الإجراءات في مقتطفات معايير التدقيق الدولية أعلاه. وتم إدراج بعض التعليقات الإضافية في التوضيح التالي.

### التوضيح ٩-٢-٢

الإجراءات التي تتناول تجاوزات الإدارة	القيود اليومية
<p>تحديد واختيار وإختبار القيود اليومية والتعديلات الأخرى بناءً على:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• فهم عملية إعداد التقارير المالية في المنشأة وتصميم/ تنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية؛ و</li> <li>• أخذ بالإعتبار ما يلي:-</li> </ul>	

<ul style="list-style-type: none"> <li>- خصائص القيود اليومية أو التعديلات الأخرى الاحتياطية،</li> <li>- وجود عوامل مخاطرة الاحتيال والتي تتصل بفئات محددة من القيود اليومية والتعديلات الأخرى، و</li> <li>- الاستعلام من الأفراد المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية حول الأنشطة غير المناسبة أو غير العادية.</li> </ul>	
<p>مراجعة التقديرات ذات العلاقة بالمعاملات والأرصدة المحددة من أجل تحديد الانحرافات المحتملة من جانب الإدارة، ويمكن أن تتضمن الإجراءات الإضافية:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• إعادة النظر في التقديرات المأخوذة ككل؛</li> <li>• إجراء مراجعة بأثر رجعي لأحكام وافتراسات الإدارة المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الهامة الصادرة في الفترة السابقة؛ و</li> <li>• تحديد ما إذا كان الأثر المتراكم يصل إلى خطأ جوهري في البيانات المالية.</li> </ul>	التقديرات
<p>الحصول على فهم للمبادئ الأساسية التجارية للمعاملات الهامة التي تعدّ غير عادية أو خارج ممارسات الأعمال العادية. ويتضمن ذلك تقييماً يبين ما إذا:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• وضعت الإدارة مزيداً من التأكيد على ضرورة وجود تعامل محاسبي معين منه على أمور إقتصادية سابقة للمعاملة؛</li> <li>• كانت الترتيبات المحيطة مثل المعاملات معقدة بشكل مبالغ فيه.</li> <li>• ناقشت الإدارة طبيعة، ومحاسبة، هذه المعاملات مع أولئك المكلفين بالحوكمة؛</li> <li>• تضمنت المعاملات مسبقاً أطرافاً ذات علاقة غير معروفين، أو أطرافاً ليس لديهم القدرة الفعلية أو المالية على دعم المعاملة دون مساعدة المنشأة الخاضعة للتدقيق؛ و</li> <li>• تمت بشكل سليم مراجعة المعاملات التي تضم أطرافاً ذات علاقة غير موحدة، بما في ذلك المنشآت ذات الأغراض الخاصة، وقبولها من قبل أولئك المكلفين بالحوكمة؛</li> <li>• توفرت الوثائق الكافية.</li> </ul>	المعاملات الهامة
<p>تنفيذ الإجراءات التحليلية الجوهرية. وأخذ طرق المراجعة باستخدام الحاسوب بالإعتبار لتحديد علاقات ومعاملات الإيرادات غير العادية أو غير المتوقعة.</p> <p>المصادقة مع الزبائن على شروط العقد ذات العلاقة (معايير القبول، وشروط التسليم والدفع) وغياب الإنشائيات الجانبية (حق إرجاع المنتج، ومبالغ إعادة البيع المضمونة، وغيرها).</p>	الاعتراف بالإيرادات
<p>تنفيذ إجراءات لتقييم إذا كان العرض الكامل للبيانات المالية متوافق مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.</p> <p>وعند إجراء هذا التقييم، يؤخذ بعين الاعتبار إذا كان قد تم عرض البيانات المالية بأسلوب يعكس ما يلي بصورة ملائمة:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• تصنيف ووصف المعلومات المالية والمعاملات، والأحداث، والشروط الأساسية؛ و</li> <li>• عرض وتنظيم ومحتوى البيانات المالية. يشمل ذلك النظر فيما يلي: <ul style="list-style-type: none"> <li>- المصطلحات المستخدمة وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول؛</li> <li>- مستوى التفاصيل المقدمة؛</li> <li>- التجميع والتصنيف للمبالغ؛ و</li> </ul> </li> </ul> <p>أسس المبالغ المبيّنة.</p>	إفصاحات البيانات المالية

### ٣.٩ الإستجابة للمخاطر المقيّمة عند مستوى التوكيد

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
<p>ينبغي على المدقق أن يصمم ويؤدي إجراءات تدقيق إضافية تستند طبيعتها وتوقيتها ومداهها إلى المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد وتستجيب لها. (المرجع: الفقرات ٤١-٨١).</p>	<p>معيّار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٦</p>

ويقدم تقييم المدقق للمخاطر المحددة عند مستوى التوكيد نقطة البدء:-

- للنظر في نهج التدقيق المناسب؛ و
- تصميم وتنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية. أنظر المجلد ١، الفصل ١٠ لوصف تفصيلي لإجراءات التدقيق الإضافية.

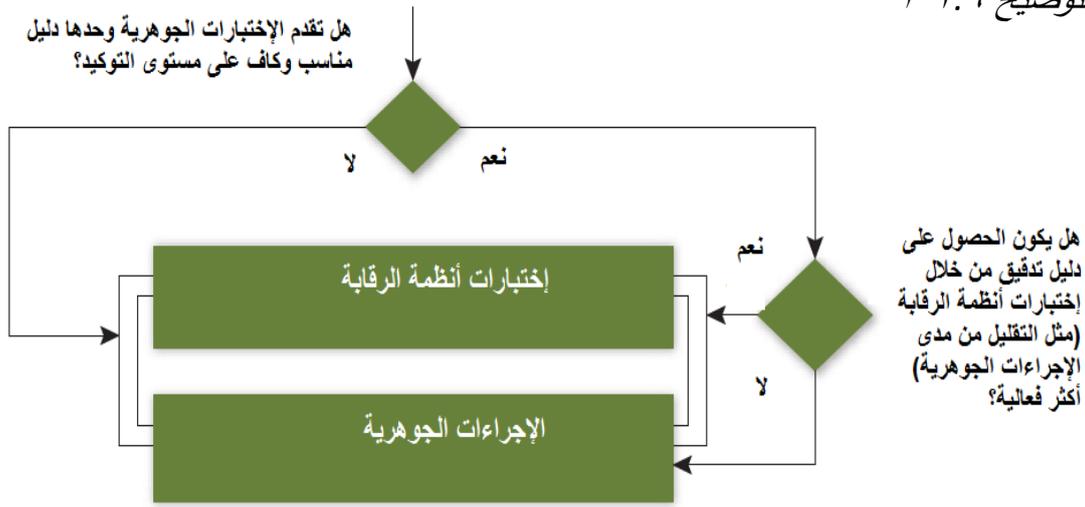
## نهج التدقيق المناسب

يرتكز نهج التدقيق لتصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية على تقييم المخاطر المحددة عند كل من مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد.

ولأن المخاطر المقيّمة تختلف بين فئات المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاحات الجوهرية، فإن نهج التدقيق الأكثر فعالية سيتفاوت. وعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب اختبار أنظمة الرقابة على اكتمال عمليات البيع، واستخدام الإجراءات الجوهرية للتوكيدات الأخرى. أما بالنسبة للمدفوعات، يمكن تطبيق نهج جوهرى لجميع التوكيدات. ويعدّ الحل هو تطوير إجراءات تدقيق تستجيب بالشكل المناسب للمخاطر المحددة.

ويبين التوضيح التالي بعض الإعتبارات في تطوير نهج التدقيق المناسب لرصيد حساب أو فئة معاملات.

### التوضيح ٩.٣-١



**ملاحظة:** في المنشآت الأصغر حجماً، قد لا توجد أنشطة رقابة موثوقة أو قد تكون محدودة جداً. وفي هذه الحالات قد يكون النهج الجوهرى الأولي البديل الوحيد لذلك.

### تصميم وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية

تستند كل من طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية على، وتستجيب إلى، المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد. ويزود ذلك ارتباطاً واضحاً بين إجراءات التدقيق الإضافية للمدقق وتقييم المخاطرة.

وتكمن الخطوة الأولى في مراجعة المعلومات التي تم الحصول عليها حتى الوقت الحالي، والتي تشكل أساساً لتصميم إجراءات تدقيق إضافية. ويتضمن ذلك:-

- طبيعة المبادئ الأساسية للمخاطر المقيّمة (مثل المخاطر التجارية ومخاطر الاحتيال) عند كل من مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد؛
- أرصدة الحساب أو فئات المعاملات أو الإفصاحات التي تعدّ جوهرية للبيانات المالية؛
- الحاجة، إن وجدت، لأداء إختبارات أنظمة الرقابة. ويحدث ذلك حين لا تستطيع الإجراءات الجوهرية وحدها تقديم دليل تدقيق مناسب وكاف عند مستوى التوكيد؛
- فهم المدقق لبيئة وأنشطة الرقابة. وخاصة، إن تم تحديد أي أنظمة رقابة ذات علاقة والتي، إذا أختبرت، تقدم استجابة فعالة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة لتوكيد معين؛ و
- طبيعة ومدى إجراءات التدقيق المحددة والتي قد تُطلب من خلال معايير التدقيق الدولية المعينة، أو من خلال القواعد والأنظمة المحلية.

وبناءً على ما تقدم من معلومات، يمكن للمدقق أن يصمم طبيعة ومدى الإجراءات ليتم تنفيذها. ونبتأمل أدناه بعض إعتبارات التصميم.

الإعتبار	الأثر على تصميم إجراء التدقيق
طبيعة التوكيد الذي يتم تناوله	ما هو إجراء التدقيق الأكثر ملائمة لتناول توكيد معين؟ يؤخذ بالإعتبار:- • <b>الفعالية</b> قد تكون الطريقة المثلى للحصول على دليل إكمال المبيعات من خلال إختبار أنظمة الرقابة، بينما من المرجح الحصول على الدليل الذي يدعم قيمة المخزون عن طريق الإجراءات الجوهرية؛ و • <b>موثوقية الدليل الذي تم الحصول عليه</b> تقديم أدلة أكثر موثوقية للتوكيد. وقد تقدم مصادقة الذمم الدائنة من أجل تحديد وجودها دليلاً أفضل ببساطة من فحص الفواتير أو تنفيذ بعض الإجراءات التحليلية.
أسباب المخاطرة المقيمة	ما هي الأسباب الكامنة وراء تقييمات المخاطر؟ ويتضمن ذلك إعتبارات خصائص مجال البيان المالي، والمخاطر المتأصلة المقيمة والمحددة، وأنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة. وإذا بدت المخاطرة المقيمة منخفضة نتيجة لأنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة التي تم تصميمها وتنفيذها، يمكن النظر في إختبارات أنظمة الرقابة للمصادقة على المخاطرة المقيمة، والتقليل الممكن لمدى الإجراءات الجوهرية والتي تكون بخلاف ذلك مطلوبة.
المستوى المقيم للمخاطرة	هل تطلب أدلة تدقيق أكثر موثوقية وذات صلة لبعض المخاطر المقيمة؟ قد يحتاج نطاق الإجراءات الموجودة إلى توسيع أكبر، أو قد تحتاج بعض الأنواع المختلفة من إجراءات التدقيق لأن يتم دمجها، حتى تقدم التأكيد اللازم. وعلى سبيل المثال، لتأكيد وجود بند ذو قيمة عالية في المخزون، قد يتم إجراء تفتيش مادي بالإضافة إلى فحص الوثائق الداعمة.
مصادر المعلومات المستخدمة	هل تستند إجراءات التدقيق المخططة على المعلومات غير المالية الصادرة عن طريق نظام معلومات المنشأة؟ ويمكن أن تكون عبارة عن معلومات تم الحصول عليها من داخل وخارج الدفاتر العامة والفرعية. إذا كان الحال كذلك، ينبغي الحصول على دليل حول دقتها وإكتمالها. وعلى سبيل المثال، في مبنى شاهق الإرتفاع، قد يُستخدم عدد الوحدات التأجيرية مضرورياً في الإيجار الشهري لمقارنته مع الإيرادات الكلية. وإذا كان الحال كذلك، فمن المهم التأكيد بأن عدد الوحدات التأجيرية حقيقي وأن الإيجار الشهري يتوافق مع عقود الإيجار المبرمة.
إحتمالية إجراء إختبارات ثنائية الغرض	هل يكون فعلاً إجراء إختبار أنظمة الرقابة متوافقاً مع إختبار التفاصيل على نفس المعاملة؟ على سبيل المثال، إذا تم فحص فاتورة من أجل دليل القبول (إختبار أنظمة الرقابة)، فيمكن أيضاً فحصها في نفس الوقت لتجسد الجوانب الأخرى من المعاملة (إختبارات التفاصيل).

### إستخدام التوكيدات في إختيار المجموعة المراد إختبارها

عند تصميم إجراء، ينظر المدقق بعناية في طبيعة التوكيد الذي تم الحصول على الدليل منه. ويحدد ذلك نوع الدليل الذي يجب فحصه، وطبيعة الإجراء والمجموعة التي يتم أخذ العينة منها.

وعلى سبيل المثال، يتم الحصول على دليل توكيد الوجود من خلال إختيار بنود موجودة أصلاً في مبلغ البيان المالي. حيث يزود إختيار مصادقة أرصدة الذمم الدائنة دليلاً بأن رصيد الذمم الدائنة موجود. إلا أن إختيار بنود موجودة فعلاً في مبلغ البيان المالي لا يزود أي دليل فيما يخص توكيد الإكتمال.

ولتوكيد الإكتمال، يتم إختيار البنود من الدليل الذي يشير إلى أن البند يجب أن يكون مدرجاً في مبلغ البيان المالي ذو العلاقة. ولتحديد ما إذا كانت عمليات البيع مكتملة (ولا يوجد أي مبيعات غير مسجلة)، يقدم إختيار شحن الطلبات ومطابقتها بفواتير البيع (الخاضع لإكتمال طلبات الشحن) دليل على المبيعات المحذوفة.

### توقيت الإجراءات

يتعلق التوقيت بالوقت الذي يتم فيه تنفيذ إجراءات التدقيق، أو الفترة أو التاريخ الذي يُطبَّق فيه دليل التدقيق.

### قبل أو في نهاية المدة؟

في معظم الحالات (وخاصة مع المنشآت الصغيرة)، يتم تنفيذ إجراءات التدقيق في نهاية المدة وبعدها. وبالإضافة إلى ذلك كلما ارتفعت مخاطر الأخطاء الجوهرية، فمن المرجح بشكل كبير تنفيذ الإجراءات الجوهرية قرب، أو بعد، نهاية المدة.

- وفي بعض الحالات، يمكن أن توجد بعض الفوائد من أداء إجراءات التدقيق قبل نهاية المدة. وعلى سبيل المثال:-
- المساعدة في تحديد المسائل الهامة في مرحلة مبكرة. حيث يوفر ذلك وقتاً للأمور التي يتعين معالجتها وإجراءات التدقيق الإضافية التي يجب أدائها؛
  - تحقيق التوازن في حجم العمل لشركة التدقيق من خلال نقل بعض إجراءات الموسم المزدحم إلى فترة يتوفر فيها وقت أطول؛
  - تحقيق التوازن في حجم عمل العميل من خلال تقليل الوقت اللازم بعد نهاية المدة لإجابة استفسارات التدقيق وتقديم الأدلة والجدول الزمنية المطلوبة؛ و
  - أداء الإجراءات غير المعلنة أو في الأوقات غير المتوقعة.

ويبين التوضيح التالي العوامل التي يتم أخذها بالإعتبار عند تحديد ما إذا نفذت الإجراءات في التاريخ المرهلي.

### التوضيح ٩ ٣-٣

العوامل التي يتم أخذها بالإعتبار	
إجراءات التدقيق المنفذة قبل نهاية المدة	إلى أي حد تعتبر بيئة الرقابة الكلية جيدة؟ لا يُعتبر جرد المخزون في تاريخ مرحلي ومن ثم تحديث الجرد من أجل إجراء الحركات (الداخلية والخارجية) مرجحاً لأن يكون كافياً إذا كانت بيئة الرقابة ضعيفة.
	وإلى أي مدى تعتبر أنظمة الرقابة المحددة جيدة على رصيد الحساب أو فئة المعاملات الجاري النظر فيها؟
	هل يتوفر الدليل المطلوب لإجراء الإختبار. قد يتم إعادة كتابة الملفات الإلكترونية في وقت لاحق، أو قد يتم رصد الإجراء فقط في أوقات معينة.
	هل يتناول الإجراء المنفَذ قبل نهاية المدة طبيعة ومادة المخاطرة المتضمنة؟
	هل يتناول الإجراء المرحلي الفترة أو التاريخ الذي يتصل بدليل التدقيق.
	كم من الأدلة الإضافية سيتم طلبها للفترة المتبقية بين تاريخ الإجراء ونهاية المدة؟

ويقدم المجلد ١، الفصل ٥.١٠ المزيد من المعلومات حول توقيت إختبارات أنظمة الرقابة.

### بعد نهاية المدة

يمكن تنفيذ إجراءات تدقيق معينة فقط عند، أو بعد، نهاية المدة. ويتضمن ذلك إجراءات القطع (حيث يوجد إعتقاد أقل على نظام الرقابة الداخلية)، وتعديلات نهاية المدة، والأحداث اللاحقة.

# ١٠. إجراءات التدقيق الإضافية

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
خصائص وإستخدام إجراءات التدقيق الإضافية.	٣٣٠، ٥٠٥، ٥٢٠

التوضيح ١٠.١٠-١



المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	المفردة #
لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (أ) إجراء جوهري - هو إجراء تدقيق مصمم للكشف عن الأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد، وتشمل الإجراءات الجوهرية الآتي:- (١) إختبارات تفاصيل (فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات)؛ و (٢) الإجراءات التحليلية الجوهرية. (ب) إختبار أنظمة الرقابة - هو إجراء تدقيق مصمم لتقييم الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة في منع الأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد أو الكشف عنها وتصحيحها.	معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٤

## ١.١٠ لمحة عامة

يوضح هذا الفصل خصائص واستخدام إجراءات التدقيق الإضافية والمصممة كاستجابة للمخاطر المقيّمة عند مستوى التوكيد.

### الإجراءات الجوهرية

تنفذ الإجراءات الجوهرية من قبل المدقق في سبيل:-

- جمع الأدلة المتعلقة بالتوكيدات السابقة (الإكتمال، الوجود، الدقة والتقييم، التقدير) والتي تتجسد في أرصدة الحساب وفتات المعاملات السابقة؛ و
- كشف الأخطاء الجوهرية.

وتتضمن الإجراءات الجوهرية النمطية إختيار رصيد حساب أو عينة تمثيلية للمعاملات وذلك من أجل:-

- إعادة حساب المبالغ المسجلة للتأكد من دقتها؛
- التأكد من وجود الأرصدة (الذمم الدائنة، أرصدة البنك، الإستثمارات، وغيرها)؛
- ضمان تسجيل المعاملات في الفترة المناسبة (إختبارات القطع)؛
- مقارنة المبالغ بين الفترات أو مع التوقعات (الإجراءات التحليلية)؛
- التفتيش على الوثائق الداعمة (مثل الفواتير أو عقود المبيعات)؛
- ملاحظة الوجود المادي للأصول المسجلة (جرد المخزون)؛ و
- مراجعة مدى كفاية البدلات المقررة لفقدان القيمة (الحسابات المشتبه بها والمخزون القديم).

### إختبارات أنظمة الرقابة

يتم أداء إختبارات أنظمة الرقابة من قبل المدقق لجمع الأدلة على الفعالة التشغيلية لإجراءات أنظمة الرقابة الداخلية التي:

- تتناول توكيدات محددة حين يكون الإعتماد على أنظمة الرقابة المخطط لها؛ و
- تمنع أو تكشف/ تصحح الأخطاء أو الاحتيال الجوهري من الحدوث.

وتتضمن إختبارات أنظمة الرقابة النمطية على إختيار عينة تمثيلية للمعاملات أو الوثائق الداعمة من أجل:-

- رصد عملية إجراء الرقابة الداخلية أثناء أدائها؛
- التفتيش على دليل أن إجراء نظام الرقابة تم تنفيذه؛
- الإستعلام حول كيفية وزمن تنفيذ الإجراء؛ و
- إعادة أداء عملية إجراء نظام الرقابة (مثل حيث تم حوسبة نظام المعلومات).

وقد يتم أيضاً جمع أدلة عملية الرقابة باستخدام طرق المراجعة باستخدام الحاسوب.

## ٢.١٠ الإجراءات الجوهرية

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
بعض النظر عن المخاطر المقيمة للأخطاء الهامة، فإنه ينبغي على المدقق تصميم وأداء إجراءات أساسية لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاح. (المرجع: الفقرات ٤٢٠ - ٤٧٠).	معيان التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٨
ينبغي على المدقق النظر فيما إذا كانت إجراءات المصادقة الخارجية ستتخذ على أنها إجراءات تدقيق جوهرية. (المرجع: الفقرة ٤٨٠ - ٥١٠).	معيان التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٩
تتضمن الإجراءات الجوهرية الخاصة بالمدقق إجراءات التدقيق التالية والمتعلقة بعملية إفعال البيانات المالية:- (أ) مطابقة أو تسوية المعلومات الواردة بالبيانات المالية مع السجلات المحاسبية الأساسية، بما في ذلك مطابقة أو تسوية المعلومات الواردة بالإفصاحات، سواء تم الحصول على المعلومات من داخل أو خارج الدفاتر العامة والفرعية و ؛	معيان التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢٠

(ب) فحص القيود اليومية الهامة والتعديلات الأخرى التي تتم أثناء إعداد البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ٥٢أ).	
إذا حدد المدقق بأن مخاطرة خطأ جوهري مقيمة عند مستوى التوكيد تكون مخاطرة هامة، فإنه ينبغي أن يؤدي إجراءات أساسية تستجيب بشكل محدد لتلك المخاطرة. وعندما يتألف منهج المخاطر الهامة من إجراءات أساسية فقط، فإنه ينبغي أن تتضمن تلك الإجراءات إختبار تفاصيل. (المرجع: الفقرة ٥٣أ).	معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢١
عندما يتم أداء الإجراءات الجوهرية في تاريخ مرحلي معين، فإن على المدقق تغطية الفترة المتبقية من خلال أداء ما يلي:- (أ) إجراءات أساسية، بالاشتراك مع إختبار أنظمة الرقابة للفترة المعترضة؛ و (ب) إجراءات أساسية إضافية فقط، في حال حدد المدقق أنها كافية. تقدم أساساً معقولاً لتمديد نتائج التدقيق من التاريخ المرحلي إلى نهاية الفترة. (المرجع: الفقرات ٥٤أ-٥٧).	معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢٢
عندما يتم الكشف عن الأخطاء التي لم يتوقعها المدقق عند تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في تاريخ مرحلي، فإنه يتعين على المدقق تقييم فيما إذا كان ينبغي تعديل التقييم ذي العلاقة للمخاطر أو الطبيعة أو التوقيت أو المدى المخطط له للإجراءات الجوهرية التي تغطي الفترة المتبقية. (المرجع: الفقرة ٥٨أ).	معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢٣

ويتم تصميم الإجراءات الجوهرية من قبل المدقق لكشف الأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد. ويوجد نوعين من الإجراءات الجوهرية كما هو مبين أدناه.

#### التوضيح ١٠. ٢-١

الوصف	الإجراء
إجراءات مصممة لجمع أدلة من شأنها أن تثبت مبلغ البيان المالي. وتستخدم للحصول على أدلة تدقيق متعلقة بالتوكيدات مثل الوجود والدقة والتقدير.	إختبارات التفاصيل
إجراءات مصممة لإثبات مبلغ البيان المالي باستخدام العلاقات القابلة للتنبؤ بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتطبق خاصة في المعاملات ذات الكميات الكبيرة والتي تميل إلى أن تكون متوقعة مع مرور الوقت.	الإجراءات التحليلية الجوهرية

#### إختبارات التفاصيل

عند تصميم إجراءات جوهرية تستجيب للمخاطر المقيمة، يضع المدقق بالإعتبار عدداً من المسائل، كما هو مبين أدناه.

#### التوضيح ١٠. ٢-٢

الوصف	النظر في
ويعتبر ذلك مطلوب دون النظر إلى المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.	كل رصيد حساب وفتة معاملات وإفصاح جوهري
ويتضمن ذلك أي إجراءات محددة لازمة للإمتثال إلى معايير التدقيق الدولية وأي متطلبات محلية. وتم إدراج ملخص لمثل بعض هذه الإجراءات في الجزء ١، الفصل ١١ إلى الفصل ١٥. وتتضمن الإجراءات المطلوبة:- • فحص القيود اليومية الهامة والتعديلات الأخرى التي تتم خلال مرحلة إعداد البيانات المالية؛ • معالجة تجاوز الإدارة (أنظر المجلد ١، الفصل ٢.٩)؛ و • مطابقة المعلومات الواردة بالبيانات المالية مع السجلات المحاسبية الأساسية. بما في ذلك مطابقة أو تسوية الإفصاحات مع المعلومات التي تم الحصول عليها من داخل أو خارج الدفاتر العامة أو الفرعية.	إجراءات التدقيق المطلوبة
يوضع في الإعتبار الحاجة للحصول على مصادقات خارجية لتناول التوكيدات المتعلقة بأرصدة الحساب وعناصرهم (أرصدة البنك والإستثمارات والذمم الدائنة وغيرها) أو مسائل أخرى مثل:- • شروط الاتفاقات والعقود؛	الحاجة إلى إجراءات المصادقة الخارجية

<ul style="list-style-type: none"> <li>• المعاملات بين المنشأة والأطراف الأخرى؛</li> <li>• الأدلة حول غياب الشروط المحددة (مثل عدم وجود "اتفاقات جانبية" في عقود المبيعات)؛ و</li> </ul>	
تصميم وتنفيذ إجراءات جوهرية (إختبارات التفاصيل) والتي تستجيب على وجه التحديد للمخاطر المحددة وتقدم درجة عالية من تأكيد التدقيق المطلوب.	<b>المخاطر الهامة</b>
عند تطبيق المعيار الدولي للتدقيق رقم ٧٠١ ويكون قد تم تعريف مسائل التدقيق الأساسية، تكون هناك حاجة لوجود وصف واضح لكل مسألة من تلك المسائل جنباً إلى جنب مع رد المدقق. وتكون هناك حاجة أيضاً إلى تعريف وتناول المعلومات عن مسائل التدقيق الأساسية المطلوبة للإفصاحات الخاصة بالبيانات المالية.	<b>مسائل التدقيق الأساسية (حيثما أمكن)</b>
إذا تم تنفيذ الإجراءات قبل نهاية الفترة، فمن اللازم تناول الفترة المتبقية من خلال تنفيذ إجراءات جوهرية، مشتركة مع إختبارات أنظمة الرقابة أو إجراءات جوهرية إضافية تقدم أساساً معقولاً لتمديد إستنتاجات التدقيق من التاريخ المرهلي إلى نهاية الفترة. وإذا تم تحديد أخطاء غير متوقعة في التاريخ المرهلي، فتوجد حاجة إلى أن يُنظر في عمل تعديل للإجراءات المتبقية المخطط لها.	<b>التوقيت</b>

وفي تحديد الإجراءات الجوهرية الأكثر إستجابة للمخاطر المقيمة، قد يُجرى المدقق:-

- إختبارات تفاصيل فقط؛
- إجراءات تحليلية جوهرية فقط، حين لا توجد مخاطرة هامة للأخطاء الجوهرية؛ و
- الجمع بين إختبارات التفاصيل والإجراءات التحليلية الجوهرية.

وحيث تتفقد الإجراءات التحليلية الجوهرية، يُطلب من المدقق وضع موثوقية البيانات من حيث تطورت توقعات المدقق للمبالغ أو النسب المسجلة (مثل البيانات غير المالية).

### تنفيذ الإجراءات الجوهرية في التاريخ المرهلي

حين تتفقد الإجراءات الجوهرية في التاريخ المرهلي، ينبغي على المدقق أداء إجراءات جوهرية إضافية، أو إجراءات جوهرية مشتركة مع إختبارات أنظمة الرقابة، في سبيل تغطية الفترة المتبقية. ويقدم ذلك أساساً مقبولاً لتمديد إستنتاجات التدقيق من التاريخ المرهلي إلى نهاية الفترة، والتقليل من مخاطرة وجود أخطاء في نهاية الفترة لم يتم كشفها. ومع ذلك، إذا كانت الإجراءات الجوهرية وحدها غير كافية، ينبغي إجراء إختبارات أنظمة الرقابة ذات العلاقة.

### إجراءات تتناول الفترة بين التاريخ المرهلي ونهاية الفترة

عند تصميم إجراءات جوهرية، أو إجراءات جوهرية مشتركة مع إختبارات الرقابة لتناول الفترة بين التاريخ المرهلي ونهاية الفترة، يوضع في الإعتبار ما يلي:-

- عمل مقارنة في نهاية الفترة مع المعلومات المماثلة في التاريخ المرهلي؛
- تحديد المبالغ التي تبدو غير عادية. حيث ينبغي التحقيق في تلك المبالغ من خلال تنفيذ الإجراءات التحليلية الجوهرية الإضافية أو إختبارات التفاصيل للفترة الفاصلة؛
- عند تخطيط الإجراءات التحليلية الجوهرية، يوضع في الإعتبار ما إذا كانت أرصدة نهاية الفترة لفئات المعاملات أو أرصدة الحساب المعينة متوقعة بشكل معقول فيما يتعلق بالمبلغ، والأهمية النسبية، والتكوين؛ و
- النظر في إجراءات المنشأة لتحليل وضبط فئات المعاملات أو أرصدة الحساب في المواعيد المرهلية، ولوضع قطع محاسبي سليم.

### إستخدام الإجراءات الجوهرية المنفذة في الفترات السابقة

قد يكون استخدام أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من الإجراءات الجوهرية المنفذة في فترات سابقة مفيداً في تخطيط التدقيق، ولكنها (ما لم تكن هناك علاقة مستمرة إلى السنة الحالية مثل سعر التكلفة للأصول غير المتداولة أو تفاصيل العقود) تقدم عادة قليلاً من أدلة التدقيق أو لا تقدم أدلة للفترة الحالية.

### التدقيق الداخلي

عندما يخطط المدقق إلى استخدام عمل التدقيق الداخلي، سيكون من المفيد أن تتم مناقشة الأمور التالية:

١. توقيت العمل المطلوب؛
٢. طبيعة العمل المنفذ ومدى التغطية التدقيقية؛
٣. المادية بالنسبة للبيانات المالية ككل، ومادية الأداء؛
٤. الأساليب المقترحة لاختيار العناصر وأحجام العينات؛
٥. توثيق العمل المنفذ؛
٦. إجراءات المراجعة وإعداد التقارير.

### ٣.١٠ المصادقات الخارجية

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي الفقرة ٥٠٥	يهدف المدقق عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية إلى تصميم وتنفيذ إجراءات للحصول على أدلة تدقيق أكثر موثوقية وذات علاقة.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ الفقرة ٧	عند استخدام إجراءات المصادقة الخارجية، يتابع المدقق الرقابة على طلبات المصادقة الخارجية، التي تشمل ما يلي:- (أ) تحديد المعلومات التي سيتم تأكيدها أو طلبها؛ (المرجع: الفقرة ١١) (ب) إختيار الطرف المصادق الملائم؛ (المرجع: الفقرة ٢٤) (ج) تصميم طلبات المصادقة، بما فيها تحديد أنه تم معالجة الطلبات بالشكل الملائم وتحتوي على معلومات الإرجاع للردود التي سيتم إرسالها مباشرة إلى المدقق؛ و (المرجع: الفقرات ٣٤-٦١) (د) إرسال الطلبات، وتتضمن متابعة الطلبات حينما أمكن، إلى الطرف المصادق (المرجع: الفقرة ٧٤)
معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ الفقرة ٨	في حال رفضت الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة، فعلى المدقق أن:- (أ) يستفسر عن أسباب رفض الإدارة والبحث على أدلة تدقيق تثبت صحة ومنطقية أسبابها؛ (المرجع: الفقرة ٨٤) (ب) يقيم دلالات رفض الإدارة على تقييم المدقق لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية ذات العلاقة، بما فيها مخاطر الاحتيال، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى؛ و (المرجع: الفقرة ٩) (ج) القيام بإجراءات تدقيق بديلة مصممة للحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة. (المرجع: الفقرة ١٠٤)
معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ الفقرة ٩	إذا استنتج المدقق أن رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب مصادقة غير معقول، أو كان المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة عن طريق إجراءات تدقيق بديلة، فعلى المدقق الاتصال مع المكلفين بالرقابة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح). ويجب على المدقق أن يحدد أيضاً دلالات تدقيق ورأي المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح).
معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ الفقرة ١٠	إذا حدد المدقق عوامل تؤدي إلى نشوء شكوك حول موثوقية الردود على طلب مصادقة ما، فعلى المدقق الحصول على أدلة تدقيق إضافية للتأكد من هذه الشكوك. (المرجع: الفقرات ١١١-١٦٤)
معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ الفقرة ١١	إذا قرر المدقق أن الرد على طلب مصادقة غير موثوق، فعلى المدقق تقييم دلالات تقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية ذات العلاقة، بما فيها مخاطر الاحتيال، وعلى طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الأخرى ذات العلاقة. (المرجع: الفقرة ١٧٤)

معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ الفقرة ١٢	في حال عدم الرد، يقوم المدقق بعمل إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة. (المرجع: الفقرات ١٨١-١٩١)
معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ الفقرة ١٣	إذا قرر المدقق أن الرد على طلب مصادقة إيجابي ضروري للحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية، فإن إجراءات التدقيق البديلة لن تزود المدقق بأدلة التدقيق المطلوبة. وفي حال عدم حصول المدقق على هذه المصادقة، فعلى المدقق أن يحدد دلالات التدقيق ورأي المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح). (المرجع: الفقرة ٢٠٤)
معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ الفقرة ١٤	يجب على المدقق التحقق من الاستثناءات لتحديد ما إذا كانت تعتبر مؤشراً على البيانات الخاطئة. (المرجع: الفقرات ٢١١-٢٢١)
معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ الفقرة ١٥	تقدم المصادقات السلبية أدلة تدقيق أقل إقناعاً من المصادقات الإيجابية. وعليه، لا يستخدم المدقق طلبات المصادقات السلبية كإجراء تدقيق وحيد وجوهري لتناول مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي تم تقييمها عند مستوى التوكيد ما لم تكن كافة الأمور التالية موجودة:- (المرجع: الفقرة ٢٣٤) (أ) قيام المدقق بتقييم مخاطر البيانات الخاطئة على أنها متدنية وحصوله على أدلة تدقيق مناسبة وكافية فيما يتعلق بالفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة ذات العلاقة بالتوكيد؛ (ب) أن تتألف مجموعة البنود الخاضعة لإجراءات المصادقة السلبية من عدد كبير من الشروط والمعاملات وأرصدة الحسابات الصغيرة والمتجانسة؛ (ج) أن يكون من المتوقع وجود معدل إستثناء متدني؛ و (د) عدم علم المدقق بالظروف أو الشروط التي قد تؤدي إلى رفض مستقبلي طلبات المصادقة السلبية لهذه الطلبات.
معيار التدقيق الدولي ٥٠٥ الفقرة ١٦	يقوم المدقق بتقييم ما إذا كانت نتائج إجراءات المصادقة الخارجية تقدم أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة، أو ما إذا كان من الضروري الحصول على أدلة تدقيق إضافية. (المرجع: الفقرات ٢٤٤-٢٥٠)

وغالباً ما تستخدم المصادقات الخارجية لتقديم أدلة تدقيق حول اكتمال المطلوبات ووجود إحدى الأصول. وتقدم المصادقات الخارجية أيضاً أدلة على ما إذا تم تسجيل المبالغ بدقة في السجلات المحاسبية (الدقة) وخلال الفترة المناسبة (القطع). وتعتبر المصادقات أقل صلة في تناول أمور التقييم مثل استرداد حسابات الذمم الدائنة أو تقادم المخزون المحتفظ به.

وتتضمن الحالات القياسية والتي تقدم فيها إجراءات المصادقات الخارجية أدلة تدقيق ذات صلة:-

- الأرصدة البنكية والمعلومات الأخرى ذات الصلة بالعلاقات البنكية؛
- أرصدة وشروط الحسابات الدائنة؛
- المخزونات المحفوظة لدى أطراف ثالثة في مستودعات مضمونة بسندات وذلك للتجهيز أو كإرسالية؛
- سندات ملكية الممتلكات التي يحتفظ بها المحامون أو الممولون كإيداع برسم الحفظ أو كضمان؛
- استثمارات تم حفظها من قبل أطراف ثالثة للحماية، أو تم شراؤها من سماسرة البورصة، ولكن لم يتم تسليمها في تاريخ الموازنة؛
- المبالغ المستحقة للمقرضين، بما في ذلك الشروط ذات العلاقة بسداد القروض والمواثيق المقيدة؛ و
- أرصدة وشروط الحسابات المدينة.

ويبين الجدول التالي المسائل التي يجب أن يراعيها المدقق.

### التوضيح ١٠.٣-١

النظر في	الوصف
إختبارات ثنائية الغرض	هل توجد فرصة للحصول على دليل تدقيق حول مسائل مهمة أخرى في نفس الوقت (مثل شروط العقد، وغيرها)؟
تأكيد معرفة الطرف للموضوع	تكون الاستجابات أكثر موثوقية إذا زُودت من قبل شخص على دراية بالموضوع.
القدرة/الرغبة في تأكيد	يتم وضع موثوقية الدليل الذي تم الحصول عليه في الإعتبار إذا وجدت احتمالية أن يقوم الطرف

<p>المصادق:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• بعدم قبول المسؤولية؛</li> <li>• بعرض الاستجابة على أنها باهظة التكلفة أو أنها تستغرق وقتاً طويلاً؛</li> <li>• بملء نفسه بالمخاوف إزاء المسؤولية القانونية المحتملة؛</li> <li>• بتمثيل المعاملات بالعملة المختلفة؛ و</li> <li>• بعدم التعامل مع طلبات المصادقة على أنها ذات أهمية.</li> </ul>	<p>استجابة الطرف</p>
<p>يتم وضع موثوقية الدليل الذي تم الحصول عليه في الاعتبار إذا كان الطرف المصادق طرفاً ذو علاقة. وفي مثل تلك الحالات ينظر في:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• مصادقة التفاصيل الإضافية حول الموضوع، مثل شروط اتفاقيات المبيعات، بما في ذلك التواريخ وأي حقوق إرجاع وشروط للتسليم؛ و</li> <li>• استكمال المصادقة بالإستعلام من الموظفين غير الماليين حول الموضوع، مثل التغييرات في اتفاقيات المبيعات وشروط التسليم.</li> </ul>	<p>موضوعية الطرف المصادق</p>

وبالرغم من أنه قد توجد الاستثناءات (أنظر معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ الفقرة ٣١١) تعتبر أدلة التدقيق عادة أكثر موثوقية حين يتم الحصول عليها من مصادر مستقلة من خارج المنشأة. ولهذا السبب قد تساعد الاستجابات الخطية لطلبات المصادقة المستلمة مباشرة من أطراف ثالثة ليست ذات علاقة في التقليل من مخاطرة البيانات الجوهرية للتوكيدات المتعلقة إلى مستوى منخفض مقبول.

ويمكن تلخيص طلبات المصادقة كما هو مبين أدناه.

### التوضيح ١٠ ٣-٢

الوصف	النظر في
<p>ويتضمن ذلك:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• النظر في المعلومات التي يتم مصادقتها أو طلبها؛</li> <li>• اختيار الطرف المصادق المناسب؛</li> <li>• تقدير أسباب لأي رفض من قبل الإدارة فيما يخص السماح لإرسال المصادقات. ويتضمن ذلك النظر في الآثار المترتبة على المخاطر المقيّمة، واحتمالية وجود احتيال، وما إجراءات التدقيق الإضافية التي سيتم طلبها؛</li> <li>• تصميم طلبات المصادقة؛</li> <li>• تحديد ما إذا تم تناول الطلبات بالشكل السليم وأنها تحتوي معلومات الإرجاع للاستجابات التي يتم إرسالها مباشرة إلى المدقق؛</li> <li>• إرسال الطلبات، بما في ذلك متابعة الطلبات في حال انطباق ذلك، إلى الطرف المصادق.</li> </ul>	<p>الالتزام بأنظمة الرقابة من خلال عملية المصادقة</p>
<p>إذا قدمت العوامل إبرازاً للشكوك حول موثوقية الاستجابة:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• يتم الحصول على أدلة تدقيق إضافية لحل أو تأكيد الشكوك؛</li> <li>• النظر في الإحتيال والآثار الأخرى على المخاطر المقيّمة؛ و</li> <li>• التحقق من الإستثناءات لتحديد ما إذا اعتبرت تلك مؤشرات بيانات خاطئة.</li> </ul>	<p>هل الاستجابات موثوقة؟</p>
<p>تنفيذ إجراءات تدقيق بديلة (إن أمكن) للحصول على أدلة تدقيق ذات علاقة وموثوقية.</p>	<p>في حال عدم استلام استجابة</p>
<p>هل تقدم نتائج إجراءات المصادقة الخارجية أدلة التدقيق ذات العلاقة والموثوقية المطلوبة؟</p>	<p>تقييم النتائج الكلية</p>
<p>عند وضع وأداء الإجراءات التحليلية الجوهرية، سواءً لوحدها أو مع إختبارات التفاصيل، بإعتبارها إجراءات جوهرية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٣٠، ينبغي على المدقق:- (المرجع: الفقرة ٤١-٥١)</p> <p>(أ) تحديد ملائمة الإجراءات التحليلية الجوهرية المحددة لعمليات تأكيد معينة، آخذاً بعين الإعتبار المخاطر المقيّمة للخطأ الجوهري وإختبارات التفاصيل، إن وجدت، لعمليات التأكيد هذه؛ (المرجع: الفقرة ٦١-١١١)</p> <p>(ب) تقييم موثوقية البيانات التي يضع من خلالها المدقق توقعات المبالغ أو النسب المسجلة، آخذاً بعين الإعتبار المصدر وقابلية المقارنة وطبيعة وملائمة المعلومات المتوافرة والرقابة على العملية؛ (المرجع: الفقرة ١٢١-١٤١)</p> <p>(ج) وضع توقعات للمبالغ أو النسب المسجلة وتقييم ما إذا كانت التوقعات ذات دقة متناهية لتحديد الخطأ</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ الفقرة ٥</p>

الذي قد يتسبب، وحده أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى، بوجود بيان خاطئ جوهري في البيانات المالية؛ (المرجع: الفقرة ١٥٤)	
(د) تحديد مبلغ أي فرق في المبالغ المسجلة عن المبالغ المتوقعة المقبولة دون المزيد من التحقق، كما تتطلبه الفقرة ٧. (المرجع: الفقرة ١٦٤)	

### ٤.١٠ الإجراءات التحليلية الجوهرية

تتضمن الإجراءات التحليلية الجوهرية مقارنة المبالغ أو العلاقات في البيانات المالية مع تطور التوقع من معلومات تم الحصول عليها من فهم المنشأة وأدلة التدقيق الأخرى.

وإذا كانت المخاطر المتأصلة منخفضة لفئة المعاملات، قد تقدم الإجراءات التحليلية الجوهرية وحدها أدلة تدقيق مناسبة كافية. ومع ذلك، إذا كانت المخاطر المقيّمة منخفضة بسبب أنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة، يُجرى المدقق أيضاً إختبارات لأنظمة الرقابة تلك. وعند تناول المخاطر الهامة، يحتاج أي استخدام للإجراءات التحليلية لأن يُدمج مع الإختبارات الجوهرية أو إختبارات أنظمة الرقابة الأخرى.

ولاستخدام أي إجراء تحليلي كإجراء جوهري، ينبغي على المدقق تصميم إجراء للتقليل من مخاطرة عدم كشف الأخطاء الجوهرية في التوكيد ذو العلاقة إلى مستوى منخفض مقبول. ويعني ذلك أن يُعدّ التوقع لما ينبغي أن يكون عليه المبلغ المسجل دقيقاً بقدر كاف للإشارة إلى احتمالية الخطأ الجوهري سواءً كان مفرداً أو عند جمعه مع الأخطاء الأخرى.

### نقطة للتأمل

لأغراض تخطيط التدقيق، قد يتم تصنيف الإجراءات التحليلية الجوهرية في ثلاث مستويات مختلفة بناءً على مستوى التأكيد الذي تم الحصول عليه. وتم وصف ذلك أدناه.

### التوضيح ٤.١٠-١

الوصف	الأثر في تقليل مخاطرة التدقيق
يهدف الإجراء لأن يكون المصدر الأساسي للأدلة فيما يتعلق بتوكيد البيانات المالية. حيث تثبت "بفعالية" المبلغ المسجل. ومع ذلك، إذا كانت المخاطرة المتضمنة هامة، يجري استكمالها من الإجراءات الأخرى ذات العلاقة.	عالي الفعالية (مستوى منخفض من المخاطرة والذي يعدّ فيه المبلغ المسجل خاطئاً)
ويهدف الإجراء فقط لتثبيت الأدلة التي تم الحصول عليها من الإجراءات الأخرى. ويتم الحصول على مستوى معتدل من التأكيد.	معتدلة الفعالية
وتعتبر الإجراءات الأساسية، مثل مقارنة المبلغ في الفترة الحالية مع فترة سابقة، مفيدة ولكنها تقدم مستوى محدوداً من التأكيد.	محدودة الفعالية

### التقنيات

يوجد عدد من التقنيات المحتملة والتي يمكن استخدامها لتنفيذ الإجراءات التحليلية. ويعتبر الهدف هو إختيار التقنية الأكثر ملائمة لتقدّم مستويات التأكيد والدقة المرغوبة. وتشمل التقنيات:-

- تحليل النسبة؛
- تحليل الاتجاه؛
- تحليل نقطة التعادل؛
- تحليل النمط؛ و
- تحليل الانحدار.

ولدى كل تقنية مواطن قوة ونقاط ضعف خاصة والتي يحتاج المدقق لوضعها بالإعتبار عند تصميم الإجراءات التحليلية. وقد تقدم التقنية المعقدة مثل تحليل الانحدار إحصائياً إستنتاجات موثوقة حول المبلغ المسجل. ومع ذلك، قد تقدم تقنية بسيطة مثل ضرب عدد الشقق في معدلات التأجير المعتمدة (لكل الإيجارات) وضبط النتيجة للشواغر الفعلية تقديراً موثقاً ودقيقاً لإيرادات الإيجار.

## التوضيح ١٠. ٤-٢

العوامل التي توضع بالإعتبار	
الملائمة نظراً لطبيعة التوكيدات.	تصميم إجراءات تحليلية جوهرية
موثوقية البيانات (سواء كانت داخلية أم خارجية) من حيث تم وضع توقع للمبالغ والنسب المسجلة. ويتطلب ذلك إجراء إختبارات على دقة وجود واكتمال المعلومات السابقة مثل إختبارات أنظمة الرقابة أو تنفيذ إجراءات التدقيق المحددة الأخرى، ويحتمل أن تتضمن أيضاً استخدام طرق المراجعة باستخدام الحاسوب.	
يكون مبلغ أي فرق في المبالغ المسجلة من المبالغ المتوقعة مقبولاً.	

الأسئلة التي يطرح فيها	
هل تم وضع العلاقات من بيئة مستقرة؟	إنشاء علاقات ذات مغزى بين المعلومات
• قد لا تكون التوقعات الموثوقة والدقيقة محتملة في البيئة النشطة وغير المستقلة.	
هل تم النظر في العلاقات على المستوى التفصيلي؟	
• يمكن أن يقدم تفصيل المبالغ توقعات موثوقة ودقيقة أكثر من المستوى المجمع.	
هل توجد عوامل تعويض أو تعقيد بين المكونات عالية التلخيص يمكن أن تخفي خطأ جوهرياً؟	
هل تتضمن العلاقات بنوداً خاضعة لاجتهاد الإدارة؟	
• إذا كان الحال كذلك، قد تقدم توقعات أقل موثوقية ودقة.	

تحتاج درجة موثوقية البيانات المستخدمة في وضع التوقعات لأن تكون متسقة مع مستويات التأكيد والدقة المراد جنيها من الإجراء التحليلي. وقد يتم أيضاً طلب الإجراءات الجوهرية الأخرى لتحديد ما إذا كانت البيانات السابقة موثوقة بالقدر الكافي. وقد توضع إختبارات أنظمة الرقابة أيضاً في الإعتبار لتناول التوكيدات الأخرى مثل اكتمال وجود ودقة البيانات. ويمكن غالباً إختبار أنظمة الرقابة الداخلية من خلال المعلومات غير المالية بالتزامن مع إختبارات أنظمة الرقابة الأخرى.

## التوضيح ١٠. ٤-٣

الأسئلة التي تطرح	
هل تم الحصول على المعلومات من مصادر ضمن المنشأة أم من مصادر مستقلة من خارج المنشأة.	هل تعتبر البيانات موثوقة بالقدر الكافي لتحقيق هدف التدقيق؟
• تزداد موثوقية أدلة التدقيق (مع بعض الاستثناءات) حين يتم الحصول عليها من مصادر خارج المنشأة.	
هل البيانات المكتسبة من مصادر ضمن المنشأة وُضعت من قبل أشخاص غير مسؤولين بشكل مباشر عن دقتها؟	
• إذا كان الأمر كذلك، توضع إجراءات إضافية في الإعتبار للتحقق من دقتها؟	
هل كانت البيانات الموضوعية ضمن إطار نظام موثوق بأنظمة رقابة داخلية مناسبة؟	
هل توفرت بيانات الصناعة الواسعة للمقارنة مع بيانات المنشأة؟	
هل خضعت البيانات لإختبار تدقيق خلال الفترات الحالية أو السابقة؟	
هل وُضعت توقعات المدقق المتعلقة بالمبالغ المسجلة من مصادر مختلفة؟	

لتجنب موثوقية غير مضمونة لمصدر البيانات المستخدمة، يجري المدقق إختبارات جوهرية للبيانات السابقة من أجل تحديد ما إذا كانت موثوقة بالقدر الكافي، أو إختبار ما إذا كانت أنظمة الرقابة الداخلية من خلال الاكتمال والوجود والدقة تعمل بشكل فعال.

وفي بعض الحالات، تستخدم البيانات غير المالية (على سبيل المثال كميات وأنواع المواد المنتجة) في تنفيذ الإجراءات التحليلية. ووفقاً لذلك، يحتاج المدقق إلى أساس ملائم لتحديد ما إذا كانت البيانات المالية موثوقة بالقدر الكافي لأغراض تنفيذ الإجراءات التحليلية.

## الإختلافات عن التوقعات

حين يتم تحديد الاختلافات بين المبالغ المسجلة وتوقعات المدقق، يضع المدقق في الإعتبار مستوى التوكيد الذي تهدف الإجراءات لتقديره والأهمية النسبية لأداء المدقق. ويحتاج أن يكون مبلغ الاختلاف المقبول دون تحقيق، في أي حال، أقل من أهمية الأداء.

وتتضمن الإجراءات المستخدمة للتحقيق:-

- إعادة النظر في الطرق والعوامل المستخدمة في تشكيل التوقع؛
- وضع استفسارات للإدارة بشأن أسباب الاختلافات عن توقعات المدقق وتقييم استجابات الإدارة، مع الأخذ بالإعتبار فهم المدقق للأعمال التجارية الذي تم الحصول عليه خلال عملية التدقيق؛ و
- تنفيذ إجراءات التدقيق الأخرى التي تعزز توقعات الإدارة.

وكنتيجه لهذا التحقيق، قد يستنتج المدقق بأن:-

- الاختلافات بين توقعات المدقق والمبالغ المسجلة لا تمثل بيانات خاطئة؛
- الاختلافات قد تمثل بيانات خاطئة وأنّ هناك حاجة لتنفيذ إجراءات التدقيق الإضافية في سبيل الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية على ما إذا كانت الأخطاء الجوهرية موجودة أم لا.

## أمثلة على الإجراءات التحليلية الجوهرية الفعالة

التوضيح ١٠.٤-٤

العلاقة والإجراء	مبلغ البيان المالي
تطبيق أسعار البيع على الكميات المشحونة.	المبيعات
تطبيق معدل استهلاك الدين لأرصدة أصول رأس المال، مما يسمح بالإضافات أو عمليات التخلص.	نفقة استهلاك الدين
ربط المصروفات الفعلية بالعمل المباشر الفعلي أو كميات الإنتاج الفعلية.	عنصر مصروفات المخزون
تطبيق معدل الدفع لعدد من الموظفين.	نفقة الرواتب
تطبيق معدل العمولة على المبيعات.	نفقة العمولة
تطبيق الرواتب اليومية لعدد الأيام المستحقة.	مستحقات الرواتب

## الإجراءات التحليلية الأخرى

يمكن للتحليل أن يأخذ شكل:-

- المقارنات التفصيلية للبيان المالي الحالي أو البيانات المالية مع الفترات السابقة أو مع ميزانيات العمل الحالية. يمكن أن تشير الزيادة في الحسابات الدائنة دون تطابق الزيادة في المبيعات إلى وجود مشكلة في تحصيل الحسابات الدائنة. وتقود زيادة عدد الموظفين في مؤسسة مهنية المدقق إلى توقع زيادة في نفقة الرواتب وتطابق مماثل في إيرادات الرسوم المهنية.
- البيانات المقارنة لأنواع المنتجات المختلفة المباعة أو أنواع الزبائن. ويساعد ذلك في توضيح التقلبات الشهرية أو المرحلية في المبيعات.
- تحليل النسب يمكن للنسب أن تقدم دعماً للبيانات المالية الحالية (على سبيل المثال مماثلة معايير الصناعة أو نتائج ما قبل الفترات) أو إثارة نقاط للنقاش. وتصدر مؤسسات معينة مثل البنوك والاتحادات التجارية البيانات المالية لقاعدة صناعة واسعة. ويمكن أن تكون هذه الإحصائيات مفيدة حين يتم مقارنتها بتلك الموجودة في عمل المنشأة، والإستعلامات الموضوعية حيث تميل الاختلافات من الصناعة للحدوث.
- الرسومات البيانية وأخيراً، يوضع بالإعتبار إستخدام الرسومات البيانية لتصور نتائج الإجراءات. وتبرز الرسومات البيانية بشكل مرئي الإختلافات الهامة الشهرية والمرحلية.

## إستخدام الإجراءات التحليلية في إبداء الرأي

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
ينبغي على المدقق وضع وأداء الإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق التي تساعد المدقق في تكوين إستنتاج كلي حول ما إذا كانت البيانات المالية متسقة مع فهم المدقق للمنشأة. (المرجع: الفقرة ١٧٧-١٩٤)	معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ الفقرة ٦

وعند الاكتمال الجوهري للتدقيق، يكون المدقق مطالباً باستخدام إجراءات تحليلية للمساعدة في تقييم عرض البيان المالي الكلي. ويُعدّ الغرض من إستخدام الإجراءات التحليلية عند أو بالقرب من نهاية التدقيق هو تحديد ما إذا كانت البيانات المالية ككل متسقة مع فهم المدقق للمنشأة.

وتتناول تلك الإجراءات أسئلة مثل:-

### • هل الإستنتاجات المستخلصة من هذه الإجراءات تعزز الإستنتاجات المكونة خلال تدقيق المكونات أو العناصر الفردية للبيانات المالية؟

قد تكشف الإجراءات التحليلية أن بعض مواد البيان المالي المعينة تختلف عن التوقعات الموضوعية من قبل المدقق بناءً على معرفة الأعمال التجارية والمعلومات الأخرى المتراكمة للمنشأة خلال التدقيق. وتحتاج مثل تلك الاختلافات للتحقيق فيها باستخدام إجراءات مثل تلك المذكورة أعلاه. وقد يشير هذا التحقيق إلى حاجة عمل تغييرات في العرض أو الإفصاح في البيانات المالية.

### • هل توجد مخاطرة خطأ جوهري لم يسبق أن تم معرفته؟

إذا تم تحديد مخاطر إضافية، قد يحتاج المدقق إلى إعادة تقييم إجراءات التدقيق المخططة للاستجابة بالشكل اللائم.

## ٥.١٠ إختبارات أنظمة الرقابة

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
يتعين على المدقق تصميم وأداء إختبارات لأنظمة الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يخص فعالية عمل أنظمة الرقابة ذات العلاقة:- (أ) يتضمن تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد توقعاً بعمل أنظمة الرقابة بشكل فعال (أي حيثما ينوي المدقق الإعتماد على الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية)؛ (ب) إن الإجراءات الجوهرية لوحدها لا يمكن أن تقدم ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة عند مستوى التوكيد. (المرجع: الفقرات ٢٠٤-٢٠٤)	معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٨
ينبغي أن يحصل المدقق أثناء تصميم وأداء إختبارات أنظمة الرقابة على المزيد من أدلة التدقيق المقنعة كلما إزداد إعتماد المدقق على فعالية نظام رقابة معين. (المرجع: الفقرة ٢٥٤)	معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٩
أثناء تصميم وأداء إختبارات أنظمة الرقابة يتعين على المدقق:- (أ) أداء إجراءات تدقيق أخرى بالإشتراك مع الإستعلام بهدف الحصول على أدلة تدقيق حول الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة، بما في ذلك:- (١) كيفية تطبيق أنظمة الرقابة في مراحل ملائمة خلال الفترة قيد التدقيق؛ (٢) الثبات الذي كان يتم به أداؤها؛ و (٣) جهة تطبيقها أو وسائل تطبيقها. (المرجع: الفقرات ٢٦٦-٢٩١) (ب) تحديد ما إذا كانت أنظمة الرقابة التي سيتم إختبارها تعتمد على أنظمة الرقابة غير المباشرة، وإذا كان الحال كذلك، فإنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق تدعم العمل الفعال لتلك الأنظمة غير المباشرة. (المرجع: الفقرات ٣٠٠-٣١٤)	معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٠
ينبغي أن يختبر المدقق أنظمة الرقابة للوقت المحدد، أو خلال الفترة، التي ينوي فيها المدقق الإعتماد على أنظمة الرقابة تلك، مع مراعاة الفقرتين ١٢ و ١٥ أدناه، من أجل تقديم أساس مناسب لإعتماد المدقق المراد. (المرجع: الفقرة ٣٢٤)	معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١١

## الغرض

تعتبر إختبارات أنظمة الرقابة إختبارات مصممة للحصول على أدلة تدقيق حول الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة. ويمكن أن تمنع أنظمة الرقابة الأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد من الحدوث مجتمعة في نفس الوقت، أو أن تكشفها ومن ثم تصححها بعد حدوثها. وتكون أنظمة الرقابة المختارة للإختبار تلك التي تقدم أدلة التدقيق اللازمة للتوكيد ذو العلاقة.

### نقطة للتأمل

لا يعتبر إجراء (التحول) لتحديد ما إذا كان نظام رقابة ما قد تم تنفيذه إختباراً لأنظمة الرقابة، وبالمقابل هو إجراء تقييم المخاطرة الذي قد تحدد نتائجه ما إذا كانت إختبارات أنظمة الرقابة مفيدة، وإذا كانت كذلك، كيف سيتم تصميمها.

ويتم النظر في إختبارات أنظمة الرقابة من قبل المدقق حين:-

- يُبنى تقييم المخاطرة على توقع أن أنظمة الرقابة الداخلية تعمل بشكل فعال؛ أو
- لا تزود الإجراءات الجوهرية وحدها أدلة تدقيق مناسبة كافية عند مستوى التوكيد. وقد يطبق ذلك حين تتم عمليات البيع عبر الإنترنت ولا تصدر أي وثائق للمعاملة أو يتم الالتزام بها، أكثر من تلك المتأتية من خلال نظام تكنولوجيا المعلومات.

وسيتم تناول إختيار أحجام العينات لإختبارات أنظمة الرقابة في المجلد ٢، الفصل ١٧ حول مدى إجراء الإختبار.

وتصمم إختبارات أنظمة الرقابة للحصول على أدلة تدقيق حول:-

- كيفية تطبيق إجراءات أنظمة الرقابة الداخلية طوال، أو في أوقات ذات علاقة خلال، الفترة قيد التدقيق. وإذا تم استخدام أنظمة رقابة داخلية مختلفة بشكل جوهري في أوقات مختلفة خلال الفترة، يتعين النظر في كل نظام رقابة على حدى؛
- الإتساق مع ما تم تطبيقه من إجراءات أنظمة الرقابة الداخلية؛ و
- الجهة المسؤولة عن تطبيق أنظمة الرقابة أو ما الوسائل التي تم من خلالها تطبيق تلك الأنظمة.

### نقطة للتأمل

عند تدقيق المنشآت الأصغر حجماً، يخطط المدققون غالباً لتنفيذ إجراءات جوهرية، على افتراض أن إختبارات أنشطة الرقابة الموجودة لن تكون عملية بسبب الفصل المحدود بين الواجبات... الخ. وقبل القفز إلى ذلك الإستنتاج، يوضع في الإعتبار:-

- قوة بيئة الرقابة وعناصر أنظمة الرقابة الداخلية الأخرى؛
- وجود أنشطة الرقابة على التوكيدات حيث تعتبر أكثر فعالية في الحصول على الأدلة من خلال إختبارات أنظمة الرقابة؛
- التوكيدات التي لا تقلل فيها الإجراءات الجوهرية وحدها مخاطر الأخطاء الجوهرية إلى مستوى منخفض مقبول. وعلى سبيل المثال، قد يكون هذا صحيحاً في الحالة المتعلقة باكتمال الإيرادات.

## تصميم إختبارات أنظمة الرقابة

تستخدم إختبارات أنظمة الرقابة للحصول على أدلة حول الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة والمتضمنة في أي من عناصر الرقابة الداخلية الخمسة. أنظر التوضيح أدناه والمجلد ١، الفصل ٥ من هذا الدليل لمعلومات إضافية حول كل من عناصر الرقابة الداخلية الخمسة.



تتناول أنظمة الرقابة على مستوى التأكيدات (مثل الأنشطة الرقابية) بصورة مباشرة منع واكتشاف وتصحيح الأخطاء، حيث توفر أنظمة الرقابة على مستوى البيانات المالية (أنظمة الرقابة واسعة النطاق، مثل بيئة الرقابة) أساساً لأنظمة الرقابة على مستوى التأكيدات وتؤثر على عملياتها.

وفي المنشآت الأصغر، قد تتناول بعض أنظمة الرقابة على مستوى البيانات المالية، (أنظمة الرقابة واسعة النطاق) مخاطر الخطأ على مستوى التأكيدات مثل أن تكون الإدارة العليا مشتركة بصورة مباشرة في الإشراف على المعاملات اليومية والموافقة عليها) وفي هذه الحالة، إذا تم إختبار أنظمة الرقابة السائدة وتبين أنها تعمل بفعالية، فلن تكون هناك حاجة لإختبار أنظمة رقابة أخرى (مثل أنشطة الرقابة) ذات العلاقة بمخاطر معينة متضمنة.

### نقطة للتأمل

لا تعني سيطرة الإدارة من قبل فرد واحد أن أنظمة الرقابة ضعيفة أو لا وجود لها. وفي الواقع، يمكن أن يكون اشتراك مدير مالك ذو كفاءة في العمليات اليومية المفصلة عامل قوة مهم في بيئة الرقابة ومع ذلك، فإن الجانب الآخر هو الفرصة السانحة على الدوام لحدوث تجاوز من قبل الإدارة. إلا أنه يُمكن تقليلها إلى مدى معين (عملياً في أي منشأة مهما اختلف حجمها) من خلال تنفيذ بعض أنظمة الرقابة البسيطة على الإحتيال. (أنظر المجلد ١، الفصل ٥).

وفي حالات أخرى، قد يكون الرابط بين أنظمة الرقابة على مستوى البيانات المالية (أنظمة الرقابة واسعة النطاق) وأنظمة الرقابة على مستوى التأكيدات (المعاملات) أكثر مباشرة. على سبيل المثال، قد تُعرف بعض أنظمة الرقابة المختصة بالمتابعة نقاط تتعطل فيها الرقابة على (عمليات أداء أعمال) معينة. وقد يحد اختبار فعالية هذه الأنظمة الرقابية المختصة بالمتابعة (ولكن لا يمنع) من الحاجة إلى اختبار أنظمة رقابة أكثر تحديداً.

يمكن في كثير من الأحيان أن تكون الاختبارات على مستوى البيانات المالية (أنظمة الرقابة واسعة النطاق) غير موضوعية، مثل تقييم الالتزام بالنزاهة أو الكفاءة. وبالتالي، يكون هناك ميل لتكون تلك الاختبارات على درجة أكبر من الصعوبة في توثيقها مقارنة بتشغيل الأنظمة الرقابية الداخلية على المعاملات على مستوى التأكيدات، على سبيل المثال إجراء فحص للنظر فيما إذا كان قد تم التصريح بالدفعات.

نتيجة لذلك، عادة ما يتم توثيق اختبار أنظمة الرقابة واسعة النطاق مع مذكرة ملحقة بالملف توضح المنهج المتبع والخطوات التي تم اتخاذها. وتشمل الأمثلة على ذلك المقابلات مع الموظفين، والتقييمات، ومراجعة ملفات الموظفين، وما إلى ذلك، وذلك جنباً إلى جنب مع الدليل الداعم.

يوضح المثال التالي هذا المنهج.

### التوضيح ١٠. ٥-٢

إختبار على مستوى البيانات المالية (أنظمة الرقابة واسعة النطاق)

مكونات أنظمة الرقابة = بيئة الرقابة	
المخاطرة المتناولة	عدم وجود تشديد على الحاجة إلى النزاهة والقيم الأخلاقية.
أنظمة الرقابة المحددة	تطلب الإدارة من جميع الموظفين الجدد التوقيع على نموذج يفيد بموافقتهم على قيم الشركة الأساسية، وفهم العواقب المترتبة على عدم الإمتثال لها.
تصميم أنظمة الرقابة	قراءة النموذج المراد توقيعه من قبل الموظفين وضمان أن يتناول بالفعل النزاهة والقيم الأخلاقية.
تنفيذ أنظمة الرقابة	مراجعة ملف الموظف لضمان وجود النموذج موقعاً، والنظر في الأدلة الموجودة (مثل الإجراءات التأديبية) والتي تبين بأن الموظف يمارس فعلياً قيم الشركة. ويمكن أن يركز ذلك على مقابلة قصيرة مع الموظف.
إختبار فعالية أنظمة الرقابة	إختبار عينة من ملفات الموظفين لضمان وجود نماذج قبول في الملف موقعة من قبل الموظف. ويُستكمل ذلك بسؤال عينة من الموظفين أسئلة حول سياسات المنشأة المعلنة.
التوثيق	إعداد مذكرة تقدم تفاصيل عن ملفات الموظفين المختارة، وتدوين ملاحظات من المقابلات (بما في ذلك أسم الشخص والتاريخ) جنباً إلى جنب مع الإستنتاجات التي تم الوصول إليها.

وتم أدناه إدراج بعض العوامل الرئيسية التي يضعها المدقق في إعتبراره عند تصميم إختبار أنظمة الرقابة.

### التوضيح ١٠. ٥-٣

تتناول	الوصف
ما مخاطرة الخطأ الجوهرية والتوكيد التي يتم تناولها؟	تحديد مخاطرة الأخطاء الجوهرية والتوكيد ذو العلاقة والتي يتم تناولها من خلال أداء إختبارات أنظمة الرقابة. ثم ينظر فيما إذا كان من الأفضل الحصول على أدلة تدقيق حول التوكيد ذو العلاقة من خلال أداء إختبارات أنظمة الرقابة أم عبر الإجراءات الجوهرية.
موثوقية أنظمة الرقابة	كقاعدة عامة، لا يعتبر ذا قيمة إجراء إختبار لأنظمة الرقابة التي قد تثبت أنها ليست موثوقة، ذلك أن أحجام العينة الصغيرة الشائعة والمستخدمة لإختبار أنظمة الرقابة تركز على عدم العثور على الانحرافات. وإذا كانت أي من العوامل التالية هامة، قد يكون أداء الإجراءات الجوهرية أكثر فعالية (إذا كان ذلك ممكناً): <ul style="list-style-type: none"> <li>• سجل الأخطاء.</li> <li>• التغيرات في حجم أو طبيعة المعاملات.</li> <li>• ضعف أنظمة الرقابة السابقة السائدة وتكنولوجيا المعلومات العامة.</li> <li>• يمكن أن يتم (أو تم) التحايل على أنظمة الرقابة من قبل الإدارة.</li> <li>• عدم تكرار تشغيل أنظمة الرقابة.</li> <li>• التغييرات في الموظفين أو كفاءة الأشخاص الذين يؤدون أنظمة الرقابة.</li> <li>• وجود عنصر يدوي هام في نظام الرقابة يمكن أن يكون عرضة للخطأ.</li> <li>• العملية المعقدة، والتقدير الرئيسية المشاركة في تشغيلها.</li> </ul>
وجود أنظمة رقابة غير مباشرة	هل يعتمد نظام المراقبة على التشغيل الفعال لأنظمة الرقابة الأخرى؟ ويمكن أن يتضمن ذلك المعلومات غير المالية الصادرة عن طريق عملية منفصلة، ومعالجة الاستثناءات، والمراجعات الدورية للتقارير من قبل الإدارة.
طبيعة الإختبار الذي يحقق الأهداف	وتشمل إختبارات أنظمة الرقابة عادة مجموعة مما يلي:- <ul style="list-style-type: none"> <li>• الإستعلام من الموظفين الملائمين؛</li> <li>• التحقيق في الوثائق ذات العلاقة؛</li> <li>• ملاحظة عمليات الشركة؛ و</li> <li>• إعادة أداء تطبيق أنظمة الرقابة.</li> </ul> ويلاحظ أن الإستعلام وحده ليس دليلاً كافياً لدعم إستنتاج ما حول فعالية نظام الرقابة. وعلى سبيل المثال، لإختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة الداخلية على المقبوضات النقدية، قد يلاحظ المدقق الإجراءات المتبعة في فتح البريد وتجهيز المقبوضات النقدية. ولأن الملاحظة تعد ذات علاقة فقط في اللحظة الزمنية التي تتم بها، يستكمل المدقق الملاحظة بالإستعلام من موظفي المنشأة والتحقق من الوثائق حول عمل أنظمة الرقابة الداخلية تلك في أوقات أخرى.

**نقطة للتأمل****تحديد ما يشكل إنحرافاً عن نظام الرقابة**

عند تصميم إختبار نظام رقابة، أقضي وقتاً في تحديد ما يشكل بالضبط خطأ أو استثناء عن الإختبار. ويوفر ذلك الوقت الذي يقضيه موظفو التدقيق في تحديد ما إذا كان يعتبر استثناء بسيط ظاهر (مثل رقم هاتف غير صحيح)، في الواقع، إنحرافاً عن نظام الرقابة.

**أنظمة الرقابة المؤتمته**

قد توجد بعض الحالات التي يتم فيها أداء أنشطة الرقابة من خلال الحاسوب دون وجود لوثائق داعمة. وفي تلك الحالات، قد يتعين على المدقق إعادة أداء بعض أنظمة الرقابة لضمان أن أنظمة رقابة تطبيق البرمجيات تعمل كما

هي مصممة له. والنهج الآخر هو استخدام طرق المراجعة باستخدام الحاسوب. ومن أمثلة طرق المراجعة باستخدام الحاسوب مجموعة البرمجيات التي يمكن أن تستورد ملف بيانات المنشأة (مثل المبيعات أو الذمم الدائنة)، والذي يمكن إختباره بعد ذلك. ويمكن أن تحلل تلك البرامج بيانات العميل لتقديم أدلة التدقيق اللازمة. وبالإضافة إلى ذلك، تقدم تلك البرامج احتمالية أداء إختبارات أكثر شمولاً لملفات المعاملات والحسابات الإلكترونية. ويبين التوضيح أدناه بعض الاستخدامات المحتملة لطرق المراجعة باستخدام الحاسوب.

**التوضيح ١٠. ٥-٤**

إستخدام طرق المراجعة باستخدام الحاسوب	
أنواع الإجراءات القياسية	إستخراج سجلات محددة مثل المدفوعات أكثر من مبلغ أو معاملات محددة قبل تاريخ معين.
	إستخراج أعلى وأسفل السجلات في قاعدة البيانات.
	تحديد السجلات المفقودة والمكررة.
	تحديد أي عملية احتيال محتملة (باستخدام قانون بنفورد)
	إختبار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية والتي تطابق البارامترات والمعايير المحددة مسبقاً.
	فرز المعاملات بخصائص محددة
	إختبار المجموعة كاملة بدلاً من إختبار عينة.
	إعادة حساب (إضافة ما يصل) إجمالي المبلغ النقدي للسجلات في ملف (مثل المخزون) والتحقق من الإمتدادات مثل التسعير.
	مطابقة وتلخيص والترتيب الزمني للمعلومات.
	مطابقة المعلومات بين الملفات.

تستخدم المنشآت الأصغر حجماً غالباً برنامج محاسبة شامل جاهز للاستخدام وبرامج أخرى ذات علاقة دون إجراء تعديلات. ومع ذلك تحتوي العديد من مجموعات البرامج فعلياً على أنظمة رقابة للتطبيق مثبتة الكفاءة والتي يمكن استخدامها من قبل المنشأة للتقليل من مدى ارتكاب الأخطاء وربما منع الاحتيال. وقد يريد المدققون سؤال عملائهم ما إذا يتم استخدام أنظمة الرقابة تلك، وإذا لم تكن تستخدم؛ فهل من جدوى في استخدامها.

**توقيت إختبارات أنظمة الرقابة**

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
ينبغي أن يختبر المدقق أنظمة الرقابة للوقت المحدد، أو خلال الفترة، التي ينوي فيها المدقق الإعتماد على أنظمة الرقابة تلك، مع مراعاة الفقرتين ١٢ و ١٥ أدناه، من أجل تقديم أساس مناسب لإعتماد المدقق المراد. (المرجع: الفقرة ٣٢١)	معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١١
إذا حصل المدقق على أدلة تدقيق حول فاعلية عمل أنظمة الرقابة من خلال فترة مرحلية ما، فإنه يتعين عليه: - (أ) الحصول على أدلة تدقيق حول التغيرات الهامة التي تطرأ على أنظمة الرقابة تلك بعد الفترة المرحلية؛ و (ب) تحديد أدلة التدقيق الإضافية التي سيتم الحصول عليها للفترة المتبقية. (المرجع: الفقرات ٣٣١-٣٤١)	معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٢
إذا خطط المدقق للإعتماد على أنظمة الرقابة على مخاطرة معينة حددها المدقق بأنها مخاطرة هامة، يتعين عليه إختبار أنظمة الرقابة تلك في الفترة الحالية.	معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٥

قد تقدم إختبارات أنظمة الرقابة أدلة على التشغيل الفعال:-

- عند لحظة زمنية معينة (أي، جرد المخزون المادي)؛ أو
- عبر فترة من الوقت، مثل الفترة قيد التدقيق.

وحيث توضع إختبارات أنظمة الرقابة قبل انتهاء الفترة، ينظر المدقق في أي الأدلة الإضافية التي قد تكون مطلوبة لتغطية الفترة المتبقية. وقد يتم الحصول على هذا الدليل من خلال توسيع الإختبارات لتغطية الفترة المتبقية، أو من خلال إجراء إختبار متابعة نظام رقابة المنشأة.

### التوضيح ١٠-٥-٥

عوامل توضع بالإعتبار	
أهمية المخاطر المقيّمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد.	الفجوة بين إختبارات أنظمة الرقابة ونهاية الفترة
أنظمة الرقابة المحددة التي تم إختبارها خلال الفترة المرحلية.	
الدرجة التي حصل عليها دليل التدقيق حول الفاعلية التشغيلية لأنظمة الرقابة تلك.	
طول الفترة المتبقية.	
المدى الذي يهدف المدقق من خلاله التقليل من الإجراءات الجوهرية الإضافية المبنية على الإعتماد على نظام الرقابة.	
بيئة الرقابة.	
أي تغييرات هامة في أنظمة الرقابة الداخلية، بما في ذلك التغييرات في نظام المعلومات والعمليات والموظفين، والتي حدثت عقب الفترة المرحلية.	

### نقطة للتأمل

حيث يكون ذلك فعالاً، يُنظر في إجراء إختبارات على الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة الداخلية في نفس الوقت الذي يتم فيه تقييم تصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة.

### إستخدام أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها في عمليات تدقيق سابقة

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
عند تحديد فيما إذا كان من المناسب استخدام أدلة التدقيق بشأن فعالية عمل أنظمة الرقابة التي يتم الحصول عليها في عمليات تدقيق سابقة، وإذا كان كذلك، فإن طول الفترة الزمنية التي قد تنقضي قبل إعادة إختبار عنصر رقابة، فإنه يتوجب على المدقق النظر فيما يلي:-	معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٣
(أ) فاعلية العناصر الأخرى للرقابة الداخلية، بما في ذلك بيئة الرقابة ومتابعة المنشأة لأنظمة الرقابة وعملية تقييم المنشأة للمخاطر؛	
(ب) المخاطر الناجمة من خصائص الرقابة فيما إذا كانت يدوية أو آلية؛	
(ج) فاعلية أنظمة الرقابة العامة لتقنية المعلومات؛	
(د) فاعلية الرقابة وتطبيقها من قبل المنشأة، بما في ذلك طبيعة ومدى الانحرافات في تطبيق الرقابة الملحوظة في عمليات التدقيق السابقة، وفيما إذا كان هناك تغيرات في الموظفين تؤثر بشكل كبير على تطبيق الرقابة؛	
(هـ) إذا كان عدم وجود تغيير في عنصر رقابة معين يشكل مخاطرة بسبب الظروف المتغيرة؛ و	
(و) مخاطر الأخطاء الجوهرية ومدى الإعتماد على الرقابة. (المرجع: الفقرة أ٣٥)	

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
إذا خطط المدقق لاستخدام أدلة تدقيق من عملية تدقيق سابقة بشأن فاعلية أنظمة رقابة محددة، فإنه يتعين عليه إثبات استمرار ملائمة تلك الأدلة من خلال الحصول على أدلة تدقيق بشأن حدوث تغييرات في أنظمة الرقابة تلك بعد التدقيق السابق. وعلى المدقق الحصول على أدلة التدقيق هذه بإجراء استفسار إلى جانب المراقبة أو الفحص لتأكيد فهم أنظمة الرقابة المحددة تلك:- (أ) وفي حال كان هناك تغييرات تؤثر على استمرار ملائمة أدلة التدقيق من التدقيق السابق، فإنه ينبغي أن يختبر المدقق أنظمة الرقابة في التدقيق الحالي. (المرجع: الفقرة ٣٦١) (ب) وفي حال لم تحدث مثل هذه التغييرات، فإنه يتعين على المدقق إختبار أنظمة الرقابة على الأقل في كل ثلاث مرات تدقيق، كما ينبغي عليه إختبار بعض أنظمة الرقابة في كل عملية تدقيق لتفادي احتمالية إختبار جميع أنظمة الرقابة التي ينوي المدقق الإعتماد عليها في فترة تدقيق واحدة مع عدم إختبار أنظمة الرقابة في فترتي التدقيق التاليتين. (المرجع: الفقرات ٣٧١-٣٩١).	معييار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٤
إذا خطط المدقق لاستخدام أدلة التدقيق الخاصة بفاعلية عمل أنظمة الرقابة التي يتم الحصول عليها في عمليات تدقيق سابقة، فإن على المدقق أن يشمل ضمن وثائق التدقيق الإستنتاجات التي يتم التوصل لها فيما يتعلق بالإعتماد على أنظمة الرقابة هذه التي تم إختبارها في عمليات التدقيق السابقة.	معييار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢٩

### تدوير الإختبارات لأنظمة الرقابة

قبل استخدام أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من عمليات تدقيق سابقة، تحتاج استمرارية ملائمة تلك الأدلة إلى إثبات في كل فترة. ويتضمن ذلك تأكيد الفهم لأنظمة الرقابة المحددة تلك من خلال:-

- الإستعلام من الإدارة وآخرين حول التغييرات الطارئة؛ و
- الملاحظة أو التحقيق في نظام الرقابة الداخلية لتحديد استمرارية تنفيذها.

ولا يجوز الإعتماد على إختبار نظام الرقابة الذي تم أدائه في السنوات السابقة عندما:-

- يكون الإعتماد على نظام الرقابة مطلوباً للتقليل من "مخاطرة هامة"؛
- يتغير عمل نظام الرقابة الداخلية خلال الفترة؛ و/أو
- يتم التقليل من المخاطرة من خلال نظام الرقابة الذي تغير.

وبالإعتماد على التقدير المهني للمدقق، قد تبطل عوامل أخرى أيضاً استخدام تدوير إجراء الإختبار (أو على الأقل تقلل الفترة الزمنية بين إختبارات أنظمة الرقابة)، مثل:-

- وجود بيئة رقابة ضعيفة؛
- ضعف المتابعة المستمرة لعمل أنظمة الرقابة الداخلية؛
- وجود عنصر يدوي هام في تشغيل أنظمة الرقابة ذات العلاقة؛
- التغير في الموظفين، والذي يؤثر بشكل كبير في تطبيق نظام الرقابة؛
- تغير الظروف التي تشير إلى الحاجة إلى تغييرات في عمل نظام الرقابة؛ و/أو
- ضعف أو عدم فعالية أنظمة رقابة تكنولوجيا المعلومات العامة.

وعند وجود عدد من أنظمة الرقابة حيث يمكن استخدام الأدلة من عمليات التدقيق السابقة، ينبغي أن يكون الإعتماد على مراحل حتى يتم أداء بعض الإختبارات لنظام الرقابة الداخلية خلال كل فترة. ويقدم أيضاً إختبار عدد من أنظمة الرقابة على الأقل أدلة مضمونة حول استمرارية فعالية بيئة الرقابة.

وبشكل عام، كلما ارتفعت مخاطر الأخطاء الجوهرية أو كلما ازداد وضع الإعتماد على نظام الرقابة الداخلية، كلما توجب تقصير الفترة الزمنية بين إختبارات أنظمة الرقابة.

# ١١ . التقديرات المحاسبية

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إجراءات التدقيق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية للتدقيق، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة في تدقيق البيانات المالية.	٥٤٠

## التوضيح ١١-٠-١

**تقييم المخاطر**

ما هي التقديرات المطلوبة؟  
كيف تم إعداد التقديرات؟  
ما مدى أهمية التقديرات؟  
هل هناك حاجة لمدقق خبير؟  
ما مدى دقة تقديرات السنة السابقة؟  
هل هناك أدلة على تحيز الإدارة؟  
ما مدى شكوك التقدير المتضمنة؟

**الاستجابة للمخاطر**

هل تم إعداد التقديرات بشكل مناسب باستخدام منهجية متسقة؟  
هل الأدلة الداعمة موثوقة؟  
هل هناك أدلة على إحتيال؟

**الإبلاغ**

هل تتفق إفصاحات البيانات المالية للتقديرات المحاسبية مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق؟  
إذا كانت المخاطر هامة، هل تم عمل إفصاح لشكوك التقدير؟  
الحصول على إقرارات من الإدارة

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ٦	يتلخص هدف المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا:- (أ) كانت التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية سواء تم الإقرار بها أو الإفصاح عنها، معقولة أم لا؛ (ب) كانت الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية ملائمة، في سياق إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ٧	لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (أ) التقدير المحاسبي - التقدير التقريبي لمبلغ نقدي في غياب وسائل دقيقة للقياس. يستخدم هذا المصطلح للتعبير عن مبلغ تم قياسه بالقيمة العادلة حيث توجد شكوك في التقدير، وللتعبير أيضاً عن مبالغ أخرى تقتضي التقدير. وحيث أن هذا المعيار يتناول التقديرات المحاسبية التي تنطوي على قياس بالقيمة العادلة فقط، يستخدم لذلك مصطلح "التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة". (ب) التقدير النقطي للمدقق أو مدى مبالغ المدقق - المبلغ، أو مدى المبالغ، على التوالي المشتقة من أدلة التدقيق لتستخدم في تقييم التقدير النقطي للإدارة. (ج) شكوك التقدير - قابلية تعرض تقدير محاسبي وإفصاحات ذات علاقة لافتقار ملازم إلى الدقة لدى قياسهم. (د) تحيز الإدارة - الافتقار إلى الحياد من قبل الإدارة في إعداد وعرض المعلومات. (هـ) التقدير النقطي للإدارة - المبلغ الذي تختاره الإدارة من أجل الاعتراف به أو الإفصاح عنه في البيانات المالية كتقدير محاسبي. (و) نتيجة تقدير محاسبي - المبلغ النقدي الفعلي الذي ينتج عن تسوية المعاملة (المعاملات) أو الحدث (الأحداث) أو الحالة (الحالات) المعينة التي يتناولها التقدير المحاسبي.

## ١.١١ لمحة عامة

- عند تدقيق التقديرات، يُعدّ الهدف هو الحصول على أدلة تدقيق مناسبة كافية حول ما إذا:-
- كانت التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة في البيانات المالية، سواء تم الإقرار بها أو الإفصاح عنها، معقولة أم لا؛ و
  - كانت الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية ملائمة أم لا، في سياق إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

ولا يمكن قياس بعض مواد البيانات المالية بدقة، ولذلك يجب أن يتم تقديرها. وتتراوح مثل هذه التقديرات المحاسبية بين بسيطة (مثل صافي القيم القابلة للتحقيق للمخزون وحسابات الذمم المدينة) والأكثر تعقيداً (مثل حساب الإيرادات المراد تسجيلها من العقود طويلة الأجل والخصوم المستقبلية المتعلقة بضمانات وكفالات المنتج). ويمكن أن تتضمن التقديرات غالباً تحليلات هامة للبيانات التاريخية والحالية، وتوقع الأحداث المستقبلية مثل معاملات المبيعات.

وقد يختلف قياس التقديرات المحاسبية بناءً على متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق والمادة المالية المتعلقة. وعلى سبيل المثال، قد يكون هدف قياس التقدير:-

- توقع نتيجة واحدة أو أكثر من المعاملات أو الأحداث أو الظروف التي تكون سبباً في التقدير المحاسبي؛ أو
- تحديد قيمة المعاملة الحالية أو بند البيان المالي بناءً على الظروف السائدة بتاريخ القياس، مثل سعر السوق المقدر لنوع معين من الأصول أو الخصوم. ويتضمن ذلك قياسات القيمة العادلة.

وترتكز مخاطرة الأخطاء الجوهرية الناجمة من التقدير على درجة الشكوك في التقدير المتضمن. ويبين التوضيح التالي بعض العوامل التي يتم وضعها في الاعتبار.

مستوى شكوك التقدير المتعلقة	
مستوى مرتفع من الشكوك (أعلى من مخاطرة الأخطاء الجوهرية)	مستوى منخفض من الشكوك (أقل من مخاطرة الأخطاء الجوهرية)
تعتمد بشكل كبير على الحكم، مثل نتائج الدعوى أو مبلغ وتوقيت التدفق النقدي المستقبلي، تعتمد على أحداث مشكوكه لسنوات عدة في المستقبل.	الأنشطة التجارية غير المعقدة
لا يتم حسابها باستخدام تقنيات قياس معترف بها.	تتصل بالمعاملات الروتينية.
تشير نتائج مراجعة المدقق لتقديرات محاسبية مشابهة تم وضعها في فترة بيانات مالية سابقة إلى الاختلاف الجوهرى بين التقدير المحاسبى الأصلي والنتائج الفعلية.	مستمدة من البيانات (التي يشار إليها "كجديرة بالملاحظة" في سياق محاسبة القيمة العادلة) والتي تكون متوفرة بسهولة، مثل بيانات معدل الفائدة أو أسعار الصرف المتداولة للأوراق المالية المعلنة.
لا يتم تداول التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة للأدوات المالية المشتقة بشكل عام.	تعتبر طريقة القياس المحددة من خلال إطار إعداد التقارير المالية المطبق بسيطة وتطبق بسهولة.
التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والتي تستخدم فيها نموذج منشأة متطورة على درجة عالية من التخصص، أو التي توجد فيها افتراضات ومدخلات لا يمكن ملاحظتها في السوق.	تكون التقديرات المالية للقيمة العادلة عند استخدام النموذج لقياس التقدير المحاسبى معروفاً أو مقبولاً بشكل عام، شريطة أن تكون الافتراضات أو المدخلات للنموذج جديرة بالملاحظة.

**ملاحظة:** يُطلب من المدقق (باستخدام التقدير المهني) تحديد ما إذا كانت أي تقديرات محاسبية محددة (تلك التي لديها شكوك تقدير عالية) تبرز مخاطر هامة. وإذا تم تحديد مخاطرة هامة، يطلب من المدقق أيضاً الحصول على فهم لأنظمة رقابة المنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة.

وعند الحصول على أدلة التدقيق، يتم تقييم معقولية التقديرات وتحديد مدى أي بيانات خاطئة:-

- حيث تدعم الأدلة التقدير النقطي، يشكل الاختلاف بين التقدير النقطي والمدقق والتقدير النقطي للإدارة بيانات خاطئة.
- حيث يستنتج المدقق بأن استخدام مدى مبالغ المدقق للمعقولية تقدم دليل تدقيق مناسب، لن يتم دعم التقدير النقطي للإدارة الذي يكمن خارج مدى مبالغ المدقق من خلال أدلة التدقيق. وفي مثل هذه الحالات، لن يكون الخطأ أقل من اختلاف بين التقدير النقطي للإدارة وأقرب نقطة لمدى مبالغ المدقق.

ولا يمثل بالضرورة الاختلاف بين نتيجة التقدير المحاسبى والمبلغ الذي تم الاعتراف به أو الإفصاح عنه أصلاً خطأً في البيانات المالية. وتعتبر تلك هي القضية بشكل خاص للتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، بحيث تكون أي نتيجة مرصودة متأثرة على الدوام من أحداث أو ظروف لاحقة للتاريخ الذي يُقدر فيه القياس لأغراض البيانات المالية.

## ٢.١١ تقييم المخاطرة

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
عند القيام بإجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة من أجل الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة، وفقاً لما يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، يتعين على المدقق الحصول على فهم لما يلي من أجل توفير أساس لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في التقديرات المحاسبية: (المرجع: الفقرة ١٢ أ)	معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ٨
(أ) متطلبات إطار إعداد التقارير المالية ذو العلاقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك الإفصاحات ذات العلاقة. (المرجع: الفقرات ١٣٠-١٥٠)	
(ب) كيفية تحديد المنشأة لهذه المعاملات والأحداث والحالات التي قد تؤدي إلى الحاجة إلى الاعتراف أو الإفصاح عن التقديرات المحاسبية في البيانات المالية. ولدى الحصول على هذا الفهم، يستقر المدقق من الإدارة حول التغييرات التي تطرأ في الظروف التي قد تؤدي إلى تقديرات محاسبية جديدة أو الحاجة إلى مراجعة التقديرات المحاسبية القائمة. (المرجع: الفقرات ١٣٠-٢١ أ)	
(ج) كيفية إعداد الإدارة للتقديرات المحاسبية والحصول على فهم للبيانات التي تستند إليها هذه التقديرات، بما في ذلك: (الفقرتان ٢٢٠-٢٣٠)	
(١) الطريقة، بما في ذلك حيث يكون النموذج قابلاً للتطبيق، المستخدمة في إعداد تقدير محاسبي؛ (المرجع: الفقرات ٢٣٠-٢٦٠)	
(٢) أنظمة الرقابة ذات العلاقة؛ (المرجع: الفقرتان ٢٧٠-٢٨٠)	
(٣) ما إذا استخدمت الإدارة خبيراً أم لا؛ (المرجع: الفقرتان ٢٩٠-٣٠٠)	
(٤) الافتراضات ذات العلاقة بالتقديرات المحاسبية؛ (المرجع: الفقرات ٣١٠-٣٦٠)	
(٥) ما إذا طرأ أو كان من المفترض أن يطرأ تغيير من الفترة السابقة على طرق إعداد التقديرات المحاسبية، وإذا كان الحال كذلك، فلماذا؛ و (المرجع: الفقرة ٣٧٠)	
(٦) ما إذا، وإذا كان الحال كذلك، كيف قامت الإدارة بتقييم تأثير شكوك التقدير. (المرجع: الفقرة ٣٨٠)	
يتعين على المدقق مراجعة نتيجة التقديرات المحاسبية المشمولة في البيانات المالية للفترة السابقة، أو، حيث يكون ممكناً، إعداد التقدير اللاحقة لهدف الفترة الحالية. وتأخذ طبيعة ونطاق مراجعة المدقق بعين الاعتبار طبيعة التقديرات المحاسبية، وما إذا ستكون المعلومات التي تم الحصول عليها من المراجعة مرتبطة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في التقديرات المحاسبية التي يتم إعدادها في البيانات المالية للفترة الحالية. ومع ذلك، لا تهدف عملية المراجعة إلى التساؤل حول مدى صحة الأحكام الصادرة في الفترات السابقة التي استندت إلى المعلومات المتوفرة في ذلك الوقت. (المرجع: الفقرات ٣٩٠-٤٤٠)	معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ٩
عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وفقاً لما يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، يقيم المدقق درجة شكوك التقدير المرتبطة بتقدير محاسبي معين.	معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ١٠
يحدد المدقق، حسب تقديره، ما إذا كانت أي من هذه التقديرات المحاسبية التي تم التحديد على أنها تنطوي على شكوك، تؤدي إلى مخاطر هامة. (المرجع: الفقرات ٤٧٠-٥١٠)	معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ١١

وبما أن أنشطتها التجارية غالباً ما تكون محدودة والمعاملات أقل تعقيداً، فإن حجم العمل الذي ينطوي عليه إعداد التقديرات في المنشآت الأصغر حجماً يكون أقل تعقيداً. وفي معظم الأحيان يحدد فرد واحد، مثل المدير المالك، الحاجة للتقديرات المحاسبية، وقد يولي المدقق تركيزاً على الاستعلامات وفقاً لذلك. ومع ذلك، تكون المنشآت الأصغر حجماً أيضاً أقل احتمالاً لأن تمتلك خبير إدارة متوفر يستخدم خبرته وكفاءته ليضع التقديرات النقطية المطلوبة. وفي هذه الحالات، قد يزداد فعلياً التعرض لمخاطرة الأخطاء الجوهرية، ما لم يتم بالطبع توظيف مثل ذلك الخبير.

## نقطة للتأمل

حين يساعد استخدام خبير إدارة إلى حد كبير في عملية التقدير، قم بمناقشة تلك الحاجة مع إدارة المنشأة في أقرب وقت ممكن في عملية التدقيق، وذلك حتى تتمكن من اتخاذ الإجراء المناسب.

وفيما يلي توضيح يبين المجالات الرئيسية التي يجب أن يتناولها المدقق.

### التوضيح ١١-٢-١

النظر في	الوصف
كيف يتم تحديد الحاجة للتقدير؟	ويمكن أن ينتج ذلك من إطار العمل المحاسبي قيد الاستخدام أو من المعاملات، والأحداث والظروف التي قد تكون سبباً في تقديرات محاسبية يتم الاعتراف بها أو الإفصاح عنها في البيانات المالية. بالإضافة إلى ذلك يقوم المدقق بالاستعلام من الإدارة حول التغييرات في الظروف التي تكون سبباً في تقديرات محاسبية جديدة أو الحاجة لمراجعة التقديرات الموجودة.
تجهيز الإدارة لعمل التقديرات	مراجعة وتقييم عمليات تقدير الإدارة بما في ذلك تطوير افتراضات، وموثوقية البيانات المستخدمة السابقة، وأي عملية قبول أو مراجعة داخلية. وحيثما يطبق ذلك، يمكن أيضاً أن يتضمن ذلك استخدام خبير إدارة. وقد تبرز الحاجة إلى خبير إدارة بسبب، على سبيل المثال:- <ul style="list-style-type: none"> <li>• الطبيعة المتخصصة للمساءلة المحتاجة للتقدير؛</li> <li>• الطبيعة التقنية للنماذج المطلوب أن تلبى متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق (مثل مقاييس معينة في القيمة العادلة)؛ و</li> <li>• الطبيعة غير الاعتيادية أو غير المتكررة للظرف، أو المعاملة، أو الحدث الذي يتطلب التقدير المحاسبي.</li> </ul>
نتائج التقديرات المعدّة في فترات سابقة	مراجعة نتيجة تقديرات الفترة السابقة وفهم أسباب الاختلاف بين تقديرات الفترة السابقة والمبالغ الفعلية. ويساعد هذا في فهم:- <ul style="list-style-type: none"> <li>• فعالية (من عدمها) عملية تقدير الإدارة؛</li> <li>• وجود أي تحيز إدارة محتمل (تكون مراجعة التقديرات تحسباً من احتيال محتمل أيضاً مطلوبة من خلال معيار التدقيق الدولي ٢٤٠)؛</li> <li>• وجود أدلة تدقيق ذات علاقة؛ و</li> <li>• مدى شكوك التقدير المتضمن، والذي قد يتم طلبه للإفصاح عنه في البيانات المالية.</li> </ul>
تقديرات التواصل ذات القدر العالي من التشكك في التقدير	عندما يتم تحديد تقدير محاسبي باعتبار أن عليه قدر عالٍ من التشكك في التقدير، فقد: <ul style="list-style-type: none"> <li>• يتطلب ذلك التواصل بهذا الشأن مع المسؤولين عن الحوكمة؛</li> <li>• تشكيل مسألة تدقيق أساسية ليتم إيصالها في تقرير المدقق عند تطبيق المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١؛ أو</li> <li>• تكون هناك ضرورة لتضمين فقرة "تأكيد على مسألة" في تقرير المدقق (انظر المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٦ (النسخة المنقحة)).</li> </ul> <p>إذا تم تحديد مسألة باعتبارها مسألة تدقيق أساسية، فإن المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٦ (النسخة المنقحة) يمنع المدقق من إدراج فقرة "تأكيد على مسألة" في تقرير المدقق. ومع ذلك، قد يتطلب القانون أو اللائحة أن يتم التأكيد على مسألة ما في تقرير المدقق علاوة على إيصال تلك المسألة باعتبارها من مسائل التدقيق الأساسية.</p>
مدى شكوك التقدير المتضمنة	ينظر فيما يلي:- <ul style="list-style-type: none"> <li>• مدى تقدير الإدارة المتضمن؛</li> <li>• الحساسية للتغيرات في الافتراضات؛</li> <li>• وجود تقنيات قياس معترف بها والتي تقلل الشكوك؛</li> <li>• طول الفترة والملائمة المتوقعة للبيانات المستخدمة؛</li> <li>• توفر بيانات موثوقة من مصادر خارجية؛</li> <li>• المدى الذي يُبنى فيه التقدير على المدخلات التي يمكن ملاحظتها أو لا يمكن ملاحظتها؛ و</li> <li>• القابلية للتحييز.</li> </ul> <p><b>ملاحظة:</b> تحديد ما إذا كانت التقديرات المحاسبية ذات شكوك التقدير العالية هي أيضاً "مخاطر هامة" يجب تناولها من قبل المدقق.</p>
أهمية التقديرات	في تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ينظر في:- <ul style="list-style-type: none"> <li>• المسائل التي تم تناولها أعلى هذا الجدول؛</li> <li>• الأهمية الفعلية أو المتوقعة للتقدير؛ و</li> <li>• ما إذا كان التقدير مخاطرة هامة. أنظر "مدى شكوك التقدير" أعلاه.</li> </ul>

## ٣.١١ الإستجابات للمخاطر المقيّمة

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية/المعيار الدولي لرقابة الجودة ١	الفقرة #
بالإستناد إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة، يحدد المدقق ما يلي:- (المرجع: الفقرة ٥٢أ) (أ) ما إذا قامت الإدارة بتطبيق متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق المتعلق بالتقدير المحاسبي بالشكل المناسب؛ و(المرجع: الفقرات ٥٣أ-٥٦) (ب) ما إذا كانت الطرق المستخدمة في إعداد التقديرات المحاسبية ملائمة وتم تطبيقها بانتظام، وما إذا كانت التغييرات، إن وجدت، الحاصلة في التقديرات المحاسبية أو في طريقة إعدادها من فترة سابقة، مناسبة في الظروف القائمة. (المرجع: الفقرتان ٥٧أ-٥٨)	معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ١٢
عند الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة، وفقاً لما يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، ينفذ المدقق أمر واحد أو أكثر من الأمور التالية، أخذاً بعين الإعتبار طبيعة التقدير المحاسبي:- (المرجع: الفقرات ٥٩أ-٦١) (أ) تحديد ما إذا توفر الأحداث التي تحدث حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق أدلة تدقيق تتعلق بالتقدير المحاسبي. (المرجع: الفقرات ٦٢أ-٦٧) (ب) إختبار كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي والبيانات التي يستند إليها. وعند القيام بذلك، يقيم المدقق ما إذا:- (المرجع: الفقرات ٦٨أ-٧٠) (١) كانت طريقة القياس المستخدمة مناسبة في الظروف القائمة؛ (المرجع: الفقرات ٧١أ-٧٦) (٢) كانت الافتراضات المستخدمة من قبل الإدارة معقولة في ضوء أهداف القياس في إطار إعداد التقارير المالية المطبق. (المرجع: الفقرات ٧٧أ-٨٣) (ج) إختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة على كيفية إعداد الإدارة للتقدير المحاسبي، إلى جانب الإجراءات الجوهرية المناسبة. (المرجع: الفقرات ٨٤أ-٨٦) (د) وضع تقدير نقطي أو مدى للمبالغ من أجل تقييم التقدير النقطي للإدارة. ولهذا الهدف:- (المرجع: الفقرات ٨٧أ-٩١) (١) إذا استخدم المدقق إفتراضات أو طرق تختلف عن تلك التي تستخدمها الإدارة، يحصل المدقق على فهم لإفتراضات أو طرق الإدارة يكفي لوضع التقدير النقطي للمدقق أو مدى مبالغ المدقق، مع الأخذ بعين الإعتبار المتغيرات ذات العلاقة ولتقييم أية فروقات هامة عن التقدير النقطي للإدارة. (المرجع: الفقرة ٩٢أ) (٢) إذا استنتج المدقق أنه من المناسب إستخدام مدى، يتعين على المدقق تحديد نطاق هذا المدى، بالإستناد إلى أدلة التدقيق المتوفرة إلى أن يتم إعتبار كافة النتائج التي تقع ضمن المدى معقولة. (المرجع: الفقرات ٩٣أ-٩٥)	معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ١٣
عند تحديد المسائل المحددة في الفقرة ١٢ أو عند الإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة وفقاً للفقرة ١٣، ينظر المدقق فيما إذا كانت هناك حاجة إلى مهارات أو معرفة متخصصة فيما يتعلق بجانب واحد أو أكثر من جوانب التقديرات المحاسبية من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. (المرجع: الفقرة ٩٦أ-١٠١)	معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ١٤
فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر هامة، وبالإضافة إلى الإجراءات الجوهرية الأخرى التي تم اتخاذها من أجل تحقيق متطلبات معيار التدقيق الدولي ٣٣٠، يتعين على المدقق تقييم الأمور التالية:- (المرجع: الفقرة ١٠٢أ) (أ) كيفية إعتبار الإدارة لإفتراضات أو نتائج بديلة والسبب وراء رفضها، أو كيفية معالجة الإدارة لشكوك التقدير عند إعداد التقدير المحاسبي. (المرجع: الفقرات ١٠٣أ-١٠٦) (ب) ما إذا كانت الافتراضات الهامة المستخدمة من قبل الإدارة معقولة أم لا. (المرجع: الفقرات ١٠٧أ-١٠٩) (ج) نية الإدارة في تنفيذ إجراءات عمل محددة وقدرتها على القيام بذلك، حيث يكون ذلك مرتبطاً بمعقولية الافتراضات الهامة المستخدمة من قبل الإدارة أو التطبيق الملائم لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. (المرجع: الفقرة ١١٠أ)	معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ١٥
في حال لم تعالج الإدارة، حسب تقدير المدقق، تأثيرات شكوك التقدير على التقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر هامة بالشكل المناسب، يتعين على المدقق، إذا استلزم الأمر، تحديد مدى يتم من خلاله تقييم معقولية التقدير المحاسبي. (المرجع: الفقرتان: ١١١أ-١١٢)	معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ١٦

وفي المنشآت الأصغر حجماً، من المرجح أن توجد مشاركة إدارة نشطة في عملية إعداد التقارير المالية والتي تتضمن إعداد تقدير محاسبي. وكنتيجة لذلك قد لا توجد أنظمة رقابة خلال عملية التقدير، أو، إذا كانت موجودة قد تعمل بشكل غير رسمي. ولهذا السبب، من المرجح أن تكون إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة جوهرية في الطبيعة، مع أداء المدقق لولادة أو أكثر من الاستجابات الأخرى المبينة أدناه.

### التوضيح ١١-٣-١

النظر في	الوصف
هل تم إعداد التقديرات بالشكل المناسب؟	<ul style="list-style-type: none"> <li>• قم بإختبار كيفية وضع الإدارة للتقدير المحاسبي والبيانات التي قامت بالإرتكاز عليها. وقم ما إذا كانت:- <ul style="list-style-type: none"> <li>- طريقة القياس المستخدمة مناسبة في الظروف، و</li> <li>- الإفتراضات المستخدمة من قبل الإدارة معقولة في ضوء أهداف القياس لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.</li> </ul> </li> <li>• قم بإختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة، إن وجدت، من خلال كيفية وضع الإدارة للتقدير المحاسبي، في نفس الوقت مع الإجراءات الجوهرية المناسبة.</li> <li>• قم بوضع تقدير نقطي أو مدى مبالغ لتقييم التقدير النقطي للإدارة. وإذا كانت الإفتراضات أو الطرق المستخدمة من قبل المدقق تختلف عنها من قبل الإدارة، قم بالحصول على فهم كافٍ لإفتراضات أو طرق الإدارة في سبيل تثبيت أن التقدير النقطي أو مدى المبالغ للمدقق يأخذ بالإعتبار المتغيرات ذات العلاقة. وقم أيضاً بتقييم أي إختلافات هامة من التقدير النقطي للإدارة. وإذا كان من المناسب إستخدام مدى مبالغ، مدى مبالغ ضيق، بناءً على أدلة التدقيق المتوفرة، حتى تُعتبر جميع النتائج دون مدى المبالغ معقولة.</li> </ul>
ما مدى موثوقية الأدلة الداعمة؟	<p>قم بمباشرة واحد أو أكثر من الإجراءات التالية، أخذاً بعين الإعتبار طبيعة التقدير المحاسبي، وطبيعة الأدلة التي يتم الحصول عليها، والمخاطرة المقيّمة للأخطاء الجوهرية، بما في ذلك ما إذا كانت المخاطرة المقيّمة مخاطرة هامة:-</p> <p>قم بمراجعة الأحداث اللاحقة لنهاية الفترة لضمان أنها تدعم تقديرات الإدارة. وقد يكون ذلك ذو علاقة بشكل خاص في بعض المنشآت الأصغر حجماً التي يديرها المدير المالك، والتي لا تملك فيها الإدارة إجراءات رقابة رسمية خلال التقديرات المحاسبية.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• قم بإختبار المعلومات، وأنظمة الرقابة (إن وجدت)، والطرق، والإفتراضات المستخدمة.</li> <li>• بالإستناد إلى الأدلة المتوفرة والنقاشات مع الإدارة، قم بتطوير تقدير نقطي مستقل أو مدى معقولة المقارنة مع تقدير المنشأة. ويعتبر المبلغ الذي من خلاله يختلف تقدير الإدارة عن التقدير النقطي أو يقع خارج مدى المعقولة بياناً خاطئاً.</li> <li>• حين تطول الفترة بين تاريخ دفاتر الموازنة وتاريخ تقرير المدقق، قد تصبح مراجعة المدقق للأحداث في تلك الفترة إستجابة فعالة للتقديرات المحاسبية أكثر من التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.</li> </ul>
تحيز الإدارة المحتمل	<ul style="list-style-type: none"> <li>• قم بتحديد ما إذا كانت توجد مؤشرات لتحيز إدارة محتمل. ويتضمن ذلك تغيرات في الطريقة التي يتم بها حساب التقديرات، أو إختيار التقدير النقطي الذي يشير إلى نمط تفاؤل أو تشاؤم. ويمكن أن يحدث ذلك حين تكمن التقديرات على الدوام عند حد ما من مدى مبلغ المدقق للمعقولة، أو حين ينتقل التحيز من حد ما لمدى المبلغ إلى آخر في الفترات المتعاقبة. وعلى سبيل المثال، حين تطرح الإدارة العمل التجاري للبيع ويختلف هدف الإيرادات من تخفيض ضريبة الإيرادات إلى رفعها إلى الحد الأعلى.</li> <li>• النظر في التأثير التراكمي للتحيز في إعداد التقديرات المحاسبية للإدارة.</li> </ul>

وحيث يكون التقدير معقداً أو يتضمن تقنيات متخصصة، قد يحدد المدقق أن من الضروري استخدام عمل المدقق الخبير (أنظر المجلد ١، الفصل ٨.١٥) (معيار التدقيق الدولي ٦٢٠) للمزيد من التوجيه في استخدام عمل المدقق الخبير).

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية/المعيار الدولي لرقابة الجودة ١	الفقرة #
يتعين على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الإفصاحات في البيانات المالية المتعلقة بالتقديرات المحاسبية وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق. (المرجع: الفقرتان أ.١٢٠-١٢١)	معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ١٩
فيما يتعلق بالتقديرات المحاسبية التي تؤدي إلى مخاطر هامة، يتعين على المدقق تقييم مدى ملائمة الإفصاح شكوك التقدير في البيانات المالية في سياق إطار إعداد التقارير المالية المطبق. (المرجع: الفقرتان أ.١٢٢-١٢٣)	معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ الفقرة ٢٠

والخطوة الأخيرة في تحديد ما إذا:-

- تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. وعند عدم توفر أدلة تدقيق كافية ومناسبة أو دحضت الأدلة تقديرات الإدارة، يناقش المدقق النتائج مع الإدارة ويأخذ بالإعتبار الحاجة إلى تغيير تقييم المخاطرة وتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية؛
- كانت التقديرات المحاسبية إما معقولة في سياق إطار إعداد التقارير المالية المطبق، أو أنها خاطئة؛ و
- كانت الإفصاحات في البيانات المالية حول التقييمات:-
  - وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق، و
  - تكشف على نحو كافٍ شكوك التقدير الخاصة بها، في حال كانت تبرز مخاطر هامة.

### الإقرارات الخطية

يحصل المدقق على الإقرارات الخطية من الإدارة فيما يتعلق بمعقولية الافتراضات الهامة.

كما يضع بالإعتبار أيضاً الحصول على إقرارات خطية حول ما إذا كانت الافتراضات تعكس بشكل ملائم غرض وقدرة الإدارة على تنفيذ إجراءات عمل محددة ذات علاقة لأي مقاييس أو إفصاحات قيمة عادلة.

## ١٢ . الأطراف ذات العلاقة

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إجراءات التدقيق فيما يخص الأطراف ذات العلاقة والمعاملات مع هذه الأطراف.	٥٥٠

### التوضيح ١٢.٠-١

**تقييم المخاطر**

تحديد الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك التغيرات عن الفترات السابقة  
فهم طبيعة ومدى والغرض من المعاملات  
النظر في احتمالية الإحتيال  
البقاء فقط لمعاملات الأطراف ذات العلاقة طوال التدقيق  
النظر في المخاطر الهامة

**الاستجابة للمخاطر**

هل تشير أي ظروف حددها المدقق إلى مشاركة الأطراف ذات العلاقة؟  
الحصول على أدلة تدعم توكيدات الإدارة حول طبيعة ومدى والغرض من المعاملات  
إذا كانت خارج سير العمل الإعتيادي، أنظر في أهمية المعاملات  
النظر في قياس والإعتراف بالمعاملات والأرصدة  
النظر في الإحتيال المحتمل

**الإبلاغ**

هل تم الحصول على أدلة كافية ومناسبة؟  
هل هناك وجود لخطأ جوهري؟  
هل إفصاح البيان المالي مناسب؟  
الحصول على إقرارات من الإدارة  
الإبلاغ عن أي نتائج

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ٩	<p>تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:-</p> <p>(أ) بصرف النظر عن تحديد إطار إعداد التقارير المالية المطبق للمتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة أم لا، يتمثل هدف المدقق في الحصول على فهم حول علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة يكفي ليكون قادراً على ما يلي:-</p> <p>(١) تتميز عوامل مخاطرة الاحتيال، إن وجدت، الناشئة من علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة المرتبطة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال؛ و</p> <p>(٢) بالإستناد إلى أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، التوصل إلى ما إذا كانت البيانات المالية، إلى الحد الذي تتأثر فيه بتلك العلاقات والمعاملات:-</p> <p>أ. تحقق العرض العادل (في حال تطبيق أطر العرض العادل)؛ أو</p> <p>ب. غير مضللة (في حال تطبيق أطر الإمتثال)؛</p> <p>(ب) بالإضافة إلى ذلك، حيث يحدد إطار إعداد التقارير المالية المطبق للمتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، يتمثل هدف المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة ومحاسبتها والإفصاح عنها بالشكل المناسب في البيانات المالية وفقاً لذلك الإطار.</p>

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١٠	<p>لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:-</p> <p>(أ) معاملة على أساس تجاري - معاملة يتم إجراؤها بناءً على بنود وشروط بين بائع راغب ومشتري راغب غير مرتبطين ببعضهما البعض ويعملان بشكل مستقل عن بعضهما البعض ويسعيان إلى تحقيق أفضل المصالح.</p> <p>(ب) الطرف ذو العلاقة - طرف يكون إما: (المرجع: الفقرة ٤-٧)</p> <p>(١) طرفاً ذا علاقة وفقاً لما هو محدد في إطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ أو</p> <p>(٢) حيث يحدد إطار إعداد التقارير المالية المطبق الحد الأدنى من المتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة أو لا يحدد أية متطلبات:-</p> <p>أ. شخصاً أو منشأة أخرى تتمتع بسيطرة أو تأثير هام، سواءً بشكل مباشر أم غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر، على المنشأة المُعدّة للتقارير المالية؛</p> <p>ب. منشأة أخرى بحيث تتمتع المنشأة المُعدّة للتقارير المالية بسيطرة أو تأثير هام عليها؛ سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط واحد أو أكثر؛ أو</p> <p>ج. منشأة أخرى تقع تحت سيطرة مشتركة مع المنشأة المُعدّة للتقارير المالية من خلال:-</p> <p>١. ملكية سيطرة مشتركة؛</p> <p>٢. مالكين مكونين من أفراد عائلة مقربين؛ أو</p> <p>٣. إدارة رئيسية مشتركة.</p> <p>ومع ذلك، لا تعتبر المنشآت التي تقع تحت سيطرة مشتركة من قبل الدولة (أي الحكومة الوطنية أو الإقليمية أو المحلية) مرتبطة ببعضها البعض إلا في حال شاركت في معاملات هامة أو قامت بمشاركة المصادر إلى حد هام مع بعضها الآخر.</p>

## ١.١٢ لمحة عامة

بما أنّ الأطراف ذات العلاقة ليسوا مستقلين عن بعضهم الآخر، توجد غالباً مخاطر أخطاء جوهرية خلال معاملات الأطراف ذات العلاقة أعلى من تلك المعاملات مع الأطراف التي ليست ذات علاقة. وعلاوة على ذلك، تحتوي أطر إعداد التقارير المالية غالباً على متطلبات محاسبة وإفصاح فيما يخص معاملات وأرصدة الطرف ذو

العلاقة. وتهدف تلك المتطلبات إلى تزويد مستخدمي البيان المالي بفهمٍ لطبيعة تلك المعاملات/ الأرصدة والتأثيرات الفعلية أو المحتملة.

ويبين التوضيح أدناه بعض عوامل المخاطرة المحتملة المتعلقة بمعاملات الأطراف ذات العلاقة.

### التوضيح ١٢. ١-١

الوصف	
المعاملات المعقدة بشكل مبالغ فيه	قد تعمل الأطراف ذات العلاقة من خلال مجموعة شاملة ومعقدة من العلاقات والتركيبيات.
العلاقات والمعاملات غير المحددة	<ul style="list-style-type: none"> <li>• قد يتم إخفاء علاقات الأطراف ذات العلاقة، حيث أنها تمثل فرصة أكبر للتواطؤ أو التستر أو التلاعب من قبل الإدارة.</li> <li>• قد تكون أنظمة معلومات المنشأة غير فعالة في تحديد أو تلخيص المعاملات والأرصدة مستحقة السداد بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة الخاصة بها.</li> <li>• قد لا تكون الإدارة على دراية بوجود جميع علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.</li> </ul>
غير منفذة ضمن ممارسات العمل العادية	قد لا تكون معاملات الأطراف ذات العلاقة منفذة بموجب أحكام وشروط السوق الإعتيادية مثل تلك أعلاه؛ أو أقل من القيمة العادلة؛ أو حتى دون تبادل الاعتبار بتاتاً.

وتعتبر الإدارة مسؤولة عن تحديد والإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة والمحاسبة للمعاملات. وتتطلب تلك المسؤولية من الإدارة تنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية المناسبة لضمان أن يتم تحديد وتسجيل المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة في نظام المعلومات بالشكل المناسب، وأن يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية.

ويُعدّ المدقق مسؤولاً عن البقاء متيقظاً لمعلومات الأطراف ذات العلاقة عند مراجعة السجلات أو الوثائق خلال التدقيق. ويتضمن ذلك تفتيش وثائق أساسية معينة، ولكن دون أن يتطلب ذلك تحقيقاً شاملاً للسجلات والوثائق لتحديد الأطراف ذات العلاقة بوجه خاص.

وفي المنشآت الأصغر حجماً، من المرجح أن تكون هذه الإجراءات أقل تعقيداً وغير رسمية. وقد لا تملك الإدارة بسهولة معلومات حول الأطراف ذات العلاقة (بجانب من غير المرجح أن يتم تصميم أنظمة محاسبية لتحديد الأطراف ذات العلاقة)، ولذلك قد يحتاج المدقق لإجراء استعلامات ومراجعة حسابات مع أطراف محددة..الخ بحيث تتعدى السجلات والإفصاحات المحاسبية داخل الحسابات.

### أطر إعداد التقارير المالية

بما أنّ الأطراف ذات العلاقة ليسوا مستقلين عن بعضهم الآخر، تضع العديد من أطر إعداد التقارير المالية متطلبات محاسبية وإفصاح محددة لعلاقات ومعاملات وأرصدة الأطراف ذات العلاقة. ويمكن ذلك مستخدمي البيانات المالية من فهم طبيعتها وتأثيراتها الفعلية أو المحتملة على البيانات المالية.

وحيث يضع إطار إعداد التقارير المالية المطبق متطلبات المحاسبة والإفصاح المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، تقع على عاتق المدقق مسؤولية تنفيذ إجراءات تدقيق تحدد وتقيم وتستجيب لمخاطر الأخطاء الجوهرية الناشئة عن إخفاق المنشأة في المحاسبة والإفصاح بشكل مناسب عن علاقات أو معاملات أو أرصدة الأطراف ذات العلاقة وفقاً لمتطلبات ذلك الإطار.

وحيث يضع إطار إعداد التقارير المالية المطبق حد أدنى من المتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة أو لا يحدد أية متطلبات، لا يزال المدقق بحاجة إلى الحصول على فهم كافٍ لعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة ليكون قادراً على إستنتاج ما إذا كانت البيانات المالية، بقدر ما يتم التأثير عليها من تلك العلاقات والمعاملات:-

- تحقق العرض العادل (لأطر العرض العادل)؛ أو
- غير مضللة (لأطر الإمتثال).

وعند تحديد المعلومات التي تشير إلى وجود علاقات أو معاملات للأطراف ذات العلاقة، والتي لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها مسبقاً من قبل الإدارة، يُطلب من المدقق تحديد ما إذا كانت الظروف السابقة تؤكد وجود مثل تلك العلاقات أو المعاملات.

ويقدم معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ إرشادات حول مسؤولية المدقق وإجراءات التدقيق المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة والمعاملات مع تلك الأطراف.

### التوضيح ١.١٢-٢

الوصف	مسؤولية المدقق حين
<p>قم بالحصول على فهم كافٍ لعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة للمنشأة من أجل:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• إدراك عوامل مخاطرة الاحتيال، إن وجدت، الناشئة من علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة والتي تُعدّ ذات علاقة بتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال؛</li> <li>• استنتاج، بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، ما إذا كانت البيانات المالية، بقدر ما يتم التأثير عليها من تلك العلاقات والمعاملات، تحقق العرض العادل (لأطر العرض العادل)؛ أو غير مضللة (لأطر الإمتثال).</li> </ul>	يضع إطار إعداد التقارير المالية المطبق حد أدنى من المتطلبات أو لا يحدد أية متطلبات
<p>بالإضافة إلى الخطوات المذكورة أعلاه، قم بالحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة للإمتثال لمتطلبات المحاسبة والإفصاح المحددة لعلاقات ومعاملات وأرصدة الأطراف ذات العلاقة.</p>	يبين إطار إعداد التقارير المالية المطبق المتطلبات

### ٢.١٢ تقييم المخاطرة

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
<p>كجزء من إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة التي يقتضي معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) ومعيار التدقيق الدولي ٢٤٠ تأديتها من قبل المدقق خلال عملية التدقيق، ينبغي أن يؤدي المدقق إجراءات التدقيق والأنشطة ذات العلاقة المحددة في الفقرات ١٢-١٧ من أجل الحصول على معلومات ذات علاقة بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة. (المرجع: الفقرة ٨)</p>	معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١١
<p>ينبغي أن يشمل نقاش فريق العملية الذي يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) ومعيار التدقيق الدولي ٢٤٠ على اعتبار خاص لقابلية تعرض البيانات المالية لخطأ جوهري ناجم عن احتيال أو خطأ قد ينتج عن علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. (المرجع: الفقرتان ٩١-١٠)</p>	معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١٢
<p>ينبغي أن يسأل المدقق الإدارة عن الأمور التالية:-</p> <p>(أ) هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة، بما في ذلك التغيرات عن الفترة السابقة؛ (المرجع: الفقرات ١١١-١٤٤)</p> <p>(ب) طبيعة العلاقات بين المنشأة وهذه الأطراف ذات العلاقة؛</p> <p>(ج) ما إذا أجرت المنشأة أي معاملات مع هذه الأطراف ذات العلاقة خلال الفترة، وفي حال حصل ذلك، يستفسر المدقق عن نوع وهدف هذه المعاملات.</p>	معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١٣
<p>ينبغي أن يستفسر المدقق من الإدارة والأشخاص الآخرين الذين يعملون في المنشأة ويؤدي إجراءات تقييم المخاطر الأخرى التي تعتبر مناسبة من أجل الحصول على فهم حول أنظمة الرقابة، إن وجدت، التي وضعتها الإدارة من أجل: (المرجع: الفقرات ١٥٠-٢٠٠)</p> <p>(أ) تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة ومحاسبتها والإفصاح عنها وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق؛</p> <p>(ب) تصريح إجراء معاملات وترتيبات هامة مع الأطراف ذات العلاقة والمصادقة عليها؛ (المرجع: الفقرة ٢١١)</p> <p>(ج) تصريح إجراءات معاملات وترتيبات هامة دون إتباع ممارسات العمل العادية والمصادقة عليها.</p>	معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١٤
<p>ينبغي أن يبقى المدقق متيقظاً أثناء عملية التدقيق عند فحص السجلات أو الوثائق للترتيبات أو المعلومات الأخرى التي قد تدل على وجود علاقات ومعاملات للأطراف ذات العلاقة لم تحدها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق. (المرجع: الفقرتان ٢٢٢-٢٣٤)</p> <p>وينبغي أن يفحص المدقق على وجه الخصوص الأمور التالية بحثاً عن مؤشرات على وجود علاقات ومعاملات للأطراف ذات العلاقة لم تحدها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق:-</p>	معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١٥

<p>(أ) المصادقات البنكية والقانونية التي تم الحصول عليها كجزء من إجراءات المدقق؛  (ب) محاضر إجتماعات المساهمين ومحاضر إجتماعات المكلفين بالحوكمة؛ و  (ج) السجلات أو الوثائق الأخرى التي يرى المدقق أنها ضرورية في ظروف المنشأة.</p>	
<p>إذا حدد المدقق معاملات هامة تم إجراؤها دون إتباع ممارسات العمل العادية عند أداء إجراءات التدقيق التي تقتضيها الفقرة ١٥ أو عن طريق إجراءات التدقيق الأخرى، ينبغي أن يسأل المدقق الإدارة عن الأمور التالية: (المرجع: الفقرتان ٢٤١-٢٥١)  (أ) طبيعة تلك المعاملات؛ (المرجع: الفقرة ٢٦١)  (ب) ما إذا كانت الأطراف ذات العلاقة مشتركة في تلك المعاملات. (المرجع: الفقرة ٢٧١)</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٥٥٠  الفقرة ١٦</p>
<p>ينبغي أن يشارك المدقق المعلومات ذات العلاقة التي حصل عليها فيما يخص الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة مع أعضاء فريق العملية. (المرجع: الفقرة ٢٨١)</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٥٥٠  الفقرة ١٧</p>
<p>لدى تحقيق المتطلب الذي يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) والمتمثل في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، ينبغي أن يحدد ويقيم المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة ويحدد ما إذا كانت أي من تلك المخاطر تشكل مخاطر هامة. ولدى تحديد ذلك، ينبغي أن يتعامل المدقق مع معاملات الأطراف ذات العلاقة الهامة المحددة التي تم إجراؤها دون إتباع ممارسات العمل العادية للمنشأة على أنها تؤدي إلى ظهور مخاطر هامة.</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٥٥٠  الفقرة ١٨</p>
<p>في حال وجد المدقق عوامل مخاطرة الاحتيال (بما في ذلك الظروف المتعلقة بوجود طرف ذي علاقة لديه تأثير مهيم) لدى أداء إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة المرتبطة بالأطراف ذات العلاقة، فينبغي أن يأخذ المدقق تلك المعلومات بعين الاعتبار عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الاحتيال وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٤٠. (المرجع: الفقرة ٦١ و ٢٩٩-٣٠٠)</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٥٥٠  الفقرة ١٩</p>

ولتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المتعلقة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، يضع المدقق في الاعتبار المسائل المبينة أدناه.

### التوضيح ١٢. ١-٢

الوصف	تحديد مخاطر
<p>الاستعلام حول:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• هوية الأطراف ذات العلاقة، بما في ذلك التغييرات عن الفترة السابقة.</li> <li>• طبيعة العلاقات بين المنشأة والأطراف ذات العلاقة.</li> <li>• نوع وغرض أية معاملات مع الأطراف ذات العلاقة.</li> <li>• أنظمة الرقابة، إن وجدت، التي وضعتها الإدارة من أجل:-</li> <li>• تحديد ومحاسبة والإفصاح عن علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة وفقاً لأطر إعداد التقارير المالية المطبقة؛</li> <li>• تصريح المعاملات والترتيبات الهامة مع الأطراف ذات العلاقة والموافقة عليها؛ و</li> <li>• تصريح المعاملات والترتيبات الهامة خارج ممارسات العمل العادية والموافقة عليها.</li> </ul>	<p>تناول وجود/ طبيعة/ آثار معاملات الأطراف ذات العلاقة</p>
<p>قم بالمناقشة مع فريق العملية قابلية تعرض البيانات المالية لخطأ جوهري بسبب احتيال أو خطأ ناتج عن علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة.</p> <p>وضع في الاعتبار أيضاً ما إذا حدثت هيمنة الإدارة من قبل شخص واحد أو مجموعة صغيرة من الأشخاص دون أنظمة رقابة مُوضوعة. وتتضمن مؤشرات التأثير المهيم:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• إعتراض الأطراف ذات العلاقة على قرارات تجارية هامة وُضعت من قبل الإدارة أو من أولئك المكلفين بالحوكمة؛</li> <li>• إحالة المعاملات الهامة إلى الأطراف ذات العلاقة للموافقة النهائية؛</li> <li>• قلة أو عدم وجود المناقشات بين الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة فيما يخص العروض التجارية الموضوعية من قبل الأطراف ذات العلاقة؛</li> </ul>	<p>النظر في الاحتيال المحتمل</p>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• تُدرّج مراجعة المعاملات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة (أو أحد أفراد أسرة الأطراف ذات العلاقة المقربين) والمصادقة عليها باستقلالية.</li> </ul> <p>وقد يوجد التأثير المهيمن أيضاً في بعض الحالات إذا لعبت الأطراف ذات العلاقة دوراً قيادياً في تأسيس المنشأة واستمر بالقيام بذلك الدور في إدارة المنشأة.</p> <p>وإذا تم تحديد عوامل مخاطرة الاحتيال، قم بعمل تقييم لمخاطر الأخطاء الجوهرية. وإذا أمكن حدوث مخاطرة خطأ جوهري، قم بوضع إستجابة التدقيق المناسبة.</p>	
<p>عند تفتيش السجلات أو الوثائق، إبقى يقظاً دائماً لعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة غير المفصح عنها. ويوجه خاص، قم بتفتيش السجلات والوثائق التالية للأطراف ذات العلاقة والتي لم يتم تحديدها أو الإفصاح عنها مسبقاً:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• المصادقات البنكية والقانونية التي تم الحصول عليها؛</li> <li>• محاضر اجتماعات المساهمين وأولئك المكلفين بالحوكمة؛ و</li> <li>• السجلات أو الوثائق الأخرى التي يرى المدقق أنها ضرورية في ظروف المنشأة.</li> </ul> <p>وقم دائماً بمشاركة المعلومات التي تم الحصول عليها حول علاقات الأطراف ذات العلاقة المحتملة مع أعضاء الفريق الآخرين.</p>	<p><b>البقاء يقظاً عند تفتيش السجلات أو الوثائق</b></p>
<p>تؤدي معاملات الأطراف ذات العلاقة الهامة خارج ممارسات العمل العادية إلى مخاطر هامة.</p>	<p><b>تحديد المخاطر الهامة</b></p>

### نقطة للتأمل

في المنشآت الأصغر حجماً، يمكن أن يكون تحديد معاملات الأطراف ذات العلاقة صعباً على الأغلب، وإذا استخدم العميل حزمة برمجيات معيارية لتسجيل المعاملات، ضع في الاعتبار الحصول على نسخة إلكترونية للمعاملات، وتحويلها إلى جدول بيانات إلكتروني. وباستخدام ميزات الفرز وتكوين معيار للإختيار، قد يصبح من الممكن الحصول على معلومات حول الزبائن/ الموردين ذوي المعاملات القليلة ولكن الكبيرة، أو تلك المعاملات الهامة التي تكون ذات حجم أو طبيعة غير عادية.

### ٣.١٢ إستجابة المخاطرة

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
<p>كجزء من المتطلب الذي يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ المتمثل في إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة، يقوم المدقق بتصميم وأداء إجراءات تدقيق إضافية من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة. وينبغي أن تشمل إجراءات التدقيق هذه على تلك الإجراءات التي تقتضيها الفقرات ٢١-٢٤. (المرجع: الفقرات ٣١١-٣٤١)</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ٢٠</p>
<p>في حال وجد المدقق ترتيبات أو معلومات تشير إلى وجود علاقات ومعاملات للأطراف ذات العلاقة لم تحدها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق، فينبغي أن يحدد المدقق ما إذا كانت الظروف السابقة تؤكد على وجود تلك العلاقات أو المعاملات.</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ٢١</p>
<p>في حال وجد المدقق معاملات خاصة بالأطراف ذات العلاقة أو بطرف هام ذي علاقة لم تحدها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق، فينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:-</p> <p>(أ) إبلاغ أعضاء فريق العملية الآخرين بالمعلومات ذات العلاقة فوراً؛ (المرجع: الفقرة ٣٥١)</p> <p>(ب) حيث يحدد إطار إعداد التقارير المالية المطبق المتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، ينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:-</p> <p>(١) يطلب من الإدارة تحديد كافة المعاملات التي تم إجراؤها مع أطراف ذات علاقة تم تحديدها مؤخراً ليجري المدقق تقييماً آخر لها؛ و</p> <p>(٢) الاستعلام عن السبب وراء فشل أنظمة رقابة المنشأة على علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة في التمكن من تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة أو الإفصاح عنها؛</p> <p>(ج) أداء إجراءات تدقيق فعالة ومناسبة فيما يتعلق بمعاملات أطراف ذات علاقة تم تحديدها مؤخراً أو معاملات طرف هام ذي علاقة؛ (المرجع: الفقرة ٣٦١)</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ٢٢</p>

<p>(د) إعادة النظر في المخاطرة التي تتمثل في احتمالية وجود معاملات للأطراف ذات العلاقة الأخرى أو طرف هام ذي علاقة لم تحدها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق، وأداء إجراءات تدقيق إضافية حسبما تقتضي الضرورة؛ و</p> <p>(هـ) في حال تبين أن عدم الإفصاح من قبل الإدارة كان متعمداً (وبالتالي دليلاً على وجود مخاطر خطأ جوهري ناجم عن الاحتيال)، ينبغي أن يقيم المدقق المدلولات المتعلقة بعملية التدقيق. (المرجع: الفقرة ٣٧أ)</p>	
<p>فيما يتعلق بمعاملات الطرف الهام ذي العلاقة التي تم إجراؤها دون إتباع ممارسات العمل العادية، ينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:-</p> <p>(أ) تفحص العقود والإتفاقيات السابقة، إن وجدت، وتقييم ما إذا:-</p> <p>(١) كانت المبادئ الأساسية (أو الإفتقار إليه) المتعلقة بالمعاملة يشير إلى احتمالية إجرائها من أجل الإشتراك في إعداد تقارير مالية احتيالية أو لإخفاء سوء توزيع الأصول؛ (المرجع: الفقرتان ٣٨أ-٣٩أ)</p> <p>(٢) كانت بنود المعاملات متوافقة مع توضيحات الإدارة؛ و</p> <p>(٣) تمت محاسبة المعاملات والإفصاح عنها بالشكل المناسب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق؛</p> <p>(ب) الحصول على أدلة تدقيق حول تصريح إجراء المعاملات والمصادقة عليها بالشكل المناسب. (المرجع: الفقرتان ٤٠أ-٤١أ)</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ٢٣</p>
<p>في حال أوردت الإدارة توكيداً في البيانات المالية يشير إلى إجراء معاملة لطرف ذي علاقة بموجب بنود مكافئة لتلك السائدة في معاملة على أساس تجاري، فينبغي أن يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ذلك التوكيد. (المرجع: الفقرات ٤٢أ-٤٥أ)</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ٢٤</p>

وفي الاستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المحددة المتعلقة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، يضع المدقق في الاعتبار المسائل المبيّنة أدناه.

### التوضيح ١٢. ٣-١

الوصف	النظر في
<ul style="list-style-type: none"> <li>• تحديد ما إذا كانت الظروف السابقة تؤكد وجودها؛</li> <li>• إبلاغ فريق العملية بالمعلومات ذات العلاقة بشكل فوري؛</li> <li>• إذا لم يتم مسبقاً تحديد الأطراف ذات العلاقة، قم بالسؤال عن السبب. وضع في الاعتبار:-</li> <li>- إخفاق أي من أنظمة رقابة تحديد الأطراف ذات العلاقة؛</li> <li>- الاحتيال (عدم الإفصاح من قبل الإدارة والذي يبدو متعمداً)؛</li> <li>• إعادة النظر في المخاطرة التي تتمثل في احتمالية وجود معاملات للأطراف ذات العلاقة الأخرى أو طرف هام ذو علاقة لم تحدها أو تفصح عنها الإدارة مسبقاً للمدقق، وأداء إجراءات تدقيق إضافية حسبما تقتضي الضرورة؛ و</li> <li>• أداء إجراءات التدقيق الجوهرية المناسبة.</li> </ul>	<p>حيث يحدد المدقق الترتيبات أو المعلومات التي تشير إلى وجود علاقات أو معاملات لطرف ذو علاقة</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• تفحص العقود والإتفاقيات السابقة، إن وجدت، وتقييم ما إذا كانت:-</li> <li>- المبادئ الأساسية تشير إلى إعداد تقارير مالية احتيالية محتملة أو إخفاء لسوء توزيع الأصول؛</li> <li>- كانت بنود المعاملات متوافقة مع توضيحات الإدارة؛ و</li> <li>- تمت محاسبة المعاملات والإفصاح عنها بالشكل المناسب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ و</li> <li>• ضمان أن تكون المعاملات قد تم تصريحها والمصادقة عليها بالشكل المناسب.</li> </ul>	<p>معاملات الأطراف ذات العلاقة الهامة خارج ممارسات العمل العادية</p>
<p>الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة عن توكيدات الإدارة حول طبيعة ومدى معاملات الأطراف ذات العلاقة.</p> <p>النظر فيما إذا كانت المصادقة الخارجية للأرصدة تقدم أدلة موثوقة.</p> <p>النظر في تحصيل وتقييم أرصدة نهاية الفترة.</p>	<p>توكيدات الإدارة</p>

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
<p>لدى تكوين رأي حول البيانات المالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)، ينبغي أن يقيم المدقق الأمور التالية:- (المرجع: الفقرة ٤٦١)</p> <p>(أ) ما إذا تمت محاسبة العلاقات والمعاملات المحددة للأطراف ذات العلاقة والإفصاح عنها بالشكل المناسب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية؛ و (المرجع: الفقرة ٤٧١)</p> <p>(ب) ما إذا كانت تأثيرات علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة:-</p> <p>(١) تحول دون تحقيق البيانات المالية للعرض العادل (في حال تطبيق أطر العرض العادل)؛ أو</p> <p>(٢) تجعل البيانات المالية مضللة (في حال تطبيق أطر الإمتثال).</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ٢٥</p>
<p>حيث يحدد إطار إعداد التقارير المالية المطبق المتطلبات المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، ينبغي أن يحصل المدقق على إقرارات خطية من الإدارة و، حيث يكون مناسباً، من أولئك المكلفين بالحوكمة، فيما يخص:- (المرجع: الفقرتان ٤٨١-٤٩١)</p> <p>(أ) قيامهم بالإفصاح إلى المدقق عن هوية الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة وكافة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة التي يعملون بها؛ و</p> <p>(ب) قيامهم بمحاسبة تلك العلاقات والمعاملات والإفصاح عنها بالشكل المناسب وفقاً لمتطلبات إطار العمل.</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ٢٦</p>
<p>في حال مشاركة كافة المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، ينبغي أن يتصل المدقق معهم بشأن المسائل الهامة الناشئة أثناء عملية التدقيق فيما يخص الأطراف ذات العلاقة بالمنشأة. (المرجع: الفقرة ٥٠١)</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ٢٧</p>
<p>ينبغي أن يورد المدقق في وثائق التدقيق أسماء الأطراف المحددة ذات العلاقة وطبيعة علاقات الأطراف ذات العلاقة.</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ٢٨</p>

ويضع المدقق في الاعتبار المسائل التالية.

#### التوضيح ٤.١٢-١

الوصف	النظر في
<ul style="list-style-type: none"> <li>• قم بتوثيق أسماء الأطراف ذات العلاقة المحددين وطبيعة علاقات الأطراف ذات العلاقة؛ و</li> <li>• إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة بأي مسائل هامة تبرز خلال عملية التدقيق وتتعلق بالأطراف ذات العلاقة.</li> </ul>	<p>التوثيق والإبلاغ</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• قم بالحصول على إقرارات خطية من الإدارة (وأولئك المكلفين بالحوكمة) بأن:-</li> <li>• جميع الأطراف ذات العلاقة والمعاملات قد تم الإفصاح عنها؛ و</li> <li>• أن مثل تلك العلاقات والمعاملات تم محاسبتها والإفصاح عنها بالشكل المناسب في البيانات المالية.</li> </ul>	<p>الحصول على إقرارات الإدارة</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• قم بتعديل تقرير المدقق إذا:-</li> <li>• لم يكن من الممكن الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تتعلق بالأطراف ذات العلاقة والمعاملات؛ أو</li> <li>• لم يعتبر إفصاح الإدارة في البيانات المالية (كما هو مطلوب من خلال الإطار المالي) كافياً.</li> </ul>	<p>تحديد ما إذا كان رأي المدقق بحاجة إلى تعديل</p>

## ١٣. الأحداث اللاحقة

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة	٥٦٠

المفردة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معايير التدقيق الدولي ٥٦٠ المفردة ٤	تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:- (أ) الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الأحداث اللاحقة بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق والتي تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها تتعكس بالشكل المناسب في تلك البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ و (ب) الإستجابة بالشكل المناسب للحقائق التي يصبح المدقق على علم بها بعد تاريخ إصدار التقرير والتي لو علم بها المدقق في ذلك التاريخ، لربما أدت إلى تعديل تقرير المدقق.

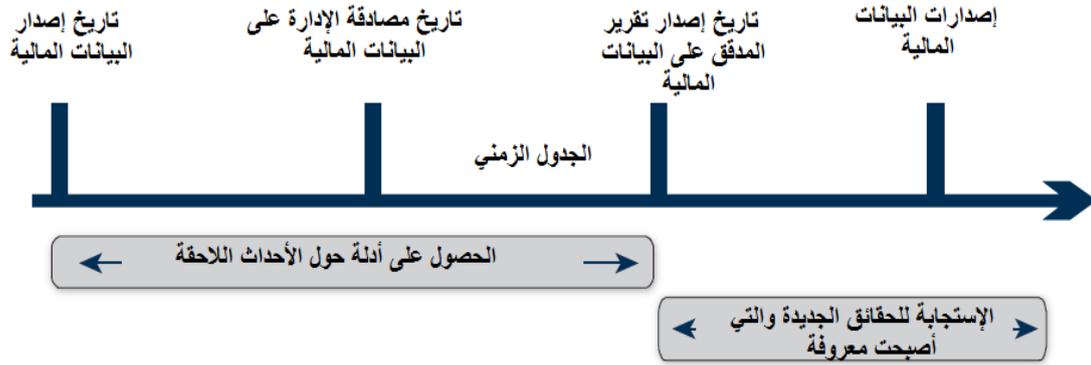
المفردة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معايير التدقيق الدولي ٥٦٠ المفردة ٥	لأهداف معايير التدقيق الدولية يكون للمصطلحات المبينة أدناه المعاني التالية:- (أ) تاريخ إصدار البيانات المالية - تاريخ نهاية آخر فترة تمت تغطيتها في البيانات المالية. (ب) تاريخ المصادقة على البيانات المالية - التاريخ الذي تم فيه إعداد كافة البيانات التي تتألف منها البيانات المالية بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، وتأكيد الأشخاص المعينين الذين يتمتعون بسلطة معترف بها على تحمل مسؤولية البيانات. (المرجع: الفقرة ٢أ) (ج) تاريخ إصدار تقرير المدقق - التاريخ الذي يضعه المدقق على التقرير المتعلق بالبيانات المالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح). (المرجع: الفقرة ٣) (د) تاريخ إصدار البيانات المالية - التاريخ الذي يتم فيه توفير تقرير المدقق والبيانات المالية المدققة للأطراف الخارجية. (المرجع: الفقرتان ٤أ-٥) (هـ) الأحداث اللاحقة - الأحداث التي تحصل بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق، والحقائق التي يصبح المدقق على علم بها بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق.

## ١.١٣ لمحة عامة

يقدم هذا المعيار توجيهاً حول مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة.

وتقع الأحداث اللاحقة بعد تاريخ البيانات المالية (تاريخ نهاية الفترة). ويبين التوضيح أدناه تواريخ أخرى رئيسية في إعداد وتدقيق وإصدار البيانات المالية.

## التوضيح ١.١٣ - ١



وتنسب "الأحداث اللاحقة" إلى:-

- الأحداث التي وقعت بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق؛ و
- الحقائق التي أصبحت معروفة للمدقق بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق.

إيضاح: لا يتعامل المعيار الدولي للتدقيق ٥٦٠ (المنقح) مع المسائل المرتبطة بالمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المدقق. تم تناول ذلك في المعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ (المنقح). ومع ذلك، قد تلقي تلك المعلومات الأخرى الضوء على أحداث لاحقة تقع داخل نطاق المعيار الدولي للتدقيق ٥٦٠ (المنقح).

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
ينبغي أن يؤدي المدقق إجراءات تدقيق مصممة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن كافة الأحداث اللاحقة بين تاريخ إصدار البيانات المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق والتي تتطلب تعديل البيانات المالية أو الإفصاح عنها قد تم تحديدها.	معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ٦
ومع ذلك، لا يُتوقع من المدقق أداء إجراءات تدقيق إضافية فيما يتعلق بالمسائل التي وفرت إجراءات التدقيق المطبقة مسبقاً استنتاجات مرضية حولها. (المرجع: الفقرة ٦أ)	
ينبغي أن يؤدي المدقق الإجراءات التي تقتضيها الفقرة ٦ بحيث تغطي الفترة الممتدة من تاريخ إصدار البيانات المالية حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق، أو أقرب فترة ممكنة. وينبغي أن ينظر المدقق في تقييم المخاطر لدى تحديد طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق هذه، والتي تتضمن الأمور التالية: (المرجع: الفقرتان ٧أ-٨أ)	معيار التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ٧
(أ) الحصول على فهم حول أية إجراءات وضعتها الإدارة لضمان تحديد الأحداث اللاحقة.	
(ب) سؤال الإدارة و، حيث يكون مناسباً، المكلفين بالحوكمة حول ما إذا حصلت أية أحداث لاحقة قد تؤثر على البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ٩أ)	
(ج) قراءة محاضر الاجتماعات، إن وجدت، المنعقدة بين مالك المنشأة والإدارة والمكلفين بالحوكمة بعد تاريخ إصدار البيانات المالية والاستعلام عن المسائل التي تمت مناقشتها في أية إجتماعات لا تتوفر محاضر خاصة بها بعد (المرجع: الفقرة ١٠أ)	
(د) قراءة أحدث بيانات مالية مرحلية لاحقة خاصة بالمنشأة، إن وجدت.	

<p>في حال حدد المدقق أحداثاً تتطلب تعديل البيانات المالية نتيجة للإجراءات المؤداة بموجب الفقرتان ٦ و٧، فينبغي أن يحدد المدقق ما إذا انعكس كل حدث بالشكل المناسب في هذه البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ٨</p>
<p>ينبغي أن يطلب المدقق من الإدارة وحيث يكون مناسباً، من المكلفين بالحوكمة تزويده بإقرار خطي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٥٨٠ حول تعديل أو الإفصاح عن كافة الأحداث الحاصلة بعد تاريخ إصدار البيانات المالية والتي يقتضي إطار إعداد التقارير المالية المطبق تعديلها أو الإفصاح عنها.</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ٩</p>
<p>لا يقع على عاتق المدقق أي التزام بأن يؤدي أية إجراءات تدقيق تتعلق بالبيانات المالية بعد تاريخ إصدار التقرير. ومع ذلك، في حال علم المدقق بحقيقة ما، بعد تاريخ إصدار التقرير وقبل تاريخ إصدار البيانات المالية، لو أنه علم بها في تاريخ إصدار التقرير لكانت قد أدت إلى تعديله للتقرير، فينبغي أن يقوم المدقق بما يلي: (المرجع: الفقرتين ١١١-١٢٠)</p> <p>(أ) مناقشة المسألة مع الإدارة وحيث يكون مناسباً، مع المكلفين بالحوكمة.</p> <p>(ب) تحديد ما إذا تحتاج البيانات المالية إلى تعديل، وإذا كان الحال كذلك.</p> <p>(ج) الاستعلام عن الطريقة التي تنوي الإدارة تناول المسألة في البيانات المالية.</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ١٠</p>
<p>في حال قيام الإدارة بتعديل البيانات المالية، ينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:-</p> <p>(أ) تطبيق إجراءات التدقيق اللازمة في ظل الظروف على التعديل.</p> <p>(ب) ما لم تنطبق الظروف الواردة في الفقرة ١٢:-</p> <p>(١) ينبغي أن يمدد المدقق فترة تطبيق إجراءات التدقيق المشار إليها في الفقرتان ٦ و٧ حتى تاريخ إصدار تقرير المدقق الجديد؛ و</p> <p>(٢) ينبغي أن يقدم المدقق تقريراً جديداً حول البيانات المالية المعدلة. وينبغي عدم وضع تاريخ لتقرير المدقق الجديد سابق لتاريخ المصادقة على البيانات المالية المعدلة.</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ١١</p>
<p>عندما لا يمنع القانون أو النظام أو إطار إعداد التقارير المالية الإدارة من حصر تعديل البيانات المالية بالتأثيرات على الأحداث اللاحقة أو الأحداث التي تؤدي إلى التعديل وعندما لا يُمنع الأشخاص المسؤولون عن المصادقة على ذلك من حصر مصادقتهم بذلك التعديل، فيسمح للمدقق بحصر إجراءات التدقيق المتعلقة بالأحداث اللاحقة التي تقتضيها الفقرة ١١ (ب) (١) بذلك التعديل. وفي هذه الحالات، ينبغي أن يقوم المدقق إما:-</p> <p>(أ) بتعديل تقرير المدقق ليشمل تاريخاً إضافياً محصوراً بذلك التعديل بحيث يدل على أن إجراءات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة محصورة فقط بتعديل البيانات المالية الموضح في الإيضاح ذي العلاقة المرفق بالبيانات المالية؛ أو (المرجع: الفقرة ١٣٠)</p> <p>(ب) بتقديم تقرير جديد أو معدّل يشتمل على بيان في فقرة تأكيد على مسألة ما أو فقرات المسائل الأخرى يشير إلى أن إجراءات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة محصورة فقط بتعديل البيانات المالية كما هو موضح في الإيضاح ذي العلاقة المرفق بالبيانات المالية.</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ١٢</p>
<p>في بعض المناطق، قد لا يتعين على الإدارة بموجب القانون أو النظام أو إطار إعداد التقارير المالية إصدار بيانات مالية معدلة، وبالتالي، لا يحتاج المدقق إلى تقديم تقرير معدّل أو جديد. ومع ذلك، في حال عدم تعديل الإدارة للبيانات المالية في الظروف التي يعتقد المدقق بأنها تحتاج إلى تعديل، سيحصل ما يلي:- (المرجع: الفقرتان ١٤٠-١٥٠)</p> <p>(أ) في حال عدم تزويد المنشأة بعد تقرير المدقق، ينبغي أن يعدّل المدقق الرأي كما يقتضي معياري التدقيق الدولي ٧٠٥ ومن ثم يقدم تقرير المدقق؛ أو</p> <p>(ب) في حال تزويد المنشأة مسبقاً بتقرير المدقق، ينبغي أن يشعر المدقق الإدارة، وفي حال مشاركة كافة المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، أن يشعر المكلفين بالحوكمة، بعدم إصدارات البيانات المالية للأطراف الخارجية قبل إجراء التعديلات اللازمة. وفي حال إصدارها بعد ذلك دون إجراء التعديلات اللازمة، فينبغي أن يتخذ المدقق الإجراء المناسب محاولاً منع الاعتماد على تقرير المدقق. (المرجع: الفقرتان ١٦٠-١٧٠)</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ١٣</p>
<p>لا يقع على عاتق المدقق بعد إصدار البيانات المالية أي التزام فيما يخص أداء أية إجراءات تدقيق تتعلق بهذه البيانات. ومع ذلك، في حال علم المدقق بحقيقة ما بعد إصدار البيانات المالية، لو أنه علم بها في</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ١٤</p>

<p>تاريخ إصدار تقرير المدقق، وكانت قد أدت إلى تعديله للتقرير، فينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:-</p> <p>(أ) مناقشة المسألة مع الإدارة و، حيث يكون مناسباً، مع المكلفين بالحوكمة؛</p> <p>(ب) تحديد ما إذا تحتاج البيانات المالية إلى تعديل؛ وإذا كان الحال كذلك؛</p> <p>(ج) الاستعلام حول الطريقة التي تنوي الإدارة تناول المسألة في البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ١٨٨)</p>	
<p>في حال تعديل الإدارة للبيانات المالية، ينبغي أن يقوم المدقق بما يلي: (المرجع: الفقرة ١٩٤)</p> <p>(أ) تطبيق إجراءات التدقيق اللازمة في ظل الظروف على التعديل.</p> <p>(ب) مراجعة الخطوات التي اتخذتها الإدارة لضمان إعلام أي شخص إستلم البيانات المالية الصادرة مسبقاً وتقرير المدقق المتعلق بها بالحالة القائمة.</p> <p>(ج) ما لم تطبق الظروف الواردة في الفقرة ١٢:-</p> <p>(١) ينبغي أن يمدد المدقق فترة تنفيذ إجراءات التدقيق المشار إليها في الفقرتان ٦ و ٧ حتى تاريخ تقرير المدقق الجديد، ووضع تاريخ للتقرير الجديد غير سابق لتاريخ المصادقة على البيانات المالية المعدلة؛ و</p> <p>(٢) توفير تقرير جديد حول البيانات المالية المعدلة.</p> <p>(د) عندما تنطبق الظروف الواردة في الفقرة ١٢، يقوم المدقق بتعديل التقرير أو بتقديم تقرير جديد وفقاً لما تقتضيه الفقرة ١٢.</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ١٥</p>
<p>ينبغي أن يضع المدقق في التقرير الجديد أو المعدل فقرة تأكيد على مسألة ما أو فقرة تأكيد على المسألة (المسائل) الأخرى بالإشارة إلى وجود إيضاح مرفق بالبيانات المالية يناقش بشكل أكثر توسعاً السبب وراء تعديل البيانات المالية الصادرة سابقاً والتقرير السابق الذي أصدره المدقق.</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ١٦</p>
<p>في حال عدم اتخاذ الإدارة للخطوات اللازمة من أجل ضمان إعلام أي شخص استلم البيانات المالية الصادرة سابقاً بالحالة القائمة وعدم تعديل البيانات المالية في الظروف التي يعتقد المدقق بأنها تحتاج إلى تعديل، فينبغي أن يُشعر المدقق الإدارة وفي حال مشاركة كافة المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، أن يُشعر المكلفين بالحوكمة، بأنه سيحاول منع الإعتماد المستقبلي على تقرير المدقق. وفي حال عدم اتخاذ الإدارة أو المكلفين بالحوكمة لهذه الخطوات اللازمة رغم ذلك الإشعار، فينبغي أن يتخذ المدقق الإجراءات المناسبة لمحاولة منع الإعتماد على تقرير المدقق. (المرجع: الفقرة ٢٠١)</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٥٦٠ الفقرة ١٧</p>

### تاريخ المصادقة على البيانات المالية

قد يتم تحديد ذلك كما هو مبين في التوضيح أدناه.

#### التوضيح ١٣. ١-٢

<p>التاريخ السابق الذي قام أولئك أصحاب السلطة المعترف بها:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• بتحديد أن جميع البيانات التي تشمل البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، قد تم إعدادها؛ و</li> <li>• بتأكيد أنهم يتحملون المسؤولية عن تلك البيانات المالية.</li> </ul>	<p>تاريخ إصدار التقرير</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• الأفراد المخولون من قبل القانون أو النظام ويتبعون إجراءات مصادقة البيان المالي اللازمة؛ و</li> <li>• الأفراد الذين يتم تحديدهم من قبل المنشأة نفسها ويتبعون إجراءات مصادقة البيان المالي الخاصة بهم.</li> </ul>	<p>السلطة المعترف بها</p>
<p>لا تعتبر المصادقة النهائية للمساهمين ضرورية للمدقق حتى يستنتج بأن أدلة التدقيق الكافية والمناسبة والتي تبني رأي المدقق على البيانات المالية قد تم الحصول عليها.</p>	<p>الحاجة إلى مصادقة المساهمين</p>

وفي تحديد وجود الأحداث اللاحقة وتقييم آثارها، ينفذ المدقق الخطوات المبينة أدناه.

### التوضيح ١٣-١-٣

الإجراء	الوصف
تحديد أي أحداث لاحقة	<p>قم بأداء إجراءات التدقيق لتحديد أي أحداث لاحقة تتطلب تعديل، أو الإفصاح في البيانات المالية. ويتضمن ذلك:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• فهم إجراءات الإدارة (إن وجدت) لتحديد الأحداث اللاحقة؛</li> <li>• الاستعلام من الإدارة (وأولئك المكلفين بالحوكمة) حول:- <ul style="list-style-type: none"> <li>- الالتزامات أو القروض أو الضمانات الجديدة،</li> <li>- مبيعات أو استثمارات الأصول التي حدثت أو يتم التخطيط لها،</li> <li>- الزيادات في رأس المال أو إصدار أدوات النعم،</li> <li>- إتفاقيات للدمج أو التصفية،</li> <li>- الأصول التي وضعت الحكومة يدها عليها أو دُمرت (على سبيل المثال من خلال حريق أو فيضان)،</li> <li>- الإدعاءات والمطالبات والحالات الطارئة،</li> <li>- أية تعديلات محاسبية غير عادية تم القيام بها أو تدبرها،</li> <li>- أية أحداث وقعت والتي قد تثير الاستفهام حول مدى ملائمة فرضية المنشأة المستمرة.</li> <li>- أية أحداث ذات علاقة بقياس التقديرات أو الأحكام المنصوص عليها في البيانات المالية، و</li> <li>- أية أحداث ذات علاقة باسترداد الأصول؛</li> </ul> </li> <li>• قراءة محاضر الاجتماعات، إن وجدت، (بين الإدارة والمكلفين بالحوكمة) والمنعقدة بعد تاريخ إصدار البيانات المالية والاستعلام عن المسائل التي تمت مناقشتها في أية اجتماعات لا تتوفر محاضر خاصة بها بعد؛ و</li> <li>• قراءة أحدث بيانات مالية مرحلية لاحقة، إن وجدت.</li> </ul>

الإجراء	الوصف
الحصول على إقرارات خطية	<p>النظر فيما إذا قد كانت الإقرارات الخطية التي تغطي الأحداث اللاحقة الخاصة ضرورية لدعم أدلة التدقيق الأخرى، وبالتالي الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.</p>
تصبح الحقائق معروفة لدى المدقق (بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق ولكن قبل إصدار البيانات المالية)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• قم بمناقشة المسألة مع الإدارة (وأولئك المكلفين بالحوكمة)؛</li> <li>• قم بتحديد ما إذا كانت البيانات المالية بحاجة إلى التعديل، وإذا كانت كذلك:- <ul style="list-style-type: none"> <li>- الاستعلام كيف تنوي الإدارة تناول المسألة في البيانات المالية،</li> <li>- تنفيذ أي إجراءات تدقيق إضافية مطلوبة، و</li> <li>- إصدار تقرير مدقق جديد للبيانات المالية المعدلة. ويمكن أن يتضمن ذلك أيضاً وضع تاريخ مزدوج للتقرير، مقيداً بالتعديل (أنظر المجلد ١، الفصل ٢.١٣) أو متضمناً إبراز فقرة الموضوع.</li> </ul> </li> <li>• وعند عدم تعديل الإدارة للبيانات المالية، يُصدر المدقق رأي مدقق معدل.</li> <li>• إذا تم إصدار تقرير المدقق مسبقاً، قم بإبلاغ الإدارة (وأولئك المكلفين بالحوكمة) عدم إرسال البيانات المالية للأطراف الخارجية قبل إجراء التعديلات اللازمة.</li> <li>• وإذا تم إصدار البيانات المالية بالرغم من الإشعار الذي تم إبلاغه، قم باتخاذ الإجراء المناسب (بعد الرجوع إلى المستشار القانوني) للحيلولة دون الاعتماد على تقرير المدقق.</li> </ul>
تصبح الحقائق معروفة لدى المدقق (بعد إصدار البيانات المالية)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• قم بمناقشة المسألة مع الإدارة (وأولئك المكلفين بالحوكمة)؛</li> <li>• قم بتحديد ما إذا كانت البيانات المالية بحاجة إلى التعديل، وإذا كانت كذلك قم بالاستعلام كيف تنوي الإدارة تناول المسألة في البيانات المالية؛</li> <li>• في حال أجرت الإدارة تعديلات على البيانات المالية:- <ul style="list-style-type: none"> <li>- قم بإطالة إجراءات تدقيق الأحداث اللاحقة إلى تاريخ إصدار تقرير المدقق الجديد ما لم يتم</li> </ul> </li> </ul>

<p>تعديل تقرير المدقق من أجل إدراج تاريخ إضافي مفيد بالتعديل المعين (أنظر المجلد ١، الفصل ١٣، ٢)،</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- تنفيذ أي إجراءات تدقيق إضافية مطلوبة،</li> <li>- مراجعة إجراءات الإدارة لضمان إعلام أي أحد مُستلم للبيانات المالية وتقرير المدقق المُصدّرات مسبقاً بشأن هذا الوضع، و</li> <li>- تزويد التقرير الجديد للمدقق بالبيانات المالية المعدّلة؛</li> </ul> <p>• قم بإصدار تقرير مدقق جديد أو معدّل يتضمن "إبراز فقرة الموضوع" (أنظر المجلد ١، الفصل ١٣، ٢). وإذا لم تتخذ الإدارة الخطوات لضمان إعلام أي أحد مُستلم للبيانات المالية وتقرير المدقق المُصدّرات مسبقاً بشأن هذا الوضع:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- قم بإبلاغ الإدارة (وأولئك المكلفين بالحوكمة) بأن المدقق سيتخذ الإجراء المناسب للسعي في الحيلولة دون الاعتماد على تقرير المدقق؛</li> <li>• وفي حال لم تقم الإدارة (وأولئك المكلفين بالحوكمة) باتخاذ الخطوات اللازمة، بالرغم من الإشعار الذي تم إبلاغه، قم باتخاذ الإجراء المناسب (مثل الرجوع إلى المستشار القانوني) للحيلولة دون الاعتماد على تقرير المدقق.</li> </ul>	
--	--

### نقطة للتأمل

يصبّ إنهاء العمل اللازم لإصدار تقرير مدقق في الوقت المناسب في مصلحة كل من المدقق والعميل. ويقلل ذلك من مدى العمل المتضمن لتحديد وتقييم والإفصاح المحتمل للأحداث اللاحقة في البيانات المالية.

### ٢. ١٣ وضع تاريخ مزدوج

غالباً ما تؤدي الأحداث اللاحقة التي تصبح معروفة بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق إلى عمل تدقيق إضافي قد يؤثر في أرصدة الحساب والتقديرات المحاسبية والأحكام والإفصاحات الأخرى في البيانات المالية. وفي مثل تلك الحالات، يتم إصدار تقرير مدقق جديد لا يوضع له تاريخ قبل تاريخ مصادقة البيانات المالية المعدّلة.

ومع ذلك، ولأحداث لاحقة معينة، يمكن إقتصار أعمال التدقيق الإضافية المطلوبة فقط على تعديل البيانات المالية كما هو مذكور في الإفصاح ذو العلاقة في البيانات المالية. وفي هذه الحالات (على إفتراض ترخيص القوانين أو لوائح الأنظمة المحلية)، يتم الإبقاء على التاريخ الأصلي لتقرير المدقق، إلا أنه يضاف تاريخ جديد (وضع تاريخ مزدوج) لإعلام القراء بأن إجراءات المدقق اللاحقة للتاريخ الأصلي تم تقييدها بالتعديل اللاحق.

وكمثال لحالة تتضمن وضع تاريخ مزدوج:-

- تم وضع تاريخ إصدار تقرير المدقق الأصلي في ١٥ سبتمبر من العام 20XX؛
- وفي ٢٢ أكتوبر من عام 20XX، أعلنت المنشأة بيع حصة كبيرة من أعمالها التجارية. وتم إعداد إيضاح جديد (س) يبين الحدث من قبل الإدارة ليتم إدراجه في البيانات المالية؛ و
- وتم الإنتهاء من أعمال التدقيق المنفذة على تفاصيل الإفصاح (س) في ٣ نوفمبر من عام 20XX.

فتكون الصيغة المنقحة لوضع تاريخ مزدوج لتقرير المدقق كالتالي:-

"١٥ سبتمبر من عام 20XX، بإستثناء ما جاء في الإفصاح (س) الصادر في ٣ نوفمبر من عام 20XX."

## ١٤. المنشأة المستمرة

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
مسؤولية المدقق فيما يتعلق بإفترض المنشأة المستمرة والآثار المترتبة على تطبيق تقرير المدقق.	٥٧٠ (المنقح)

التوضيح ١٤.١ - ١

**تقييم المخاطر**

النظر في، وسؤال الإدارة عن، وجود أي أحداث أو ظروف قد تلقي بظلال الشك على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة

مراجعة تقييم الإدارة للأحداث / الظروف المحتملة وأي إستجابة / خطط البقاء بقظا للظروف أو الأحداث المحتملة طوال التدقيق

**الاستجابة للمخاطر**

في حال تم تحديد الأحداث / الظروف:

- سؤال الإدارة عن خطة العمل الخاصة بها
- تقييم خطة العمل الخاصة بالإدارة
- مراجعة موثوقية البيانات المستخدمة ودعم الافتراضات المستخدمة في تنبؤات التدفق النقدي
- سؤال الإدارة عن الأحداث / الظروف بعد فترة التقييم للإدارة
- النظر في أي وقائع أو معلومات إضافية قد تصبح متوفرة

**تحييدا ما إذا:**

- كان هناك وجود لعدم يقين هام فيما يتعلق بالأحداث أو الظروف التي تم تحديدها
- كان إستخدام إفتراض المنشأة المستمرة مناسباً

هل تصف البيانات المالية بشكل كامل أي أحداث أو ظروف تتعلق بالمنشأة المستمرة و تفصح عن أي عدم يقين هام الحصول على إقرارات من الإدارة

أهداف معيار التدقيق الدولي	الفقرة #
<p>إن أهداف المدقق هي:-</p> <p>(أ) الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة فيما يتعلق بمدى ملائمة استخدام الإدارة لإفترض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية؛ و</p> <p>(ب) إستنتاج إمكانية وجود شكوك جوهرية، بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، تتعلق بأحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، و</p> <p>(ج) تقديم تقرير وفقاً لمعيار التدقيق هذا.</p>	<p>معيار التدقيق الدولي</p> <p>٥٧٠ الفقرة ٩</p>

## ١.١٤ لمحة عامة

افتراض أن المنشأة ستستمر باعتبارها منشأة مستمرة هو افتراض أساسي عند إعداد البيانات المالية.

ويقدم معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) إرشادات حول مسؤولية المدقق في تدقيق البيانات المالية فيما يخص افتراض المنشأة المستمرة وتقييم المدقق لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

بالنسبة للمنشآت المدرجة والمنشآت الأخرى التي تعد تقاريراً بشأن مسائل التدقيق الأساسية، يلبي تحديد تشكك مادي متعلق بافتراض المنشأة المستمرة معيار مسألة التدقيق الأساسية. ومع ذلك، لا يتم الإبلاغ عن التشكك بشأن المنشأة المستمرة باعتباره مسألة تدقيق أساسية في تقرير المدقق. بدلاً من ذلك، يتم الإبلاغ عنه في قسم منفصل في تقرير المدقق تحت عنوان "التشكك المادي المتعلق بافتراض المنشأة المستمرة". يمكن الرجوع إلى المعيار الدولي للتدقيق ٥٧٠ (المنقح) للحصول على أمثلة عن تقارير التدقيق التي تشمل تشكك بشأن افتراض المنشأة المستمرة.

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
<p>بموجب افتراض المنشأة المستمرة المحاسبي، يتم إعداد البيانات المالية على أساس افتراض أن المنشأة هي منشأة مستمرة وستستمر في عملياتها في المستقبل المنظور. ويتم إعداد البيانات المالية ذات الغرض العام باستخدام أساس المنشأة المستمرة المحاسبي، إلا إذا كانت الإدارة تنوي تصفية المنشأة أو أن توقف عملياتها، أو أنه ليس أمامها بديل واقعي آخر غير ذلك. وقد يتم إعداد البيانات المالية ذات الغرض الخاص أو قد لا يتم إعدادها وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية الذي يكون أساس المنشأة المستمرة المحاسبي فيه ملائماً (أساس المنشأة المستمرة المحاسبي لا يكون ملائماً بالنسبة لبعض البيانات المالية التي يتم إعدادها على أساس ضرائفي في دائرة اختصاص معينة). وعندما يكون استخدام أساس المنشأة المستمرة ملائماً، يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في خضم سير الأعمال الطبيعي (المرجع: الفقرة ٢١).</p>	<p>معيار التدقيق الدولي</p> <p>٥٧٠ الفقرة ٢</p>

عند استخدام أساس الاستمرارية للمحاسبة، عادة ما يتم النظر إلى المنشأة باعتبارها منشأة مستمرة في العمل في المستقبل المنظور دون وجود نية أو ضرورة للتصفية، أو التوقف عن التجارة، أو السعي للحصول على الحماية من الدائنين وفقاً للقوانين واللوائح.

وبالتالي، يتم تسجيل الأصول والالتزامات على أساس أن المنشأة ستكون قادرة على تحقيق أصولها والوفاء بالتزاماتها في خضم سير الأعمال الطبيعي.

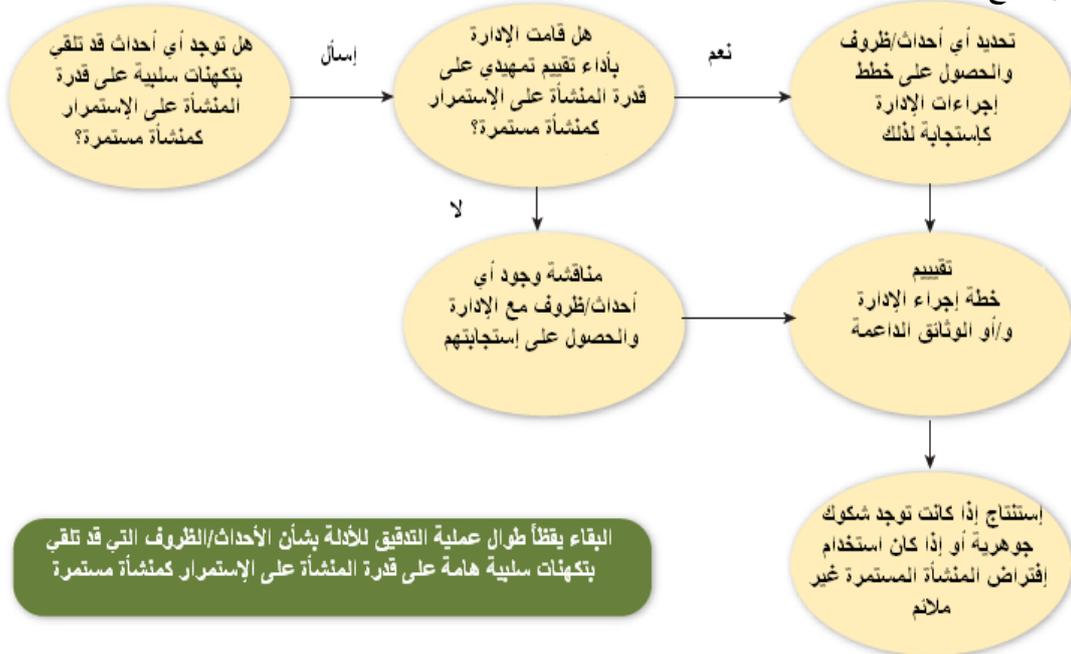
## ٢.١٤ إجراءات تقييم المخاطرة

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
<p>عند القيام بإجراءات تقييم المخاطر المطلوبة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، ينبغي أن يدرس المدقق إمكانية وجود أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وبالقيام بذلك، يجدد المدقق ما إذا قامت الإدارة بالفعل بعمل تقييم أولي لقدرة المنشأة على الإستمرار منشأة مستمرة، و (المرجع: الفقرة ٣١-٦١)</p> <p>(أ) إذا تم القيام بهذا التقييم، ينبغي أن يناقش المدقق التقييم مع الإدارة ويحدد ما إذا حددت الإدارة أحداثاً أو ظروفًا يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، وإن كان الأمر كذلك، تخطط الإدارة لمعالجتها؛ أو</p>	<p>معيار التدقيق الدولي</p> <p>٥٧٠ الفقرة ١٠</p>

(ب) إذا لم يتم القيام بهذا التقييم، فينبغي أن يناقش المدقق مع الإدارة أساس استخدام المقصود أساس المنشأة المستمرة المحاسبي ويستفسر من الإدارة ما إذا كان هناك حدث أو ظروف يمكنها، منفردة أو مجتمعة، أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.	
يجب أن يبقى المدقق يقظاً خلال التدقيق لأدلة التدقيق بشأن الأحداث أو الظروف التي يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. (المرجع: الفقرة ٦٤)	معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ١١

ويمكن تلخيص المتطلبات كما هو مبين في التوضيح أدناه.

#### التوضيح ١٤. ٢. ١-٢



وفيما يلي أمثلة لبعض الأحداث أو الظروف التي قد تلقي، منفردة أم مجتمعة، تكهنات سلبية حول إستخدام الأساس المحاسبي للمنشأة المستمرة.

#### التوضيح ١٤. ٢. ٢

المؤشرات	الوصف
المالية	<ul style="list-style-type: none"> <li>• صافي الالتزامات المالية أو وضع صافي الالتزامات الحالية.</li> <li>• القروض ثابتة المدة التي تقترب من الإستحقاق دون احتمالات واقعية للتجديد أو السداد، أو الإعتماد المفرط على القروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل.</li> <li>• وجود دلالات على سحب الدعم المادي من قبل الدائنين.</li> <li>• التشغيل السلبى للسيولة النقدية المشار إليها من خلال البيانات المالية التاريخية أو المحتملة.</li> <li>• النسب المالية الرئيسية السلبية.</li> <li>• الخسائر التشغيلية الجوهرية، أو التدهور الكبير في قيمة الأصول المستخدمة لتوليد التدفق النقدي.</li> <li>• متأخرات الدفع أو توقف أرباح الأسهم.</li> <li>• عدم القدرة على سداد الدائنين في المواعيد المحددة.</li> <li>• عدم القدرة على الإمتثال لشروط إتفاقيات القروض.</li> <li>• التغيير من المعاملات الإئتمانية إلى المعتمدة على التسليم النقدي مع الموردين.</li> <li>• عدم القدرة على الحصول على التمويل اللازم لتطوير منتجات جديدة أساسية أو غيرها من الإستثمارات الضرورية.</li> </ul>
التشغيل	<ul style="list-style-type: none"> <li>• وجود نوايا للإدارة بتصفية المنشأة أو بإيقاف العمليات.</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• فقدان الإدارة الرئيسية دون وجود البديل.</li> <li>• فقدان السوق، والزبائن، والموردين الرئيسيين، بالإضافة إلى الإمتياز، والرخصة.</li> <li>• صعوبات العمل.</li> <li>• نقص الموارد المهمة.</li> <li>• ظهور منافس ناجح للغاية.</li> </ul>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• عدم الإمتثال إلى متطلبات رأس المال أو المتطلبات القانونية الأخرى.</li> <li>• الإجراءات القانونية أو التنظيمية المعقدة ضد المنشأة والتي قد تؤدي، إن تكللت بالنجاح، إلى دعاوى لن تكون المنشأة على الأرجح قادرة على الإيفاء بها.</li> <li>• التغييرات في القوانين والأنظمة أو في سياسة الحكومة المتوقعة أن تؤثر في المنشأة بشكل عكسي.</li> <li>• الكوارث غير المؤمنة أو غير المؤمنة بشكل كاف</li> </ul>	أخرى

ويمكن غالباً التقليل من أهمية الأحداث أو الظروف المذكورة أعلاه من خلال عوامل أخرى. فعلى سبيل المثال، يمكن موازنة تأثير المنشأة غير القادرة على تسديد دينها بشكل طبيعي من خلال خطط الإدارة للاحتفاظ بتدفق نقدي كاف من خلال وسائل بديلة، مثل التخلص من الأصول، أو إعادة جدولة دفعات القرض أو الحصول على رأس مال إضافي. وبشكل مشابه، فخسارة مورد رئيسي يمكن تخفيفها من خلال توفر مصدر توريد بديل مناسب.

### ٣.١٤ تقدير تقييم الإدارة

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
ينبغي أن يقدر المدقق تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. (المرجع: الفقرات ٨٠-١٠٠؛ ١٢٠-١٣١)	معياري التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ١٢
عند تقدير تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، فعلى المدقق أن يغطي نفس الفترة التي استخدمتها الإدارة لعمل تقييمها كما هو مطلوب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق أو وفقاً للقانون أو النظام إن كان يحدد فترة أطول. وإذا كان تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة يغطي فترة أقل من إثني عشر شهراً من تاريخ البيانات المالية كما هو محدد في معيار التدقيق الدولي ٥٦٠. فعلى المدقق أن يطلب من الإدارة تمديد فترة تقييمها إلى إثني عشر شهراً على الأقل من ذلك التاريخ. (المرجع: الفقرات ١١١-١٣١)	معياري التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ١٣
عند تقدير تقييم الإدارة، يأخذ المدقق بعين الاعتبار ما إذا كان تقييم الإدارة يشمل كافة المعلومات ذات العلاقة التي يدرك المدقق أنها نتيجة للتدقيق.	معياري التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ١٤
ينبغي أن يستفسر المدقق من الإدارة حول معرفتها بالأحداث أو الظروف ما بعد فترة تقييم الإدارة الذي يمكن أن يلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. (المرجع: الفقرات ١٤١-١٥٠)	معياري التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ١٥

### تقدير خطط الإدارة في المنشآت الأصغر حجماً

قد لا تقوم الإدارة في المنشآت الأصغر حجماً بإعداد تقييم مفصل لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وقد تعتمد عوضاً عن ذلك على معرفتها المتعمقة بالأعمال التجارية والأفاق المستقبلية المتوقعة.

وتتضمن إجراءات التقدير القياسية للمدقق:-

- مناقشة التمويل متوسط وطويل الأجل مع الإدارة؛
- تعزيز نوايا الإدارة بفهم المنشأة الذي تم الحصول عليه والأدلة التوثيقية؛
- تلبية متطلب الإدارة في تمديد فترة التقييم إلى إثني عشر شهراً على الأقل. ويمكن تحقيق ذلك خلال المناقشة والاستعلام وتفحص الوثائق الداعمة، والنتائج المقيمة من قبل المدقق حسب قابلية تطبيقها. وعلى سبيل المثال يمكن دعم تدبُّر إيرادات المبيعات المستقبلية من خلال طلبات المبيعات المحتملة أو عقود المبيعات؛ و
- الاستعلام إذا كان لدى الإدارة علم بأحداث/ ظروف حدثت بعد فترة تقييم الإدارة من شأنها أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.

وتشمل العوامل المعيّنة التي يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية هامة على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة:-

- **قدرة المنشأة على مقاومة الظروف السلبية.**  
قد تكون المنشآت الصغيرة قادرة على الإستجابة بشكل سريع لإستثمار الفرص، ولكن قد تفتقد للإحتياجات اللازمة لاستدامة العمليات.
- **توفر التمويل**  
ويمكن أن يشمل ذلك البنوك وغيرها من المقرضين الراغبين بدعم المنشأة. كما يمكن أن يشمل ذلك أيضاً سحب أو تعديل كبير في شروط القروض أو ضمانات القروض من المدير المالك (أو أي أطراف أخرى ذات علاقة مثل أفراد الأسرة).
- **التغييرات الهامة الأخرى**  
ويمكن أن يشمل ذلك فقدان محتمل لموردين أو زبائن أو موظفين رئيسيين، أو حق التشغيل بموجب رخصة أو إمتياز أو أي إتفاق قانوني.

وبين التوضيح التالي إجراءات المدقق في هذه الحالات.

### التوضيح ١٤. ١-٣

النظر في	الوصف
الأدلة التوثيقية المتوفرة	توثيق:- • شروط أي قروض وتمويل تم تقديمه للمنشأة؛ • تفاصيل القروض التابعة لطرف ثالث مثل البنك؛ • تفاصيل التمويل من قبل أطراف خارجية بناءً على الكفالات أو الأصول الشخصية التي يتم رهنها كضمانة؛ • تفاصيل التغييرات الأخرى التي يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية هامة على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.
الدعم الإضافي المتوفر	تقييم قدرة المدير المالك أو الأطراف ذات العلاقة الأخرى على:- • تقديم الدعم الإضافي اللازم مثل القروض أو الكفالات؛ • تلبية الإلتزامات بموجب إتفاقيات الدعم.
التغييرات الهامة الأخرى	تناول الأثر على عمليات التغيير الهام مثل فقدان زبون، أو مورد أو موظف رئيسيين، أو فقدان إيراد المبيعات نتيجة التقادم التقني، أو وجود منشأة منافسة جديدة، وغيرها.
طلب مصادقات خطية	طلب مصادقة خطية:- • لشروط وأحكام الدعم المادي الذي يتم تقديمه؛ • لنية أو فهم المدير المالك فيما يخص الدعم الذي يتم تقديمه.

### ٤. ١٤ الإستجابة للمخاطرة - حين يتم تحديد الأحداث

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
إذا تم تحديد أحداث أو ظروف يمكن أن تلقي بتكهنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، فينبغي على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة لتحديد إمكانية وجود شك جوهري مرتبطة بالأحداث أو الظروف والتي من الممكن أن تلقي شكوك حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة (والتي سيشار إليها لاحقاً "بالتشكك المادي" من خلال القيام بإجراءات تدقيق إضافية، بما فيها أخذ عوامل التخفيف بعين الاعتبار. وتشمل هذه الإجراءات:- (المرجع: الفقرة ١٦ أ)	معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ١٦
(أ) عند عدم قيام الإدارة بعد تقييم قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، الطلب من الإدارة عمل تقييمها.	
(ب) تقييم خطط المنشأة للتصرفات المستقبلية فيما يتعلق بتقييمها للمنشأة المستمرة، سواء كان من المرجح أن يحسن ناتج هذه الخطط من الوضع وما إذا كانت هذه الخطط مجدية في مختلف الظروف.	
(ج) عند إعداد المنشأة تكهنات تدفقات نقدية واعتبار تحليل التكهانات عاملاً هاماً في دراسة النتائج المستقبلية للأحداث أو الظروف في تقييم خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية: (المرجع: الفقرات ١٧١-١٨١)	

(١) تقييم موثوقية البيانات الأساسية المتولدة لإعداد التكهّنات؛ و	
(٢) تحديد ما إذا كان هناك دعم كافي للإفتراضات التي تتضمن التكهّنات.	
(د) دراسة ما إذا توفرت أي معلومات أو حقائق إضافية منذ تاريخ قيام الإدارة بالتقييم.	
(هـ) طلب إقرارات خطية من الإدارة، وإذا أمكن، من المكلفين بالحوكمة، فيما يتعلق بخطتهم المستقبلية ومدى جدوى هذه الخطط. (المرجع: الفقرة ٢٠٠)	

وحيث يحدد المدقق أحداث/ ظروف المنشأة المستمرة، فإن الخطوة الثانية تتمثل في أداء إجراءات إضافية (بما في ذلك وضع العوامل المخففة في الاعتبار) لتحديد ما إذا كانت توجد شكوك جوهرية أم لا.

### الشكوك الجوهرية

قد يتم تحديد الأحداث أو الظروف التي تلقي بتكهّنات سلبية على قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة. وتوجد الشكوك الجوهرية حين يكون حجم أثرها المحتمل وأرجحية حدوثها، حسب تقدير المدقق، بأن يصبح الإفصاح الملائم لطبيعة وإنعكاسات الشكوك ضرورياً للعرض العادل للبيانات المالية، أو، في حالة إطار الإمتثال، حتى لا تكون البيانات المالية مضللة.

وعادةً ما تتضمن خطط العمل للإدارة التي تتناول أمور المنشأة المستمرة الإستراتيجيات التالية:-

- تصفية الأصول؛
- إقتراض المال أو إعادة هيكلة الديون؛
- تخفيض أو تأخير النفقات؛
- إعادة هيكلة العمليات، بما في ذلك المنتجات والخدمات؛
- السعي للإندماج أو الامتلاك؛ أو
- زيادة رأس المال.

ويبين التوضيح التالي الخطوات التي يتخذها المدقق لتناول أمور المنشأة المستمرة.

### التوضيح ٤. ١٤ - ١

النظر في	الوصف
الحصول على تقييم وخطة الإدارة	إذا لم يتم تزويدها بالفعل، يُطلب من الإدارة عمل تقييم لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.
تقييم خطة إجراء الإدارة	<p>قم بتقييم الإجراءات المستقبلية للإدارة والتي تتناول تقييم المنشأة المستمرة. ويتم تناول ما يلي:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• هل تحسن نتائج الخطط الوضع؟</li> <li>• هل تكون الخطط مجدية في مختلف الظروف؟</li> <li>• ما موثوقية تنبؤات الربح/التدفق النقدي، وما الدعم المتوفر للإفتراضات المستخدمة؟</li> <li>• تحديد ومناقشة والحصول على أدلة للعوامل الأخرى والتي قد تؤثر في قدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، مثل:- <ul style="list-style-type: none"> <li>- ضعف نتائج التشغيل الأخيرة،</li> <li>- الإنتهاكات في شروط سندات الدين وإتفاقيات القروض،</li> <li>- المراجع في تلبية المحاضر للصعوبات التمويلية،</li> <li>- وجود دعاوى/ مطالبات وتقديرات ذات آثار مالية،</li> <li>- وجود وشرعية وإنفاذ الترتيبات لتزويد أو الحفاظ على الدعم المالي مع الأطراف ذات العلاقة والأطراف الخارجية،</li> <li>- القدرة المالية للأطراف ذات العلاقة والأطراف الخارجية لتقديم أموال إضافية أو ضمانات قروض،</li> <li>- الأحداث اللاحقة الأخرى، و</li> <li>- مؤشرات الاحتيال مثل تجاوزات الإدارة، أو المعاملات الوهمية، أو إخفاء الوقائع الجوهرية.</li> </ul> </li> <li>• إستمرارية وجود وشروط وكفاية تسهيلات الإقتراض.</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• تقارير عن الإجراءات التنظيمية.</li> <li>• كفاية الدعم لأي إنفاقات أصول مخطط لها.</li> </ul> <p>وينظر أيضاً في آثار أي حقائق إضافية أو معلومات منذ تاريخ قيام الإدارة بعمل تقييماها وخططها.</p>	
<p>طلب الإقرارات الخطية من الإدارة (وأولئك المكلفين بالحوكمة) فيما يتعلق بخططهم للإجراءات والجدوى المستقبلية.</p>	<p>الحصول على المصادقات الخطية</p>

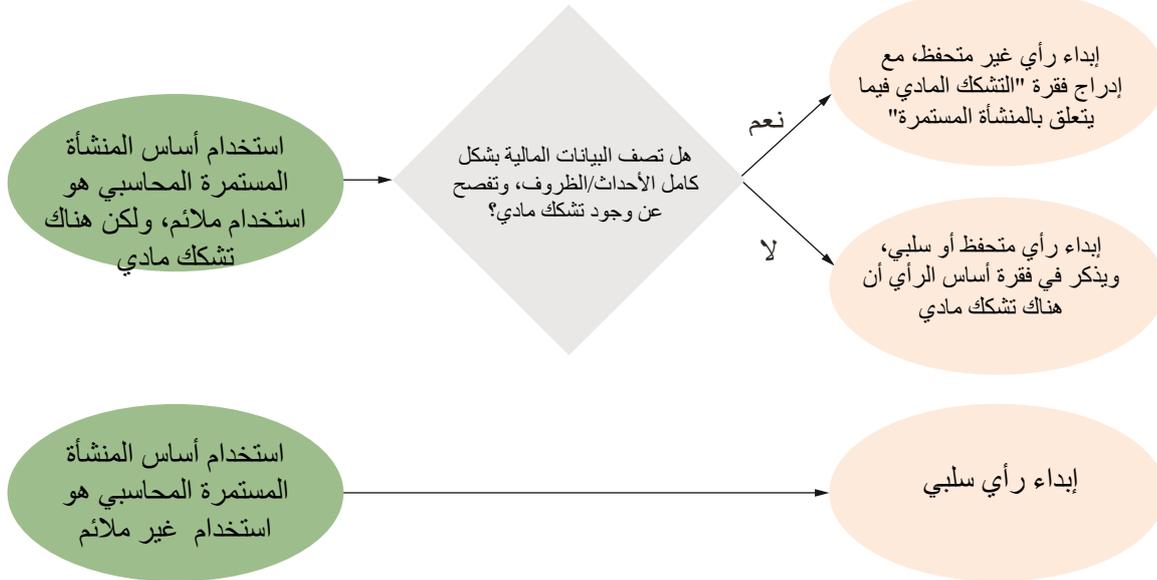
## ٥.١٤ الإبلاغ

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
<p>يقيم المدقق إذا كان قد تم الحصول على دليل تدقيق ملائم وكاف، ويخلص إلى نتائج، فيما يتعلق بمدى ملائمة استخدام الإدارة لأساس المنشأة المستمرة المحاسبي في إعداد البيانات المالية.</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ١٧</p>
<p>اعتماداً على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، يخلص المدقق، من خلال التقدير المهني، إلى وجود أو عدم وجود تشكك مادي متعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تؤدي، منفردة أو مجتمعة، إلى الإلقاء بشكوك كبرى حول قدرة المنشأة على الاستمرار بوصفها منشأة مستمرة. ويقع التشكك المادي عندما يؤدي حجم تأثير هذا التشكك واحتمالية تكرار حدوثه، من حيث التقدير المهني للمدقق، إلى كون الإفصاح بصورة ملائمة عن طبيعته وتداعياته ضرورياً: (المرجع: الفقرات ٢٢٠ - ٢٢١)</p> <p>(أ) للعرض العادل للبيانات المالية، في حالة استخدام إطار العرض العادل باعتباره إطار إعداد التقارير المالية المعمول به،</p> <p>(ب) حتى لا تكون البيانات المالية مضللة، في حالة إطار الامتثال.</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ١٨</p>
<p>إذا خلص المدقق إلى أن استخدام الإدارة للأسس المحاسبية للمنشأة المستمرة هو استخدام ملائم في الظروف الحالية ولكن يوجد تشكك مادي، فإن المدقق يحدد ما إذا كانت البيانات المالية:</p> <p>(أ) تُفصح بشكل كافٍ عن الأحداث أو الظروف الأساسية التي قد تلقي بشكوك كبرى حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة وعن خطط الإدارة للتعامل مع تلك الأحداث والظروف؛ و</p> <p>(ب) تفصح بوضوح عن وجود تشكك مادي متعلق بالأحداث أو الظروف التي قد تلقي بشكوك كبرى حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة، وبالتالي، قد لا تتمكن المنشأة من تحقيق أصولها أو الوفاء بالتزاماتها في سياق المعاملات التجارية العادية.</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ١٩</p>
<p>إذا كانت الظروف والأحداث التي تم تحديدها قد تلقي بشكوك حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة ولكن، اعتماداً على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، يخلص المدقق إلى أن عدم وجود تشكك مادي، يقيم المدقق إذا كانت البيانات المالية تقدم إفصاحات ملائمة حول هذه الأحداث أو الظروف في ضوء متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. (المرجع: الفقرة ٢٤١ - ٢٥٠)</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ٢٠</p>
<p>إذا تم إعداد البيانات المالية باستخدام أساس المنشأة المستمرة المحاسبي ولكن، من حيث التقدير المهني للمدقق، كان استخدام الإدارة لأساس المنشأة المستمرة المحاسبي في إعداد البيانات المالية هو استخدام غير ملائم، يبدي المدقق رأياً سلبياً. (المرجع: الفقرات ٢٦١ - ٢٧٠).</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ٢١</p>
<p>إذا تم الإفصاح بصورة ملائمة عن التشكك المادي في البيانات المالية، يبدي المدقق رأياً غير معدل ويشمل تقرير المدقق قسماً منفصلاً تحت عنوان "التشكك المادي المتعلق بالمنشأة المستمرة" وذلك للأسباب التالية: (المرجع: الفقرة ٢٨١ - ٣١١، ٣٤١)</p> <p>(أ) لفت الانتباه إلى الإيضاح في البيانات المالية الذي يفصح عن المسائل الموضحة في الفقرة ١٩؛ و</p> <p>(ب) توضيح أن هذه الأحداث أو الظروف تشير إلى وجود تشكك مادي والذي قد يلقى بشكوك كبرى حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة وأن رأي المدقق لم يتم تعديله فيما يتعلق بهذه المسألة.</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ٢٢</p>
<p>إذا لم يتم الإفصاح بشكل كافٍ عن التشكك المادي في البيانات المالية، فإن المدقق: (المرجع: الفقرات ٣٢١ - ٣٤١):</p> <p>(أ) يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً سلبياً، حسب ما هو ملائم، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)؛ و</p> <p>(ب) يذكر - في قسم أساس الرأي المتحفظ (السلبى) من تقرير المدقق - أن هناك تشكك مادي قد يلقى بشكوك كبرى حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة وأن البيانات المالية لا تفصح</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ٢٣</p>

عن تلك المسألة بالقدر الكافي.	
إذا لم تكن الإدارة راغبة في إجراء تقييم أو في إجراء تقييم موسع عندما يطلب منها المدقق ذلك، ينظر المدقق في تداعيات ذلك الأمر على تقرير المدقق. (المرجع: الفقرة ٣٥٠).	معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ٢٤
ما لم يكن جميع المسؤولين عن الحوكمة مشتركين في إدارة المنشأة، يتواصل المدقق مع المسؤولين عن الحوكمة بشأن الأحداث والظروف التي تم تحديدها والتي يمكن أن تلقي بشكوك كبرى حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة. يشمل التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة ما يلي: (أ) ما إذا كانت الأحداث أو الظروف تشكل تشككاً مادياً؛ (ب) ما إذا كان استخدام الإدارة لأساس المنشأة المستمرة المحاسبي ملائماً لإعداد وعرض البيانات المالية؛ (ج) مدى كفاية الإفصاحات ذات العلاقة الواردة في البيانات المالية؛ و (د) حيثما أمكن، تداعيات ذلك على تقرير المدقق.	معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ٢٥
إذا كان هناك تأخر كبير في اعتماد الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة للبيانات المالية بعد تاريخها، يستفسر المدقق عن أسباب التأخير. وإذا رأى المدقق أن التأخير قد يكون بسبب الأحداث أو الظروف المتعلقة بتقييم المنشأة المستمرة، يتخذ المدقق إجراءات التدقيق الإضافية اللازمة، وفقاً لوصفها الذي ورد في الفقرة ١٦، كما ينظر في أثر ذلك على النتائج التي توصل إليها المدقق بشأن وجود تشكك مادي، وفقاً لما ورد في الفقرة ١٨.	معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ٢٦

والخطوة النهائية هي تحديد أثر الأحداث/الظروف التي تم تحديدها على تقرير التدقيق وإيصال القرار إلى الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة، حيثما أمكن. يلخص الشكل التوضيحي التالي المتطلبات.

#### الشكل التوضيحي ١٤ . ١ - ٥



# ١٥. ملخص متطلبات معايير التدقيق الدولية الأخرى

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
ملخص متطلبات التدقيق لمعايير التدقيق الدولية التي لم يتم تناولها في مكان آخر في هذا الدليل.	٢٥٠ (المنقح)، ٤٠٢، ٥٠١، ٥١٠، ٦٠٠، ٦١٠ (المنقح ٢٠١٣)، ٦٢٠، ٧٢٠ (المنقح)

## ١.١٥ لمحة عامة

يحتوي هذا الفصل على ملخص متطلبات التدقيق المحتوى في معايير التدقيق الدولية والتي لم يتم تناولها بشكل محدد في أي مكان آخر في هذا الدليل، كما هو مبين في التوضيح أدناه.

## التوضيح ١.١٥-١

معايير التدقيق الدولي	العنوان	مرجع الفصل
٢٥٠ (المنقح)	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية	المجلد ١- الفصل ١٥. ٢.
٤٠٢	إعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية	المجلد ١- الفصل ١٥. ٣.
٥٠١	أدلة التدقيق- إعتبارات محددة لبنود مختارة	المجلد ١- الفصل ١٥. ٤.
٥١٠	عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية	المجلد ١- الفصل ١٥. ٥.
٦٠٠	الإعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)	المجلد ١- الفصل ١٥. ٦.
٦١٠ (المنقح ٢٠١٣)	استخدام عمل المدققين الداخليين	المجلد ١- الفصل ١٥. ٧.
٦٢٠	إستخدام عمل مدقق خبير	المجلد ١- الفصل ١٥. ٨.
٧٢٠ (المنقح)	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى.	المجلد ١- الفصل ١٥. ٩.

## ٢.١٥ معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المنقح) - مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية

التوضيح ١٥ - ٢-١



الفرقة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفرقة ١١	إن أهداف المدقق هي كما يلي:- (أ) الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالامتثال لأحكام هذه القوانين والأنظمة المعترف بها بشكل عام أن لها أثراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في البيانات المالية؛ (ب) أداء إجراءات تدقيق محددة للمساعدة في تحديد حالات عدم الامتثال للقوانين والأنظمة الأخرى التي قد يكون لها أثر جوهري على البيانات المالية؛ و (ج) الاستجابة بشكل مناسب لعدم الامتثال أو الإشتباه لعدم الامتثال للقوانين والأنظمة الذي تم تحديده أثناء عملية التدقيق.
الفرقة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفرقة ١٢	المقتطفات ذات العلاقة من المعايير الدولية للتدقيق لأغراض هذا المعيار الدولي للتدقيق، يكون للمصطلح التالي المعنى الموضح أدناه: عدم الامتثال - أعمال الإغفال أو العمولة المقصودة أو غير المقصودة، التي التزمت بها المنشأة، من خلال المسؤولين عن الحوكمة، أو الإدارة، أو من خلال أفراد آخرين يعملون لصالح أو تحت قيادة المنشأة، وتخالف تلك الأعمال القوانين أو اللوائح السائدة. ولا يشمل عدم الامتثال سوء السلوك الشخصي غير المرتبط بأنشطة العمل الخاصة بالمنشأة. (المرجع: الفقرة ٩٠ - ١٠٠).

### فئات القوانين واللوائح

- يتميز المعيار الدولي للتدقيق ٢٥٠ (المنقح) بين مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالامتثال لفئتين مختلفتين من القوانين واللوائح وفقاً لما يلي:
- (أ) أحكام تلك القوانين واللوائح المعروف عنها بشكل عام بأن لها تأثير مباشر على تحديد المبالغ والإفصاحات المادية في البيانات المالية مثل قوانين ولوائح الضرائب والمعاشات؛ و
- (ب) القوانين واللوائح الأخرى التي ليس لها تأثير مباشر على تحديد المبالغ والإفصاحات الخاصة بالبيانات المالية، ولكن الامتثال لهذه القوانين واللوائح قد يكون ضرورياً للأسباب التالية:
- الجوانب التشغيلية للعمل؛
  - قدرة المنشأة على الاستمرار في عملها؛ و

- تجنب الجزاءات المادية (مثل عدم الامتثال بمصطلحات ترخيص التشغيل، والمتطلبات التنظيمية للإعسار، أو اللوائح التنظيمية المتعلقة بالبيئة).

قد يترتب بالتالي على عدم الامتثال لمثل هذه القوانين واللوائح أن يكون لذلك تأثير مادي على البيانات المالية.

تشمل تصرفات عدم الامتثال بالقوانين واللوائح ما يلي:

- (أ) المعاملات التي تم إبرامها من قبل، أو باسم، المنشأة، أو نيابة عنها، من قبل أولئك المسؤولين عن الحوكمة، أو من قبل الإدارة أو من قبل الأشخاص الآخرين الذين يعملون تحت قيادة المنشأة.
- (ب) سوء السلوك الشخصي المتعلق بأنشطة العمل الخاصة بالمنشأة. على سبيل المثال، قبول شخص رئيسي في الإدارة، بصفته الشخصية، لرشوة من مورد من موردي المنشأة نظير ترتيب مقابلة مع هذا المورد تسمح له بتقديم خدمات أو عقود للمنشأة.

وتشمل بعض فئات القوانين واللوائح والتي يكون لعدم الامتثال تأثير على البيانات المالية ما يلي:

- (أ) الاحتيال، والفساد، والرشوة.
- (ب) غسيل الأموال، وتمويل الإرهاب، والعوائد من الجرائم.
- (ج) أسواق الأوراق المالية والتجارة.
- (د) الأعمال المصرفية والمنتجات والخدمات المالية الأخرى.
- (هـ) حماية البيانات
- (و) الالتزامات والمدفوعات المتعلقة بالمعاشات والضرائب.
- (ز) حماية البيئة.
- (ح) الصحة والسلامة العامة.

### مسؤولية الإدارة

وتقع على عاتق الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة مسؤولية منع وكشف عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة. وتتضمن إجراءات الإدارة المعنية بتناول تلك المخاطر:-

- الاحتفاظ بسجل للقوانين الهامة، وسجل آخر لأي شكاوى مستلمة؛
- متابعة المتطلبات القانونية وتصميم الإجراءات/ أنظمة الرقابة الداخلية لضمان الإمتثال لتلك المتطلبات؛
- إشراك مستشارين قانونيين للمساعدة في متابعة المتطلبات القانونية؛ و
- تطوير ونشر وتنفيذ وإتباع مدونة قواعد السلوك.
- التأكد من أن الموظفين قد حصلوا على التدريب اللازم ويمكنهم فهم مدونة قواعد السلوك.

### مسؤولية المدقق

تم تحديد متطلبات مختلفة بالنسبة لكل فئة من فئتي القوانين واللوائح. وبالنسبة للقوانين واللوائح التي من المعروف بأن لها تأثير مباشر، تكون مسؤولية المدقق هي الحصول على دليل ملائم فيما يتعلق بالامتثال بأحكام تلك القوانين واللوائح. وبالنسبة للقوانين واللوائح التي ليس لها تأثير مباشر، تنحصر مسؤولية المدقق في القيام بإجراءات تدقيق معينة للمساعدة في تحديد عدم الامتثال بتلك القوانين واللوائح والتي قد يكون لها تأثير مادي على البيانات المالية.

ومن المطلوب أيضاً من المدقق أن يستجيب بطريقة ملائمة لعدم الامتثال المحدد أو المشتبه به بالقوانين واللوائح المحددة خلال التدقيق (على سبيل المثال، قد تكون هناك متطلبات تواصل إضافية).

وتجدر الإشارة إلى أن المدقق غير مسؤول عن منع عدم الامتثال بالقوانين واللوائح ولا يمكن أن يتوقع منه أن يكتشف عدم الامتثال بجميع القوانين واللوائح.

وتحدد المحكمة أو أية جهة قضائية أخرى إذا كان الفعل يشكل عدم امتثال بالقوانين أو اللوائح. ومع ذلك، قد يقدم تدريب المدقق، أو خبرته وفهمه للمنشأة وصناعتها أو قطاعها أساساً لمعرفة أن بعض الأفعال، والتي تلفت انتباه المدقق، قد تشكل عدم امتثال بالقوانين واللوائح.

وحيث يكشف المدقق حالات عدم امتثال، تكون هناك حاجة لأن يتم أخذ الأثر على البيانات المالية وغيرها من جوانب التدقيق (مثل نزاهة الإدارة/ الموظفين) في الاعتبار.

## تقييم المخاطرة

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
كجزء من فهم المنشأة وبيئتها حسب معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، على المدقق فهم ما يلي بشكل عام:- (أ) الإطار القانوني والتنظيمي الذي ينطبق على المنشأة والصناعة أو القطاع الذي تعمل به المنشأة؛ (ب) كيفية امتثال المنشأة لهذا الإطار (المرجع: الفقرة ١١١)	معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ١٣

وتشمل إجراءات تقييم المخاطرة الحصول على فهم عام للإطار القانوني والتنظيمي وكيف تمتثل المنشأة لهذا الإطار. الحصول على هذا الفهم العام يمكن أن يوضح المسائل المبيّنة أدناه.

## التوضيح ٢.١٥-١

الوصف	النظر في
ما هي القوانين والأنظمة التي تتناول:- • شكل ومضمون البيانات المالية؟ • مسائل إعداد التقارير المالية بالصناعة المحددة؟ • محاسبة المعاملات بموجب عقود الحكومة؟ • النفقات المستحقة أو المعترف بها لضريبة الدخل أو تكاليف المعاش؟	تحديد القوانين والأنظمة ذات العلاقة بالبيانات المالية

الوصف	النظر في
• ما هي القوانين والأنظمة الأخرى الموجودة التي قد يُتوقع أن تملك تأثيراً أساسياً على عمليات المنشأة (على سبيل المثال رخص التشغيل، ومواثيق البنوك، والأنظمة البيئية، وغيرها)؟ • ما السياسات والإجراءات التي يتم استخدامها من أجل:- - ضمان الإمتثال للقوانين والأنظمة؟ - تحديد، وتقييم، ومحاسبة المطالبات القضائية؟ • ما الإنتهاكات (إن وجدت) التي تم ارتكابها ضد الأنظمة والقوانين الأخرى وأدت إلى غرامات، أو إدعاءات، أو عواقب أخرى. • ما هي الإدعاءات أو الإجراءات الأخرى الموجودة لعدم الإمتثال المزعم للقوانين والأنظمة؟	الإستعلام من الإدارة
مراجعة المراسلات، والتقارير، والتفاعلات الأخرى مع السلطات الترخيضية والتنظيمية ذات العلاقة.	تفحص المراسلات ذات العلاقة

## الإستجابة للمخاطرة

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالإمتثال للقوانين والأنظمة المعترف بها بشكل عام بأن لها أثراً مباشراً على تحديد المبالغ والإفصاحات الجوهرية في البيانات المالية (المرجع: الفقرة ١٢١)	معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ١٤
يتخذ المدقق إجراءات التدقيق التالية للمساعدة في تحديد حالات عدم الامتثال بالقوانين واللوائح الأخرى والتي من الممكن أن يكون لها تأثير مادي على البيانات المالية: (المرجع: الفقرة ١٣١ - ١٤١) (أ) الاستفسار من الإدارة، و، حيثما أمكن، والاستفسار من المسؤولين عن الحوكمة، حول ما إذا كانت المنشأة ممثلة بمثل تلك القوانين واللوائح؛ و (ب) فحص المراسلات، إن وجدت، مع الجهات الرقابية أو المانحة للتراخيص المعنية.	معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ١٥
على المدقق أثناء عملية التدقيق أن يبقى متيقظاً إلى احتمال أن تطبيق إجراءات تدقيق أخرى قد تجلب لإنتباه المدقق حالات عدم إمتثال أو الشك في عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة (المرجع: الفقرة ١٥١)	معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ١٦
على المدقق أن يطلب من الإدارة، وحيث يكون ذلك مناسباً من المكلفين بالحوكمة، تقديم إقرارات خطية بأنه تم	معيار التدقيق الدولي

٢٥٠ الفقرة ١٧	الإفصاح للمدقق عن كافة الحالات المعروفة بعدم الإمتثال أو الشك بعدم الإمتثال للأنظمة والقوانين التي يجب أن تؤخذ آثارها في الإعتبار عند إعداد البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ١٦٦)
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ١٨	عند عدم وجود حالات عدم إمتثال محددة أو الشك في عدم الإمتثال لا يطلب من المدقق القيام بإجراءات تدقيق فيما يتعلق بالإمتثال للقوانين والأنظمة عدا عن تلك المبينة في الفقرات ١٣-١٧.

وتتناول خطة التدقيق مسائل مثل تلك المبينة في التوضيح التالي.

### التوضيح ٢.١٥ - ٣

النظر في	الوصف
تحديد حالات عدم إمتثال؟	قد تشمل إجراءات التدقيق ما يلي: <ul style="list-style-type: none"> <li>• فحص محاضر اجتماعات المسؤولين عن الحوكمة واللجان الأساسية مثل لجنة التدقيق واللوائح الأخرى ذات العلاقة، وما إلى ذلك؛</li> <li>• توجيه استفسارات إلى الإدارة والشؤون القانونية فيما يتعلق بالتقاضي، والمطالبات، والتقييمات، و</li> <li>• إجراء الاختبارات الفنية لتفاصيل فئات المعاملات، والأرصدة المحاسبية أو الإفصاحات.</li> </ul>
الاستفسارات الموجهة للإدارة والمسؤولين عن الحوكمة	توجيه استفسارات للإدارة، وحيثما أمكن، للمسؤولين عن الحوكمة عما إذا كانت المنشأة ممثلة لتلك القوانين واللوائح القانونية (التي تم تحديدها بالفعل) والتي قد يكون لها تأثير مادي على البيانات المالية.
الحصول على دليل	قد يكون لبعض النصوص في القوانين واللوائح علاقة مباشرة بتأكيدات معينة في رصيد محاسبي في حين قد يكون للبعض الآخر ارتباط مباشر بالبيانات المالية ككل. يُطلب من المدقق أن يحصل على دليل تدقيق كافٍ وملائم فيما يتعلق بتحديد المبالغ والإفصاحات الخاصة بالبيانات المالية لإثبات الامتثال (أو عدمه) للنصوص ذات العلاقة من تلك القوانين واللوائح.
الحصول على إقرارات من الإدارة	الطلب من الإدارة أن تؤكد على أن جميع الحالات المعروفة لحالات عدم الامتثال المحددة أو المشتبه فيها بالقوانين واللوائح التنظيمية قد تم الإفصاح عنها.

قد تقدم الأمور التالية مؤشراً على عدم الامتثال للقوانين واللوائح:

### التوضيح ٢.١٥ - ٤

التنظر فيما يلي:	مؤشرات عدم الامتثال بالقوانين واللوائح
التحقيقات من قبل المنظمات الرقابية والإدارات الحكومية أو دفع الغرامات أو الجزاءات.	
الدفع نظير خدمات أو قروض غير محددة للمستشارين، أو الأطراف ذات العلاقة، أو الموظفين، أو الموظفين الحكوميين.	
عمولات المبيعات أو أتعاب الوكلاء والتي تبدو مبالغاً فيها مقارنة بتلك العمولات أو الأتعاب التي تدفعها المنشأة أو التي يتم دفعها على مستوى الصناعة أو نظير الخدمات المقدمة بالفعل.	
الشراء بأسعار أعلى بكثير أو أقل بكثير من سعر السوق.	
المدفوعات النقدية غير المعتادة، والشراء على شكل شيكات صرافة تدفع لحامله أو التحويلات إلى حسابات بنكية مرقمة.	
المعاملات غير الاعتيادية مع الشركات المسجلة في الملاذات الضريبية.	
المدفوعات نظير سلع أو خدمات والتي تدفع لدول أخرى غير دول منشأ تلك السلع والخدمات.	
المدفوعات دون وثائق ملائمة للرقابة على التبادل.	
وجود أنظمة معلومات والتي لا تقوم، إما نتيجة للتصميم أو عرضياً، بتوفير دليل ملائم أو كافٍ.	
المعاملات غير المصرح بها أو المعاملات غير المسجلة بطريقة ملائمة.	
التعليقات الإعلامية السلبية.	

## الحالات المحددة لعدم الإمتثال أو الشك في عدم الإمتثال

الفترة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ١٩	إذا أصبح المدقق على علم بمعلومات تتعلق بحالة عدم إمتثال أو الشك في عدم الإمتثال للقوانين والأنظمة فإن على المدقق الحصول على ما يلي:- (المرجع: الفقرتين ١٧١-١٨٨)) (أ) فهم لطبيعة الإجراء والظروف التي حدث بها؛ و (ب) معلومات إضافية لتقييم الأثر المحتمل على البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ١٩٤)
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ٢٠	إذا تشكك المدقق في وجود عدم امتثال، فإنه يناقش هذا الأمر، إلا إذا كان ذلك ممنوعاً بموجب القانون أو اللوائح، مع المستوى الملائم من الإدارة، وحيثما أمكن، مع المسؤولين عن الحوكمة. فإذا لم تقدم الإدارة، أو حيثما أمكن، المسؤولين عن الحوكمة، معلومات كافية تدعم حقيقة أن المنشأة ممثلة بالقوانين واللوائح، ومن حيث التقدير المهني للمدقق، كان تأثير عدم الإمتثال المشتبه به مادياً بالنسبة للبيانات المالية، يأخذ المدقق بعين الاعتبار أنه قد تكون هناك حاجة للحصول على استشارة قانونية. (المرجع: الفقرة ٢٠٤ - ٢٢٤).
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ٢١	إذا لم يكن ممكناً الحصول على معلومات كافية بالنسبة لعدم الإمتثال فإن على المدقق تقييم أثر عدم وجود أدلة تدقيق كافية ومناسبة على رأي المدقق.
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ٢٢	على المدقق تقييم انعكاسات عدم إمتثال المحدد أو المشكوك فيه فيما يتعلق بالنواحي الأخرى للتدقيق، بما في ذلك تقييم المدقق للمخاطرة وموثوقية الإقرارات الخطية، واتخاذ الإجراء المناسب. (المرجع: الفقرتان ٢٣٤-٢٥٤)
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ٢٣	ما لم يكن المكلفين بالحوكمة مشاركون في إدارة المنشأة، ولذلك فهم على علم بالأمر المتعلقة بعدم الإمتثال أو المشكوك فيه التي قام المدقق بإبلاغها مسبقاً فإن على المدقق (مالم يحظر القانون أو اللوائح) إبلاغ المكلفين بالحوكمة الأمور المتعلقة بعدم الإمتثال للقوانين والأنظمة التي تصل إلى علم المدقق أثناء إجراء التدقيق، عدا عندما لا تكون الأمور غير ذات تبعات هامة.
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ٢٥	إذا كان في حكم المدقق أن عدم الإمتثال المشار إليه في الفقرة ٢٣ يُعتقد بأنه متعمد وجوهري فإن على المدقق إبلاغ الأمر للمكلفين بالحوكمة حينما يكون ذلك ممكناً من الناحية العملية.
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ٢٥	إذا شك المدقق أن الإدارة أو المكلفين بالحوكمة مشاركون في عدم الإمتثال فإن على المدقق إبلاغ الأمر إلى مستوى السلطة الأعلى في المنشأة، إذا كانت موجودة، مثل لجنة تدقيق أو مجلس إشرافي، وحيث لا توجد سلطة أعلى أو إذا كان المدقق يعتقد بأنه لن يتم اتخاذ إجراء بشأن الإتصال، أو كان غير متأكد بالنسبة للشخص الذي سيقدم له التقرير فإن على المدقق النظر في الحصول على المشورة القانونية.

عندما يتم الإشتباه في حالات عدم إمتثال محتمل للقوانين والأنظمة، يستجيب المدقق كما هو مبين في التوضيح التالي.

التوضيح ٢.١٥ - ٤

الخطوات	إستجابة المدقق
١.	الحصول على فهم لطبيعة الإجراءات أو الشروط. وينبغي أن يكون ذلك كافياً لتقييم التأثير المحتمل على البيانات المالية أو يحدد إذا كانت هناك مسؤوليات أخرى متعلقة بإعداد التقارير.
٢.	توثيق النتائج ومناقشتها مع المستوى الملائم من الإدارة (إلا إذا كان القانون واللوائح تمنع ذلك). وإذا كان هناك اعتقاد أن عدم الإمتثال مقصود ومادي، فإن المدقق يوصل تلك النتائج دون تأخير. وعندما لا يمكن التحقق من المعلومات الملائمة بشأن التشكك في عدم الإمتثال أو من التأثيرات المحتملة على البيانات المالية، ينظر المدقق في تأثير عدم وجود دليل تدقيق كافٍ وملائم على تقرير المدقق.
٣.	تقييم تداعيات عدم الإمتثال المحدد أو المشتبه به فيما يتعلق بالجوانب الأخرى من التدقيق. وبشكل خاص، ينظر في موثوقية إقرارات الإدارة عندما تكون الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة مشتركين أو على دراية بالأمر.
٤.	الإبلاغ عن الأمر للمستوى التالي الأعلى من السلطة إذا كان يشمل الإدارة العليا أو المسؤولين عن الحوكمة. وفي حال عدم وجود سلطة أعلى، ينظر المدقق في الحاجة إلى الحصول على استشارة قانونية.
٥.	ينظر في التداعيات المحتملة لعدم الإمتثال المحدد أو المشتبه به على تقرير المدقق وأية متطلبات لإبلاغ السلطة الملائمة خارج المنشأة. ويشمل ذلك مجموعة المدققين حيثما أمكن.

## الإبلاغ عن عدم الامتثال المحدد أو المشتبه به

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من المعايير الدولية للتدقيق
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ٢٦	إذا خلص المدقق إلى أن لعدم الامتثال المحدد أو المشتبه به أثراً مادياً على البيانات المالية، ولم يتم تناوله بطريقة ملائمة في البيانات المالية، فإن المدقق، وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠٥ (المنقح)، يعبر عن رأيه متحفظاً أو يبدي رأياً سلبياً في البيانات المالية.
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ٢٧	إذا تم منع المدقق من قبل الإدارة أو من قبل المسؤولين عن الحوكمة من الحصول على دليل تدقيق ملائم وكافي لتقييم إذا كان قد حدث، أو من المحتمل أن يحدث، عدم امتثال والذي قد يكون مادياً بالنسبة للبيانات المالية، فإن المدقق يعبر عن رأيه متحفظاً أو يمتنع عن إبداء الرأي في البيانات المالية على أساس فرض قيود على نطاق التدقيق وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠٥ (المنقح).
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ٢٨	إذا لم يكن المدقق قادراً على تحديد إذا كان عدم الامتثال قد حدث بسبب حالات القصور التي تفرضها الظروف، وليس من قبل الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة، فإن المدقق يقيم أثر ذلك على رأي المدقق وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠٥ (المنقح).
معيار التدقيق الدولي ٢٥٠ الفقرة ٢٩	إذا حدد المدقق أو تشكك في عدم الامتثال بالقوانين واللوائح، فإنه يحدد إذا كان القانون أو اللائحة أو المطلب الأخلاقي ذو العلاقة: (المرجع: الفقرة ٢٨ - أ - ٣٤). (أ) يتطلب من المدقق أن يبلغ السلطة الملائمة خارج المنشأة. (ب) يحدد المسؤوليات التي يكون إبلاغ السلطة الملائمة خارج المنشأة بموجبها ملائماً في مثل تلك الحالات.

وإذا خلص المدقق بعد المناقشة مع الإدارة إلى أن عدم الامتثال المحدد أو المشتبه به له تأثير مادي على البيانات المالية ولم تتم الإشارة إليه بصورة ملائمة، في هذه الحالة قد يُطلب من المدقق أن يبدي رأياً معديلاً وفقاً لما هو موضح فيما يلي:

رقم الفقرة	رد المدقق
عدم الامتثال له أثر مادي على البيانات المالية	إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي في البيانات المالية وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠٥ (المنقح)
وضعت الإدارة قيوداً على نطاق العمل المنفذ	إبداء رأي متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي في البيانات المالية على أساس فرض قيود على نطاق عمل المدقق وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠٥ (المنقح).
القيود المفروضة على العمل المنفذ مفروضة نتيجة للظروف وليس من قبل الإدارة أو من قبل المسؤولين عن الحوكمة	يقيم الأثر على رأي المدقق وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠٥ (المنقح).

علاوة على الآثار المترتبة على تقرير المدقق والنتيجة عن الإبلاغ، قد تكون هناك حاجة لإبلاغ السلطة الملائمة خارج المنشأة عن عدم الامتثال المحدد أو المشتبه به بالقوانين واللوائح. ويكون ذلك قابلاً للتطبيق في الحالات التالية:

(أ) يتطلب القانون، أو اللائحة أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة من المدقق أن يبلغ؛

(ب) يكون المدقق قد حدد أن الإبلاغ هو التحرك الملائم للرد على عدم الامتثال المحدد أو المشتبه به وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة؛ أو

(ج) تمنح القوانين أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة للمدقق الحق في ذلك. على سبيل المثال، تتطلب لائحة المجلس الدولي لمعايير أخلاقيات مهنة المحاسبة من المدقق أن يتخذ خطوات كاستجابة لعدم الامتثال المحدد أو المشتبه به بالقوانين واللوائح وتحدد إذا كانت هناك حاجة لاتخاذ مزيد من الإجراءات، والتي قد تشمل إبلاغ السلطة الملائمة خارج المنشأة. وتفسر لائحة المجلس الدولي لمعايير أخلاقيات مهنة المحاسبة أن مثل هذا الإبلاغ لن يعتبر خرقاً لمهمة السرية بموجب لائحة المجلس الدولي لمعايير أخلاقيات مهنة المحاسبة. ومع ذلك، وفي بعض الظروف المعينة قد يتم منع عملية الإبلاغ وفقاً لمهمة المدقق في الحفاظ على السرية وذلك بموجب القانون، أو اللوائح، أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.

يُطلب من المدقق أن يناقش عدم الامتثال المشتبه به مع المستوى الإداري الملائم، وحيثما أمكن، مع المسؤولين عن الحوكمة، حيث من الممكن أن يكون هؤلاء قادرين على تقديم أدلة تدقيق إضافية. ومع ذلك، في بعض دوائر الاختصاص قد يحد القانون أو اللوائح من قدرة المدقق على التواصل بشأن أمور معينة مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة. وقد تمنع القوانين واللوائح بشكل محدد التواصل، أو إجراءات أخرى، والتي من الممكن أن تمس بسير التحقيق من قبل سلطة ملائمة بشأن إجراء فعلي، أو مشتبه به، أو غير قانوني. وفي مثل تلك الحالات، قد يرى المدقق أنه من الملائم أن يحصل على استشارة قانونية.

### متطلبات التوثيق

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من المعايير الدولية للتدقيق
٢٥٠,٣٠	يدرج المدقق في وثائق التدقيق عدم الامتثال المحدد أو المشتبه به بالقوانين واللوائح علاوة على ما يلي: (المرجع: الفقرة ٣٥٤ - ٣٦١) (أ) إجراءات التدقيق التي تم أداؤها، والتقدير المهني الهام الذي تم والنتائج التي تم التوصل إليها بهذا الشأن؛ و (ب) المناقشات التي تمت بشأن أمور معينة مرتبطة بعدم الامتثال مع الإدارة، أو المسؤولين عن الحوكمة أو غيرهم، بما في ذلك كيفية رد الإدارة، وحيثما أمكن، المسؤولين عن الحوكمة على المسألة.

وتشمل الوثائق النموذجية ما يلي:	
العمل المنفذ	تفاصيل الإجراءات التي تمت، والتقديرات المهنية الهامة التي تمت والنتائج التي تم التوصل إليها.
الوثائق ذات العلاقة	نسخ من السجلات أو الوثائق ذات العلاقة.
المناقشات والنتائج	الإيضاحات حول المناقشات التي تمت فيما يتعلق بعدم الامتثال المحتمل مع الإدارة، والمسؤولين عن الحوكمة أو أطراف أخرى خارج المنشأة. وينبغي أن تشمل تلك الإيضاحات ردود الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة على المسائل التي طرحت للنقاش والنتائج التي تم التوصل إليها.
متطلبات أخرى	أية وثائق إضافية وفقاً للمتطلبات التي توضحها القوانين أو اللوائح أو المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة فيما يتعلق بعدم الامتثال المحدد أو المشتبه به بالقوانين أو اللوائح.

### ٣.١٥ معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ - إعتبرات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ٧	تعدّ أهداف مدقق المنشأة، عندما تستخدم المنشأة خدمات مؤسسة خدمية، كما يلي:- (أ) الحصول على فهم لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة، وأثرها على الرقابة الداخلية للمنشأة المتعلقة بعملية التدقيق، وتكون كافية لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛ و (ب) تصميم وأداء إجراءات تدقيق تستجيب لهذه المخاطر.

<p><b>تقييم المخاطر</b></p> <p>ما الخدمات (ذات العلاقة بالتدقيق) التي توفرها المؤسسات الخدمائية؟</p> <p>ما هي أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة، ذات العلاقة بالخدمات المزودة؟</p> <p>إلى أي مدى تم الاعتماد على أنظمة الرقابة المطبقة في المؤسسة الخدمائية؟</p> <p>هل يتوفر تقرير من النوع 1 أو 2؟</p>	<p><b>الاستجابة للمخاطر</b></p> <p>هل يمكن على أدلة تدقيق كافية من داخل منشأة المستخدم؟</p> <p>إذا كان الجواب لا :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- رتب لإجراءات يتم أداؤها في المؤسسة الخدمائية</li> <li>- حدد ما إذا كان يمكن الاعتماد على تقرير من النوع 1 أو 2، إن وجد.</li> </ul> <p>الاستعلام حول أحداث مثل الاحتيال أو عدم الامتثال للقوانين والأنظمة.</p>
--	---

**الإشارة**

عدم الإشارة لعمل مدقق الخدمة مالم يتم تعديل تقرير المدقق

في حال عدم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، يجب تعديل تقرير المدقق

# الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
<p>معياري التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ٨</p>	<p>لأهداف معايير التدقيق الدولية، لدى التعبيرات التالية المعاني المخصصة لها أدناه:-</p> <p>(أ) أنظمة الرقابة المكتملة للمنشأة - أنظمة الرقابة التي تقتض مؤسسة الخدمة، عند تصميم خدماتها، أن المنشآت ستنفذها، والتي إذا كان ذلك ضرورياً لتحقيق أهداف الرقابة، يتم تحديدها في وصف نظامها.</p> <p>(ب) التقرير حول وصف وتصميم أنظمة الرقابة في مؤسسة خدمة (مشار إليه في هذا المعيار بالتقرير نوع ١) - وهو تقرير يشمل:-</p> <p>(١) وصف أعدته إدارة مؤسسة الخدمة لنظام خدمة المؤسسة وأهداف الرقابة وأنظمة الرقابة ذات العلاقة التي تم تصميمها وتنفيذها في وقت محدد؛</p> <p>(٢) تقرير من قبل مدقق الخدمة بهدف إيصال تأكيد معقول يشمل رأي مدقق الخدمة حول وصف نظام الخدمة للمؤسسة وأهداف الرقابة وأنظمة الرقابة ذات العلاقة ومدى ملائمة تصميم أنظمة الرقابة لتحقيق أهداف رقابة محددة، وفاعلية عمل أنظمة الرقابة.</p> <p>(ج) تقرير حول وصف وتصميم وفاعلية عمل أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة (مشار له في هذا المعيار بالتقرير نوع ٢) - ويشمل هذا التقرير:</p> <p>(١) وصف أعدته إدارة مؤسسة الخدمة لنظام مؤسسة الخدمة وأهداف الرقابة لها والأنظمة ذات العلاقة، وتصميمها وتنفيذها في تاريخ محدد أو طيلة فترة محددة، وفي بعض الحالات فاعلية عملها طيلة فترة محددة؛</p> <p>(٢) تقرير من قبل مدقق الخدمة بهدف إيصال تأكيد معقول يشمل ما يلي:-</p> <p>(أ) رأي مدقق الخدمة حول نظام مؤسسة الخدمة وأهداف الرقابة لها والأنظمة ذات العلاقة، ومدى ملائمة تصميم أنظمة الرقابة لتحقيق أهداف رقابة محددة، وفاعلية عمل أنظمة الرقابة؛ و</p> <p>(ب) وصف لإختبارات مدقق الخدمة لأنظمة الرقابة ونتائج ذلك.</p>
<p>معياري التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ٨</p>	<p>(د) مدقق الخدمة - المدقق الذي بناءً على طلب من مؤسسة الخدمة يقدم تقرير تأكيد حول أنظمة الرقابة لمؤسسة الخدمة.</p> <p>(هـ) مؤسسة الخدمة - مؤسسة طرف آخر (أو قطاع من مؤسسة طرف آخر) تقدم الخدمات للمنشآت التي هي جزء من نظم المعلومات لهذه المنشآت الخاصة بإعداد التقارير المالية.</p> <p>(و) نظام مؤسسة الخدمة - السياسات والإجراءات المصممة والمنفذة والمتحفظ بها من قبل مؤسسة خدمة لتزويد المنشآت بالخدمات التي يغطيها تقرير مدقق الخدمة.</p> <p>(ز) مؤسسة الخدمة من الباطن - مؤسسة خدمة تستخدمها مؤسسة خدمة أخرى لأداء بعض الخدمات المقدمة للمنشآت التي هي جزء من نظام معلومات المنشآت المستخدمة الخاصة بإعداد التقارير المالية.</p> <p>(ح) مدقق المنشأة - المدقق الذي يدقق البيانات المالية لمنشآت مستخدمة للخدمات ويقدم التقارير حولها.</p> <p>(ط) المنشأة المستخدمة - المنشأة التي تستخدم خدمة مؤسسة، والتي يتم تدقيق بياناتها المالية.</p>

وغالباً ما تستعين العديد من المنشآت (بما فيها المنشآت الصغيرة جداً) بمصادر خارجية لأنشطة تجهيز مالي معينة مثل:-

- الرواتب؛
- مبيعات الإنترنت؛
- إدارة الأصول (جرد المخزون، والإستثمارات وغيرها)؛ و
- خدمات مسك الدفاتر، وتشتمل هذه تجهيز المعاملات، والحفاظ على السجلات المحاسبية، وإعداد البيانات المالية.

ويشار إلى مؤسسات الطرف الثالث (التي تزود الخدمات ذات العلاقة بإعداد التقارير المالية) على أنها "مؤسسات خدماتية".

وحيث يتم الإستفادة من المؤسسات الخدماتية، يحتاج المدقق لأن يأخذ في الإعتبار تأثير مثل هذه الترتيبات على أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة. ويتضمن ذلك:-

- الحصول على معلومات كافية لتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛ و
- تصميم الإستجابة المناسبة.

في المنشآت الصغيرة، قد تكون الخدمات المستعانة من مصاد خارجية مهمة إلى حد بعيد للعملية المستمرة في المنشأة، ولكن قد لا تكون ذات علاقة بالتدقيق. ويحدث ذلك حين توجد أنظمة رقابية داخلية كافية ضمن المنشأة لتناول مخاطر الأخطاء الجوهرية، أو حين يمكن أداء إجراءات التدقيق الجوهرية لتناول المخاطر المحددة.

### نقطة للتأمل

لا يعني استخدام مؤسسة خدمة لإعداد التقارير المالية الإدارة (وأولئك المكلفون بالحوكمة) من المسؤوليات المناطة بهم للبيانات المالية.

ويوجد نوعين من التقارير التي يمكن أن تقدمها مؤسسات الخدمة لمستخدميها:-

- **تقارير النوع ١ - وصف وتصميم أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة**  
وتزود تلك التقارير أدلة حول تصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة، ولكن ليس فعاليتهم التشغيلية. قد تكون هذه التقارير إعلامية، إلا أنها ذات استخدام محدود للمدقق في فهم ما إذا كانت أنظمة الرقابة الرئيسية في مؤسسة الخدمة قد تم تشغيلها بالشكل الفعال خلال الفترة التي يتم فيها التدقيق.
- **تقارير النوع ٢ - وصف وتصميم وتشغيل فعالية أنظمة الرقابة**  
ويمكن استخدام هذه التقارير من قبل المدقق للنظر فيما إذا كانت:-  
- أنظمة الرقابة التي تم إختبارها من قبل مدقق مؤسسة الخدمة ذات علاقة بمعاملات المنشأة، وأرصدة الحساب، والإفصاحات، والتوكيدات المتعلقة، و  
- إختبارات مدقق مؤسسة الخدمة لأنظمة الرقابة والنتائج الكافية (أي طول الفترة المغطاة من خلال إختبارات مدقق مؤسسة الخدمة، والوقت المنقضي منذ أداء تلك الإختبارات).

### تقييم المخاطرة

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
عند الحصول على فهم للمنشأة المستخدمة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) على مدقق الخدمة الحصول على فهم لكيفية استخدام منشأة مستخدمة خدمات مؤسسة خدمة في عمليات المنشأة المستخدمة بما في ذلك:- (المرجع: الفقرتان ١١-٢). (أ) طبيعة الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة وأهمية هذه الخدمات بالنسبة للمنشأة المستخدمة، بما في ذلك الأثر على الرقابة الداخلية للمنشأة؛ (المرجع: الفقرات ٣١-٥) (ب) الطبيعة والأهمية النسبية للمعاملات المعالجة أو الحسابات أو عمليات إعداد التقارير المالية التي تؤثر عليها مؤسسة الخدمة؛ (المرجع: الفقرة ٦) (ج) درجة التفاعل بين أنشطة مؤسسة الخدمة وتلك الخاصة بالمنشأة المستخدمة؛ و (المرجع: الفقرة ٧) (د) طبيعة العلاقة بين المنشأة المستخدمة ومؤسسة الخدمة، بما في ذلك الأحكام التعاقدية ذات العلاقة للأنشطة التي تقدمها مؤسسة الخدمة. (المرجع: الفقرات ٨-١١)	معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ٩
عند الحصول على فهم للرقابة الداخلية ذو علاقة بالتدقيق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح)، ينبغي على المدقق تقييم تصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة المناسبة في المنشأة المستخدمة بالخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة، بما في ذلك تلك التي تطبق على المعاملات المعالجة من قبل مؤسسة الخدمة. (المرجع: الفقرات ١٢-١٤)	معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ١٠
على مدقق الخدمة أن يحدد ما إذا كان فهم كافٍ لطبيعة وأهمية الخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة وآثارها على أنظمة الرقابة الداخلية للمنشأة المستخدمة الخاصة بالتدقيق تم الحصول عليها لتوفير أساس لتحدي وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية.	معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ١١
إذا لم يكن مدقق الخدمة قادراً على الحصول على فهم كافٍ من المنشأة المستخدمة فإن على مدقق المنشأة الحصول على ذلك الفهم من خلال واحد أو أكثر من الإجراءات التالية:- (أ) الحصول على التقرير نوع ١ أو نوع ٢، إذا كانا متوفرين؛ (ب) الإتصال مع مؤسسة الخدمة، من خلال المنشأة المستخدمة، للحصول على معلومات محددة؛	معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ١٢

(ج) زيادة مؤسسة الخدمة وأداء إجراءات توفر المعلومات الضرورية حول أنظمة الرقابة ذات العلاقة في مؤسسة الخدمة؛ أو	
(د) استخدام مدقق آخر لأداء إجراءات توفر المعلومات اللازمة حول أنظمة الرقابة ذات العلاقة في مؤسسة الخدمة (المرجع: الفقرات ١٥١-٢٠١)	

وعند استخدام مؤسسات الخدمة، يأخذ المدقق في إعتباره المسائل المبينة في التوضيح أدناه.

### التوضيح ١٥. ٣-٢

النظر في	الوصف
ما هي الخدمات (ذات العلاقة بالتدقيق) التي يتم تقديمها؟	<ul style="list-style-type: none"> <li>• قم بتحديد:-</li> <li>- طبيعة الخدمات المقدمة،</li> <li>- الأهمية النسبية للمعاملات المعالجة، و</li> <li>- الحسابات أو عمليات إعداد التقارير المالية المتأثرة.</li> <li>• مراجعة شروط عقد أو إتفاق مستوى-الخدمة بين المنشأة المستخدمة ومؤسسة الخدمة.</li> <li>• تحديد درجة التفاعل (الأنشطة) بين مؤسسة الخدمة والمنشأة.</li> <li>• مراجعة التقارير من قبل مؤسسات الخدمة، أو مدققي الخدمة (بما في ذلك خطابات الإدارة)، أو المدققين الداخليين، أو السلطات التنظيمية على أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة.</li> </ul>
ما هي أنظمة الرقابة الداخلية المناسبة ذات العلاقة؟	<ul style="list-style-type: none"> <li>• هل أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة ذات علاقة بالتدقيق؟ إذا لم تكن كذلك، يكون المنهج الجوهري كافياً. وإذا كان الحال كذلك، على المدقق الشعور بالراحة لأن أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة تم تصميمها وتنفيذها بالشكل المناسب.</li> <li>• هل توجد أنظمة رقابة موضوعة من قبل المستخدم (يمكن إختبارها) تقلل مخاطر المعالجة الجوهريّة، دون النظر إلى أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة؟ على سبيل المثال، يمكن أن تشمل أنظمة رقابة المستخدم على جدول الرواتب:</li> <li>- مقارنة البيانات المقدمة إلى مؤسسة الخدمة مع التقارير من مؤسسة الخدمة بعد معالجة البيانات،</li> <li>- إعادة حساب عينة من مبالغ الرواتب من أجل دقة العملية، و</li> <li>- مراجعة المبلغ الإجمالي لجدول الرواتب من أجل المعقولية.</li> </ul>
مدى الإعتماد الموضوع على أنظمة الرقابة المناسبة في مؤسسة الخدمة؟	<ul style="list-style-type: none"> <li>• الحصول على أي تقارير متوفرة من نوع ١ أو نوع ٢. وغالباً ما تتضمن العقود مع مؤسسات الخدمة أحكام هذه التقارير؛</li> <li>• الإتصال مع مؤسسة الخدمة للحصول على معلومات محددة؛</li> <li>• زيارة مؤسسة الخدمة وتنفيذ الإجراءات اللازمة؛ أو</li> <li>• استخدام مدقق آخر لتنفيذ الإجراءات اللازمة.</li> </ul>

### نقطة للتأمل

تفحص صيغة تقارير مؤسسة الخدمة من أجل القيود المحتملة عند استخدامها. ويمكن أن تطبق تلك القيود على الإدارة، ومؤسسة الخدمة، وزبائنها، ومدققي المنشأة.

### الإستجابة للمخاطرة

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
عند تحديد كفاية وملائمة أدلة التدقيق التي يوفرها نوع ١ أو نوع ٢ يجب أن يكون المدقق مقتنعاً بما يلي:-	معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ١٣
(أ) الكفاءة المهنية والإستقلالية عن مؤسسة الخدمة؛ و	
(ب) ملائمة المعايير التي صدر بموجبها التقرير نوع ١ أو نوع ٢. (المرجع: الفقرة ٢١١)	
إذا كان مدقق المستخدم يخطط لإستخدام التقرير نوع ١ أو نوع ٢ كأدلة تدقيق لدعم فهم المدقق بشأن تصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة، فإن على مدقق المنشأة ما يلي:-	معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ١٤
(أ) تقييم ما إذا كان وصف وتصميم أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة هما في تاريخ مناسب أو لفترة مناسبة لأهداف مدقق لمنشأة؛	

<p>(ب) تقييم كفاية وملائمة الأدلة التي يقدمها التقرير لفهم الرقابة الداخلية للمنشأة المستخدمة المتعلقة بالتدقيق؛ و</p> <p>(ج) تحديد ما إذا كانت أنظمة الرقابة المكملة للمنشأة المستخدمة التي حددتها مؤسسة الخدمة مناسبة للمنشأة المستخدمة، وإذا كان الأمر كذلك الحصول على فهم لما إذا كانت المنشأة المستخدمة صممت ونفذت أنظمة الرقابة هذه. (المرجع: الفقرتان ٢٢١-٢٣٠)</p>	
<p>عند الإستجابة للأخطاء المقيمة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٣٠ على مدقق المنشأة ما يلي:-</p> <p>(أ) تحديد ما إذا كانت أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بتوكيدات البيانات المالية ذات العلاقة متوفرة من السجلات المحتفظ بها لدى المنشأة المستخدمة؛ وإذا لم يكن الأمر كذلك،</p> <p>(ب) أداء إجراءات تدقيق إضافية للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أو إستخدام مدقق آخر لأداء هذه الإجراءات في مؤسسة الخدمة نيابة عن مدقق المنشأة. (المرجع: الفقرات أ٢٤١-٢٨١)</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ١٥</p>
<p>عندما يشمل تقييم مدقق المنشأة للمخاطرة توقعاً بأن أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة تعمل بفاعلية فإن على مدقق المنشأة الحصول على أدلة تدقيق بشأن فاعلية عمل أنظمة الرقابة هذه من خلال واحد أو أكثر من الإجراءات التالية:-</p> <p>(أ) الحصول على تقرير نوع ٢، إذا كان متوفراً؛</p> <p>(ب) إجراء إختبارات مناسبة لأنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة؛ أو</p> <p>(ج) إستخدام مدقق آخر لإجراء إختبارات لأنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة نيابة عن مدقق المنشأة. (المرجع: الفقرتان أ٢٩١-٣٠١)</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ١٦</p>
<p>إذا خطط المدقق المستخدم، حسب الفقرة ١٢ (أ) لأستخدام التقرير نوع ٢ كأدلة تدقيق بأن أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة تعمل بفاعلية فإن على مدقق المنشأة تحديد ما إذا كان تقرير مدقق المنشأة يوفر أدلة تدقيق كافية ومناسبة بشأن فاعلية أنظمة الرقابة، وذلك لدعم تقييم مدقق المنشأة لتقييم المخاطرة من خلال ما يلي:-</p> <p>(أ) تقييم ما إذا كان وصف وتصميم وفاعلية عمل أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة هي في تاريخ أو لفترة مناسبة لأهداف مدقق المنشأة؛</p> <p>(ب) تحديد ما إذا كانت أنظمة الرقابة المكملة للمنشأة المستخدمة التي حددتها المؤسسة المستخدمة مناسبة للمنشأة المستخدمة، وإذا كان الأمر كذلك الحصول على فهم ما إذا كانت المنشأة المستخدمة قد صممت ونفذت أنظمة الرقابة هذه، وإذا كان الأمر كذلك إختبار فاعلية عملها؛ و</p> <p>(ج) تقييم ملائمة الفترة الزمنية التي تغطيها إختبارات أنظمة الرقابة والزمن الذي إنقضى منذ أداء إختبارات أنظمة الرقابة؛</p> <p>تقييم ما إذا كانت إختبارات أنظمة الرقابة التي أجراها مدقق الخدمة ونتائج ذلك، كما هي مبينة في تقرير مدقق الخدمة مناسبة للتوكيدات في البيانات المالية للمنشأة المستخدمة، وتوفر أدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم تقييم المدقق المستخدم للمخاطر (المرجع: الفقرات أ٣١١-٣٩١).</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ١٧</p>
<p>على مدقق المنشأة أن يستفسر من إدارة المنشأة المستخدمة ما إذا أبلغت مؤسسة الخدمة المنشأة المستخدمة عن أي إحتيال أو عدم إمتثال للقوانين والأنظمة أو أخطاء غير مصححة تؤثر على البيانات المالية للمنشأة المستخدمة، أو أنها خلافاً لذلك على علم بها، وعلى مدقق المنشأة تقييم كيفية تأثير هذه الأمور على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية لمدقق المنشأة، بما في ذلك الأثر على إستنتاجات مدقق المنشأة وتقرير مدقق المنشأة. (المرجع: الفقرة ٤١١)</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ١٩</p>

وفي الإستجابة للمخاطر المقيمة، يأخذ المدقق في الإعتبار المسائل التالية.

### التوضيح ٣.١٥-٣

النظر في	الوصف
هل يمكن الحصول على الأدلة اللازمة من ضمن المنشأة؟	إذا كان من الممكن ذلك، قم بالحصول على أدلة التدقيق الكافية المناسبة المتعلقة بتوكيدات البيانات المالية المتضمنة ذات العلاقة.
	إذا لم يكن ممكناً، قم بتنفيذ إجراءات إضافية للحصول على الأدلة، مثل إستخدام مدقق آخر لتنفيذ

إجراءات في مؤسسة الخدمة بالنيابة عن مدقق المستخدم.	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• الأخذ في الاعتبار الكفاءة المهنية للمدقق والإستقلالية وملائمة المعايير التي صدر بموجبها التقرير؛</li> <li>• تقييم ما إذا كان وصف وتصميم أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة قد وضع في تاريخ أو لفترة تكون مناسبة لأغراض مدقق المستخدم؛</li> <li>• تقييم كفاية وملائمة الأدلة المزودة من خلال التقرير من أجل فهم أنظمة الرقابة الداخلية لمنشأة المستخدم ذات العلاقة بالتدقيق؛ و</li> <li>• تحديد ما إذا كانت أنظمة رقابة منشأة المستخدم المكمل والمحددة من خلال مؤسسة الخدمة ذات علاقة بمنشأة المستخدم و، إذا كان الأمر كذلك، الحصول على فهم ما إذا قامت منشأة المستخدم بتصميم وتطبيق أنظمة الرقابة تلك.</li> </ul> <p>لاحظ أن النوع ١ لا يقدم أدلة بأن أنظمة الرقابة الداخلية في المؤسسة تعمل بشكل فعال خلال فترة زمنية معينة. وإذا لم يتوفر تقرير نوع ٢، قد يكون من الضروري للمدقق أداء إختبارات أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة، أو استخدام مدقق آخر لأداء تلك الإختبارات.</p>	تحديد مدى الإعتماد الذي يمكن وضعه على تقرير نوع ١ أو نوع ٢
حيث يمكن ذلك، قم بالحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تتعلق بتوكيدات البيانات المالية ذات العلاقة من السجلات التي تحتفظ بها منشأة المستخدم.	إجراء اختبار سجلات وأنظمة رقابة المستخدم
إذا لم تكن السجلات كافية قم بالحصول على أدلة تدقيق حول الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة من خلال:-	الحصول على ادلة تدقيق من مؤسسة الخدمة
<ul style="list-style-type: none"> <li>• الحصول على تقرير نوع ٢، إذا كان متوفراً؛</li> <li>• إجراء الإختبارات المناسبة لأنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة؛ أو</li> <li>• إستخدام مدقق آخر لإجراء إختبارات أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة بالنيابة عن مدقق المستخدم.</li> </ul>	
الإستعلام من الإدارة ما إذا كانت على علم (أو تلقت بلاغاً من مؤسسة الخدمة) بأي إحتيال أو عدم إمتثال للقوانين والأنظمة أو أخطاء غير مصححة يمكن أن تؤثر على البيانات المالية.	إجراء استفسار حول الأحداث الهامة (مثل الإحتيال)

## الإبلاغ

المفردة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ٣	يُعد هدف المدقق هو الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بما يلي:- (أ) وجود وحالة المخزون؛ (ب) إكمال المقاضاة والمطالبات التي لها علاقة بالمنشأة؛ و (ج) عرض وإفصاح لمعلومات القطاعات حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.
معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ٢٠	على مدقق المنشأة تعديل الرأي في تقرير المنشأة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) إذا كان مدقق المنشأة غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالخدمات التي تقدمها مؤسسة الخدمة الخاصة بتدقيق البيانات المالية للمنشأة. (المرجع: الفقرة ٤٢٤)
معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ٢١	على مدقق المنشأة عدم الإشارة إلى عمل مدقق الخدمة في تقرير المنشأة الذي يحتوي على رأي غير معدل، إذا كانت القوانين أو الأنظمة تتطلب إجراء ذلك، وإذا كانت هذه الإشارة تطلبها القوانين أو الأنظمة فإن تقرير مدقق المنشأة يجب أن يبين أن الإشارة لا تقلل من مسؤولية مدقق المنشأة بالنسبة لرأي التدقيق. (المرجع: الفقرة ٤٣١)
معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ الفقرة ٢٢	إذا كانت الإشارة إلى عمل مدقق خدمة مناسب لفهم تعديل على رأي مدقق المنشأة فإن تقرير مدقق المنشأة يجب أن يبين أن هذه الإشارة لا تقلل من مسؤولية مدقق المنشأة بالنسبة لهذا الرأي. (المرجع: الفقرة ٤٤٤)

عند استخدام إما تقرير نوع ١ أو تقرير نوع ٢ من مؤسسة الخدمة، لا يقدم تقرير المدقق المتعلق بالمنشأة أي إشارة إلى تقرير مؤسسة الخدمة ما لم يكن ذلك مطلوباً بموجب القانون.

ومع ذلك، حين يعرض مدقق المستخدم تقرير مدقق معذل نتيجة تعديل الرأي في تقرير مدقق الخدمة، لا يُمنع مدقق المستخدم من الإشارة إلى تقرير مدقق الخدمة إذا كان ذلك يساعد في فهم سبب تعديل رأي مدقق المستخدم. وفي هذه الحالات، يُطلب من مدقق المستخدم أن يوضح ضمن تقارير التدقيق الخاصة به أن الإشارة إلى مدقق الخدمة لا تقلل من مسؤولية مدقق المستخدم الخاصة بالنسبة لهذا الرأي.

## ٤.١٥ معيار التدقيق الدولي ٥٠١ - أدلة التدقيق - إعتبارات محددة لبنود مختارة

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ٣	يُعد هدف المدقق هو الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بما يلي:- (أ) وجود وحالة المخزون؛ (ب) إكمال المقاضاة والمطالبات التي لها علاقة بالمنشأة؛ و (ج) عرض وإفصاح لمعلومات القطاعات حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.

## حضور الجرد الفعلي للمخزون

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ٤	إذا كان المخزون هاماً بالنسبة للبيانات المالية فإن على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون من خلال ما يلي:- (أ) حضور الجرد الفعلي للمخزون إلا إذا كان ذلك غير عملي، من أجل ما يلي:- (المرجع: الفقرات ١-٣١) (١) تقييم تعليمات وإجراءات الإدارة لتسجيل ومراقبة نتائج الجرد الفعلي؛ (المرجع: الفقرة ٤) (٢) ملاحظة أداء إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد؛ (المرجع: الفقرة ٥) (٣) فحص المخزون؛ و (المرجع: الفقرة ٦) (٤) أداء جرد إختباري (المرجع: الفقرتان ٧-٨) (ب) أداء إجراءات تدقيق سجلات المخزون النهائية للمنشأة لتحديد ما إذا كانت تعكس بدقة نتائج الجرد الفعلي للمخزون.
معيار التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ٥	إذا تم إجراء الجرد الفعلي للمخزون في تاريخ عدا عن تاريخ البيانات المالية فإن على المدقق، بالإضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها الفقرة ٤، أداء إجراءات تدقيق للحصول على أدلة تدقيق بشأن ما إذا كانت التغيرات في المخزون بين تاريخ الجرد وتاريخ البيانات المالية مسجلة بالشكل المناسب. (المرجع: الفقرات ٩١-١١١)
معيار التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ٦	إذا لم يستطع المدقق حضور الجرد الفعلي للمخزون بسبب ظروف مفاجئة، فعلى المدقق إجراء أو ملاحظة بعض عمليات جرد فعلي في تاريخ بدل، وأداء إجراءات تدقيق للمعاملات بين التاريخين.
معيار التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ٧	إذا كان حضور الجرد الفعلي غير عملي فإن على المدقق أداء إجراءات تدقيق بديلة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود وحالة المخزون، وإذا لم يكن من الممكن إجراء ذلك فينبغي على المدقق تعديل الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح). (المرجع: الفقرات ١٢٢-١٤١)
معيار التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ٨	إذا كان المخزون الذي في حوزة وتحت رقابة طرف آخر هام بالنسبة للبيانات المالية فإن على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بوجود وحالة ذلك المخزون، وذلك بأداء إجراء واحد أو أكثر مما يلي:- (أ) طلب المصادقة من طرف آخر فيما يتعلق بكميات وحالة المخزون المحتفظ به بالنيابة عن المنشأة. (المرجع: الفقرة ١٥٥) (ب) أداء فحص أو إجراءات تدقيق أخرى في ظل الظروف. (المرجع: الفقرة ١٦)

وحين يكون المخزون هاماً للبيانات المالية، يتناول المدقق وجود المخزون وحالته كما هو مبين أدناه.

## التوضيح ٤.١٥-١

الإجراء	الوصف
حضور الجرد الفعلي	<ul style="list-style-type: none"> <li>تقييم تعليمات الإدارة فيما يتعلق بتسجيل/ رقابة نتائج الجرد؛</li> <li>ملاحظة أداء إجراءات الإدارة الخاصة بالجرد؛</li> <li>فحص الجرد وإجراء جرد إختباري؛</li> <li>توافق التغيرات في المخزون بين تاريخ الجرد ونهاية الفترة؛ و</li> <li>أداء إجراءات بديلة إذا كان الجرد الفعلي غير عملي.</li> </ul>

• طلب مصادقات لكميات/ حالة المخزون المحتفظ به؛ • أداء فحص أو أي إجراءات تدقيق مناسبة.	مصادقة/ فحص المخزون في حوزة الآخرين
--	--

### الإستعلام فيما يتعلق بالمقاضاة والمطالبات

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية ١	الفقرة #
على المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق من أجل تحديد المقاضاة والمطالبات التي لها علاقة بالمنشأة، والتي تتسبب في نشوء مخاطرة الأخطاء الجوهرية، بما في ذلك: - (المرجع: الفقرات ١٧٢-١٩٤) (أ) الإستعلام من الإدارة، وحيث ينطبق ذلك من الآخرين ضمن المنشأة، بما في ذلك المستشار القانوني الداخلي؛ (ب) مراجعة محاضر إجتماعات المكلفين بالحوكمة والمراسلات بين المنشأة ومستشارها القانوني الخارجي؛ و (ج) مراجعة حسابات التكلفة القانونية. (المرجع: الفقرة ٢٠٤)	معياري التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ٩
إذا قام المدقق بتقييم مخاطرة خطأ جوهري فيما يتعلق بالمقاضاة أو المطالبات التي تم تحديدها، أو عندما تدل إجراءات التدقيق التي يتم أداؤها على أنه قد توجد هناك مقاضاة أو مطالبات هامة فإن على المدقق، بالإضافة إلى الإجراءات التي تتطلبها معايير التدقيق الدولية الأخرى، محاولة الإتصال المباشر مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة، ويقوم المدقق بذلك من خلال كتاب استفسار تعدده الإدارة ويرسله المدقق، يطلب فيه من المستشار القانوني الخارجي للمنشأة الإتصال مباشرة مع المدقق، وإذا كان القانون أو الأنظمة أو الهيئة القانونية المهنية ذات العلاقة تمنع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة من الإتصال مباشرة مع المدقق فإن على المدقق أداء إجراءات تدقيق بديلة. (المرجع: الفقرات ٢١١-٢٥٤)	معياري التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ١٠
إذا:- (أ) رفضت الإدارة إعطاء المدقق الإذن بالإتصال مع المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أو مقابلته، أو إذا رفض المستشار القانوني الخارجي للمنشأة أن يستجيب بالشكل المناسب لكتاب الإستعلام أو منع من الإستجابة؛ و (ب) لم يستطع المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأداء وإجراءات تدقيق بديلة، فإن على المدقق تعديل الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح).	معياري التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ١١
على المدقق أن يطلب من الإدارة، وحيث يكون ذلك مناسباً للمكلفين بالحوكمة، تقديم إقرارات كتابية بأن كافة حالات المقاضاة أو المطالبات الفعلية أو الممكنة التي يجب إعتبارها عند إعداد البيانات المالية تم الإفصاح عنها للمدقق ومعاملتها محاسبياً، والإفصاح عنها حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق.	معياري التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ١٢

ولتحديد المقاضاة والمطالبات التي قد تؤدي إلى مخاطرة البيانات الخاطئة الجوهرية، يؤدي المدقق الإجراءات المبينة في الجدول أدناه.

### التوضيح ٤.١٥-٢

الإجراء	الوصف
القيام بالإستعلامات ومراجعة الوثائق ذات العلاقة	<ul style="list-style-type: none"> <li>• الإستعلام من الإدارة وآخرين؛</li> <li>• مراجعة محاضر إجتماعات أولئك المكلفين بالحوكمة؛</li> <li>• مراجعة المراسلات بين المنشأة وهيئتها القانونية؛ و</li> <li>• مراجعة حسابات الإنفاق القانونية.</li> </ul>
الإتصال مع المستشار القانوني الخارجي	<p>حيث يتم تحديد أو الإشتباه في مقاضاة أو مطالبات، يطلب المدقق رسالة إستفسار تعددها الإدارة وترسل من قبل المدقق، يطلب فيها من المستشار القانوني الخارجي إبلاغ تفاصيل المطالبات وغيرها مباشرة إلى المدقق. وإذا تم منع هذا الإجراء، أو حين ترفض الإدارة الإذن بالإتصال مع المستشار القانوني، يتم أداء إجراءات بديلة مثل مراجعة جميع الوثائق المتوفرة والقيام بإستفسارات إضافية. وإذا لم تكن الإجراءات البديلة كافية، حينها يتم تعديل رأي المدقق.</p>

الحصول على إقرارات الإدارة	طلب إقرارات خطية من الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بأن جميع الإدعاءات والمطالبات المعروفة الفعلية أو المحتملة تم الإفصاح عنها ومحاسبتها بالشكل السليم في البيانات المالية.
----------------------------	--

## معلومات القطاعات

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
على المدقق الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بعرض معلومات القطاعات والإفصاح عنها حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق:- (المرجع: الفقرة ٢٦١)	معيار التدقيق الدولي ٥٠١ الفقرة ١٣
(أ) الحصول على فهم للأساليب التي تستخدمها الإدارة عند تحديد معلومات القطاعات: (المرجع: الفقرة ٢٧١).	
(١) تقييم ما إذا كان من المحتمل أن ينجم عن هذه الأساليب إفصاحات حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ و	
(٢) إختيار تطبيق هذه السياسة حيثما يكون مناسباً.	
(ب) أداء إجراءات تحليلية أو إجراءات تدقيق مناسبة أخرى في ظل الظروف.	

وغالبا ما تكون معلومات القطاعات غير مطبقة في تدقيق المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم، لذلك لن يتم التطرق إليها مجدداً في هذا الدليل.

## ٥.١٥ معيار التدقيق الدولي ٥١٠ - عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الإفتتاحية

أهداف معيار التدقيق الدولي	الفقرة #
عند إجراء عملية تدقيق أولية، ينطوي هدف المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية على الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية حول ما إذا كانت:-	معيار التدقيق الدولي ٥١٠ الفقرة ٣
(أ) الأرصدة الإفتتاحية محتوية على أخطاء تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية؛ و	
(ب) السياسات المحاسبية المناسبة التي تعكسها الأرصدة الإفتتاحية مطبقة بشكل متنسق في البيانات المالية للفترة الحالية، أو ما إذا تمت محاسبة التغيرات عليها بشكل مناسب وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق	

ويقدم هذا المعيار التوجيه فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية عندما يتم تدقيق البيانات المالية لأول مرة، أو حين يتم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من قبل مدقق آخر.

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
ينبغي على المدقق قراءة أحدث البيانات المالية، إن وجدت، وتقرير المدقق السابق حولها، إن وجد، للحصول على معلومات متعلقة بالأرصدة الإفتتاحية بما في ذلك الإفصاحات.	معيار التدقيق الدولي ٥١٠ الفقرة ٥
ينبغي على المدقق الحصول على أدلة تدقيق مناسبة حول ما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على أخطاء تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية عن طريق: (المرجع: الفقرة ١-٢١)	معيار التدقيق الدولي ٥١٠ الفقرة ٦
(أ) تحديد ما إذا تم إرسال أرصدة الإقفال للفترة السابقة بشكل صحيح إلى الفترة الحالية أو، حيثما كان مناسباً، تم إعادة بيانها بشكل صحيح؛	
(ب) تحديد ما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تعكس تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة؛ و	
(ج) أداء واحد أو أكثر من الأمور التالية:- (المرجع: الفقرة ٣-٧)	
(١) عندما تكون البيانات المالية للفترة السابقة مدققة، مراجعة تقارير العمل الخاصة بالمدقق السابق للحصول على أدلة فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية؛	
(٢) تقييم ما إذا كانت إجراءات التدقيق التي تم القيام بها في الفترة الحالية تقدم أدلة متعلقة بالأرصدة الإفتتاحية؛ أو	
(٣) القيام بإجراءات تدقيق محددة للحصول على أدلة فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية.	

<p>إذا حصل المدقق على أدلة تدقيق تفيد بأن الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على أخطاء قد تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية، ينبغي على المدقق القيام بإجراءات التدقيق الإضافية هذه باعتبارها ملائمة في الظروف لتحديد الأثر على البيانات المالية للفترة الحالية. وإذا توصل المدقق أن مثل هذه الأخطاء موجودة في البيانات المالية للفترة الحالية، ينبغي على المدقق إبلاغ المستوى المناسب من الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بهذه الأخطاء وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٤٥٠.</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٥١٠ الفقرة ٧</p>
<p>ينبغي على المدقق الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية حول ما إذا تم تطبيق السياسات المحاسبية المعكوسة في الأرصدة الإفتتاحية بشكل متسق في البيانات المالية للفترة الحالية وما إذا تمت محاسبة التغيرات في السياسات المحاسبية بشكل مناسب وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل كاف وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٥١٠ الفقرة ٨</p>
<p>في حال كانت البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من قبل المدقق السابق وكان هناك تعديل على الرأي، ينبغي على المدقق تدقيق أثر الأمر الذي نتج عنه التعديل في تقييم مخاطر الخطأ الجوهري في البيانات المالية للفترة الحالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح).</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٥١٠ الفقرة ٩</p>
<p>إذا لم يكن المدقق قادراً على الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية، ينبغي على المدقق إبداء رأي متحفظ أو حجب الرأي حول البيانات المالية، حيثما كان ملائماً وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح). (المرجع: الفقرة ٨)</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٥١٠ الفقرة ١٠</p>
<p>إذا توصل المدقق إلى أن الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على خطأ يؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية وأنه لم يتم حساب أثر الخطأ بشكل مناسب أو لم يتم عرضه أو الإفصاح عنه بشكل كاف، ينبغي على المدقق إبداء أي متحفظ أو حجب الرأي، حيثما كان ملائماً، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح).</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٥١٠ الفقرة ١١</p>
<p>إذا توصل المدقق إلى أن:- (أ) السياسات المحاسبية للفترة الحالية غير مطبقة بشكل متسق فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ أو (ب) التغير في السياسات المحاسبية لم يحاسب بشكل مناسب أو يعرض أو يفصح عنه بشكل كاف وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. ينبغي على المدقق إبداء رأي متحفظ أو حجب الرأي، حيثما كان ملائماً، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح).</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٥١٠ الفقرة ١٢</p>

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
إذا تضمن رأي المدقق السابق فيما يتعلق بالبيانات المالية للفترة السابقة تعديلاً على رأي المدقق بحيث يبقى ذو علاقة وهاماً بالنسبة للبيانات المالية للفترة الحالية، ينبغي على المدقق تعديل رأي المدقق حول البيانات المالية للفترة الحالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح) ومعيار التدقيق الدولي ٧١٠. (المرجع: الفقرة ٩أ)	معيار التدقيق الدولي ٥١٠ الفقرة ١٣

ويلخص التوضيح أدناه المتطلبات.

### التوضيح ٥.١٥ - ١

الوصف	النظر في
<ul style="list-style-type: none"> <li>• قراءة البيانات المالية الأحدث وتقرير المدقق السابق (إن وجد)؛</li> <li>• تحديد ما إذا كانت أرصدة الإقفال للفترة السابقة تقدم بالشكل الصحيح وتعكس استخدام السياسات المحاسبية المناسبة؛</li> <li>• مراجعة أوراق عمل المدقق السابق؛ و</li> <li>• أداء إجراءات تدقيق في الفترة الحالية للحصول على أدلة تتعلق بالأرصدة الإفتتاحية. ويعتبر ذلك مهماً بوجه خاص حين لا تكون البيانات المالية للعام السابق قد دقت.</li> </ul>	هل تحتوي الأرصدة الإفتتاحية أخطاء يمكن أن تؤثر في الفترة الحالية؟
<ul style="list-style-type: none"> <li>• أداء إجراءات تدقيق إضافية حيثما يكون ذلك مناسباً؛</li> <li>• تقييم أي تعديل مدقق سابق على رأي التدقيق؛ و</li> <li>• ضمان تطبيق السياسات المحاسبية المنعكسة في الأرصدة الحسابية بإتساق من خلال الفترة الحالية.</li> </ul>	تحديد أثر الأخطاء المحددة على الفترة الحالية
إذا بقي رأي التدقيق المعدل للمدقق السابق ذا علاقة أو أن الأرصدة الإفتتاحية تحتوي أخطاء تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية في الفترة الحالية (حيث لم يتم محاسبة أو تقديم أو الإفصاح عن الأثر بالشكل المناسب)، يصبح من اللازم إبداء رأي متحفظ أو سلبي. يتم النظر أيضاً في الحاجة إلى فقرة إضافية تتناول "المسائل الأخرى".	تحديد الأثر على رأي التدقيق

### ٦.١٥ معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ - الإعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)

أهداف معيار التدقيق الدولي	الفقرة #
تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:- (أ) تحديد ما إذا يتوجب العمل كمدقق للبيانات المالية للمجموعة؛ و (ب) بإعتباره مدقق البيانات المالية للمجموعة:- (١) الإتصال بوضوح مع مدققي المكونات حول نطاق وتوقيت عملهم فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالمكونات ونتائجهم؛ و (٢) الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المعلومات المالية المتعلقة بالمكونات وعملية التوحيد للتعبير عن رأي حول ما إذا تم إعداد البيانات المالية للمجموعة، من حيث كافة الجوانب الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.	معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ الفقرة ٨

# الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معايير التدقيق الدولي ٦٠٠ الفقرة ٩	<p>لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:-</p> <p>(أ) المكون - منشأة أو نشاط تجاري تعد بشأنه المجموعة أو إدارة المكون معلومات مالية ينبغي أن يتم تضمينها في البيانات المالية للمجموعة. (المرجع: الفقرات ٢٠-٤١)</p> <p>(ب) مدقق المكون - مدقق يعمل على إعداد المعلومات المالية المتعلقة بمكون معين في عملية تدقيق المجموعة وذلك بناءً على طلب فريق عملية تدقيق المجموعة.</p> <p>(ج) إدارة المكون - الإدارة المسؤولة عن إعداد المعلومات المالية المتعلقة بمكون معين.</p> <p>(د) الأهمية النسبية للمكون - الأهمية النسبية لمكون معين التي يتم تحديدها من قبل فريق عملية تدقيق المجموعة.</p> <p>(هـ) مجموعة - كافة المكونات التي يتم تضمين معلوماتها المالية في البيانات المالية للمجموعة. تشمل المجموعة دائماً على أكثر من مكون واحد.</p> <p>(و) تدقيق المجموعة - تدقيق البيانات المالية لمجموعة معينة.</p> <p>(ز) رأي التدقيق حول المجموعة - رأي التدقيق حول البيانات المالية للمجموعة.</p> <p>(ح) شريك عملية تدقيق المجموعة - الشريك أو شخص آخر في الشركة الذي يقع على عاتقه مسؤولية عملية تدقيق المجموعة وأدائها، وتقرير المدقق حول البيانات المالية للمجموعة الذي يتم إصداره بالنيابة عن الشركة. عندما يؤدي مدققون مشتركون عملية تدقيق للمجموعة، يشكل شركاء العملية المشتركة وفريق العملية جميعاً شريكاً لعملية تدقيق المجموعة وفريق عملية تدقيق المجموعة. ومع ذلك، لا يتناول هذا المعيار العلاقة بين المدققين المشتركين أو العمل الذي يؤديه مدقق مشترك واحد فيما يتعلق بعمل المدققين الآخرين.</p> <p>(ط) فريق عملية تدقيق المجموعة - الشركاء، بما في ذلك شريك عملية تدقيق المجموعة، والموظفون الذين يضعون الإستراتيجية الكلية لتدقيق المجموعة ويتواصلون مع مدققي العناصر ويقومون بعملية التوحيد وقيمون النتائج التي تم التوصل إليها من أدلة التدقيق كأساس لتكوين رأي حول البيانات المالية للمجموعة.</p> <p>(ي) البيانات المالية للمجموعة - بيانات مالية تتضمن معلومات لأكثر من مكون واحد. كما يشير مصطلح "البيانات المالية للمجموعة" إلى بيانات مالية مدمجة تجمع المعلومات المالية التي تم إعدادها من قبل المكونات التي لا تملك شركة أم ولكنها تخضع لسيطرة مشتركة.</p> <p>(ك) إدارة المجموعة - الإدارة المسؤولة عن إعداد وعرض البيانات المالية للمجموعة.</p> <p>(ل) أنظمة الرقابة على نطاق المجموعة - أنظمة الرقابة المصممة والمنفذة والمحافظة عليها من قبل إدارة المجموعة لدى إعداد التقارير المالية للمجموعة.</p> <p>(م) مكون هام - مكون محدد من قبل فريق عملية تدقيق المجموعة على أنه (أ) ذو أهمية مالية مختلفة بالنسبة للمجموعة، أو (ب) من المحتمل أن ينطوي على مخاطر هامة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة وذلك بسبب طبيعته أو ظروفه الخاصة. (المرجع: الفقرتان ٥١-٦١)</p>

ويقدم هذا المعيار التوجيه فيما يتعلق بالإعبارات الخاصة التي تنطبق على تدقيقات المجموعة. حيث يبين المسؤوليات والإتصالات والمتطلبات من أجل وبين:-

- شركاء عملية المجموعة، وفريق عملية المجموعة؛ و
- مدققي المكونات والذين يقومون بأداء العمل (مثل تدقيق القسم، أو الفرع، أو الشركة التابعة للمجموعة) بالنيابة عن فريق عملية المجموعة ومن ثم إبلاغ النتائج.

وقد تكون المتطلبات المبينة أيضاً مفيدة لمواقف أخرى حين يشترك المدقق مع مدقق آخر في بعض الأجزاء من تدقيق البيانات المالية. (ويمكن أن يتضمن ملاحظة جرد المخزون أو أداء إجراءات محددة عند موقع بعيد.)

### نقطة للتأمل

يعتبر تعريف مكون المجموعة واسعاً. قبل الإستنتاج بأن هذا المعيار ليس قابلاً للتطبيق، تأكد من أن المكون الهام غير موجود بالفعل. ويمكن أن ينتج المكون من الهيكل التنظيمي للمنشأة (مثل الشركة التابعة، أو القسم، أو الفرع، أو المشاريع المشتركة، أو الشركات المستثمرة التي تقوم بالحاسبة وفقاً للطرق المحاسبية لحقوق الملكية أو التكلفة) أو أنظمة إعداد التقارير المالية المنظمة من خلال الوظيفة، أو المنتج، أو الخدمة، أو الموقع الجغرافي.

وإذا تواجد مكون هام، فيوضح المعيار هذا عدداً من المتطلبات المتعلقة:-

- بمسؤولية شريك عملية المجموعة؛
- بالتخطيط والأهمية النسبية للتدقيق؛
- بتقييم المخاطرة والإستجابة لها؛
- بالعلاقات بين فريق عملية المجموعة ومدققي المكونات؛
- بطبيعة ومدى الإتصالات؛ و
- بأنظمة رقابة إتساع المجموعة وعملية التوحيد.

**ملاحظة:** على إفتراض بأن تدقيقات المجموعة ليست مشتركة إلى حد ما في تدقيق المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم، يحتوي التوضيح التالي فقط على مقتطفات من العديد من المتطلبات التي يحتويها المعيار.

### التوضيح ٦.١٥ - ١

مقتطفات موجزة من قسم المتطلبات	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• يقع على عاتق شريك عملية تدقيق المجموعة مسؤولية التوجيه والإشراف وأداء عملية تدقيق المجموعة وفقاً للمعايير المهنية.</li> <li>• لا ينبغي أن يشير تقرير المدقق حول البيانات المالية للمجموعة إلى مدقق مكون معين.</li> </ul>	<p>المسؤولية معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ الفقرة ١١</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• يجب أن يحصل فريق عملية تدقيق المجموعة على فهم حول المجموعة وعناصرها وبيئاتها يكفي لتحديد المكونات التي يميل إلى كونها مكونات هامة.</li> <li>• يوافق شريك عملية تدقيق المجموعة على شروط التكاليف بعملية تدقيق المجموعة.</li> <li>• يضع فريق عملية تدقيق المجموعة إستراتيجية كلية لتدقيق المجموعة وخطة تدقيق للمجموعة.</li> </ul>	<p>القبول/الإستمرار والتخطيط معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ الفقرات ١١-١٦</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• يجب أن يحصل فريق عملية تدقيق المجموعة على فهم كافٍ من أجل:-</li> <li>• تأكيد أو مراجعة تحديده الأولي للمكونات التي تميل إلى كونها مكونات هامة؛ و</li> <li>• تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة، سواءً كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ.</li> </ul>	<p>فهم المجموعة وعناصرها وبيئاتها معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ الفقرات ١٧-١٨</p>

مقتطفات موجزة من قسم المتطلبات	
<p>فهم مدقق المكونات معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ الفقرة ١٩-٢٠</p>	<p>إذا خطط فريق عملية تدقيق المجموعة لطلب مدقق مكونات من أجل العمل على جمع المعلومات المالية حول مكون معين، يجب أن يحصل الفريق على فهم حول النقاط التالية:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ما إذا كان يفهم ويلتزم بمدقق المكونات بالمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بتدقيق المجموعة، وخاصة ما إذا كان مستقلاً؛</li> <li>• الكفاءة المهنية لمدقق المكونات؛</li> <li>• ما إذا كان فريق عملية تدقيق المجموعة قادراً على المشاركة في عمل مدقق المكونات إلى الحد اللازم من أجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة؛ و</li> <li>• ما إذا كان يعمل مدقق المكونات في بيئة منظمة تراقب المدققين بشكل فعال.</li> </ul>
<p>الأهمية النسبية معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ الفقرة ٢١-٢٢</p>	<p>يحدد فريق عملية تدقيق المجموعة ما يلي:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• الأهمية النسبية للبيانات المالية للمجموعة ككل عند وضع الإستراتيجية الكلية لتدقيق المجموعة؛</li> <li>• المبالغ الأقل من الأهمية النسبية، حيث يمكن تطبيقه، لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات؛</li> <li>• الأهمية النسبية لتلك المكونات حيث يجري مدقو المكونات عملية تدقيق أو مراجعة لأغراض عملية تدقيق المجموعة؛ و</li> <li>• العتبة التي إذا تعدتها الأخطاء فلا يمكن إعتبارها أخطاء غير هامة بالنسبة للبيانات المالية.</li> </ul> <p>يقوم فريق العملية للمجموعة أيضاً بتقييم ملائمة أهمية الأداء المحددة من قبل مدقق المكونات على مستوى المكونات.</p>
<p>الإستجابة للمخاطر المقيّمة معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ الفقرة ٢٤-٣١</p>	<p>يتبعن على المدقق تصميم وتنفيذ إجراءات إستجابة مناسبة لمعالجة الأخطاء الجوهرية المقيّمة في البيانات المالية.</p> <p>ويجب أن يقوم فريق العملية للمجموعة:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• تحديد نوع العمل الذي يتم أدائه من قبل فريق عملية تدقيق المجموعة أو مدققي المكونات بالنيابة عنه فيما يخص المعلومات المالية المتعلقة بالمكونات؛</li> <li>• تقييم مدى ملائمة أداء إجراءات التدقيق الإضافية للإستجابة للمخاطر الهامة المحددة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة؛ و</li> <li>• تقييم ملائمة وإكمال ودقة تعديلات وإعادة التصنيف لعملية التوحيد، وتقييم ما إذا توجد أي عوامل أو مؤشرات مخاطرة الإحتيال لتحيز إدارة محتمل.</li> </ul> <p>فيما يتعلق بمكون يعتبر هاماً بسبب أهميته المالية المنفردة بالنسبة للمجموعة، ينبغي أن يجري فريق عملية تدقيق المجموعة، أو مدقق مكونات بالنيابة عنه، عملية تدقيق للمعلومات المالية المتعلقة بالمكون باستخدام الأهمية النسبية للمكون.</p>
<p>عملية التوحيد معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ الفقرة ٣٢-٣٧</p>	<p>يصمم ويؤدي فريق عملية المجموعة إجراءات تدقيق أخرى في عملية التوحيد للإستجابة لمخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة في البيانات المالية للمجموعة التي تنشأ من عملية التوحيد. ومن شأن هذه الإجراءات أن تشمل تقييم ما إذا كانت البيانات المالية للمجموعة تتضمن كافة المكونات.</p> <p>في حال اشتملت البيانات المالية للمجموعة على بيانات مالية خاصة بمكون معين تختلف نهاية فترة إعداد التقارير المالية الخاصة به عن تلك الخاصة بالمجموعة، يقيم فريق عملية المجموعة ما إذا تم إجراء تعديلات مناسبة على هذه البيانات المالية وفقاً لأطوار إعداد التقارير المالية المطبق.</p>
<p>الأحداث اللاحقة معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ الفقرة ٣٨-٣٩</p>	<p>يُنفذ فريق عملية المجموعة أو مدقو المكون إجراءات مصممة لتحديد الأحداث اللاحقة في هذه المكونات والتي تقتضي التعديل أو الإفصاح في البيانات المالية للمجموعة.</p> <p>يطلب فريق عملية المجموعة من مدققي المكونات إشعار الفريق في حال ورد إلى علمهم أحداث لاحقة.</p>

<p>يتعين على فريق عملية المجموعة نقل متطلباته إلى مدقق المكونات على أساس منتظم، حيث يجب أن يحدد هذا الإتصال العمل الذي سيتم إنجازه، وتوظيف هذا العمل، وشكل ومضمون إتصالات مدقق العنصر مع فريق عملية المجموعة. ويتضمن ذلك:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• المصادقة على تعاون مدقق المكونات مع فريق عملية المجموعة؛</li> <li>• المتطلبات الأخلاقية والإستقلالية ذات العلاقة؛</li> <li>• الأهمية النسبية للمكون؛</li> <li>• المخاطر الهامة المحددة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمجموعة، الناجمة عن الإحتيال أو الخطأ، ذات العلاقة بعمل مدقق المكون؛ و</li> <li>• قائمة بالأطراف ذات العلاقة معدة من قبل إدارة المجموعة، والإبلاغ في حينه عن أي أطراف ذات علاقة لم يتم تحديدهم مسبقاً من قبل إدارة المجموعة أو فريق عملية المجموعة.</li> </ul> <p>يطلب فريق عملية المجموعة من مدقق المكون الإبلاغ عن المسائل ذات العلاقة بإستنتاجات الفريق فيما يتعلق بعملية تدقيق المجموعة، على سبيل المثال:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• إمتثال مدقق المكونات إلى:-       <ul style="list-style-type: none"> <li>- متطلبات السلوك الأخلاقي، بما في ذلك الإستقلالية والكفاءة المهنية، و</li> <li>- متطلبات فريق عملية المجموعة؛</li> </ul> </li> <li>• تحديد المعلومات المالية ذات العلاقة بالمكون والتي يُعَدُّ بشأنها التقارير؛</li> <li>• حالات عدم الإمتثال إلى القوانين والأنظمة؛</li> <li>• قائمة بالأخطاء غير المصححة؛</li> <li>• مؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة؛</li> <li>• أي عيوب هامة محددة في أنظمة الرقابة الداخلية على مستوى المكون؛</li> <li>• المسائل الهامة الأخرى التي يُبلغ عنها مدقق المكون أو يُتوقع الإبلاغ عنها للمكلفين بالحوكمة في المكون، بما في ذلك الإحتيال أو الإحتيال المشتبه به.</li> <li>• أية مسائل أخرى ذات علاقة بعملية تدقيق المجموعة، بما في ذلك الإستثناءات المدونة في الإقرارات الخطية التي يطلبها مدقق المكون من إدارة المكون؛ و</li> <li>• النتائج أو الإستنتاجات أو الآراء الكلية لمدقق المكون.</li> </ul>	<p><b>الإتصالات مع مدقق المكونات</b> <b>معيير التدقيق الدولي</b> <b>٦٠٠ الفقرة ٤٠-٤١</b></p>
<p>يتعين على فريق عملية المجموعة القيام بما يلي:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• مناقشة المسائل الهامة الناشئة من إجراء تقييم الأدلة مع مدقق المكون أو إدارة المكون أو إدارة المجموعة، حيثما يكون ذلك مناسباً؛ و</li> <li>• تحديد ما إذا كان من الضروري مراجعة الأجزاء الأخرى ذات العلاقة بوثائق التدقيق الخاصة بمدقق المكون.</li> </ul> <p>وإذا كان عمل مدقق المكون غير كافي، يتعين على الفريق تحديد الإجراءات الإضافية التي سيتم أداؤها، وما إذا سيتم أداؤها من قبل مدقق المكون أو فريق عملية المجموعة.</p> <p>ويقيم فريق عملية المجموعة ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة من إجراءات التدقيق التي تم أداؤها.</p> <p>يقيم شريك عملية المجموعة تأثير أية أخطاء غير مصححة وأية حالات إنطوت على عجز في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.</p>	<p><b>تقييم مدى كفاية وملائمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها</b> <b>معيير التدقيق الدولي</b> <b>٦٠٠ الفقرة ٤٢-٤٥</b></p>

<p>يحدد فريق عملية المجموعة العيوب في أنظمة الرقابة الداخلية للإبلاغ عنها إلى المكلفين بالحوكمة وإدارة المجموعة.</p> <p>وفي حال تم تحديد الإحتيال، يتعين على فريق عملية المجموعة الإبلاغ عن هذا الأمر في حينه للمستوى المناسب في إدارة المجموعة.</p> <p>ويتعين على فريق عملية المجموعة الإبلاغ عن المسائل التالية:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• لمحة عامة عن نوع العمل الذي سيتم أدائه فيما يتعلق بالمعلومات المالية للمكونات.</li> <li>• لمحة عامة عن طبيعة مشاركة فريق عملية المجموعة المخطط لها في العمل الذي سيتم أدائه من قبل مدقق المكون فيما يتعلق بالمعلومات المالية للمكونات الهامة؛</li> <li>• حالات يؤدي فيها تقييم فريق عملية المجموعة لعمل مدقق المكون إلى النظر في جودة عمل ذلك المدقق؛</li> <li>• أية قيود مفروضة على عملية تدقيق المجموعة، حيث يصل فريق عملية المجموعة مثلاً إلى معلومات قد تكون مقيدة؛ و</li> <li>• حالة إحتيال أو إحتيال مشتبته به تشترك فيه إدارة المجموعة أو إدارة المكون أو الموظفين الذين يلعبون أدواراً هامة في أنظمة الرقابة الممتدة على مستوى المجموعة أو غيرهم حيث نتج عن الإحتيال خطأ جوهري في البيانات المالية للمجموعة.</li> </ul>	<p>الإتصال مع إدارة المجموعة والمكلفين بالحوكمة للمجموعة معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ الفقرة ٤٦-٤٩</p>
<p>ويتعين على فريق عملية المجموعة أن يشمل في وثائق التدقيق المسائل التالية:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• تحليلاً للمكونات، مشيراً إلى تلك المكونات الهامة وإلى نوع العمل المؤدى على المعلومات المالية للمكونات؛</li> <li>• طبيعة وتوقيت ومدى مشاركة فريق عملية المجموعة في العمل المؤدى من قبل مدققي المكونات فيما يتعلق بالمكونات الهامة، بما في ذلك، حيث يمكن تطبيق ذلك، مراجعة فريق عملية المجموعة للأجزاء ذات العلاقة في وثائق التدقيق والإستنتاجات المتعلقة بذلك الخاصة بمدقق المكون؛</li> <li>• الإبلاغات الخطية بين فريق عملية المجموعة ومدققي المكونات فيما يتعلق بمتطلبات الفريق.</li> </ul>	<p>التوثيق معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ الفقرة ٥٠</p>

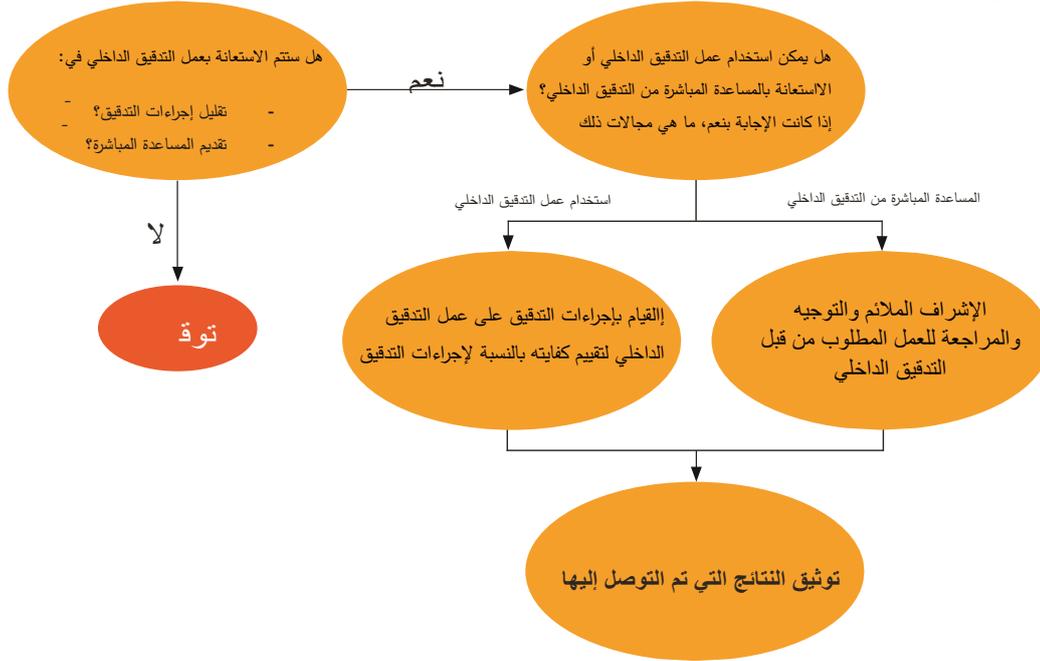
### ٧.١٥ المعيار الدولي للتدقيق ٦١٠ (المنقح ٢٠١٣) - استخدام عمل المدققين الداخليين

رقم الفقرة	أهداف المعيار الدولي للتدقيق
<p>أهداف المدقق الخارجي، عندما يكون لدى المنشأة عمل تدقيق داخلي ويتوقع المدقق الخارجي أن يستخدم هذا العمل لتعديل طبيعة أو توقيت، أو ليحد من مدى، إجراءات التدقيق بحيث يتم إجراؤها مباشرة من قبل المدقق الخارجي، أو الاستعانة بالمدققين الداخليين في تقديم المساعدة المباشرة، هي كالتالي:</p> <p>(أ) تحديد إذا كان يمكن استخدام عمل وظيفة المدقق الداخلي أو الاستعانة بالمساعدة المباشرة من المدقق الداخلي، وإذا كان الوضع كذلك، تحديد مجالات ومدى المساعدة، وعند اتخاذ هذا القرار:</p> <p>(ب) إذا تمت الاستعانة بعمل المدقق الداخلي، تحديد إذا كان هذا العمل مناسباً لأغراض التدقيق؛ و</p> <p>(ج) إذا تمت الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، يكون الهدف هو توجيههم والإشراف عليهم ومراجعة عملهم.</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ١٣</p>
<p>معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة</p> <p>تشمل إجراءات تقييم المخاطر ما يلي:</p> <p>(أ) التساؤلات الموجهة للإدارة، من الأفراد الملائمين من داخل التدقيق الداخلي (إذا وجدت تلك الوظيفة)، والآخرين من داخل المنشأة والذين من حيث التقدير المهني للمدقق قد يكون لديهم معلومات من المرجح أن تساعد في تعريف مخاطر الخطأ المحتمل الناتجة عن الإحتيال أو الخطأ (المرجع: الفقرة ٦١٠ - ١٣٤).</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ٦</p>
<p>لأغراض خاصة بالمعايير الدولية للتدقيق، يكون للمصطلحات التالية المعاني الموضحة أدناه:</p> <p>(أ) عمل التدقيق الداخلي - وظيفة للمنشأة التي تقوم بأداء أنشطة التأكيد والاستشارات المصممة لتقييم وتحسين كفاءة حوكمة المنشأة، وإدارة المخاطر، وعمليات الرقابة الداخلية. (المرجع: الفقرة ١٤ - ٤١).</p> <p>(ب) المساعدة المباشرة - الاستعانة بعمل المدققين الداخليين في أداء إجراءات التدقيق تحت إشراف، ورقابة ومراجعة المدقق الخارجي.</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ١٤</p>

بعض المنشآت (غالباً المنشآت الكبرى) لديها وظيفة تدقيق داخلي مع تفويض بمراجعة ممارسات الحوكمة وإدارة المخاطر، ومتابعة عمل أنظمة الرقابة الداخلية وتقديم التقارير حول النتائج التي توصلوا إليها، جنباً إلى جنب مع توصياتهم، إلى الإدارة العليا والمسؤولين عن الحوكمة.

**إيضاح:** نظراً لأن احتمالية أن يكون لدى المنشأة الصغيرة أو المتوسطة الحجم وظيفة تدقيق داخلي هي احتمالية ضئيلة مقارنة بالمنشآت المدرجة أو المنشآت الأكبر حجماً، لا يغطي هذا الدليل المعيار الدولي للتدقيق ٦١٠ (المنقح ٢٠١٣) بالتفصيل.

التوضيح ١٥،٧ - ١



## لمحة عامة

عندما توجد وظيفة التدقيق الداخلي داخل المنشأة، يطلب من المدقق بموجب الفقرة ٦ من المعيار الدولي للتدقيق ٣١٥ (المنقح) أن يحصل على فهم لعمل وظيفة المدقق الداخلي. يُمكن هذا الفهم المدقق من تحديد إذا كان سيستخدم وظيفة المدقق الداخلي في أحد الخيارين التاليين:

- تعديل طبيعة أو توقيت، أو تقليل مدى، إجراءات التدقيق التي يتم أدائها بصورة مباشرة من قبل المدقق الخارجي؛ أو
- الاستعانة بالمدققين الداخليين في توفير الدعم المباشر، للحصول على دليل التدقيق.

**إيضاح:** في بعض دوائر الاختصاص قد يمنع المدقق الخارجي بموجب القانون أو اللوائح من الحصول على مساعدة مباشرة من المدققين الداخليين.

عندما يقرر المدقق الاستعانة بعمل المدقق الداخلي، يتم اتباع متطلبات المعيار الدولي للتدقيق ٦١٠ (المنقح) الوارد ملخص لها فيما يلي.

### نقطة للبحث

دائماً خذ الوقت الملائم لفهم عمل المدقق الداخلي ومراجعة نتائجه. ويطبق ذلك حتى لو قرر المدقق في نهاية المطاف ألا يعتمد على العمل الذي قام بأدائه المدقق الداخلي. فيدون التساؤل حول ماهية عمل المدقق الداخلي، وفقاً لمتطلبات المعيار الدولي للتدقيق ٣١٥. ٦٠ (المنقح)، يكون من المحتمل ألا تتم ملاحظة حالات الضعف الكبير في الرقابة أو بعض النتائج السلبية الأخرى، والتي يكون المدقق الداخلي قد أبلغ عنها.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من المعايير الدولية للتدقيق
معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ١٥	يحدد المدقق الخارجي إذا كان يمكن الاستعانة بعمل المدقق الداخلي لأغراض خاصة بالتدقيق من خلال تقييم ما يلي: (أ) مدى دعم الوضع التنظيمي والسياسات ذات العلاقة والإجراءات لعمل المدقق الداخلي ومدى موضوعية المدققين الداخليين (المرجع: الفقرة ٥٤ - ٩١). (ب) مستوى كفاءة عمل المدقق الداخلي؛ و(المرجع: الفقرة ٥٤ - ٩١). (ج) إذا كانت وظيفة المدقق الداخلي تطبق منهجاً نظامياً ومنضبطاً، بما في الرقابة على الجودة (المرجع: الفقرة ١٠٠ - ١١١).
معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ١٦	لا يستعين المدقق الخارجي بعمل المدقق الداخلي إذا حدد المدقق الخارجي ما يلي: (أ) الوضع للتنظيمي لعمل المدقق الداخلي والسياسات ذات العلاقة لا تدعم بشكل ملائم موضوعية المدقق الداخلي؛ (ب) يفتقر العمل إلى الكفاءة الملائمة؛ أو (ج) لا يطبق عمل المدقق الداخلي منهجاً نظامياً ومنضبطاً، بما في ذلك الرقابة على الجودة (المرجع: الفقرة ١٢٠ - ١٤١).
معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ١٧	كأساس لتحديد مجالات ومدى الاستعانة بعمل المدقق الداخلي، يأخذ المدقق الخارجي بعين الاعتبار طبيعة ونطاق العمل الذي تم، أو الذي من المخطط أدائه، من خلال مهام عمل المدقق الداخلي وأهميته بالنسبة للاستراتيجية الشاملة للتدقيق الخارجي وخطته (المرجع: الفقرة ١٥٤ - ١٧١).
معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ١٨	يدلي المدقق الخارجي بجميع التقديرات المهنية حول الاشتراك في التدقيق، ولمنع الاستخدام غير الملائم لعمل المدقق الداخلي، يخطط أيضاً للاستعانة بقدر أقل من عمل المدقق الداخلي ويقوم بمزيد من العمل بصورة مباشرة (المرجع: الفقرة ١٥٤ - ١٧١) (أ) ويتم الإدلاء بالتقدير المهني بصورة أكبر فيما يلي: (١) تخطيط وأداء إجراءات التدقيق ذات العلاقة، و (٢) تقييم دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه: (المرجع: الفقرة ١٨١ - ١٩١). (ب) كلما زاد حجم المخاطر المقيمة للخطأ المادي على مستوى التأكيد، مع النظر بشكل خاص للمخاطر التي يتم تعريفها باعتبار أنها مادية (المرجع: الفقرة ٢٠١ - ٢٢١). (ج) كلما قل دعم الوضع التنظيمي والسياسات ذات العلاقة والإجراءات بشكل ملائم لموضوعية المدققين الداخليين؛ و (د) كلما قل مستوى كفاءة وظيفة المدقق الداخلي.
معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ١٩	يقيم المدقق الخارجي أيضاً إذا كان، في المجمع، استخدام عمل المدقق الداخلي إلى المدى المخطط له ما زال سينتج عنه اشتراك المدقق الخارجي بالقدر الكافي في التدقيق، مع الأخذ بعين الاعتبار أن رأي التدقيق الذي يتم إبدائه هو مسؤولية المدقق الخارجي دون غيره (المرجع: الفقرة ١٥٤ - ٢٢١).
معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ٢٠	يقوم المدقق الخارجي، عند تواصله مع المسؤولين عن الحوكمة بشأن النطاق المخطط له وتوقيت التدقيق وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٢٦٠ (المنقح)، بإيصال كيفية تخطيط المدقق الخارجي للاستعانة بعمل المدقق الداخلي (المرجع: الفقرة ٢٣٠).
<b>استخدام عمل التدقيق الداخلي</b>	
معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ٢١	إذا كان المدقق الخارجي يهدف إلى استخدام عمل التدقيق الداخلي، فإن المدقق الخارجي يناقش الاستخدام المخطط له لعمله مع المدقق الداخلي كأساس للتسيق بين أنشطتهما المعنية (المرجع: الفقرة ٢٣٠)
معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ٢٢	يقرأ المدقق الخارجي تقارير عمل التدقيق الداخلي المرتبطة بأعمال التدقيق والتي يخطط المدقق الخارجي لاستخدامها في الحصول على فهم لطبيعة ومدى إجراءات التدقيق التي تمت والنتائج المرتبطة بها.
معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ٢٣	يؤدي المدقق الخارجي القدر الكافي من إجراءات التدقيق بالاعتماد على أساس أعمال التدقيق الداخلي ككل التي يخطط المدقق الخارجي لاستخدامها بهدف تحديد كفايتها لأغراض التدقيق، بما في ذلك تقييم ما يلي:

<p>(أ) إذا كان قد تم تخطيط، وأداء، ومراجعة، وتوثيق، والإشراف على عمل التدقيق الداخلي بشكل ملائم.</p> <p>(ب) إذا كان قد تم الحصول على دليل ملائم وكافي لتمكين التدقيق الداخلي من الحصول على نتائج معقولة؛ و</p> <p>(ج) إذا كانت النتائج التي تم التوصل إليها ملائمة للظروف والتقارير التي تم إعدادها من قبل التدقيق الداخلي متسقة مع نتائج العمل المنفذ. (المرجع: الفقرة ٢٧أ - ٣٠أ)</p>	
<p>تكون طبيعة ومدى إجراءات التدقيق الخارجي سريعة الاستجابة لتقييم المدقق الخارجي لما يلي:</p> <p>(أ) حجم التقدير المهني المستخدم؛</p> <p>(ب) المخاطر المقيمة للخطأ المادي؛</p> <p>(ج) مدى دعم الوضع التنظيمي لعمل المدقق الداخلي والسياسات ذات العلاقة وإجراءات عمل التدقيق الداخلي لموضوعية المدققين الداخليين؛ و</p> <p>(د) مستوى كفاءة عمل التدقيق الداخلي؛ (المرجع: الفقرة ٢٧أ - ٢٩أ) ويشمل إعادة أداء بعض الأعمال. (المرجع: الفقرة ٣٠أ).</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ٢٤</p>
<p>يقيم المدقق الخارجي أيضاً استمرار ملائمة النتائج التي توصل إليها التدقيق الخارجي فيما يتعلق بعمل التدقيق الداخلي في الفقرة ١٥ من هذا المعيار الدولي للتدقيق وتحديد طبيعة ومدى استخدام عمل المدقق الداخلي في أغراض التدقيق الواردة في الفقرتين ١٨ - ١٩ من المعيار الدولي للتدقيق.</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ٢٥</p>
<p><b>تحديد ما إذا كان، وما هي المجالات، ومدى إمكانية الاستعانة بالمدققين الداخليين في تقديم المساعدة المباشرة</b></p>	
<p>قد يمنع المدقق الخارجي بموجب القانون أو اللوائح من الحصول على مساعدة مباشرة من المدققين الداخليين. وإذا كان الوضع كذلك، لا يتم تطبيق الفقرات ٢٧ - ٣٥ و ٣٧. (المرجع: الفقرة ٣١أ).</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ٢٦</p>
<p>إذا كانت لاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة غير ممنوعة بموجب القانون أو اللوائح، وكان المدقق الخارجي يخطط للاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة في التدقيق، فإن المدقق الخارجي يقيم وجود وأهمية تهديدات الموضوعية ومستوى كفاءة المدققين الداخليين الذين سيقدمون تلك المساعدة. ويشمل تقييم المدقق الخارجي لوجود وأهمية التهديدات لموضوعية المدققين الداخليين تساؤلات موجهة للمدققين الداخليين فيما يتعلق بالمصالح والعلاقات التي قد تشكل تهديداً لموضوعيتهم. (المرجع: الفقرة ٣٢أ - ٣٤أ).</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ٢٧</p>
<p>لا يستعين المدقق الخارجي بالمدقق الداخلي في تقديم المساعدة المباشرة في الحالات التالية:</p> <p>(أ) إذا كانت هناك تهديدات كبيرة لموضوعية المدقق الداخلي؛ أو</p> <p>(ب) إذا كان المدقق الداخلي يفتقر إلى الكفاءة الكافية لأداء العمل المقترح. (المرجع: الفقرة ٣٢أ - ٣٤أ).</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ٢٨</p>
<p><b>تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده إلى المدققين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة</b></p>	
<p>عند تحديد طبيعة ومدى العمل الذي يمكن إسناده للمدققين الداخليين وطبيعة، وتوقيت ومدى توجيه والإشراف والمراجعة الملائمة للظروف، يأخذ المدقق الخارجي ما يلي بعين الاعتبار:</p> <p>(أ) مدى التقدير المهني الذي تمت الاستعانة به في:</p> <p>(١) تخطيط وأداء إجراءات التدقيق ذات العلاقة؛ و</p> <p>(٢) تقييم دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه؛</p> <p>(ب) المخاطر المقيمة للخطأ المادي؛ و</p> <p>(ج) تقييم المدقق الخارجي لوجود وأهمية التهديدات لموضوعية ومستوى كفاءة المدققين الداخليين الذين سيقدمون المساعدة. (المرجع: الفقرة ٣٥أ - ٣٩أ).</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ٢٩</p>

<p>لا يستعين المدقق الخارجي بالمدققين الداخليين في تقديم المساعد المباشرة في أداء الإجراءات التي:</p> <p>(أ) تتطلب القيام بتقدير مهني هام في عملية التدقيق؛ (المرجع: الفقرة ١٩١)</p> <p>(ب) ترتبط بدرجة أعلى من المخاطر المقيمة للأخطاء المادية عندما يكون التقدير المهني المطلوب لأداء إجراءات التدقيق ذات العلاقة أو تقييم دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه أكثر من محدود؛ (المرجع: الفقرة ٣٨١)</p> <p>(ج) ترتبط بالعمل الذي اشترك فيه المدققون الداخليون والذي تم بالفعل أو سيتم إبلاغ الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة به من خلال عمل التدقيق الداخلي؛ أو</p> <p>(د) ترتبط بالقرارات التي يتخذها المدققون الخارجيون وفقاً لهذا المعيار الدولي للتدقيق فيما يتعلق بعمل التدقيق الداخلي واستخدام هذا العمل أو المساعدة المباشرة. (المرجع: الفقرة ٣٥١ - ٣٩١)</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ٣٠</p>
<p>بعد التقييم الملائم لتحديد ما إذا كان، وإن حدث، إلى أي مدى يمكن الاستعانة بعمل المدققين الداخليين، وإذا كان الوضع كذلك، مدى الاستعانة بالمدققين الخارجيين لتقديم المساعدة المباشرة في التدقيق، يقوم المدقق الخارجي، عند التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة وتقديمه للمحة عامة عن النطاق المخطط له وتوقيت التدقيق وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٢٦٠ (المنقح)، بإيصال طبيعة ومدى الاستعانة المخطط لها بالمدققين الداخليين في تقديم المساعدة المباشرة بحيث يتم الوصول إلى فهم مشترك بشأن هذه المساعدة وأنها لن تكون مبالغاً فيها عند الاشتراك في العمل على التدقيق. (المرجع: الفقرة ٣٩١)</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ٣١</p>
<p>يقيم المدقق الخارجي إذا كانت، في المجمع، الاستعانة بالمدققين الداخليين في تقديم المساعدة المباشرة ضمن الحدود المخطط لها، جنباً إلى جنب مع الاستخدام المخطط له لعمل التدقيق الداخلي، ما زال سينتج عنها اشتراك المدقق الخارجي بقدر كافٍ في التدقيق، وذلك مع الأخذ بعين الاعتبار أن المدقق الخارجي هو المسؤول الوحيد عن رأي التدقيق.</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ٣٢</p>
<b>الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة</b>	
<p>قبل الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة لأغراض التدقيق، يقوم المدقق الخارجي بما يلي:</p> <p>(أ) الحصول على موافقة كتابية من الممثل المفوض عن المنشأة بأنه سيسمح للمدققين الداخليين باتباع تعليمات المدقق الخارجي، وأن المنشأة لن تتدخل في العمل الذي يؤديه المدققون الداخليون للمدققين الخارجيين؛ و</p> <p>(ب) الحصول على موافقة كتابية من المدققين الداخليين أنهم سيحتفظون بسرية بعض الأمور وفقاً لتعليمات المدقق الخارجي وأنهم سيبلغون المدقق الخارجي بأية تهديدات قد تمس موضوعيتهم.</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ٣٣</p>
<p>يوجه المدقق الخارجي، ويشرف ويراجع العمل الذي يؤديه المدققون الداخليون في التدقيق وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٢٢٠. ويؤخذ ما يلي بعين الاعتبار عند القيام بذلك:</p> <p>(أ) إدراك طبيعة، وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف والمراجعة، وأن المدققين الداخليين ليسوا مستقلين عن المنشأة ويكون مستحيباً لنتائج تقييم العوامل الواردة في الفقرة ٢٩ من هذا المعيار الدولي للتدقيق؛ و</p> <p>(ب) ينبغي أن تشمل إجراءات المراجعة إعادة فحص المدقق الخارجي لدليل التدقيق الأساسي المتعلق ببعض الأعمال التي قام بها المدققون الداخليون.</p> <p>يكون التوجيه، والإشراف والمراجعة التي تتم من قبل المدقق الخارجي للعمل الذي تم أدائه من قبل المدققين الداخليين كافياً بحيث يكون المدقق الخارجي راضياً عن حصول المدققون الداخليون على دليل تدقيق ملائم وكافٍ لدعم النتائج اعتماداً على ذلك العمل. (المرجع: الفقرة ٤٠١ - ٤١١).</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ٣٤</p>
<p>عند التوجيه والإشراف والمراجعة على العمل الذي أداه المدققون الداخليون، يظل المدقق الخارجي متيقظاً للعلامات التي توحى بأن تقييمات المدقق الخارجي الواردة في الفقرة ٢٧ لم تعد ملائمة.</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ٣٥</p>
<b>التوثيق</b>	
<p>إذا استخدم المدقق الخارجي عمل التدقيق الداخلي، فإنه يدرج ما يلي في وثائق التدقيق:</p> <p>(أ) تقييم ما يلي:</p> <p>(١) إذا كان الوضع التنظيمي لعمل التدقيق الداخلي والسياسات والإجراءات ذات العلاقة تدعم بشكل ملائم موضوعية المدققين الداخليين؛</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٦١٠ الفقرة ٣٦</p>

<p>(٢) مستوى كفاءة عمل التدقيق الداخلي؛ و  (٣) إذا كان عمل التدقيق الداخلي يطبق منهجاً منظماً ومنضبطاً، يشمل الرقابة على الجودة؛  (ب) طبيعة ومدى العمل المستخدم وأساس ذلك القرار؛ و  (ج) إجراءات التدقيق التي تمت من قبل المدقق الخارجي لتقييم ملائمة العمل المستخدم.</p>	
<p>إذا استعان المدقق الخارجي بعمل المدققين الداخليين لتوفير المساعدة المباشرة في التدقيق، يدرج المدقق الخارجي ما يلي في وثائق التدقيق:  (أ) تقييم وجود وأهمية التهديدات التي تمس موضوعية المدققين الداخليين، ومستوى كفاءة المدققين الداخليين الذين تتم الاستعانة بهم في تقديم المساعدة المباشرة؛  (ب) أساس القرارات فيما يتعلق بطبيعة ومدى العمل المنفذ من قبل المدققين الداخليين؛  (ج) تحديد من قام بمراجعة العمل المنفذ وتاريخ ونطاق المراجعة وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٢٣٠؛  (د) الاتفاقيات الكتابية التي تم الحصول عليها من الممثل المفوض عن المنشأة ومن المدققين الداخليين بموجب الفقرة ٣٣ من هذا المعيار الدولي للتدقيق؛ و  (هـ) أوراق العمل التي تم إعدادها من قبل المدققين الداخليين الذين قدموا المساعدة المباشرة حين الاشتراك في عملية التدقيق.</p>	<p>معيار التدقيق الدولي  ٦١٠ الفقرة ٣٧</p>

### فهم التدقيق الداخلي

في المنشآت الأكبر حجماً، يتم غالباً إنشاء قسم تدقيق داخلي لمتابعة فعالية الجوانب المختلفة من أنظمة الرقابة الداخلية. ويمكن أن يتضمن نطاق أنشطة التدقيق الداخلي:

- متابعة عناصر معينة من نظام التدقيق الداخلي؛
- فحص المعلومات المالية والتشغيلية؛
- مراجعة الأنشطة التشغيلية؛
- مراجعة الإمتثال للقوانين والأنظمة؛
- إدارة المخاطرة؛ و/أو
- الحوكمة.

طالما كان هناك وظيفة تدقيق داخلي يتطلب المعيار الدولي للتدقيق ٣١٥ (المنقح) من المدقق أن يفهم الدور والعمل الذي يؤديه المدققون الداخليون. ويشمل ذلك:

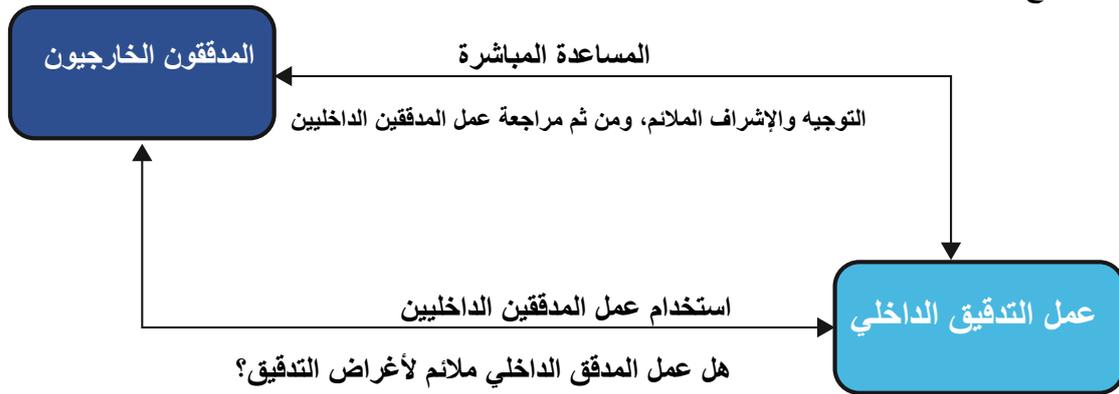
- طبيعة مسؤوليات عمل التدقيق الداخلي؛
- وضعها التنظيمي، و
- الأنشطة التي تم أداؤها، أو التي سيتم أداؤها.

### التخطيط للاستعانة بالمدققين الداخليين

اعتماداً على فهم المدقق لعمل التدقيق الداخلي، يمكنه أن يقرر إذا كان:

- سيستخدم عمل التدقيق الداخلي لتعديل طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات التدقيق التي سيؤديها المدقق الخارجي بصورة مباشرة. فعلى سبيل المثال، إذا كان نطاق عمل التدقيق الداخلي يشمل مراجعة أنظمة الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية، قد يعتمد المدقق الخارجي على عمل المدقق الداخلي (رهناً بكفاءته) في تعديل طبيعة ومدى إجراءات التدقيق الخارجي؛ أو
- يستعين بالمدققين الداخليين في تقديم المساعدة المباشرة (عندما لا يمنع القانون أو اللوائح ذلك). وسيطلب من المدققين الداخليين أن يؤديوا إجراءات التدقيق تحت توجيهه، وإشرافه، ومراجعة المدقق الخارجي.

تم تلخيص هذا القرار في التوضيح التالي:



وبمجرد اتخاذ القرار بالاستعانة بعمل التدقيق الداخلي، يكون السؤال التالي هو تحديد المجالات التي سيتم فيها استخدام ذلك العمل، ومدى استخدامه. يمكن تناول تلك التساؤلات التخطيطية بصورة مفيدة خلال المناقشات بين فرق العمل على التدقيق. ارجع إلى المعيار الدولي للتدقيق ٣٢٠,٥ والفصل السابع من هذا الدليل.

#### إيضاحات:

- (أ) في بعض دوائر الاختصاص، يمنع استخدام المساعدة المباشرة لعمل التدقيق الداخلي.
- (ب) لأنه يتم توظيف المدققين الداخليين من قبل المنشأة وهم يشكلون جزءاً من أنظمة الرقابة الداخلية بالمنشأة، فلا يعتبروا مستقلين. وبالتالي، لا ينبغي الاعتماد على عملهم بنفس قدر الاعتماد على العمل الذي يؤديه فريق التدقيق الخارجي.

#### نقطة للبحث

- يكون المدقق الخارجي حذراً عند اتخاذ قرار بشأن نوع/طبيعة العمل الذي سيتم إنساده للمدققين الداخليين. فعلى سبيل المثال، لا ينبغي الاستعانة بالمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة في أداء إجراءات معينة تشمل ما يلي:
- القيام بتقديرات مهنية هامة في عملية التدقيق.
  - ترتبط بدرجة أعلى من المخاطر المقيمة للأخطاء المادية، والتي يكون فيها التقدير المهني المطلوب لأداء إجراءات التدقيق ذات العلاقة أو تقييم دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه أكثر من محدود.
  - مرتبطة بالعمل الذي اشترك المدقق الداخلي في أدائه.

#### ملخص العوامل التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار ومتطلباتها

يحدد التوضيح التالي ملخصاً للمتطلبات.

#### التوضيح ١٥. ٧ - ٣

المهمة	الأمر التي يتم أخذها بعين الاعتبار
الحصول على فهم لطبيعة مسؤوليات عمل التدقيق الداخلي	<ul style="list-style-type: none"> <li>• الاستفسار من المسؤولين عن أداء عمل التدقيق الداخلي حول ما يلي: <ul style="list-style-type: none"> <li>- يمكن أن توفر وظيفة إدارة المخاطر (أو من يقوموا بدور مماثل) معلومات حول المخاطر التشغيلية والتنظيمية.</li> <li>- إذا كان هناك تغيرات في النظام، أو فشل في النظام أو الرقابة، أو معلومات أخرى عن المخاطر المتعلقة بالأنظمة.</li> <li>- إذا كان هناك أية عمليات احتيال حقيقية أو مشكوك فيها أو مزعومة.</li> </ul> </li> <li>• يتم إلقاء توجيه تلك التساؤلات سواء كان المدقق الخارجي ينوي الاستعانة بعمل التدقيق الداخلي أو لا.</li> </ul>
هل يُعد عمل التدقيق الداخلي مناسباً لأغراض التدقيق الخارجي؟	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ما هي أهداف ونطاق قسم التدقيق الداخلي؟</li> <li>• ما مدى موضوعية (استقلالية) قسم التدقيق الداخلي؟</li> <li>• هل يمتلك المدققين الداخليين الكفاءة الفنية؟</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>هل يخضع عمهم لمنهج منتظم ومنضبط بما في ذلك رقابة الجودة.</li> <li>هل سيتم تنفيذ أعمالهم بالعباية المهنية الواجبة؟</li> </ul>	
<p>يؤخذ في الإعتبار:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>طبيعة ونطاق العمل المحدد الذي تم أدائه، أو الذي سيتم أدائه من قبل المدقق الداخلي؛</li> <li>علاقة العمل باسراتيجية التدقيق الخارجي الشاملة وخطة التدقيق؛</li> <li>مخاطر الأخطاء الجوهرية المقبلة عند مستوى التوكيد لفئات معينة من المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاحات؛</li> <li>درجة الموضوعية المتضمنة في تقييم أدلة التدقيق التي تم جمعها من قبل المدققين الداخليين لدعم التوكيدات ذات العلاقة.</li> </ul>	<p>ما تأثير الاعتماد على عمل التدقيق الداخلي على التدقيق الخارجي؟</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>هل لدى المدققين الداخليين الذين يؤدون العمل التدريب والكفاءة الفنية الكافية؟</li> <li>هل تم الإشراف على، ومراجعة، وتوثيق العمل بالشكل السليم؟</li> <li>هل تم الحصول على أدلة تدقيق مناسبة لتمكين المدققين الداخليين من إستخلاص إستنتاجات معقولة؟</li> <li>هل كانت الإستنتاجات التي تم الوصول إليها مناسبة في ظل الظروف؟</li> <li>هل تم إعداد أية تقارير من قبل المدققين الداخليين متسقة مع نتائج العمل المؤدى؟</li> <li>هل تم حل أية إستثناءات أو مسائل غير عادية مفصح عنها من قبل المدققين الداخليين بالشكل المناسب؟</li> </ul>	<p>تقييم كفاية العمل الداخلي من أجل اعتماد التدقيق الخارجي</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>الإستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بتقييم كفاية عمل المدققين الداخليين؛ و</li> <li>طبيعة ومدى العمل المستخدم وأساس ذلك القرار؛ و</li> <li>إجراءات التدقيق المؤداة من قبل المدقق الخارجي على ذلك العمل.</li> </ul>	<p>نتائج التوثيق</p>

### ملخص لمتطلبات الحصول على المساعدة المباشرة من المدققين الداخليين

يبين التوضيح التالي المسائل التي ينبغي تناولها عند الحصول على المساعدة المباشرة من المدققين الداخليين.

#### التوضيح ١٥ - ٧ - ٤

العنوان	التعليقات
الموضوعية	هل هناك تهديدات تمس موضوعية المدققين الداخليين؟
الكفاءة	هل المدققون الداخليون يمتلكون الكفاءة الكافية لأداء العمل المطلوب؟
شروط الاتفاقية	الحصول على موافقات كتابية من الممثل المفوض عن المنشأة تفيد بأن: <ul style="list-style-type: none"> <li>المدققين الداخليين يقبلون اتباع تعليمات المدقق الخارجي؛ و</li> <li>المنشأة لن تتدخل في العمل الذي يؤديه المدققون الداخليون للمدقق الخارجي.</li> </ul>
السرية	الحصول على موافقة كتابية من المدققين الداخليين بأنهم سيحتفظون بسرية بعض الأمور المعينة وفقاً لتعليمات المدققين الخارجيين، وأنهم سيبذلون المدقق الخارجي على الفور بأية تهديدات قد تمس موضوعيتهم.
العمل الذي سيتم أدائه	التأكيد على وجود فهم واضح لطبيعة ومدى العمل الذي يؤديه المدققون الداخليون. التأكيد على أن الإجراءات ليست ممنوعة وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٦١٠ (المنقح) الفقرة ٣٠.
التواصل وأوراق العمل	الموافقة على المسائل التي هناك حاجة لإيصالها مع التقدم في العمل وشكل ومحتوى أوراق العمل التي يتم إعدادها.

### الإبلاغ

يتحمل المدقق الخارجي مسؤولية فردية عن رأي التدقيق الذي تم الإعراب عنه، ولا يتم تقليل تلك المسؤولية إذا استخدم المدقق الخارجي عمل المدققين الداخليين أو المساعدة المباشرة. وبالتالي، لا يتم الإشارة إلى عمل المدققين الداخليين في تقرير المدقق الخارجي.

## ٨.١٥ معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ - استخدام عمل مدقق خبير

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ٥	تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:- (أ) تحديد ما إذا يستخدم عمل مدقق خبير أم لا؛ و (ب) في حال استخدام عمل مدقق خبير، يكون هدف المدقق هو تحديد ما إذا كان ذلك العمل كافياً لأهداف المدقق.

التوضيح ٨.١٥-١



الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ٦	لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه: (أ) مدقق خبير - فرد أو مؤسسة تتمتع بخبرة في حقل معين غير المحاسبة أو التدقيق، حيث يستخدم المدقق عملها في ذلك الحقل ليساعده في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. وقد يكون المدقق الخبير إما مدققاً داخلياً خبيراً (حيث يكون شريكاً أو موظفاً، بما في ذلك الموظفين المؤقتين، في شركة أو شركة ضمن المجموعة التي يعمل فيها المدقق)، أو مدققاً خارجياً خبيراً (المرجع: الفقرات ١٠-٣١) (ب) الخبرة - إمتلاك مهارات ومعرفة وتجربة عملية في حقل معين. (ج) إدارة خبيرة - فرد أو مؤسسة تتمتع بخبرة في حقل معين غير المحاسبة أو التدقيق، حيث تستخدم المنشأة عملها في ذلك الحقل ليساعدها في إعداد البيانات المالية.

في بعض الحالات، قد يحتاج المدقق إلى إطلاع واسع (بخلاف المحاسبة أو التدقيق) للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. ويمكن أن يتضمن ذلك استخدام عمل المدقق الخبير والذي يقدم أدلة تدقيق على شكل تقارير وآراء وتقييمات وبيانات. وتم إدراج بعض الأمثلة في التوضيح أدناه.

<p>الحاجة إلى مدقق خبير؟</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• موظف جرد مخزون متخصص؛</li> <li>• تقديرات للأصول مثل أرض ومباني، ومصنع وآلات، وأعمال فنية، وحجارة كريمة، ومخزون، وأدوات مالية معقدة؛</li> <li>• تحديد الكميات أو الحالة الفعلية للأصول مثل معادن محفوظة في مخزن احتياطي، واحتياطي جوفي من معادن وبتروول، والعمر الافتراضي المتبقي لمصنع وآلات؛</li> <li>• تحديد المبالغ باستخدام تقنيات أو طرق مخصصة مثل التقييم الإكتواري؛</li> <li>• تحليل مسائل الامتثال الضريبي المعقدة أو غير العادية؛</li> <li>• قياس العمل المكتمل، والعمل قيد الاكتمال، في العقود الجارية؛</li> <li>• الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الاتفاقيات والتشريعات والأنظمة.</li> </ul>
------------------------------	---

ويقدم هذا المعيار التوجيه في الكيفية الممكنة للإستفادة من مدقق خبير كدليل تدقيق مناسب.

- وفي بعض الحالات، قد يكون المدقق غير الخبير في حقل ذو علاقة، بخلاف المحاسبة أو التدقيق، قادراً على الحصول على الفهم الكافي لذلك الحقل دون الإستعانة بمدقق خبير. وقد يتم الحصول على ذلك الفهم من خلال:-
- الخبرة في منشآت تدقيق تحتاج إلى إطلاع واسع مشابه.
  - التطوير التعليمي أو المهني في ذلك الحقل المعين. وقد يتضمن ذلك دورات أو مناقشات رسمية (ولكن ليست إستشارات يتم فيها تزويد جميع الحقائق ذات العلاقة) مع الخبراء في الحقل ذو العلاقة.
  - المناقشات مع المدققين الذين قاموا بأداء عمليات مشابهة.

إيضاح : دون النظر فيما إذا استخدم عمل الخبير أم لا، يلتزم المدقق بمسؤولية فردية عن رأي التدقيق الذي يتم التعبير عنه.

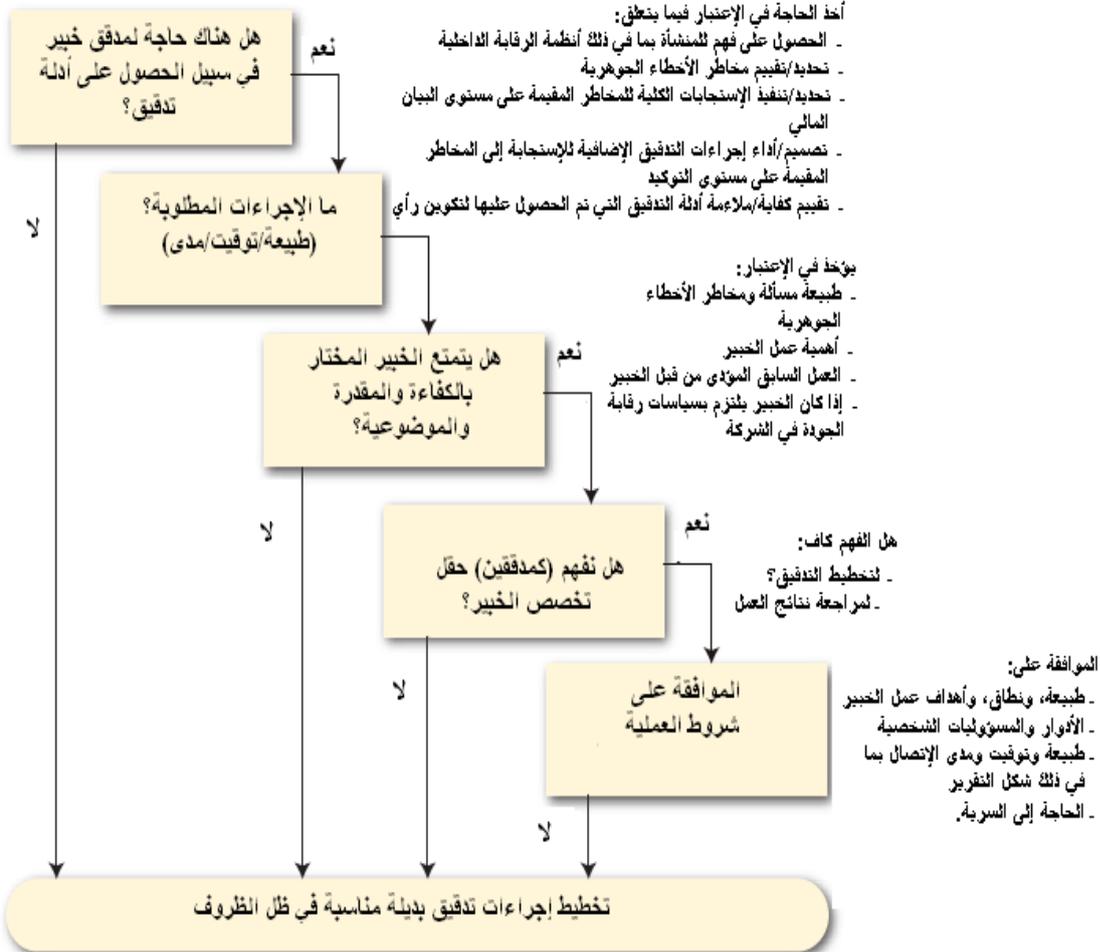
### تقييم المخاطر

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
في حال كانت الخبرة في حقل معين غير المحاسبة أو التدقيق ضرورية للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، فينبغي أن يحدد المدقق ما إذا سيستخدم عمل مدقق خبير أم لا. (المرجع: الفقرات ٤١-٩١)	معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ٧
تتباين طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق فيما يتعلق بالمتطلبات الواردة في الفقرات ٩-١٣ في هذا المعيار بالاعتماد على الظروف. ولدى تحديد طبيعة وتوقيت ومدى هذه الإجراءات، ينبغي أن يأخذ المدقق بعين الإعتبار المسائل التالية:- (المرجع: الفقرة ١٠٠)	معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ٨
(أ) طبيعة المسألة التي يتعلق بها عمل المدقق الخبير؛ (ب) مخاطر الأخطاء الجوهرية في المسألة التي يتعلق بها عمل المدقق الخبير؛ (ج) أهمية عمل المدقق الخبير في سياق عملية التدقيق؛ (د) معرفة وخبرة المدقق فيما يخص العمل السابق المؤدى من قبل ذلك المدقق الخبير؛ (هـ) ما إذا كان ذلك المدقق الخبير خاضعاً لسياسات وإجراءات رقابة الجودة المطبقة في شركة المدقق. (المرجع: الفقرات ١١١-١٣٤)	
ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا كان المدقق الخبير يتمتع بالكفاءة والمقدرة والموضوعية اللازمة لأهداف المدقق. وفي حال العمل مع مدقق خارجي خبير، فينبغي أن يتضمن تقييم الموضوعية الإستعلام عن المصالح والعلاقات التي قد تخلق تهديداً على موضوعية ذلك الخبير. (المرجع: الفقرات ١٤-٢٠)	معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ٩
ينبغي أن يحصل المدقق على فهم كافٍ فيما يتعلق بحقل خبرة المدقق الخبير يمكنه مما يلي:- (المرجع: الفقرتان ٢١١-٢٢٢)	معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ١٠
(أ) تحديد طبيعة ونطاق وأهداف عمل المدقق الخبير لأهداف المدقق؛ و	

(ب) تقييم مدى ملائمة ذلك العمل لأهداف المدقق.	
ينبغي أن يتفق المدقق من خلال كتاب خطي، حيث يكون ذلك مناسباً، مع المدقق الخبير على المسائل التالية:- (المرجع: الفقرات ٢٣١-٢٦٦) (أ) طبيعة ونطاق وأهداف عمل ذلك المدقق الخبير؛ (المرجع: الفقرة ٢٧١) (ب) الأدوار والمسؤولية المترتبة على كل من المدقق والمدقق الخبير؛ (المرجع: الفقرتان ٢٨١-٢٩١) (ج) طبيعة وتوقيت ومدى الإتصال بين المدقق وذلك المدقق الخبير، بما في ذلك شكل أي تقرير سيقدمه ذلك المدقق الخبير؛ (المرجع: الفقرة ٣٠١) (د) الحاجة إلى التزام المدقق الخبير بمتطلبات السرية. (المرجع: الفقرة ٣١١)	معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ١١

ويلخص التوضيح أدناه الإعتبارات ذات العلاقة لمشاركة المدقق الخبير.

التوضيح ١٥.٨-٣



التوضيح ١٥.٨-٤

الوصف	الأخذ في الإعتبار
أخذ الحاجة في الإعتبار فيما يتعلق:- • الحصول على فهم للمنشأة بما في ذلك أنظمة الرقابة الداخلية؛ • تحديد/تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية؛ • تحديد/تنفيذ الإستجابات الكلية للمخاطر المقيّمة عند مستوى البيان المالي؛ • تصميم/أداء إجراءات تدقيق إضافية للإستجابة إلى المخاطر المقيّمة عند مستوى التوكيد؛ و • تقييم كفاية/ملاءمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها لتكوين رأي.	هل هناك حاجة للإستعانة بمدقق خبير من أجل الحصول على أدلة التدقيق؟

الأخذ في الإعتبار	الوصف
ما إجراءات التدقيق المطلوبة؟	يؤخذ في الإعتبار:- <ul style="list-style-type: none"> <li>• طبيعة المسألة ومخاطر الأخطاء الجوهرية؛</li> <li>• أهمية عمل الخبير في سياق التدقيق؛</li> <li>• العمل السابق (إن وجد) المؤدى من قبل ذلك الخبير؛ و</li> <li>• ما إذا إلتزم الخبير بسياسات وإجراءات رقابة الجودة لشركة المدقق.</li> </ul>
هل يتمتع المدقق بالكفاءة والمقدرة والموضوعية؟	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تتعلق الكفاءة بطبيعة ومستوى خبرة المدقق الخبير.</li> <li>• تتعلق المقدرة بإمكانية المدقق الخبير على ممارسة تلك الكفاءة في ظل ظروف العملية (على سبيل المثال، الموقع الجغرافي وتوفر الوقت والموارد).</li> <li>• تتعلق الموضوعية بالتأثيرات المحتملة التي قد يضعها التحيز أو الخلاف أو المصلحة أو تأثير الآخرين على التقدير المهني أو التجاري للمدقق الخبير.</li> </ul> <p>وتتضمن العوامل الأخرى المأخوذة في الإعتبار:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• الخبرة الشخصية مع العمل السابق لذلك الخبير؛</li> <li>• النقاشات مع المدقق؛</li> <li>• النقاشات مع آخرين على إطلاع بعمل الخبير؛</li> <li>• معرفة مؤهلات الخبير، عضويته في هيئة مهنية أو مجموعة صناعية، رخصة مزاوله العمل، أو الأشكال الأخرى للإعترافات الخارجية به؛</li> <li>• الأوراق أو الكتب المنشورة التي قام بتأليفها ذلك الخبير؛ و</li> <li>• سياسات وإجراءات رقابة الجودة في شركة المدقق.</li> </ul>
هل نفهم (كمدققين) حقل تخصص الخبير؟	هل يوجد فهم كافٍ لحقل عمل المدقق الخبير من أجل:- <ul style="list-style-type: none"> <li>• تخطيط التدقيق؛ و</li> <li>• مراجعة نتائج العمل المؤدى؟</li> </ul>
الإتفاق على شروط العملية	عند وضع شروط العملية، يؤخذ في الإعتبار عوامل مثل ما يلي:- <ul style="list-style-type: none"> <li>• وصول المدقق الخبير إلى معلومات حساسة أو سرية للمنشأة؛</li> <li>• الأدوار والمسؤوليات الخاصة للمدقق والمدقق الخبير؛</li> <li>• أية متطلبات متعددة السلطة، أو قانونية، أو تنظيمية؛</li> <li>• تعقيد العمل المطلوب؛</li> <li>• الخبرة السابقة من قبل المدقق الخبير بالمنشأة؛ و</li> <li>• مدى ملائمة عمل المدقق الخبير، وأهميته في سياق التدقيق.</li> </ul> <p>كما يتناول الإتفاق الخطي:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• طبيعة، ونطاق، وأهداف عمل الخبير؛</li> <li>• الأدوار والمسؤوليات الخاصة؛</li> <li>• طبيعة وتوقيت ومدى الإتصال، بما في ذلك شكل التقرير؛</li> <li>• الحاجة إلى السرية.</li> </ul> <p>ويبين ملحق معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ المسائل التي قد تؤخذ في الإعتبار لإدراجها في أية إتفاقات خطية مع مدقق خبير خارجي.</p>

### تقييم العمل الذي تم أدائه

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
ينبغي أن يقيم المدقق مدى ملائمة عمل المدقق الخبير لأهداف المدقق، بما في ذلك (المرجع: الفقرة ٣٢١) (أ) مدى إرتباط ومقولية نتائج وإستنتاجات المدقق الخبير، ومدى توافقها مع أدلة التدقيق الأخرى؛ (المرجع: الفقرتان ٣٣٤-٣٣٤)	معيار التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ١٢
(ب) في حال تضمن عمل ذلك المدقق الخبير إستخدام إفتراضات وأساليب هامة، فينبغي أن يقيم المدقق مدى إرتباط ومقولية تلك الإفتراضات والأساليب في ظل الظروف القائمة؛ (المرجع: الفقرات ٣٥١-٣٧١)	
(ج) في حال تضمن عمل ذلك المدقق الخبير إستخدام بيانات أصلية هامة بالنسبة لعمل المدقق الخبير، فينبغي أن يقيم المدقق مدى إرتباط وإكتمال ودقة تلك البيانات. (المرجع: الفقرتان ٣٨١-٣٩١)	

في حال قرر المدقق أن عمل المدقق الخبير غير ملائم لأهدافه، فينبغي أن يقوم بما يلي: (المرجع: الفقرة ٤٠ أ)	معياري التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ١٣
(أ) الإتفاق مع ذلك الخبير على طبيعة ونطاق العمل الإضافي الذي سيقوم به؛ أو	
(ب) أداء إجراءات تدقيق إضافية مناسبة للظروف.	

## التوضيح ١٥. ٨-٥

**تقييم  
كفاية العمل المؤدى  
من قبل الخبير**

**تقييم مدى ارتباط/معقولية:**

- نتائج/استنتاجات الخبير وإساقها مع أدلة التدقيق الأخرى
- الإفتراضات والطرق الرئيسية المستخدمة في ظل الظروف
- مصدر البيانات بما في ذلك دقتها

الإتفاق مع الخبير على طبيعة/مدى أي عمل إضافي ينبغي أدائه إذا لم يكن العمل كافياً، قم بتخطيط إجراءات تدقيق إضافية مناسبة في ظل الظروف

## الإبلاغ

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
ينبغي ألا يشير المدقق إلى عمل مدقق خبير في تقرير يحتوي على رأي غير معدل إلا في حال إقتضى القانون أو النظام ذلك. وفي حال إقتضى القانون أو النظام هذه الإشارة، فينبغي أن يشير المدقق في تقريره إلى أن الإشارة إلى عمل المدقق الخبير لا تحد من مسؤولية المدقق المتعلقة برأيه. (المرجع: الفقرة ٤١ أ)	معياري التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ١٤
في حال أشار المدقق إلى عمل مدقق خبير في تقريره لأن تلك الإشارة مرتبطة بفهم سبب إجراء أي تعديل على رأي المدقق، فينبغي أن يشير المدقق في تقريره إلى أن هذه الإشارة لا تحد من مسؤولية المدقق المتعلقة بذلك الرأي. (المرجع: الفقرة ٤٢ أ)	معياري التدقيق الدولي ٦٢٠ الفقرة ١٥

ولا يشير تقرير المدقق إلى عمل الخبير، وذلك لأنه يمكن إساءة فهم هذه الإشارة بأنها تعديل لرأي المدقق أو تقاسم للمسؤوليات، رغم أن ذلك لم يقصد لأي منهما.

ومع ذلك، إذا أخذ المدقق القرار بإصدار تقرير مدقق معدّل نتيجة لمشاركة الخبير في العملية، قد يكون من المناسب، في توضيح طبيعة التعديل، الإشارة إلى أو وصف عمل الخبير، بما في ذلك هوية الخبير ومدى مشاركته. وفي ظل تلك الظروف، يحصل المدقق على إذن الخبير قبل القيام بتلك الإشارة. وإذا الخبير تلك الإشارة، وإعتقد المدقق بضرورة إدراج تلك الإشارة، قد يحتاج المدقق إلى طلب النصيحة القانونية.

### ٩. ١٥ معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح) مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة

المقتطفات ذات العلاقة من المعايير الدولية للتدقيق	رقم الفقرة
أهداف المدقق، بعد قراءة المعلومات الأخرى، هي: (أ) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق مادي بين المعلومات الأخرى والبيانات المالية؛ (ب) النظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق مادي بين المعلومات الأخرى ومعرفة المدقق التي حصل عليها خلال عملية التدقيق؛ (ج) الاستجابة الملائمة عند معرفة المدقق باحتمال وجود حالات عدم اتساق مادية، أو عندما يصبح المدقق على دراية بأنه قد اتضح أن المعلومات الأخرى بها أخطاء مادية؛ (د) يقوم بالإبلاغ وفقاً لهذا المعيار الدولي للتدقيق.	معياري التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ١١
يقوم المدقق بما يلي: (المرجع: الفقرة ١١١ - ٢٢٠)	معياري التدقيق الدولي ٧٢٠

<p>(أ) تحديد، من خلال المناقشات مع الإدارة، ما هي الوثيقة/الوثائق المكونة للتقرير السنوي، والأسلوب المخطط له من قبل المنشأة وتوقيت إصدار هذه الوثيقة/الوثائق؛</p> <p>(ب) القيام بالترتيبات اللازمة مع الإدارة للحصول في الوقت الملائم، وحيثما أمكن، قبل تاريخ تقرير المدقق، على الإصدار الأخير من الوثيقة/الوثائق المكونة للتقرير السنوي؛ و</p> <p>(ج) عندما لا تكون جميع أو بعض الوثائق التي تمت الإشارة إليها في الفقرة (أ) متاحة حتى قبل تاريخ تقرير المدقق، يطلب من الإدارة أن تقدم إقراراً كتابياً بأنه سيتم تقديم الإصدار الأخير من الوثيقة/الوثائق للمدقق عندما تكون متاحة، وقبل إصدارها من قبل المنشأة، بحيث يتسنى للمدقق أن يكمل الإجراءات المطلوبة بموجب هذا المعيار الدولي للتدقيق، (المرجع: الفقرة ٢٢٠).</p>	<p>الفقرة ١٣</p>
<p>يقراً المدقق المعلومات الأخرى، ومع قيامه بذلك يضطلع بما يلي: (المرجع: الفقرة ٢٣٠-٢٤٠)</p> <p>(أ) ينظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق مادي بين المعلومات الأخرى والبيانات المالية. وكأساس لهذا الاعتبار، يقوم المدقق، لتقييم الاتساق، بمقارنة مبالغ مختارة أو عناصر أخرى من المعلومات الأخرى (والتي كان من المفترض أن تكون مماثلة، أو بغرض التلخيص، أو تقديم تفاصيل عامة عن، المبالغ أو العناصر الأخرى في البيانات المالية) مع تلك المبالغ أو العناصر الأخرى في البيانات المالية؛ و(المرجع: الفقرة ٢٥٠ - ٢٩٠)</p> <p>(ب) ينظر فيما إذا كان هناك عدم اتساق مادي بين المعلومات الأخرى ومعرفة المدقق التي حصل عليها خلال عملية التدقيق، وذلك في سياق دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه والنتائج التي تم التوصل إليها خلال التدقيق (المرجع: الفقرة ٣٠٠ - ٣٦٠).</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ١٤</p>
<p>عند قراءة المعلومات الأخرى وفقاً للفقرة ١٤، يظل المدقق متيقظاً للمؤشرات التي قد توجي بأن المعلومات الأخرى ليست مرتبطة بالبيانات المالية أو معرفة المدقق التي حصل عليها خلال التدقيق والتي قد يبدو أن بها أخطاء مادية. (المرجع: الفقرة ٢٤٠، ٣٧٠ - ٣٨٠)</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ١٥</p>
<p>إذا حدد المدقق أن هناك عدم اتساق مادي (أو أصبح على دراية بأن المعلومات الأخرى بها أخطاء مادية)، فإن المدقق يناقش هذا الأمر مع الإدارة و، إذا اقتضت الضرورة، يقوم بإجراءات أخرى ليخلص إلى إذا كان هناك: (المرجع: الفقرة ٣٩٠ - ٤٣٠):</p> <p>(أ) خطأ مادي في المعلومات الأخرى؛</p> <p>(ب) خطأ مادي في البيانات المالية؛</p> <p>(ج) حاجة لتحديث فهم المدقق للمنشأة وبيئة العمل بها.</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ١٦</p>
<p>إذا خلص المدقق إلى وجود خطأ مادي في المعلومات الأخرى، فإنه يطلب من الإدارة أن تصحح المعلومات الأخرى. فإذا كانت الإدارة:</p> <p>(أ) وافقت على القيام بالتصحيحات، يحدد المدقق أن التصحيحات قد تمت؛ أو</p> <p>(ب) إذا رفضت الإدارة القيام بالتصحيحات، يوصل المدقق هذا الأمر إلى المسؤولين عن الحوكمة ويطلب منهم القيام بالتصحيحات.</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ١٧</p>
<p>إذا خلص المدقق إلى وجود خطأ مادي في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها قبل تاريخ تقرير المدقق، ولم يتم تصحيح المعلومات الأخرى بعد التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة، يتخذ المدقق الإجراءات اللازمة، بما في ذلك ما يلي: (المرجع: الفقرة ٤٤٠)</p> <p>(أ) ينظر في الآثار المترتبة على تقرير المدقق ويتواصل مع المسؤولين عن الحوكمة بشأن كيفية تخطيط المدقق لتناول الخطأ المادي في تقرير المدقق (انظر الفقرة ٢٢(هـ)(٢)) أو (المرجع: الفقرة ٤٥٠)</p> <p>(ب) ينسحب من الاشتراك في التدقيق، عندما يكون الانسحاب ممكناً بموجب القانون أو اللائحة المعمول بهما (المرجع: الفقرة ٤٦٠ - ٤٧٠).</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ١٨</p>
<p>إذا خلص المدقق لوجود خطأ مادي في المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المدقق، فإن المدقق يقوم بما يلي:</p> <p>(أ) إذا كانت المعلومات الأخرى صحيحة، يقوم بالإجراءات اللازمة في مثل تلك الحالات؛ أو (المرجع: الفقرة ٤٨٠)</p> <p>(ب) إذا لم يتم تصحيح المعلومات الأخرى بعد التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة، يقوم بالإجراءات اللازمة مع الأخذ بعين الاعتبار الحقوق والالتزامات القانونية للمدقق، مع العمل على توضيح المادة الخاطئة بشكل ملائم بحيث يتنبه إليها المستخدمون الذين يتم إعداد تقرير التدقيق من أجلهم. (المرجع: الفقرة ٤٩٠ - ٥٠٠).</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ١٩</p>

<p>إذا خلص المدقق نتيجة لاتخاذ الإجراءات الواردة في الفقرات ١٤- ١٥ إلى وجود خطأ مادي في البيانات المالية أو إلى أن هناك حاجة إلى تحديث فهم المدقق للمنشأة وبيئة العمل بها، يستجيب المدقق بصورة ملائمة وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق الأخرى. (المرجع: الفقرة ٥١أ)</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ٢٠</p>
<p>يشمل تقرير المدقق جزءاً منفصلاً بعنوان "المعلومات الأخرى"، أو عنوان آخر ملائم، عندما يتحقق ما يلي في تاريخ إعداد تقرير المدقق:</p> <p>(أ) بالنسبة لتدقيق البيانات المالية لشركة مدرجة، يكون المدقق قد حصل، أو من المتوقع أن يحصل، على المعلومات الأخرى؛ أو</p> <p>(ب) بالنسبة لتدقيق البيانات المالية لمنشأة غير مدرجة، يكون المدقق قد حصل على بعض أو كل المعلومات الأخرى. (المرجع: الفقرة ٥٢أ)</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ٢١</p>
<p>عندما يكون من المطلوب أن يحتوي تقرير المدقق على قسم للمعلومات الأخرى وفقاً للفقرة ٢١، فإن ذلك القسم يشمل: (المرجع: الفقرة ٥٣أ)</p> <p>(أ) بيان بأن الإدارة مسؤولة عن المعلومات الأخرى؛</p> <p>(ب) تعريف لما يلي:</p> <p>(١) المعلومات الأخرى، إن وجدت، التي تم الحصول عليها من قبل المدقق قبل تاريخ تقرير التدقيق؛</p> <p>(٢) بالنسبة لتدقيق البيانات المالية لمنشأة مدرجة، المعلومات الأخرى، إن وجدت، التي من المتوقع أن يحصل عليها المدقق بعد تاريخ تقرير التدقيق؛</p> <p>(ج) بيان بأن رأي المدقق لا يغطي المعلومات الأخرى و، بالتالي، بأن المدقق لا يبدي (أو لن يبدي) رأي تدقيق أو لن يبدي بأي شكل آخر من النتائج المؤكدة؛</p> <p>(د) وصف لمسؤوليات المدقق المتعلقة بقراءة، والنظر في والإبلاغ عن المعلومات الأخرى المطلوبة بموجب هذا المعيار الدولي للتدقيق؛ و</p> <p>(هـ) عند الحصول على المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير التدقيق، يكون التصرف كالتالي:</p> <p>(١) بيان بأن المدقق ليس لديه ما يبلغ عنه؛ أو</p> <p>(٢) إذا خلص المدقق إلى أن هناك أخطاء مادية لم يتم تصحيحها في المعلومات الأخرى، بيان يصف الأخطاء المادية غير المصححة في المعلومات الأخرى.</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ٢٢</p>
<p>عندما يبدي المدقق رأياً متحفظاً أو سلبياً وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠٥ (المنقح)، يأخذ المدقق بعين الاعتبار الآثار المترتبة على المسألة التي أدت إلى تعديل الرأي بالنسبة للبيان المطلوب في الفقرة ٢٢(هـ). (المرجع: الفقرة ٥٤أ - ٥٨أ)</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ٢٣</p>
<p>إذا كان من المطلوب من المدقق بموجب قانون أو لائحة دائرة اختصاص معينة أن يشير إشارة مرجعية إلى المعلومات الأخرى في تقرير المدقق باستخدام تخطيط أو صياغة محددة، فإن تقرير المدقق يشير إشارة مرجعية إلى المعايير الدولية للتدقيق فقط إذا كان تقرير المدقق يشكل بحد أدنى ما يلي: (المرجع: الفقرة ٥٩أ)</p> <p>(أ) تعريفاً للمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من قبل المدقق قبل تاريخ تقرير التدقيق؛</p> <p>(ب) وصفاً لمسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى؛ و</p> <p>(ج) بيان صريح يتناول نتائج عمل المدقق لهذا الغرض.</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ٢٤</p>
<p>عند تناول متطلبات المعيار الدولي للتدقيق ٢٣٠ عندما تكون قابلة للتطبيق على هذا المعيار الدولي للتدقيق، يدرج المدقق ما يلي في وثائق التدقيق:</p> <p>(أ) وثائق عن الإجراءات التي تم اتخاذها بموجب هذا المعيار الدولي للتدقيق؛ و</p> <p>(ب) الإصدار الأخير من المعلومات الأخرى التي أجرى عليها المدقق الأعمال المطلوبة بموجب هذا المعيار الدولي للتدقيق.</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٧٢٠ الفقرة ٢٥</p>

### لمحة عامة

قد تقرر المنشأة والمسؤولين عن الحوكمة - أو قد يكون مطلوب منهم بموجب القانون واللوائح أن يقرروا - إصدار تقرير (عادة بصفة سنوية) يشمل أو يرافق البيانات المالية وتقرير المدقق. تقدم تلك الأوراق أو التقارير الإلكترونية للملاك أو الأطراف المعنية المماثلة معلومات عن تطور المنشأة، ونظرة مستقبلية حولها، والمخاطر والتشكيكات المحيطة بها، وبيان من قبل الجهة المنوط بها إدارة المنشأة، وتقارير تغطي الأمور المتعلقة بالحوكمة (انظر التعريفات الواردة في المعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ (المنقح)).

وعند وجود معلومات أخرى، يتحمل المدقق مسؤولية القراءة والنظر فيما إذا كانت المعلومات الأخرى غير متسقة مادياً مع البيانات المالية. وقد تشير معرفة المدقق التي تم الحصول عليها في التدقيق إلى أن هناك خطأ مادي في البيانات المالية أو إلى وجود خطأ مادي في المعلومات الأخرى. قد تقلل تلك الأخطاء المادية من مصداقية البيانات المالية وتقرير المدقق. وإذا تم العثور على عدم اتساق، تكون هناك حاجة لأن يتخذ المدقق الخطوات الملائمة للاستجابة.

### نقطة للبحث

لا تفترض (اعتماداً على تجربة سابقة) أن الإدارة لم تعد "المعلومات الأخرى". قم بالتساؤل كل فترة للتأكد من حقيقة عدم عرض "معلومات أخرى" قبل استبعاد متطلبات المعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ (المنقح).

لا يغطي رأي المدقق عن البيانات المالية المعلومات الأخرى، وليس من المطلوب من المدقق أن يحصل على دليل تدقيق أبعد من المطلوب لتشكيل رأي عن البيانات المالية فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى. ومع ذلك، قد يحتاج المدقق إلى الرجوع إلى المعلومات الأخرى في تقرير المدقق في حالات معينة (انظر الفصل ١٧).

يشمل المعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ (المنقح) التعريفات التالية للتقرير السنوي والمعلومات الأخرى:

### التوضيح ٩.١٥-١

المعلومات الأخرى (المعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ المنقح الفقرة ١٢ (ج))	التقرير السنوي (المعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ المنقح الفقرة ١٢ (أ))
المعلومات الأخرى - المعلومات المالية أو غير المالية (بخلاف البيانات المالية وتقرير المدقق) التي تكون متضمنة في التقرير السنوي للمنشأة. (المرجع: الفقرة ٨ - ١٠ أ).	وثيقة أو مجموعة من الوثائق التي عادة ما يتم إعدادها على أساس سنوي من قبل الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة وفقاً للقوانين أو اللوائح أو العرف، والتي يكون الغرض منها هو إمداد المالكين (أو ما يماثلهم من الأطراف المعنية) بمعلومات عن عمليات المنشأة والنتائج المالية للمنشأة والمركز المالي الموضح في البيانات المالية.
	يشمل التقرير السنوي أو يرافق البيانات المالية وتقرير المدقق وعادة ما يشمل معلومات عن تطور المنشأة، ووضعها المستقبلي، والمخاطر والشكوك المحيطة بها، وبيان من قبل المسؤولين عن الحوكمة في المنشأة، وتقارير تغطي الأمور المتعلقة بالحوكمة (المرجع: الفقرة ١١ - ٥ أ).

### ما هي الأخطاء التي يمكن أن ترد في المعلومات الأخرى؟

قد تكون الأخطاء الواردة في المعلومات الأخرى في المعلومات النوعية أو الكمية. فالخطأ هو أمر خاضع للتقدير المهني حول إذا كان الخطأ قد يؤدي إلى الحد من مصداقية البيانات المالية حيث يؤثر بطريقة غير ملائمة على القرارات الاقتصادية التي يتخذها مستخدمو البيانات المالية. ويأخذ التقدير المهني بعين الاعتبار إذا كانت الأخطاء في المعلومات الأخرى قد تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين في سياق البيانات المالية كما ينظر في الظروف الخاصة المتعلقة بالخطأ.

ينبغي أيضاً النظر فيما إذا كان المستخدمين (كمجموعة) يمكن أن يتأثروا بتأثير الأخطاء غير المصححة. لا تؤثر جميع الأخطاء على القرارات الاقتصادية للمستخدمين. فعلى سبيل المثال، إذا كان الغرض من المعلومات الأخرى هو تناول مؤشرات الأداء الأساسية التي تستخدمها الإدارة، عندها قد يكون حذف أحد مؤشرات الأداء الأساسية مؤشراً على أن المعلومات الأخرى مضللة.

الاحتفاظ بالتشكك المهني عند قراءة المعلومات الأخرى هو أيضاً أمر هام. فعلى سبيل المثال، ينبغي أن يظل المدقق حذراً لإفراط الإدارة في التفاؤل في المعلومات الأخرى، وعليه أن يبحث عن حالات عدم الاتساق مع المعلومات الواردة في البيانات المالية أو مع المعرفة التي حصل عليها أثناء التدقيق.

### مسؤوليات المدقق

عندما تكون المعلومات الأخرى، سواء كانت مالية أو غير مالية (بخلاف البيانات المالية وتقرير المدقق) متضمنة في التقرير السنوي للمنشأة، يحدد المعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ (المنقح) مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى، بما في ذلك الاعتبارات التالية:

مسؤولية المدقق	ما يتم أخذه بعين الاعتبار
الحصول على المعلومات	عند الحصول على المعلومات الأخرى والنظر في طبيعتها، ينبغي أن يحدد المدقق، من خلال المناقشات مع الإدارة، الوثيقة/الوثائق المكونة للتقرير السنوي (أو المعلومات الأخرى التي سيتم عرضها مع البيانات المالية) والأسلوب المخطط له وتوقيت الإصدار. بصورة مثالية، يحصل المدقق على تلك المعلومات قبل تاريخ تقرير التدقيق.
قراءة وأخذ المعلومات الأخرى بعين الاعتبار	<ul style="list-style-type: none"> <li>• يقرأ العضو الملائم من فريق التدقيق المعلومات الأخرى.</li> <li>• وينبغي أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار إذا كان هناك: <ul style="list-style-type: none"> <li>- عدم اتساق مادي بين المعلومات الأخرى والبيانات المالية.</li> <li>- عدم اتساق مادي بين المعلومات الأخرى ومعرفة المدقق التي حصل عليها أثناء التدقيق، وذلك في سياق دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه والنتائج التي تم التوصل إليها.</li> </ul> </li> </ul>
الاستجابة عندما يبدو أن هناك عدم اتساق مادي أو يبدو أن المعلومات الأخرى بها أخطاء مادية	<p>إذا بدا أن المعلومات الأخرى بها أخطاء مادية، قد تشمل مناقشات المدقق مع الإدارة طلب الدعم فيما يتعلق بأساس البيانات أو المبالغ الواردة في المعلومات الأخرى، والتي يمكن أن تساعد المدقق على التوصل إلى أن المعلومات ليست خاطئة، لأنه على سبيل المثال، قد يكون هناك تقدير مهني آخر صالح. وكلما كانت المعلومات الأخرى أقل موضوعية، كلما صعب على الإدارة تقديم دعماً إضافياً.</p> <p>يستخدم المدقق التقدير المهني لتحديد إذا كان الدعم الإضافي كافي لإقناعه بعدم وجود أخطاء مادية، أو إذا كان من المطلوب اتخاذ مزيد من الإجراءات نتيجة لوجود خطأ مادي.</p>
الاستجابة عندما يخلص المدقق إلى وجود خطأ مادي في المعلومات الأخرى	<p>إذا تم التوصل إلى وجود خطأ مادي لم يتم تصحيحه، يتم استخدام التقدير المهني لتحديد الإجراءات الإضافية المطلوب اتخاذها. وتشمل ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• مزيد من الآثار على التدقيق إذا كانت المعلومات الأخرى مضللة بصورة متعمدة.</li> <li>• إذا كانت هناك حاجة إلى استشارة قانونية.</li> <li>• إذا كانت هناك حاجة للإبلاغ عن المسألة بموجب القانون أو اللائحة المعمول بهما.</li> <li>• الآثار على تقرير المدقق (إن وجدت).</li> <li>• النظر فيما إذا كان سيتم الانسحاب من التدقيق (إذا كان ذلك ممكناً) إذا كانت المعلومات الأخرى مضللة بصورة متعمدة بحيث تثار التساؤلات حول نزاهة إقرارات الإدارة.</li> </ul>
الاستجابة عند وجود خطأ مادي في البيانات المالية أو إذا كانت هناك حاجة لتحديث فهم المدقق للمنشأة وبيئة العمل بها	<p>الأثر على باقي عملية التدقيق (مثل أن تكون هناك حاجة لتحديث فهم المدقق للمنشأة وبيئة العمل بها وقد يكون لذلك مزيد من التداعيات على تقييم المدقق لمخاطر الأخطاء المادية وجهود العمل اللاحقة).</p>
الإبلاغ عن المعلومات الأخرى	<p>ينبغي أن يشمل تقرير المدقق قسماً منفصلاً بعنوان "المعلومات الأخرى" (أو عنوان آخر ملائم)، عندما يحدث ما يلي في تاريخ تقرير التدقيق:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• بالنسبة للمنشآت المدرجة، يحصل المدقق، أو من المتوقع أن يحصل على المعلومات الأخرى، أو</li> <li>• بالنسبة للمنشآت الأخرى غير المدرجة، يكون المدقق قد حصل على بعض أو جميع المعلومات الأخرى.</li> </ul>

العضو الملائم من فريق التدقيق بمعنى الشخص الذي لديه قدر كافٍ من الخبرة والمعرفة بعملية التدقيق والبيانات المالية ليتمكن من تعريف حالات عدم الاتساق بين المعلومات الأخرى والمعلومات الواردة في البيانات المالية.

## نقطة للبحث

عندما لا تكون بعض الوثائق متاحة حتى بعد تاريخ تقرير التدقيق، أطلب من الإدارة أن تقدم إقراراً كتابياً بأنه سيتم تقديم الإصدار الأخير من الوثيقة/الوثائق قبل إصدارها من قبل المنشأة. بذلك يمكن للمدقق أن يكمل الإجراءات المطلوبة. علاوة على ذلك، ينبغي النظر في تقديم الإدارة لإقرار كتابي متعلق باكتمال المعلومات واتساقها مع المعلومات الواردة في البيانات المالية.

## مدى التقييم

عندما يكون من المستهدف أن تكون المعلومات الأخرى مماثلة للعناصر الواردة في البيانات المالية، أو بمثابة ملخص لها، أو أنها تقدم مزيداً من التفاصيل حولها، لا يُطلب من المدقق أن يقارن بين جميع المبالغ أو العناصر الواردة في المعلومات الأخرى وبين المبالغ أو العناصر الواردة في البيانات المالية. يستخدم المدققون تقديرهم المهني في اختيار المبالغ أو العناصر التي ستتم مقارنتها، مع الأخذ بعين الاعتبار أهمية تلك العناصر أو المبالغ، وحجمها النسبي (إذا كانت كمية)، أو حساسية المبالغ أو العناصر الأخرى الواردة في المعلومات الأخرى (على سبيل المثال، قد تكون الدفعات على أساس الأسهم لأعضاء الإدارة عالية الحساسية).

أثناء العمل على التدقيق، يحصل المدقق على معرفة بالمنشأة، تشمل المعرفة بالأمر ذات الطبيعة المستقبلية (مثل التدفقات النقدية المستقبلية). يحصل المدقق على تلك المعرفة من خلال المناقشات، والحصول على دليل التدقيق ومن خلال أنشطة أخرى ذات علاقة تتم في سبيل الحصول على دليل التدقيق. وبالنسبة لبعض أجزاء المعلومات الأخرى التي، بناءً على قرار المدقق، يكون لها أهمية كافية بحيث يقرر المدقق أن هناك حاجة لأخذها بعين الاعتبار، ينظر المدقق إذا كان هناك عدم اتساق مادي بين المعرفة التي حصل عليها خلال التدقيق (مثل استرجاع المناقشات ودليل التدقيق الذي حصل عليه والنتائج التي توصل إليها) وتلك المعلومات الأخرى.

قد تكون هناك معلومات مرتبطة بالمعلومات الأخرى والتي تكون قد تمت مناقشتها خلال التدقيق أو قد تتخطى حدود معرفة المدقق التي حصل عليها أثناء التدقيق (على سبيل المثال يمكن الإفصاح عن معلومات الاستدامة). يأخذ المدقق تلك المعلومات أيضاً بعين الاعتبار، حيثما أمكن، كما يراعي المدقق المتطلبات الأخلاقية الأخرى التي تتطلب من المدقق تجنب ارتباطه عن علم بالمعلومات الأخرى التي يعتقد أنها تشمل بيانات خاطئة أو مضللة بصورة مادية، أو التي تحذف أو تخفي معلومات ضرورية وبالتالي تكون المعلومات الأخرى مضللة.

طبيعة ومدى العمل الذي ينبغي أن يتم على المعلومات الأخرى هو أيضاً أمر يخضع للتقدير المهني. فمسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى لا تلزمه بالحصول على دليل ليتمكن من إصدار رأي مؤكد على تلك المعلومات.

يحدد التوضيح التالي المتطلبات التي من المفترض تواجدها عندما يكون من المطلوب أن يتضمن تقرير المدقق المعلومات الأخرى:

## التوضيح ٩.١٥ - ٣

الإبلاغ عن المعلومات الأخرى	المتطلبات
بيان بأن الإدارة مسؤولة عن المعلومات الأخرى	تعريف ما يلي: <ul style="list-style-type: none"> <li>المعلومات الأخرى، إن وجدت، التي يحصل عليها المدقق قبل تاريخ تقرير المدقق؛ و</li> <li>بالنسبة لتدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، المعلومات الأخرى، إن وجدت، والتي من المتوقع أن يتم الحصول عليها بعد تاريخ تقرير المدقق.</li> </ul>
بيان بأن رأي المدقق لا يغطي المعلومات الأخرى وأن المدقق لا يبدي (أو لن يبدي) رأي تدقيق أو أي شكل من النتائج التأكيدية بشأن المعلومات الأخرى.	بيان بأن رأي المدقق لا يغطي المعلومات الأخرى وأن المدقق لا يبدي (أو لن يبدي) رأي تدقيق أو أي شكل من النتائج التأكيدية بشأن المعلومات الأخرى.
وصف لمسؤوليات المدقق المتعلقة بقراءة المعلومات الأخرى، وأخذها بعين الاعتبار، والإبلاغ عنها.	وصف لمسؤوليات المدقق المتعلقة بقراءة المعلومات الأخرى، وأخذها بعين الاعتبار، والإبلاغ عنها.
عندما يتم الحصول على المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير التدقيق، يتم تقديم أحد الخيارات التالية:	عندما يتم الحصول على المعلومات الأخرى قبل تاريخ تقرير التدقيق، يتم تقديم أحد الخيارات التالية: <ul style="list-style-type: none"> <li>بيان بأن المدقق ليس لديه ما يبلغ عنه؛</li> <li>إذا خلص المدقق إلى أن هناك أخطاء مادية لم يتم تصحيحها في المعلومات الأخرى، بيان يصف الأخطاء المادية غير المصححة الواردة في المعلومات الأخرى.</li> </ul>

عندما يبدي المدقق رأياً متحفظاً أو رأياً سلبياً وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠٥ (المنقح)، يجب أن يأخذ المدقق بعين الاعتبار آثار تلك المسألة التي أدت إلى تعديل الرأي.

إذا كان من المطلوب من المدقق بموجب القانون أو اللوائح في دائرة اختصاص معينة أن يشير إشارة مرجعية إلى المعلومات الأخرى في تقرير المدقق باستخدام تخطيط أو صياغة معينة، فينبغي أن يشير تقرير المدقق إشارة مرجعية للمعايير الدولية للتدقيق فقط إذا كان تقرير المدقق يشمل ما يلي كحد أدنى:

- تعريف للمعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من قبل المدقق قبل تاريخ تقرير التدقيق؛
- وصف لمسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى؛
- بيان صريح يتناول نتائج عمل المدقق لهذا الغرض.

آثار الإبلاغ المتعلقة بالمعلومات الأخرى هي آثار ذات علاقة بالإبلاغ الذي تمت مناقشته في الفصل ١٧ من هذا الدليل.

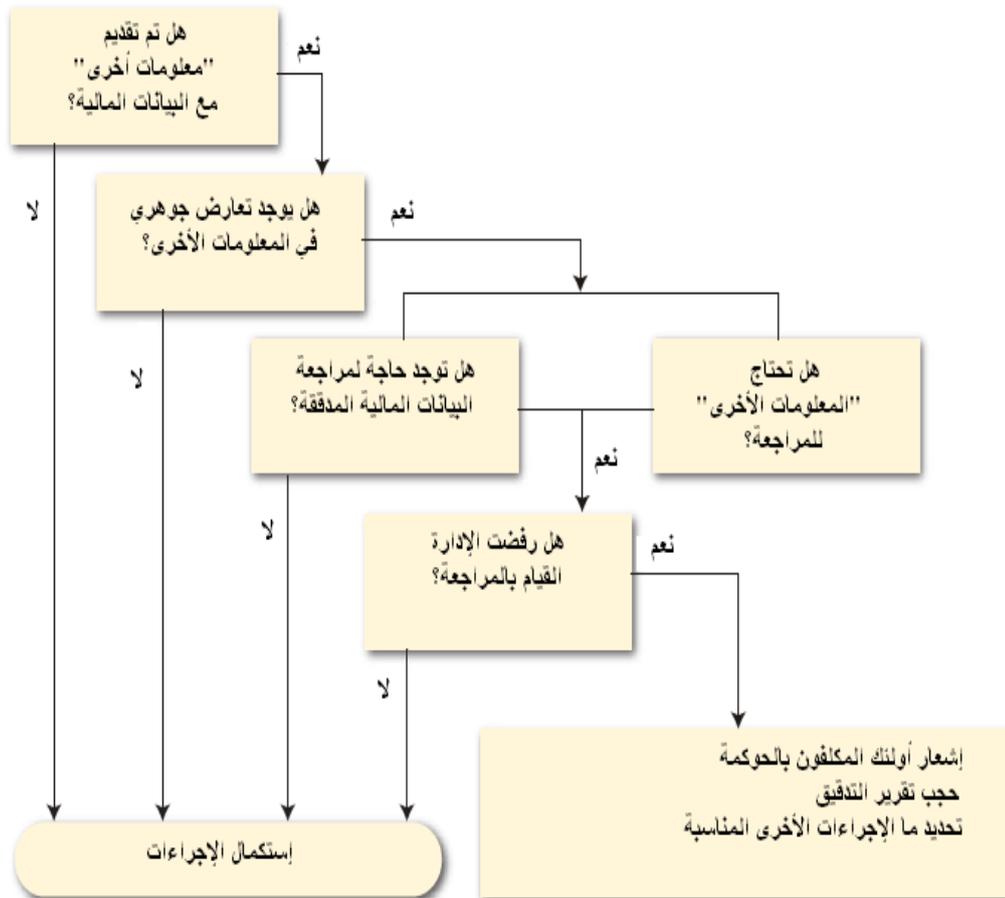
## التوثيق

يطلب من المدقق أن يوثق الإجراءات التي تمت فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى.

بالإضافة إلى ذلك، ينبغي أن تدرج في وثائق التدقيق نسخة من المعلومات النهائية الأخرى التي أجريت بشأنها الأعمال.

ويبين التوضيح أدناه ملخصاً لبعض المتطلبات الرئيسية.

التوضيح ٩.١٥-١



## ١٦. وثائق التدقيق

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
المتطلبات المختلفة المتعلقة بوثائق تخطيط التدقيق، وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، وتخزينها النهائي.	المعيار الدولي لرقابة الجودة ١، معايير التدقيق الدولية ٢٢٠، ٢٣٠، ٢٤٠، ٣٠٠، ٣١٥ (المنقح)، ٣٣٠

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ٥	يتخلص هدف المدقق في إعداد وثائق توفر ما يلي:- (أ) سجل كافٍ ومناسب لأساس تقرير المدقق؛ و (ب) أدلة على تخطيط وأداء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة.

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ٦	لأهداف معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه/ (أ) وثائق التدقيق - سجل إجراءات التدقيق التي تمت تأديتها، وأدلة التدقيق ذات العلاقة التي تم الحصول عليها، والإستنتاجات التي توصل إليها المدقق (وتستخدم أيضاً مصطلحات مثل "أوراق العمل"). (ب) ملف تدقيق - جزء واحد أو أكثر أو أي وسيلة تخزين أخرى، سواء كانت فعلية أو إلكترونية، تحتوي على سجلات تتألف من وثائق التدقيق الخاصة بعملية محددة. (ج) مدقق خبير - فرد (سواء كان داخلياً أو خارجياً بالنسبة للشركة) يتمتع بالخبرة العملية في التدقيق وفهم معقول لما يلي:- (١) عمليات التدقيق؛ (٢) معايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة؛ (٣) بيئة العمل التي تعمل فيها المنشأة؛ و (٤) مواضيع التدقيق وإعداد التقارير المالية ذات العلاقة بقطاع المنشأة.
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ٧	يقوم المدقق بإعداد وثائق التدقيق في الوقت المحدد. (المرجع: الفقرة ١)

## ١.١٦ لمحة عامة

تلعب وثائق ملف التدقيق (سواء تم الإحتفاظ بها ورقياً أم إلكترونياً) دوراً هاماً في:-

- مساعدة فريق العملية في تخطيط وأداء التدقيق؛
- تقديم أدلة توضح أن إجراءات التدقيق المخططة قد تم بالواقع أداؤها؛
- مساعدة مراجعي العملية (بما في ذلك مراجعي رقابة جودة العملية) في تنفيذ مسؤولياتهم وفقاً للمعايير المهنية؛
- تسجيل التقديرات المتضمنة في تكوين رأي التدقيق؛ و
- تسجيل المسائل ذات الأهمية المستمرة لعمليات التدقيق المستقبلية للمنشأة.

### نقطة للتأمل

لا توجد حاجة لتقديم وثائق حول متطلبات معيار التدقيق الدولي والتي لا تكون ذات علاقة في ظل الظروف. ويطبق هذا حيث لا يكون معيار التدقيق الدولي للمنشأة ذو علاقة (مثل معيار التدقيق الدولي ٦١٠، حين لا يوجد في المنشأة قسم تدقيق داخلي)، أو حين يكون متطلب معيار التدقيق الدولي مشروطاً ولا يتوفر ذلك الشرط.

وتعتبر وثائق التدقيق جيدة حين يتم تنظيمها بالشكل المناسب، وحين تقدم سجلاً للعمل المنجز، وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، والتقديرات المهنية الهامة المطبقة، والإستنتاجات التي تم الوصول إليها.

### التوضيح ١.١٦-١

<p><b>الحاجة إلى وثائق ملف التدقيق</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تدعم الأساس لإستنتاجات المدقق المتعلقة بكل تأكيدات البيانات المالية ذات العلاقة.</li> <li>• تقدم أدلة بأن العملية تتمثل إلى المعايير المهنية.</li> <li>• تقدم أدلة بأن سجلات المحاسبة السابقة تتوافق أو تتسجم مع البيانات المالية.</li> <li>• تقديم دليل بأن السجلات المحاسبية الأساسية والمعلومات التي تم الحصول عليها من خارج السجلات العامة والفرعية تتفق وتتطابق مع البيانات المالية.</li> </ul>
--	---

تكون وثائق التدقيق في المنشآت الأصغر حجماً عادة أقل شمولاً منها في المنشآت الأكبر حجماً. ويطبق هذا بوجه خاص حين:-

- يؤدي شريك العملية جميع أعمال التدقيق. ولا تتضمن الوثائق مسائل ذات علاقة بمناقشات أو تعيين مسؤوليات أو إشراف الفريق؛ و
- تعتبر بعض المسائل واضحة جداً بحيث يمكن تناولها بشكل أكثر ملائمة في وثيقة واحدة مع الإشارات المرجعية لأوراق العمل الداعمة. ويمكن أن يشمل ذلك واحداً أو أكثر من المجالات مثل فهم المنشأة وأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة بها، وإستراتيجية التدقيق الكلية وخطة التدقيق، والأهمية النسبية، والمخاطر المقيّمة، والمسائل الهامة المشار إليها، والإستنتاجات التي تم التوصل إليها.

### نقطة للبحث

أمان وسرية بيانات العميل

ينظر العملاء إلى المحاسبين على أنهم استشاريين موثوق بهم. وتقضي هذه الثقة من المؤسسات المحاسبية أن تنفذ وتحافظ على أنظمة رقابة لحماية معلومات العملاء الواردة في ملفات العمل وفي ملفات المعلومات الأخرى الخاصة بالعملاء.

يزداد هذا الأمر أهمية عندما يتم تخزين بيانات العملاء لدى أطراف أخرى مثل التخزين السحابي. يمكنك تصور مدى سخط العملاء إذا اكتشفوا أن معلوماتهم قد تم تخزينها دون كلمات سرية أو دون تشفير لضمان حمايتها، أو تم تخزينها على جهاز حاسب آلي تمت سرقة.

في كثير من دوائر الاختصاص هناك الآن متطلبات قانونية تتناول بشكل محدد أمن وسرية البيانات. وهناك حاجة لفهم تلك المتطلبات علاوة على فهم الإجراءات الضرورية التي يتم اتخاذها لضمان الامتثال بها.

## توثيق مسائل التدقيق الأساسية

يتناول المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١ إيصال المسائل الأساسية المتعلقة بالتدقيق في تقرير المدقق المستقل، مسائل التدقيق الأساسية التي ينبغي إدراجها في تقرير المدقق. هذا الأمر مطلوب بالنسبة للمنشآت المدرجة ولكن يمكن أيضاً تطبيقه إذا طلب ذلك بموجب القوانين المحلية، أو اللوائح على "منشآت المصلحة العامة"، أو منشآت القطاع العام على سبيل المثال. علاوة على ذلك، قد يقوم المدققون طوعاً، أو بناءً على طلب من الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة، بإيصال مسائل التدقيق الأساسية من خلال تقرير المدقق.

عند تطبيق المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١، يكون اتخاذ قرار بوجود مسائل تدقيق أساسية من عدمه هو أمر خاضع للتقدير المهني. وهناك حاجة لتوثيق تلك التقديرات المهنية. (انظر المعيار الدولي للتدقيق ٢٣٠،٨ و ٢٣٠،٨ أ.١٠).

يشمل ذلك:

- المسائل التي تتطلب درجة خاصة من الانتباه من المدقق عند أداء التدقيق؛
- الأساس المنطقي وراء قرار المدقق بتحديد أو عدم تحديد تلك المسائل باعتبارها أساسية ليتم إيصالها من خلال تقرير المدقق؛ و
- حيثما أمكن، الأساس المنطقي:
  - عندما لا يكون هناك مسائل تدقيق أساسية ليتم إيصالها من خلال تقرير المدقق.
  - لا يوصل المدقق من خلال تقرير المدقق مسألة تم تحديدها باعتبار أنها من بين مسائل التدقيق الأساسية.

للمزيد من الإرشادات حول مسائل التدقيق الأساسية، يمكن الرجوع إلى الفصل ١٧ من هذا الدليل.

## التوثيق المتعلق بالمعلومات الأخرى

يتناول القسم ١٥،٩ من هذا الدليل متطلبات المعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ (النسخة المنقحة) المتعلقة بالمعلومات الأخرى المدرجة في التقرير السنوي للمنشأة أو التي تصدر مع البيانات المالية.

عند تطبيق المعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ (النسخة المنقحة)، ينبغي أن تشمل وثائق التدقيق ما يلي:

- توثيق للإجراءات التي تمت بموجب المعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ (النسخة المنقحة) والمتعلقة بالمعلومات الأخرى، و
- الإصدار الأخير من المعلومات الأخرى التي أُجريت عليها المدقق العمل.

## المتطلبات الخاصة المتعلقة بالتوثيق

تشمل كثير من المعايير الدولية للتدقيق متطلبات توثيق معينة تساعد على توضيح متطلبات المعيار الدولي للتدقيق ٢٣٠. يقدم الجدول التالي إشارة مرجعية للقرارات الواردة في المعايير الدولية للتدقيق التي تحدد المتطلبات الخاصة المتعلقة بالتوثيق. لا يشير ذلك إلى عدم وجود متطلبات متعلقة بالتوثيق في المعايير الدولية للتدقيق الأخرى غير المتضمنة في هذا الجدول.

### التوضيح ١٦. ١-٢

الفقرات	العنوان	معيار التدقيق الدولي
١٢-١٠	الموافقة على شروط التكاليف بالتدقيق	٢١٠
٢٥-٢٤	رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية	٢٢٠
الكل	وثائق التدقيق	٢٣٠
٤٧-٤٤	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية	٢٤٠
٢٩	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية	٢٥٠ (المنقح)
٢٣	الإلتصاف مع أولئك المكلفين بالحوكمة	٢٦٠ (المنقح)
١٢	التخطيط لتدقيق البيانات المالية	٣٠٠
٣٢	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها	٣١٥ (المنقح)
١٤	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية تدقيق	٣٢٠
٣٠-٢٨	إستجابة المدقق للمخاطر المقيّمة	٣٣٠
١٥	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق	٤٥٠

٢٣	تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة	٥٤٠
٢٨	الأطراف ذات العلاقة	٥٥٠
٥٠	الإعترارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)	٦٠٠
٣٧-٣٦	إستخدام عمل المدققين الداخليين	٦١٠ (المنقح ٢٠١٣)
١٨	الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل	٧٠١
٢٤-٢١	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى	٧٢٠ (المنقح)

## ٢.١٦ تنظيم ملف التدقيق

من المجالات التي تتناولها السياسات على نطاق الشركة تنظيم وفهرسة ملف التدقيق. ولدى المنهج المتسق الذي يستخدم الفهرسة المعيارية العديد من الميزات، مثل ما يلي:-

- يجعل من تحديد موقع أوراق العمل المحددة ومشاركتها بين أعضاء فريق التدقيق عملية أكثر سهولة؛
- يسهل مراجعة الملف من قبل المراجعين المختلفين مثل المدير وشريك العملية ومراجع رقابة جودة العملية ومتابعي رقابة الجودة؛
- يوفر الاتساق بين ملفات التدقيق في الشركة؛ و
- يساعد في مهام رقابة الجودة مثل التأكد من التصديقات الناقصة، والإشارات المرجعية اللاغية، وملاحظات المراجعة غير الواضحة.

ويتم عادةً تنظيم وثائق التدقيق داخل أقسام منطقية من العمل بإستخدام نظام الفهرسة. وإذا كان الملف إلكترونياً، يمكن أن تكون الفهرسة على شكل مجلدات ومجلدات فرعية. وعند إنشاء كل نموذج من وثائق التدقيق، يتم منحه مرجعاً فريداً يرتبط مباشرة بفهرس الملف الكلي.

ويلخص التوضيح التالي مثالين لفهارس ملف تدقيق محتملة. ويُصنف المثال الأول الوثائق وفقاً للمرحلة التي تم فيها إعداد الوثائق خلال عملية التدقيق. ويُلاحظ أن وثائق الإكمال (في الملفات الورقية) يتم وضعها عادةً قرب أعلى الملف لتسهيل الرجوع إليها. ويصنف الفهرس الثاني الوثائق من خلال حقل البيان المالي مثل الذمم الدائنة، أو الذمم المدينة أو المبيعات أو غيرها. وفي هذا الملف، يتم حفظ جميع الوثائق ذات العلاقة

بتقييم المخاطرة والإستجابة إلى المخاطرة للمخزون في إطار فصل المخزون. ويُعدّ البديل الثالث بالجمع بين كلا المنهجين ببعض الوثائق المنظمة من خلال المرحلة في عملية التدقيق، وأخرى من خلال حقل البيان المالي.

### التوضيح ٢.١٦ - ١

فهرس بطريقة مرحلة التدقيق (مقتطفات من الفهرس)		فهرس بطريقة حقل البيان المالي (مقتطفات من الفهرس)	
٢٠٠-١٠٠	البيانات المالية وتقرير المدقق	١٠	البيانات المالية وتقرير المدقق
٣٠٠-٢٠١	عائدات الضريبة، وغيرها	١١	مذكرات إكمال الملف أو قوائم المرجعية وغيرها
٤٠٠-٣٠١	إكمال الملف مثل المذكرات التي تتناول القرارات الهامة، وقوائم المرجعية، وخطابات إقرار الإدارة	١٢	إستراتيجية التدقيق الكلية
٥٠٠-٤٠١	تخطيط التدقيق، بما في ذلك إستراتيجية وأهمية التدقيق	١٥ أ	الأهمية النسبية النقد
٦٠٠-٥٠١	تقييم المخاطرة، بما في ذلك فهم المنشأة وأنظمة الرقابة الداخلية	ج	الذمم المدينة
٧٠٠-٦٠١	الإستجابة للمخاطرة بما في ذلك خطط التدقيق التفصيلية من خلال حقل البيان المالي	د	المخزون
		ب ب د	الذمم الدائنة
		د	ذمم طويلة الأجل
		٢٠	الإيرادات
		٣٠	المشتريات
		٤٠	الرواتب

تحصيل الضريبة	٥٠
الأحداث اللاحقة	١٠٠
الحالات الطارئة	١٢٠
وثائق أخرى داعمة مثل الأرصدة والتقارير التجريبية	١٥٠

أخرى الوثائق الداعمة مثل الأرصدة والتقارير التجريبية	٧٩٩-٧٠١
أطر إعداد التقارير المالية	٨٠٠

### ٣.١٦ أسئلة عامة حول وثائق التدقيق

أسئلة شائعة حول وثائق التدقيق تتضمن ما يلي:-

#### التوضيح ٣.١٦-١

السؤال	الإجابة
من يملك ملف التدقيق؟	ما لم يكن مملوكاً خلاف ما حددته الجهات القانونية والتنظيمية، تعتبر وثائق التدقيق ملكية شركة التدقيق.
هل يُطلب حفظ نسخ من سجلات المنشأة المتفحصة في ملف التدقيق؟	لا. فكل ما يتم طلبه هو بعض الخصائص المحددة للمعاملات/الإجراءات قيد الفحص، حتى يمكن نسخ العمل أو يتم التحقيق في الاستثناءات كما تقتضيه الضرورة. وتتضمن الخصائص المحددة:- • تواريخ وأرقام المعاملة الفريدة وذلك لإجراء إختبار التفاصيل؛ • نطاق الإجراء والمجموعة المستخدمة (أي جميع القيود اليومية خلال مبلغ محدد من التسجيل اليومي)؛ • مصدر، ونقطة بداية، وفترة إعداد العينة لمنهجية العينات؛
هل هناك حاجة لتوقيع ووضع تاريخ على كل صفحة من ملف التدقيق من قبل المُعد ومن ثم المراجع؟	• لاستفسارات الموظفين، أسماؤهم، ومسمياتهم الوظيفية، وتاريخ الاستعلام؛ و • للملاحظات العينية، العملية أو المسألة التي يتم ملاحظتها، والأفراد ذوي العلاقة، ومسؤولياتهم الخاصة، وأين/متي تم تنفيذ الملاحظة العينية. ومع ذلك، قد يتم تضمين ملخصات أو نسخ من سجلات المنشأة (مثل العقود الهامة والإنفاقيات) إذا اعتبر ذلك مناسباً.
هل يجب أن توثيق جميع الاعتبارات والاستفادة من التقدير المهني؟	لا. فنظام توقيع أوراق العمل (إلى من ينسب له أداء عمل التدقيق ومن قام بمراجعته) له تأثير في تحمل فريق العملية المساءلة. ومع ذلك، لا يعني هذا بأن كل صفحة من أوراق العمل تحتاج أن يتم توقيعها أو وضع تاريخ لها. وعلى سبيل المثال، يمكن الإشارة إلى أدلة الإعداد والمراجعة لكل مقطع أو جزء أو وحدة في الملف بدلاً من الصفحات المنفردة. ويتضمن إعداد أوراق العمل (على مستوى المساعدة عادة) والمراجعة التفصيلية الخاصة بهم (على مستوى المدير عادة) توقيع كل مقطع أو جزء أو وحدة في أوراق العمل، بينما تتضمن المراجعة العامة (على مستوى الشريك) النظر فقط في المقاطع الرئيسية من الملف حيث يتم تناول المخاطر الهامة أو التقديرات المهنية الهامة التي تم وضعها.
هل يُطلب حفظ مسودات البيانات المالية الأولية إذا كانت غير متسقة بشكل جوهري مع البيانات المالية النهائية؟	لا. فليس من الضروري أو العملي للمدقق توثيق كل مسألة تؤخذ في الاعتبار، أو توثيق كل تقدير مهني يتم إدلاؤه. وتعدّ المسائل الهامة والتقديرات الهامة التي يتم إدلاؤها في تلك المسائل خلال التدقيق هي الجديرة بالتوثيق. حيث توضح المسائل والتقديرات الهامة إستنتاجات المدقق، وتعزز جودة التقديرات. ويمكن تحقيق ذلك من خلال إعداد مذكرة للأمور الهامة عند اكتمال التدقيق.
هل من الضروري توثيق عدم الإمتثال إلى متطلبات معيار التدقيق الدولي التي لا يتم تطبيقها فعلياً عند التدقيق؟	لا. فلا يوجد متطلب بالاحتفاظ بالوثائق غير الصحيحة أو المستبدلة.
هل من الضروري توثيق عدم الإمتثال إلى متطلبات معيار التدقيق الدولي التي لا يتم تطبيقها فعلياً عند التدقيق؟	لا. سوى في الظروف الإستثنائية، يُطلب الإمتثال إلى كل متطلب لمعيار تدقيق دولي يعتبر "ذو علاقة". ولا يُعد معيار تدقيق دولي ما ذا علاقة بشكل واضح حين لا يكون كامل متطلب معيار التدقيق الدولي مطبقاً، أو حين يكون متطلب معيار التدقيق الدولي مشروطاً ولا يتوفر ذلك الشرط.

## ٤.١٦ متطلبات الوثائق المحددة

## تقييم المخاطرة

الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٤٤	يجب على المدقق أن يشمل ما يلي في وثائق التدقيق من فهم المدقق للمنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المطلوبة بموجب معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح):- (أ) القرارات الهامة التي تم التوصل إليها أثناء المناقشة بين أعضاء فريق العملية فيما يتعلق بقبالية إشماتال البيانات المالية على الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال؛ و (ب) المخاطر المحددة والمقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال عند مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد.
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٤٧	عندما يكون المدقق قد استنتج أن الافتراض بوجود مخاطرة أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال تتعلق بالإعتراف بالإيراد لا ينطبق في ظل ظروف العملية، فإن على المدقق أن يشمل وثائق التدقيق لأسباب ذلك الإستنتاج.
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ١٢	على المدقق توثيق ما يلي:- (أ) إستراتيجية التدقيق الشاملة؛ (ب) خطة التدقيق؛ و (ج) أي تغييرات هامة تطرأ خلال عملية التدقيق على إستراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة التدقيق وأسباب هذه التغييرات. (المرجع: الفقرات ١٦٦-١٩١)
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٣٢	على المدقق أن يتضمن في وثائق التدقيق ما يلي:- (أ) المناقشة بين فريق العملية حيث تقتضي الفقرة ١٠ والقرارات الهامة التي تم التوصل إليها؛ (ب) العناصر الأساسية للفهم التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بكل ناحية للمنشأة وبيئتها التي تم تحديدها في الفقرة ١١، بما في ذلك كل واحد من العناصر المكونة للرقابة الداخلية التي تم تحديدها في الفقرات ١٤-٢٤؛ ومصادر المعلومات التي تم الحصول على الفهم منها وإجراءات تقييم المخاطر التي تم أداؤها؛ (ج) مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى التوكيد، حسبما تتطلب الفقرة ٢٥؛ و (د) المخاطر المحددة وعناصر الرقابة ذات العلاقة التي حصل المدقق على فهم حولها نتيجة للمتطلبات في الفقرات ٢٧-٣٠. (المرجع: الفقرة ١٥٣-١٥٦)

وتتضمن وثائق التدقيق المثالية البنود المدرجة أدناه:-

## التوضيح ٤.١٦-٤-١

ملاحظات	مرحلة تقييم المخاطرة
تذكر تحديث وثائق تقييم المخاطرة:- • لأية مخاطر جديدة يتم تحديدها لاحقاً في التدقيق؛ • التغييرات اللازمة في تقييمات المخاطرة أو الأهمية النسبية المحددة كنتيجة لأداء المزيد من إجراءات التدقيق.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• إجراءات قبل العملية (قبول العميل).</li> <li>• تقييمات الإستقلالية والسلوك الأخلاقي.</li> <li>• شروط العملية.</li> <li>• اعتبارات الأهمية النسبية.</li> <li>• إستراتيجية التدقيق الكلية.</li> <li>• مناقشات فريق التدقيق، بما في ذلك الأسباب المحتملة للخطأ الجوهري نتيجة الاحتيال.</li> <li>• إجراءات تقييم المخاطرة التي تم أداؤها، والنتائج.</li> <li>• مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيمة المحددة (على المستويات الكلية والتوكيد)، والتي تركز على فهم المنشأة الذي تم الحصول عليه وأنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة (إن وجدت).</li> <li>• المخاطر الهامة.</li> <li>• الاتصال مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.</li> </ul>

## الإستجابة للمخاطرة

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
<p>عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي تم أداؤها، يتعين على المدقق تسجيل ما يلي:-</p> <p>(أ) الخصائص المحددة لبنود أو مسائل محددة تم إختبارها؛ (المرجع: الفقرة ١٢١)؛</p> <p>(ب) الشخص الذي قام بعمل التدقيق وتاريخ إستكمال هذا العمل؛</p> <p>(ج) الشخص الذي قام بمراجعة عمل التدقيق الذي تم أداؤه وتاريخ ومدى هذه المراجعة. (المرجع: الفقرة ١٣١)</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ٩</p>
<p>يجب أن يشمل التوثيق إستجابات المدقق للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية التي يقتضيها معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ ما يلي:-</p> <p>(أ) الإستجابات الكلية للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال عند مستوى البيانات المالية وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، وعلاقة هذه الإجراءات بالمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال عند مستوى التوكيد؛</p> <p>(ب) نتائج إجراءات التدقيق، بما في ذلك الإجراءات المصممة لمعالجة مخاطر تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة.</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٤٥</p>
<p>ينبغي على المدقق أن يشمل في وثائق التدقيق ما يلي:-</p> <p>(أ) الإستجابات العامة لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية التي يتم أداؤها؛</p> <p>(ب) علاقة هذه الإجراءات مع المخاطر المقيمة عند مستوى التوكيد؛</p> <p>(ج) نتائج إجراءات التدقيق، بما في ذلك الإستنتاجات حيث لا تكون هذه النتائج واضحة بطريقة أخرى. (المرجع: الفقرة ٦٣١).</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ٢٨</p>
<p>يوضح توثيق المدققين بأن البيانات المالية تتفق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية السابقة. بما في ذلك الموافقة أو التوفيق بين الإفصاحات، سواء تم الحصول على هذه المعلومات من داخل أو خارج دفتر الأستاذ العام أو الدفاتر الفرعية.</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ٣٠</p>

وتتضمن وثائق التدقيق المثالية البنود أدناه.

## التوضيح ١٦. ٤-٢

الملاحظات	مرحلة الإستجابة للمخاطرة
يجب أن تثبت وثائق التدقيق نفسها دون الحاجة إلى استكمالها بتفسيرات شفوية. أنظر مناقشة المدقق صاحب الخبرة أدناه	١. خطة التدقيق التي تتناول:- • جميع مجالات البيانات المالية الجوهرية؛ • مخاطر الأخطاء الجوهرية المقيّمة على كل من مستويي البيانات المالية والتوكيد؛ • طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية التي تم أداؤها وتستجيب للمخاطر المقيّمة؛ و • المخاطر الهامة المحددة.
أحرص في إختيار المجموعة المناسبة للتوكيد الذي يتم إختياره.	٢. طبيعة ومدى المشاورات مع الآخرين.
ليس من الضروري إدراج نسخ من سجلات العميل التي تم فحصها في الملف، ولكن يطلب بعض الخصائص المحددة، مثل العدد أو التاريخ أو غيرها، وذلك لكي يمكن للشخص إعادة أداء الإختبار إذا لزم الأمر	٣. أهمية وطبيعة الأدلة التي تم الحصول عليها بالنسبة للتوكيد الذي تم إختياره. ٤. تفسير واضح للنتائج التي تم الحصول عليها من الإختبار، وكيف تمت متابعة أية إستثناءات أو إندرافات. ويتضمن هذا:- • أساسيات الإختبار؛ • إختيار المجموعة؛ • مستوى المخاطرة المقيّمة؛ و • التفاوت في فترات أخذ العينات، وإختيار نقطة البداية.
	٥. الإجراءات المتخذة كنتيجة لإجراءات التدقيق والتي تشير إلى:- • الحاجة إلى تعديل إجراءات التدقيق المخططة؛ • إمكانية وجود أخطاء جوهرية؛ • الإسقاطات في البيانات المالية؛ أو • وجود عيوب هامة في أنظمة الرقابة خلال إعداد التقارير المالية.
	٦. التغييرات، إن وجدت، المطلوبة لإستراتيجية التدقيق الكلية.
	٧. استخدام التقديرات الهامة المطبقة على المسائل الهامة في أداء العمل وتقييم النتائج.
	٨. المناقشات مع الإدارة حول المسائل الهامة.
	٩. مذكرات وتحليلات وتفاصيل الإفتراضات المستخدمة، وكيف تم وضع صلاحية المعلومات السابقة المستخدمة.
	١٠. الإشارات المرجعية للوثائق والأدلة الداعمة بأن البيانات المالية تتوافق أو تتطابق مع السجلات المحاسبية السابقة.

## الإبلاغ

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
يوثق المدقق النقاشات التي تدور حول المسائل الهامة مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة وغيرهم، بما في ذلك طبيعة المسائل الهامة التي تمت مناقشتها ووقت حدوث هذه النقاشات ومع من تمت مناقشتها. (المرجع: الفقرة ١٤أ)	معييار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ١٠
في حال حدد المدقق معلومات متعارضة مع الإستنتاج النهائي للمدقق فيما يتعلق بمسألة هامة، يوثق المدقق كيفية معالجته لهذا التعارض. (المرجع: الفقرة ١٥أ)	معييار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ١١
في حال وجد المدقق، في حالات إستثنائية، بأنه من الضروري الحياد عن متطلب ذي علاقة بمعيار تدقيق دولي، يتعين على المدقق توثيق كيفية تحقيق إجراءات التدقيق البديلة التي تم أداؤها لهدف ذلك المتطلب ودواعي هذا الحياد. (المرجع: الفقرتان ١٨-١٩)	معييار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ١٢
يجب على المدقق توثيق الاتصالات بشأن الاحتيال مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة والمنظمين وغيرهم.	معييار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٤٦

يُدرج التوضيح التالي وثائق التدقيق المثالية التي تتناول مرحلة إعداد تقارير أو اكتمال الملف.

### التوضيح ١٦.٤-٣

ملاحظات	مرحلة الإبلاغ
تدوين ملاحظات من المناقشات الشفهية مع الإدارة حول المسائل الهامة وتسجيل إستجاباتهم. ويساعد هذا في ضمان أن وثائق التدقيق تحتوي المنطق لكل القرارات الهامة المتخذة.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• برامج التدقيق المكتملة.</li> <li>• أدلة مراجعات الملف (والتي تكون تأشيريات أو قوائم المرجعية، وغيرها):- <ul style="list-style-type: none"> <li>- التفصيلية (مراجعة المدير/المشرف)،</li> <li>- مراجعة شريك العملية، و</li> <li>- مراجعة رقابة جودة العملية، حيث يطبق ذلك.</li> </ul> </li> <li>• المعلومات التي لا تعد متسقة أو تتعارض مع الإستنتاجات النهائية.</li> <li>• ملخص التأثير المالي للأخطاء غير المعدلة المحددة، وإستجابة الإدارة (أي التعديلات الموضوعية).</li> <li>• الأخطاء غير المصححة بخلاف تلك التي ليست ذات أهمية.</li> <li>• المسائل الهامة التي تكون سبباً في:- <ul style="list-style-type: none"> <li>- الإجراءات المتخذة لمعالجتها (بما في ذلك الأدلة الإضافية التي تم الحصول عليها)، و</li> <li>- الأساس للإستنتاجات التي تم التوصل إليها.</li> </ul> </li> <li>• إذا تم تقديم المساعدة (حيثما يكون ذلك جائزاً حسب متطلبات الإستقلالية) في إعداد مسودة البيانات المالية، قم بوصف طبيعة المناقشات التي تدور مع الإدارة لمراجعة محتوى البيانات. ويتضمن هذا: <ul style="list-style-type: none"> <li>- عقد مناقشات حول التواريخ،</li> <li>- التفسيرات المقدمة في تطبيق مبادئ المحاسبة المعقدة، و</li> <li>- الأسئلة الهامة التي يتم طرحها من قبل الإدارة.</li> </ul> </li> <li>• حيثما أمكن، تحديد مسائل التدقيق الأساسية بموجب المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١.</li> <li>• حيثما أمكن، الإجراءات التي تمت والإصدار الأخير من المعلومات الأخرى المدرجة في التقرير السنوي أو في وثائق أخرى أصدرتها الإدارة بما في ذلك في البيانات المالية.</li> <li>• نسخة من البيانات المالية وتقرير المدقق، والإشارات المرجعية إلى فصول ملف التدقيق.</li> <li>• أسباب أي إبتعاد عن متطلبات معيار التدقيق الدولي ذو العلاقة، والإجراءات البديلة المؤداة في سبيل تحقيق هدف ذلك المتطلب.</li> <li>• أية وثائق إكتمال عملية مطلوبة من قبل الشركة</li> <li>• نسخة لجميع الاتصالات مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.</li> <li>• تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ إكتمال الوثائق (أنظر النقاش في إكتمال الملف أناه).</li> </ul>
إدراج نسخ من البريد الإلكتروني أو الرسائل النصية ذات العلاقة بالعمل والتي تعالج المسائل الهامة.	

### ٥.١٦ المدقق الخبير

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
يقوم المدقق بإعداد وثائق التدقيق الكافية لتمكين مدقق خبير لا يملك أي ارتباط سابق بعملية التدقيق من فهم ما يلي:- (المرجع: الفقرات ٢١-٥٥، ١٦٦-١٧٢)	معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ٨
(أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي تم أداؤها من أجل الامتثال لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها؛ (المرجع: الفقرتان ٦١-٧٢)؛	
(ب) نتائج إجراءات التدقيق التي تم أداؤها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛ و	
(ج) المسائل الهامة التي تنشأ أثناء عملية التدقيق، والإستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بذلك الأحكام المهنية الهامة التي تم إصدارها لدى التوصل إلى هذه الإستنتاجات. (المرجع: الفقرات ٨-١١١)	

ينبغي أن تكون وثائق التدقيق قابلة للفهم (أي دون الحاجة إلى تفسيرات شفهية) من قبل ذلك المدقق الخبير، والذي لم يكن لديه أي اتصال سابق بالتدقيق:-

- طبيعة، وتوقيت، ومدى إجراءات التدقيق التي تم تأديتها للإمتثال إلى المتطلبات القانونية والتنظيمية والمهنية المعمول بها؛
- نتائج إجراءات التدقيق وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛ و

- طبيعة المسائل الهامة التي يتم إثارتها والإستنتاجات التي يتم التوصل إليها.

## ٦.١٦ الوثائق الإلكترونية

استبدلت العديد من شركات المحاسبة (أو في طور إستبدال) ملفات العملية الورقية بالملفات الإلكترونية. وفي بعض الحالات، بالرغم من أن العمل يتم تأديته ومراجعته إلكترونياً، إلا أن الملفات الورقية تحفظ كسجل دائم للعمل الذي تم أدائه. ويتم إنشاء الوثائق/ النماذج بشكل رقمي، وفحص سجلات العمل إلكترونياً، ثم تُخزن جميع البيانات إلكترونياً. ويتم طباعتها ورقياً فقط عند إكمال ومراجعة العمل كله.

ويوجد نوعان من الوثائق الإلكترونية:-

- العمل قيد التنفيذ؛ و
- المعلومات الثابتة.

### العمل قيد التنفيذ

يتألف العمل قيد التنفيذ من معلومات حيوية يتم تطويرها وتحديثها أثناء تقدم عملية التدقيق. وتتضمن الأمثلة نماذج التدقيق الفارغة وقوالب الخطابات، ومعرفة الصناعة ومؤشرات الأداء الرئيسية، وإستطلاعات الرأي، والشجرات المنطقية، وسياسات الشركة، والتشخيصات والبيانات المالية للفترة السابقة، والمعلومات، والإفتراضات، وغيرها والتي قد تُستخدم في أداء الإجراءات التحليلية لهذه الفترة. وتكون تلك المعلومات غالباً متضمنة ضمن تطبيقات برمجية وأدوات تدقيق إلكترونية.

### المعلومات الثابتة

وتتألف المعلومات الثابتة من وثائق الملف النهائي، مثل البيانات المالية وأوراق العمل المكتملة، حيث لا تتغير، بل وقد يتم طلبها كمرجع خلال السنوات القادمة. ويجب أن تحفظ الوثائق النهائية أو الثابتة على نسق يمكن استرجاع المعلومات منه بشكل يسير في السنوات اللاحقة.

### البرامج الموروثة

يمكن لإبقاء المعلومات بصيغة يستخدمها تطبيق برنامج ما أن يسبب مشكلة إذا تم تحديث تطبيق البرنامج بصيغة ملف جديد، كون الملف القديم قد لا يكون قابلاً للفتح ما لم يتم الإحتفاظ أيضاً بنسخة تطبيق البرنامج القديم. وللتغلب على هذه المشكلة، تخزن العديد من الشركات ووثائق الملف النهائي بصيغة تدعى صيغة المستند المنقول (PDF). وتم قبول وإستخدام (PDF) من الوكالات الحكومية وشركات المحاسبة حول العالم. وينبغي أن تبين سياسات الشركة بأن الوثائق النهائية لا يتم تعديلها.

### فوائد الأتمتة

يُمكن حفظ ملفات التدقيق بنسق إلكتروني بعض الأقسام الإدارية من أن تصبح مؤتمتة، وتقدم المرونة الإضافية لأعضاء فريق العملية. وعلى سبيل المثال:-

- يمكن الوصول مباشرة إلى أوراق عمل محددة من الفهرس؛
- يمكن التشارك في أو مراجعة الملفات والوثائق بسهولة مع الآخرين في مواقع بعيدة؛
- يمكن إنشاء مجلدات ووثائق تدقيق جديدة، أو إعادة تسميتها أو نقلها أو نسخها أو حذفها من الفهرس؛
- يمكن إطالة الفهرس التفصيلي من أجل الكشف عن هيكله الكلي، أو توسيع نطاقه كما تقتضيه الحاجة، مما يجعل من السهل رؤية الصورة كبيرة وتحديد موقع الوثائق الرئيسية؛
- يمكن منح الوثائق المهمة أسماء مخصصة، بحيث يساعد ذلك أعضاء فريق العملية توضيح محتويات الوثيقة بناءً على الاسم؛
- يمكن لأتمتة أقسام المراجعة مثل فحص جميع أو جزء من ملف التدقيق من أجل الإستثناءات، مذكرات المراجعة المعلقة، وتوقع المعدين/ المراجعين؛
- يمكن لأعضاء فريق العملية إشتراك ووثائق الملف بإستخدام أدوات تسجيل الدخول والخروج الإلكترونية؛
- يمكن حماية الوثائق المحددة بإستخدام كلمة مرور لتعزيز الحماية؛ و
- يمكن إقتصار الوصول إلى الملفات للموظفين المصرحين.

### إستخدام الأدوات الإلكترونية في أوراق العمل

توجد ثلاثة مبادئ مهمة تشير إلى تاريخ إستخدام الأدوات الإلكترونية في إعداد أوراق العمل:-

- حين لا تزال جميع متطلبات معايير التدقيق الدولية مطبقة؛

- حين تطلب الملفات الإلكترونية إدارة وثائق إلكترونية. ويتناول ذلك مسائل مثل إمكانية الوصول (مثل الوصول من خلال كلمة مرور)، وحماية البيانات، وإدارة التطبيق (بما في ذلك التدريب)، والعادات الاحتياطية، وتحرير الحقوق، ومواقع التخزين، وإجراءات المراجعة، والقرارات حول التغييرات المطلوبة التي يتم تعقبها في الملفات من أجل تقديم أثر التدقيق اللازم؛ و
- يجب أن يتم الاحتفاظ بالوثائق النهائية (جميع الوثائق التي يتم طلب حفظها حتى تدعم رأي المدقق) وتكون قابلة للوصول وفقاً لسياسات إحتفاظ الملفات في الشركة.

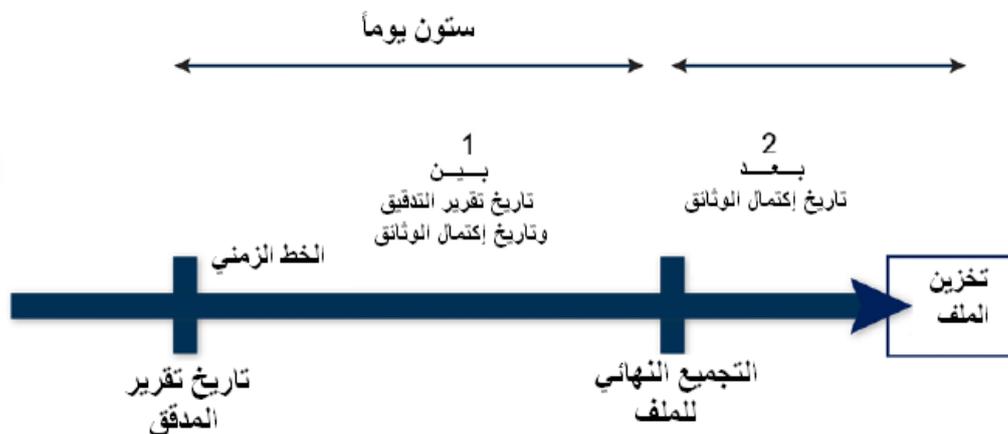
## ٧.١٦ إكمال الملف

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
في حال أجرى المدقق، في حالات إستثنائية، إجراءات تدقيق جديدة أو إضافية أو توصل إلى إستنتاجات جديدة بعد تاريخ إصدار تقرير المدقق، يتعين على المدقق توثيق ما يلي:- (المرجع: الفقرة ٢٠٤) (أ) الظروف التي تم المرور بها؛ (ب) إجراءات التدقيق الجديدة أو الإضافية التي تم أداؤها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها والإستنتاجات التي تم الوصول إليها وتأثيرها على تقرير المدقق؛ و (ج) وقت إجراء ومراجعة التغييرات التي طرأت على وثائق التدقيق والشخص الذي قام بذلك.	معياري التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ١٣
يقوم المدقق بتجميع وثائق التدقيق في ملف تدقيق وإستكمال العملية الإدارية لتجميع ملف التدقيق النهائي في الوقت المحدد بعد تاريخ تقرير المدقق. (المرجع: الفقرتان ٢١١-٢٢١)	معياري التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ١٤
بعد إستكمال عملية تجميع ملف التدقيق النهائي، يتعين على المدقق عدم حذف أو إلغاء وثائق تدقيق من أي طبيعة قبل نهاية مدة الإحتفاظ بها. (المرجع: الفقرة ٢٣١)	معياري التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ١٥
في الظروف عدا تلك الواردة في الفقرة ١٣ حيث يجد المدقق بأن من الضروري تعديل وثائق التدقيق القائمة أو إضافة وثائق تدقيق جديدة بعد إستكمال عملية تجميع ملف التدقيق النهائي، يتعين على المدقق، بصرف النظر عن طبيعة التعديلات أو الإضافات، توثيق ما يلي: (المرجع: الفقرة ٢٤١) (أ) الأسباب المحددة وراء إجراء هذه التعديلات أو الإضافات؛ (ب) وقت إجراء ومراجعة هذه التعديلات أو الإجراءات والشخص الذي قام بذلك.	معياري التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ١٦

يدل تحديد تاريخ تقرير المدقق على أن عمل التدقيق مكتمل. وبعد ذلك التاريخ، لا توجد أية إستمرارية للمسؤولية للبحث عن أدلة تدقيق إضافية.

وبعد تاريخ تقرير المدقق، ينبغي أن يجري التجميع النهائي لملفات التدقيق بالوقت المناسب. ويعتبر عادة الحد المناسب للوقت ضمن إكمال تجميع ملف التدقيق النهائي ما لا يزيد عن ستين يوماً بعد تاريخ تقرير المدقق. ويتم تفسير ذلك في التوضيح التالي. أنظر المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ ومعياري التدقيق الدولي ٢٣٠ لمزيد من التفاصيل.

### التوضيح ٧.١٦-٢



## إحداث تغييرات في ملف التدقيق

تكون المتطلبات عند إحداث تغييرات في ملف التدقيق كما يلي:-

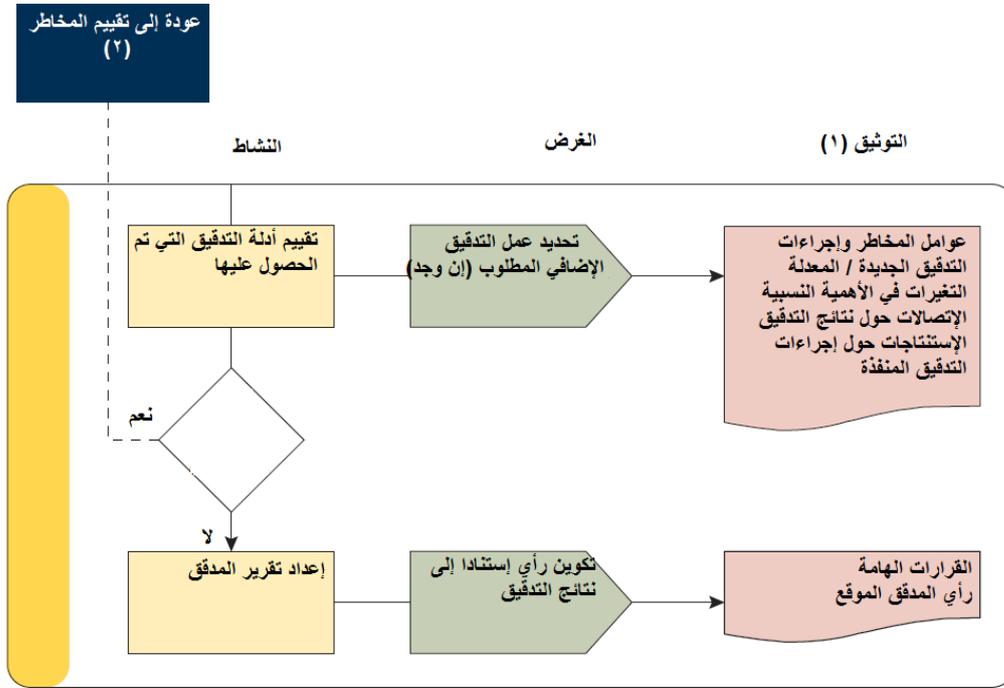
التوضيح ١٦.٧-٢

المتطلبات	التواريخ	الفترة
<p>للتغييرات الإدارية:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• توثيق طبيعة الأدلة التي تم الحصول عليها، والأشخاص القائمين على إعداد ومراجعة كل وثيقة، وأية مذكرات إضافية للملف قد تكون مطلوبة؛</li> <li>• حذف أو إهمال الوثائق الباطلة؛</li> <li>• تصنيف، وجمع، وإحالة مرجعية أوراق العمل؛</li> <li>• توقيع أية مرجعيات إكمال ذات علاقة بعملية تجميع الملف.</li> </ul> <p>وللتغييرات في أدلة التدقيق أو الإستنتاجات التي تم التوصل إليها، ينبغي أن يتم إعداد وثائق إضافية تتناول ثلاث أسئلة رئيسية:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• متى ومن قام بوضع هذه الإضافات ومراجعتها (حيث يكون ذلك مطبقاً)؛</li> <li>• الأسباب المحددة لوضع تلك الإضافات؛</li> <li>• التأثير، إن وجد، للإضافات على إستنتاجات التدقيق.</li> </ul>	<p>بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ إكمال الوثائق</p>	١
<p>لا ينبغي حذف أو إهمال الوثائق من ملف التدقيق إلا في حال إنتهت فترة الإحتفاظ بالملف في الشركة.</p> <p>وحيث كان من اللازم وضع إضافات (بما في ذلك إدخال تعديلات) في وثائق التدقيق بعد تاريخ إكمال الوثائق، فينبغي الإجابة على الأسئلة الثلاثة الرئيسية بشأن التغييرات في أدلة التدقيق، المبينة في الفترة ١ أعلاه، دون النظر إلى طبيعة تلك الإضافات.</p>	<p>بعد تاريخ إكمال الوثائق</p>	٢

# ١٧. تكوين رأي حول البيانات المالية

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
المتطلبات والإجراءات ذات العلاقة:- • تكوين رأي حول البيانات المالية؛ و • بإعداد تقرير مدقق تم صياغته بالشكل المناسب.	٧٠٠ (المنقح)، ٧٠١

## التوضيح ١٧-٠١



### ملاحظات:-

- الرجوع إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.
- تخطيط معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ هو عملية مستمرة ومتكررة خلال التدقيق.

الفقرة #	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٦	تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:- (أ) تكوين رأي حول البيانات المالية القائمة على تقييم للاستنتاجات التي تم التوصل إليها بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛ و (ب) التعبير بوضوح عن ذلك الرأي في تقرير خطي.

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
<p>لأهداف معايير التدقيق الولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:-</p> <p>(أ) البيانات المالية ذات الهدف العام - هي البيانات المالية المُعدّة وفقاً لإطار ذو هدف عام.</p> <p>(ب) إطار الهدف العام - إطار لإعداد التقارير المالية مصمم لتحقيق الإحتياجات المشتركة للمعلومات المالية من قبل مجموعة واسعة من المستخدمين. وقد يكون ذلك الإطار إطار عرض عادل أو إطار إمتثال.</p> <p>يستخدم مصطلح "إطار العرض العادل" للإشارة إلى إطار لإعداد التقارير المالية يقتضي الإمتثال لمتطلبات ذلك الإطار و:-</p> <p>(١) يقرّ صراحة أو ضمناً بأنه قد يتعين على الإدارة، من أجل تحقيق العرض العادل للبيانات المالية، توفير إفصاحات غير تلك الإفصاحات التي يقتضيها الإطار على وجه التحديد؛ أو</p> <p>(٢) يقرّ صراحة بأنه قد يتعين على الإدارة الحياد عن متطلب وارد في الإطار يقتضي العرض العادل للبيانات المالية. ومن المتوقع أن تكون حالات الحياد هذه ضرورية في ظروف نادرة للغاية فقط</p> <p>ويستخدم مصطلح "إطار الإمتثال" للإشارة إلى إطار لإعداد التقارير المالية يقتضي الإمتثال لمتطلبات الإطار، دون أن يحتوي على الإقرارين الواردين في النقطتين (١) أو (٢) أعلاه.</p> <p>(ج) الرأي غير المعدّل - الرأي الذي يعبر عنه المدقق عندما يستنتج أن البيانات المالية معدّة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٧</p>
<p>تعني الإشارة إلى "البيانات المالية" في هذا المعيار مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات الهدف العام، وتحدد متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق شكل ومحتوى البيانات المالية وماهية مجموعة كاملة من البيانات المالية.</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٨</p>
<p>تعني الإشارة إلى "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" في هذا المعيار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وتعني الإشارة إلى "معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" معايير المحاسبة في القطاع العام الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.</p>	<p>معياري التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٩</p>

## ١.١٧ لمحة عامة

تُعد الخطوة الأخيرة في عملية التدقيق هي تقييم أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، والنظر في أثر أية أخطاء محددة، وتكوين رأي التدقيق، ومن ثم إعداد تقرير تدقيق ذو صيغة مناسبة.

ويتناول هذا الفصل:-

- البيانات المالية المُعدّة وفقاً لأحد نوعي إطار الهدف العام المصمم لتلبية إحتياجات المعلومات المالية العامة لنطاق واسع من المستخدمين، أو كلاهما؛
- تكوين رأي على مجموعة كاملة من البيانات المالية للهدف العام. ويرتكز هذا على تقييم الاستنتاجات المستخلصة من أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛ (أنظر القسم ٣.١٧)
- إبداء ذلك الرأي بشكل واضح من خلال التقرير الخطي، والذي يصف أيضاً الأساس لذلك الرأي. (أنظر القسم ٣.١٧)
- مراجعة لمتطلبات إعداد التقارير فيما يتعلق بمسائل التدقيق الأساسية (أنظر القسم ٥.١٧)؛
- المتطلبات المتعلقة بالمنشآت المدرجة لتفصح عن اسم شريك التدقيق (أنظر القسم ٦.١٧)؛
- متطلبات الإبلاغ الأخرى، بما في ذلك على سبيل المثال الإبلاغ عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى (أنظر القسم ٧.١٧)؛
- الآثار المترتبة على الإبلاغ عن المعلومات المكتملة المعروضة في البيانات المالية (أنظر القسم ٨.١٧)؛ و
- الآثار المترتبة على الإبلاغ عندما يُطلب من المدقق أن يبلغ عن الامتثال بمعايير التدقيق المحلية والمعايير الدولية للتدقيق. (أنظر القسم ٩.١٧)

قد يكون إعداد التقرير الملائم شاقاً ويتطلب العمل على كثير من المعايير الدولية للتدقيق. يقدم الشكل التوضيحي التالي ملخصاً للمعايير الشاملة المرتبطة بتقرير المدقق والتي تشير أيضاً إلى موضع مناقشة المسألة في هذا الدليل:

### التوضيح ١.١٧-١

المعايير الشاملة لإعداد تقارير التدقيق					
المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠ (المنفح) تكوين رأي					
المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١ (المنفح) مسائل التدقيق الأساسية	المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٥ (المنفح) تعديلات على آراء المدققين	المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٦ (المنفح) فقرات التأكيد على المسائل وفقرة المسائل الأخرى	المعيار الدولي للتدقيق ٥٧٠ (المنفح) إعداد تقارير التدقيق المعززة المرتبطة بالمنشأة المستمرة	الدولي ٧١٠ مسائل معلومات مقارنة	المعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ (المنفح) معلومات أخرى
المجلد ١ الفصل ١٧ القسم ١٧,٥	المجلد ٢ الفصل ٢٣	المجلد ٢ الفصل ٢٤	المجلد ١، الفصل ١٤ المجلد ٢، الفصل ٢٤	المجلد ٢ الفصل ٢٥	المجلد ١ الفصل ١٥ القسم ١٥,٩

ويشكل عام، بالنسبة لعمليات التدقيق للبيانات المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم والتي تتم وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، وعندما لا يتم عرض المسائل الأساسية المتعلقة بالتدقيق أو إرفاق معلومات أخرى، تكون صياغة تقرير المدقق غير المعدل موحدة. وبطبيعة الحال، تكون هناك استثناءات تتم فيها إضافة فقرات إضافية، على سبيل المثال، للتأكيد على مسألة معينة أو على مسائل أخرى متعلقة بإعداد التقارير.

ويساعد الإتساق في تقرير المدقق على:-

- تعزيز الموثوقية في السوق العالمية من خلال جعل تلك التدقيقات التي أُجريت وفقاً لمعايير معترف بها عالمياً تدقيقات يمكن التعرف عليها بسهولة؛ و
- تعزيز فهم المستخدم ومساعدته في تحديد الظروف غير العادية (مثل التعديلات في تقرير المدقق) حين تحدث.

وفي بعض الإختصاصات، قد تصف القوانين والأنظمة التي تحكم تدقيق البيانات المالية الصيغ المختلفة لرأي المدقق. ومع ذلك، تبقى مسؤوليات المدقق هي نفسها في تكوين الرأي. وإذا اختلفت صيغة الرأي بشكل كبير عن معيار الصيغة الدولية، يأخذ المدقق في الاعتبار مخاطرة أن يسيء المستخدمون التأكيد الذي تم الحصول عليه. وإذا وجدت مخاطرة ما، يمكن إضافة توضيح إضافي إلى تقرير المدقق.

### ٢.١٧ أطر إعداد التقارير المالية

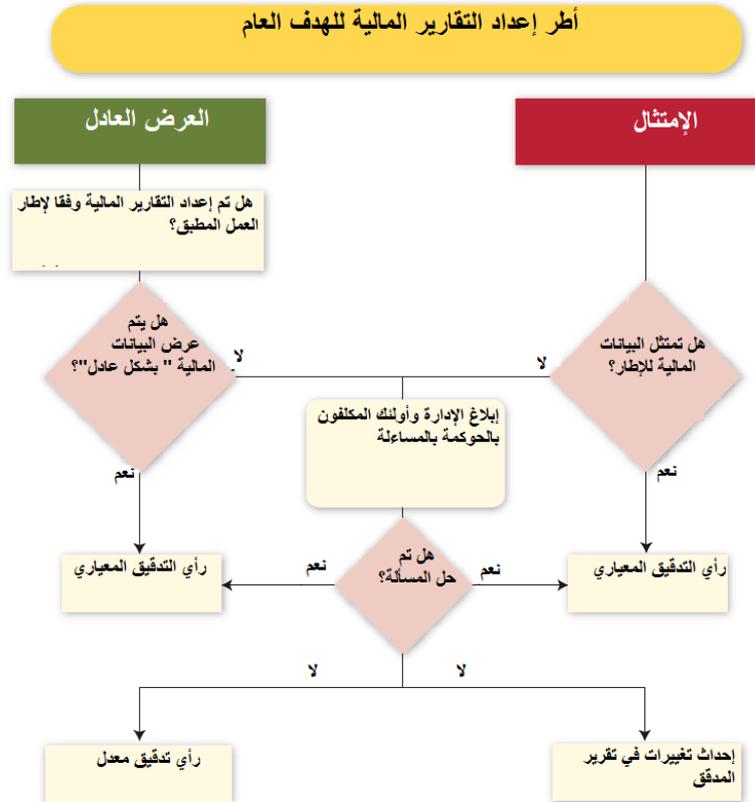
يتم وضع تقرير المدقق حول البيانات المالية في سياق إطار "هدف عام" قابل للتطبيق. ويصمم إطار إعداد التقارير المالية لتلبية حاجات المعلومات المالية العامة لنطاق واسع من المستخدمين. وتتضمن الأطر المقبولة ما يلي:-

- معيار إعداد التقارير المالية الدولي للمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم؛
- معايير إعداد التقارير المالية الدولية؛ و
- معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

ويوجد نوعان من أطر الهدف العام: "إطار العرض العادل" و"إطار الامتثال". وتم وصف كلا الإطارين في التوضيح التالي.

الوصف	الأطر
إطار إعداد التقارير المالية (مثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) والذي يتطلب الامتثال إلى متطلبات الإطار، و:- (١) يقر صراحة أو ضمناً بأنه قد يتعين على الإدارة، من أجل تحقيق العرض العادل للبيانات المالية، توفير إفصاحات غير تلك الإفصاحات التي يقتضيها الإطار على وجه التحديد؛ أو (٢) يقر صراحة بأنه قد يتعين على الإدارة الحياد عن متطلب وارد في الإطار يقتضي العرض العادل للبيانات المالية. ومن المتوقع أن تكون حالات الحياد هذه ضرورية في ظروف نادرة للغاية فقط. ويقوم المدقق بالإبلاغ عما إذا كانت البيانات المالية "تعرض بشكل عادل من كافة النواحي الهامة" أو "إعطاء رأي صحيح وعادل" للمعلومات التي من أجل تقديمها تم تصميم البيانات المالية.	إطار العرض العادل
إطار إعداد التقارير المالية يقتضي الامتثال لمتطلبات الإطار، دون أن يحتوي على الإقرارين الواردين في النقطتين (١) أو (٢) أعلاه للعرض "العادل". ولا يطلب من المدقق تقييم ما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل. ويعتبر المثال لذلك إطار إعداد التقارير المالية المنصوص عليه من خلال قانون أو نظام بحيث تم تصميمه لتلبية حاجات المعلومات المالية لنطاق واسع من المستخدمين. ويقوم المدقق بالإبلاغ عما إذا تم إعداد البيانات المالية، من كافة النواحي الهامة، وفقاً للاختصاص من قانون الشركات"، كمثال على ذلك.	إطار الإمتثال

ويبين التوضيح أدناه شجرة قرارات لتكوين رأي وفق إطار الهدف العام أدناه.



وفي بعض المسائل، قد يُطلب من المدقق أن يُجري تدقيقاً وفق كلا الإطارين. وفي تلك الحالات، يشير رأي المدقق إلى كل من إطار العرض العادل ومتطلبات القانون أو النظام المطبق.

### المعايير الوطنية

يُعتبر المرجح في تقرير المدقق لكل من المعايير الدولية للتدقيق ومعايير التدقيق الوطنية مناسباً حين لا يوجد تعارض بين متطلبات كلتا المجموعتين من المعايير. وإذا وُجد تعارض، يُشير تقرير المدقق فقط إلى معايير التدقيق (إما المعايير الدولية للتدقيق أو معايير التدقيق الوطنية) وفقاً لأي تقرير مدقق تم إعداده.

وعلى سبيل المثال، يطلب معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ (المنقح) من المدقق إضافة قسمياً منفصلاً في الفقرة المذكورة في تقرير المدقق، بينما تمنع بعض معايير التدقيق الوطنية هذه الفقرة.

### ٣.١٧ تكوين الرأي

المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية	الفقرة #
تكوين رأي حول البيانات المالية	
ينبغي أن يكون للمدقق رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية المعدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.	معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ١٠
في سبيل تكوين ذلك الرأي، ينبغي أن يستنتج المدقق ما إذا حصل على تأكيد معقول حول خلو البيانات المالية ككل من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ. وينبغي أن تؤخذ الأمور التالية بعين الاعتبار في ذلك الاستنتاج:- (أ) استنتاج المدقق، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٣٠، حول ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. (ب) استنتاج المدقق، وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٤٥٠، حول ما إذا كانت الأخطاء غير المصححة هامة، سواء كانت منفردة أم مجتمعة؛ و (ج) التقييمات التي تقتضيها الفقرات ١٢-١٥.	معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ١١
ينبغي تقييم ما إذا كانت البيانات المالية المعدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق. وينبغي أن يتضمن هذا التقييم اعتبار الجوانب النوعية للممارسات المحاسبية التي تطبقها المنشأة، بما في ذلك المؤشرات على وجود تحيز محتمل في الأحكام التي تصدرها الإدارة. (المرجع: الفقرات ١١-٣١)	معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ١٢
ينبغي أن يقيم المدقق على وجه الخصوص، في ضوء متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق، ما إذا:- (أ) تفصح البيانات المالية بشكل ملائم عن أهمية السياسات المحاسبية التي يتم اختيارها وتطبيقها. وعند إجراء هذا التقييم، يأخذ المدقق بعين الاعتبار ملائمة السياسات المحاسبية للمنشأة، وإذا كان قد تم إعدادها بأسلوب قابل للفهم (المرجع: الفقرة ٤٤). (ب) كانت السياسات المحاسبية المختارة أو المطبقة متوافقة مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق ومناسبة؛ (ج) كانت التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة معقولة؛ (د) المعلومات المعروضة في البيانات المالية هي معلومات ذات علاقة، وموثوقة، وقابلة للمقارنة والفهم. وعند إجراء هذا التقييم، يأخذ المدقق ما يلي بعين الاعتبار: (١) إذا كان تم إدراج المعلومات التي كان ينبغي إدراجها، وإذا كانت تلك المعلومات قد صنفت وجمعت أو تم تمييزها بصورة ملائمة. (٢) إذا كان قد تم الإخلال بالعرض الشامل للبيانات المالية من خلال إدراج معلومات غير ذات علاقة أو التي تؤدي إلى حدوث غموض في الفهم الصحيح للمسائل المفصّل عنها. (المرجع: الفقرة ٥١). (هـ) كانت البيانات المالية توفر إفصاحات ملائمة تُمكن المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات المنقولة في البيانات المالية؛ و (المرجع: الفقرة ٤٤) (و) كانت المصطلحات المستخدمة في البيانات المالية، بما في ذلك عنوان كل بيان مالي، مناسبة.	معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ١٣

معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ١٤	عندما تُعد البيانات المالية وفقاً لإطار عرض عادل، ينبغي أن يشمل التقييم الذي تقتضي إجراءات الفقرتان ١٢-١٣ ما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل. ويتضمن تقييم المدقق لما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض اعتبار الأمور التالية:- (المرجع: الفقرة ٧١-٩٠) (أ) العرض والهيكل والمحتوى الكلي للبيانات المالية؛ و (ب) ما إذا كانت البيانات المالية، بما في ذلك الإيضاحات ذات العلاقة، تمثل المعاملات والأحداث المعينة بطريقة تحقق العرض العادل لها.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ١٥	ينبغي أن يقيم المدقق ما إذا كانت البيانات المالية تشير إلى أو تصف إطار إعداد التقارير المالية المطبق بشكل ملائم. (المرجع: الفقرات ١٠٠-١٥٠)
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ١٦	ينبغي أن يعبر المدقق عن رأي غير معدل عندما يستنتج أن البيانات المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ١٧	في حال:- (أ) إستنتج المدقق، بناءً على أدلة التدقيق التي حصل عليها، أن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية؛ أو (ب) كان المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليستنتج أن البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية. فينبغي أن يُعدّل الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ١٨	في حال أن البيانات المالية المُعدة وفقاً لمتطلبات إطار عرض عادل لا تحقق العرض العادل، ينبغي أن يناقش المدقق المسألة مع الإدارة ويحدد بالإعتماد على متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق وكيفية حل المسألة فيما إذا كان من الضروري تعديل الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح). (المرجع: الفقرة ١٦٠)
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ١٩	عندما تكون البيانات المالية المُعدة وفقاً لإطار إمتثال ما، لا يتعين على المدقق تقييم ما إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل أم لا. ومع ذلك، في حال إستنتج المدقق في ظروف نادرة جداً أن تلك البيانات المالية مضللة، فينبغي أن يناقش المسألة مع الإدارة ويحدد بالإعتماد على كيفية حلّها ما إذا سيتم الإبلاغ عنها في تقرير المدقق وكيف سيقوم بذلك. (المرجع: الفقرة ١٧٠)

عند تشكيل رأي ما، يحتاج المدقق ضمان أن تكون البيانات المالية أعدت وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق كما هو مبين في التوضيح أدناه.

### التوضيح ١٧ ٣-١

الإعتبارات	تكوين رأي تدقيق
الأهمية النسبية إستنتج ما إذا:- • بقيت الأهمية النسبية مناسبة في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة. • كانت الأخطاء غير المصححة (بما في ذلك الأخطاء غير المصححة ذات العلاقة بالفترات السابقة)، إما منفردة أو مجتمعة، يمكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية. (معيار التدقيق الدولي ٤٥٠)	
أدلة التدقيق • هل تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة؟ (معيار التدقيق الدولي ٥٠٠) • هل التقديرات المحاسبية التي أعدها الإدارة معقولة؟ • هل الإجراءات التحليلية المؤداة عند أو قرب نهاية التدقيق تعزز الاستنتاجات التي تم تشكيلها خلال التدقيق؟	
السياسات المحاسبية • هل تصحح البيانات المالية بشكل ملائم عن أهمية السياسات المحاسبية التي تم اختيارها وتطبيقها؟ بما في ذلك النظر في مدى علاقة السياسات المحاسبية بالمنشأة وإذا كان قد تم عرضها بأسلوب قابل للفهم. • هل تتوافق السياسات المحاسبية مع إطار إعداد التقارير المالية، وتكون مناسبة في ظل الظروف؟	
إفصاحات البيانات المالية	

<ul style="list-style-type: none"> <li>هل تشير البيانات المالية إلى أو تصف إطار إعداد التقارير المطبق؟</li> <li>هل تم وضع جميع إفصاحات البيانات المالية كما هو مطلوب من خلال إطار إعداد التقارير المالية المطبق؟</li> <li>هل تم المنهج المستخدم في البيانات المالية، بما في ذلك عنوان كل بيان مالي، مناسب؟</li> <li>هل المعلومات المعروضة ذات علاقة، وموثوقة، وقابلة للمقارنة والفهم؟ بما في ذلك النظر فيما إذا كان قد تم تصنيف وتجميع وتفصيل وتمييز المعلومات بشكل ملائم وأن المعلومات التي كان ينبغي إدراجها قد أدرجت في البيانات المالية. ويشمل ذلك أيضاً النظر فيما إذا كان قد تم الإخلال بالعرض الشامل نتيجة لإدراج معلومات غير ذات علاقة وتؤدي إلى حدوث غموض في فهم المسائل المفصّل عنها.</li> <li>هل المعلومات المقدمة ذات علاقة، وموثوقة، ومقارنة، ومفهومة، وكافية؟</li> <li>هل تزود البيانات المالية إفصاحات كافية تُمكن المستخدمين المستهدفين من فهم تأثير المعاملات والأحداث الهامة على المعلومات المنقولة في البيانات المالية؟</li> </ul>	
<p><b>أطر العرض العادل</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>هل العرض، والهيكل والمحتوى الكلي (بما في ذلك إفصاحات الإيضاح) تمثل بصدق المعاملات والأحداث السابقة وفقاً لأطر إعداد التقارير المالية المطبق؟ وإذا لم تكن كذلك، هل توجد حاجة لتقديم إفصاحات تتخطى تلك المطلوبة بشكل محدد من قبل الإطار حت تضمن العرض العادل؟</li> <li>هل تتوافق البيانات المالية، بعد أية تعديلات تمت من قبل الإدارة كنتيجة لعملية التدقيق، مع الفهم الذي تم الحصول عليه بشأن المنشأة وبيئتها؟</li> </ul>	
<p><b>أطر الإمتثال</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>هل تعتبر البيانات المالية مضللة؟ حيث تعدّ تلك مرجحة فقط في ظل ظروف نادرة إلى حد بعيد.</li> </ul>	

وبناءً على نتائج التقييمات الموضحة أعلاه، يحدد المدقق أي شكل تقرير تدقيق (غير معدّل أو معدّل) يعتبر مناسباً في ظل الظروف، كما هو مبين في التوضيح أدناه.

**إيضاح:** عندما يتم إدراج أمور التدقيق الأساسية في تقرير التدقيق، فإنها لا تبدل أو تعمل باعتبارها بديلاً للتعديلات على الآراء عندما تتطلب ذلك الظروف المحددة الخاصة بالتدقيق.

## إبداء رأي

من المطلوب من المدقق أن يبدي رأياً اعتماداً على نتائج التدقيق وتقييم العرض الشامل للبيانات المالية، بما في ذلك الإفصاحات.

## الرأي غير المعدل

يتم إبداء الرأي غير المعدل عندما يخلص المدقق إلى أنه قد تم عرض البيانات المالية، من حيث جميع الجوانب المادية، (أو أنها تعطي رؤية حقيقية وعادلة عن...) وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. (تعتمد صياغة الرأي على إذا ما كان المدقق يعد تقريره وفقاً للعرض العادل أم وفقاً لإطار الامتثال.)

## الرأي المعدل

يتم إبداء الرأي المعدل (المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٥ (المنفح)) عندما يخلص المدقق، اعتماداً على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، إلى ما يلي:

- (أ) أن البيانات المالية في مجملها ليست خالية من الأخطاء المادية؛ أو
- (ب) عدم إمكانية الحصول على دليل التدقيق ملائم وكافي للتوصل إلى أن البيانات المالية في مجملها خالية من الأخطاء المادية.

هناك ثلاثة أنواع من الآراء المعدلة:

١. الرأي المتحفظ؛
٢. الرأي السلبي؛
٣. الامتناع عن إبداء الرأي.

يشرح التوضيح التالي (المعاد إنتاجه من الفقرة ١١ من المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٥ (المنقح)) كيفية تأثير نوع الرأي الذي يبديه المدقق بالتقدير المهني للمدقق عن:

- طبيعة المسألة التي أدت إلى التعديل؛ و
- مدى انتشار تأثيرها أو الآثار المحتملة التي قد تترتب على تلك المسألة على البيانات المالية.

### التوضيح ٣.١٧ - ٢

طبيعة المسائل التي تؤدي إلى التعديل	التقدير المهني للمدقق بشأن انتشار الآثار أو الآثار المحتملة على البيانات المالية
مادية ولكن ليست منتشرة	مادية ومنتشرة
هناك أخطاء مادية في البيانات المالية	رأي معدل
عدم إمكانية الحصول على دليل تدقيق ملائم وكافي	رأي متحفظ
	رأي سلبي
	الامتناع عن إبداء الرأي

يصف التوضيح التالي الاستخدام الملائم لأنواع التعديل الثلاثة:

### التوضيح ٣.١٧ - ٣

النوع	قابلية التطبيق	الصياغة
الرأي المتحفظ	عندما يكون التأثير مادياً ولكن غير منتشر في البيانات المالية. ينطبق ذلك على الحالات التالية:	"في رأينا، باستثناء الآثار (أو الآثار المحتملة <sup>١</sup> ) للمساءل الموصوفة في قسم أساس الرأي المتحفظ من تقريرنا، فإن البيانات المالية المرافقة تعرض بشكل عادل....."
الرأي السلبي	عندما يكون أثر الأخطاء مادياً ومنتشراً على حد سواء. يكون ذلك قابلاً للتطبيق عندما يكون قد تم الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم ولكن يخلص المدقق إلى أن الأخطاء، سواء فردية أو مجمعة، هي أخطاء مادية ومنتشرة في البيانات المالية.	"في رأينا، ونتيجة لأهمية المسألة التي تمت مناقشتها في قسم أساس الرأي السلبي من تقريرنا.... فإن البيانات المالية المصاحبة للتقرير لا تعرض بصورة عادلة....."
الامتناع عن إبداء الرأي	عندما قد يكون التأثير المحتمل للأخطاء غير المكتشفة، إن وجدت، مادياً ومنتشراً. ينطبق ذلك على الحالة التي لا يستطيع فيها المدقق أن يحصل على دليل تدقيق ملائم وكافٍ يمكن أن يعتمد عليه في إبداء الرأي ويخلص إلى أن الآثار المحتملة للأخطاء غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون مادية ومنتشرة على حد سواء. وينطبق ذلك أيضاً على حالات نادرة جداً والتي لا يكون فيها من الممكن تشكيل رأي نتيجة للتفاعل المحتمل لعدد من الشكوك وآثارها التراكمية المحتملة على البيانات المالية. يطبق ذلك حتى لو حصل المدقق على دليل تدقيق كافٍ وملائم فيما يتعلق بكل شكك على حدى.	"لا نبدي رأي في البيانات المالية المصاحبة. وذلك نتيجة لأهمية المسألة التي تم وصفها في قسم الامتناع عن إبداء الرأي من تقريرنا، حيث لم نتسكن من الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم يمكن الاعتماد عليه كأساس لتقديم رأي التدقيق بشأن تلك البيانات المالية."

<sup>١</sup> تكون هناك إشارة مرجعية إلى "الآثار المحتملة" فقط في الحالات التالية: - عندما لا يتمكن المدقق من تحديد الآثار، أو - لا يكون من الممكن قياس التأثيرات.

والبديل الوحيد لإصدار رأي سلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي سيكون الانسحاب من عملية التدقيق برمتها (عندما يكون ذلك ممكناً) وعدم إبداء أي رأي. ومع ذلك، في بعض الحالات، لا يكون الانسحاب مسموحاً به بموجب قوانين ولوائح دائرة الاختصاص.

عندما يكون الرأي المتحفظ مطلوباً، يتم تقديم التفاصيل في فقرة أساس التعديل على النحو التالي.

#### التوضيح ٣.١٧ - ٤

فقرة أساس التعديل	الغرض
	توضح الفقرة تفاصيل التعديل في قسم منفصل يلي مباشرة قسم الرأي في تقرير المدقق. يكون عنوان هذا القسم هو "أساس الرأي المتحفظ"، أو "أساس الرأي السلبي"، أو "أساس الامتناع عن إبداء الرأي".
	<b>الصياغة</b>
	يشمل القسم (حسب ما يقتضيه الوضع)
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• وصفاً للمسائل التي أدت للتعديل؛</li> <li>• عندما يرتبط الخطأ المادي بمبالغ معينة في البيانات المالية (تشمل الإفصاحات الكمية)، وصفاً وقياس الأثر/الأثار المحتملة للأخطاء المادية المرتبطة بتلك المبالغ المحددة. قد يشمل ذلك قياس الأثار على أرصدة الحسابات، فئات المعاملات والإفصاحات التي تأثرت، علاوة على الأثر على الدخل قبل اقتطاع الضريبة، والدخل الصافي، وحقوق الملكية؛</li> <li>• حيثما أمكن، بيان بأنه ليس من الممكن عملياً قياس الأثار المالية؛</li> <li>• عندما يرتبط الخطأ المادي بالإفصاحات التوضيحية، يتم تفسير كيفية حدوث خطأ في الإفصاحات؛</li> <li>• طبيعة المعلومات التي تم حذفها ما لم تكن الإفصاحات غير متاحة بسهولة، أو لم يتم إعدادها من قبل الإدارة، أو أنها تشغل حجم كبير على نحو غير ملائم في التقرير؛</li> <li>• سبب عدم التمكن من الحصول على دليل تدقيق ملائم وكاف؛ و</li> <li>• وصف لجميع المسائل القابلة للتعريف والتي كانت ستتطلب تعديل في رأي المدقق. في مثل تلك الحالات النادرة التي تطرأ فيها مسائل متعددة، لا يبرر الرأي السلبي أو الامتناع عن إبداء الرأي فيما يتعلق بمسألة بعينها حذف المسائل التي كانت ستتطلب تقرير مدقق معدل.</li> </ul>
الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية	قد يدرج المدقق إشارات مرجعية في قسم أساس التعديل لمزيد من المناقشات المكثفة وذلك في إيضاح من الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية بشأن المسألة التي أدت إلى التعديل.

يتناول المجلد ٢، الفصل ٢٣ من هذا الدليل موضوع التعديلات على تقرير المدقق

#### إيصال مزيد من المعلومات من خلال تقرير المدقق

في بعض الحالات، قد يرى المدقق أن هناك ضرورة لإضافة فقرات إضافية للفت انتباه المستخدم لمسائل معينة في تقرير المدقق.

يحدد التوضيح التالي نوعي الفقرات التي يمكن إضافتها على تقرير المدقق.

#### التوضيح ٣.١٧ - ٥

نوع الفقرة	قابلية التطبيق	أمثلة
التأكيد على مسألة	يتم توجيه الانتباه إلى مسائل هامة تم بالفعل الإفصاح عنها في البيانات المالية. تلك هي المسائل التي تم عرضها/الإفصاح عنها في البيانات المالية والتي تكون لها أهمية تجعلها أساسية بالنسبة لفهم المستخدم للبيانات المالية.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• التشكك المرتبط بالدعاوى القضائية الاستثنائية أو الإجراءات التنظيمية، أو الأحداث اللاحقة، أو الكوارث الكبرى، أو التشكيكات الهامة الأخرى وحالات عدم الاتساق، والتطبيق المبكر (عندما يكون مسموحاً به) للمعايير المحاسبية الجديدة.</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>عجز المدقق عن الانسحاب من المشاركة في عملية التدقيق، رغم أن التأثير المحتمل لعدم التمكن من الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم هو بسبب تحديد النطاق واسع الأثر الذي تفرضه الإدارة.</li> <li>قد يتطلب أو يسمح القانون، أو اللوائح، أو الممارسات المقبولة عموماً للمدقق بتقديم مزيد من الشرح بشأن المسائل الإضافية.</li> <li>هناك قيود على توزيع تقرير المدقق عندما يستهدف التقرير مستخدمين معينين.</li> </ul>	<p>المسائل ذات العلاقة بفهم المستخدم لعمل التدقيق ولكن غير مفصّل عنها في البيانات المالية. هي أي مسائل (بخلاف المعروضة أو المفصّل عنها في البيانات المالية) التي تكون ذات علاقة بفهم المستخدم للتدقيق، ومسؤوليات المدقق، و/أو تقرير المدقق.</p>	<p>مسائل أخرى</p>
---	---	-------------------

لا يتم استبدال فقرة التأكيد على مسائل معينة بما يلي:

- تعديل تقرير التدقيق إذا كان ذلك مطلوباً؛ أو
- أن تقوم الإدارة بالإفصاحات المطلوبة في البيانات المالية.

عندما يتوقع المدقق إدراج فقرة التأكيد على مسألة أو فقرة مسألة أخرى في تقرير المدقق، يجب أن يتواصل المدقق أولاً مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة فيما يتعلق بتلك التعليقات والصياغة المقترحة للفقرة.

يقدم المجلد ٢، الفصل ٢٤ من هذا الدليل مزيداً من الإرشاد بشأن الإدراج المحتمل لفقرة التأكيد على المسألة أو فقرة "مسائل أخرى في تقرير المدقق (تحت عنوان "أمور أخرى")".

#### ١٧. ٤. شكل وصياغة تقرير مدقق الحسابات

الفقرة	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
تقرير المدقق	
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٢٠	يجب أن يكون تقرير المدقق خطياً
تقرير المدقق بالنسبة لعمليات التدقيق التي تمت وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق	
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٢١	يجب أن يشتمل تقرير المدقق على عنوان يشير بوضوح إلى أنه تقرير المدقق المستقل
المعنون له	
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٢٢	يجب توجيه تقرير المدقق إلى الجهة المناسبة، استناداً إلى ظروف العملية
رأي المدقق	
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٢٣	يجب أن يتضمن القسم الأول من تقرير المدقق رأي المدقق، وأن يحمل عنوان "الرأي"
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٢٤	<p>يقوم أيضاً قسم الرأي في تقرير المدقق بما يلي:</p> <p>(أ) تحديد المنشأة التي تم تدقيق بياناتها المالية؛</p> <p>(ب) بيان بأن البيانات المالية قد تم تدقيقها؛</p> <p>(ج) تحديد عنوان كل بيان من البيانات المكونة للبيانات المالية؛</p> <p>(د) يشير إشارات مرجعية إلى الإيضاحات، بما في ذلك ملخص السياسات المحاسبية الهامة؛ و</p> <p>(هـ) يحدد التاريخ، أو الفترة التي يغطيها، كل بيان من البيانات المكونة للبيانات المالية. (المرجع: الفقرة ٢٢أ - ٢٣أ).</p>

<p>عند إبداء رأي غير معدل في البيانات المالية التي تم إعدادها وفقاً لإطار العرض العادل، فإن رأي المدقق، ما لم يطلب القانون أو اللائحة غير ذلك، يستخدم أحد العبارات التالية، والتي يتم التعامل معها على اعتبار أنها متساوية:</p> <p>(أ) في رأينا، البيانات المالية المصاحبة تعرض عرضاً عادلاً، من حيث جميع الجوانب المادية، ( ) وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؛ أو</p> <p>(ب) تعطي البيانات المالية رؤية عادلة وحقيقية (..) وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. (المرجع: الفقرة ٢٤أ - ٣١).</p>	<p><b>معيار التدقيق الدولي</b> ٧٠٠ الفقرة ٢٥</p>
<p>عند إبداء الرأي غير المعدل بشأن البيانات المالية التي تم إعدادها بالتوافق مع إطار الامتثال، يكون رأي المدقق هو أنه قد تم إعداد البيانات المالية المصاحبة، من حيث جميع الجوانب المادية، وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. (المرجع: الفقرة ٢٦أ - ٣١).</p>	<p><b>معيار التدقيق الدولي</b> ٧٠٠ الفقرة ٢٦</p>
<p>إذا كانت الإشارة المرجعية في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في رأي المدقق ليست إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي يصدرها المجلس الدولي لمعايير المحاسبة أو المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام التي يصدرها المجلس الدولي لمعايير المحاسبة في القطاع العام، فإن رأي المدقق يحدد دائرة الاختصاص أو أصل إطار إعداد التقارير المالية.</p>	<p><b>معيار التدقيق الدولي</b> ٧٠٠ الفقرة ٢٧</p>
<b>أسس إبداء الرأي</b>	
<p>يشمل تقرير المدقق قسماً، يلي مباشرة قسم الرأي، تحت عنوان "أساس إبداء الرأي"، والذي: (المرجع: الفقرة ٣٢أ)</p> <p>(أ) يبين أن التدقيق قد تم وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق؛ (المرجع: الفقرة ٣٣أ)</p> <p>(ب) يشير مرجعياً إلى القسم في تقرير المدقق الذي يصف مسؤوليات المدقق بموجب المعايير الدولية للتدقيق؛</p> <p>(ج) يشمل بياناً بأن المدقق مستقل عن المنشأة وفقاً لمتطلبات السلوك المطلوبة في عملية التدقيق، وأنه يلي المتطلبات السلوكية الأخرى للتدقيق وفقاً لتلك المتطلبات. ويحدد البيان دائرة الاختصاص لأصل المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة التي تشير إلى المجلس الدولي لمعايير أخلاقيات مهنة المحاسبة؛ و(المرجع: الفقرة ٣٤أ - ٣٩أ).</p> <p>(د) يوضح إذا كان المدقق يعتقد أن دليل التدقيق الذي حصل عليه المدقق هو دليل ملائم وكاف يمكن الاعتماد عليه كأساس لرأي المدقق.</p>	<p><b>معيار التدقيق الدولي</b> ٧٠٠ الفقرة ٢٨</p>
<b>المنشأة المستمرة</b>	
<p>حيثما أمكن، يعد المدقق تقريره وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٥٧٠ (المنقح).</p>	<p><b>معيار التدقيق الدولي</b> ٧٠٠ الفقرة ٢٩</p>
<b>إيضاح: ترتبط الفقرات ٣٠ و ٣١ بمسائل التدقيق الأساسية ويتم تناولها في القسم ٥.١٧ من هذا الدليل.</b>	
<b>المسؤوليات عن البيانات المالية</b>	
<p>يشمل تقرير المدقق قسماً بعنوان "مسؤوليات الإدارة عن البيانات المالية". ويستخدم تقرير المدقق المصطلح الملائم في سياق الإطار القانوني في دائرة الاختصاص المعنية ولا توجد حاجة للإشارة بشكل خاص إلى "الإدارة". في بعض دوائر الاختصاص، قد تكون الإشارة الملائمة هي الإشارة إلى المسؤولين عن الحوكمة. (المرجع: الفقرة ٤٤أ).</p>	<p><b>معيار التدقيق الدولي</b> ٧٠٠ الفقرة ٣٣</p>
<p>يصف هذا القسم من تقرير المدقق مسؤولية الإدارة عن: (المرجع: الفقرة ٤٥أ - ٤٨أ)</p> <p>(أ) إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، وأنظمة الرقابة الداخلية التي تترى الإدارة أنها ضرورية لإعداد تقارير مالية خالية من الأخطاء المادية، سواء كانت ناتجة عن الاحتيال أو الخطأ؛ و</p> <p>(ب) تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة، وإذا كان استخدام أساس المنشأة المستمرة المحاسبي هو استخدام ملائم جنباً إلى جنب مع الإفصاح، حيثما أمكن، عن المسائل المرتبطة بالمنشأة المستمرة. ويشمل تفسير مسؤولية الإدارة عن هذا التقييم وصفاً للتوقيت الملائم لاستخدام مبدأ المنشأة المستمرة المحاسبي. (المرجع: الفقرة ٤٨أ)</p>	<p><b>معيار التدقيق الدولي</b> ٧٠٠ الفقرة ٣٤</p>
<p>يعرف هذا القسم أيضاً من تقرير المدقق المسؤولين عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية، عندما يكون المسؤولين عن الإشراف على إعداد التقارير المالية غير أولئك الذين يلبون متطلبات المسؤولية التي تم وصفها في الفقرة ٣٤ بالأعلى. وفي هذه الحالة، يشير أيضاً عنوان تلك الفقرة إلى "المسؤولين عن الحوكمة" أو إلى المصطلح الملائم بحيث يتم استخدامه في سياق الإطار القانوني في دائرة الاختصاص المعنية. (المرجع: الفقرة ٤٩أ).</p>	<p><b>معيار التدقيق الدولي</b> ٧٠٠ الفقرة ٣٥</p>

<p>عندما يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار العرض العادل، يشير وصف المسؤوليات عن البيانات المالية في تقرير المدقق إلى "الإعداد والعرض العادل لتلك البيانات المالية" أو "إعداد البيانات المالية التي تعطي رؤية حقيقية وعادلة"، وفقاً لما هو معمول به في تلك الظروف.</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٣٦</p>
<p><b>مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية</b></p>	
<p>يشمل تقرير المدقق قسماً بعنوان "مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية".</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٣٧</p>
<p>هذا القسم من تقرير المدقق سوف: (المرجع: الفقرة ٥٠٠ أ)</p> <p>(أ) يوضح أن أهداف المدقق هي:</p> <p>(١) الحصول على تأكيد معقول حول إذا كانت البيانات المالية برمتها خالية من الأخطاء المادية، سواء الناتجة عن الخطأ أو الاحتيال؛ و</p> <p>(٢) إصدار تقرير المدقق الذي يشمل رأي المدقق. (المرجع: الفقرة ٥١١ أ)</p> <p>(ب) ينص على أن التأكيد المعقول هو تأكيد عالي المستوى، ولكنه ليس بمثابة الضمان بأن عملية التدقيق التي تمت وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق ستكون دائماً قادرة على اكتشاف الأخطاء المادية حال وجودها؛ و</p> <p>(ج) ينص على أن الأخطاء قد تنشأ عن الاحتيال أو الخطأ، وأنه إما:</p> <p>(١) يصف أنها تعد مادية إذا، كانت بصفة فردية أو مجمعة، من المتوقع أن تؤثر بصورة معقولة على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس تلك البيانات المالية؛ أو</p> <p>(٢) تقدم تعريفاً أو وصفاً للمادية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. (المرجع: الفقرة ٥٣٠ أ)</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٣٨</p>

<p>قسم مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية في تقرير المدقق سوف: (المرجع: الفقرة ٥٠٠)</p> <p>(أ) ينص على، كجزء من التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، ممارسة المدقق للتقدير المهني وحفظه على التشكك المهني طوال عملية التدقيق؛ و</p> <p>(ب) يصف عملية التدقيق بالنص على أن مسؤوليات المدقق هي كما يلي:</p> <p>(١) تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء المادية على البيانات المالية، سواء الناتجة عن الاحتيال أو الخطأ، وتصميم واتخاذ إجراءات التدقيق استجابة لتلك المخاطر؛ والحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم بحيث يمكن الاعتماد عليه كأساس لرأي المدقق. وخطر عدم اكتشاف خطأ مادي ناتج الاحتيال هو أكبر من الناتج عن الخطأ، حيث إن الاحتيال قد يشمل التواطؤ، أو التزوير، أو الحذف المتعمد، أو التحريف، أو تخطي أنظمة الرقابة الداخلية.</p> <p>(٢) الحصول على فهم لأنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق بهدف تصميم إجراءات التدقيق الملائمة في تلك الحالات، ولكن ليس بغرض إبداء الرأي بشأن فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة. وفي الحالات التي يكون فيها المدقق مسؤولاً أيضاً عن إبداء الرأي حول فعالية أنظمة الرقابة الداخلية بالارتباط بتدقيق البيانات المالية، يحذف المدقق عبارة أن نظر المدقق في أنظمة الرقابة الداخلية ليست بغرض إبداء الرأي حول فعالية أنظمة الرقابة الداخلية في المنشأة.</p> <p>(٣) تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولة التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة التي تقوم بها الإدارة.</p> <p>(٤) التوصل لنتائج بشأن مدى ملائمة استخدام الإدارة لمبدأ المنشأة المستمرة المحاسبي، واعتماداً على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، سواء كان هناك تشكك مادي مرتبط بالأحداث أو الظروف التي قد تلقي بشكوك هامة حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة. إذا خلص المدقق إلى وجود تشكك مادي، يكون مطلوب من المدقق أن يلفت الانتباه في تقرير المدقق إلى الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية أو، إذا كانت تلك الإفصاحات غير ملائمة، يقوم بتعديل الرأي. تعتمد النتائج التي يتوصل إليها المدقق على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه حتى تاريخ تقرير المدقق. ومع ذلك، قد تكون الأحداث أو الظروف المستقبلية سبباً في توقف المنشأة عن الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة.</p> <p>(٥) عندما يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار العرض العادل، تقييم العرض الشامل، وهيكل ومحتوى البيانات المالية، بما في ذلك الإفصاحات، وإذا كانت البيانات المالية تعرض المعاملات والأحداث الأساسية بأسلوب يحقق العرض العادل.</p> <p>(ج) عند تطبيق المعيار الدولي للتدقيق ٦٠٠، يكون هناك مزيداً من الوصف لمسؤوليات المدقق في تدقيق المجموعة من خلال النص على ما يلي:</p> <p>(١) مسؤوليات المدقق هي الحصول على دليل تدقيق ملائم وكافٍ فيما يتعلق بالمعلومات المالية للمنشآت أو أنشطة الأعمال داخل المجموعة لإبداء الرأي حول البيانات المالية للمجموعة؛</p> <p>(٢) المدقق مسؤول عن التوجيه والإشراف، وأداء تدقيق المجموعة؛ و</p> <p>(٣) يظل المدقق هو المسؤول الوحيد عن رأي التدقيق.</p>	
--	--

<p>تشمل مسؤوليات المدقق في قسم تدقيق البيانات المالية من تقرير المدقق أيضاً: (المرجع: الفقرة ٥٠أ)</p> <p>(أ) تنص على أن يتواصل المدقق مع المسؤولين عن الحوكمة فيما يتعلق بنطاق التدقيق المخطط له وتوقيته ونتائج التدقيق الهامة، من بين أمور أخرى، بما في ذلك نواحي القصور الهامة في أنظمة الرقابة الداخلية التي يعرفها المدقق خلال التدقيق؛</p> <p>(ب) بالنسبة لتدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، تنص على أن المدقق يمد المسؤولين عن الحوكمة ببيان يفيد بأن المدقق قد استجاب للمتطلبات الأخلاقية المطلوبة فيما يتعلق باستقلاليته وأنه قام بإرسال جميع العلاقات والمسائل الأخرى التي يعتقد أنها قد تمس باستقلالية المدقق، وقدم الضمانات ذات الصلة، حيثما أمكن؛ و</p> <p>(ج) بالنسبة لتدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة وأي نوع آخر من المنشآت والتي يتم فيها إرسال مسائل التدقيق الأساسية وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠١، ينص على أنه، من المسائل التي يتم إرسالها للمسؤولين عن الحوكمة، يحدد المدقق المسائل التي لها أهمية كبرى في تدقيق البيانات المالية عن الفترة الحالية وبالتالي هي مسائل التدقيق الأساسية. يصف المدقق تلك المسائل في تقرير المدقق ما لم يمنع القانون أو اللوائح الإفصاح العام عن تلك المسائل، وفي الحالات شديدة الندرة، قد يحدد المدقق أن مسألة من المسائل لا ينبغي إرسالها من خلال تقرير المدقق لأنه من المتوقع أن تضر العواقب السلبية لذلك بالمصلحة العامة التي من المفترض أن تنتج عن هذا التواصل. (المرجع: الفقرة ٥٣أ).</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٤٠</p>
<b>موقع وصف مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية</b>	
<p>يتم إدراج وصف مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية المطلوبة بموجب الفقرتين ٣٩ - ٤٠: (المرجع: الفقرة ٥٤أ).</p> <p>(أ) في متن تقرير المدقق؛</p> <p>(ب) في ملحق بتقرير المدقق، وفي تلك الحالة يشمل تقرير المدقق إشارة مرجعية إلى موقع الملحق؛ أو (المرجع: الفقرة ٥٥أ - ٥٧أ)</p> <p>(ج) من خلال إشارة مرجعية معينة بداخل تقرير المدقق إلى موقع هذا الوصف في موقع إلكتروني لهيئة ملائمة، وذلك عندما يسمح القانون أو اللائحة أو معايير التدقيق المحلية للمدقق بذلك صراحة. (المرجع: الفقرة ٥٤أ، ٥٦أ - ٥٧أ).</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٤١</p>
<p>عندما يشير المدقق إلى وصف مسؤوليات المدقق على الموقع الإلكتروني لهيئة ملائمة، يحدد المدقق أن هذا الوصف يتناول، ويأتي متسقاً مع، المتطلبات الواردة في الفقرتين ٣٩ - ٤٠ من هذا المعيار الدولي للتدقيق. (المرجع: الفقرة ٥٦أ).</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٤٢</p>
<p>تتعلق الفقرات ٤٣ - ٤٥ بمسائل التدقيق الأخرى وتمت مناقشتها في القسم ٦.١٧ من هذا الدليل. تتعلق الفقرة ٤٦ بإدراج اسم الشريك المشترك في التدقيق، وفقاً لما تم مناقشته في القسم ٥.١٧ من هذا الدليل.</p>	<p>إيضاح</p>
<b>توقيع المدقق</b>	
<p>يتم توقيع تقرير المدقق (المرجع: الفقرة ٦٤أ - ٦٥أ)</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٤٧</p>
<b>عنوان المدقق</b>	
<p>يحدد تقرير المدقق الموقع في دائرة الاختصاص التي يمارس فيها المدقق عمله.</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٤٨</p>
<b>تاريخ تقرير التدقيق</b>	
<p>يتم تأريخ تقرير المدقق بتاريخ سابق للتاريخ الذي حصل فيه المدقق على دليل التدقيق الملائم والكافي والذي اعتمد عليه في تكوين رأي المدقق في البيانات المالية، بما في ذلك الدليل على: (المرجع: الفقرة ٦٦أ - ٦٩أ)</p> <p>(أ) إعداد جميع البيانات والإفصاحات المكونة للبيانات المالية؛ و</p> <p>(ب) أولئك الذين يمتلكون سلطة معترف بها قد أكدوا على تحملهم المسؤولية عن تلك البيانات المالية.</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٤٩</p>
<b>تقرير المدقق المنصوص عليه في القانون أو اللوائح</b>	

<p>إذا كان مطلوباً من المدقق بموجب القانون أو اللوائح في دائرة اختصاص معينة أن يستخدم تخطيطاً أو صياغة معينة في تقرير المدقق، يشير تقرير المدقق فقط إلى المعايير الدولية للتدقيق إذا كان تقرير المدقق يشمل، بحد أدنى، جميع العناصر التالية: (المرجع: الفقرة ٧٠٠ - ٧١)</p> <p>(أ) عنوان</p> <p>(ب) محل التدقيق (عنوان)، وفقاً لما تقتضيه ظروف المشاركة.</p> <p>(ج) قسم رأي يشمل إبداء الرأي في البيانات المالية وإشارة إلى إطار إعداد التقارير المالية المعمول به في إعداد البيانات المالية (بما في ذلك تحديد دائرة الاختصاص أو أصل إطار إعداد التقارير المالية إذا لم يكن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، أنظر الفقرة ٢٧).</p> <p>(د) تعريف للبيانات المالية الخاصة بالمنشأة والتي تم تدقيقها.</p> <p>(هـ) بيان بأن المدقق مستقل عن المنشأة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية المطلوبة المرتبطة بالتدقيق، وأنه يلبي المتطلبات الأخرى المتعلقة بالمسؤوليات الأخلاقية للمدقق وفقاً لتلك المتطلبات. يعرف البيان دائرة الاختصاص منشأة المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة أو يشير إشارة مرجعية إلى مدونة المجلس الدولي لمعايير أخلاقيات مهنة المحاسبة.</p> <p>(و) حيثما أمكن، قسم يتناول، ويكون متسقاً مع، متطلبات إعداد التقارير الواردة في الفقرة ٢٢ من المعيار الدولي للتدقيق ٥٧٠ (المنقح).</p> <p>(ز) حيثما أمكن، قسم لأساس الرأي المتحفظ (أو السلبي) والذي يتناول، ويكون متسقاً مع، متطلبات إعداد التقارير الواردة في الفقرة ٢٣ من المعيار الدولي للتدقيق ٥٧٠ (المنقح).</p> <p>(ح) حيثما أمكن، قسم يشمل المعلومات المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١، أو معلومات إضافية عن التدقيق الذي ينص عليه القانون أو اللوائح والذي يتناول، ويكون متسقاً مع، متطلبات إعداد التقارير المالية في ذلك المعيار الدولي للتدقيق. (المرجع: الفقرة ٧٢١ - ٧٥١).</p> <p>(ط) حيثما أمكن، قسم يتناول متطلبات إعداد التقارير الواردة في الفقرة ٢٤ من المعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ (المنقح).</p> <p>(ي) وصف لمسؤوليات الإدارة عن إعداد البيانات المالية وتعريف للمسؤولين عن الإشراف على عملية إعداد التقارير التي تتناول، والتي لا تكون غير متسقة مع، المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٣ - ٣٦.</p> <p>(ك) الإشارة المرجعية إلى المعايير الدولية للتدقيق والقانون أو اللائحة، ووصف لمسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية التي تتناول، والتي لا تكون غير متسقة مع، المتطلبات الواردة في الفقرات ٣٧ - ٤٠ (المرجع: الفقرة ٥٠٣١ - ٥٣١).</p> <p>(ل) بالنسبة لتدقيق المجموعات الكاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، اسم شريك التدقيق ما لم يكن، في حالات قليلة، هذا الإفصاح من المتوقع بصورة معقولة أن يؤدي إلى تهديد كبير لسلامة المدقق الشخصية.</p> <p>(م) توقيع المدقق</p> <p>(ن) عنوان المدقق</p> <p>(س) تاريخ تقرير المدقق</p>	<p><b>معيار التدقيق الدولي</b> ٧٠٠ الفقرة ٥٠</p>
<p><b>بالنسبة لعمليات التدقيق التي تتم وفقاً لمعايير التدقيق الخاصة بدوائر اختصاص معينة والمعايير الدولية للتدقيق على حد سواء</b></p>	
<p>قد يطلب من المدقق أن يقوم بعملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الخاصة بدائرة اختصاص معينة ("معايير التدقيق المحلية")، ويكون علاوة على ذلك قد ائتمنت للمعايير الدولية للتدقيق في إجراء التدقيق. وفي هذه الحالة، قد يشير تقرير المدقق إلى المعايير الدولية للتدقيق جنباً إلى جنب مع معايير التدقيق المحلية، ولكن يقوم المدقق بذلك فقط في الحالات التالية: (المرجع: الفقرة ٧٦١ - ٧٧١)</p> <p>(أ) لا يوجد تعارض بين متطلبات معايير التدقيق المحلية والمعايير الدولية للتدقيق والتي قد تؤدي إلى قيام المدقق بما يلي:</p> <p>(١) تكوين رأي مختلف؛ أو</p> <p>(٢) عدم إدراج فقرة التأكيد على المسائل أو فقرة المسائل الأخرى، والتي تكون في حالات معينة مطلوبة بموجب المعايير الدولية للتدقيق؛ و</p> <p>(ب) يشمل تقرير المدقق، بحد أدنى، جميع العناصر الموضحة في الفقرات ٥٠ (أ) - (س) بالأعلى عندما يستخدم المدقق التخطيط أو الصياغة المحددة بموجب معايير التدقيق المحلية. ومع ذلك، تتم قراءة الإشارة المرجعية إلى القانون أو اللائحة في الفقرة ٥٠ (ك) باعتبارها إشارة مرجعية إلى معايير التدقيق المحلية. وبذلك يحدد تقرير المدقق تلك المعايير المحلية للتدقيق.</p>	<p><b>معيار التدقيق الدولي</b> ٧٠٠ الفقرة ٥١</p>

ويتأثر شكل تقرير المدقق بإطار إعداد التقارير المالية المستخدم، وبأي متطلبات إضافية يتم طلبها من خلال القانون أو النظام، ومن أي معلومات تكملية متضمنة. ويوضع لتقرير المدقق عنوان "تقرير المدقق المستقل"، وبالنسبة للمؤسسات الصغيرة ومتوسطة الحجم يتم إدراج العناوين التالية دائماً:-

- الرأي؛
- أساس الرأي
- مسؤوليات الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بالنسبة للبيانات المالية ؛
- مسؤولية المدقق عن تدقيق البيانات المالية؛

ومن رؤوس الأقسام الأخرى للفقرات التي قد تستخدم حيث يكون ذلك مطبقاً:-

- المعلومات الأخرى (أو عنوان آخر ملائم مثل "معلومات أخرى بخلاف المعلومات الواردة في البيانات المالية وتقرير المدقق" (أنظر الفصل ١٥، القسم ٩.١٥ من هذا الدليل))؛
- المنشأة المستمرة (إذا كان هناك تشكك مادي، أنظر المعيار الدولي للتدقيق ٥٧٠ (المنقح))؛
- إبراز الموضوع؛
- أمور أخرى؛
- مسائل التدقيق الأساسية (أنظر القسم ٥.١٧ من هذا الفصل)؛ و
- الإبلاغ عن متطلبات القانون والنظام الأخرى.

ويبين التوضيح التالي المكونات الرئيسية لتقرير المدقق (والتي يجب أن تكون خطية).

#### التوضيح ١٧. ٤- ١

المكون	الملاحظات
العنوان	تقرير المدقق المستقل يفرق استخدام كلمة "مستقل" تقرير المدقق المستقل عن التقارير الأخرى الصادرة من أشخاص آخرين.
المخاطب	أولئك الذين تم إعداد التقرير من أجلهم (وعادة المساهمين أو أولئك المكلفين بالحوكمة) وقد يخصص هذا أيضاً من خلال ظروف العملية أو الأنظمة المحلية.
رأي المدقق	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تحدد المنشأة التي تم تدقيق بياناتها المالية.</li> <li>• تبين البيانات المالية التي تم تدقيقها.</li> <li>• تحدد عنوان كل من البيانات المالية التي تتألف من مجموعة كاملة من البيانات المالية.</li> <li>• تشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والمعلومات التوضيحية الأخرى.</li> <li>• تحدد التاريخ أو الفترة التي تتم تغطيتها من خلال البيانات المالية.</li> </ul> <p><b>أطر العرض العادل</b> تنص على ما إذا كانت البيانات المالية تعرض عرضاً عادلاً، من حيث جميع الجوانب المادية، (أو تعطي صورة حقيقية وعادلة)، وذلك وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، أو ما إلى ذلك من الصياغات المشابهة وفقاً لمتطلبات القانون أو اللائحة.</p> <p><b>أطر الامتثال</b> تنص على إذا كان قد تم إعداد البيانات المالية من حيث جميع النواحي المادية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.</p> <p><b>إيضاح:</b> عندما لا يتم استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كإطار لإعداد التقارير المالية، ينبغي أن تعرف صياغة الرأي دائرة الاختصاص أو بلد منشأ إطار إعداد التقارير المالية (على سبيل المثال، وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الدولة س....).</p>
أساس الرأي	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ينص على أن التدقيق قد تم وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق.</li> <li>• يشير إلى القسم في التقرير الذي يصف مسؤوليات المدقق.</li> <li>• بيان صريح يتعلق باستقلالية المدقق وبأن المدقق يولي المسؤولية الأخلاقية الأخرى وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة. وينبغي أن يحدد ذلك أيضاً دائرة اختصاص منشأ المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة أو يشير إلى مدونة أخلاقيات مهنة المحاسبة الصادرة عن المجلس الدولي لمعايير أخلاقيات مهنة المحاسبة.</li> </ul>

<ul style="list-style-type: none"> <li>• يشير إلى ملخص السياسات المحاسبية الهامة والإيضاحات التفسيرية الأخرى.</li> <li>• يحدد التاريخ والفترة التي تغطيها البيانات المالية.</li> </ul>	
<p>فقرات مثل فقرة التأكيد على المسائل أو إدراج مسائل التدقيق الأساسية، حيثما أمكن.</p>	<b>أخرى</b>
<p>قم بتوضيح أن الإدارة هي المسؤولة عن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.</p> <p>وبيّن التقرير أن الإدارة مسؤولة عن:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق؛</li> <li>• اعتبار نظام الرقابة الداخلية كما حددهت الإدارة بأنه ضروري للتمكن من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية والناجمة إما بسبب الاحتيال أو الخطأ؛</li> <li>• تقييم القدرة على الإستمرار كمنشأة مستمرة.</li> </ul> <p>وتتضمن مسؤولية الإدارة:-</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• تقييم القدرة على الإستمرار كمنشأة مستمرة وإدراج الإفصاحات المطلوبة.</li> <li>• قبول المسؤولية لنظام الرقابة الداخلية اللازم من أجل تمكين البيانات المالية من أن تكون خالية من الأخطاء الجوهرية والناجمة عن الاحتيال أو الخطأ؛</li> <li>• إختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة؛</li> <li>• ضمان أن تكون المعلومات في البيانات المالية ذات علاقة وموثوقة وقابلة للمقارنة ومفهومة؛</li> <li>• تأكيد أن يضمن الإفصاح المناسب أن تكون المعاملات الهامة مفهومة من قبل مستخدمي البيانات المالية؛</li> <li>• عمل تقديرات محاسبية تكون معقولة في ظل هذه الظروف.</li> </ul> <p>كما يحدد تقرير المدققين المسؤولين عن الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية ( إذا كانت مختلفة عن الإدارة، الإدارة... الخ</p>	<b>مسؤولية الإدارة المتعلقة بالبيانات المالية</b>

المكون	تعليقات
مسؤوليات المدقق	<p>ينص التقرير على أن:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• أهداف التدقيق هي الحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء المادية، سواء الناتجة عن الاحتيال أو الخطأ وإصدار تقرير يشمل رأي المدقق؛</li> <li>• التأكيد المعقول هو مستوى عالي من التأكيد، ولكنه ليس بمثابة الضمان أنه سيتم اكتشاف جميع الأخطاء المادية.</li> <li>• قد تنشأ الأخطاء عن الاحتيال أو الخطأ، أو كلاهما: <ul style="list-style-type: none"> <li>- وصف أنها تعد مادية، إذا كان من الممكن التوقع بصورة معقولة، أنها بشكل فردي أو مجمع، يمكن أن تؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية؛ أو</li> <li>- تقديم تعريف أو وصف للمادية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.</li> </ul> </li> <li>• يمارس المدقق التقدير المهني ويحتفظ بالتشكك المهني طوال عملية التدقيق</li> <li>• مسؤوليات المدقق هي: <ul style="list-style-type: none"> <li>- تعريف وتقييم مخاطر الأخطاء المادية المتعلقة بالبيانات المالية، سواء الناتجة عن الخطأ أو الاحتيال؛ وتصميم وأداء إجراءات التدقيق استجابة لتلك المخاطر؛ والحصول على دليل تدقيق ملائم وكاف يمكن الاعتماد عليه في رأي التدقيق. وخطر عدم اكتشاف الأخطاء المادية الناتجة عن الاحتيال هو أكبر من خطر عدم اكتشاف الأخطاء المادية الناتجة عن الخطأ، حيث إن الاحتيال قد يتضمن التواطؤ، والتزوير، والحذف المقصود، والتحريف، أو تخطي الرقابة الداخلية.</li> <li>- الحصول على فهم للرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق وذلك لتصميم إجراءات تدقيق ملائمة للظروف، ولكن ليس بغرض إبداء رأي بشأن فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة. وفي الحالات التي يكون فيها المدقق مسؤولاً أيضاً عن إبداء رأي بشأن فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية، يحذف المدقق عبارة أن نظر المدقق في الرقابة الداخلية ليس بغرض إبداء الرأي بشأن فعالية الرقابة الداخلية في المنشأة.</li> <li>- تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولية التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة التي تقوم بها الإدارة.</li> <li>- التوصل لنتائج بشأن ملائمة استخدام الإدارة لأساس المنشأة المستمرة المحاسبي، اعتماداً على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، وإذا كان هناك تشكك مادي مرتبط بالأحداث أو الظروف التي من الممكن أن تلقي بشكوك كبرى حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة. إذا خلص المدقق إلى وجود تشكك مادي، يُطلب من المدقق أن يلفت الانتباه في تقرير المدقق إلى الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية، أو إذا كانت تلك الإفصاحات غير ملائمة، يقوم بإبداء رأي معدل. تعتمد النتائج التي توصل إليها المدقق على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه حتى تاريخ تقرير المدقق. ومع ذلك، قد تتسبب الأحداث أو الظروف المستقبلية في توقف المنشأة عن العمل باعتبارها منشأة مستمرة.</li> <li>- عندما يتم إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار العرض العادل، تقييم العرض الشامل، وهيكل ومحتوى البيانات المالية، بما في ذلك الإفصاحات، وإذا كانت البيانات المالية تعرض المعاملات والأحداث الأساسية بأسلوب يحقق العرض العادل.</li> <li>- عند تطبيق المعيار الدولي للتدقيق ٦٠٠ في عملية تدقيق مجموعة، الحصول على دليل تدقيق ملائم وكاف فيما يتعلق بالمعلومات المالية للمنشآت أو أنشطة العمل داخل المجموعة أو إبداء الرأي بشأن البيانات المالية للمجموعة؛ وأن المدقق مسؤول عن توجيهه، والإشراف وأداء التدقيق على المجموعة؛ وأن المدقق يظل هو المسؤول الوحيد عن رأي التدقيق.</li> </ul> </li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- يوصل المدقق للمسؤولين عن الحوكمة، إضافة إلى مسائل أخرى، النطاق المخطط له وتوقيت التدقيق والنتائج الهامة المتعلقة بالتدقيق، بما في ذلك أية نواحي قصور هامة في الرقابة الداخلية والتي يعرفها المدقق خلال التدقيق؛</li> <li>- بالنسبة لتدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، يمد المدقق المسؤولين عن الحوكمة ببيان يفيد بأن المدقق قد استجاب للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة فيما يتعلق باستقلاليته وأنه قام</li> </ul>

<p>بالتواصل معهم بشأن جميع العلاقات والمسائل الأخرى التي يعتقد أنها قد تؤثر على استقلالية المدقق، والضمانات ذات الصلة، حيثما أمكن؛ و</p> <p>- بالنسبة لتدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة (وأي نوع آخر من المنشآت والتي يتم فيها إيصال مسائل التدقيق الأساسية وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق (٧٠١)، ينص على أنه، من بين المسائل التي يتم إيصالها للمسؤولين عن الحوكمة، يحدد المدقق المسائل التي لها أهمية كبرى في تدقيق البيانات المالية عن الفترة الحالية وبالتالي تكون هي مسائل التدقيق الأساسية. يصف المدقق تلك المسائل في تقرير المدقق ما لم يمنع القانون أو اللوائح الإفصاح العام عن تلك المسائل، أو في الحالات شديدة الندرة، يحدد المدقق أن مسألة من المسائل لا ينبغي إيصالها من خلال تقرير المدقق لأن العواقب السلبية لذلك من المتوقع أن تضر بالمصلحة العامة التي من المفترض أن تنتج عن هذا التواصل.</p> <p><b>إيضاح:</b> وفقاً لما تمت مناقشته في هذا الفصل، يشير المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠،٤١ إلى إمكانية إدراج بعض المعلومات المتعلقة بمسؤولية المدقق عن تدقيق البيانات المالية إما في متن تقرير المدقق، أو في ملحق أو حتى على موقع الالكتروني لهيئة ملائمة. ومن المتوقع أن تدرج المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم جميع المسائل الواردة في فقرات المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠،٣٩ إلى ٠،٤٠ في متن التقرير.</p>	<p><b>مسؤوليات المدقق (يتبع)</b></p>
<p>قد تتطلب بعض المعايير أو القوانين أو الممارسات المقبولة عموماً في إحدى دوائر الاختصاص أو تسمح بأن يكون للمدقق مسؤوليات أخرى متعلقة بالإبلاغ.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• يتنوع شكل ومحتوى هذا القسم اعتماداً على طبيعة مسؤوليات إعداد التقارير الأخرى للمدقق التي ينص عليها القانون المحلي، أو اللائحة، أو معايير التدقيق المحلية.</li> <li>• في هذا القسم، يتم تناول المسائل التي يتناولها القانون أو اللوائح أو معايير التدقيق المحلية الأخرى (والتي يشار إليها باعتبارها "مسؤوليات التدقيق الأخرى") ما لم تكن مسؤوليات الإبلاغ الأخرى تتناول نفس الموضوعات المعروضة في قسم الإبلاغ عن تدقيق البيانات المالية.</li> <li>• والإبلاغ عن المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير التي تتناول نفس الموضوعات التي تتطلبها المعايير الدولية للتدقيق يمكن جمعها (بمعنى إدراجها في قسم إعداد التقارير عن تدقيق البيانات المالية تحت عنوان فرعي مناسب)، شريطة أن تميز الصياغة في تقرير المدقق بوضوح بين المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير وبين مسؤوليات إعداد التقارير المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتدقيق، وذلك في حال وجود هذا الاختلاف.</li> </ul>	<p><b>الإبلاغ عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى</b></p>
<p>يعتمد توقيع المدقق على ما هو ملائم بالنسبة لدائرة الاختصاص. قد يكون اسم شركة التدقيق، أو اسم المدقق الشخصي، أو كلاهما. وقد يتطلب أيضاً إدراج المنصب المحاسبي المهني الذي يشغله المدقق أو الإشارة إلى حقيقة أن المدقق/شركة التدقيق قد تم الاعتراف بهما من قبل الهيئة الملائمة المانحة للتراخيص.</p>	<p><b>توقيع المدقق</b></p>
<p>يشير إلى موقع المدقق في دائرة الاختصاص التي يتم فيها أداء التدقيق.</p>	<p><b>عنوان المدقق</b></p>
<p>لا يكون هذا التاريخ سابق للتاريخ الذي يحصل فيه المدقق على دليل تدقيق كافٍ وملائم يمكن بناء رأي المدقق عليه، بما في ذلك الدليل على:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• إعداد مجموعة كاملة من البيانات المالية؛</li> <li>• أثر الأحداث والمعاملات (والتي أصبح المدقق على دراية بها) التي حدثت حتى ذلك التاريخ (ارجع إلى المعيار الدولي للتدقيق ٥٦٠) والتي تم أخذها بعين الاعتبار؛ و</li> <li>• أولئك الذين يملكون الصلاحيات المعترف بها قد أكدوا على أنهم يتحملون مسؤولية البيانات المالية.</li> </ul>	<p><b>تاريخ التقرير</b></p>

### موقع المعلومات عن مسؤوليات المدقق

تشرح الفقرة ٤١ (ب) من المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠ (المنقح) أنه يمكن تحديد موقع المادة التالية في ملحق تقرير التدقيق. وتوضح الفقرة ٤١ (ج) أنه في حال سماح القانون أو اللائحة أو معايير التدقيق المحلية صراحة، يمكن أن تتم الإشارة المرجعية إلى الموقع الالكتروني للهيئة الملائمة الذي يشمل وصفاً لمسؤوليات المدقق، وذلك عوضاً عن إدراج تلك المادة في تقرير المدقق. ذلك شريطة أن يتناول الوصف على الموقع الالكتروني، ولا يكون غير متسق مع، وصف مسؤوليات المدقق الواردة فيما يلي (من التوضيح ١ في ملحق المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠ (المنقح)):

## تقرير التدقيق

يقدم ملحق المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠ (المنقح) التوضيحات التالية عن تقارير المدقق المستقل عن البيانات المالية:

- التوضيح ١: تقرير المدقق عن البيانات المالية للمنشآت المدرجة الذي تم إعداده وفقاً لإطار العرض العادل.
- التوضيح ٢: تقرير المدقق عن البيانات المالية الموحدة لمنشأة مدرجة الذي تم إعداده وفقاً لإطار العرض العادل.
- التوضيح ٣: تقرير المدقق عن البيانات المالية لمنشأة بخلاف المنشآت المدرجة الذي تم إعداده وفقاً لإطار العرض العادل (عندما تتم الإشارة إلى المادة الموجودة على الموقع الإلكتروني للهيئة الملائمة).
- التوضيح ٤: تقرير المدقق عن البيانات المالية لمنشأة بخلاف المنشآت المدرجة الذي تم إعداده وفقاً لإطار الامتثال ذي الغرض العام.

عادة ما تكون المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم من بين "المنشآت بخلاف المنشآت المدرجة"، وبذلك يكون التوضيح ٣ والتوضيح ٤ هما الأكثر ملائمة. ومع ذلك، تجدر الإشارة إلى أن التوضيح ٣ لا يشمل جميع التوصيفات اللازمة عن مسؤولية المدقق. يتتبع تقرير المدقق وفقاً للظروف المعينة الخاصة بالتدقيق.

## ٥.١٧ الإبلاغ عن مسائل التدقيق الأساسية

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من المعايير الدولية للتدقيق
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٣٠	بالنسبة لتدقيق المجموعات الكاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، يوصل المدقق مسائل التدقيق الأساسية في تقرير المدقق وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠١.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٣١	عندما يطلب من المدقق في حالات أخرى بموجب القانون أو اللائحة أو عندما يقرر المدقق أن يوصل مسائل التدقيق الأساسية في تقرير المدقق، فإن المدقق يقوم بذلك وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠١. (المرجع: الفقرة ٤٠ أ - ٤٢ أ)

## لمحة عامة

الغرض من إيصال مسائل التدقيق الأساسية هو:

- تعزيز قيمة التواصل لتقرير المدقق عن طريق توفير مزيد من الشفافية بشأن التدقيق الذي تم؛ و
- توفير مزيد من المعلومات المتعلقة بالمنشأة لتستهدف مستخدمي البيانات المالية وذلك لمساعدتهم على فهم تلك المسائل والتي، من حيث التقدير المهني للمدقق، كان لها الأثر الأكبر على تدقيق البيانات المالية عن الفترة الحالية.

تم تعريف مسائل التدقيق الأساسية باعتبارها المسائل التي، من حيث التقدير المهني للمدقق، كان لها أكبر الأثر في تدقيق البيانات المالية عن الفترة الحالية. ويتم اختيار مسائل التدقيق الأساسية من بين المسائل التي يتم التواصل بشأنها مع المسؤولين عن الحوكمة. يحدد التوضيح التالي الحالات التي يكون فيها إيصال مسائل التدقيق الأساسية مطلوباً، وعندما يكون هذا التواصل طوعياً أو غير ذلك:

## التوضيح ٥.١٧ - ١

إيصال مسائل التدقيق الأساسية المتعلقة بالمجموعات الكاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام	
إلزامي بالنسبة...	للمنشآت المدرجة
طوعية بالنسبة...	منشآت أخرى محددة تنص عليها اللوائح المحلية مثل منشآت المصلحة العامة، أو منشآت القطاع العام المدققون الذين يمكنهم طوعاً، أو بناءً على طلب الإدارة أو المسؤولين عن الحوكمة، إيصال مسائل التدقيق الأساسية في تقرير التدقيق لأي نوع من المنشآت.

المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم التي ترغب في أن يتم النظر إليها باعتبارها منشآت مماثلة للمنشآت المدرجة أو التي تنظر في التطبيق لتصبح مدرجة في التبادل المعترف به. وبمعرفة العامة والأطراف المعنية الأخرى بإفصاحات مسائل التدقيق الأساسية، مثل الواردة في تقارير تدقيق المنشآت المدرجة، يكون من المتوقع أن يتم إدراجها في تقارير التدقيق الخاصة بالمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم.	
كبدل عن الإفصاحات المطلوبة في البيانات المالية	غير مسموح بها
كبدل عن الإبلاغ عن التشكك المادي وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٥٧٠ والذي قد يلقي بتشكك كبير حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة.	
كرأي تدقيق منفصل يتناول مسائل فردية.	
كبدل عن إبداء رأي معدل مطلوب وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠٥ (المنقح).	
عندما يتمتع المدقق عن إبداء الرأي في البيانات المالية	

### متطلبات إيصال مسائل التدقيق الأساسية

يتناول المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١ " إيصال مسائل التدقيق الأساسية في تقرير المدقق المستقل"، كلاً من التقدير المهني للمدقق حول ما يتم إيصاله في تقرير المدقق وشكل ومحتوى مثل هذا التواصل.

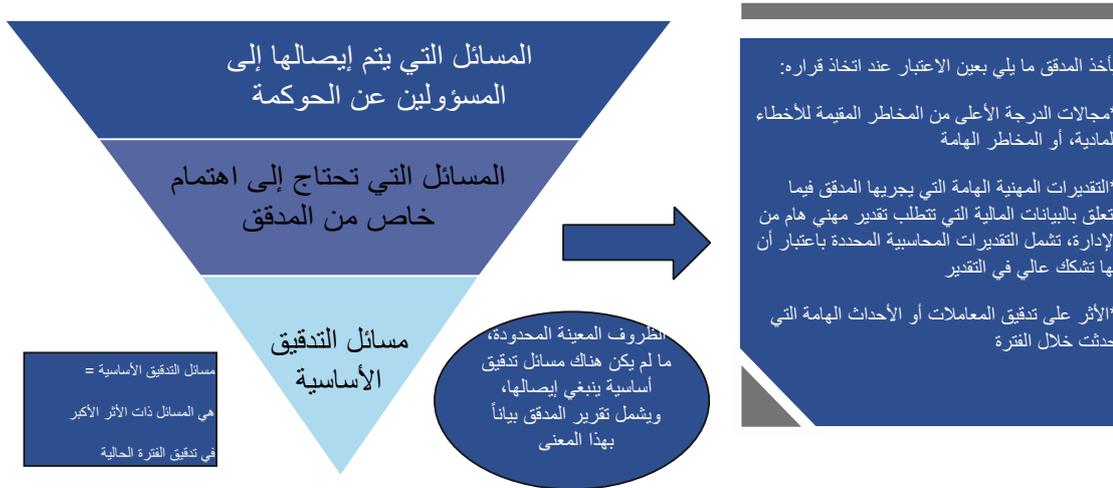
تم توضيح نطاق ومتطلبات المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١ فيما يلي:

المقتطفات ذات العلاقة من المعايير الدولية للتدقيق	الفقرة
إيصال مسائل التدقيق الأساسية في تقرير المدقق في سياق تكوين المدقق لرأي عن البيانات المالية برمتها. ولا يكون إيصال مسائل التدقيق الأساسية في تقرير المدقق كما يلي: (أ) بدلاً عن الإفصاحات الواردة في البيانات المالية التي يطالب إطار إعداد البيانات المالية المعمول به الإدارة القيام بها، أو التي في حالات أخرى، تكون ضرورية لتنفيذ العرض العادل. (ب) بدلاً عن إبداء المدقق لرأي معدل عندما يكون ذلك مطلوباً في ظروف معينة للمشاركة في تدقيق معين وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠٥ (المنقح)؛ (ج) بدلاً عن الإبلاغ وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٥٧٠ (المنقح) عند وجود تشكك مادي متعلق بالأحداث أو الظروف التي من الممكن أن تلقي بشكوك هامة حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة؛ أو (د) رأي منفصل عن مسائل فردية. (المرجع: الفقرة ٥٨ - ٨١).	معيار التدقيق الدولي ٧٠١ الفقرة ٤
لأغراض خاصة بالمعايير الدولية للتدقيق، يكون للمصطلحات التالية المعاني الموضحة أدناه: مسائل التدقيق الأساسية - هي المسائل التي، من حيث التقدير المهني للمدقق، كان لها أكبر الأثر في عملية تدقيق البيانات المالية عن الفترة الحالية. يتم اختيار مسائل التدقيق الأساسية من بين المسائل التي يتم إيصالها إلى المسؤولين عن الحوكمة.	معيار التدقيق الدولي ٧٠١ الفقرة ٨
يحدد المدقق، من بين المسائل التي يتم إيصالها إلى المسؤولين عن الحوكمة، المسائل التي تتطلب انتباه خاص من المدقق عند القيام بالتدقيق. وعند اتخاذ هذا القرار، يأخذ المدقق ما يلي بعين الاعتبار ما يلي: (المرجع: الفقرة ٩١ - ١٨١) (أ) النواحي ذات الدرجة الأعلى من المخاطر المقيمة للأخطاء المادية، أو المخاطر الهامة المحددة وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٣١٥ (المنقح). (المرجع: الفقرة ١٩١ - ٢٢١) (ب) التقديرات المهنية المعينة للمدقق والمرتبطة بمجالات في البيانات المالية تتطلب تقدير مهني معين من الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديد أن بها قدر كبير من التشكك. (المرجع: الفقرة ٢٣١ - ٢٤١) (ج) تأثير تدقيق أحداث أو معاملات هامة حدثت خلال الفترة. (المرجع: الفقرة ٢٥١ - ٢٦١).	معيار التدقيق الدولي ٧٠١ الفقرة ٩
يحدد المدقق ما هي المسائل التي تم تحديدها وفقاً للفقرة ٩ والتي كان لها أكبر الأثر عند تدقيق البيانات المالية عن الفترة الحالية وبالتالي تعد مسائل تدقيق أساسية. (المرجع: الفقرة ٩١ - ١١١، ٢٧١ - ٣٠١).	معيار التدقيق الدولي ٧٠١ الفقرة ١٠

يصف المدقق كل مسألة من مسائل التدقيق الأساسية، باستخدام العنوان الفرعي الملائم، في قسم منفصل من تقرير المدقق تحت عنوان "مسائل التدقيق الأساسية"، ما لم تكن الشروط الواردة في الفقرات ١٤ أو ١٥ قابلة للتطبيق. وتتص المقدمة في هذا القسم على أن تقرير المدقق سينص على:	معياري التدقيق الدولي ٧٠١ الفقرة ١١
(أ) مسائل التدقيق الأساسية هي المسائل التي، من حيث التقدير المهني للمدقق، كان لها أكبر الأثر على تدقيق البيانات المالية (عن الفترة الحالية)؛ و	
(ب) تم تناول تلك المسائل في سياق تدقيق البيانات المالية ككل، وعند تكوين رأي المدقق فيها، لا يبدي المدقق رأياً منفصلاً بشأنها. (المرجع: الفقرة ٣١١ - ٣٣٤).	

يبين التوضيح التالي إطار اتخاذ القرار فيما يتعلق بأمور التدقيق الأساسية

### التوضيح ٥.١٧ - ٢



المصدر:

<https://www.ifac.org/publications-resources/determining-and-communicating-key-audit-matters>

### وصف مسائل التدقيق الأساسية في تقرير المدقق

يشمل ما يلي وصف المسائل الفردية في تقرير المدقق وكيفية تناول تلك المسائل في التدقيق:

### التوضيح ٥.١٧ - ٣

وصف مسائل التدقيق الأساسية بحيث تشمل ما يلي:	مسائل التدقيق الأساسية
لماذا اعتبر هذا الأمر من ضمن مسائل التدقيق الأساسية؟	وصف لكل مسألة من مسائل التدقيق الأساسية
كيفية تناول هذه المسألة أثناء التدقيق.	
الإشارة المرجعية إلى الإفصاح/ الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية، إن وجدت.	
جوانب استجابة المدقق أو المنهج المستخدم والتي كانت ذات علاقة بالمسألة أو محددة بالنسبة للمخاطر المقيمة للأخطاء المادية.	وصف لكيفية تناول كل مسألة من المسائل أثناء التدقيق
لمحة عامة مختصرة عن الإجراءات التي تمت.	
إشارة إلى نتائج الإجراءات التي اتخذها المدقق.	
الملاحظات الأساسية فيما يتعلق بالمسألة.	

### خاص بالمنشأة

ينبغي أن تكون مسائل التدقيق الأساسية خاصة بالمنشأة وتتجنب التوحيد أو اللغة ذات الصبغة الفنية المبالغ فيها.

ينبغي ألا يوحي وصف مسائل التدقيق الأساسية بأن المسألة لم يتم التعامل معها بصورة ملائمة من قبل المدقق عند تكوينه لرأي بشأن البيانات المالية، ولا ينبغي كذلك أن تحتوي على أو تُوحي بوجود آراء متفرقة حول عناصر منفصلة من البيانات المالية ("رأي مجزأ").

### توثيق مسائل التدقيق الأساسية

عند إيصال مسائل التدقيق الأساسية وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٢٣٠ والمعيار الدولي للتدقيق ٧٠١ يُطلب من المدقق أن يوثق التقديرات المهنية التي تم اتخاذها بشأن ما يلي:

- سبب اعتبار، أو عدم اعتبار، المسألة التي تطلبت اهتمام خاص من المدقق من ضمن مسائل التدقيق الأساسية؛
- إذا لم تكن هناك مسائل تدقيق أساسية، الأساس المنطقي وراء ذلك؛ و
- سبب عدم إيصال أحد المسائل التي تعد من بين مسائل التدقيق الأساسية.

ومع ذلك، لا توجد متطلبات لتوثيق الأساس المنطقي وراء سبب أن المسائل التي تم إيصالها للمسؤولين عن الحوكمة لم تكن من المسائل التي تطلبت اهتمام خاص من المدقق.

### عينة من صياغة مسائل التدقيق الأساسية

يشمل التوضيح ١ في ملحق المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠ (المنقح) تقرير المدقق مع فقرة حول مسائل التدقيق الأساسية. تأتي تلك الفقرة بعد قسم أساس الرأي في التقرير. والصياغة المقترحة هي كالتالي:

#### مسائل التدقيق الأساسية

مسائل التدقيق الأساسية هي المسائل التي، من حيث التقدير المهني للمدقق، كان لها أكبر الأثر على تدقيقنا للبيانات المالية عن الفترة الحالية. تم تناول تلك المسائل في سياق تدقيقنا للبيانات المالية ككل، ونحن لا نقدم رأياً منفصلاً بشأن تلك المسائل عند تكوين رأينا بشأنها.

(إدراج وصف لكل مسألة من مسائل التدقيق الأساسية وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠١)

لمزيد من المعلومات حول مسائل التدقيق الأساسية، أنظر

- حزمة أدوات إعداد تقارير التدقيق على الموقع الإلكتروني [www.iaasb.org/auditor-reporting](http://www.iaasb.org/auditor-reporting)
- إصدار غير إجباري من قبل مجموعة عمل تنفيذ تقارير المدقق التابعة للمجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد والتي تقدم مسائل التدقيق الأساسية بصورة توضيحية "إعداد تقارير المدقق - مسائل التدقيق الأساسية بصورة توضيحية" والتي تم اقتباس الجدول التالي منها.

يعتمد الجدول التالي على وثيقة المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد التي تقدم بعض الصياغات المقترحة:

الإشارة المرجعية إلى الإفصاحات، حيثما أمكن	كيف	لماذا
<p>الإشارة المرجعية إلى الإفصاح/ الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية</p> <p>لا يهدف تواصل المدقق بشأن مسألة من مسائل التدقيق الأساسية في تقرير المدقق لأن يكون بديلاً عن إدراج إفصاحات ملائمة وذات علاقة في البيانات المالية، وذلك لأن الإدارة مسؤولة عن تقديم معلومات عن البيانات المالية والمنشأة. دائماً ما يشير وصف مسألة من مسائل التدقيق الأساسية في تقرير المدقق إشارة مرجعية إلى أية إفصاحات ذات علاقة في البيانات المالية. (المعيار الدولي للتدقيق ١٣، ٧٠١، ٤٠١ - ٤١١).</p> <p>تُمكن الإشارة المرجعية إلى أية إفصاحات ذات علاقة المستخدمين المستهدفين من الحصول على مزيد من الفهم حول كيفية تناول الإدارة للمسألة عند إعدادها للبيانات المالية. وعلاوة على الإشارة المرجعية للإفصاح/الإفصاحات ذات العلاقة، فإن وصف المدقق لمسألة من مسائل التدقيق الأساسية قد يلفت الانتباه إلى الجوانب الأساسية لتلك الإفصاحات. وبالتالي قد يساعد مدى إفصاح الإدارة عن الجوانب المحددة المتعلقة بمسألة معينة في البيانات المالية المدقق على وصف كيفية تناول تلك الجوانب أثناء التدقيق بحيث يمكن للمستخدمين المستهدفين أن يفهموا سبب تحديد المسألة باعتبارها من ضمن مسائل التدقيق الأساسية.</p>	<p>يهدف أيضاً وصف المسألة باعتبارها من ضمن مسائل التدقيق الأساسية في تقرير المدقق لوصف كيفية تناول تلك المسألة أثناء التدقيق.</p> <p>فحجم التفاصيل التي يتم تقديمها من خلال تقرير المدقق بصدد تلك المسألة هو أمر يخضع للتقدير المهني. يوضح المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١ أن المدققين قد يصفوا كيفية تناول مسألة من مسائل التدقيق الأساسية أثناء التدقيق من خلال وصف جوانب استجابة المدقق أو المنهج الذي استخدمه المدقق وكانت لهما علاقة بالمسألة أو خاصين بالمخاطر المقيمة للأخطاء المادية؛ أو من خلال تقديم لمحة عامة مختصرة عن الإجراءات التي تم اتخاذها؛ أو إشارة إلى نتائج إجراءات التدقيق؛ أو الملاحظات الأساسية فيما يتعلق بالمسألة؛ أو مجموعة من تلك العناصر مجتمعة. إذا قدم المدقق إشارة إلى نتائج إجراءات التدقيق في وصف مسألة من مسائل التدقيق الأساسية، ينبغي توخي العناية اللازمة لتجنب أن يعطي المدقق إحاءاً بأن الوصف يوصل رأي منفصل بشأن مسألة فردية من مسائل التدقيق الأساسية أو قد يؤدي بأي شكل إلى التساؤل بشأن رأي المدقق في البيانات المالية برمتها. (المعيار الدولي للتدقيق ٤٦٠، ٧٠١ - ٥١١).</p>	<p>لماذا اتُخذ قرار بأن المسألة هي من ضمن مسائل التدقيق الأساسية</p> <p>وصف مسألة من مسائل التدقيق الأساسية في تقرير المدقق يكون بهدف تقديم رؤية إلى المستخدمين المستهدفين حول سبب اتخاذ قرار بأن تكون تلك المسألة من ضمن مسائل التدقيق الأساسية (بمعنى سبب أن تلك المسألة كان لها أثر كبير أثناء تدقيق البيانات المالية عن الفترة الحالية).</p> <p>يقدم المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١ أيضاً إرشادات قوية لدعم إطار اتخاذ القرار المستند إلى التقدير المهني عند تحديد الأهمية النسبية للمسألة التي يتم إيصالها إلى المسؤولين عن الحوكمة وما إذا كانت تلك المسألة من ضمن مسائل التدقيق الأساسية. (المعيار الدولي للتدقيق ٤٦٠، ٧٠١ - ٤٦١)</p>
<b>الشهرة</b>		
<p>يتم إدراج إفصاحات الشركة عن الشهرة في الإفصاح ٣، والذي يشرح بشكل خاص أن التغيرات البسيطة في الافتراضات الأساسية المستخدمة قد تؤدي إلى انخفاض رصيد الشهرة في المستقبل.</p>	<p>تشمل إجراءات التدقيق الخاصة بنا، من بين أشياء أخرى، الاستعانة بخبير تقييم لمساعدتنا في تقييم الافتراضات والمنهجيات المستخدمة من قبل المجموعة، خاصة تلك التي ترتبط بالتنبؤ بنمو الإيرادات وهوامش الأرباح بالنسبة (اسم خط الأعمال). وركزنا كذلك على ملائمة إفصاحات المجموعة لتلك الافتراضات، والتي تكون نتائج اختبار الانخفاض حساسة تجاهها بشكل خاص، وبذلك يكون لها أكبر الأثر على تحديد مبلغ الشهرة القابل للاسترداد.</p>	<p>بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يكون مطلوب من المجموعة أن تختبر سنوياً انخفاض حجم الشهرة. كان هذا الاختبار السنوي للانخفاض هاماً بالنسبة لتدقيقنا لأن الرصيد xx كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١ كان مادياً بالنسبة للبيانات المالية. علاوة على ذلك، عملية تقييم الإدارة هي عملية معقدة وتخضع بشكل كبير للتقدير المهني وتعتمد على الافتراضات، خاصة (ويتم وصف بعض الافتراضات)، التي تأثرت بالأسواق المستقبلية المتوقعة أو الظروف الاقتصادية، وبشكل خاص في (اسم الدولة أو المنطقة الجغرافية).</p>

تقييم الأدوات المالية		
<p>تم إدراج إفصاحات الشركة عن أدواتها المالية المهيكلة في الإيضاح رقم ٥.</p>	<p>(إدراج كيفية تناول المسألة أثناء التدقيق، ولكنه ليس متضمناً في المثال)</p>	<p>استثمار الشركة في الأدوات المالية المهيكلة يمثل (%×) من إجمالي مبلغ الأدوات المالية. ونتيجة لهيكلها وشروطها الفريدة من نوعها، يعتمد تقييم تلك الأدوات على النماذج الداخلية التي تم تطويرها داخل المنشأة وليس على الأسعار المعلنة في الأسواق النشطة. وبالتالي، هناك تشكك كبير في القياس المرتبط بهذا التقييم. ونتيجة لذلك، كان تقييم تلك الأدوات هاماً بالنسبة لتدقيقنا.</p>
الاعتراف بالإيرادات		
<p>(إدراج أية إشارة مرجعية إلى الإيضاحات، حيثما أمكن.)</p>	<p>تشمل إجراءات التدقيق الخاصة بنا لتناول مخاطر الأخطاء المادية المرتبطة بالاعتراف بالإيرادات، والتي تعد من بين المخاطر الهامة، ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• اختبار أنظمة الرقابة، واستعنا في ذلك بمتخصصين تابعين لنا في مجال تكنولوجيا المعلومات، والتي تشمل، من بين أمور أخرى، تلك التي تتخطى: شروط وتسعير مدخلات حملات الدعاية الفردية؛ ومقارنة بيانات تلك الشروط والتسعير بالعقود الشاملة مع الوكالات الإعلانية؛ والرباط ببيانات المشاهد؛ و</li> <li>• تحليل مفصل للإيرادات وتوقيت الاعتراف بها اعتماداً على التوقعات المشتقة عن معرفتنا بالصناعة وبيانات السوق الخارجية، ومتابعة الانحرافات عن توقعاتنا.</li> </ul>	<p>يعتمد مبلغ الإيرادات والأرباح المعترف به في السنة عن بيع (اسم المنتج) وخدمات ما بعد البيع على التقييم الملائم لإذاً ما كان كل عقد طويل الأمد لخدمات ما بعد البيع مرتبط أو منفصل عن عقد بيع (اسم المنتج). ولأن الترتيبات التجارية قد تكون معقدة، يتم تطبيق حكم مهني هام عند اختيار الأساس المحاسبي في كل حالة. ومن وجهة نظرنا، فإن الاعتراف بالإيرادات هو أمر هام بالنسبة لتدقيقنا حيث إن المجموعة قد تعد معالجة محاسبية غير ملائمة عن مبيعات (اسم المنتج) وترتيبات الخدمات طويلة الأجل باعتبارها ترتيب موحد لأغراض محاسبية وعادة ما يؤدي ذلك إلى أن يتم الاعتراف بالإيرادات والأرباح في وقت مبكر جداً لأن الهامش في اتفاقيات الخدمات طويلة الأجل عادة ما يكون أعلى من الهامش في اتفاقية بيع (اسم المنتج)</p>

تقييم المنشأة المستمرة	
<p>(تمت الإشارة المرجعية بالفعل إلى الإيضاح ٢ في العمود الأول، وقد يكون ذلك كافياً، ولكن مع إدراج إشارة مرجعية إلى إيضاح المنشأة المستمرة، والإفصاحات الأخرى ذات العلاقة، إن وجدت)</p>	<p>وفقاً للإفصاحات الواردة في الإيضاح ٢، تخضع المجموعة لعدد من المتطلبات التنظيمية المتعلقة برأس المال، وهي محدد أساسي من محددات قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة. وقد حددنا أن الافتراض الأكثر تأثيراً عند تقييم قدرة المنشأة (المكونات ذات التأثير الهام) على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة كان الربحية المستقبلية المتوقعة المتعلقة (بمكون هام)، باعتباره المحدد الأساسي للوضع المتنبأ به لرأس المال. وتتطلب الحسابات التي تدعم التقييم قيام الإدارة بتقديرات مهنية غير موضوعية وتتطلب كذلك تعديل في الأرقام المحاسبية لتعكس المتطلبات التنظيمية المنصوص عليها من قبل (اسم الإطار)/الأطر التنظيمية المعمول بها). وتعتمد الحسابات على تقدير الأداء المستقبلي، وهي أساسية لتقييم ملائمة الأسس المتبناة في إعداد البيانات المالية. وبالتالي بذلنا جهداً كبيراً في التدقيق، واشترك فيه كبار المدققين من فريق التدقيق لدينا، وذلك لتقييم ملائمة هذا الافتراض.</p>

توضيحات أخرى متضمنة في إصدار المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد ولكن لم تتم إعادة نسخها هنا وتشمل:

- آثار المعايير المحاسبية الجديدة.
- تقييم أصول والتزامات منافع التعاقد المحددة.
- أحكام إعادة الهيكلة والتغيرات التنظيمية.
- أحكام إعادة الهيكلة والتصرف في المناجم.

### ٦.١٧ الإفصاح عن اسم شريك التدقيق

اسم شريك التدقيق	اسم شريك التدقيق
<p>يتم إدراج اسم شريك التدقيق في تقرير المدقق عن تدقيق المجموعات الكاملة من البيانات المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة، ما لم يكن، في حالات نادرة، هذا الإفصاح من المتوقع بصورة معقولة أن يؤدي إلى تهديد كبير للسلامة الشخصية للمدقق. وفي الحالات النادرة التي ينوي فيها المدقق عدم إدراج اسم شريك التدقيق في تقرير المدقق، يناقش المدقق تلك النية مع المسؤولين عن الحوكمة لإعلامهم بتقييم المدقق لاحتمالية وشدة التهديد الواقع على سلامته الشخصية. (المرجع: الفقرة ٦١١ - ٦٣٤).</p>	<p>معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٤٦</p>

الإفصاح عن اسم الشريك المدقق هو أمر مطلوب بالنسبة لتقارير المدقق في الحالات التالية:

- بالنسبة للمنشآت المدرجة؛ و
- عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب القانون أو اللائحة أو معايير التدقيق المحلية.

في حالات نادرة يمكن حذف اسم المدقق. على سبيل المثال، قد يقوم المدققون بحذف أسمائهم في الحالات التي يؤدي فيها ذلك الإفصاح إلى تهديد سلامتهم الشخصية أو قد يتسبب في إيذاء جسدي للشريك المدقق، أو لأعضاء آخرين في فريق التدقيق أو للأفراد المقربين منهم. ومع ذلك، لا تعد التهديدات المتعلقة بالمسؤولية القانونية، أو العقوبات التنظيمية أو المهنية ضد الشريك من ضمن التهديدات التي تسمح للمدقق بحذف اسمه.

يشمل التوضيح ١ في ملحق المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠ (المنقح) الصياغات التالية مباشرة أعلى التوقيع على تقرير المدقق: "الشريك المشارك في التدقيق والذي نتج عنه هذا التقرير للمدقق المستقل (ادخل الاسم)"

## ٧.١٧ متطلبات إضافية لإعداد التقرير

المقتطفات ذات العلاقة من المعايير الدولية للتدقيق	الفقرة
حيثما أمكن، يعد المدقق تقريره وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ (المنقح)	معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٣٢
إذا تعامل المدقق مع مسؤوليات إبلاغ أخرى في تقرير المدقق عن البيانات المالية والتي تكون إضافية على مسؤوليات المدقق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، فإنه يتم تناول تلك المسؤوليات الإضافية للإبلاغ في قسم منفصل في تقرير المدقق، تحت عنوان "الإبلاغ عن المتطلبات التنظيمية والقانونية الأخرى"، أو في حالات أخرى وفقاً لما هو ملائم لمحتويات القسم، ما لم تكن مسؤوليات الإبلاغ الأخرى تتناول نفس موضوعات مسؤوليات الإبلاغ المطلوبة من قبل المعايير الدولية للتدقيق، وفي تلك الحالة يتم عرض المسؤوليات الأخرى في نفس قسم عناصر الإبلاغ المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتدقيق. (المرجع: الفقرة ٥٨١ - ٦٠١).	معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٤٣
إذا تم عرض مسؤوليات التدقيق الأخرى في نفس قسم عرض عناصر الإبلاغ المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتدقيق، فإن تقرير المدقق سيميز بوضوح مسؤوليات التدقيق الأخرى عن مسؤوليات الإبلاغ المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتدقيق. (المرجع: الفقرة ٦٠١).	معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٤٤
إذا شمل تقرير المدقق قسماً منفصلاً يتناول مسؤوليات التدقيق الأخرى، فإنه سيتم إدراج متطلبات الفقرات ٢١ - ٤٠ من هذا المعيار الدولي للتدقيق في قسم بعنوان "الإبلاغ عن تدقيق البيانات المالية". ويأتي قسم "الإبلاغ عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى" بعد قسم "الإبلاغ عن تدقيق البيانات المالية". (المرجع: الفقرة ٦٠١).	معيار التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٤٥

في بعض دوائر الاختصاص، قد يُطلب من المدقق أن يبلغ عن مسائل إضافية زائدة عن مسؤوليات المدقق بموجب المعايير الدولية للتدقيق، وفقاً لما تمت مناقشته في التوضيح التالي.

### التوضيح ٧.١٧ - ١

النقاش	متطلبات الإبلاغ الإضافية
قد يُطلب من المدقق أن يعلق على مسائل مثل:	<ul style="list-style-type: none"> <li>كفاءة السجلات المحاسبية للمنشأة؛</li> <li>بعض المسائل التي قد تلفت انتباه المدقق أثناء التدقيق؛ و</li> <li>نتائج اتخاذ إجراءات إضافية محددة.</li> </ul>
للتأكيد على فهم المستخدمين لتلك المسؤوليات الإضافية، فإن المدقق يبلغ عنها في قسم منفصل في تقرير التدقيق (على سبيل المثال، تحت عنوان فرعي جديد مثل "الإبلاغ عن متطلبات قانونية وتنظيمية أخرى").	الإبلاغ تحت عنوان منفصل

من المطلوب من المدقق أن يبلغ عن المعلومات الأخرى وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ (المنقح)، والذي تمت مناقشته بمزيد من التفصيل في الفصل ٩.١٥ من هذا الدليل. قد يتطلب المعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ (المنقح) عنواناً محدداً للمعلومات الأخرى في بعض الحالات.

## ٨.١٧ المعلومات التكميلية التي يتم عرضها مع البيانات المالية

قد يُطلب من الإدارة ومن المسؤولين عن الحوكمة (بموجب القانون أو اللائحة أو المعايير المحلية) أو قد يختار أولئك طوعاً أن يدرجوا معلومات إضافية مع البيانات المالية والتي لا تكون مطلوبة من خلال إطار إعداد البيانات المالية المعمول به. عادة ما يتم عرض تلك المعلومات إما في جداول تكميلية أو في إيضاحات إضافية. على سبيل المثال، قد تتضمن المعلومات الإضافية جدولاً عن تكاليف التصنيع.

المقتطفات ذات العلاقة من المعايير الدولية للتدقيق	الفقرة
<b>المعلومات التكميلية التي يتم عرضها مع البيانات المالية (المرجع: الفقرة ٧٨ أ - ٨٤ أ)</b>	
إذا تم عرض المعلومات التكميلية غير المطلوبة من خلال إطار إعداد التقارير المالية المعمول به مع البيانات المالية المدققة، فإن المدقق يقيم إذا كان من حيث التقدير المهني للمدقق، كانت تلك المعلومات التكميلية تشكل جزءاً لا يتجزأ من البيانات المالية نتيجة لطبيعتها أو طريقة عرضها. وعندما تشكل جزءاً لا يتجزأ من البيانات المالية، فإنه تتم تغطية المعلومات التكميلية من خلال رأي المدقق.	<b>معياري التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٥٣</b>
إذا كانت المعلومات الإضافية غير المطلوبة من خلال إطار إعداد التقارير المالية المعمول به لا تعد جزءاً لا يتجزأ من البيانات المالية المدققة، فإن المدقق يقيم إذا كان قد تم عرض تلك المعلومات التكميلية بطريقة تميزها بشكل ملائم وكافٍ عن البيانات المالية المدققة. وإذا لم يكن الوضع كذلك، فإن المدقق يطلب من الإدارة أن تغير كيفية عرض المعلومات التكميلية غير المدققة. وإذا رفضت الإدارة ذلك، فإن المدقق يحدد المعلومات التكميلية غير المدققة ويشرح في تقرير المدقق أن تلك المعلومات التكميلية لم يتم تدقيقها.	<b>معياري التدقيق الدولي ٧٠٠ الفقرة ٥٤</b>

عندما يتم عرض المعلومات التكميلية، يُطلب من المدقق أن يقيم، باستخدام التقدير المهني، إذا كانت المعلومات تشكل جزءاً لا يتجزأ من البيانات المالية نتيجة لطبيعتها أو كيفية عرضها.

### التوضيح ٨.١٧ - ١

هل المعلومات التكميلية... مكتملة للبيانات المالية؟	الإجراء المطلوب اتخاذه
مكتملة للبيانات المالية؟	يغطي رأي المدقق المعلومات التكميلية.
غير مكتملة للبيانات المالية؟	تقييم إذا كان قد تم عرض تلك المعلومات التكميلية بطريقة تميزها بصورة كافية وملائمة عن البيانات المالية المدققة. وإذا لم يتم تمييز تلك المعلومات بصورة ملائمة، يطلب المدقق من الإدارة أن تغير طريقة عرض المعلومات التكميلية غير المدققة. إذا رفضت الإدارة القيام بتلك التغييرات، يحدد المدقق المعلومات التكميلية غير المدققة ويشرح في تقرير المدقق أن تلك المعلومات التكميلية لم يتم تدقيقها.

حقيقة أن المعلومات التكميلية لم يتم تدقيقها لا تعفي المدقق من مسؤولية التأكيد على أن المعلومات غير مضللة أو ليست غير متسقة مع المعلومات الأخرى المتضمنة في البيانات المالية المدققة.

لا ينبغي الخلط بين المعلومات التكميلية والمعلومات الأخرى الواردة بموجب المعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ (المنقح)، وقد تمت مناقشة المعلومات الأخرى في الفصل ١٥،٩ من هذا الدليل.

## ٩.١٧ عمليات التدقيق التي تمت وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق ومعايير التدقيق المحلية

عندما يُطلب من المدقق أن يبلغ عن الامتثال بمعايير التدقيق المحلية والمعايير الدولية للتدقيق، تتم الإشارة المرجعية إلى مجموعتي المعايير في تقرير المدقق.

وتكون الإشارة المرجعية إلى معايير التدقيق المحلية والمعايير الدولية للتدقيق ملائمة عند تلبية الشروط التالية.

التوضيح ٩، ١٧ - ١

الشروط	الإشارة المرجعية إلى الامتثال بكل من معايير التدقيق المحلية والمعايير الدولية للتدقيق
<ul style="list-style-type: none"> <li>• يمثل تقرير المدقق لجميع المعايير الدولية للتدقيق ذات العلاقة بالتدقيق.</li> <li>• تم اتخاذ جميع إجراءات التدقيق الإضافية، واللازمة للامتثال بالمعايير المحلية.</li> <li>• تم تعريف دائرة الاختصاص أو دولة منشأ معايير التدقيق في تقرير المدقق.</li> <li>• تم إدراج جميع عناصر تقرير المدقق المطلوبة من خلال المعايير الدولية للتدقيق (حتى لو كان استخدام التخطيط والصياغة محددًا بموجب القوانين أو اللوائح المحلية).</li> </ul>	

لا تتم الإشارة المرجعية إلى كل من معايير التدقيق المحلية والمعايير الدولية للتدقيق عندما يكون هناك تعارض بين متطلبات المعايير الدولية للتدقيق ومتطلبات معايير التدقيق المحلية والتي ينتج عنها ما يلي:

- تكوين المدقق لرأي مختلف بناءً على المعايير المحلية بخلاف الرأي الملائم بالنسبة للمعايير الدولية للتدقيق؛ و
- حذف المعلومات الإضافية، مثل فقرة التأكيد على المسألة، المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتدقيق ولكن غير مسموح بها بموجب معايير التدقيق المحلية.

For more information please contact:  
Christopher Arnold  
Head of SME/SMP and Research  
[ChristopherArnold@ifac.org](mailto:ChristopherArnold@ifac.org)  
T +1 212 286 9344  
[www.ifac.org/SMP](http://www.ifac.org/SMP)

