



International Federation of Accountants

دليل إستخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم

المجلد الثاني – إرشادات عملية

ترجمة ونشر



المجمع الدولي لمحاسبين القانونيين

دليل إستخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على
المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم
المجلد الثاني - إرشادات عملية

الطبعة الرابعة

لجنة الممارسات الصغيرة والمتوسطة

الإتحاد الدولي للمحاسبين

٥٢٩ فيفث أفنيو

نيويورك، نيويورك ١٠٠١٧ الولايات المتحدة الأمريكية

أعدت لجنة الممارسات الصغيرة ومتوسطة الحجم التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين، دليل التطبيق هذا. وتُمثل 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. تُشر النص المعتمد باللغة الإنجليزية.

يقدم الاتحاد 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.

لا يتحمل الاتحاد 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 بهذه المادة أو أسباب أخرى.

مسودات العرض، والأوراق التشاورية، والإصدارات الأخرى هي إصدارات الاتحاد الدولي للمحاسبين والحقوق محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين.

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

حقوق التأليف © محفوظة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC). جميع الحقوق محفوظة. يتوجب الحصول على إذن خطي من الاتحاد 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.

ISBN: ٩٧٨-١-٦٠٨١٥-٣٥٣-٤

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

العنوان الأصلي - لدليل استخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم - المفاهيم الأساسية ٢٠١٨، الطبعة الرابعة ISBN: ٩٧٨-١-٦٠٨١٥-٣٥٣-٤

" 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

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

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

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 لتتناول 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 لواحدة 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، 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) 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 كمود 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

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 تتطلبها 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 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.

• 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 الرغبة إعادة إصدار أو ترجمة وإعادة إصدار هذا الدليل مراسلة البريد الإلكتروني permissions@ifac.org التالي:

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

ويركز 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.

وبلي 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 ١ (ISQC1) رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة البيانات 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 احتماليه 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 بمسائلة 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	ذمم مدينة
Assertions	تأكيدات
(combined)	(مجمعة) الإكمال ^١
C=	الدقة والتقييم
AV=	الوجود
E =	أساليب التدقيق باستخدام الحاسوب
CAATs	وحدات العملة (يشار إلى وحدة العملة القياسية بـ"€")
CU	البيانات المالية
F/S	الموارد البشرية
HR	مجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية
IAASB	الرقابة الداخلية: فيما يلي المكونات الخمس الرئيسية للرقابة الداخلية:
IC	أنشطة الرقابة
	بيئة الرقابة
	أنظمة المعلومات
	مراقبة
	تقييم المخاطر
CA =	قواعد مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين
CE =	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IS =	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
MO =	معايير التدقيق الدولية
RA =	المعايير الدولية حول عمليات التأكد
IESBA Code	البيانات الدولية حول ممارسات التدقيق
IFAC	معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام
IFRS	المعيار الدولي حول رقابة الجودة
ISAs	المعايير الدولية حول عمليات المراجعة
ISAEs	المعايير الدولية حول الخدمات ذات العلاقة
IAPs	تقنية المعلومات
IPSAS's	مواضيع التدقيق الرئيسية
ISQC	حاسوب شخصي
ISREs	البحث والتطوير
ISRSs	مخاطر البيانات الخاطئة
IT	إجراءات تقييم المخاطر
KAM	منشأة صغيرة ومتوسطة الحجم
PC	مؤسسة صغيرة ومتوسطة الحجم
R&D	اختبارات الرقابة
RMM	أولئك المكلفون بالرقابة
RAPs	أوراق عمل
SME	
SMP	
TOC	
TCWG	
WP	

^١ 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. مقدمة لدراسات الحالة

لتوضيح كيفية توثيق الجوانب المختلفة لعملية التدقيق في الممارسة العملية، تم تصميم اثنتين من دراسات الحالة، تستند الأولى إلى منشأة وهمية متوسطة الحجم والثانية إلى منشأة وهمية صغيرة الحجم. والسيناريو الأول (دراسة الحالة أ) هو عبارة عن شركة للأثاث تدعى (ديفتا للأثاث) ويعمل فيها ١٥ شخصاً. أما السيناريو الثاني (دراسة الحالة ب) فهو عبارة عن شركة تدعى (كومار وشركاه) وهي منشأة صغيرة يعمل فيها شخصين. وتقوم هذه المنشأة في المقام الأول بتوريد السلع لـ (ديفتا للأثاث). وقد قررت كل من المنشأتين استخدام إطار إعداد التقارير وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

نوجه عناية القراء إلى أن الغرض من دراسات الحالة والوثائق المقدمة هو توضيحي محض. وتمثل الوثائق المقدمة مقتطف صغير من ملف تدقيق نموذجي، كما أنها تحدد طريقة واحدة فقط للائتمثال 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.

دراسات الحالات هي لمنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم وغير مدرجة وبالتالي غير مطلوب منها تطبيق المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١ المتعلق بمسائل التدقيق الأساسية. هناك حاجة لإيصال مسائل التدقيق الأساسية في تقرير المدقق عن تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، وفي بعض دوائر الاختصاص قد تكون مسائل التدقيق الأساسية مطلوبة أيضاً من قبل المنشآت الصغيرة والمتوسطة أو يمكن تطبيقها على أساس طوعي. وبالتالي، يتم تحذير المستخدمين بحيث يضعوا في اعتبارهم إذا كان تطبيق الإرشادات الواردة في المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١ هو تطبيق ملائم في الحالات الخاصة بهم.

دراسة الحالة أ – ديفتا للأثاث

معلومات عامة

(ديفتا للأثاث) هي عبارة عن منشأة محلية لتصنيع الأثاث مملوكة لعائلة. وتقوم المنشأة بإنتاج أنواع متعددة من الأثاث المنزلي الخشبي، سواء أكان جاهزاً أو حسب طلب الزبون. وتتمتع المنشأة بسمعة ممتازة في مجال إنتاجها لمنتجات ذات جودة عالية.

وتمتلك المنشأة ثلاثة خطوط إنتاج رئيسية: مجموعات غرف النوم ومجموعات غرف الطعام والطاولات بمختلف أنواعها، كما يمكن تخصيص الأسعار المعمول بها وفقاً للإحتياجات المحددة. وللاستفادة من قوة الإنترنت، أسست المنشأة مؤخراً موقعاً لها على شبكة الإنترنت بحيث يستطيع الناس شراء الأثاث مباشرة والدفع بواسطة بطاقة الائتمان. وخلال الفترة الماضية، قامت المنشأة بشحن طلبات لمسافات تصل إلى ٩٠٠ كيلومتر.

ويقع مصنع المنشأة على مساحة فدان مجاور لمنزل سوراج ديفتا، في حين يقع متجر الأثاث التابع للمنشأة في الجانب الغربي من منزل سوراج. وغالباً ما تتخذ القرارات الرئيسية على مائدة غرفة الطعام (التي كانت المائدة

الأولى التي صنعها سوياً سوراج ووالده). ويحب سوراج الصورة الرمزية المتمثلة بتقاسم وجبة الطعام على المنتج الذي يجلب المال لعائلته للحصول على ذلك الطعام.

إتجاهات الصناعة

حتى وقت قريب كانت (ديفتا للأثاث) تنمو بشكل متسارع، إلا أن صناعة الأثاث تعاني حالياً أوقاتاً صعبة نظراً إلى:-

- تدهور الاقتصاد بسبب الركود الاقتصادي في جميع أنحاء العالم؛
- قيام الزبائن المحتملين بالحد من إنفاقهم على السلع النقدية، بما في ذلك الأثاث؛
- المنافسة؛
- الضغوطات لخفض الأسعار بغية جذب المبيعات؛ و
- توقف بعض مُصنعي قطع الأثاث عن العمل، مما تسبب في بعض التأخير في الإنتاج.

الحوكمة

بدأت المنشأة العمل في عام ١٩٥٢ على يد جيون ديفتا والد سوراج، الذي بدأ بإنتاج المغازل وحواجز السلالم الخشبية بآلة خراطة واحدة في ورشة صغيرة بجوار منزل العائلة.

وليس لدى المنشأة هيكلية حوكمة رسمية، حيث يقوم سوراج وجيون بإعداد خطة عمل بين فترة وأخرى، ثم يجتمعان مرة كل شهر مع رجل أعمال محلي ناجح يدعى رافي جاين، وذلك لإستعراض التقدم المحرز في الخطة. كما يقومان بالدفع لرافي لإبداء ملاحظاته حول مدى جدوى تطبيق أحلامهم وأفكارهم الجديدة المتعلقة بالعمل، واستعراض نتائج التشغيل وتقديم المشورة بشأن كيفية التعامل مع أي قضايا تنشأ.

وترافق بارفين (محامية متدربة) والدها رافي عادة لحضور اللقاءات مع سوراج وجيون، وتقدم بعض المشورات القانونية، إلا أن شغفها الحقيقي يكمن في التسويق والترويج. وقد كانت فكرة بارفين أن تقوم ديفتا للأثاث بتوسيع حدودها والبدء في بيع منتجاتها عبر الإنترنت، كما دفعها للتوسع خارج نطاقها المحلي وحتى إلى الدول المجاورة. وربما عن طريق الوصول إلى أسواق إضافية يمكن الحفاظ على مستويات المبيعات على الرغم من الانكماش الاقتصادي الحالي.

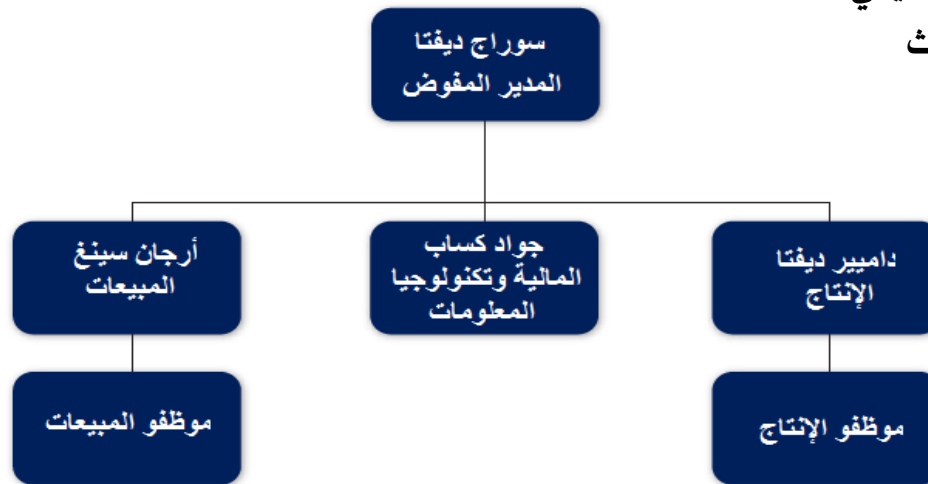
الموظفين

لدى ديفتا للأثاث ١٥ موظف بدوام كامل، ستة منهم يرتبط بصلة قريى بشكل أو بآخر مع العائلة. ويعمل معظم أفراد العائلة في مجال الإنتاج (حسب الحاجة)، بالإضافة إلى الأدوار المبينة في المخطط أدناه. وخلال فترات الضغط، يتم اللجوء لتوظيف ٢-٤ عمال بصفة مؤقتة حسب الحاجة. ورغم أن عدد قليل من هؤلاء العمال يعود للعمل على أساس منتظم، فإن نسبة دوران العمال عالية نسبياً نتيجة لعدم توفر الأمان الوظيفي.

وبصفته المدير المفوض، يشرف سوراج على جميع جوانب العمل. أما مسؤولية المبيعات فتقع على أرجان سينغ، ويساعده اثنين من مندوبي المبيعات بدوام كامل. ويشرف دامبير شقيق سوراج على الإنتاج، والذي يتضمن طلب المواد الخام وإدارة المخزون. ونظراً لمحدودية مساحة المنشأة، فإن سوراج ودامبير ليسا بعيدين عن عملية الإنتاج ويتشاركان في مهمة الإشراف على الموظفين الاثنين.

وبالنسبة لجواد كساب (ابن عم سوراج) فهو المسؤول عن الوظيفة المالية وتكنولوجيا المعلومات، ويعمل تحت إدارته اثنين من الموظفين في مجموعته.

الهيكل التنظيمي ديفتا للأثاث



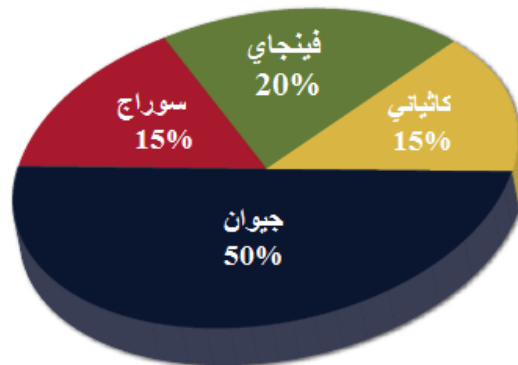
الملكية

جيوان هو المساهم الرئيسي بنسبة ٥٠٪ من رأس مال الشركة، ولديه خطط لبدء نقل الأسهم لأبنه سوراج، طالما أستمر الابن بإدارة الشركة على أساس التفرغ وبقيت الشركة تريح نتيجة لذلك.

ويمتلك سوراج وشقيقته كالياني حصة تبلغ ١٥٪ من رأس مال الشركة لكل منهما.

أما النسبة المتبقية والبالغة ٢٠٪ فيمتلكها صديق للعائلة يدعى فينجاي شارما، وهو مستثمر ثري كان قد قدم معظم رأس المال اللازم لنمو الشركة.

ملكية شركة ديفتا للأثاث



وكالياني هي مغنية معروفة تسافر بشكل كبير، ولا تشارك في عمليات الشركة وتعتمد كلياً على والدها وشقيقها لرعاية مصالحها.

وفي شهر يونيو من كل عام ينظم جيوان لقاء عمل ذو صبغة أكثر رسمية. ويلتقي المساهمين في الصباح (لغاية استعراض البيانات المالية في المقام الأول)، ولاحقاً في فترة ما بعد الظهر يتم تنظيم حفلة لجميع الموظفين. ويستغل سوراج هذه الفرصة ليخبر الموظفين عن مدى سير العمل بشكل جيد، وما هي الخطط للمستقبل.

العمليات

شهدت بدايات الشركة تصنيع الكراسي والطاولات والمغازل لحواجز السلال والسكك، ومنذ ذلك الحين توسعت إلى صنع الأثاث المنزلي البسيط مثل المناضد والخزائن وخزائن الملابس. وقد نمت ديفتا للأثاث بشكل كبير من خلال استراتيجيات تمثلت بالتالي:-

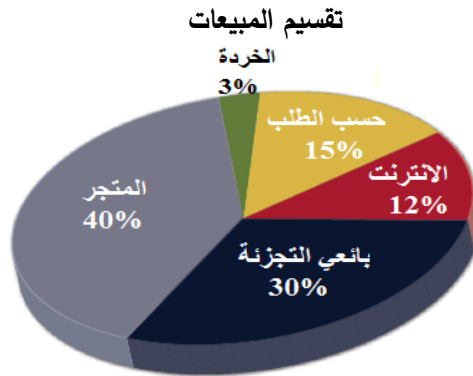
- توفير منتجات عالية الجودة بأسعار معتدلة للعملاء المحليين؛
 - قبول طلبات الشراء الكبيرة من تجار التجزئة المحليين. وتكون هذه الطلبات مرتبطة بمواعيد تسليم صارمة (وهناك عقوبات كبيرة للتسليم المتأخر)، وهوامش الربح أقل بكثير من تلك للأثاث المصمم حسب الطلب؛
 - كانت أول شركة في المنطقة تباع (المنتجات المحدودة) على شبكة الإنترنت؛ و
 - تصنيع أجزاء مثل المغازل وأرجل الطاولات المستديرة لمُصنعي الأثاث المحلي الآخرين. وهذا مكن الشركة من شراء آلات الخراطة المكلفة والأدوات المتخصصة التي لا يمكن لغيرها من الشركات تحمل ثمنها.
- وتقوم ديفتا أيضا ببيع أثاث الخردة والأخشاب (القطع التي جرى رفضها في عملية رقابة الجودة) في مقر المصنع لأولئك الذين يدفعون نقداً فقط.

ويجري النظر كذلك بتصدير الأثاث إلى الدول المجاورة، إلا أن سوراج يعي تماما بأن هذا سيعني تكاليف شحن أعلى والتعامل مع الجمارك ومخاطر الصرف للعملة الأجنبية، واحتمال حدوث أضرار أثناء عملية النقل. وعلى الرغم من أن البيع إلى الدول المجاورة يعني تكاليف أعلى، فإن الثمن المدفوع يبدو قليلاً مقارنة بحجم العملاء الجدد المحتملين الذين يمكن الوصول إليهم. وأيضاً تعرف بارفين كثير من الأشخاص في الحكومة المحلية وتعتقد أنه يمكنها المساعدة في تسهيل المعاملات الإضافية المتضمنة.

المبيعات

بالنسبة لتقسيم المبيعات فهي تقريباً:-

- الأثاث القياسي (من الكتالوج) من المبيعات التي يتم التفاوض عليها شخصياً في المتجر: ٤٠%
- المبيعات لتجار التجزئة: ٣٠%
- الأثاث المصنوع حسب الطلب: ١٥%
- مبيعات الانترنت: ١٢%
- مبيعات الخردة من المصنع: ٣%



أما أرجان سينغ فهو منفذ صفقات كبير. ويتمتع بإصرار شديد عند التفاوض مع العملاء وعادة ما يحقق البيع على الرغم من أن هوامش الربح تكون ضئيلة. وعلى الرغم من الانكماش الاقتصادي اشترى مؤخراً منزل عائلي جميل مطل على الوادي.

• ملاحظات على نظام المبيعات

- يتم إعداد عقود البيع لطلبات البيع بالتجزئة والمتخصصة. ويستلزم إيداع ١٥٪ من طلب البيع لجميع طلبات العملاء ويتم تسجيلها كإيرادات مبيعات عند استلامها. ويشترط اثنين من كبار تجار التجزئة على ديفتا للأثاث أبقاء المخزون لمدة ٣٠ يوماً في متناول اليد بحيث يمكن شحن الطلبات بأسرع وقت إلى المتاجر عند الحاجة. كما تتضمن هذه العقود أحكاماً تتعلق بإعادة المخزون إلى ديفتا في حال لم يتم بيعه في غضون فترة زمنية محددة.
- يتم ملء طلبات البيع يدوياً وقت البيع، باستثناء الأثاث المباع مباشرة من المتجر أو الأشياء الصغيرة الأخرى التي تكون في متناول اليد. ويجب الحصول على موافقة أرجان لجميع الطلبات التي تزيد عن ٥٠٠ يورو أو يقل سعر بيعها عن الحد الأدنى. ويتم إعداد الفواتير عند شحن البضاعة وإرسالها للعميل.

- بالنسبة لجميع المبيعات الخارجة من المتجر، يتم إعداد الفواتير وقت البيع وإدخالها في النظام المحاسبي الذي يعمل تلقائياً على ترقية كل معاملة مبيعات ويزود بإيصال استلام بناء على الطلب.
- يتم تحميل ملخص من مبيعات الإنترنت لذلك اليوم من الموقع الإلكتروني على شبكة الإنترنت. كما يتم إعداد تفاصيل البنود المطلوبة وإعطائها لدائرة الإنتاج. وفي نفس الوقت يتم إعداد فاتورة وتسجيلها في الإيرادات، كون البند قد تم دفع ثمنه بالفعل من بطاقة الائتمان للعميل. ويجب على جميع طلبات الإنترنت التي تم شحنها أن تكون مصحوبة بفاتورة عليها عبارة "مدفوع بالكامل".
- نادراً ما يقوم أرجان بعمل تدقيق ائتمان على العملاء كونه يعرف معظمهم. وفي الماضي، كان العملاء يدفعون نقداً فور الاستلام، أما في الوقت الراهن، يتم منح الائتمان بما يتناسب مع الشروط التي يضعها منافسي ديفتا. ونتيجة لذلك، تشتت ديفتا تقديم حد ائتماني صادر من البنك. وفي كل فترة يبدو أن عدد الديون المدمومة قد أصبح في تزايد.
- في نهاية كل شهر، يستعرض سوراج قوائم المبيعات والحسابات المدينة. ويتأكد من عدم وجود أخطاء واضحة، ويقوم شخصياً بالاتصال بكل عميل مضي على حسابه أكثر من ٩٠ أيام.
- يتلقى كل فرد من موظفي المبيعات (بما في ذلك أرجان) عمولة قدرها ١٥% على كل عملية بيع، بالإضافة إلى حد أدنى من الراتب الأساسي. وبغرض تحفيزهم تكون رواتبهم الأساسية أقل بكثير من رواتب معظم الموظفين الآخرين، ويعمل النظام الحاسوبي على تتبع المبيعات التي أتمها كل موظف مبيعات. ويقوم جواد بطباعة تقرير كل شهر وإعداد قائمة بالعمولات التي سيتم دفعها على كشف الرواتب للأسبوع اللاحق. بعد ذلك يستعرض أي من سوراج أو داميير قوائم العمولات والمبيعات للتأكد من أن الموظفين سيتلقون المبلغ الصحيح. وإلى حد بعيد، فإن معظم عمولات المبيعات يتلقاها أرجان.

تكنولوجيا المعلومات

يتكون النظام من ستة أجهزة حاسوب وخدام حاسوبي (سيرفر) لاستضافة الموقع على شبكة الإنترنت. ويستخدم النظام الداخلي أساساً للبريد الإلكتروني وتلقي الطلبات والمحاسبة.

وتُجري الشركة عملية نسخ احتياطي أسبوعياً لنظام المحاسبة على قرص صلب خارجي يتم الاحتفاظ به في قاعة بجانب غرفة الحاسوب. وقد تم العمل على إضافة جدار الحماية وحماية لكلمة السر في الفترتين الأخيرتين. وفي الفترة الأخيرة تعرض جهازي حاسوب للسرقة من المكتب، لذا تم جعل الوصول إلى المكاتب أكثر حماية وربط أجهزة الحاسوب بسلاسل مع المكاتب، أما الخادم الحاسوبي (السيرفر) فقد تم وضعه في مكتب مستقل ومبرد خصيصاً لهذه الغاية.

ويقوم جواد بإدارة المبيعات عبر الإنترنت ولدى الشركة اتفاق مع البنك لاستصدار البطاقات الائتمانية قبل الموافقة على أي أوامر شحن لقاء نسبة ٧٪ يحصل عليها البنك عن كل استصدار. ويقدم برنامج التطبيق لمبيعات الإنترنت تفاصيل عن كل عملية بيع، بما في ذلك اسم العميل وعنوانه والبنود المطلوب شراؤها. ويجري تحميل معاملات الإنترنت يومياً من الموقع الإلكتروني وإعداد أوامر البيع وتحويلها إلى دائرة الإنتاج.

الموارد البشرية وكشف الرواتب

تُتخذ جميع قرارات التوظيف من جانب داميير وسوراج. وتما كوالده، يلتزم سوراج بتوظيف الأشخاص المؤهلين ويتوقع الإخلاص من موظفيه.

وتدفع رواتب الموظفين نقداً في بداية كل أسبوع. وكارلاً ونستون هي الموظفة المسؤولة عن كشف الرواتب حيث تمتلك قائمة بأسماء الموظفين وتقوم بحساب الرواتب والاقتطاعات استناداً إلى ملخصات بطاقة الدوام التي يقدمها داميير. ويستعرض سوراج كشف الرواتب صباح كل يوم اثنين قبل أن يوزع لكارلاً بتسليم المبالغ للموظفين. ويقوم جميع الموظفين بالتوقيع على قائمة عند استلامهم للمبالغ. ولا تحتفظ الشركة بسجلات رسمية لموظفيها.

الشراء والإنتاج

داميير هو المسؤول عن عمليات الشراء والإنتاج. ولأن نظام الجرد ليس متطوراً جداً، يميل داميير لطلب شراء بعض البنود أكثر من الحاجة، مما يتسبب غالباً في تكديسها في المستودعات ليعلوها الغبار.

وهذا يعتبر أفضل من وجود توريدات أقل من المطلوب، والذي من شأنه أن يؤدي إلى تأخير الإنتاج.

• ملاحظات على وظيفة الشراء

- يجب الحصول على أثنتين على الأقل من عروض الأسعار قبل الموافقة على أوامر الشراء التي تفوق ٥,٠٠٠ يورو. والاستثناء لذلك هو الخشب المورد من مصنع الخشب المحلي، حيث تفاوضت ديفتا للأثاث على عقد توريد حصري منه لمدة خمس سنوات.
- تقوم الشركة بإعداد أوامر الشراء لجميع مشتريات المخزون أو المشتريات الرأسمالية التي تتجاوز ١٠٠٠ يورو.
- يجب الحصول على موافقة داميير على جميع الشركات الجديدة، ويقوم بدوره بتقديم التفاصيل لجواد الذي يقوم بإدخال الشركات في النظام وتفاصيل الفواتير المستلمة.

المحاسبة والمالية

درس جواد المحاسبة في الجامعة وهو على دراية جيدة بأمور المحاسبة والشؤون المالية. وعندما التحق بديفتا قبل عامين، قام بإدخال حزمة برامج "المحاسبة السليمة" لشركة أونيون، مع وحداتها المتكاملة للحسابات المدينة والدائنة والأصول الرأسمالية.

• ملاحظات على وظيفة المحاسبة والمالية

- في الوقت الحاضر، ليس لدى الشركة نظام جرد مستمر. ويتم جرد المخزون مرتين، الأولى في نهاية الفترة والثانية في منتصفها. ومن شأن هذا الأمر أن يضمن حساب هوامش الربح على المبيعات بدقة مرتين على الأقل في الفترة.
- أصيب جواد بالإحباط بسبب الافتقار للرقابة على المخزون، وكان قد أقترح على سوراج أن يتم حساب المخزون ما لا يقل عن أربع مرات في الفترة لضمان مراجعة الهوامش طوال الفترة، إلا أن سوراج تجاوز ذلك الاقتراح بقوله أن ذلك سيعطل العمل في كثير من الأحيان ويمكن أن يتسبب في تقويت الشركة للمواعيد المقررة.
- على الرغم من جني ديفتا للأرباح، كانت الهوامش الإجمالية غير متناسقة. ولا يملك جواد تفسيراً لسبب عدم تعقب تكاليف المخزون من خط الإنتاج.
- يشعر سوراج بالانزعاج جداً من اضطرابه لدفع ضريبة على الدخل مهما كان نوعها، ويمارس الضغوط عادة على جواد للتأكد من أن المستحقات "أكثر من كافية".

ملاحظة: قامت الإدارة بإعداد بيان الدخل والميزانية العمومية، ولم يتم إدراج الملاحظات على البيانات المالية أو بيان التدفق النقدي.

الملحق (أ)

ديفتا للأثاث، بيان الدخل (بعملة اليورو)

	للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر		
	٢٠X٢	٢٠X١	٢٠X٠
المبيعات	١,٤٣٧,٣١٧ يورو	١,٠٣٤,٣٢٢ يورو	٨٥٧,٤٠٠ يورو
تكلفة البضائع المباعة	٨٧٩,٩٣٣	٦٨٩,٧٣٢	٥٢٨,٦٥٣
الربح الإجمالي	٥٥٧,٣٨٤	٣٤٤,٥٩٠	٣٢٨,٧٤٧
تكاليف التوزيع	٦٤,٦٥٧	٤١,٣٥١	٣٩,٤٥٠
نفقات إدارية	٣٢٣,٢٨٣	٢٠٦,٧٥٤	١٩٧,٢٤٨
فوائد وعمولات مدينة	١٩,٤٧١	١٩,٢٧٩	١٥,٨٢٩
الإستهلاك	٢٣,٤٩٩	٢١,٠٥٤	١٠,٣٤٣
	٤٣٠,٩١٠	٢٨٨,٤٣٨	٢٦٢,٨٧٠
الأرباح قبل الضرائب	١٢٦,٤٧٤	٥٦,١٥٢	٦٥,٨٧٧
ضرائب الدخل	٣١,٦١٩	١٤,٠٣٨	١٦,٤٦٩
الدخل الصافي	٩٤,٨٥٥ يورو	٤٢,١١٤ يورو	٤٩,٤٠٨ يورو

الملحق (ب)

ديفتا للأثاث،
الميزانية العمومية
(بعملة اليورو)

للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر		
٢٠X٠	٢٠X١	٢٠X٢
٢٢,٩٤٧ يورو	٣٢,٥٢٢ يورو	٢٢,٢٤٦ يورو
٨٢,٢١٦	١١٠,٥١٧	١٧٧,٢٠٣
٦٩,٧٠٧	١١٠,٨٠٦	١٥٦,٤٦٨
٢٣,٨٧٧	١٠,٨٧٦	١٢,٧٨٩
١٩٨,٧٤٧	٢٦٤,٧٢١	٣٦٨,٧٠٦
١٠٣,٤٣٠	١٧٥,٤٥٠	١٩٥,٨٢١
٣٠٢,١٧٧ يورو	٤٤٠,١٧١ يورو	٥٦٤,٥٢٧ يورو
٥٥,٨٧٦ يورو	١٠٧,٥٤٩ يورو	١٢٣,٠١٦ يورو
٥٠,٥٤٩	١٠٧,١٨٨	١١٣,٦٤١
١٦,٤٧٠	١٤,٠٣٨	٣١,٦١٨
١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠
١٣٢,٨٩٥	٢٣٨,٧٧٥	٢٧٨,٢٧٥
٩٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	٧٠,٠٠٠
١٨,٦٤٣	١٨,٦٤٣	١٨,٦٤٣
٦٠,٦٣٩	١٠٢,٧٥٣	١٩٧,٦٠٩
٣٠٢,١٧٧ يورو	٤٤٠,١٧١ يورو	٥٦٤,٥٢٧ يورو

الأصول

الأصول المتداولة

النقد وما في حكمه

الذمم المدينة

المخزون

المصاريف المدفوعة مسبقاً

وأخرى

الأصول غير المتداولة

الممتلكات والمصانع والمعدات

حقوق المساهمين والإلتزامات

الإلتزامات المتداولة

الديون البنكية

التجارة والذمم الأخرى

مستحقات ضريبة الدخل

الحصة المتداولة للقروض

المحقة لفائدة

الإلتزامات غير المتداولة

القروض المحقة لفائدة

رأس المال والإحتياطيات

رأس المال المدفوع

الأرباح المتراكمة

دراسة الحالة ب - كومار وشركاه

معلومات عامة

تأسست كومار وشركاه في عام ١٩٩٠ على يد راجيش (راج) كومار. وهي شركة مسجلة لكن تتكون من موظفين اثنين فقط، وهما راجيش كمدير مالك ومساعد محاسب يعمل جزئي.

وفي طفولته تعلم راج مهنة الحفر على الخشب من والده سانجاي. وعندما احتضن سانجاي راج الصغير تحت جناحيه، رأى أن راج يمتلك أيضاً موهبة طبيعية في أشغال الخشب مما جعله فخوراً بابنه.

وبعد وفاة والده في عام ١٩٧٦، قرر راج استثمار مدخراته القليلة في فتح متجره الخاص للأثاث الذي أطلق عليه أسم كومار وشركاه.

مقترح العمل

تركز عمل راج في البداية على إنتاج الأثاث المنزلي الخشبي الصغير. ولكن، بعد فترة وجيزة من بدء عمله، قدم له أبن عمه سوراج (من ديفتا للأثاث) مقترح عمل، حيث طلب منه تكريس معظم وقته وانتباهه لإنتاج المغازل وأرجل الطاولات للأثاث الذي ينتجه مصنع ديفتا. وقد سمح له السعر الذي أعربت ديفتا عن استعدادها لدفعه هامش ربح أكبر مما يستطيع تحقيقه مع أي من أعماله البدوية الأخرى. ولهذا السبب وافق راج.

ولتشجيع راج على تركيز نشاطه في خدمة احتياجات التوريد لديفتا، اشترت ديفتا حصة تبلغ ١٥% في كومار. وساعد هذا الأمر كومار على شراء آلات خراطة وأدوات جديدة لتحسين كفاءة الإنتاج.

إتجاهات الصناعة

تواجه صناعة الأثاث حالياً تحديات إقتصادية. وقد شهدت كومار وشركاه نمو مطرد، إلا أنه إذا تراجع الطلب على منتجات ديفتا فإن مبيعات كومار ستتضرر. ولا يزال راج يتلقى بعض الطلبات للأثاث المصنوع حسب الطلب إلا أن ديفتا تشكل حوالي ٩٠% من تجارته.

الإنتاج

كومار وشركاه هي شركة يديرها مالكها مع حصة تبلغ ٨٥% من أسهم الشركة. وهناك اثنان من الموظفين بدوام كامل إلى جانب راج الذي اعتاد على أيام العمل الطويلة، ويعمل في معظم عطلات نهاية الأسبوع، وذلك ببساطة لمواكبة الطلبات الآتية من ديفتا.

وعلى الرغم من ذلك فإن راج نادراً ما يتواجد في الفترة الأخيرة في المكتب أو المشغل، وهو يؤدي الحد الأدنى من العمل اللازم لتلبية الطلبات، إلا أنه ليس منخراطاً كالسابق في الموافقة على أوامر الشراء وتوريد المشتريات ومسك الدفاتر، وعلى ما يبدو فإنه يتعامل مع بعض المسائل من المنزل.

وفي بداية الفترة الحالية، حصلت كومار على تمويل بنكي جديد لشراء المواد الخام اللازمة واستبدال بعض المعدات القديمة. وجاء هذا القرض مع تعهدات بنكية يستلزم الوفاء بها وإلا تم استرجاع التمويل.

ويتعامل راج مباشرة مع موظفي ديفتا في ما يخص أوامر الشراء ويسجلها في دفتر الملاحظات، قبل أن يقوم المحاسب بإصدار الفواتير وتلقي المدفوعات. وينظم راج شخصياً عملية الشحن محتقظاً بسجل لأوامر الشراء / الشحن.

ويحتفظ راج بسجلات جيدة ويحافظ على المعلومات التالية مُحدثة:-

- سجل أوامر الشراء / الشحن: تاريخ أمر الشراء والمبلغ والنوع والسعر والتاريخ المقرر وطريقة التسليم، والكمية المباعة / المشحونة وتاريخ الشحن وما إذا تم الدفع؛
- سجل المبيعات: اسم العميل وتاريخ الشحن وتفاصيل أمر الشراء (نوع المنتج والكمية ونوع الخشب والطلبات الخاصة... إلخ)، والسعر والمبلغ المدفوع؛ و
- سجل المشتريات: يفصل بين المواد وغيرها من البنود.

ويقوم راج بمطابقة سجل الشحن مع سجل المبيعات كل أسبوع لضمان عدم إهمال أي شحنات.

المحاسبة

مضى على عمل روبي مع راج كمحاسبة في كومار وشركاه أكثر من ١٠ أعوام، وهي مؤهلة جداً لهذا العمل. وتحتفظ روبي بسجلات محاسبية وتعد البيانات المالية الشهرية والسنوية. ومع ذلك، تشعر بأن راج يأخذ الخدمات التي تقدمها كأمر مفروغ منه كونه لم يمنحها زيادة على الراتب في السنوات الثلاث الماضية. ولدى روبي أبنين ترغب بإرسالهما إلى الكلية، ولكنها قلقة بشأن الطريقة التي ستمكنها من دفع رسومهما الدراسية.

الملحق (أ)

كومار وشركاه

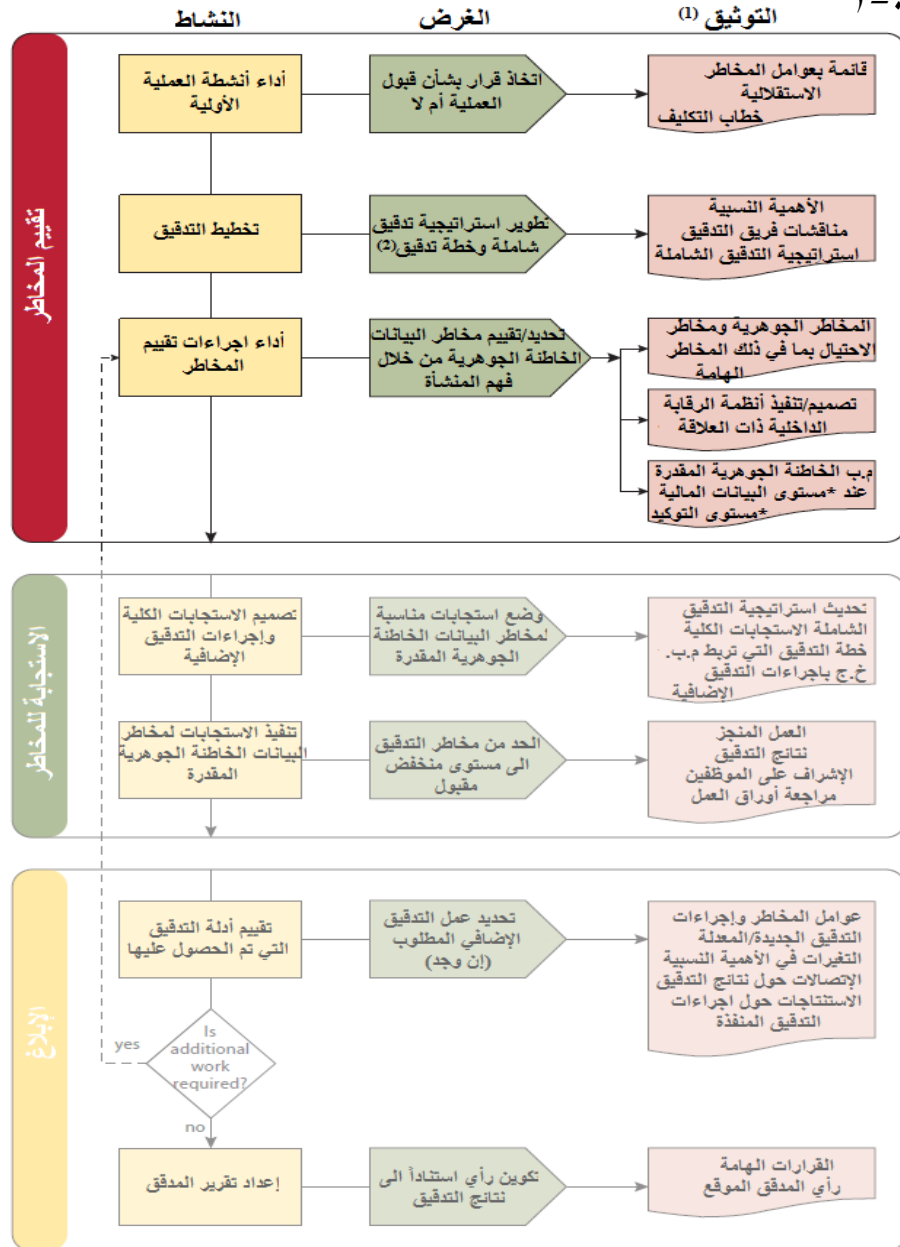
بيان الدخل الذي أعدته الإدارة

للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر			
٢٠X٢	٢٠X١	٢٠X٠	
٢٣١,٥٤٠ يورو	٢٦٣,٤٣٠ يورو	٢١٢,٨١٨	المبيعات
١١٨,٦٠٠	١٢٢,٧٣٢	١٠٠,٢٢٠	تكلفة البضائع المباعة
١١٢,٩٤٠	١٤٠,٦٩٨	١١٢,٥٩٨	الربح الإجمالي
١٣,٠٠٢	١٩,٤٥٠	١٢,٨٩٠	تكاليف التوزيع
٧١,٥٣٢	٩١,٣١٨	٦٨,١٠١	نفقات إدارية
٦,٤٨٠	٠	٠	فوائد وعمولات مدينة
١١,٥٤١	٦,٨٧١	٥,٠٢٠	الإستهلاك
١٠٢,٥٥٥	١١٧,٦٣٩	٨٦,٠١١	
١٠,٣٨٥	٢٣,٠٥٩	٢٦,٥٨٧	الأرباح قبل الضرائب
٥,٧٦٥	٦,٤٢٠	٨,٩٨٨	ضرائب الدخل
٤,٦٢٠ يورو	١٦,٦٣٩ يورو	١٧,٥٩٩ يورو	الدخل الصافي

الملحق (ب)
كومار وشركاه،
الميزانية العمومية التي أعدتها الإدارة

كما في ٣١ ديسمبر			
٢٠X٠	٢٠X١	٢٠X٢	
			الأصول
			الأصول المتداولة
٦,٤٥٥ يورو	١٠,٨٢٢ يورو	١,٢٥٥ يورو	النقد وما في حكمه
٣٤,١٠٠	٦٥,١١٠	٦٧,٧٥٠	الذمم المدينة
٦٩,٧٠٧	١١٠,٨٠٦	١٥٦,٤٦٨	المخزونات
١٢,٦٠٧	١٥,٤٤٥	٣٤,٦١٣	المصاريف المدفوعة مسبقاً
			وأخرى
٥٣,١٦٢	٩١,٣٧٧	١٠٣,٦١٨	
			الأصول غير المتداولة
٢٠,٢١٦	٢٢,٤٦٨	٥٤,٤٣٠	الممتلكات والمصانع والمعدات
٧٣,٣٧٨ يورو	١١٣,٨٤٥ يورو	١٥٨,٠٤٨ يورو	
			حقوق المساهمين والإلتزامات
			الإلتزامات المتداولة
٣٦,٥٠٠ يورو	٤٨,٨٢٠ يورو	٥٣,١٠٠ يورو	التجارة والذمم الأخرى
.	.	٤٠٠٠	الحصة المتداولة للقروض
			المحققة لفائدة
٣٦,٥٠٠	٤٨,٨٢٠	٥٧,١٠٠	
			الإلتزامات غير المتداولة
.	.	٣١,٠٠٠	القروض المحققة لفائدة
			رأس المال والإحتياطيات
١٠,٥٨٠	١٠,٥٨٠	١٠,٥٨٠	رأس المال المدفوع
٢٦,٢٩٨	٥٤,٤٤٥	٥٩,٣٦٨	الأرباح المتراكمة
٧٣,٣٧٨ يورو	١١٣,٨٤٥ يورو	١٥٨,٠٤٨ يورو	

٣. تقييم المخاطر - لمحة عامة



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.

لأغراض هذا الدليل تم تقسيم نهج التدقيق إلى ثلاث مراحل مختلفة- تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر والإبلاغ. ويلخص الشكل في الصفحة السابقة الأنشطة الرئيسية في مرحلة مخاطر التقييم، جنباً إلى جنب مع الغرض منها والوثائق الناتجة عن ذلك. وترد المعلومات الإضافية عن كل من هذه الأنشطة في الفصول اللاحقة.

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

ويوضح الشكل أدناه طريقة أكثر سهولة لوصف العناصر الثلاثة.

التوضيح ٣-٠٢



* "الحدث" هو ببساطة عامل مخاطرة تجارية أو احتيال (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.

يحدد التوضيح ٣-٠٢ الأسباب التي تؤدي إلى إجراء المدقق لتقييم أولي للمخاطر قبل قبول المشاركة في التدقيق والموافقة على الشروط مع العميل (وإجراء تقييم مستمر للمخاطر أثناء عملية التدقيق). ويشير إدراج مكون الإبلاغ إلى أن المدقق سيستخدم تقييم المخاطر ليضع في اعتباره نوع رأي التدقيق أو التقرير الملائم. ويشمل ذلك على الأرجح نظرة مبدئية عما إذا كان سيتم أو لن يتم الإبلاغ عن مسائل التدقيق الأساسية (سواء كان ذلك مطلوباً أو بصورة طوعية). على سبيل المثال، في الحالات التي لا يكون الإبلاغ عن مسائل التدقيق الأساسية مطلوباً فيها، قد يشير تقييم المخاطر إلى عدد من المخاطر بحيث يمكن للمدقق أن يتخذ قراراً بأن الإبلاغ عن مسائل التدقيق الأساسية سيكون خياراً يستحق النظر فيه بمجرد بدء المدقق في التدقيق. وفي هذه المرحلة، ستكون هناك على الأرجح مناقشات مع العميل. علاوة على ذلك، ستتم مناقشة محتوى التقرير في خطاب التعاقد وذلك في الفصل التالي.

وترد الخطوات الرئيسية التي تنطوي عليها مرحلة تدقيق تقييم المخاطر في التوضيح التالي، وفقاً لمدى تطبيقها في العادة.

التوضيح ٣-٠٣



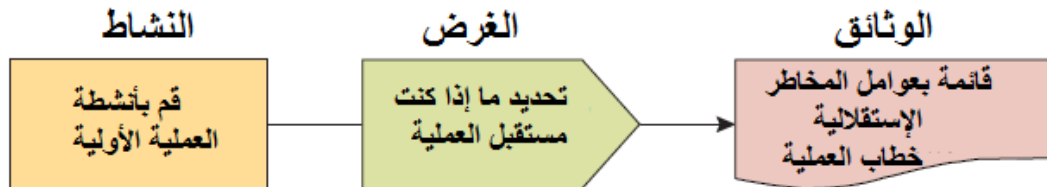
والمفاهيم الأساسية التي يتم تناولها في مرحلة تقييم المخاطر مبيته أدناه:-

المفاهيم الأساسية في مرحلة تقييم المخاطر	المجلد والفصول
الرقابة الداخلية	المجلد ١ - ٥
توكيدات البيانات المالية	المجلد ١ - ٦
الأهمية ومخاطر التدقيق	المجلد ١ - ٧
إجراءات تقييم المخاطر	المجلد ١ - ٨

٤. قبول أو الإستمرار بالعملية

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية / المعيار الدولي لرقابة الجودة ١ ذات العلاقة
٢١٠، ٢٢٠، ٣٠٠، المعيار الدولي للرقابة على الجودة ١	إرشادات حول الإجراءات المطلوبة ل: • تحديد وتقييم عوامل المخاطر ذات العلاقة بقرار قبول عملية التدقيق أو رفضها. • الإتفاق على شروط العملية وتوثيقها.

التوضيح ٤-٠-١



التوضيح ٤. ٢-٠

والخطوات الرئيسية في قبول/ إستمرارية العملية موضحة أدناه.



رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ٣	هدف المدقق هو قبول/ إستمرارية عملية التدقيق فقط إذا تم الإتفاق على الأساس الذي سيتم من خلاله القيام بذلك عبر:- (أ) تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة للتدقيق متوفرة؟ (ب) التأكيد بأن هناك تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند الاقتضاء، مع أولئك المكلفين بالحوكمة حول شروط عملية التدقيق.
رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية / المعايير الدولية للرقابة على الجودة ١
المعيار الدولي للرقابة على الجودة ١ الفقرة ٢٦	تقوم الشركة بوضع سياسات وإجراءات تتعلق بقبول وإستمرار العلاقات مع العملاء والعمليات المحددة، وتكون مصممة لتزويد الشركة بتأكيدات معقولة من أنها سوف تقبل أو تستمر في العلاقات والعمليات التي تكون فيها الشركة:- (أ) مؤهلة لأداء العملية وتمتلك الإمكانيات، بما في ذلك الوقت والموارد؛ (المراجع: الفقرة ١١٨، ١٢٣). (ب) قادرة على الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة؛ و (ج) أخذت نزاهة العميل بعين الاعتبار، وليس لديها معلومات من شأنها أن تؤدي إلى الإستنتاج بأن العميل يفتقر إلى النزاهة. (المراجع: الفقرة ١١٩-١٢٠، ١٢٣)
المعيار الدولي للرقابة على الجودة ١ الفقرة ٢٧	تتطلب مثل هذه السياسات والإجراءات ما يلي:- (أ) حصول الشركة على المعلومات التي تراها ضرورية في الظروف السابقة لقبول التعامل مع عميل جديد وعند اتخاذ قرار بإستمرار العملية القائمة وعند النظر في عملية جديدة مع عميل قائم (المراجع: الفقرة ١٢١، ١٢٣). (ب) إذا تم تحديد تضارب محتمل في المصالح يتعلق بقبول العملية من عميل جديد أو قائم، للشركة حق تحديد ما إذا كان من المناسب قبول تلك العملية. (ج) إذا تم تحديد المسائل وقررت الشركة قبول/ الإستمرار بالعلاقة مع العميل أو بعملية محددة، يتعين على الشركة توثيق كيف تم حل تلك المسائل.
المعيار الدولي للرقابة على الجودة ١ الفقرة ٢٨	تقوم الشركة بوضع سياسات وإجراءات تتعلق بالإستمرار في عملية ما والعلاقة بالعميل، بحيث تتناول الظروف التي تحصل فيها الشركة على معلومات كان من شأنها رفض الشركة للعملية لو توفرت تلك المعلومات في وقت سابق. ومثل هذه السياسات والإجراءات ستأخذ بالاعتبار ما يلي:- (أ) المسؤوليات المهنية والقانونية التي تنطبق على تلك الظروف، بما في ذلك ما إذا كانت الشركة ملزمة

بإبلاغ الأشخاص الذي قاموا بالتعيين أو حتى إبلاغ السلطات التنظيمية في بعض الحالات. (ب) احتمالية الإنسحاب من العملية أو من العملية والعلاقة مع العميل على حد سواء. (المرجع: الفقرات ١٢٢-١٢٣)	
لأغراض معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلح التالي المعنى المخصص إزاءه أدناه:- الشروط المسبقة للتدقيق- استخدام الإدارة لإطار إعداد التقارير المالية المقبول عند إعداد البيانات المالية، وموافقة الإدارة، وعند الاقتضاء، أولئك المكلفين بالحوكمة، على الفرضية التي تم التدقيق على أساسها.	معياري التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ٤
يجب أن يكون شريك العملية راضياً عن إتباع الإجراءات المناسبة فيما يتعلق بقبول العلاقات مع العملاء وعمليات التدقيق أو إستمرارها، كما يحدد شريك العملية مدى كون الإستنتاجات التي تم التوصل لها في هذا الصدد مناسبة. (المرجع: الفقرات ١٨-١٩)	معياري التدقيق الدولي ٢٢٠ الفقرة ١٢
يقوم المدقق بالأنشطة التالية قبل المباشرة بالتدقيق الأولى:- (أ) تنفيذ الإجراءات المطلوبة في معياري التدقيق الدولي ٢٢٠ فيما يتعلق بقبول علاقة العميل وعمليات التدقيق المحددة. (ب) التواصل مع المدقق السابق في حال كان هناك تغيير في مدققي الحسابات، بما يتوافق مع المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة. (المرجع: الفقرة ١٢٠)	معياري التدقيق الدولي ٢٢٠ الفقرة ١٣

١.٤ لمحة عامة

أحد أهم القرارات التي يمكن أن تتخذها الشركة هو تحديد أي العمليات سيكون لها موضع قبول أو أي علاقات مع العملاء سيجري الاحتفاظ بها. ويمكن لقرار ضعيف من هذا النوع أن يتسبب بهدر الوقت وأتعاب غير مدفوعة، وإجهاد إضافي للشركاء والموظفين وخسارة السمعة، والأسوأ من ذلك كله، الدعاوى القضائية المحتملة.

وتستلزم المعايير الدولية للرقابة على الجودة ١ ومعايير التدقيق الدولية من الشركات تطوير إجراءاتها للرقابة على الجودة بالنسبة لقبول العميل وسياسات الاحتفاظ وتنفيذ تلك الإجراءات وتوثيقها. ومن الناحية المثالية، ينبغي أن تتصدى هذه السياسات والإجراءات لمستوى المخاطرة (تحمل المخاطرة) وخصائص العميل (مثل نزاهة إدارية ضعيفة أو صناعة عالية المخاطر أو شركة مساهمة عامة) والتي لن تكون مقبولة من الشركة.

وقبل أن تقرر الشركة قبول العملية أو الإستمرار بها ، يكون المدقق مطالباً بما يلي:-

- تحديد قبوله لإطار إعداد التقارير المالية المقترح؛
- تقييم ما إذا كانت الشركة قادرة على الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة؛
- الحصول على موافقة الإدارة بإقرارها وإدراكها لمسؤوليته عن:-
 - إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.
 - الرقابة الداخلية التي تجدها الإدارة ضرورية لتمكين إعداد بيانات مالية خالية من أخطاء جوهرية، سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ.
 - تزويد المدقق بوسيلة وصول إلى جميع المعلومات ذات العلاقة وأية معلومات إضافية قد يطلبها، بالإضافة إلى الوصول غير المقيد إلى الأشخاص ضمن المنشأة ممن يرى المدقق ضرورة الحصول على أدلة تدقيق منهم.
- تنفيذ إجراءات قبول العملية أو الإستمرار بها. ومن شأن هذه الإجراءات أن تكون مشابهة لإجراءات تقييم المخاطر الواردة في المجلد ١، الفصل ٨. ويمكن استخدام النتائج (على افتراض قبول العملية) في وقت لاحق كجزء من تقييم المخاطر.

تساعد التقييمات الأولية واللاحقة لمخاطر العملية على ضمان أن الشركة:-

- مستقلة ولا وجود لتضارب في المصالح فيها؛
- مؤهلة لأداء العمل بوجود الموارد المطلوبة وتوفر الوقت؛
- على استعداد لقبول المخاطر التي تنطوي عليها عملية التدقيق. وهذا قد يشمل تقييماً لنزاهة الإدارة ومواقفها تجاه الرقابة الداخلية واتجاهات الصناعة وتوافر أدلة التدقيق المناسبة، وعوامل أخرى مثل قدرة العميل على دفع الرسوم المترتبة؛

- ليست على علم بأي معلومات جديدة عن عميل قائم من شأنها أن تكون سبباً في تراجع الشركة عن العملية لو كانت معروفة سابقاً؛ و
- ليس على علم بأية معلومات جديدة عن عميل حالي والتي كان من الممكن أن تؤدي إلى رفض الشركة للمشاركة في التدقيق إذا كانت قد عرفت تلك المعلومات قبل ذلك.

قد يشتمل تقييم مخاطر الالتزام على تقييم نزاهة الإدارة والمواقف إزاء الرقابة الداخلية، وتوجهات الصناعة، وتوفر دليل التدقيق الملائم، وغير ذلك من العوامل مثل قدرة العميل على دفع الرسوم المطلوبة.

نقطة للتأمل

من بين المنشآت التي تتطلب التدقيق قد يكون هناك بعض المنشآت الصغيرة جداً التي يديرها المدير المالك، وتطبق فيها رقابة توثيقية رسمية قليلة (إن وجدت أصلاً)، وبالتالي يمكن حدوث تجاوز فيها في كل شيء تقريباً. وفي هذه الحالات، يتحتم على المدقق تحديد ما إذا كان الافتقار لأنشطة الرقابة أو غيرها من مكونات الرقابة يجعل من المستحيل الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة. وإذا كان الأمر كذلك، فإن المدقق سيمارس التقدير المهني لتحديد ما إذا كان ينبغي رفض العملية أو تقديم رأي معدل.

وتشمل العوامل الواجب أخذها في الاعتبار ما يلي:-

- بيئة الرقابة للمنشأة. على سبيل المثال: هل المدير المالك جدير بالثقة، مؤهل، وهل لديه موقف جيد تجاه الرقابة الداخلية؟
- هل من الممكن تطوير استجابة شاملة وإجراءات تدقيق إضافية من شأنها أن تستجيب بشكل مناسب لعوامل المخاطر المقيمة؟ فعلى سبيل المثال، هل يمكن استخدام الإجراءات الجوهرية لتحديد ما إذا كان يتم تسجيل جميع الإيرادات والمطلوبات في السجلات المحاسبية؟

٢. ٤ قبول العملية

الخطوة الأولى في عملية قبول أو استمرار العميل هي تقييم قدرة شركة التدقيق على أداء العملية والمخاطر التي تنطوي عليها. ويبين التوضيح التالي بعض الخطوط المحتملة للاستعلام.

التوضيح ٢. ٤ - ١

تأمل	خط الاستعلام
متطلبات الرقابة على الجودة للشركة	• ما هي السياسات والإجراءات المطبقة لتوفير تأكيد معقول بأن الشركة ستقبل أو تستمر بالعلاقات التي:- • يمكن فيها للشركة الامتثال مع متطلبات معايير التدقيق الدولية؛ و • تكون فيها المخاطر التي تنطوي عليها العملية ضمن حدود تحمل الشركة للمخاطر.
ما طبيعة العمل المطلوب؟	• ما هي طبيعة التدقيق ونطاقه؟ • أي إطار محاسبي سيتم استخدامه؟ • كيف سيتم استخدام تقرير المدقق والبيانات المالية؟ • متى هو الموعد النهائي (إن وجد) لإنهاء التدقيق؟
هل تمتلك الشركة ما يلزم من كفاءة وموارد ووقت؟	• هل تمتلك الشركة ما يكفي من الموظفين ذوي الكفاءة والقدرات اللازمة؟ • هل لدى الموظفين الذين وقع عليهم الاختيار:- • المعرفة بالصناعات أو المواضيع ذات العلاقة، • خبرة بالمتطلبات التنظيمية أو شروط كتابة التقارير ذات العلاقة، أو • القدرة على اكتساب المهارات والمعارف اللازمة بفعالية؟ • هل الخبراء متوفرين إذا دعت الحاجة لهم؟ • هل هناك موظفين مؤهلين لأداء مراجعة رقابة جودة العملية إذا اقتضى الأمر؟ • هل يمكن للشركة والموظفين المتاحين (في ضوء المتطلبات الزمنية للعملاء الآخرين) إكمال العملية في غضون المهلة المحددة لكتابة التقرير؟

• هل يمكن للشركة وفريق العملية الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ومتطلبات الاستقلالية؟ • هل تم تحديد تضارب في المصالح أو افتقار للاستقلالية أو أي تهديدات أخرى:- - هل تم اتخاذ الإجراء المناسب للقضاء على تلك التهديدات أو الحد منها إلى مستوى مقبول من خلال تطبيق الضمانات، أو - هل تم السير في خطوات للإنسحاب من العملية؟ • إذا كانت المنشأة قيد التدقيق جزء من مجموعة أكبر، قد يطلب فريق عملية المجموعة أداء بعض الأعمال المحددة على البيانات المالية لتلك المنشأة. وفي مثل هذه الحالات، يعمل فريق عملية المجموعة أولاً على فهم ما يلي:- - ما إذا كان مدقق تلك المنشأة يعي المتطلبات الأخلاقية (بما في ذلك الاستقلالية) ذات العلاقة بتدقيق المجموعة ويمثل لها بصورة جيدة، - الكفاءة المهنية لمدقق تلك المنشأة، - ما إذا كان فريق عملية المجموعة سيكون قادراً على المشاركة في عمل مدقق تلك المنشأة بالقدر اللازم للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة، - ما إذا كان مدقق تلك المنشأة يعمل في بيئة تنظيمية تشرف بنشاط على المدققين.	هل الشركة مستقلة؟
• بالنسبة للعمليات الجديدة، هل تواصلت الشركة مع المدقق السابق (على النحو الموصوف في معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ١٣) لتحديد ما إذا كان هناك أي أسباب لعدم قبول العملية؟ • هل أجرت الشركة بحثاً على الانترنت وعقدت نقاشات مع موظفي الشركة وأطراف ثالثة أخرى (مثل المصرفيين) لتحديد ما إذا كانت هناك أي أسباب تستدعي من الشركة عدم قبول العملية؟ • ما هي قيم (بيئة السلوك الأخلاقي) والأهداف المستقبلية للمنشأة؟ • ما مدى كفاءة الإدارة العليا للمنشأة وموظفيها؟ • هل هناك مسائل صعبة أو تستغرق وقتاً طويلاً يجب التصدي لها (السياسات المحاسبية أو التقديرات أو الامتثال للتشريعات...الخ)؟ • ما هي التغييرات التي طرأت هذه الفترة وكان من شأنها أن تؤثر على العملية (اتجاهات الأعمال والمبادرات أو تغييرات الموظفين أو كتابة التقارير المالية أو نظم تكنولوجيا المعلومات أو شراء/ بيع الأصول، أو الأنظمة...الخ)؟ • هل هناك مستوى عال من التدقيق العام واهتمام وسائل الإعلام؟ • هل تتمتع المنشأة بصحة مالية جيدة، وهل تمتلك القدرة على دفع الأتعاب المهنية للشركة؟ • هل ستقدم المنشأة المساعدة للشركة في الحصول على المعلومات وإعداد الجداول وتحليل الأرصدة وتوفير ملفات البيانات...الخ؟	هل المخاطر المتضمنة مقبولة؟
• هل هناك أية محددات للنطاق مثل المواعيد النهائية غير الواقعية أو عدم القدرة على الحصول على أدلة التدقيق المطلوبة؟ • هل هناك سبب من الأسباب (أو حدث جرى مؤخراً) يلقي بظلال الشك على نزاهة المالكين الرئيسيين والإدارة العليا وأولئك المكلفين بحوكمة المنشأة؟ تمنع في عمليات المنشأة، بما في ذلك الممارسات التجارية والسمعة وتاريخ أي مخالفات أخلاقية أو تنظيمية. • هل هناك أي دلائل تشير إلى احتمال تورط المنشأة في غسل الأموال أو غير ذلك من الأنشطة الإجرامية؟ • ما هي هوية الأطراف ذات العلاقة وسمعتها التجارية؟ • هل موقف الإدارة ضعيف تجاه الرقابة الداخلية وعدائي تجاه تفسير المعايير المحاسبية؟ تمنع في الثقافة الشركاتية والهيكل التنظيمي وتحمل المخاطر وتعقيد المعاملات...الخ.	هل يمكن الوثوق بالعميل؟

نقطة للتأمل

الإبلاغ عن مسائل التدقيق الأساسية

هناك أربع طرق تصبح فيها مسائل التدقيق الأساسية قابلة للتطبيق:

- عندما يكون ذلك مطلوباً بموجب المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١ بالنسبة للمنشآت المدرجة؛
- عندما تتطلب القوانين أو اللوائح المحلية ذلك؛
- بشكل طوعي بناءً على طلب العميل؛
- بشكل طوعي من قبل المدقق.

عندما يكون الإبلاغ عن مسائل التدقيق الأساسية مطلوباً أو عندما يتم ذلك طوعاً، على الأرجح سيحتاج المدقق لموارد إضافية. فقد يحتاج إلى شريك إضافي أو أن يخصص بعض كبار الموظفين وقتاً إضافياً له. هذا الأمر ضروري لأغراض التخطيط ولتوقع التكاليف ذات العلاقة.

التحقق من الخلفية

للتأكد من دقة المعلومات الواردة من المنشأة، تمعن في أي معلومات يمكن الحصول عليها من طرف ثالث للتحقق من صحة الجوانب الرئيسية لتقييم المخاطر. ويمكن لهذه الخطوة البسيطة أن تجنب المشاكل في وقت لاحق. وتشمل الأمثلة على ذلك المعلومات من مصادر مثل البيانات المالية السابقة ورديات ضريبة الدخل والتقارير الائتمانية، وربما (بعد الحصول على إذن من العملاء المحتملين) مناقشات مع المستشارين الرئيسيين مثل المصرفيين... الخ.

نقطة للتأمل

قبل الاتصال بأطراف ثالثة وجمع المعلومات حول عميل محتمل، اتخذ خطوات لضمان أن جميع الشركاء والموظفين على وعي بما يلي:-

- سياسات الشركة لحماية المعلومات السرية عن العملاء؛
- أي متطلبات تشريعية تتعلق بالخصوصية؛
- متطلبات قواعد السلوك الأخلاقي المطبقة.

وبمجرد التوصل إلى قرار قبول العملية مع العميل أو الإستمرار بها، فإن الخطوة التالية تتمثل في:-

- تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لعملية التدقيق متوفرة؛ و
- تأكيد وجود أرضية تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة (وعند الاقتضاء، أولئك المكلفين بالحوكمة) من حيث شروط عملية التدقيق.

٤. ٣. الشروط المسبقة للتدقيق

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ٦	في سبيل تحديد ما إذا كانت الشروط المسبقة لعملية تدقيق معينة متوفرة أم لا، ينبغي أن يقوم المدقق بما يلي:- (أ) تحديد ما إذا كان إطار إعداد التقارير المالية الذي سيتم تطبيقه لدى إعداد البيانات المالية مقبولا أم لا؛ (المرجع: الفقرات ١٢- ١١٠) (ب) الحصول على موافقة الإدارة على أنها تقر وتترك مسؤوليتها عن الأمور التالية:- (المرجع: الفقرات ١١- ١١٤، و ١٢١). (١) إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، بما في ذلك العرض العادل لها حيث يكون ذلك ذو علاقة؛ (المرجع: الفقرة ١٥). (٢) الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضرورياً من أجل التمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ؛ و (المرجع: الفقرات ١٦- ١٩) (٣) تزويد المدقق بما يلي:- أ. الوصول إلى كافة المعلومات التي تعلم الإدارة بأنها مرتبطة بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق وغيرها من المسائل؛ ب. المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المدقق من الإدارة لأغراض عملية التدقيق؛ و ج. وصول غير مقيد إلى الأشخاص الذين يعملون في المنشأة والذين يرى المدقق بأنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.

التوضيح ٤.٣-١

تأمل	خط الاستعلام
هل الشروط المسبقة للتدقيق متوفرة؟	هل إطار إعداد التقارير المالية (مثل ذلك للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو أي إطار محلي) المقرر تطبيقه في إعداد البيانات المالية مقبول؟ تتضمن العوامل الواجب أخذها بالاعتبار ما يلي:- • طبيعة المنشأة (تجارية، قطاع عام، غير ربحية)؛ • الغرض من البيانات المالية (احتياجات مشتركة أو لمستخدمين محددين)؛ • طبيعة البيانات المالية (مجموعة كاملة من البيانات المالية أو بيان مالي مفرد)؛ و • ما إذا ينص القانون أو النظام على إطار إعداد التقارير المالية المطبق. هل توافق الإدارة على أنها تقر وتدرك مسؤوليتها عن الأمور التالية:- • إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، بما في ذلك العرض العادل حيث يكون ذلك ذو علاقة؛ • الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضرورياً من أجل التمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ؛ • تزويد المدقق بما يلي:- - إمكانية الوصول إلى جميع المعلومات ذات العلاقة مثل السجلات، والوثائق، والمسائل الأخرى بما في ذلك المعلومات التي تم الحصول عليها من خارج الدفاتر العامة والفرعية؛ - المعلومات الإضافية التي قد يطلبها المدقق من الإدارة لأغراض عملية التدقيق (مثل إقرارات خطية)، و - وصول غير مقيد إلى الأشخاص الذين يعملون في المنشأة والذين يرى المدقق بأنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.
هل هناك قيود على النطاق؟	هل فرضت الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة أي نوع من القيود على نطاق عمل المدقق؟ وهذا يشمل المواعيد النهائية غير الواقعية أو عدم قبول موظفين معينين في الشركة لأداء العمل أو الحرمان من الوصول إلى مرافق معينة أو وثائق ذات علاقة. إذا كان مثل هذا القيد سيؤدي إلى حجب المدقق لرأيه، فينبغي على الشركة عدم قبول عملية التدقيق، إلا في حال أقتضى القانون أو النظام القيام بذلك.

في حال عدم موافقة المنشأة على أنها تقر أو تدرك مسؤوليتها على النحو المنصوص عليه في معيار التدقيق الدولي ٢١٠، ٦ (ب) أعلاه، أو كان إطار إعداد التقارير المالية غير مقبول، فيجب على المدقق رفض العملية كما هو وارد في معيار التدقيق الدولي ٢١٠، ٨، إلا في حال أقتضى القانون أو النظام القيام بذلك.

٤.٤ الإتفاق على شروط العملية

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ٧	في حال فرضت الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة قيوداً على نطاق عمل المدقق فيما يخص عملية تدقيق مقترحة بحيث يعتقد المدقق بأن هذا القيد سيؤدي إلى حجب لرأيه حول البيانات المالية، فينبغي ألا يقبل عملية مقيدة كهذه كعملية تدقيق، إلا في حال أقتضى القانون أو النظام القيام بذلك.
معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ٩	ينبغي أن يتفق المدقق مع الإدارة أو المكلفين بالحوكمة على شروط التكاليف بالتدقيق، حسبما يكون مناسباً. (المرجع: الفقرة ١٢٢)
معيار التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ١٠	مع مراعاة الفقرة ١١، ينبغي تدوين شروط عملية التدقيق المتفق عليها في خطاب عملية التدقيق أو أي شكل آخر مناسب من أشكال الإتفاقيات الخطية، وينبغي أن يشتمل على ما يلي:- (المرجع: الفقرة ٢٣-١٢٧) (أ) هدف ونطاق عملية تدقيق البيانات المالية؛ (ب) مسؤوليات المدقق؛ (ج) مسؤوليات الإدارة؛

(د) تحديد إطار إعداد التقارير المالية المطبق في إعداد البيانات المالية؛ (هـ) الإشارة إلى الشكل والمحتوى المتوقعين لأية تقارير سيصدرها المدقق. (المرجع: الفقرة ١٢٤) (و) بيان باحتمالية وجود ظروف قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه المتوقعين.	
في حال نص القانون أو النظام بتفصيل واف على شروط عملية التدقيق المشار إليها في الفقرة ١٠، فلن يحتاج المدقق إلى تدوينها في إتفاقية خطية، بل تدوين حقيقة أن هذا القانون أو النظام ينطبق وأن الإدارة تقر وتدرك مسؤولياتها الموضحة في الفقرة ٦ (ب). (المرجع: الفقرات ٢٣-٢٨، ٢٩-٣٠).	معياري التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ١١
في حال نص القانون أو النظام على مسؤوليات للإدارة مماثلة لتلك الموضحة في الفقرة ٦ (ب)، قد يرى المدقق حسب تقديره بأن القانون أو النظام يشتمل على مسؤوليات مكافئة من حيث نفاذ المفعول لتلك الموضحة في تلك الفقرة. وفيما يتعلق بتلك المسؤوليات المكافئة، قد يستخدم المدقق الصياغة المستخدمة في القانون أو النظام من أجل توضيحها في إتفاقية خطية. أما فيما يتعلق بالمسؤوليات غير المنصوص عليها في قانون أو نظام بحيث يكون مفعولها مكافئاً، فينبغي أن يُستخدم في الإتفاقية الخطية الوصف المذكور في الفقرة ٦ (ب). (المرجع: الفقرة ١٢٨).	معياري التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ١٢
في عمليات التدقيق المتكررة، ينبغي أن يُقيم المدقق ما إذا كانت الظروف تقتضي تنقيح شروط العملية، وما إذا كانت هناك حاجة إلى تذكير المنشأة بشروط التكليف القائمة. (المرجع: الفقرة ١٣٠).	معياري التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ١٣
ينبغي ألا يوافق المدقق على إجراء تغيير على شروط العملية عند عدم وجود مبرر معقول للقيام بذلك. (المرجع: الفقرات ٣١-٣٣)	معياري التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ١٤
في حال طُلب من المدقق قبل استكمال عملية التدقيق تغيير عملية التدقيق إلى عملية تنقل مستوى أقل من التأكيد، فينبغي أن يحدد ما إذا كان هناك مبرر معقول للقيام بذلك أم لا. (المرجع: الفقرات ٣٤-٣٥)	معياري التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ١٥
في حال تغيير شروط التكليف بالتدقيق، ينبغي أن يتفق المدقق والإدارة على الشروط الجديدة للعملية ويقومون بتدوينها في خطاب عملية أو شكل مناسب آخر من أشكال الإتفاقيات الخطية.	معياري التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ١٦
في حال كان المدقق غير قادر على الإتفاق على إجراء تغيير شروط العملية ولا تسمح له الإدارة بالإستمرار في عملية التدقيق الأصلية، فينبغي أن يقوم المدقق بما يلي: (أ) الانسحاب من عملية التدقيق حيث يكون ذلك ممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به؛ (ب) تحديد ما إذا كان هناك أي التزام، سواء كان التزاماً تعاقدياً أو غير ذلك، يقتضي الإبلاغ عن الظروف إلى الأطراف الآخرين، مثل أولئك المكلفين بالحوكمة أو المالكين أو الهيئات التنظيمية.	معياري التدقيق الدولي ٢١٠ الفقرة ١٧

ملاحظة: تتضمن الفقرات ١٨-٢١ من معياري التدقيق الدولي ٢١٠ بعض الاعتبارات الإضافية في قبول العملية، مثل أن تكون معايير التقارير المالية مدعومة بقانون أو نظام، أو حيث يكون إطار إعداد التقارير المالية منصوص عليه في قانون أو نظام.

ولضمان وجود تفاهم واضح بين الإدارة والمدقق على شروط العملية، يتم إعداد خطاب العملية (التكليف) (أو أي شكل آخر مناسب من أشكال الإتفاقيات الخطية) والإتفاق عليه مع ممثل الإدارة العليا المكلف. ولتجنب أي احتمال لسوء تفاهم، يجب الإتفاق على صيغة نهائية للخطاب وتوقيعه قبل البدء بعملية التدقيق.

وحتى في البلدان التي يحدد فيها هدف العملية ونطاقها والالتزامات المطلوبة بموجب القانون، قد يكون من المفيد وجود خطاب للعملية لتعريف العملاء بأدوارهم ومسؤولياتهم المحددة.

وتبين مواد دراسة الحالة التي تتبع مثال على خطاب العملية استناداً إلى المثال الوارد في معياري التدقيق الدولي ٢١٠.

ويتناول خطاب العملية المسائل الواردة أدناه.

التوضيح ٤.٤-١

الشروط	الوصف
الهدف، الإطار المحاسبي، النطاق، شكل تقرير المدقق الناتج عن تدقيق البيانات المالية	- الإطار المحاسبي الذي سيتم استخدامه. - الهدف من تدقيق البيانات المالية والشكل المتوقع لتقرير المدقق أو أي شكل آخر من أشكال التبليغ. - بالإضافة إلى الظروف التي قد يختلف فيها التقرير عن شكله ومحتواه المقررين. - نطاق التدقيق، بما في ذلك الرجوع إلى التشريعات والأنظمة ومعايير التدقيق الدولية وبيانات السلوك الأخلاقي والبيانات الأخرى الخاصة بالهيئات المهنية المعمول بها التي يلتزم بها المدقق. - الأطراف الأخرى الواجب إعداد التقرير لها (الهيئات التنظيمية على سبيل المثال).
مسؤوليات المدقق	- القيام بالتدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية. - إجراء أية متطلبات أو اتخاذ أية قرارات طوعية لإيصال مسائل التدقيق الأساسية في تقرير المدقق وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠١، عندما تقتضي الضرورة. - حقيقة أنه نتيجة للقيود المتأصلة المفروضة على عملية التدقيق، إلى جانب القيود الكامنة على الرقابة الداخلية، هناك مخاطرة لا يمكن تجنبها تتمثل في وجود بعض الأخطاء الجوهرية التي قد لا يتم اكتشافها، رغم تخطيط وأداء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.
مسؤوليات الإدارة	- إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، ولتصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة مناسباً لتمكين إعداد البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ؛ - قبول شروط العملية على النحو المنصوص عليه في خطاب العملية؛ - تزويد الوصول غير المقيد إلى أي سجلات ووثائق ومعلومات أخرى مرتبطة بالتدقيق؛ - تزويد الوصول غير المقيد للأشخاص داخل المنشأة. - تأكيد توقعات المدقق بتلقي تأكيد خطي من الإدارة فيما يتعلق بالعمليات التي تم إجراؤها فيما يتعلق بعملية التدقيق. - موافقة الإدارة على إعلام المدقق بالوقائع التي من شأنها التأثير على البيانات المالية، والتي قد تصبح الإدارة على علم بها خلال الفترة ما بين تاريخ تقرير المدقق وتاريخ صدور البيانات المالية. - موافقة الإدارة على إتاحة مسودة البيانات المالية للمدقق، بما في ذلك جميع المعلومات ذات العلاقة بإعداد البيانات المالية، سواء تم الحصول عليها من داخل أو خارج الدفاتر العامة والفرعية (وبما في ذلك جميع المعلومات ذات العلاقة بإعداد الإفصاحات)، وأية معلومات أخرى تهدف المنشأة إلى إصدارها، وذلك في وقت يسمح للمدقق بإكمال التدقيق وفقاً للجدول الزمني المقترح.

والمسائل الأخرى التي يمكن إدراجها في خطاب الارتباط مبينة أدناه.

التوضيح ٤.٤-٢

الشروط	الوصف
أمر التدقيق الرئيسية	حتى إن لم يكن إيصال مسائل التدقيق الأساسية مطلوباً، قد يكون من المفيد أن تتم الإشارة في شروط التدقيق إلى احتمالية إيصال مسائل التدقيق الأساسية من خلال تقرير المدقق. وفي بعض دوائر الاختصاص، قد تكون تلك الإشارة ضرورية ببساطة من أجل الاحتفاظ بإمكانية إيصال تلك المسائل.

كيف سيجري التدقيق، أي حل لنزاعات الأنظمة، ترتيبات الأتعاب	الإشارة للترتيبات التالية:- • تخطيط وأداء التدقيق، بما في ذلك تكوين فريق التدقيق وتفاصيل أي مسودات للبيانات المالية أو غيرها من أوراق العمل (إن وجدت) التي يتوجب على العميل إعدادها، جنباً إلى جنب مع التواريخ المطلوبة من جانب المدقق لتسليمها؛ • إشراك المدققين والخبراء الآخرين؛ • إشراك المدقق السابق، إن وجد، في ما يتعلق بفتح الأرصدة؛ و • مسائل أخرى:- - أي قيود على مسؤولية المدقق حيثما تتوفر إمكانية لذلك، - الأساس الذي يتم احتساب الأتعاب بناء عليه وأية ترتيبات لإصدار الفواتير، - أي التزامات من جانب الشركة لتقديم أوراق عمل التدقيق لأطراف أخرى، و - الإشارة إلى أية إتفاقات أخرى بين المدقق والعميل، أو خطابات أو تقارير أخرى يتوقع المدقق إصدارها للعميل، ويؤكد العميل شروط العملية من خلال إقراره باستلام خطاب العملية.
--	--

تحديث خطاب العملية (التكليف)

عند عدم حدوث تغييرات يكون المدقق مطالباً بتقييم ما إذا كانت هناك حاجة لتذكير المنشأة بالشروط القائمة لعملية التدقيق. ويجوز إعادة تأكيد شروط العملية وقت إعادة تعيين المدقق دون الحاجة للحصول على خطاب جديد في كل عام.

وهناك حاجة لإعادة النظر في خطاب العملية عندما تتغير الظروف. ومن الأمور التي قد تشكل تغيير في الظروف ما يلي:-

- أية شروط تمت مراجعتها أو أية شروط خاصة متعلقة بالعمل على التدقيق، مثل الإبلاغ عن مسائل التدقيق الأساسية إذا لم يكن ذلك هو الوضع في السابق.
- تغيير حديث في الإدارة العليا؛
- تغيير جوهري في طبيعة عمل المنشأة وحجمه؛
- تغيير في المتطلبات القانونية أو التنظيمية؛
- تغيير في إطار إعداد التقارير المالية المطبق في إعداد البيانات المالية؛
- تغيير في شروط الإبلاغ الأخرى؛ و
- بعض الدلائل على أن الإدارة تسيء فهم الهدف من التدقيق ونطاقه.

التغيير في شروط عملية التدقيق

إذا طلبت الإدارة إجراء تغييرات على شروط عملية التدقيق، ينظر المدقق في ما إذا كان هناك مبرر معقول لهذا الطلب، وأثار ذلك على نطاق عملية التدقيق. ويمكن أن يشمل المبرر المعقول تغيير ظروف العميل أو سوء فهم العميل لطبيعة الخدمة المطلوبة أساساً.

ولا يعتبر التغيير معقولاً إذا كان بدافع مسائل أثرت أثناء عملية التدقيق. ويمكن أن يشمل ذلك معلومات التدقيق التي لا تمثل إقرارات الإدارة، أو عدم القدرة على الحصول على بعض معلومات التدقيق (والذي من شأنه أن يقيد بشكل فعال من نطاق التدقيق)، أو توفر الدليل على أن المعلومات غير مرضية.

ومثال على ذلك عندما يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالذمم المدينة، وتطلب المنشأة تغيير عملية التدقيق إلى عملية مراجعة من أجل تجنب تكوين رأي غير مؤهل أو حجب رأي ما.

إذا كان التغيير في الشروط معقول، يجب الحصول على خطاب منقح للعملية أو أي شكل آخر مناسب من أشكال الإتفاقيات الخطية. أما إذا كان المدقق غير قادر على الموافقة على التغيير المقترح في الشروط ولا تسمح له الإدارة بالإستمرار في عملية التدقيق الأصلية فينبغي عليه ما يلي:

- الإنسحاب من عملية التدقيق حيث يكون ذلك ممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به؛ و

- تحديد ما إذا كان هناك أي التزام، سواء كان التزاماً تعاقدياً أو غير ذلك، يقتضي الإبلاغ عن الظروف إلى الأطراف الأخرى، مثل أولئك المكلفين بالحوكمة أو المالكين أو الهيئات التنظيمية.

٥.٤ دراسات الحالة - قبول أو الإستمرار مع العمل

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢ - مقدمة لدراسات الحالة.

ملاحظة: بشكل عام، تم إتباع نهج أكثر تنظيماً (مثل قوائم المراجعة...الخ) لتوثيق أدلة التدقيق لديفتا للأثاث، وإتباع نهج أقل تنظيماً (استخدام المذكرات...الخ) لكومار وشركاه. والهدف من هذا ببساطة هو توضيح الوسائل المختلفة للتوثيق. وهذا لن يمنع من استخدام المذكرات في تدقيق حسابات ديفتا أو قوائم المراجعة في تدقيق حسابات كومار وشركاه. وخيار كيفية التوثيق بالامتثال لمعايير التدقيق الدولية ما هو إلا مسألة تقدير مهني ينبغي من الناحية المثالية مناقشته خلال مرحلة التخطيط للتدقيق.

وعلى افتراض أن عملية التدقيق هذه قائمة على أساس مستمر، فإن الشريك أو المدير الأعلى في شركة التدقيق سيقوم ببعض الاستعلامات لتحديد وتقييم عوامل المخاطر الجديدة أو المنقحة ذات العلاقة باتخاذ قرار الإستمرار في عملية التدقيق. وتشمل هذه الاستعلامات ما يلي:-

دراسة الحالة أ- ديفتا للأثاث

قبول العميل والإستمرار

يمكن استخدام استبيان مشابه لما يلي أدناه:-

هل تم تلبية الشروط المسبقة للتدقيق؟	سيتم إعداد البيانات المالية لديفتا من جانب الإدارة باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. تم توقيع خطاب العملية وأقرت الإدارة بمسؤوليتها عن:- - إتاحة جميع المعلومات حسبما هو مطلوب. - تزويد الوصول غير المقيد للموظفين. - الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضروريا من أجل التمكين من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ
هل تم إتباع متطلبات القبول/ الإستمرار في دليل رقابة الجودة للشركة؟	نعم. أنظر السياسات (س) و(ص) في دليل الرقابة على الجودة الخاص بنا.
هل هناك أي تغييرات على الشروط المرجعية أو المتطلبات لعملية التدقيق؟	لا
هل هناك أي مسائل تتعلق بالاستقلالية أو تضارب في المصالح؟	المسائل التي تم ملاحظتها تمثلت فقط في أن واحداً من موظفينا قام بشراء الكثير من أثاث غرفة النوم من ديفتا ودفع السعر المعلن في الكتالوج. ولا تعتبر هذه الحادثة تهديداً لاستقلاليتنا.
أي ظروف قد تلقي بظلال الشك على نزاهة العميل المالك؟	لا. ومع ذلك، تعرضت بارفين (ابنة المستشار التجاري للعميل) لبعض الشائعات السلبية في يوليو. فقد كانت مستشارة في صفقة أرض تم فيها اتهام مسؤولي الحوكمة بتلقي رشاوى من مستثمريها. وقد تم التطرق لهذه المسألة أيضا في قائمتنا المتعلقة بعوامل مخاطر التدقيق.
هل هناك مجالات تستدعي توفر المعرفة المتخصصة؟	نعم. سنستعين بديفيد (المختص في مجال تكنولوجيا المعلومات) لاستعراض أنظمة الرقابة على مبيعات الانترنت.
هل يتوفر لدى الشركة الوقت والكفاءة والموارد لإنجاز العملية وفقاً للمعايير المهنية وتلك للشركة؟	نعم. أنظر الميزانية المقررة.
هل هناك أي مسائل حددتها عمليات التدقيق السابقة لهذه المنشأة ويلزم التصدي لها؟	الحاجة لاستعراض أنظمة الرقابة العامة على تكنولوجيا المعلومات في ضوء قرار قبول المبيعات عبر الانترنت.
هل هناك أي ظروف جديدة تزيد من مخاطر العملية؟	لا. لدى الإدارة موقف جيد تجاه الرقابة الداخلية.
هل بإمكان العميل الإستمرار بدفع أتعابنا؟	نعم.

الإستنتاج

التقييم الشامل لمخاطر العملية = منخفضة

علينا أن نستمر مع هذا العميل.

سانع جون لي

جامل وودويند ووينغ المحدودة

غستون، كيب تاون، الأراضي المتحدة ١٢٣-٥٣٠٠٤



١٥ أكتوبر ٢٠٢٢

السيد سوراغ ديفتا، المدير المفوض

شركة ديفتا للأثاث.

٢٢٥٥ الشارع الغربي

شمال كيب تاون

الأراضي المتحدة

١٢٣-٥٠٢١٤

عزيزي السيد ديفتا:-

أهداف ونطاق التدقيق

تقدمتم بطلب لنقوم بتدقيق البيانات المالية لشركة ديفتا فرننتشر، والتي تشمل بيان المركز المالي (الميزانية) كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢، وبيان الدخل، وبيان التغيير في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في التاريخ المذكور أعلاه، علاوة على الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية الهامة. يسعدنا تأكيد قبولنا وفهمنا لهذا التدقيق من خلال هذا الخطاب. سنتولى إجراء التدقيق بهدف إبداء رأي في البيانات المالية.

وأهداف تدقيقنا للبيانات المالية هي الحصول على تأكيدات معقولة عما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء المادية، سواء الناتجة عن الاحتيال أو عن الخطأ، علاوة على إصدار تقرير مدقق يشمل أو يبدي رأياً في البيانات المالية. والتأكيد المعقول هو مستوى مرتفع من التأكيد، ولكنه ليس ضماناً بأن التدقيق الذي تم وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق سيكتشف جميع الأخطاء المادية حال وجودها. وقد تنتج الأخطاء عن الاحتيال أو الخطأ ويتم اعتبارها مادية إذا كان من الممكن، بشكل فردي أو مجمع، أن تؤثر بشكل معقول على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون بناءً على هذه البيانات المالية.

مسؤولياتنا

سنجري هذا التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق. تتطلب تلك المعايير امتثالنا للمتطلبات الأخلاقية. وكجزء من عملية التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق، نمارس التقدير المهني ونحتفظ بالتشكك المهني ونضطلع أيضاً بما يلي:

- تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء المادية في البيانات المالية، سواء الناتجة عن الاحتيال أو الخطأ، وتصميم وإجراء إجراءات التدقيق استجابة لتلك المخاطر، والحصول على دليل تدقيق يكون كافٍ وملائم بحيث يمكن الاعتماد عليه كأساس لرأي. ومخاطر عدم اكتشاف الأخطاء الناتجة عن الاحتيال هي أعلى من مخاطر عدم اكتشاف الأخطاء الناتجة عن الخطأ، حيث إن الاحتيال قد يشمل التواطؤ، أو التزوير، أو الحذف المتعمد، أو التحريف، أو تجاوز الرقابة الداخلية.
- فهم للرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق وذلك لتصميم إجراءات تدقيق ملائمة للظروف، ولكن ليس بغرض إبداء الرأي بشأن فاعلية الرقابة الداخلية في المنشأة.^١ ومع ذلك، سنوصل إليكم كتابياً ما يتعلق بأية نواحي قصور هامة في الرقابة الداخلية المتعلقة بتدقيق البيانات المالية والتي قمنا بتحديد أثناء التدقيق.
- تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة ومعقولة التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة التي تقوم بها الإدارة.
- استخلاص النتائج بشأن ملائمة استخدام الإدارة لمبدأ الاستمرارية المحاسبية، واستناداً إلى دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، تقييم إذا كان هناك تشكك مادي متعلق بالظروف والأحداث التي قد تلقي بشكوك هامة حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة. وإذا خالصنا إلى وجود تشكك مادي، فمن المطلوب منا أن نلفت الانتباه من خلال تقرير المدقق الخاص بنا إلى الإفصاحات ذات العلاقة في البيانات المالية أو، في حال كانت تلك الإفصاحات غير كافية، فمن المطلوب أن نعدل رأي. وتستند النتائج التي

^١ سيتم تعديل هذا التأكيد، حسب الاقتضاء، في الحالات التي يكون فيها المدقق مسؤول أيضاً عن إبداء رأي بشأن فاعلية الرقابة الداخلية فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية.

توصلنا إليها على دليل التدقيق الذي حصلنا عليه حتى تاريخ تقرير المدقق. ومع ذلك، قد تؤدي الظروف أو الأحداث المستقبلية إلى توقف المنشأة عن العمل باعتبارها منشأة مستمرة.

- تقييم العرض، والهيكل، والمحتوى الشامل للبيانات المالية، بما في ذلك الإفصاحات، وإذا ما كانت البيانات المالية تعرض المعاملات والأحداث الأساسية بأسلوب يحقق العرض العادل.

ونتيجة للقيود المتأصلة على عملية تدقيق ما، إلى جانب القيود المتأصلة على الرقابة الداخلية، هناك مخاطر لا يمكن تجنبها تتمثل في وجود بعض مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي لا يمكن اكتشافها، رغم تخطيط عملية التدقيق بالشكل المناسب وأدائها وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.

وما لم تواجهنا صعوبات غير متوقعة، سيكون تقريرنا إلى حد كبير بالشكل التالي:-

لم يتم إعادة إصدار شكل ومحتوى تقرير المدقق.]

قد يحتاج شكل ومحتوى تقريرنا إلى تعديل في ضوء نتائج عملية التدقيق.

مسؤولية الإدارة

سيتم إجراء عملية التدقيق على أساس أن الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة يقرون ويدركون مسؤوليتهم عن الأمور التالية:-

- إعداد البيانات المالية وعرضها العادل وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- الرقابة الداخلية حسبما تراه الإدارة ضرورياً للتمكن من إعداد بيانات مالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ؛
- تزويدنا بما يلي:-

- الوصول إلى كافة المعلومات التي تعلم الإدارة بأنها مرتبطة بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق والمسائل الأخرى؛
 - المعلومات الإضافية التي قد نطلبها من الإدارة لهدف عملية التدقيق؛ و
 - وصول غير مقيد إلى الأشخاص الذين يعملون في المنشأة والذين نرى من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.
- وكجزء من عملية التدقيق الخاصة بنا، سنطلب من الإدارة، وعند الاقتضاء، أولئك المكلفين بالحوكمة، تأكيد خطي يتعلق بالإقرارات التي تم تقديمها لنا فيما يخص عملية التدقيق.

نتطلع إلى التعاون الكامل من جانب موظفيكم أثناء عملية التدقيق.

أتعابنا

إن أتعابنا، التي ستصدر كقواتير مع تقدم سير العمل، تستند إلى الوقت اللازم الذي يقضيه الأفراد المشاركون في أداء عملية التدقيق بالإضافة إلى النفقات النثرية. ويختلف المبلغ بالساعة للفرد باختلاف درجة المسؤولية الملقاة والخبرات والمهارات المطلوبة.

يسري هذا الخطاب على الفترات المقبلة ما لم يتم إبطاله أو تعديله أو استبداله.

نرجو التوقيع على النسخة المرفقة وإرجاعها كإقرار منكم وموافقتكم على ترتيبات عملية تدقيق البيانات المالية.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،

سانغ جون لي

جامل وودويند ووينغ المحدودة

تم إقراره والموافقة عليه بالنيابة عن شركة ديفتا للأثاث من جانب

سوراج ديفتا

المدير المفوض

١ نوفمبر، ٢٠X٢

دراسة الحالة ب - كومار وشركاه

قبول والإستمرار مع العميل

على افتراض أن عملية التدقيق هذه قائمة على أساس مستمر، يمكن توثيق الاستعلامات لتحديد وتقييم عوامل المخاطر الجديدة أو المنقحة من خلال مذكرة على النحو التالي:-

مذكرة إستمرار العميل - كومار وشركاه

١٥ أكتوبر، ٢٠X٢

تحدثنا إلى العميل راج كومار بتاريخ ١٥ سبتمبر، ٢٠X٢ لتحديد ما إذا كان ينبغي لنا أن نقبل هذه العملية.

المسائل التي طرأت:-

- يطلب راج رأي مهني حول البيانات المالية لكومار وشركاه باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- نظرنا في كل التهديدات المحتملة لاستقلاليتنا (على النحو الوارد في القسم ٢٩٠ من قواعد مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولية للمحاسبين) ولم يتم تحديد أي تهديد.
- لم يحدث شيء جديد قد يثير المخاوف بشأن نزاهة المالك.
- العمليات مماثلة للفترة السابقة، على الرغم من أن غياب راج عن العمليات اليومية قد يخلق مزيد من الفرص للاحتيال. وينبغي علينا النظر في توسيع إجراءاتنا الجوهرية لهذا العام للتصدي لمخاطر الاحتيال المحتملة.
- لا تستدعي الحاجة وجود متخصصين إضافيين، ويمكن لنفس الأشخاص في الفترة الأخيرة تأدية عملية التدقيق.

وهناك أمران يثيران مخاوف محتملة هذه الفترة:-

- شهدت الشركة تراجعاً في الطلب على المنتجات من العميل الرئيسي، ديفتا.
- حول راج الكثير من تركيزه على المسائل العائلية الشخصية. وخلال عملية التدقيق، يجب علينا التأكد من أن الدفاتر والسجلات محدثة وعدم وقوع أي أخطاء لم يتم كشفها. وهذا الأمر أيضاً قد يشكل أساساً لمخاطر الاحتيال.

التقييم شامل لمخاطر العملية = معتدلة

سنقبل هذه العملية للفترة الحالية.

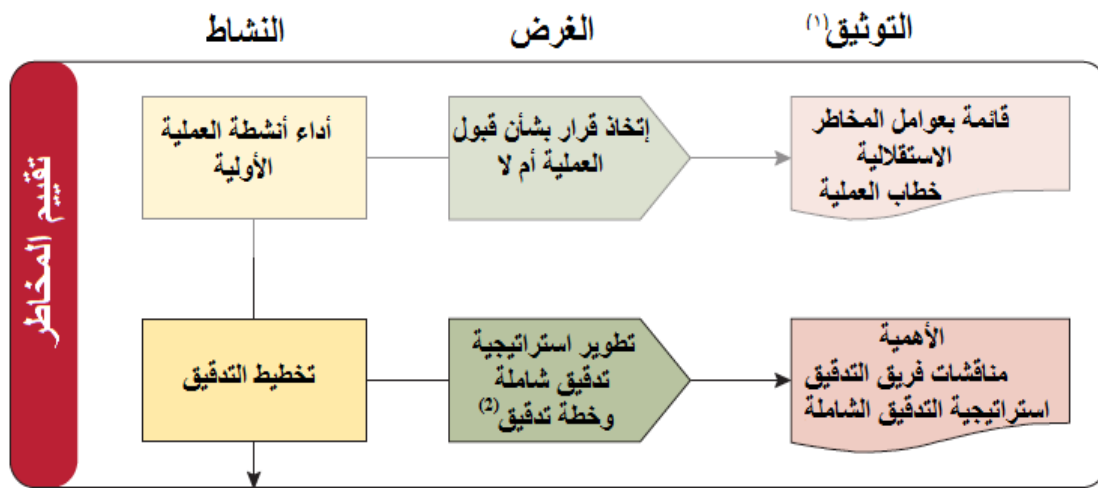
سانغ جون لي

سيتم إدراج شروط العملية في خطاب مشابه إلى حد كبير للمثال السابق الذي ذكرناه في دراسة الحالة أ: شركة ديفتا للأثاث.

٥. إستراتيجية التدقيق الشامل

محتوى الفصل	معيّار التدقيق الدولي ذو العلاقة
الخطوط العريضة للخطوات التي تنطوي عليها خطة وإستراتيجية التدقيق الشاملة.	٣٠٠

التوضيح ٥.٠-١



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.

رقم الفقرة	هدف معيار التدقيق
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة رقم ٤	هدف المدقق هو تخطيط عملية التدقيق لكي يتم القيام بها على نحو فعال.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
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 ٢٠-١٢٤)
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ٥	ينبغي أن يكون شريك العملية والأعضاء الرئيسيين في فريق العملية مشتركين في تخطيط التدقيق، بما في ذلك تخطيط المناقشات بين أعضاء فريق العملية والمشاركة فيها (المرجع: الفقرة ٤)
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ٧	يضع المدقق إستراتيجية تدقيق شاملة توضح هدف التدقيق وتوقيته وتوجهه، وتقود عملية تطوير خطة التدقيق.
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ٨	عند وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة ينبغي على المدقق:- (أ) تحديد خصائص العملية التي تُعرف نطاقها؛ (ب) تأكيد أهداف كتابة التقرير للعملية، وذلك لتخطيط توقيت التدقيق وطبيعة أشكال التبليغ المطلوبة؛ (ج) الأخذ بعين الاعتبار العوامل الهامة، بحسب التقدير المهني للمدقق، في توجيه جهود فريق العملية؛ (د) الأخذ بعين الاعتبار نتائج أنشطة التدقيق الأولية، وعند الاقتضاء، ما إذا كانت المعرفة المكتسبة في العمليات الأخرى التي أداها فريق العملية للمنشأة ذات علاقة؛ و (هـ) تأكيد طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة لأداء العملية. (المرجع: الفقرات ٨-١١١)
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ٩	يضع المدقق إستراتيجية تدقيق شاملة تشمل وصف لما يلي:- (أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر المقررة، على النحو المحدد بموجب معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح). (ب) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية المقررة عند مستوى التوكيد، على النحو المحدد بموجب معيار التدقيق الدولي ٣٣٠. (ج) إجراءات التدقيق الأخرى المقررة، وللإلزام القيام بها لتحقيق امتثال العملية لمعايير التدقيق الدولية (المرجع: الفقرات ١١٢-١١٤)
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ١٠	ينبغي على المدقق تحديث وتغيير إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق حسب الضرورة أثناء عملية التدقيق. (المرجع: الفقرة ١٥)
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ١١	ينبغي على المدقق تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى توجيه وإشراف أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم. (المرجع: الفقرات ١١٦-١١٧)

١.٥ لمحة عامة

التخطيط أمر مهم لضمان تنفيذ العملية بطريقة تتسم بالكفاءة والفعالية وأن مخاطر التدقيق قد تم خفضها إلى مستوى منخفض مقبول.

ولا يعتبر تخطيط التدقيق مرحلة منفصلة من التدقيق، بل هو عملية مستمرة ومتكررة تبدأ بعد فترة قصيرة من الانتهاء من التدقيق السابق، وتستمر حتى الانتهاء من التدقيق الحالي.

ويبين التوضيح أدناه فوائد تخطيط التدقيق.

التوضيح ١.٥ - ١

فوائد خطة التدقيق	• يستفيد أعضاء فريق التدقيق من خبرات/ وجهات نظر الشريك والموظفين الرئيسيين. • تنظيم العملية واختيار المشاركين فيها وإدارتها بشكل صحيح. • الاستغلال المناسب للخبرات المكتسبة من عمليات الفترات السابقة والمهام الأخرى. • حصول المجالات الهامة للتدقيق على الاهتمام المناسب. • تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب. • مراجعة وثائق ملفات التدقيق في الوقت المناسب. • تنسيق العمل الذي يقوم به الآخرين (المدققين الآخرين، الخبراء، وما إلى ذلك).
-------------------	---

ويبين التوضيح أدناه مستويين من تخطيط التدقيق.

التوضيح

٢-١.٥



نقطة للتأمل

غالباً ما يقال أن قضاء ساعة للتخطيط يمكن أن يوفر خمس ساعات في التنفيذ. ويضمن التدقيق المخطط له جيداً توجيه جهود التدقيق للتصدي للمجالات عالية المخاطر، واستثناء إجراءات التدقيق التي لا لزوم لها، ومعرفة موظفي التدقيق ما هو متوقع منهم.

وببدأ وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة مع استهلال عملية التدقيق، ثم يتم استكمالها وتحديثها استناداً إلى المعلومات التي يتم الحصول عليها من:-

- الخبرة السابقة مع المنشأة؛
- الأنشطة (قبول العميل والإستمرار) الأولية؛
- المناقشات مع العميل حول التغييرات التي طرأت منذ الفترة الماضية والنتائج التشغيلية الأخيرة؛
- العمليات الأخرى التي تم القيام بها للعميل خلال هذه الفترة؛
- مناقشات واجتماعات فريق التدقيق؛
- مصادر خارجية أخرى مثل مقالات الصحف والإنترنت؛ و
- معلومات جديدة تم الحصول عليها أو إجراءات تدقيق فشلت أو ظروف جديدة تم مواجهتها خلال عملية التدقيق، والتي من شأنها أن تغير الاستراتيجيات المخطط لها سلفاً.

وتبدأ خطة التدقيق المفصلة بعد فترة قليلة من تخطيط إجراءات تقييم المخاطر المحددة وعندما يكون هناك ما يكفي من معلومات حول المخاطر المقيمة لتطوير استجابة تدقيق مناسبة. ويتناول المجلد ٢، الفصل ١٦ المتطلبات اللازمة لوضع خطة التدقيق المفصلة.

ويختلف الوقت اللازم لوضع إستراتيجية التدقيق الشاملة بحسب:-

- حجم وتعقيد المنشأة؛
- تكوين وحجم فريق التدقيق. فكلما كانت عملية التدقيق اصغر كان الفريق اصغر، مما يجعل التخطيط والتنسيق والتواصل أسهل؛
- الخبرة السابقة مع المنشأة،
- الظروف التي تصادفها عملية التدقيق.

نقطة للتأمل

غالباً ما تجرى عمليات التدقيق للمنشآت الصغيرة من جانب فريق تدقيق صغير جداً. وهذا يجعل التنسيق والتواصل بين أعضاء الفريق أسهل، ويجعل من وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة عملية أوضح. وتكون وثائق المنشآت الصغيرة عبارة عن مذكرات موجزة تشمل:-

- طبيعة العملية وتوقيتها؛
 - القضايا التي تم تحديدها في التدقيق الذي إنتهى للتو؛
 - ما الذي تغير في الفترة الحالية؛
 - أي تعديلات مطلوبة في إستراتيجية التدقيق الشاملة أو في خطة التدقيق المفصلة؛ و
 - المسؤوليات المحددة لكل عضو من أعضاء فريق التدقيق.
- ويمكن أن يبدأ التخطيط للفترة الحالية بمذكرة موجزة تم إعدادها في نهاية عملية التدقيق السابقة. ومع ذلك، فإن المذكرة بحاجة إلى تحديث للفترة الحالية، بناءً على المناقشات التي جرت مع المدير المالك ونتائج اجتماعات فريق التدقيق.

٢.٥ وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة

إستراتيجية التدقيق الشاملة هي عبارة عن سجل من القرارات الأساسية التي تعتبر ضرورية للتخطيط السليم لعملية التدقيق وتبلغ فريق العملية بالمسائل الهامة. وتعمل الإستراتيجية على توثيق القرارات الناشئة عن السير في خطوات التخطيط المبينة في التوضيح أدناه، مع ملاحظة أن التفاصيل المحددة عن تقييم المخاطر وإجراءات التدقيق الإضافية المقرر تنفيذها سيتم توثيقها في خطة التدقيق المفصلة.

التوضيح ١.٥-٢

الخطوات الأساسية	الوصف
البداية	• تنفيذ الأنشطة الأولية (قبول/ إستمرار العمل، ووضع شروط العملية). • جمع المعلومات ذات العلاقة بالمنشأة مثل نتائج التشغيل الحالية ونتائج العمليات السابقة، والتغييرات الهامة في الفترة الحالية. • تعيين أفراد العملية، بما في ذلك وحسب الضرورة، مراجع الرقابة على الجودة للعملية وأي خبراء يكون وجودهم ضرورياً. • جدولة اجتماع فريق التدقيق (بما في ذلك شريك العملية) لمناقشة قابلية الأخطاء الجوهرية (بما في ذلك الاحتيال) في البيانات المالية. • تحديد الأطر الزمنية المناسبة (التواريخ) للقيام بكل جانب من جوانب عملية التدقيق (جرد المخزون وإجراءات تقييم المخاطر والمصادقات الخارجية، والزيارة في نهاية الفترة وعقد الاجتماعات لمناقشة نتائج التدقيق).
تقييم المخاطر والاستجابات	• تحديد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل، وأهمية الأداء. • تحديد طبيعة ومدى إجراءات تقييم المخاطر المطلوبة ومن سيقوم بها.

• عند تقييم المخاطر على مستوى البيان المالي، وضع استجابة شاملة ومناسبة للاستجابة (راجع المجلد ١، الفصل ٩). كما يشمل ذلك التأثير المترتب على إجراءات التدقيق الإضافية التي سيتم تنفيذها. • تبليغ أولئك المكلفين بالحوكمة بشكل عام عن نطاق وتوقيت التدقيق المقرر. • تحديث وتغيير الإستراتيجية وخطة التدقيق عند الضرورة في ضوء الظروف الجديدة	
الوضع في الاعتبار الحاجة إلى إتاحة الإفصاحات عن البيانات المالية مبكراً أثناء التدقيق حتى يمكن توجيه الاهتمام اللازم لتخطيط العمل المطلوب (مثل الحاجة إلى الاستعانة بخبير تدقيق) وتناول الدليل الذي سيكون مطلوباً. ويساعد النظر المبكر في الإفصاحات على تحديد آثار الإفصاحات الجديدة أو المراجعة على التدقيق والتي: • تكون مطلوبة نتيجة للتغيرات في بيئة المنشأة، والظروف المالية، أو الأنشطة (مثل، العمليات الهامة لاندماج الأعمال)؛ • تكون ناتجة عن التغيرات في إطار إعداد البيانات المالية المعمول به^١؛ أو	الإفصاحات الواردة في البيانات المالية

عند تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية وتقييمها، يمكن وضع اللمسات الأخيرة على إستراتيجية التدقيق الشاملة (بما في ذلك التوقيت والموظفين والإشراف)، ووضع خطة التدقيق المفصلة التي سوف تحدد إجراءات التدقيق الإضافية المطلوبة عند مستوى التوكيد والتي تستجيب للمخاطر المحددة والمقيمة.

ومع استهلال العمل، قد يكون مطلوباً إدخال تغييرات على إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطط التدقيق المفصلة للاستجابة للظروف الجديدة ونتائج التدقيق وغير ذلك من المعلومات التي تم الحصول عليها. ويلزم توثيق هذه التغيرات، جنباً إلى جنب مع الأسباب، في وثائق التدقيق، مثل إستراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة التدقيق.

وتشمل وثائق إستراتيجية التدقيق الشاملة المسائل ذات العلاقة مثل تلك المذكورة أدناه.

التوضيح ٢.٥-٢

الوصف	الوثيقة
• إطار إعداد التقارير المالية المقرر استخدامه. • التقارير الإضافية المطلوبة، مثل متطلبات التقارير الخاصة بالقطاع (من الهيئات التنظيمية...الخ). • أي حاجة لمعرفة متخصصة أو ذات خبرة في التصدي لمجالات التدقيق المعقدة والمحددة وعالية المخاطر. • الأدلة المطلوبة من منظمات الخدمة. • استخدام الأدلة المتأتية من تدقيقات سابقة (مثل إجراءات تقييم المخاطر واختبارات أنظمة الرقابة على الجودة). • أثر تكنولوجيا المعلومات على إجراءات التدقيق (توفر البيانات واستخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب). • الحاجة إلى التعريف بعدم القدرة على التنبؤ في تنفيذ إجراءات التدقيق. • توفر موظفي وبيانات المنشأة.	خصائص العملية
• الجدول الزمني للمنشأة لإعداد التقارير. • تنظيم الاجتماعات مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة لمناقشة:- - طبيعة وتوقيت ومدى عمل التدقيق. وهذا قد يشمل تواريخ جرد المخزون والمصادقات الخارجية والتواريخ الفصلية، وغير ذلك من الإجراءات المطلوبة، - وضع عمل التدقيق خلال سير العملية، و - تقرير المدقق وأشكال التبليغ الأخرى مثل خطابات الإدارة. • تنظيم الاجتماعات وأشكال التواصل بين أعضاء فريق العملية لمناقشة:-	أهداف إعداد التقارير

^١ سيتم تعديل هذا التأكيد، حسب الاقتضاء، في الحالات التي يكون فيها المدقق مسؤول أيضاً عن إبداء رأي بشأن فاعلية الرقابة الداخلية فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية.

- عوامل المخاطر للمنشأة (تجارية أو احتيالي)، - طبيعة وتوقيت ومدى العمل الواجب تنفيذه، - مراجعة العمل المنجز، و - أية إتصالات مع أطراف ثالثة.	
• الأهمية النسبية (المستوى الكلي، مجالات البيانات المالية الفردية، وأهمية الأداء). • التقييم الأولي للمخاطر عند المستوى الكلي للبيانات المالية والأثر على المدقق. • التحديد الأولي لـ:- - أهمية العناصر لأصناف المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات؛ و - المجالات التي يوجد فيها مخاطرة أعلى للأخطاء الجوهرية. • الأسلوب الذي يؤكد به المدقق لأعضاء فريق العملية على الحاجة إلى الاحتفاظ بعقل متسائل وممارسة التشكك المهني عند جمع وتقييم أدلة التدقيق. • نتائج عمليات التدقيق السابقة ذات العلاقة، بما في ذلك نواحي الضعف المحددة والإجراءات المتخذة لمعالجتها. • المناقشات مع موظفي الشركة ممن قدموا خدمات أخرى للمنشأة. • أدلة على موقف المنشأة تجاه الرقابة الداخلية والأهمية المعلقة على الرقابة الداخلية في المنشأة. • حجم المعاملات التي يمكن أن تحدد ما إذا كان من الأفضل بالنسبة للمدقق الاعتماد على الرقابة الداخلية.	العوامل الهامة
• التطورات الهامة في العمل والتي تؤثر على المنشأة، بما في ذلك التغيرات في تكنولوجيا المعلومات والعمليات التجارية، والتغيرات في الإدارة الرئيسية والامتلاك والدمج ونزع الملكية. • التطورات الهامة في الصناعة مثل التغيرات في أنظمة الصناعة والمتطلبات الجديدة لإعداد التقارير. • التغيرات الهامة في إطار إعداد التقارير المالية مثل التغيرات في معايير المحاسبة. • التطورات الهامة الأخرى ذات العلاقة، مثل التغيرات في البيئة القانونية التي تؤثر على المنشأة.	التغيرات والتطورات الهامة
• فريق العملية (بما في ذلك، حيث يكون ضرورياً، مراجعي الرقابة على الجودة للعملية). • إسناد عمل التدقيق لأعضاء الفريق، بما في ذلك أعضاء فريق يتمتعون بالخبرة المناسبة في النواحي التي قد يوجد فيها مخاطر أعلى للأخطاء الجوهرية. • وضع ميزانية العملية، بما في ذلك دراسة مقدار الوقت المناسب الذي ينبغي تخصيصه للنواحي التي قد توجد في مخاطر أعلى للأخطاء الجوهرية.	طبيعة وتوقيت ومدى الموارد اللازمة

إذا كان للمنشأة عناصر (مثل الفروع أو الأقسام العاملة)، ينبغي الرجوع إلى اعتبارات التخطيط الإضافية المبينة في ملحق معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ ومتطلبات معيار التدقيق الدولي ٦٠٠.

بالنسبة للمنشآت الأصغر حجماً، يمكن أن تعمل مذكرة موجزة بمثابة إستراتيجية شاملة موقّعة. وفيما يخص خطة التدقيق، يمكن استخدام برامج تدقيق قياسية أو قوائم شطب مصاغة على افتراض وجود أنشطة رقابة قليلة ذات علاقة، شريطة أن يتم تصميمها بحيث تتناسب ظروف العملية، بما في ذلك عمليات تقييم المدقق للمخاطر.

رقم الفقرة	هدف معيار التدقيق
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) الفقرة ١٥	يوصل المدقق إلى المسؤولين عن الحوكمة لمحة عامة عن النطاق والتوقيت المخطط لهما للتدقيق، والذي يشمل التواصل بشأن المخاطر الهامة التي حددها المدقق. (المرجع: الفقرة ١١١ - ١٦١).

٣.٥ الإتصال مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بشأن خطة التدقيق

ويمكن للتواصل المستمر في اتجاهين مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة أن يلعب دوراً هاماً في عملية تخطيط التدقيق. وقد يساعد الإتصال الجيد فيما يتعلق بنطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما للإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة على:-

- فهم العواقب المترتبة على عمل المدقق؛
- مناقشة المواضيع الخاصة بالمخاطر، بما في ذلك المخاطر الهامة التي يحددها المدقق؛

- مناقشة المسائل ذات المخاطر ومفهوم الأهمية النسبية مع المدقق؛ و
- تحديد أي مجالات قد يطلبون من المدقق القيام بإجراءات إضافية فيها. وهذا التواصل قد يساعد المدقق أيضا على تطوير فهم أفضل للمنشأة وبيئتها.

ومع ذلك يجب عدم تقديم تنازلات تتعلق بمدى فعالية عملية التدقيق. فعلى سبيل المثال، فإن التواصل بشأن طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق المفصلة قد يقلل من فعالية تلك الإجراءات بجعلها قابلة جدا للتنبؤ.

تشمل المسائل التي قد يأخذها المدقق بعين الاعتبار لأغراض الإتصال ما يلي:-

- كيف يقترح المدقق معالجة المخاطر الهامة للأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ؛
- إذا كان سيتم الإبلاغ عن مسائل التدقيق الأساسية وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠١، وإذا كان الوضع كذلك، وجهات النظر المبدئية للمدقق حيال المسائل التي يمكن اعتبارها من ضمن مسائل التدقيق الأساسية - ينطبق ذلك على تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة وأية منشآت أخرى والتي قد يقرر المدقق أو يكون من المطلوب منه أن يبلغ عن مسائل التدقيق الأساسية.
- أسلوب المدقق في الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق؛ و
- تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في سياق عملية تدقيق ما.

تشتمل المسائل الأخرى المتعلقة بالتخطيط والتي قد يكون من الملائم مناقشتها مع أولئك المكلفين بالحوكمة على ما يلي:-

- وجهات نظر أولئك المكلفين بالحوكمة حيال:-
 - توزيع المسؤوليات بين أولئك المكلفين بالحوكمة والإدارة،
 - أهداف واستراتيجيات المنشأة، ومخاطر العمل ذات العلاقة التي قد ينتج عنها أخطاء جوهرية،
 - المسائل التي يعتبرها أولئك المكلفين بالحوكمة بأنها تستدعي عناية خاصة خلال عملية التدقيق، وأي مجالات قد يطلبون تنفيذ إجراءات إضافية فيها،
 - الاتصالات الهامة مع الهيئات التنظيمية، و
 - المسائل الأخرى التي يرى أولئك المكلفين بالحوكمة بأنها قد تؤثر على عملية تدقيق البيانات المالية،
- مواقف ووعي وتصرفات أولئك المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بعمليات الإدارة لتحديد مخاطر الاحتيال والخطأ في المنشأة والاستجابة لها، والرقابة الداخلية التي وضعتها الإدارة للتخفيف من هذه المخاطر. وهذا يشمل أيضا كيفية إشراف أولئك المكلفين بالحوكمة على فعالية الرقابة الداخلية من هذا القبيل؛
- تصرفات أولئك المكلفين بالحوكمة كاستجابة للتطورات في معايير المحاسبة وممارسات الحوكمة في الشركة، وغير ذلك من المسائل ذات العلاقة؛ و
- استجابات أولئك المكلفين بالحوكمة للاتصالات السابقة مع المدقق.

ملاحظة: هذا الإتصال في إتجاهين لا يغير مسؤولية المدقق بمفرده والمتمثلة في وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق، بما في ذلك طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات اللازمة للحصول على دليل تدقيق كاف ومناسب.

وقد تكون هناك حاجة إلى الإتصال بشأن مزيد من المسائل بموجب قانون أو نظام، أو عن طريق اتفاق مع المنشأة أو بموجب متطلبات إضافية مطبقة على العملية. كما تجر الملاحظة أن معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ حدد المتطلبات اللازمة للإتصال بشأن أوجه عدم الكفاءة في أنظمة الرقابة الداخلية.

٤.٥ التوثيق

رقم الفقرة	هدف معيار التدقيق
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 ١٨-٢١)

يجب توثيق إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق المفصلة، بما في ذلك تفاصيل أي تغييرات هامة تطرأ خلال عملية التدقيق. ويجوز للمدقق استخدام مذكرة أو برامج تدقيق قياسية أو قوائم شطب لتخطيط التدقيق واستكمالها، بحيث تكون مصممة خصيصاً لتعكس ظروف العملية الخاصة.

٥.٥ دراسات الحالة - إستراتيجية التدقيق الشاملة

للإطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢ - مقدمة لدراسات الحالة.

وبمجرد إتخاذ قرار الإستمرار في التدقيق، وتحديد الأهمية النسبية، تكون الخطوة التالية هي وضع أو تحديث إستراتيجية التدقيق الشاملة لإجراء التدقيق. وهذا الأمر يمكن توثيقه على شكل قائمة شطب للتخطيط أو مذكرة موجزة لكن منظمة (راجع نقطة للتأمل في ١.٥ أعلاه) كالأمثلة التي تتبع.

دراسة الحالة أ - ديفتا للأثاث

شركة ديفتا للأثاث

مذكرة إستراتيجية شاملة

للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢

النطاق

لم يتغير نطاق التدقيق لهذه الفترة. وعلى عملية التدقيق الإمتثال لمعايير التدقيق الدولية وإطار إعداد التقارير المالية. ولم تطرأ أي تغييرات على معايير إعداد التقارير المالية الدولية التي قد تؤثر على ديفتا لهذا العام.

تغييرات المنشأة

تخطط ديفتا لجعل المبيعات بالعملة الأجنبية.

مبيعات الإنترنت في تزايد أيضاً، وسوف تتوسع قدرات ديفتا في مجال تكنولوجيا المعلومات.

ديفتا تباع الآن إلى شركة فرانجاوا وهي شركة تشتهر بعصر هوامش الربح للموردين في مقابل إعطائهم طلبات كبيرة. كما تشترط هذه الشركة على الموردين الحفاظ على مخزون إضافي لبعض المنتجات للتسليم الفوري على النحو المطلوب.

المخاطر

تقييمنا للمخاطر عند مستوى البيانات المالية أنها منخفضة (يرجى الرجوع إلى ورقة العمل المرجعية رقم #). والإدارة ليست متطورة بشكل خاص ولكن هناك التزام قوي بالكفاءة، وقد قامت بإدخال قواعد للسلوك الأخلاقي ولديها موقف جيد بشكل عام تجاه الرقابة الداخلية.

الإستراتيجية الشاملة

- ستزداد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل من ٨,٠٠٠ يورو إلى ١٠,٠٠٠ يورو لتعكس النمو في المبيعات والربحية خلال الفترة الماضية. وقد تم إضافة مكافآت الإدارة البالغة ٧٠,٠٠٠ يورو تقريبا إلى الدخل لحساب الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل ليرجى الرجوع إلى ورقة العمل بشأن تحديد الأهمية النسبية، المجلد ٢، الفصل ٦.
- تم تحديد أهمية الأداء (بناءً على تقييمنا لمخاطر التدقيق) عند ٧,٠٠٠ يورو، باستثناء بعض الأرصدة لحسابات معينة، كما هو موضح في ورقة العمل المرجعية رقم #.
- استخدام نفس الموظفين الكبار في الفترة السابقة وأداء نفس العمل في الفترة السابقة.
- تنفيذ إجراءات لتقييم المخاطر قبل نهاية العام. ولا توجد خطط لتغيير أي نظم رئيسية في الوقت الحاضر.
- في اجتماع فريق التخطيط المزمع عقده في ١٥ نوفمبر، نحن بحاجة إلى:-
 - النظر في قابلية البيانات المالية للاحتيال،
 - التأكيد على استخدام التشكك المهني من جانب موظفينا،
 - تحديد سيناريوهات الاحتيال من جانب الموظفين والإدارة، و
 - التركيز على تحديد المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة التي تزايدت، ومن ثم توسيع نطاق اختباراتنا.
- حضور جرد مخزون نهاية الفترة. ولا زلنا نفكر إلى إجراءات مستمرة للرقابة على المخزون.
- الاستعانة بدفيد (المختص في نظم تكنولوجيا المعلومات) لتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية المتصلة بمبيعات الإنترنت، وما

إذا كانت هناك أي أنظمة رقابة داخلية ذات علاقة مطبقة للتخفيف من هذه المخاطر. وسيقوم ديفيد أيضا بتقييم أنظمة الرقابة العامة على تكنولوجيا المعلومات، والتي كانت ضعيفة في العام الماضي ولكن من المفهوم الآن أنها تحسنت.

شريك التدقيق (توقيع): سانغ جون لي

تاريخ: ٢٠ أكتوبر ٢٠X٢

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

كومار وشركاه

مذكرة الإستراتيجية الشاملة
للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢

النطاق

- تنفيذ أعمال التدقيق القانونية.
- تريد الإدارة استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

المخاطر

تم تقييم المخاطر عند مستوى البيانات المالية بأنها **معتدلة** (يرجى الرجوع إلى ورقة العمل المرجعية رقم. #).

تغيرات المنشأة

- انخفاض المبيعات بسبب انخفاض الطلبات من ديفتا.
- يمكن أن يؤدي ذلك إلى عدم بيع مخزون البضائع الجاهزة وتراجع عائدات المبيعات.
- راج ليس نشط في الأعمال التجارية كما كان الحال في الفترة السابقة، مما قد يزيد من مخاطر الاحتيال.
- تمويل جديد، مما أدى إلى ضمانات بنكية جديدة للحصول عليه.

الإستراتيجية الشاملة

سيتم خفض الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل من ٣٠٠٠ يورو إلى ٢٥٠٠ يورو بسبب الانخفاض في المبيعات والربحية. وقد تم تحديد أهمية الأداء (بناء على تقييمنا لمخاطر التدقيق) عند ١٨٠٠ يورو، باستثناء بعض الأرصدة لحسابات معينة، كما هو موضح في ورقة العمل المرجعية رقم. #.

- استخدام نفس الموظفين في الفترة السابقة لضمان الإستمرارية وكفاءة التدقيق.
- تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر في نهاية ديسمبر.
- في اجتماع فريق التخطيط المزمع عقده في ١٥ نوفمبر، نحن بحاجة إلى:
 - النظر في قابلية البيانات المالية للاحتيال،
 - التأكيد على استخدام التشكك المهني من جانب موظفينا،
 - مناقشة احتمالية احتيال الموظفين وتجاوز الإدارة. ويبدو المحاسب كثير التذمر وقد يكون لديه دافع والفرصة.
- وراج ليس منخرطاً في مراجعة البيانات المالية كما كان الحال في الفترة السابقة.
- التركيز على نمو المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة مثل ديفتا.
- حضور جرد مخزون نهاية الفترة.
- توسيع نطاق اختباراتنا فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة.

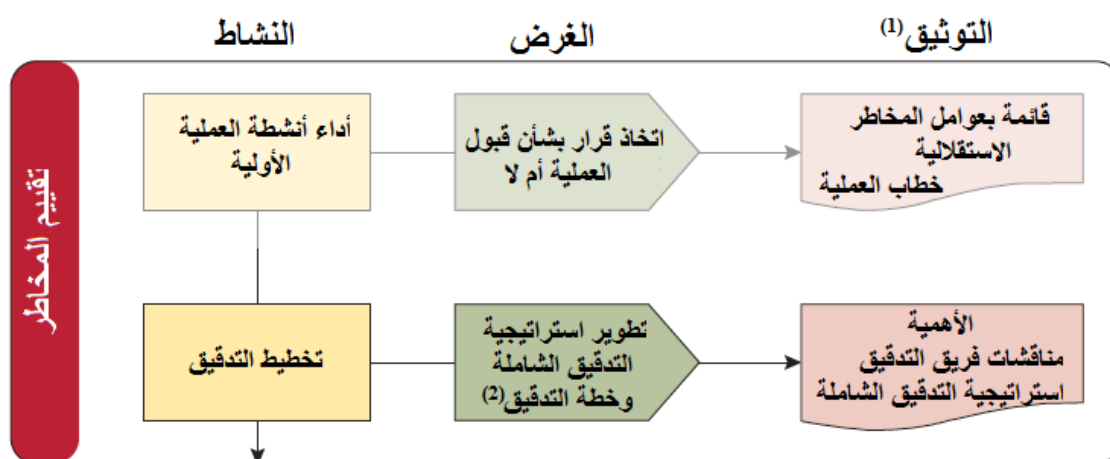
شريك التدقيق (توقيع): سانغ جون لي

تاريخ: ٢٠ أكتوبر ٢٠X٢

٦. تحديد وإستخدام الأهمية النسبية

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
تحديد وإستخدام الأهمية النسبية في عملية التدقيق.	٤٥٠، ٣٢٠

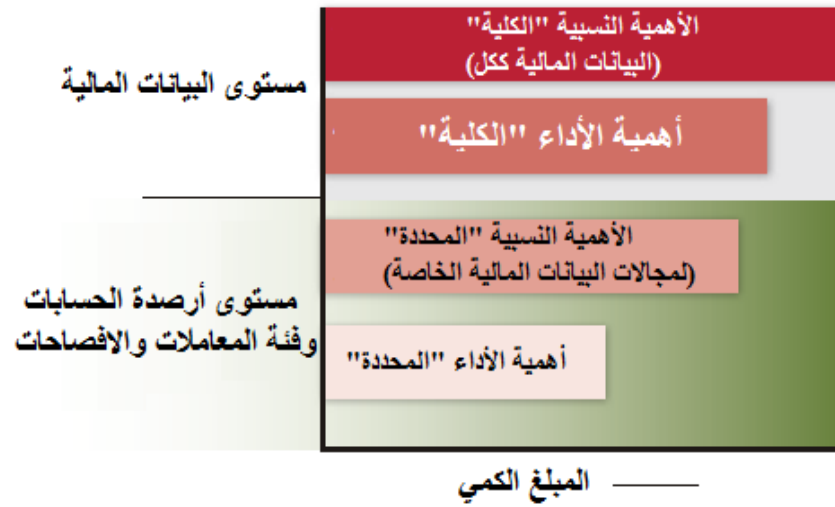
التوضيح ٦.٠-١



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.



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.

رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ٨	هدف المدقق هو تطبيق مفهوم الأهمية النسبية بشكل صحيح في تخطيط وأداء التدقيق.
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ٣	هدف المدقق هو تقييم:- (أ) أثر الأخطاء المحددة على التدقيق؛ و (ب) أثر الأخطاء غير المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ٩	لأغراض 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 بشكل معقول احتمالية 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 من مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات.

معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١٠	عند وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة، 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 ذات المبالغ دون الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل على القرارات الاقتصادية التي تتخذ بناء على البيانات المالية، فإن على المدقق أيضاً تحديد مستوى أو مستويات الأهمية النسبية التي سيتم تطبيقها على هذه الفئات من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (المرجع: الفقرات ١٢-١١)
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١١	على المدقق تحديد أهمية الأداء لأهداف تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية (المرجع: الفقرة ١١٢).
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١٢	على المدقق تعديل الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (وإذا كان ذلك منطبقاً، مستوى 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 ١١٣).
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١٣	إذا توصل المدقق إلى أن أهمية نسبية أقل للبيانات المالية ككل (وإذا كان ذلك منطبقاً، مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لأصناف معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات) مما كان محدداً مناسب مبدئياً، فإن على المدقق تحديد ما إذا كان ضرورياً تعديل أهمية الأداء، وما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية تبقى مناسبة.
معيار التدقيق الدولي ٣٢٠ الفقرة ١٤	على المدقق أن يضمن وثائق التدقيق المبالغ التالية والعوامل التي أخذت بالاعتبار عند تحديدها: (أ) الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (أنظر الفقرة ١٠)؛ (ب) إذا كان ذلك منطبقاً، مستوى أو مستويات الأهمية النسبية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (أنظر الفقرة ١٠)؛ (ج) أهمية الأداء (أنظر الفقرة ١١)؛ و (د) أي تعديل للبند (أ)-(ج) أثناء سير عملية التدقيق. (أنظر الفقرتين ١٢-١٣).
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ٦	يحدد المدقق ما إذا كانت إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق بحاجة إلى مراجعة في حال:- (أ) كانت طبيعة البيانات الخاطئة المحددة والظروف التي حصلت فيها تشير إلى احتمالية وجود بيانات خاطئة أخرى والتي، إن تم تجميعها مع البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق، يمكن أن تصبح جوهرية (المرجع: الفقرة ١٧)؛ أو (ب) كان مجموع البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق يقترب من الأهمية المحددة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٢٠. (المرجع: الفقرة ١٨).

٦. ١ لمحة عامة

تشكل القرارات التي يتخذها المدقق حول الأهمية النسبية الأساس لتقييم المخاطر وتحديد مدى إجراءات التدقيق المطلوبة.

إن تحديد الأهمية هو مسألة تقدير مهني. ويتأثر بإدراك المدقق لإحتياجات المعلومات المالية لمستخدمي البيانات المالية كمجموعة. والأهمية النسبية الكلية (وهو مصطلح استخدمناه في هذا الدليل لتلخيص الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل) هي مجموع الأخطاء الجوهرية في البيان المالي، بما في ذلك الحذف، والتي إذا تجاوزت حدّها، من المتوقع أن تؤثر بشكل معقول على القرارات الاقتصادية للمستخدمين. وهذا يختلف عن مخاطر التدقيق، التي تتصل بإصدار رأي غير ملائم عن البيانات المالية التي تشوبها أخطاء جوهرية.

ويتناول هذا الفصل تحديد الأهمية النسبية الكلية والمحددة، واستخدام المدقق لأهمية الأداء للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. وتستخدم الأهمية النسبية في كامل عملية التدقيق من أجل تخطيط التدقيق وتقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر وكتابة التقارير. ويرد في المجلد ١، الفصل ٧ من هذا الدليل مزيد من المعلومات حول الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق.

وهناك مستويان من الأهمية النسبية يجدر أخذهما بالإعتبار - الأهمية النسبية الكلية والأهمية النسبية المحددة - كما هو موضح أدناه.

الوصف	
تستند الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (الأهمية النسبية الكلية) على التقدير المهني للمدقق بالنسبة إلى أكبر قدر من الأخطاء يمكن إدراجه في البيانات المالية دون التأثير على القرارات الإقتصادية التي يتخذها مستخدم البيانات المالية. وإذا كان حجم الأخطاء غير المصححة، سواءً فردياً أو في مجموعها، أعلى من الأهمية النسبية الكلية المحددة للعملية، فإن ذلك يعني أن البيانات المالية تشوبها أخطاء جوهرية.	الأهمية النسبية الكلية (للبيانات المالية ككل)
وتستند الأهمية النسبية الكلية على الإحتياجات من المعلومات المالية المشتركة لمختلف المستخدمين كمجموعة. وبالتالي، فإن الأثر المحتمل للأخطاء على المستخدمين الفرديين المحددين الذين قد تختلف إحتياجاتهم إلى حد كبير، لم يتم أخذه بالإعتبار.	
في بعض الحالات، قد تكون هناك حاجة لتحديد الأخطاء التي تكون ذات حجم أقل عموماً من تلك للأهمية النسبية الكلية، والتي من شأنها أن تؤثر على القرارات الإقتصادية لمستخدمي البيانات المالية. وهذا يمكن أن يتعلق بمجالات حساسة مثل إفصاحات مذكورة خاصة (أي البيانات المتعلقة بمكافآت الإدارة أو الخاصة بالصناعة)، أو الامتثال للتشريعات أو بعض الشروط الواردة في العقد، أو المعاملات التي تستند عليها المكافآت. ويمكن أن تتصل أيضاً بطبيعة الأخطاء المحتملة.	الأهمية النسبية المحددة (مستوى الأهمية النسبية أو مستويات الفئات المعينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات)

طبيعة الأخطاء

عند تقييم آثار الأخطاء على البيانات المالية يأخذ المدقق ما يلي بعين الاعتبار:

- (١) حجم (أو الجوانب الكمية) للأخطاء المحتملة فيما يتعلق بالمادية.
- (٢) طبيعة (أو الجوانب النوعية) للأخطاء المحتملة والظروف الخاصة التي أدت لحدوثها. قد يتسبب ذلك في تقييم المدقق لتلك الأخطاء باعتبارها مادية حتى وإن كانت تقع تحت حد المادية. وفيما يلي توضيح للعوامل التي توضع في الاعتبار عند النظر فيما إذا كان الخطأ في الإفصاحات النوعية هو خطأ مادي:

 - التغيرات التي تطرأ على ظروف المنشأة. على سبيل المثال، عندما تكون المنشأة قد قامت بعملية اندماج أو عملية تصفية أعمال هامة.
 - التغيرات التي تطرأ على إطار إعداد البيانات المالية المعمول به وتطبيق متطلباته. على سبيل المثال، قد يتطلب معيار جديد لإعداد التقارير المالية وجود إفصاحات نوعية جديدة وهامة.
 - الحاجة لإفصاحات والتي تكون هامة بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية. وقد تشمل الأمثلة على ذلك الحالات التي لا تكون فيها المنشأة ممثلة بتعهدات الديون، أو تكون فشلت في الوفاء ببعض المتطلبات القانونية/التنظيمية لإعداد التقارير أو تكون تورطت في أفعال غير قانونية. يرتبط ذلك أيضاً بالإفصاحات المتعلقة بالصناعة مثل الإفصاحات عن مخاطر السيولة بالنسبة للمؤسسات المالية.

ومع ذلك، فإنه لا يعتبر من الناحية العملية القيام بتصميم إجراءات تدقيق للكشف عن الأخطاء التي يمكن أن تكون هامة بمفردها بسبب طبيعتها.

أهمية الأداء

تُستخدم أهمية الأداء من جانب المدقق للحد إلى مستوى منخفض بشكل معقول مخاطر أن يزيد إجمالي الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة عن الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل (الأهمية النسبية الكلية)، أو مستويات الأهمية لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات (الأهمية النسبية المحددة).

ويتم تحديد أهمية الأداء بمبلغ أو مبالغ أقل من الأهمية النسبية الكلية أو المحددة. والهدف من ذلك هو القيام بعمل تدقيق يفوق ما هو مطلوب في الأهمية النسبية الكلية أو المحددة لـ:-

- ضمان اكتشاف الأخطاء التي تكون أقل من الأهمية النسبية الكلية أو المحددة، وذلك للتقليل بشكل مناسب من احتمال أن إجمالي الأخطاء غير المصححة وغير المكتشفة يزيد عن الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل. وبالتالي؛ و
- توفير هامش للأخطاء غير المكتشفة المحتملة. ويكون هذا الهامش بين الأخطاء المكتشفة ولكن غير المصححة في الإجمالي والأهمية النسبية الكلية أو المحددة.

وهذا الهامش من شأنه أن يوفر بعض الضمانات للمدقق بأن الأخطاء غير المكتشفة، جنباً إلى جنب مع جميع الأخطاء غير المصححة، لن تتراكم على الأرجح لتصل إلى مبلغ من شأنه أن يتسبب في أخطاء جوهرية في البيانات المالية.

ولا يعتبر تحديد أهمية الأداء عملية حسابية ميكانيكية بسيطة. بل ينطوي على ممارسة الحكم المهني على أساس عوامل المخاطر المحددة، وفهم المدقق للمنشأة، وأية مسائل كان المدقق قد حددها في عمليات التدقيق السابقة.

وقد تم تحديد أهمية الأداء من حيث علاقتها بالأهمية النسبية الكلية أو المحددة. فعلى سبيل المثال، يمكن تحديد أهمية أداء خاصة بمبلغ أقل من أهمية الأداء الكلية لاختبار نفقات الإصلاحات والصيانة إذا كان هناك خطر أعلى للأصول لو لم يتم تحويلها لرأس مال. ويمكن استخدام أهمية الأداء المحددة أيضاً لأداء أعمال إضافية في المجالات التي قد تكون حساسة نظراً لطبيعة الأخطاء المحتملة ووقوعها، بدلاً من حجمها النقدي.

٢.٦ كيفية تحديد الأهمية النسبية

تتناول الفقرات التالية كيفية تحديد واستخدام الأهمية النسبية الكلية والمحددة.

الأهمية النسبية الكلية

تستند الأهمية النسبية الكلية على تصورات المدقق حول إحتياجات مستخدمي البيانات المالية. ويمكن للمدققين إفتراض ما يلي حول مستخدمي البيانات المالية.

التوضيح ٢.٦-١

الإفتراضات	مستخدمي البيانات المالية
• لهم معرفة معقولة بالأعمال والأنشطة الإقتصادية والمحاسبة ورغبة في دراسة المعلومات في البيانات المالية باجتهاد معقول؛ • يفهمون أنه تم إعداد وعرض وتدقيق البيانات المالية عند مستويات هامة؛ • يدركون الشكوك المتأصلة في قياس المبالغ بناءً على استخدام التقديرات والحكم وإعتبار الأحداث المستقبلية؛ و • يتخذون قرارات إقتصادية معقولة بناءً على المعلومات الواردة في البيانات المالية.	

غالباً ما يتم استخدام نسبة مئوية على أساس عتبة (معيّار) كنقطة بداية عند تحديد الأهمية النسبية. وتعتمد طبيعة المعيار والنسبة المئوية المقرر تطبيقها على الحكم المهني. وعلى سبيل المثال، في الشركات التي يديرها المدير المالك ويأخذ الكثير من الأرباح قبل الضرائب على شكل مكافآت، قد يكون المعيار مثل الأرباح قبل الضرائب والمكافآت أكثر علاقة.

نقطة للتأمل

لتوفير بعض الاتساق، قد ترغب شركات المحاسبة بوضع بعض المبادئ التوجيهية على نطاق الشركة حول كيفية تحديد الأهمية النسبية في البداية، بما في ذلك استخدام المعايير المناسبة. ومع ذلك، فإن المعيار الفعلي الذي سيستخدم سيكون استناداً للتقدير المهني في ضوء الظروف الخاصة بالمنشأة. وهذا ينطبق أيضاً على استخدام أهمية الأداء، والتي هي في الأساس أداة يستخدمها المدقق للتصدي لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي تقع دون عتبة معينة.

وعند تحديد معيار مناسب للاستخدام، على المراجع النظر في المسائل الواردة في التوضيح أدناه، والحصول على فهم لوجهات نظر وتوقعات الإدارة وأولئك المكلفين بالحكم.

أنظر في	اختيار المعيار الأنسب للاستخدام
المستخدمين تحديد من هم مستخدمي البيانات المالية على الأرجح. وهذا قد يشمل مالكي المنشأة (والمساهمين الآخرين)، وأولئك المكلفين بالحوكمة والمؤسسات المالية، وأصحاب الامتياز والممولين الرئيسيين والموظفين والعملاء والدائنين، والوكالات والإدارات الحكومية.	
أنظر في	
التوقعات المحددة للمستخدمين تحديد أي توقعات محددة للمستخدمين مثل:- • قياس أو الإفصاح عن بنود معينة مثل معاملات الأطراف ذات العلاقة ومكافآت الإدارة والامتثال للقوانين والأنظمة الحساسة؛ • الإفصاحات الرئيسية فيما يتعلق بالصناعة مثل تكاليف التتقيب في شركة تعدين، وتكاليف الأبحاث في شركة للمستحضرات الطبية أو التقنيات المتقدمة؛ • أحداث كبرى أو حالات الطوارئ. وهذا قد يشمل الإفصاح عن أحداث مثل التملك أو نزاع الملكية أو إعادة الهيكلة أو إجراءات قانونية هامة ضد المنشأة؛ و • وجود الضمانات في اتفاقيات القروض، ولا سيما تلك التي تكون فيها المنشأة على وشك الإخلال بالضمانات. وإذا كان خطأ صغير غير مصحح يعني الإخلال بالضمانات، فإن هذا قد يكون له تأثير كبير على البيانات المالية، ويمكن في أسوأ الأحوال أن يؤثر في مدى ملائمة استخدام افتراض المنشأة المستمرة في إعداد البيانات المالية.	
عناصر البيانات المالية ذات العلاقة ما هي العناصر الرئيسية للبيانات المالية التي ستكون في دائرة اهتمام المستخدمين (مثال: الأصول والالتزام وحقوق المساهمين والدخل والمصروفات)؟	
طبيعة المنشأة النظر في طبيعة المنشأة، وأين هي المنشأة في دورة حياتها والصناعة والبيئة الاقتصادية التي تعمل بها المنشأة.	
التعديلات المطلوبة هل التعديلات مطلوب منها "تسوية" أساس المعيار؟ فعلى سبيل المثال يمكن تعديل الدخل المتأتي من العمليات المستمرة ل:- • بنود الإيرادات/النفقات غير الاعتيادية أو غير المتكررة؛ و • البنود مثل علاوات الإدارة، والتي يمكن أن تستند على الأرباح قبل العلاوة أو تُدفع ببساطة لتقليل الدخل الباقي في الشركة.	
التركيز الرئيسي للمستخدمين أي معلومات في بنود البيانات المالية ستجذب معظم انتباه المستخدمين؟ فعلى سبيل المثال، المستخدمين المهتمين ب:- • تقييم الأداء المالي سيركزون على الأرباح أو الإيرادات أو صافي الأصول؛ و • الموارد المستخدمة لتحقيق أهداف أو غايات معينة سيركزون على طبيعة ومدى الإيرادات والنفقات.	
التمويل كيف يتم تمويل المنشأة؟ إذا كانت ممولة فقط بالدين (عوضاً عن الأسهم)، قد يضع المستخدمون مزيداً من التأكيد على الأصول والمطالبات عليها وليس على أرباح المنشأة.	
التقلبات ما مدى تقلب المعيار المقترح؟ فعلى سبيل المثال فإن المعيار المستند إلى الأرباح قد يكون مناسباً في العادة، أما إذا كانت المنشأة تعمل بنمط معتدل (مثل الأرباح أو الخسائر صغيرة) في كل فترة أو كانت نتائجها متقلبة على نطاق واسع، قد لا يكون ذلك المعيار قاعدة ملائمة لتحديد الأهمية النسبية.	
البدائل هل يعتبر وجود معيار بديل ضرورياً لمعالجة الظروف الاستثنائية؟ يمكن أن تشمل المعايير البديلة الأصول الجارية وصافي رأس المال العامل، إجمالي الأصول وإجمالي الإيرادات والربح الإجمالي وإجمالي حقوق المساهمين والتدفق النقدي من العمليات.	

أهمية الأداء

في حين تم تحديد الأهمية النسبية الكلية والمحددة من حيث علاقتها باحتياجات مستخدمي البيانات المالية، فإن تحديد أهمية الأداء جاء عند مبلغ اقل. وسوف ينتج عن هذا المزيد من عمل التدقيق (مما يعني أن الأخطاء الأصغر يمكن تحديدها)، إلى جانب تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مناسب.

ولو تم تخطيط التدقيق للكشف فقط عن الأخطاء المادية، فلن يكون هناك أي هامش لتحديد وحساب الخطأ للأخطاء غير الهامة التي قد توجد. ونتيجة لذلك، قد يكون من الممكن لإجمالي الأخطاء غير الهامة التسبب في بيانات مالية تشوبها أخطاء جوهرية.

وقد تم تصميم أهمية الأداء لـ:-

- ضمان اكتشاف الأخطاء التي تكون أقل من الأهمية النسبية الكلية أو المحددة،
- توفير هامش للأخطاء غير المكتشفة المحتملة. ويكون هذا الهامش بين الأخطاء المكتشفة ولكن غير المصححة في الإجمالي والأهمية النسبية الكلية أو المحددة.

وتحديد أهمية الأداء لن يكون عملية حسابية ميكانيكية بسيطة مثل ٨٠٪ من الأهمية النسبية الكلية، كون هذا التبسيط من شأنه تجاهل عوامل المخاطر المحددة التي قد تكون ذات علاقة بالمنشأة. وعلى سبيل المثال، إذا كان هناك مخاطر عالية للخطأ في أسعار المخزون، يمكن تخفيض أهمية الأداء بحيث يمكن القيام بمزيد من عمل التدقيق لتحديد مدى انتشار الأخطاء. وفي المقابل، إذا كانت مخاطر الأخطاء في ميزان المستحقات مقدرة بمنخفضة، يمكن رفع أهمية الأداء، مما يؤدي إلى أعمال تدقيق جوهرية أقل على الميزان.

تستلزم أهمية الأداء من المدقق ممارسة التقدير المهني الذي يتأثر بـ:-

- فهم المدقق للمنشأة، والذي يتم تحديثه أثناء أداء إجراءات تقييم المخاطر؛ و
- طبيعة ومدى الأخطاء التي تم تحديدها في عمليات التدقيق السابقة.

٣.٦ الأخطاء في الإفصاحات النوعية

عند النظر في احتمالية مادية الأخطاء في الإفصاحات النوعية، قد يحدد المدقق عوامل ذات علاقة مثل:

- ظروف المنشأة في تلك الفترة؛
- إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، بما في ذلك التغيرات التي طرأت عليه.
- الإفصاحات النوعية التي تكون هامة بالنسبة لمستخدمي البيانات المالية نتيجة لطبيعة المنشأة (مثل، الامتثال بالتعهدات الخاصة بالديون).

يتم أيضاً تجميع الأخطاء الواردة في الإفصاحات لمساعدة المدقق على تقييم أثر مثل تلك الأخطاء على الإفصاحات ذات العلاقة وعلى البيانات المالية برمتها.

٤.٦ الأخطاء البسيطة

قد يتم تحديد مبلغ معين بحيث تكون الأخطاء الواردة في المبالغ الأقل منه بسيطة بشكل واضح ولن تكون هناك حاجة لتجميعها. "بسيطة بشكل واضح" هو ليس تعبيراً آخر عن "غير مادية".

فلن يكون للأخطاء البسيطة بشكل واضح أية تبعات، سواء تم التعامل معها بصورة فردية أو تم تجميعها أو إذا تم الحكم عليها بأي معيار سواء حجمها أو طبيعتها أو ظروفها.

وقد تكون الأخطاء الواردة في الإفصاحات بسيطة أيضاً بشكل وواضح سواء تم النظر فيها بصورة فردية أو تم تجميعها، وسواء تم الحكم عليها بأي معيار سواء حجمها أو طبيعتها أو ظروفها.

نقطة للتأمل

لا تقلل من مستوى الأهمية النسبية الكلية على أساس مخاطر التدقيق العالية

تجنب خطأ تقليل مستوى الأهمية الكلية (البيانات المالية) على أساس تقييم وجود مخاطر تدقيق عالية. فالأهمية النسبية الكلية تستند إلى احتياجات المستخدمين من المعلومات، وليس على مدى خطورة تدقيق رصيد معين. ولهذا فإن تقليل عتبة الأهمية النسبية الكلية يعني أن:-

- قرار مستخدم البيانات المالية يتأثر بمخاطر التدقيق بدلا من أن يتأثر بالمعلومات الواردة في البيانات المالية؛ و
- المدقق سيؤدي عمل إضافي لضمان عدم وجود الأخطاء في البيانات المالية التي تتجاوز، فردياً أو بمجموعها، عتبة الأهمية النسبية الكلية.

والنهج الأفضل من هذا هو التصدي لمخاطر التدقيق من خلال تحديد أهمية الأداء عند مستوى أدنى من فئات المعاملات أو مستوى أرصدة الحسابات. وهذا سيضمن تنفيذ عمل تدقيق كاف لكشف أي أخطاء، دون الحاجة إلى خفض مستوى الأهمية النسبية الكلية. كما انه سيخلق هامش لتغطية الأخطاء غير المحددة في العمل المنجز.

حدد مستوى الأهمية النسبية الكلية من خلال الإشارة إلى مستخدمي البيانات المالية، ومن ثم قم بتحديد أهمية الأداء لغرض تصميم إجراءات تدقيق إضافية.

إفصاحات وأرصدة ومساائل البيانات المالية الحساسة

استخدم الأهمية النسبية المحددة لتصميم إجراءات التدقيق الإضافية التي تتصدى للمخاطر المحددة والأرصدة في مجالات التدقيق الحساسة.

٥.٦ ملخص

يلخص التوضيح أدناه مستويات الأهمية النسبية واستخدام أهمية الأداء.

التوضيح ٥.٦-١

الغرض	الأهمية النسبية الكلية	الأهمية النسبية المحددة	أهمية الأداء
وضع العتبة لتحديد ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناتجة عن الاحتيال أم الخطأ.	وضع العتبة أو العتبات (دون الأهمية النسبية الكلية) لتطبيقها على فئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي يتوقع أن تؤثر فيها الأخطاء ذات المبالغ الأقل من الأهمية النسبية الكلية للبيانات المالية على القرارات الاقتصادية للمستخدمين.	وضع العتبة أو العتبات (دون الأهمية النسبية الكلية) لضمان تحديد الأخطاء الجوهرية (دون الأهمية النسبية الكلية أو المحددة) وتزويد المدقق بهوامش للأمان.	
أساس الاحتساب	ما هو مستوى الأخطاء في البيانات المالية الذي قد يكون مقبولا للمستخدمين (أي لن يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي البيانات المالية)؟	ما هو مستوى الأخطاء المتصلة بفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات الذي يتوقع بشكل معقول أن يؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين؟	ما حجم عمل التدقيق المطلوب ل:- • تحديد الأخطاء الأقل من أخطاء الأهمية النسبية الكلية أو المحددة؛ و • ترك هامش كاف للأخطاء غير المكتشفة؟
قواعد الإشارة (للاستخدام)	النسبية هي مسألة تقدير مهني وليست ممارسة ميكانيكية. ونتيجة	وضع مبلغ أدنى للأهمية النسبية المحددة (على أساس التقدير	لا يوجد أي توجيهات محددة في معايير التدقيق الدولية. وتتراوح

النسبة ما بين ٦٠% (من الأهمية النسبية الكلية أو المحددة)، حيث هناك مخاطر أعلى للأخطاء الجوهرية، و ٨٥% حيث المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية أقل.	المهني) لتدقيق مجالات البيانات المالية المحددة أو الحساسة.	لذلك، لا توجد ي توجيهات محددة منصوص عليها في معايير التدقيق الدولية. ومع ذلك، فإن الربح المتأتي من العمليات المستمرة (٣%-٧%) يستخدم غالباً في الممارسة بإعتبار أن لديه أعظم أهمية لمستخدمي البيانات المالية. وفي حال لم يكن هذا مقياس مفيد (كما هو الحال في المنشآت غير الربحية أو حيث يكون الربح ليس قاعدة ثابتة) يجدر النظر وقتها في استخدام أساس آخر مثل: • الإيرادات أو النفقات ١% - ٣%؛ • الأصول ١% - ٣%، • حقوق المساهمين ٣%- ٥%.	كنقطة بداية)
• تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية. • تصميم إجراءات تدقيق إضافية للاستجابة للمخاطر المقيمة.	تحديد ما إذا كان حجم الأخطاء غير المصححة، سواء فردياً أو في مجموعها، أعلى من الأهمية النسبية المحددة.	تحديد ما إذا كان حجم الأخطاء غير المصححة، سواء فردياً أو في مجموعها، أعلى من الأهمية النسبية الكلية.	الاستخدام في التدقيق
• تغيرات المخاطر المقيمة. • طبيعة ومدى الأخطاء المكتشفة عند أداء إجراءات التدقيق الإضافية. • تغير الفهم تجاه المنشأة.	تغير الظروف المحددة.	• تغير الظروف الذي حدث خلال التدقيق مثل بيع أجزاء من المنشأة. • معلومات جديدة. • تغير فهم المدقق للمنشأة وعملياتها، نتيجة لأداء إجراءات تدقيق إضافية (كأن تكون نتائج التشغيل الفعلية مختلفة عن المتوقعة).	التعديل مع سير التدقيق

٦.٦ الأهمية النسبية في التخطيط وتقييم المخاطر

يعد تحديد مستويات الأهمية النسبية المختلفة مكون أساسي لعملية التخطيط. وهذا ليس مرحلة منفصلة من التدقيق، بل هو عملية مستمرة ومتكررة. ويلخص التوضيح التالي استخدام الأهمية النسبية في التخطيط وتقييم المخاطر.

الأهمية النسبية	
استخدم الأهمية النسبية لـ:- • تحديد أي مجالات للبيانات المالية تتطلب التدقيق. • وضع سياق إستراتيجية التدقيق الشاملة. • تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المحددة. • تحديد الأهمية النسبية المحددة لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، حيث تكون الأخطاء بحجم أقل من الأهمية النسبية الكلية أو المحددة وبالقدر الذي يتوقع بشكل معقول أن يؤثر على القرارات الإقتصادية للمستخدمين. • تحديد أهمية الأداء لكل مستوى من مستويات الأهمية النسبية المحددة، حسبما هو ضروري للمدقق للعمل باستخدام مستوى أهمية الأداء لفئة معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات، وفقاً لمستوى المخاطر المرتبطة بذلك البند. • تقييم الأدلة اللاحقة لتحديد الحاجة لأي تعديلات على مستويات الأهمية النسبية. وإذا كان الأمر كذلك، يقوم المدقق بتعديل طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات وفقاً لذلك.	التخطيط (إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق)
• حدد أي إجراءات تقييم المخاطر ضرورية. • قدم سياق معين عند تقييم المعلومات التي تم الحصول عليها. • قدر حجم (أثر) المخاطر المحددة. • قدر نتائج إجراءات تقييم المخاطر.	إجراءات تقييم المخاطر
• تأكد من فهم أعضاء الفريق للمستخدمين المحددين وما هو متوقع بشكل معقول لتغيير قراراتهم الإقتصادية. وهذا قد يساعد في الحالات التي يصبح فيها عضو الفريق مدركاً لمعلومات أثناء التدقيق كانت ستؤدي إلى تحديد مبلغ مختلف للأهمية النسبية في البداية. ومن الأمثلة على ذلك:- - قرار للتخلص من جزء رئيسي من عمل المنشأة، - معلومات جديدة أو عوامل مخاطر من شأنها أن تؤثر على تحديد الأهمية النسبية في البداية، و - تغيير فهم المدقق للمنشأة وعملياتها، نتيجة لأداء إجراءات تدقيق إضافية، كأن تكون نتائج التشغيل الفعلية مختلفة بشكل كبير عن النتائج المتوقعة. - التغيرات في متطلبات إعداد التقارير المالية والتي قد ينتج عنها إفصاحات هامة جديدة أو مراجعة. • وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة. • تحديد مدى الاختبار المتعلق ب:- - أهمية الأداء، و - أهمية الأداء المحددة. • تحديد مسائل ومجالات التدقيق الحساسة لتركيز التدقيق عليها بشكل كبير.	إجتماعات الفريق

نقطة للتأمل

يتطلب تحديد مستويات أهمية الأداء الكلية والمحددة استخدام التقدير المهني. ويقترح (ولكن من غير المطلوب) قيام الفرق بمناقشة التقديرات المطبقة في تحديد مستويات الأهمية النسبية مع شريك العملية للحصول على موافقته. وأخيراً، ينبغي تسجيل التقديرات المستخدمة في تحديد الأهمية النسبية بتفاصيل كافية في ورقات عمل التدقيق.

٧.٦ الأهمية النسبية في أداء إجراءات التدقيق

ينبغي على المدققين النظر في الأهمية النسبية عند تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، كما هو موضح في التوضيح التالي.

التوضيح ٧.٦ - ١

الأهمية النسبية	أداء إجراءات التدقيق
استخدم الأهمية النسبية لـ:- • تحديد أي إجراءات تدقيق إضافية ضرورية • تحديد أي بنود ينبغي اختيارها للاختبار، وما إذا كان هناك استخدام لتقنيات أخذ العينات. • المساعدة في تحديد حجم العينة. • تقييم أخطاء العينة التمثيلية عن طريق الاستقراء عبر العينة الكاملة للأخطاء المرجحة. • تقييم مجموع الأخطاء الكلية على مستوى الحساب وصولاً إلى مستوى البيانات المالية. • تقييم مجموع الأخطاء الكلية، بما في ذلك الأثر الصاف للأخطاء غير المصححة في الأرباح المدورة الافتتاحية. • تقدير نتائج الإجراءات. استخدام المادية النوعية فيما يلي: • تحديد الإفصاحات التي لها جوانب نوعية والتي قد تكون ذات علاقة عند تقييم مخاطر الأخطاء المادية. وقد يشمل ذلك الإفصاحات عن: - السيولة وتعهدات الديون بالنسبة لأي منشأة تمر بصعوبات مالية. - الأحداث والظروف التي أدت إلى الاعتراف بخسارة انخفاض. - المصدر الرئيسي للتشكك في التقدير، بما في ذلك الافتراضات المتعلقة بالمستقبل. - طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية، والإفصاحات الأخرى ذات العلاقة والتي من المتوقع أن يكون لها أثر هام على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة. - الأطراف ذات العلاقة، والمعاملات الخاصة بالأطراف ذات العلاقة. - تحليل الحساسية، ويشمل الآثار المترتبة على التغيير في الافتراضات المستخدمة في تقنيات التقييم. - التشكك في مبلغ مسجل أو مفصح عنه.	

ملاحظة: ستكون هناك حاجة لتعديل إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق في الحالات التالية:-

- طبيعة الأخطاء التي تم تحديدها وظروف وقوعها تشير إلى أن الأخطاء الأخرى قائمة، وعند جمعها مع الأخطاء المتراكمة خلال التدقيق يمكن أن تصبح أخطاء جوهرية؛ أو
- مجموع الأخطاء المتراكمة خلال التدقيق يقترب من الأهمية النسبية.

نقطة للتأمل

من غير المرجح للأهمية النسبية أن تتغير في كثير من الأحيان. ومع ذلك، قد تحتاج إلى تعديل مع إدراك المدقق لمعلومات جديدة أو إذا أصبح هناك تغيير في فهم المدقق للمنشأة وعملياتها. وإذا كان التغيير مطلوباً، تأكد من إبلاغ فريق التدقيق وقيامه بتقييم الأثر على خطة التدقيق.

قد تتغير أهمية الأداء إستناداً إلى عوامل مخاطر أو نتائج تدقيق جديدة قد لا تؤثر على الأهمية النسبية الكلية. وتؤدي التغيرات في أهمية الأداء إلى تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق. وبالتبع، إذا تغيرت الأهمية النسبية الكلية، ستكون هناك حاجة إلى تغيير مماثل في أهمية الأداء.

٨.٦ الأهمية النسبية في إعداد التقارير

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٠ الفقرة ١١	يحدد المدقق ما إذا كانت البيانات المالية غير المصححة جوهرية، بشكل منفرد أو بمجموعها. وخلال القيام بهذا التحديد، ينبغي على المدقق أخذ ما يلي بالإعتبار:- (أ) حجم وطبيعة البيانات الخاطئة فيما يتعلق بصنف معين من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والبيانات المالية ككل والظروف الخاصة بحصولها؛ و(المرجع: الفقرات ١٦-٢٢ و ٢٤-٢٥). (ب) تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة المتعلقة بفترات سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات العلاقة والبيانات المالية ككل. (المرجع: الفقرة ٢٣).
معيار التدقيق الدولي ٥٠ الفقرة ١٢	ينبغي على المدقق إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات الخاطئة غير المصححة وتأثيرها، بشكل منفرد أو بمجموعها، على الرأي الوارد في تقرير المدقق، ما لم يحظر ذلك الأمر قانون أو نظام. وينبغي أن يحدد إبلاغ المدقق البيانات الخاطئة غير المصححة الجوهرية بشكل منفرد. وينبغي أن يطلب المدقق تصحيح البيانات الخاطئة غير المصححة. (المرجع: الفقرات ٢٦-٢٨).

أنظر المجلد ٢، الفصل ٢١ لمزيد من المعلومات حول تقييم الأخطاء.

قبل إصدار الرأي، يقوم المدقق بـ:-

- تأكيد الأهمية النسبية للبيانات المالية ككل؛
- تقييم طبيعة ومجموع الأخطاء غير المصححة التي تم تحديدها؛ و
- إجراء تقييم شامل حول ما إذا كانت البيانات المالية تشوبها أخطاء جوهرية.

التوضيح ٨.٦ - ١

إعداد التقارير	الأهمية النسبية
	يستخدم المدقق الأهمية النسبية لـ:-
	• تقييم مجموع الأخطاء الكلية على مستوى الحساب وصولاً إلى مستوى البيانات المالية. • تقييم مجموع الأخطاء الكلية، بما في ذلك الأثر الصاف للأخطاء غير المصححة في الأرباح المدورة الافتتاحية. • تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لأداء إجراءات تدقيق إضافية عند اقتراب مجموع الأخطاء للأهمية النسبية الكلية أو المحددة. • الطلب من الإدارة تصحيح جميع الأخطاء التي تم تحديدها. • النظر في إعادة تدقيق النواحي ذات الأخطاء الأعلى. • التقدير المهني لطبيعة وحساسية الأخطاء التي تم تحديدها، بالإضافة إلى حجمها. • تحديد وتقييم إذا كانت هناك أخطاء في الإفصاحات والآثار المترتبة على تلك الأخطاء. • تحديد ما إذا كان ينبغي تعديل تقرير المدقق نتيجة للأخطاء الجوهرية غير المصححة.

يتكون مجموع الأخطاء من:-

- الأخطاء المحددة التي تم تحديدها من جانب المدقق كنتيجة لاختبار التدقيق؛
- تقدير الأخطاء الأخرى المحددة التي لا يمكن حصرها على وجه التحديد بخلاف ذلك.

وبعد ذلك يطلب المدقق من الإدارة تسجيل جميع الأخطاء التي تم تحديدها. أنظر المجلد ٢، الفصل ٢١ لمزيد من المعلومات حول تقييم أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

٩.٦ إعتبارات أخرى

تشمل الإعتبارات الأخرى ما يلي:-

- الإتصال مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة؛
- تحديث الأهمية النسبية؛ و
- خفض مستوى الأهمية النسبية عن الفترة السابقة.

الإتصال مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة

إن الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بحاجة إلى فهم القيود المتعلقة بدرجة الدقة التي يمكن توقعها من التدقيق. كما أنهم بحاجة إلى أن يكونوا على دراية أنه ليس من الممكن اقتصادياً تصميم إجراءات تدقيق من شأنها أن توفر ضماناً مطلقاً بأن البيانات المالية لا تشوبها أخطاء جوهرية. ويمكن لعملية التدقيق أن توفر ضمانات معقولة فقط في هذا الصدد.

وعندما يتم تحديد الأخطاء من جانب المدقق أثناء عملية التدقيق، فإن الخطوة الأولى تتمثل في الطلب من الإدارة تصحيح كامل الأخطاء غير المصححة. وفي حال قررت الإدارة عدم تصحيح بعض الأخطاء، فينبغي على المدقق الإتصال بأولئك المكلفين بالحوكمة حول ما يلي:-

- تفاصيل الأخطاء غير المصححة تأثيرها، بشكل منفرد أو بمجموعها، على الرأي الوارد في تقرير المدقق (ما لم يحظر ذلك الأمر قانون أو نظام)؛
- الأخطاء الجوهرية غير المصححة بشكل منفرد؛ و
- تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة المتعلقة بفترات سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات العلاقة والبيانات المالية ككل.

تحديث الأهمية النسبية

قد يتغير التقييم الأولي للأهمية النسبية الكلية وأهمية الأداء من التخطيط المبدئي للتدقيق إلى وقت تقييم نتائج إجراءات التدقيق. وهذا يمكن أن ينجم عن تغيير في الظروف أو في معرفة المدقق نتيجة لأداء إجراءات التدقيق. فعلى سبيل المثال، إذا تمت تأدية إجراءات التدقيق قبل نهاية الفترة، فإن المدقق سيتوقع نتائج العمليات والمركز المالي. وإذا كانت النتائج الفعلية للعمليات والمركز المالي مختلفة إلى حد كبير، قد تتغير تقييمات الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق أيضاً.

تقليل مستوى الأهمية النسبية عن الفترة السابقة

عندما تتغير الظروف من فترة لأخرى، يجب على المدقق النظر في تأثير أي أخطاء على الأرصدة الافتتاحية. وعلى سبيل المثال، إذا كانت المبيعات والدخل أقل بكثير مما كانت عليه في الفترة السابقة، يكون تقليل الأهمية النسبية مطلوباً. ويمكن أن تنشأ الأخطاء في الأرقام الافتتاحية كون عملية التدقيق أجريت سابقاً باستخدام مستوى أعلى للأهمية النسبية. وللدخول من مخاطر وقوع خطأ جوهري في الأرصدة الافتتاحية، قد يقوم المدقق بأداء إجراءات تدقيق إضافية على الأرصدة الافتتاحية للأصول والإلتزام.

نقطة للتأمل

العمليات الجديدة

عند قبول عملية تدقيق جديدة، أستمع عن الأهمية النسبية الكلية التي استخدمها المدقق السابق. وإذا توفر الجواب، سيساعد ذلك في تحديد ما إذا كانت إجراءات التدقيق الإضافية مطلوبة على الأرصدة الافتتاحية للأصول والإلتزام.

إستخدام خبراء الإدارة

تأكد من استخدام الخبراء المعيّنين من المنشأة (لمساعدتها في إعداد البيانات المالية)، أو المستخدمين من جانب فريق التدقيق يستخدمون مستوى مناسب من الأهمية النسبية في ما يتعلق بالعمل الذي يمارسونه.

٦. ١٠. التوثيق

قم بتوثيق التحديد لما يلي، والعوامل التي تم أخذها بالإعتبار عند تحديدها:-

- الأهمية النسبية الكلية؛
 - إذا كان ذلك مناسباً، مستوى أو مستويات الأهمية النسبية المحددة لفئات معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات؛
 - أهمية الأداء؛ و
 - أي تعديل على العوامل المذكورة أعلاه مع سير عملية التدقيق.
- سيكون من المفيد أنه يتم توثيق أية اعتبارات نوعية، مثل السيولة، وتعهدات الديون، والمبالغ المحددة للأخطاء البسيطة.

٦. ٨. دراسات الحالة - تحديد واستخدام الأهمية النسبية

للإطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢- مقدمة لدراسات الحالة.

يتم توثيق الأهمية النسبية عادة على ورقة عمل تتضمن ملخصاً لنتائج التشغيل، وتوفر مساحة لإعتبارات الأهمية النسبية الأخرى مثل العوامل النوعية.

دراسة الحالة أ – ديفتا للأثاث

شركة ديفتا للأثاث

(مقتطف)

تقييم الأهمية النسبية

المستخدمين الرئيسيين للبيانات المالية هم البنك والمساهمين. ورقم الأهمية النسبية المستخدم في الفترة السابقة كان ٨٠٠٠ يورو.

أنظر ورقة العمل المرجعية رقم. # لمبالغ الأهمية النسبية المحتملة على أساس الدخل المتأتي من العمليات المستمرة، فضلاً عن الإيرادات. وباستخدام تقديرنا المهني، قررنا أن نضع الأهمية النسبية عند ٥% من الأرباح قبل الضرائب، مضافاً إليها مكافآت الإدارة البالغة ٧٠,٠٠٠ يورو. كما تم أخذ أسس أخرى للأهمية النسبية مثل الإيرادات بالإعتبار، إلا أننا شعرنا بأن الأرباح قبل الضرائب كانت المبلغ الأكثر معنى في ما يتعلق بمستخدمي البيانات المالية.

ولهذه الفترة، تتمثل الخطة في استخدام ١٠,٠٠٠ يورو كأهمية نسبية. وقد تم مناقشة مفهوم الأهمية النسبية واستخدامها في عملية التدقيق بشكل عام مع العميل.

وباستخدام التقدير المهني وأنواع الأخطاء التي تم تحديدها في عمليات التدقيق السابقة، تم تحديد أهمية الأداء عند ٧٥٠٠ يورو.

كما تم تحديد أهمية نسبية محددة لضرائب المبيعات المحلية المدفوعة عند ١٠٠٠ يورو كوننا مطالبين بتدقيق هذا المبلغ وإعداد تقرير بشأنه للحكومة المحلية.

هناك أيضاً حاجة للنظر في الأخطاء المحتملة التي يمكن أن تقع في الإفصاحات الواردة في البيانات المالية (ذات الطبيعة الكمية أو النوعية على حد سواء) وإذا كان من المتوقع بصورة معقولة أن تؤثر على القرارات المالية لمستخدمي البيانات المالية.

المبلغ المحدد بالنسبة للأخطاء البسيطة هو ٢٥٠ يورو.

انظر أيضاً ورقة العمل ٦١٥ حول التحليل الكمي

أعدّه : ج. ف تاريخ: ٨ ديسمبر ٢٠X٢

راجعه: ل. ف تاريخ: ٥ يناير ٢٠X٢

دراسة الحالة ب – كومار وشركاه

كومار وشركاه

(مقتطف)

تقييم الأهمية النسبية

المستخدمين الرئيسيين للبيانات المالية هم البنك والمالكين.

رقم الأهمية النسبية المستخدم في الفترة السابقة كان ٣٠٠٠ يورو.

وبالنظر إلى احتياجات المستخدمين، قررنا أن نضع الأهمية النسبية عند ١% من الأرباح. وبتقديرنا المهني، تقدم الأرباح أساساً أكثر استقراراً للأهمية النسبية مقارنة بالأرباح قبل الضرائب. ولهذه الفترة، نخطط لاستخدام ٢٥٠٠ يورو كأهمية نسبية كلية. وقد تم مناقشة مفهوم الأهمية النسبية واستخدامها في عملية التدقيق بشكل عام مع العميل.

وباستخدام التقدير المهني وأنواع الأخطاء التي تم تحديدها في عمليات التدقيق السابقة، تم تحديد أهمية الأداء عند ١٨٠٠ يورو.

مواضيع أخرى

أنظر ورقة العمل ٦١٥ حول

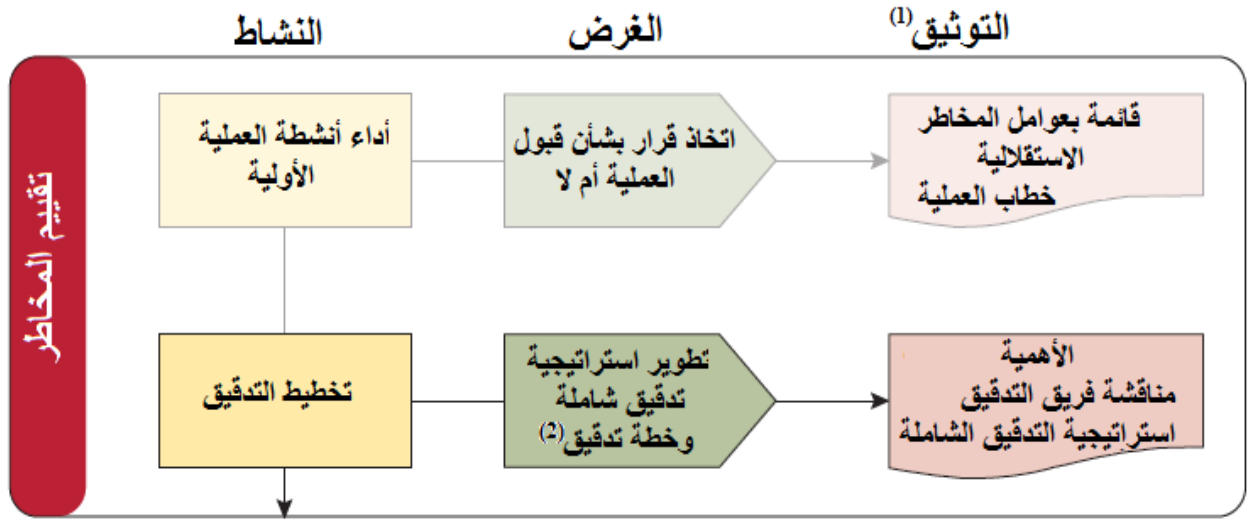
أعدّه : ج. ف تاريخ: ٨ ديسمبر ٢٠X٢

راجعه: ل. ف تاريخ: ٥ يناير ٢٠X٢

٧. معايير مناقشات فريق التدقيق

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
غرض وطبيعة المناقشات المطلوبة داخل فريق التدقيق حول قابلية البيانات المالية للمنشأة للأخطاء الجوهرية.	٢٤٠، ٣٠٠، ٣١٥ (المنقح)

التوضيح ٧-٠-١



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.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١٥	يقتضي معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) إجراء مناقشات بين أعضاء فريق العملية وإن يحدد شريك العملية المسائل التي ينبغي إبلاغها إلى أعضاء الفريق الذين لا يشاركون في المناقشات. كما يجب أن تركز المناقشات بشكل محدد على كيفية قابلية وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية للمنشأة بسبب الإحتيال وأين يمكن أن توجد مثل هذه الأخطاء في البيانات المالية، بما في ذلك كيف يمكن أن يحدث الإحتيال. وتجري المناقشات دون إعتبار لمعتقدات أعضاء فريق العملية بأن الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة يتصفون بالأمانة والنزاهة. (المرجع: الفقرات ١٠-١١)
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٤٤	يجب على المدقق أن يشمل ما يلي في وثائق التدقيق المتعلقة بفهم المدقق للمنشأة وبيئتها وتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية حسبما يتطلب معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح):- (أ) القرارات الهامة التي تم التوصل لها أثناء المناقشة بين أعضاء فريق العملية فيما يتعلق بقابلية اشتغال البيانات المالية على الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال؛ و (ب) المخاطر المحددة والمُقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال عند مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد.
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٠	يجب على شريك العملية والأعضاء الرئيسيين الآخرين لفريق العملية مناقشة حساسية البيانات المالية للمنشأة للأخطاء الجوهرية وتطبيق إطار إعداد التقارير المطبق على حقائق وظروف المنشأة. ويجب على شريك العملية تحديد أي مسائل سيتم تبادلها مع أعضاء فريق العملية التي لم تتناولها المناقشة. (المرجع: الفقرات ٢١-٢٤)

١.٧ لمحة عامة

ثمة عنصر حاسم في نجاح أي عملية تدقيق وهو التواصل الجيد بين أعضاء فريق التدقيق. ويبدأ التواصل مع تعيين أعضاء الفريق، ومن ثم ترتيب إجتماع الفريق للتخطيط للعملية، ويستمر بعد ذلك طوال العملية. ويتضمن التواصل الجيد الفوائد المنصوص عليها في التوضيح التالي.

التوضيح ١.٧-١

الفوائد	الحاجة إلى التواصل الجيد بين أعضاء فريق التدقيق
إنتاجية التدقيق - سيكون لكل شخص في الفريق فهم للمنشأة التي يتم تدقيقها وإطار إعداد التقارير المالية المستخدم، وطبيعة دوره المحدد في التدقيق والتوقعات حول توقيت وآلية إنجاز العمل. - الحد من احتمالية التدقيق الزائد عن الحد أو الأقل من المطلوب.	
فعالية التدقيق - يتم تزويد الموظفين بنظرة ثاقبة حول العمل وتوقعات التدقيق مباشرة من كبار الموظفين مثل شريك العملية. - ستساعد مناقشات الفريق حول قابلية اشتغال البيانات المالية على أخطاء جوهرية في تحديد المخاطر التجارية (العمل) ومخاطر الإحتيال الواجب التصدي لها. - اتخاذ قرارات أفضل حول طبيعة وتوقيت ومدى مخاطر التقييم وإجراءات التدقيق الإضافية. - فتح خطوط الإتصال يساعد في ردود الفعل السريعة تجاه المعلومات الجديدة في مجالات مثل المعاملات/ الأحداث غير الاعتيادية والأطراف ذات العلاقة ومسائل إعداد التقارير.	
تطوير الموظفين - نقل أفضل الممارسات في مجال التدقيق من الشركاء للموظفين. - تشجيع الموظفين على طرح الأسئلة وإعادة النظر في فعالية الاستجابات في الفترة السابقة للمخاطر المُقيمة.	

يتطلب التواصل المستمر الفعال ما يلي:-

- المشاركة (والاهتمام الكامل) من جانب شريك العملية وكبار الموظفين؛ و
- إستعداد كبار الموظفين للاستماع إلى صغار الموظفين. وهذا يشمل فهم العملية من وجهة نظر صغار الموظفين وتشجيع طرحهم للأسئلة والاقتراحات، ومن ثم توفير التغذية الراجعة.

ويلخص التوضيح التالي ما ينبغي أخذه بالإعتبار ومناقشته في إتصالات فريق التدقيق.

التوضيح ١.٧-٢

إتصالات فريق التدقيق

أثناء وبعد التدقيق	الإجتماع التدقيقي للفريق	تعيين أعضاء الفريق وتحديد مهامهم
ناقش: - نتائج التدقيق وسير العمل والمسائل التي تم تحديدها - التغييرات في خطة التدقيق - المعلومات الجديدة - الأحداث/المعاملات غير الاعتيادية - الاقتراحات بشأن فترة التدقيق القادمة	ناقش: - الأهمية النسبية - الآراء المستندة إلى المعرفة بالمنشأة - المخاطر التجارية ومخاطر الاحتيال المحتملة - كيف ومتى تكون هناك قابلية للأخطاء الجوهرية - خطة التدقيق المتضمنة ل : من، ماذا، أين، متى - الإشراف والمراجعة	أنظر في: - المهارات والخبرات - الحاجة للخبراء - الحاجة لمراجع رقابة الجودة العملية

نقطة للتأمل

تعتبر مناقشات فريق التدقيق ذات أهمية لإجراء تدقيق فعال. تجنب إغراء الاندفاع في الأجندة بسبب الضغوط الزمنية الأخرى، فهذه المناقشات تساهم في مناقشة مخاطر التدقيق، ووضع سيناريوهات الاحتيال وصياغة الاستجابات المحتملة. كما أنها توفر الفرصة للموظفين لمعرفة المزيد عن الأعمال التجارية للمنشأة، وما هو متوقع منهم عند التدقيق. ويمكن أيضا تشجيع الموظفين على طرح أفكارهم حول كيفية تحسين عملية التدقيق.

٢.٧ الإجتماع التخطيطي لفريق التدقيق

في عمليات التدقيق الواسعة، ينبغي ترتيب إجتماع تخطيطي في وقت مبكر قبل بدء العمل الميداني. وهذا سيوفر الوقت اللازم لإعداد خطة التدقيق المفصلة أو إجراء تغييرات عليها. أما في عمليات التدقيق الصغيرة يمكن تحقيق التخطيط الأفضل من خلال مناقشات موجزة مع بداية عملية التدقيق.

وينبغي تشجيع أعضاء الفريق على القدوم للإجتماع حاملين معهم عقلية متسائلة، وعلى أهبة الاستعداد للمشاركة وتبادل المعلومات مع موقف من التشكك المهني. وينبغي عليهم الوضع جانبا أي معتقدات بأن الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة يتصرفون بالأمانة والنزاهة. وينبغي أن يتأثر نطاق النقاش بالأدوار والخبرات والمعلومات اللازمة لأعضاء فريق العملية.

ويبين التوضيح الوارد أدناه المجالات الثلاثة الرئيسية الواجب تناولها.

التوضيح ٢.٧ - ١

المجالات الرئيسية الواجب تناولها	الغرض: توفير مناقشة مفتوحة
المنشأة • التاريخ والأهداف التجارية. • الثقافة الشركائية. • التغييرات في العمليات والموظفين والنظم. • تطبيق إطار إعداد التقارير المطبق على حقائق وظروف الشركة. الإدارة • طبيعة/ هيكل المنشأة والإدارة. • الموقف تجاه الرقابة الداخلية. • محفزات ارتكاب الإحتيال. • تغييرات ليس لها تفسير في السلوك أو النمط المعيشي للموظفين الرئيسيين. • إي مؤشر على تحيز الإدارة. عوامل المخاطر المعروفة • الخبرة من عمليات التدقيق السابقة. • عوامل المخاطر التجارية الهامة. • الفرصة لارتكاب الإحتيال. • متطلبات إعداد التقارير المالية التي تم تغييرها والتي قد ينتج عنها إفصاحات جديدة أو مراجعة. الغرض: إجراء عصف ذهني لاستخلاص الأفكار والمناهج المقترحة للتدقيق	تبادل الآراء حول المنشأة، مثل الأشخاص والعمليات والأهداف
احتمالية الخطأ والإحتيال • ما هي مجالات البيانات المالية التي لها قابلية للأخطاء الجوهرية (الخطأ أو الإحتيال)؟ وهذه الخطوة شرط في جميع عمليات التدقيق. • كيف يمكن للإدارة ارتكاب الإحتيال وإخفاؤه عند إعداد التقارير المالية؟ قد يكون من المفيد وضع سيناريوهات مختلفة للإحتيال، أو حيث يكون ممكناً، الاستعانة بخدمات محاسب قضائي. وأنظر في قيود دفتر اليومية، وتحيز الإدارة في التقديرات/ الأحكام والتغيرات في السياسات المحاسبية.. الخ. • كيف يمكن إساءة استخدام الأصول لأغراض شخصية؟ • هل هناك محفزات غير أنانية (مثل الحفاظ على مصدر تمويل لمنشأة غير ربحية) للتلاعب بالبيانات المالية؟ • النظر في مخاطر الإفصاحات الواردة في البيانات المالية. هل يمكن أن تعتمد الإدارة عرض الإدارة الإفصاحات بأسلوب قد يؤدي إلى حدوث غموض في الفهم الملائم للمسائل المفصّل عنها (على سبيل المثال من خلال إدراج كثير من المعلومات غير المادية أو من خلال استخدام لغة غير واضحة أو غامضة)؟ الاستجابة للمخاطر • ما هي إجراءات/ منهجيات التدقيق التي يمكن أخذها بالإعتبار للاستجابة للمخاطر التي تم تحديدها أعلاه؟ • أنظر في ما إذا كان سيتم إدراج عنصر عدم القدرة على التنبؤ في طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي يتعين القيام بها.	العصف الذهني

المجالات الرئيسية الواجب تناولها	الغرض: توفير التوجيه
تخطيط التدقيق	المجالات المحددة التي ينبغي تناولها:- تأكد من أن المتطلبات المحددة في معايير التدقيق الدولية وذات العلاقة بالتدقيق قد تم تناولها في خطة التدقيق. وتشمل معايير التدقيق الدولية المتضمنة لإجراءات محددة يتعين القيام بها ما يلي:- معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ "مسؤوليات المدقق المتعلقة بالإحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية". معيار التدقيق الدولي ٤٠٢ "إعتبارات التدقيق المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية" معيار التدقيق الدولي ٥٤٠ "تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة" معيار التدقيق الدولي ٥٥٠ "الأطراف ذات العلاقة" معيار التدقيق الدولي ٦٠٠ "الإعتبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)" المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١ /بصال مسائل التدقيق الأساسية في تقرير المدقق المستقل من المطلوب من مدققي المنشآت المدرجة (والمنشآت الأخرى التي يطلب فيها من المدقق في حالات أخرى بموجب القانون أو اللائحة أو التي يقرر فيها المدقق أن يبلغ بموجب المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١) اختيار المسائل التي تتطلب اهتمام خاص من التدقيق بحيث يتم إدراجها في تقرير المدقق باعتبارها من ضمن مسائل التدقيق الأساسية. وعندما يكون المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١ قابلاً للتطبيق، تمكن مناقشة الحاجة إلى تحديد تلك المسائل في الاجتماعات التي تعقد في مرحلة التخطيط. قم بتوفير التوجيه لفريق التدقيق:- • تحديد مستويات الأهمية النسبية. • تعيين الأدوار والمسؤوليات. • تزويد الموظفين بلحمة عامة عن أقسام التدقيق التي يتولون مسؤولية إنائها. وتناول النهج المطلوب والإعتبارات الخاصة والتوقيت والتوثيق المطلوب ومدى المراقبة المطلوبة ومراجعة الملفات وأي توقعات أخرى. • التأكيد على أهمية الحفاظ على التشكك المهني خلال عملية التدقيق.

ملاحظة: إذا لم يتمكن الأعضاء من غير الرئيسيين في فريق التدقيق من حضور الاجتماع (أو لم يتلقوا دعوة لحضوره)،

ينبغي على شريك العملية تحديد أي المسائل الناشئة التي سيتم إبلاغهم بها.

نقطة للتأمل

قم بالتأكد على أهمية بقاء الموظفين في حالة تأهب تحسباً لمؤشرات خيانة الأمانة، ولكن كن حذراً أيضاً من القفز إلى أي استنتاجات، وخاصة عند مناقشة النتائج مع إدارة أو موظفي المنشأة.

وأعمل على الإشارة للظروف الممكنة (المؤشرات الخطيرة) التي إذا واجهتها قد تشير إلى توفر إمكانية الإحتيال. وبشكل عام يتم اكتشاف الإحتيال بواسطة تحديد أنماط واستثناءات وشذوذ في المعاملات والأحداث. فعلى سبيل المثال، فإن وجود مطالبة زائفة في حساب النفقات قد لا يكون جوهري في البيانات المالية بحد ذاته، ولكن يمكن أن يكون مؤشراً على مشكلة أكبر من ذلك بكثير مثل عدم نزاهة الإدارة.

٣.٧ الإتصالات أثناء وعند الإنتهاء من التدقيق

سيكون لكل عضو من أعضاء فريق التدقيق وجهة نظر مختلفة قليلاً عن المنشأة. وقد لا تكون بعض المعلومات التي تم جمعها من جانب عضو معين في الفريق ذات معنى حتى ما لم يتم دمجها مع المعلومات التي حصل عليها أعضاء الفريق الآخرين. وهذا صحيح بالأخص فيما يتعلق بالإحتيال، حيث أن تحديد الأجزاء الصغيرة من الأنماط والشذوذ والاستثناءات هو الذي يؤدي لكشف الإحتيال في نهاية المطاف.

والتشبيه البسيط لهذا الأمر هو لغز الأحجية، حيث كل جزء لوحده لا يساعد الشخص في رؤية الصورة بأكملها، وفقط عندما يتم وضع جميع القطع مع بعضها الآخر يمكن مشاهدة تلك الصورة الكبيرة. وينطبق الشيء نفسه في التدقيق حيث لا يمكن رؤية الصورة الكبيرة إلا عندما يجري تقاسم المعرفة/ النتائج الفردية التي توصل إليها كل مدقق مع الفريق. وهذا التشبيه مبين في التوضيح التالي:-

التوضيح ٣.٧-١

مشاركة النتائج



تحتاج مناقشات الفريق أن لا تقتصر على الاجتماع التخطيطي فقط. وينبغي تشجيع أعضاء فريق التدقيق على التواصل وتبادل المعلومات التي يحصلون عليها أثناء التدقيق بشأن أي مسائل ذات علاقة، وخاصة عندما تؤثر على تقييم المخاطر وإجراءات التدقيق المقررة.

نقطة للتأمل

عقد اجتماعات لاستخلاص المعلومات في الأوقات الإستراتيجية من عملية التدقيق.

بالإضافة إلى مناقشات تخطيط التدقيق في بداية العملية، قد يكون من المفيد (ولكن ليس من المطلوب) لفريق التدقيق مهما كان صغيراً الاجتماع (أو الترتيب لمكالمة جماعية عبر الهاتف) ومناقشة نتائج التدقيق بعد مراحل التدقيق التالية.

تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر وإجراءات التدقيق الإضافية

لا تحتاج جلسات استخلاص المعلومات هذه إلى أن تكون رسمية أو طويلة، لكنها تمكن أعضاء فريق التدقيق من الإبلاغ شفهيًا عن النتائج التي توصلوا إليها، والاستثناءات التي اكتشفوها والمخاوف التي لاحظوها. كما يمكنهم الإبلاغ عن أي مسائل (مهما كانت صغيرة) التي بدت غريبة أو غير منطقية. وغالباً ما تكون الأمور الصغيرة، عند جمعها مع المعلومات التي تم الحصول عليها من أعضاء الفريق الآخرين، مؤشر إلى عوامل مخاطر محتملة (مثل الإحتيال) التي قد تتطلب القيام بمزيد من العمل. وحتى عندما يضم فريق التدقيق شخصين فقط، يمكن لهذه الاجتماعات أن تسفر عن نتائج هامة.

الإنهاء من التدقيق

بمجرد الإنهاء من التدقيق السابق، يكون الإغراء دائماً هو المضي قدماً وبدء عملية التدقيق اللاحقة. ونتيجة لذلك يمكن أن تضع الكثير من المعرفة التي يمكن أن تكون مفيدة لأداء عملية التدقيق اللاحقة. ويمكن من خلال اجتماع قصير أو مكالمة جماعية عبر الهاتف بعد كل عملية تدقيق الحصول على معلومات من فريق التدقيق وتحديد ما يمكن تحسينه. ويشمل ذلك تحديد:-

- مجالات التدقيق التي قد تتطلب مزيداً أو قليلاً من الاهتمام في المستقبل؛
- أي نتائج أخرى غير متوقعة أو معاملات غير إعتيادية أو ضغوط مالية على الموظفين والتي قد تكون مؤشراً على الإحتيال أو محفزة لإرتكابه؛
- أي تغييرات مقررة من شأنها أن تؤثر على العمليات المستقبلية مثل تغييرات الموظفين الرئيسيين أو تمويل جديد أو امتلاك، أو منتجات أو خدمات جديدة أو إدخال نظام جديد للمحاسبة أو أي تغييرات أخرى بأنظمة الرقابة الداخلية؛ و
- المجالات التي يمكن للمنشأة من خلالها تقديم مساعدة إضافية مثل تحليل بعض نواحي البيانات المالية،
- حيثما وجدت عوامل مخاطرة هامة، يمكن للإجتماع أيضاً تناول ما إذا كانت الشركة ترغب بالاستمرار مع العمل في الفترة التالية. فإذا استقالت الشركة مباشرة بعد عملية التدقيق، تكون الأسباب ماثلة في أذهان الجميع، وهذا من شأنه أن يوفر للكيان وقت أكثر للعثور على مدقق آخر.

وفي الجلسة الأولى للتخطيط، يمكن جدولة وقت وتاريخ جلسات استخلاص المعلومات هذه.

٤.٧ دراسات الحالة - مناقشات فريق التدقيق

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢- مقدمة لدراسات الحالة.

وقد يكون من المفيد تعميم أحدث البيانات المالية، وقائمة بالمخاطر المقيمة من الفترات السابقة (أو الفترة الحالية إذا كانت محدثة) واستجابة التدقيق على أعضاء الفريق قبل الاجتماع. أما خلال الاجتماع، فيتم التأكيد على ضرورة التشكك المهني، والحاجة إلى الإبلاغ الفوري عن أي حالات مشبوهة أو إشارات تحذير محتملة للإحتيال.

ويمكن أن يتم التوثيق على شكل أجندة معيارية أو مذكرة للحفظ في ملف.

دراسة الحالة أ - ديفتا للأثاث

تاريخ الاجتماع: ٨ ديسمبر ٢٠X٢

بند الأجندة	محضر الاجتماع
١. الأهمية النسبية وأرصدة الحسابات الهامة.	رفع الأهمية النسبية الكلية إلى ١٠,٠٠٠ يورو استناداً إلى النمو في الربحية والمبيعات، ورفع أهمية الأداء إلى ٧,٥٠٠ يورو.
٢. التوقيت والتواريخ الرئيسية وتوفر موظفي العمل.	المصادقة على ملائمة توقيت الفترة السابقة، وأن طلباتنا معقولة للحصول على مساعدة من الإدارة في إعداد جداول معينة.
٣. ماذا يمكننا تعلمه من التجربة السابقة مثل المسائل/ الأحداث التي سببت التأخير، والمجالات التي حصلت على تدقيق أقل/أكثر من المطلوب.	الرقابة الداخلية على المخزون كانت ضعيفة في السنة الماضية وتسببت في مزيد من العمل. وقد أشار العميل إلى هذا الأمر ستم معالجته قبل نهاية هذه الفترة.
٤. أي مخاوف جديدة حول نزاهة الإدارة أو النفاذي...الخ؟	أنظر قصاصة الصحيفة المتعلقة ب (بارفين). وهذا يمكن أن لا يؤثر على عملنا ولكن يجب اتخاذ الحيطة والحذر.
٥. تغيرات هذه الفترة المتعلقة بالعمليات التجارية و/أو الوضع المادي وأنظمة الصناعة والسياسات المحاسبية والأشخاص.	تمثل مبيعات الانترنت لحوالي ١٢% من إجمالي المبيعات. وهناك أيضاً خطط للنمو الكبير. وهذا يشكل ضغطاً على الموارد النقدية والرقابة الداخلية ونظم التشغيل، في حين يضيف الانكماش الاقتصادي الحالي مزيداً من الضغط على المنشأة للحفاظ على مستوى المبيعات برغم الانخفاض في الطلب وأسعار البيع.
٦. قابلية البيانات المالية للإحتيال. ما هي الطرق الممكنة للمنشأة لتجنب الإحتيال؟ ضع بعض السيناريوهات المحتملة، ثم خطط للإجراءات التي من شأنها أن تؤكد أو تدحض أي شكوك.	تميز وتجاوز الإدارة لتجنب الالتزام الضريبي ممكن. وتقديرات الإدارة والقيود اليومية والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قابلة للتلاعب. وأيضاً، أرجان (كبير موظفي المبيعات) يعيش حياة مترفة، وينبغي أن ننظر أيضاً في حسابات المكافآت وإيرادات المبيعات.
٧. المخاطر الهامة التي تتطلب اهتمام خاص؟	التخلف عن العهود البنكية. ويقول سوراج أنه سيراجع شروط التفاوض مع البنك لهذه الفترة لتوفير بعض المرونة.
٨. استجابات التدقيق المناسبة للمخاطر التي تم تحديدها.	تم مراجعة خطة التدقيق المفصلة ببعض من التفصيل مع الموظف المسؤول وتم تحديد عدد من جوانب الكفاءة.
٩. الإفصاحات الواردة في البيانات المالية	قمنا بمراجعة الإفصاحات الواردة في البيانات المالية ونظرنا في الحاجة إلى مزيد من الإفصاحات الإضافية أو المراجعة. ونظرنا أيضاً فيما إذا كان قد تم عرض أية إفصاحات بأسلوب قد يؤدي إلى حدوث غموض في الفهم الملائم. ولم نجد أي مما سبق.
١٠. النظر في الحاجة لمهارات أو استشارات متخصصة، واختبار أنظمة الرقابة الداخلية على الإجراءات الجوهرية والحاجة للتعريف بعدم القدرة على التنبؤ في بعض اختبارات التدقيق، والعمل الذي يمكن إكماله من جانب العميل.	متخصص في تكنولوجيا المعلومات للإشراف على المبيعات وأنظمة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات بشكل عام. وجدولة زيارة في ديسمبر لهذه الفترة.
١١. أدوار فريق التدقيق وتنظيم المواعيد ومراجعات الملفات.	تم تحديث خطط التدقيق المفصلة والكلية.
أعده: ج.ف تاريخ: ٨ ديسمبر ٢٠X٢ راجعه: ل.ف تاريخ: ٥ يناير ٢٠X٢	

مذكرة إلى ملف: كومار وشركاه

بتاريخ ٨ ديسمبر، ٢٠X٢ أجمع فريق التدقيق (شريك العملية وكبار الموظفين) لتخطيط عملية التدقيق لكومار وشركاه.

وقد ناقشنا ما يلي:-

- خفض الأهمية النسبية الكلية إلى ٢٥٠٠ يورو على أساس التراجع في الربحية والمبيعات، كما تم تحديد أهمية الأداء عند ١٨٠٠ يورو.
- تحول تركيز راج في الآونة الأخيرة على المسائل العائلية الشخصية. وقد لا يكون بالإمكان تدقيق عمل المحاسب على نحو كاف، وهذا يترك روبي تتولى زمام السيطرة على الأرقام الواردة في التقارير، وأي أخطاء متعمدة أو غير مقصودة قد تمر دون أن يتم كشفها. لذا ينبغي أن يعامل هذا في عملية التدقيق على أنه من مخاطر الإحتيال الهامة.
- قد يحدث هناك تحيز للإدارة أو تجاوزها لتجنب الالتزام الضريبي أو يحدث خرق للعهود البنكية. وتقليدياً كانت تقديرات الإدارة محافظة، لذا تم تذكير فريق التدقيق أن يكون متيقظاً لأي شيء يظهر غير اعتيادي.
- سنولي عناية فائقة للمعاملات وأسعار المنتجات مع الأطراف ذات العلاقة، ديفتا.

خطة التدقيق:

- المصادقة على ملائمة توقيت الفترة السابقة، وسنطلب المساعدة مرة أخرى من الإدارة في إعداد جداول معينة. ومع ذلك، بما أن كومار وشركاه واجهت صعوبة في تأمين الجداول لنا في الفترة السابقة، سنمضي بعض الوقت مبكراً مع روبي هذه الفترة ونقدم لها عينات جداول للتأكد من فهمها لما هو مطلوب ولتواريخ الاستحقاق المطلوبة.
- جرى استعراض خطة التدقيق المفصلة بشيء من التفصيل، كما تم توسيع نطاق الإجراءات في بعض المجالات استناداً إلى المخاطر المقيمة، وحذف عدد من الإجراءات الأخرى في المجالات التي كانت المخاطر المقيمة فيها منخفضة.
- قررنا أنه سيكون أكثر فعالية تنفيذ الإجراءات الجوهرية مما لو أجرينا اختبارات لأنظمة الرقابة، كما أنه لا توجد تأكيدات أن الإجراءات الجوهرية وحدها لن توفر أدلة تدقيق كافية وملائمة.

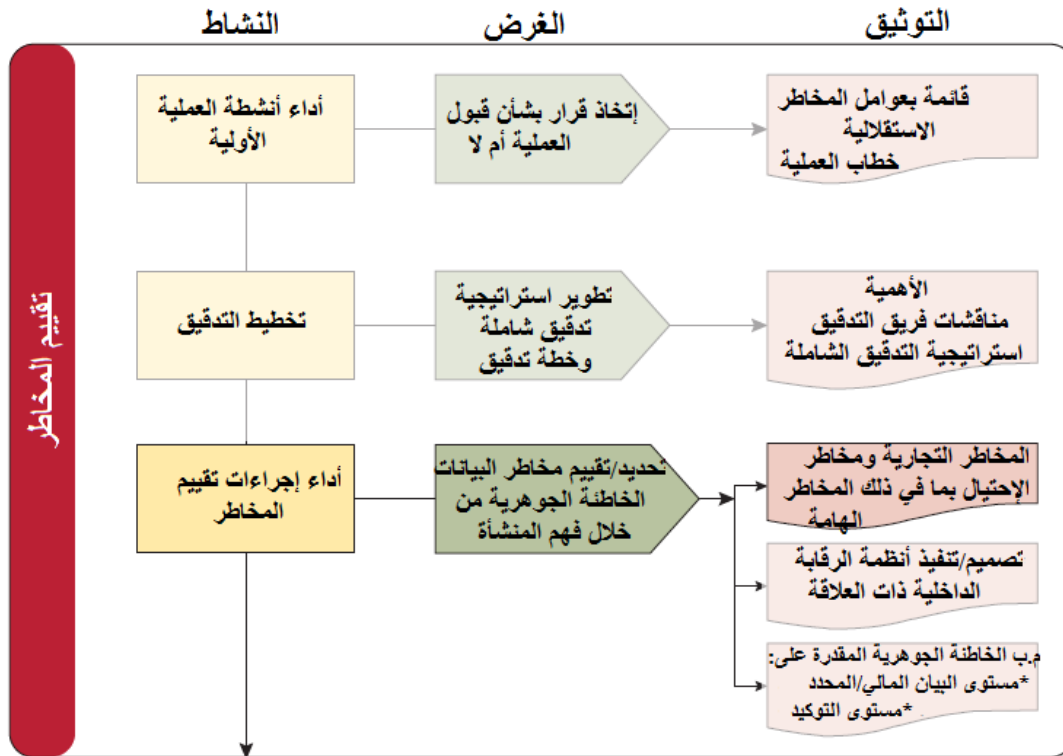
أعده: ج.ف تاريخ: ٨ ديسمبر ٢٠X٢

راجعته: ل.ف تاريخ: ٥ يناير ٢٠X٢

٨. المخاطر المتأصلة - تحديد

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
كيفية تحديد المخاطر الجوهرية في البيانات المالية.	٢٤٠، ٣١٥ (المنقح)

التوضيح ٨-١



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.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١٠	تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:- (أ) تحديد وتقييم الأخطاء الجوهرية للبيانات المالية بسبب الإحتيال؛ (ب) الحصول على ما يكفي من أدلة مناسبة حول المخاطر المقدر للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال، من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة؛ و (ج) الإستجابة بشكل مناسب للإحتيال أو الإحتيال المشتبه به المحدد خلال التدقيق.
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 التوكيد من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية الأمر الذي يؤدي إلى توفير أساس وتصميم وتطبيق الاستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١٣	لأغراض معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (ن) مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية- مخاطرة أن تحتوي البيانات المالية على أخطاء جوهرية قبل إجراء عملية التدقيق. ويتألف ذلك من عنصرين موضحين كالآتي عند مستوى التوكيد:- (١) مخاطر متصلة- قابلية تعرض توكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح لوجود خطأ قد يكون جوهرياً، إما منفرداً أو لدى جمعه مع أخطاء أخرى، وذلك قبل النظر في أية أنظمة رقابة ذات علاقة. (٢) مخاطر الرقابة- مخاطرة تتمثل في أن الخطأ الذي قد يحدث في عملية التوكيد حول فئة من المعاملات أو رصيد حساب أو إفصاح، والذي قد يكون خطأ جوهرياً، إما منفرداً أو لدى جمعه مع الأخطاء الأخرى، لن يتم منع حدوثه أو اكتشافه أو تصحيحه في الوقت المحدد من جانب الرقابة الداخلية للمنشأة.
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١١	لأغراض معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (أ) الإحتيال- هو فعل مقصود من جانب واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي على اللجوء للخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية. (ب) عوامل مخاطرة الإحتيال- الأحداث أو الظروف التي تشير إلى دافع ما أو ممارسة ضغط معين لارتكاب الإحتيال أو إتاحة فرصة لارتكاب الإحتيال.
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١٢	وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٠٠، يجب على المدقق أن يتخذ التشكك المهني أثناء التدقيق، مدركاً احتمال أنه قد توجد أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال، بالرغم من خبرة المدقق السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة وأولئك المكلفين بالحوكمة (المرجع: الفقرات ١٧-١٨).
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١٣	ما لم يكن لدى المدقق سبباً للاعتقاد بخلاف ذلك، فإنه قد يقبل بالسجلات والمستندات على أنها حقيقية. لكن إذا تسببت ظروف تم تحديدها أثناء عملية التدقيق في أن يعتقد المدقق بأن وثيقة ما ليست صحيحة أو أن شروطاً في المستند قد تم تعديلها لكن لم يتم الإفصاح عنها إلى المدقق، فإنه ينبغي على المدقق إجراء المزيد من التحقيقات (المرجع: الفقرة ١٩).
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١٥	يقتضي معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) إجراء مناقشات بين أعضاء فريق العملية وإن يحدد شريك العملية المسائل التي ينبغي إبلاغها إلى أعضاء الفريق الذين لا يشاركون في المناقشات. كما يجب أن تركز المناقشات بشكل محدد على كيفية قابلية وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية للمنشأة بسبب الإحتيال. وأين يمكن أن توجد مثل هذه الأخطاء في البيانات المالية، بما في ذلك كيف يمكن أن يحدث الإحتيال. وتجري المناقشات دون اعتبار لمعتقدات أعضاء فريق العملية بان الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة يتصرفون بالأمانة والنزاهة. (المرجع: الفقرات ١٠-١١)

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معياري التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١٧	يجب على المدقق الاستعلام من الإدارة فيما يتعلق بما يلي:- (أ) تقييم الإدارة لمخاطرة احتمال وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية بسبب الإحتيال، بما في ذلك طبيعة هذه التقييمات ونطاقها وتكرارها؛ (المرجع: الفقرات ١١٢-١١٣) (ب) أسلوب الإدارة في التحديد والاستجابة لمخاطر الإحتيال في المنشأة، بما في ذلك أية مخاطر معينة للإحتيال حددتها الإدارة أو تم إبلاغها بها، أو فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات التي يمكن أن توجد لها مخاطرة إحتيال؛ (المرجع: الفقرة ١١٤). (ج) اتصال الإدارة، إن وجد، مع أولئك المكلفين بالحوكمة فيما يتعلق بأساليبها في تحديد مخاطر الإحتيال في المنشأة أو الاستجابة لها؛ و (د) اتصال الإدارة، إن وجد، مع الموظفين فيما يتعلق بأرائهم حول ممارسات العمل والسلوك الأخلاقي.
معياري التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ١٨	يجب على المدقق الاستعلام من الإدارة والآخرين داخل المنشأة حسبما هو مناسب لتحديد ما إذا كان لديهم معرفة بأي إحتيال فعلي أو مشكوك فيه يؤثر على المنشأة. (المرجع: الفقرات ١١٥-١١٧).
معياري التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٢٢	ينبغي أن يُقيم المدقق ما إذا كانت العلاقات غير الاعتيادية أو غير المتوقعة التي تم تحديدها في أداء الإجراءات التحليلية، بما في ذلك المرتبطة بحساب الإيرادات، تشير إلى مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال.
معياري التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٢٣	ينبغي أن ينظر المدقق فيما إذا كانت المعلومات الأخرى التي يحصل عليها تشير إلى مخاطر أخطاء جوهرية بسبب الإحتيال. (المرجع: الفقرة ١٢٢)
معياري التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٢٤	ينبغي على المدقق أن يُقيم فيما إذا كانت المعلومات التي يتم الحصول عليها من الإجراءات الأخرى لتقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة المنفذة تشير إلى وجود واحد أو أكثر من مخاطر الإحتيال. وفي حين قد لا تشير عوامل مخاطر الإحتيال بالضرورة إلى وجود إحتيال، إلا أنها كثيرا ما كانت توجد ضمن الظروف التي تحدث فيها عمليات الإحتيال ولذلك فإنها قد تشير إلى مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال. (المرجع: الفقرة ١٢٣-١٢٧).
معياري التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٤٤	يجب على المدقق أن يشمل ما يلي في وثائق التدقيق المتعلقة بفهم المدقق للمنشأة وبيئتها وتقييم المدقق لمخاطر الأخطاء الجوهرية حسبما يتطلب معياري التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح):- (أ) القرارات الهامة التي تم التوصل لها أثناء المناقشة بين أعضاء فريق العملية فيما يتعلق بقابلية اشتغال البيانات المالية على الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال؛ و (ب) المخاطر المحددة والمقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال عند مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد.
معياري التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١١	يجب أن يحصل المدقق على فهم لما يلي:- (أ) عوامل القطاع ذات العلاقة والعوامل التنظيمية والعوامل الأخرى الخارجية، بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية المطبق. (المرجع: الفقرات ١٢٥-١٣٠). (ب) طبيعة المنشأة، بما في ذلك:- (١) عملياتها؛ (٢) ملكيتها والهيكل الإداري فيها؛ (٣) أنواع الاستثمارات التي تقوم بها المنشأة وتخطط لإجرائها، بما في ذلك الاستثمارات في المنشآت ذات الأهداف الخاصة؛ و (٤) طريقة هيكلية المنشأة وكيفية تمويلها، ويؤدي ذلك إلى تمكين المدقق من فهم فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات التي ستكون متوقعة في البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ٣١-١٣٥). (ج) اختيار المنشأة وتطبيقها للسياسات المحاسبية، بما في ذلك أسباب التغيير. ويجب أن يُقيم المدقق فيما إذا كانت السياسات المحاسبية للمنشأة مناسبة لعملها وتتفق مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق والسياسات المحاسبية المستخدمة في القطاع المناسب. (المرجع: الفقرة ١٣٦). (د) أهداف واستراتيجيات المنشأة ومخاطر العمل المتعلقة بذلك والتي من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية. (المرجع: الفقرات ١٣٧-١٤٣) (هـ) قياس ومراجعة الأداء المالي للمنشأة. (المرجع: الفقرات ١٤٤-١٤٩)

١.٨ لمحة عامة

يعتبر تحديد المخاطر هو الأساس في التدقيق. وهو يقوم على إجراءات المدقق لفهم المنشأة وبيئتها ويشكل جزءاً لا يتجزأ منها. ودون فهم سليم للمنشأة، قد تغيب عن مدقق حسابات بعض عوامل المخاطر. فعلى سبيل المثال، إذا كانت مبيعات العميل في ازدياد، سيكون من المهم لمدقق الحسابات أن يعرف أن مبيعات الصناعة ككل كانت في الواقع تواجه انخفاض حاد.

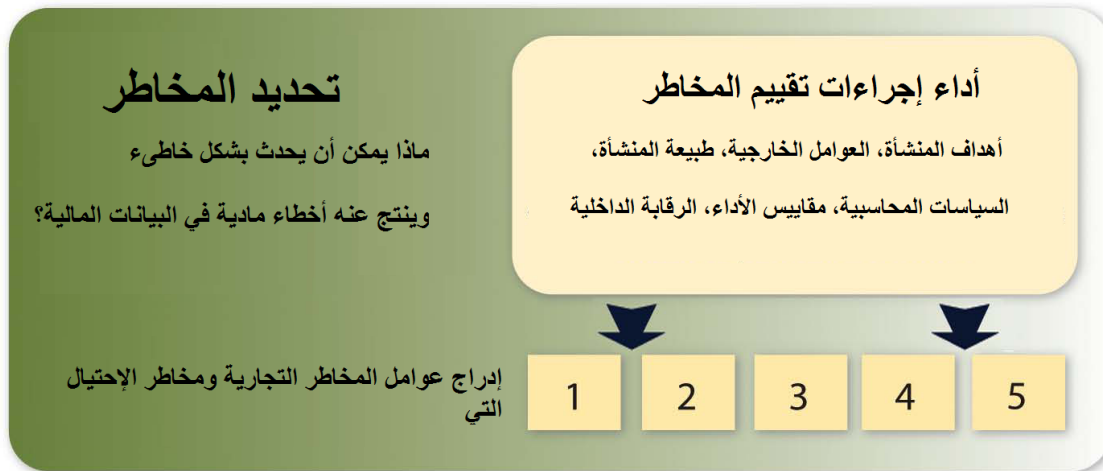
والهدف من مرحلة تقييم المخاطر هو تحديد مصادر الخطر، وبعد ذلك تقييم ما إذا كان يمكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية. وهذا يوفر للمدقق المعلومات اللازمة لتوجيه جهود التدقيق نحو المجالات التي تكون مخاطر الأخطاء الجوهرية فيها عالية، ويبعدا عن المجالات ذات المخاطر الأقل.

ويتكون تقييم المخاطر من جزئين مختلفين:-

- تحديد المخاطر (طرح سؤال "ماذا يمكن أن يحدث بشكل خاطئ؟"؛ و
- تقييم المخاطر (تحديد أهمية كل واحد من المخاطر).

ويتناول المجلد ٢، الفصل ٩ تقييم المخاطر، في حين يبين التوضيح أدناه تحديد المخاطر.

التوضيح ١.٨-١



نقطة للتأمل

أولاً، حدد المخاطر

لا يمكنك تقييم مخاطر لم يسبق تحديدها أولاً. تجنب إغراء الافتراض أنه بسبب كون المنشأة صغيرة لن يكون هناك مخاطر ذات علاقة، أو أن مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية ستكون نفسها للفترة السابقة. قد توجد مخاطر جديدة الآن، وطبيعة/أهمية بعض المخاطر التي تم تحديدها سابقاً قد تكون تغيرت.

بعد عملية التدقيق الأولى، ركز على ما قد تغير عن الفترة السابقة

بعد عملية التدقيق الأولى، ركز على ما قد تغير في كل من مصادر خطر الستة (أنظر التوضيح ٧.٨-١) عوضاً عن البدء من جديد. وهذا سيوفر الوقت ويركز الاهتمام على طبيعة وأثر المخاطر الجديدة التي قد تكون موجودة الآن، والتعديلات على المخاطر التي تم تحديدها سابقاً.

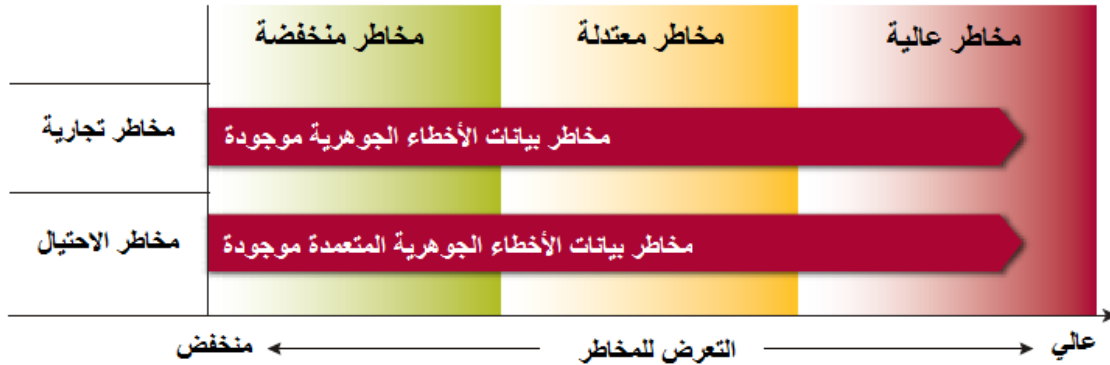
٢.٨ أنواع المخاطر

هناك نوعان من التصنيفات الرئيسية للمخاطر:-

- المخاطر التجارية (مخاطر العمل)؛ و
- مخاطر الاحتيال.

والفرق بين المخاطر التجارية (العمل) ومخاطر الإحتيال هو أن الأخيرة تكون ناتجة من إجراءات متعمدة يقوم بها الشخص. ويتبين هذا في التوضيح التالي.

التوضيح ٢.٨ - ١



ملاحظة: في كثير من الحالات، يمكن أن تكون المخاطر التجارية وإحتيال في آن واحد. وعلى سبيل المثال، فإن إدخال نظام محاسبي جديد يخلق حالة من عدم اليقين (يمكن أن يرتكب الموظفون أخطاء خلال تعلمهم للنظام الجديد) ويمكن أن يصنف على أنه من المخاطر التجارية. ومع ذلك، يمكن أن يصنف أيضا على أنه من مخاطر الإحتيال، وذلك لأن شخص ما يمكن أن يستغل حالة عدم اليقين لاختلاس الأصول أو التلاعب في البيانات المالية.

المخاطر التجارية (مخاطر العمل)

يشمل مصطلح "المخاطر التجارية" أكثر من مجرد مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية. وتتجم المخاطر التجارية عن الشروط والأحداث والظروف والإجراءات الهامة أو الامتناع عن الإجراءات، مما قد يؤثر سلبا على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها. ويمكن لهذا الأمر أن يشمل أيضا تحديد الأهداف والاستراتيجيات غير المناسبة.

وتشتمل المخاطر التجارية أيضا على الأحداث التي تنشأ عن التغيير أو التعقيد أو الإخفاق في إدراك ضرورة التغيير. وقد ينشأ التغيير على سبيل المثال من:-

- تطوير منتجات جديدة قد تفشل؛
- عدم ملائمة السوق، حتى لو جرى تطوير المنتجات الجديدة بنجاح؛ أو
- عيوب في المنتجات قد تؤدي إلى التزامات وأضرار تلحق بسمعة المنشأة.

مخاطر الإحتيال

تتعلق مخاطر الإحتيال بالأحداث أو الظروف التي تشير إلى وجود دافع أو ممارسة ضغط لارتكاب الإحتيال أو توفير الفرصة لارتكابه.

ويساهم فهم المدقق لعوامل المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال في زيادة احتمال تحديد مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية. ومع ذلك، لا تقع على كاهل المدقق أدنى مسؤولية لتحديد أو تقييم جميع المخاطر التجارية المحتملة.

٣.٨ مصادر المعلومات عن المنشأة

الخطوة الأولى في عملية تقييم المخاطر هي جمع (أو تحديث) أكبر قدر ممكن من المعلومات ذات العلاقة بالمنشأة. وتوفر هذه المعلومات إطارا مرجعيا هاما لتحديد وتقييم عوامل المخاطر المحتملة.

ويمكن الحصول على معلومات حول المنشأة وبيئتها من المصادر الداخلية والخارجية على حد سواء. وفي كثير من الحالات يبدأ المدقق أولا بالمصادر الداخلية للمعلومات. ويمكن بعد التحقق من هذه المعلومات لمقارنة اتساقها مع المعلومات التي تم الحصول عليها من مصادر خارجية مثل بيانات النقابات العمالية والبيانات حول الظروف الإقتصادية العامة، والتي يمكن الحصول عليها في كثير من الأحيان من الإنترنت. ويبين التوضيح التالي بعض المصادر المحتملة للمعلومات المتاحة.



نقطة للتأمل

أحد مصادر المعلومات الكبيرة الذي غالبا ما يتم تجاهله هو ملف أوراق عمل المدقق من عمليات التدقيق السابقة، والذي غالبا ما يحتوي على أمور قيمة عن مسائل مثل:-

- اعتبارات أو مسائل للتصدي لها في تخطيط التدقيق للفترة الحالية؛
- التقييم ومصادر التعديلات الممكنة والأخطاء غير المصححة؛
- المجالات التي توجد فيها خلافات متكررة مثل الافتراضات المستخدمة في التقديرات المحاسبية؛
- المجالات التي تبدو فيها قابلية للخطأ؛ و
- المسائل التي أثرت في اتصالات المدقق مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

ويمكن استخدام المعلومات من إجراءات تقييم المخاطر التي أجريت قبل قبول العملية أو الاستمرار بها كجزء من فهم فريق التدقيق للمنشأة.

٤.٨ إجراءات تقييم المخاطر

استنادا إلى المعلومات التي تم الحصول عليها حول المنشأة، فإن المدقق الآن في موقع يُمكنه من وضع إجراءات تقييم المخاطر التي تمت مناقشتها في المجلد ١، الفصل ٨. وسيتم تصميم إجراءات تقييم المخاطر هذه للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها وتوثيقه، بما في ذلك الرقابة الداخلية.

ونطاق الفهم المطلوب من جانب المدقق لتحديد المخاطر مشمول في ستة مجالات رئيسية على النحو التالي:

أ. العوامل الخارجية	طبيعة الصناعة البيئة التنظيمية إطار إعداد التقارير
ب. طبيعة المنشأة	العمليات والموظفين الرئيسيين الملكية والحوكمة الإستثمار والهيكل والتمويل
ج. السياسات المحاسبية	الاختيار والتطبيق أسباب التغيير الملائمة للمنشأة
د. أهداف واستراتيجيات المنشأة	خطط واستراتيجيات العمل التأثيرات المالية والمخاطر المشمولة
هـ. قياس/مراجعة الأداء المالي	ما الذي جرى قياسه من يراجع النتائج المالية
و. الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالمنشأة	العمليات وأنظمة الرقابة ذات العلاقة لتخفيف المخاطر على مستوى المنشأة وعلى مستوى المعاملات

وكفاية المعلومات (عمق الفهم) المطلوبة من جانب المدقق هي مسألة تقدير مهني. وهي أقل من تلك التي تمتلكها الإدارة لأغراض إدارة المنشأة. وقد تمت مناقشة القسم الأخير ("و" في التوضيح السابق أعلاه) والذي يتعلق بأنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق، في المجلد ١، الفصل ٥، والمجلد ٢، الفصول ٤ و ١١ و ١٢.

ويتضمن الحصول على فهم لطبيعة المنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية، عدد من الفوائد على موضحة النحو المبين أدناه.

التوضيح ١-٤.٨-٢

توفر إطار مرجعي	الفوائد المتأتية من فهم المنشأة
تحديد المخاطر ووضع الاستجابات - إصدار الأحكام حول تقييمات المخاطر. - وضع الاستجابات المناسبة لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي تم تحديدها. - تحديد الأهمية النسبية (أنظر المجلد ٢، الفصل ٦). - وضع التوقعات اللازمة لأداء الإجراءات التحليلية. - تصميم/ أداء إجراءات تدقيق إضافية لخفض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول. - تقييم كفاية/ ملائمة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها (مثل مدى ملائمة الافتراضات المستخدمة وإقرارات الإدارة الخطية والشفهية). مراجعة البيانات المالية - تقييم اختيار وتطبيق الإدارة للسياسات المحاسبية. - النظر في كفاية إفصاحات البيانات المالية والعرض العادل (حسب الحاجة). - تحديد مجالات التدقيق ذات الاعتبارات الخاصة (مثل معاملات الأطراف ذات العلاقة، الترتيبات التعاقدية غير الاعتيادية أو المعقدة، المنشأة المستمرة أو المعاملات غير الاعتيادية).	

نقطة للتأمل

إن الحصول على فهم للمنشأة ليس مهمة منفصلة يمكن استكمالها في وقت مبكر من عملية التدقيق ثم وضعها جانباً. ومن المهم استمرار التعلم حول المنشأة في أثناء عملية التدقيق بأكملها، والبقاء في حالة تأهب تحسباً لعوامل المخاطر التي لم يتم تحديدها سابقاً أو حيث يحتاج التقييم الأصلي للمخاطر إلى تعديل.

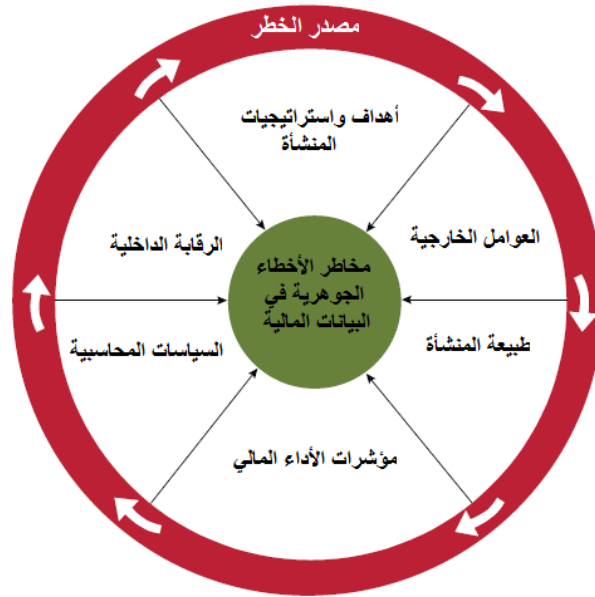
٥.٨ مصادر المخاطر

إن الأخطاء والإحتيال في البيانات المالية ناجمين عن عوامل المخاطر التي يكون منبعها واحدة أو أكثر من المجالات الستة المطلوبة لفهم المنشأة (انظر التوضيح ٥.٨-١).

وأحد الأمثلة على ذلك قد يكون ضريبة جديدة ومعقدة يجري فرضها على المنشأة بحيث تشكل إحدى عوامل المخاطر الخارجية. وتتجلى مخاطر الأخطاء في البيانات المالية بالتفسير الخاطئ للقانون الجديد، مما يؤدي إلى احتساب غير صحيح للضريبة المستحقة والمبلغ المستحق. ولاحظ أن مصدر (أو سبب) المخاطرة هو الضريبة الجديدة التي تؤثر على المنشأة وليس الخطأ في احتسابها والذي هو أثر عامل المخاطرة. ونتيجة للضريبة الجديدة، تزداد مخاطرة الخطأ في الاحتساب.

وبين التوضيح التالي المجالات الستة المطلوبة للفهم باعتبارها المصادر المحتملة للمخاطر. ولاحظ أن هذه المصادر للمخاطر لا تتعلق عادة بمجال محدد في البيانات المالية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يؤدي التباطؤ في الإقتصاد إلى أخطاء في كثير من مجالات البيانات المالية كالمخزون والمستحقات والمبيعات وما إلى ذلك. لذا قم أولاً بتحديد مصدر المخاطرة ومن ثم المجالات التي يمكن حدوث الأخطاء فيها نتيجة لذلك في البيانات المالية.

التوضيح ٥.٨-١



مخاطر البيانات الخاطئة

ويرد في الجدول أدناه أمثلة على مصادر المخاطر (دون ذكر للأثر على مجالات محددة في البيانات المالية).

التوضيح ٥.٨-٢

مصادر المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال	
أهداف واستراتيجيات غير مناسبة أو غير واقعية أو عدوانية.	أهداف واستراتيجيات المنشأة
منتجات أو خدمات جديدة، أو الانتقال إلى خطوط عمل جديدة.	العوامل الخارجية
الدخول في مجالات عمل/ معاملات لا تمتلك المنشأة إلا القليل من الخبرة فيها.	طبيعة المنشأة
التضارب بين تكنولوجيا المعلومات واستراتيجيات العمل.	مؤشرات الأداء المالي
الإستجابة للنمو السريع أو الانخفاض في المبيعات الذي يمكن أن يجهد أنظمة الرقابة الداخلية ومهارات الأشخاص.	الرقابة الداخلية
استخدام ترتيبات تمويل معقدة.	السياسات المحاسبية
إعادة هيكلة الشركة.	
معاملات هامة مع الأطراف ذات العلاقة.	

مصادر المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال	
العوامل الخارجية	• وضع الاقتصاد والتغيرات في الأنظمة الحكومية. • تراجع الطلب على منتجات أو خدمات المنشأة. • درجة عالية من التنظيم المعقد. • التغيرات في الصناعة. • عدم القدرة على الحصول على الموارد المطلوبة (المواد أو الموظفين المؤهلين). • التخريب المتعمد لمنتجات أو خدمات المنشأة. • القيود على توافر رأس المال والائتمان.
طبيعة المنشأة	• ثقافة وحوكمة شركات ضعيفة. • موظفين غير أكفاء في مناصب رئيسية. • التغيرات في الموظفين الرئيسيين، بما في ذلك مغادرة كبار المسؤولين التنفيذيين. • التعقيد في العمليات أو الهيكل التنظيمي أو المنتجات. • عيوب في المنتج أو الخدمة قد تؤدي إلى إلتزامات وضرر بالسمعة. • الإخفاق بإدراك الحاجة إلى التغيير (المهارات المطلوبة أو التكنولوجيا). • نقاط الضعف في الرقابة الداخلية، وخصوصاً تلك التي لم تعالجها الإدارة. • العلاقات الضعيفة مع الممولين الخارجيين مثل البنوك. • مسائل المنشأة المستمرة والسيولة، بما في ذلك خسارة العملاء الهامين. • إدخال نظم جديدة تتعلق بإعداد التقارير المالية
مؤشرات الأداء	• مقاييس الأداء التي لا تستخدمها الإدارة لتقييم أداء المنشأة وتحقيق الأهداف. التلاعب بالبيانات المالية لتحقيق أهداف الأداء. • المقاييس غير المستخدمة لتحسين العمليات أو اتخاذ إجراءات تصحيحية.
السياسات المحاسبية	• تطبيق غير متناسق للسياسات المحاسبية. • سوء استخدام السياسات المحاسبية.
الرقابة الداخلية	• عدم كفاية الرقابة الإدارية على العمليات اليومية. • أنظمة رقابة ضعيفة أو غير موجودة على الأنشطة على مستوى المنشأة مثل الموارد البشرية والإحتيال وإعداد المعلومات المحاسبية مثل التقديرات والتقارير المالية. • أنظمة رقابة ضعيفة منشرة أو غير موجودة على المعاملات مثل الإيرادات والمشتريات والنفقات والرواتب. • الحفاظ الضعيف على الأصول.

٦.٨ مخاطر الإحتيال

يشير مصطلح "الإحتيال" إلى فعل مقصود من جانب واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، ينطوي على اللجوء للخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية.

ويشار إلى الإحتيال المتضمن لواحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة بمصطلح "إحتيال الإدارة"، أما الإحتيال المتضمن لواحد أو أكثر من الموظفين فيشار إليه بمصطلح "إحتيال الموظف". وفي كلتا الحالتين قد يكون هناك تواطؤ من داخل المنشأة أو مع أطراف ثالثة خارجها.

ويضع التوضيح التالي الخطوط العريضة لأنواع وخصائص الإحتيال.

التلاعب بالبيانات المالية		سوء إستخدام الأصول	
(إعداد التقارير بمستوى إيرادات أعلى/أقل من الإيرادات الفعلية)		(تحويل الأصول لإستخدام شخصي)	
المالكين والمديرين	الموظفين	المالكين والمديرين	الموظفين
منفعة شخصية (توفير الضرائب، بيع التجارة بسعر مبالغ فيه، دفع مكافأة) تبرير الغاية (إبقاء العمل مستمراً، تأمين الوظائف، إبقاء التمويل، خدمة المجتمع	منفعة شخصية (الحصول على مكافأة قائمة على الأداء، إخفاء الخسائر، التغطية على أصول مسروقة)	منفعة شخصية أو مساعدة لشخص آخر محتاج	منفعة شخصية أو مساعدة لشخص آخر محتاج
تجاوز الرقابة الداخلية، معاملات خاطئة أو مسجلة بشكل غير صحيح، التواطؤ، التلاعب بالسياسات المحاسبية، استغلال ضعف الرقابة الداخلية	معاملات خاطئة أو غير مسجلة بشكل صحيح، التواطؤ، التلاعب بالسياسات المحاسبية، استغلال ضعف الرقابة الداخلية	تجاوز الرقابة الداخلية، السرقة من الأصول/المخزون، التواطؤ، استغلال ضعف الرقابة الداخلية	السرقة من الأصول/المخزون، التواطؤ، استغلال ضعف الرقابة الداخلية
كبير غالباً نتيجة لمركز الإدارة في المنشأة ومعرفتها بالرقابة الداخلية	صغير غالباً بالحجم لكن يمكن أن يتراكم بشكل كبير بمرور الوقت إذا لم يتم كشفه	يستند غالباً إلى حاجة محددة قد يكون صغيراً لكنه سيزداد إذا لم يتم كشفه بسرعة	يستند غالباً إلى حاجة محددة قد يكون صغيراً لكنه سيزداد إذا لم يتم كشفه بسرعة

نقطة للتأمل

لكل واحد من عوامل المخاطر التي تم تحديدها، أنظر في ما إذا كان من المخاطر التجارية أو مخاطر الإحتيال، أو كلاهما معاً. ويمكن أن تؤدي العديد من مصادر المخاطر إلى مخاطر تجارية ومخاطر إحتيال على حد سواء. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يؤدي التغيير في موظفي المحاسبة إلى ارتكاب أخطاء (مخاطر تجارية)، ولكن قد يوفر أيضاً الفرصة لشخص ما لارتكاب الإحتيال.

٧.٨ أنواع وخصائص الإحتيال

على الرغم من أن الإحتيال قد يحدث على أي مستوى في المنظمة، فإنه يميل إلى أن يكون أكثر خطورة (وتتطوي عليه مبالغ نقدية أعلى) عندما تكون الإدارة العليا متورطة فيه.

وبعض أهم الظروف التي تخلق البيئة المناسبة للإحتيال هي ما يلي:-

- حوكمة شركات غير فعالة؛
- الافتقار للقيادة من جانب الإدارة، وضعف "بيئة السلوك الأخلاقي"؛
- الحوافز العالية المقدمة للأداء المالي؛
- الضرائب أو غيرها من النفقات التي تعتبر عالية جداً أو شاقة؛
- التعقيد في قوانين وأنظمة وسياسات المنشأة؛
- التوقعات غير الواقعية من المصرفيين والمستثمرين، أو غيرهم من أصحاب المصلحة؛
- التحولات السلبية وغير المتوقعة في الربحية؛
- أهداف غير واقعية للميزانية يجب على الموظفين تحقيقها؛ و
- عدم كفاية الرقابة الداخلية، خصوصاً في ظل وجود التغيير التنظيمي.

كما يمكن تحديده من المذكور أعلاه، فإن أنظمة الرقابة الداخلية الأكثر فعالية على الإحتيال ستكون الالتزام المتين من أولئك المكلفين بالحوكمة وأصحاب المناصب الإدارية العليا بفعل الشيء الصحيح. وهذا يتضح من خلال القيم المفصلية للمنشأة والالتزام بالسلوك الأخلاقي والتي يجري تشكيلها على أساس يوم بيوم. وهذا الأمر ينطبق على أي منظمة مهما كان حجمها.

٨.١ مثلث الإحتيال

أثناء القيام بإجراءات تقييم المخاطر، هناك ضرورة لأعضاء فريق التدقيق للنظر في توفر الظروف الثلاثة التي كثيرا ما توفر أدلة على وجود إحتيال. وغالبا ما يشير المحاسبين القضائيين إلى هذا بمصطلح "مثلث الإحتيال" (انظر التوضيح أدناه) لأنه عندما تكون جميع هذه الظروف الثلاثة موجودة، فإنه من المحتمل جدا أن يحدث الإحتيال.

والظروف المذكورة هي:-

• الضغط

غالبا ما ينشأ هذا من الاحتياجات العاجلة (مثل وجود ديون شخصية كبيرة أو تلبية لتوقعات بنكية أو تحليلية للربح) التي يصعب مشاركتها مع الآخرين.

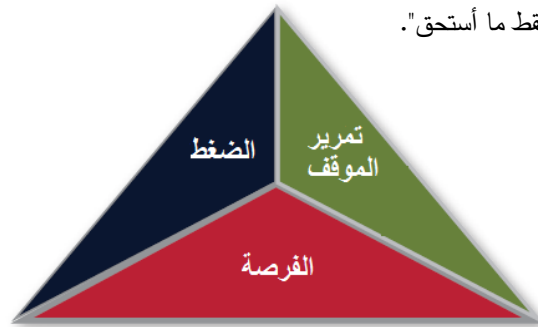
• الفرص

يمكن للثقافة الشركاتية الضعيفة وعدم وجود ما يكفي من إجراءات الرقابة الداخلية أن يخلق الثقة في كثير من الأحيان بأن عملية الإحتيال قد تمر دون كشفها.

• تبرير الموقف

تبرير الموقف هو الاعتقاد بأن الإحتيال لم يقع فعلاً. فعلى سبيل المثال، يبرر مرتكب الإحتيال موقفه بالقول أن "هذا ليس أمراً عظيماً" أو "إنني أخذ فقط ما أستحق".

التوضيح ٨.١-١



على سبيل المثال، قد يوافق المدير المالك في مجال التشييد والبناء على عرض عمل لبناء ملحق كبير لمنزل أحد الأصدقاء، طالما كان الأمر مجرد معاملة نقدية فقط دون وجود أوراق عمل. أنظر في الشروط الثلاثة:-

- "الضغط" على المدير المالك قد يكون خفض الضرائب التي يمكن أن تكون مستحقة الدفع بخلاف ذلك.
- "الفرصة" للمدير المالك بتجاوز الرقابة الداخلية على الاعتراف بالإيرادات وعدم تسجيل الإيرادات من الصفقة.
- "التبرير" قد يكون أن المدير المالك يدفع بالفعل الكثير جدا من الضرائب.

ملاحظة: إذا كان أي من الظروف الثلاثة غير موجود، فإن الصفقة النقدية من غير المرجح أن تحدث.

أنظر في المصادر الثلاثة لمخاطر الإحتيال المبينة أدناه.

التوضيح ٨.١-٢

مصادر مخاطر الإحتيال	
• تهدد الاستقرار المالي أو الربحية بالظروف الإقتصادية أو الصناعية أو التشغيلية في المنشأة. • وجود ضغوط مفرطة على الإدارة لتلبية متطلبات أو توقعات الأطراف الأخرى أو أولئك المكلفين بالحوكمة (مثل الأهداف الربحية أو الامتثال للأنظمة البيئية الشاقة...الخ). • التزامات مالية شخصية قد تخلق ضغوطاً على الإدارة أو الموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقد أو الأصول الأخرى والتي تعتبر معرضة للسرقة لإساءة استخدام تلك الأصول. • العلاقات العدائية بين المنشأة والموظفين الذين لهم إمكانية الوصول إلى النقد أو الأصول الأخرى. وعلى سبيل المثال:-	الدوافع والاضغوطات

- تسريح حديث أو متوقع للموظفين في المستقبل، - تغييرات حديثة أو متوقعة لتعويضات أو خطط المنافع للموظفين. - الترفقات والتعويضات والمكافآت الأخرى التي لا تتفق مع توقعات الموظفين. • قد يكون الوضع المالي الشخصي للإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة مهدداً من الأداء المالي للمنشأة (مثل المصالح المالية والتعويضات والضمانات...الخ).	
تبريرات المواقف • اهتمام الإدارة باستخدام وسائل غير مناسبة لـ:- - تخفيض الأرباح المُبلغ عنها لأسباب تتعلق بالضريبة، و - زيادة الأرباح المُبلغ عنها لتجنب خرق العهود البنكية أو زيادة سعر بيع المنشأة أو تلبية الأهداف المحددة من جانب طرف ثالث. • سلوك الموظف يدل على استياء أو عدم رضا عن المنشأة. • روح معنوية منخفضة للإدارة العليا. • تسامح الإدارة مع بعض السرقات للموظفين مثل عدم اتخاذ إجراءات تأديبية بحق الموظف الذي تم اكتشاف قيامه بالسرقة. • عدم فرض الإدارة للقيم أو المعايير الأخلاقية للمنشأة. • تجاهل الإدارة للحاجة إلى مراقبة أو خفض المخاطر المرتبطة بسوء استخدام الأصول.	المواقف وتبريرات المواقف
المواقف • ماض معروف للإدارة بانتهاك القوانين والأنظمة، أو وجود إدعاءات بالإحتيال ضدها. • إظهار الإدارة لتغيرات في السلوك أو نمط الحياة مما قد يشير إلى سوء استخدام الأصول. • عكس كبار المديرين لقدوة أخلاقية ضعيفة (مثل تضخيم حسابات النفقات وارتياب السرقات النثرية...الخ). • تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة الداخلية القائمة. • إخفاق الإدارة في اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لنواحي الضعف المعروفة في الرقابة الداخلية. • عدم تمييز المدير المالك بين المعاملات الشخصية والتجارية. • النزاعات القائمة بين المساهمين في منشأة يملكها عدد قليل منهم. • محاولات متكررة للإدارة لتبرير المحاسبة الهامشية أو غير المناسبة على أساس الأهمية النسبية. • توتر العلاقة بين الإدارة والمدقق الحالي أو السابق.	
الأصول الخاضعة لعدم التخصيص • مبالغ كبيرة في الصندوق أو خاضعة للمعاملات. • بنود مخزون صغير الحجم وذات قيمة عالية أو عليها طلب كبير . • أصول سهلة التحويل مثل السندات لحاملها أو الماس أو رقائق الكمبيوتر . • الممتلكات والمصانع والمعدات صغيرة الحجم أو قابلة للتسويق أو تقتقر لتحديد الملكية. أنظمة رقابة داخلية غير كافية • عدم كفاية الرقابة من جانب أولئك المكلفين بالحوكمة على عمليات الإدارة المتعلق بتحديد مخاطر الإحتيال والإستجابة لمخاطر الإحتيال. • عدم كفاية الفصل بين الواجبات أو التدقيقات. • عدم كفاية الرقابة على نفقات الإدارة العليا. • عدم كفاية الرقابة الإدارية على الموظفين المسؤولين عن الأصول. • عدم كفاية إجراءات الفرز للمتقدمين للوظائف التي تتيح إمكانية الوصول إلى الأصول. • عدم كفاية حفظ السجلات فيما يتعلق بالأصول. • عدم كفاية نظام التفويض أو الموافقة على المعاملات. • عدم كفاية وسائل الحماية للنقد أو الاستثمارات أو المخزون أو الأصول الثابتة أو الآلات أو المعدات. • عدم وجود إجراءات مطابقة كاملة وفي حينها للأصول. • عدم وجود توثيق مناسب وفي حينه للمعاملات، مثل مخصصات للبضائع المرتجعة. • عدم وجود إجازات إجبارية للموظفين الذين يقومون بأداء مهام رقابة رئيسية. • فهم غير كاف من جانب الإدارة لتكنولوجيا المعلومات، الأمر الذي يتيح لموظفي تكنولوجيا المعلومات سوء استخدام الأصول. • عدم كفاية أنظمة الرقابة على الوصول إلى السجلات المؤتمتة، بما في ذلك أنظمة الرقابة على مراجعة سجلات أحداث النظم الحاسوبية. • أنظمة رقابة غير كافية على تدخل الإدارة في إعداد الإفصاحات.	الفرص

مجالات محددة من الضعف	• تقديرات الإدارة والاعتراف بالإيرادات واستخدام القيود اليومية والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة...الخ.
-----------------------	---

نقطة للتأمل

يكون الإحتيال دائماً متعمد، وهو ينطوي على إخفاء المعلومات من مراقب الحسابات وتقديم إقرارات مغلوطة بشكل مقصود. وبناء على ذلك، يتم اكتشاف الإحتيال من خلال البحث عن الأنماط والشذوذ والاستثناءات في ما يعتبر في كثير من الأحيان مبالغ نقدية صغيرة جداً.

ومن غير المرجح أن يتم كشف الإحتيال من خلال الإجراءات الجوهرية وحدها. فعلى سبيل المثال، فإن المدقق لن يتمكن على الأرجح من تحديد بطلان معاملة أو فقدانها إلا إذا كان هناك بعض المزيد من "فهم المنشأة" الذي يمكن استخدامه كإطار مرجعي.

ويمكن للمدققين، اعتماداً على أدوارهم ومراكزهم في فريق التدقيق، تحديد عامل مخاطرة إحتيال يتعلق بواحد أو أكثر من عناصر مثلث الإحتيال. ومع ذلك، فإنه من غير المحتمل لأي مدقق حسابات أن يحدد الظروف الثلاثة (الفرصة والضغط وتبرير الموقف) مجتمعة. ولهذا السبب، من المهم قيام فريق التدقيق بمناقشة النتائج التي توصلوا إليها باستمرار أثناء عملية التدقيق بأكملها.

ويبين التوضيح أدناه فوائد المناقشات بين فريق التدقيق.



التوضيح ١.٨-٣

وفي غياب الاتصال سيكون من الصعب على أي عضو في فريق التدقيق المذكور أعلاه رؤية الصورة الكبيرة لوحده لذا تساعد مناقشات فريق التدقيق على تجميع الأجزاء الصغيرة من المعلومات بحيث يمكن رؤية الصورة كاملة.

٩.٨ التشكك المهني

وتقع على عاتق المدقق مسؤولية اتخاذ التشكك المهني في جميع الأوقات خلال عملية التدقيق، ويشمل موقف التشكك المهني المسائل الواردة في التوضيح التالي.

التوضيح ٩.٨-١

يتضمن التشكك المهني:-	
تكون الإدارة دائماً في وضع يُمكنها من تجاوز الرقابة الداخلية غير الجيدة. وينبغي على أعضاء فريق التدقيق وضع أي معتقدات تتعلق بأمانة ونزاهة الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة جانباً، على الرغم من خبرة المدقق السابقة بصدقهم ونزاهتهم.	إدراك أن الإدارة يمكنها دائماً ارتكاب الإحتيال
إجراء تقييمات حاسمة حول صلاحية أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.	عقلية متسائلة
هل يتعارض دليل التدقيق أو يشكك في مصداقية:- • الوثائق والاستجابات للاستعلامات؟ • معلومات أخرى تم الحصول عليها من الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة؟	البقاء متيقظاً

البقاء حذراً	تجنب:- • تجاوز الظروف غير العادية. • الإفراط في التعميم عند استخلاص استنتاجات من الملاحظات المتعلقة بالتدقيق. • استخدام افتراضات خاطئة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق وتقييم نتائجها. • قبول أقل من أدلة التدقيق المقنعة في الاعتقاد بأن الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة يتمتعون بالأمانة والنزاهة. • قبول الإقرارات من الإدارة كبديل عن الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.
--------------	---

نقطة للتأمل

إن اتخاذ التشكك المهني عند التدقيق لعمل تعرفه وتثق به يمكن أن يكون صعباً. وهناك غريزة طبيعية وبشرية في الثقة بالناس، على افتراض عدم وجود معلومات تخالف ذلك.

وبناء على ذلك، فإن الشركاء والموظفين بحاجة إلى التذكير على أساس منتظم باتخاذ التشكك المهني. وتشتمل بعض الاقتراحات العملية لتطبيق هذا المفهوم على ما يلي:-

- خلق شخصية وهمية (وأسم) لشخص لديه موقف سيئ تجاه الرقابة وسلوك أخلاقي ضعيف. وعند مناقشة سيناريوهات الإحتيال المحتملة وقابلية البيانات المالية للإحتيال، تخيل هذا الشخص (وليس عميلك) بأنه العميل أو المدير الأعلى المسؤول.
- دعوة شخص (يفضل مع بعض الخبرة في المحاسبة القضائية) والذي لا يعرف المنشأة للمشاركة في المناقشات التخطيطية حول الإحتيال.

١٠.٨ كيفية تحديد عوامل المخاطر المتأصلة

الطريقة الأكثر فعالية لتجنب فقدان أحد عوامل المخاطر ذات العلاقة هو جعل تحديد المخاطر جزءاً لا يتجزأ من فهم المنشأة. وكلما كان المدقق يعرف أكثر عن المجالات الستة للفهم، كلما كان من المرجح أن يكون قادراً على تحديد عوامل المخاطر. وفهم المنشأة مفيد أيضاً عند تحديد سيناريوهات الإحتيال المحتملة والاستجابة لها لاحقاً. وتذكر أن تجاوز الإدارة احتمال وارد دائماً وبذلك يمكن أخفاء الإحتيال (وخاصة عن المدقق).

ومع جمع (أو تحديث) المعلومات عن كل مجال من المجالات الستة المطلوبة لفهم المنشأة، سيتم الأخذ بالاعتبار وجود المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال ذات العلاقة. وبالنسبة لكثير من المخاطر التجارية التي يتم تحديدها، قد يكون هناك أيضاً مخاطر إحتيال للنظر فيها. ولهذا السبب يُقترح، حيثما كان ذلك ممكناً، إدراج مخاطر الإحتيال بشكل منفصل عن المخاطر التجارية وتقييمها لوحدها. فعلى سبيل المثال، إذا كانت توقعات المبيعات للمنشأة ضعيفة (مصدر مخاطر خارجي)، أنظر في ما يمكن أن يحدث بشكل خاطئ (الآثار) في البيانات المالية. ويمكن أن يؤدي ضعف المبيعات إلى زيادة المخزون الذي يتعين تسجيله، ولكن يمكن أن يؤدي أيضاً إلى مخاطر إحتيال إذا كان حافظاً لمندوب مبيعات لتضخيم مبيعاته للحصول على مكافأة.

نقطة للتأمل

يتم تحديد المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال (المخاطر المتأصلة) قبل النظر في أي أنظمة للرقابة الداخلية يمكنها التخفيف من هذه المخاطر. ويتناول المجلد ٢، الفصول ١١ و ١٢ أنظمة الرقابة الداخلية لتخفيف المخاطر. وهذا مهم أيضاً لتحديد أي مخاطر هامة قد تكون موجودة (راجع المجلد ٢، الفصل ١٠).

ويتصل تأثير بعض عوامل المخاطر التي تم تحديدها بمجالات محددة في البيانات المالية، إلا أن عوامل المخاطر الأخرى سوف تكون سائدة أكثر وتتصل بالعديد من المجالات في البيانات المالية. فعلى سبيل المثال، إذا كان المحاسب الأعلى غير كفؤ، لن تقتصر الأخطاء على الأرجح على مجال واحد في البيانات المالية. وبالإضافة إلى ذلك، إذا استغل شخص ما الوضع لارتكاب الإحتيال، قد تحدث الأخطاء في أي عدد من أرصدة الأصول أو الإلتزامات إلا أنه يمكن تغطية تلك الأخطاء بأخطاء إضافية في معاملات الإيرادات والنفقات.

إن المخاطر السائدة مستمدة غالباً من بيئة الرقابة ضعيفة وتؤثر على العديد من مجالات البيانات المالية والإفصاحات والتوكيدات. وسوف تؤثر المخاطر السائدة على الأرجح في تقييم المخاطر عند مستوى البيانات المالية، والتي سيتم التصدي لها من خلال الإستجابة الشاملة من جانب المدقق (مثل القيام بعمل تدقيق إضافي وتكليف موظفين أكثر خبرة... الخ).

ومع تقدم التدقيق، يمكن تحديد عوامل المخاطر الإضافية. وينبغي أن تضاف هذه العوامل إلى قائمة المخاطر التي تم تحديدها، وتقييمها بشكل مناسب قبل اتخاذ أي قرارات حول إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق، مثل طبيعة ومدى إجراءات التدقيق الشاملة الأخرى. وسيضمن هذا عند التخطيط للفترة المقبلة أن يكون تحديد وتقييم المخاطر كاملاً.

ويقدم التوضيح أدناه عملية تحديد مخاطر ثلاثية الخطوات.

التوضيح ١٠.٨-١

تحديد المخاطر	
الخطوة الأولى جمع معلومات أساسية حول المنشأة.	نقطة البداية هي الحصول على فهم أساسي أو إطار مرجعي لتصميم إجراءات تقييم المخاطر التي يتعين القيام بها. ومن دون هذا الفهم سيكون من الصعب، إن لم يكن مستحيلاً، تحديد أي أخطاء أو إحتيال في البيانات المالية. • قم بالحصول على (أو تحديث) المعلومات الأساسية ذات العلاقة حول المنشأة وأهدافها وثقافتها وعملياتها وكبار موظفيها وتنظيمها ورقابتها الداخلية.
الخطوة الثانية تصميم وأداء وتوثيق إجراءات تقييم المخاطر	• مطلوب أداء إجراءات/ أنشطة تقييم المخاطر (انظر المجلد ١، الفصل ٨) لـ:- - تحديد مصادر المخاطر للبيانات الخاطئة الجوهرية، - الحصول على فهم مناسب للمنشأة، و - الحصول على أدلة التدقيق الضرورية الداعمة. • باستخدام الفهم الأساسي للمنشأة الذي تم الحصول عليه في الخطوة الأولى أعلاه، قم بتصميم وتنفيذ إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة. • عقد مناقشات بين فريق التدقيق بشأن قابلية الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية للمنشأة، سواء كانت ناجمة عن الخطأ أم الإحتيال (انظر المجلد ٢، الفصل ٧). • الاستعلام من الإدارة بشأن الكيفية التي تحدد وتدير من خلالها الإدارة عوامل المخاطر (الإحتيال على وجه الخصوص)، وأي عوامل المخاطر قد تم تحديدها وإدارتها في الواقع. وأسأل الإدارة أيضاً عما إذا كان هناك حدوث في الواقع لأخطاء أو إحتيال . • قم بتوثيق جميع عوامل المخاطر التي تم تحديدها.
الخطوة الثالثة أربط أو نظم المخاطر التي تم تحديدها بمجالات البيانات المالية	لكل واحد من عوامل المخاطر (مسببات المخاطر) التي تم تحديدها، قم بتحديد التأثير (الأخطاء المحددة مثل الخطأ أو الإحتيال) الذي قد يحدث نتيجة لذلك في البيانات المالية. ولاحظ أن عامل المخاطرة الواحد قد يؤدي إلى عدد من الأنواع المختلفة من الأخطاء التي قد تؤثر على أكثر من مجرد مجال واحد في البيانات المالية. (انظر "نقطة للتأمل" أدناه لبعض الأمثلة على ذلك). • تحديد أرصدة الحسابات وفئة المعاملات والإفصاحات الهامة الواردة في البيانات المالية. • أربط أو نظم المخاطر التي تم تحديدها للمجالات المحددة في البيانات المالية والإفصاحات والتوكيدات المتضررة. وإذا كانت المخاطرة المحددة سائدة، أربطها بالبيانات المالية ككل. ويساعد تحديد تأثير المخاطر حسب مجال البيانات المالية في تقييم المخاطر على مستوى التوكيد. أما تحديد تأثير المخاطر السائدة فيساعد في تقييم المخاطر عند مستوى البيانات المالية.

نقطة للتأمل

يميل المدققين بطبيعتهم لاستخدام البيانات المالية كنقطة انطلاق لتحديد المخاطر. وعلى سبيل المثال، يمكن اعتبار المخزون من المخاطر العالية بسبب الأخطاء التي وُجدت في الفترات السابقة. ومع ذلك، فإن هذا يعادل تحديد تأثير المخاطرة ولكن ليس السبب الكامن وراءها. ويعتبر معرفة المخزون على أنه من المخاطر العالية أمراً هاماً، ولكن مع ذلك من الأفضل معرفة سبب المخاطرة. وإذا لم يتم التعرف على سبب المخاطرة، فمن الممكن أن تغيب عن بال المدقق بعض عوامل المخاطر تماماً. خذ ما يلي بالاعتبار:

أرصدة أو معاملات مفقودة

تلخص البيانات المالية نتائج القرارات والمعاملات ذات العلاقة بالعمل التي تم تسجيلها فقط. وإذا لم يتم تسجيل المعاملات، أو كان هناك سوء استخدام للأصول أو لم يتم الإفصاح عن النفقات الطارئة، فإنه من الممكن تماماً أن لا يتم تحديد أو تقييم عوامل

المخاطر المرتبطة بالمبالغ أو الإفصاحات المفقودة .

جمع الحقائق مقابل تحديد المخاطر

قد تصبح عملية فهم المنشأة مركزة بسهولة على جمع الحقائق حول المنشأة عوضاً عن تحديد مصادر المخاطر . وعندما يحدث ذلك، قد تغيب عوامل المخاطر والأحداث والمعاملات وحالات الإحتيال الجديدة عن بال المدقق تماماً.

سبب ونتيجة الأخطاء

قد تغيب عن بال المدقق أهمية مصادر المخاطر المعينة إذا كان الاهتمام منصباً في المقام الأول على تأثير أو عواقب عوامل المخاطر (مثل التركيز على الأخطاء في رصيد المخزون، عوضاً عن أسباب حدوثها بالأصل). ومصدر المخاطرة هو الحدث أو الأحداث التي من شأنها أن تسبب حدوث الأخطاء في المقام الأول. ويمكن أن يكون مصدر الأخطاء في ميزان المخزون هو الموظفين المدربين بشكل غير كاف أو سيئ، أو نظام رقابة داخلية عفا عليه الزمن أو سوء تطبيق السياسات المحاسبية مثل الاعتراف بالإيرادات، أو انعدام الأمن على المخزون أو إحتيال صريح من جانب الموظفين...الخ.

سبب مع آثار أخطاء متعددة

يمكن لمصدر مخاطرة واحد في كثير من الأحيان أن يؤثر على العديد من أرصدة البيانات المالية. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يؤثر الانكماش الإقتصادي على تقييم المخزون وقابلية تحصيل المستحقات والامتثال للاتفاقيات البنكية، والتلاعب في معاملات البيع لتحقيق عتبات المكافأة، وربما حتى مسائل تتعلق بالمنشأة المستمرة.

المخاطر السائدة

من خلال التركيز على مجال واحد للبيانات المالية في كل مرة، قد لا يكون محتملاً تحديد بعض المخاطر السائدة أو مخاطر الإحتيال. فعلى سبيل المثال، يمكن أن ينجم عن إدخال نظام محاسبي جديد أخطاء في كثير من أرصدة البيانات المالية. وبالإضافة إلى ذلك، يمكن أن يستغل شخص ما حالة عدم اليقين التي تسبب بها النظام الجديد لارتكاب الإحتيال.

١١.٨ توثيق عملية تحديد المخاطر

يجب على المراجع استخدام التقدير المهني فيما يتعلق بالطريقة التي يتم من خلالها توثيق هذه المسائل. فعلى سبيل المثال، قد يتألف توثيق عملية تحديد المخاطر بإتباع الخطوات الثلاث المذكورة أعلاه من ما يلي:-

- معلومات عن المنشأة؛
- إجراءات تقييم المخاطر؛ و
- ربط المخاطر التي تم تحديدها بالأخطاء المحتملة وحالات الإحتيال في البيانات المالية.

التوضيح ١١.٨-١

الوثيقة	الوصف
معلومات حول المنشأة	قم بتوثيق المعلومات التي تم الحصول عليها وفق المجال المناسب للفهم، مثل أهداف المنشأة أو العوامل الخارجية أو طبيعة المنشأة...الخ. وقد تتراوح الوثائق بين بسيطة جداً إلى معقدة، استناداً إلى حجم المنشأة، ويمكن أن تشمل:- • المعلومات التي أعدها العميل (مثل خطط وتحليلات العمل)؛ • البيانات الخارجية (تقارير الصناعة والاتصالات الداخلية بين الموظفين والسياسات والإجراءات الموثقة)؛ • المراسلات ذات العلاقة (قانونية أو مع الوكالات الحكومية...الخ) ورسائل البريد الإلكتروني وتقارير المستشارين والمذكرات؛ و • قوائم المراجعة للمنشأة.
إجراءات تقييم المخاطر	قم بتوثيق تفاصيل إجراءات تقييم المخاطر المطبقة. وهذا يشمل ما يلي:- • المناقشات بين فريق التدقيق بشأن قابلية البيانات المالية للمنشأة للأخطاء الجوهرية بسبب الخطأ أو الإحتيال، ونتائج تلك المناقشات؛ • العناصر الرئيسية لفهم المنشأة الذي تم الحصول عليه، بما في ذلك:- - كل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها المبينة أعلاه، - كل عنصر من العناصر الخمسة للرقابة الداخلية، على النحو الوارد في المجلد ١، الفصل ٥،

- مصادر المعلومات التي تم الحصول من خلالها على الفهم. • مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها عند مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد.	
قم بتوثيق أرصدة الحسابات وفئة المعاملات والإفصاحات الهامة في البيانات المالية لمخاطر المطابقة، وبعد ذلك وضع لكل مصدر من مصادر المخاطر التي تم تحديدها ما إذا كان:- • سائداً للبيانات المالية ككل؛ أو • يقتصر على مجالات محددة للبيانات المالية والإفصاحات والتوكيدات.	ربط أو تنظيم المخاطر التي تم تحديدها بالأخطاء أو حالات الإحتيال المحتملة في البيانات المالية

هناك عدد من الطرق لتوثيق المخاطر التي تم تحديدها. وإحدى الطرق للقيام بذلك مبنية في التوضيح التالي الذي يبين مصدر المخاطر حسب مجال الفهم (العوامل الخارجية وطبيعة المنشأة... الخ)، والأثر أو العاقبة المحتملة للمخاطرة، ومجالات البيانات المالية المتضررة.

التوضيح ١١.٨ - ٢

مصدر المخاطرة	أثر المخاطرة على البيانات المالية (أخطاء أو إحتيال)	مجال البيانات المالية المتضرر أو مخاطرة سائدة
أهداف المنشأة		
تقديم منتج جديد خلال السنة	أخطاء في توزيع التكاليف وتقدير المخزون	تقدير المخزون
	منهجيات/ نظم احتساب تكلفة وتسعير المنتجات الجديدة قد تخلق فرص للإحتيال.	دقة المخزون
	التمويل الجديد المطلوب سيجعل من الصعب الامتثال للعهد البنكية القائمة. وفي حال خرقت المنشأة تلك العهد قد يصبح القرض مستحق الدفع عند الطلب.	أوراق الإفصاحات حول اتفاقيات تمويل الديون وتصنيف القروض
	قد تميل الإدارة إلى التلاعب بالبيانات المالية لضمان امتثالها للعهد البنكية.	مخاطرة سائدة
طبيعة المنشأة		
محاسب رئيسي لم يتلق تدريب بشكل مناسب	أخطاء في البيانات المالية	مخاطرة سائدة
	فرصة للإحتيال	مخاطرة سائدة

إيضاح: يكون لمصادر المخاطر المحددة في هذا المثال آثاراً متعددة، وقد تم أخذ كل منها بعين الاعتبار بشكل منفصل. إذا لم يتم تقسيم الآثار المتنوعة لمصادر المخاطر إلى مكونات متفرقة، لن تكون فقط عملية تقييم المخاطر أكثر صعوبة، ولكن قد يغفل المدقق بسهولة عن اكتشاف بعض تداعيات المخاطر بأكملها (مثل الإحتيال).

نقطة للتأمل موقع واحد للمخاطر أنظر في تسجيل جميع عوامل المخاطر التي تم تحديدها في وثيقة واحدة أو مكان واحد أو برقم مرجعي مشترك في ملف أوراق العمل. ولهذا الأمر عدد من المزايا:- • سهولة مراجعة الملف. حيث يمكن الاطلاع في مكان واحد على جميع عوامل المخاطر التي تم تحديدها. • تقييم الاتساق. عندما تتم مراجعة المخاطر معاً، تكون المخاطرة التي تم تقييمها بشكل مختلف عن المخاطر الأخرى أكثر وضوحاً. • إمكانية فرز المخاطر (باستخدام جدول بيانات إلكتروني). وهذا يساعد على إظهار المخاطر الأكثر أهمية في أعلى الصفحة. وبهذه الطريقة، يمكن للمراجع التحقق من معالجة جميع المخاطر الرئيسية التي تم تحديدها عبر إستجابة تدقيق مناسبة. قوائم منفصلة لعوامل المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال قم بإدراج وتقييم مخاطر الإحتيال بشكل منفصل عن عوامل المخاطر التجارية. فالعديد من المخاطر التجارية تهيب الفرصة أو الدافع لحدوث الإحتيال أيضاً. ولكن إذا لم يتم النظر في الإحتيال بشكل منفصل، قد يغيب عن بال المدقق بعض عوامل مخاطر الإحتيال. وعلى سبيل المثال، قد يخلق نظام محاسبي جديد أخطاء محتملة (تجارية)، ولكن قد يوفر أيضاً الفرصة لشخص ما للتلاعب في النتائج المالية أو إساءة استخدام الأصول (مخاطر الإحتيال). وثمة سبب آخر لإبقاء مخاطر الإحتيال منفصلة وهو أن إستجابة التدقيق لتلك المخاطر (أي تحديد الأنماط أو الاستثناءات أو الشذوذ) قد تكون مختلفة تماماً عن تلك للمخاطر التجارية ذات العلاقة.
--

ترك تقييم المخاطر حتى وقت لاحق

تجنب إجراء إدراج عوامل المخاطر التي من المحتمل فقط أن تكون كبيرة أو هامة. فالجزء الأساسي من تحديد المخاطرة أو الحدث هو وضع واستكمال قائمة عوامل المخاطر بقدر الإمكان. ويمكن إزالة عوامل المخاطر غير المنطقية دائماً في وقت لاحق بعد تقييم كل مخاطرة على النحو المناسب. وهذا سوف يساعد على ضمان تحديد جميع المخاطر الجوهرية بالفعل.

إعادة استخدام الوثائق إلى أقصى حد ممكن

تجنب الحاجة إلى إعادة توثيق عوامل المخاطر التي تم تحديدها والحصول على فهم للمنشأة في كل فترة. وإذا تم الاحتفاظ بطريقة منظمة بالمعلومات حول إجراءات تقييم المخاطر المطبقة والمخاطر التي تم تحديدها (أنظر "موقع واحد للمخاطر" أعلاه)، يمكن عندئذ تحديثها بسهولة كل فترة. وهذا قد يتطلب مزيداً من الوقت للإعداد في البداية (الفترة الأولى)، لكنه سيوفر الوقت في الفترات اللاحقة. ومع ذلك، تأكد من تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر المناسبة وتوثيقها كل فترة وإن أي تغييرات تتم سيكون بالإمكان تحديدها. أيضاً تأكد من أن كل وثيقة تسجل حقيقة أن المعلومات قد تم تحديثها.

أثر المخاطر

العمود الأهم، ولكن الأكثر صعوبة أيضاً، الذي ينبغي استكماله هو "أثر المخاطرة على البيانات المالية" (انظر التوضيح أعلاه). وفي هذا العمود يحدد المدقق الآثار المترتبة على المخاطر التي تم تحديدها. فتراجع المبيعات على سبيل المثال هو أحد عوامل المخاطر، ولكن إذا جرى تسجيله بدقة من جانب المنشأة، لن يؤدي ذلك إلى مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية. ومع ذلك، يمكن أن يؤدي تراجع المبيعات إلى وجود مخزون عفا عليه الزمن أو مبالغ بتقديره، وقد يصبح من الصعب تحصيل الذمم المدينة. ولهذا فإن تبعات كل عامل مخاطرة هي التي يحتاج المدقق لتحديدها بحيث يمكن تطوير إستجابة تدقيق مناسبة لها.

ملاحظة: إن مصادر المخاطر التي تم تحديدها في هذا المثال لها آثار متعددة، وكل واحدة منها تم النظر فيها بشكل منفصل. وإذا لم يتم تقسيم الآثار المختلفة لمصادر المخاطر إلى عناصر منفصلة، لن تكون عملية تقييم المخاطر أكثر صعوبة فحسب، بل ستعيب أيضاً بسهولة عن بال المدقق بعض آثار المخاطر (مثل الإحتيال).

٢.٨ دراسات الحالة - المخاطر المتأصلة - تحديد

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢ - مقدمة لدراسات الحالة.

وينطوي تحديد المخاطر على:-

- القيام بإجراءات تقييم المخاطر لفهم المنشأة وتحديد المصادر (الأسباب) المحتملة للمخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال. وهذا يشمل أداء إجراءات تقييم المخاطر المحددة والمبينة في معايير التدقيق الدولية مثل معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ بشأن الإحتيال و٥٤٠ بشأن التقديرات و٥٥٠ بشأن الأطراف ذات العلاقة و٥٧٠ (المنقح) بشأن المنشأة المستمرة؛
- توثيق المخاطر التي تم تحديدها. وهناك شكل شائع من الوثائق المستخدمة وهو "سجل المخاطر" حيث يتم إدراج وتقييم المخاطر؛ و
- لكل مصدر من مصادر المخاطر التي يتم تحديدها، أنظر في أي نوع من الأخطاء (الخطأ والإحتيال) يمكن أن يحدث ("أثر" كل مخاطرة) في البيانات المالية نتيجة لذلك.

الوثائق المطلوبة:-

- فهم المنشأة
- يمكن توثيق ذلك في مذكرة مشابهة لتلك الموجودة في المجلد ٢، الفصل ٢ التي تحدد الخطوط العريضة لتفاصيل دراسات الحالة.

عوامل المخاطر المنطوية

إحدى طرق توثيق السبب والنتيجة للمخاطر التي تم تحديدها (تجارية وإحتيال) هو إدراجها بشكل منظم مثل سجل المخاطر المبين أدناه. وهذا يضمن تسجيل جميع المخاطر في مكان واحد وأن يكون تقييم المخاطر متسقاً. النهج البديل هو إدراج المخاطر التي تم تحديدها بشكل مذكرة. وتجنب إجراء الجمع بين المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال في نموذج واحد، وذلك لأن التقييم والاستجابة للمخاطر التجارية مقابل مخاطر الإحتيال أمر مختلف تماماً.

دراسة الحالة أ - ديفتا للأثاث

- إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها:-
١. توثيق عوامل المخاطر المحتملة التي تم تحديدها من:-
 - (أ) إجراءات قبول/ الاستمرار مع العميل؛
 - (ب) الأنواع الأخرى للعمليات التي تُنفذ للمنشأة؛ و
 - (ج) عمليات التدقيق السابقة.
 ٢. مراجعة ميزان المراجعة الأخير ل:-
 - (أ) اتجاهات الإيرادات والنفقات؛ و
 - (ب) التغييرات في الأصول والإلتزامات.
 والاستعلام عن أسباب التغييرات أو الاتجاهات الهامة التي تم تحديدها.
 ٣. تحديد عوامل المخاطر المحتملة من خلال قراءة وثائق المنشأة الرئيسية مثل خطط العمل والميزانيات محاضر الاجتماعات والنتائج المالية الأخيرة.
 ٤. الاستعلام من الإدارة وموظفي المالية الرئيسيين حول:-
 - (أ) الأهداف التجارية واتجاهات الصناعة، وتقييم الإدارة لعوامل المخاطر الحالية والمحتملة والاستجابات المخططة لها.
 - (ب) الأحداث أو التغييرات الهامة التي حدثت خلال هذه الفترة.
 - (ج) أي حالة من حالات الإحتيال المزعومة أو المشتبه بها أو الفعلية.
 - (د) أي مكافآت أداء أو خطط حوافز.
 - (هـ) هوية وطبيعة / حجم المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة خلال هذه الفترة.
 - (و) أي ظروف أو أحداث تتعلق بالمنشأة المستمرة.
 - (ز) المعلومات اللازمة للإفصاحات الواردة في البيانات المالية.
 - (ح) المعاملات والأحداث والظروف التي تؤدي إلى التقديرات المحاسبية.
 - (ط) طبيعة ومدى وحالة التقاضي/ الدعاوى ضد المنشأة أو الموظفين الرئيسيين.
 ٥. الاستعلام من أولئك المكلفين بالحوكمة حول:-
 - (أ) تكوين وولاية واجتماعات أولئك المكلفين بالحوكمة.
 - (ب) أي معرفة عن تجاوز الإدارة أو إحتيال أو اشتباه بالإحتيال.
 - (ج) رأيهم في:-
 - فعالية رقابة الإدارة،
 - بيئة الرقابة (الثقافة، الكفاءة، المواقف...الخ).
 - (د) أي مجالات للبيانات المالية قد تكون قابلة للإحتيال.
 ٦. تحديد الآخرين (إن وجدوا) في المنشأة الذي يمكنهم أن يوفرنا معلومات حول عوامل المخاطر المحتملة والتغيرات التي حدثت منذ الفترة السابقة.

وفيما يلي أدناه تنسيق منظم لتوثيق نتائج تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر لشركة ديفتا للأثاث.

مخاطر تجارية	أثر عامل المخاطرة	التوكيدات
مصدر/حدث المخاطرة	أثر عامل المخاطرة	التوكيدات
الانكماش الإقتصادي	قد يكون من الصعب تحصيل الذمم المدينة	ت
الانكماش الإقتصادي	قد يكون خفض قيمة المخزون مطلوباً	ت
موظف المخزون معروف بارتكابه للأخطاء	أرصدة المخزون قد تكون أقل/ أكثر من الواقع وربما تؤثر على التقدير	س (ك د و ت)
النمو المستمر (برغم الانكماش الإقتصادي) ورقابة داخلية ضعيفة	خرق لاتفاقيات الديون	س
أنظمة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات ضعيفة في عدد من المجالات	سلامة البيانات قد تتأثر سلباً أو قد تضيع البيانات حتى.	س

د	مخاطر الصرف الأجنبي للذمم المدينة	السعي لمبيعات جديدة في دول أخرى
---	-----------------------------------	---------------------------------

الاختصارات

س = سائد (جميع التوكيدات)

ك = اكتمال

د = دقة

و = وجود

ت = تقدير

مخاطر تجارية	مصدر/حدث المخاطرة	أثر عامل المخاطرة	التوكيدات
الضغوط			
تقليل العبء الضريبي	تحييز الإدارة في التقديرات (مثل في تقدير المخزون) لتقليل الدخل.	ك د ت	
تقليل العبء الضريبي	القيود اليومية غير مفوض بها أو تلاعب بالبيانات المالية	س	
نمو سريع يفرض ضغط على التمويل	التلاعب بالبيانات المالية لتجنب خرق العهود البنكية	س	
عمولة المبيعات القائمة على تجاوز عتبة معينة	تضخيم المبيعات لتلبية شرط الوصول للعتبة	ت	
دفع رشاوى للحصول على عقود	ضرر بالسمعة والمبالغة بتقدير النفقات وغرامات غير مستحقة	ك د ت	
الفرص			
بنود مخزون سهلة النقل وذات قيمة عالية	بضائع مسروقة من المخزون	ت	
حالة مبيعات نقدية عالية	بضائع مسروقة/ نقد مسروق	ت	
المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة	قد لا تكون المبيعات/ المشتريات مكتملة أو مقدرة بشكل صحيح أو جرى الإفصاح عنها في البيانات المالية	س	
توسع هام في استخدام معاملات الأطراف ذات العلاقة	قد تكون المبيعات/ المشتريات أقل/ أكثر من الواقع. قد تكون الأرصدة مع الأطراف ذات العلاقة غير قابلة للتحصيل. قد يتم التلاعب بالبيانات المالية من خلال نقل الأرصدة "ذات المخاطر" لطرف ذو علاقة. وهذا من شأنه استبدال رصيد ذو مخاطرة برصيد لطرف آخر ذو علاقة.		
تبرير الموقف			
روح معنوية متدنية لدى العمال المؤقتين	بضاعة مسروقة/ نقد مسروق	ت	

الاختصارات

س = سائد (جميع التوكيدات)

ك = اكتمال

د = دقة

و = وجود

ت = تقدير

دراسة الحالة ب - كومار وشركاه

إجراءات تقييم المخاطر المخطط لها:-

- ١ الاستعلام عن حالة الصناعة وتحديث ورقة العمل X.X ذات العلاقة بفهمنا للمنشأة ومذكرات تقييم المخاطر). وسينطوي هذا على:-
 - (أ) مناقشات مع راج وروبي (المحاسبة) حول ما تغير هذا العام. والتصدي بالأخص لأي تغييرات شخصية أو تنظيمية والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة وتقديرات الإدارة، وعدم اليقين بالمنشأة المستمرة وامتثال الإدارة للقوانين والأنظمة ذات العلاقة؛
 - (ب) الاستعلام عن أي تغييرات في العمليات خلال العام، والقوانين والأنظمة الجديدة وأي تغييرات يجري التخطيط لها للمستقبل؛
 - (ج) الاستعلام حول الأثر والمخاطر المنطوية على عدم قضاء راج الوقت اللازم في العمل. وسؤال راج عما إذا كان سيستأنف مهامه العادية في العام المقبل أم أن المسائل العائلية ستستمر في إشغال وقته؛
 - (د) نتائج تقديرات الإدارة للسنة السابقة؛
 - (هـ) معرفة أي حالات إحتيال حدثت خلال السنة، وأي مجالات قابلة للإحتيال؛
 - (و) أي تغيير في نوع وطبيعة المعاملات مع ديفتا؛ و
 - (ز) توثيق المصدر وأثار أية مخاطر جديدة تم تحديدها، وبيان ما إذا تم تخفيفها من خلال أي أنظمة جديدة للرقابة الداخلية.

٢ مراجعة ميزان المراجعة الأخير ل:-

- (أ) اتجاهات الإيرادات والنفقات،
 - (ب) التغييرات في الأصول والإلتزامات.
- والاستعلام عن أسباب التغييرات أو الاتجاهات الهامة التي تم تحديدها.

مذكرة إلى ملف - كومار وشركاه

تحديد المخاطر المتأصلة

نتيجة لأداء إجراءات تقييم المخاطر الواردة في ورقة العمل X.X، والتي شملت المصادر المحتملة للمخاطر الناجمة عن المجالات الستة المطلوبة لفهم، حددنا عوامل المخاطر التالية:

المخاطر التجارية

غياب راج عن العمليات - مخاطرة سائدة

- قد تتعرض جودة ودقة السجلات المحاسبية للخطر بسبب تركيز راج على المسائل العائلية الشخصية. ويمكن للبيانات المالية أن تشوبها أخطاء جوهرية.

تقييم المخاطر: (سيتم تناوله في المجلد ٢، الفصل ٩)

الاستجابة للمخاطر: (سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦)

- أعتاد راج على تفتيش البضائع للتحقق من جودتها قبل الشحن. ويمكن أن تتعرض جودة المنتجات المباعة للخطر بسبب غياب راج، مما يؤدي إلى مرتجعات أعلى و/ أو مخزون متكدس. (تقدير)

تقييم المخاطر: (سيتم تناوله في المجلد ٢، الفصل ٩)

الاستجابة للمخاطر: (سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦)

الانكماش الإقتصادي والتبعية الإقتصادية

- تعتمد كومار وشركاه على عميلها الرئيسي شركة ديفتا للأثاث والتي تمثل أكثر من ٩٠٪ من مبيعاتها. وفي هذا الانكماش الإقتصادي، يمكن أن تقوم ديفتا بإلغاء أوامر الشراء مما قد يؤدي إلى خرق العهود البنكية وأصول مبالغ في قيمتها.

- قد تؤدي ضغوط تراجع المبيعات والسيولة إلى التلاعب بالبيانات المالية لتجنب خرق العهود البنكية.

- إذا طلب البنك قرضه، قد لا تكون الشركة قادرة على الاستمرار كمنشأة مستمرة. وهذا يمكن أن يؤدي إلى عدم يقين هام يجب الإفصاح عنه في البيانات المالية، وتقييم الأساس (أساس المنشأة المحاسبي المستمر) الذي تم من خلاله إعداد البيانات المالية. وهذا من شأنه أن يؤثر على كافة التوكيدات.

تقييم المخاطر: (سيتم تناوله في المجلد ٢، الفصل ٩)
الاستجابة للمخاطر: (سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦)

مخاطر الإحتيال

تخفيض الضريبة

- كانت هناك رغبة للإدارة بالتقليل من العبء الضريبي. وقد يكون هناك تحيز في تقديرات الإدارة، أو القيود اليومية غير مصرح بها. (اكتمال، دقة)

تقييم المخاطر: (سيتم تناوله في المجلد ٢، الفصل ٩)
الاستجابة للمخاطر: (سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦)

غياب راج عن العمليات - مخاطرة سائدة

- غياب راج ينتج عنه حد أدنى من الرقابة على عمل روبي. وبالإضافة إلى ذلك، يبدو لدى روبي معنويات منخفضة (تبرير موقف محتمل) وضغوط مالية شخصية (دافع محتمل). ونتيجة لذلك، فإن روبي (التي تعمل مع حد أدنى من الرقابة) لديها الدافع والفرصة وتبرير الموقف لسوء استخدام النقد/ البضائع. وينبغي أن يعامل هذا على أنه مخاطرة إحتيال.

تقييم المخاطر: (سيتم تناوله في المجلد ٢، الفصل ٩)
الاستجابة للمخاطر: (سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦)

الأطراف ذات العلاقة

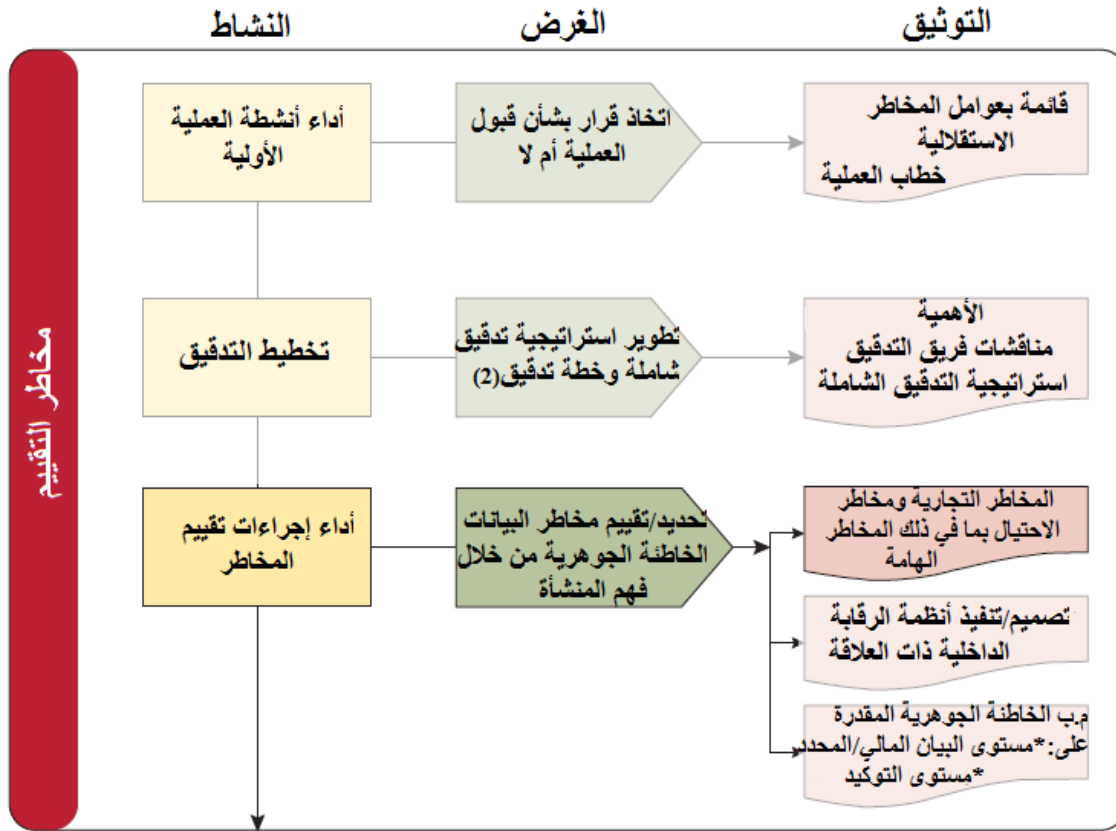
- يمكن التلاعب بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، مما يؤدي إلى المبالغة في تقدير قيمة المبيعات. وينبغي توجيه انتباه (تقديري) أيضا إلى احتمال وجود أطراف أخرى ذات علاقة و إلى تقدير/ دقة الأرصد مع الأطراف ذات العلاقة في نهاية الفترة.

تقييم المخاطر: (سيتم تناوله في المجلد ٢، الفصل ٩)
الاستجابة للمخاطر: (سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦)

أعده: ج.ف ٨ ديسمبر ٢٠X٢ تاريخ:
 راجعه: ل.ف ٥ يناير ٢٠X٢ تاريخ:

٩. المخاطر المتأصلة – تقييم

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
كيفية تقييم المخاطر الجوهرية في البيانات المالية.	٢٤٠، ٣١٥ (المنقح)

**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.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٢٥	وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) ، ينبغي على المدقق تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى التوكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٢٦	عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال، يتعين على المدقق بناء على افتراض وجود مخاطر احتيال في الاعتراف بالإيرادات، تقييم أي أنواع الإيرادات أو معاملات الإيراد أو التوكيدات تؤدي إلى نشوء هذه المخاطر. وتحدد الفقرة ٤٧ الوثائق المطلوبة عندما يخلص المدقق إلى أن الافتراض غير مطبق في الظروف العملية ولا يحدد بناء على ذلك الاعتراف بالمخاطر على أنها أحد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال. (المرجع: الفقرات ٢٨-٣٠)
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٢٧	ينبغي أن يعامل المدقق تلك المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال على أنها مخاطر هامة وعليه، وإلى الحد الذي لم يطبق به ذلك، يتعين أن يحصل المدقق على فهم لأنظمة الرقابة ذات العلاقة في المنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة، المرتبطة بهذه المخاطر (المرجع: الفقرات ٣١-٣٢).
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٥	يجب أن يحدد ويقيم المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية عند:- (أ) مستوى البيانات المالية؛ (المرجع: الفقرات ١٢٢-١٢٥). (ب) مستوى التوكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، (المرجع: الفقرات ١٢٦-١٣١). وذلك لتوفير أساس لتصميم وأداء إجراءات التدقيق الإضافية.
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٥	لهذا الغرض، يجب أن يقوم المدقق بما يلي:- (أ) تحديد المخاطر من خلال عملية الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك عناصر الرقابة الخاصة

بتلك التي تتعلق بالمخاطر، ومن خلال اعتبار فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية؛ (المرجع: الفقرات ١٣٢-١٣٦)
(ب) تقييم المخاطر التي تم تحديدها، وما إذا كانت تتعلق بشكل سائد بالبيانات المالية ككل، ومحمّل أن تؤثر على كثير من التوكيدات؛
(ج) ربط المخاطر التي تم تحديدها مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى التوكيد، مع الأخذ بعين الاعتبار عناصر الرقابة ذات العلاقة التي ينوي المدقق اختبارها؛ (المرجع: الفقرات ١٣٧-١٣٩)
(د) اعتبار إحصائية الأخطاء، بما في ذلك إمكانية حدوث أخطاء متعددة، وما إذا كان الخطأ المحتمل من الحجم الذي قد ينتج عنه خطأ جوهري. (المرجع: الفقرة ١٤٠)

١.٩ لمحة عامة

- ينطوي تحديد المخاطر، والذي تم تناوله في الفصل السابق، على ما يلي:-
- أداء إجراءات تقييم المخاطر لتحديد مصادر (أسباب) المخاطر من خلال فهم المنشأة؛
- تحديد الآثار المحتملة لمصادر المخاطر التي تم تحديدها (الأخطاء المحتملة في البيانات المالية)، بما في ذلك إمكانية الاحتيال؛ و
- ربط آثار المخاطر مع مجالات البيانات المالية والتوكيدات المتضررة، أو تحديد ما إذا كانت المخاطر سائدة في البيانات المالية ككل، ومحمّل أن تؤثر على الكثير من التوكيدات.
- وتتمثل الخطوة التالية بتقييم المخاطر التي تم تحديدها، وتحديد مدى أهميتها بالنسبة لتدقيق البيانات المالية. ومرة أخرى، يُفضل تقييم المخاطر المتأصلة قبل النظر في أي أنظمة رقابة داخلية قد تخفف من هذه المخاطر.

ينطوي تقييم المخاطر على النظر في سمتين متعلقين بالمخاطر:-

- ما هي إحصائية حدوث الأخطاء نتيجة للمخاطر؟
- ماذا سيكون الحجم (الأثر النقدي) إذا حدثت المخاطر؟

إحصائية حدوث الأخطاء

ما مدى احتمال أن تظهر المخاطرة؟ يمكن للمدقق ببساطة تقييم هذا الاحتمال كعالي أو متوسط أو منخفض، أو تعيين مقياس عددي مثل ١ إلى ٥. ويوفر المقياس العددي تقييماً أكثر دقة بقليل. وكلما ارتفعت درجة المقياس، زادت إحصائية ظهور المخاطرة.

الحجم (الأثر النقدي) إذا ظهرت المخاطرة

ماذا سيكون الأثر النقدي المترتب على ظهور المخاطرة؟ هذا الحكم يحتاج إلى تقدير مبلغ محدد من النقد مثل ذلك لأهمية الأداء. وإذا لم يكن الأمر كذلك، سيتوصل كثير من الناس (مع أهمية نسبية مختلفة في الاعتبار) إلى استنتاجات مختلفة تماماً. ولأغراض التدقيق، سيرتبط المبلغ المحدد بما يشكل أخطاء جوهريّة في البيانات المالية ككل. وهذا التقدير يمكن تقييمه ببساطة كعالي أو متوسط أو منخفض، أو عن طريق تعيين مقياس عددي مثل ١-٥. وكلما ارتفعت درجة المقياس، زادت إحصائية ظهور المخاطرة.

نقطة للتأمل

إذا تم استخدام المقاييس العددية لتقدير الإحصائية والحجم، يمكن أن تتضاعف الأرقام لتقدم مقياس تقييم المخاطر المشترك أو الكلي. وهذا يمكن أن يكون مفيداً عند النظر في ما إذا كانت المخاطر الكبيرة موجودة. وبالإضافة إلى ذلك، إذا تم استخدام ورقة عمل إلكترونية، قد يتم تصنيف قائمة المخاطر وفرزها بحيث تكون أهم المخاطر التي تم تحديدها هي دائماً في أعلى القائمة. ويمكن لهذا الأمر أن يوفر معلومات مفيدة عند مراجعة الملف وضمان وضع إستجابة مناسبة للمخاطر المقيمة.

وفي المنشآت الصغيرة التي يكون عدد عوامل المخاطر فيها قليل وتم بالفعل وضع إستجابة تدقيق، لا يزال النظر في التقديرين (الإحصائية والحجم) ممكناً بشكل منفصل ولكن ينبغي توثيقهما كتقدير واحد.

وبين التوضيح أدناه الخطوات المتبعة في تقييم المخاطر (باستخدام معايير تقييم عالية أو متوسطة أو منخفضة).

التوضيح ١.٩ - ١

تقييم المخاطر	1	2	3	4	5
قائمة عوامل المخاطر التجارية ومخاطر الاحتيال التي تم تحديدها					
هل من المرجح حدوث المخاطرة التي تم تحديدها (الخطأ)؟ (عالي- متوسط منخفض)	متوسط	منخفض	عالي	عالي	منخفض
إذا حدثت المخاطرة (الخطأ)، كم ستكون أهميتها على البيانات المالية؟ (عالي- متوسط منخفض)	متوسط	متوسط	عالي	متوسط	منخفض
مستوى الخطر المقدر (عالي- متوسط منخفض)	متوسط	منخفض	عالي	متوسط	منخفض

كما يمكن أيضاً توضيح نتائج عملية تقييم المخاطر في مخطط، كما هو موضح أدناه. وتوفر بعض حزم البرامج التجارية قدرات لإنشاء المخططات.

التوضيح ١.٩ - ٢



المخاطر التي تقع في خانة "أثر (حجم) عالي، إحصائية عالية" في المخطط أعلاه تستدعي بوضوح من الإدارة اتخاذ إجراءات لتخفيفها. وبالإضافة إلى ذلك، من المحتمل أن تُحدد هذه المخاطر على أنها كبيرة، وهو ما سيتطلب اعتبار تدقيق خاص (يرجى الرجوع إلى المجلد ٢، الفصل ١٠).

نقطة للتأمل

المناقشات مع الإدارة

عند قيام المدقق بتقدير وتوثيق عوامل المخاطر، من المهم مناقشة النتائج مع إدارة المنشأة. وهذه المناقشة تساعد على ضمان عدم تجاوز عامل مخاطرة وأن تقدير المدقق للمخاطر (الأثر والإحصائية) معقول. ومع ذلك، من المهم دائماً اتخاذ التشكك المهني عند تقييم مداخلات واستجابات الإدارة.

٢.٩ تقييمات المخاطر التي تؤديها المنشأة

تقييم المخاطر هو واحد من العناصر الخمسة للرقابة الداخلية (انظر المجلد ١، الفصل ٥) التي ينبغي أن تتصدى لها إدارة المنشأة.

وفي المنشآت الصغيرة، يرجح أن تكون عملية تقييم المخاطر غير رسمية وغير منظمة. والمخاطرة في هذه المنشآت تكون غالباً ضمنية وليس صراحة. وقد تكون الإدارة مدركة للمخاطر المرتبطة بإعداد التقارير المالية من خلال المشاركة الشخصية المباشرة مع الموظفين وأطراف خارجية. ونتيجة لذلك، يقوم المدقق بالاستعلام عن الإدارة من حيث الطريقة التي تحدد وتدير بها المخاطر، وبعد ذلك عن المخاطر التي حددتها الإدارة بالفعل وقامت بإدارتها. ويقوم المدقق بتوثيق النتائج.

ومع إدراك الإدارة لفوائد كون عملية تقييم المخاطر أكثر رسمية، قد تقرر وضع وتنفيذ وتوثيق عملية خاصة بها. وعندما يحدث هذا، فإن المراقب سيقوم بتقييم:-

- أنظمة الرقابة المطبقة على عمليات الإدارة؛
- اكتمال المخاطر التجارية ومخاطر الاحتيال التي تم تحديدها. ويسجل هذا في كثير من الأحيان على ما هو شائع ومتعارف عليه باسم "سجل المخاطر"؛
- تقييم الإدارة لحجم المخاطر واحتمالات وقوعها،
- استجابات الإدارة في معالجة المخاطر المقيمة.

وفي حال كانت الإدارة قد فشلت في تحديد المخاطر الرئيسية، ينبغي النظر فيما إذا كانت هناك عيوب كبيرة في عملية تقييم المخاطر للمنشأة.

٣.٩ توثيق المخاطر المقيمة

ينبغي استخدام التقدير المهني فيما يتعلق بطريقة تقييم عوامل المخاطر.

ويتم إجراء تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند:-

- مستوى البيانات المالية،
 - مستوى التوكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.
- قد يكون التوثيق بشكل مذكرات أو قائمة مخاطر (للاحتيال) مثل تلك الواردة في التوضيح ٩،٣-١. ولاحظ ما يلي:-
- سيتم إكمال العمودين الأولين في الجدول أدناه كجزء من تحديد المخاطر كما ناقشناه في المجلد ٢، الفصل ٨.
 - عمود التوكيد هو تقييم لما يلي:-
- التوكيدات المحددة المرتبطة بمجالات البيانات المالية أو الإفصاحات المتضررة. وهذا سيساعد في تقييم المخاطر على مستوى التوكيد؛ و
 - المخاطر السائدة التي تؤثر على الكثير من التوكيدات، وقد تؤثر على تقييم المخاطر عند مستوى البيانات المالية.
- المخاطر التي يجري تقييمها هي مخاطر متأصلة. وقد تم تناول مخاطر الرقابة في المجلد ٢، الفصول ١١ و ١٢.
 - استخدمت تقييمات الإحتمالية والحجم (الأثر) مقياس عددي من ١ = إحتمالية منخفضة/ حجم منخفض إلى ٥ = إحتمالية عالية/ حجم عالي. ويمكن مضاعفة هذه المقاييس لتوفير مقياس كلي مشترك. ومع ذلك، يمكن تقييم هذه المخاطر بسهولة تامة كعالية أو متوسطة أو منخفضة.

التوضيح ٩-٣-١

الفترة المنتهية: ٣١ ديسمبر ٢٠٢٢ الأهمية النسبية ٥٠,٠٠٠ يورو				
مصدر / حدث المخاطرة	أثر عامل المخاطر	التوكيدات (س ك د و ت)	تقييم المخاطرة المتأصلة	
			إحتمالية الحدوث	الأثر النقدي
مكافأة موظفي المبيعات قائمة على عمولات المبيعات	قد تكون المبيعات وهمية، مسجلة في فترة خاطئة، مبالغ بأرقامها، بشروط تختلف عن الشروط المعيارية لتحقيق الأهداف المخصصة للمكافأة	و د	٤	٤
تغطية الإخفاق في الامتثال لاتفاقيات الديون لتجنب استعلامات البنك	القيود اليومية غير مصرح بها لتأجيل النفقات، تحيز في تقديرات الإدارة	س	٢	٥
إدخال موردين وهميين من جانب الموظفين	دفعات كبيرة لنفقات بأسعار مبالغ بها أو لخدمات/ بضائع لم يجري تسليمها	و د	٢	٤
معاملات الأطراف ذات العلاقة غير محددة. قد يتم حرمان المساهمين الذين لا يشاركون في العمل.	عدم تسجيل الإيراد والنفقات بالقيمة السوقية العادلة	س	٣	٥
المبيعات النقدية للأجزاء أو الخدمة قد لا يتم تسجيلها أو إيداعها	الإيراد والأصول بأقل من قيمتها	ك د و	٤	١

الاختصارات

س= سائد (جميع التوكيدات) ك= اكتمال د= دقة و= وجود ت= تقدير

نقطة للتأمل

عند توثيق عوامل المخاطر، أنظر في كيفية تحديثها واستخدامها في الفترات اللاحقة. وقد يستغرق تسجيل المعلومات في مكان واحد وبشكل منظم (على النحو الوارد أعلاه) وقتاً أطول قليلاً للإعداد في البداية، ولكن سيكون أسهل بكثير للتحديث في المستقبل. كما يساعد الشكل المنظم على ضمان ما يلي:-

- عدم التصدي للمخاطرة أكثر من مرة (والذي قد يحدث إذا تكررت المخاطرة في ملف التدقيق)؛
- تقييم ثابت لكل مخاطرة؛
- تحديد المخاطر الكبيرة؛
- سهولة المراجعة. تساعد ورقة العمل الإلكترونية من فرز المخاطر (المسجلة عددياً) حسب تدرجها المشترك، أو حسب الإحتمالية أو الأثر؛ و
- إمكانية تشارك قائمة المخاطر مع العميل (للحصول على مدخلات منه) أو الطلب من العميل إعداد قائمة بعوامل المخاطر لمراجعة المدقق.

٩. ٤ دراسات الحالة - المخاطر المتأصلة - التقييم

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢- مقدمة لدراسات الحالة.

عندما يكون مطلوباً استخدام نموذج منظم لتوثيق عملية التقييم، يمكن عمل ذلك باستخدام نفس النموذج المشار إليه في المجلد ٢، الفصل ٨. ويمكن استخدام عمود إستجابة التدقيق للربط المرجعي بين عوامل المخاطر وإجراءات التدقيق المحددة أو برامج التدقيق التي تتناول المخاطر التي تم تحديدها.

أما إذا كانت المذكرة هي التي ستستخدم، يمكن إضافة تقييم المخاطر والإستجابة إلى المذكرة المشار إليها في المجلد ٢، الفصل ٨.

دراسة الحالة أ - ديفتا للأثاث

المخاطر التجارية					
مصدر/ حدث المخاطرة	أثر عامل المخاطرة	التوكيدات	تقييم المخاطر المتصلة		
		س ك د و ت	إحتمالية الحدوث	الآثار النقدي	المقياس المشترك
نمو مستمر (بالرغم من الانكماش الاقتصادي) وأنظمة رقابة ضعيفة على المخزون	خرق اتفاقيات الديون	س	٤	٥	٢٠
موظف المخزون معروف بارتكابه للأخطاء	أرصدة المخزون قد تكون أقل/ أكثر من الواقع وربما تؤثر على التقدير	ك د و ت	٥	٣	١٥
أنظمة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات ضعيفة في عدد من المجالات	سلامة البيانات قد تتأثر سلباً أو قد تضعيف البيانات حتى.	س	٣	٥	١٥
الانكماش الاقتصادي	قد يكون خفض قيمة المخزون مطلوباً	ت	٣	٣	٩
السعي لمبيعات جديدة في دول أخرى	مخاطر الصرف الأجنبي للذمم المدينة	د	٢	٢	٤
الانكماش الاقتصادي	قد يكون من الصعب تحصيل الذمم المدينة	ت	٣	١	٣

الاختصارات	تقييم احتمالية الحدوث على مقياس من ١-٥	تقييم الحجم (الآثار النقدي) فيما يتعلق بالأهمية النسبية على مقياس من ١-٥
س = سائد (جميع التوكيدات)		
ك = اكتمال		
د = دقة	١ = بعيدة	١ = غير هام
و = وجود	٢ = غير محتملة	٢ = صغير
ت = تقدير	٣ = محتملة	٣ = معتدل
	٤ = محتملة جداً	٤ - كبير
	٥ = مؤكدة تقريباً	٥ = هام

* عوامل المخاطر التي يصل تقييم المخاطر المشترك (الإحتمالية x الآثار) لها إلى ٢٠ درجة أو أكثر يجب اعتبارها مخاطر احتيالية "كبيرة"

ملاحظة: الخرق المحتمل للعهود البنكية يحمل درجة ٢٠ للمخاطر على المقياس المشتركة، ويعتبر بالتالي مخاطرة هامة. وهذا النوع من المخاطر يتطلب اعتبار تدقيق خاص من المدقق، بما في ذلك الحصول على فهم لأنظمة الرقابة في المنشأة ذات العلاقة بهذه المخاطر.

مخاطر الاحتيال					
مصدر/ حدث المخاطرة	أثر عامل المخاطرة		التوكيدات	تقييم المخاطر المتأصلة	
مخاطر هامة	نعم/لا	نعم/لا	س ك د و ت	إحتمالية الحدوث	الآثار النقدية
الضغوط					
تقليل العبء الضريبي	نعم	نعم	س	٤	٥
نمو سريع يفرض ضغط على التمويل	نعم	نعم	س	٤	٥
تقليل العبء الضريبي	نعم	نعم	ك د ت	٤	٤
عمولة المبيعات القائمة على تجاوز عتبة معينة	لا	لا	و	٣	٢
دفع رشاوى للحصول على عقود	لا	لا	ك د و	٢	٢
الفرص					
الاعتراف بالإيرادات	نعم	نعم	ك د و	٣	٤
توسع هام في استخدام معاملات الأطراف ذات العلاقة	نعم	نعم	ت	٤	٥
بنود مخزون سهلة النقل وذات قيمة عالية	لا	لا	و	٤	٣
حالة مبيعات نقدية عالية	لا	لا	و	٤	٣
المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة	لا	لا	س	٣	٤
تبرير الموقف					
روح معنوية متدنية لدى العمال المؤقتين	لا	لا	و	٣	٢

الاختصارات	تقييم احتمالية الحدوث على مقياس من ١-٥	تقييم الحجم (الآثار النقدية) فيما يتعلق بالأهمية النسبية على مقياس من ١-٥
س = سائد (جميع التوكيدات)		
ك = اكتمال		
د = دقة	١ = بعيدة	١ = غير هام
و = وجود	٢ = غير محتملة	٢ = صغير
ت = تقدير	٣ = محتملة	٣ = معتدل
	٤ = محتملة جداً	٤ - كبير
	٥ = مؤكدة تقريباً	٥ = هام

* عوامل المخاطر التي يصل تقييم المخاطر المشترك (الإحتمالية x الآثار) لها إلى ٢٠ درجة أو أكثر يجب اعتبارها مخاطر احتيال "كبيرة"

ملاحظة: تحيز الإدارة المحتمل في التقديرات وقيود اليومية غير المصرح بها والضغط لتمويل النمو السريع، المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة جرى تقييمها جميعها كمخاطر هامة (حيث تجاوز المقياس المشترك ٢٠ درجة). وهذا النوع من المخاطر يتطلب اعتبار تدقيق خاص من المدقق، بما في ذلك الحصول على فهم لأنظمة الرقابة في المنشأة ذات العلاقة بهذه المخاطر. وفي حال لم تكن أنظمة الرقابة موجودة، فمن المرجح وجود عيوب هامة. ولاحظ أن الاعتراف بالإيرادات لديه درجة مشتركة أقل من ١٦ ولكن يفترض أن يكون خطر كبير. (أنظر معيار التدقيق الدولي ٢٦، ٢٤٠).

مذكرة إلى ملف: كومار وشركاه

تحديد المخاطر المتأصلة

الأهمية النسبية = ٣٠٠٠ يورو

نتيجة لأداء إجراءات تقييم المخاطر الواردة في ورقة العمل X.X، والتي شملت المصادر المحتملة للمخاطر الناجمة عن المجالات الستة المطلوبة للفهم، حددنا عوامل المخاطر التالية:

المخاطر التجارية

غياب راج عن العمليات - مخاطرة سائدة

• قد تتعرض جودة ودقة السجلات المحاسبية للخطر بسبب تركيز راج على المسائل العائلية الشخصية. ويمكن للبيانات المالية أن تشوبها أخطاء جوهرية.

تقييم المخاطر : احتمالية حدوث عالية/ حجم عالي (بما يتعلق بالأهمية النسبية) = مخاطرة عالية، وأيضا مخاطرة هامة. أنظر ورقة العمل رقم X.X.

الاستجابة للمخاطر: (سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦)

• أعتاد راج على تفتيش البضائع للتحقق من جودتها قبل الشحن. ويمكن أن تتعرض جودة المنتجات المباعة للخطر بسبب غياب راج، مما يؤدي إلى مرتجعات أعلى و/ أو مخزون متكدس. (تقدير)

تقييم المخاطر: احتمالية منخفضة/ حجم منخفض = مخاطرة منخفضة

الاستجابة للمخاطر: (سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦)

الانكماش الاقتصادي والتبعية الاقتصادية - مخاطرة سائدة

• تعتمد كومار وشركاه على عملها الرئيسي شركة ديفتا للأثاث والتي تمثل أكثر من ٩٠٪ من مبيعاتها. وفي هذا الانكماش الاقتصادي، يمكن أن تقوم ديفتا بإلغاء أوامر الشراء مما قد يؤدي إلى خرق العهود البنكية وأصول مبالغ في قيمتها. إذا طلب البنك قرضه، قد لا تكون الشركة قادرة على الاستمرار.

تقييم المخاطر: احتمالية معتدلة/ حجم معتدل.

الاستجابة للمخاطر: (سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦)

مخاطر الاحتيال

الاعتراف بالإيرادات

• إمكانية عدم اتساق التطبيق للسياسات المحاسبية

تقييم المخاطر: احتمالية معتدلة/ حجم معتدل = مخاطرة معتدلة، إلا أن هذا يفترض بأنه مخاطرة هامة وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٢٤٠، ٢٦، لذا سيعامل على هذا الأساس.

الاستجابة للمخاطر: (سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦)

تخفيض الضريبة

- قد يكون هناك تحيز للإدارة لتقليل العبء الضريبي. وقد يكون هناك تحيز في تقديرات الإدارة أو قيود يومية غير مصرح بها. (اكتمال، دقة)
- **تقييم المخاطر:** احتمالية عالية/ حجم معتدل = مخاطرة معتدلة إلى عالية، ويجب اعتبارها مخاطرة هامة.
- **الاستجابة للمخاطر:** (سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦)

الانكماش الاقتصادي والتبعية الاقتصادية - مخاطرة سائدة

- قد تؤدي ضغوط تراجع المبيعات والسيولة إلى التلاعب بالبيانات المالية لتجنب خرق العهود البنكية (جميع التوكيدات).
- **تقييم المخاطر:** احتمالية معتدلة/ حجم عالي = مخاطرة معتدلة إلى عالية، ويجب اعتبارها مخاطرة هامة.
- **الاستجابة للمخاطر:** (سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦)

غياب راج عن العمليات - مخاطرة سائدة

- غياب راج ينتج عنه حد أدنى من الرقابة على عمل روبي. وبالإضافة إلى ذلك، يبدو لدى روبي معنويات منخفضة وضغوط مالية شخصية. وهذا قد يخلق الدافع والفرصة وتبرير الموقف لسرقة النقد/ البضائع (الوجود) و/ أو التلاعب بالبيانات المالية.
- **تقييم المخاطر:** احتمالية معتدلة/ حجم معتدل = مخاطرة معتدلة
- **الاستجابة للمخاطر:** (سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦)

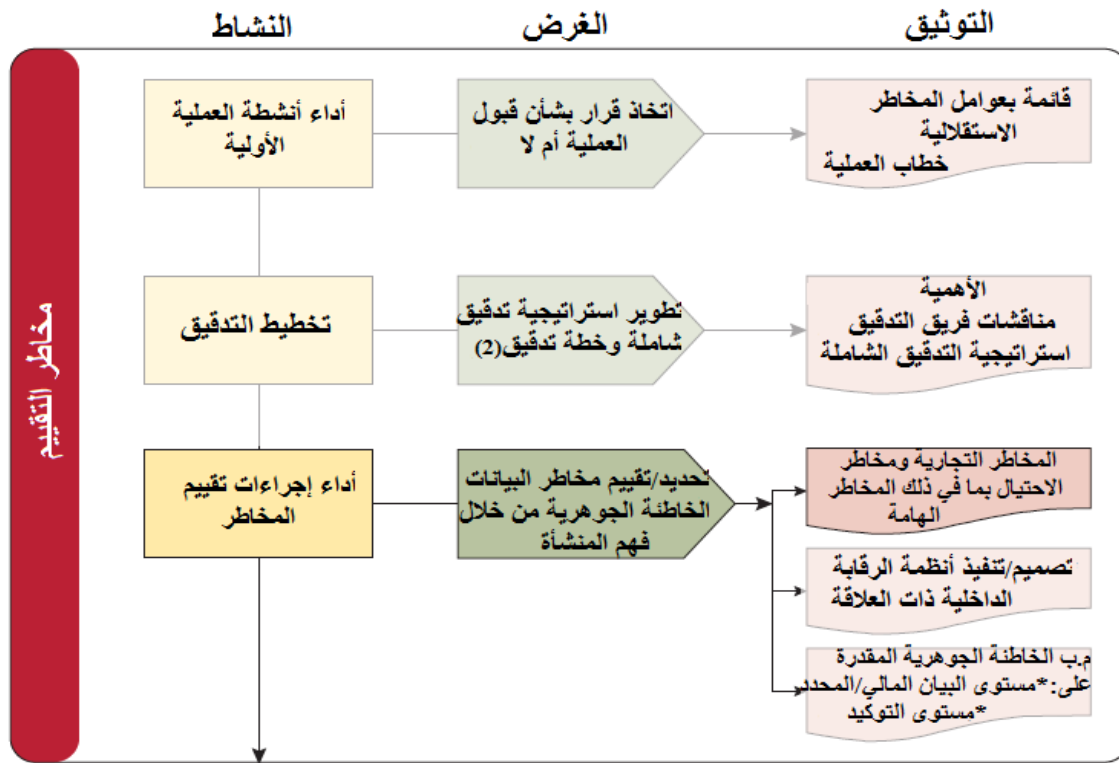
الأطراف ذات العلاقة

- يمكن التلاعب بالمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، مما يؤدي إلى المبالغة في تقدير قيمة المبيعات (التقدير).
- **تقييم المخاطر:** احتمالية معتدلة/ حجم معتدل = مخاطرة معتدلة، ويجب اعتبارها مخاطرة هامة.
- **الاستجابة للمخاطر:** (سيتم تناولها في المجلد ٢، الفصل ١٦)

ملاحظة: تتطلب المخاطر الهامة اعتبار تدقيق خاص من المدقق، بما في ذلك الحصول على فهم لأنظمة الرقابة في المنشأة ذات العلاقة بهذه المخاطر. وفي حال لم تكن أنظمة الرقابة موجودة، فمن المرجح وجود عيوب هامة

١٠. المخاطر الهامة

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إرشادات حول طبيعة المخاطر الهامة وتحديدها، والاعتبارات الخاصة بها من حيث إجراءات التدقيق المطلوبة، وإيصالها إلى المسؤولين عن الحوكمة.	٢٤٠، ٣١٥ (المنقح)، ٣٣٠ (المنقح)



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.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٤٠ الفقرة ٢٦	عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال، يتعين على المدقق بناء على افتراض وجود مخاطر إحتيال في الإعراف بالإيرادات، تقييم أي أنواع الإيرادات أو معاملات الإيراد أو التوكيدات تؤدي إلى نشوء هذه المخاطر. وتحدد الفقرة ٤٧ الوثائق المطلوبة عندما يخلص المدقق إلى أن الافتراض غير مطبق في الظروف العملية ولا يحدد بناءً على ذلك الإعراف بالمخاطر على أنها أحد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الإحتيال. (المرجع: الفقرات ٢٨-٣٠)
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٤	لأغراض معايير التدقيق الدولية، تحمل المصطلحات التالية المعاني الموضحة أدناه:- (هـ) المخاطرة الهامة- مخاطرة محددة ومقيمة ذات أخطاء جوهرية تتطلب حسب تقدير المدقق اعتبارات تدقيق خاصة.
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٥	يجب أن يحدد ويقيم المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية عند:- (أ) مستوى البيانات المالية؛ (المرجع: الفقرات ١٢٢-١٢٥). (ب) مستوى التوكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، (المرجع: الفقرات ١٢٦-١٣١). وذلك لتوفير أساس لتصميم وأداء إجراءات التدقيق الإضافية.
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٧	كجزء من تقييم المخاطر كما هو مبين في الفقرة ٢٤، على المدقق أن يحدد أي من المخاطر التي تم تحديدها في تقدير المدقق مخاطر هامة. وعند ممارسة هذا التقدير يستثني المدقق أثر أنظمة الرقابة التي تم تحديدها والمتعلقة بالمخاطرة.
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٨	عند ممارسة التقدير حول أي المخاطر تعتبر مخاطر هامة، على المدقق اعتبار ما يلي على الأقل:- (أ) فيما إذا كانت المخاطرة مخاطرة إحتيال؛ (ب) فيما إذا كانت المخاطرة تتعلق بتطورات إقتصادية أو محاسبية أو غير ذلك من التطورات الأخرى

الهامة التي تمت مؤخرًا، ولذلك تتطلب اهتماماً خاصاً؛ (ج) مدى تعقيد المعاملات؛ (د) فيما إذا كانت المخاطرة تنطوي على معاملات هامة مع الأطراف ذات العلاقة؛ (هـ) درجة التقدير الذاتي في قياس المعلومات المتعلقة بالمخاطرة، خاصة تلك المتعلقة بنطاق أوسع من عدم اليقين في القياس؛ و (و) فيما إذا كانت المخاطرة تشمل معاملات هامة خارج سير العمل العادي للمنشأة، أو التي تبدو بخلاف ذلك غير اعتيادية. (المرجع: الفقرات ١١٤١-١١٤٥).	
عندما يقرر المدقق وجود مخاطرة هامة، عليه أن يحصل على فهم لأنظمة الرقابة في المنشأة، بما في ذلك أنشطة أنظمة الرقابة، ذات العلاقة بالمخاطرة (المرجع: الفقرات ١١٤٦-١١٤٨)	معياري التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٩
إذا حدد المدقق بأن مخاطرة خطأ جوهري مقيمة عند مستوى التوكيد هي مخاطرة هامة، فإنه ينبغي أن يؤدي إجراءات أساسية تستجيب بشكل محدد لتلك المخاطرة. وعندما يتألف منهج المخاطرة الهامة من إجراءات أساسية فقط، فإنه ينبغي أن تتضمن تلك الإجراءات إختبارات للتفاصيل. (المرجع: الفقرة ١٥٣).	معياري التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢١
لدى تحقيق المتطلب الذي يقتضيه معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح) والمتمثل في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، ينبغي أن يحدد 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 والتي تم إجراؤها دون إتباع ممارسات العمل العادية للمنشأة على أنها تؤدي إلى ظهور مخاطر هامة.	معياري التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١٨
في حال وجد المدقق عوامل مخاطرة إحتيالي (بما في ذلك الظروف المتعلقة بوجود طرف ذي علاقة لديه تأثير مهيمن) لدى أداء إجراءات تقييم المخاطر والأنشطة ذات العلاقة المرتبطة بالأطراف ذات العلاقة، فينبغي أن يأخذ المدقق تلك المعلومات بعين الاعتبار عند تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيالي وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٢٤٠. (المرجع: الفقرات ١٦ و ٢٩-٣٠).	معياري التدقيق الدولي ٥٥٠ الفقرة ١٩

١.١.٠ لمحة عامة

بعد تحديد المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيالي وتقييمها، يمكن النظر في وجود المخاطر الهامة والتي هي عبارة عن تحديد مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المقيمة على أنها عالية جداً لدرجة تستدعي، بتقدير المدقق، اعتبارات تدقيق خاصة.

ويتم تقييم المخاطر الهامة قبل النظر في أي أنظمة رقابة للتخفيف منها. وتستند المخاطرة الهامة على المخاطرة المتأصلة (قبل النظر في أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة) وليس على المخاطر المجتمعة (النظر في المخاطرة المتأصلة ومخاطر الرقابة الداخلية على حد سواء). فعلى سبيل المثال، فإن شركة لديها مخزون كبير من الماس ستكون معرضة لمخاطرة متأصلة عالية ترتبط بالسرقة. وإستجابة الإدارة تتمثل في الحفاظ على مرافق آمنة. وبهذا تكون المخاطر المجتمعة للأخطاء الجوهرية في حدها الأدنى. ومع ذلك، لأن مخاطرة الخسارة (قبل النظر في الرقابة الداخلية) من المرجح أن تكون عالية، وحجمها سيكون له أثر جوهري على البيانات المالية، فإن المخاطرة تكون محددة كمخاطرة "هامة".

نقطة للتأمل

عند النظر في وجود مخاطر هامة، قد يكون من الصعب تجاهل الأثر المخفف لأنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة. وهذا بالأخص صحيح عندما يكون الأشخاص المكلفين بتنفيذ أنظمة الرقابة معروفين بشكل جيد للمدقق، ويتمتعون على الأرجح بدرجة عالية من الكفاءة في ما يقومون به.

والمطلوب هو فصل المخاطر الكامنة عن أنظمة الرقابة القائمة. وعلى سبيل المثال، فإن الشخص البالغ الذي يكون على وشك عبور شارع مزدحم لا يرى بهذا الأمر مخاطرة عالية. وذلك لأنه من المتوقع بالبالغين استخدام عيونهم وآذانهم وخبرتهم السابقة (في عبور الشوارع) للعبور بأمان. ولكن مثل هذا التقييم للمخاطر يجمع بين المخاطر المتأصلة في عبور الشارع وعدد من أنظمة الرقابة (استخدام العيون والأذان والخبرة السابقة). ولتقييم ما إذا كان عبور الشارع يشكل مخاطرة هامة (أي قبل تقييم أنظمة الرقابة)، فإن الشخص يجب أن يكون معصوب العينين، ويضع سدادات للأذن، ومن ثم يعبر الشارع.

٢.١٠ أمثلة

فيما يلي في التوضيح أدناه أمثلة على المخاطر الهامة.

التوضيح ٢.١٠-١

المصادر	الأمثلة
أنشطة ذات مخاطر عالية	وتشمل العمليات أو الأحداث التي قد تظهر فيها الأخطاء الجوهرية بسهولة، مثل مخزون الماس أو سبائك ذهب ذات قيمة عالية يملكها صائغ ما، أو نظام محاسبي جديد/ معقد تم إدخاله.
معاملات ضخمة غير اعتيادية (بالحجم أو بالطبيعة)	تتعامل المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة خارج سير العمل العادي للمنشأة على أنها تؤدي إلى مخاطر كبيرة. وتشمل المعاملات غير المتكررة والضخمة مثل:- - حجم غير اعتيادي للمعاملات الروتينية مع طرف ذي علاقة؛ - عقد مبيعات أو توريد ضخمة؛ - شراء أو بيع أصول كبرى أو أجزاء رئيسية من المنشأة؛ و - بيع الأعمال التجارية لطرف ثالث. أما المعاملات الروتينية غير المعقدة التي تخضع للمعالجة المنتظمة فمن غير المرجح أن تؤدي إلى مخاطر كبيرة.
المسائل التي تتطلب التقدير أو تدخل الإدارة	ومن الأمثلة على ذلك:- - الافتراضات والحسابات التي تستخدمها الإدارة في وضع التقديرات الرئيسية؛ - المبادئ الحسابية أو المحاسبية المعقدة؛ - الإعتراف بالإيرادات (يفترض أن يكون مخاطرة هامة) الذي يخضع لاختلاف التفسيرات؛ - جمع ومعالجة يدوية واسعة النطاق للبيانات؛ و - الحالات التي تستلزم تدخل الإدارة لتحديد المعالجة المحاسبية التي سيتم استخدامها.
الإفصاحات الواردة في البيانات المالية	قد تشمل الأمثلة الجوانب الكمية أو النوعية للإفصاحات مثل: - الإفصاحات الجديدة أو المنقحة والتي تكون مطلوبة نتيجة للتغيرات التي تطرأ على بيئة المنشأة، أو على ظروفها المالية أو أنشطتها، مثل عمليات اندماج الأعمال الهامة، أو إعادة تنظيم شؤونها المالية. - التغيرات التي تطرأ على إطار إعداد التقارير المالية المعمول به والتي يكون لها أثر كبير على المنشأة. - الإفصاحات المرتبطة بالمعاشات أو التزامات منافع التقاعد الأخرى. - الافتراضات الهامة التي تفترضها الإدارة وتستخدمها في إعداد التقديرات. - العوامل التي تؤدي إلى انخفاض كبير في أصل من الأصول.
احتمالية إحتيال	إن مخاطرة عدم اكتشاف خطأ مادي ناتج عن الإحتيال (والذي هو مقصود ومخفي عن عمد) أعلى من مخاطرة عدم اكتشاف واحد ناتج عن الخطأ.

وعند تقييم ما إذا كانت المخاطر الهامة قد تنتج عن عوامل مخاطر الإحتيال التي تم تحديدها، وتقييم السيناريوهات والمخططات المحتملة التي أفرزتها مناقشات الفريق (أنظر المجلد ٢، الفصل ٧)، خذ بالاعتبار ما يلي:-

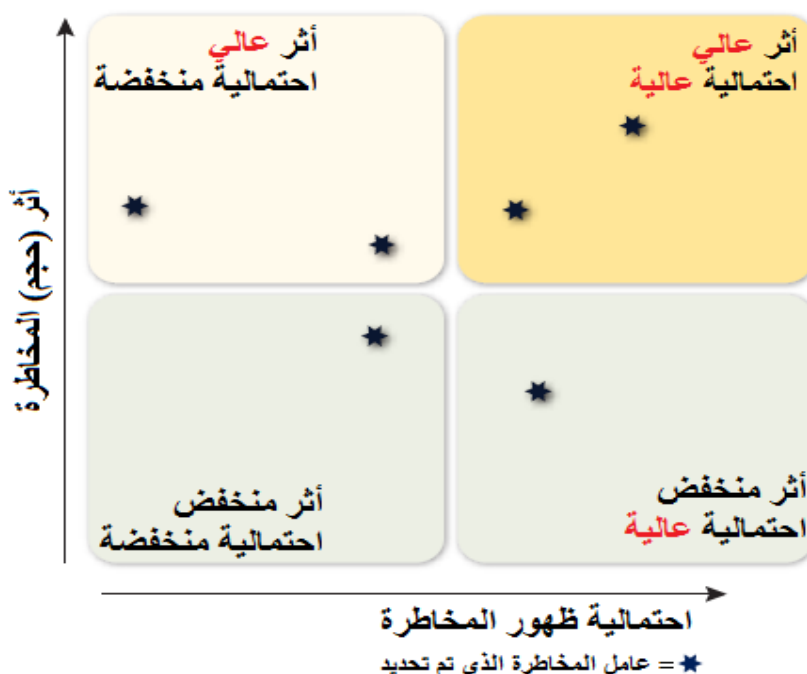
- مهارة مرتكب الإحتيال المحتمل؛
- الحجم النسبي للكميات الفردية المتلاعب بها؛ و
- مستوى السلطة الممنوحة للإدارة أو الموظف ل:-
- التلاعب بالسجلات المحاسبية بشكل مباشر أو غير مباشر؛ و
- تجاوز إجراءات الرقابة؛
- تكرار ومدى التلاعب المعني؛
- درجة التواطؤ المحتملة؛
- الإقرارات المقدمة بشكل خاطئ ومقصود للمدقق؛
- خبرة التدقيق السابقة أو المخاوف التي أعرب عنها أشخاص آخرون.

ويمكن تحديد مخاطر الإحتيال الهامة في أي مرحلة من التدقيق كنتيجة للمعلومات الجديدة التي يتم الحصول عليها.

٣.١٠ تحديد المخاطر الهامة

إذا تم بالفعل تحديد وتقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية، كل ما هو مطلوب بعد ذلك هو مراجعة النتائج وتحديد (على أساس التقدير المهني) تلك المخاطر التي تكون في الواقع هامة. وعلى سبيل المثال، إذا تم تخطيط تقييم المخاطر على النحو الموضح أدناه (تمثل النجوم المخاطر المقيمة)، ستكون المخاطر الواقعة في المنطقة المظلمة (المخاطر عالية الحجم والاحتمالية) هي التي يمكن اعتبارها في البداية مخاطر هامة.

التوضيح ٣.١٠-١



عند النظر في ما إذا كانت المخاطر هامة، على المدقق أخذ المسائل الواردة أدناه بالاعتبار.

الإعتبارات	العوامل التي قد تشير إلى "مخاطر هامة" محتملة
مخاطرة إحتيال	
مخاطر تتعلق بتطورات إقتصادية أو محاسبية أو غير ذلك من التطورات الأخرى الهامة التي تمت مؤخراً، ولذلك تتطلب اهتماماً خاصاً.	
مدى تعقيد المعاملات.	
تنطوي على معاملات هامة مع الأطراف ذات العلاقة.	
درجة التقدير الذاتي في قياس المعلومات المتعلقة بالمخاطرة، خاصة تلك المتعلقة بنطاق أوسع من عدم اليقين في القياس.	
معاملات هامة خارج سير العمل العادي للمنشأة، أو التي تبدو بخلاف ذلك غير اعتيادية.	

في المنشآت الأصغر حجماً، قد ترتبط المخاطر الهامة في كثير من الأحيان بالمسائل الواردة في التوضيح أدناه.

التوضيح ١٠ ٣-٢

معلومات/ الموضوع	الخصائص
معاملات هامة غير اعتيادية	• مخاطرة متأصلة عالية (الاحتمالية والأثر). • المعاملات غير المتكررة التي لا تخضع لمعالجة منتظمة. • غير اعتيادية من حيث الحجم أو الطبيعة (مثل امتلاك منشأة جديدة). • تتطلب تدخل الإدارة:- - لتحديد المعالجة المحاسبية، و - جمع ومعالجة البيانات. • تتضمن مبادئ حسابية أو محاسبية معقدة. • طبيعة المعاملات تجعل من الصعب على المنشأة تنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية الفعالة على المخاطر.
مسائل تقديرية هامة	• مخاطرة متأصلة عالية. • تنطوي على عدم يقين هام في القياس (مثل وضع التقديرات المحاسبية). • المبادئ المحاسبية المنطوية قد تخضع لاختلاف التفسيرات (مثل إعداد التقديرات المحاسبية أو تطبيق الإعراف بالإيرادات). • قد يكون التقدير المهني المطلوب من الإدارة ذاتي أو معقد أو يتطلب إفتراضات حول الآثار المترتبة على الأحداث المستقبلية (مثل التقدير المهني للقيمة العادلة وتقدير المخزون الخاضع للتقادم السريع...الخ).
مخاطر معاملات هامة	• قد يكون هناك عدد صغير من مخاطر المعاملات التي تتعلق بعمليات تجارية رئيسية (مثل شحن البضائع دون فواتير في عملية بيع) قد ينتج عنها أخطاء جوهرية في البيانات المالية إذا لم يتم العمل على تخفيفها. وفي حال تطلبت هذه المخاطر اعتبار تدقيق خاص، سيتم اعتبارها مخاطر هامة. وإذا لم يكن هناك أنظمة رقابة داخلية مطبقة للتخفيف من مثل هذه المخاطر، سيتم الإبلاغ عنها للإدارة كعيوب هامة.
إحتيال	• الإعراف بالإيرادات. ومن المفترض أن يكون مخاطرة هامة. • تجاوز أو تحيز الإدارة في التقديرات...الخ. • معاملات رئيسية للأطراف الأخرى ذات العلاقة يتم استخدامها لزيادة المبيعات أو المشتريات. • التواطؤ مع الموردين أو العملاء مثل التلاعب بالأسعار أو المناقصات. • معاملات وهمية أو غير مسجلة.

١.٤ الإستجابة للمخاطر الهامة

عندما يتم تصنيف المخاطر بأنها "هامة"، يجب أن تكون إستجابة المدقق على النحو المبين أدناه.

التوضيح ١.٤-١

الوصف	خطوات التدقيق
هل قامت الإدارة بتصميم وتنفيذ أنظمة رقابة داخلية من شأنها التخفيف من المخاطر الهامة؟ أنظر في وجود أنظمة رقابة مباشرة مثل أنشطة الرقابة وأنظمة رقابة غير مباشرة (سائدة) يمكن إدراجها في بيئة الرقابة وتقييم المخاطر ونظم المعلومات وعناصر المتابعة. وستكون هذه المعلومات مفيدة في تطوير إستجابة تدقيق فعالة للمخاطر التي تم تحديدها.	تقييم تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية على كل مخاطرة هامة
وحيث لا تخضع المسائل غير الروتينية أو التقديرية للرقابة الداخلية الروتينية (مثل حالة لمرة واحدة أو حدث سنوي)، فإن المدقق سيقوم بتقييم إدراك الإدارة للمخاطر، ومدى ملائمة استجابتها. وعلى سبيل المثال، إذا اشترت المنشأة أصول أعمال تجارية أخرى، فإن استجابتها قد تشمل ما يلي:-	تصميم إستجابة تدقيق للمخاطر الهامة التي تم تحديدها
• تعيين مقدر مستقل للأصول المكتسبة؛ • تطبيق مبادئ محاسبية مناسبة؛ و • الإفصاح الصحيح عن هذه المعاملة في البيانات المالية. وحيث يحدد المدقق بأن إستجابة الإدارة لم تكن بشكل مناسب (من خلال تنفيذ أنظمة الرقابة الداخلية على المخاطر الهامة)، يكون هناك عيوب هامة في أنظمة الرقابة للمنشأة ويجب إبلاغها (في أقرب وقت ممكن أمكن) إلى أولئك المكلفين بالحوكمة.	هل تتصدى إجراءات التخطيط الإضافية المخطط لها للمخاطرة الهامة بشكل محدد؟ من شأن هذه الإجراءات أن تكون مصممة للحصول على أدلة تدقيق ذات موثوقية عالية، وقد تشمل إختبارات لأنظمة الرقابة والإجراءات الجوهرية. في كثير من الحالات، قد تكون إجراءات التدقيق ببساطة امتدادا للإجراءات التي سيتم تنفيذها في كل الحالات. فعلى سبيل المثال، إذا كانت المخاطرة الهامة تتعلق باحتمالية تحيز الإدارة في إعداد تقدير ما على سبيل المثال، فقد تشمل الإجراءات الجوهرية الموسعة على ما يلي:- • تقييم صحة الافتراضات المستخدمة؛ • تحديد المصادر والموثوقية للمعلومات المستخدمة (الداخلية والخارجية على حد سواء)؛ و • النظر في وجود أي تحيز في تقديرات الفترة السابقة مقارنة بالوقائع الفعلية، • مراجعة المنهجيات المستخدمة (بما في ذلك صيغ جداول البيانات الإلكترونية) في التقديرات الحسابية.
يساعد إيصال المخاطر الهامة المسؤولين عن الحوكمة على فهم تلك المسائل وسبب طلبها لاعتبار خاص من التدقيق. وقد تساعد أيضاً المسؤولين عن الحوكمة على الوفاء بمسؤولياتهم في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. وقد تشمل المسائل التي يتم إيصالها ما يلي:	التواصل مع المسؤولين عن الحوكمة
• خطط تناول المخاطر الهامة للأخطاء المادية، سواء الناتجة عن الاحتيال أو الخطأ. • خطط تناول مجالات الدرجات الأعلى من المخاطر المقيمة. • عند تطبيق المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١، الآراء الأولية للمدقق حول المسائل التي قد تلفت انتباه المدقق بشكل خاص أثناء التدقيق وبالتالي يمكن اعتبارها من ضمن مسائل التدقيق الأساسية. • المنهج المخطط له لتناول الآثار على البيانات الفردية والإفصاحات عن أية تغيرات هامة: - في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، أو - في بيئة المنشأة، أو في الظروف أو الأنشطة المالية.	الإجراءات التحليلية الجوهرية لوحدها غير كافية
لا يعتبر استخدام الإجراءات التحليلية الجوهرية لوحدها إستجابة مناسبة عند التصدي لمخاطرة هامة. وعندما يتألف التعامل مع المخاطر الهامة من إجراءات جوهرية فقط، يجب عندئذ أن تتكون إجراءات التدقيق من واحدة مما يلي:-	
• إختبارات للنقائص وحدها؛ و • مجموعة من الإختبارات للنقائص والإجراءات التحليلية الجوهرية.	

إيضاح: في حال التخطيط لإجراء اختبار لفاعلية تشغيل نظام من أنظمة الرقابة التي تتقادم المخاطر الهامة، لا يجوز للمدقق أن يعتمد على الدلائل الذي تم الحصول عليه من عمليات تدقيق سابقة عن فاعلية تشغيل الرقابة الداخلية.

١٠. ٥ توثيق المخاطر الهامة

يتم توثيق المخاطر الهامة التي تم تحديدها، وإستجابة التدقيق المقترحة. وإذا جرى توثيق كافة المخاطر في مكان واحد، فإن توثيق المخاطر الهامة سيكون مجرد امتداد لمعلومات موثقة بالفعل.

تشمل أيضاً وثائق التدقيق المخاطر الهامة التي يتم إيصالها إلى المسؤولين عن الحوكمة:

- عندما يتم إيصال تلك المسائل كتابياً، يحتفظ المدقق بنسخة مما تم إيصاله.
- إذا تم التواصل شفهيًا، يتم إعداد مذكرة للملف تحدد المسائل التي تمت مناقشتها، وتوقيت التواصل بشأنها ومع من تم ذلك التواصل.

إيضاح: الاعتراف بالإيراد هو خطر هام مفترض.

ملاحظة: إذا استنتج المدقق بأن الاعتراف بالإيرادات لا يشكل مخاطرة هامة للأخطاء الجوهرية الناجمة عن الإحتيال، ينبغي إدراج أسباب هذا الإستنتاج في وثائق التدقيق.

١٠. ٦ دراسات الحالة - المخاطر الهامة

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢- مقدمة لدراسات الحالة.

يمكن تحديد المخاطر الهامة من قائمة عوامل المخاطر وتقييمها. أنظر النماذج الواردة في مناقشة دراسات الحالة في المجلد ٢، الفصول ٨ و ٩. ويمكن أيضاً استخدام مثل هذه النماذج للإشارة المرجعية لكل مخاطرة هامة مع خطة التدقيق المفصلة ذات العلاقة.

ولكل مخاطرة هامة يتم تحديدها، يجب توثيق إستجابة الإدارة وإجراءات التدقيق الملائمة التي تم تصميمها للإستجابة لمخاطرة معينة.

دراسة الحالة أ - ديفتا للأثاث

(مقتطفات)

المخاطرة الهامة	إستجابة الإدارة	إستجابة المدقق	ورقة العمل المرجعية
خرق لشروط التمويل البنكي؟ محتمل التمويل	إعداد ومتابعة تنبؤات التدفق النقدي. إعادة التفاوض على مبلغ وشروط التمويل.	النظر في خطط نمو الشركة وما إذا كانت تنبؤات التدفقات النقدية واقعية. مراجعة ومقارنة النتائج والتدفقات النقدية الفعلية. التأكد من أن تقديرات الذمم المدينة والمخزون (تأمين القروض) معقولة. مراجعة طلب إعادة التمويل المقدم من الشركة للبنك. مراجعة أي رد/مراسلة من البنك	غير مدرجة
قد يحدث التلاعب بالبيانات المالية لتجنب خرق العقود البنكية	لا شيء. الإدارة لا ترى في ذلك مخاطرة على الإطلاق.	المراجعة بعناية للافتراضات المستخدمة في تنبؤات التدفق النقدي، والأساس الذي يتم عليه إعداد تقارير التدفق النقدي الفعلي. التأكد من أن أساس تقدير الذمم المدينة والمخزون صالح وصحيح. والإختبار بعناية لوجود ودقة المبيعات، كون هناك ضغط للحفاظ على مستويات المبيعات وزيادتها على الرغم من بيئة التحديات الإقتصادية الراهنة.	
عدم اتساق الاعتراف بالإيرادات (مخاطرة إحتيال)	عقود البيع التي تتجاوز ٥٠٠ يورو يرجعها مدير المبيعات.	مراجعة العقود الكبرى (وعينة من العقود الأصغر حجماً) والمناقشة مع مدير المبيعات للتأكد من الاعتراف بالإيرادات على النحو	

مفترضة		المناسب في الفترة المقصودة.
قيود يومية غير مصرح بها	وافقت الإدارة على وضع سياسة تستلزم الموافقة على كافة قيود، لكنه لم يتم تنفيذها حتى الآن.	تحديد ومراجعة كافة قيود اليومية التي تتجاوز ١٥٠٠ يورو، وكافة القيود في الشهر السابق وبعد نهاية الفترة.
توسع هام في استخدام معاملات الأطراف الأخرى ذات العلاقة	السياسة هي تحديد جميع معاملات الأطراف ذات العلاقة على أنها هامة، وتنفيذها بالشروط العادية للبيع. وهذا يشمل أي أصول أو خدمات للشركات للاستخدام الشخصي من الإدارة أو الموظفين.	مراجعة فهم الموظفين للسياسة من خلال الإستعلام والتفتيش. السعي للتأكد من أن كافة المعاملات مع الأطراف ذات الصلة قد تم تحديدها، وأن المعاملات وشروط البيع وطبيعة المعاملة والتواريخ صحيحة.

تم إيصال جميع المخاطر الهامة التي قمنا بتحديدنا في خطاب إلى المسؤولين على الحوكمة بتاريخ ٥ ديسمبر ٢٠٢٠. يمكن إيجاد هذا الخطاب في ٢-٣٠٠ في الملف.

أعده: ج.ف تاريخ: ٩ ديسمبر ٢٠٢٠

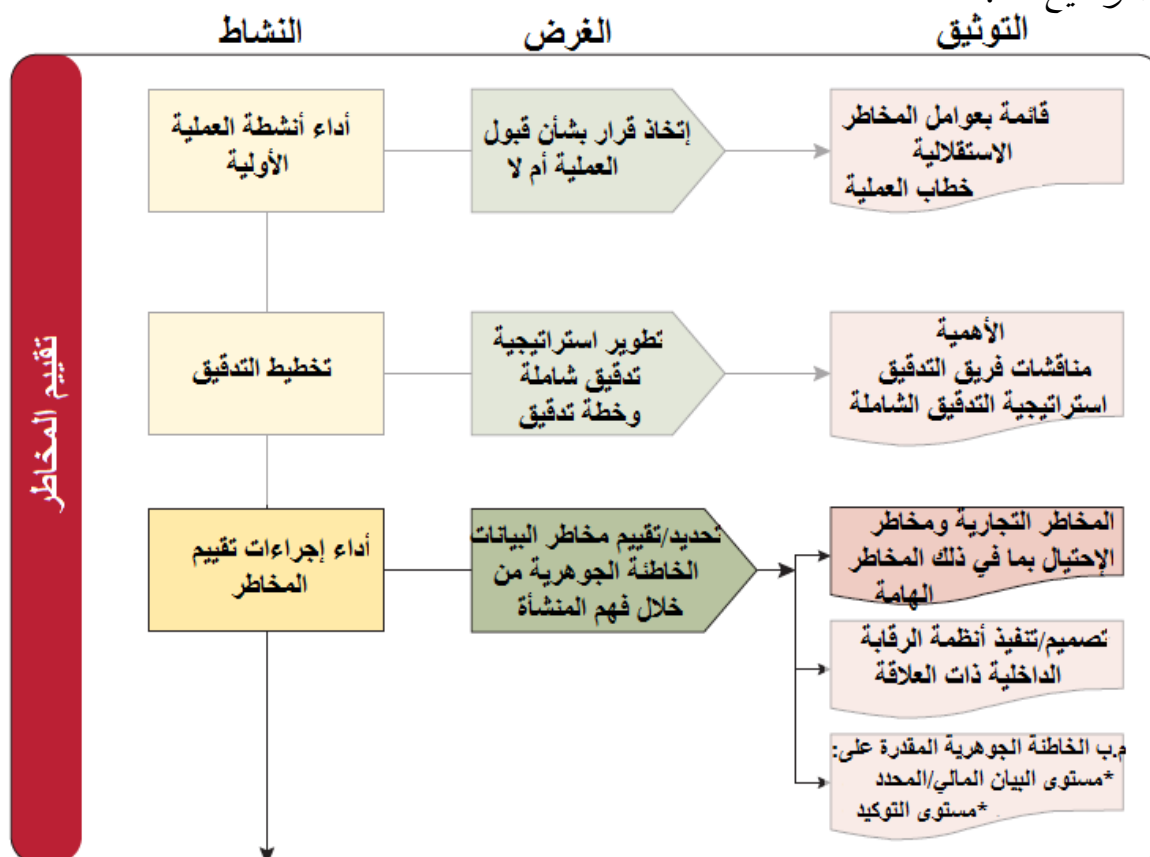
راجعته: ل.ف تاريخ: ٥ يناير ٢٠٢٠

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

مذكرة إلى ملف: كومار وشركاه تحديد المخاطر الهامة فيما يلي أدناه مجالات المخاطر الهامة، بما في ذلك إستجابة الإدارة وإستجابة التدقيق. الإنكماش الإقتصادي لم تتأثر الشركة بشكل سيء للغاية من فترة الإنكماش الإقتصادي. ومع ذلك، اعتاد راج مراجعة حسابات العهود البنكية بصورة دورية، إلا أنه لم يكن مكثرًا لهذا في الفترة الحالية قيد التدقيق. وسوف نقوم بإعادة حساب جميع النسب لمعرفة الوضع تجاه العهود. كما سنقوم بتنفيذ المزيد من إجراءات التدقيق في مجالات التدقيق التي تشكل المدخلات للعملية الحسابية. وتتعاطم المخاطرة كلما اقتربت الشركة من خرق العهود، وذلك بسبب احتمال التلاعب بالبيانات المالية. تخفيض الضريبة لا تتوفر أنظمة رقابة للإدارة تتصدى لهذه المسألة على وجه التحديد. وستكون الإستجابة لهذه المخاطرة هي مراجعة تقديرات الإدارة وقيود اليومية بعناية (أنظر أدناه). القيود اليومية غير المصرح بها كانت موافقة راج على كافة القيود اليومية شرطاً، ولكن هذا لم يحدث بشكل مستمر. وسوف نقوم بتحديد ومراجعة كافة قيود اليومية التي تتجاوز ٥٠٠ يورو، وكافة القيود في الشهر وبعد نهاية الفترة. معاملات الأطراف ذات العلاقة سياسة الشركة هي تحديد جميع المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة على أنها هامة، وتنفيذها بالشروط العادية للبيع. وسنقوم بمراجعة فهم راج وروبي للسياسة من خلال الإستعلام والتفتيش. وسنتأكد من أنه لكافة المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة كانت شروط البيع وطبيعة المعاملة والتواريخ صحيحة. كما سنبقى متيقظين على مدار التدقيق للمعاملات التي تتم خارج سياق العمل العادي، وأن جميع المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة قد تم تحديدها في الواقع. الإعتراف بالإيرادات سياسات الإعتراف بالإيرادات للمبيعات واضحة إلى حد ما، وغالبية المبيعات التي تقوم بها كومار وشركاه هي لشركة ديفنا. وعمل التدقيق الذي تم على القطع والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة تصدى لأي احتمال للإحتيال يتم بالإعتراف بالإيرادات بشكل غير ملائم. التواصل قمنا بمناقشة المخاطر الهامة التي تم وصفها بالأعلى علاوة على رد التدقيق المقترح الخاص بنا مع الإدارة (وهم أيضاً المسؤولون عن الحوكمة) في ٧ ديسمبر ٢٠٢٠. ولم تلق الإدارة أية تساؤلات. أعده: ج.ف تاريخ: ٩ ديسمبر ٢٠٢٠ راجعته: ل.ف تاريخ: ٥ يناير ٢٠٢٠
--

١١. فهم الرقابة الداخلية

محتوى الفصل	معيّار التدقيق الدولي ذو العلاقة
إرشادات حول الخطوات التي ينطوي عليها فهم أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق:- • تقييم تصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة؛ و • التوثيق باستخدام نهجين محتملين.	٣١٥ (المنقح)

التوضيح ١-٠.١١
التوثيق

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.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة رقم ٤	لغايات معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات المعاني المخصصة لها:- (أ) التأكيدات: تعهدات من قبل الإدارة، بشكل صريح أو غير ذلك، متضمنة في البيانات المالية حسبما يستخدمها المدقق لدراسة الأنواع المختلفة من البيانات الخاطئة المحتملة التي يمكن أن تقع (ب) مخاطر الأعمال: المخاطر الناجمة عن ظروف أو أحداث أو حالات أو تصرف أو عدم تصرف يمكن أن يؤثر سلباً على قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجياتها أو من وضع الأهداف والاستراتيجيات غير الملائمة (ج) الرقابة الداخلية: العملية التي تم تصميمها وتنفيذها والحفاظ عليها من قبل المكلفين بالحوكمة والإدارة والموظفين لتوفير الضمان المعقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة المتعلقة بموثوقية إعداد التقارير المالية وفاعلية وكفاءة العمليات والالتزام بالقوانين واللوائح المعمول بها. ويشير مصطلح "الضوابط" إلى أي جوانب لواء أو أكثر من عناصر الرقابة الداخلية.
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة رقم ١٢	يجب أن يحصل المدقق على فهم للرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق. وعلى الرغم من أن معظم أنظمة الرقابة المتعلقة بالتدقيق تكون على الأرجح مرتبطة بإعداد التقارير المالية، فليست جميع أنظمة الرقابة المرتبطة بإعداد التقارير المالية ذات علاقة بالتدقيق. ويعود الأمر للتقدير المهني للمدقق لتحديد فيما إذا كان نظام رقابة، فردياً أو بالاشتراك مع أنظمة أخرى للرقابة، ذو علاقة بالتدقيق. (المرجع: الفقرات ١٤٢-١٦٥).
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة رقم ١٤	يجب أن يحصل المدقق على فهم لبيئة الرقابة. وكجزء من الحصول على الفهم، يجب أن يُقيم المدقق فيما إذا:- (أ) قامت الإدارة، مع نظرة عميقة من أولئك المكلفين بالحوكمة، بإحداث والحفاظ على ثقافة الأمانة والسلوك

الأخلاقي؛ و (ب) كانت جميع عوامل القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر قاعدة مناسبة لعناصر الرقابة الداخلية الأخرى، ولا تؤثر عليها نواحي الضعف في بيئة الرقابة. (المرجع: الفقرات ١٧٧-١٨٧).	
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) اتخاذ القرارات للتصدي لهذه المخاطر (المرجع: الفقرة ١٨٨).	معياري التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة رقم ١٥
يحصل المدقق على فهم لنظام المعلومات، بما في ذلك عمليات أداء الأعمال ذات العلاقة، والمتعلقة بإعداد التقارير المالية، وكذلك المجالات التالية: (المرجع: الفقرة ٩٠١-٩٢١ و ٩٥١-٩٦١) (أ) فئات المعاملات في عمليات المنشأة والتي تكون هامة بالنسبة للبيانات المالية؛ (ب) الإجراءات، في نظام تكنولوجيا المعلومات والأنظمة اليدوية، والتي يتم من خلالها البدء في تلك المعاملات، وتسجيلها، ومعالجتها، وتصحيحها عند الضرورة، ونقلها إلى الدفاتر العامة والإبلاغ عنها في التقارير المالية؛ (ج) السجلات المحاسبية ذات العلاقة، والمعلومات الداعمة والحسابات الخاصة في البيانات المالية التي يتم استخدامها في بدء المعاملات، وتسجيلها، ومعالجتها والإبلاغ عنها؛ بما في ذلك تصحيح المعلومات غير الصحيحة وكيفية نقل المعلومات إلى الدفاتر العامة. وقد تكون السجلات الكترونية أو يدوية؛ (د) كيفية تسجيل نظام المعلومات للأحداث والظروف الهامة بالنسبة للبيانات المالية، بخلاف المعاملات؛ (هـ) عملية إعداد التقارير المالية المستخدمة في إعداد البيانات المالية للمنشأة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والإفصاحات الهامة؛ (و) أنظمة الرقابة المحيطة بالمدخلات في الدفاتر اليومية، بما في ذلك المدخلات غير الموحدة في الدفاتر اليومية المستخدمة في تسجيل المعاملات غير المتكررة أو غير المعتادة أو التعديلات. (المرجع: الفقرة ٩٣١-٩٤١). يشمل فهم نظام المعلومات ذي العلاقة بإعداد التقارير المالية الجوانب المتعلقة بذلك النظام والمرتبطة بالمعلومات المفصّل عنها في البيانات المالية والتي تم الحصول عليها من داخل أو خارج الدفاتر العامة والفرعية.	معياري التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة رقم ١٨
يجب أن يحصل المدقق على فهم لكيفية تبليغ المنشأة أدوار ومسؤوليات إعداد التقارير المالية والأمور الهامة المتعلقة بإعداد التقارير المالية، بما في ذلك:- (المرجع: الفقرات ١٧٩-١٩٨) (أ) الإتصالات بين الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة؛ (ب) الإتصالات الخارجية مثل الإتصالات مع السلطات التنظيمية.	معياري التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة رقم ١٩
يجب أن يحصل المدقق على فهم لأنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق التي يعتبرها ضرورية للفهم من أجل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد، ومن أجل تصميم إجراءات تدقيق إضافية تستجيب للمخاطر المُقيّمة. ولا تتطلب عملية التدقيق فهم كافة أنشطة الرقابة الخاصة بكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية أو لكل توكيد خاص بها (المرجع: الفقرات ١٩٩-١٠٦).	معياري التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة رقم ٢٠
عند فهم أنشطة الرقابة في المنشأة، يجب أن يفهم المدقق كيفية إستجابة المنشأة للمخاطر الناجمة من تكنولوجيا المعلومات. (المرجع: الفقرات ١٠٧-١٠٩).	معياري التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة رقم ٢١
يجب أن يحصل المدقق على فهم للأنواع الرئيسية للأنشطة التي تستخدمها المنشأة لمتابعة الرقابة الداخلية ذات العلاقة بإعداد التقارير المالية، بما في ذلك تلك المتعلقة بأنشطة الرقابة الخاصة بعملية التدقيق، وكيف تباشر المنشأة الإجراءات العلاجية لعيوب أنظمة الرقابة الخاصة بها. (المرجع: الفقرة ١١٠-١١٢).	معياري التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة رقم ٢٥

١.١١ لمحة عامة

يتناول هذا الفصل نطاق العمل المطلوب لفهم أنظمة الرقابة الداخلية المتعلقة بالتدقيق، في حين يتناول المجلد ١، الفصل ٥ طبيعة الرقابة الداخلية ويقدم وصفا مفصلا لعناصرها الخمسة. أما المجلد ٢، الفصل ١٢ فيرسم الخطوط العريضة لمنهجية من أربع خطوات لتقييم الرقابة الداخلية.

وتتعلق الرقابة الداخلية بالعمليات والسياسات والإجراءات التي صممها الإدارة لضمان موثوقية إعداد التقارير المالية، وإعداد البيانات المالية وفقا للإطار المحاسبي المطبق. وتتناول الرقابة الداخلية مسائل مثل موقف الإدارة تجاه أنظمة الرقابة وكفاءة الأشخاص الرئيسيين، وتقييم المخاطر والمحاسبة وغير ذلك من نظم المعلومات المالية المستخدمة، فضلا عن أنشطة الرقابة التقليدية.

بيئة الرقابة

يشمل ذلك التزام الإدارة بالنزاهة والرقابة الداخلية بوجه عام، وبالكفاءة، وبتطوير الموظفين الهامين والاحتفاظ بهم، وبأية أنشطة حوكمة بما في ذلك إنشاء أنشطة من قبل المسؤولين عن الحوكمة.

تقييم المخاطر

يشمل ذلك تعريف ومعالجة الإدارة (والمسؤولون عن الحوكمة) للعمل ولمخاطر الاحتيال التي يمكن أن تؤثر على تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية.

نظم المعلومات والاتصالات

يشمل ذلك تعريف الفئات الهامة للمعاملات في عمليات المنشأة، والمعلومات التي تم استخلاصها ومعالجتها في السجلات المحاسبية، (بما في ذلك المعلومات التي تم الحصول عليها من خارج الدفاتر العامة والفرعية)، والأنشطة الرقابية الموضوعة على التقارير المالية والبيانات المالية والتي تم إعدادها لتعرض على الإدارة والأطراف الخارجية، والأنشطة الرقابية الموضوعة على استخدام التكنولوجيا مثل تشغيل التطبيقات المحاسبية، وتخزين البيانات وحماية البيانات.

الأنشطة الرقابية

يشمل ذلك الأنشطة الرقابية التي تم تصميمها من قبل الإدارة ليتم تسجيل المعاملات والتصريح بها بصورة ملائمة والتأكيد على سلامة الأصول.

وقد تشمل أنشطة الرقابة المتعلقة بالتدقيق أنظمة الرقابة التي تضعها الإدارة والتي تتناول مخاطر الأخطاء المادية المرتبطة بالإفصاحات التي لم يتم إعدادها وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به. قد ترتبط تلك الأنشطة الرقابية بالبيانات المدرجة في البيانات المالية والتي تم الحصول عليها من خارج الدفاتر العامة والفرعية.

والأنشطة الرقابية التي لها علاقة بالتدقيق هي الأنشطة التي:

- من المطلوب أن يتم التعامل معها باعتبارها أنشطة مرتبطة بالمخاطر الهامة؛
- ترتبط بالأنشطة التي لا تكون فيها الإجراءات الثابتة وحدها كافية لتقديم دليل تدقيق ملائم وكاف؛ أو
- يتم اعتبار أنها ذات علاقة بالتقدير المهني للمدقق.

المتابعة

تشمل المتابعة التقييم المستمر و/أو المنفصل من قبل الإدارة للتأكيد على ما إذا كانت مكونات الرقابة الداخلية موجودة وتعمل. وتشمل أيضاً تقييم النتائج وخطط العمل للتأكيد على المعالجة في الوقت المناسب لأوجه القصور المحددة في الرقابة.

من المطلوب من المدقق أن يحصل على فهم لعناصر الرقابة الداخلية وفقاً لما هو موضح بالأعلى (إن وجدت) وذلك في جميع عمليات التدقيق. يطبق ذلك على أي حجم من المنشآت. ويساعد ذلك المدقق على تحديد إذا كانت هناك أية مخاطر أخرى ينبغي أخذها بعين الاعتبار والتي تكون ناتجة عن نواحي القصور في الرقابة. هذا الفهم مطلوب حتى عندما ينوي المدقق أن يتخذ منهجاً ثابتاً في التدقيق.

إيضاح: ليس لكل الأنشطة الرقابية علاقة بالتدقيق. فالمدقق معني فقط بتقييم هذه الأنظمة الرقابية التي تتفادى مخاطر الأخطاء المادية (الناتجة عن الاحتيال أو الخطأ) في البيانات المالية. ويمكن إخراج الأنشطة الرقابية غير ذات العلاقة من نطاق التدقيق تماماً.

٢.١١ المخاطرة ونظام الرقابة

يمكن توضيح العلاقة بين المخاطرة ونظام الرقابة على النحو التالي.

التوضيح ٢.١١-١

يمثل شريط المخاطرة المتأصلة العمل وعوامل مخاطرة الإحتيال التي يمكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية (قبل أي اعتبار للرقابة الداخلية). أما شريط مخاطر الرقابة فيعكس إجراءات الرقابة التي تطبقها الإدارة للتخفيف من المخاطر المتأصلة. والمدى الذي لا يخفف فيه شريط مخاطرة الرقابة من المخاطر المتأصلة بشكل تام يطلق عليه غالبا مصطلح "المخاطر المتبقية للإدارة".



أما المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال المتأصلة فيتم تحديدها خلال مرحلة تحديد وتقييم المخاطر. وتعمل الإدارة على التخفيف من هذه المخاطر من خلال تصميم وتنفيذ أنظمة وإجراءات الرقابة الداخلية التي من شأنها الحد من هذه المخاطر إلى مستوى منخفض مقبول. وفيما يتعلق بالقدر المتبقي من المخاطر، بعد تصميم أنظمة الرقابة الداخلية وتنفيذها، فهو يسمى مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية (ويشار إليه أحيانا بمصطلح المخاطر المتبقية).

ومن الناحية المثالية، فإن الإدارة ستقوم بتصميم أنظمة رقابة كافية لضمان الحد من المخاطر المتبقية إلى مستوى منخفض مقبول لأغراض الإدارة الداخلية والتدقيق الخارجي على حد سواء. وفي الواقع، فإن بعض المديرين سوف يميلون إلى التساهل بدرجة عالية مع المخاطر (أي أنظمة رقابة أقل مطابقة، مما ينجم عنه مخاطر متبقية أعلى)، في الوقت الذي يميل فيه البعض الآخر من المديرين (في القطاع العام غالبا) إلى أن تكون أنظمة الرقابة محافظة ويصممون أنظمة رقابة للحد من المخاطر إلى لا شيء تقريبا.

نقطة للتأمل

الغرض الوحيد من نظام الرقابة هو التخفيف من المخاطرة. ونظام الرقابة الذي لا يقابله مخاطرة للتخفيف منها هو من الواضح نظام ليس له صلة. ولذلك، يجب أن تكون المخاطرة موجودة قبل أن يمكن لنظام الرقابة للإدارة التخفيف منها. ومع ذلك، يتجاهل بعض المدققين هذه الحقيقة، حيث يبدأون تقييمهم للرقابة الداخلية من خلال توثيق النظام وأنظمة الرقابة الموجودة قبل أخذ الوقت لتحديد أي المخاطر التي في الواقع يتطلب التخفيف منها. وقد يؤدي هذا النهج إلى الكثير من العمل الذي لا لزوم له في توثيق العمليات وأنظمة الرقابة، والتي قد يثبت لاحقا أنها ليست ذات علاقة بالتدقيق

٣.١١ أنظمة الرقابة واسعة النطاق وأنشطة الرقابة المحددة

يمكن تصنيف أنظمة الرقابة الداخلية بشكل عام باعتبارها أنظمة رقابة واسعة النطاق تتناول المخاطر واسعة الانتشار، على مستوى البيانات المالية، وأنظمة رقابة محددة (على مستوى المعاملات) والتي تتناول المخاطر على مستوى التأكيدات. وفيما يلي توضيح للفرق بين هذه الأنظمة الرقابية.

التوضيح ١١-٣-١



التوضيح ١١-٣-٢

الوصف	
تتناول أنظمة الرقابة السائدة الحوكمة والإدارة العامة، وتعمل على إقامة بيئة الرقابة الشاملة أو "بيئة السلوك الأخلاقي". وتشمل عمليات الرقابة النموذجية الموارد البشرية والإحتيال وتقييم المخاطر (تجاوز الإدارة)، وإدارة تكنولوجيا المعلومات العامة وإعداد المعلومات المالية (بما في ذلك البيانات المالية والتقديرات الأساسية...الخ)، والمتابعة المستمرة للعمليات. وفي المنشآت الصغيرة، تتعلق أنظمة الرقابة هذه في المقام الأول بموقف الإدارة تجاه النزاهة والرقابة. إن الفهم السليم للعناصر السائدة للرقابة الداخلية يوفر أساساً مهماً لتقييم أنظمة الرقابة ذات العلاقة على إعداد التقارير المالية عند مستوى المعاملات (العملية التجارية). فعلى سبيل المثال، إذا كان هناك أنظمة رقابة ضعيفة على سلامة البيانات، سوف يؤثر هذا على مصداقية جميع المعلومات التي تنتجها النظم مثل المبيعات والمشتريات والرواتب.	أنظمة رقابة سائدة
أنظمة الرقابة على المعاملات (العملية التجارية) هي عمليات/ أنظمة رقابة محددة تهدف إلى ضمان ما يلي:- • تسجيل المعاملات على النحو المناسب لإعداد البيانات المالية؛ • الحفاظ على سجلات محاسبية بتفاصيل معقولة لتعكس جميع المعاملات والتصرفات في الأصول بشكل عادل ودقيق؛ • أن تكون الإيصالات والنفقات وفقاً لما تصرح به الإدارة؛ و • منع أو اكتشاف امتلاك أو استخدام أو التصرف في الأصول في الوقت المناسب. وتشمل عمليات الرقابة على المعاملات: المعاملات الروتينية (مثل الإيرادات، المشتريات، وكشوف الرواتب) والمعاملات غير الروتينية (مثل شراء المعدات أو التكاليف المترتبة على تشغيل خط عمل جديد).	أنظمة رقابة خاصة (المعاملات)

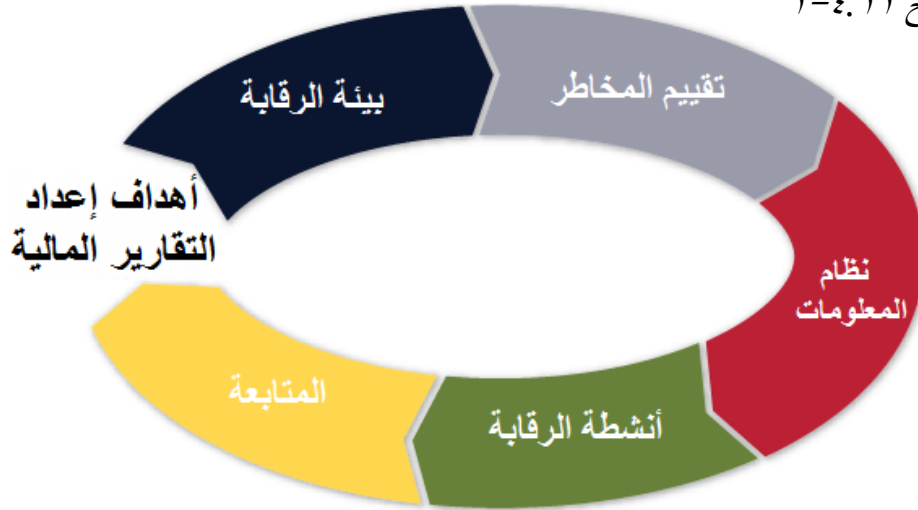
١.١ العناصر الخمسة للرقابة الداخلية

تم تقسيم مختلف أنواع أنظمة الرقابة الداخلية التي توجد داخل منشأة ما إلى خمسة عناصر رئيسية كما هو موضح أدناه. وكل من هذه العناصر يجب تناوله من جانب المدقق:-

- كجزء من فهم الرقابة الداخلية (على إعداد التقارير المالية)؛ و
- كمعلومات للنظر في كيفية تأثير الجوانب المختلفة للرقابة الداخلية على عملية التدقيق.

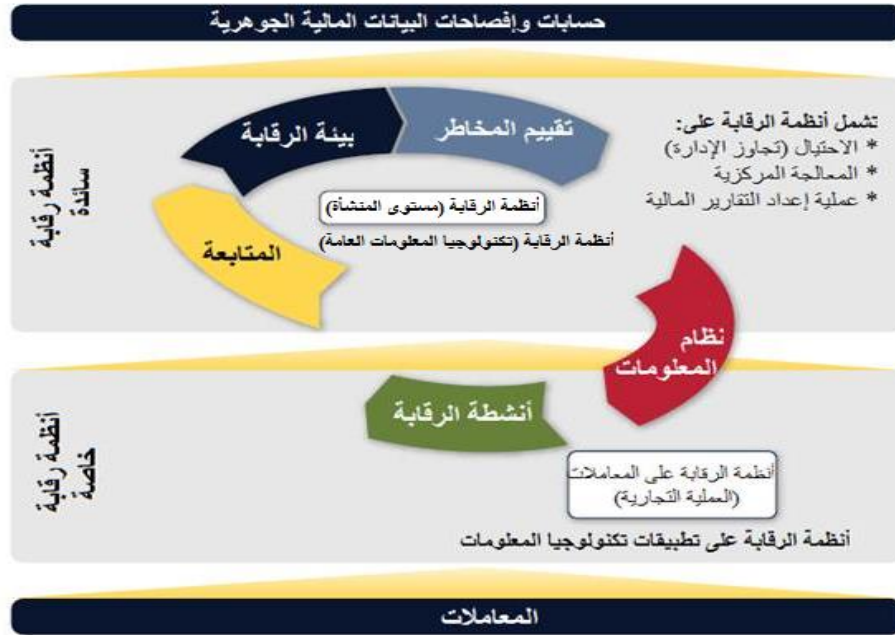
يبين الشكل التوضيحي ١١-٤-١ أدناه العناصر الخمسة للرقابة الداخلية التي يمكن أن تستخدمها الإدارة لتقليل مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية. تشير الدائرة إلى الطبيعة المستمرة للعناصر المختلفة في تحقيق أهداف إعداد التقارير المالية للمنشأة.

التوضيح ١١-٤-١



والعلاقة المتبادلة لأنظمة الرقابة السائدة وأنظمة الرقابة الخاصة على المعاملات (العملية التجارية) للعناصر الخمسة موضحة أدناه.

التوضيح ١١-٤-٢



تقدم أنظمة الرقابة واسعة النطاق، بشكل مجمع، الأساس الملائم لجميع مكونات الرقابة الداخلية الأخرى، لأن أنظمة الرقابة واسعة النطاق التي تتسم بالضعف يمكن أن تخل بكفاءة أفصل النظم الرقابية على عمليات أداء الأعمال. على سبيل المثال، قد يكون لدى المنشأة نظام مشتريات فعال، ولكن المحاسب/ مدخل البيانات غير كفء (بمعنى ضعف بيئة الرقابة)، وهنا يمكن أن تقع أنواع متعددة من الأخطاء وقد ينتج عنها أخطاء مادية في البيانات المالية. وتجاوزات الإدارة والضعف "في المستويات العليا" (التي تحدث بشكل أساسي على مستوى البيانات المالية) هي من الأشكال المتعارف عليها للسلوك السيء للمؤسسات.

نقطة للتأمل

إن كيفية تصميم وتنفيذ المنشأة لرقابتها الداخلية يختلف في الواقع باختلاف حجم وتعقيد المنشأة، ففي المنشآت الأصغر حجماً، قد يؤدي المدير المالك وظائف تتناول العديد من عناصر الرقابة الداخلية.

١.١.٥ الرقابة الداخلية في المنشآت الأصغر حجماً

في المنشآت الأصغر حجماً، هناك عدد قليل من الموظفين غالباً، الأمر الذي يحد من مدى كون:-

- الفصل بين الواجبات عملياً؛ و
- التتبع الورقي المناسب للوثائق متاحاً.

والرقابة الداخلية في مثل هذه المنشآت مستمدة غالباً من بيئة الرقابة (التزام الإدارة بالقيم الأخلاقية والكفاءة والموقف تجاه الرقابة والإجراءات اليومية) مقابل أنظمة رقابة خاصة على المعاملات. ويعتبر تقييم بيئة الرقابة مختلفاً تماماً عن

أنشطة الرقابة التقليدية كونه ينطوي على تقييم للسلوك والمواقف والكفاءة وإجراءات الإدارة. ومثل هذا التقييمات تكون موثقة في كثير من الأحيان في مذكرة أو مع استبيان.

وغالباً ما يمثل وجود مدير مالك منخرط بالعمل بشكل كبير نقطة قوة للرقابة الداخلية ونقطة ضعف لنظام الرقابة. وتكمن نقطة القوة في أن الشخص (على افتراض كفاءته) سوف يكون على دراية بجميع جوانب العمليات، وعلى الأرجح لن تكون هناك أخطاء جوهرية. وبالمقابل، فإن نقطة الضعف لنظام الرقابة تكمن في أن الفرصة تكون متاحة لذلك الشخص لتجاوز الرقابة الداخلية لمصلحته الخاصة.

نقطة للتأمل

تحديد أنظمة الرقابة السائدة

في عمليات التدقيق للمنشآت الصغيرة، هناك إغراء الافتراض بأن الرقابة الداخلية غير موجودة، وبالتالي، غير جديرة بالفهم. ومع ذلك، فإن أي منشأة ترغب بالاستمرار في العمل سيكون لديها شكل من أشكال الرقابة الداخلية. وعلى سبيل المثال، من ذلك المدير الذي لا يهتم ما إذا كان النقد المستلم قد أودع في البنك، أو أن البضائع المشحونة قد تم إصدار فواتير لها؟

النظر في كيفية اختيار أدلة تدقيق لأنظمة الرقابة السائدة

في الحالات التي يوافق فيها المدير المالك أو ما يوازيه على المعاملات ويراجع بعناية النتائج المالية، يمكن لنظام الرقابة أن يمنع أو يكشف الأخطاء التي تحدث عند مستوى التأكيد. وإذا كان الاعتماد على مثل هذا النظام للرقابة سيقبل من الحاجة إلى الإجراءات الجوهرية الأخرى، أنظر في ما إذا كان يمكن إيجاد أدلة تدقيق له، مثل وجود توقيع على تقرير أو تسوية للإشارة إلى المراجعة أو الموافقة. ويمكن استخدام مثل هذه الأدلة لاحقاً لاختبار الفعالية التشغيلية لنظام الرقابة.

١.١.٦ غياب الرقابة الداخلية

في جميع المنشآت تقريباً هناك شكل من أشكال الرقابة الداخلية، مثل كفاءة المدير المالك (بيئة رقابة). وقد تكون الرقابة غير رسمية وغير متطورة، لكنها لا تزال رقابة داخلية. والمنشأة التي لا تخفف أي من المخاطر الكبرى التي تواجهها (من خلال عناصر الرقابة مثل بيئة الرقابة وتقييم المخاطر ونظم المعلومات وأنشطة الرقابة) لن تستمر في العمل على الأرجح لفترة طويلة.

وحيث لا تكون هناك أنشطة رقابة كثيرة يمكن تحديدها، ينبغي على المدقق أخذ ما يلي بالاعتبار:-

- إمكانية التصدي للتوكيدات ذات العلاقة عن طريق تنفيذ إجراءات تدقيق إضافية، التي هي في المقام الأول إجراءات جوهرية؛ أو
- غياب أنشطة الرقابة أو غير ذلك من عناصر الرقابة (في حالات نادرة) يجعل من المستحيل الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.

والمسائل الأخرى التي من شأنها أن تثير تساؤلات حول ما إذا كان ينبغي أن تتم عملية التدقيق هي ما يلي:-

- المخاوف بشأن نزاهة الإدارة أو سلوكها غير الأخلاقي أو موقفها تجاه الرقابة الداخلية. وتميل العيوب في بيئة الرقابة إلى تقويض أنظمة الرقابة الموجودة في عناصر الرقابة الأخرى. كما أنها تثير مخاطر تقديم الإدارة لمعلومات مخالفة للواقع أو مخاطر الإحتيال؛ و
- المخاوف بشأن حالة وموثوقية سجلات المنشأة، والتي تجعل من غير المرجح توفر أدلة تدقيق كافية وملائمة لدعم تقديم رأي غير متحفظ.

وإذا كانت هذه المخاوف أو ما شابهها موجودة، يجب على المدقق النظر في الحاجة إلى تعديل تقرير المدقق أو الانسحاب من العملية برمتها.

وفي حال كان الخيار هو الانسحاب، يجب أن يدرس المراقب مسؤولياته المهنية والقانونية، بما في ذلك أي شرط لإبلاغ الأشخاص الذين رتبوا لعملية التدقيق والهيئات التنظيمية. كما ينبغي على المدقق مناقشة الانسحاب وأسبابه مع المستوى المناسب من الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

٧. ١ ١ أنظمة الرقابة لمنع الإحتيال

يمكن في كثير من الأحيان تخفيف أو إبطاء تجاوز الإدارة في المنشآت الصغيرة من خلال إنشاء وبعد ذلك توثيق السياسات والإجراءات الرئيسية. فعلى سبيل المثال، فإن السياسة المكتوبة التي تقول أن كل القيود اليومية غير الروتينية تتطلب الحصول على موافقة، من شأنها أن تمكن المحاسب من الطلب من المدير الموافقة على القيود اليومية المقترحة. وهذا لن يمنع حدوث تجاوز للإدارة، ولكنه سيكون بمثابة عامل رادع لذلك. وفي حال لم تكن هناك سياسات وإجراءات مطبقة لمنع الإحتيال، فإن مخاطر تجاوز الإدارة يمكن التصدي لها من خلال أداء المدقق لإجراءات تدقيق أخرى.

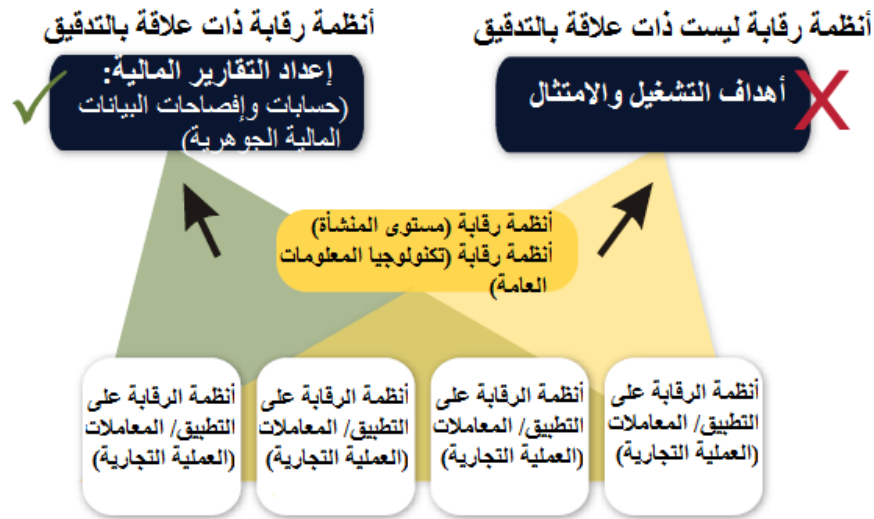
ملاحظة: ليس هناك حاجة للتصدي لأنظمة الرقابة التي تتناول الامتثال لأنظمة قانونية ليست ذات علاقة بالتدقيق (حيث أن عدم الامتثال لن يسفر عن أي أخطاء جوهرية في البيانات المالية).

٨. ١ ١ أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق (نطاق الفهم)

ليست كل أنظمة الرقابة ذات علاقة بالتدقيق. وينبغي على المدقق التركيز على فهم وتقييم تلك الأنظمة التي من شأنها التخفيف من مخاطر الأخطاء الجوهرية (بسبب الخطأ أو الإحتيال) في البيانات المالية. وهذا يعني أن أنواع معينة من أنظمة الرقابة يمكن أن تكون خارج تطبيق التدقيق تماماً، كما هو موضح في التوضيح التالي. وهذه الأنظمة هي التي:-

- لا تقود إعداد التقارير المالية (مثل أنظمة الرقابة التشغيلية وأنظمة الرقابة التي تتناول الامتثال للأنظمة القانونية)؛ و
- حتى لو كانت غير موجودة، فإن الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية غير محتملة.

التوضيح ٨. ١ ١-١



في بعض الحالات، قد يكون هناك بعض التداخل بين أنظمة الرقابة المالية وتلك المتعلقة بأهداف العمليات والامتثال. ومن الأمثلة على ذلك أنظمة الرقابة التي تتعلق ببيانات يقوم المدقق بتقييمها أو استخدامها في تطبيق إجراءات تدقيق أخرى مثل:-

- البيانات اللازمة للإجراءات التحليلية (إحصاءات الإنتاج على سبيل المثال)؛
- أنظمة الرقابة التي تكشف عدم الامتثال للقوانين والأنظمة؛
- أنظمة الرقابة على حماية الأصول والتي تتعلق بإعداد التقارير المالية؛ و

- أنظمة الرقابة على مدى اكتمال ودقة المعلومات التي يجري إنتاجها واستخدامها كأساس لحساب معايير الأداء الرئيسية. وتشمل أنظمة الرقابة التي من شأنها أن تكون دائماً ذات علاقة بالتدقيق تلك الأنظمة التي تخفف من المخاطر التالية.

التوضيح ١١-٢

المخاطر الهامة	الوصف
المخاطر الهامة هي مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي يتم تحديدها وتقييمها وتتطلب بتقدير المدقق المهني اعتبار تدقيق خاص.	
المخاطر التي لا يسهل التصدي لها من خلال الإجراءات الجوهرية	هي مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي يتم تحديدها وتقييمها، ولكن لا تكون الإجراءات الجوهرية لوحدها قادرة على تقديم أدلة تدقيق كافية وملائمة لها.
مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية الأخرى	هي مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي يتم تحديدها وتقييمها، وقد ينتج عنها بتقدير المدقق المهني حدوث الأخطاء الجوهرية.

ويتأثر تقدير المدقق حول ما إذا كان نظام رقابة معين ذو علاقة بالتدقيق بما يلي:-

- المعرفة حول وجود / غياب أنظمة الرقابة التي تم تحديدها في العناصر الأخرى للرقابة الداخلية. وإذا تم بالفعل التصدي لمخاطرة معينة (من خلال بيئة الرقابة أو نظام المعلومات... الخ، على سبيل المثال)، فليس هناك حاجة لتحديد أي أنظمة رقابة إضافية قد تكون موجودة؛
 - وجود أنشطة رقابة متعددة يمكنها تحقيق نفس الهدف. وليس من الضروري الحصول على فهم لكل نشاط من أنشطة الرقابة يتعلق بالهدف نفسه؛
 - الحاجة لاختبار فعالية التشغيل لأنظمة رقابة معينة. فعلى سبيل المثال، إذا لم يكن هناك طريقة محددة لاختبار اكتمال المبيعات (أي من خلال أداء الإجراءات الجوهرية)، يكون اختبار الفعالية التشغيلية عندئذ مطلوباً؛ و
 - أثر ذلك الاختبار لفعالية التشغيل على مدى (أي تقليل) الاختبارات الجوهرية المطلوبة.
- ويلزم وجود التقدير المهني لتحديد ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية، منفرداً أو مجتمعاً مع أنظمة أخرى، هو في الواقع ذو علاقة.

نقطة للتأمل

من أعلى إلى أسفل وقائم على المخاطر

ينبغي أن يكون نهج المدقق لفهم الرقابة الداخلية من أعلى إلى أسفل. وتتمثل الخطوة الأولى في تحديد المخاطر واسعة النطاق ومخاطر المعاملات، ثم بعد ذلك تحديد ما إذا كانت استجابة الإدارة مناسبة.

والفهم السليم لأنظمة الرقابة واسعة النطاق يوفر أساساً هاماً لتقييم أنظمة الرقابة ذات العلاقة على إعداد التقارير المالية على مستوى المعاملات (العملية التجارية). وعلى سبيل المثال، إذا كانت أنظمة الرقابة على سلامة البيانات ضعيفة، فإن هذا سوف يؤثر على مصداقية جميع المعلومات التي تنتجها النظم مثل المبيعات والمشتريات والرواتب.

مثال

ينطوي نهج من أعلى إلى أسفل والقائم على المخاطر لفهم الرقابة الداخلية على ما يلي:-

- تحديد العمليات التجارية المعنية (بما في ذلك المحاسبة) لكل رصيد حساب كبير؛
- لكل عملية يتم تحديدها، تحديد ما إذا كانت الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية يمكن أن تحدث أو ما إذا كان هناك وجود لعوامل أخرى من شأنها أن تجعلها ذات علاقة؛ و
- إستثناء العمليات وأنظمة الرقابة التي ليست ذات علاقة من التدقيق.

وعلى سبيل المثال، قد يكون لشركة متخصصة في إنتاج البسكويت العمليات التالية لزيادة أرقام إيرادات المبيعات:-

- نظام أوامر الشراء الرئيسي يسجل التفاصيل والتقدم المحرز في كل أمر شراء عبر الهاتف. وهذا يمثل ٧٠% من المبيعات.

- "مبيعات النافذة" تحدث عند شراء الزبائن للبسكويت المكسور من متجر صغير في الجزء الخلفي من مرفق الإنتاج. وهذا يمثل ٢% من المبيعات.
 - مبيعات الإنترنت - تتم الطلبات عبر الإنترنت ويكون الدفع عن طريق بطاقة الائتمان، وهذا يمثل ٢٨% من المبيعات.
 - النظام المحاسبي يسجل تفاصيل جميع أنواع المبيعات.
- في مثل هذا الوضع، من غير المرجح أن تؤدي مبيعات النافذة إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية، وبالتالي يمكن استثنائها من التدقيق. ومع ذلك، قبل اتخاذ هذا القرار سيكون من الحكمة إما:-
- الاستعلام عن وجود أنظمة رقابة على مبيعات النافذة للتأكد من تسجيل جميع المبيعات، وأنه لا يوجد أي كسر متعمد للبسكويت للبيع بأسعار مخفضة لأطراف ذات علاقة؛ أو
 - أداء مراجعة تحليلية لتقسيم المبيعات للتأكد من أن مبيعات النافذة لم تحرف عن نسبة ٢٪ المتوقعة من المبيعات.

٩. ١ ١ دراسات الحالة - تحديد أنظمة الرقابة ذات العلاقة

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢ - مقدمة لدراسات الحالة.

لاحظ أن الخطوة التالية تتم في كثير من الأحيان كجزء من عملية التخطيط.

بما أن العمليات التجارية وأنظمة الرقابة ليست جميعها ذات علاقة بالتدقيق، فمن المهم أن نفهم أي مجالات للبيانات المالية وأي أنظمة رقابة سيكون لها أثر جوهري على البيانات المالية.

وتحديد مجالات البيانات المالية والعمليات التجارية ذات العلاقة التي سيشملها التدقيق ينطوي على استخدام الأهمية النسبية كدليل لتحديد ما يلي:-

- أي مجالات البيانات المالية ذات أهمية نسبية أو يمكن أن تكون كذلك؛ و
- أنظمة رقابة واسعة النطاق والعمليات التجارية وذات علاقة.

أما الأرصدة والمعاملات والعمليات التجارية وأنظمة الرقابة التي ليست ذات أهمية ولا يرجح أن تؤدي إلى أخطاء مادية فيمكن استثناءها من أي اعتبار إضافي في التدقيق. ومع ذلك، قبل استثناء أي مجال ينبغي النظر في:-

- التراكم المحتمل للأخطاء غير الجوهرية التي يمكن بمجموعها أن تصل إلى أخطاء جوهرية،
- ما إذا كان هناك تقليل من أهمية مجالات البيانات المالية بسبب الخطأ أو الإحتيال.

دراسة الحالة أ - ديفتا للأثاث

المخاطر السائدة	تحديد أي عمليات تخفف من المخاطر
دورة تخطيط الأعمال السنوية واجتماعات الإدارة/ المالك الشهرية التي تتضمن تقييم المعلومات المالية وقواعد سلوك الموظفين وميزانيات تكنولوجيا المعلومات والانخراط اليومي للإدارة في العمليات، وسياسات الموارد البشرية وأنظمة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات العامة.	
النقد والنقد المعادل	الذمم المدينة وعملية المقبوضات واستثمار الإيداعات البنكية قصيرة الأجل (٣٠ إلى ٦٠ يوما) والتسويات البنكية وإدارة النقد.
التجارة والذمم المدينة الأخرى	الإيراد والذمم المدينة وعملية المقبوضات وتقييم الحسابات المتأخرة ومبيعات الأصول.
المخزونات	المشتريات والمدفوعات وعملية المدفوعات وإدارة المخزون، وجرد المخزون وتقييم المخزون المتقادم.
الممتلكات والمصانع والمعدات	المشتريات والذمم الدائنة وعملية المدفوعات، وحساب الإطفاء/ الإهلاك ورسملة الأصول ومبيعات الأصول.
الديون البنكية	الذمم المدينة وعملية المقبوضات والتسويات البنكية وإدارة النقد.
التجارة والذمم الدائنة الأخرى	المشتريات والذمم الدائنة والرواتب وعملية المدفوعات وحساب الإطفاء/ الإهلاك والرسملة والأصول.
مستحقات ضريبة الدخل	إعداد ضريبة الدخل المستحقة.

القروض المحققة لفائدة	رسوم التمويل وعملية التسوية البنكية
رأس المال والاحتياطيات	إصدار/ استرداد رأس المال، وأرباح الأسهم
المبيعات	الإيراد والذمم المدينة، وعملية المقبوضات (بما في ذلك مبيعات الخردة النقدية ومبيعات الإنترنت والكتالوج وأوامر الشراء المخصصة).
تكلفة البضائع المباعة	المشتريات والذمم الدائنة والرواتب وعملية المدفوعات، وتعديلات المخزون.
تكاليف التوزيع	المشتريات والذمم الدائنة والرواتب والمدفوعات.
تكاليف إدارية	المشتريات والذمم الدائنة والمرتببات والمدفوعات
الإستهلاك	حسابات الاستهلاك والإطفاء/ الإهلاك
تكلفة التمويل	رسوم التمويل وعمليات التسوية البنكية
ضرائب الدخل	إعداد ضريبة الدخل المستحقة.

أعده: ج.ف تاريخ: ١٨ فبراير ٢٠X٢

راجعته: ل.ف تاريخ: ٥ مارس ٢٠X٢

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

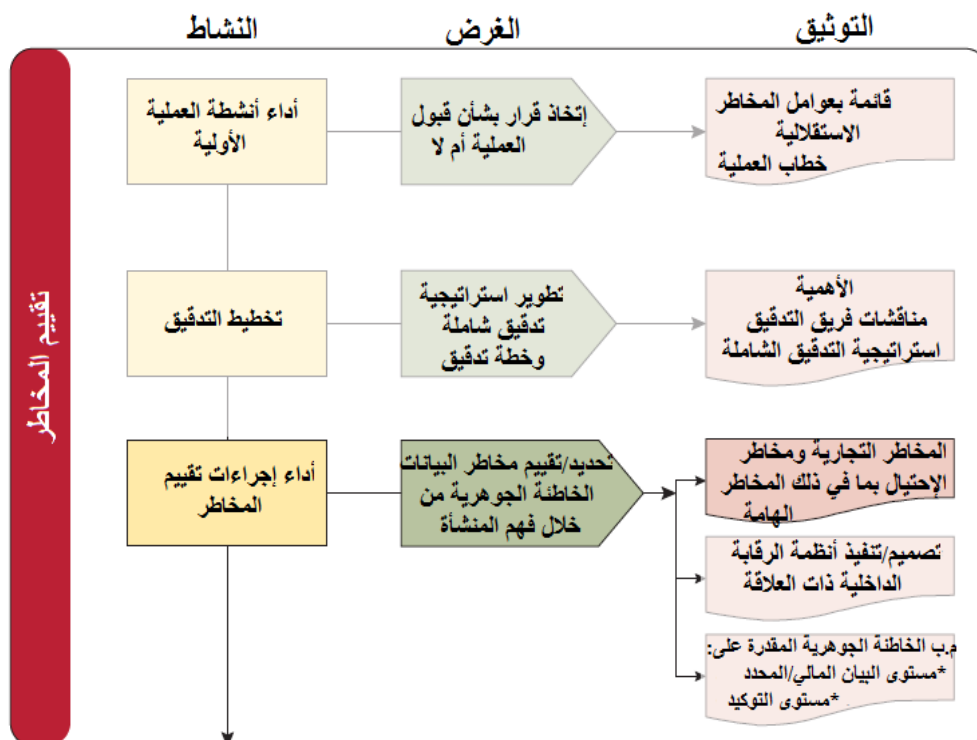
مذكرة إلى ملف: دراسة نطاق المجالات والعمليات الهامة في البيانات المالية أنظمة الرقابة واسعة النطاق (على مستوى البيانات المالية) بما في ذلك تقنية المعلومات العامة. • يقوم راج بإعداد ميزانية سنوية لكل فترة للبنك. • يتواصل راج مع مدير البنك كل فترة ربعية عند إرسال البيانات المالية للبنك. • يقوم راج عادة بمراجعة البيانات المالية مع سورا ج وواد كون ديفتا لديها أسهم في الشركة، ولكن أيضا لأن راج يقدر مساهماتهم والمعرفة المالية والمحاسبية التي يتمتع بها جواد. وليس هناك عملية أو هيكل رسمي لتكنولوجيا المعلومات، حيث أن راج يقرر أي البرامج والأجهزة ينبغي استبدالها على أساس الحاجة. وعلى الرغم من أن راج يضمن قيام روبي بعمل نسخ احتياطية للبيانات المحاسبية بشكل أسبوعي، فليس هناك خطة لاسترداد العمل بعد الكوارث أو عملية توثيق لتكنولوجيا المعلومات. المجالات الهامة في البيانات المالية باستثناء النقد والنقد المعادل، الذي يبدو متقلبا من فترة لأخرى، فإن جميع مجالات البيانات المالية هامة ومشمولة في دراسة النطاق. ولذلك، هناك ضرورة لدراسة العمليات التجارية كجزء من عملية التدقيق التي سنقوم بها:	
العملية التجارية	المجالات الهامة المتضمنة في البيانات المالية
الذمم المدينة/ المقبوضات	الإيراد والذمم التجارية المدينة وغيرها، والنقد والنقد المعادل
تقييم حسابات الذمم المدينة المتأخرة	الذمم التجارية المدينة ومصروفات الديون المعدومة
عمليات المبيعات (المبيعات النقدية، وأوامر الشراء)	الإيراد
المشتريات والذمم الدائنة والمدفوعات	الذمم التجارية الدائنة وغيرها، والأموال والمصنع والمعدات، والمخزون، وفئات النفقات لبيان الدخل
الرواتب	نفقات الرواتب
المستحقات الضريبية والتحويلات	الدخل والرواتب وضريبة المبيعات
تقدير وإدارة المخزون	المشتريات والمخزون
تسوية الحسابات البنكية	النقد والنقد المعادل والقروض المحققة لفائدة ونفقات الفوائد
حساب الاستهلاك، والإطفاء/ الإهلاك	الأموال والمصنع والمعدات ونفقات الاستهلاك، والإطفاء/ الإهلاك

أعده: ج.ف تاريخ: ١٨ فبراير ٢٠X٢

راجعته: ل.ف تاريخ: ٥ مارس ٢٠X٢

١٢. تقييم الرقابة الداخلية

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إرشادات حول الخطوات الأربع الرئيسية لتقييم تصميم وتنفيذ نظام الرقابة، وتوثيق النتائج.	٣١٥ (المنقح)



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.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٣	عند الحصول على فهم لأنظمة الرقابة المتعلقة بالتدقيق، يجب أن يقيم المدقق تصميم هذه الأنظمة ويحدد فيما إذا قد تم تنفيذها، من خلال أداء الإجراءات بالإضافة إلى الاستفسار من موظفي المنشأة. (المرجع: الفقرات ١٧٤-١٧٦).
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٩	عندما يقرر المدقق وجود مخاطرة هامة، عليه أن يحصل على فهم لأنظمة الرقابة في المنشأة، بما في ذلك أنشطة أنظمة الرقابة، ذات العلاقة بالمخاطرة (المرجع: الفقرات ١٤٦-١٤٨)
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٣٢	على المدقق أن يشمل في وثائق التدقيق ما يلي:- (أ) المناقشة بين فريق العملية بما تقتضيه الفقرة ١٠ والقرارات الهامة التي تم التوصل إليها؛ (ب) العناصر الرئيسية للفهم التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بكل جانب من جوانب المنشأة وببنتها التي تم تحديدها في الفقرة ١١، وكل واحد من عناصر الرقابة 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 التوكيدات، حسبما تتطلبه الفقرة ٢٥؛ و (د) المخاطر المحددة وأنظمة الرقابة ذات العلاقة التي حصل المدقق على فهم حولها نتيجة للمتطلبات في الفقرات ٢٧-٣٠. (المرجع: الفقرات ١٥٣-١٥٦).

١.١٢ لمحة عامة

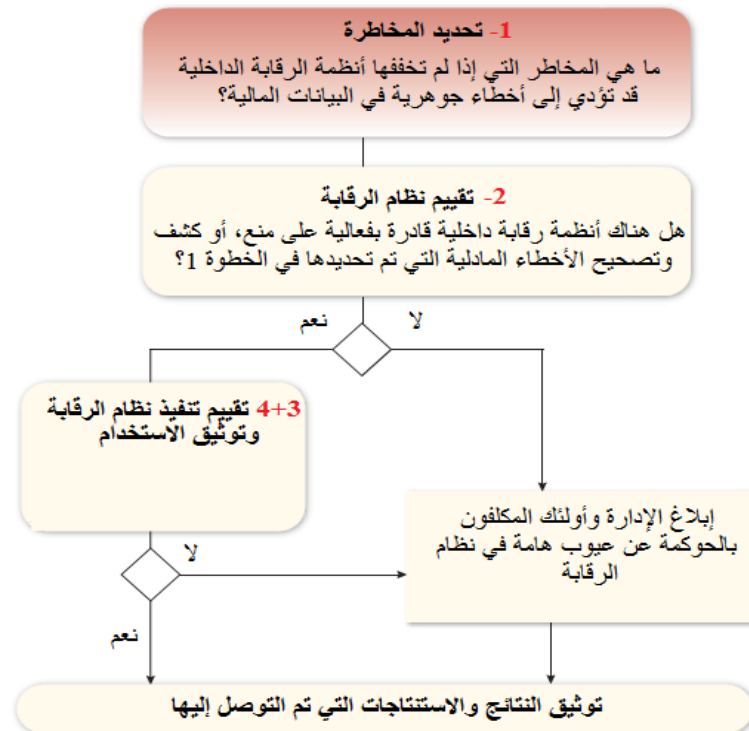
بغض النظر عما إذا كان سيتم في نهاية المطاف تأدية إختبارات الرقابة لجمع أدلة التدقيق، فإنه لا يزال من الضروري للمدقق في كل عملية تدقيق تقييم تصميم وتنفيذ نظام الرقابة. وهذا ينطوي على عملية من أربع خطوات يمكن تلخيصها على النحو التالي.

التوضيح ١.١٢-١

الوصف	الخطوة ١ ما هي المخاطر التي تستدعي التخفيف؟
تحديد المخاطر المتأصلة للأخطاء الجوهرية (المخاطر التجارية ومخاطر الإحتيال)، وما إذا كانت مخاطر سائدة تؤثر على جميع التوكيدات، أو مخاطر خاصة تؤثر على مجالات في البيانات المالية وتوكيدات محددة.	
تحديد أي العمليات التجارية مستخدمة (إن وجد). • مقابلة موظفي المنشأة لتحديد أنظمة الرقابة التي من شأنها تخفيف المخاطر التي تم تحديدها في الخطوة ١ أعلاه. • مراجعة النتائج وتقييم ما إذا كانت أنظمة الرقابة تخفف في الواقع من المخاطر المحتملة. • إبلاغ الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عن أي عيوب هامة تم تحديدها في الرقابة الداخلية للمنشأة. في المنشآت الأكبر حجماً، قد تتطلب هذه الخطوة الرجوع إلى أو إعداد بعض وثائق النظام (أنظر الخطوة ٣ أدناه) لتقديم بعض السياق المتعلق باستخدام أنظمة رقابة معينة.	الخطوة ٢ هل تخفف أنظمة الرقابة التي صممها الإدارة من المخاطر؟
مراقبة أو تفتيش استخدام أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة للتأكد من تنفيذها بالفعل، مع ملاحظة أن الاستعلام من الإدارة ليس كافياً لتقييم ما إذا كان نظام رقابة ذو علاقة قد تم تنفيذه في الواقع. وغالبا ما تكون هذه الخطوة مترافقة مع الخطوة ٢ أعلاه.	الخطوة ٣ هل أنظمة الرقابة التي تخفف عوامل المخاطر مستخدمة؟

الوصف	الخطوة ٤ هل تم توثيق عملية أنظمة الرقابة ذات العلاقة؟
قد تتكون هذه الخطوة من وصف سردي بسيط للعمليات الرئيسية (أعدته إدارة المنشأة أو المدقق)، لوصف استخدام أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة التي تم تحديدها. وهذه الوثائق ليس من الضروري أن تشمل:- • وصف مفصل للعملية أو التسلسل الذي تمر عبره الأوراق في المنشأة، • أنظمة الرقابة الداخلية التي قد تكون موجودة ولكنها ليست ذات علاقة بالتدقيق.	

التوضيح ١.١٢-٢



ملاحظة: بغض النظر عن مدى ملائمة تصميم وتنفيذ نظام الرقابة، يمكنه أن يوفر فقط تأكيد معقول حول تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بموثوقية إعداد البيانات المالية، وذلك بسبب قيود متأصلة معينة يتم وصفها أدناه.

الوصف	قيود الرقابة الداخلية
- التقديرات البشرية والإخفاقات البشرية البسيطة مثل الخطأ أو الغلط. - التحايل على الرقابة الداخلية من خلال التواطؤ بين شخصين أو أكثر. - تجاوز الإدارة غير اللائق للرقابة الداخلية، مثل إعادة النظر في شروط عقد المبيعات أو تجاوز الحد الائتماني للعميل.	

ويتناول المجلد ٢، الفصل ١١ فهم الرقابة الداخلية المطلوب. أما المجلد ١، الفصل ٥ فيتناول طبيعة الرقابة الداخلية، ويقدم وصفا تفصيليا للعناصر الخمسة للرقابة الداخلية.

٢. ١٢ الخطوة ١ - ما هي المخاطر التي تستدعي التخفيف؟

التوضيح ٢. ١٢-١

إجراء تقييم المخاطر
ما هي المخاطر الموجودة (سائدة أو خاصة) إذا لم تخففها أنظمة الرقابة الداخلية قد تؤدي إلى حدوث أخطاء جوهرية؟

حدد أي المخاطر تتطلب التخفيف

قبل بدء المدقق بتوثيق أنظمة الرقابة التي قد تكون موجودة، فإن الخطوة الأولى تتمثل بتحديد ثم تقييم عوامل المخاطر الهامة وغيرها من المخاطر الموجودة. وبخلاف ذلك، فإن تقييم الرقابة الداخلية سيجري من دون فهم أي المخاطر التي يجب أن تقوم الرقابة الداخلية بتخفيفها.

وقد تناول المجلد ٢، الفصل ٨ تحديد المخاطر. ويمكن للمخاطر التي تتطلب التخفيف أن تكون سائدة، وتتعلق بالعديد من مجالات البيانات المالية والتوكيدات، أو خاصة، وتتعلق بمجالات البيانات المالية والتوكيدات المحددة.

ويلخص التوضيح التالي بعض المصادر النموذجية للخطر وأنواع الرقابة التي يمكن أن تخفف من مثل هذه المخاطر.

التوضيح ٢. ١٢-٢

ماذا يمكن أن يحدث بشكل خاطئ؟	مصدر المخاطرة	أنظمة الرقابة المخففة
بيانات مالية غير موثوقة (مخاطر سائدة)	عوامل الصناعة الخارجية طبيعة المنشأة السياسات المحاسبية الأهداف الرئيسية والفرعية مقاييس الأداء الاحتيايل	أنظمة الرقابة والعمليات (مستوى المنشأة) أنظمة الرقابة (تكنولوجيا المعلومات العامة) أنظمة الرقابة على المعاملات
الأخطاء الجوهرية الناتجة عن إعداد البيانات المالية (مخاطر سائدة)	التقديرات المحاسبية المخصصات السياسات المحاسبية استخدام الجداول معاملات غير روتينية القيود اليومية، التسويات المعلومات اللازمة لإفصاحات البيانات المالية	أنظمة الرقابة (مستوى المنشأة) أنظمة الرقابة (تكنولوجيا المعلومات العامة) أنظمة الرقابة على المعاملات
المعاملات غير المعالجة أو غير المسجلة بشكل دقيق (مخاطر خاصة)	تحديد/تسجيل المعاملات المصرح بها فئة المعاملات القياس، القطع حماية الأصول	أنظمة الرقابة على المعاملات أنظمة الرقابة (تطبيقات تكنولوجيا المعلومات) بعض أنظمة الرقابة المحددة (مستوى المنشأة)

- عند إعداد قائمة بعوامل المخاطر حسب العمليات التجارية، سيكون من المفيد (ولكن ليس من المطلوب):-
- حذف أي عوامل مخاطرة من غير المرجح أن ينتج عنه أخطاء جوهرية حتى لو لم يتم تخفيفها على الإطلاق، كما أن أنظمة الرقابة التي تتصدى لهذه المخاطر لن تكون ذات علاقة بالتدقيق؛
 - توحيد صيغة عوامل المخاطر لجعلها ذات علاقة بمنشأة معينة؛
 - التأكد من تناول كافة التوكيدات ذات العلاقة؛ و
 - النظر في ما إذا كانت هناك أي مخاطر واسعة النطاق (مستوى البيانات المالية) يمكن أن تنتج عنها أخطاء معاملات جوهرية (مستوى التأكد) إذا لم يتم تخفيفها.

نقطة للتأمل

قد تكون بعض الجهات تستخدم إطار رقابة داخلية (مثل ذلك الذي نشرته لجنة المنظمات الراعية للجنة تريداوي) يوفر قوائم عامة لأهداف وإجراءات الرقابة الداخلية. وإذا تم استخدام هذه الأداة في التدقيق، ينبغي إتباع نفس الخطوات المشار إليها أعلاه:-

- حذف أهداف الرقابة (أو عوامل المخاطرة) التي من غير المرجح أن ينتج عنه أخطاء جوهرية حتى لو لم تكن الرقابة الداخلية موجودة؛
- إضافة أي أهداف رقابة (عوامل مخاطر) إضافية قد ينتج عنها أخطاء جوهرية للمنشأة إذا لم يتم تخفيفها؛ و
- تحديد مجالات البيانات المالية والتوكيدات المتضررة من عوامل المخاطر.

٣. ١٢ الخطوة ٢ - هل تخفف أنظمة الرقابة التي صممتها الإدارة من المخاطرة؟

التوضيح ٣. ١٢ - ١

تحديد/تقييم أنظمة الرقابة لتخفيف المخاطر
التصدي لكل عنصر من عناصر الرقابة الخمسة
هل توجد عيوب هامة في نظام الرقابة الداخلية؟

تقييم تصميم نظام الرقابة

إن تقييم ما إذا تم تصميم الرقابة بشكل صحيح من جانب الإدارة ينطوي على تقييم ما إذا كانت أنظمة الرقابة التي تم تحديدها (منفردة أو بالاشتراك مع أنظمة رقابة أخرى) تخفف في الواقع عوامل المخاطر. وهذا يشمل النظر فيما إذا كانت أنظمة الرقابة قادرة بشكل فعال على:-

- منع حدوث الأخطاء الجوهرية في المقام الأول؛ أو
- كشف وتصحيح الأخطاء الجوهرية بعد حدوثها.

ومن المستحسن أن يبدأ تقييم تصميم نظام الرقابة بأنظمة الرقابة السائدة، والتي تشكل أساساً في غابة الأهمية لتقييم تصميم وتشغيل أنظمة الرقابة الخاصة (مستوى معاملات التأكد).

وعند هذه النقطة، قد يجد بعض المدققين (بخاصة عند تدقيق المنشآت الأكبر حجماً والأكثر تعقيداً) أنه من المفيد الحصول على بعض المعلومات التي تصف العملية التجارية وتدفق المعاملات. ومع ذلك، فإن هذا ليس من المتطلبات التي تحددها معايير التدقيق الدولية.

يمكن تحديد أنظمة الرقابة ذات العلاقة بالتدقيق من خلال سؤال الإدارة عن الأنظمة الرقابية الموجودة والتي تتناول كل خطر من المخاطر المحددة. لا يوجد مطلب لتوثيق جميع أنظمة الرقابة الموجودة ولكن هناك حاجة لتعريف أنظمة الرقابة المرتبطة بعوامل المخاطر علاوة على الحاجة لتقييم تصميمها.

وهناك طريقتان شائعتان لمطابقة أنظمة الرقابة الداخلية مع عوامل المخاطر (أو أهداف الرقابة) التي تم تصميم أنظمة الرقابة لتخفيفها. ولأغراض هذا الدليل، تم تسمية هاتين الطريقتين ب:-

- مخاطرة واحدة لأنظمة رقابة متعددة؛ أو
- مخاطر كثيرة لأنظمة رقابة متعددة.

مخاطرة واحدة لأنظمة رقابة متعددة

بموجب هذه الطريقة يتم النظر في كل عامل مخاطر بحد ذاته. ويتم تحديد جميع أنظمة الرقابة التي تتصدى لعامل المخاطر ذلك على وجه الخصوص. وهذه الطريقة مفيدة بشكل خاص للاقتران بين عوامل المخاطر السائدة (مستوى البيانات المالية) وأنظمة الرقابة. ويتجلى هذا في التوضيح أدناه

التوضيح ١٢. ٢-٣

هدف نظام الرقابة/المخاطرة	التوكيد	أنظمة الرقابة المخففة
١. عامل المخاطرة	ك	١. إجراء نظام الرقابة أ - ٢. إجراء نظام الرقابة ب ٣. إجراء نظام الرقابة ج ٤. إجراء نظام الرقابة د
٢. عامل المخاطرة	و د	١. إجراء نظام الرقابة هـ ٢. إجراء نظام الرقابة و ٣. إجراء نظام الرقابة ز ٤. إجراء نظام الرقابة ح
٣. عامل المخاطرة	د	١. إجراء نظام الرقابة ط ٢. إجراء نظام الرقابة ي ٣. إجراء نظام الرقابة ك ٤. إجراء نظام الرقابة ل
٤. عامل المخاطرة	ك د	١. إجراء نظام الرقابة م ٢. إجراء نظام الرقابة ن ٣. إجراء نظام الرقابة س ٤. إجراء نظام الرقابة ق

غالباً ما تستخدم هذه الطريقة مخاطرة واحدة لأنظمة رقابة متعددة لرسم خريطة جميع أنواع أنظمة الرقابة، بما في ذلك أنظمة الرقابة واسعة النطاق على المعاملات. ومع ذلك، لكون نظام الرقابة على المعاملات الواحد قادر غالباً على التصدي لأكثر من مخاطرة (وبالتالي يتكرر مرات عديدة في هذه الطريقة)، تعتبر مصفوفة متعدد لمتعدد (أنظر الرسم البياني ٣.١٢-٤) أكثر فعالية عموماً لأنظمة الرقابة على المعاملات.

ويوضح المثال التالي كيفية عمل طريقة مخاطرة واحدة لأنظمة متعددة. وأحد أهداف بيئة الرقابة هو حاجة الإدارة، بإشراف أولئك المكلفين بالحوكمة، إلى خلق والحفاظ على ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي. ويمكن لهذا الهدف الوارد كعامل مخاطرة أن يعني أن الإدارة لم تخلق وتحافظ على ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي.

وبعض أنظمة الرقابة التي قد تصممها وتنفذها الإدارة للتصدي لهذه المخاطرة السائدة هي ما يلي:-

- إظهار الإدارة بشكل مستمر من خلال الكلمات والأفعال التزامها بمعايير أخلاقية عالية؛
- إزالة أو تقليل الإدارة للدوافع أو الإغراءات التي قد تسبب تورط الموظفين في أفعال غير شريفة أو غير أخلاقية؛
- وجود قواعد سلوك أو ما يشابهها، لتحديد المعايير المتوقعة للسلوك الأخلاقي والمعنوي؛
- فهم الموظفين بوضوح لما هو سلوك مقبول وما هو غير مقبول، ومعرفة لهم لما يجب فعله عند مواجهة سلوك غير لائق؛ و
- اتخاذ إجراءات تأديبية دائماً بحق الموظفين للسلوك غير اللائق.

ويقوم المدقق في البداية بقراءة هدف المخاطرة أو نظام الرقابة، ثم يحدد على الأرجح من قائمة مثل تلك المذكورة أعلاه، إن وجدت، أي أنظمة رقابة موجودة للحد من المخاطر. ويمكن أن تكون الوثائق الناتجة بالشكل التالي.

ملاحظة: يرسم العمود المتعلق بتصميم نظام الرقابة الخطوط العريضة للخطوات التي يمكن أن يتخذها المدقق لتقييم تصميم نظام الرقابة.

التوضيح ١٢. ٣-٣

عنصر الرقابة الداخلية	عامل المخاطرة	نظام الرقابة الذي تم تحديده	تصميم نظام الرقابة
بيئة الرقابة	عدم التأكيد على النزاهة أو الأخلاق	توقيع الموظفين لقواعد السلوك سنوياً، وتفعيلها من خلال الإجراءات التأديبية بحق الموظفين.	تمت قراءة قواعد السلوك وهي تؤكد على ضرورة وجود النزاهة والأخلاق.
	إمكانية تعيين الموظفين غير الأكفاء	تحديد المعرفة والمهارات المطلوبة لكل وظيفة.	تمت مراجعة الموصفات الوظيفية للمناصب الرئيسية، بما في ذلك المحاسبة، وهي تبدو مقبولة.
تقييم المخاطر	تفاجئ الإدارة غالباً بالأحداث القابلة للتنبؤ	تحديد وتقييم المخاطر التجارية سنوياً كجزء من تخطيط العمل	تمت مراجعة خطة العمل وتحديد وتحديث وتقييم المخاطر.

وحالما يتم تحديد أنظمة الرقابة، فإن المدقق سيستخدم تقديره المهني لإستنتاج ما إذا كان تصميم الرقابة كافياً للتصدي لعامل المخاطرة.

- وعند تشكيل إستنتاج بشأن البيئة الرقابية، يكون المدقق مطالباً وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٤ بتقييم ما إذا:-
- قد قامت الإدارة، بإشراف أولئك المكلفين بالحوكمة، بخلق والحفاظ على ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي،
 - كانت نقاط القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر مجتمعة أساساً مناسباً لعناصر الرقابة الداخلية الأخرى، وما إذا كان تلك العناصر الأخرى تعاني من عيوب في بيئة الرقابة.

ويمكن استخدام هذه الصيغة كإستنتاج عام من جانب المدقق عند تقييم أنظمة الرقابة على مستوى البيانات المالية.

مخاطر متعددة لأنظمة رقابة متعددة

للمخاطر الخاصة ومخاطر المعاملات، فإن الطريقة الأكثر شيوعاً لتقييم التصميم هي من خلال استخدام ما يسمى أحياناً بـ "مصفوفة تصميم الرقابة". وتساعد هذه المصفوفات في تمكين المدقق من أن يرى بنظرة واحدة:-

- العلاقات المتعددة لمتعددة القائمة بين المخاطر وأنظمة الرقابة؛
- أين الرقابة الداخلية قوية؛
- أين الرقابة الداخلية ضعيفة؛ و
- أنظمة الرقابة الأساسية التي تتصدى للعديد من المخاطر / التوكيدات والتي يمكن إختبار فعالية تشغيلها.

ويوضح الجدول أدناه مثال على مصفوفة بسيطة لنظام الرقابة.

التوضيح ١٢ ٣-٤

العملية = المبيعات					
عوامل المخاطر الهامة					
أنظمة الرقابة الرئيسية	المخاطرة د	المخاطر ج	المخاطرة ب	المخاطرة أ	
	ك و	د ك	و د	ك	التوكيدات
					عنصر الرقابة الداخلية
				ك/ت	بيئة الرقابة
			ك/ت		نظم المعلومات
نعم	م		م	م	نشاط الرقابة
				ك/ت	المتابعة
نعم	م		م		نشاط الرقابة
					نشاط الرقابة
	ك/ت		ك/ت	ك/ت	نظم المعلومات
	نعم	لا	نعم	نعم	هل تصميم الرقابة هو تصميم جيد؟ بمعنى هل ستعمل الضوابط الرقابية المحددة على التخفيف من عوامل المخاطر

ك/ت = نظام رقابة للكشف والتصحيح م = نظام رقابة مانع

الإختصارات

ك = اكتمال / ل = دقة / و = وجود

ملاحظة: تتضمن المصفوفة أعلاه المعلومات التالية:-

- عوامل المخاطر التي إذا لم يتم تخفيفها قد تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية؛
- التوكيدات التي تناولتها عوامل المخاطر؛ و
- حيث يتقاطع إجراء الرقابة الداخلية مع المخاطرة في المصفوفة، فإنه يسجل إما كمانع (م) أو للكشف والتصحيح (ك/ت)، ثم يصحح الخطأ بعد حدوثه.

ويمكن أيضا توسيع مثل هذه المصفوفة لتشمل معلومات أخرى، بما في ذلك:-

- استخدام التكرار مع نظام الرقابة، بشكل مستمر أو أسبوعي أو شهري على سبيل المثال؛
- ما إذا كان نظام الرقابة يدوي أو آلي؛ و
- الموثوقية المتوقعة للرقابة الداخلية على مدى فترة من الزمن. وهذا يمكن أن يشمل على سبيل المثال، تقييم الكفاءة (والاستقلال عن الوظائف الأخرى) للشخص الذي ينفذ نظام الرقابة وما إذا كان تنفيذ نظام الرقابة يتم في الوقت المناسب، وأي سجل تاريخي للأخطاء التي حدثت.

نقطة للتأمل

إجراءات رقابة متعددة

لاحظ أن أي إجراء رقابة لوحده من غير المرجح أن يخفف من عامل مخاطرة رئيسي. وفي كثير من الأحيان، فإن مزيج من أنشطة الرقابة، والعمل جنباً إلى جنب مع عناصر الرقابة الداخلية الأخرى (مثل بيئة الرقابة)، سوف يكون كافياً للتصدي لعامل المخاطرة.

البدء مع المخاطر

تجنب إغراء إدراج كافة أنظمة الرقابة المعروفة ومن ثم مطابقتها مع المخاطر. فالمخاطر تأتي أولاً، ثم أنظمة الرقابة للتخفيف من المخاطر. وسيكون الأمر الأكثر فعالية للتصدي لكل مخاطرة (أو هدف نظام الرقابة) على حده، ثم تحديد أي أنظمة الرقابة موجودة للتصدي لتلك المخاطرة. وبمجرد تحديد أنظمة رقابة كافية للتصدي للمخاطرة، لن يكون هناك فائدة من قضاء وقت أطول لتحديد أي أنظمة رقابة إضافية.

ومطابقة أنظمة الرقابة مع المخاطر لا تساعد فقط في تقييم تصميم نظام الرقابة، بل سوف تحدد أيضاً أنظمة الرقابة الأساسية (على التوكيدات ذات العلاقة) التي يحتمل أن يتم إختبارها. كما ستساعد المدقق على تحديد العيوب في أنظمة الرقابة والتي قد تتطلب ما يلي:-

- التواصل مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب حول العيوب الهامة، بحيث يمكن اتخاذ إجراءات تصحيحية؛ و
- وضع استجابة تدقيق مناسبة.

ويمكن استخدام مصفوفة تصميم نظام الرقابة (أنظر التوضيح ١٢ - ٣-٤) لتحديد نقاط القوة والعيوب الهامة على حد سواء في نظام الرقابة. وفي ما يلي أدناه وصف لهذه العملية.

التوضيح ١٢ ٣-٥

الوصف - استخدام مصفوفة تصميم نظام الرقابة	تحديد
أنظر في كل عمود مخاطرة (في مصفوفة تصميم نظام الرقابة أعلاه) لمعرفة إجراءات الرقابة الداخلية الموجودة للتخفيف من المخاطر. وإذا كانت أنظمة الرقابة كافية فلن يكون عندئذ أي عيب فيها. وحيث يوجد عدد قليل أو لا يوجد إجراءات رقابة داخلية للتخفيف من المخاطر، قد تكون هناك عيوب هامة موجودة في أنظمة الرقابة. راجع المخاطرة ج في المصفوفة أعلاه، حيث يبدو أن هناك عيب هام موجود. وفي هذه الحالة، فإن المدقق سيقوم بما يلي:- • الإستعلام عن وجود أي إجراءات رقابة داخلية أخرى أو تعويضية. وإذا لم تكن أي منها موجودة أصلاً، قد يكون هناك عيب هام يجب إبلاغه للإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة في أقرب وقت ممكن لكي يتم اتخاذ إجراءات تصحيحية؛ و • النظر في أي إجراءات تدقيق إضافية قد تكون ضرورية للاستجابة للمخاطرة التي تم تحديدها. وقد تكون أنظمة الرقابة التعويضية عبارة عن أنشطة تؤثر بشكل غير مباشر على عامل المخاطرة. فعلى سبيل المثال، يمكن لمدير المبيعات كشف مخاطرة شحن البضائع دون إصدار فواتير، وذلك عند مراجعته لنتائج المبيعات كل فترة ربعية. ومن الواضح أن مثل هذا النظام للرقابة لن يكون كافياً في حد ذاته للتخفيف من المخاطر.	عيوب الرقابة الداخلية

الوصف - استخدام مصفوفة تصميم نظام الرقابة	تحديد
أنظر عبر صفوف مصفوفة تصميم نظام الرقابة لتحديد إجراءات الرقابة الداخلية التي من شأنها منع أو كشف وتصحيح الأخطاء الناجمة عن عدد من عوامل المخاطر. ولاحظ أن إجراء نظام الرقابة ٣ في مثال المصفوفة أعلاه يتناول ثلاث مخاطر وثلاثة توكيدات. وهذا مثال على نوع من أنظمة الرقابة (غالبا ما يشار إليه بإعتباره نظام رقابة رئيسي) والذي إذا تم إعتباره موثوق يمكن النظر في إختباره للفعالية التشغيلية، ولا سيما إذا كان استخدام هذا الإختبار يساعد في الحد من إختبارات أخرى تكون أكثر تفصيلا.	نقاط القوة للرقابة الداخلية

١٢. ٤. كيفية تحديد الضوابط الداخلية ذات الصلة

يتم تحديد الضوابط عادة من خلال النقاش (المقابلات) مع الأشخاص المسؤولين عن إدارة مخاطر عملية معينة. وفي المنشآت الأصغر حجما، فإن هؤلاء الأشخاص هم المالكون - المدراء أو الإدارة العليا. ومن الطرق المعتادة لتحديد الضوابط الداخلية ما يلي:-

التوضيح ١٢. ٤-١

الإجراء	الوصف
تحديد المخاطر المتأصلة	تحديد المخاطر السائدة (مستوى البيانات المالية) والمخاطر الخاصة (مستوى معاملات التأكد) التي تتطلب التخفيف من خلال الرقابة الداخلية لمنع أو كشف وتصحيح الأخطاء الجوهرية.
السؤال عن إجراءات الرقابة الداخلية التي تتصدى للمخاطر المتأصلة (تناول كل عامل مخاطرة على حده)	سؤال المدير المالك أو الشخص المسؤول عن إجراءات الرقابة الداخلية الموجودة في المنشأة لتخفيف كل عامل مخاطرة واحدا تلو الآخر. وتوثيق أنظمة الرقابة بكلمات الشخص الذي تمت مقابلته. عند تحديد أنظمة رقابة كافية (على أساس الحكم المهني) للتخفيف من المخاطر على نحو فعال، يجب التوقف عن السؤال عن أي أنظمة رقابة إضافية. وليس هناك حاجة لإدراج جميع أنظمة الرقابة الأخرى التي قد تكون موجودة للتخفيف من المخاطر، ما لم يتم طلبها لغرض آخر.
توثيق النتائج	يمكن توثيق أنظمة الرقابة التي تم تحديدها بعدد من الطرق، بحيث يمكن إدراجها أسفل كل عامل مخاطرة تتصدى له، أو في مصفوفة لأنظمة الرقابة وربطها بجميع عوامل المخاطر المختلفة التي تتصدى لها. والهدف هو ضمان أن يتم ربط إجراءات الرقابة التي تم تحديدها بعامل المخاطرة الذي تم تصميم تلك الإجراءات لتخفيفه. وهذا يساعد في تقييم ما إذا كانت الأنظمة التي تم تحديدها تخفف بالفعل من المخاطرة. وإذا تم استخدام مصفوفة أنظمة الرقابة يجب:- • تسجيل إجراءات الرقابة الداخلية التي تم تحديدها مباشرة على المصفوفة، والإشارة (حيثما تقاطعت مع المخاطرة) فيما إذا كانت ستتمنع أو تكشف وتصحيح الأخطاء المحتملة لعوامل المخاطر؛ و • النظر في ما إذا كان نظام الرقابة سيكون ذو فعالية في التخفيف من المخاطر الأخرى. ومن الممكن تماما أن تعمل بعض إجراءات الرقابة الداخلية على منع أو كشف عدد من عوامل المخاطر. وحيث لم يتم تحديد أنظمة رقابة للتصدي للمخاطر، ينبغي على المدقق تنبيه الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة على الفور بعيوب الرقابة (الهامة على الأرجح) التي قد تحتاج إلى معالجة.

نقطة للتأمل

تجنب استخدام أنظمة رقابة عامة

تجنب إجراء استخدام قوائم عامة لأنشطة الرقابة الداخلية الملائمة لما يسمى بالمنشأة "النموذجية". فقد يستغرق إدراج أنظمة الرقابة "النموذجية" أو المعيارية للمنشأة في قوائم وقتاً للقراءة والفهم، وغالبا ما تكون تلك الأنظمة معقدة للغاية أو ليست ببساطة ذات علاقة بالمنشآت الأصغر حجما. وبدلاً من ذلك، ينبغي استخدامها كمرجع، ولكن فقط عند الحاجة. ومن الأفضل بكثير توثيق طبيعة كل نظام رقابة يتم تحديده باستخدام الوصف الذي استخدمه العميل.

متعددة المهام

يمكن الجمع بين تقييم تصميم نظام الرقابة ووثائق الرقابة (أنظر الخطوة ٣ أدناه)، إلى جانب تفتيش/ مراقبة الوثائق لدعم تنفيذ نظام الرقابة (راجع الخطوة ٤ أدناه). وعلى سبيل المثال، إذا كان هناك تحديد لسياسة تتعلق بعدم الموافقة على أي قيود يومية غير مصرح بها، ينبغي طلب رؤية السياسة الفعلية (تقييم تصميم نظام الرقابة) وبعض القيود اليومية كأدلة على الموافقة (تنفيذ الرقابة).

إدارة المخاطر

تسند العديد من المنشآت مسؤوليات إدارة المخاطر حسب العملية (مثل المبيعات أو المشتريات) بدلا من أن تكون حسب المخاطر. ونتيجة لذلك، قد يكون هناك عدد من عوامل المخاطر الهامة التي تقع بين الإدارات (مثل المبيعات والمشتريات والمحاسبة) مما لا يجعل أي شخص يتحمل مسؤولية مباشرة. وإذا لم يتم تحديد المخاطر بشكل واضح ولم تسند المسؤولية إلى شخص ما، غالبا ما تكون هناك الكثير من الاتهامات إذا سارت الأمور بشكل سيء. وقد يلوم الموظفون بعضهم الآخر بالقول شيء من قبيل "كنت أظن أن تلك المخاطرة كان يديرها ماري أو جاك، أو المحاسبة أو تكنولوجيا المعلومات أو قسم المبيعات " وغير ذلك.

الإستنتاج حول تصميم نظام الرقابة

الخطوة النهائية في تقييم تصميم نظام الرقابة هي استخلاص النتائج حول ما إذا كانت أنظمة الرقابة التي تم تحديدها تخفف في الواقع من عامل المخاطرة، وهذا يتطلب استخدام التقدير المهني. ولكل تأكيد أو عامل مخاطرة ذو علاقة، ينبغي النظر في مدى كون استجابة الإدارة كافية للحد من مخاطر البيانات الجوهرية الخاطئة إلى مستوى منخفض مقبول. وإذا تم استخدام مصفوفة تصميم نظام الرقابة، يمكن استخدام الصف السفلي من المصفوفة لتوثيق الإستنتاج حول ما إذا كانت أنظمة الرقابة كافية لتخفيف كل عامل مخاطرة. ويرد في التوضيح التالي موجز لتقييم الرقابة العامة (الذي يتناول عناصر الرقابة الخمسة).

التوضيح ١٢. ٤-٢

عمليات الرواتب	عمليات الشراء	عمليات البيع	عمليات المنشأة
تحديد مخاطر إعداد التقارير المالية الرئيسية			
تطبيق السياسات المحاسبية بشكل متسق			
امتلاك الموظفين للكفاءة والمعرفة			
وجود تسلسل واضح للصلاحيات والمسؤوليات			
تصميم وتنفيذ أنشطة الرقابة بشكل مناسب			
وجود أنظمة رقابة على الاحتيال تتصدى لمخاطر الاحتيال			
توفر نظم المعلومات بيانات موثوقة			
متابعة أنظمة الرقابة			

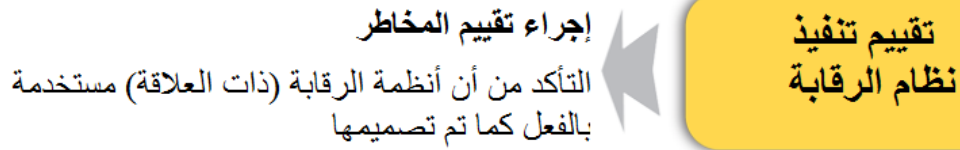
الدلائل:- أخضر = تم تخفيف المخاطر الكامنة بشكل مناسب / أصفر = قد توجد بعض المشاكل / أحمر = عيوب هامة محتملة

نقطة للتأمل

بالنسبة للمنشآت الأصغر حجما، هناك طريقة أبسط لتقييم أنظمة الرقابة على المعاملات. أولاً، تحديد عوامل المخاطر (أنظر الخطوة ١ أعلاه)، والتوكيدات المتضررة. وبعد ذلك، بدلا من ربط المخاطر التي تم تحديدها مع كل عامل مخاطرة، ينبغي تحديد أنظمة الرقابة التي تتصدى للتوكيدات التي تضررت من المخاطر.

وإذا لم يتم تحديد أي أنظمة رقابة لتوكيد معين، تكون هناك حاجة إلى وضع استجابة تدقيق جوهرية. أما إذا كان من المتوقع أن لا تعمل أنظمة الرقابة التي تم تحديدها بشكل صحيح، فيمكن لاستجابة التدقيق أن تشمل إختبار أنظمة الرقابة الأساسية ذات العلاقة. وعلى سبيل المثال، فإن مخاطرة المبيعات غير المسجلة تتناول توكيد الاكتمال. لذا يمكن أن يقتصر تحديد أنظمة الرقابة ذات العلاقة على تلك التي تتناول توكيد الاكتمال بشكل عام، بدلا من مخاطرة واحدة خاصة.

١٢. ٥. الخطوة ٣ - هل أنظمة الرقابة التي تخفف من عوامل المخاطر موجودة؟



الإستعلام من الإدارة وحدها غير كافٍ لتقييم تصميم إجراءات المراقبة الداخلية أو تحديد ما إذا كان قد تم تنفيذها. وذلك يعود إلى أن الناس قد يعتقدون بصدق أو يأملون بأن تكون أنظمة رقابة معينة موجودة، في حين أنها ليست في الواقع كذلك. لذا فإن الوصف الموثق (مهما كان جيداً) لأنظمة الرقابة غير الموجودة أو المستخدمة ليس له قيمة في التدقيق.

وبعض الأسباب لملاحظة أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة هي:-

- عمليات التغيير
تتغير العمليات بمرور الوقت نتيجة لمنتجات أو خدمات معدلة/ جديدة، وعيوب التشغيل وتغييرات الموظفين وتنفيذ تطبيقات الدعم الجديدة لتكنولوجيا المعلومات؛
- التفكير الحالم
قد يقوم موظفي المنشأة بالشرح للمدقق كيف ينبغي لنظام معين أن يعمل، وليس كيف يعمل فعلياً في الممارسة العملية؛ و
- نقص المعرفة
ربما قد يكون تم التغاضي دون قصد عن بعض جوانب النظام خلال عملية الحصول على فهم للرقابة الداخلية.

نقطة للتأمل

إذا كان هناك أي شك حول ما إذا قد تم بالفعل تنفيذ بعض أنظمة الرقابة التي تم تحديدها في الخطوة ٢ أعلاه، ينبغي عدم تقييم تصميم نظام الرقابة أو توثيق تشغيل أنظمة الرقابة لحين القيام ببعض العمل لتحديد ما إذا كانت موجودة وتعمل. وبالمقابل، لا تستغرق الوقت في تقييم أنظمة الرقابة التي لا يرجح أن تكون مناسبة للتدقيق أو تم تصميمها بشكل غير لائق.

وإجراءات تقييم المخاطر المطلوبة للحصول على أدلة تدقيق حول تنفيذ نظام الرقابة قد تشمل تلك المذكورة أدناه.

الوصف	تقييم تنفيذ نظام الرقابة
• الإستعلام من موظفي المنشأة؛ • ملاحظة أو تكرار تطبيق بعض أنظمة الرقابة المحددة؛ • تفتيش الوثائق والتقارير؛ و • تتبع معاملة أو اثنتين عبر نظام المعلومات ذو العلاقة بإعداد التقارير المالية.	

إيضاح: يكون تقييم تنفيذ الرقابة ضرورياً فقط بالنسبة لأنظمة الرقابة ذات العلاقة بالتدقيق. فاختبار تنفيذ الرقابة ليس اختباراً لفاعلية كفاءة تشغيل الرقابة.

ويقدم تنفيذ أنظمة الرقابة دليلاً حول ما إذا كان نظام رقابة معين مطبق بالفعل في نقطة زمنية معينة. ولا يتناول تنفيذ أنظمة الرقابة فاعلية التشغيل خلال فترة التدقيق. وأدلة فاعلية التشغيل (إذا كانت جزء من إستراتيجية التدقيق التي تم وضعها) يمكن تحقيقها من خلال اختبار أنظمة الرقابة التي تجمع الأدلة حول تشغيل نظام الرقابة على مدى فترة من الزمن، كالسنة على سبيل المثال.

وفقط عندما يثبت أن نظام الرقابة الداخلية ذو العلاقة بالتدقيق قد تم تصميمه وتنفيذه على نحو سليم يجدر النظر في:-

- أي اختبارات لفاعلية التشغيل لأنظمة الرقابة (إن وجدت) تقلل من الحاجة لإجراء الاختبارات الجوهرية الأخرى؛ و
- أي أنظمة رقابة تتطلب اختبار، كونه لا توجد طريقة أخرى للحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة.

نقطة للتأمل

تأكد من أن فريق التدقيق لديه فهم واضح للفرق بين تصميم نظام الرقابة وتنفيذ نظام الرقابة وإختبارات أنظمة الرقابة، والتي تم تلخيصها على النحو التالي:

تصميم نظام الرقابة

هل تم تصميم أنظمة الرقابة لتخفف من المخاطر المتأصلة؟

تنفيذ نظام الرقابة

هل أنظمة الرقابة موجودة فعلاً في العملية؟ ينبغي أداء إجراءات تنفيذ نظام الرقابة في كل فترة لتحديد أي تغييرات في النظام.

إختبارات أنظمة الرقابة

هل عملت أنظمة الرقابة بفعالية على مدى فترة محددة من الزمن؟ لا يوجد أي شرط لإختبار فعالية التشغيل ما لم تكن هناك أي وسيلة بديلة (مثل نظام آلي متقدم للغاية ولا يتضمن أوراق) للحصول على أدلة التدقيق اللازمة. وبذلك فإن قرار إختبار فعالية التشغيل لأنظمة الرقابة هو مسألة تقدير مهني.

عدم تجاهل الربط بين تصميم وتنفيذ الرقابة

إذا كان هناك أي شك حول ما إذا قد تم بالفعل تنفيذ بعض أنظمة الرقابة التي تم تحديدها في الخطوة ٢ أعلاه، ينبغي عدم تقييم تصميم نظام الرقابة لحين القيام ببعض العمل لتحديد ما إذا كانت موجودة وتعمل. كما إذا استنتج المدقق بان تصميم نظام الرقابة غير كافي، فليس هناك فائدة من مواصلة وتقييم تنفيذ نظام الرقابة، ويرجح أن تكون هناك عيوب هامة موجودة بالفعل.

تقييم التنفيذ كل فترة

بعد عملية التدقيق الأولية، ينبغي أولاً تقييم تنفيذ نظام الرقابة لتحديد ما تغير. كما ينبغي استخدام وثائق تصميم نظام الرقابة التي تم الحصول عليها بالفعل في الفترة السابقة كنقطة بداية. وإذا تم تحديد تغيير في الرقابة الداخلية، يجدر النظر في ما إذا كانت أنظمة الرقابة الجديدة أو المعدلة تستمر بالتخفيف من عامل المخاطرة، أو ما إذا كانت هناك الآن مخاطر جديدة لا بد من تخفيفها.

٦.١٢ الخطوة ٤ - هل تم توثيق استخدام أنظمة الرقابة ذات العلاقة؟

التوضيح ٦.١٢-١

توثيق استخدام أنظمة الرقابة ذات العلاقة
تقديم سياق استخدام أنظمة الرقابة منذ البداية
وحتى إعداد التقارير المالية

توثيق أنظمة الرقابة
ذات العلاقة

والغرض من هذه الخطوة هو توفير بعض المعلومات حول استخدام أنظمة الرقابة ذات العلاقة التي تم تحديدها في الخطوة ٢ أعلاه. أما مدى التوثيق المطلوب فيعود تحديده للتقدير المهني.

والوثائق الناتجة ستساعد المدقق في:-

- فهم طبيعة وتشغيل (الاستهلاك والمعالجة والتسجيل..الخ)، والسياق (مثل من يؤدي نظام الرقابة، وأين وكم تؤدي غالباً والوثائق الناتجة) لأنظمة الرقابة التي تم تحديدها؛ و
- تحديد ما إذا كان من المحتمل لأنظمة الرقابة أن تكون موثوقة وتعمل بفعالية. وإذا كان الأمر كذلك، يمكن إختبارها كجزء من استجابة التدقيق للمخاطر المقيمة. وإذا تم اتخاذ قرار بإختبار فعالية التشغيل لأنظمة الرقابة، فيساعد هذا التوثيق المدقق في تصميم الإختبار، مثل أي مجتمع سيستخدم لاختيار العينة، وما خصائص النظام التي سيتم فحصها ومن الذي ينفذ النظام وأين يمكن الاطلاع على الوثائق الضرورية.

نقطة للتأمل

ليس من الضروري أن تكون وثائق أنظمة الرقابة معقدة أو شاملة. وليس هناك شرط يلزم المدقق بتوثيق عملية تجارية بأكملها، أو وصف استخدام أي أنظمة رقابة ليست ذات علاقة بالتدقيق.

يبين التوضيح أدناه بعض المسائل التي ينبغي النظر فيها عند توثيق أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة.

التوضيح ٦. ١٦ - ٢

توثيق أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة
• كيفية بدء وتصريح وتسجيل ومعالجة والإبلاغ عن المعاملات الهامة؛ • تدفق المعاملات بتفاصيل كافية لتحديد النقاط التي قد تحدث فيها الأخطاء الجوهرية بسبب الخطأ أو الإحتيال؛ و • أنظمة الرقابة الداخلية على عملية إعداد التقارير المالية في نهاية الفترة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية والإفصاحات الهامة.

وتعتبر ما يلي الأشكال الأكثر شيوعاً للوثائق التي يقوم بإعدادها الإدارة أو المدقق:-

- وصف سردي أو مذكرات؛
- الرسوم البيانية؛
- مزيج بين مجموعة من الرسوم البيانية ووصف سردي؛ و
- الاستبيانات والقوائم المرجعية.

وفيما يتعلق بطبيعة وحجم الوثائق المطلوبة فهي مسألة تعود للتقدير المهني. والعوامل التي يجب أخذها بالإعتبار هي ما يلي:-

- طبيعة وحجم وتعقيد المنشأة ورقابتها الداخلية؛
- توافر المعلومات من المنشأة؛ و
- منهجية التدقيق والتكنولوجيا المستخدمة في سياق عملية التدقيق.

وقد يعكس مدى التوثيق أيضاً خبرة وقدرات فريق التدقيق. فالتدقيق الذي يضطلع به فريق أقل خبرة قد يتطلب وثائق أكثر تفصيلاً لمساعدتهم في الحصول على فهم مناسب للمنشأة، مقارنة بالحال مع فريق يتألف من أفراد أكثر خبرة.

٧. ١٢ تحديث وثائق الرقابة في الفترات اللاحقة

قد يستخدم المدقق الوثائق التي تم إعدادها أو الحصول عليها في فترة تدقيق سابقة عند تخطيط التدقيق لفترة لاحقة. وسينطوي هذا على الوثائق التالية.

التوضيح ٧. ١٢ - ١

الوصف	تحديث وثائق الرقابة التي تم إعدادها في فترات سابقة
• إعداد نسخة من أوراق العمل للفترة السابقة حول أنظمة الرقابة كنقطة بداية للتحديث في السنة الحالية. وإذا لم يتغير شيء، ينبغي تقييم تنفيذ نظام الرقابة قبل التصميم. وإذا تم تنفيذ نظام الرقابة ولم تتغير المخاطرة، فإن التصميم سيكون مقبولاً؛ • تحديث قائمة المخاطر التي تتطلب التخفيف من جانب نظام الرقابة؛ • تحديد التغييرات في الرقابة الداخلية عند مستويات البيانات المالية والتوكيد. وهذا يتحقق بالإجراءات التي تتناول تنفيذ نظام الرقابة؛ • حيث يتم تحديد التغييرات (مخاطرة أو أنظمة رقابة)، تحديد ما إذا تم تصميم وتنفيذ أنظمة رقابة داخلية جديدة؛ • تحديث الربط بين أنظمة الرقابة الداخلية وعامل المخاطرة المناسب؛ و • تحديث الاستنتاجات بشأن مخاطر نظام الرقابة.	

وحيث يرجح أن تتطوي إستراتيجية التدقيق على الاعتماد على التشغيل الفعال لأنظمة رقابة معينة (كم هو الحال من خلال إختبارات أنظمة الرقابة) وتكون تغييرات نظام الرقابة قد حدثت، سوف تكون هناك حاجة للتجول عبر المعاملات التي تم تجهيزها قبل وبعد حدوث التغيير على حد سواء.

نقطة للتأمل

التغييرات في أنظمة الرقابة السائدة

عند تحديث وثائق نظام الرقابة، أنظر بعناية للتغييرات في أنظمة الرقابة السائدة. فهذه التغييرات يمكن أن يكون لها أثر كبير على فعالية أنظمة رقابة خاصة (المعاملات) أخرى، وقد تؤثر على استجابة التدقيق للمخاطر المقيمة. وعلى سبيل المثال، فإن قرار الإدارة باستخدام فنيين مؤهلين لإعداد البيانات المالية قد يقلص إلى حد كبير مخاطر وجود أخطاء في المعلومات المالية ويعزز فعالية أنظمة الرقابة على المعاملات التي قد يكون تم إضعافها في السابق. وبالمقابل، فإن إخفاق الإدارة في استبدال مدير غير كفؤ لتكنولوجيا المعلومات، أو عدم تخصيصها لموارد كافية للتصدي لمخاطر تكنولوجيا المعلومات الأمنية قد يقوض إجراءات الرقابة الداخلية الأخرى المطبقة. وفي كلتا الحالتين، يمكن لهذه التغييرات أن تؤدي إلى تغيير كبير في استجابة التدقيق المناسبة

٨. ١٢ الإقرارات الخطية حول الرقابة الداخلية

ينبغي الحصول على إقرارات خطية من الإدارة بالاعتراف بمسؤوليتها عن الرقابة الداخلية التي تراها ضرورية لتمكين إعداد البيانات المالية الخالية من الأخطاء الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أم الخطأ.

٩. ١٢ دراسات الحالة - تقييم الرقابة الداخلية

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢ - مقدمة لدراسات الحالة.

تقدم المقطعات التالية من وثائق الرقابة الداخلية مثالا على المعلومات التي قد يتم الحصول عليها من استخدام العملية ذات الخطوات الأربع المذكورة أعلاه.

دراسة الحالة أ - ديفتا للأثاث

الخطوة ١ - تحديد المخاطر

الخطوة الأولى والأهم في تقييم الرقابة الداخلية هي تحديد المخاطر التي يجب على الرقابة الداخلية تخفيفها. وهذا يشمل المخاطر التي تم تحديدها نتيجة للحصول على فهم للمنشأة، عوامل المخاطر السائدة الأخرى وعوامل المخاطرة المعتادة للمعاملات والتي ترتبط بعمليات تجارية مثل البيع والشراء والرواتب...الخ.

الخطوة ٢ - تصميم أنظمة الرقابة

الخطوة الثانية هي الإستعلام عن وتقييم أنظمة الرقابة التي وضعتها الإدارة للتصدي للمخاطر التي تم تحديدها في الخطوة ١ أعلاه.

البيانات المالية السائدة وأنظمة الرقابة على تقنيات المعلومات العامة

- يتناول الشكل المنظم أدناه كل من الخطوات الأربع المذكورة في هذا الفصل. ويمكن استخدامه لتوثيق ما يلي:-
- عوامل المخاطر التي ينبغي التصدي لها من جانب العناصر المختلفة للرقابة الداخلية (تحديد المخاطر - الخطوة ١ (أعلاه)؛
 - أي أنظمة رقابة (إن وجدت) للتخفيف من المخاطر (تصميم نظام الرقابة- الخطوة ٢ (أعلاه)؛
 - الأدلة التي تم الحصول عليها بأن أنظمة الرقابة التي تم تحديدها موجودة بالفعل ويتم استخدامها حالياً. (تنفيذ نظام الرقابة)- الخطوة ٣ (أدناه)؛ و
 - السياق والتشغيل لأنظمة الرقابة التي تم تحديدها وتنفيذها (وثائق نظام الرقابة- الخطوة ٤ (أدناه).

بيئة الرقابة	وجود نظام الرقابة؟	وصف طبيعة الوثائق الداعمة أو إجراءات الإدارة	وصف الإستعلام/ الملاحظة للتأكد من تنفيذ أنظمة الرقابة التي تم تحديدها
١. المخاطرة: عدم التأكيد على الحاجة للنزاهة والقيم الأخلاقية			
أنظمة الرقابة المحتملة (أختر التي تنطبق):-			
(أ) تظهر الإدارة بشكل مستمر، من خلال الكلمات والأفعال، التزامها بمعايير أخلاقية عالية	نعم	يشجع سوراج وفريق الإدارة باستمرار الحاجة للالتزام بمعايير السلامة والمعايير الأخلاقية من خلال الاتصال اليومي بالموظفين.	مقابلة موظفين اثنين أكدا ذلك، وهما جون وأماد.
(ب) تزيل أو تقلل الإدارة من الدوافع أو الإغراءات التي قد تسبب تورط الموظفين في أفعال غير شريفة أو غير أخلاقية.	نعم	قبل سوراج توصيتنا في الفترة السابقة وأعد قواعد للسلوك تحدد السلوكيات المتوقعة من الموظفين.	تم إعطاء الموظفين نسخة من قواعد السلوك، وطلب منهم قراءته.
(ج) قواعد سلوكيات أو ما يشابهها والتي تحدد المعايير المتوقعة للسلوك الأخلاقي.	نعم	(أنظر الإجابة على البند "ب" أعلاه	قواعد السلوكيات التي تمت مراجعتها.
(د) لدى الموظفين فهم واضح لما هو سلوك مقبول وما هو غير مقبول، ومعرفة بما يجب فعله عند مواجهة سلوك غير لائق.	نعم	تم اتخاذ إجراءات تأديبية في السابق بحق موظفين لسلوكهم غير الملائم.	يطرد سوراج الأشخاص مباشرة إذا تم ضبطهم يسرقون أو يتصرفون بشكل غير أخلاقي. وحدثت حالتين من هذا النوع السنة الماضية بين الموظفين المؤقتين.
(هـ) يتم اتخاذ إجراءات تأديبية دائما بحق الموظفين للسلوك غير اللائق.	نعم	لن يتساهل سوراج مع السلوك غير القانوني أو غير الأخلاقي بين الموظفين أو العملاء أو الموردين	لوحظ طرد موظف جديد بشكل سريع بعد ضبطه يسرق لوازم مكتبية.
و. أخرى (وضح)	لا		
٢. توظيف أو الحفاظ على الموظفين غير الأكفاء			
أنظمة الرقابة المحتملة (أختر التي تنطبق):-			
(أ) موظفي الشركة يملكون الكفاءة والتدريب اللازمين للمهام المسندة إليهم.	نعم	يتم تدريب جميع الموظفين على وظائفهم والإشراف عليهم على نحو كاف.	مقابلة موظفين اثنين، جون وأماد، اللذين أكدا:- • فهم واضح للأدوار والمسؤوليات في غياب وصف وظيفي مكتوب. • تلقي تعليمات كلما تغيرت آلة أو عملية. • تلقي التثناء عندما تسير الأمور بشكل أفضل من المتوقع، وإبلاغهما المباشر عند عدم أداء وظيفة بشكل جيد.
(ب) تحدد الإدارة شروط المعرفة والمهارات المطلوبة للوظائف.	نعم	الإدارة تمتلك المهارة في التصنيع والمبيعات والشؤون الإدارية. ويقدم رافي وبارفين المشورة حول العمل والتسويق والمسائل القانونية.	
(ج) الوصف الوظيفي موجود ومستخدم بفاعلية.	لا		
(د) تزود الإدارة موظفيها بفرصة الالتحاق ببرامج تدريبية حول مواضيع ذات علاقة.	لا		أشارت الإستعلامات من موظفي الإدارة (ميريل وكليف) أن مستويات التوظيف بقيت مستمرة خلال الفترة.
(هـ) يتم الحفاظ على مستويات توظيف مناسبة لأداء المهام المطلوبة بفاعلية.	نعم	لم تكن هناك شواغر وظيفية خلال السنة في أي من المناصب التي تؤثر على إعداد التقارير المالية.	
(و) تتم المطابقة المبدئية والمستمرة بين مهارات الموظفين والوصف الوظيفي الخاص بهم.	لا		
(ز) يتم تعويض ومكافأة الموظفين لقاء الأداء الجيد.	لا	يتم تشجيع الموظفين عند قيامهم بعمل جيد. وليس هناك هيكل للمعالات باستثناء ذاك لموظفي المبيعات.	

بيئة الرقابة	وجود نظام الرقابة؟	وصف طبيعة الوثائق الداعمة أو إجراءات الإدارة	وصف الإستعلام/ الملاحظة للتأكد من تنفيذ أنظمة الرقابة التي تم تحديدها
ج. أخرى (وضح)	لا		
٣. المخاطرة: لدى الإدارة موقف ضعيف تجاه الرقابة الداخلية و/ أو إدارة المخاطر التجارية			
أنظمة الرقابة المحتملة (أختر التي تنطبق): تظهر الإدارة مواقف وإجراءات ايجابية تجاه:-			
(أ) إنشاء والحفاظ على أنظمة رقابة داخلية سليمة على إعداد التقارير المالية، بما في ذلك تجاوز الإدارة والأشكال الأخرى للإحتيال، من خلال:- - الاختيار/ التطبيق المناسب للسياسات المحاسبية، - أنظمة الرقابة على معالجة المعلومات، و - معاملة موظفي المحاسبة.	نعم	تستجيب الإدارة بشكل كبير للتوصيات التي تكون غير مكلفة أو تتعارض مع سير التنفيذ. ولدى الإدارة موقف جيد تجاه الرقابة الداخلية.	مراجعة خطة العمل، والتي تشمل:- • تنبؤات المبيعات والتدفق النقدي. • النفقات الرأسمالية المتوقعة. • مناقشة كيفية تأثير الركود المحتملة على عملهم من جهة المبيعات، واحتمالية إفلاس أحد الموردين. وقد تم دائما قبول خطابات توصياتنا الموجهة للإدارة إذا كانت مجدية.
(ب) تشدد الإدارة على ضرورة السلوك الملائم للموظفين العاملين.	نعم	أنظر الملاحظات أعلاه حول المواقف وقواعد السلوك.	بناء على المقابلات مع الموظفين (أنظر الخطوة ٢)، يفهم الموظفون ما هو مطلوب وأن القواعد يجب إتباعها.
(ج) وضعت الإدارة إجراءات لمنع الوصول غير المصرح به أو الإضرار بالوصول والوثائق والسجلات.	نعم		
(د) تحلل الإدارة المخاطر التجارية وتتخذ الإجراءات المناسبة.	البعض	رغم أن إدارة المخاطر غير رسمية، تتم مناقشة المخاطر التجارية في اجتماعات الإدارة وعكسها في خطة العمل.	خلال مقابلتنا مع جواد، أشار إلى أن سوراج كان منفثاً على مناقشة المسائل، وأنه لم يشعر بالضغط للتلاعب بالبيانات. ويكلمات سوراج: "الأرقام كما هي عليه، سواء كانت جيدة هذا الشهر أم سيئة".

اختصارات	نوع الرقابة م = منع ك/ت = كشف وتصحيح د = دقة ت = تقدير	عناصر الرقابة الداخلية	عوامل المخاطر: ماذا يمكن أن يحدث بشكل خاطئ؟										
			تسجيل أو إيداع جزئي للمقبوضات أو عدم تسجيلها أو	تسجيل جزئي للمبيعات النقدية أو	تقييد المقبوضات المسجلة لعميل (إحتيال أو	المقبوضات مسجلة لفترة خاطئة	عدم متابعة الذمم المدينة مستحقة الدفع بالوقت المناسب					إختبار نظام الرقابة ؟ (نعم/ لا)	ورقة العمل المرجعية
التوكيدات التي يتناولها عامل المخاطرة			ك د و	ك د و	ك د و	ك د و	د ت						
تعد كارلاً أوراق الإيداع، ولكن جواد هو من يقوم بالإيداع وذلك لضمان الفصل في الوظائف		أنشطة رقابة	م										
عند فتح البريد، تختم الشيكات بعبارة "الإيداع فقط" مع رقم حساب ديفتا. ولدى البنك تعليمات بعدم صرف الشيكات		أنشطة رقابة	م										
يتم إحصاء وجمع ومراجعة الشيكات المستلمة قبل إيداعها		أنشطة رقابة	م										
يقوم سوراج وجواد بالتحقيق في الحسابات التي تتجاوز ٩٠ يوماً. ويتم توثيق الإجراءات.		أنشطة رقابة					ك/ت						
إجراءات القطع موجودة لضمان تسجيل المقبوضات في الفترة الصحيحة.		أنشطة رقابة				م							
يتم اعداد قوائم بالحسابات المدينة المتأخرة على أساس منتظم، وتوزيعها شهرياً على سوراج وجواد.		معلومات واتصالات					ك/ت						
مراجعة منتظمة للحسابات المدينة المتأخرة، ومتابعة للحسابات مستحقة الدفع من جانب سوراج.		متابعة					م						
هل تخفف إجراءات الرقابة من عامل المخاطرة؟				لا	لا								
نعم= تخفف المخاطرة جزئياً= تخفف جزئياً لا= وجود ضعف جوهري													
الضعف الذي تم تحديده													
بما ان البيانات لا ترسل للعملاء فإن هناك ضعف في الرقابة يتمثل في تقييد خاطئ لحساب عميل آخر.													
بما أن معظم مبيعات المعارض نقدية ولا يتم إعطاء وصل إلا عند الطلب هناك مخاطرة موجودة تتمثل في عدم تسجيل جميع المبيعات النقدية													

أنظمة الرقابة على العملية التجارية أو المعاملات

تتناول مصفوفة تصميم الرقابة أعلاه خطوتين من الخطوات الأربع. وهي تطابق بين مخاطر المعاملات وأنظمة الرقابة التي تم تحديدها، ويمكن استخدامها أيضاً للإشارة المرجعية للعمل قيد التنفيذ.

الخطوة ٣ - تنفيذ الرقابة

الخطوة الثالثة هي تحديد ما إذا كانت أنظمة الرقابة موجودة وقيد الاستخدام من جانب المنشأة.

مقتطف من إجراءات تنفيذ الرقابة على الإيراد/ الذمم المدينة

قم بالإستعلام من الموظفين المسؤولين عن معالجة المعاملات.

الأشخاص الذين جرت مقابلتهم:

كارلا	تاريخ:	١٦ فبراير ٢٠٢٣
دامير	تاريخ:	١٧ فبراير ٢٠٢٣
ماريا هوى	تاريخ:	١٧ فبراير ٢٠٢٣

وصف الإجراءات المتبعة ذات العلاقة بالمعاملة. وينبغي تناول بدء المعاملة والتصريح بها، وتسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في البيانات المالية.	يعمل هذا النظام كما هو موضح في وثائق النظم. أنظر ورقة العمل ٥٣٠ للحصول على نسخ من الوثائق التي تدل على أنظمة الرقابة المطبقة.
وصف العملية المتبعة لنقل أي معلومات من شخص (صاحب العملية) إلى آخر.	ومع ذلك، لاحظنا أن ماريا هوى هي موظفة جديدة ولا تعرف سوى القليل عن النظام في الوقت الحالي.
ملاحظة تكرر وتوقيت أداء إجراءات الرقابة الداخلية.	هناك تسليم من المبيعات إلى المحاسبة. واستناداً إلى مفهوم التجول، نجح النقل بشكل جيد.
تحديد أي أنظمة رقابة عامة على تكنولوجيا المعلومات لحماية ملفات البيانات المتعلقة بالمعاملات، وضمان التنفيذ المناسب لأنظمة الرقابة على التطبيق.	مشار إليها في مصفوفة تقييم التصميم.
توثيق الإجراءات المطبقة لتغطية مرض وإجازات الموظفين. وإذا لم تكن هناك إجازات خلال الأشهر الـ ١٢ الماضية، توثيق السبب.	أنظمة الرقابة العامة على تكنولوجيا المعلومات ضئيلة بسبب صغر حجم المنشأة.
السؤال عن مدى وطبيعة الأخطاء التي وجدت خلال الفترة الماضية.	كان هناك شاغر لوظيفة مبيعات خلال الفترة لمدة أربعة أشهر قبل التعاقد مع ماريا. وهذا يعني فصل أقل بين الواجبات خلال ذلك الوقت.
السؤال عما إذا طلب من أي شخص أن ينحرف عن الإجراءات الموثقة.	كانت معظم الأخطاء بسبب أخطاء في التسعير، والذي هو عملية يدوية في الوقت الحاضر.
	كان هناك طلب واحد من جانب مدير المبيعات لخفض سعر غرفة نوم بشكل كبير، إلا أن هذا الطلب جوبه بالرفض.

الخطوة ٤ - وثائق الرقابة

مقتطف من وثائق العمليات التجارية باستخدام طريقة السرد - ديفتا للأثاث.

العملية التجارية - نظام الإيراد / الذمم المدينة / المقبوضات

المخاطر الرئيسية التي ينبغي التصدي لها وإجراءات الرقابة ذات العلاقة

١. البضائع المشحونة / الخدمات المقدمة دون فواتير

عند توقيع العميل على أمر الشراء للحصول على الموافقة، يتم إدخال أمر الشراء في النظام المحاسبي الذي يعطي تلقائياً رقم تسلسلي لأمر الشراء. وعندما يكون أمر الشراء جاهزاً للشحن، يتم إعداد وثيقة شحن وإدخالها في النظام ومطابقتها مع أمر الشراء. وتقوم كارلا بعد ذلك بإعداد فاتورة من النظام المحاسبي، والذي يعطي تلقائياً رقم تسلسلي. ولا يجوز القيام بأي عملية شحن دون إدخال رقم وثيقة الشحن إلى النظام. ويمكن بعد ذلك للنظام تعقب أي أوامر الشراء التي تم تليبيتها وأي منها لا يزال معلق، وذلك من خلال تاريخ التسليم.

٢. الإيرادات غير الصحيحة / غير المسجلة (أي المبيعات النقدية) في الحسابات

يتم إعداد أوامر الشراء لكل أمر مستلم وجرى إدخاله في النظام المحاسبي، الذي يعطي تلقائياً رقم تسلسلي لأمر الشراء. والاستثناء الوحيد لذلك هو الأثاث المباع مباشرة من المحل أو البنود الصغيرة الأخرى التي تكون في متناول اليد.

٣. عدم تحديد معاملات الأطراف ذات العلاقة

لا توجد أي أنظمة رقابة لهذه الغاية في الوقت الحاضر.

٤. عدم إتباع سياسات الاعتراف بالإيرادات

تسجل الإيرادات عند تقديم الفاتورة. وجميع الأوامر التي تفوق ٥٠٠ يورو، أو يكون سعر البيع فيها أقل من الحد الأدنى لسعر البيع، لا بد من مراجعتها والموافقة عليها من جانب أرجان.

٥. المبيعات الوهمية / المبيعات الدائنة المسجلة في الحسابات

جميع الأوامر التي تفوق ٥٠٠ يورو، أو يكون سعر البيع فيها أقل من الحد الأدنى لسعر البيع، لا بد من مراجعتها والموافقة عليها من جانب أرجان.

٦. البضائع المشحونة / الخدمات المقدمة لمخاطرة ديون معدومة

لا يقوم أرجان بالتحقق من الائتمان للعملاء إلا إذا كانوا غير معروفين لديه أو كان أمر الشراء كبيراً. وهو يعتمد في الغالب على خبرته السابقة مع العميل عند منح الائتمان.

٧. المبيعات / الخدمات المسجلة لفترة محاسبية خاطئة

تقوم كارلا بإعداد تقرير نهاية الشهر للإيرادات والإيصالات النقدية في الشهر. ويقوم سوراج بمراجعة هذا التقرير.

٨. المبيعات/ الخدمات المسجلة أو المودعة جزئياً أو لم يتم تسجيلها/ إيداعها نهائياً (الخطأ أو الإحتيال)

يتم إحصاء وجمع ومراجعة الشيكات الواردة قبل إيداعها. وتقوم كارلا بإعداد وثائق الإيداع اليومية، ولكن جواد هو من يقوم بالإيداعات النقدية، وذلك لضمان الفصل بين الوظائف.

٩. تقييد المقبوضات إلى حساب خاطئ (الخطأ أو الخطأ)

يمكن ملاحظة ذلك خلال مراجعة المبيعات والذمم المدينة شهرياً.

١٠. تقييد المقبوضات في فترة محاسبية خاطئة

تتحقق كارلا القطع المناسب كل شهر لضمان تقييد الإيرادات في الفترة الصحيحة.

١١. عدم تسجيل أي مخصصات للأرصدة المشكوك في تحصيلها أو غير القابلة للتحصيل

تتم متابعة الحسابات التي تتجاوز ٦٠ يوماً لدفعها، ولكن لا يتم تسجيل أي مخصصات للحسابات المشكوك في تحصيلها إلا في نهاية السنة.

١٢. عدم متابعة الذمم المدينة متأخرة الدفع في الوقت المناسب

يقوم جواد بإعداد قائمة بحسابات مدينة متأخرة الدفع ويعطيها لسوراج للمراجعة. ويتم متابعة الحسابات التي تتجاوز ٦٠ يوماً كل شهر والإشارة في القائمة للموعد الذي وافق فيه العميل على الدفع. أما بالنسبة للعملاء الذين تجاوزت حساباتهم ٩٠ يوماً ولم يقوموا بترتيبات دفع بديلة، فإن المبيعات لهم في المستقبل تكون على أساس نقدي وقت التسليم.

أنظر المذكرة المنفصلة ٥٤٥-٦ (غير المدرجة) لأنظمة الرقابة على مبيعات الإنترنت.

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

الخطوة ١ - تحديد المخاطر

الخطوة الأولى والأهم في تقييم الرقابة الداخلية هي تحديد المخاطر التي يجب على الرقابة الداخلية تخفيفها. وهذا يشمل المخاطر التي تم تحديدها نتيجة للحصول على فهم للمنشأة، عوامل المخاطر السائدة الأخرى وعوامل المخاطرة المعتادة للمعاملات والتي ترتبط بعمليات تجارية مثل البيع والشراء والرواتب... الخ.

الخطوة ٢ - تصميم أنظمة الرقابة

الخطوة الثانية هي الإستعلام عن وتقييم أنظمة الرقابة التي وضعتها الإدارة للتصدي للمخاطر التي تم تحديدها في الخطوة ١ أعلاه.

أنظمة الرقابة (مستوى البيانات المالية) و(تكنولوجيا المعلومات العامة)

يتناول الشكل أدناه كل من الخطوات الأربع المذكورة في هذا الفصل. ويمكن استخدامه لتوثيق ما يلي:-

- عوامل المخاطر التي ينبغي التصدي لها من جانب العناصر المختلفة للرقابة الداخلية (تحديد المخاطر - الخطوة ١ أعلاه)؛
- أي أنظمة رقابة (إن وجدت) للتخفيف من المخاطر (تصميم نظام الرقابة - الخطوة ٢ أعلاه)؛
- الأدلة التي تم الحصول عليها بأن أنظمة الرقابة التي تم تحديدها موجودة بالفعل ويتم استخدامها حالياً. (تنفيذ نظام الرقابة) - الخطوة ٣ (أدناه)؛ و
- السياق والتشغيل لأنظمة الرقابة التي تم تحديدها وتنفيذها (وثائق نظام الرقابة - الخطوة ٤ (أدناه)).

أنظمة الرقابة السائدة	
المخاطر الواجب أخذها بالإعتبار	أنظمة الرقابة ذات العلاقة
بيئة الرقابة:- • عدم وجود تشديد على أهمية/ الحاجة إلى النزاهة والقيم الأخلاقية. • لا يوجد التزام تجاه كفاءة الموظف. • رقابة إدارية غير فعالة من أولئك المكلفين بالحوكمة. • الإدارة لديها موقف ضعيف تجاه الرقابة الداخلية و/ أو إدارة المخاطر التجارية. • هيكل تنظيمي غير فعال/ غير ملائم للتخطيط والرقابة وتحقيق الأهداف. • عدم وجود سياسات/ إجراءات لضمان فعالية إدارة الموارد البشرية.	يؤكد راج باستمرار على ضرورة النزاهة والتعاملات الأخلاقية في تواصله اليومي مع الموظفين وغي تصرفاته. لديه موقف جيد تجاه الرقابة الداخلية- قام في الماضي بتنفيذ توصيات التدقيق التي كانت ممكنة. لا وجود لهيكل حوكمة رسمي، إلا أن راج يجتمع مع سوراج وجواد من ديفتا بانتظام.

أنظمة الرقابة السائدة	
هل تخفف أنظمة الرقابة من عوامل المخاطر؟	نعم
وصف الإستعلامات/ الملاحظات لضمان تنفيذ أنظمة الرقابة التي تم تحديدها.	مقابلة مع روبي التي أكدت التزام راج بمعاملة الموردين والعملاء بصورة أخلاقية وعادلة.
مراجعة محضر الاجتماع الأخير الذي أعده جواد.	
تقييم المخاطر:-	يتم إعداد خطة العمل سنوياً. ويتابع راج شهرياً التدفقات النقدية واتجاهات المبيعات.
• تتفاجئ الإدارة في كثير من الأحيان بالأحداث التي لم يسبق تحديدها/ تقييمها، أو أن الإدارة تستجيب بصورة مستمرة للأحداث بدلاً من التخطيط مقدماً للمستقبل.	
هل تخفف أنظمة الرقابة من عوامل المخاطر؟	نعم
وصف الإستعلامات/ الملاحظات لضمان تنفيذ أنظمة الرقابة التي تم تحديدها.	مراجعة نسخة من خطة العمل، التي سلطت الضوء بالفعل على إمكانية تأثير الاقتصاد على المبيعات.
مراجعة ملف يحتوي على التدفقات النقدية الشهرية المقدمة لراج. وتمثلت الأدلة على مراجعة راج لها بالتعليقات الواضحة على الوثائق والتغيرات المطلوبة.	
مخاطر إعداد التقارير المالية:-	يجتمع راج مع سوراج وجواد (ديفتا) لاستعراض البيانات المالية وخطة العمل.
• الأحداث والظروف (عدا المعاملات) التي تكون هامة للبيانات المالية قد لا يمكن الانتباه لها أو تسجيلها؛ • ضعف الإشراف/ الرقابة على التقارير المالية والقيود اليومية، وإعداد التقديرات/ الإفصاحات الهامة قد ينجم عنه أخطاء جوهرية في البيانات المالية؛ و • المسائل الهامة المتعلقة بإعداد التقارير المالية قد لا يتم إبلاغ مجلس الإدارة أو أطراف خارجية مثل البنوك أو الهيئات التنظيمية بها.	يستعرض راج البيانات المالية، ولكنه يستعرض دفتر اليومية فقط عندما يكون لديه وقت. (زيادة المخاطرة بسبب الافتقار للفصل بين الواجبات، ويعطي القدرة لروبي لجعل القيود غير مكتشفة.)
هل تخفف أنظمة الرقابة من عوامل المخاطر؟	لا. أوجه الضعف في الرقابة تشمل مخاطرة تجاوز الإدارة وعدم الفصل بين الواجبات في مثل هذه المنشأة الصغيرة.
وصف الإستعلامات/ الملاحظات لضمان تنفيذ أنظمة الرقابة التي تم تحديدها.	مراجعة ملف يحتوي على البيانات المالية الشهرية المقدمة لراج. ومع ذلك، لم نرى أدلة تؤكد أن راج قام بالفعل بمراجعة تلك البيانات المالية.
منع الإحتيال:-	يحتفظ راج بالنقد والمقدرات الثمينة في مكان مقفل.
• لم يتم الإدارة بالنظر في أو تقييم مخاطر الإحتيال التي تحدث (بما في ذلك تجاوز الإدارة).	يشارك راج في كل خطوة من العمليات، بما في ذلك الإنتاج، لذلك فإن الإشراف على جميع العمليات يقلل من مخاطر الإحتيال.
هل تخفف أنظمة الرقابة من عوامل المخاطر؟	لا. تُحفظ المقدرات الثمينة في مكان آمن، إلا أن راج كان غائباً تقريباً هذا العام، مما قلل من مدى إشراف الإدارة. وبالإضافة إلى

ذلك، فإن من المعروف عن المحاسب أن لديه صعوبات مالية شخصية.	
وصف الإستعلامات/ الملاحظات لضمان تنفيذ أنظمة الرقابة التي تم تحديدها.	تفتيش مكان حفظ النقد، والتحقق من أن راج فقط لديه المفتاح.

أنظمة الرقابة (تكنولوجيا المعلومات العامة)	
المخاطر الواجب أخذها بالإعتبار	أنظمة الرقابة ذات العلاقة
- عدم وجود سياسات/ إجراءات متبعة لضمان إدارة فعالة لتكنولوجيا المعلومات أو الإشراف على موظفي تكنولوجيا المعلومات؛ - عدم وجود توافق بين الأهداف التجارية والمخاطر وخطط تكنولوجيا المعلومات؛ - يتم الاعتماد على نظم/ برامج تعالج البيانات بشكل غير دقيق أو تعالج بيانات غير دقيقة؛ و - الوصول غير المصرح به إلى البيانات. أو إضرار محتمل بالبيانات، أو تغييرات غير لائقة، أو معاملات غير مصرح بها أو غير موجودة، أو تسجيل غير دقيق للمعاملات.	لا توجد سياسات وإجراءات لتكنولوجيا المعلومات. النققات والمشتريات الرأسمالية لتكنولوجيا المعلومات هي جزء من الميزانية السنوية (إذا كانت متوقعة). يضمن راج أن البرنامج حديث، وأن روبي تقوم بعمل نسخ احتياطي للبيانات.
هل تخفف أنظمة الرقابة من عوامل المخاطر؟	نعم، نظرا لصغر حجم العمليات.
وصف الإستعلامات/ الملاحظات لضمان تنفيذ أنظمة الرقابة التي تم تحديدها.	مراجعة الميزانية السنوية مع بند نفقات لتكنولوجيا المعلومات. ولم يتم التخطيط لمشتريات رأسمالية كبرى لهذه الفترة.

أنظمة الرقابة على العملية التجارية أو المعاملات

يتناول هذا النموذج (الإيراد والذمم المدينة والمقبوضات) خطوتين من الخطوات الأربع في العملية. وهو يطابق بين مخاطر المعاملات حسب التوكيد وإجراءات أنظمة الرقابة ذات العلاقة، ويمكن استخدامه أيضا للإشارة المرجعية للعمل قيد التنفيذ لأنظمة الرقابة.

المنشأة: كوما وشركاه		الفترة المنتهية: ٣١ ديسمبر ٢٠XX			
الخطوة ١- وصف مخاطر المعاملات	التوكيدات المتضررة	الخطوة ٢- وصف إجراءات أنظمة الرقابة ذات العلاقة (إذا كانت هناك أنظمة رقابة متعدد، أنظر في استخدام مصفوفة تصميم الرقابة)		تقييم نظام الرقابة	
		تصميم		تنفيذ	
المخاطرة المتبقية (عالية، معتدلة، منخفضة)					
١ البضائع المشحونة/ الخدمات المقدمة دون فواتير	ك	تم	٥٤٥ ٢	منخفضة	
٢ الإيرادات المسجلة جزئيا أو لم يتم تسجيلها نهائيا (أي المبيعات النقدية)	ك د	تم	٥٤٥ ٢	منخفضة	
٣	ك و	تم	٥٤٥ ٢	منخفضة	

٤	عدم إتباع سياسات الاعتراف بالإيرادات	ك و د	يتم تسجيل الإيراد عند شحن البضائع وإصدار فواتير لها. ومع ذلك لا توجد أنظمة رقابة حقيقية على القطع.	جزئي	٥٤٥-٢	معتدلة
٥	تقييد الإيرادات/ المقبوضات في فترة محاسبية خاطئة	د	تتم مراجعة المبيعات شهرياً من جانب روبي وراج.	جزئي	٥٤٥-٢	معتدلة
٦	المقبوضات المسجلة أو المودعة جزئياً، أو لم يتم تسجيلها أو إيداعها نهائياً.	ك د	الإيراد غير المودع سيلاحظه راج على الأرجح خلال مراجعته الشهرية للذمم المدينة.	لا	لا	معتدلة
٧	عدم تسجيل أي مخصصات للأرصدة المشكوك في تحصيلها أو غير القابلة للتحصيل	ت	يتم في نهاية السنة فقط	لا	لا	عالية
٨	عدم تحديد معاملات الأطراف ذات العلاقة	ك و د ت	يتم تسجيل المبيعات لديفتا في حساب منفصل ويراجعها راج شهرياً. اما الأطراف الأخرى ذات العلاقة فلا يتم تحديدها.	جزئي	٥٤٥-٢	معتدلة

ينبغي استخدام التقدير المهني (بناءً على مراجعة المعلومات الواردة أعلاه) لتقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية حسب التوكيد.

التوكيد	مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية	وصف إجراءات التدقيق (مثل إختبارات التفاصيل أو إختبارات أنظمة الرقابة) التي تستجيب للمخاطر المُقيّمة	ورقة العمل المرجعية
ك	منخفضة	أنظر برنامج تدقيق المبيعات والذمم المدينة	٧٠٥-ج.١٠٠
و	منخفضة	أنظر برنامج تدقيق المبيعات والذمم المدينة	٧٠٥-ج.١٠٠
د	معتدلة	إجراء الأعمال الإضافية المتعلقة بالقطع والاعتراف بالإيراد. تفاصيل بشأن خطط التدقيق بالنسبة للمبيعات والذمم المدينة. مراجعة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها بعناية وفقاً لما تم توضيحه في ج.١٠٠	٧٠٥-ج.١٠٠
ت	معتدلة	مراجعة الإفصاحات عن السياسات المحاسبية مثل الاعتراف بالإيرادات في البيانات المالية.	٧٠٥-ج.١٠٠

ملاحظة: سوف تستند مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية عند مستوى التوكيد على "التوكيدات المتضررة" من مخاطر المعاملات (أعلاه) ومدى "المخاطر المتبقية" بعد التخفيف من حدتها.

الخطوة ٣- تنفيذ الرقابة

تنفيذ الرقابة على المعاملات

مقتطف من إجراءات تنفيذ الرقابة على الإيراد/ الذمم المدينة

الأشخاص الذين جرت مقابلتهم:-

روبي	تاريخ: ٢٢ فبراير ٢٠٢٣
راج	تاريخ: ٢٢ فبراير ٢٠٢٣

وصف الإجراءات المتبعة ذات العلاقة بالمعاملة. وينبغي تناول بدء المعاملة والتصريح بها، وتسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في البيانات المالية.	يعمل هذا النظام كما هو موضح في وثائق النظم. أنظر ورقة العمل ٥٣٥ للحصول على نسخ من الوثائق التي تدل على أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة.
وصف العملية المتبعة لنقل أي معلومات من شخص (صاحب العملية) إلى آخر.	هناك تسليم من المبيعات إلى المحاسبة. واستناداً إلى مفهوم التجول، نجح النقل بشكل جيد.

ملاحظة تكرار وتوقيت أداء إجراءات الرقابة الداخلية.	مشار إليها في مصفوفة تصميم الرقابة.
تحديد أي أنظمة رقابة عامة على تكنولوجيا المعلومات لحماية ملفات البيانات المتعلقة بالمعاملات، وضمان التنفيذ المناسب لأنظمة الرقابة الداخلية على التطبيق.	أنظمة الرقابة العامة على تكنولوجيا المعلومات ضئيلة بسبب صغر حجم المنشأة.
توثيق الإجراءات المطبقة لتغطية مرض وإجازات الموظفين. وإذا لم تكن هناك إجازات خلال الأشهر الـ ١٢ الماضية، توثيق السبب.	كموظف على أساس جزئي، تعمل روبي على استكمال مسك الدفاتر كلما عادت إلى المكتب. وبسبب العدد الضئيل من المعاملات، كان هذا كافياً.
السؤال عن مدى وطبيعة الأخطاء التي وجدت خلال الفترة الماضية.	كانت معظم الأخطاء بسبب أخطاء في إحصاء عدد البنود المطلوبة أو المشحونة، وتعتبر المطابقة في سجل المبيعات وأوامر الشراء من مسؤولية راج لاكتشاف تلك الأخطاء، ويبدو أن راج يعمل بشكل فعال كما تبين من إختبار التجول الذي قمنا به.
السؤال عما إذا طُلب من أي شخص أن ينحرف عن الإجراءات الموثقة.	لم يلاحظ ذلك.

الخطوة ٤ - توثيق الرقابة الداخلية

ملاحظة: يتم تحديد أنظمة الرقابة بخط عريض.

مقتطف من وثائق العمليات التجارية باستخدام طريقة السرد - كوماو وشركاه.

العملية التجارية - نظام الإيراد/ الذم المدينة/ المقبوضات

أوامر الشراء

يتم إعداد أوامر الشراء لكل أمر مستلم وجرى إدخاله في النظام المحاسبي، الذي يعطي تلقائياً رقم تسلسلي لأمر الشراء. والاستثناء الوحيد لذلك هو الأثاث المباع مباشرة من المحل أو البنود الصغيرة الأخرى التي تكون في متناول اليد.

ويحتفظ راج بسجل لأوامر الشراء يتتبع تاريخ الأمر والمبلغ ونوع المنتج وتاريخ التسليم المقرر والسعر... الخ. كما يحتفظ راج بسجل مبيعات يتضمن أسم العميل وتفاصيل أمر الشراء والسعر... الخ. ويقوم راج بمطابقة ومراجعة أمر الشراء وسجلات المبيعات في نهاية الشهر للتأكد من دقتها.

وعندما يتم تجميع البنود وتكون جاهزة للشحن، تقوم روبي بإعداد فاتورة يتم إرسالها جنباً إلى جنب مع أمر الشراء إلى العميل.

مبيعات المتجر

جميع المبيعات الخارجية من المتجر، يتم إعداد الفواتير وقت البيع بواسطة راج وإدخالها في النظام المحاسبي. ويقوم النظام تلقائياً بإعطاء رقم فاتورة لكل عملية بيع. ويتم بعد ذلك إعطاء الفواتير للعملاء.

والغالبية العظمى من مبيعات المتجر نقدية، لذا فإن هناك القليل من مخاطر الائتمان.

الذم المدينة

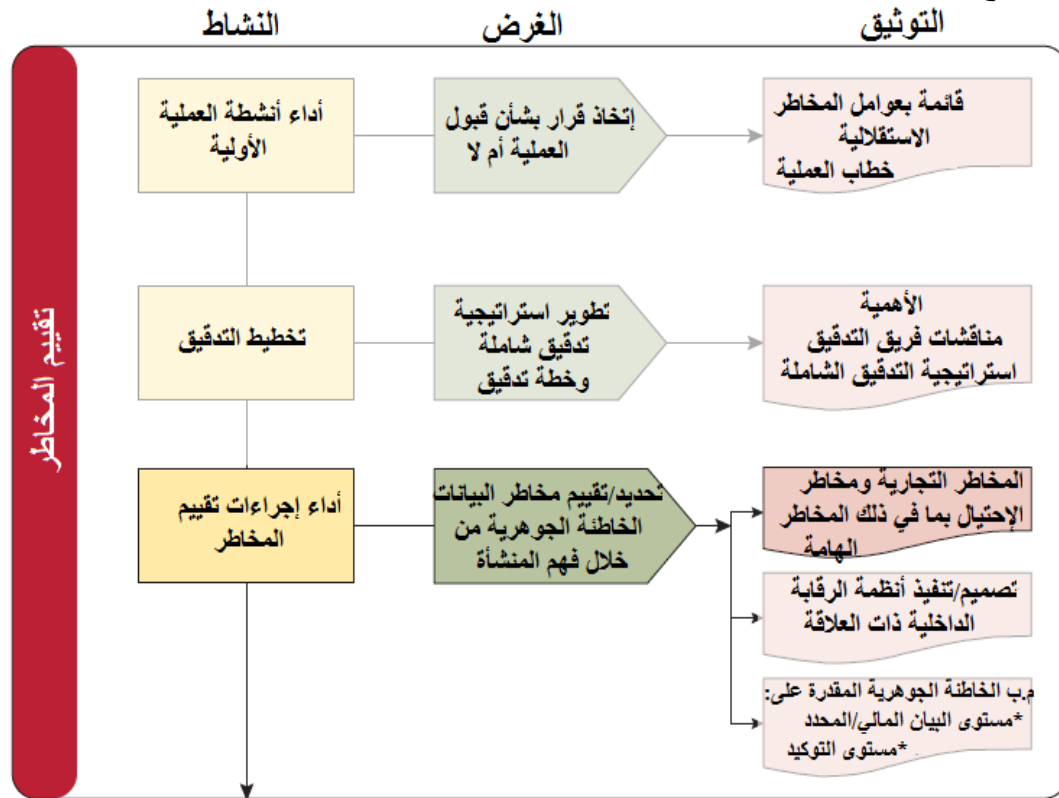
تفتح روبي كل البريد وتفصل المدفوعات المستلمة لأغراض الإيداع. ويذهب راج إلى البنك في طريقه للمنزل ويقوم بإيداعها. وبعد ذلك تقوم روبي بإدخال المدفوعات في النظام المحاسبي وتربط المدفوعات بالفواتير ذات العلاقة.

وتعمل روبي على إعداد قائمة بالحسابات المدينة متأخرة الدفع وتعطيها لراج لمراجعتها.

وبالنسبة للحسابات التي تتجاوز ٩٠ يوماً فتقوم روبي بمتابعتها كل شهر، وتعلق على القائمة من حيث التاريخ الذي وافق به العميل على تسوية الدفع.

١٣. الإبلاغ عن عدم كفاية أنظمة الرقابة الداخلية

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إرشادات حول الإبلاغ عن العيوب التي تم تحديدها في الرقابة الداخلية، والتي في التقدير المهني المدقق، تستحق اهتمام الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.	٢٦٥



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.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١٠	لأغراض معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (أ) أولئك المكلفين بالحوكمة- الشخص (الأشخاص) أو المؤسسة (المؤسسات) (على سبيل المثال أمين على الشركة) الذين يقع على عاتقهم الإشراف على الاتجاه الاستراتيجي للمنشأة والواجبات المتعلقة بمسؤولية المنشأة. وتتضمن هذه المسؤولية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. وفيما يتعلق ببعض المنشآت في بعض المناطق، قد يشمل أولئك المكلفين بالحوكمة على الموظفين الإداريين مثل الأعضاء التنفيذيين لمجلس الرقابة معين في منشأة تابعة للقطاع الخاص أو العام، أو المدير المالك لمناقشة تنوع هياكل الحوكمة، أنظر الفقرات ١١-٨. (ب) الإدارة- الشخص (الأشخاص) الذين يتحملون المسؤولية التنفيذية عن القيام بعمليات المنشأة. وفيما يتعلق ببعض المنشآت في بعض المناطق، تشتمل الإدارة على بعض أو كافة أولئك المكلفين بالحوكمة مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس رقابة معين أو مدير مالك.
معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ الفقرة ٦	لأغراض معايير التدقيق الدولية يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (أ) عدم كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية- يكون هذا موجوداً عندما:- (١) تكون الرقابة مصممة أو منفذة أو مشغلة بطريقة بحيث لا تكون فيها قدرة على منع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء في البيانات المالية في الوقت المناسب؛ و (٢) تكون الرقابة اللازمة لمنع أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء في البيانات المالية في الوقت المناسب موجودة. (ب) عيب هام في الرقابة الداخلية- عيب أو مجموعة من العيوب في الرقابة الداخلية، والتي في التقدير المهني للمدقق ذات أهمية كافية تستحق عناية أولئك المكلفين بالحوكمة. (المرجع: الفقرة ١٥).

معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ الفقرة ٧	على المدقق أن يحدد على أساس عمل التدقيق الذي تم أدائه، ما إذا كان المدقق قد حدد عيب واحد أو أكثر في الرقابة الداخلية. (المرجع: الفقرات ١١-٤٤).
معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ الفقرة ٨	إذا حدد المدقق عيب واحد أو أكثر في الرقابة الداخلية، فإن على المدقق أن يحدد، على أساس عمل التدقيق الذي تم أدائه، ما إذا كانت العيوب هذه، فردية أو مجتمعة، تشكل عيوب هامة. (المرجع: الفقرات ١١-١٥).
معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ الفقرة ٩	على المدقق أن يبلغ أولئك المكلفين بالحوكمة خطياً وفي الوقت المناسب عن العيوب الهامة في أنظمة الرقابة الداخلية التي تم تحديدها أثناء التدقيق. (المرجع: الفقرات ١١-١٥).
معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ الفقرة ١٠	على المدقق كذلك أن يبلغ الإدارة خطياً عند المستوى المناسب من المسؤولية وفي الوقت المناسب ما يلي:- (المرجع: الفقرات ١٩، ٢٧). (أ) العيوب الهامة في أنظمة الرقابة الداخلية التي أبلغ عنها المدقق خطياً أو بنوي الإبلاغ عنها لأولئك المكلفين بالحوكمة، إلا إذا كان من غير المناسب الإبلاغ مباشرة للإدارة في ظل الظروف؛ (المرجع: الفقرات ١٤، ٢٠، ٢١-٢٢) (ب) العيوب الهامة الأخرى في أنظمة الرقابة الداخلية التي تم تحديدها أثناء التدقيق والتي لم يتم إبلاغ الإدارة عنها من أطراف أخرى، والتي هي في التقدير المهني للمدقق ذات أهمية كافية تستحق عناية الإدارة. (المرجع: الفقرات ٢٢-٢٦).
معيار التدقيق الدولي ٢٦٥ الفقرة ١١	يجب على المدقق أن يُضمن الإبلاغ الخطي عن العيوب الهامة في أنظمة الرقابة الداخلية ما يلي:- (أ) وصف للعيوب وإيضاح لأثارها المحتملة؛ (المرجع: الفقرة ٢٨) (ب) معلومات كافية لتمكين أولئك المكلفين بالحوكمة والإدارة على فهم سياق الإبلاغ، وبشكل خاص على المدقق أن يوضح بشكل خاص ما يلي:- (المرجع: الفقرات ٢٩-٣٠) (١) هدف التدقيق كان بالنسبة للمدقق أن يبدي رأياً حول البيانات المالية؛ (٢) شمل التدقيق اعتبار أن يكون التدقيق الداخلي مناسباً لإعداد البيانات المالية من أجل تصميم إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف، ولكن ليس لغرض إبداء رأي حول فاعلية الرقابة الداخلية؛ و (٣) الأمور المُبلغ عنها محدودة بالعيوب التي حددها المدقق أثناء التدقيق والتي توصل المدقق إلى أن لها أهمية كافية تستحق الإبلاغ عنه لأولئك المكلفين بالحوكمة.

١.١٣ لمحة عامة

في أثناء عملية التدقيق، يمكن تحديد عدم الكفاءة في أنظمة الرقابة الداخلية. وقد يحدث هذا نتيجة لفهم وتقييم الرقابة الداخلية (انظر المجلد ٢، الفصول ١١ و ١٢)، وعند إجراء تقييمات المخاطر وأداء إجراءات التدقيق، أو من الملاحظات الأخرى التي تتم في أي مرحلة من عملية التدقيق.

ولا يوجد أي قيود على أوجه عدم الكفاءة في أنظمة الرقابة الداخلية التي يمكن إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة والإدارة عنها. ومع ذلك، حيث يقوم المدقق بتقييم عيب تم تحديده على أنه عيب هام، فإن المدقق يقوم أولاً بمناقشة ذلك مع الإدارة، ثم يكون مطالباً بعد ذلك بإبلاغه (وأي عيوب هامة أخرى) خطياً لأولئك المكلفين بالحوكمة.

ويرد أدناه بعض العيوب الأكثر شيوعاً في أنظمة الرقابة الداخلية.

عدم الكفاءة المحتملة في نظام الرقابة الداخلية	
أنظمة الرقابة الضعيفة على بيئة الرقابة (أنظمة الرقابة السائدة) مثل الإشراف غير الفعال، والموقف الضعيف تجاه الرقابة الداخلية، أو الحالات التي يحدث فيها تجاوز للإدارة أو إحتيال. التغييرات في الموظفين التي أدت بمناصب رئيسية أن تصبح شاغرة، أو حيث يكون الموظفين الحاليين (كما في المحاسبة) غير مؤهلين لأداء المهام المطلوبة. عدم الكفاءة التي تم تحديدها في أنظمة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات. عدم كفاية أنظمة الرقابة التي تم تنفيذها للتصدي لأحداث هامة غير روتينية مثل استحداث نظام محاسبي جديد، والتشغيل الآلي لنظام مثل المبيعات، أو امتلاك عمل جديد.	أنظمة الرقابة السائدة
عجز الإدارة على الإشراف على إعداد البيانات المالية. وهذا يمكن أن يشمل عدم وجود:- • أنظمة رقابة على المتابعة العامة (مثل الإشراف على موظفي المحاسبة المالية)؛ • أنظمة الرقابة على منع واكتشاف الإحتيال؛ • أنظمة الرقابة على اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة؛ • أنظمة الرقابة على المعاملات الهامة مع الأطراف ذات العلاقة؛ • أنظمة الرقابة على المعاملات الهامة خارج سياق العمل الاعتيادي للمنشأة، أنظمة الرقابة على عملية إعداد التقارير المالية لنهاية الفترة (مثل أنظمة الرقابة على القيود اليومية غير المتكررة)	أنظمة الرقابة السائدة
عيوب هامة سبق إبلاغها للإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة، ولا زالت بدون تصحيح بعد فترة معقولة من الزمن.	
استجابة فعالة من الإدارة للمخاطر الجوهرية التي تم تحديدها (كعدم وجود أنظمة رقابة على مخاطرة ما على سبيل المثال) تم الكشف عن الأخطاء من جانب المدقق، في حين كان ينبغي على الرقابة الداخلية للمنشأة منعها أو كشفها وتصحيحها. لم تكن أنظمة الرقابة الداخلية:- • كافية للتخفيف من المخاطر (تصميم ضعيف)؛ و/ أو • تعمل كما هو مصمم (تنفيذ ضعيف). وهذا يمكن أن ينجم عن التدريب الضعيف أو عدم كفاءة الموظفين أو عدم كفاية الموارد لأداء المهام المطلوبة.	أنظمة الرقابة الخاصة (المعاملات)

نقطة للبحث

بالنسبة للمنشأة الصغيرة أو متوسطة الحجم التي تطبق المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١، قد يكون هناك تساؤلات حول إمكانية أن تشمل مسائل التدقيق الأساسية نواحي القصور في الرقابة.

ينص المعيار الدولي للتدقيق ٢٦٥ على أنه من المطلوب من المدقق إيصال نواحي القصور الرقابية الهامة كتابياً إلى المسؤولين عن الحوكمة في الوقت المناسب. ونظراً لأن اختيار مسائل التدقيق الأساسية يتم من بين أهم المسائل التي يتم التواصل بشأنها مع المسؤولين عن الحوكمة، قد يتم اعتبار أن نواحي القصور في الرقابة هي من ضمن مسائل التدقيق الأساسية المحتملة. ولكن لن يشمل ذلك نواحي القصور في جميع أنظمة الرقابة .

٢.١٣ الإحتيال

إذا تم الحصول على أدلة تفيد بوجود أو إمكانية وجود إحتيال، ينبغي رفع الأمر إلى عناية المستوى المناسب من الإدارة في أقرب وقت ممكن عملياً. وينبغي أن يتم هذا حتى لو كانت المسألة تعتبر غير منطقيّة.

ويعتبر المستوى المناسب من الإدارة مسألة تقدير مهني، ولكن تكون أعلى بمستوى واحد على الأقل فوق الأشخاص الذين يبدو أنهم متورطين في عملية الإحتيال المشتبه بها. كما أن هذا يتأثر باحتمال وجود تواطؤ وطبيعة وحجم عملية الإحتيال المشتبه بها. وحيث يشمل الإحتيال الإدارة العليا، فإن الإبلاغ مطلوب أيضاً لأولئك المكلفين بالحوكمة. ويمكن أن يتم هذا شفهيّاً أو خطياً.

نقطة للتأمل

الإحتيال الذي يرتكبه المدير المالك أو أولئك المكلفين بالحوكمة

عندما يحدث الإحتيال في قمة هرم المنظمة، لن يكون هناك أحد داخل المنشأة يمكن إبلاغه بالإحتيال. وفي هذه الحالات، قد يحصل المدقق على مشورة قانونية لتحديد مسار الإجراء المناسب في هذه الظروف. والغرض من الحصول على مثل هذه المشورة هو التأكد من الخطوات الضرورية (إن وجدت) للنظر في جوانب المصلحة العامة للإحتيال الذي تم تحديده.

وفي معظم البلدان، يحتم واجب المدقق المهني الحفاظ على سرية معلومات العميل. وهذا قد يحول دون الإبلاغ عن الإحتيال إلى طرف خارجي. ومع ذلك، فإن المسؤوليات القانونية للمدقق تختلف من بلد لآخر، وفي ظروف معينة، قد يحصل تجاوز لواجب الحفاظ على السرية من جانب التشريع أو القانون أو المحاكم. وفي بعض البلدان، يتحمل مدقق المؤسسة المالية واجب قانوني للإبلاغ عن حدوث إحتيال إلى السلطات الرقابية. وأيضاً، في بعض البلدان، يقع على كاهل المدقق واجب الإبلاغ عن الأخطاء إلى السلطات في تلك الحالات التي يكون فيها إخفاق من جانب الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة باتخاذ إجراءات تصحيحية.

٣.١٣ تقييم مدى خطورة عيب ما

يُعرف العيب الهام بأنه عيب أو مجموعة عيوب في الرقابة الداخلية تكون في التقدير المهني للمدقق ذات أهمية كافية تجعلها تستحق عناية أولئك المكلفين بالحوكمة.

وفي تقييم الرقابة الداخلية (انظر المجلد ٢، الفصل ١٢)، يُقترح التخلص من (استثناء) عوامل المخاطر التي من غير المحتمل أن يسفر عنها أي أخطاء جوهرية في البيانات المالية من فهم المدقق للرقابة الداخلية. وإذا تم إتباع هذه الإرشادات، فإن معظم العيوب في أنظمة الرقابة التي حددها المدقق من المحتمل أن تكون هامة.

إن معايير تحديد ما إذا كان العيب هام تماثل تلك لأية مخاطر أخرى (انظر المجلد ٢، الفصل ٩). ويتم استخدام التقدير المهني لتقييم احتمال حدوث أخطاء، والحجم المحتمل للأخطاء إن حدثت فعلاً. وفي حال حدثت الأخطاء، فسوف يستند التقييم على مدى الأخطاء الفعلية.

ويمكن أيضاً تحديد العيوب الأقل خطورة أو الثانوية في أنظمة الرقابة أثناء عملية التدقيق. وقد يكون ذلك ممكناً من خلال إجراء المقابلات مع الإدارة والموظفين، وملاحظة أنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة وأداء إجراءات تدقيق إضافية، وأية معلومات أخرى قد يتم الحصول عليها. ومسألة ما إذا كانت هذه الأمور ذات أهمية كافية لإبلاغ الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة عنها تعود للتقدير المهني.

وبعض الأمور التي يمكن للمدقق النظر فيها عند تقييم مدى خطورة عيب ما مبينة في التوضيح التالي.

التوضيح ٣.١٣-١

معايير تقييم العيوب	تحديد عيب هام
	احتمالية أن تؤدي العيوب إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية.
	قابلية الأصول أو الخصوم للخسارة أو الإحتيال.
	ذاتية وتعقيد تحديد المبالغ المُقيمة، مثل التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة.
	مبالغ البيانات المالية المعرضة للعيوب.
	حجم النشاط الذي حدث أو قد يحدث في رصيد الحساب أو فئة من المعاملات التي تكون عرضة لعيوب أو عيوب.
	أهمية أنظمة الرقابة في عملية إعداد التقارير المالية.
	السبب والتكرار للاستثناءات التي تم اكتشافها نتيجة للعيوب في أنظمة الرقابة.
	تفاعل العيب مع العيوب الأخرى في الرقابة الداخلية.

١٣. ٤. المنشآت الأصغر حجماً

عند تقييم عيوب أنظمة الرقابة في المنشآت الأصغر حجماً، ينبغي على المدقق الانتباه إلى العوامل التالية.

التوضيح ١٣. ٤-١

خذ بالاعتبار	الرقابة في منشأة صغيرة
قد تعمل أنظمة الرقابة بشكلية أقل وأدلة أقل على أدائها مقارنة بالمنشآت الأكبر حجماً.	
قد لا تكون أنواع معينة من أنشطة الرقابة ضرورية على الإطلاق. وقد يمكن تخفيف المخاطر من خلال أنظمة الرقابة التي تطبقها الإدارة العليا (كأنظمة الرقابة السائدة مثل بيئة الرقابة، التي من شأنها منع أو كشف خطأ معين على سبيل المثال).	
سيكون هناك عدد أقل من الموظفين، مما قد يحد من مدى كون الفصل بين الواجبات عملياً. ويمكن تعويض ذلك من جانب المدير المالك من خلال ممارسة إشراف أكثر فعالية (كأنظمة الرقابة السائدة مثل بيئة الرقابة، على سبيل المثال) مقارنة بما هو ممكن في منشأة أكبر حجماً.	
توجد إمكانية أكبر للإدارة لتجاوز أنظمة الرقابة.	

وبالإضافة إلى ذلك، قد يكون إبلاغ العيوب لأولئك المكلفين بالحوكمة أقل تنظيماً مما هو عليه الحال في المنشآت الأكبر حجماً.

١٣. ٥. توثيق العيوب في أنظمة الرقابة

ليست هناك متطلبات محددة في معايير التدقيق الدولية بشأن كيفية توثيق العيوب في أنظمة الرقابة. ويعتبر مدى التوثيق هو مسألة تقدير مهني. وحيث يكون فريق التدقيق أقل خبرة، قد تكون هناك حاجة إلى وجود وثائق وإرشادات أكثر تفصيلاً مقارنة بالحال مع الأفراد من ذوي الخبرة العالية.

وأحد السبل الممكنة لتوثيق العيوب هو على النحو المحدد أدناه. ويمكن استخدام هذا التوثيق من أجل:-

- مناقشة العيوب مع الإدارة؛
 - تقييم مدى خطورة العيوب؛
 - النظر في الحاجة إلى أي إجراءات تدقيق إضافية للاستجابة لخطر لم يتم تخفيفه؛ و
 - إعداد الإبلاغ اللازم للإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.
- ويتجلى أدناه مثال على هذه الوثائق (دون الإشارة إلى أوراق العمل الداعمة وغيرها).

التوضيح ١٣. ٥-١

ما هو عامل المخاطر أو التوكيد المتضرر؟	وصف العيب الذي تم تحديده	ما هو الأثر المحتمل على البيانات المالية؟	عيوب هامة (نعم/لا)	استجابة التدقيق
عدم قيام الإدارة بالنظر في أو تقييم مخاطر حدوث الاحتيال.	يثق أعضاء فريق الإدارة ببعضهم الأخرى، ويحجمون عن إدخال سياسات مكلفة... الخ للتصدي لمخاطر الاحتيال. التصدي لمخاطر الاحتيال.	قد تتجاوز الإدارة أنظمة الرقابة وتتلاعب بشكل جوهري بالبيانات المالية.	نعم	أنظر الإجراءات المحددة التي أُجريت على القيود اليومية والأطراف ذات العلاقة، والاعتراف بالإيرادات.
تسجيل المبيعات / الخدمات في الفترة المحاسبية الخاطئة.	ليست هناك أنظمة رقابة لمنع هذا من الحدوث، وقد وجدنا عدد من الأخطاء في القطع خلال اختبارات التفاصيل.	يمكن للإيرادات أن تشوبها أخطاء جوهريّة في البيانات المالية.	نعم	انظر الإجراءات الإضافية التي تم تأديتها والمتعلقة بالقطع.
إشراف وتوثيق ضعيف في إعداد التقديرات	عملياً، لا يقوم العميل بتوفير نسخ احتياطي للوثائق لدعم تقديراته	نظراً لحجم التقديرات، قد يؤدي الخطأ إلى خطأ جوهري في البيانات المالية.	نعم	الحصول على أدلة لدعم الافتراضات وتنفيذ الأعمال الحسابية مرة أخرى.

نقطة للتأمل

تسجيل العيوب في مكان واحد

ينبغي تخصيص نموذج تدقيق واحد لتسجيل التفاصيل ذات العلاقة بالعيوب في أنظمة الرقابة كما تم تحديدها. وهذا يضمن تسجيل كافة العيوب التي تم تحديدها على أساس ثابت وفي مكان واحد. وإذا كانت العيوب متناثرة في الملف قد لا تتم ملاحظتها. وهذا يمكن أن يؤدي إلى استجابة تدقيق غير مكتملة للمخاطر المنطوية، واتصالات غير مكتملة مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

وصف الآثار

عند توثيق العيوب، ينبغي تخصيص بعض الوقت لوصف الآثار المترتبة على العيب ("ماذا يمكن أن يحدث بشكل خاطئ؟") واستجابة التدقيق المقترحة (إن وجدت) للمخاطرة التي لم يتم تخفيفها.

ما هو مسار العمل الموصى به؟

إن تزويد الإدارة بمسار عمل موصى به لتصحيح العيوب التي تم تحديدها في نظام الرقابة ليس شرطاً. ومع ذلك، يمكن أن تكون التوصيات مفيدة للإدارة في تحديد المسار المناسب من الإجراءات التصحيحية. وحيث يكون من المحتمل تزويد الإدارة بالتوصيات، ينبغي توثيق اقتراحات التحسين في الوقت نفسه الذي يتم فيه تسجيل العيوب. وإذا تُركت هذه الخطوة حتى وقت لاحق، فإنها قد تؤدي إلى تكبد مزيد من الوقت للتعرف على الحقائق مرة أخرى.

٦.١٣ المناقشات الشفهية مع الإدارة

قبل إصدار بلاغ خطي، يعتبر كممارسة أفضل عموماً مناقشة النتائج شفهيًا (مثل المناقشة بناءً على مسودة رسالة) مع الشخص أو المستوى المناسب من الإدارة، وربما مع أولئك المكلفين بالحوكمة. والشخص المناسب هو الذي يمكنه تقييم العيوب واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة. وتساعد هذه الخطوة المدقق بالتأكد من أن النتائج صحيحة في الواقع، وصيغت على نحو مناسب في هذه الظروف. وقد تساهم أيضاً في تمكين المدقق من الحصول على مؤشر أولي لاستجابة الإدارة لهذه النتائج.

وفيما يخص العيوب الهامة، فإن المستوى المناسب من الإدارة يكون هو الأعلى في المنشأة، مثل المدير المالك أو الرئيس التنفيذي أو المدير المالي (أو ما يعادله). أما للعيوب الأخرى، فقد يكون المستوى المناسب هو الإدارة التنفيذية، مع مشاركة مباشرة في مجالات أنظمة الرقابة المتضررة. وينبغي ملاحظة أنه إذا كان أولئك المكلفين بالحوكمة يشاركون أيضاً في إدارة المنشأة، فإن إبلاغ المدير الأعلى لن يساعد في إطلاع جميع أولئك الذين يمارسون مسؤوليات الحوكمة.

وإذا تم توجيه العيب للإدارة مباشرة (كالسؤال حول نزاهتها أو كفاءتها)، فلن يكون من المناسب مناقشة هذا الأمر مع الإدارة مباشرة. وعادة ما تكون مناقشة مثل هذه النتائج مع أولئك المكلفين بالحوكمة.

نقطة للتأمل

إذا تم توجيه العيب الهام إلى سلوك أو كفاءة المدير المالك أو أولئك المكلفين بالحوكمة، فلن يكون هناك مستوى أعلى في المنشأة يمكن إبلاغه بالنتائج. وفي مثل هذه الحالات، ينظر المدقق في قدرته على الاستمرار في أداء التدقيق. وقد ينطوي هذا الأمر على طلب المدقق لمشورة قانونية.

توفر المناقشة مع الإدارة فرصة لمناقشة النتائج والحصول على استجابة من الإدارة قبل الانتهاء من النتائج وإبلاغها خطياً، وذلك كما هو موضح أدناه.

المنافع	المناقشات مع الإدارة
تنبيه الإدارة في الوقت المناسب بوجود عيوب.	
الفرصة للحصول على معلومات ذات علاقة لمزيد من النظر فيها، مثل:	
• تأكيد أن وصف العيب والوقائع المتصلة بها (مثل مدى وجود أخطاء فعلية) دقيق؛ • وجود أنظمة رقابة تعويضية أخرى محتملة؛ • استجابة وفهم الإدارة للأسباب الفعلية أو المشتبه فيها لحدوث العيوب؛ • وجود استثناءات ناجمة عن عيوب لاحظتها الإدارة.	
الحصول على استجابة أولية من الإدارة للنتائج.	

١٣. ٧. الإبلاغ الخطي

ينبغي الإبلاغ عن العيوب الهامة خطأً. وهذا يعكس الأهمية المعلقة على مثل هذه الأمور، وقد يساعد الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة في الاضطلاع بمسؤولياتهم المختلفة.

وتتطلب شروط الإبلاغ الخطي عن العيوب الهامة على جميع المنشآت باختلاف حجمها، بما في ذلك تلك التي يديرها المدير المالك والمنشآت الصغيرة جداً. ويضمن الإبلاغ الخطي بهذه المسائل أن أولئك المكلفين بالحوكمة قد جرى اطلاعهم الفعل على المشاكل.

وفي أقرب وقت ممكن عملياً بعد استنتاج وجود عيوب هامة، يقوم المدقق بمناقشتها مع الإدارة، ثم الإبلاغ خطياً لأولئك المكلفين بالحوكمة. وعلى الرغم من عدم اشتراط ذلك، قد يحتوي خطاب الإبلاغ على بعض التوصيات المقترحة لاتخاذ إجراءات علاجية. وعن طريق اتخاذ هذه الخطوات، يمكن للإدارة اتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

١٣. ٨. استجابة الإدارة للإبلاغ

تقع على عاتق الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة الاستجابة بشكل مناسب للإبلاغ الذي يقدمه المدقق حول العيوب الهامة في أنظمة الرقابة الداخلية، وأية توصيات لإجراءات تصحيحية. وهذا قد يأخذ شكل:-

- البدء في إجراءات علاجية لتصحيح العيوب التي حددها المدقق؛
- اتخاذ قرار بعدم اتخاذ أي إجراء. فقد تكون الإدارة على بينة بالفعل بالعيوب الهامة، واختارت عدم علاجها بسبب التكاليف أو غير ذلك من الاعتبارات؛ و
- عدم اتخاذ إجراء على الإطلاق. وهذا قد يكون مؤشراً على موقف ضعيف تجاه الرقابة الداخلية، وله آثار على تقييم المخاطر عند مستوى البيانات المالية. وفي بعض الحالات، قد يشكل غياب أي إجراء عيب هام بحد ذاته.

وبغض النظر عن أي إجراء تتخذه الإدارة، فإن المدقق مطالب بالإبلاغ عن كل كافة العيوب الهامة خطياً. وهذا يشمل العيوب الهامة التي سبق الإبلاغ عنها بالفعل في فترات سابقة. وليس من دور المدقق تحديد ما إذا كانت تكلفة تخفيف العيب تفوق المنافع التي يمكن الحصول عليها. ومع ذلك، يجب النظر إلى حد ما في أن التناصب بين حجم المنشأة وتطبيق الحكم السليم في ظل هذه الظروف ملائم.

في حال استمرار وجود عيب هام تم الإبلاغ عنه مسبقاً، يجوز أن يكرر إبلاغ الفترة الحالية ببيان الإبلاغ السابق أو أن يشير ببساطة إلى الإبلاغ السابق.

وإذا لم يكن العيب هاماً فلن تكون هناك حاجة للإبلاغ عنه خطياً، أو تكرار الإبلاغ في الفترة الحالية. ومع ذلك، قد يكون من المناسب للمدقق إعادة الإبلاغ عن العيوب الأخرى إذا كان هناك تغيير في الإدارة، أو إذا أصبح المدقق مطلعاً على معلومات جديدة.

محتوى الإبلاغ

يشمل الإبلاغ عن العيوب الهامة عادةً:-

- إشارة إلى أنه، إذا كان المدقق قد أجرى مزيداً من الإجراءات المكثفة على الرقابة الداخلية، فقد كان من الممكن أن يحدد مزيداً من نواحي القصور التي ينبغي الإبلاغ عنها، أو كان من الممكن أن يخلص إلى أنه لم تكن هناك حاجة للإبلاغ في حقيقة الأمر عن بعض نواحي القصور في الرقابة التي تم الإبلاغ عنها؛

- وصف لطبيعة كل عيب هام والآثار المحتملة. وليست هناك حاجة إلى تحديد تلك الآثار؛
- أي اقتراحات لاتخاذ إجراءات علاجية للعيوب؛
- استجابات الإدارة الفعلية أو المقترحة؛ و
- بيان ما إذا كان المدقق قد أخذ أي خطوات للتحقق فيما إذا تم تنفيذ استجابات الإدارة.
- إشارة إلى أن مثل هذا الإبلاغ قد تم لأغراض أولئك المكلفين بالحوكمة. وقد لا يكون مناسباً لأغراض أخرى.

ويمكن جمع العيوب الهامة مع بعضها لأغراض إعداد التقارير، حيثما يكون مناسباً القيام بذلك.

شروط الإبلاغ المحلية

- قد تفرض القوانين أو الأنظمة في بعض نطاقات الاختصاصات شروط إضافية على المدقق للإبلاغ عن نوع واحد أو أكثر من العيوب في الرقابة الداخلية التي تم تحديدها خلال عملية التدقيق. وحيث يحدث هذا:
- تبقى متطلبات معيار التدقيق الدولية ٢٦٥ مطبقة، على الرغم من أن القانون أو النظام يتطلب من المدقق استخدام مصطلحات أو تعريفات محددة،
 - يجب على المراقب استخدام المصطلحات والتعريفات المحددة لغرض الاتصال وفقاً للمتطلبات القانونية أو التنظيمية المطبقة.

٩.١٣ توقيت الإبلاغ الخطي

- يطلب من المدقق الإبلاغ خطياً عن العيوب الهامة في أنظمة الرقابة الداخلية التي تم تحديدها خلال التدقيق إلى أولئك المكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب. والعوامل الواجب أخذها في الاعتبار هي ما يلي:-
- هل التأخير غير المبرر في الإبلاغ عن المعلومات يجعلها تفقد أهميتها؟
 - هل ستكون المعلومات عاملاً هاماً في تمكين أولئك المكلفين بالحوكمة من أداء مسؤولياتهم الرقابية؟

وما لم تحدد المتطلبات المحلية تاريخ معين، فإن آخر تاريخ لإصدار الخطابات الخطية سيكون قبل تاريخ تقرير المدقق أو بعد ذلك بوقت قصير. وبما أن الإبلاغ الخطي يشكل جزءاً من ملف التدقيق، فإن هذا يتيح للمدقق إتمام تجميع ملف التدقيق النهائي في الوقت المناسب.

نقطة للتأمل

حيثما كان ذلك ممكناً، ينبغي الإبلاغ عن العيوب في أنظمة الرقابة الداخلية قبل وقت طويل من بدء أعمال التدقيق لنهاية الفترة. وقد يساهم الإبلاغ المبكر في اتخاذ الإدارة للإجراءات التصحيحية التي يمكن أن تساعد المدقق من خلال خفض المخاطرة المقيمة للأخطاء الجوهرية في البيانات المالية أو عند مستوى التوكيد. وعلى سبيل المثال، فإن التوصية باستبدال أو إعادة توزيع محاسب غير مؤهل يمكن أن تحد بشكل كبير من العمل المطلوب لمراجعة إعداد البيانات المالية لنهاية الفترة.

١٠.١٣ دراسات الحالة - الإبلاغ عن العيوب في أنظمة الرقابة الداخلية

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢ - مقدمة لدراسات الحالة.

ويتم تحديد العيوب في أنظمة الرقابة الداخلية في جميع مراحل عملية التدقيق (تقييم المخاطر والاستجابة للمخاطر والإبلاغ)، وينبغي على المدقق البناء عليها لإعداد التقارير اللاحقة للإدارة. ويمكن الإبلاغ عن العيوب الهامة في أنظمة الرقابة (في التصميم والتشغيل على حد سواء) للإدارة باستخدام خطاب مماثل لما يلي أدناه.



جامل وودويند ووينغ المحدودة

٥٥ شارع كينغستون، كيب تاون، الأراضي المتحدة ١٢٣-٥٣٠٠٤

١٥ مارس ٢٠X٣

سوراج ديفتا

شركة ديفتا للأثاث.

[العنوان]

رد: تدقيق البيانات المالية ٢٠X٢

عزيزي سوراج:

كان الهدف من قيامنا بالتدقيق هو الحصول على تأكيدات معقولة بأن البيانات المالية كانت خالية من الأخطاء الجوهرية. ولم يكن التدقيق مصمما لغرض تحديد المسائل التي ينبغي الإبلاغ عنها. ووفقا لذلك، فإن التدقيق الذي نقوم به لن يحدد في العادة كافة المسائل التي قد تكون ذات فائدة بالنسبة لكم، وأنه من غير المناسب الاستنتاج بأن مثل هذه المسائل لا وجود لها.

وخلال سياق تدقيقنا لديفتا للأثاث للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢، قمنا بتحديد العيوب التالية في أنظمة الرقابة الداخلية والتي، في رأينا، تشكل عيوب هامة. والعيوب الهامة أو مجموعة العيوب الهامة في أنظمة الرقابة الداخلية هي تلك التي، في تقديرنا المهني، تكون ذات أهمية كافية تجعلها تستحق عناية أولئك المكلفين بالحوكمة.

القيود اليومية غير المصرح بها

لا يوجد حاليا أي أنظمة رقابة على القيود اليومية اليدوية التي تتم طوال هذه الفترة. وبدون أي فصل في المهام ووجود أنظمة رقابة لمراجعة القيود، يمكن أن تمر الأخطاء دون أن تُكتشف. وعلى الرغم من عدم عثورنا خلال التدقيق على أخطاء جوهرية، فإن الوصول غير المقيد وغير الخاضع للرقابة حاليا لموظفي الشركة يمثل مخاطرة على دقة البيانات المالية.

ونوصي بالفصل المناسب بين المهام على أساس الأدوار والمسؤوليات. وكذلك، ينبغي وضع عملية مراجعة رسمية. وينبغي أن تتم الموافقة على جميع القيود الهامة قبل تقييدها، كما ينبغي القيام بمراجعة ثانوية من جانب الإدارة على أساس شهري.

أنظمة رقابة ضعيفة على المخزون

توجد حاليا أنظمة رقابة محدودة للغاية على المخزون. ومن دون وجود أنظمة رقابة سليمة، يمكن أن يكون المخزون غير مكتمل أو يجري تقديره على نحو غير لائق أو يتعرض للسرقة.

ونوصي بقيام ديفتا بتنفيذ أنظمة رقابة رسمية على وضع العلامات والأحصاء الدوري للمخزون. وينبغي مقارنة سجلات الجرد للمخزون بالمنتجات الفعلية في المستودع على أساس شهري. كما ينبغي القيام بتفتيش بصري على أساس شهري على البضائع البالية والتالفة لضمان تسجيل المخزون على النحو المطلوب.

تم إعداد هذا الإبلاغ لعلم الإدارة فقط ولا يقصد به أي غرض من الأغراض الأخرى. ونحن لا نتحمل أي مسؤولية جراء قيام أي طرف ثالث باستخدامه.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،

جامل وودويند ووينغ المحدودة

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه



جامل وودويند ووينغ المحدودة

٥٥ شارع كينغستون، كيب تاون، الأراضي المتحدة ١٢٣-٥٣٠٠٤

١٥ مارس ٢٠X٣

راجيش كومار

كومار وشركاه.

[العنوان]

رد: تدقيق البيانات المالية ٢٠X٢

عزيزي راجيش:

كان الهدف من قيامنا بالتدقيق هو الحصول على تأكيدات معقولة بأن البيانات المالية كانت خالية من الأخطاء الجوهرية. ولم يكن التدقيق مصمماً لغرض تحديد المسائل التي ينبغي الإبلاغ عنها. ووفقاً لذلك، فإن التدقيق الذي نقوم به لن يحدد في العادة كافة المسائل التي قد تكون ذات فائدة بالنسبة لكم، وأنه من غير المناسب الاستنتاج بأن مثل هذه المسائل لا وجود لها.

وخلال سياق تدقيقنا لكومار وشركاه للفترة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢، قمنا بتحديد العيوب التالية في أنظمة الرقابة الداخلية والتي، في رأينا، تشكل عيوب هامة. والعيوب الهامة أو مجموعة العيوب الهامة في أنظمة الرقابة الداخلية هي تلك التي، في تقديرنا المهني، تكون ذات أهمية كافية تجعلها تستحق عناية أولئك المكلفين بالحوكمة.

عدم الفصل بين المهام

هناك حالياً عدم فصل في المهام في كومار وشركاه. ويملك المحاسب بدوام جزئي إمكانية الوصول إلى والرقابة إلى جميع عمليات حفظ السجلات في كومار وشركاه. ومن دون الفصل في مهام الموظفين، هناك مخاطرة أن يرتكب المحاسب أخطاء غير مقصودة أو متعمدة قد تمر دون أن تكتشف.

ونوصي أن تقوم كومار وشركاه بالنظر في توظيف شخص آخر بدوام جزئي لتقاسم الوظائف مع المحاسب. ونظراً لصغر حجم المنظمة وقيود التكلفة، إذا لم يكن ذلك عملياً، نوصي أن يصبح كومار أكثر انخراطاً في جانب حفظ السجلات لتوفير الإشراف الكافي على عمل المحاسب.

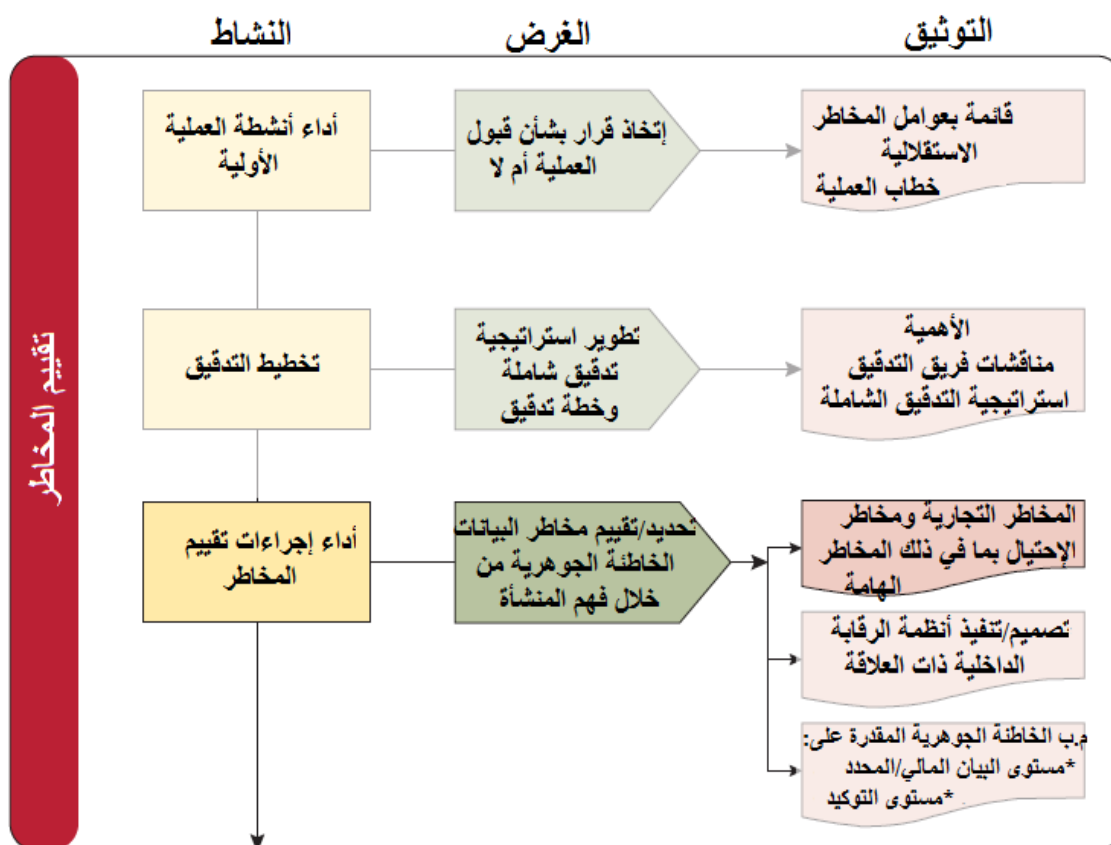
تم إعداد هذا الإبلاغ لعلم الإدارة فقط ولا يقصد به أي غرض من الأغراض الأخرى. ونحن لا نتحمل أي مسؤولية جراء قيام أي طرف ثالث باستخدامه.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،

جامل وودويند ووينغ المحدودة،

١٤. إختتام مرحلة تقييم المخاطر

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إختتام مرحلة تقييم المخاطر للتدقيق من خلال توثيق المخاطر المقيمة عند مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد.	٣١٥ (المنقح)



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.

رقم الفقرة #	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٥	يجب أن يحدد ويقيم المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية عند:- (أ) مستوى البيانات المالية؛ و (المرجع: الفقرات ١٢٢-١٢٥). (ب) مستوى التوكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات، (المرجع: الفقرات ١٢٦-١٣١). وذلك لتوفير أساس لتصميم وأداء المزيد من إجراءات التدقيق.
معيار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٢٦	لهذا الغرض، يجب أن يقوم المدقق بما يلي:- (أ) تحديد المخاطر من خلال عملية الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك عناصر الرقابة الخاصة بتلك التي تتعلق بالمخاطر، ومن خلال إعتبار فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية؛ (المرجع: الفقرات ١٣٢-١٣٦) (ب) تقييم المخاطر التي تم تحديدها، وما إذا كانت تتعلق بشكل سائد بالبيانات المالية ككل، ومحتمل أن تؤثر على كثير من التوكيدات؛ (ج) ربط المخاطر التي تم تحديدها مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى التوكيد، مع الأخذ بعين الإعتبار عناصر الرقابة ذات العلاقة التي ينوي المدقق إختبارها؛ و (المرجع: الفقرات ١٣٧-١٣٩) (د) إعتبار احتمالية الأخطاء، بما في ذلك إمكانية حدوث أخطاء متعددة، وما إذا كان الخطأ المحتمل من الحجم الذي قد ينتج عنه خطأ جوهري. (المرجع: الفقرة ١٤٠)

على المدقق أن يشمل في وثائق التدقيق ما يلي:- (أ) المناقشة بين فريق العملية بما تقتضيه الفقرة ١٠ والقرارات الهامة التي تم التوصل إليها؛ (ب) العناصر الرئيسية للفهم التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بكل جانب من جوانب المنشأة وبيئتها التي تم تحديدها في الفقرة ١١، وكل واحد من عناصر الرقابة الداخلية التي تم تحديدها في الفقرات ١٤-٢٤، ومصادر المعلومات التي تم الحصول على الفهم منها وإجراءات تقييم المخاطر التي تم أدائها؛ (ج) مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى التوكيدات، حسبما تتطلبه الفقرة ٢٥؛ و (د) المخاطر المحددة وأنظمة الرقابة ذات العلاقة التي حصل المدقق على فهم حولها نتيجة للمتطلبات في الفقرات ٢٧-٣٠. (المرجع: الفقرات ١٥٣-١٥٦).	معيّار التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ٣٢
--	---

١.١٤ لمحة عامة

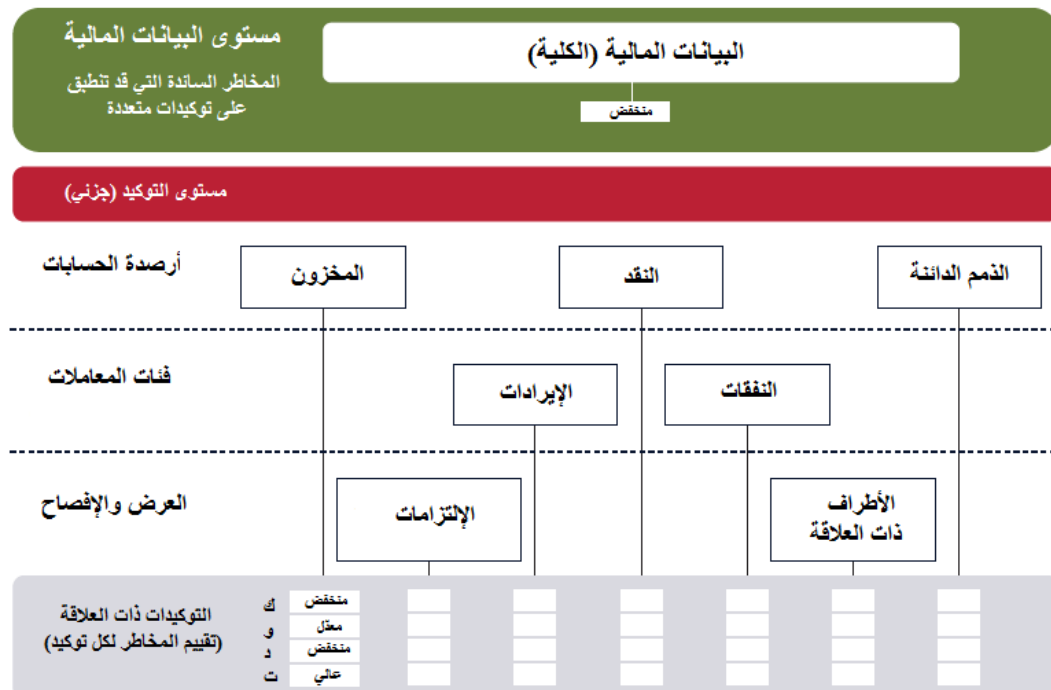
الخطوة النهائية في مرحلة تقييم المخاطر في التدقيق هي مراجعة نتائج إجراءات تقييم المخاطر التي تم تنفيذها، ثم بعد ذلك تقييم (أو إذا كان التقييم قد تم بالفعل، تلخيص) مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية عند:-

- مستوى البيانات المالية؛
- مستوى التوكيد لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات.

وسوف تشكل القائمة الناتجة للمخاطر المقيمة الأساس للمرحلة اللاحقة من التدقيق، والتي تتمثل في تحديد كيفية الإستجابة بشكل مناسب للمخاطر المقيمة من خلال تصميم إجراءات تدقيق إضافية.

وبين التوضيح أدناه المستوى الأول والثاني من تقييم المخاطر:-

التوضيح ١.١٤-١

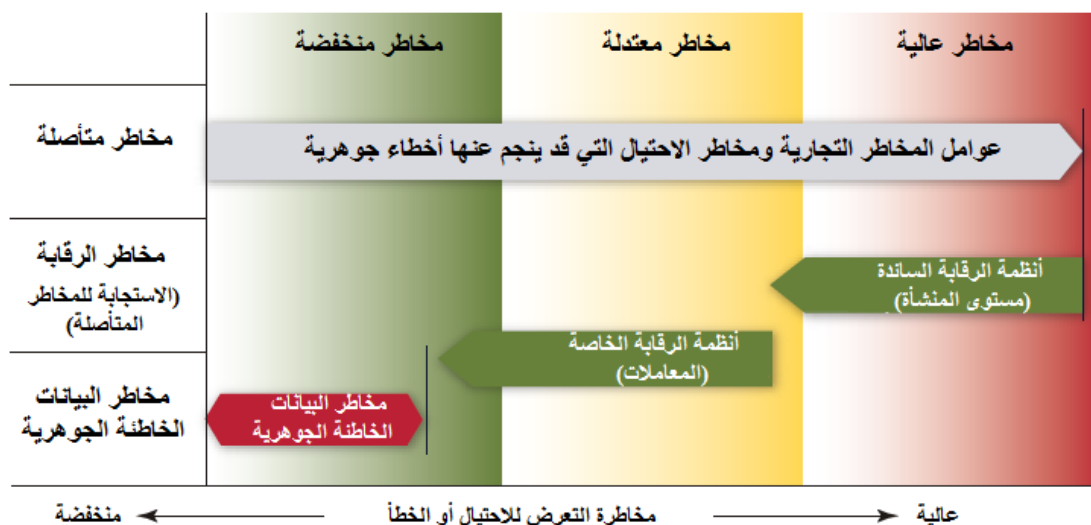


٢.١٤ أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها حتى تاريخه

إن الأدلة التي تم الحصول عليها حتى تاريخه، من خلال تنفيذ إجراءات تقييم المخاطر، تتألف من تحديد وتقييم المخاطر المتأصلة، وتصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة التي تتصدى لتلك المخاطر. وما يتبقى هو مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية. وهي

ببساطة المخاطر المتبقية بعد الأخذ في الاعتبار أثر أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة للتخفيف من المخاطر المتأصلة. وهذا الأمر مبين في التوضيح أدناه.

التوضيح ٢. ١٤ - ١



ملاحظة: طول القضبان الأفقية في هذا التوضيح هو لأغراض توضيحية فقط، وقد تختلف من منشأة إلى أخرى.

وترد أدناه مصادر أدلة التدقيق التي قد تكون ذات علاقة في تلخيص وتقييم المخاطر على المستويين الاتيين.

التوضيح ٢. ١٤ - ٢

المجلد والفصول	أدلة التدقيق
مجلد ٢- فصل ٥	إستراتيجية التدقيق الشاملة
مجلد ٢- فصل ٦	الأهمية النسبية وتحديد مجالات البيانات المالية والإقصاحات الهامة
مجلد ٢- فصل ٧	مناقشات فريق التدقيق
مجلد ١- فصل ٣	نتائج أداء إجراءات تقييم المخاطر
مجلد ٢- فصول ٣ إلى ١٤	تحديد وتقييم المخاطر المتأصلة
مجلد ٢- فصول ٨ و ٩	المخاطر الهامة
مجلد ٢- فصل ١٠	فهم وتقييم الرقابة الداخلية
مجلد ٢- فصل ١١ و ١٢	العيوب الهامة التي تم تحديدها
مجلد ٢- فصل ١٣	

٣. ١٤ تلخيص تقييمات المخاطر المختلفة

الغرض من تقييم المخاطر هو توفير الأساس ونقطة مرجعية لما هو مطلوب للإستجابة على نحو ملائم بإجراءات تدقيق إضافية مصممة بصورة جيدة وكافية.

وإذا تم بالفعل توثيق وتقييم المخاطر التي تم تحديدها حتى تاريخه بطريقة متسقة، سيكون من السهل نسبياً مراجعتها وتلخيصها. ويجمع تلخيص المخاطر المقيمة بين عوامل المخاطر المتأصلة التي تم تحديدها، والتقييم المتعلق بأي أنظمة الرقابة الداخلية مصممة ومنفذة للتخفيف من تلك المخاطر. وهذا مبين في التوضيح ٣. ١٤ - ١.

كل ما هو مطلوب الآن هو تقييم مخاطر الخطأ المادي المتبقية. وفي التوضيح التالي، تم تقييم المخاطر المتأصلة باعتبارها في الغالب مرتفعة، أما أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة (إن وجدت) والمصممة لتناول المخاطر فقد تم توضيح أنها إما تعمل على تقادي المخاطر أو غير ذلك. وحيث إن بعض الأنظمة الرقابية قد تكون أكثر فاعلية مقارنة بأنظمة أخرى في تقادي

المخاطر، تكون هناك حاجة لاستخدام التقدير المهني لتحديد المخاطر المتبقية الناتجة عن الأخطاء المادية. وفي هذا المثال، تم تقييم المخاطر المتبقية الناتجة عن الأخطاء المادية باعتبارها، مرتفعة، أو متوسطة، أو منخفضة.

التوضيح ١٤ ٣-١



ملاحظات:-

- قبل الاستنتاج بعدم وجود مخاطر خاصة بمجال أو إفصاح للبيانات المالية، ينبغي النظر في وجود عوامل أخرى ذات علاقة، مثل تاريخ الأخطاء المعروفة وقابلية الأصول/ الخصوم للاحتيال، وإمكانية تجاوز الإدارة والخبرة من الفترة السابقة.
- إذا كان المدقق يخطط للاعتماد على نظام رقابة تم تقييمه كمنخفض (كأن يحد من مدى الإجراءات الجوهرية)، فهناك حاجة إلى إجراء اختبارات للفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة لدعم مثل هذا التقييم.
- في بعض الحالات، قد يكون لدى المنشأة بعض أنظمة الرقابة الداخلية، إلا أن المدقق يكون قد اعتبرها ليست ذات علاقة بالتدقيق، وبالتالي لم يتم إجراء أي تقييم. وفي مثل هذه الحالات، فإن مخاطرة الرقابة يتم تقييمها كعالية.
- إن أنظمة الرقابة الخاصة (المعاملات) بشكل عام قد تتجح (مما يؤدي إلى مخاطرة مقيمة منخفضة) أو قد لا تتجح (مما يؤدي إلى مخاطرة مقيمة عالية). وهذا قد يعني أنه لا يوجد تقييم لنظام المخاطرة على أنه معتدل. ومع ذلك، فإن بعض المدققين يقومون بتقييم مخاطرة الرقابة كمتوسطة عندما تكون الرقابة غير موثوق بها تماماً عند العمل، ولكن من المتوقع أن تعمل معظم الوقت. ويمكن أن يكون هذا هو الحال غالباً في المنشآت الصغر حجماً.
- إن تحديد المخاطر المتبقية الناتجة عن مزيج من المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة هي مسألة تقدير مهني. ويبين التوضيح أدناه توليفات مختلفة من المخاطر، ولكنه ليس بديلاً عن التقدير المهني على أساس الظروف الخاصة.

المخاطر المتأصلة	مخاطر الرقابة	مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية
عالية	عالية	عالية
عالية	معتدلة	معتدلة
عالية	منخفضة	معتدلة أو منخفضة
معتدلة	عالية	معتدلة
معتدلة	معتدلة	معتدلة
معتدلة	منخفضة	منخفضة
منخفضة	عالية	معتدلة أو منخفضة
منخفضة	معتدلة	منخفضة
منخفضة	منخفضة	منخفضة

نقطة للتأمل

توثيق الأسباب الكامنة وراء عمليات تقييم المخاطر

عند تلخيص المخاطر المُقيمة، ينبغي التأكد من تقديم وصف موجز لأسباب كل تقييم، أو إشارة مرجعية لمكان العثور عليها. وهذا غالباً ما يكون أكثر أهمية من التقييم نفسه، لأنه يساعد في تصميم استجابات خاصة وفعالة من حيث التكلفة.

تقييم المخاطر المتأصلة

ينبغي تذكر دائماً استكمال تقييم المخاطر المتأصلة قبل أي اعتبار لأنظمة الرقابة التي تخفف المخاطرة. وعلى افتراض أن معظم مجالات البيانات المالية المقرر تدقيقها ستتجاوز الأهمية النسبية الكلية، فمن المحتمل (في معظم الحالات) أن المخاطرة المتأصلة للأخطاء (قبل الرقابة الداخلية) بالنسبة لمعظم التوكيدات ستكون عالية.

مخاطرة منخفضة لجميع التوكيدات

عند تقييم مجال ما للبيانات المالية على أساس أنه منخفض لجميع التوكيدات، فلن تكون هناك حاجة إلى تكرار نفس الأسباب لكل توكيد على حده. ومع ذلك، فإن سبب وراء كون جميع التقييمات منخفضة ينبغي توثيقه.

٤.١٤ تعديل تقييمات المخاطر

إن تقييم المخاطر لا ينتهي عند نقطة زمنية معينة. وقد يتم الحصول على معلومات جديدة مع تقدم التدقيق، كما أن أداء إجراءات التدقيق قد يحدد مخاطر إضافية، أو أن الرقابة الداخلية لا تكون تعمل على النحو المنشود. وعندما يحدث هذا، ينبغي تعديل تقييم المخاطر الأصلي، والأخذ في الاعتبار والأثر حول طبيعة ومدى إجراءات التدقيق الإضافية.

٥.١٤ التوثيق

يمكن توثيق ملخص المخاطر المُقيمة بعدد من الطرق منها، ثلاثة ممكنة مبينة أدناه:-

- وثيقة قائمة بذاتها.
- وثيقة مستقلة تلخص تقييمات المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة، والأسباب الرئيسية لتقييمات المخاطر المشتركة. ويمكن أيضاً أن تُستخدم هذه الوثيقة لتحديد الخطوط العريضة (بمصطلحات عامة) لاستجابة المخاطر.
- مع إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق.
- يمكن أن يحدد الجزء الأول من كل قسم في خطة التدقيق (مثل الذمم المدينة والدائنة...الخ) الخطوط العريضة لتقييم المخاطر والأثر على إجراءات التدقيق المقررة.
- دمج تقييمات المخاطر كجزء من وثائق المدقق للإجراءات الإضافية.

في هذه الحالة، يمكن توثيق تقييمات المخاطر وخطط التدقيق ونتائج العمل الذي تم إنجازه في ورقة عمل واحدة شاملة لكل مجال من مجالات البيانات المالية.

وسوف يتأثر شكل ومدى الوثائق الداعمة لتقييمات المخاطر بـ:-

- طبيعة وحجم وتعقيد المنشأة ورقابتها الداخلية؛
- توافر المعلومات من المنشأة؛ و
- منهجية التدقيق والتكنولوجيا المستخدمة في سياق عملية التدقيق.

وتشمل العوامل الأخرى التي ينبغي أخذها في الاعتبار عند تصميم الوثائق ما يلي:-

- سهولة الفهم؛
- الإشارات المرجعية لتصميم وتنفيذ إستجابة التدقيق المناسبة؛
- القدرة على تسهيل التحديث في الفترات اللاحقة؛ و
- سهولة المراجعة، كونه ينبغي على المدقق أن يكون قادراً على تحديد ما إذا كانت المخاطر الرئيسية قد تم تحديدها، وأن إستجابة التدقيق الناتجة مناسبة.

وقد يكون ملخص المخاطر المقيمة الذي يتم توثيقه بشكل جيد مفيداً أيضاً في إجتماعات التخطيط للفريق في فترات لاحقة يمكن مناقشة طبيعة المخاطر وإستجابة التدقيق فيها.

وبين التوضيح التالي الطريقة التي تُستخدم فيها وثيقة قائمة بذاتها، ولكنها تكون مرتبطة إرتباطاً وثيقاً بخطة التدقيق. وينبغي ملاحظة أن هذا التوضيح يستخدم التوكيدات الأربعة "المجموعة" (التي تُستخدم لأغراض هذا الدليل)، كما هو محدد في المجلد ١، الفصل ٦.

التوضيح ٥.١٤ - ١

مستويات المخاطر المقيمة

التوكيدات		مخاطر متأصلة	مخاطرة الرقابة الداخلية	مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية	توثيق المخاطر الرئيسية وعوامل المخاطر الأخرى التي تساهم في تقييم المخاطر	
					الصناعة في تراجع عام مع ظهور تقنيات جديدة. ومع ذلك، لا زالت المبيعات قوية، والمنشأة تقوم بالاستثمار في البحث والتطوير.	
مستوى البيانات المالية		مخاطر سائدة	معتدلة	منخفضة	موقف الإدارة تجاه الرقابة الداخلية جيد. ويشغل أصحاب الكفاءة المناصب الرئيسية.	
					تجاوز الإدارة محتمل، إلا أن السياسات الجديدة المطبقة من شأنها ردع الممارسات الأكثر شيوعاً.	
					مجلس الحوكمة مكون من أفراد العائلة	
مستوى التوكيد						
مجال أو إفصاحات البيانات المالية						
١	المبيعات	اكتمال	عالية	منخفضة	معتدلة	يرغب المالك بالحد من الضرائب. وكان الاعتراف بالإيرادات غير متسق.
		وجود	معتدلة	منخفضة	منخفضة	تم تحديد أنظمة الرقابة ذات العلاقة. واختبارات أنظمة الرقابة لهذا التوكيد هي احتمالية واردة.
		دقة وتقييم	معتدلة	منخفضة	منخفضة	تم تحديد أنظمة الرقابة الداخلية، ولم يكن هناك أخطاء تاريخية.
		عرض	لا يوجد	منخفضة	لا يوجد	
٢	الذمم المدينة	اكتمال	منخفضة	منخفضة	منخفضة	تم تحديد أنظمة الرقابة الداخلية، ولم يكن هناك أخطاء تاريخية.
		وجود	عالية	معتدلة	معتدلة	مكافآت موظفي المبيعات تستند إلى المبيعات المسجلة.

			دقة وتقييم	منخفضة	منخفضة	منخفضة	تم تحديد أنظمة الرقابة الداخلية ذات العلاقة ولم يكن هناك تاريخ للأخطاء. قد يمثل استرداد المستحقات مشكلة في الصناعات المتدهورة.
			عرض	عالية	معتدلة	معتدلة	التأكيد على أن عرض البيانات المالية ملائماً وأن الإيضاحات الخاصة بالإفصاحات تتناول أية انخفاضات في القيمة.
٣	المخزون	اكتمال	منخفضة	منخفضة	منخفضة	منخفضة	تم تحديد أنظمة الرقابة ذات العلاقة ولم يكن هناك تاريخ للأخطاء.
		وجود	عالية	عالية	عالية	عالية	سرقة المخزون وضعف في الرقابة الداخلية المادية في المخزن.
		دقة وتقييم	منخفضة	منخفضة	منخفضة	منخفضة	تم تحديد أنظمة الرقابة ذات العلاقة ولم يكن هناك تاريخ للأخطاء. ستؤدي التكنولوجيا الحديثة إلى تقادم بعض الأجزاء أو حتى منتجات بأكملها.
		عرض	عالية	عالية	عالية	عالية	الإفصاح عن مكونات المخزون كان عرضة للخطأ في الماضي.

ويمكن لتوثيق المخاطر المُقيمة أن يشير أيضاً إلى:-

- تفاصيل المخاطر الهامة التي تتطلب إهتماماً خاصاً؛ و
- المخاطر التي لن تكون الإجراءات الجوهرية لوحدها قادرة على توفير أدلة تدقيق مناسبة لها.

٤.١.٦ دراسات الحالة - اختتام مرحلة تقييم المخاطر

للإطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢- مقدمة لدراسات الحالة.

الخطوة النهائية في عملية تقييم المخاطر هي تقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المشتركة عند مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد.

ويمكن تلخيص وتقييم المخاطر باستخدام طريقة مشابهة لتلك المبينة أدناه. ولم يتم إظهار المعلومات الداعمة (عند توثيق تقييمات المخاطر المتأصلة ومخاطر الرقابة). وفي الممارسة العملية، تتم الإشارة المرجعية للبيانات الداعمة.

دراسة الحالة أ- ديفتا للأثاث

مستويات المخاطر المقيمة

التوكيدات	مخاطر متأصلة	مخاطرة الرقابة الداخلية	مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية	توثيق المخاطر الرئيسية وعوامل المخاطر الأخرى التي تساهم في تقييم المخاطر
				موقف الإدارة تجاه الرقابة الداخلية جيد. ويشغل أصحاب الكفاءة المناصب الرئيسية.
مستوى البيانات المالية	مخاطر سائدة	معتدلة	منخفضة	منخفضة
				تجاوز الإدارة محتمل، إلا أننا لم نجد أي حالات حدث فيها مثل هذا الأمر، وموقف الإدارة تجاه الرقابة الداخلية جيد.
				الاجتماع الشهري لمراجعة الأداء يوفر بعض المساءلة للإدارة.
مستوى التوكيد				
مجال أو إفصاحات البيانات المالية				
١ المبيعات	اكتمال	عالية	منخفضة	معتدلة
	وجود	منخفضة	منخفضة	منخفضة
	دقة وتقييم	منخفضة	منخفضة	منخفضة
	عرض	لا يوجد	منخفضة	لا يوجد
				نظام المبيعات يعمل بشكل جيد
				مراجعة عرض البيانات المالية، والسياسة المحاسبية بالنسبة للاعتراف بالإيراد والإفصاحات الأخرى ذات العلاقة.
٢ الذمم المدينة	اكتمال	منخفضة	منخفضة	منخفضة
	وجود	عالية	معتدلة	معتدلة
	دقة وتقييم	عالية	معتدلة	معتدلة
				لم يتم تحديد أي مخاطر هامة.
				مكافآت موظفي المبيعات تستند إلى المبيعات المسجلة.
				قد يشكل تحصيل المبالغ الكبيرة من مستحقات التجزئة مشكلة إذا كانت هناك مخاوف بشأن جودة المنتج أو حالات الإرجاع التي تمت.
				علاوة على ذلك، وبرغم تدهور الحالة الاقتصادية، لم يتم أي فحص ائتماني قبل منح الائتمان.

عند هذه النقطة، سيكون من الممارسات الجيدة إعداد بلاغ للإدارة يحدد نقاط الضعف الهامة التي تم تحديدها في الرقابة الداخلية.

دراسة الحالة ب - كومار وشركاه

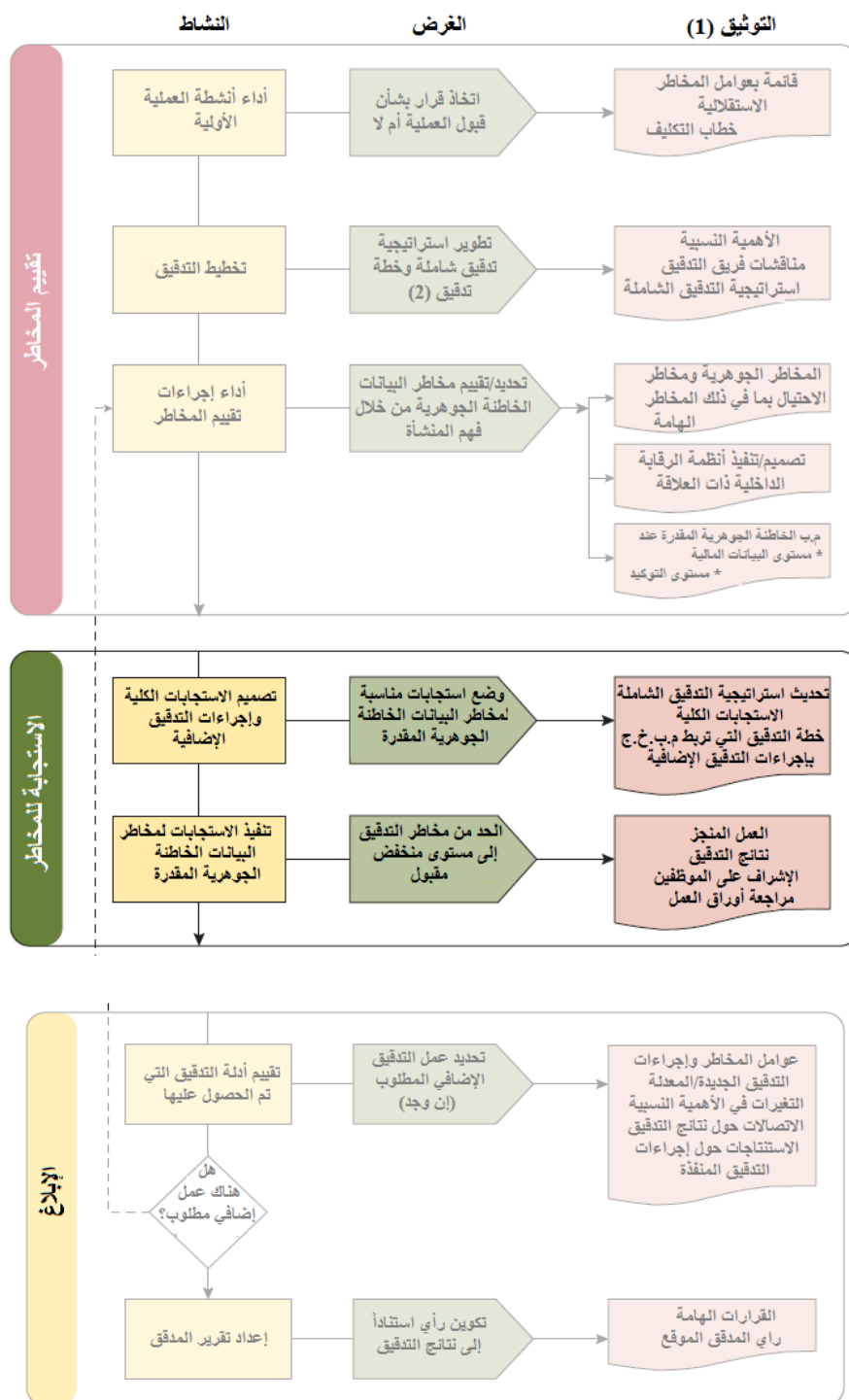
إختتام مرحلة تقييم المخاطر

مستويات المخاطر المقيمة

مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية	مخاطرة الرقابة الداخلية	مخاطر متأصلة	التوكيدات	مستوى المخاطر المقيمة	مستوى التوكيد
توثيق المخاطر الرئيسية وعوامل المخاطر الأخرى التي تساهم في تقييم المخاطر					
موقف الإدارة تجاه الرقابة الداخلية جيد. ويشغل أصحاب الكفاءة المناصب الرئيسية.					
تجاوز الإدارة محتمل نتيجة لضغوطات تلبية العهود البنكية وتخفيض الضرائب. ولم يتم راج بمراجعة عمل المحاسب على نحو متسق خلال الفترة. ويبدو المحاسب كثير التذمر وقد تكون الفرصة سانحة لارتكاب أخطاء في الأرقام. ولذلك، يمكن أن تمر الأخطاء غير المقصودة أو المتعمدة دون أن تكتشف.	معتدلة				مستوى البيانات المالية
الاجتماع الشهري لمراجعة الأداء يوفر بعض المساءلة للإدارة.					
					مستوى التوكيد
					مجال أو إفصاحات البيانات المالية
تم تحديد أنظمة رقابة ذات علاقة لهذا التوكيد.	معتدلة	منخفضة	عالية	اكتمال	١ المبيعات
تم تحديد أنظمة رقابة ذات علاقة لهذا التوكيد، إلا أن معاملات الأطراف ذات العلاقة تثير القلق.	معتدلة	منخفضة	عالية	وجود	
تم تحديد أنظمة رقابة ذات علاقة لهذا التوكيد، إلا أن معاملات الأطراف ذات العلاقة تثير القلق. مع إمكانية إرجاع المبيعات بسبب حالة الصناعة	معتدلة	منخفضة	عالية	دقة وتقييم	
معظم رصيد الذمم المدينة مع ديفتا. ولم يتم تحديد أي مخاطر خاصة أخرى.	معتدلة	منخفضة	عالية	اكتمال	٢ الذمم المدينة
معظم رصيد الذمم المدينة مع ديفتا. ولم يتم تحديد أي مخاطر خاصة أخرى.	معتدلة	معتدلة	عالية	وجود	
معظم رصيد الذمم المدينة مع ديفتا. ولم يتم تحديد أي مخاطر خاصة.	معتدلة	معتدلة	معتدلة	دقة وتقييم	
الأخذ بعين الاعتبار الإفصاح عن التقديرات الخاصة بالحسابات المشكوك فيها وأي ديون معدومة ذات أهمية.	معتدلة	معتدلة	معتدلة	عرض	

عند هذه النقطة، سيكون من الممارسات الجيدة إعداد بلاغ للإدارة يحدد نقاط الضعف الهامة التي تم تحديدها في الرقابة الداخلية.

١٥. الإستجابة للمخاطر – لمحة عامة



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.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٥٠ الفقرة ٥	ينبغي على المدقق أن يصمم وينفذ استجابات كلية لتتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية. (المرجع: الفقرات ١١-١٣).
معيار التدقيق الدولي ٣٥٠ الفقرة ٦	ينبغي على المدقق أن يصمم ويؤدي إجراءات تدقيق إضافية تستند طبيعتها وتوقيتها ونطاقها إلى المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد وتستجيب لها (المرجع: الفقرات ١٤-١٨).

وتشمل مرحلة الإستجابة للمخاطر الخطوات المذكورة أدناه:-

التوضيح ١٥. ٢-



وترد أدناه المفاهيم الأساسية التي تتناولها مرحلة الإستجابة للمخاطر.

المجلد والفصول	
مجلد ١ - فصل ٩	الإستجابة للمخاطر المقيمة
مجلد ١ - فصل ١٠	إجراءات التدقيق الإضافية
مجلد ١ - فصل ١١	التقديرات المحاسبية
مجلد ١ - فصل ١٢	الأطراف ذات العلاقة
مجلد ١ - فصل ١٣	الأحداث اللاحقة
مجلد ١ - فصل ١٤	المنشأة المستمرة
مجلد ١ - فصل ١٥	مخلص لمتطلبات معايير التدقيق الدولية الأخرى
مجلد ١ - فصل ١٦	وثائق التدقيق

نقطة للبحث

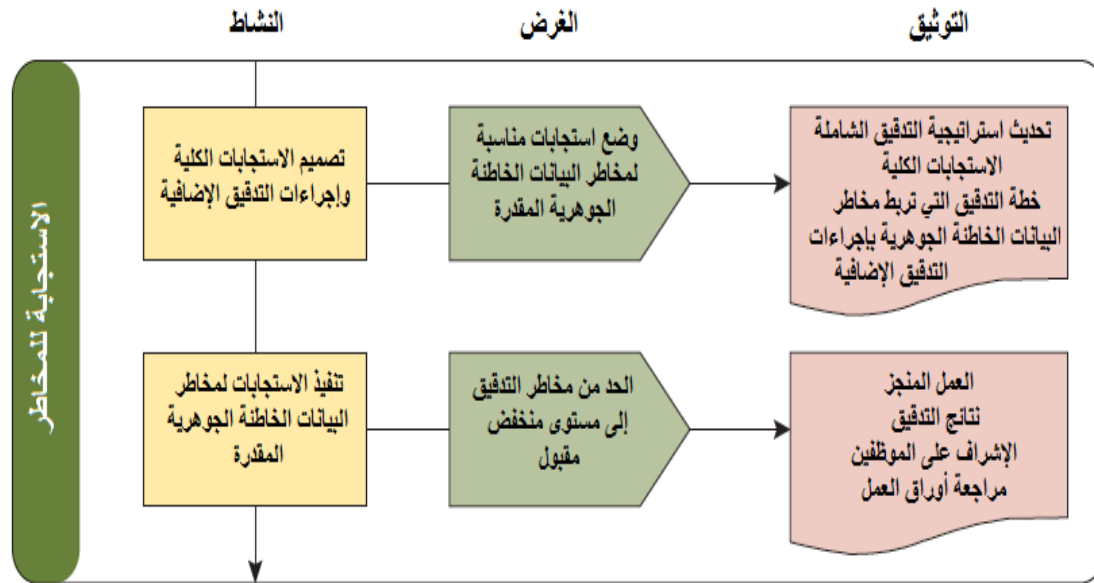
مسائل التدقيق الأساسية

عندما يكون المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١ "إيصال مسائل التدقيق الأساسية في تقرير المدقق المستقل"، قابلاً للتطبيق، يعتمد نص كل مسألة من مسائل التدقيق الأساسية التي ستدرج في تقرير المدقق على عمل المدقق. وبالتالي، ينبغي أن تحتوي وثائق التدقيق التي تم إعدادها في مرحلة الاستجابة للمخاطر من التدقيق على قدر كافٍ من التفاصيل.

١٦. خطة التدقيق الإستجابية

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
كيفية تخطيط إستجابة تدقيق فعالة للمخاطر المقيمة.	٢٦٠ (المنقح)، ٣٠٠، ٣٣٠، ٥٠٠

التوضيح ١٦. ١-١



ملاحظات:-

١. الإشارة إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.
٢. مخاطر البيانات الخاطئة.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١٥	يعطي المدقق المكلفين بالحوكمة نظرة عامة حول نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما. (المرجع: الفقرات ١١١-١١٦)
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ٩	يضع المدقق إستراتيجية تدقيق شاملة تشمل وصف لما يلي:- (أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات تقييم المخاطر المقررة، على النحو المحدد بموجب معيار التدقيق الدولي ٣١٥ (المنقح). (ب) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية المقررة عند مستوى التوكيد، على النحو المحدد بموجب معيار التدقيق الدولي ٣٣٠. (ج) إجراءات التدقيق الأخرى المقررة، واللازم القيام بها لتحقيق امتثال العملية لمعايير التدقيق الدولية (المرجع: الفقرة ١١٢-١١٤).
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ١٥	ينبغي على المدقق تحديث وتغيير إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق حسب الضرورة أثناء عملية التدقيق. (المرجع: الفقرة ١١٥)
معيار التدقيق الدولي ٣٠٠ الفقرة ١١	ينبغي على المدقق تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى توجيه وإشراف أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم. (المرجع: الفقرات ١١٦-١١٧)
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 التغيرات. (المرجع: الفقرات ١١٨-١٢١)
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٥	ينبغي على المدقق أن يصمم وينفذ استجابات كلية لتتناول مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المُقيمة عند مستوى البيانات المالية. (المرجع: الفقرات ١١-١٣)
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٦	ينبغي على المدقق أن يصمم ويؤدي إجراءات تدقيق إضافية تستند طبيعتها وتوقيتها ومداهها إلى مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المُقيمة عند مستوى التوكيد وتستجيب لها. (المرجع: الفقرات ١٤-١٨)
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٧	عند تحديد إجراءات التدقيق التي سيتم أدائها، على المدقق:- (أ) دراسة أسباب تقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية عند مستوى التوكيد لكل فئة معاملات ورصيد حساب وإفصاح، بما في ذلك:- (١) احتمالية وجود أخطاء بسبب الخصائص المحددة لكل فئة معاملات أو رصيد حساب أو إفصاح (أي المخاطر المتأصلة)؛ أو (٢) إذا كان تقييم المخاطر يأخذ بعين الاعتبار أنظمة الرقابة ذات العلاقة (أي مخاطرة الرقابة)، بحيث يقتضي من المدقق الحصول على أدلة تدقيق لتحديد ما إذا كانت أنظمة الرقابة تعمل بفاعلية (أي إذا كان ينوي المدقق الاعتماد على الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية)؛ (المرجع: الفقرات ١٩-١١٨). (ب) الحصول على أدلة تدقيق أكثر إقناعاً كلما ازداد تقييم المدقق للمخاطر. (المرجع: الفقرة ١١٩).
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٨	يتعين على المدقق تصميم وأداء اختبارات لأنظمة الرقابة للحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة فيما يخص فاعلية عمل أنظمة الرقابة ذات العلاقة إذا:- (أ) يتضمن تقييم المدقق لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية عند مستوى التوكيد توقعاً بعمل أنظمة الرقابة في تحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية؛ و (ب) إن الإجراءات الجوهرية لوحدها لا يمكن أن تقدم ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة عند مستوى التوكيد. (المرجع: الفقرات ١٢٠-١٢٤)

ينبغي أن يحصل المدقق أثناء تصميم وأداء اختبارات أنظمة الرقابة على المزيد من أدلة التدقيق المقنعة كلما ازداد اعتماد المدقق على فعالية نظام رقابة معين. (المرجع: الفقرة ١٢٥).	معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٩
أثناء تصميم وأداء اختبارات أنظمة الرقابة، يتعين على المدقق:- (أ) أداء إجراءات تدقيق أخرى بالاشتراك مع الاستعلام بهدف الحصول على أدلة تدقيق حول الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة، بما في ذلك:- (١) كيفية تطبيق أنظمة الرقابة في مراحل ملائمة خلال فترة التدقيق. (٢) الثبات الذي كان يتم أدائها به. (٣) جهة تطبيقها أو وسائل تطبيقها. (المرجع: الفقرة ٢٦-٢٩)	معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٠
(ب) تحديد فيما إذا كانت أنظمة الرقابة التي سيتم اختبارها 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 ٣٠-٣١)	
إذا خطط المدقق للاعتماد على أنظمة الرقابة على مخاطر معينة حددها المدقق بأنها مخاطر هامة، يتعين اختبار أنظمة الرقابة تلك في الفترة الحالية.	معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٥
بغض النظر عن مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المقيمة، فإنه ينبغي على المدقق تصميم وأداء إجراءات أساسية لكل فئة من المعاملات وأرصدة الحساب والإفصاح. (المرجع: الفقرات ٤٢-٤٧)	معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٨
ينبغي على المدقق النظر فيما إذا كانت إجراءات المصادقة الخارجية ستنتفد على أنها إجراءات تدقيق جوهرية. (المرجع: الفقرات ٤٨-٥١)	معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٩
تتضمن الإجراءات الجوهرية الخاصة بالمدقق إجراءات التدقيق التالية والمتعلقة بعملية إقفال البيانات المالية:- (أ) مطابقة أو تسوية المعلومات الواردة في البيانات المالية مع السجلات المحاسبية الأساسية، بما في ذلك مطابقة أو تسوية المعلومات الواردة في الإفصاحات، سواء كان قد تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج الدفاتر العامة والفرعية؛ و (ب) فحص القيود اليومية الهامة والتعديلات الأخرى التي تتم أثناء إعداد البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ٥٢)	معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢٠
إذا حدد المدقق بأن مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المقيمة عند مستوى التوكيد تكون مخاطر هامة، فإنه ينبغي أن يؤدي إجراءات أساسية تستجيب بشكل محدد لتلك المخاطر، وعندما يتألف منهج المخاطر الهامة من إجراءات أساسية فقط، فإنه ينبغي أن تتضمن تلك الإجراءات اختبار تفاصيل. (المرجع: الفقرة ٥٣)	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 جوهرية، بالاشتراك مع اختبار أنظمة الرقابة للفترة المعترضة؛ (ب) إجراءات جوهرية إضافية فقط، في حال حدد المدقق بأنها كافية. تقدم أساساً معقولاً لتمديد نتائج التدقيق من التاريخ المرحلي إلى نهاية الفترة. (المرجع: الفقرات ٥٤-٥٧)	معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢٢
يقوم المدقق بإجراءات التدقيق لتقييم إذا كان العرض الشامل للبيانات المالية جاء متوافقاً مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وعند القيام بذلك التقييم، يأخذ المدقق بعين الاعتبار إذا كان قد تم عرض البيانات المالية بأسلوب يعكس: • التصنيف والوصف الملائمين للمعلومات المالية والمعاملات، والأحداث، والظروف الأساسية؛ و • العرض، والهيكل والمحتوى الملائمين للبيانات المالية. (المرجع: الفقرة ٥٩)	معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢٤
على المدقق تصميم وأداء إجراءات تدقيق مناسبة في ظل الظروف لهدف الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. (المرجع: الفقرات ١١-٢٥)	معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ الفقرة ٦
عند تصميم وأداء إجراءات تدقيق على المدقق إعتبار ملائمة وموثوقية المعلومات التي سيتم استخدامها كأدلة تدقيق. (المرجع: الفقرات ٢٦-٣٣).	معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ الفقرة ٧
عند تصميم اختبارات لأنظمة الرقابة واختبارات التفاصيل، على المدقق أن يحدد وسائل اختيار البنود للاختبار التي تعتبر فعالة في تلبية هدف إجراءات المدقق (المرجع: الفقرات ٥٢-٥٦)	معيار التدقيق الدولي ٥٠٠ الفقرة ١٠

١.١٦ لمحة عامة

يتمثل الهدف في مرحلة إستجابة التدقيق للمخاطر بالحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة بشأن المخاطر المُقيّمة. ويتحقق ذلك من خلال تصميم وتنفيذ استجابات مناسبة لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المُقيّمة عند مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد.

وسيتعامل المدقق مع هذه المهمة بطرق مختلفة مثل:-

- التصدي لكل مخاطرة مُقيّمة على حده وفقاً لطبيعتها (التراجع الاقتصادي على سبيل المثال)، وتصميم إستجابة التدقيق المناسبة بشكل إجراءات تدقيق إضافية؛
- التصدي لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المُقيّمة حسب مجالات البيانات المالية أو الإفصاحات المتضررة. وبعد ذلك يقوم المدقق بتصميم الإستجابة المناسبة بشكل إجراءات تدقيق إضافية؛ أو
- البدء من قائمة قياسية لإجراءات التدقيق في كل مجال للبيانات المالية و وكل توكيد، ثم بعد ذلك تفصيله (إضافة أو تعديل أو حذف إجراءات) لتصميم إستجابة مناسبة للمخاطر المُقيّمة.

وتتطوي الإستجابة للمخاطر المُقيّمة على استخدام أكثر من مجرد برنامج تدقيق قياسي ("واحد يناسب الجميع") قد يتصدى لكل واحد من التوكيدات، ولكن لم يتم تفصيله خصيصاً لمواجهة المخاطر المُقيّمة لمجال البيانات المالية حسب التوكيد لمنشأة معينة. وينبغي عموماً أن تُصمم برامج التدقيق (بالقدر اللازم) لتتناسب مع مستوى المخاطرة للمنشأة وظروفها الخاصة.

٢.١٦ نقطة الانطلاق

إن نقطة الانطلاق لتصميم إستجابة تدقيق فعالة هي إعداد قائمة بالمخاطر المُقيّمة التي تم وضعها في ختام مرحلة تقييم المخاطر للتدقيق. (انظر المجلد ٢، الفصل ١٤).

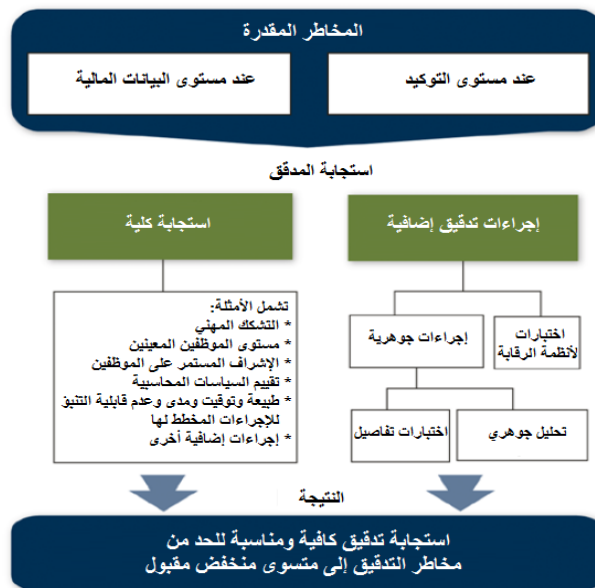
وسيكون تحديد وتقييم المخاطر قد تم عند:-

- مستوى البيانات المالية؛ و
- مستوى التأكيد لمجالات البيانات المالية والإفصاحات.

ويمكن جمع مجالات البيانات المالية الأصغر حجماً مع بعضها الآخر، والتعامل معها كمجال أكبر لوضع إستجابة تدقيق مناسبة.

ويحدد المجلد ١، الفصل ٩ الاستجابات المحتملة للمخاطر المُقيّمة عند كل من المستويين. ويلخص التوضيح أدناه أنواع الإستجابة المطلوبة.

التوضيح ٢.١٦-١



٣. ١٦ الاستجابات الكلية

يتم التصدي للمخاطر السائدة عند مستوى البيانات المالية (المخاطر مثل عدم كفاءة بيئة الرقابة و/ أو إمكانية الاحتيال التي قد تؤثر على توكيدات كثيرة) من خلال تصميم وتنفيذ إستجابة كلية من جانب المدقق، كما هو مبين في التوضيح التالي. وللإطلاع على مزيد من المعلومات حول المخاطر السائدة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٨.

والمجالات التي سيتناولها المدقق في وضع إستجابة كلية تتضمن تحديد ما يلي:-

- القدر اللازم للتذكير الذي يحتاجه فريق التدقيق لاستخدام التشكك المهني؛
- أي الموظفين ينبغي تعيينهم، بما في ذلك أولئك ممن لديهم مهارات خاصة، أو ما إذا كان ينبغي استخدام الخبراء؛
- مدى الإشراف المطلوب خلال عملية التدقيق؛
- الحاجة لدمج بعض العناصر من عدم قابلية التنبؤ في اختيار إجراءات التدقيق الإضافية المقرر تنفيذها؛ و
- أي تغييرات عامة يجب القيام بها لطبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات التدقيق. ويمكن أن تتضمن هذه توقيت الإجراءات (خلال الفترة أو نهاية الفترة)، أو إجراءات جديدة/ موسعة للتصدي لعوامل المخاطر الخاصة مثل الاحتيال.

التوضيح ٣. ١٦ - ١

تقييم المخاطر	الإستجابة الكلية المحتملة
بيئة رقابة فعالة	تمنح هذه للمدقق مزيد من الثقة في الرقابة الداخلية وموثوقية لأدلة التدقيق الناشئة داخليا ضمن المنشأة. ويمكن للإستجابة الكلية أن تشمل بعض إجراءات التدقيق التي يتم تنفيذها في تاريخ مرحلي وليس في نهاية الفترة.
بيئة رقابة غير فعالة (العيوب موجودة)	سوف تتطلب هذه على الأرجح من المدقق أداء بعض الأعمال الإضافية مثل:- • تعيين المزيد من موظفي التدقيق ذوي الخبرة. • إجراء المزيد من إجراءات التدقيق في نهاية الفترة وليس في تاريخ مرحلي. • الحصول على المزيد من أدلة التدقيق الواسعة من الإجراءات الجوهرية. • إجراء تغييرات على طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات التدقيق المقرر أدائها.

نقطة للتأمل

حيثما كان ذلك ممكنا، ينبغي وضع تقييم أولي للمخاطر عند مستوى البيانات المالية في مرحلة التخطيط. وهذا سيمكن من وضع إستجابة أولية كلية تتصدى لمسائل مثل أي موظفين ينبغي تعيينهم (بما في ذلك أولئك ممن لديهم مهارات خاصة)، وما هو مستوى الإشراف المطلوب وأي الإجراءات يتعين القيام بها. وهذا التقييم الأولي للمخاطر سيتطلب التحديث مع تقدم سير التدقيق، وإجراء تغييرات مماثلة في الإستجابة الكلية.

ومع ذلك، فإن هذا قد لا يكون ممكنا في المنشآت الأصغر حجما التي ليس لديها معلومات مالية مرحلية أو شهرية متوفرة لأداء الإجراءات التحليلية وتحديد/ تقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية. وما لم يكن بالإمكان أداء إجراءات تحليلية محدودة أو الحصول على معلومات من خلال الاستعلام بهدف تخطيط التدقيق، قد يحتاج المدقق إلى الانتظار لحين توفر مسودة مبكرة للبيانات المالية للمنشأة.

٤. ١٦ استخدام التوكيدات في تصميم الاختبار

إن تقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية مطلوب عند مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد. والهدف من تصميم إستجابة التدقيق المناسبة هو الحصول على أدلة تتناول تقييم المخاطر لكل توكيد ذو علاقة. ولمزيد من المعلومات حول التوكيدات، أنظر المجلد ١، الفصل ٦.

وعند وضع إستجابة لنواحي معاملات خاصة، فإن المدقق سيشير إلى أن التوكيدات تزود أيضا ربط مشترك بين اختبار الرقابة الداخلية والإجراءات الجوهرية. وهذا الأمر هام لتحديد متى يكون المزج بين اختبارات أنظمة الرقابة والإجراءات الجوهرية مناسباً للحد من مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية إلى مستوى منخفض مقبول.

وعلى سبيل المثال، فإن إجراءات التدقيق المتعلقة بـ "وجود" المخزون ستركز على اختبار صلاحية البنود المسجلة بالفعل كجزء من رصيد المخزون، واختبار أنظمة الرقابة التي من شأنها أن تخفف من مخاطر عدم وجود بعض البنود في رصيد المخزون. ومن شأن اختبار "اكتمال" المخزون التركيز على اختبار البنود التي لم تدرج في رصيد المخزون، ولكن من شأنه في الوقت نفسه أن يوفر أدلة محتملة على بنود مفقودة. وهذا يمكن أن يشمل أوامر الشراء للسلع، واختبارات أنظمة الرقابة التي من شأنها التخفيف من مخاطر المخزون المفقود.

١٦. ٥ استخدام الأهمية النسبية في تصميم الاختبار

أحد العوامل الرئيسية التي تعتبر ضرورية عند النظر في مدى إجراء التدقيق هو أهمية الأداء التي تم تحديدها. وتستند أهمية الأداء على الأهمية النسبية التي تم تحديدها للبيانات المالية ككل، ولكن يكون تعديلها ممكناً للتصدي للمخاطر الخاصة المتعلقة برصيد الحساب أو فئة المعاملة أو إفصاح البيانات المالية.

ويتم تحديد مدى إجراءات التدقيق التي تعتبر ضرورية بعد النظر في أهمية الأداء النسبية والمخاطر المُقيّمة ودرجة التأكيد التي يخطط المدقق الحصول عليها. بشكل عام، فإن مدى إجراءات التدقيق (مثل حجم العينة لاختبار التفاصيل، أو مستوى التفاصيل اللازمة في إجراء التحليل الجوهري) قد يزيد مع ازدياد مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية. ومع ذلك، فإن زيادة مدى إجراء التدقيق يكون فعالاً فقط إذا كانت إجراء التدقيق نفسه ذو علاقة بمخاطرة معينة. ولمزيد من المعلومات حول استخدام الأهمية النسبية في تصميم الاختبار، أنظر المجلد ١، الفصل ٧ والمجلد ٢، الفصول ٦ و ١٧.

١٦. ٦ صندوق أدوات المدقق

عند وضع خطة التدقيق المفصلة، ينبغي على المدقق استخدام التقدير المهني لاختيار الأنواع المناسبة من إجراءات التدقيق الممكنة. ولمزيد من الوصف التفصيلي لإجراءات التدقيق الإضافية، أنظر المجلد ١، الفصول من ١٠ إلى ١٥.

وسوف يستند برنامج التدقيق الفعال على مزيج ملائم من الإجراءات التي تقلل مجتمعة من مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول. ولأغراض هذا الدليل، فإن الأنواع المختلفة من إجراءات التدقيق المتاحة للمدقق تم تصنيفها على النحو المبين في التوضيح التالي.

التوضيح ١٦. ٦- ١



تقييم المخاطر	الإستجابة الكلية المحتملة
الإجراءات الجوهرية	تتطلب الفقرة ١٨ من معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ أداء إجراءات جوهرية لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة حساب وإفصاح، بغض النظر عن مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المقيمة. وهذا يعكس حقيقة أن:- - تقييم المدقق للمخاطرة تقديري، لذا قد لا يحدد جميع مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية؛ - هناك مقيدات متصلة للرقابة الداخلية، بما في ذلك تجاوز الإدارة. وحيث تكون مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية منخفضة جداً، قد تكون بعض الإجراءات الجوهرية المحدودة، مثل اختبارات التفاصيل أو المراجعة التحليلية، هي كل ما هو مطلوب للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوكيد معين.
الإجراءات التحليلية	تتطوي الإجراءات التحليلية الجوهرية على تقييم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المعقولة بين البيانات المالية وغير المالية على حد سواء. وهي تتطلب وضع توقعات دقيقة لمبالغ معينة (مثل المبيعات) تكون، بالمقارنة مع المبالغ المسجلة الفعلية، كافية لتحديد الأخطاء. ويمكن تصنيف الإجراءات التحليلية على النحو التالي:- - المقارنات البسيطة للبيانات التي قد تُدرج عادة في الإجراءات الجوهرية الأساسية. وعادة ما تكون هذه الإجراءات جنباً إلى جنب مع غيرها من اختبارات التفاصيل على مستوى التوكيد. ولن تقدم أدلة تدقيق كافية لوحدها. - نماذج التنبؤ التي في حد ذاتها (أو بالاشتراك مع اختبارات أنظمة الرقابة أو الإجراءات الجوهرية الأخرى) ستكون كافية للحد من مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض مقبول. وعلى سبيل المثال، إذا كان لدى المنشأة ستة موظفين بأجور ثابتة طوال الفترة، قد يكون من الممكن تقدير مجموع تكلفة الرواتب لتلك الفترة بدرجة عالية من الدقة. وعلى افتراض دقة عدد العاملين ومعدلات الأجور، يمكن لهذا الإجراء توفير أدلة التدقيق كاملة للرواتب. وقد لا تكون هناك حاجة إلى إجراءات جوهرية أخرى (أساسية أو موسعة) يتعين أدائها.
اختبارات التفاصيل	عند التصدي لمخاطرة هامة من خلال الإجراءات الجوهرية لوحدها، فإن تلك الإجراءات الجوهرية يجب أن تشمل اختبارات التفاصيل. ولمزيد من الوصف التفصيلي للمخاطر الهامة وأدلة التدقيق المناسبة، أنظر المجلد ٢، الفصل ١٠.
اختبارات أنظمة الرقابة	حيث تكون أنظمة الرقابة الأساسية مطبقة (وتعمل بشكل فعال على الأرجح) لتتصدى لبعض التوكيدات، يمكن أداء اختبارات أنظمة الرقابة اللازمة للحصول على أدلة التدقيق اللازمة حول التوكيد. وقد توفر اختبارات أنظمة الرقابة التي يتم أدائها للحد من المخاطر إلى مستوى منخفض (يتطلب حجم عينة أكبر) غالبية الأدلة المطلوبة لتوكيد معين. وبالمقابل، يمكن أداء اختبارات أنظمة الرقابة للحد من المخاطر إلى مستوى معتدل (يتطلب حجم عينة أصغر بقليل). وفي الحالة الأخيرة هذه، للحصول على الأدلة المطلوبة ينبغي على المدقق استكمال اختبارات أنظمة الرقابة بإجراءات جوهرية تتصدى للتوكيد ذاته. وبموجب معايير معينة، تحتاج أنظمة الرقابة الداخلية إلى اختبار كل ثلاث عمليات تدقيق فقط. أنظر مناقشة اختبارات أنظمة الرقابة في المجلد ١، الفصل ١٠ الفقرة ٥.

٧. ١٦ وضع خطة التدقيق الإستجابية

يلزم التقدير المهني والتفكير المتأنى لوضع خطة تدقيق تستجيب بشكل مناسب إلى المخاطر المقيمة. والوقت الذي يقضيه المدقق في وضع خطة مناسبة سيؤدي من المؤكد إلى عملية تدقيق كافية ومناسبة بشكل أكبر، ووقت أقل يقضيه الموظفين.

وهناك ثلاث خطوات عامة سيتخذها المدقق لوضع الخطة:-

- الإستجابة للمخاطر المقيمة عند مستوى البيانات المالية (الإستجابة الكلية)؛
- تحديد أي إجراءات محددة مطلوبة لمجالات البيانات المالية الهامة؛ و
- تحديد طبيعة ومدى إجراءات التدقيق المطلوبة.

الخطوة ١ - الإستجابة للمخاطر المقيمة عند مستوى البيانات المالية

الخطوة الأولى هي وضع إستجابة شاملة مناسبة لتقييم المخاطر عند مستوى البيانات المالية. ولأن هذه المخاطر سائدة، فإن مستوى متوسط أو عال من تقييم المخاطر سيؤدي عموماً إلى عمل إضافي مطلوب تقريباً لكل مجال من مجالات البيانات المالية. أنظر المناقشة حول الإستجابة الشاملة في المجلد ٢، الفصل ١٦، ٣.

الخطوة ٢ - تحديد الإجراءات المحددة المطلوبة لمجالات البيانات المالية الهامة

قبل وضع الإستجابة المفصلة للمخاطر المقيمة، قد يجد المدقق من المفيد النظر في (لكل مجال من مجالات البيانات المالية) الأسئلة الواردة في التوضيح أدناه.

التوضيح ١٦. ١-١

الأسئلة التي ينبغي النظر فيها عند وضع إستجابة تدقيق مناسبة	لكل مجال من مجالات البيانات المالية الهامة أو يحتمل أن تكون هامة
	هل هناك توكيدات لا يمكن التصدي لها من خلال الاختبارات الجوهرية لوحدها؟ إذا كان الأمر كذلك، تكون اختبارات أنظمة الرقابة مطلوبة. وهذا قد يحدث عندما:-
	• لا يكون هناك وثائق تقدم أدلة تدقيق حول توكيد معين مثل اكتمال المبيعات. • تقوم المنشأة بعملها مستخدمة تكنولوجيا المعلومات، ولا يكون هناك وثائق معاملات بخلاف تلك المتوفرة من خلال نظام تكنولوجيا المعلومات.
	هل يتوقع من أنظمة الرقابة الداخلية على فئات/ عمليات المعاملات ذات العلاقة أن تكون موثوقة؟ إذا كان الأمر كذلك، قد يكون اختبار أنظمة الرقابة ممكناً، إلا إذا كان عدد المعاملات صغير جداً لدرجة تكون الإجراءات الجوهرية فيها أكثر كفاءة.
	هل الإجراءات التحليلية الجوهرية متاحة (مثل تلك على فئات المعاملات ذات العلاقة)؟
	هل هناك عنصر من عدم قابلية التنبؤ مطلوب (للتصدي للمخاطر الاحتمال وغيرها)؟
	هل هناك "مخاطر هامة" (أي الاحتمال أو الأطراف ذات العلاقة...الخ) من المقرر التصدي لها تتطلب اعتبار خاص؟

الخطوة ٣ - تحديد طبيعة ومدى إجراءات التدقيق المطلوبة

الخطوة الثالثة هي استخدام التقدير المهني لاختيار المزيج المناسب من الإجراءات ومدى الاختبار اللازم للإستجابة بشكل مناسب للمخاطر المقيمة عند مستوى التوكيد.

ونجد أدناه طريقة ممكنة لتحديد المزيج المناسب من الإجراءات المصممة للتصدي لوجود الذمم المدينة عند مستويات منخفضة ومتوسطة وعالية من المخاطر المقررة.

الذمم المدينة - مستوى منخفض من المخاطر المقيمة

أهمية الأداء = ١٢,٠٠٠ يورو

إستجابة التدقيق المخطط لها

المخاطرة المقيمة لتوكيد "الوجود"	منخفضة	ملاحظات
الإجراءات الجوهرية	✓	قد تعتبر هذه الإجراءات كافية بحد ذاتها للتصدي للمخاطرة المقيمة. وستشمل اختبارات نموذجية للتفاصيل و/ أو إجراءات تحليلية بسيطة التي قد يتم أداؤها تقريبا في أي تدقيق للذمم المدينة. وهذه الإجراءات غالبا ما تكون مدرجة في برنامج التدقيق للذمم المدينة.

الذمم المدينة - مستوى معتدل من المخاطر المقيمة

أهمية الأداء = ١٠,٠٠٠ يورو

إستجابة التدقيق المخطط لها

المخاطرة المقيمة لتوكيد "الوجود"	معتدلة	ملاحظات
الإجراءات الجوهرية	✓	قد يتم أداء هذه الإجراءات للتصدي لمخاطرة الوجود بشكل عام (أي كما تم للمخاطرة المنخفضة أعلاه)، وأيضا لـ:- - التصدي للمخاطر الخاصة التي تم تحديدها من حيث علاقتها بوجود الذمم المدينة (مثل مخاطر الاحتيال)؛ و - أداء اختبارات كافية للتفاصيل للحد من المخاطر المقيمة إلى مستوى منخفض مقبول.

وإذا كان لدى المنشأة أنظمة رقابة داخلية (على المبيعات مثلا) تناولت وجود الذمم المدينة، فإن أحد بدائل أداء الإجراءات الجوهرية فقط سيكون اختبار مدى الفعالية التشغيلية لمثل أنظمة الرقابة هذه.

الذمم المدينة - مستوى عال من المخاطر المقيمة

أهمية الأداء = ١٠,٠٠٠ يورو

إستجابة التدقيق المخطط لها

المخاطرة المقيمة لتوكيد "الوجود"	معتدلة	ملاحظات
الإجراءات الجوهرية	✓	قد يتم أداء هذه الإجراءات للتصدي لمخاطرة الوجود بشكل عام (أي كما تم للمخاطرة المنخفضة أعلاه)، وأيضا لـ:- - التصدي للمخاطر الخاصة التي تم تحديدها من حيث علاقتها بوجود الذمم المدينة (مثل مخاطر الاحتيال). - أداء اختبارات كافية للتفاصيل للحد من المخاطر المقيمة إلى مستوى منخفض مقبول.
اختبارات أنظمة الرقابة (الفعالية التشغيلية)	✓	للتقليل من حجم العينة المطلوبة لاختبار التفاصيل الذي من شأنه الحد المخاطرة إلى مستوى منخفض، ينبغي اختبار أنظمة الرقابة الداخلية التي تتصدى للوجود، وذلك للحصول على مستوى معتدل من تقليل المخاطر. وهذا الأمر جنبا إلى جنب مع اختبارات التفاصيل المبينة أعلاه سيقبل من المخاطر المقيمة إلى مستوى منخفض مقبول.

في المثال أعلاه، قد يكون من الممكن أيضا الحصول على أغلبية الأدلة المطلوبة من خلال أداء اختبار لأنظمة الرقابة التي تقلل من المخاطر إلى مستوى منخفض مقبول. وهذا قد يلغي الحاجة لكثير من الإجراءات الجوهرية.

وعند وضع إستراتيجية تدقيق على أرصدة حسابات أو معاملات خاصة، ينبغي على المدقق دائما النظر في العمل المنجز في أجزاء أخرى من فئات المعاملات.

ومثال آخر هو اكتمال المبيعات لمنشأة تملك مبنى سكني وتؤجر الوحدات.

الذمم المدينة- مستوى معتدل من المخاطر المقيمة

أهمية الأداء = ٦,٠٠٠ يورو

إستجابة التدقيق المخطط لها

المخاطرة المقيمة لتوكيد "الوجود"	معتدلة	ملاحظات
الإجراءات الجوهرية	-	في ضوء الإجراء التحليلي الجوهرى المبين أدناه، فإن هذه الإجراءات قد لا تكون ضرورية على الإطلاق، أو مقتصرة على الحصول على أدلة لإثبات الافتراضات المستخدمة.
اختبارات أنظمة الرقابة (الفعالية التشغيلية)	✓	العدد المعروف لوحات الإيجار هو ٦٤، ومبلغ الإيجار هو ١٠٠٠ يورو في الشهر للأجنحة ذات غرف النوم الثنائية والبالغة ٤٦، و ٨٠٠ يورو للأجنحة ذات غرف النوم الأحادية والبالغة ١٨. - يمكن حساب الدخل المتوقع للإيجار بـ ٧٢٤,٨٠٠ يورو. - كانت الإيرادات الفعلية المسجلة في السجلات المحاسبية ٧١٨,٨٠٠ يورو، أي بفارق ٦٠٠٠ يورو. تم التحقق من الفرق بأنه راجع إلى حقيقة أن ٦ من غرف النوم الثنائية بقيت شاغرة لمدة شهر خلال العام.

نقطة للتأمل

تجنب اللجوء لإجراءات التدقيق العامة أو القياسية حيثما كان ذلك ممكناً

إن إجراءات التدقيق الأكثر فعالية هي تلك التي تتناول على وجه التحديد الأسباب التي أدت إلى المخاطر المقيمة.

توكيدات متعددة

حيثما كان ذلك ممكناً، ينبغي اختيار إجراءات التدقيق التي تتناول توكيدات متعددة. وهذا سوف يقلل من الحاجة إلى اختبارات التفاصيل الأخرى.

مجالات المخاطر المنخفضة

ينبغي استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها من تقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية للحد من الحاجة إلى الإجراءات الجوهرية في مجالات المخاطر المنخفضة.

النظر في استخدام اختبارات أنظمة الرقابة

ينبغي استخدام المعلومات التي تم الحصول عليها حول الرقابة الداخلية لتحديد أنظمة الرقابة الرئيسية التي يمكن اختبارها لمعرفة الفعالية التشغيلية. وغالباً ما تؤدي اختبارات أنظمة الرقابة (بعضها قد لا يتطلب سوى اختبار لمرة واحدة كل ثلاثة سنوات) إلى عمل أقل بكثير مقارنة بإجراء اختبارات واسعة النطاق للتفاصيل. انظر أيضاً المجلد ٢، الفصل ١٧.

عدم تجاهل أنظمة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات

يمكن أن يكون حجم العينة لاختبار نظام رقابة آلي هو بند واحد فقط لأن مثل هذا النظام سيعمل على الأرجح بنفس الطريقة في كل مرة، مما يجعله ممثلاً لجميع البنود الأخرى في مجموعة العينة. ومع ذلك، سوف يكون هذا مستنداً إلى افتراض أن المنشأة لديها أنظمة رقابة عامة على تكنولوجيا المعلومات تعمل بشكل فعال.

الاختبارات مزدوجة الأغراض

حيث يتم تخطيط أنظمة الرقابة على نفس الفئة من المعاملات كاختبارات جوهرية، ينبغي النظر في إمكانية إجراء الاختبارات مزدوجة الأغراض. وهذا يعني اختبار أنظمة الرقابة الذي يتم أدائه بالتزامن مع اختبار تفاصيل للمعاملة نفسها. وعلى الرغم من أن الغرض من اختبار أنظمة الرقابة مختلف عن اختبار التفاصيل، قد يتم إنجاز أهداف الاختبارين في وقت واحد. وعلى سبيل المثال، يمكن دراسة فائزعة معينة لتحديد ما إذا تمت الموافقة عليها (اختبار أنظمة الرقابة)، وما إذا قد تم تسجيل المعاملة بشكل صحيح في السجلات المحاسبية (اختبار التفاصيل).

النظر في العمل الذي تم أدائه في جميع أجزاء المعاملة

ينبغي النظر في العمل الذي تم أدائه في أجزاء أخرى من المعاملة. فعلى سبيل المثال، يمكن لاختبار أنظمة الرقابة على اكتمال المبيعات أن يزود أدلة تتعلق باكتمال الذمم المدينة.

اتخاذ قرار بشأن إستراتيجية وإجراءات التدقيق في مرحلة التخطيط

حيثما كان ذلك ممكناً، ينبغي تحديد طبيعة ومدى إجراءات التدقيق خلال مرحلة تخطيط التدقيق، وهو الوقت الذي يمكن فيه للفريق الاتفاق على الطريقة الواجب إتباعها. وهذا من شأنه تجنب صغار الموظفين عملية تصميم إجراءات التدقيق لوحدهم، أو ببساطة تأدية نفس الإجراءات للسنة السابقة.

تذكر استخدام الإجراءات التحليلية

- تستخدم الإجراءات التحليلية في كل مرحلة من مراحل التدقيق.
- في بداية عملية التدقيق، تُستخدم الإجراءات التحليلية كإجراء لتقييم المخاطر.
- خلال عملية التدقيق، يتم أداء الإجراءات التحليلية لتحليل الفروق في البيانات، وإثبات فئات معاملات وأرصدة حسابات معينة.
- قرب نهاية عملية التدقيق، يتم أداء الإجراءات التحليلية لتحديد ما إذا كانت البيانات المالية متسقة مع فهم المدقق للمنشأة، أو للإشارة إلى مخاطرة لم يتم إدراكها سابقاً لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية نتيجة الاحتيال.

١٦. ١. الإستجابة لمخاطر الاحتيال

يمكن لمخاطر الاحتيال (بما في ذلك تجاوز الإدارة) أن تكون موجودة في أي منشأة تقريباً، وتحتاج إلى تصدي عند وضع خطة التدقيق. والخطوة الأولى هي تقييم المخاطر المحتملة للاحتيال، ثم بعد ذلك تصميم إستجابة شاملة ومفصلة.

ملاحظة: إن المدقق مطالب بالتعامل مع مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المقيمة الناتجة عن الاحتيال على مخاطر هامة. وتتطلب المخاطرة الهامة من المدقق:-

- الحصول على فهم لأنظمة الرقابة ذات العلاقة في المنشأة، بما في ذلك أنشطة الرقابة ذات العلاقة يمثل هذه المخاطر؛ و
- تنفيذ الإجراءات الجوهرية التي تستجيب خصيصاً لتلك المخاطر.

عندما يتألف التعامل مع المخاطر الهامة من الإجراءات الجوهرية فقط، يتعين على تلك الإجراءات أن تشمل اختبارات تفاصيل.

وعند تقييم المخاطر المحتملة والإستجابة المناسبة للاحتيال، يجب أن ينظر المدقق في التالي:-

- الاستجابات الشاملة التي تم وضعها بالفعل للتصدي للمخاطر المقيمة عند مستوى البيانات المالية؛
- الاستجابات المحددة التي تم وضعها بالفعل وتتعلق بالمخاطر المقيمة الأخرى على مستوى التوكيد؛
- سيناريوهات الاحتيال (إن وجدت) التي تم وضعها خلال مناقشات التخطيط؛
- مخاطر الاحتيال (الفرص والدوافع والتبريرات) التي تم تحديدها نتيجة لأداء إجراءات تقييم المخاطر؛
- قابلية بعض أرصدة ومعاملات البيانات المالية للاحتيال؛
- أي حالات معروفة لاحتيال فعلي في الماضي أو في الفترة الحالية؛ و
- المخاطر المتعلقة بتجاوز الإدارة.

وبين التوضيح التالي بعض الاستجابات المحتملة للمخاطر المحددة أعلاه.

التوضيح ١٦. ١-١

الاستجابات الشاملة للاحتيال	المخاطر السائدة عند مستوى البيانات المالية
أنظر في الحاجة إلى:- - تشكك مهني متشدد عند دراسة بعض الوثائق أو توثيق إقرارات الإدارة الهامة؛ - الأشخاص من ذوي المهارات/ المعارف المتخصصة، مثل تكنولوجيا المعلومات؛ - وضع إجراءات تدقيق خاصة لتحديد وجود الاحتيال؛ و - عنصر عدم قابلية التنبؤ في اختيار إجراءات التدقيق المقرر استخدامها. وينبغي النظر في تعديل توقيت إجراءات تدقيق معينة، أو استخدام طرق مختلفة لأخذ العينات، أو أداء إجراءات على أساس غير معن مسبقاً.	

الاستجابات لمخاطر الاحتيال المحتملة

المخاطر عند مستوى التوكيد	أنظر في:
	- تغيير طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق للتصدي للمخاطرة. ومن الأمثلة على ذلك ما يلي:- - الحصول على أدلة تدقيق أكثر موثوقية وعلاقة، أو معلومات مؤيدة لدعم تأكيدات الإدارة، - إجراء متابعة أو فحص مادي لأصول معينة، - مراقبة إحصاء المخزون على أساس غير معلن، و - أداء مراجعة إضافية لسجلات المخزون لتحديد البنود غير الاعتيادية والمبالغ غير المتوقعة والبنود الأخرى لإجراءات المتابعة. - أداء عمل إضافي لتقييم مدى معقولية تقديرات الإدارة والأحكام والفرضيات الأساسية. - زيادة حجم العينة أو أداء الإجراءات التحليلية على مستوى أكثر تفصيلاً. - استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب، على سبيل المثال، - جمع مزيد من الأدلة حول البيانات الواردة في ملفات الحسابات أو المعاملات الإلكترونية الهامة، - أداء اختبارات موسعة لملفات المعاملات الإلكترونية والحسابات، - اختيار عينة معاملات من الملفات الإلكترونية الرئيسية، و - ترتيب المعاملات ذات الخصائص المعينة، - اختبار مجموعة بأكملها بدلاً من عينة. - طلب معلومات إضافية في المصادقات الخارجية. فعلى سبيل المثال، عند المصادقة على الذمم المدينة، يمكن للمدقق أن يطلب المصادقة على تفاصيل اتفاقات المبيعات، بما في ذلك تاريخ الاتفاق وأي حق للإرجاع، وشروط التسليم. ومع ذلك، ينبغي النظر فيما إذا كان طلب معلومات إضافية قد يؤخر وقت الإستجابة بشكل ملحوظ. - تغيير توقيت الإجراءات الجوهرية من تاريخ مرحلي إلى آخر قريب من نهاية الفترة. ومع ذلك، إذا وُجدت مخاطرة خطأ أو تلاعب مقصود، لن تكون إجراءات التدقيق لتمديد استنتاجات التدقيق من تاريخ مرحلي حتى نهاية الفترة فعالة.

المخاطر ذات العلاقة بتجاوز الإدارة	النظر في
مصدر المخاطرة	النظر في
القيود اليومية	- تحديد واختيار واختبار القيود اليومية والتسويات الأخرى على أساس ما يلي:- - فهم عملية إعداد التقارير المالية في المنشأة وتصميم/ تنفيذ الرقابة الداخلية فيها. - أخذ ما يلي بالاعتبار:- - خصائص القيود اليومية أو التسويات الأخرى الاحتياطية؛ - وجود عوامل مخاطر احتيال تتعلق بفئات معينة من القيود اليومية أو التسويات الأخرى؛ و - الاستعلام من الأفراد المشاركين في عملية إعداد التقارير المالية حول نشاط غير ملائم أو غير عادي.
تقديرات الإدارة	- مراجعة التقديرات المتعلقة بالمعاملات والأرصدة الخاصة لتحديد التحيز المحتمل من جانب الإدارة. ويمكن أن تشمل الإجراءات الإضافية ما يلي:- - إعادة النظر في التقديرات التي اتخذت ككل؛ - إجراء مراجعة استعادة لتقديرات وافتراضات الإدارة التي تتعلق بتقديرات محاسبية هامة تمت في الفترة السابقة؛ و - تحديد ما إذا كان الأثر التراكمي للتحيز في تقديرات الإدارة يصل إلى حد خطأ جوهري في البيانات المالية.
المعاملات الهامة	الحصول على فهم للأساس المنطقي للمعاملات الهامة التي تكون غير اعتيادية أو خارج سياق الأعمال الاعتيادية. وهذا يشمل تقييمها حول ما إذا كانت:-

• الإدارة تضع مزيداً من التركيز على ضرورة وجود معالجة محاسبية خاصة أكثر من تركيزها على الاقتصاديات التي تنطوي عليها المعاملة؛ • الترتيبات المحيطة بالمعاملات تبدو معقدة للغاية؛ • الإدارة قد ناقشت طبيعة هذه المعاملات وحجم المسألة مع أولئك المكلفين بالحوكمة؛ • المعاملات تنطوي على أطراف ذات علاقة لم يتم تحديدها سابقاً، أو لا تمتلك المواد أو القوة المالية لدعم المعاملة دون مساعدة من المنشأة الخاضعة للتدقيق؛ • المعاملات التي تنطوي على أطراف ذات علاقة غير موحدة، بما في ذلك المنشآت ذات الأغراض الخاصة، قد تم مراجعتها بشكل سليم ووافق عليها أولئك المكلفين بالحوكمة؛ و • هناك وثائق كافية.	
الحصول على فهم للعلاقات التجارية التي تكون الأطراف ذات العلاقة قد أنشأتها بشكل مباشر أو غير مباشر مع المنشأة، وذلك من خلال:- • الاستعلام والمناقشات مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة؛ • الاستعلام من الأطراف ذات العلاقة؛ • التفتيش في العقود الهامة مع الأطراف ذات العلاقة؛ و • إجراء بحوث ملائمة حول الخلفية، مثل من خلال شبكة الإنترنت أو قواعد البيانات الخارجية المحددة للمعلومات التجارية. واستناداً إلى النتائج المذكورة أعلاه، ينبغي:- • تحديد وتقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المرتبطة بالعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة؛ • التعامل مع المعاملات التي تم تحديدها بأنها هامة مع الأطراف ذات العلاقة خارج سياق الأعمال الاعتيادية للمنشأة، على أنها تثير مخاطر هامة؛ و • تحديد الحاجة إلى إجراءات تدقيق جوهرية تستجيب للمخاطر التي تم تحديدها.	المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة
أداء الإجراءات التحليلية الجوهرية. وينبغي النظر في طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب لتحديد علاقات أو معاملات الإيرادات غير المتوقعة أو غير الاعتيادية. المصادقة على شروط العقد ذات العلاقة مع العملاء (معايير القبول وشروط التسليم والدفع) وعدم وجود اتفاقات جانبية (مثل منح العملاء حق إرجاع البضائع مباشرة بعد نهاية الفترة).	الاعتراف بالإيرادات

٩. ١ ٦ مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في العرض والإفصاح

قد تنشأ بعض المخاطر من تقييم العرض والإفصاح للبيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. ونتيجة لذلك، قد تكون هناك حاجة لإجراءات محددة مصممة للإستجابة على نحو ملائم للمخاطر المنطوية.

وإجراءات التدقيق هذه ستتناول ما إذا كان:-

- تقديم البيانات المالية الفردية قد تم بطريقة تعكس التصنيف والوصف المناسب للمعلومات المالية؛
- عرض هيكل ومحتوى البيانات المالية يشمل الإفصاح الكافي عن الأمور المادية وعدم اليقين. وهذا يشمل الشكل والترتيب والمحتوى للبيانات المالية والملاحظات الخاصة (بما في ذلك المصطلحات المستخدمة)، وكمية التفاصيل المقدمة وتصنيف البنود في البيانات، وأسس المبالغ المنصوص عليها؛ و
- المعلومات الواردة في البيانات المالية تتطابق أو تتوافق مع السجلات المحاسبية الأساسية، بما في ذلك تطابق أو توافق الإفصاحات، سواء كان قد تم الحصول على تلك المعلومات من داخل أو خارج الدفاتر العامة والفرعية؛
- الإفصاحات المطلوبة من خلال إطار إعداد التقارير المالية المعمول به (أو اللازمة للعرض العادل)، قد تم حذفها، أو إخفاؤها، أو الخطأ فيها؛ و
- إفصاح الإدارة عن مسائل معينة قد تم في ضوء الظروف والوقائع التي يكون المدقق مدركاً لها وقت توقيع تقرير المدقق.

١٠.١٦ تحديد ما إذا كانت خطة التدقيق كاملة

قبل الاستنتاج بأن التدقيق كامل، ينبغي على المدقق أن ينظر فيما إذا تم تناول العوامل التالية بشكل مناسب.

التوضيح ١٠.١٦-١

نوع الإجراء	الوصف
هل تم تناول كافة مجالات البيانات المالية الهامة؟	مطلوب تصميم وأداء إجراءات جوهرية لكافة فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الهامة. وهذا يتم بغض النظر عن مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المقيمة.
هل هناك حاجة لمصادقات خارجية؟	ينبغي النظر فيما إذا كان من الضروري أداء إجراءات المصادقة تماماً كإجراءات تدقيق جوهرية. ويمكن أن تشمل الأمثلة:- - الأرصدة البنكية؛ - الذمم المدينة؛ - المخزون والاستثمارات التي تكون لدى أطراف ثالثة؛ - المبالغ المستحقة للمقرضين؛ - شروط الاتفاقات؛ - العقود؛ و - المعاملات بين المنشأة والأطراف الأخرى. ويمكن أيضاً استخدام المصادقة الخارجية للتصدي لعدم وجود شروط معينة. فعلى سبيل المثال، ليست هناك "اتفاقات جانبية حول المبيعات" يمكنها أن تؤثر على قطع الإيرادات.
هل يمكن استخدام الأدلة التي تم الحصول عليها في فترات سابقة؟	على افتراض أن الأدلة لا تتصدى لمخاطر هامة وأن معايير معينة أخرى تنطبق (مثل عدم وجود أي تغيير في أنظمة الرقابة أو أي عنصر يدوي هام في تشغيل أنظمة الرقابة)، قد تحتاج اختبارات فعالية التشغيل لأنظمة الرقابة إلى أن تجري مرة واحدة فقط كل ثلاث عمليات تدقيق (ولمزيد من المعلومات انظر المجلد ١، الفصل ١٠ الفقرة ٥).
هل هناك حاجة لخبير تدقيق؟	هل الخبرة في مجال آخر بخلاف المحاسبة أو التدقيق مطلوبة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة؟
هل تم تناول عملية إقفال البيانات المالية؟	الإجراءات الجوهرية التالية مطلوبة بما يتعلق بعملية إقفال البيانات المالية:- - مطابقة أو تسوية البيانات المالية مع السجلات المحاسبية ذات العلاقة، - فحص القيود اليومية والتعديلات الأخرى الهامة التي تمت في سياق إعداد البيانات المالية.
هل تم تناول المخاطر الهامة؟	لكل مخاطرة تم تقديرها بأنها هامة، يكون المدقق مطالباً بتصميم وأداء إجراءات جوهرية (تُستكمل ربما باختبارات أنظمة الرقابة). ولا يمكن استخدام الإجراءات التحليلية الجوهرية وحدها، وقد تُستكمل باختبارات تفاصيل. وحيث يتم الاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية على المخاطر الهامة، يكون المدقق مطالباً باختبار تلك الأنظمة في الفترة الحالية.
هل تم تحديث الأدلة التي تم الحصول عليها من الاختبارات المرحلية؟	تحديث الإجراءات الجوهرية من خلال تغطية الفترة المتبقية. وهذا قد يشمل:- - الإجراءات الجوهرية مجتمعة مع اختبارات أنظمة الرقابة للفترة الفاصلة. - إجراءات جوهرية إضافية توفر أساس منطقي لتمديد استنتاجات التدقيق من تاريخ مرحلي إلى نهاية الفترة.
هل تم تناول مخاطر الاحتيال المحتملة؟	على سبيل المثال، تشكك مهني متشدد أو عنصر من عدم قابلية التنبؤ في تصميم إجراءات التدقيق... الخ. (أنظر المجلد ٢، الفصل ١٦ الفقرة ٨) .

١١.١٦ توثيق الإستجابة الشاملة وخطط التدقيق المفصلة

يمكن توثيق الاستجابات الشاملة باعتبارها وثيقة قائمة بذاتها، أو بشكل أكثر نموذجي، كجزء من إستراتيجية التدقيق الشاملة.

ويتم توثيق الخطة المفصلة في كثير من الأحيان بشكل برنامج تدقيق يحدد طبيعة ومدى الإجراءات والتوكيد أو التوكيدات التي يتم التصدي لها. وبعد ذلك يمكن توفير مساحة لتسجيل تفاصيل حول الذين قاموا بأداء كل خطوة، والنتائج التي تم التوصل إليها.

نقطة للتأمل

التوقيت

ينبغي النظر فيما إذا كان يمكن أداء بعض إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها في نفس وقت إجراءات تقييم المخاطر.

التغييرات في الخطة

إذا كانت هناك حاجة لتعديل الإجراءات المخطط لها نتيجة لأدلة التدقيق أو المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها، ينبغي تحديث الإستراتيجية الشاملة وخطة التدقيق، وتقديم أسباب التغيير.

المراجعة

ينبغي ضمان أن يتم توقيع إجراءات التدقيق وأوراق العمل ذات العلاقة وأن تكون مؤرخة من جانب من يقوم بإعدادها والمراجع قبل الانتهاء من التدقيق.

١٢.١٦ الاتصالات بشأن خطة التدقيق

إن إستراتيجية التدقيق الشاملة والاستجابات الكلية وخطة التدقيق جميعها من مسؤولية المدقق. ومع ذلك، غالبا ما يكون من المفيد مناقشة بعض عناصر خطة التدقيق المفصلة (مثل التوقيت) مع الإدارة. وتؤدي مثل هذه المناقشات غالبا إلى تغييرات طفيفة على الخطة لتنسيق التوقيت وتسهيل أداء إجراءات معينة.

ولن تتم مناقشة طبيعة وتوقيت ونطاق الإجراءات المخطط لها بالتفصيل مع الإدارة، أو تغييرها أو تقليصها لتناسب مع طلب الإدارة. ويمكن لمثل هذه الطلبات أن تعرض فعالية عملية التدقيق للخطر وتجعل إجراءات التدقيق قابلة جدا للتنبؤ، ويمكن أن تشكل قيود على النطاق.

وينص معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) على عدد من المسائل التي يتعين على المدقق التواصل بشأنها مع أولئك المكلفين بالحوكمة. (للحصول على قائمة بهذه المسائل أنظر المجلد ٢، الفصل ٥ الفقرة ٣). وهذه المتطلبات مصممة لضمان فعالية الاتصال باتجاهين بين المدقق والإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

نقطة للتأمل

ينبغي على المدققين النظر في وجود آليات اتصال دورية ومنظمة مع الإدارة لإبلاغها بأي نتائج أولية، أو طلب أي وثائق إضافية أو مساعدة ضرورية و/أو مناقشة القضايا الأخرى.

وينبغي أيضا الاتصال بالإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بشأن أي تغييرات هامة في خطة التدقيق.

١٣.١٦ دراسات الحالة - خطة التدقيق الاستجابية

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢ - مقدمة لدراسات الحالة.

تحدد أمثلة دراسة الحالة التالية الخطوط العريضة للاعتبارات وإجراءات التدقيق المحتملة التي يمكن استخدامها في وضع خطة تدقيق مفصلة للزم المدينة. وبما أن الغرض من خطة التدقيق هو خفض مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية إلى مستوى منخفض مقبول، فمن المهم مراجعة المخاطر التي تم تحديدها في مرحلة تقييم المخاطر لدورة الإيرادات/الذمم المدينة/المقبوضات.

دراسة الحالة أ- ديفتا للأثاث

وفقا لتقييم المخاطر في المجلد ٢، الفصل ١٤. ٦- اختتام مرحلة تقييم المخاطر، كانت المخاطر المُقيمة هي:

التقييم العام للمخاطر عند مستوى البيانات المالية (عالية أو معتدلة أو منخفضة)			
التوكيدات (الاكتمال والدقة/ التقييم، والوجود والعرض)	اكتمال	وجود	دقة وتقييم
المخاطر المُقيمة عند مستوى التوكيد (عالية أو معتدلة أو منخفضة)	منخفضة	معتدلة	عالية
التغيرات في المخاطر المُقيمة من الفترة السابقة.			
لا يوجد			

الأسئلة الواجب النظر فيها عند وضع خطة تدقيق الذمم المدينة:-

إستجابة	اعتبارات التدقيق
سيتم تناول اكتمال المبيعات من خلال مزيج من اختبارات أنظمة الرقابة والإجراءات التحليلية، مع ملاحظة أنه إذا استمرت مبيعات الإنترنت بالنمو في السنة المقبلة، قد تكون الاختبارات الإضافية لأنظمة الرقابة مطلوبة نظرا لفقدان سلسلة التتبع الورقي.	١. هل هناك توكيدات لا يمكن تناولها بالاختبارات الجوهرية وحدها؟
يمكن استخدام اختبارات أنظمة الرقابة للحد من مستوى خفض المخاطرة المطلوب من الإجراءات الجوهرية الأخرى (المصادقات) في حسابات الذمم المدينة. ولكننا لسنا متأكدين تماما من موثوقية تشغيل الرقابة، لذا سيتم استخدام الإجراءات الجوهرية فقط.	٢. هل يتوقع من الرقابة الداخلية على فئات/ عمليات المعاملات ذات العلاقة أن تكون موثوقة؟ وإذا كان الأمر كذلك، هل يمكن اختبار أنظمة الرقابة للحد من الحاجة/ النطاق للإجراءات الجوهرية الأخرى؟
لا.	٣. هل هناك إجراءات تحليلية جوهرية متاحة من شأنها أن تقلل الحاجة/ النطاق لإجراءات تدقيق أخرى؟
سيتم تنفيذ بعض إجراءات التدقيق الموسعة للتصدي للمخاطر التي تم تحديدها لتجاوز الإدارة.	٤. هل هناك حاجة إلى إدراج عنصر عدم قابلية التنبؤ أو إجراءات تدقيق أخرى (مثل تلك للتصدي للاحتيال أو المخاطر....الخ)؟
هناك بعض مخاطر الاحتيال المحتملة (المجلد ٢، الفصل ٩) المتعلقة بالاعتراف بالإيرادات. وسيتم التصدي لها من خلال اختبارات جوهرية للتفاصيل تم تصميمها خصيصا بشكل مناسب. وتقدير حسابات الذمم المدينة هو مخاطرة خاصة تتطلب اهتماما خاصا. كما سيتم أداء مراجعة وتحليل إضافيين للمدفوعات اللاحقة. وهناك حاجة إلى التيقظ إلى معاملات الأطراف ذات العلاقة التي لم يكشف عنها خارج سياق الأعمال الاعتيادية خلال عملية التدقيق.	٥. هل هناك مخاطر هامة تتطلب اهتمام خاص؟

واستنادا إلى التقدير المهني للمدقق، يلزم وجود مزيج مناسب من الإجراءات للحد من مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية إلى مستوى منخفض مقبول للتوكيدات ذات العلاقة (المطبقة على رصيد الذمم المدينة). وفيما يلي عينة لإستجابة التدقيق لمستوى المخاطرة المقدر لحسابات الذمم المدينة.

ملخص إستجابة التدقيق المقترحة			
(ضع إشارة × في المربعات التي تنطبق عليها التوكيدات)			
ك	و	د	ت
×	×	×	×
			×
	×		
×			
نعم	نعم	نعم	نعم

ويمكن الإطلاع على عينة لبرنامج تدقيق يستجيب للمخاطر التي تم تحديدها، في ملاحظات دراسة الحالة في المجلد ٢، الفصل ١٧. ٧.

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

وفقا لتقييم المخاطر في المجلد ٢، الفصل ١٤ ٦- اختتام مرحلة تقييم المخاطر، كانت المخاطر المُقيمة هي:-

التقييم العام للمخاطر عند مستوى البيانات المالية (عالية أو معتدلة أو منخفضة)			
التوكيدات (الاكتمال والوجود والدقة والتقدير)	اكتمال	دقة وتقييم	وجود
المخاطر المُقيمة عند مستوى التوكيد (عالية أو معتدلة أو منخفضة)	منخفضة	معتدلة	منخفضة
التغيرات في المخاطر المُقيمة من الفترة السابقة. لا يوجد مخاطر متزايدة ترتبط بمعاملات الأطراف ذات العلاقة واحتمالية الاحتيال الناتج عن غياب راج.			

الأسئلة الواجب النظر فيها عند وضع خطة تدقيق الذمم المدينة:-

اعتبارات التدقيق	الإستجابة
١. هل هناك توكيدات لا يمكن تناولها بالاختبارات الجوهرية وحدها؟	لا
٢. هل يتوقع من الرقابة الداخلية على فئات/ عمليات المعاملات ذات العلاقة أن تكون موثوقة؟ وإذا كان الأمر كذلك، هل يمكن اختبار أنظمة الرقابة للحد من الحاجة/ النطاق للإجراءات الجوهرية الأخرى؟	نتيجة لصغر حجم الشركة، هناك أنظمة رقابة محدودة. وقد حصلنا على فهم للرقابة الداخلية، إلا أننا لن نقوم باختبار أنظمة الرقابة أو نعتمد عليها.
٣. هل هناك إجراءات تحليلية جوهرية متاحة من شأنها أن تقلل الحاجة/ النطاق لإجراءات تدقيق أخرى؟	سيتم تناول اكتمال المبيعات من خلال مزيج من المراجعة التحليلية الجوهرية واختبارات تفاصيل.
٤. هل هناك حاجة إلى إدراج عنصر عدم قابلية التنبؤ أو إجراءات تدقيق أخرى (مثل تلك للتصدي للاحتيال أو المخاطر.... الخ)؟	لا يعتبر ضروريا كون رصيد الذمم المدينة في نهاية السنة يتعلق بشكل أساسي بديفتا.
٥. هل هناك مخاطر هامة تتطلب اهتمام خاص؟	احتمالية أن يكون الاعتراف بالإيرادات غير متسق أو أن يكون هناك احتيال محتمل، سيتم التصدي لها من خلال اختبارات تفاصيل جوهرية تم تصميمها خصيصا بشكل مناسب. وهناك حاجة إلى التيقظ إلى معاملات الأطراف ذات العلاقة التي لم يُكشف عنها خارج سياق الأعمال الاعتيادية خلال عملية التدقيق.

وفيما يلي عينة لإستجابة التدقيق لمستوى المخاطرة المقدر لحسابات الذمم المدينة.

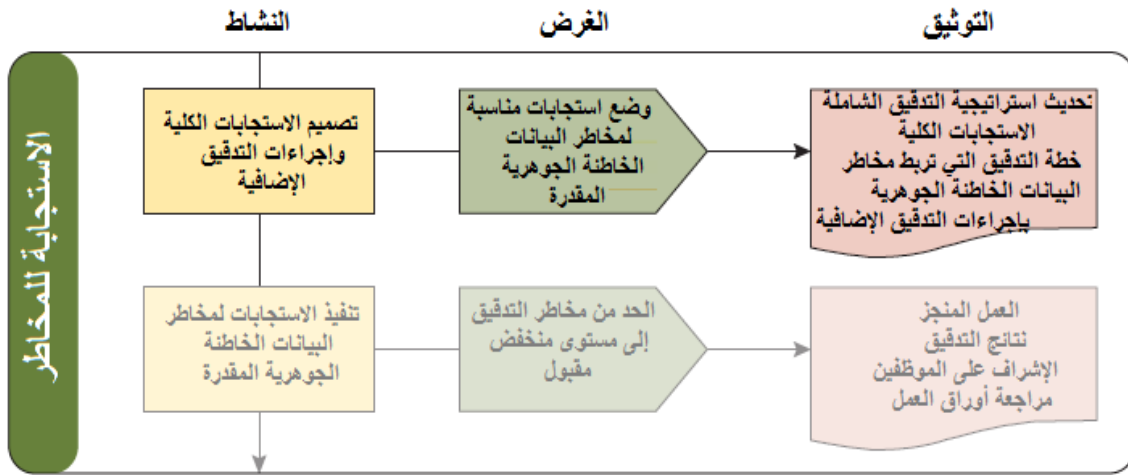
ملخص إستجابة التدقيق المقترحة (ضع إشارة X في المربعات التي تنطبق عليها التوكيدات)	إكتمال	وجود	وجود	عرض
أ. اختبارات تفاصيل جوهرية- جميع فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات الهامة.	x	x	x	
ب. اختبارات تفاصيل جوهرية- مصممة خصيصا للمخاطر الخاصة (أخذ العيّنات، الاحتيال، المخاطر الهامة... الخ)	x	x	x	x
ج. إجراءات تحليلية جوهرية (الاثبات بمجموعه)				x
د. اختبارات أنظمة الرقابة (الفعالية التشغيلية)				
بناء على التقدير المهني، هل الإجراءات الموضحة أعلاه كافية للتصدي للمخاطر المُقيمة؟ (نعم/ لا). إذا كان الجواب لا، فسر السبب أدناه.	نعم	نعم	نعم	نعم
ملاحظات: لا يوجد				

ويمكن الإطلاع على عينة لبرنامج تدقيق يستجيب للمخاطر التي تم تحديدها، في ملاحظات دراسة الحالة في المجلد ٢، الفصل ١٧. ٧.

١٧. تحديد مدى الاختبار

محتوى الفصل	معياري التدقيق الدولي ذو العلاقة
إرشادات حول تحديد مدى الإختبار اللازم للاستجابة لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المقيمة.	٣٣٠، ٥٠٠، ٥٣٠

التوضيح ١٧.٠-١



ملاحظات:-

١. الإشارة إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.
٢. مخاطر البيانات الخاطئة.

الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيّار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٢	إذا حصل المدقق على أدلة تدقيق حول فاعلية عمل أنظمة الرقابة خلال فترة مرحلية ما، فإنه يتعين عليه:- (أ) الحصول على أدلة تدقيق حول التغيرات الهامة التي تطرأ على أنظمة الرقابة تلك بعد الفترة المرحلية؛ و (ب) تحديد أدلة التدقيق الإضافية التي سيتم الحصول عليها للفترة المتبقية (المرجع: الفقرات ١٣٣-١٣٤).
معيّار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٣	عند تحديد فيما إذا كان من المناسب استخدام أدلة التدقيق بشأن فاعلية عمل أنظمة الرقابة التي يتم الحصول عليها في عمليات تدقيق سابقة، وإذا كان كذلك، فإن طول الفترة الزمنية التي قد تنقضي قبل إعادة إختبار عنصر رقابة، فإنه يتوجب على المدقق النظر فيما يلي:- (أ) فاعلية العناصر الأخرى للرقابة الداخلية، بما في ذلك بيئة الرقابة ومتابعة المنشأة لأنظمة الرقابة وعملية تقييم المنشأة للمخاطر؛ (ب) المخاطر الناجمة من خصائص الرقابة فيما إذا كانت يدوية أو آلية؛ (ج) فاعلية أنظمة الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات؛ (د) فاعلية الرقابة وتطبيقها من جانب 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؛ و (هـ) إذا كان عدم وجود تغيير في عنصر رقابة معين يشكل مخاطرة بسبب الظروف المتغيرة؛ (و) مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية ومدى الإعتماد على الرقابة. (المرجع: الفقرة ١٣٥).
معيّار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ١٤	إذا خطط المدقق لاستخدام أدلة تدقيق من عملية تدقيق سابقة بشأن فاعلية عمل 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 تغيرات تؤثر على استمرار ملائمة أدلة التدقيق من التدقيق السابق، فإنه ينبغي أن يختبر المدقق أنظمة الرقابة في التدقيق الحالي. (المرجع: الفقرة ١٣٦). (ب) وفي حال لم تحدث مثل هذه التغيرات، 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 ١٣٧-١٣٩).
معيّار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٥	لأغراض معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (أ) أخذ عينات التدقيق (أخذ العينات)- تطبيق إجراءات التدقيق على ما لا يقل عن ١٠٠% من البنود ضمن مجموعة من المواد ذات العلاقة بالتدقيق حيث تملك جميع وحدات العينات الفرصة لأن يتم إختيارها بهدف تقديم أساس معقول يعتمد عليه المدقق في توصله إلى إستنتاجات حول المجموعة بأكملها. (ب) المجموعة- المجموعة الكاملة للبيانات التي اختيرت منها العينة والتي يرغب المدقق في التوصل إلى إستنتاجات حولها. (ج) مخاطر أخذ العينات- مخاطرة اختلاف إستنتاج المدقق المعتمد على العينة عن الإستنتاج في حال خضعت المجموعة الكاملة لإجراء التدقيق نفسه. وقد تؤدي مخاطر أخذ العينات إلى نوعين من الإستنتاجات الخاطئة:- (١) في حالة إختبار أنظمة الرقابة، تكون أنظمة الرقابة ذات فاعلية أكبر مما هي عليه فعلاً أو في حالة إختبار التفاصيل، عدم وجود خطأ في حين أنه موجود فعلاً. ويعني (٢) المدقق بشكل رئيسي بهذا النوع من الإستنتاجات الخاطئة لكونها تؤثر على فاعلية التدقيق ولأنها قد تؤدي على الأرجح إلى رأي تدقيق غير مناسب.

معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ٥	في حالة إختبار أنظمة الرقابة، تكون الأنظمة ذات فاعلية أقل مما هي عليه فعلاً أو في حالة إختبار التفاصيل، وجود خطأ في حين أنه غير موجود فعلاً. ويؤثر هذا النوع من الإستنتاجات الخاطئة على فاعلية التدقيق حيث أنه سيتطلب عمل إضافي لإيضاح أن الإستنتاجات الأولية غير صحيحة. (د) المخاطر الأخرى غير المتعلقة بأخذ العينات - مخاطرة أن يجد المدقق إستنتاج خاطئ غير متعلق بمخاطر أخذ العينات. (المرجع: الفقرة ١١). (هـ) الشذوذ - خطأ أو إنحراف لا يمثل الأخطاء أو الإنحرافات بوضوح. (و) وحدة العينة - البنود الفردية التي تشكل مجموعة. (المرجع: الفقرة ١٢). (ز) أخذ العينات الإحصائي - طريقة تطبق على العينات التي تتميز بالخصائص التالية: (١) الإختيار العشوائي لبنود العينة؛ و (٢) استخدام نظرية الاحتمالات لتقييم نتائج العينات، بما في ذلك قياس مخاطر أخذ العينات. وتعتبر طريقة أخذ العينات التي تتمتع بالخصائص الواردة في أ و ب طريقة أخذ عينات إحصائية. (ح) التصنيف - عملية تقسيم المجموعة إلى مجموعات فرعية حيث تضم كل مجموعة وحدات العينات ذات الخصائص المتشابهة. (غالباً القيمة النقدية). (ط) الخطأ المقبول - مبلغ نقدي يحدده المدقق لضمان ألا يتجاوز الخطأ الفعلي في المجموعة المبلغ النقدي الذي وضعه المدقق. (المرجع: الفقرة ١٣). (ي) معدل الإنحراف المقبول - معدل إنحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المحددة يضعه المدقق لضمان ألا يتجاوز معدل الإنحراف الفعلي في المجموعة معدل الإنحراف الذي وضعه المدقق.
-----------------------------------	---

١.١٧ لمحة عامة

يمكن الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة من خلال إختيار وفحص ما يلي:-.

التوضيح ١.١٧-١

إختيار وفحص	
كافة البنود (دراسة ١٠٠%)	وهذا مناسب في الحالات التي تكون فيها:- - المجموعة تشكل عدد قليل من البنود ذات القيمة الكبيرة؛ - مخاطرة هامة، ولا توفر الوسائل الأخرى أدلة تدقيق كافية ومناسبة؛ و - طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب ممكن استخدامها في مجموعة أكبر لإختيار احتساب متكرر أو عملية أخرى إلكترونياً.
بنود محددة	وهذا مناسب ل:- - البنود عالية القيمة أو الرئيسية التي يمكن أن تؤدي بشكل فردي إلى أخطاء جوهرية؛ - جميع البنود التي تكون أكثر من قيمة محددة؛ - أي بنود غير عادية أو حساسة أو إفصاحات للبيانات المالية؛ - أي بنود تكون عرضة للأخطاء بشكل كبير؛ - البنود التي من شأنها أن توفر معلومات حول مسائل مثل طبيعة المنشأة، وطبيعة المعاملات والرقابة الداخلية، - البنود التي تختبر تشغيل أنشطة رقابة معينة.
عينة تمثيلية للبنود من المجموعة	وهذا مناسب للتوصل إلى إستنتاج حول مجموعة كاملة من البيانات (المجموعة) من خلال إختيار وفحص عينة تمثيلية من البنود داخل المجموعة. ويُمكن أخذ العينات المدققة بالحصول على وتقييم أدلة التدقيق حول خصائص محددة. وهذا التحديد لحجم العينة يمكن أن يتم باستخدام الأساليب الإحصائية أو غير الإحصائية.

والقرار المتعلق بأي طريقة ينبغي استخدامها سيعتمد على الظروف. وقد يكون تطبيق أي من الوسائل المذكورة أعلاه أو مزيج منها مناسباً في ظروف معينة.

وخيار أخذ العينات الذي يمثل الطريقة الأكثر كفاءة للحصول على الخفض اللازم لمخاطر تأكيد ما يتضمن عدد من المزايا على النحو المبين أدناه.

التوضيح ١.١٧-٢

الفوائد	استخدام العينات التمثيلية
يمكن الخلوص إلى إستنتاجات صحيحة. وهدف المدقق هو الحصول على خفض معقول للمخاطرة وليس اليقين المطلق.	
يمكن الجمع بين النتائج ونتائج الاختبارات الأخرى.	
يمكن تأكيد الأدلة التي تم الحصول عليها من مصدر ما بالأدلة التي تم الحصول عليها من مصدر آخر لتوفير خفض متزايد للمخاطر.	
فحص كافة البيانات قد لا يوفر اليقين المطلق. فعلى سبيل المثال، لن يتم أبداً كشف المعاملات غير المسجلة.	
وفورات في التكاليف، فتكلفة فحص كل قيد في السجلات المحاسبية وجميع الأدلة الداعمة ستكون غير مجدية اقتصادياً.	

ويرسم المجلد ١، الفصل ١٠ الخطوط العريضة لطبيعة واستخدام إجراءات التدقيق الإضافية. أما هذا الفصل فيركز على مدى الاختبار واستخدام تقنيات أخذ العينات.

تقنيات أخذ العينات

ليس من الضروري أن يتم إختيار أخذ العينات كإجراء تدقيق، ولكن حيث يتم استخدامها يجب أن تكون كافة وحدات العينات في مجموعة (مثل معاملات البيع أو أرصدة الذمم المدينة) لديها فرصة للإختيار. وهذا ضروري لتمكين المدقق من استخلاص إستنتاجات معقولة حول المجموعة بأكملها.

وفي أي عينة أقل من ١٠٠٪ من المجموعة، هناك دائماً مخاطرة تتمثل في عدم تحديد خطأ ما وأن تتجاوز مستوى الخطأ أو الإنحراف المقبول. وهذا ما يسمى مخاطر أخذ العينات. ويمكن خفض مخاطر أخذ العينات من خلال زيادة حجم العينة، في حين يمكن الحد من المخاطر الأخرى غير المتعلقة بأخذ العينات من خلال التخطيط والإشراف والمراجعة السليمة للعملية.

وهناك نوعان من طرق أخذ العينات التي تستخدم عادة في التدقيق، وهما على النحو المبين أدناه.

التوضيح ١.١٧-٣

سمات العينة	أخذ العينات الإحصائي
يتم إختيار العينة على أساس عشوائي. وهذا يعني أن كل بند في المجموعة لديه فرصة معروفة (مناسبة إحصائياً) للإختيار. الغرض من البيانات المالية (احتياجات مشتركة أو لمستخدمين محددين).	
تكون النتائج قابلة للعرض حسابياً. ويمكن استخدام نظرية الاحتمالية لتقييم نتائج العينة، بما في ذلك قياس مخاطرة أخذ العينات.	
طريقة أخذ عينات لا تمتلك الخصائص المبينة أعلاه لأخذ العينات الإحصائي.	أخذ العينات غير الإحصائي أو التقديري

عند تحديد حجم العينة، فإن المدقق سيحدد معدل الإنحراف المقبول (الإستثناءات) الذي سيكون مقبولا.

• الإجراءات الجوهرية

يتم تعيين أهمية الأداء (سواء الكلية أو لبند معين) من حيث علاقتها بالأهمية النسبية الكلية (سواء الكلية أو لبند معين، على التوالي). ويتم تعيين مستوى الخطأ المقبول من حيث علاقته بأهمية الأداء (سواء الكلية أو لبند معين، بحسب الأحوال). وكلما ارتفع تعيين مستوى الخطأ المقبول، كلما كان حجم العينة أصغر. وبالمقابل، كلما انخفض تعيين مستوى الخطأ المقبول، كلما كان حجم العينة أكبر. وتجدر الملاحظة أن مستوى الخطأ المقبول يكون في كثير من الأحيان هو نفسه لأهمية الأداء.

• إختبارات أنظمة الرقابة

بالنسبة لإختبارات أنظمة الرقابة، فإن معدل الانحراف المقبول من المرجح أن يكون صغير جداً، مما لا يسمح في كثير من الأحيان بأي إنحرافات أو لواحد فقط على الأغلب. وتوفر إختبارات أنظمة الرقابة أدلة حول ما إذا كانت أنظمة الرقابة تعمل أم لا. وتبعاً لذلك، فإنها ستستخدم فقط حيث يكون تشغيل نظام الرقابة متوقع أن يكون موثقاً.

٢.١٧ استخدام أخذ العينات

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ٦	عند تصميم عينة التدقيق، يأخذ المدقق بعين الاعتبار الهدف من إجراء التدقيق وخصائص المجموعة التي ستؤخذ منها العينة. (المرجع: الفقرة ١٤-١٩)
معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ٧	يحدد المدقق حجم عينة كافية لتقليل مخاطر أخذ العينات إلى مستوى منخفض مقبول، المرجع: الفقرة ١٠-١١.
معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ٨	يختار المدقق بنود من العينة بطريقة تمنح كل وحدة من وحدات العينات فرصة الإختيار. (المرجع: الفقرة ١١٢-١١٣).
معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ٩	يؤدي المدقق إجراءات التدقيق، المناسبة لهذا الهدف، على كل بند من البنود المختارة.
معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ١٠	إن لم ينطبق إجراء التدقيق على البند المختار، يؤدي المدقق الإجراء على بند بديل. (المرجع: الفقرة ١٤-١٤).

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ١١	إن لم يتمكن المدقق من تطبيق إجراءات التدقيق المصممة، أو إجراءات بديلة مناسبة، على أحد البنود المختارة، ينبغي أن يعالج المدقق ذلك البند على أنه إنحراف عن الرقابة المحددة في حالة إختبارات أنظمة الرقابة أو خطأ في حالة إختبارات التفاصيل. (المرجع: الفقرات ١١٥-١١٦)
معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ١٢	ينبغي على المدقق أن يحقق في طبيعة وسبب أي إنحرافات أو أخطاء يتم تحديدها وأن يقوم بتقييم أثرها المحتمل على الهدف من إجراء التدقيق وعلى الجوانب الأخرى لعملية التدقيق. (المرجع: الفقرة ١١٧).
معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ١٣	في ظروف نادرة الحدوث، عندما يعتبر المدقق الخطأ أو الإنحراف الذي تم اكتشافه في عينة التدقيق شذوذاً، ينبغي على المدقق التأكد من كون الخطأ أو الإنحراف لا يمثل المجموعة. ويتأكد المدقق من ذلك عن طريق أداء إجراءات تدقيق إضافية للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية بأن الخطأ أو الإنحراف لا يؤثر على باقي المجموعة.
معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ١٤	فيما يتعلق بإختبارات التفاصيل، ينبغي على المدقق عرض الأخطاء التي تم إيجادها في العينة على المجموعة. (المرجع: الفقرة ١٨-١٢٠).
معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ١٥	ينبغي على المدقق تقييم:- (أ) نتائج العينة؛ (المرجع: الفقرات ٢١-٢٢) (ب) ما إذا كان أخذ عينات التدقيق قد وفر أساساً معقولاً للإستنتاجات حول المجموعة التي تم إختبارها. (المرجع: الفقرة ٢٣-٢٤).

بناء أساس

كلما جرى النظر في طرق أخذ العينات الإحصائية أو غير الإحصائية، فإن المدقق سيتناول ويوثق الأمور التالية.

التوضيح ٢.١٧-١

العوامل الواجب النظر فيها	الملاحظات
الغرض من الإختبار؟	نقطة الانطلاق لتصميم الإختبار هي تحديد الغرض من الإختبار وأي التوكيدات سيتم تناولها.
المصدر الأساسي للأدلة؟	ما هو المصدر الأساسي لأدلة كل توكيد سيتم تناوله، وما هو المصدر الثانوي؟ وهذا التفريق سيساعد في ضمان أن جهود المدقق ستكون موجهة للمكان الصحيح.
الخبرة السابقة؟	ماذا كانت الخبرة (إن وجدت) في أداء إختبارات مماثلة في فترات سابقة؟ ينبغي النظر في فعالية الإختبار، ووجود والتصرف في الإنحرافات (الأخطاء)، إن وجدت، التي تم

العثور عليها في عينات مختارة.	
ينبغي التأكد من أن مجموعة البنود التي سيتم إختبارها مناسبة لتحقيق أهداف الإختبار، كون أخذ العينات لن يحدد أو يختبر البنود التي لم يتم تضمينها بالفعل في المجموعة. فعلى سبيل المثال، قد يتم استخدام عينة من أرصدة الذمم المدينة لإختبار وجود الذمم المدينة، ولكن مثل هذه المجموعة ستكون غير ملائمة لإختبار مدى اكتمال الذمم المدينة.	أي مجموعة؟
كما ينبغي النظر في حجم المجموعة. ففي بعض الحالات، قد يكون الإستنتاج الإحصائي غير ممكن استخلاصه إذا كانت المجموعة المراد إختبارها صغيرة جدا لأخذ عينة منها.	
ينبغي النظر في الغرض من الإختبار والتوكيد الذي يجري تناوله. وهذا القرار سيحدد العناصر التي سيتم إختبارها للإختبار. ومن الأمثلة على ذلك فواتير المبيعات وأوامر المبيعات وأرصدة حسابات العملاء.	أي وحدة عينات ستستخدم؟
يمكن استخلاص الإستنتاجات الإحصائية من العينات الإحصائية، أما الإستنتاجات التي تستند على التقدير المهني فيمكن استخلاصها من العينات غير الإحصائية. وغالبا ما تستخدم العينات غير الإحصائية مع إجراءات تدقيق أخرى تتناول التوكيد ذاته.	إحصائي أو غير إحصائي؟
الإخفاق في التعرف على الإنحراف بشكل صحيح سيؤدي إلى إهدار الوقت من جانب الموظفين في استعراض إستثناءات بسيطة قد لا تشكل إنحرافا. وأيضاً، ينبغي تحديد كيفية متابعة فريق التدقيق للأسباب والآثار المترتبة على الإنحرافات التي تم العثور عليها.	تعريف الإنحراف
إذا كان هناك معاملات أو أرصدة كبيرة في المجموعة يمكن تقييمها على حدة، فإن هذا قد يؤدي إلى عينات أصغر حجماً من البنود المتبقية في المجموعة. وفي بعض الحالات، قد تكون الأدلة التي تم الحصول عليها من إختبار المعاملات أو الأرصدة الكبيرة كافية لإلغاء الحاجة لأخذ العينات جميعها.	ما هي البنود ذات القيمة العالية لاستثناءها؟
هل يمكن لطرق المراجعة بمساعدة الحاسوب توفير نتيجة أفضل أو كافية بشكل أكبر؟ وبالنسبة للعديد من الإختبارات، يمكن إختبار ١٠٠% من المجموعة بطرق المراجعة بمساعدة الحاسوب (بدلاً من أن تكون مجرد عينة فقط)، ويمكن إعداد تقارير مخصصة تحدد البنود غير العادية للمتابعة.	استخدام طرق المراجعة بمساعدة الحاسوب
ينبغي النظر في ما إذا كان يمكن للمجموعة أن تكون على مستويات مختلفة من خلال تقسيمها إلى مجموعات فرعية منفصلة ذات خاصية محددة.	ما هي المستويات ممكنة؟
وعلى سبيل المثال، إذا كانت المجموعة تحتوي على عدد من المعاملات ذات القيمة العالية، يمكن تقسيم المجموعة (لإختبار التفاصيل) إلى مستويات بحسب قيمتها النقدية. وهذا يسمح بتوجيه مزيد من الجهود نحو بنود ذات قيمة كبيرة، كون هذه البنود قد تحتوي على أكبر الأخطاء المحتملة من حيث المبالغة في البيانات.	
ويجوز أيضاً تقسيم المجموعة إلى مستويات وفقاً لخاصية معينة تشير إلى وجود مخاطر أكبر للأخطاء. وعند إختبار مدى كفاية البديل لحسابات مشكوك في تحصيلها (تقدير حسابات الذمم المدينة)، يمكن تقسيم أرصدة الذمم المدينة بحسب المدة (العمر).	
وحيث يتم إختبار المجموعات الفرعية بشكل منفصل، سيتم توقع الأخطاء لكل مستوى على حده. وبعد ذلك يمكن جمع الأخطاء المتوقعة لكل مستوى لغاية النظر في الأثر المحتمل للأخطاء على رصيد الحساب أو فئة المعاملات.	
غالبا ما تُستخدم أهمية الأداء كأساس للخطأ المقبول. وهذا يمثل أيضاً دقة الإختبار الإحصائي.	ما هي الدقة المطلوبة؟
ويتم تعيين أهمية الأداء عند مبلغ يسمح بوجود محتمل لأخطاء لم يتم كشفها وغير هامة تشكل مجموعها مبلغ هام.	
الثقة هي مستوى المخاطرة المقبول (مخاطرة الاكتشاف) بأن الإختبار لن تنتج عنه نتائج دقيقة. فهل المطلوب مستوى عال من الثقة (مما يؤدي إلى عينة أكبر) أم مستوى ثقة منخفض (مما أدى إلى عينة أصغر)؟	ما مستوى الثقة المطلوب؟
سوف يستند مستوى الثقة المطلوب في إختبار معين على عوامل مثل:-	
• الأدلة التي تم الحصول عليها من مصادر أخرى مثل المراجعة التحليلية والإجراءات الجوهرية الأخرى وإختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة ذات العلاقة؛	
• أهمية توكيد البيانات المالية، أو <u>بند</u> مقارنة بالأهمية النسبية.	
فعلى سبيل المثال، يدل مستوى ٩٥% من الثقة إلى أنه إذا تم أداء إختبار معين ١٠٠ مرة (إختبار	

معاملات تمثيلية عشوائية)، فإن النتائج ستكون دقيقة (ضمن هامش من الأخطاء) ٩٥ مرة من أصل ١٠٠ اختبار. وتكون هناك مخاطرة بأن ٥ اختبارات من أصل ١٠٠ سوف تسفر عن نتائج غير دقيقة.

وعند التخطيط لأخذ العينات الإحصائية، فإن معدل الخطأ أو الانحراف المقبول سيتم تناوله أيضاً.

التوضيح ١٧. ٢-٢

العوامل الواجب النظر فيها	الملاحظات
ما هو معدل الخطأ أو الانحراف المقبول؟	يستخدم معدل الخطأ المقبول في اختبارات أخذ العينات للتفاصيل للتصدي لمخاطرة أن مجموع الأخطاء الفردية غير الهامة قد يؤدي إلى بيانات مالية تشوبها أخطاء جوهرية، ولتوفير هامش لأخطاء يحتمل عدم كشفها. ومعدل الخطأ المقبول هو تطبيق أهمية الأداء على إجراء أخذ عينات خاصة. وقد يكون معدل الخطأ المقبول نفس مبلغ أهمية الأداء أو أقل منه.
	يستخدم معدل الانحراف المقبول لإختبارات أنظمة الرقابة التي يعين فيها المدقق معدل انحراف عن إجراءات الرقابة الداخلية المقررة للحصول على مستوى مناسب من التأكيد. ويسعى المدقق للحصول على مستوى مناسب من التأكيد بأن معدل الانحراف الذي تم تعيينه لن يتجاوزه معدل الانحراف الفعلي في المجموعة.

١٧. ٣. مدى الإجراءات الجوهرية (باستخدام أخذ العينات الإحصائية)

كلما زادت مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية، زاد مدى الإجراءات الجوهرية المطلوبة. ويمكن تخفيض مدى الإجراءات الجوهرية عن طريق اختبار الفعالية التشغيلية للرقابة الداخلية. ومع ذلك، إذا كانت النتائج غير مرضية، قد تكون هناك حاجة إلى زيادة الإجراءات الجوهرية بشكل فعلي.

تحديد أحجام العينة - أخذ العينات للوحدات النقدية

يعتبر أخذ العينات للوحدات النقدية هو الطريقة الأكثر شيوعاً لأخذ العينات لإختبارات التفاصيل. وبموجب هذه الطريقة، فإن احتمال إختيار بند (رصيد الذمم المدينة على سبيل المثال) للإختبار يتناسب مباشرة مع القيمة النقدية لهذا البند. وبالتالي، فإن رصيد الذمم المدينة البالغ ٦٠٠٠ يورو يملك احتمالية أعلى بثلاث مرات للإختيار مقارنة برصيد الذمم المدينة البالغ ٢٠٠٠ يورو. وبموجب هذه الطريقة، فإنه لن يكون من المناسب إختيار وحدات مادية مثل كل ٥٠ فاتورة أو معاملة.

وعلى الرغم من أن أخذ العينات للوحدات النقدية قد يكون الشكل الأكثر شيوعاً لأخذ العينات الذي يستخدمه المدققين، فإن هناك عدد من طرق أخذ العينات الأخرى التي يمكن أن تكون أكثر ملائمة في بعض الظروف. ولم نتطرق في هذا الدليل إلى مناقشة طرق أخذ العينات الأخرى.

إختيار عوامل الثقة

عند تصميم إختيار جوهري، قد يجد المدقق أنه من المفيد استخدام ثلاثة مستويات لخفض المخاطر مقسمة إلى عال ومعتدل ومنخفض. ويمكن أن يستند الفرق بين المستويات إلى عامل الثقة المستخدم في إختيار العينة. وكلما ارتفع عامل الثقة، ارتفع حجم العينة ومستوى المخاطرة الذي يتم الحصول عليه. ويتجلى هذا في التوضيح التالي الذي يقدم مستويات الثقة النموذجية لتحقيق خفض مخاطر عال ومعتدل ومنخفض.

التوضيح ١٧. ٣-١

خفض المخاطر المطلوب	مستوى الثقة	عامل الثقة
عال	٩٥%	٣,٠
معتدل	٨٠% - ٩٠%	٢,٣ - ١,٦
منخفض	٦٥% - ٧٥%	١,٤ - ١,١

وقد تتطوي مجموعة إجراءات التدقيق الفعالة المصممة للاستجابة للمخاطر المقيمة والتوكيدات المحددة على مزيج من إختبارات أنظمة الرقابة والإجراءات الجوهرية.

وبين الجدول التالي قائمة جزئية بعوامل الثقة لمستويات الثقة المختلفة. وعلى سبيل المثال، إذا كان مستوى الثقة المطلوب هو ٩٠%، فإن عامل الثقة الذي سيستخدم هو ٢,٣.

التوضيح ٣.١٧-٢

مستوى الثقة	عامل الثقة
٥٠%	٠,٧
٥٥%	٠,٨
٦٠%	٠,٩
٦٥%	١,١
٧٠%	١,٢
٧٥%	١,٤
٨٠%	١,٦
٨٥%	١,٩
٩٠%	٢,٣
٩٥%	٣,٠
٩٨%	٣,٧
٩٩%	٤,٦

إختيار العينة

التوضيح ٣.١٧-٣

الوصف	الوحدة النقدية
إزالة البنود عالية القيمة أو الرئيسية من المجموعة.	عملية إختيار العينة
حساب فاصل لأخذ العينات.	
تحديد نقطة انطلاق عشوائية لإختيار البند الأول. ويمكن أن تتراوح نقطة الانطلاق العشوائية هذه بين يورو واحد والحد الفاصل لأخذ العينات. ويتم كل إختيار لاحق على أساس قيمة الإختيار السابق زائد حد فاصل واحد لأخذ العينات.	

ملاحظة: ينبغي التأكد من أن عملية إختيار العينة، بما في ذلك أساس تحديد نقطة الانطلاق العشوائية (من مولد رقم عشوائي أو باستخدام التقدير المهني) قد تم توثيقها بشكل مناسب.

الخطوة ١ - حساب الحد الفاصل لأخذ العينات

تكون الصيغة على النحو التالي:-

$$\text{الحد الفاصل لأخذ العينات} = \text{أهمية الأداء (الخطأ المقبول)} \div \text{عامل الثقة}$$

وإذا كان الحد الفاصل لأخذ العينات هو ١٧,٣٩١ يورو، فإن الحساب الأول المراد تحديده يمكن أن يتم إختياره عشوائياً كالحساب الذي يتضمن ١٠,٠٠٠ يورو. أما الحساب الثاني الذي سيتم إختياره فسيكون الحساب الذي يحتوي على المبلغ التراكمي ٢٧,٣٩١ يورو (نقطة الانطلاق + الحد الفاصل لأخذ العينات = ١٠,٠٠٠ يورو + ١٧,٣٩١ يورو). وبهذا فإن الحساب الثالث الذي سيتم إختياره سيكون الحساب الذي يتضمن المبلغ التراكمي ٤٤,٧٨٢ يورو (٢٧,٣٩١ يورو + ١٧,٣٩١ يورو). وتستمر هذه العملية بهذا الشكل حتى نهاية المجموعة.

الخطوة ٢ - حساب حجم العينة

عادة ما يتم تحديد حجم العينة لأخذ عينات الوحدات النقدية من البنود التمثيلية من خلال الصيغة التالية:-

$$\text{حجم العينة} = \frac{\text{المجموعة المراد إختبارها}}{\text{الحد الفاصل لأخذ العينات}}$$

وينبغي للمجموعة المراد إختبارها استبعاد أي بنود محددة تم إزالتها لأغراض التقييم المنفصل.

الخطوة ٣ - إختيار العينة

إزالة أي بنود عالية القيمة ورئيسية من المجموعة (للنظر فيها بشكل منفصل)، وحساب الحد الفاصل لأخذ العينات (راجع الخطوة ١ أعلاه). وبعد ذلك تحديد نقطة انطلاق عشوائية لإختيار البند الأول. ويمكن أن تتراوح نقطة الانطلاق العشوائية هذه بين يورو واحد والحد الفاصل لأخذ العينات. ويتم كل إختيار لاحق على أساس قيمة الإختيار السابق زائد حد فاصل واحد لأخذ العينات

وتوضح الأمثلة الثلاثة التالية هذه العملية.

مثال ١ - أخذ عينات أرصدة حسابات الذمم المدينة

التوضيح ٣.١٧ - ٤

السؤال	الجواب
الغرض من الإختبار	للتأكد من وجود حسابات الذمم المدينة عن طريق إختيار عينة من أرصدة الذمم المدينة وإرسال خطابات مصادقة.
مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في التوكيدات ذات العلاقة	الوجود = مخاطرة عالية
المجموعة المراد إختبارها	أرصدة حسابات الذمم المدينة في نهاية الفترة
القيمة النقدية للمجموعة	١٧٧,٢٠٣ يورو
البنود المحددة الخاضعة لتقييم منفصل	٣٨,٣٤٠ يورو
خفض المخاطر الذي تم الحصول عليه من إختيار أنظمة الرقابة	لا يوجد
خفض المخاطر الذي تم الحصول عليه من إجراءات أخرى مثل إجراءات تقييم المخاطر	محدود
عامل الثقة المقرر استخدامه (يتم تقليله إذا تم خفض المخاطر من مصادر أخرى)	لا يوجد مصادر أخرى لخفض المخاطر، لذا سيتم استخدام ٩٥% أو ٣,٠
أهمية الأداء	١٥,٠٠٠ يورو
الإنحراف المتوقع في العينة	لا يوجد

الحد الفاصل لأخذ العينات = ١٥,٠٠٠ يورو / ٣,٠ = ٥,٠٠٠ يورو

حجم العينة = (١٧٧,٢٠٣ يورو - ٣٨,٣٤٠ يورو) / ٥,٠٠٠ يورو = ٢٨

في هذا المثال كان الحد الفاصل لأخذ العينات هو ٥,٠٠٠ يورو. ولذلك، إذا كان البند الأول الذي تم إختياره عشوائياً هو ٤٣٦ يورو، فإن البند التالي سيكون في المعاملة أو الرصيد الذي تضمن مبلغ تراكمي هو ٥,٤٣٦ يورو. أما البند الثالث فسيكون البند في المعاملة أو الرصيد الذي تضمن مبلغ تراكمي هو ١٠,٤٣٦ يورو. وهكذا دواليك حتى يتم إختيار البنود الـ ٢٨.

ملاحظة: من المرجح أن يتم إختيار البنود عالية القيمة للإختبار (أنظر المجموعة الجزئية لأرصدة حسابات الذمم المدينة أدناه).

التوضيح ٣.١٧-٥

رصيد حسابات الذمم المدينة	المجموع التراكمي	الحد الفاصل لأخذ العينات	مشمول في العينة؟
٤,٧٥٠	٤,٧٥٠	٤٣٦	نعم
٣,٥٠٠	٨,٢٥٠	٥,٤٣٦	نعم
١,٨٠٠	١٠,٠٥٠	١٠,٤٣٦	لا
٢,٧٠٠	١٢,٧٥٠	١٠,٤٣٦	نعم
٩٥٠	١٣,٧٠٠	١٥,٤٣٦	لا
٢,٥٨٠	١٦,٢٨٠	١٥,٤٣٦	نعم

مثال ٢ - أخذ عينات أرصدة حسابات الذمم المدينة

التوضيح ٣.١٧-٦

السؤال	الجواب
الغرض من الاختبار	للتأكد من وجود حسابات الذمم المدينة عن طريق إختيار عينة من أرصدة الذمم المدينة و إرسال خطابات مصادقة الوجود= مخاطرة عالية
مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في التوكيدات ذات العلاقة	أرصدة حسابات الذمم المدينة في نهاية الفترة
المجموعة المراد إختبارها	١٧٧,٢٠٣ يورو
القيمة النقدية للمجموعة	٣٨,٣٤٠ يورو
البنود المحددة الخاضعة لتقييم منفصل	تم إنشاء مستوى منخفض من مخاطر الرقابة على أنظمة الرقابة ذات العلاقة.
خفض المخاطر الذي تم الحصول عليه من إختبار أنظمة الرقابة	محدود
خفض المخاطر الذي تم الحصول عليه من إجراءات أخرى مثل إجراءات تقييم المخاطر	في ضوء مصادر الأدلة الأخرى سيتم استخدام عامل ثقة محدد عند ٧٠% (١,٢)
عامل الثقة المقرر استخدامه (يتم تقليله إذا تم خفض المخاطر من مصادر أخرى)	١٥,٠٠٠ يورو
أهمية الأداء	لا يوجد
الإنحراف المتوقع في العينة	

الحد الفاصل لأخذ العينات = ١٥,٠٠٠ يورو / ١,٢ = ١٢,٥٠٠ يورو

حجم العينة = (١٧٧,٢٠٣ يورو - ٣٨,٣٤٠ يورو) / ١٢,٥٠٠ يورو = ١٢

مثال ٣ - أخذ عينات فواتير الشراء

التوضيح ٣.١٧-٧

السؤال	الجواب
الغرض من الاختبار	للتأكد من وجود ودقة المشتريات عن طريق إختيار عينة من فواتير الشراء
مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في التوكيدات ذات العلاقة	الوجود= مخاطرة منخفضة الدقة= مخاطرة منخفضة
المجموعة المراد إختبارها	فواتير الشراء للفترة
القيمة النقدية للمجموعة	٨٧٩,٩٣٣ يورو
البنود المحددة الخاضعة لتقييم منفصل	٤٦,٨٧٦ يورو
خفض المخاطر الذي تم الحصول عليه من إختبار أنظمة الرقابة	لا يوجد

خفض المخاطر الذي تم الحصول عليه من إجراءات أخرى مثل إجراءات تقييم المخاطر	إجراءات تحليلية جوهرية ذات تأثير معتدل
---	--

السؤال	الجواب
عامل الثقة المقرر استخدامه (يتم تقليله إذا تم خفض المخاطر من مصادر أخرى)	في ضوء مصادر الأدلة الأخرى سيتم استخدام عامل ثقة محدد عند ٨٠% (١,٦)
أهمية الأداء	١٥,٠٠٠ يورو
الإنحراف المتوقع في العينة	لا يوجد

الحد الفاصل لأخذ العينات = ١٥,٠٠٠ يورو / ١,٦ = ٩,٣٧٥ يورو

حجم العينة = (٨٧٩,٩٣٣ - ٤٦,٨٧٦ يورو) / (٩,٣٧٦ يورو) = ٨٩

كما هو مبين أعلاه، يمكن أن تصبح أحجام العينات للإختبارات الجوهرية كبيرة جدا عند النظر في فئات المعاملات. وغالبا ما يكون أكثر فعالية إختبار أنظمة الرقابة الداخلية (التي يكون حجم العينة فيها أصغر) أو أداء أنواع أخرى من إجراءات التدقيق للحصول على الأدلة المطلوبة.

توقع الأخطاء

يبين التوضيح التالي هذه العملية.

التوضيح ١٧ ٣-٨

خطوات توقع مدى الأخطاء
١ حساب النسبة المئوية من الأخطاء في كل بند. وإذا وجد أن المبلغ هو ٥٠ يورو وليس ٦٠ يورو كما ينبغي أن يكون، فإن الخطأ سيكون ١٠ يورو أو ١٧% من المجموع.
٢ إضافة نسب الأخطاء، وصافي البيانات المبالغ بها وتلك الأقل من الواقع.
٣ حساب متوسط نسبة الأخطاء لكل بند مشمول في العينة عن طريق تقسيم مجموع نسب الأخطاء على عدد جميع البنود المشمولة في العينة (مع وبدون أخطاء).
٤ ضرب متوسط نسبة الأخطاء بالقيمة النقدية الإجمالية للمجموعة التمثيلية (ما عدا البنود عالية القيمة والرئيسية). وهذا سينتج عنه الأخطاء المتوقعة في العينة. ومن الواضح أن هذا لا يشمل أي أخطاء وُجدت في البنود عالية القيمة والرئيسية التي تم إزالتها سابقا من العينة.

وعلى سبيل المثال، فإن العينة المكونة من ٥٠ بندا والتي تم إختيارها من مجموعة تضم ٢٥٠,٠٠٠، شملت الأخطاء الثلاثة الواردة أدناه:-

التوضيح ١٧ ٣-٩

القيمة الصحيحة	القيمة المدققة	الخطأ	نسبة الخطأ%
٥٠٠ يورو	٤٠٠ يورو	١٠٠ يورو	٢٠,٠٠%
٣٥٠	٢٠٠	١٥٠	٤٢,٨٦%
٦٠٠	٧٥٠	(١٥٠)	(٢٥,٠٠%)
النسبة المئوية الإجمالية للخطأ (مجموع النسب المئوية للأخطاء)			
متوسط النسبة المئوية للخطأ: (٣٧,٨٦% ÷ ٥٠) (حجم العينة) =			
الخطأ المتوقع = ٠,٧٥٧٢% × ٢٥٠,٠٠٠ يورو (المجموعة) =			
١,٨٩٣ يورو			

يسمى أحيانا الخطأ المقدر في البيانات "بالخطأ الأكثر أرجحية".

نقطة للتأمل

الحالات الشاذة

قد يكون هناك إغراء لاعتبار بعض الأخطاء/ الانحرافات (التي اكتشفت في عينة ما) حالة شاذة (غير ممثلة للمجموعة) واستبعادها عند توقع الأخطاء في المجموعة. ومع ذلك، فإن الحاجة تستدعي عمل تدقيق إضافي، بغض النظر عما إذا كانت الخطأ/ الانحراف تمثيلي أو غير تمثيلي للمجموعة:-

- إذا كان الانحراف تمثيلي للمجموعة، يجب على المدقق التحقيق في طبيعته وأسبابه، وأن يقوم بتقييم أثره المحتمل على الغرض من إجراء التدقيق وعلى مجالات التدقيق الأخرى.
- إذا كان الانحراف يعتبر حالة شاذة، يجب على المدقق الحصول على درجة عالية من اليقين بأن هذا الخطأ أو الانحراف ليس تمثيلي للمجموعة. وهذا يتطلب أداء إجراءات تدقيق إضافية للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تشير إلى أن الخطأ أو الانحراف لا يؤثر على بقية المجموعة.

ولاحظ أن معيار التدقيق الدولي ٥٣٠ الفقرة ١٣ ينص على أن الحالات الشاذة لا تظهر سوى في حالات نادرة للغاية.

١٧. ٤. مدى الإجراءات التحليلية الجوهرية

تكون الإجراءات التحليلية الجوهرية إما الإختبار الرئيسي لرصيد الحساب، أو يتم استخدامها بالاشتراك مع إختبارات تفاصيل أخرى تم خفض مداها بشكل مناسب.

ويحدد المجلد ١، الفصل ١٠ المستويين الاتنين لخفض المخاطر الذي يمكن تحقيقه من أداء الإجراءات التحليلية الجوهرية. وهذا الخفض للمخاطر عالي الفعالية (أي الإختبار الأساسي) ومعتدل الفعالية.

وقد تساعد الإجراءات التحليلية البسيطة (مثل مقارنة نتائج السنة السابقة بالحالية) في تحديد المسألة التي تحتاج لمتابعة، ولكنها توفر القليل من أدلة التدقيق الإضافية. وهذا النوع من الإجراء التحليلي يمكن استخدامه في فهم المنشأة وأداء إجراءات تقييم المخاطر ومراجعة البيانات المالية النهائية.

وعند تصميم الإجراءات التحليلية الموضوعية، ينبغي على المدقق:-

- تحديد مبلغ الاختلاف عن التوقعات الذي يمكن قبوله دون إجراء تحقيق إضافي. وينبغي أن يتأثر هذا في المقام الأول بالأهمية النسبية والاتساق مع مستوى خفض المخاطر المطلوب؛
- النظر في إمكانية أن يتراكم مجموع الأخطاء في رصيد الحساب أو فئة المعاملات أو الإفصاح ليشكل مبلغ غير مقبول؛ و
- زيادة مستوى خفض المخاطر المطلوب مع زيادة مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية.

التوضيح ١٧. ٤. ١-١

مثال على إجراء تحليلي جوهري

السؤال	الجواب
وصف الإجراء الذي سيتم أدائه والنتيجة المتوقعة	ضرب رسوم الإيجار لكل وحدة بعدد وحدات الإيجار للتنبؤ بالإيرادات المتأتبة من الشقق، ثم بعد ذلك مقارنة النتيجة مع الإيرادات المسجلة في السجلات المحاسبية للمنشأة.
ما هي قيمة المبلغ أو النسبة المسجلين؟	٢٧٨,٠٠٠ يورو
ما هي التوكيدات التي سيتم تناولها؟	الاكتمال والوجود والدقة
ما هي أهمية الأداء التي سيتم استخدامها؟	١٠,٠٠٠ يورو
ما هو مبلغ الاختلاف (بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة) الذي يكون مقبولاً؟	١٪
مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المتبقية بعد أداء الإجراءات (أي معتدلة أو منخفضة).	منخفضة

وصف تفاصيل كل عنصر من عناصر البيانات المستخدمة في حساب النتيجة المتوقعة (أي مالية وغير مالية).	وصف الإجراءات المتبعة لتقييم مدى موثوقية كل عنصر من عناصر البيانات المستخدمة (النظر في المصدر وقابلية المقارنة والطبيعة والعلاقة وأنظمة الرقابة على الإعداد).	ورقة العمل المرجعية
١. وحدات الإيجار	قمنا بمراجعة مخططات الطوابق وتفقد المبنى للتغيرات الكبيرة.	
٢. الإيجار لكل وحدة	قمنا بمراجعة عينة من عقود الإيجار لتحديد الإيجار المستحق.	
٣.		
٤.		
تقديم تفاصيل عن العملية الحسابية والنتيجة المتوقعة ونتائج مقارنة المبلغ أو النسبة المسجلين: عدد وحدات الإيجار = ٢٦ الإيجار لكل وحدة = ١٢,٠٠٠ يورو سنوياً الحساب = ٢٦ X ١٢,٠٠٠ = ٣١٢,٠٠٠ يورو. الفارق مع المبلغ المسجل هو ٣٤,٠٠٠ يورو.		
حيث يتجاوز الفرق (بين المبالغ المسجلة والقيم المتوقعة) القيمة المقبولة، ينبغي إيضاح أي تحقيق تم أدائه والنتائج (أي الاستعلام من الإدارة والحصول على أدلة إضافية وأداء إجراءات تدقيق إضافية).		
وقد قمنا بالاستعلام عن الفرق والتحقق من أن وحدتين بالمتوسط كانتا شاغرتين (ليس نفسها كل مرة) في كل شهر خلال السنة، في حين كانت وحدة تُستخدم لأغراض الاجتماع ومكان لسكن الزوار في المناسبات. وهذا يمثل اختلاف يقدر بـ ٣٦,٠٠٠ يورو مما يترك ٢٠٠٠ يورو دون تفسير. وهذا أقل من المستوى المقبول المتكبر أعلاه.		
الإستنتاج: تم استكمال الاختبار بنجاح.		

نقطة للتأمل

إن استخدام البيانات "غير المالية" في إجراء تحليلي جوهري يمكن أن يعزز غالباً النتيجة. ويمكن أن تشمل البيانات غير المالية معلومات مثل إحصاء الرؤوس أو الأقدام المربعة لمتجر بيع بالتجزئة أو عدد المنتجات الخاصة التي يتم شحنها.

وعند أداء الإجراءات التحليلية، لا بد من وضع توقعات (العلاقة مع الأرصدة ذات العلاقة والتغيرات من الفترة السابقة.. الخ)، ثم بعد ذلك مقارنة تلك التوقعات بمعلومات البيانات المالية. وينبغي تجنب النهج المعاكس المتمثلة بالبداية من المعلومات المالية ثم محاولة شرح الفروق باستخدام المعرفة حول العميل وبيئته. وتكون الإجراءات التحليلية أقوى بكثير عندما يتم إنشاؤها بتوقعات مبنية على فهم المنشأة وبيئتها. ومع ذلك، فإن موثوقية أي "بيانات غير مالية" مستخدمة يجب تحديدها قبل استخدام تلك البيانات في إجراء التحليل الجوهري.

١٧. ٥. اختبارات أنظمة الرقابة - الفعالية التشغيلية

تتكون إجراءات التدقيق المستخدمة لاختبار أنظمة الرقابة من نوع واحد أو أكثر من الأنواع الأربعة المبينة أدناه.

التوضيح ١٧. ٥-١

إختبارات الرقابة الداخلية على الفعالية التشغيلية	أنواع الإجراءات
الإستعلام من الموظفين المناسبين. (ومع ذلك ينبغي التذكر بأن الإستعلام لوحده غير كاف لاختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة)	
التفتيش على الوثائق ذات العلاقة.	
مراقبة عمليات المنشأة.	
إعادة أداء تطبيق الرقابة.	

أنظمة الرقابة السائدة

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معياري التدقيق الدولي ٣١٥ الفقرة ١٤	يجب أن يحصل المدقق على فهم لبيئة الرقابة. وكجزء من الحصول على الفهم، يجب أن يُقيم المدقق فيما إذا:- (أ) قامت الإدارة، مع نظرة عميقة من أولئك المكلفين بالحوكمة، بإحداث والحفاظ على ثقافة الأمانة والسلوك الأخلاقي؛ و (ب) كانت جميع عوامل القوة في عناصر بيئة الرقابة توفر قاعدة مناسبة لعناصر الرقابة الداخلية الأخرى، ولا تؤثر عليها نواحي الضعف في بيئة الرقابة. (المرجع: الفقرات ١٧٧-١٨٧).

يميل إختبار أنظمة الرقابة السائدة التي توجد عند مستوى المنشأة إلى أن يكون أكثر ذاتية (مثل إختبار الإلتزام بالكفاءة أو فهم سياسات المنشأة حول السلوكيات المقبولة) بدلا من إختبار أنظمة الرقابة الخاصة على المعاملات. ومع ذلك فإن أنظمة الرقابة هذه توفر مجتمعة الأساس المناسب لعناصر الرقابة الداخلية الأخرى.

ويبين التوضيح أدناه بعض الطرق الممكنة لإختبار أنظمة الرقابة السائدة (مستوى المنشأة).

التوضيح ١٧. ٥-٢

بيئة الرقابة	إختبارات أنظمة الرقابة المحتملة
البلاغات وتشجيع النزاهة والقيم الأخلاقية	• قراءة البيان على الموقع الإلكتروني للمنشأة وأي قواعد للسلوك أو ما يماثلها. • مراجعة البلاغات للموظفين. • إجراء مقابلات مع عينة من الموظفين.
الإلتزام بالكفاءة	• مراجعة سياسات التوظيف والطرء. • مراجعة الوصف الوظيفي والوثائق الموجودة في ملفات موظفين مختارين.
مشاركة أولئك المكلفين بالحوكمة	• مراجعة أي تقييم ذاتي تم إجراؤه. • مراجعة مؤهلات أعضاء مجلس الإدارة ومحاضر الاجتماعات. • حضور إجتماع بصفة مراقب.
فلسفة الإدارة ونمط التشغيل	• مراجعة أي وثائق متاحة ذات علاقة. • إجراء مقابلات مع عينة من الموظفين.
الهيكل التنظيمي	• مراجعة الهيكل التنظيمي في ضوء أفضل الممارسات المتعلقة بطبيعة المنشأة.
تعيين السلطات والمسؤولية	• مراجعة أية وثائق مثل الوصف الوظيفي.
سياسات وممارسات الموارد البشرية	• مراجعة السياسات والممارسات والامتنال. • مراجعة ملفات الموظفين لتقييمات الموظفين والبرامج التدريبية التي تم حضورها..الخ.

ويمكن تصميم أنواع مشابهة من أنظمة الرقابة للتصدي لأنظمة الرقابة السائدة الأخرى مثل:

- تقييم المخاطر؛
- نظم المعلومات؛
- الملاحظة؛
- عملية الإقفال لنهاية الفترة؛ و
- أنظمة الرقابة على الاحتيال.

ويمكن لنتائج أداء إختبارات أنظمة الرقابة السائدة أن تكون أكثر صعوبة في التوثيق من أنظمة الرقابة عند مستوى العملية التجارية (مثل التحقق لمعرفة ما إذا تم التصريح بالدفع، والذي يمكن توثيقه من خلال الرد بنعم/ لا). ونتيجة لذلك، فإن تقييم أنظمة الرقابة السائدة (مستوى تكنولوجيا المعلومات العامة) يتم توثيقه في كثير من الأحيان مع المذكرات في الملفات جنبا إلى جنب مع الأدلة الداعمة.

وعلى سبيل المثال، لإختبار ما إذا كانت الإدارة تبلغ جميع الموظفين بشأن الحاجة إلى النزاهة والقيم الأخلاقية وتطبق سياساتها، يمكن إختيار عينة من الموظفين لإجراء مقابلات معهم. ويمكن سؤال الموظفين عن البلاغات التي استلموها من الإدارة، وعن

السياسات والإجراءات ذات العلاقة الموجودة، وما القيم التي يرونها ظاهرة من جانب الإدارة على أساس يومي، وما إذا كانت الإدارة السياسات مطبقة في الواقع. وإذا كانت الاستجابة المشتركة بين الموظفين هي أن الإدارة قامت بالفعل بإبلاغ ضرورة النزاهة والقيم الأخلاقية، وأن هناك حالات تم فيها تطبيق السياسات، فإن الإختبار سيكون عندئذ ناجح. وبعد ذلك يتم تسجيل تفاصيل كل مقابلة مع الموظفين والوثائق الداعمة (مثل السياسات والاتصالات وإجراءات التطبيق في المنشأة) في مذكرة تحفظ في الملف مع الإستنتاجات التي تم التوصل إليها.

نقطة للتأمل

التوقيت

يفضل إختبار أنظمة الرقابة السائدة في وقت مبكر من عملية التدقيق. ويمكن أن تؤثر نتائج الإختبار لأنظمة الرقابة هذه على طبيعة ومدى إجراءات التدقيق الأخرى المخطط لها. وعلى سبيل المثال، إذا وُجد أن موقف الإدارة تجاه الرقابة ليس جيدا كما هو متوقع، ستكون هناك حاجة إلى إجراءات إضافية تتعلق بأرصدة الحسابات و فئات المعاملات.

التخطيط

ينبغي قضاء وقت معين في تحديد أنسب وسيلة لإختبار أنظمة الرقابة السائدة. كما ينبغي النظر في استخدام المزيج المناسب من الإستعلام والمراقبة وإعادة الأداء وإختبارات التفتيش.

طرح أسئلة مفتوحة

تجنب طرح أسئلة تكون إجابتها نعم/ لا. وبدلاً من ذلك، يجب طرح الأسئلة التي قد تثير معلومات غير معروفة سلفاً. وعلى سبيل المثال، يمكن السؤال "هل سبق وتم الطلب منك التحول عن سياسة محاسبية مطبقة أو فعل شيء ما جعلك تشعر بعدم الارتياح؟". وينبغي التذكر أيضاً الاستماع بعناية إلى استجابة الشخص ومراقبة لغة جسده بحثاً عن علامات قلق أو ضيق في إعطاء الأجوبة.

متابعة المسائل المعلقة

في حال رفضت الإدارة أو موظف ما تزويد المعلومات المطلوبة، أو تم الحصول على معلومات غير متوقعة، ينبغي التأكد من متابعة المسألة، وإجراء التغييرات إذا لزم الأمر على استراتيجية التدقيق الشاملة والإجراءات المخطط لها.

ملاحظة أنظمة الرقابة في المنشآت الأكبر حجماً

قامت بعض المنشآت الأكبر حجماً بوضع أنظمة رقابة للملاحظة من شأنها توفير الأدلة على التشغيل المستمر لأنظمة الرقابة عند مستوى المنشأة. وحيث يحدث هذا، ينبغي النظر في ما إذا كان يمكن الإعتماد على هذه الأنظمة للحد من المدى الكلي للإختبارات الأخرى المطلوبة.

وعلى الرغم من أن أنظمة الرقابة السائدة وأنظمة الرقابة (تكنولوجيا المعلومات العامة) سيتم إختبارها من خلال ممارسة التقدير المهني وتطبيقها بشكل موضوعي على الظروف، هناك بعض الحالات التي يكون فيها استخدام عينة تمثيلية قابل للتطبيق. ومثال على ذلك قد يكون توافر الأدلة على أن التقارير المالية الشهرية جرى مراجعتها وتم اتخاذ الإجراءات المناسبة.

أنظمة الرقابة على المعاملات - أخذ العينات للصفات

توفر إختبارات أنظمة الرقابة أدلة على أن نظام رقابة يعمل بصورة فعالة طوال فترة الإعتماد، والتي ستكون فترة محددة لسنة على سبيل المثال.

ولأن أنظمة الرقابة على المعاملات إما أن تعمل بشكل فعال أو لا، فإن الأمر لا يستحق إختبار التشغيل لأنظمة الرقابة التي يمكن أن يثبت في نهاية المطاف عدم موثوقية الإعتماد عليها. وأنظمة الرقابة غير الموثوقة هي تلك التي يحتمل

وجود إنحرافات فيها. وتكون أحجام العينات لإختبارات أنظمة الرقابة صغيرة غالباً لأنها تستند إلى عدم وجود أي إستثناءات. وبخلاف ذلك، فإن حجم العينة المطلوب سيكون أكبر من ذلك بكثير.

وترد أدناه بعض العوامل التي يجب أخذها بالاعتبار عند تقييم موثوقية أنظمة الرقابة.

إختبار تصميم أنظمة الرقابة	
هل من الممكن للإجراءات المتبعة أن يكون قد تم التحايل عليها من جانب الإدارة (أي تجاوز الإدارة)؟	العوامل الواجب النظر فيها
هل هناك عنصر يدوي هام دليل يشارك في الرقابة التي يمكن أن تكون عرضة للخطأ؟	
هل هناك بيئة رقابة ضعيفة؟	
هل أنظمة الرقابة على تكنولوجيا المعلومات العامة ضعيفة؟	
هل الملاحظة المستمرة للرقابة الداخلية ضعيفة؟	
هل حدثت تغييرات للموظفين خلال الفترة بشكل أثر بصورة جوهرية على تطبيق الرقابة؟	
هل يجعل العدد الصغير من الموظفين المشاركين في تشغيل الرقابة من الفصل بين الواجبات أمر غير عملي؟	
هل استدعت الظروف المتغيرة الحاجة لتغييرات في تشغيل الرقابة؟	

الإعتماد على أنظمة الرقابة غير المباشرة

ينبغي النظر في الحاجة إلى الحصول على أدلة تدقيق تدعم الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة الهامة غير المباشرة. وأنظمة الرقابة هذه هي الأنظمة التي تقوم عليها أنظمة الرقابة الأخرى، مثل المعلومات غير المالية الناتجة من عملية منفصلة ومعالجة الاستثناءات والمراجعات الدورية للتقارير من جانب المديرين. وحيث تكون أنظمة الرقابة غير المباشرة هامة، ستكون هناك حاجة لأدلة على فعالية التشغيل لهذه الأنظمة. وإذا كانت إحدى العوامل المذكورة أعلاه هامة، قد يكون أكثر فعالية تنفيذ الإجراءات الجوهرية.

وعند تصميم إختبارات أنظمة الرقابة، يجب أن يركز المدقق على الأدلة التي سيتم الحصول عليها فيما يتعلق بالتوكيدات ذات العلاقة التي سيتم تناولها (النقاط التي يمكن أن تحدث فيها الأخطاء في البيانات المالية)، خلافا لطبيعة نظام الرقابة نفسه. وأنظمة الرقابة مصممة للتخفيف من المخاطر والتأكد، على سبيل المثال، من اكتمال المبيعات.

وهناك أيضا عدد من المزايا العملية في تصميم إختبارات أنظمة الرقابة التي تركز في المقام الأول على التوكيد الذي سيتم التصدي لها، منها على سبيل المثال:-

- يمكن ربط أنظمة الرقابة التي سيتم إختبارها مباشرة بمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في البيانات المالية؛
- لأن هدف الإختبار لا يعتمد على أنظمة رقابة محددة، يمكن إختبار أنظمة الرقابة الأخرى التي تتصدى لنفس المخاطر (أو أهداف الرقابة). وهذا يتيح استخدام عدم قابلية التنبؤ أو الاختلافات في الإختبار؛
- تجعل من الأسهل تقييم وإختبار أنظمة الرقابة الجديدة التي أدخلتها المنشأة وتتصدى لنفس التوكيدات.

غالبا ما يتم تصميم إختبارات أنظمة الرقابة لتوفير إما مستوى منخفض أو معتدل لمخاطر الرقابة (مستوى عال أو معتدل لخفض المخاطر (الثقة)) بأن نظام الرقابة الذي يجري إختباره يعمل على نحو فعال.

وعند تصميم إختبارات أنظمة الرقابة، قد يجد المدقق بأنه من المفيد النظر في المستويين الاتنين للثقة المراد الحصول عليها من إختبارات أنظمة الرقابة:

- مستوى ثقة عال (مستوى منخفض من المخاطر المتبقية). وهذا ينطبق حيث تكون الأدلة الأساسية متأنية من إختبارات الرقابة؛ و
- مستوى ثقة معتدل (مستوى معتدل من المخاطر المتبقية). وهذا ينطبق حيث يتم الجمع بين إختبارات أنظمة الرقابة والإجراءات الجوهرية الأخرى للتصدي لتوكيد معين.

وغالبا ما يستخدم أخذ العينات للصفات في إختبار أنظمة الرقابة. ويستخدم هذا الأسلوب أصغر حجم لعينة قادرة على توفير فرصة محددة للكشف عن معدل إنحراف يتجاوز معدل الإنحراف المقبول.

الفوائد	أخذ العينات للغرض للاكتشاف
مثالي لإختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة الداخلية التي تم تقييمها بالفعل بأنها ذات موثوقية عالية خلال عملية التقييم لتصميم وتنفيذ نظام الرقابة.	
إذا كان مستوى الانحراف متوقعاً في أداء نظام الرقابة، يوصى بأخذ الأساليب البديلة لجمع أدلة التدقيق بالاعتبار.	
إذا لم يتم العثور على أي إنحرافات في عينة إختبار أنظمة الرقابة، يمكن للمدقق تأكيد أن أنظمة الرقابة تعمل على نحو فعال. وإذا تم العثور على إنحراف، فإنه يكون أكثر فعالية عادة وقف الإجراء وأداء إجراءات التدقيق الجوهرية البديلة عوضاً عن ذلك. ومجرد وجود إنحراف واحد فقط من المرجح أن يتسبب في تعديل المستوى المقدر لمخاطرة الرقابة. وتتطلب المواصلة مع إختبار ما بعد العثور على الإنحراف توسيع كبير لحجم العينة، وعلى الأرجح لن يتم العثور على مزيد من الإنحرافات.	

تحديد حجم العينة

يتم تحديد حجم العينة على النحو المبين أدناه.

$$\text{حجم العينة} = \text{عامل الثقة} \div \text{معدل الإنحراف المقبول}$$

ولإختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة مع حد أدنى من الإعتماد على أداء أعمال أخرى، يتم في العادة استخدام ٩٠% كمستوى ثقة (عامل الثقة ذو العلاقة = ٢,٣) (انظر التوضيح ١٧,٣-٢ لجدول عامل الثقة). ويمكن أن يكون الحد الأقصى لمعدل الإنحراف المقبول هو ١٠%. ويكون أصغر حجم عينة في هذه الحالة ٢٣، تحسب على النحو التالي:-

$$\text{عامل الثقة (٢,٣)} \div \text{معدل الإنحراف المقبول (٠,١)} = \text{حجم العينة من ٢٣}$$

وحيث تم الحصول على أدلة أخرى (مثل الأدلة من إجراءات التدقيق الجوهرية) لتوكيد معين، يمكن خفض عامل الثقة بحيث يمكن الحصول على مستوى معتدل من خفض المخاطر من خلال إختبار الفعالية التشغيلية لنظام الرقابة. وفي مثل هذه الحالة، يمكن استخدام ٨٠% كمستوى ثقة (عامل الثقة ذو العلاقة = ١,٦١)، مما يؤدي إلى أصغر حجم لعينة من ٨. وتستخدم بعض الشركات عوامل ثقة أعلى قليلاً، مما يؤدي إلى أصغر حجم لعينة من ١٠ بنود لمستوى معتدل من خفض المخاطر و ٣٠ لمستوى عالي من خفض المخاطر.

إختيار العينة

فيما يلي أدناه توضيح لإختيار العينة.

التوضيح ١٧. ٥-٥

الخطوات الواجب اتخاذها	إختيار العينة
تحديد الغرض من الإجراء والأدلة التي سوف يقدمها من حيث التوكيدات التي تنطوي عليها صفات الرقابة المقرر إختبارها.	
إختيار المجموعة المناسبة من البنود لتحقيق هدف الإختبار. وهذا قد يختلف بناء على التوكيد الكامن الذي يتم تناوله. وعلى سبيل المثال، قد يتم إختيار الفواتير لإختبار وجود المبيعات، إلا أن هذه الوثائق لن تقدم أدلة على اكتمال المبيعات. وفي هذه الحالة، قد يكون الخيار الأفضل تتبع قيود الشراء أو وثائق الشحن لحين الوصول للفاتورة، ثم بعد ذلك إلى حسابات الذمم المدينة.	
تحديد حجم العينة الأصغر اللازم لتوفير مستوى خفض المخاطر المطلوب. وهذا يمكن أن يكون إما مستوى معتدل أو مستوى عال لخفض المخاطر.	
استخدام مولد رقم عشوائي أو طريقة مناسبة أخرى لتحديد البنود التي سيتم التحقق منها. ويجب أن يكون لكل بند في المجموعة فرصة متساوية للإختيار.	

إجراءات الرقابة التي لا تعمل بشكل يومي

لإختيار عينات من نظام رقابة لا يعمل بشكل يومي، قد تكون المبادئ التوجيهية التالية مفيدة. ومع ذلك، ينبغي أن تكون أحجام العينات الفعلية المستخدمة مستندة إلى التقدير المهني.

التوضيح ١٧. ٥-٦

نظام الرقابة يعمل:	الحد الأدنى المقترح للعينة	نسبة التغطية للاختبار
أسبوعياً	١٠	١٩%
شهرياً	٢-٤	٢٥%
دورياً	٢	٥٠%
سنوياً	١	١٠٠%

نقطة للتأمل

عند استخدام أخذ العينات الإحصائي لاختبار الفعالية التشغيلية للرقابة الداخلية، فإن حجم العينة المطلوب لا يزداد مع نمو حجم المجموعة. ويمكن لعينة عشوائية لا يزيد عدد بنودها عن ٣٠ مع عدم وجود إنحراف توفير مستوى عال من الثقة بأن نظام الرقابة يعمل بفعالية.

وعند تصميم اختبارات أنظمة الرقابة، ينبغي قضاء بعض الوقت في تحديد ما يشكل بالضبط خطأ أو إستثناء للاختبار. وهذا سيوفر الوقت أثناء أداء الاختبار أو تقييم النتائج، ويجنب الشكوك في تحديد ما هو إنحراف نظام الرقابة.

إذا كان مستوى الإنحراف متوقع في الفعالية التشغيلية لنظام الرقابة، يوصى بأخذ الأساليب البديلة لجمع أدلة التدقيق بالاعتبار.

ومثال على خطة بسيطة يمكن استخدامها لأخذ العينات للصفات هو ما يلي:-

استناداً إلى معدل ثقة يساوي ٩٥% (معدل الإنحراف ٥%)، يقترح ما يلي:-

- العينة المكونة من ١٠ بنود مع عدم وجود إنحرافات ستوفر مستوى خفض مخاطر معتدل. وإذا تم العثور على إنحراف، فلن يمكن تحقيق خفض للمخاطر؛
- العينة المكونة من ٣٠ بنود مع عدم وجود إنحرافات ستوفر مستوى خفض مخاطر عال. وإذا تم العثور على إنحراف، فلن يمكن تحقيق سوى خفض معتدل للمخاطر. أما إذا تم العثور على أكثر من إنحراف، فلن يمكن تحقيق خفض للمخاطر؛
- العينة المكونة من ٦٠ بنود وإنحراف واحد ستوفر مستوى خفض مخاطر عال. وإذا تم العثور على إنحرافين، فلن يمكن تحقيق سوى خفض معتدل للمخاطر. أما إذا تم العثور على أكثر من إنحرافين، فلن يمكن تحقيق خفض للمخاطر من اختبار أنظمة الرقابة.

٦. ١٧ تقييم الإنحرافات

إن عملية تقييم الإنحرافات موضحة على النحو المبين أدناه.

التوضيح ١٧. ٦-١

الخطوات الواجب اتخاذها	تقييم الإنحرافات
تحديد الإنحرافات، وذلك بوضع كل بند في العينة في تصنيفين: "إنحراف" أو "لا إنحراف".	
ينبغي النظر بعناية في طبيعة وسبب كل إنحراف. وعلى سبيل المثال، هل هناك أي إشارة لتجاوز الإدارة أو احتيال محتمل، أو هل كانت المشكلة ببساطة نتيجة لكون الشخص المسؤول في إجازة؟	
ينبغي النظر في مخاطرة أخذ العينات. وإذا تم العثور على إنحرافات، ينبغي النظر فيما إذا كان يتوجب الاعتماد على فعالية نظام الرقابة أو توسيع حجم العينة (انظر أدناه)، أو أداء الإجراءات البديلة.	

نقطة للتأمل

كما ذكر أعلاه، فإن هناك فائدة قليلة في إختبار أنظمة الرقابة إذا كان من المرجح العثور على إنحرافات. وذلك لأن الطريقة الوحيدة للحصول على التأكيد المطلوب هي توسيع حجم العينة. وبعد ذلك، إذا تم العثور على إنحراف آخر، يجب توسيع العينة مرة أخرى، وهكذا دواليك. وسيكون من الأفضل بكثير أداء إجراءات بديلة بدلا من توسيع حجم العينة.

واحد الإستثناءات الممكنة هو عندما يكون تحديد سبب نوع معين من الإنحرافات واضحا ويؤخذ بالاعتبار عند تصميم الإختبار. وعلى سبيل المثال، فإن الإنحرافات خلال فترة زمنية محددة، مثل عندما يكون الشخص الذي يؤدي عادة الرقابة في إجازة، يمكن التصدي لها بدلا من ذلك عبر أداء بعض الإجراءات الجوهرية.

ويمكن تقييم نتائج العينة عن طريق مقارنة الحد الأقصى لمعدل الإنحراف المقبول مع ما يسمى حد الإنحراف العلوي. ويمكن تقريب حد الإنحراف العلوي من خلال الصيغة أدناه.

$$\text{حد الإنحراف العلوي} = \text{عامل الثقة المعدل} \div \text{حجم العينة}$$

ويمكن أن يستند عامل الثقة المعدل على عدد من الإنحرافات التي تم العثور عليها، كما هو مبين في التوضيح أدناه.

التوضيح ٦.١٧ - ٢

عامل الثقة المعدل لعدد من الإنحرافات التي تم العثور عليها					
مستوى الثقة المطلوب	١	٢	٣	٤	٥
٩٥%	٤,٧	٦,٣	٧,٨	٩,٢	١٠,٥
٩٠%	٣,٩	٥,٣	٦,٧	٨,٠	٩,٣
٨٠%	٣,٠	٤,٣	٥,٥	٦,٧	٧,٩
٧٠%	٢,٤	٣,٦	٤,٧	٥,٨	٧,٠

وعلى سبيل المثال، إذا ما افترضنا أخذ عينة مكونة من ٣٠ بندا (باستخدام مستوى ثقة يساوي ٩٠% وحد أقصى ١٠% كمعدل إنحراف مقبول) وتم العثور على إنحرافين، فإن حساب حد الإنحراف العلوي سيتم على النحو التالي.

$$\text{عامل الثقة المعدل (٥,٣)} \div \text{حجم العينة (٣٠)} = \text{حد الإنحراف العلوي ١٧\%}$$

والنتيجة عند ١٧% هي أعلى بكثير من الحد الأقصى لمعدل الإنحراف المقبول ١٠%، مما يعني أن الإعتماد على فعالية الرقابة يجب أن يتم تخفيضه. ومع ذلك، إذا تقرر زيادة حجم العينة، فلا بد من توسيعها إلى ٦٠ بندا وعدم العثور على مزيد من الإنحرافات. وهذا من شأنه أن يقلل من حد الإنحراف العلوي (الذي تم حسابه على النحو المبين أدناه) إلى مستوى مقبول (أي على مقربة من الحد الأصلي وهو ١٠%).

$$\text{عامل الثقة المعدل (٥,٣)} \div \text{حجم العينة (٦٠)} = \text{حد الإنحراف العلوي ٩\%}$$

ومع ذلك، إذا تم العثور على مزيد من الإنحرافات، فإن ذلك سيتطلب توسيع آخر للعينة في محاولة لتحقيق النتائج المرجوة. وهذا لن يكون على الأرجح استغلال فعال لوقت التدقيق، كونه يمكن مع ذلك العثور على إنحراف آخر.

$$\text{عامل الثقة المعدل (٦,٧)} \div \text{حجم العينة (٧٥)} = \text{حد الإنحراف العلوي ٩\%}$$

٧.١٧ دراسات الحالة - مدى الإختبار

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢ - مقدمة لدراسات الحالة.

دراسة الحالة أ- ديفتا للأثاث

تحديد مدى الإختبار

تصميم إجراءات إضافية- حسابات الذمم المدينة

وفيما يلي الخطوط العريضة لبرنامج التدقيق على حسابات الذمم المدينة. ويتضمن هذا البرنامج عينة إحصائية لحسابات الذمم المدينة.

ديفتا للأثاث.

حسابات الذمم المدينة- إجراءات التدقيق

العميل: ديفتا للأثاث

ملاحظات	ورقة العمل المرجعية	العمل المنجز من جانب: (بالأحرف الأولى)	التوكيدات التي تم تناولها	الإجراءات
زادت حسابات الذمم المدينة بنسبة ٦٠% عن الفترة السابقة. زاد عدد أيام حسابات الذمم المدينة من ٣٩ يوماً إلى ٤٥ يوماً.	١٢٠	م.أ.غ	ك و د	١. الإجراءات التحليلية وضع توقعات لأرصدة حسابات الذمم المدينة لنهاية الفترة، استناداً إلى المعلومات التي تم الحصول عليها من فهم المنشأة. التحقيق في التغييرات أو الاتجاهات الهامة في ما يلي:- • رصيد حسابات الذمم المدينة. • التقادم في حسابات الذمم المدينة للعملاء. • المبيعات اليومية في حسابات الذمم المدينة. • أرصدة دائنة في حسابات الذمم المدينة. • تغيرات أخرى غير متوقعة. (أشرح). • (ذمم مدينة غير تجارية) أخرى. توثيق النتائج.
وفقاً للمناقشات مع أرجان وكارلا، تختلف شروط البيع بين العملاء ولكن تكون بموافقة أرجان.	١١٠	م.أ.غ م.أ.غ م.أ.غ	و و د	٢. القائمة الحصول على قائمة مفصلة (والتقادم) للذمم المدينة في نهاية الفترة: (أ) التأكد من الدقة الحسابية وموافقتها مع دفتر الأستاذ العام. (ب) التحقق من الأسماء والمبالغ في دفتر الأستاذ المساعد (الفرعي). (ج) سؤال الموظفين الذين يتعاملون مع الذمم المدينة عن أي حالات تم فيها:- • منح أحد العملاء معاملة تفضيلية، • تعديل شروط البيع، • معاملات مع الأطراف ذات العلاقة، • تجاوز هام لحدود الائتمان الداخلية.
حسابات الذمم المدينة التي تتجاوز ٦٠ يوماً زادت كنسبة مئوية من المبيعات عن الفترة السابقة. مراجعة الحسابات المتأخرة مع أرجان والحصول على تفاصيل حول المخصص.	١٢٠	م.أ.غ	ك ت	٣. مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها التأكد من أن مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها يتعلق بحسابات محددة وكاف:- (أ) مراجعة ميزان المراجعة لحسابات الذمم المدينة المتقادمة، ومقارنته بالفترات السابقة.

		م.أ.غ	د ت	(ب) مراجعة الدفعات المستلمة بعد نهاية الفترة (إذا كان ممكناً، الحصول على ميزان المراجعة لحسابات الذمم المدينة المتقادمة في نهاية الفترة، مع نشر التحصيلات اللاحقة بعد تلك الفترة).
الحصول على قائمة بإيرادات المبيعات كجزء من إختبار القطع. وقد كانت هناك إيرادات عدة كبيرة في السنة السابقة. تمت مراجعة شروط إيرادات عقد المبيعات كجزء من إختبار المبيعات. انظر ورقة العمل المرجعية ٥٠٣,١. تمت مراجعة كافة القيود اليومية حول نهاية الفترة في ورقة العمل المرجعية ٦٢٦.	١١٥	م.أ.غ	د	٤. القطع أداء وتوثيق إجراءات القطع
الإجراءات الجوهرية - أخذ العينات				
	٢٠٠	م.أ.غ	ود	المصادقة الموسعة إختيار ١٥ مصادقة للحسابات على النحو المبين في القائمة المرجعية لمصادقة حسابات الذمم المدينة. تلخيص النتائج والتحقق في الاختلافات عن طريق فحص الوثائق الداعمة والإستعلام.
لا يوجد				إختبارات أنظمة الرقابة
الإجراءات الموسعة - لمخاطر الاحتيال التي تم تحديدها				
تم التحقق من ٥ أسماء وعناوين وأرقام فاكس من المصادقة التي تم إختيارها. ولم تتم ملاحظة أي إستثناءات. تم دعوة اثنتين من العملاء للتحقق وتأكيد التفاصيل وشروط عقد المبيعات. ولم تتم ملاحظة أي إستثناءات.	٢٠٠	م.أ.غ	ود	مصادقات حسابات الذمم المدينة - (مخاطر الاحتيال) (أ) التحقق من عينة بأسماء وعناوين وأرقام فاكس/ هاتف عملاء تم إختيارهم من الدليل التجاري ودليل الهاتف للتأكد من كون الأعمال التجارية صحيحة. (ب) النظر في مراجعة المواقع الإلكترونية أو أي معلومات أخرى على الانترنت عن العملاء، بالإضافة إلى إرسال مصادقة للتحقق من تفاصيل الحساب وشروط البيع. وينبغي السؤال عن أي اتفاقات جانبية أو شروط خاصة. (ج) النظر في قبول النسخ الأصلية (الموقعة) فقط من التوكيدات.
لم تتم ملاحظة أي إستثناءات. كان هناك إصدار لإشعارين دائنيين بعد نهاية الفترة ولكن لم يكونا هامين. وقد أعاد العملاء البنود التي كانت متضررة عند وصولها. وليس واضحاً ما إذا كانت قد تضررت أثناء النقل أو كانت متضررة بالفعل عند مغادرتها للمصنع.	١٢١	م.أ.غ	ت	مخصص الحسابات المشكوك في صحتها (أ) إختبار عينة من ١٠ مدفوعات متعاقبة كودائع بنكية. (ب) مراجعة جميع الإشعارات الدائنة الصادرة بعد نهاية الفترة. وينبغي النظر في مراجعة ملفات العملاء أو الوثائق الداعمة حسب الحاجة. (ج) إعادة النظر في جميع عمليات الشطب لحسابات الذمم المدينة بعد نهاية الفترة للتأكد من أن هذه الحسابات لم يكن مشكوك في تحصيلها في الفترة السابقة.

الإجراءات الجوهرية - أخذ العينات

يوضح ما يلي تصميم إختبار لعينة إحصائية لتحديد وجود ودقة أرصدة الذمم المدينة. وقد تم إختيار الفواتير كوثيقة أساسية للعملاء الذين تم إختيارهم للمصادقة، كون بعض تجار التجزئة أشاروا إلى أنهم لن يصادقوا على أرصدة نهاية المدة الفعلية.

وسيتم تنفيذ عينة إحصائية (باستخدام أخذ عينات الوحدات النقدية) لتحديد وجود ودقة الذمم المدينة.

السؤال	الجواب
الغرض من الإختبار	التأكد من وجود ودقة الذمم المدينة من خلال إختيار عينة لأرصدة الذمم المدينة وإرسال خطابات مصادقة.

مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في التوكيدات ذات العلاقة	الوجود = مخاطرة معتدلة الدقة = مخاطرة منخفضة
المجموعة المراد إختبارها	أرصدة حسابات الذمم المدينة في نهاية الفترة
القيمة النقدية للمجموعة	١٧٧,٢٠٣ يورو
البنود المحددة الخاضعة لتقييم منفصل	٣٨,٣٤٠ يورو
خفض المخاطر الذي تم الحصول عليه من إختبار الفعالية التشغيلية لأنظمة الرقابة	معتدل
خفض المخاطر الذي تم الحصول عليه من إجراءات أخرى مثل إجراءات تقييم المخاطر	محدود
عامل الثقة المقرر استخدامه (يتم تقليله إذا تم خفض المخاطر من مصادر أخرى)	إختبار أنظمة الرقابة المخطط له على الإيراد/ الذمم المدينة/ المقبوضات. ولذلك سيتم استخدام حد ثقة فاصل يساوي ٧٥%، أو ١,٤.
أهمية الأداء	١٥,٠٠٠
الإنحراف المتوقع في العينة	لا يوجد

تقدير حجم العينة

سيتم إختبار بنود محددة بشكل منفصل. وهناك اثنان من الذمم المدينة مع الأطراف ذات العلاقة وهي ٢٨,٣٤٠ يورو و ١٠,٠٠٠ يورو مع كالياني ديفتا وفينجاي شارما، على التوالي، يجب المصادقة عليهما كل على حدة.

وسوف تكون هناك حاجة لإختبار رصيد الذمم المدينة التجارية المتبقية والبالغة ١٣٨,٨٦٣ يورو (١٧٧,٢٠٣ يورو - ٣٨,٣٤٠ يورو) للتحقق من الوجود والدقة باستخدام مصادقات حسابات الذمم المدينة. وبما أن بعض العملاء لا يمكنهم مصادقة الأرصدة بعد الفعل، ستستند مصادقات حسابات الذمم المدينة على مصادقة الفواتير و:-

- أخذ العينات الفاصلة

الدقة (الأهمية النسبية) ÷ عامل الثقة

$$١٥,٠٠٠ \text{ يورو} \div ١,٤ (٧,٥\%) = ١٠,٧١٤ \text{ يورو}.$$

- حجم العينة

المجموعة المراد إختبارها ÷ الحد الفاصل لأخذ العينات

مع استبعاد البنود المحددة التي تم إزالتها لتقييمها بشكل منفصل

$$١٣٨,٣٤٠ \text{ يورو} \div ١٠,٧١٤ \text{ يورو} = ١٣$$

وبما أن وحدات العينات في هذه المجموعة هي الفواتير، فإن العينة تتألف من ١٣ فاتورة سيتم إختيارها للمصادقة، بالإضافة إلى الذمم المدينة مع الأطراف ذات العلاقة المذكورة أعلاه.

إختيار الفواتير التي سيتم إختبارها

لتحديد الفواتير والعملاء لأغراض المصادقة، سيتم إختيار الفواتير باستخدام أخذ عينات الوحدات النقدية. وبالنسبة لرصيد الذمم المدينة التجارية المتبقية وهي ١٣٨,٣٤٠ يورو، تم إختيار نقطة انطلاق عند ٩١٣ يورو. وباستخدام الحد الفاصل لأخذ العينات عند ١٠,٧١٤ يورو تم إختيار الفواتير الـ ١٣.

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

تحديد مدى الإختبار

تصميم الإجراءات الإضافية- حسابات الذمم المدينة

برنامج إجراءات التدقيق لكومار:-

الرصيد- حسابات الذمم المدينة

الإجراءات الأساسية

الإجراء	التوكيدات	العمل المنجز من جانب: (بالأحرف الأولى)، ورقة العمل المرجعية	ملاحظات
١. الإجراءات التحليلية أداء الإجراءات التحليلية لرصيد حسابات الذمم المدينة والتقدم والنسب الرئيسية، وبعد ذلك مقارنة الاتجاهات والنتائج مع الفترة السابقة.	اكتمال، وجود، دقة وتقييم	١١٠ ل.ب	زادت المبيعات اليومية في حسابات الذمم المدينة إلى ١٠٦ أيام بدلا من ٥٨ يوما كما كان عليه الحال قبل سنتين. وتبدو معظم الزيادة ناجمة عن الزيادات في الذمم المدينة لديفتا.
٢. القائمة الحصول على قائمة التقدم للذمم المدينة والتأكد من الدقة الحسابية وموافقتها مع دفتر الأستاذ العام، ومراجعة القائمة مع روبي بخصوص أرصدة الأطراف ذات العلاقة. والتحقق من دقة التقدم من خلال مراجعة ٥ فواتير تم إختيارها وفقا للتقدير المهني، والتأكد من أن تقرير التقدم دقيق.	دقة وتقييم	١٠٥ ل.ب	تتفق القائمة مع دفتر الأستاذ العام، ولم يتم العثور على أية أخطاء في التقدم والتحقق الحسابي. لم تتم ملاحظة أي أدلة.
٣. المخصص الحصول على تفاصيل حول المخصص من راج، ومراجعة التقدم. ومناقشة قابلية تحصيل الحسابات التي تجاوزت ٩٠ يوما، والحصول على قائمة بالمدفوعات التي تمت بعد نهاية إختيار الأحداث اللاحقة الذي قمنا به. التأكد من أن مخصص الحسابات المشكوك في تحصيلها يتعلق بحسابات محددة وكاف: (أ) مراجعة ميزان المراجعة لحسابات الذمم المدينة المتقدمة، ومقارنته بالفترات السابقة.	دقة وتقييم	١٢٠ ل.ب	تمت مراجعة القائمة مع راج. وهناك حسابين فقط للذمم المدينة التي تتجاوز ٩٠ يوما. وقد بلغت الفواتير التي تجاوزت ٩٠ يوما من ديفتا ١٠,٥٩٠ يورو. ووفقا لراج فإنها قابلة للتحصيل وسيتم دفعها قريبا. وقد تم دفع بعض الفواتير بعد نهاية الفترة.
٤. القطع مراجعة عينة مكونة من ١٠ فواتير قبل وبعد نهاية المدة، وتوثيق إجراءات القطع الأخرى للتأكد من تسجيل المعاملات في الفترة الصحيحة. وفحص الأدلة التي تشير إلى أن البضائع تم شحنها قبل نهاية الفترة للمعاملات التي تم إختيارها.	دقة وتقييم	١٢٢ ل.ب	لم تتم ملاحظة أخطاء هنا وتم إجراء إختيار الإيراد المتعلق بالقطع. تمت مراجعة جميع القيود اليومية حول نهاية الفترة في ورقة العمل المرجعية ٦٢٦.
المصادقات المصادقة على جميع حسابات الأطراف ذات العلاقة إختيار أرصدة حسابات الذمم المدينة بناء على التقدير المهني (باستثناء أرصدة الأطراف ذات العلاقة أعلاه) لتغطية تصل إلى ٦٠%.	وجود ودقة وتقييم	١٣٠ ل.ب	تمت المصادقة على الذمم المدينة لديفتا، وموافقة الرصيد مع ملف أوراق عمل ديفتا. كان معدل الاستجابة لمصادقات حسابات الذمم المدينة ٤٥%، لذا تم أداء الإجراءات البديلة.

			وفحص عينة للأسماء والعناوين قبل إرسال المصادقة وذلك للتأكد من أن معلومات الشركة دقيقة. ومتابعة المصادقات الواردة بالفاكس من خلال مكالمة هاتفية للتحقق من تفاصيل المصادقة. أداء إجراءات بديلة للمصادقات التي لم تتم إعدادتها.
--	--	--	--

الإجراءات الجوهرية - أخذ العينات

تم توسيع العينة لمستوى المخاطرة المعتدل، والإعتماد على الإجراءات الجوهرية.

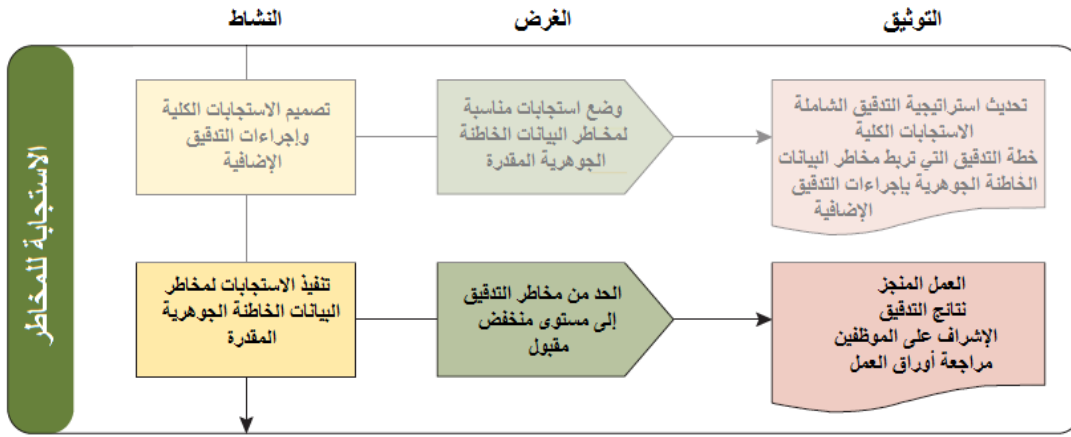
الإجراءات الجوهرية الموسعة/ الأخرى

نظرا لمخاطرة تجاوز الإدارة، خضعت الأسماء والعناوين في عينة للمصادقات التي تم إرسالها للتدقيق. ولأي مصادقات أعيدت عن طريق الفاكس، جرى التأكد من تفاصيل المصادقة بمكالمة هاتفية للتحقق من دقتها.

١٨. توثيق العمل المنجز

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إرشادات حول التوثيق المناسب والكافي لاستجابة المدقق للمخاطر في ملف أوراق عمل التدقيق.	٢٣٠

التوضيح ١٨.٠-١



ملاحظات:-

١. الإشارة إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.
٢. مخاطر البيانات الخاطئة.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ٧	يقوم المدقق بإعداد وثائق التدقيق في الوقت المحدد. (المرجع: الفقرة ١١)

معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ٨	يقوم المدقق بإعداد وثائق التدقيق الكافية لتمكين مدقق خبير لا يملك أي ارتباط سابق بعملية التدقيق من فهم ما يلي: (المرجع: الفقرات ١٥-١٦، ١٧-١٨) (أ) طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي تم أدائها من أجل الإمتثال لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة؛ (المرجع: الفقرتان ١٦-١٧)؛ (ب) نتائج إجراءات التدقيق التي تم أدائها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛ (ج) المسائل الهامة التي تنشأ أثناء عملية التدقيق، والإستنتاجات التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بذلك والتقديرات المهنية التي تم اتخاذها للتوصل إلى هذه الإستنتاجات. (المرجع: الفقرات ١٨-١٩).
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ٧	عند توثيق طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي تم أدائها، يتعين على المدقق تسجيل ما يلي:- (أ) الخصائص المحددة لبنود أو مسائل محددة تم اختبارها؛ (المرجع: الفقرة ١٢)؛ (ب) الشخص الذي قام بعمل التدقيق وتاريخ إستكمال هذا العمل؛ و (ج) الشخص الذي قام بمراجعة عمل التدقيق الذي تم أدائه وتاريخ ومدى هذه المراجعة. (المرجع: الفقرة ١٣).
معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ الفقرة ١٠	يوثق المدقق النقاشات التي تدور حول المسائل الهامة مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة وغيرهم، بما في ذلك طبيعة المسائل الهامة التي تمت مناقشتها ووقت حدوث هذه النقاشات والجهة التي تمت مناقشتها. (المرجع: الفقرة ١٤).

١.١٨ لمحة عامة

تلعب وثائق الملف دوراً حاسماً في تخطيط وأداء عملية التدقيق. وهي توفر سجل يبين أن العمل قد تم أدائه بالفعل، وتشكل الأساس لتقرير المدقق. كما يمكن استخدامها للحصول على مراجعات رقابة الجودة ومتابعة الإمتثال لمعايير التدقيق الدولية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وربما عمليات التفتيش من جانب أطراف ثالثة.

وقد تم تناول المتطلبات المحددة لوثائق التدقيق وطبيعتها على نطاق واسع في المجلد ١، الفصل ١٦ لذا لن يتم تكرارها هنا. ويوفر التوضيح التالي قائمة مرجعية لبعض المسائل التي سوف يتم تناولها لأغراض استكمال الملف.

التوضيح ١.١٨-١

نعم / لا	إعتبارات التوثيق
	هل تم توثيق الإمتثال لمتطلبات التوثيق في الشركة، كما هي مبينة في دليل رقابة الجودة للشركة؟
	هل وثائق التدقيق منظمة تنظيمياً جيداً وكاملاً، بما في ذلك وجود روابط واضحة للمسائل الهامة التي تم تناولها؟
	هل تشير وثائق الملف إلى:- - من قام بأداء عمل التدقيق وتاريخ استكمال ذلك العمل؟ - من قام بمراجعة عمل التدقيق الذي تم أدائه وتاريخ ومدى تلك المراجعة؟ - النقاشات التي تدور حول المسائل الهامة مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة وغيرهم، بما في ذلك طبيعة المسائل الهامة التي تمت مناقشتها ووقت حدوث هذه النقاشات والجهة التي تمت مناقشتها ؟
	هل يمكن لمدقق خبير لا يملك أي ارتباط سابق بعملية التدقيق فهم:- - طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي تم أدائها من أجل الإمتثال للمتطلبات القانونية والتنظيمية والمهنية المطبقة؟ - نتائج إجراءات التدقيق التي تم أدائها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؟ - طبيعة المسائل الهامة التي تنشأ، والإستنتاجات التي تم التوصل إليها والتقديرات المهنية الهامة التي تم اتخاذها للتوصل إلى هذه الإستنتاجات؟
	هل يحتوي الملف على وثائق تتناول:- - وجود الشروط المسبقة للتدقيق وقرار قبول أو الاستمرار في العملية؟ - إستراتيجية التدقيق الشاملة؟ - مناقشات فريق العملية؟

	- العناصر الرئيسية لفهم المنشأة التي تم الحصول عليها، وكل عنصر من العناصر الخمسة للرقابة الداخلية، بما في ذلك مصادر المعلومات التي تم الحصول عليها؟ - نتائج أداء إجراءات تقييم المخاطر؟ - تحديد وتقييم مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية عند مستوى البيانات المالية ومستوى التوكيد؟ - خطة التدقيق المفصلة التي تستجيب لتقييم المخاطر؟ - نتائج أداء إجراءات التدقيق، بما في ذلك أهمية وموثوقية الأدلة التي تم الحصول عليها، ومعالجة الاستثناءات التي وُجدت، بما في ذلك أي تغييرات مطلوبة في المخاطر المُقيّمة؟ - المعلومات والإجراءات التي تم أدائها للتصدي لأية مؤشرات احتيال تم تحديدها خلال التدقيق؟ - التغيرات في الأهمية النسبية نتيجة لمعلومات جديدة تم الحصول عليها؟ - ما يكفي من المعلومات لإعادة أداء كل إجراء إذا كان ذلك ضرورياً؟ - التغيرات الكبيرة التي تمت خلال عملية التدقيق على إستراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة التدقيق، وأسباب تلك التغييرات؟ - عند تطبيق المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١، يتم الإبلاغ عن قدر كافٍ من التفاصيل بشأن عمل المدقق وتقديره المهني لدعم مسائل التدقيق الأساسية التي يحددها المدقق، أو تحديده لعدم وجود مسائل تدقيق أساسية؟ - تفاصيل وحلول المسائل الهامة، مثل عدم اليقين الهام والشواغل بشأن تقديرات الإدارة، والأحداث اللاحقة وغيرها من المسائل التي قد ينجم عنها تعديل لرأي التدقيق؟
	هل تم توثيق المشاورات داخل الشركة ومع الخبراء الذين يعينهم المدقق والإدارة؟
	وحيث يتم استخدام خبير، هل تم توثيق مدى ملائمة عمل الخبير كدليل تدقيق؟
	هل تم توثيق الإمتثال لمتطلبات معيار التدقيق ٦٠٠ المتعلق بالاتصالات مع مدققي العناصر؟
	عند تطبيق المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١، هل تم توثيق تحديد المدقق لمسائل التدقيق الأساسية التي ينبغي إيصالها؟
	هل تم تناول جميع متطلبات الوثائق لكل معيار تدقيق دولي ذو علاقة؟ (انظر المجلد ١، الفصل ١٦ للحصول على قائمة بمعايير التدقيق الدولية التي تتطلب وثائق محددة؟

ملكية الملف

ما لم ينص على خلاف ذلك بتشريع أو تنظيم، تكون وثائق التدقيق من ملكية شركة التدقيق.

نسخ سجلات المنشأة

قد يتم إدراج ملخصات أو نسخ من سجلات المنشأة (مثل العقود والاتفاقيات الهامة والمحددة) كجزء من وثائق التدقيق إذا تم اعتبارها مناسبة، إلا أن وثائق التدقيق لا تعتبر بديلاً عن السجلات المحاسبية.

نقطة للتأمل

توقيت الإعداد الجيد

يساعد إعداد وثائق التدقيق في الوقت المحدد على تعزيز جودة عملية التدقيق ويسهل عمليتي المراجعة والتقييم الفعالين لأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها والإستنتاجات التي تم التوصل إليها قبل صياغة تقرير المدقق بصورته النهائية. ومن المحتمل أن تكون الوثائق التي تم إعدادها بعد الانتهاء من عمل التدقيق أقل دقة من الوثائق التي تم إعدادها وقت أداء ذلك العمل.

هل يمكن لملف التدقيق أن يكون كافياً بحد ذاته؟

حيثما كان ذلك ممكناً، يجب أن تكون وثائق التدقيق واضحة ومفهومة دون الحاجة إلى تفسيرات شفوية إضافية. ولا تمثل التفسيرات الشفهية بحد ذاتها دعماً ملائماً للعمل الذي تم أدائه الإستنتاجات التي تم التوصل إليها، ولكن يمكن استخدامها لتفسير أو توضيح المعلومات التي تحتوي عليها وثائق التدقيق.

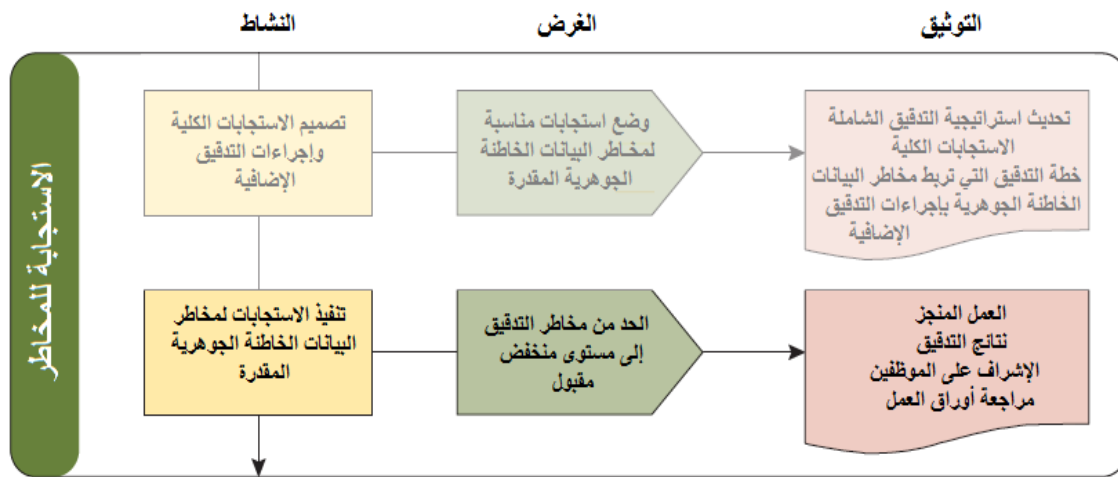
التناقضات

إذا تم الحصول على أدلة تدقيق لا تتفق مع الإستنتاج النهائي بشأن مسألة هامة، ينبغي إضافة هذا التوثيق للملف الذي يفسر كيفية معالجة هذا التناقض. وهذا لا يعني أن المدقق بحاجة إلى الاحتفاظ بوثائق غير صحيحة أو جرى استبدالها.

١٩. الإقرارات الخطية

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إرشادات حول الحصول على مصادقة خطية لإقرارات الإدارة	٥٨٠

التوضيح ١٩.٠ - ١



ملاحظات:-

١. الإشارة إلى معيار التدقيق الدولي ٢٣٠ للحصول على قائمة كاملة بالوثائق المطلوبة.
٢. مخاطر البيانات الخاطئة.

رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ٦	إن أهداف المدقق هي:- (أ) الحصول على إقرارات خطية من الإدارة وحيثما كان ملائماً، من أولئك المكلفين بالحوكمة والتي يعتقد أنها أوفت بمسؤوليتها في إعداد البيانات المالية وإتمام المعلومات المقدمة للمدقق؛ (ب) دعم أدلة التدقيق الأخر ذات العلاقة بالبيانات المالية أو الإثباتات المحددة في البيانات المالية من خلال الإقرارات الخطية إذا اعتبرت ضرورية من جانب المدقق أو اقتضتها معايير التدقيق الدولية الأخرى؛ (ج) الرد بصورة ملائمة على الإقرارات الخطية التي تقدمها الإدارة، وحيثما أمكن، أولئك المكلفين بالحوكمة، أو في حال لم تقم الإدارة، أو حيثما أمكن، أولئك المكلفين بالحوكمة بتقديم الإقرارات الخطية التي طلبها المدقق.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ٩	ينبغي أن يطلب المدقق إقرارات خطية من الإدارة التي تتحمل مسؤولية البيانات المالية وتعرف المسائل المعنية. (المرجع: الفقرات ١٢-١٦)
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ١٠	ينبغي أن يطلب المدقق من الإدارة تقديم إقرار خطي بأنها قامت بالوفاء بمسؤوليتها عن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، بما في ذلك حيثما كان ملائماً العرض العادل لها، كما هو محدد في شروط عملية التدقيق. (المرجع: الفقرات ١٧-١٩، ١٤، ٢٢).
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ١١	ينبغي على المدقق أن يطلب من الإدارة تقديم إقرار خطي بما يلي:- (أ) أنها قامت بتزويد المدقق بكافة المعلومات ذات العلاقة وبوسيلة الوصول كما هو متفق عليه في شروط عملية التدقيق؛ و (ب) أنه تم تسجيل كافة المعاملات وأنها واردة في البيانات المالية. (المرجع: الفقرات ١٧-١٩، ١٤-٢٢).
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ١٢	ينبغي وصف مسؤوليات الإدارة في الإقرارات الخطية التي تقتضيها الفقرات ١٠ و ١١ بالطريقة التي يتم فيها وصف هذه المسؤوليات في شروط عملية التدقيق.
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ١٣	تقتضي معايير التدقيق الدولية الأخرى من المدقق طلب إقرارات خطية. وإذا قرر المدقق، إضافة إلى الإقرارات المطلوبة، أنه من الضروري الحصول على إقرار خطي أو أكثر لدعم أدلة التدقيق الأخرى ذات العلاقة بالبيانات المالية، فعلى المدقق أن يطلب هذه الإقرارات الخطية الأخرى. (المرجع: الفقرات ١٠-١٣، ١٤-٢٢)
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ١	يجب أن يكون تاريخ الإقرارات الخطية أقرب ما يكون إلى تاريخ تقرير المدقق عن البيانات المالية، وليس بعد ذلك. ويجب أن تكون الإقرارات الخطية لكافة البيانات المالية والفترات المشار إليها في تقرير المدقق. (المرجع: الفقرات ١٥-١٨).
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ١٥	ينبغي أن تكون الإقرارات بصورة خطاب إقرار موجه إلى المدقق. وإذا أقتضى القانون أو النظام من الإدارة عمل بيانات عامة خطية حول مسؤولياتها، وقرر المدقق أن هذه البيانات توفر بعض أو كامل الإقرارات المطلوبة وفقاً للفقرات ١٠ و ١١، فلا بد من شمل المسائل ذات العلاقة في خطاب الإقرار. (المرجع: الفقرات ١٩-٢١).
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ١٦	إذا كان لدى المدقق مخاوف حول كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو مثابرتها، أو شكوك حول التزامها بها أو تطبيقها، فعلى المدقق أن يحدد آثار هذه المخاوف على موثوقية الإقرارات (الشفهية أو الخطية) وأدلة التدقيق بشكل عام. (المرجع: الفقرات ٢٤-٢٥).
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ١٩	إذا لم تقدم الإدارة إقرار أو أكثر من الإقرارات الخطية المطلوبة، فعلى المدقق:- (أ) مناقشة المسألة مع الإدارة؛ (ب) إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم أثر ذلك على موثوقية الإقرارات (الشفهية أو الخطية) وأدلة التدقيق بشكل عام؛ (ج) اتخاذ الإجراءات المناسبة، بما في ذلك تحديد الأثر المحتمل على الرأي في تقرير المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)، بالنظر إلى المتطلب الوارد في الفقرة ٢٠ من هذا المعيار.
معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ٢٠	على المدقق حجب الرأي حول البيانات المالية وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)، إذا:- (أ) استنتج المدقق أن هناك شكوكاً كافية حول نزاهة الإدارة بحيث تكون الإقرارات الخطية المطلوبة وفقاً للفقرات ١٠ و ١١ غير موثوقة؛ (ب) لم تقدم الإدارة الإقرارات الخطية المطلوبة وفقاً للفقرات ١٠ و ١١ (المرجع: الفقرات ٢٦-٢٧).

١.١٩ لمحة عامة

تكون الإقرارات الخطية مطلوبة من أولئك المسؤولين عن إعداد البيانات المالية (تكون بالعادة الإدارة هي المسؤولة عن ذلك، ولكن اعتمادا على أي قانون أو تنظيم ذو علاقة قد تشمل المسؤولية أولئك المكلفين بالحوكمة). وإحدى مسؤوليات الإدارة عند توقيعها على خطاب العملية (انظر المجلد ٢، الفصل ٤) هي تأكيد توقع المدقق بتلقي تأكيد خطي يتعلق بالإقرارات المرتبطة بعملية التدقيق.

في أثناء عملية المراجعة، وإدارة جعل عدد من التأكيدات اللفظية إلى مراجع الحسابات، والتي يمكن استخدامها كدليل لمراجعة الحسابات لاستكمال إجراءات مراجعة أخرى. في نهاية الخطبة، هذه التأكيدات اللفظية هي التي ينبغي إدراجها في خطاب تمثيل مكتوب تم الحصول عليها من إدارة، وعند الاقتضاء، الجهات المختصة بالحكم.

ملاحظة: هناك عدد من معايير التدقيق الدولية التي تتضمن متطلبات محددة للمدقق ليطالب إقرارات خطية.

وقد يتضمن خطاب الإقرار الخطي طلب إقرارات محددة، واعتقاد الإدارة بأنها:-

- قد أوفت بمسؤولياتها في إعداد البيانات المالية؛ و
- قامت بتوفير معلومات كاملة للمدقق.

ويمكن الحصول على خطاب الإقرار الخطي في أقرب وقت ممكن عمليا، ولكن ليس بعد تاريخ تقرير المدقق حول البيانات المالية. ويمكن أن تغطي الإقرارات الخطية كافة البيانات المالية و الفترة أو الفترات المشار إليها في تقرير المدقق.

ولا يجوز استخدام الإقرارات الخطية للإدارة ك :

- بديل عن أداء إجراءات تدقيق أخرى،
- مصدر وحيد للأدلة حول مسائل تدقيق هامة.

نقطة للتأمل

من الذي يقوم بتوقيع الخطاب؟

لعمليات التدقيق التي تعتبر عالية المخاطر، ينبغي النظر في الحصول على أكثر من توقيع على خطاب الإقرار. فعلى سبيل المثال، يمكن أن يتم التوقيع على خطاب الإقرار من جانب المدير المالك والأعضاء الرئيسيين الآخرين في فريق الإدارة.

الإقرارات كأدلة

لا توفر الإقرارات الخطية بحد ذاتها أدلة تدقيق مناسبة وكافية عن أي من المسائل التي تتعامل معها، كما أن حقيقة أن الإدارة قامت بتزويد إقرار خطي موثوق لا تؤثر على طبيعة ومدى أدلة التدقيق الأخرى التي حصل عليها المدقق حول أداء مسؤوليات الإدارة أو حول توكيدات محددة.

٢.١٩ الموضوع

قد تكون إقرارات الإدارة:-

- شفوية، سواء كانت مطلوبة أو غير مطلوبة
- عادة ما يتم الحصول على إقرارات من هذا القبيل خلال عملية التدقيق.
- خطية

في نهاية عملية التدقيق، ينبغي على المدقق طلب إقرار خطي من الإدارة يؤكد بعض المسائل مثل:-

- الإقرارات الشفهية المشار إليها أعلاه،
- وفاء الإدارة بمسؤولياتها في إعداد البيانات المالية وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المطبق،
- تسجيل جميع المعاملات وعكسها في البيانات المالية،

– الإقرارات الأخرى حسبما هو مطلوب لدعم أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.

التوضيح ٢.١٩ - ١

أشكال إقرارات الإدارة	المسائل التي يتم الإبلاغ عنها في المناقشات.
	المسائل التي يتم الإبلاغ عنها إلكترونياً، مثل رسائل البريد الإلكتروني والرسائل الهاتفية المسجلة والرسائل النصية.
	الجدول والتحليلات والتقارير التي أعدها المنشأة، وملاحظات وتعليقات الإدارة الواردة فيها.
	المذكرات والمراسلات الداخلية والخارجية.
	محاضر اجتماعات أولئك المكلفين بالحوكمة ولجان المكافآت.
	نسخة موقعة من البيانات المالية.
	خطاب إقرار من الإدارة.

٣.١٩ اعتبارات أداء التدقيق

ينبغي النظر في المسائل التالية عند تقييم إقرارات الإدارة.

التوضيح ٣.١٩ - ١

تقييم إقرارات الإدارة	المسائل التي ينبغي النظر فيها
هل يمكن أن يكون متوقفاً من الشخص الذي يقوم بالإقرار أن يكون موضوعاً وعلى دراية بالموضوع؟	هل الإقرار معقول في ضوء ما يلي:-
	• فهم المدقق للمنشأة وبيئتها؟ • الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها، بما في ذلك الإقرارات الأخرى التي تم الحصول عليها من الإدارة؟ • الأدلة الأخرى التي تم الحصول عليها من خلال أداء إجراءات التدقيق لتحقيق أهداف التدقيق الأخرى؟
ما هي إجراءات التدقيق الإضافية المطلوبة لإثبات الإقرارات؟ ولإثبات نية الإدارة، ينبغي النظر في مصادر الأدلة مثل محاضر اجتماعات مجلس الإدارة أو محاضر اجتماعات لجان الاستثمار أو الوثائق القانونية أو المراسلات الداخلية ورسائل البريد الإلكتروني. وعلى سبيل المثال، كجزء من اعتبار المدقق للمنشأة المستمرة، فإن "إثبات" الأدلة قد يشمل فحص محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والوثائق القانونية وتوافر معلومات التمويل...الخ.	وحيث لا تكون الأدلة المؤيدة متاحة، هل تكون هناك قيود على النطاق؟
حيث تتضارب إقرارات الإدارة بأدلة التدقيق الأخرى التي تم الحصول عليها:-	• هل هناك سبب للشك في صدق ونزاهة الإدارة؟ إذا كانت الإجابة بنعم، يقوم المدقق بمناقشة المسألة مع أولئك المكلفين بالحوكمة، والنظر في الأثر على تقييم المخاطر والحاجة إلى إجراءات التدقيق الإضافية. • هل الاعتماد المستمر على أي إقرارات أخرى للإدارة مناسب ومبرر؟
ينبغي النظر في أنسب وسيلة لتوثيق الإقرار. على سبيل المثال:-	• مذكرة أنشأها المدقق؛ • مذكرة خطية أنشأتها إدارة المنشأة، • التضمنين في خطاب الإقرار للإدارة.

٤.١٩ الإقرارات الخطية

تشكل الإقرارات الخطية مصدراً هاماً لأدلة التدقيق، وذلك لأسباب منها:-

- إذا قامت الإدارة بتعديل الإقرارات الخطية المطلوبة أو لم تقدمها بالأساس، قد تجعل المدقق ينتبه لاحتمالية وجود واحدة أو أكثر من المسائل الهامة؛ و

- طلب الحصول على إقرارات خطية (بدلاً من شفوية) قد يدفع الإدارة إلى النظر في المسائل بمزيد من الصرامة، وبالتالي تعزيز نوعية الإقرارات.

وتكون الإقرارات الخطية مطلوبة من أولئك المسؤولين عن إعداد وتقديم البيانات المالية والمعرفة بالمسائل ذات العلاقة. وفي كثير من الأحيان، سيكون أولئك المدير التنفيذي والمدير المالي للمنشأة، أو ما يقابلهما من أشخاص كالمدير المالك.

وينبغي على المدقق الطلب من الإدارة تقديم إقرار خطي بأنها:-

- قد أوفت بمسؤوليتها عن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق؛
- قامت بتزويد المدقق بكافة المعلومات ذات العلاقة وبوسيلة الوصول كما هو متفق عليه في شروط العملية؛ و
- قامت بتسجيل كافة المعاملات وعكسها في البيانات المالية.

وفي حال لم تقم الإدارة بتقديم هذه الإقرارات المطلوبة، أو استنتج المدقق بأن هناك شكوكا كافية حول نزاهة الإدارة بحيث تكون الإقرارات غير موثوقة، ينبغي عندئذ على المدقق حجب الرأي حول البيانات المالية.

كما تدعم الإقرارات الخطية أدلة التدقيق الأخرى ذات العلاقة بالبيانات المالية (مثل تلك التي تتطلبها معايير التدقيق الدولية الأخرى) أو واحد أو أكثر من التوكيدات المحددة في البيانات المالية.

وبين التوضيح أدناه معايير التدقيق الدولية الأخرى التي تتطلب إقرارات خطية.

التوضيح ١٩. ٤-١

معايير التدقيق الدولي	العنوان	الفقرة
٢٤٠	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتياط في عملية تدقيق البيانات المالية	٣٩
٢٥٠ (المنفج)	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية	١٦
٤٥٠	تقييم البيانات الخاطئة التي تم تحديدها خلال التدقيق	١٤
٥٠١	أدلة التدقيق - اعتبارات محددة لبنود مختارة	١٢
٥٤٠	تدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة.	٢٢
٥٥٠	الأطراف ذات العلاقة	٢٦
٥٦٠	الأحداث اللاحقة	٩
٥٧٠ (المنفج)	المنشأة المستمرة	١٦ (هـ)
٧١٠	المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة	٩
٧٢٠ (المنفج)	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى	١٣ (ج)

تتناول الإقرارات الخطية مسائل مثل تلك المبينة أدناه.

التوضيح ١٩. ٤-٢

مسؤوليات الإدارة	قامت الإدارة بـ:-
	• الوفاء بمسؤولياتها عن إعداد البيانات المالية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق (بما في ذلك حيثما كان ملائماً العرض العادل لها، كما هو محدد في شروط العملية)، واكتمال المعلومات التي زودت المدقق بها. • في بعض الحالات (مثل الحالات التي تم الاتفاق فيها على شروط العملية مع أطراف أخرى)، يمكن أن تكون الإدارة مطالبة بإعادة مصادقة لإقرارها وفهمها لهذه المسؤوليات في الإقرارات الخطية.
	تزويد المدقق بكافة المعلومات ذات العلاقة وبوسيلة الوصول كما هو متفق عليه في شروط العملية.
	تسجيل كافة المعاملات وعكسها في البيانات المالية.

تقر الإدارة بما يلي:-	إقرارات محددة
اختبار وتطبيق السياسات المحاسبية ملائم وتم وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. ما إذا تم الاعتراف بالمسائل التالية، حيثما كانت ذات علاقة بموجب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، أو قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها وفقاً لذلك الإطار:- • الخطة أو النية التي يمكن أن تؤثر على القيمة المسجلة للأصول أو الالتزامات أو تصنيفها؛ • الالتزامات، الفعلية والمحتملة على حد سواء؛ • حق ملكية الأصول أو السيطرة عليها؛ • الرهونات العقارية أو الرهونات على الأصول والأصول المرهونة كضمانة إضافية؛ و • جوانب القوانين والأنظمة والاتفاقيات التعاقدية التي يمكن أن تؤثر على البيانات المالية، بما في ذلك عدم الامتثال.	
أنها قامت بالإبلاغ عن كافة عيوب نظام الرقابة الداخلية التي تعلم الإدارة بها.	
أنها قامت بالإبلاغ عن جميع الأسباب للمنشأة لاختيار سياق أو إجراء معين.	
نيتها المتعلقة بـ (حدد المسألة) هي على النحو التالي: (وصف خطط ونوايا المنشأة).	
عندما تخطط الإدارة لإصدار "معلومات أخرى"، تقرير سنوي على سبيل المثال، ولكن جميع أو بعض الوثائق التي تم تحديدها لن تكون متاحة حتى بعد تاريخ تقرير المدقق، يطلب من الإدارة أن تقدم إقراراً كتابياً. ينص هذا الإقرار على أنه سيتم إمداد المدقق بالإصدار الأخير من الوثائق عندما تكون متاحة، وقبل أن تصدره المنشأة، بحيث يتسنى للمدقق إكمال الإجراءات المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ (النسخة المنقحة). وقد يجد المدقق أيضاً أنه من المفيد أن يطلب إقرارات كتابية أخرى لدعم ذلك، حيثما أمكن (انظر المعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ (النسخة المنقحة) أ٢٢).	المعلومات الأخرى

إعتبرات أخرى

ملاحظات	
في بعض الحالات، يمكن أن تضم الإدارة لغة مؤهلة في الإقرارات الخطية حتى تكون الإقرارات حسب أفضل ما تعرفه الإدارة وتعتقد بصحته. ومن المعقول بالنسبة للمدقق قبول هذه الصياغة إذا كان مقتنعاً بأن من قام بعمل الإقرارات هم الأطراف التي تتحمل المسؤولية وتتمتع بالمعرفة بما هو وارد في الإقرارات.	اللغة المؤهلة
عند الحصول على إقرارات تتعلق بالأخطاء، يمكن تحديد مبلغ عتبة تعتبر الأخطاء التي لا تتجاوزه أخطاء بسيطة.	الأخطاء البسيطة
لا يمكن تأريخ تقرير المدقق قبل تاريخ الإقرارات الخطية. وذلك لكون الإقرارات تعتبر جزء من أدلة التدقيق.	تاريخ الخطاب
يتم تضمين الإقرارات الخطية المطلوبة في خطاب موجه للمدقق.	توجيه الخطاب للمدقق
يقتضي معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ من المدقق التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة بشأن الإقرارات الخطية التي طلبها المدقق من الإدارة.	إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة
إذا لم يكن لدى الإدارة معلومات كافية تستند إليها في الإقرارات الخطية، قد تقرر الاستعلام من الآخرين الذين شاركوا في إعداد/ عرض البيانات المالية والتوكيدات عليها. وهذا قد يشمل الأفراد الذين يملكون معرفة متخصصة.	استعلام الإدارة من الآخرين

الشكوك حول الإقرارات المقدمة وغير المقدمة

إذا كان هناك شكوك لدى المدقق حول موثوقية الإقرارات الخطية، أو لم يتم تقديم الإقرارات المطلوبة، يمكن للمدقق أن ينظر في طبيعة المسألة ويتصرف وفقاً لذلك.

التوضيح ١٩. ٤-٥

الشكوك	إستجابة المدقق المطلوبة
الإقرارات الخطية المطلوبة غير المقدمة	• مناقشة المسألة مع الإدارة؛ • إعادة تقييم نزاهة الإدارة وتقييم أثر ذلك على موثوقية الإقرارات (الشفهية أو الخطية) وأدلة التدقيق بشكل عام؛ و • اتخاذ الإجراءات المناسبة، بما فيها تحديد الأثر المحتمل على الرأي في تقرير المدقق.
	• أداء إجراءات تدقيق إضافية لمحاولة حل المسألة. • إذا بقيت المسألة دون حل، فعلى المدقق أن يعيد النظر في تقييم كفاءة الإدارة أو نزاهتها أو قيمها الأخلاقية أو ميثاقها (أنظر النقطة أدناه)، أو شكوك حول التزامها بها أو تطبيقها ويحدد آثار هذه المخاوف على موثوقية الإقرارات (الشفهية أو الخطية) وأدلة التدقيق بشكل عام.
عدم كفاءة الإدارة، الافتقار للنزاهة أو القيم الأخلاقية	تحديد أثر المخاوف على موثوقية الإقرارات (الشفهية أو الخطية) وأدلة التدقيق بشكل عام. وعلى المدقق حجب الرأي حول البيانات المالية إذا:- • أستنتج المدقق أن هناك شكوكا كافية حول نزاهة الإدارة بحيث تكون الإقرارات الخطية المطلوبة غير موثوقة؛ • لم تقدم الإدارة الإقرارات الخطية المطلوبة.

الإقرارات المكتملة/الإضافية

إضافة إلى الإقرارات الخطية المطلوبة، يمكن أن يعتبر المدقق أنه من الضروري طلب:-

إقرارات خطية مكتملة/إضافية حول البيانات المالية

ويمكن أن تكمل هذه الإقرارات الخطية الإقرارات الأخرى المطلوبة في معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ١٠ لكنها لا تشكل جزءاً منها. والأمثلة على هذا تتضمن:-

- ما إذا كان اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية ملائماً.
- ما إذا تم الاعتراف بالمسائل التالية، حيثما كانت ذات علاقة بموجب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، أو قياسها أو عرضها أو الإفصاح عنها وفقاً لذلك الإطار:-
 - الخطأ أو النية التي يمكن أن تؤثر على القيمة المسجلة للأصول أو الالتزامات أو تصنيفها؛
 - الالتزامات، الفعلية والمحملة على حد سواء؛
 - حق ملكية الأصول أو السيطرة عليها؛
 - الرهونات العقارية أو الرهونات على الأصول والأصول المرهونة كضمانة إضافية؛ و
 - جوانب القوانين والأنظمة والاتفاقيات التعاقدية التي يمكن أن تؤثر على البيانات المالية، بما في ذلك عدم الامتثال.

الإقرارات الخطية الإضافية

إضافة إلى الإقرارات الخطية المطلوبة في معيار التدقيق الدولي ٥٨٠ الفقرة ١١، يمكن أن يعتبر المدقق أنه من الضروري أن يطلب من الإدارة توفير إقرارات خطية مثل:-

- مصادقة الإدارة بأنها قامت بإبلاغ المدقق بكافة عيوب نظام الرقابة الداخلية التي تعلم الإدارة بها.
- توكيدات محددة.
- في بعض الحالات قد يكون مستحيلاً الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة بدون وجود إقرار خطي من الإدارة يفيد بمصادقتها على الأسباب أو التقديرات أو النوايا فيما يتعلق بتوكيدات محددة في البيانات المالية. وتشمل المسائل التي يمكن أخذها بالاعتبار:-
 - التاريخ السابق للمنشأة في تنفيذ نواياها المعلنة،
 - الأسباب وراء اختيار المنشأة لسياق معين للأعمال،

- قدرة المنشأة على الاستمرار في سياق أعمال معين، و
- وجود أو نقص أي معلومات أخرى كان من الممكن الحصول عليها خلال سير أعمال التدقيق، والتي يمكن أن تكون غير منسجمة مع تقدير الإدارة أو نيتها.

نقطة للتأمل

ينبغي قضاء بعض الوقت للاجتماع مع الإدارة لشرح طبيعة الإقرارات المطلوبة، والتأكد من أن الإدارة مدركة تماماً لما وافقت على توقيعه.

٥. ١٩ نموذج الإقرارات الخطية

يتبع نموذج خطاب الإقرار للإدارة الوارد في مواد دراسة الحالة الصيغة الواردة في معيار التدقيق الدولي ٥٨٠.

٦. ١٩ دراسة الحالة - إقرارات الإدارة

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢ - مقدمة لدراسات الحالة.

دراسة الحالة أ - ديفتا للأثاث

إقرارات الإدارة

فيما يلي أمثلة على إقرارات الإدارة التي قدمها سوراج، وبعض إجراءات التدقيق الإضافية التي يمكن أن تنطبق.

إقرار الإدارة	التقييم
ليس هناك خلل في الآلات التي حلت مكانها آلات جديدة. والسبب هو أن الآلات تتعطل، وبالتالي ستكون هناك حاجة من وقت لآخر للآلات القديمة عندما تكون الآلات الجديدة تخضع للتصليح.	الاستعلام من مدير الإنتاج وآخرين لتحديد ما إذا كانت الأدوات والمعدات، الجديدة أو القديمة، هي حالياً قيد الاستخدام وقابلة للتشغيل. ويمكن التحقق من خلال الفحص المادي ومراجعة سجلات الصيانة.
لا يوجد مخصصات إضافية للبضائع المتضررة بشكل طفيف، والتي تم تحديدها خلال جرد المخزون.	التحقق مما إذا كانت البضائع المتضررة قد تم بيعها في الواقع بعد نهاية الفترة. والاستعلام من مدير الإنتاج حول ما إذا كان يتم بيع البضائع المتضررة كما هي أو يجري إصلاحها (وإذا كان كذلك فما هي التكلفة؟) أو تباع بأسعار مخفضة.

وفي ختام عملية التدقيق، يتم توثيق الإقرارات الهامة في خطاب إقرار الإدارة الذي يقوم بتوقيعه سوراج ديفتا وجواد كساب.

لا تنتج ديفتا للأثاث تقريراً سنوياً، ولذلك لا يطبق مطلب إقرارات الإدارة التي يتطلبها المعيار الدولي للتدقيق ٧٢٠ (النسخة المنقحة).

ويمكن تضمين مثل هذه الإقرارات في خطاب على النحو التالي.

ترويسة ديفتا للأثاث

١٥ مارس، ٢٠X٣

إلى: جامل وودويند ووينغ المحدودة

٥٥ شارع كينغستون

كيب تاون، الأراضي المتحدة

١٢٣-٥٠٠٤

عزيزي السيد لي:

تم تقديم خطاب الإقرار هذا فيما يتعلق بعملية التدقيق التي قمت بها للبيانات المالية لشركة ديفتا للأثاث للسنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠X٢ لغايات التعبير عن الرأي فيما إذا تم عرض البيانات المالية بصورة عادلة، من كافة النواحي الجوهرية وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ونؤكد على ما يلي:-

البيانات المالية

- قمنا بالوفاء بمسؤوليتنا، كما هي واردة في شروط العملية المؤرخة في ١٥ أكتوبر ٢٠X٢ لإعداد البيانات المالية وفقا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتحديد أن البيانات المالية قد تم عرضها بصورة عادلة وفقا لتلك المعايير.
- الافتراضات الهامة التي استخدمناها في عمل تقديراتنا المحاسبية، بما في ذلك التي تم قياس القيمة العادلة وفقا لها، معقولة.
- تم محاسبة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة بصورة ملائمة وتم الإفصاح عنها وفقا لمتطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- تم تعديل أو الإفصاح عن جميع الأحداث اللاحقة لتاريخ البيانات المالية والتي تقتضي المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعديلها أو الإفصاح عنها.
- تعتبر تأثيرات الأخطاء غير المصححة غير جوهرية، سواء كانت منفردة أو متراكمة، بالنسبة للبيانات المالية ككل. وقد أرفقت بخطاب الإقرار قائمة بالأخطاء غير المصححة.
- التزمت الشركة بجميع جوانب الاتفاقات التعاقدية التي يمكن أن يكون لها تأثير هام على البيانات المالية في حال عدم الامتثال.
- لم يكن هناك عدم امتثال لمتطلبات الهيئات التنظيمية التي يمكن أن يكون لها تأثير هام على البيانات المالية في حال عدم الامتثال.
- لدى الشركة حق ملكية مرضي لجميع الأصول، وليس هناك أي رهونات عقارية أو رهونات على أصول الشركة، باستثناء تلك التي تم الإفصاح عنها في الملاحظة X على البيانات المالية.
- ليس لدينا خطط للتخلي عن خطوط للمنتجات، أو خطط أو نوايا من شأنها أن تسفر عن أي فائض أو تقادم للمخزون، ولا يوجد أي مخزون مذكور بمبلغ يزيد عن صافي القيمة الممكن تحقيقها.
- لم يكن هناك انخفاض في القيمة الممكن تحقيقها للأصول الثابتة (الأدوات) التي حلت مكانها الآن آلات جديدة.

المعلومات المقدمة

- لقد قمنا بتزويدك بما يلي:-
- إمكانية وصول إلى كافة المعلومات التي ندرك علاقتها بإعداد البيانات المالية مثل السجلات والوثائق والأمور الأخرى؛
- المعلومات الإضافية التي طلبتها منا لغايات التدقيق؛
- إمكانية وصول غير محدودة للأشخاص ضمن المنشأة والذين قررت أنه من الضروري الحصول على أدلة تدقيق منهم.
- تم تسجيل كافة المعاملات في السجلات المحاسبية، والتي هي معكوسة في البيانات المالية.
- لقد أفصحنا لك عن نتائج تقييمنا لمخاطر أن البيانات المالية قد تشوبها أخطاء جوهرية نتيجة للاحتيال.
- لقد أفصحنا لك عن كافة المعلومات فيما يتعلق بالاحتيال أو الاشتباه بالاحتيال، والتي نحن على علم بها وتؤثر

على المنشأة، وهي تشمل:-

- الإدارة؛

- الموظفين ذوي الأدوار الرئيسية في نظام الرقابة الداخلية،

- الآخرين، حيث يمكن أن يكون للاحتيال تأثير جوهري على البيانات المالية.

- لقد أفصحنا لك عن كافة المعلومات فيما يتعلق بمزاعم الاحتيال أو الاشتباه بالاحتيال والتي تؤثر على البيانات المالية للمنشأة والتي أبلغ عنها الموظفين أو الموظفين السابقين أو المحللين أو المشرعين أو غيرهم.
- لقد أفصحنا لك عن كافة الحوادث المعروفة لعدم الالتزام أو الاشتباه بعدم الالتزام بالقوانين أو الأنظمة والتي ينبغي أخذ تأثيراتها بعين الاعتبار عند إعداد البيانات المالية.
- لقد أفصحنا لك عن هوية الأطراف ذات العلاقة التابعة للمنشأة وكافة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة التي نحن على علم بها.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،

سوراج ديفتا

جواد كساب

دراسة الحالة ب- كومار وشركاه

إقرارات الإدارة

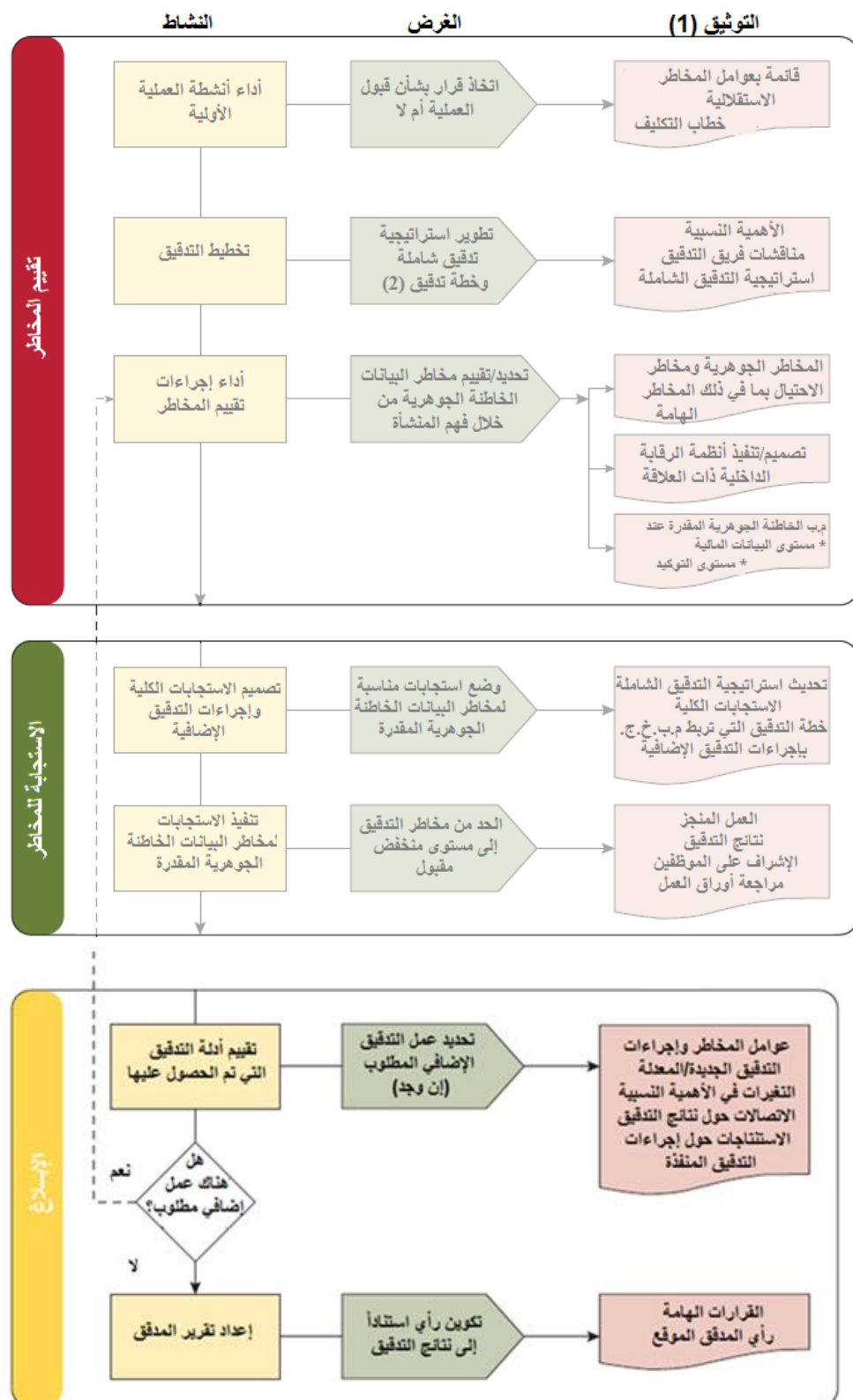
فيما يلي أمثلة على إقرارات الإدارة التي قدمها راج، وبعض إجراءات التدقيق الإضافية التي يمكن أن تنطبق.

إقرار الإدارة	التقييم
لا توجد ضرورة لأي مخصص إضافي للحسابات المشكوك في تحصيلها. فحساب ديفتا قابل للتحويل بشكل كامل وحسابات الذمم المدينة الأخرى ليست هامة بما يكفي لتقدير مخصص لها.	إرسال مصادقة حسابات الذمم المدينة لديفتا. الاستعلام من راج وروبي لفهم مختلف حسابات الذمم المدينة للعملاء ومدفوعاتهم التاريخية، والبحث عن أي اتجاهات. والتحقق من أن نسبة حسابات الذمم المدينة لغير ديفتا ليست هامة، كما يشير العميل. مراجعة المدفوعات اللاحقة لدعم قابلية التحويل للحساب. النظر في أي معلومات ذات علاقة من تدقيق ديفتا.
لا تزال ديفتا راضية عن جودة البضائع التي نبيعها لها.	مراجعة مردودات المبيعات التاريخية والبحث عن أي اتجاهات. مراجعة نتائج مصادقات حسابات الذمم المدينة لديفتا للبحث عن أي تعليق على جودة السلع أو قابلية تحصيل المبالغ. إجراء مراقبة للمخزون والبحث عن البنود المتقدمة أو مخزون غير متحرك. الاستعلام من روبي بالنسبة لجودة البضائع وأية اتصالات قد تلقتها من ديفتا بشأن جودة البضاعة التي اشترتها حتى تاريخه.

وفي ختام عملية التدقيق، يتم توثيق الإقرارات الهامة في خطاب الإقرار للإدارة الذي سيوقعه راج كومار.

ويمكن تضمين مثل هذه الإقرارات في خطاب كالذي وضعناه سابقا في دراسة الحالة أ- ديفتا للأثاث.

٢٠. الإبلاغ – لمحة عامة



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) في مرحلة إعداد التقارير، من الهام تذكر الهدف العام من التدقيق، وفقاً لتعريفه الوارد في المعيار الدولي للتدقيق ٢٠٠.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معياري التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١١	لدى إجراء عملية تدقيق للبيانات المالية، تتلخص الأهداف الكلية للمدقق فيما يلي:- (أ) الحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية، سواءً كانت ناجمة عن احتيال أم خطأ، مما يُمكن المدقق من التعبير عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معدة، من كافة النواحي الهامة، وفقاً لإطار مطبق لإعداد التقارير المالية؛ و (ب) الإبلاغ عن البيانات المالية، والاتصال بشأنها حسبما تقتضي معايير التدقيق الدولية، وفقاً للنتائج التي توصل إليها المدقق.
معياري التدقيق الدولي ٢٠٠ الفقرة ١٢	في جميع الحالات التي لا يمكن فيها الحصول على تأكيد معقول والتي يكون فيها التعبير عن رأي متحفظ في تقرير المدقق غير كاف في الظروف القائمة لأهداف الإبلاغ إلى مستخدمي البيانات المالية المستهدفين، تقتضي معايير التدقيق الدولية بأن يقوم المدقق بحجب رأي معين أو الانسحاب (أو الاستقالة) من العملية، حيث يكون الانسحاب ممكناً بموجب القانون أو النظام المعمول به.

تشمل المرحلة النهائية من عملية التدقيق ما يلي.

التوضيح ٢٠. ٢-٠



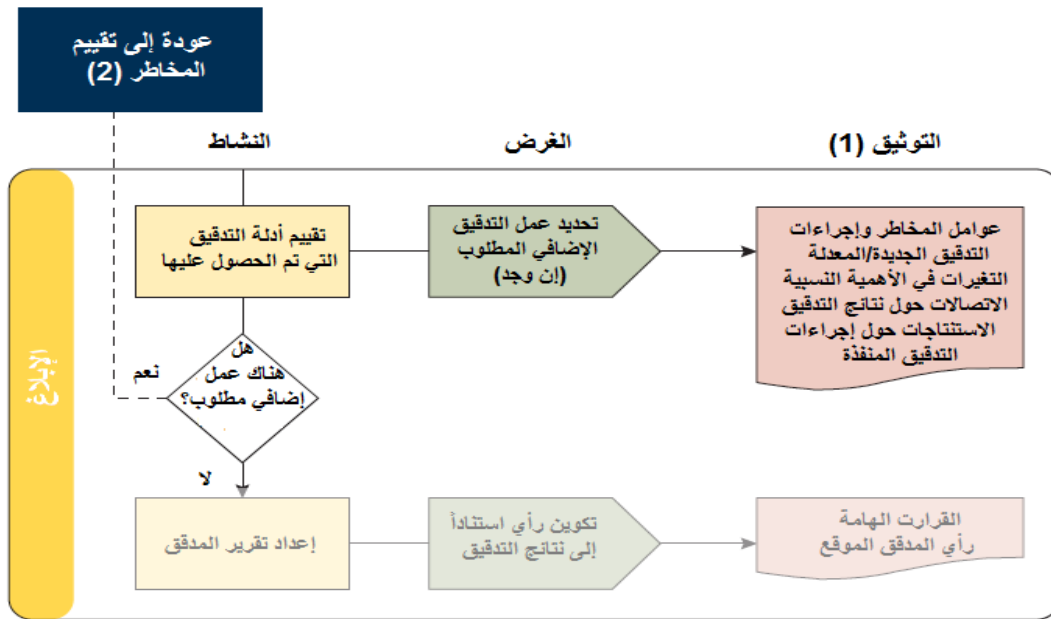
إن المفاهيم الأساسية التي تم تناولها في مرحلة الإبلاغ هي على النحو التالي.

التوضيح ٢٠. ٣-٠

المجلد والفصول	
مجلد ١ - فصل ١٣	الأحداث اللاحقة
مجلد ١ - فصل ١٤	المنشأة المستمرة
مجلد ١ - فصل ١٦	وثائق التدقيق
مجلد ٢ - فصل ٢٢	الإبلاغ عن نتائج التدقيق
مجلد ١ - فصل ١٧	تقرير المدقق

٢١. تقييم أدلة التدقيق

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إرشادات حول تقييم كافية وملائمة أدلة التدقيق بحيث يمكن الخلوصل إلى استنتاجات معقولة يستند عليها رأي المدقق.	٢٢٠، ٣٣٠ ٤٥٠، ٥٢٠، ٥٤٠



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.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفقرة ١٥	يتحمل شريك العملية مسؤولية:- (أ) التوجيه والإشراف وأداء عملية التدقيق مع الامتثال للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة؛ و (المرجع: الفقرات ١١٣-١١٥ و ١٢٠) (ب) تقرير المدقق الذي يعد مناسباً في الظروف.
معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفقرة ١٦	يتحمل الشريك في العملية مسؤولية المراجعات التي تم إجراؤها وفقاً لسياسات وإجراءات المراجعة الخاصة بالشركة. (المرجع: الفقرات ١١٦-١١٧ و ١٢٠)
معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفقرة ١٧	في تاريخ تقرير المدقق أو قبل ذلك، يشعر شريك العملية بالرضا، من خلال مراجعة وثائق التدقيق والنقاش مع فريق العملية، إزاء الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها وإصدار تقرير المدقق. (المرجع: الفقرات ١١٨-١٢٠).
معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفقرة 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، سواء بين أعضاء فريق العملية أو بين فريق العملية وأفراد آخرين عند المرحلة المناسبة سواء 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: الفقرات ١٢١-١٢٢).
معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفقرة ١٩	فيما يتعلق بعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، وعمليات التدقيق الأخرى، إن وجدت، التي حددت الشركة حاجتها إلى إجراء مراجعة رقابة جودة العملية عليها. وينبغي على شريك 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: الفقرات ٢٣-٢٥).
معيار التدقيق الدولي ٢٢٠ الفقرة ٢٠	ينبغي على مراجع رقابة جودة العملية إجراء تقييم موضوعي للأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية والاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المدقق. وينبغي أن يتضمن هذا التقييم:-

(أ) مناقشة المسائل الهامة مع شريك العملية؛	
(ب) مراجعة البيانات المالية وتقرير المدقق المقترح؛	
(ج) مراجعة وثائق التدقيق المختارة المتعلقة بالأحكام الهامة التي أصدرها فريق العملية وبالاستنتاجات التي تم التوصل إليها؛ و	
(د) تقييم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في صياغة تقرير المدقق والنظر فيما إذا كان تقرير المدقق مناسباً. (المرجع: الفقرات ٢٦-٢٨، ٣٠-٣٢).	

١.٢١ لمحة عامة

بعد أداء إجراءات التدقيق المخطط لها، يتم إجراء تقييم للنتائج. ويشمل ذلك تقييماً للبيانات المالية ومراجعة لوثائق التدقيق ومناقشات مع فريق العملية، وأية تغييرات على خطط التدقيق نتيجة للإجراءات التي تم أدائها. وترد أدناه بعض الاعتبارات الرئيسية.

التوضيح ١.٢١-١

تقع على عاتق شريك العملية التأكد من أداء مراجعات الملف وفقاً لسياسات وإجراءات المراجعة المطبقة في الشركة، وأن رأي المدقق مناسب.	رقابة الجودة
إن شريك العملية مسؤول عن التأكد مما يلي:-	المشاورات
• أن فريق العملية سعى للمشاورات المناسبة (داخليا ضمن الشركة وخارجيا مع أطراف ثالثة على حد سواء) بشأن المسائل الصعبة أو المثيرة للجدل؛ و • أن الاستنتاجات الناجمة عن مثل هذه المشاورات قد تم توثيقها وتنفيذها.	
عندما تتطلب سياسة الشركة إجراء مراجعة رقابة جودة العملية، يقوم شريك العملية بما يلي:-	مراجعة رقابة جودة العملية
• التأكد من تعيين مراجع مؤهل بشكل مناسب لمراجعة رقابة جودة العملية؛ • مناقشة مسائل التدقيق الهامة مع مراجع رقابة جودة العملية؛ و • في حال الإبلاغ عن مسائل التدقيق الأساسية ينبغي أن يؤكد مراجع الرقابة الداخلية على أنه قد تمت تلبية متطلبات المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١، بما في ذلك الصياغة المقترحة ليتم تضمينها، إن وجدت، في تقرير المدقق (المعيار الدولي للتدقيق ٢٨١.٢٢٠). لمزيد من المعلومات عن مسائل التدقيق الأساسية، انظر ٥-١ الفصل ١٧؛ و • ألا يؤرخ تقرير المدقق لغاية إتمام مراجعة رقابة جودة العملية.	

وعموماً، إن هدف المدقق هو أن يكون راضياً عن الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لدعم الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، وإصدار تقرير المدقق بصياغة مناسبة.

ويتناول تقييم أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها المسائل الواردة أدناه.

هل المبالغ التي تم تحديدها للأهمية النسبية وأهمية الأداء ما زالت ملائمة في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة؟ وإذا كان من المناسب أن تكون الأهمية النسبية الكلية (للبائانات المالية ككل) أقل من تلك التي تم تحديدها في البداية، يكون المدقق مطالباً بتحديد:- • ما إذا كان من الضروري مراجعة أهمية الأداء؛ و • ما إذا كان توقيت وطبيعة ومدى إجراءات التدقيق الإضافية يبقى مناسباً.	الأهمية النسبية
في ضوء نتائج التدقيق، هل ما زالت تقييمات مخاطر البائانات الخاطئة الجوهرية عند مستوى التوكيد مناسبة؟ إن لم تكن كذلك، سيتم إعادة النظر في تقييمات المخاطر وتعديل إجراءات التدقيق الإضافية المخطط لها.	المخاطرة
هل تم الأخذ في الاعتبار الأثر على تدقيق الأخطاء التي تم تحديدها والأخطاء غير المصححة؟ هل تم الأخذ في الاعتبار سبب الأخطاء/ الانحرافات؟ فهي قد تشير إلى مخاطرة لم يتم تحديدها أو عيب هام في الرقابة الداخلية. هل هناك حاجة لتعديل إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق؟ وهذا ينطبق في الحالات التالية:- • طبيعة الأخطاء التي تم تحديدها وظروف حدوثها تشير إلى أن أخطاء أخرى قد تكون موجودة، وعند جمعها مع الأخطاء التي تراكمت خلال عملية التدقيق يمكن أن تكون جوهرية، • مجموع الأخطاء المتركمة خلال التدقيق يقترب من مستوى المادية الذي تم تحديده مسبقاً؛ و • تم تحديد أخطاء مادية في الإفصاحات النوعية. هل تم أداء إجراءات تدقيق إضافية لتحديد ما إذا كانت الأخطاء ستبقى موجودة (في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات) في الحالات التي تم الطلب فيها من الإدارة تصحيح الأخطاء؟	الأخطاء
هل المعلومات التي تم الحصول عليها من أداء إجراءات تقييم المخاطر الأخرى والأنشطة ذات العلاقة تشير إلى أن واحد أو أكثر من عوامل مخاطر الاحتيال موجودة؟ هل تشير الإجراءات التحليلية التي تم أدائها قرب نهاية عملية التدقيق إلى وجود مخاطرة ببائانات خاطئة جوهرية لم يتم إدراكها مسبقاً بسبب الاحتيال؟ هل تم تقييم الأخطاء التي تم تحديدها، وذلك لتحديد ما إذا كانت مثل هذه الأخطاء تشير إلى احتيال؟ إذا كان الأمر كذلك، ينبغي تقييم الآثار المترتبة على الأخطاء في ما يتعلق بالجوانب الأخرى من التدقيق، ولا سيما في موثوقية إقرارات الإدارة. ومن المستبعد أن تكون حالة الاحتيال واقعة معزولة. هل هناك أي سبب للاعتقاد بأن الإدارة قد تكون متورطة بالأخطاء التي تم تحديدها، سواء كانت جوهرية أم لا، بسبب الاحتيال؟ إذا كان الأمر كذلك، ينبغي إعادة التقييم لمخاطر البائانات الخاطئة الجوهرية الناتجة عن الاحتيال وأثرها الناتج على طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق للاستجابة للمخاطر المقيمة. كما ينبغي النظر فيما إذا كانت الظروف أو الشروط تشير إلى توافر محتمل يشمل الموظفين أو الإدارة أو أطراف ثالثة عند إعادة النظر في موثوقية الأدلة التي تم الحصول عليها سابقاً. وإذا تم تحديد مخاطر الاحتيال، يكون من الممكن التأكد من أن البائانات المالية لا تشوبها أخطاء مادية نتيجة للاحتيال. وإن لم يكن ذلك ممكناً، ينبغي تحديد الآثار المترتبة على التدقيق، بما في ذلك ما إذا كانت تشكك في القدرة على الاستمرار في أداء عملية التدقيق.	الاحتيال
هل تم الحصول على أدلة كافية وملائمة لخفض مخاطر البائانات الخاطئة الجوهرية في البائانات المالية إلى مستوى منخفض مقبول؟ هنا ينبغي النظر في الحاجة إلى أداء إجراءات إضافية.	الأدلة
هل الإجراءات التحليلية التي تم أدائها في مرحلة المراجعة النهائية للتدقيق:- • تثبت نتائج التدقيق؛ أو • تحدد مخاطر البائانات الخاطئة الجوهرية التي لم يتم تحديدها سابقاً؟	الإجراءات التحليلية

٢. ٢١ إعادة تقييم الأهمية النسبية

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ١٠	قبل تقييم أثر البيانات الخاطئة غير المصححة ، يجب على المدقق إعادة تقييم الأهمية المحددة وفقاً لمعيار التدقيق الدولي ٣٢٠ ليؤكد ما إذا كانت لا تزال ملائمة في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة. (المرجع: الفقرات ١١١-١١٢)

قبل أن يقوم المدقق بتقييم نتائج أداء الإجراءات وأي أخطاء ناجمة عنها، فإن الخطوة الأولى هي إعادة تقييم المبالغ المقررة للأهمية النسبية وأهمية الأداء. وهذا أمر ضروري لأن التحديد الأولي للأهمية النسبية سيكون مستنداً في كثير من الأحيان على تقديرات للنتائج المالية للمنشأة، في حين أن النتائج المالية الفعلية قد تكون مختلفة. والعوامل التي من شأنها أن تؤدي إلى تغيير تشمل ما يلي:-

- التحديد الأولي للأهمية النسبية لم يعد مناسباً في سياق النتائج المالية الفعلية للمنشأة؛
 - توفر معلومات جديدة (مثل توقعات المستخدمين) التي من شأنها أن تكون قد تسببت في تحديد المدقق لمبلغ مختلف (أو مبالغ مختلفة) في البداية؛ و
 - أخطاء غير متوقعة قد تتسبب في تجاوز مبلغ الأهمية النسبية لفئة معينة من المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح.
- وكما كان التعديل ضرورياً، يكون المدقق مطالباً بدراسة وتوثيق الأثر على المخاطر المقيمة وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية المطلوبة.

وإذا كان مطلوباً أهمية نسبية أقل للبيانات المالية ككل، ينبغي أيضاً تحديد ما إذا كان من الضروري تعديل أهمية الأداء. وإذا كان الأمر كذلك، ينبغي تحديد ما إذا كانت طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية تبقى مناسبة.

نقطة للتأمل

إذا كان لا بد من تعديل الأهمية النسبية، ينبغي عدم الانتظار حتى نهاية التدقيق للتغيير. وفي حال تم خفض الأهمية النسبية، قد يتطلب الأمر كذلك تغييرات في تقييمات المخاطر وأداء إجراءات تدقيق إضافية.

٣. ٢١ التغييرات في تقييمات المخاطر

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢٥	يتعين على المدقق على أساس إجراءات التدقيق التي يتم أدائها وأدلة التدقيق التي يتم الحصول عليها وقبل استكمال التدقيق أن يقيم فيما إذا كانت تقييمات مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى التوكيد تبقى مناسبة (المرجع: الفقرات ١٦٠-١٦١)

وغالباً ما يكون تقييم المخاطر على مستوى التوكيد مستنداً إلى أدلة التدقيق المتاحة قبل أداء إجراءات التدقيق الإضافية. وخلال الوقت الذي يجري فيه أداء تلك الإجراءات، قد يتم الحصول على معلومات جديدة تتطلب تعديل تقييم المخاطر الأصلي.

وعلى سبيل المثال، في تدقيق المخزون، قد يكون مستوى التقييم لمخاطرة توكيد "الاكتمال" منخفض، بناءً على التوقع بأن الرقابة الداخلية تعمل على نحو فعال. وإذا وجد اختبار أنظمة الرقابة الداخلية أنها ليست فعالة، فإن تقييم المخاطر سيحتاج إلى تغيير وأداء إجراءات تدقيق إضافية لخفض المخاطر إلى مستوى منخفض مقبول. وينطبق الشيء نفسه على أي إجراءات تدقيق منفذة لا تتطابق فيها النتائج مع التوقعات.

وبعض النقاط الواجب أخذها في الاعتبار عند تحديد ما إذا كان تقييم المخاطر الأصلي قد تغير أم لا مبينة في التوضيح أدناه.

اختبارات أنظمة الرقابة - هل تدعم نتائج أداء اختبارات أنظمة الرقابة المستوى المخطط له من خفض المخاطر على أساس فعاليتها التشغيلية؟ تجاوز الإدارة - هل هناك أي أدلة على تجاوز الإدارة للرقابة الداخلية القائمة؟ عيوب الرقابة - هل هناك خطأ (أخطاء) محتملة تنجم عن عيب في الرقابة الداخلية يجدر جلبها فوراً لعناية الإدارة؟	الرقابة الداخلية
عوامل المخاطر الجديدة - هل تحدد الأدلة أي جديد في المخاطر التجارية أو عوامل مخاطر احتيال أو تجاوز الإدارة؟ الأدلة المتناقضة - هل تتناقض الأدلة التي تم الحصول عليها مع غيرها من مصادر المعلومات المتوفرة؟ الأدلة المتعارضة - هل تتعارض الأدلة التي تم الحصول عليها مع الفهم الحالي للمنشأة؟ السياسات المحاسبية - هل هناك أدلة على أن السياسات المحاسبية للمنشأة ليست دائماً مطبقة بشكل متسق؟ العلاقات غير القابلة للتنبؤ - هل تثبت الأدلة العلاقة بين البيانات المالية وغير المالية؟ الاحتيال - هل هناك أدلة على أي أنماط أو حالات شاذة أو استثناءات أو انحرافات تم العثور عليها في أداء الاختبارات، مما يمكن أن يشير إلى احتمال حدوث احتيال (بما في ذلك تجاوز الإدارة)؟ موثوقية الإقرارات - هل هناك أدلة تشكك في موثوقية الإقرارات التي قدمتها الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة؟	طبيعة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها
التحيز في التقديرات - هل يمكن أن تشير الأخطاء في التقديرات المحاسبية والقياسات بالقيمة العادلة إلى وجود نمط محتمل من تحيز الإدارة؟ الأخطاء - هل تشكل الأخطاء، سواء بشكل فردي أو مجتمعة مع جميع الأخطاء غير المصححة الأخرى، أخطاء هامة في البيانات المالية ككل؟	طبيعة الأخطاء

وحيث لا يتغير تقييم المخاطر الأصلي، ينبغي توثيق التفاصيل وتحديد تقييم المخاطر المنقح. ويجب أن يكون هناك أيضاً تفاصيل عن كيفية تغيير خطة التدقيق المفصلة للتصدي لتقييم المخاطر المنقح. وقد يكون هذا التعديل على طبيعة أو توقيت أو مدى إجراءات التدقيق الأخرى المخطط لها أو أداء إجراءات التدقيق الإضافية.

نقطة للتأمل

ينبغي تخصيص وقت في التدقيق لمناقشة فريق العملية للنتائج التي توصلوا إليها (كمجموعة) مباشرة بعد الانتهاء من العمل. ويمكن للمساءل الواردة في التوضيح أعلاه أن تشكل جدول الأعمال. وينبغي تذكر أن الكشف عن الغش غالباً ما يأتي من تجميع أجزاء المعلومات حول أمور صغيرة وغير هامة ظاهرياً.

٤. ٢١ تقييم البيانات المالية

بمجرد تحديد إطار مقبول لإعداد التقارير المالية، تحدد متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، بما في ذلك المتطلبات المتعلقة بالإفصاحات، شكل ومحتوى البيانات المالية.

وتجدر الإشارة إلى أن الإفصاحات تتكون من معلومات تفسيرية أو وصفية في صدر البيانات المالية، ومن معلومات في الإفصاحات ذات العلاقة، أو المعلومات المدمجة من خلال الإشارة المرجعية عندما يسمح بذلك إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

يستخدم كثير من المدققين قائمة فحص للتأكد من أن الإفصاحات الواردة في البيانات المالية تلي جميع متطلبات العرض والإفصاح.

وإضافة إلى المتطلبات الخاصة المتعلقة بإطار العرض، تعترف المعايير الدولية للتدقيق بأهمية النظر في متطلبات العرض والإفصاح طوال عملية التدقيق، وليس فقط عند نهايتها. ويشمل ذلك تحديد متطلبات العرض والإفصاح وأخذها بعين الاعتبار عند:

- فهم المنشأة؛
- التخطيط لعملية التدقيق؛
- تقييم المخاطر؛
- تطوير الاستجابات على المخاطر؛
- الحصول على دليل تدقيق ملائم؛ و
- تكوين رأي وتقييم العرض العادل للبيانات المالية.

يكون ذلك هاماً بشكل خاص عندما تكون المعلومات المعقدة والنوعية والمعلومات عن التعرض للمخاطر المالية ضرورية حيث قد يتطلب ذلك وقتاً إضافياً لجمع دليل تدقيق ملائم. قد يرتبط ذلك بمجالات مثل التشكك في التقدير، والتشكك في مبدأ المنشأة المستمرة، والإفصاحات الأساسية النوعية الأخرى.

يتطلب المعيار الدولي للتدقيق ٣٣٠ من المدقق أن يقوم بإجراءات تدقيق لتقييم إذا كان العرض الشامل للبيانات المالية متوافقاً مع إطار إعداد التقارير المالية المعمول به. وعند إجراء هذا التقييم، يأخذ المدقق بعين الاعتبار إذا كان قد تم عرض البيانات المالية بأسلوب يعكس ملائمة:

- تصنيف ووصف المعلومات المالية؛
- المعاملات والأحداث والظروف الأساسية؛ و
- عرض، وهيكل، ومحتوى البيانات المالية (انظر ٣٣٠، ٢٤).

يشمل التنظيم والترتيب والمحتوى الملائم للبيانات المالية في ضوء متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المعمول به ما يلي:

تقييم عرض البيانات المالية وترتيبها ومحتواها	توافق أو مطابقة المعلومات الواردة في البيانات المالية مع السجلات المحاسبية الأساسية. ويشمل ذلك المعلومات التي تم الحصول عليها من داخل أو خارج الدفاتر العامة والفرعية.
	التأكيد على أن المصطلحات المستخدمة في البيانات المالية ملائمة، بما في ذلك عنوان كل بيان من البيانات المالية.
	تقييم ما يلي:
	• مستوى التفاصيل المقدمة؛ • تجميع وتفصيل المبالغ؛ • أساس المبالغ الموضحة.

ويتم تطبيق الاعتبارات التالية في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.

التوضيح ٢١. ٤-١

ما ينبغي أخذه بعين الاعتبار	الإفصاح
الإطار المحاسبي	هل تشير البيانات المالية أو تصف بشكل ملائم إطار إعداد التقارير المالية المعمول به؟
قابلية الفهم	هل تم عرض المعلومات بأسلوب واضح ومختصر؟ هل يبرز مكان وجود الإفصاحات الهامة أهميتها؟ على سبيل المثال، عندما يكون لدى المستخدمين قيمة متصورة عن معلومات معينة خاصة بالمنشأة. هل تمت الإشارة المرجعية إلى الإفصاحات بصورة ملائمة؟ ينبغي ألا يواجه المستخدمون صعوبات كبرى

في التعرف على المعلومات اللازمة.	
هل هناك إفصاحات ملائمة عن: - جميع السياسات ذات العلاقة بالمنشأة؟ - التغيرات التي طرأت على السياسات خلال السنة؟ - أساس القياس المستخدم؟ هل تم عرض السياسات بأسلوب قابل للفهم؟ هل السياسات المعروضة متسقة وملائمة لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؟ هل تعكس السياسات الموصوفة كيفية تطبيقها في الواقع العملي؟	السياسات المحاسبية الهامة
هل المعلومات المعروضة في البيانات المالية ملائمة، وموثوقة، وقابلة للمقارنة، وقابلة للفهم؟ هل تم إدراج جميع المعلومات ذات العلاقة وهل تم تصنيفها وتجميعها أو تفصيلها وتمييزها بصورة ملائمة؟ هل تم الإخلال بالعرض الشامل للبيانات المالية من خلال إدراج معلومات غير ذات علاقة أو معلومات تضر بالفهم المناسب للمسائل المفصّل عنها؟	المعلومات المعروضة
هل تقدم البيانات المالية إفصاحات ملائمة تمكن المستخدمين المستهدفين من فهم أثر المعاملات والأحداث المادية التي تم نقلها من خلال البيانات المالية؟ هل هناك إفصاحات ملائمة تساعد مستخدمي البيانات المالية على فهم طبيعة ومدى الأصول والالتزامات المحتملة للمنشأة التي تنشأ عن المعاملات أو الأحداث التي لا تلي معيار الاعتراف (وجميع معايير إلغاء الاعتراف) المحددة من خلال إطار إعداد التقارير المالية المعمول به؟	الإفصاحات
هل تصف المعلومات المالية بصورة ملائمة القرارات الإدارية الهامة والأسس المنطقية الداعمة لها؟	التقديرات المهنية من الإدارة
هل التقديرات المحاسبية التي قامت بها الإدارة معقولة؟ هل هناك أية مؤشرات على وجود تحيز محتمل في التقديرات المهنية للإدارة؟ هل تم الإفصاح عن التقديرات التي تمت وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به؟ على سبيل المثال، المعلومات الملائمة لحساب التقديرات، مثل الافتراضات والمدى المحتمل للقيم، إذا كان ذلك مطلوباً.	التقديرات
هل هناك وصف ملائم لعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة؟	الأطراف ذات العلاقة
هل هناك إفصاحات ملائمة (أو تفصيلات) لمكونات العناصر الأكبر، مثل المخزون، والقروض طويلة الأجل، والممتلكات والمصانع والمعدات، وما إلى ذلك.	تفصيل عناصر السطر
هل توضح الإفصاحات: - طبيعة ومدى المخاطر الناتجة عن الأخطاء المادية والناتجة عن المعاملات والأحداث؟ - الطرق والافتراضات المستخدمة والتقديرات المهنية التي تمت، والتغيرات التي طرأت عليها والتي تؤثر على المبالغ المعروضة أو المفصّل عنها في حالات أخرى، بما في ذلك تحليلات الحساسية ذات العلاقة؟ - فهم التغيرات في القياسات أو التشكك في التقديرات؟ - تفاصيل كافية لأية أحداث أو ظروف والتي من الممكن أن تلقي بشكوك كبرى حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة؟ هل هناك إفصاحات ملائمة تصف الحدث وتأثيره على البيانات المالية؟	المخاطر والتشكيكات
	الأحداث اللاحقة

٢١. ٥ العرض العادل

تقر بعض أطر إعداد التقارير المالية صراحة أو ضمناً بفكرة العرض العادل. وعندما يتم استخدام إطار للعرض العادل في إعداد البيانات المالية، يطلب من المدقق أن يقيم، من خلال التقدير المهني، إذا كانت البيانات المالية تحقق العرض العادل فيما يتعلق بالعرض والإفصاح. ويتم أخذ ما يلي بعين الاعتبار:

- الحقائق والظروف الخاصة بالمنشأة، بما في ذلك التغيرات التي طرأت عليها؛
- فهم المدقق للمنشأة؛ و
- دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه خلال التدقيق.

لا يتطلب العرض العادل فقط الامتثال لمتطلبات إطار إعداد التقارير المالية؛ ولكنه يقر صراحة أو ضمناً بضرورة تقديم الإدارة لإفصاحات تتخطى الإفصاحات المطلوبة بشكل خاص من خلال إطار إعداد التقارير المالية. ويمكن أن تنشأ إفصاحات العرض العادل عن المسائل التي قد تكون مادية، مثل تأثير المتطلبات المتطورة لإعداد التقارير أو البيئة الاقتصادية المتغيرة.

قد يشمل هذا التقييم أيضاً الاستفسار من الإدارة ومن المسؤولين عن الحوكمة عن:

- وجهات نظرهم حول سبب اختيار طريقة عرض معينة، علاوة على البدائل التي كان يمكن النظر فيها؛
- درجة تجميع أو تفصيل المبالغ في البيانات المالية، وإذا كان عرض المبالغ أو الإفصاحات يؤدي إلى حدوث غموض في معلومات مفيدة، أو ينتج عنه معلومات مضللة؛ و
- الاتساق مع الممارسات المقبولة في الصناعة، وإذا كان أي ابتعاد عن تلك الممارسات يرجع إلى ظروف المنشأة وبذلك هو ابتعاد مبرر.

٦.٢١ تقييم أثر الأخطاء

رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ٣	هدف المدقق هو تقييم:- (أ) أثر الأخطاء المحددة على التدقيق؛ و (ب) أثر الأخطاء غير المصححة، إن وجدت، على البيانات المالية.
رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ٥	يقوم المدقق بتجميع البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق عدا تلك البيانات الخاطئة غير المهمة. (المرجع: الفقرة ١٢-١٦)
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ٦	يحدد المدقق ما إذا كانت إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق بحاجة إلى مراجعة في حال:- (أ) كانت طبيعة البيانات الخاطئة المحددة والظروف التي حصلت فيها تشير إلى احتمالية وجود بيانات خاطئة أخرى والتي، إن تم تجميعها مع البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق، يمكن أن تصبح جوهرية؛ أو (المرجع: الفقرة ١٧)؛ (ب) كان مجموع البيانات الخاطئة التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق يقترب من الأهمية المحددة وفقا لمعيار التدقيق الدولي ٣٢٠. (المرجع: الفقرة ١٨).
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ٧	إذا قامت الإدارة، بناء على طلب المدقق، بفحص فئة معينة من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والبيانات الخاطئة المصححة التي تم كشفها، فينتعين على المدقق القيام بإجراءات تدقيق إضافية لتحديد ما إذا كانت الأخطاء لا تزال موجودة. (المرجع: الفقرة ١٦)
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ٨	يقوم المدقق بالإبلاغ عن كافة البيانات الخاطئة الجوهرية التي تم تجميعها خلال عملية التدقيق في الوقت المحدد إلى مستوى الإدارة الملائم ما لم يحظر القانون أو النظام مثل هذا الأمر. ويطلب المدقق من الإدارة تصحيح تلك البيانات الخاطئة. (المرجع: الفقرات ١٧-١٩)
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ٩	إذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو جميع البيانات الخاطئة التي أبلغ عنها المدقق، فينبغي عليه الحصول على تبرير لأسباب رفض الإدارة عمل التصحيحات وينبغي أن يأخذ هذا التبرير بعين الاعتبار عند تقييم ما إذا كانت البيانات المالية ككل خالية من البيانات الخاطئة الجوهرية. (المرجع: الفقرة ١١٣)
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ١١	يحدد المدقق ما إذا كانت البيانات المالية غير المصححة جوهرية، بشكل منفرد أو بمجموعها. وخلال القيام بهذا التحديد، ينبغي على المدقق أخذ ما يلي بالاعتبار: (أ) حجم وطبيعة البيانات الخاطئة فيما يتعلق بصنف معين من المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات والبيانات المالية ككل والظروف الخاصة بحصولها؛ و (المرجع: الفقرات ١١٦-١٢٢ و ١٢٤-١٢٥) (ب) تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة المتعلقة بفترات سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات العلاقة والبيانات المالية ككل. (المرجع: الفقرة ١٢٣)
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ١٢	ينبغي على المدقق إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات الخاطئة غير المصححة وتأثيرها، بشكل منفرد أو بمجموعها، على الرأي الوارد في تقرير المدقق، ما لم يحظر ذلك الأمر قانون أو نظام. وينبغي أن يحدد إبلاغ المدقق البيانات الخاطئة غير المصححة الجوهرية بشكل منفرد. وينبغي أن يطلب المدقق تصحيح البيانات الخاطئة غير المصححة. (المرجع: الفقرات: ١٢٦-١٢٨)
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ١٣	يقوم المدقق بإبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة عن تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة المتعلقة بفترات سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات العلاقة والبيانات المالية ككل.
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ١٤	يطلب المدقق إقرارا خطيا من الإدارة، وحيثما كان ملائما، من أولئك المكلفين بالحوكمة بشأن ما إذا كانوا يعتقدون أن تأثيرات البيانات الخاطئة غير المصححة تعتبر جوهرية، منفردة أو مجتمعة، على البيانات المالية ككل. ويتم تضمين ملخص لهذه البنود أو تضمينه بالإقرار الخطي. (المرجع: الفقرة ١٢٩)

معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ١٨	يتعين على المدقق تقييم ما إذا، بالاستناد إلى أدلة التدقيق، كانت التقديرات المحاسبية في البيانات المالية إما معقولة في سياق إطار إعداد التقارير المالية المطبق أو تم التعبير عنها بشكل خاطئ. (المرجع: الفقرات ١١١٦-١١١٩)
---------------------------------------	---

والهدف من تقييم الأخطاء هو تحديد الأثر على التدقيق، وما إذا كانت هناك حاجة لتنفيذ إجراءات تدقيق إضافية. وقد تكون هناك حاجة إلى تعديل إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطط التدقيق المفصلة في الحالات التالية:-

- طبيعة أو ظروف الأخطاء المحددة تشير إلى أن أخطاء أخرى قد تكون موجودة، بحيث أنه عندما تكون مجتمعة مع الأخطاء المحددة، يمكن أن تزيد من أهمية الأداء؛ أو
- المجموع الكلي للأخطاء التي تم تحديدها وغير المصححة يقترب من أو يزيد عن أهمية الأداء.

نقطة للتأمل

ينبغي التذكر أنه سيكون هناك دائماً مخاطرة أخطاء غير مكتشفة في البيانات المالية. وهذا يعود للقيود المتأصلة للتدقيق والمذكورة في المجلد ١، الفصل ١.٤ من هذا الدليل.

ويمكن أن تنشأ الأخطاء في المجالات المحددة في التوضيح أدناه.

التوضيح ٦.٢١ ١-٦

المصدر	الوصف
حالات عدم الدقة أو الاحتيال	قد يتم ارتكاب الأخطاء من جانب موظفي المنشأة في جمع أو معالجة البيانات التي يتم على أساسها إعداد البيانات المالية. وهذا يشمل أيضاً الأخطاء التي تتم خلال القطع في نهاية الفترة. وبالإضافة إلى تحديد الأخطاء المحددة، قد يقوم المدقق أيضاً بما يلي:-
	• قياس الأخطاء في مجموعة معينة (مثل المبيعات) من خلال أخذ عينات الوحدات النقدية. ويمكن توقع مجموع الأخطاء المحتملة عند استخدام عينة تمثيلية؛ و • النظر في طبيعة الأخطاء التي تم تحديدها، فإذا كان هناك العديد من الأخطاء التي تؤثر على رصيد معين أو مجال عمل معين، قد يكون ذلك مؤشراً على وجود مخاطر البيانات الخاطئة المحددة كنتيجة للاحتيال.
حالات الحذف أو الاحتيال	قد لا يتم تسجيل بعض المعاملات، إما سهواً أو عمداً، بحيث تشكل الأخيرة احتيالياً.
المعاملات الهامة	عدم وجود مبررات تجارية لمعاملات هامة (غير اعتيادية أو خارج سياق العمل الطبيعي للمنشأة) قد يكون الغرض منه التلاعب بالبيانات المالية أو إخفاء سوء استخدام الأصول.
القيود اليومية	قد تكون هناك قيود يومية غير مناسبة أو غير مصرح بها قد حدثت خلال الفترة أو في نهاية الفترة. ويمكن أن يكون هذا الأمر قد تم للتلاعب بالمبالغ المذكورة في البيانات المالية.
الأخطاء في التقديرات	قد يتم حساب تقديرات الإدارة بشكل غير صحيح، أو التفاوضي عن أو إساءة تفسير بعض الحقائق، أو استخدام افتراضات خاطئة، أو تضمين بعض عناصر الانحياز إذا كانت تقديرات المنشأة خارج نطاق المقبول. ويمكن أيضاً للتقديرات أن تشوبها أخطاء متعمدة للتلاعب في نتائج البيانات المالية.
الأخطاء في القيمة العادلة	قد يكون هناك عدم توافق مع أحكام الإدارة فيما يتعلق بالقيمة العادلة لأصول والتزامات وعناصر ملكية معينة يكون قياسها أو الإفصاح عنها مطلوباً بالقيمة العادلة وفقاً للإطار المالي.
اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية	قد يكون هناك عدم توافق مع الإدارة فيما يتعلق باختيار واستخدام سياسات محاسبية معينة.
الأخطاء غير المصححة في الأرصدة الافتتاحية	ستعكس الأخطاء غير المصححة من الفترات السابقة في الأرصدة الافتتاحية. وإذا لم يتم تعديلها، فإنها قد تسبب أيضاً أخطاء في البيانات المالية للفترة الحالية.
الاعتراف بالإيرادات	المبالغة في أو التقليل من الإيرادات (الاعتراف بإيرادات سابقة لأنها أو تسجيل إيرادات وهمية أو تحويل الإيرادات على نحو غير لائق لفترة لاحقة).

المصدر	الوصف
ضعف الرقابة الداخلية	يمكن أن تتجم الأخطاء عن عيوب غير متوقعة في الرقابة الداخلية. وينبغي مناقشة هذه العيوب وإبلاغها للإدارة، والنظر في أداء عمل إضافي لتحديد الأخطاء الأخرى التي قد تكون موجودة.
عرض البيانات المالية أو الإفصاحات	قد يتم حذف بعض الإفصاحات المعينة الواردة في البيانات المالية والتي تكون مطلوبة من خلال الإطار المحاسبي، أو قد تكون تلك الإفصاحات غير مكتملة، أو غير كافية، أو غير دقيقة، وقد تكون تلك الإفصاحات مطلوبة لتلبية أهداف الإفصاحات في أطر إعداد التقارير المالية، حسب مقتضى الحال.

تجميع الأخطاء المحددة

ينبغي تجميع الأخطاء المحددة خلال التدقيق (بما في ذلك الأخطاء النوعية)، بخلاف الأخطاء التي يكون من الواضح أنها بسيطة، وذلك لتقييم أثر الأخطاء غير المصححة. وعند تقييم أثر الأخطاء، يمكن تمييز طبيعة الأخطاء بين كونها بيانات خاطئة، أو أخطاء في التقدير المهني، و/أو أخطاء في التوقعات.

وفيما يلي أمثلة على الأخطاء التي قد تكون مادية في الإفصاحات:

التوضيح ٢١. ٦-٢

الموضوع	الخطأ المحتمل
خسائر الانخفاض	حذف معلومات هامة عن الأحداث/الظروف التي أدت إلى خسارة الانخفاض.
السياسات المحاسبية	الوصف غير الصحيح للسياسة المحاسبية المتعلقة بعنصر معين في أحد البيانات المالية.
أسعار صرف العملات	الوصف غير الكافي لحساسية سعر الصرف في منشأة تقوم بأنشطة تجارية دولية.
المسائل المعينة الخاصة بالصناعة	وصف غير دقيق أو غير مكتمل للمعلومات عن الأهداف، وسياسات، وعمليات إدارة رأس المال للمنشآت التي تعمل في التأمين والأنشطة المصرفية.

نقطة للتأمل

يمكن تجميع معظم الأخطاء الكمية بحيث يمكن تقييم الأثر الكلي على البيانات المالية. ومع ذلك، فإن بعض الأخطاء (مثل إفصاحات البيانات المالية غير المكتملة أو غير الدقيقة) والنتائج النوعية (مثل احتمال وجود احتيال) لن يكون من الممكن تجميعها. وينبغي توثيق هذه الأخطاء وتقييمها على أساس فردي، ينبغي توثيق تلك الأخطاء وتقييمها بشكل فردي وبشكل مجمع (بمعنى بشكل مجمع مع الأخطاء الأخرى) لتحديد إذا كانت تلك الأخطاء مادية.

ولتمكين تقييم الأثر الكلي للأخطاء غير المصححة، يمكن توثيقها على ورقة عمل محفوظة مركزياً. وسيوفر هذا الإجراء ملخص لجميع الأخطاء غير التافهة غير المصححة التي تم تحديدها.

وهناك عدد من المراحل في عملية التجميع التي يكون النظر في أثر الأخطاء المجمعة ممكناً فيها، على النحو التالي.

التوضيح ٢١. ٦-٣

تقييم إقرارات الإدارة	ينبغي النظر في أثر الأخطاء غير المصححة على:
كل رصيد حساب أو فئة من المعاملات	
إجمالي الأصول المتداولة والإلتزامات المتداولة	
إجمالي الأصول والإلتزامات	
إجمالي الإيرادات والنققات (الدخل قبل الضرائب)	
صاف الدخل	

ويبين التوضيح أدناه طريقة ممكنة لتجميع الأخطاء.

ملاحظة: لأغراض هذا المثال تم اعتبار الأخطاء التي تصل إلى ١٠٠ يورو ليست ذات أهمية وبالتالي لن تتم مراعاتها.

التوضيح ٦.٢١-٤

ملخص الأخطاء المكتشفة

مبلغ أكثر من (أسفل) البيانات							
الوصف	ظروف الحدوث	ورقة العمل المرجعية	الأصول	الالتزامات	الدخل قبل الضرائب	حقوق الملكية	تم التصحيح؟
الفشل في مراكمة إلتزامات الإيجار	واقعي - ناتج عن المراقبة			(٥,٥٠٠)	٥,٥٠٠	٤,١٢٥	نعم
مبيعات غير مسجلة	توقع من عينة تمثيلية		(١٢,٥٠٠)		(١٢,٥٠٠)	(٩,٣٧٥)	نعم
صاف الذمم المدينة للذمم الدائنة	واقعي - خطأ تصنيف		(٥,٥٠٠)	(٥,٥٠٠)			نعم
نفقات المعدات الرأسمالية	تقديري - خطأ في تطبيق السياسة المحاسبية		(١٣,٥٠٠)		(١٣,٥٠٠)	(١٠,١٢٥)	نعم
مجموع الأخطاء المكتشفة خلال التدقيق					(١١,٠٠٠)	(٢٠,٥٠٠)	(١٥,٣٧٥)
الأخطاء المصححة من جانب الإدارة					١١,٠٠٠	٢٠,٥٠٠	١٥,٣٧٥
مجموع الأخطاء غير المصححة					٠	٠	٠

الأخطاء النوعية

يتم تقييم أثر الأخطاء المحددة في الإفصاحات النوعية فيما يتعلق بالإفصاح ذو العلاقة، علاوة على تقييم تأثيرها الكلي على البيانات المالية برمتها. ومن ثم ينبغي استخدام التقدير المهني لتحديد إذا كانت تلك الأخطاء مادية، وذلك في سياق إطار إعداد التقارير المالية المعمول به والظروف المعينة الخاصة بالمنشأة.

وينبغي أيضاً تجميع الأخطاء الواردة في الإفصاحات والتي يكون من الواضح أنها ليست بسيطة حتى وإن لم يكن تجميعها معاً ممكناً. يدعم هذا النوع من التحليل النوعي المدقق عند تقييمه لأثار تلك الأخطاء على الإفصاحات ذات العلاقة وعلى البيانات المالية ككل.

وفيما يلي بعض الأمثلة على المجالات التي قد يكون لها جوانب نوعية عند تقييم مخاطر الأخطاء المادية.

التوضيح ٦.٢١-٥

الوصف	الأخطاء التي:
عدم الامتثال بالمتطلبات التنظيمية، أو بتعهدات الديون، أو بالمتطلبات التعاقدية الأخرى.	تؤثر على الامتثال
على سبيل المثال، تغير في المكاسب أو الاتجاهات الأخرى، خاصة في سياق الظروف الاقتصادية وظروف الصناعة بشكل عام.	تحدث تغيرات
الأخطاء التي تؤكد على تلبية متطلبات المكافآت أو التعويضات الأخرى.	تؤدي إلى زيادة التعويضات التي تحصل عليها الإدارة
على سبيل المثال، الأطراف الخارجية والأطراف ذات العلاقة.	تؤثر على الأطراف الأخرى
حذف المعلومات (التي لا تكون مطلوبة بشكل محدد) ولكنها، من حيث التقدير المهني للمدقق، ضرورة لفهم المستخدمين للمركز المالي، والأداء المالي، أو التدفقات النقدية للمنشأة.	تؤثر على فهم المستخدمين
الاختيار الخاطئ أو تطبيق سياسة محاسبية لها تأثير غير مادي على البيانات المالية في الفترة الحالية، ولكن لها على الأرجح تأثير مادي على البيانات المالية في الفترات المستقبلية.	غير مادية في الوقت الحالي ولكن على الأرجح ستكون هامة في

المستقبل	
الاتفاقيات المصرفية	مبلغ صغير نسبياً قد يكون مادياً بصورة كبيرة بالنسبة للمنشأة إذا أدى إلى انتهاك اتفاقية مصرفية أو تعهد ديون.
يؤثر على نسب الأداء	يؤثر على النسب المستخدمة لتقييم المركز المالي للمنشأة، ونتائج عملياتها، أو تدفقاتها النقدية.

تقييم الأخطاء

تتم مناقشة البيانات غير الصحيحة التي تم تحديدها مع الإدارة في الوقت المناسب بالإضافة إلى طلب تصحيحها. يمكن أن تؤثر تصحيحات الأخطاء على أرصدة البيانات المالية أو يؤدي إلى تصويب الإفصاحات غير الكافية الواردة في البيانات المالية. وفيما يلي توضيح لخطوات معالجة البيانات غير الصحيحة التي تم تحديدها.

التوضيح ٦. ٢١ ٦-٦

التصدي للأخطاء المكتشفة (التي تم تحديدها)	
إعادة تقييم الأهمية النسبية	النظر فيما إذا كان من الضروري تعديل الأهمية النسبية قبل تقييم أثر البيانات غير المصححة، استناداً إلى النتائج المالية الفعلية.
النظر في الأسباب والأثر على خطة التدقيق	النظر في الأسباب التي أدت إلى الأخطاء التي تم تحديدها خلال عملية التدقيق. وهذا يشمل:- • مؤشرات محتملة للاحتيال؛ • احتمال وجود أخطاء أخرى؛ • وجود مخاطر لم يتم تحديدها؛ أو • عيب هام في الرقابة الداخلية. في ضوء النتائج الواردة أعلاه، ينبغي تحديد ما إذا كانت هناك حاجة لتعديل إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق. وهذا يكون ضرورياً في الحالات التالية:- • أخطاء أخرى قد تكون موجودة، بحيث أنه عندما تكون مجتمعة مع الأخطاء المتراكمة خلال التدقيق، يمكن أن تكون جوهرية؛ أو • المجموع الكلي للأخطاء المتراكمة خلال التدقيق يقترب من الأهمية النسبية.
الطلب من الإدارة إجراء التصحيحات	ينبغي الطلب من الإدارة تصحيح جميع الأخطاء التي تم تحديدها، بخلاف تلك التي يكون من الواضح أنها ليست ذات أهمية على الإطلاق.
الطلب من الإدارة أداء إجراءات إضافية	إذا لم يعرف المبلغ الدقيق للأخطاء في المجموعة (كما هو الحال في توقع الأخطاء التي تم تحديدها في عينة تدقيق)، ينبغي الطلب من الإدارة أداء إجراءات لتحديد مبلغ الأخطاء الفعلية، ثم بعد ذلك إجراء التعديلات المناسبة على البيانات المالية. وحيث يحدث هذا، ستكون بعض إجراءات التدقيق الإضافية ضرورية من جانب المدقق لتحديد ما إذا كانت أي أخطاء لا تزال موجودة.
رفض الإدارة تصحيح بعض أو جميع الأخطاء	إذا رفضت الإدارة تصحيح بعض أو جميع الأخطاء ينبغي:- • الحصول على فهم للأسباب التي تجعل الإدارة لا تقوم بالتصحيحات، وأخذ هذا الفهم في الاعتبار عند تقييم ما إذا كانت البيانات المالية تشوبها أخطاء جوهرية؛ • التواصل بشأن الأخطاء غير المصححة مع أولئك المكلفين بالحكومة، بما في ذلك أثرها على الرأي في تقرير المدقق (ما لم يكن ذلك محظوراً بموجب قانون أو نظام)؛ و • الطلب من أولئك المكلفين بالحكومة تصحيح الأخطاء التي بقيت دون تصحيح من الإدارة.

في تشكيل الاستنتاج حول ما إذا كانت الأخطاء غير المصححة (بشكل فردي أو مجتمعة) ستتسبب في أخطاء جوهرية في البيانات المالية ككل، فإن المدقق سينظر في العوامل المدرجة في التوضيح أدناه.

التوضيح ٦. ٢١ ٧-٦

النظر في	هل هناك خطأ جوهري؟
حجم وطبيعة الأخطاء من حيث علاقتها ب:- • البيانات المالية ككل؛ • فئات المعاملات و أرصدة الحسابات والإفصاحات المحددة؛ و • ظروف الحدوث الخاصة.	
القيود المتأصلة في الاختبارات الإحصائية أو التقديرية، بحيث تبقى هناك دائماً احتمالية عدم اكتشاف بعض الأخطاء.	

ما مدى القرب المحتمل لمستوى إجمالي الأخطاء غير المصححة إلى مستوى (مستويات) الأهمية النسبية؟ وتزيد مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية مع اقتراب الأخطاء التي تم تجميعها من عتبة الأهمية النسبية.	
الاعتبارات النوعية أو إمكانية الاحتيال التي يمكن أن يكون لأخطاء ذات مبلغ صغير نسبياً أثر جوهري على البيانات المالية.	
أثر الأخطاء غير المصححة المتعلقة بفترات سابقة	

ومن مسؤولية الإدارة ضبط البيانات المالية لتصحيح الأخطاء الجوهرية (بما في ذلك الإفصاحات غير الكافية)، وتنفيذ أية إجراءات أخرى مطلوبة.

الإقرارات الخطية

يتعين توضيح مسؤولية الإدارة بأدلة، وذلك عن طريق الحصول على إقرار خطي من الإدارة. وهذا الإقرار سيذكر أن أي أخطاء غير مصححة (مع إرفاق أو تضمين قائمة) هي، برأي الإدارة، غير هامة سواء بشكل فردي أو مجمعة. وإذا كانت الإدارة غير موافقة على تقييم الأخطاء، قد تضيف إلى إقرارها الخطي عبارات مثل:-
"نحن لا نوافق على أن البنود... و... تشكل أخطاء لأن [وصف الأسباب]".

ملاحظة:

١. عند اتصال المدقق مع أولئك المكلفين بالحوكمة لإبلاغهم بالنتائج، تكون هناك حاجة لتحديد الأخطاء الجوهرية غير المصححة بشكل فردي.
 ٢. في بعض دوائر الاختصاص، قد يحد القانون أو اللائحة من تواصل المدقق بشأن أخطاء معينة مع الإدارة، أو أفراد خرين، داخل المنشأة. وقد تمنع بعض القوانين أو اللوائح بشكل خاص التواصل، أو إجراءات أخرى، والتي يمكن أن تؤدي إلى إعاقة تحقيق تقوم به سلطة ذات علاقة بشأن تصرف حقيقي أو مشتبه به أو غير قانوني بما في ذلك توجيه تنبيه للمنشأة. على سبيل المثال، قد يُطلب من المدقق أن يبلغ سلطة معينة بعدم الامتثال المحدد أو المشتبه به بتشريعات منع غسيل الأموال. وإذا كان هناك تضارب محتمل بين التزامات المدقق المتعلقة بالسرية وبين التزاماته بالتواصل، قد ينظر المدقق في الحصول على استشارة قانونية.
- وحيث يتم إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة عن الأخطاء غير المصححة من جانب الإدارة، وبقيت الأخطاء مع ذلك غير مصححة، يكون المدقق مطالباً بالحصول على إقرار مماثل يذكر أن أولئك المكلفين بالحوكمة يعتقدون أيضاً أن الآثار المترتبة على الأخطاء غير المصححة غير هامة، بشكل فردي أو مجمعة، على البيانات المالية ككل. ويجب إدراج أو تضمين ملخص بهذه البنود مع الإقرار الخطي.

٢١. ٧ أدلة التدقيق الكافية والمناسبة

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢٦	على المدقق أن يستنتج فيما إذا تم الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة أثناء تكوينه لرأي معين، وعليه أيضاً دراسة جميع أدلة التدقيق ذات العلاقة بغض النظر عما إذا كانت تبدو أنها تدعم أو تناقض التوكيدات الواردة في البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ٦٢).
معيار التدقيق الدولي ٣٣٠ الفقرة ٢٧	على المدقق في حال لم يحصل على ما يكفي من أدلة التدقيق فيما يخص توكيد هام للبيانات المالية، أن يحاول الحصول على أدلة تدقيق إضافية. وإذا لم يتمكن من الحصول على ما يكفي من أدلة التدقيق المناسبة، فإن عليه أن يبدي رأياً متحفظاً أو يحجب الرأي في البيانات المالية.

ويتمثل الهدف الكلي في الحصول على أدلة كافية ومناسبة لخفض مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية في البيانات المالية إلى مستوى منخفض مقبول.

وما يشكل أدلة تدقيق كافية ومناسبة هو في نهاية المطاف مسألة تقدير مهني. وسيكون مستنداً في المقام الأول على الأداء المرضي لإجراءات التدقيق الإضافية المصممة للتصدي لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية المقيمة. وهذا يشمل أي إجراءات إضافية أو معدلة تم أداؤها للتصدي للتغيرات التي تم تحديدها في تقييم المخاطر الأصلي. وبعض العوامل التي يتعين أن تؤخذ في الاعتبار عند تقييم كفاية ومناسبة أدلة التدقيق تشمل العوامل المحددة في التوضيح أدناه.

تقييم كفاية ومناسبة أدلة التدقيق	
العوامل الواجب النظر فيها	جوهرية الأخطاء
	• ما مدى جوهرية الأخطاء في التوكيدات التي تم تناولها، وما هي احتمالية وجود تأثير هام للأخطاء (بشكل فردي أو مجتمعة مع أخطاء أخرى محتملة) على البيانات المالية؟
	استجابات الإدارة
	• ما مدى استجابة الإدارة لنتائج التدقيق، وما هو مدى فعالية الرقابة الداخلية في التصدي لعوامل المخاطر؟
	الخبرة السابقة
	• ما هي الخبرة السابقة في أداء إجراءات مماثلة، وهل تم تحديد أي أخطاء؟
	نتائج إجراءات التدقيق المنفذة
	• هل تدعم نتائج إجراءات التدقيق المنفذة الأهداف، وهل هناك أي إشارة إلى احتيال أو خطأ؟
	جودة المعلومات
	• هل مصدر وموثوقية المعلومات المتاحة مناسبين لدعم استنتاجات التدقيق؟
	الإقناع
	• ما مدى كون أدلة التدقيق مقنعة؟
	فهم المنشأة
	• هل تدعم الأدلة التي تم الحصول عليها نتائج إجراءات مخاطر التقييم (التي أجريت للحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك الرقابة الداخلية) أم تتناقض معها؟

إذا لم يكن من الممكن الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، على المدقق أن يبدي رأياً متحفظاً أو يحجب الرأي في البيانات المالية.

٢١. ٨. الإجراءات التحليلية النهائية

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٥٢٠ الفقرة ٦	ينبغي على المدقق وضع وأداء الإجراءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق التي تساعد المدقق في تكوين استنتاج كلي حول ما إذا كانت البيانات المالية متسقة مع فهم المدقق للمنشأة. (المرجع: الفقرة ١٧-١٩)

وبالإضافة إلى أداء الإجراءات التحليلية لأغراض تقييم المخاطر ومن ثم في وقت لاحق باعتبارها إجراء جوهري، يكون المدقق مطالباً بتطبيق الإجراءات التحليلية خلال، أو بالقرب من نهاية، التدقيق عند تشكيل الاستنتاج الكلي (معيار التدقيق الدولي ٥٢٠).

وأهداف تنفيذ هذه الإجراءات التحليلية النهائية هي:-

- تحديد مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية التي لم يتم إدراكها سابقاً؛
- التأكد من أن الاستنتاجات التي تشكلت خلال التدقيق حول عناصر فردية في البيانات المالية يمكن إثباتها؛ و
- المساعدة في التوصل إلى استنتاج كلي يتعلق بمدى معقولية البيانات المالية.

وإذا تم تحديد مخاطر جديدة أو علاقات غير متوقعة بين البيانات، قد يحتاج المدقق إلى إعادة تقييم إجراءات التدقيق المخطط لها أو المنفذة.

٩. ٢١ النتائج والمسائل الهامة

الخطوة النهائية في عملية التقييم هي تسجيل جميع النتائج أو المسائل الهامة في وثيقة استكمال العملية. وقد تتضمن هذه الوثيقة ما يلي:-

- جميع المعلومات الضرورية لفهم النتائج أو المسائل الهامة؛ أو
- إشارات مرجعية، حسب الاقتضاء، لوثائق تدقيق داعمة أخرى.

وهذه الوثيقة قد تتضمن أيضاً استنتاجات حول المعلومات التي حددها المدقق وتتعلق بالمسائل الهامة التي تتناقض أو تتعارض مع استنتاجات المدقق النهائية. ومع ذلك، لا يمتد هذا الشرط ليشمل الإبقاء على وثائق غير صحيحة أو جرى استبدالها، مثل مسودات البيانات المالية التي قد تكون غير مكتملة.

نقطة للبحث

مسائل التدقيق الأساسية

عند تطبيق متطلبات المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١ "إيصال مسائل التدقيق الأساسية في تقرير المدقق المستقل"، قد يقرر المدقق، بناءً على تقديره المهني، أن طبيعة ومدى الأخطاء المحددة تشكل نتيجة تدقيق هامة. وإذا كان الوضع كذلك، يمكن أيضاً اعتبارها من بين مسائل التدقيق الهامة التي سيتم إيصالها من خلال تقرير المدقق.

١٠. ٢١ دراسات الحالة - تقييم أدلة التدقيق

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢ - مقدمة لدراسات الحالة.

وكنتيجه لتنفيذ إجراءات التدقيق المخطط لها، تم ملاحظة الأخطاء التي لم يتم تعديلها والمسائل التالية.

دراسة الحالة أ - ديفتا للأثاث

١٨ فبراير ٢٠X٣

مقتطف من ملخص التعديلات المحتملة - ديفتا

المبلغ أعلى (أسفل) البيان							
وصف	ظروف الحدوث	ورقة العمل المرجعية	الأصول	الالتزامات	الدخل قبل الضرائب	حقوق الملكية	تم التصحيح؟
الأخطاء في حساب تقدير المخزون	موظف جديد ارتكب بعض الأخطاء	د. ٣٠٠	(١٩,٠٠٠)		(١٩,٠٠٠)	(١٥,٢٠٠)	نعم
دفع نفقات شخصية من خلال ديفتا ولم تتم إضافتها إلى حساب المساهمين	تم اكتشافها خلال اختبار النفقات. وحث هذا الأمر على أداء عمل إضافي للعثور على بنود مماثلة.	٥٥٠,٨		(٤,٨٠٠)	(٤,٨٠٠)	(٣٨٤٠)	نعم
حسابات العملاء التي تجاوزت ٩٠ يوما ولا توجد مدفوعات لاحقة مستلمة	مراجعة المدفوعات المتقادمة واللاحقة	ج. ٣٠٥	١٢,٠٠٠		١٢,٠٠٠	٩,٦٠٠	نعم
مجموع الأخطاء المكتشفة خلال التدقيق					(٧,٠٠٠)	(١١,٨٠٠)	(٩,٤٤٠)
الأخطاء المصححة من جانب الإدارة					(٧,٠٠٠)	(١١,٨٠٠)	(٩,٤٤٠)
مجموع الأخطاء غير المصححة					٠	٠	٠

وحيثما كان هناك أداء لأعمال إضافية سيتم تزويد إشارة مرجعية في القائمة الواردة أعلاه، وذلك للتأكد من عدم وجود أخطاء أخرى مماثلة أو أن الأخطاء لا تعتبر مؤشرا لمسائل أكثر جدية كتجاوز الإدارة على سبيل المثال.

مقتطف من مذكرة ملف تتعلق بتقييم أدلة التدقيق

نتائج التدقيق	الاستجابة المخطط لها
هناك عدد من الأخطاء الكتابية في تقدير المخزون ناتجة عن بيانات أقل من الفعلي تصل إلى ١٩,٠٠٠ يورو من قيمة المخزون.	ينبغي مراجعة طبيعة هذه الأخطاء لتحديد أي مجالات ضعف في الرقابة الداخلية. يجب أداء عمل إضافي للتأكد من أن جميع الأخطاء الجوهرية قد تم اكتشافها الآن. تضمن الملاحظة في خطاب الإدارة.
أثناء اختبار النفقات، تم اكتشاف أن ٤٨٠٠ يورو من نفقات صيانة المعدات كانت متعلقة بتكاليف الخدمة لسيارة مرسيدس دفع رباعي يملكها سوراج.	يجب أداء عمل إضافي لتحديد أي معاملات أخرى لم يتم تحديدها تتعلق باستخدامات شخصية. وإذا تم العثور على معاملات أخرى، ينبغي النظر فيما إذا كان هذا زلة في نزاهة الإدارة ومؤشرا على احتيال محتمل.
أثناء اختبار حسابات الذمم المدينة، لاحظنا أن بعض الحسابات تجاوزت ٩٠ يوما ولم تكن هناك مدفوعات مستلمة لهذه الحسابات خلال اختبار حسابات الذمم المدينة. وعلى الرغم من أن سوراج أكد لنا أن هذه الحسابات قابلة للتحويل (كون العميل صادق على الرصيد)، فإنها تبدو غير قابلة للتحويل. وقد تم تسجيل هذا خطأ لم تتم تسويته.	مواصلة متابعة المقبوضات النقدية لغاية تاريخ العمل المتعلق بالأحداث اللاحقة. وينبغي مراجعة التحصيل التاريخي للعملاء في الماضي ومحاولة الحصول على مزيد من المعلومات حول الشركات.
بعض الأدوات والمعدات في السجلات المحاسبية لا يبدو أنها مستخدمة. وقد تم شراء آلات تقوم بالعمل نفسه في جزء من الوقت السابق. ولا زالت الإدارة تشعر بأن تلك الأصول لها قيمة، كونها ستبقى مستخدمة في حال تعطل الآلات الجديدة.	الاستعلام عما إذا كانت الأدوات والمعدات مستخدمة فعلياً في الفترة الماضية. تحديد التكلفة الرأسمالية للأدوات والمعدات وما إذا كان لا بد من خفض القيمة.

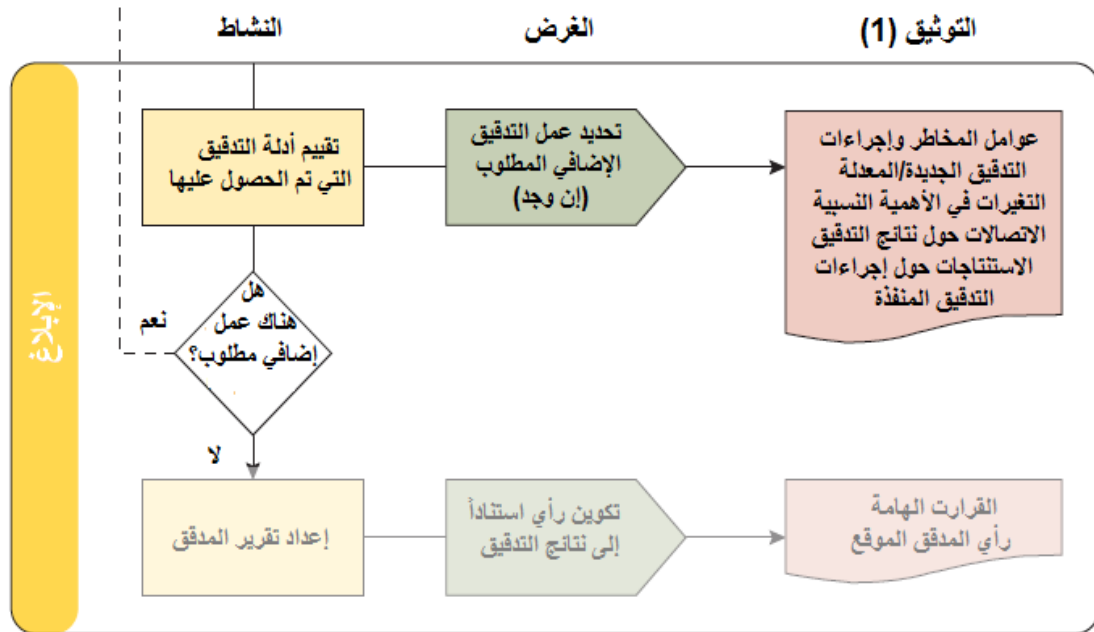
دراسة الحالة ب - كومار وشركاه

مقتطف من مذكرة حول ملخص التعديلات المحتملة

المخزون لم تماثل قائمة جرد المخزون التي لدينا القائمة النهائية - يوجد نقص في المخزون بنحو ١٨٠٠ يورو والدخل بنحو ١٨٠٠ يورو، انظر ورقة العمل د. ١٠٨. استجابة التدقيق كان سبب الخطأ هو عدم استخدام روبي لقائمة المخزون النهائية. وسيتم توسيع نطاق إجراءاتنا الجوهرية للتأكد من عكس كافة التعديلات التي تمت مناقشتها في القائمة النهائية. خطأ القطع لحسابات الذمم الدائنة لم يتم روبي بعمل مخصصات نظير إصلاح وصيانة آلة الخرطة. وقد تم اكتشاف هذا خلال اختبار المدفوعات اللاحقة. انظر ورقة العمل ج. ١١٠. وهذا يؤثر على الإلتزامات والدخل قبل خصم الضرائب بنحو ٩٠٠ يورو. استجابة التدقيق ينبغي توسيع نطاق اختبار القطع الخاص بنا، إذ يبدو أن روبي كانت مشغولة جدا هذه الفترة للحفاظ على قائمة بجميع النفقات اللاحقة المدفوعة بعد نهاية الفترة المتعلقة بالسنة المالية ٢٠X٢. وقد تم خفض عتبة الاختبار إلى ٤٠٠ يورو. وقد وافقت الإدارة على تصحيح هذه الأخطاء. أعد: ج.ف. تاريخ: ٢٤ فبراير ٢٠X٣ راجع: ل.ف. تاريخ: ٥ مارس ٢٠X٣

٢٢ . الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إرشادات بشأن كيفية تعزيز الإتصال الفعال المتبادل بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة، ونتائج التدقيق وغيرها من المسائل الواجب الإبلاغ عنها	٢٦٠ (المنقح)، ٢٦٥، ٤٥٠



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.

رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ٩	تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:- (أ) إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية وإعطائهم نظرة عامة على نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما؛ (ب) الحصول على معلومات ذات علاقة بعملية التدقيق من المكلفين بالحوكمة؛ (ج) تزويد أولئك المكلفين بالحوكمة بملاحظات تنشأ عن عملية التدقيق في الوقت المحدد والتي تعتبر هامة وذات علاقة بمسؤوليتهم في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية؛ و (د) تشجيع الإتصال المتبادل بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١٠	لأغراض معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (أ) أولئك المكلفين بالحوكمة- الشخص (الأشخاص) أو المؤسسة (المؤسسات) (على سبيل المثال أمين على الشركة) الذين يقع على عاتقهم الإشراف على الاتجاه الإستراتيجي للمنشأة والواجبات المتعلقة بمسؤولية المنشأة. وتتضمن هذه المسؤولية الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. وفيما يتعلق ببعض المنشآت في بعض المناطق، قد يشمل أولئك المكلفين بالحوكمة على الموظفين الإداريين مثل الأعضاء التنفيذيين لمجلس الرقابة معين في منشأة تابعة للقطاع الخاص أو العام، أو المدير المالك لمناقشة تنوع هياكل الحوكمة، أنظر الفقرات ١١-١٨. (ب) الإدارة- الشخص (الأشخاص) الذين يتحملون المسؤولية التنفيذية عن القيام بعمليات المنشأة. وفيما يتعلق ببعض المنشآت في بعض المناطق، تشتمل الإدارة على بعض أو كافة أولئك المكلفين بالحوكمة مثل الأعضاء التنفيذيين في مجلس رقابة معين أو مدير مالك.
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١١	يحدد المدقق الشخص (الأشخاص) المناسبين داخل هيكل الحوكمة في المنشأة ليتم الإتصال معهم (المرجع: الفقرات ١١-١٤).
معيار التدقيق الدولي	عندما يتصل المدقق مع مجموعة فرعية مكونة من أولئك المكلفين بالحوكمة كلجنة تدقيق أو فرد مثلاً، يحدد

٢٦٠ الفقرة ١٢	المدقق ما إذا كان يحتاج إلى الإتصال مع جهة الحوكمة. (المرجع: الفقرات ١٥-١٧).
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١٣	في بعض الحالات، يشارك كافة أولئك المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة، كمؤسسة تجارية صغيرة مثلاً، بحيث يدير المنشأة مالك واحد ولا يملك أي شخص آخر دوراً رقابياً. وفي هذه الحالات، في حال إبلاغ المسائل المطلوبة بموجب هذا المعيار للشخص (الأشخاص) الذين يتحملون مسؤولية الإدارة، ويتحملون مسؤوليات رقابية أيضاً، فليست هناك حاجة إلى إبلاغ المسائل مرة أخرى للشخص (الأشخاص) ذاتهم في دورهم الرقابي. ويشار إلى هذه المسائل في الفقرة ١٦ (ج). ومع ذلك ينبغي أن يشعر المدقق بالرضا لأن الإتصال مع الشخص (الأشخاص) الذين يتحملون مسؤوليات الإدارة يعمل على إبلاغ كافة الأشخاص الذين قد يتصل بهم المدقق بصفتهم الرقابية بالشكل المناسب. (المرجع: الفقرة ١٨).
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١٤	يبلغ المدقق أولئك المكلفين بالحوكمة عن مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية، بما في ذلك ما يلي:- (أ) أن المدقق مسؤول عن صياغة والتعبير عن رأي معين حول البيانات المالية التي تم إعدادها من جانب الإدارة تحت إشراف أولئك المكلفين بالحوكمة؛ (ب) (ب) لا يعفي تدقيق البيانات المالية الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم. (المرجع: الفقرات ١٩-١٠)
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١٥	يوصل المدقق إلى المسؤولين عن الحوكمة لمحة عامة عن النطاق والتوقيت المخطط لهما بالنسبة لعلمية التدقيق، ويشمل ذلك التواصل بشأن الأخطار الهامة التي حددها المدقق. (المرجع: الفقرة ١١-١٦).
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١٦	يبلغ المدقق أولئك المكلفين بالحوكمة بما يلي:- (المرجع: الفقرة ١٧-١٨) (أ) وجهات نظر المدقق حول الجوانب النوعية الهامة للممارسات المحاسبية في المنشأة، بما في ذلك السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية والإفصاحات حول البيانات المالية. ويفسر المدقق لأولئك المكلفين بالحوكمة، حيث يكون ممكناً، السبب وراء اعتبار المدقق لممارسة محاسبية هامة، تعد مقبولة بموجب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، على أنها الممارسة الأكثر ملائمة للظروف المعينة للمنشأة؛ (المرجع: الفقرة ١٩-٢٠) (ب) الصعوبات الجوهرية، إن وجدت، التي تتم مواجهتها خلال عملية التدقيق؛ (المرجع: الفقرة ٢١) (ج) إلا في حال مشاركة أولئك المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة:- (١) المسائل الهامة، إن وجدت، التي تنشأ من عملية التدقيق والتي تمت مناقشتها أو التي تخضع للتراسل مع الإدارة؛ و (المرجع: الفقرة ٢٢) (٢) الإقرارات الخطية التي يطلبها المدقق؛ (د) الظروف التي تؤثر على شكل ومحتوى تقرير المدقق، إن وجدت؛ و (المرجع: الفقرة ٢٣-٢٥)؛ (هـ) أية مسائل هامة أخرى تنشأ خلال التدقيق والتي، من حيث التقدير المهني للمدقق، لها علاقة بالإشراف على عملية إعداد التقارير المالية. (المرجع: الفقرة ٢٦-٢٨).
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١٨	يبلغ المدقق أولئك المكلفين بالحوكمة حول الشكل والتوقيت والمحتوى العام المتوقع للإتصالات. (المرجع: الفقرات ٣٧-٤٥).
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ١٩	يبلغ المدقق أولئك المكلفين خطياً بالنتائج الهامة التي تم التوصل إليها في عملية التدقيق عندما يكون الإتصال الشفهي، حسب التقدير المهني للمدقق، غير ملائم. ولا تحتاج البلاغات الخطية إلى أن تحتوي على كافة المسائل التي نشأت خلال سير عملية التدقيق. (المرجع: الفقرات ٤٦-٤٨)
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ٢١	يبلغ المدقق أولئك المكلفين بالحوكمة في التوقيت المحدد. (المرجع: الفقرات ٤٩-٥٠).
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ٢٢	يقيم المدقق ما إذا كان الإتصال المتبادل بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة مناسباً لهدف عملية التدقيق. وفي حال لم يكن الإتصال كذلك، يقيم المدقق التأثير الناجم، إن وجد، على تقييم المدقق لمخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية والقدرة على الحصول على دليل تدقيق كافٍ ومناسب، ويتخذ إجراءً مناسباً. (المرجع: الفقرات ٥١-٥٣)
معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ الفقرة ٢٣	في حال إبلاغ المسائل الواجب إبلاغها بموجب هذا المعيار شفهيًا، يتعين على المدقق إدراجها في وثائق التدقيق إلى جانب الوقت والشخص الذي تم إبلاغه بها. أما في حال إبلاغ المسائل خطياً، يتعين على المدقق الاحتفاظ بنسخة من التبليغ كجزء من وثائق عملية التدقيق. (المرجع: الفقرة ٥٤).
معيار التدقيق الدولي	على المدقق أن يبلغ خطياً عن العيوب الهامة في الرقابة الداخلية التي تم تحديدها أثناء التدقيق إلى أولئك

٢٦٥ الفقرة ٩	المكلفين بالحوكمة في الوقت المناسب. (المرجع: الفقرات ١١٢-١١٨، ١٢٧)
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ١٢	ينبغي على المدقق إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة عن البيانات الخاطئة غير المصححة وتأثيرها، بشكل منفرد أو بمجموعها، على الرأي الوارد في تقرير المدقق، ما لم يحظر ذلك الأمر قانون أو نظام. وينبغي أن يحدد إبلاغ المدقق البيانات الخاطئة غير المصححة الجوهرية بشكل منفرد. وينبغي أن يطلب المدقق تصحيح البيانات الخاطئة غير المصححة. (المرجع: الفقرات: ٢٢٦-٢٢٨).
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة ١٣	يقوم المدقق بإبلاغ المسؤولين عن الحوكمة عن تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة والمتعلقة بفترات سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات العلاقة والبيانات المالية ككل.

١.٢٢ لمحة عامة

- يعتبر الإتصال الفعال المتبادل بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة عنصر هام في كل عملية تدقيق. وهذا يتيح لـ:
- المدقق الإتصال بشأن المسائل المطلوبة وغيرها؛ و
 - أولئك المكلفين بالحوكمة تزويد المدقق بالمعلومات التي قد لا تكون بخلاف ذلك متاحة. وهذه المعلومات يمكن أن تكون مفيدة للمدقق في تخطيط وتقييم النتائج.

بالنسبة لتدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، وبالنسبة لأية عمليات تدقيق أخرى والتي يطلب فيها من المدقق خلاف ذلك بموجب القانون أو اللائحة أو التي يقرر فيها المدقق تطبيق المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١، يُطلب من المدقق أيضاً أن يوصل إلى المسؤولين عن الحوكمة المسائل التي حدد أنها مسائل تدقيق أساسية. وعندما لا يحدد المدقق مثل تلك المسائل، في حالات شديدة الندرة، أو عند عدم نية المدقق أن يبلغ عن تلك المسائل، تكون هناك حاجة للتواصل بشأن عدم وجود مسائل تدقيق أساسية ليتم إبصالها من خلال تقرير المدقق.

٢.٢٢ الحوكمة

تتباين هياكل الحوكمة حسب نطاق الاختصاص والمنشأة، مما يعكس تأثيرات مثل الخلفيات الثقافية أو القانونية المختلفة وخصائص الحجم والملكية. وفي معظم المنشآت تعتبر الحوكمة مسؤولية جماعية مثل مجلس الإدارة أو المجلس الإشرافي أو الشركاء أو المالكون أو لجنة إدارية أو مجلس حاكمين أو أمناء أو أشخاص مماثلين.

أما في المنشآت الأصغر حجماً، قد يتحمل شخص واحد مسؤولية الحوكمة كالمدير المالك مثلاً حيث لا يكون هناك مالك آخر، أو أمين واحد. وفي هذه الحالات، إذا كان إبلاغ الإدارة بشأن المسائل مطلوباً، فليست هناك حاجة إلى إبلاغ المسائل مرة أخرى للشخص (الأشخاص) ذاتهم في دورهم الرقابي. ومع ذلك، عندما يكون هناك أكثر من شخص واحد مكلف بالحوكمة في المنشأة (مثل أفراد العائلة الآخرين)، فإن على المدقق اتخاذ خطوات لضمان أن يتم إعلام كل شخص بشكل كاف.

وفي منشآت أخرى، حيث تعتبر الحوكمة مسؤولية جماعية، يمكن أن تكون إتصالات المدقق موجهة إلى مجموعة فرعية مكونة من المكلفين بالحوكمة كلجنة تدقيق مثلاً. وفي هذه الحالات، يحدد المدقق ما إذا كان يحتاج إلى الإتصال مع جهة الحوكمة بكاملها. وسوف يكون هذا التحديد مستنداً إلى:-

- المسؤوليات المختلفة للمجموعة الفرعية وجهة الحوكمة؛
- طبيعة المسألة الواجب الإبلاغ عنها؛
- لمتطلبات القانونية أو التنظيمية ذات العلاقة،
- ما إذا كانت المجموعة الفرعية تملك صلاحية اتخاذ الإجراءات فيما يتعلق بالمعلومات التي تم الإبلاغ عنها، وما إذا كان بإمكانها توفير معلومات وتفسيرات أخرى قد يحتاج إليها المدقق.

وحيث لا يمكن بوضوح تحديد الشخص (الأشخاص) المناسبين للتواصل معهم بموجب الإطار القانوني المطبق أو ظروف العملية الأخرى، قد يحتاج المدقق للمناقشة والاتفاق مع الطرف الشريك حول الشخص (الأشخاص) الواجب الإتصال معهم وإبلاغهم. وعند تحديد أولئك الواجب الإتصال معهم وإبلاغهم، فإن فهم المدقق لهيكل وعمليات الحوكمة في المنشأة سيكون ذو علاقة. كما قد يختلف الشخص (الأشخاص) المناسبين للإتصال معهم وإبلاغهم تبعاً للمسألة التي ينبغي الإبلاغ عنها.

وعندما تشكل المنشأة إحدى عناصر مجموعة ما، يعتمد تحديد الشخص (الأشخاص) المناسبين الذين يبلغهم مدقق العناصر على ظروف العملية والمسألة التي سيتم الإبلاغ عنها. وفي بعض الحالات قد يقوم عدد من العناصر بالأعمال ذاتها داخل نظام الرقابة الداخلية ذاته وباستخدام الممارسات المحاسبية ذاتها. وعندما يكون أولئك المكلفين بالحوكمة في العناصر هم أنفسهم (على سبيل المثال مجلس إدارة مشترك)، قد يتم تقادي التكرار من خلال التعامل مع هذه العناصر في الوقت ذاته لهدف الإبلاغ.

٣. ٢٢ المسائل الواجب إبلاغها

تتضمن مسائل التدقيق ذات العلاقة بالحوكمة ما يلي:-

- مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بتدقيق البيانات المالية؛
- نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما؛ و
- النتائج الهامة الناشئة عن التدقيق.

بالنسبة لتدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة، وبالنسبة لأية عمليات تدقيق أخرى والتي يطلب فيها من المدقق خلاف ذلك بموجب القانون أو اللائحة أو التي يقرر فيها المدقق تطبيق المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١، يُطلب من المدقق أيضاً أن يوصل إلى المسؤولين عن الحوكمة المسائل التي حدد أنها مسائل تدقيق أساسية. وعندما لا يحدد المدقق مثل تلك المسائل، في حالات شديدة الندرة، أو عند عدم نية المدقق أن يبلغ عن تلك المسائل، تكون هناك حاجة للتواصل بشأن عدم وجود مسائل تدقيق أساسية ليتم إيصالها من خلال تقرير المدقق.

ولا يكون المدقق مطالباً بتصميم إجراءات تدقيق للغرض الخاص بتحديد المسائل ذات العلاقة بالحوكمة، ما لم يكن ذلك مطلوباً على وجه التحديد أو تتطلبه معايير التدقيق الخاصة بكل بلد أو من جانب تشريع معين.

وفي بعض الحالات، قد تفرض بعض المتطلبات والقوانين والأنظمة المحلية التزامات تتعلق بالسرية مما قد يقيد إتصالات المدقق. لذا يجب الرجوع لهذه المتطلبات قبل التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة.

نقطة للتأمل

ينبغي قضاء بعض الوقت في تطوير علاقات عمل بناءة مع أولئك المكلفين بالحوكمة. وهذا سوف يساعد على تحسين فعالية الإتصالات بين الطرفين.

مسؤوليات المدقق

ينبغي إعلام أولئك المكلفين بالحوكمة حول المسائل الهامة ذات العلاقة بدورهم الرقابي على عملية إعداد التقارير المالية. ويشمل هذا الإبلاغ بأن:-

- تدقيق البيانات المالية لا يعفي الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة من مسؤولياتهم،
- مسؤوليات المدقق تشمل ما يلي:
- صياغة والتعبير عن رأي معين حول البيانات المالية التي تم إعدادها من جانب الإدارة تحت إشراف أولئك المكلفين بالحوكمة، و
- الإبلاغ عن المسائل الهامة الناشئة عن تدقيق البيانات المالية.
- الأخذ بعين الاعتبار أية مسائل تدقيق أساسية، إذا كان من المطلوب تطبيق المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١.

ويمكن في كثير من الأحيان تلبية هذا المتطلب من خلال تزويد أولئك المكلفين بالحوكمة بنسخة من خطاب العملية. وهذا سيُعلم أولئك المكلفين بالحوكمة بشأن المسائل المبيّنة أدناه.

التوضيح ٣. ٢٢-١

طبيعة الإبلاغ	تقديم نسخة من خطاب العملية
مسؤولية المدقق المتمثلة في أداء عملية التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية.	
متطلبات معيار التدقيق الدولي التي تقتضي الإبلاغ عن المسائل الهامة التي تنشأ من التدقيق ذو العلاقة بأولئك المكلفين بالحوكمة فيما يخص الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.	
معايير التدقيق الدولية لا تقتضي من المدقق تصميم إجراءات لغرض تحديد المسائل الإضافية التي يتم إبلاغ المكلفين بالحوكمة بها.	
مسؤولية المدقق (حيث يكون ذلك ممكناً) المتمثلة في إبلاغ مسائل معينة بموجب قانون أو نظام، وذلك بالاتفاق مع المنشأة	

نطاق وتوقيت عملية التدقيق المخطط لهما

إن الغرض من مناقشة تخطيط التدقيق هو تعزيز الإتصال المتبادل بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة. ومع ذلك، يجب بذل العناية المطلوبة في عدم تقديم معلومات مفصلة (مثل طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق المحددة) والتي قد تعمل على إضعاف فعالية التدقيق، وخاصة عندما يشارك بعض أو جميع أولئك المكلفين بالحوكمة في إدارة المنشأة.

وقد تتضمن المسائل التي يتم الإبلاغ عنها تلك المبينة أدناه.

التوضيح ٢٢. ٣-٢

الوصف	خطة التدقيق
تفاصيل عامة حول خطة ونطاق وتوقيت التدقيق.	الحصول على مدخلات من أولئك المكلفين بالحوكمة (التي قد تؤثر على خطط التدقيق)
تطبيق مفهوم الأهمية النسبية في سياق عملية تدقيق ما.	
كيفية تناول البيانات الخاطئة الجوهرية، سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أم الخطأ.	
أسلوب المدقق في الرقابة الداخلية ذات العلاقة بالتدقيق.	
التغيرات الهامة في المعايير المحاسبية وأثرها المحتمل.	
المناقشات حول أهداف واستراتيجيات المنشأة وأي إتصالات هامة مع الهيئات التنظيمية والمخاطر التجارية ذات العلاقة التي يرى أولئك المكلفين بالحوكمة أنها قد تؤدي إلى أخطاء جوهرية.	
وصف الرقابة الممارسة على:-	
• ملائمة الرقابة الداخلية، بما في ذلك على مخاطر الاحتيال؛	
• كفاءة ونزاهة الإدارة؛ و	
• الاستجابات للإتصالات السابقة مع المدقق.	
المسائل التي تسترعي عناية خاصة خلال عملية التدقيق.	
الطلبات للمدقق بأداء إجراءات إضافية.	
المسائل الأخرى التي قد تؤثر على تدقيق البيانات المالية.	

النتائج الهامة للتدقيق

باستثناء المسائل التي تتعلق بكفاءة ونزاهة الإدارة، قد يكون من المناسب أن يقوم المدقق بمناقشة مبدئية لمسائل التدقيق ذات العلاقة بالحوكمة مع الإدارة. ونتيجة هذه المناقشات المبدئية توضيح الحقائق والقضايا، وتمنح الإدارة فرصة تقديم معلومات إضافية.

ويقدم الملحق ١ من معيار التدقيق الدولي ٢٦٠ (المنقح) (المدرج أدناه) قائمة بالمسائل المحددة التي تتطلب الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة. وقد تم تناول هذه المتطلبات في أجزاء أخرى من هذا الدليل.

التوضيح ٢٢. ٣-٣

معييار التدقيق الدولي	متطلبات الإتصال المحددة	الفقرة
المعييار الدولي لرقابة الجودة ١	رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات تدقيق ومراجعة للبيانات المالية، وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة	٣٠ (أ)
معييار التدقيق الدولي ٢٤٠	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية	٢١، ٣٩ (ج) (١)، ٤٠
معييار التدقيق الدولي ٢٥٠ (المنقح)	مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية	٢٥-٢٣، ٢٠، ١٥
معييار التدقيق الدولي ٢٦٥	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة	٩
معييار التدقيق الدولي ٤٥٠	تقييم البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق	١٣-١٢
معييار التدقيق الدولي ٥٠٥	المصادقات الخارجية	٩
معييار التدقيق الدولي ٥١٠	عمليات التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية	٧
معييار التدقيق الدولي ٥٥٠	الأطراف ذات العلاقة	٢٧

٧ (ب) - (ج)، ١٠ (أ) ١٣ (ب)، ١٤ (أ) ١٧	الأحداث اللاحقة	معياري التدقيق الدولي ٥٦٠
٢٣	المنشأة المستمرة	معياري التدقيق الدولي ٥٧٠
٤٩	الإعترافات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مدققي العنصر)	معياري التدقيق الدولي ٦٠٠
٣١، ٢٠	إستخدام عمل المدققين الداخليين	معياري التدقيق الدولي ٦١٠ (المنقح)
٤٠	تكوين رأي وإعداد التقارير حول البيانات المالية	معياري التدقيق الدولي ٧٠٠ (المنقح)
١٧	الإبلاغ عن مسائل التدقيق الرئيسية في تقرير المدقق المستقل	معياري التدقيق الدولي ٧٠١
١٢، ١٤، ١٩ (أ)، ٣٠، ٢٣	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق المستقل	معياري التدقيق الدولي ٧٠٥ (المنقح)
١٢	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المدقق المستقل	معياري التدقيق الدولي ٧٠٦ (المنقح)
١٨	المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة	معياري التدقيق الدولي ٧١٠
١٩، ١٨، ١٧	مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة	معياري التدقيق الدولي ٧٢٠ (المنقح)

وترد في التوضيح التالي بعض المسائل ذات الاهتمام الأكثر شيوعاً بالحوكمة ذات العلاقة التي يمكن إبلاغها (يفضل خطياً).

التوضيح ٣. ٢٢ - ٤

مسائل التدقيق	إعتبارات الإتصال
السياسات المحاسبية	اختيار (أو تغييرات في) السياسات والممارسات المحاسبية الهامة التي لها أو يحتمل أن يكون لها تأثير هام على البيانات المالية للمنشأة.
إتصالات الفترة السابقة	المسائل ذات العلاقة بالحوكمة التي تم إرسالها سابقاً ويمكن أن يكون لها تأثير على البيانات المالية للفترة الحالية.
مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية	التأثير المحتمل على البيانات المالية لأية مخاطر هامة (مثل المقاضاة قيد الإجراء) والتي تتطلب الإفصاح في البيانات المالية.
عدم اليقين الهام	عدم اليقين الهام المتعلق بالأحداث والظروف التي قد تلقي بظلال الشك على قدرة المنشأة على الاستمرار كمنشأة مستمرة.
المخاوف	ظروف العمل التي تؤثر على المنشأة وخطط واستراتيجيات عملها، مما قد يؤثر في مخاطر البيانات الخاطئة الجوهرية. المخاوف بشأن مشاورات الإدارة مع المحاسبين الآخرين حول مسائل المحاسبة والتدقيق.
الصعوبات الهامة التي يتم مواجهتها	وهذا يمكن أن يشمل ما يلي:- • إتخاذ القرار بشأن مسائل المحاسبة أو التدقيق المعقدة؛ • عدم توفر الوثائق اللازمة للتدقيق؛ • عدم تمكن الموظفين من الإجابة على الأسئلة؛ • القيود على النطاق وكيفية حلها؛ و • الخلافات مع الإدارة حول المسائل التي يمكن أن تكون، بشكل فردي أو مجتمعة، هامة للبيانات المالية للمنشأة أو تقرير المدقق.
ملاحظات حول إدارة المنشأة	أسئلة تتعلق بكفاءة الإدارة:- • عيوب هامة في الرقابة الداخلية؛ • أسئلة بشأن نزاهة الإدارة؛ • المعاملات الهامة مع الأطراف ذات العلاقة؛

• الأعمال غير المشروعة؛ • عمليات احتيال شاركت فيها الإدارة.	
تعديلات تدقيق غير مصححة لها أو يحتمل أن يكون لها تأثير هام على البيانات المالية للمنشأة.	تعديلات التدقيق
الأخطاء غير المصححة التي تم تحديدها من جانب الإدارة بأنها غير جوهرية (بخلاف المبالغ التي ليست ذات أهمية)، سواءً بشكل فردي أو مجتمعة، للبيانات المالية ككل.	الأخطاء غير المصححة
الخطوط العريضة لأسباب أية تعديلات متوقعة على تقرير المدقق.	تقرير المدقق
أي مسائل أخرى متفق عليها في شروط عملية التدقيق.	المسائل المتفق عليها
المسائل الأخرى، إن وجدت، الناتجة عن التدقيق والتي هي، بالتقدير المهني للمدقق، هامة في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية.	مسائل أخرى
عندما يمكن تطبيق المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١، (والمطلوب تطبيقه بالنسبة للمنشآت المدرجة أو بموجب القانون/ اللائحة المحلية)، أو الذي يطبق طوعاً، يكون من المطلوب إيصال مسائل التدقيق الأساسية من خلال تقرير المدقق.	مسائل التدقيق الأساسية

إتصالات المدقق. لذا يجب الرجوع لهذه المتطلبات قبل التواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة.

نقطة للتأمل

قم بإيصال المسائل الهامة كتابياً إن أمكن أو إذا كان ذلك مطلوباً، مثل إيصال أوجه القصور الهامة في الرقابة. ينبغي الإتصال بشأن المسائل الهامة خطياً، حيثما كان ذلك ممكناً. ويوفر الخطاب أو التقرير وثيقة يتشارك بها الطرفين وتحدد الخطوط العريضة للمسائل الواجب الإبلاغ عنها. إذا تم الإبلاغ عن المسائل المطلوبة شفهيًا، ينبغي أخذ نسخة من محاضر الاجتماعات التي يمكن مشاركتها مع المنشأة لتشكيل سجل ملائم يتضمن بأن الإبلاغ قد تم بالفعل.

التوثيق

حيث يتم الإبلاغ شفهيًا عن المسائل بموجب معيار تدقيق دولي معين، ينبغي إعداد ملاحظات للحفظ في الملف تصف متى تم الإبلاغ ومن تم إبلاغه. وحيث يتم الإبلاغ عن المسائل خطياً، ينبغي الاحتفاظ بنسخة من الإبلاغ كجزء من وثائق التدقيق.

التوقيت

ينبغي التأكد من الإبلاغ عن مسائل التدقيق ذات العلاقة في الوقت المناسب بحيث يمكن لأولئك المكلفين بالحوكمة اتخاذ الإجراء المناسب.

٢.٤ دراسات الحالة – الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

للاطلاع على تفاصيل دراسات الحالة، أنظر المجلد ٢، الفصل ٢ – مقدمة لدراسات الحالة.

دراسة الحالة أ – ديفتا للأثاث

مسائل التدقيق ذات العلاقة بالحوكمة

فيما يلي مقتطف من خطاب موجه للإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة.

جمال وودويند ووينغ المحدودة

٥٥ شارع كينغستون، كيب تاون، الأراضي المتحدة ١٢٣-٥٣٠٠٤



١٥ مارس ٢٠٢٣

السيد سوراج ديفتا، المدير المفوض - شركة ديفتا للأثاث

٢٢٥٥ الشارع الغربي - شمال كيب تاون

الأراضي المتحدة - ١٢٣-٥٠٢١٤

عزيزي السيد ديفتا،

المسائل التي يثيرها هذا التقرير ناجمة عن تدقيقنا للبيانات المالية وتتعلق بالمسائل التي نعتقد أنها تحتاج على عنايتكم واهتمامكم.

وقد أكملنا تماما عملية التدقيق الخاصة بنا للبيانات المالية لشركة ديفتا للأثاث وفقا للمعايير المهنية. ونتوقع الإفراج عن تقرير التدقيق المؤرخ في ٢٠ مارس ٢٠٢٣، حال حصولنا على خطاب الإقرار الموقع.

ونقوم بإجراء عملية التدقيق الخاصة بنا للحصول على تأكيد معقول حول ما إذا كانت البيانات المالية خالية من الخطأ الجوهرى ولكن نظراً للقيود المتأصلة في التدقيق والرقابة الداخلية فإن التأكيد الكامل غير ممكن، مما ينجم عنه مخاطرة لا يمكن تجنبها تتمثل في أن بعض الأخطاء الجوهرية قد لا يتم كشفها.

وفي تخطيطنا للتدقيق، نأخذ بعين الاعتبار الرقابة الداخلية على إعداد التقارير المالية لتحديد طبيعة ومدى وتوقيت إجراءات التدقيق. ومع ذلك، فإن تدقيق البيانات المالية لا يوفر ضمانا لعملية رقابة داخلية فعالة في ديفتا للأثاث. ومع ذلك، في سياق التدقيق الذي نقوم به، إذا لاحظنا وجود عيوب هامة معينة في الرقابة الداخلية فسوف يتم إبلاغك بها. يرجى الرجوع للملحق (أ) لهذه الرسالة (غير مدرج).

وبسبب كون الاحتيال متعمداً، هناك دائماً مخاطر لوجود أخطاء جوهرية أو احتيال أو أفعال أخرى غير مشروعة قد لا يتم كشفها خلال تدقيقنا للبيانات المالية.

وفيما يلي ملخص للنتائج المتأينة عن أداء عملية التدقيق.

١. لم نحدد أي مسائل هامة (بخلاف الأخطاء التي تم تحديدها ومناقشتها بالفعل معك، وتم تصحيحها الآن) تحتاج إلى عنايتكم واهتمامكم.

٢. تلقينا تعاوناً جيداً من الإدارة والموظفين خلال عملية التدقيق الخاصة بنا. ووفقاً لأفضل ما توصلنا له من معرفة، كان لدينا أيضاً وصول كامل إلى السجلات المحاسبية وغيرها من الوثائق التي كنا بحاجة لها لإجراء التدقيق الذي قمنا به. ولم يكن لدينا أي خلافات مع الإدارة، كما قمنا بحل جميع قضايا المحاسبة والتدقيق بالقدر الذي يجعلنا راضيين.

ونود أيضاً أن نلفت انتباهك إلى الأمور التالية:-

- التغييرات خلال الفترة في العمليات المهنية. انظر الملحق ب (غير مدرج)
- مسائل أخرى تم تحديدها قد تكون ذات اهتمام من جانب الإدارة. انظر الملحق ج (غير مدرج)

يرجى ملاحظة أن معايير التدقيق الدولية لا تتطلب منا تصميم إجراءات لغرض تحديد المسائل التكميلية للتواصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة. ووفقاً لذلك، فإن عملية التدقيق لا تحدد عادة كافة هذه المسائل.

تم إعداد هذا الإبلاغ لعلم الإدارة فقط ولا يقصد به أي غرض من الأغراض الأخرى. ونحن لا نتحمل أي مسؤولية جراء قيام أي طرف ثالث باستخدامه.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام،،

جمال وودويند ووينغ المحدودة

مذكرة إلى ملف: الإتصال بأولئك المكلفين بالحوكمة

تعديلات ونتائج التدقيق

لقد قمنا بمناقشة التعديلات على رصيد المخزون ومستحقات حسابات الذمم الدائنة مع راج، الذي أشار إلى أنه بسبب المسائل العائلية لم يقض وقتاً كافياً في الإشراف على روبي والمصادقة على المعاملات خلال هذه الفترة. لذا لم يكن راج متفاجئاً من فقدان بعض الأشياء. وقد وعد بضمان أن تقوم روبي بتتبع الحسابات المدفوعة لاحقاً في نهاية الفترة لأغراض المستحقات بشكل أفضل في الفترة القادمة.

وقد أشرنا إلى أنه، باستثناء التعديلات التي وجدت، لم نجد أي مسائل هامة أخرى خلال عملية التدقيق الخاصة بنا وكانت روبي متعاونة معنا إلى أبعد الحدود.

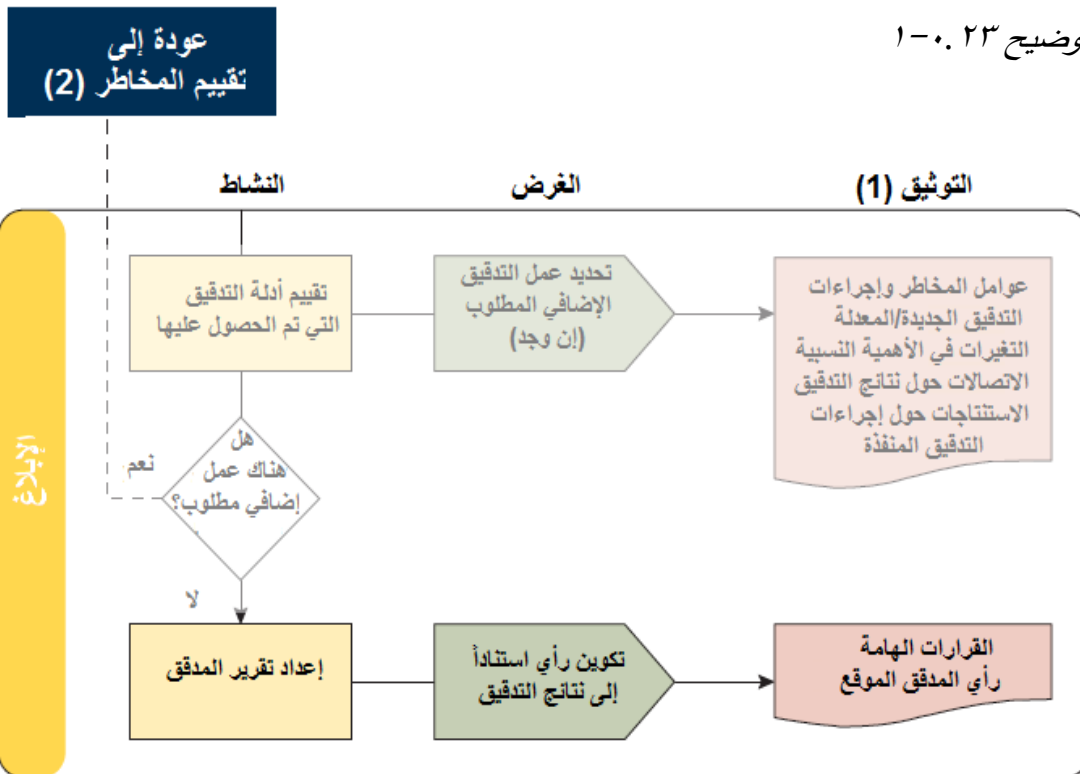
توصيات أخرى

خلال مناقشتنا للرقابة على تكنولوجيا المعلومات، أصبحنا ندرك بأن روبي لم تقم أبداً باختبار النسخ الاحتياطي لحزمة البرامج المحاسبية، وأوصينا بقيام راج باختبار النسخ الاحتياطي للتأكد من إمكانية إنشاء نسخ إحتياطية من السجلات المحاسبية. وفي حال وقوع حادث، سيكون لضياع السجلات المحاسبية أثر هام على قدرتنا لأداء عملية التدقيق.

أعده: س. ل تاريخ: ١٦ مارس ٢٠١٣

٢٣. التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إرشادات بشأن كيفية التعبير عن رأي معدل تعديلا مناسباً حول البيانات المالية عند الضرورة.	٧٠٥ (المنقح)



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.

رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ٤	يكمن هدف المدقق في التعبير بوضوح عن رأي مدقق تعديل مناسباً حول البيانات المالية التي تكون لازمه حينما:- (أ) يخلص المدقق، بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، أن البيانات المالية ككل تحتوي على أخطاء جوهرية؛ و (ب) لا يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليخلص إلى أن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية.

رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ٥	لأهداف هذا المعيار، تكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة إزائها أدناه:- (أ) سائد- مصطلح يستخدم في سياق الأخطاء لبيان آثار الأخطاء على البيانات المالية أو الآثار الممكنة للأخطاء على البيانات المالية إن وجدت والتي لم تكتشف نتيجة لتعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة. الآثار السائدة على البيانات المالية هي تلك التي تكون في حكم المدقق:- (١) غير مقتصرة على عناصر أو حسابات أو بنود محددة في البيانات المالية؛ (٢) إذا كانت مقتصرة عليها، ممثلة أو يمكن أن تكون ممثلة لجزء هام من البيانات المالية؛ أو (٣) فيما يتعلق بالإفصاحات، أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية. (ب) رأي مدقق- رأي متحفظ أو رأي سلبي أو حجب رأي عن البيانات المالية.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ٦	على المدقق أن يعدل الرأي في تقرير المدقق عندما:- (أ) يخلص المدقق إلى أن البيانات المالية ككل ليست خالية من الأخطاء الجوهرية بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها؛ أو (المرجع: الفقرات ١٢- ١٧) (ب) المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليخلص إلى أن البيانات المالية ككل

خالية من الأخطاء الجوهرية. (المرجع: الفقرات ٨-١٢)	
يعبر المدقق عن رأي متحفظ حينما:- (أ) يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أن الأخطاء سواء أخذت على حدة أو ككل جوهرية، ولكنها ليست سائدة، بالنسبة للبيانات المالية؛ أو (ب) يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين رأي، ولكن المدقق يخلص إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست سائدة.	معياري التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ٧
على المدقق أن يعبر عن رأي سلبي حينما يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، إلى أن الأخطاء سواء أخذت على حدة أو ككل واحد جوهرية وسائدة أيضا في البيانات المالية.	معياري التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ٨
على المدقق أن يحجب الرأي حينما يكون غير قادر على جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لبناء رأي عليها ويخلص المدقق إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء الجوهرية على البيانات المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية وسائدة.	معياري التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ٩
على المدقق أن يحجب الرأي حينما، في ظروف نادرة الحدوث للغاية تنطوي على شكوك عديدة، يخلص المدقق إلى أنه، رغم عدم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ليس من الممكن تكوين رأي حول البيانات المالية نظرا للتفاعل المحتمل بين الشكوك وأثرها التراكمي الممكن على البيانات المالية.	معياري التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ١٠
إذا، بعد قبول العملية، أصبح المدقق على علم بأن الإدارة فرضت قيودا على نطاق التدقيق يرى المدقق أنه من المرجح أن تؤدي إلى الحاجة إلى التعبير عن رأي متحفظ حول البيانات المالية، فعلى المدقق أن يطلب من الإدارة أن ترفع القيود.	معياري التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ١١
إذا رفضت الإدارة رفع القيود المشار إليها في الفقرة ١١ من هذا المعيار، فعلى المدقق أن يتصل مع أولئك المكلفين بالحوكمة لمناقشة هذه المسألة ما لم يكن جميع أولئك المكلفين بالحوكمة مشاركين في إدارة المنشأة، وأن يحدد ما إذا كان من الممكن تنفيذ إجراءات بديلة للحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية.	معياري التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ١٢
إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فعلى المدقق أن يحدد المدلولات كما يلي:- (أ) إذا خلاص المدقق إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة، إن وجدت، على البيانات المالية يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست سائدة فعلى المدقق أن يجعل الرأي متحفظاً؛ (ب) إذا خلاص المدقق إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة، إن وجدت، على البيانات المالية يمكن أن تكون جوهرية وواسعة النطاق لدرجة تجعل من التحفظ في الرأي أمراً غير مناسب للتعبير عن مدى تعقيد الموقف فعلى المدقق أن: (١) ينسحب من التدقيق حيثما كان ذلك قابلاً للتطبيق وممكناً بموجب القانون أو النظام المطبق؛ (المرجع: الفقرة ١٣) (٢) إذا لم يكن الانسحاب من التدقيق قابلاً للتطبيق أو ممكناً فعلى أن يحجب الرأي حول البيانات المالية. (المرجع: الفقرة ١٤)	معياري التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ١٣

معياري التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ١٤	إذا أنسحب المدقق كما هو مبين في الفقرة ١٣ (ب) (١)، فعليه قبل الانسحاب أن يبلغ أولئك المكلفين بالحوكمة بأي أمور تتعلق بالأخطاء التي اكتشفت أثناء التدقيق والتي دعت إلى تعديل الرأي. (المرجع: الفقرة ١٥)
معياري التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ١٥	الظروف يناقش رأي المدقق السلبي أو حجه للرأي في البيانات المالية ككل. (المرجع: الفقرة ١٦). عندما يرى المدقق أنه من الضروري التعبير عن رأي سلبي أو حجب رأي حول البيانات المالية ككل، فيجب ألا يتضمن تقرير المدقق رأياً غير متحفظ أيضاً فيما يتعلق بنفس إطار إعداد التقارير المالية حول بيان مالي ما، أو عنصر أو حساب أو بند واحد محدد أو أكثر في بيان مالي. وتضمن ذلك الرأي غير المتحفظ في نفس التقرير في هذه
معياري التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ١٦	عندما يعدل المدقق رأي التدقيق، يستخدم المدقق أحد العناوين التالية "رأي متحفظ" أو "رأي سلبي"، أو "الامتناع عن إبداء الرأي"، وفقاً لما هو ملائم، وذلك في قسم الرأي. (المرجع: الفقرة ١٧١ – ١٩١).
معياري التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ١٧	عندما يبدي المدقق رأياً متحفظاً نتيجة لوجود أخطاء مادية في البيانات المالية، فإن المدقق ينص على أنه، من حيث رأي المدقق، باستثناء آثار المسألة/المسائل الموضحة في قسم أسس الرأي المتحفظ: (أ) عندما يتم إعداد التقارير وفقاً لإطار العرض العادل، فإن البيانات المالية تعرض عرضاً عادلاً، من حيث جميع الجوانب المادية (أو تعطي رؤية حقيقية وعادلة عن) (...) وفقاً (لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به)؛ أو (ب) عندما يتم إعداد التقارير وفقاً لإطار الامتثال، فقد تم إعداد البيانات المالية، من حيث جميع الجوانب المادية، وفقاً (لإطار إعداد التقارير المالية المعمول له). عندما ينتج التعديل عن عدم القدرة على الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم، يستخدم المدقق العبارة التالية "باستثناء الآثار المحتملة للمسألة/المسائل...." وذلك بالنسبة للرأي المتحفظ. (المرجع: الفقرة ٢٠١).
الرأي السلبي	
معياري التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ١٨	عندما يبدي المدقق رأياً سلبياً، فإن المدقق ينص على، من حيث رأي المدقق، ونظراً لأهمية المسألة/المسائل التي تم وصفها في قسم الرأي السلبي: (أ) عندما يتم إعداد التقارير وفقاً لإطار العرض العادل، فإن البيانات المالية المصاحبة لا تعرض عرضاً عادلاً (أو لا تعطي رؤية حقيقية وعادلة عن) (.....) وفقاً (لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به)؛ أو (ب) عندما يتم إعداد التقارير المالية وفقاً لإطار الامتثال، فإنه لم يتم إعداد البيانات المالية المصاحبة، من حيث جميع الجوانب المادية، وفقاً (لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به).
الامتناع عن إبداء الرأي	
معياري التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ١٩	عندما يمتنع المدقق عن إبداء الرأي نتيجة لعدم القدرة على الحصول على دليل تدقيق ملائم وكافٍ، فإن المدقق: (أ) ينص على أن المدقق لا يبدي رأياً في البيانات المالية المصاحبة؛ (ب) ينص على أنه، نظراً لأهمية المسألة/المسائل التي تم وصفها في قسم الامتناع عن إبداء الرأي، لم يتمكن المدقق من الحصول على دليل تدقيق ملائم وكافٍ يمكن الاعتماد عليه في تكوين رأي التدقيق عن البيانات المالية؛ و (ج) يعدل البيان المطلوب بموجب الفقرة ٢٤ (ب) من المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠ (المنقح)، والتي تشير إلى أنه قد تم تدقيق البيانات المالية، لينص على أن المدقق قد اشترك في تدقيق البيانات المالية.
أساس الرأي	
معياري التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ٢٠	عندما يعدل المدقق الرأي في البيانات المالية، فإن المدقق، إضافة إلى العناصر المطلوبة وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠ (المنقح): (المرجع: الفقرة ٢١١) (أ) يعدل العنوان "أساس الرأي" المطلوب وفقاً للفقرة ٢٨ من المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠ (المنقح) إلى "أساس الرأي المتحفظ"، أو "أساس الرأي السلبي" أو "أساس الامتناع عن إبداء الرأي"، وفقاً لما هو ملائم؛ و (ب) في هذا القسم، يدرج وصفاً للمسألة التي أدت إلى التعديل.
معياري التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ٢١	إذا كان هناك خطأ مادياً في البيانات المالية مرتبط بمبالغ معينة في البيانات المالية (بما في ذلك الإفصاحات الكمية)، يدرج المدقق في قسم أساس الرأي وصفاً وقياساً للآثار المالية الناتجة عن الخطأ، ما لم يكن ذلك غير عملياً. فإذا لم يكن قياس الآثار المالية عملياً، فإن المدقق ينص على ذلك في هذا القسم. (المرجع: الفقرة ٢٢١).
معياري التدقيق الدولي	إذا كان هناك خطأ مادي في البيانات المالية مرتبط بالإفصاحات النوعية، يدرج المدقق في قسم أساس الرأي

٧٠٥ الفقرة ٢٢	توضيحاً لكيفية حدوث الخطأ في الإفصاحات.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ٢٣	إذا كان هناك خطأ مادياً في البيانات المالية مرتبط بعدم الإفصاح عن المعلومات التي من المطلوب الإفصاح عنها، فإن المدقق: (أ) يناقش عدم الإفصاح مع المسؤولين عن الحوكمة؛ (ب) يصف في قسم أساس الرأي طبيعة المعلومات المحذوفة؛ و (ج) ما لم يكن القانون أو اللائحة تمنع، يدرج الإفصاحات المحذوفة، شريطة أن يكون ذلك عملياً ويكون المدقق قد حصل على دليل تدقيق ملائم وكاف بشأن المعلومات المحذوفة. (المرجع: الفقرة ٢٣١).
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ٢٤	إذا نتج التعديل عن عدم القدرة على الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم، يدرج المدقق في قسم أساس الرأي أسباب عدم تمكنه من ذلك.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ٢٥	عندما يبدي المدقق رأياً متحفظاً سلبياً، فإن المدقق يعدل البيان عما إذا كان دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه هو دليل كافٍ وملائم يمكن الاعتماد عليه كأساس لرأي المدقق المطلوب وفقاً للفقرة ٢٨(د) من المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠ (المنقح) بحيث يشمل كلمة "متحفظ" أو "سلبى" وفقاً لما هو ملائم.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ٢٦	عندما يتمتع المدقق عن إبداء الرأي بشأن البيانات المالية، لن يشمل تقرير المدقق العناصر المطلوبة وفقاً للفقرة ٢٨(ب) والفقرة ٢٨(د) من المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠ (المنقح). وتلك العناصر هي: (أ) إشارة إلى القسم الذي يتم فيه وصف مسؤوليات المدقق في تقرير المدقق؛ و (ب) بيان حول إذا كان دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه هو دليل كافٍ وملائم يمكن الاعتماد عليه كأساس لرأي المدقق.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٥ الفقرة ٢٧	حتى لو كان المدقق قد أبدى رأياً سلبياً أو امتنع عن إبداء رأي بشأن البيانات المالية، يصف المدقق في قسم أساس الرأي أسباب أية مسائل أخرى يكون على دراية بأنها ستتطلب تعديلاً في الرأي، والآثار المترتبة على ذلك. (المرجع: الفقرة ٢٤١).

١.٢٣ لمحة عامة

يطلب من المراجع التعبير بوضوح عن رأي معدل تعديلاً مناسباً حول البيانات المالية في حالات كتلك المبينة أدناه.

التوضيح ١.٢٣-١

إعتبارات الاتصال	الرأي المعدل اللازم (رأي متحفظ أو رأي سلبى أو حجب رأي)
البيانات المالية تشوبها أخطاء جوهرية بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، فإن البيانات المالية ككل ليست خالية من الأخطاء الجوهرية. ويشمل ذلك الأخطاء غير المصححة التي تكون جوهرية، ومدى ملائمة تطبيق المبادئ المحاسبية، وعدم الكشف عن المعلومات الذي ينجم عنه أخطاء جوهرية.	
عدم القدرة على الحصول على أدلة كافية ومناسبة عدم القدرة على الحصول على أدلة كافية ومناسبة للاستنتاج بأن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية. وهذا يمكن أن يشمل ما يلي:- • ظروف خارجة عن سيطرة المنشأة، مثل تضرر السجلات المحاسبية جراء الحريق؛ • ظروف متصلة بطبيعة أو توقيت عمل المدقق، مثل عدم القدرة على حضور جرد المخزون؛ و • القيود المفروضة من جانب الإدارة، مثل عدم سماح الإدارة للمدقق بالحصول على مصادقة خارجية لبعض الذمم المدينة.	

٢.٢٣ التعديلات على رأي التدقيق

يكون رأي التدقيق المعدل لازماً حينما يخلص المدقق إلى أنه:-

- بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، أن البيانات المالية ككل تحتوي على أخطاء جوهرية؛
- من غير الممكن الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليخلص إلى أن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية.

وهناك ثلاثة أنواع من الآراء المعدلة، وهي الرأي المتحفظ والرأي السلبي وحجب الرأي.

وبين التوضيح أدناه (مستسخ من معيار التدقيق الدولي ٧٠٥. (المنقح) ١) كيف يتأثر نوع الرأي المراد التعبير عنه بالتقدير المهني للمدقق حول:-

- طبيعة المسألة التي تدعو إلى التعديل، و
- مدى كون آثارها أو آثارها المحتملة على البيانات المالية سائدة.

التوضيح ٢٣. ٢-١

تقدير المدقق حول مدى كون الآثار أو الآثار المحتملة على البيانات المالية سائدة		طبيعة المسألة التي تدعو إلى التعديل
جوهرية ولكن ليست سائدة	جوهرية وسائدة	
رأي متحفظ	رأي سلبي	البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية
رأي متحفظ	حجب الرأي	تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة

وبين التوضيح أدناه الاستخدام المناسب للأنواع الثلاثة من الآراء المعدلة

التوضيح ٢٣. ٢-٢

النوع	التطبيق
الرأي المتحفظ	عندما يكون الأثر مادياً ولكن غير منتشر في البيانات المالية. وينطبق ذلك في الحالات التالية: • يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أن الأخطاء سواء أخذت على حدة أو ككل جوهرية، ولكنها ليست سائدة بالنسبة للبيانات المالية؛ أو • يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين رأي، ولكن المدقق يخلص إلى أن الآثار المحتملة للأخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست سائدة.
الصياغة:	"نرى أنه، باستثناء آثار (أو الآثار المحتملة) للمسألة التي تم وصفها في قسم أساس الرأي من تقريرنا، فإن البيانات المالية المصاحبة تعرض عرضاً عادلاً....."
الرأي السلبي	حينما تكون آثار الأخطاء جوهرية وسائدة على حد سواء. وهذا ينطبق حينما يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أن الأخطاء سواء أخذت على حدة أو ككل جوهرية وسائدة بالنسبة للبيانات المالية.
الصياغة:	"برأي المدقق، نظراً لأهمية المسائل المبينة في فقرة أساس الرأي السلبي ... فإن البيانات المالية لا تعرض بشكل عادل..."
حجب الرأي	حينما يكون الأثر المحتمل للأخطاء غير المكتشفة، إن وجدت، جوهرياً وسائداً على حد سواء. وهذا ينطبق حينما يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتوفير أساس لرأي التدقيق، ويخلص المدقق إلى أن الآثار المحتملة للأخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية وسائدة على حد سواء. وهذا ينطبق أيضاً في ظروف نادرة الحدوث للغاية عندما لا يكون من الممكن تكوين رأي حول البيانات المالية نظراً للتفاعل المحتمل بين الشكوك وأثرها التراكمي الممكن على البيانات المالية. وهذا ينطبق حتى عندما يكون المدقق قد حصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لكل واحدة من حالات الشكوك.

الصياغة:	"لا نعبر عن رأي في البيانات المالية المصاحبة للشركة أ ب ج. ونتيجة لأهمية المسألة التي تم وصفها في قسم الامتناع عن إبداء الرأي، لم نتمكن من الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملئم يمكن الاعتماد عليه كأساس لرأي التدقيق في هذه البيانات المالية."
----------	---

والبديل الوحيد لإصدار رأي سلبي أو حجب الرأي هو الانسحاب من التدقيق (حيثما كان ذلك ممكناً) وعدم إصدار رأي.

وعندما تكون هناك حاجة إلى تعديل، على المدقق ذكر التفاصيل في "فقرة أساس التعديل" على النحو المبين أدناه

التوضيح ٢. ٢٣ - ٣

أساس لفقرة التعديل	الغرض:
	الغرض من هذه الفقرة هو توضيح 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.
	الصياغة
	يشمل القسم (حيثما أمكن):
	• وصفاً للمسألة التي أدت إلى التعديل؛ • عندما يرتبط الخطأ المادي بمبالغ معينة في البيانات المالية، (بما في ذلك الإفصاحات الكمية)، وصف وقياس الأثر/الآثار المحتملة للأخطاء المادية والتي ترتبط بتلك المبالغ المعينة؛ قد يشمل ذلك قياس للأثار على الأرصدة المحاسبية، وفئات المعاملات والإفصاحات التي تأثرت، إضافة إلى الأثر على الدخل قبل اقتطاع الضريبة، والدخل الصافي، وحقوق الملكية؛ • حيثما أمكن، بيان بأن قياس الأثار المالية هو أمر غير عملي؛ • عندما يرتبط الخطأ المادي بالإفصاحات التوضيحية، توضيح لكيفية حدوث خطأ في الإفصاحات؛ • طبيعة المعلومات المحذوفة ما لم تكن تلك الإفصاحات متاحة بسهولة، أو لم يتم إعدادها من قبل الإدارة، أو أنها ستشغل حجماً كبيراً بشكل مبالغ فيه في التقرير؛ و • وصفاً لكل المسائل المحددة التي كانت ستتطلب تعديلاً في رأي المدقق. ولا يبرر إبداء المدقق لرأي سلبي أو امتناعه عن إبداء الرأي فيما يتعلق بمسألة معينة حذف المسائل الأخرى التي كانت ستتطلب تقرير تدقيق معدل.
الإيضاحات الخاصة بالبيانات المالية	قد يشير المدقق في قسم أساس تعديل الرأي إلى مناقشات أكثر كثافة حول المسألة التي أدت إلى حدوث التعديل وذلك في إيضاح مرفق بالبيانات المالية.

٢. ٢٣ وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٤٥٠ الفقرة رقم ٤	لغايات معايير التدقيق الدولية، يكون للمصطلحات التالية المعاني المخصصة لها:- (أ) الخطأ (البيانات الخاطئة)- اختلاف بين المبلغ أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح الوارد في بند ما في البيان المالي والمبلغ أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح المطلوب للبند ليكون وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. ويمكن أن تكون البيانات الخاطئة ناجمة عن الخطأ أو الاحتيال. (المراجع: الفقرة ١١). وعندما يعبر المدقق عن رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية معروضة بصورة عادلة، من كافة النواحي الهامة، أو يعطي وجهة نظر صادقة وعادلة، فإن البيانات الخاطئة تشمل أيضاً التعديلات على المبالغ أو التصنيفات أو العروض أو الإفصاحات التي تعتبر ضرورية، بتقدير المدقق، لعرض البيانات المالية بصورة عادلة، من كافة النواحي الهامة، أو لإعطاء وجهة نظر صادقة وعادلة. (ب) الأخطاء غير المصححة (البيانات الخاطئة غير المصححة)- الأخطاء التي قام المدقق بتجميعها خلال التدقيق ولم يتم تصحيحها.

وهذا ينطبق حيث يتم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ولكن يخلص المدقق إلى أن الأخطاء، بشكل فردي أو بمجموعها، هي جوهرية (تتطلب رأياً متحفظاً) أو جوهرية وسائدة (تتطلب رأياً سلبياً) بالنسبة للبيانات المالية.

وقد ينجم هذا عن:-

- تقييم المدقق للأخطاء غير المصححة؛
- مدى ملائمة السياسات المحاسبية المختارة؛
- تطبيق السياسات المحاسبية المحددة؛ أو
- مدى كون الإفصاحات في البيانات المالية كافية أو مناسبة.

فيما يلي مثال على العناصر ذات العلاقة في تقرير ذي رأي متحفظ نتيجة لوجود أخطاء مادية.

التوضيح ٢٣. ١-٣

اختيار غير ملائم للسياسات المحاسبية

التقييم = مادي ولكن غير منتشر

الرد = رأي متحفظ

الإطار = المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

- وفقاً لدليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، خلص المدقق إلى عدم وجود تشكك مادي فيما يتعلق بالأحداث والظروف التي قد تلقي بشكوك كبرى حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٥٧٠ (المنقح).
- لم يتم إيصال مسائل التدقيق الأساسية وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠١ حيث إن هذا المعيار غير قابل للتطبيق على تدقيق البيانات المالية لشركة أ ب ج.

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي شركة أ ب ج (أو أي مخاطب آخر ملائم)

الرأي المتحفظ

قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة أ ب ج، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، وبيان الدخل الشامل، وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في التاريخ المذكور أعلاه، علاوة على الإيضاحات الملحق بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص لسياسات المحاسبة الهامة.

ونرى، باستثناء الآثار التي تم وصفها في قسم أساس الرأي المتحفظ من تقريرنا، أن البيانات المالية المصاحبة تعرض عرضاً عادلاً، من حيث جميع النواحي المادية (أو "تغطي رؤية حقيقية وعادلة عن")، المركز المالي للشركة أ ب ج كما في ٣١ ديسمبر ٢٠×١، والأداء المالي والتدفقات النقدية للشركة عن الفترة المنتهية، وذلك وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي المتحفظ

وفقاً لما تمت مناقشته في الإيضاح × المرفق بالبيانات المالية المصاحبة، لم يتم تقديم استهلاك في البيانات المالية، وهو ما يشكل انحرافاً عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. فمخصص الفترة المنتهية ف ٣١ ديسمبر ٢٠×١، ينبغي أن يكون XXX، وفقاً لطريقة القسط الثابت للاستهلاك، وباستخدام معدلات سنوية بنسبة ٥% للمباني و ٢٠% للمعدات. وبالتالي، ينبغي خفض مبلغ الممتلكات والمصانع والمعدات باستهلاك تراكمي بمقدار XX، وزيادة مصروف ضرائب الدخل المؤجلة مستحقة الدفع بمقدار YYY، وزيادة الخسائر عن الفترة والعجز التراكمي بمقدار XXX و XXX على التوالي.

قمنا بإجراء التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق. وتم وصف مسؤولياتنا بموجب تلك المعايير بمزيد من التفاصيل في قسم مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية من تقريرنا. ونحن مستقلين عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بتدقيقنا للبيانات المالية في (دائرة الاختصاص)، وقد قمنا بالوفاء بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك المتطلبات. ونحن نعتقد أن دليل التدقيق الذي حصلنا عليه هو دليل كافٍ وملائم كأساس يمكن الاعتماد عليه في تقديم رأينا المتحفظ في التدقيق.

(نتم تسوية التقرير وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠ (المنقح))

وفيما يلي مثال آخر على العناصر ذات العلاقة بالتقرير ذي الرأي السلبي بالنسبة للأخطاء المادية واسعة الانتشار.

عدم توحيد منشأة تابعة

التقييم = مادي ومنتشر

الرد = رأي سلبي

الإطار = المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

- وفقاً لدليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، خلص المدقق إلى عدم وجود تشكك مادي فيما يتعلق بالأحداث والظروف التي قد تلقي بشكوك كبرى حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٥٧٠ (المنقح).
- لم يتم إكمال مسائل التدقيق الأساسية وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠١ حيث إن هذا المعيار غير قابل للتطبيق على تدقيق البيانات المالية لشركة أ ب ج.

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي شركة أ ب ج (أو أي مخاطب آخر ملائم)

رأي سلبي

قمنا بتدقيق البيانات المالية الموحدة لشركة أ ب ج، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وبيان الدخل الشامل، وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في التاريخ المذكور أعلاه، علاوة على الإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية الهامة. ونرى، نظراً لأهمية المسألة التي تمت مناقشتها في قسم أساس الرأي السلبي من تقريرنا، أن البيانات المالية المصاحبة لا تعرض عرضاً عادلاً (أو "لا تقدم رؤية حقيقية وعادلة عن") المركز المالي للشركة أ ب ج والمنشآت التابعة لها كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، أو عن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن الفترة المنتهية المذكورة أعلاه وذلك وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي السلبي

وفقاً لما تم توضيحه في الإيضاح X، لم توحّد الشركة أ ب ج البيانات المالية للشركة التابعة س ص، وهي الشركة التي تم استملاكها خلال سنة ٢٠١١، لأنها لم تكن قد تمكنت بعد من تحديد القيم العادلة لبعض الأصول والالتزامات المادية في تاريخ الاستملاك وبالتالي تمت محاسبة هذا الاستثمار على أساس التكلفة وبموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كان ينبغي توحيد الشركة التابعة، لأنها شركة مسيطرة عليها من قبل الشركة أ ب ج، فلو تم توحيد الشركة س ص، لتأثرت بصورة مادية كثير من العناصر الواردة في البيانات المالية المصاحبة. لم يتم تحديد الآثار على البيانات المالية والنتيجة عن عدم القدرة على التوحيد.

قمنا بإجراء التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق. وتم وصف مسؤولياتنا بموجب تلك المعايير بمزيد من التفاصيل في قسم مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية الموحدة من تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بتدقيقنا للبيانات المالية الموحدة في (دائرة الاختصاص)، وقد قمنا بالوفاء بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك المتطلبات. ونحن نعتقد أن دليل التدقيق الذي حصلنا عليه هو دليل كافٍ وملئم كأساس يمكن الاعتماد عليه في تقديم رأينا السلبي في التدقيق.

(نتم تسوية التقرير وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠ (المنقح))

فيما يلي المثال الثالث على العناصر ذات العلاقة في التقرير ذي الرأي السلبي عن خطأ مادي منتشر.

إفصاحات غير كافية عن تشكك مادي

التقييم = مادي ومنتشر

الرد = رأي سلبي

الإطار = التقارير الدولية لإعداد التقارير المالية

لم يتم إيصال مسائل التدقيق الأساسية وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠١، حيث إن هذا المعيار غير قابل للتطبيق على تدقيق البيانات المالية للشركة أ ب ج.

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي شركة أ ب ج (أو أي مخاطب آخر ملائم)

رأي سلبي

قمنا بتدقيق البيانات المالية الموحدة لشركة أ ب ج، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، وبيان الدخل الشامل، وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في التاريخ المذكور أعلاه، علاوة على الإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية الهامة.

ونرى أنه نظراً لأهمية حذف المعلومات المذكورة في قسم أساس الرأي السلبي من تقريرنا، فإن البيانات المالية الموحدة المصاحبة لا تعرض عرضاً عادلاً (أو "لا تقدم رؤية حقيقة وعادلة عن") المركز المالي للشركة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠١١، أو عن أدائها المالي وتدفعاتها النقدية عن الفترة المنتهية في التاريخ المذكور أعلاه وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أساس الرأي السلبي

انتهت صلاحية الترتيبات التمويلية للشركة أما المبالغ غير المسددة فقد أصبحت مستحقة الدفع في ٣١ ديسمبر ٢٠١١. لم تتمكن الشركة من التفاوض مرة أخرى أو من الحصول على بديل للتمويل وتنتظر في البدء في إجراءات إشهار الإفلاس. وتشير تلك الأحداث إلى وجود تشكك مادي والذي قد يلقي بشكوك كبرى حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة، وبالتالي قد لا تتمكن من تحقيق أصولها أو الوفاء بالتزاماتها في خضم سير الأعمال الطبيعي. وبذلك لا تفصح البيانات المالية (والإيضاحات المرفقة بها) عن هذه الحقيقة.

قمنا بإجراء التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق. وتم وصف مسؤولياتنا بموجب تلك المعايير بمزيد من التفاصيل في قسم مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية الموحدة من تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بتدقيقنا للبيانات المالية الموحدة في (دائرة الاختصاص)، وقد قمنا بالوفاء بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك المتطلبات. ونحن نعتقد أن دليل التدقيق الذي حصلنا عليه هو دليل كافٍ وملائم كأساس يمكن الاعتماد عليه في تقديم رأينا السلبي في التدقيق.

(نتم تسوية التقرير وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠ (المنقح))

٢٣. ٤. عدم القدرة على الحصول على دليل تدقيق كافٍ

يطبق ذلك عند عدم تمكن المدقق من الحصول على دليل تدقيق ملائم وكافٍ يمكن الاعتماد عليه في تكوين رأي التدقيق، ويخلص المدقق إلى أن الآثار المحتملة على البيانات المالية نتيجة للأخطاء غير المكتشفة، إن وجدت، قد تكون مادية (رأي متحفظ) أو مادية ومنتشرة (الامتناع عن إبداء رأي).

قد ينتج عدم تمكن المدقق من الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم (وهو ما يشار إليه أيضاً بتحديد نطاق التدقيق) عما يلي:

- الظروف الخارجة عن سيطرة المنشأة، مثل تلف السجلات المحاسبية للمنشأة (نتيجة للحريق، أو الماء أو السرقة، أو فقد البيانات المخزنة على الحواسيب الآلية) أو نتيجة لمصادرة هيئة حكومية لتلك السجلات؛
- الظروف المتعلقة بطبيعة أو توقيت عمل المدقق. قد يحدث ذلك عندما يكون توظيف المدقق لا يسمح له بملاحظة جرد المخزون المادي، أو إذا كانت السجلات المحاسبية غير مكتملة في وقت التدقيق، أو عندما يقرر المدقق أن إجراء الإجراءات الثابتة وحدها لن يكون كافياً وأن أنظمة الرقابة في المنشأة غير فعالة؛ أو

- القيود التي تفرضها الإدارة، مثل عدم السماح بالتأكد الخارجي على بعض المستحقات أو الحد من القدرة على الوصول إلى الشخصيات الرئيسية، أو السجلات المحاسبية، أو مواقع التشغيل. وفي حال حدوث ذلك، قد تكون هناك آثار أخرى على التدقيق، مثل تقييم مخاطر الاحتيال وإذا كان سيتم الاستمرار في عملية التدقيق. فإذا عرفت تلك القيود قبل قبول عملية التدقيق، لم يكن المدقق ليقبل بطبيعة الحال بهذه المشاركة المحدودة.
- قبل التوصل إلى أن الرأي المعدل هو الرأي المطلوب، فإن المدقق:
 - يحاول الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم من خلال اتخاذ إجراءات بديلة؛ و
 - يناقش المسألة مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة لتحديد إذا كان يمكن الوصول لحل لهذه القضية. إذا لم يكن حل القضية ممكناً، يوصل المدقق نية تعديل رأي التدقيق والصياغة المقترحة لذلك.

وفيما يلي مثال على العناصر ذات العلاقة بالتقرير ذي الرأي المتحفظ في حالة تحديد النطاق.

التوضيح ٢٣. ٤-١

فرض قيود على النطاق، عدم التمكن من مراقبة جرد المخزون

التقييم = مادي ولكن غير منتشر

الرد = رد متحفظ

الإطار = المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

- وفقاً لدليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، خلص المدقق إلى عدم وجود تشكك مادي فيما يتعلق بالأحداث والظروف التي قد تلقي بشكوك كبرى حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٥٧٠ (المنقح).
- لم يتم إيصال مسائل التدقيق الأساسية وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠١ حيث إن هذا المعيار غير قابل للتطبيق على تدقيق البيانات المالية لشركة أ ب ج.

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي شركة أ ب ج (أو أي مخاطب آخر ملائم)

الرأي المتحفظ

قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة أ ب ج، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، وبيان الدخل الشامل، وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في التاريخ المذكور أعلاه، علاوة على الإيضاحات الملحق بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية الهامة.

ونرى، باستثناء الآثار المحتملة التي تم وصفها في قسم أساس الرأي المتحفظ من تقريرنا، أن البيانات المالية المصاحبة تعرض عرضاً عادلاً، من حيث جميع النواحي المادية (أو "تعطي رؤية حقيقية وعادلة عن")، المركز المالي لشركة أ ب ج كما في.....

أساس الرأي المتحفظ

لم نراقب جرد المخزون المادي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، حيث إن هذا التاريخ كان يسبق التاريخ الذي قمنا فيه بالاشتراك في التدقيق باعتبارنا مدققين في الشركة. ونتيجة لطبيعة سجلات الشركة، لم نتمكن من التوصل إلى نتائج مرضية بشأن كميات المخزون المادي التي تم تسجيلها من خلال عمليات تدقيق أخرى. وبالتالي، لم نتمكن من تحديد إذا كانت هناك أية تعديلات ضرورية على المخزون، أو أية تغيرات ذات علاقة على بيان المركز المالي، وبيان الدخل الشامل، وبيان التغيرات في حقوق الملكية، وأرصدة بيان التدفقات النقدية.

قمنا بإجراء التدقيق وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق. وتم وصف مسؤولياتنا بموجب تلك المعايير بمزيد من التفاصيل في قسم مسؤوليات المدقق عن تدقيق البيانات المالية الموحدة من تقريرنا. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بتدقيقنا للبيانات المالية الموحدة في (دائرة الاختصاص)، وقد قمنا بالوفاء بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك المتطلبات. ونحن نعتقد أن دليل التدقيق الذي حصلنا عليه هو دليل كافٍ وملائم كأساس يمكن الاعتماد عليه في تقديم رأينا المتحفظ في التدقيق.

(تم تسوية التقرير وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠ (المنقح))

التوضيح ٢٣. ٤-٢

فيما يلي مثال على العناصر ذات العلاقة في التقرير الذي تم فيه الامتناع عن إبداء الرأي نتيجة لحدوث تحديد في النطاق.

تحديد النطاق، فرض الإدارة لقيود على نطاق عمل التدقيق

التقييم = مادي ومنتشر

الرد = الامتناع عن إبداء رأي

الإطار = المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

- وفقاً لدليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، خلص المدقق إلى عدم وجود تشكك مادي فيما يتعلق بالأحداث والظروف التي قد تلقي بشكوك كبرى حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٥٧٠ (المنقح).
- لم يتم إيصال مسائل التدقيق الأساسية وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠١ حيث إن هذا المعيار غير قابل للتطبيق على تدقيق البيانات المالية للشركة أ ب ج.

تقرير المدقق المستقل

إلى مساهمي شركة أ ب ج (أو أي مخاطب آخر ملائم)

الامتناع عن إبداء رأي

قمنا بتدقيق البيانات المالية لشركة أ ب ج، والتي تتكون من بيان المركز المالي كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، وبيان الدخل الشامل، وبيان التغيرات في حقوق الملكية وبيان التدفقات النقدية عن السنة المنتهية في التاريخ المذكور أعلاه، علاوة على الإيضاحات الملحقة بالبيانات المالية، بما في ذلك ملخص للسياسات المحاسبية الهامة. ولن نبدي رأياً في البيانات المالية المصاحبة. ونظراً لأهمية المسألة التي تم وصفها في قسم الامتناع عن إبداء الرأي من تقريرنا، لم نتمكن من الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم يمكن الاعتماد عليه كأساس لرأي التدقيق بشأن هذه البيانات المالية.

أساس الامتناع عن إبداء الرأي

لم نتمكن من مراقبة جميع عمليات جرد المخزون المادي ولا من التأكد من الذمم المدينة نتيجة للقيود المفروضة على نطاق عملنا من قبل الشركة. لم نتمكن من الحصول على نتائج مرضية من خلال وسائل بديلة تتعلق بكميات المخزون والذمم المدينة المحتفظ بها في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١، والتي تم النص عليها في الموازنة بمبلغ XXX وXXX، على التوالي. ونتيجة لتلك المسائل، لم نتمكن من تحديد إذا كانت هناك أية تعديلات ضرورية مطلوبة فيما يتعلق بالمخزون المسجل أو غير المسجل والذمم المدينة، والعناصر المكونة لبيان الدخل الشامل، وبيان التغيير في حقوق الملكية، وبيان رصيد التدفقات النقدية.

مسؤوليات الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة تجاه البيانات المالية الموحدة

(إعداد التقارير وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠ (المنقح)).

مسؤولية المدقق عن تدقيق البيانات المالية

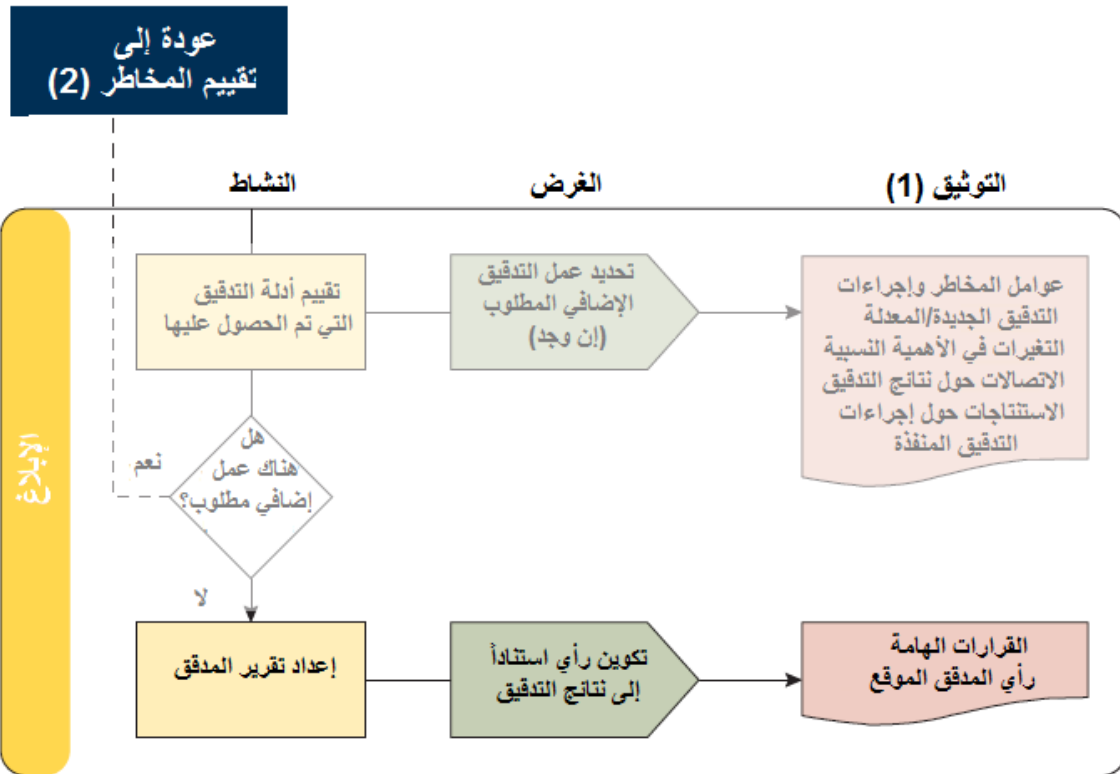
مسؤوليتنا هي إجراء تدقيق للبيانات المالية المصاحبة وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق وإصدار تقرير مدقق. ومع ذلك، ونظراً للمسألة التي تم وصفها في قسم الامتناع عن إبداء الرأي من تقريرنا، لم نتمكن من الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم يمكن الاعتماد عليه كأساس لرأي التدقيق لهذه البيانات المالية. ونحن مستقلون عن الشركة وفقاً للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة بتدقيقنا للبيانات المالية في (دائرة الاختصاص)، وقد قمنا بالوفاء بمسؤولياتنا الأخلاقية الأخرى وفقاً لتلك المتطلبات. (نتم تسوية التقرير وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠٠ (المنقح))

يشمل الملحق بمعيار التدقيقي الدولي ٧٠٥ (المنقح) التوضيحات التالية عن تقارير المدقق التي تحتوي على تعديلات على الرأي:

- التوضيح ١:** تقرير مدقق يحتوي على رأي متحفظ نتيجة لخطأ مادي في البيانات المالية.
- التوضيح ٢:** تقرير مدقق يحتوي على رأي سلبي نتيجة لخطأ مادي في البيانات المالية الموحدة.
- التوضيح ٣:** تقرير مدقق يحتوي على رأي متحفظ نتيجة لعدم تمكن المدقق من الحصول على دليل تدقيق ملائم وكاف فيما يتعلق بمنشأة زميلة أجنبية.
- التوضيح ٤:** تقرير مدقق يحتوي على قسم الامتناع عن إبداء الرأي نتيجة لعدم تمكن المدقق من الحصول على دليل تدقيق ملائم وكاف عن عنصر واحد من عناصر البيانات المالية الموحدة.
- التوضيح ٥:** تقرير مدقق يحتوي على قسم الامتناع عن إبداء الرأي نتيجة لعدم تمكن المدقق من الحصول على دليل تدقيق ملائم وكاف عن عناصر متعددة من البيانات المالية الموحدة.

٢٤. توضيحات إضافية في تقرير المدقق: الشهرة، فقرات التأكيد والفقرات الأخرى

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إرشادات بشأن التوضيح الإضافي في تقرير المدقق لشد إنتباه مستخدمي البيانات المالية لمسائل معينة، بما في ذلك قسم منفصل للشهرة.	٥٧٠ (المنقح)، ٧٠٦ (المنقح)

**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.

١. ٢٤ أساس الاستمرارية المحاسبية وتقرير المدقق

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من المعايير الدولية للتدقيق
معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ٢٠	كفاية الإفصاحات عندما يتم تحديد أحداث أو ظروف ولكن مع عدم وجود تشكك مادي إذا تم تحديد الظروف والأحداث التي قد تلقي بشكوك كبرى حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة ولكن، بناءً على دليل التدقيق الذي تم الحصول عليه، خلص المدقق إلى عدم وجود تشكك مادي، يقيم المدقق إذا كانت، من حيث النظر في إطار إعداد التقارير المالية المعمول به، البيانات المالية تقدم إفصاحات كافية عن هذه الأحداث والظروف. (المرجع: الفقرة ٢٤١ - ٢٥١).
معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ٢١	الآثار المترتبة على تقرير المدقق عندما يكون استخدام أساس الاستمرارية المحاسبية غير ملائم إذا تم إعداد البيانات المالية باستخدام أساس الاستمرارية المحاسبية ولكن، من حيث التقدير المهني للمدقق، كان استخدام الإدارة لأساس الاستمرارية المحاسبية في إعداد البيانات المالية غير ملائم، يبدي المدقق رأياً سلبياً. (المرجع: الفقرة ٢٦١ - ٢٧١).
معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ٢٢	استخدام أساس الاستمرارية المحاسبية هو استخدام ملائم ولكن هناك تشكك مادي تم تقديم قدر كافٍ من الإفصاحات عن التشكك المادي في البيانات المالية إذا تم تقديم قدر كافٍ من الإفصاحات عن التشكك المادي في البيانات المالية، يبدي المدقق رأياً غير معدل ويشمل تقرير المدقق قسماً منفصلاً تحت عنوان "التشكك المادي المرتبط بالمنشأة المستمرة" وذلك: (المرجع: الفقرة ٢٨١ - ٣١١، ٣٤١)

توضيحات إضافية في تقرير المدقق:

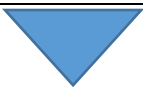
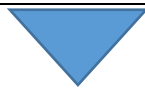
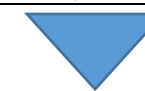
الشهرة، فقرات التأكيد والفقرات الأخرى

(أ) للفت الانتباه إلى الإيضاح في البيانات المالية الذي يفصح عن المسائل الموضحة في الفقرة ١٩؛ و (ب) لبيان تلك الأحداث أو الظروف التي تشير إلى وجود تشكك مادي والذي قد يلقي بشكوك كبرى حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة وبأن رأي المدقق غير معدل بالنسبة لتلك المسألة.	
إذا لم يتم تقديم قدر كافٍ من الإفصاحات عن التشكك المادي في البيانات المالية، فإن المدقق: (المرجع: الفقرة ٣٢١ - ٣٤١) (أ) يبدي رأياً متحفظاً، حسب الاقتضاء، وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠٥ (المنقح)؛ و (ب) في قسم أساس الرأي المتحفظ (السليبي) من تقرير المدقق، ينص على وجود خطأ مادي قد يلقي بشكوك كبرى حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة وأن البيانات المالية لا تفصح عن ذلك بالقدر الكافي.	معيار التدقيق الدولي ٥٧٠ الفقرة ٢٣

وفقاً لما تم تقديمه في الفصل ١٤ من المجلد ١، يعد استخدام أساس الاستمرارية المحاسبية أساسياً في إعداد البيانات المالية. يقدم المعيار الدولي للتدقيق ٥٧٠ (المنقح) إرشادات حول مسؤولية المدقق عن تدقيق البيانات المالية فيما يتعلق باستخدام أساس الاستمرارية المحاسبية وتقييم الإدارة لقدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة، ولكنه يتناول أيضاً متطلبات إعداد التقارير.

يتطلب المعيار الدولي للتدقيق ٥٧٠ (المنقح) وجود قسم منفصل في تقرير المدقق لتناول مسألة المنشأة المستمرة وذلك عندما يكون هناك تشكك مادي مرتبط بالمنشأة المستمرة، وينبغي تناول هذا الشأن بصورة منفصلة، بمعنى ليس في فقرة التأكيد على المسألة أو فقرة المسائل الأخرى.

يلخص التوضيح التالي النتائج المترتبة على إعداد التقارير إذا تم تحديد أن أساس الاستمرارية المحاسبية ملائم، ولكن هناك تشكك مادي مرتبط بالأحداث أو الظروف التي من الممكن أن تلقي بشكوك كبرى حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة. وإذا كان أساس الاستمرارية المحاسبية غير ملائم، يطلب من المدقق أن يبدي رأياً سلبياً.

إعداد المدقق للتقارير في حال وجود تشكك مادي متعلق باستخدام مبدأ الاستمرارية المحاسبية		
إذا لم يتم الإفصاح بالقدر الكافي	إذا تم الإفصاح بالقدر الكافي	
	استخدام التقدير المهني لتقييم الوضع الملائم وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠٥ (المنقح)	
		
رأي غير معدل	رأي متحفظ	رأي سلبي
		
إضافة قسم منفصل بعنوان "التشكك المادي المتعلق بمبدأ المنشأة المستمرة"	إدراج في قسم للرأي المتحفظ في تقرير المدقق، بيان بوجود تشكك مادي والذي قد يلقي بشكوك كبرى حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة، وأن البيانات المالية لا تفصح بالقدر الكافي عن تلك المسألة	إدراج في قسم للرأي السلبي في تقرير المدقق، بيان بوجود تشكك مادي قد يلقي بشكوك كبرى حول قدرة المنشأة على الاستمرار باعتبارها منشأة مستمرة وأن البيانات المالية لا تفصح بالقدر الكافي عن هذه المسألة
مقتطف من المعيار الدولي للتدقيق ٥٧٠ (المنقح) التوضيح ٣	مقتطف من المعيار الدولي للتدقيق ٥٧٠ (المنقح) التوضيح ٢	مقتطف من المعيار الدولي للتدقيق ٥٧٠ (المنقح) التوضيح ١
أساس الامتناع عن إبداء الرأي انتهت صلاحية الترتيبات التمويلية للشركة وأصبحت المبالغ غير المسددة مستحقة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٢. لم تتمكن الشركة من الدخول في مفاوضات أخرى أو الحصول على تمويل بديل وهي تنظر في إشهار إفلاسها. يشير هذا الموقف إلى وجود تشكك مادي والذي من الممكن أن يلقي بشكوك كبرى حول قدرة الشركة على الاستمرار باعتبارها شركة مستمرة. ولا تفصح البيانات المالية عن ذلك بالقدر الكافي.	أساس الرأي المتحفظ وفقاً لما تمت مناقشته في الإيضاح xx، تنتهي صلاحية الترتيبات التمويلية للشركة وتصبح المبالغ غير المسددة مستحقة في ١٩ مارس ٢٠١٢. لم تتمكن الشركة من الدخول في مفاوضات أخرى أو الحصول على تمويل بديل. يشير هذا الموقف إلى وجود تشكك مادي والذي من الممكن أن يلقي بشكوك كبرى حول قدرة الشركة على الاستمرار باعتبارها شركة مستمرة. ولا تفصح البيانات المالية عن ذلك بالقدر الكافي.	التشكك المادي المرتبط بالمنشأة المستمرة نلفت الانتباه إلى الإيضاح xx في البيانات المالية، والذي يشير إلى أن الشركة قد تكبدت صافي خسارة بمبلغ ZZZ خلال السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٢، وفي التاريخ المذكور أعلاه، تجاوزت الالتزامات المتداولة للشركة إجمالي أصولها بمقدار ٧٧٧. ووفقاً لما ينص عليه الإيضاح ٦، فإن هذه الأحداث والظروف، جنباً إلى جنب مع المسائل الأخرى الموضحة في الإيضاح ٦، تشير إلى وجود تشكك مادي والذي قد يلقي بشكوك كبرى حول قدرة الشركة على الاستمرار باعتبارها شركة مستمرة. لم يتم تعديل رأينا فيما يتعلق بهذه المسألة.

وفقاً لما تم تقديمه بالأعلى، يقدم المعيار الدولي للتدقيق ٥٧٠ (المنقح) توضيحات على تقارير المدقق المرتبطة بالمنشأة المستمرة على النحو التالي:

التوضيح ١: تقرير مدقق يحتوي على رأي غير معدل عندما يخلص المدقق إلى وجود تشكك مادي وأن الإفصاحات الخاصة بالبيانات المالية كافية.

التوضيح ٢: تقرير مدقق يحتوي على رأي متحفظ عندما يخلص المدقق إلى وجود تشكك مادي وأن البيانات المالية بها أخطاء مادية نتيجة للإفصاحات غير الكافية.

التوضيح ٣: تقرير مدقق يحتوي على رأي سلبي عندما يخلص المدقق إلى وجود تشكك مادي وأن البيانات المالية تحذف الإفصاحات المطلوبة المتعلقة بالتشكك المادي.

توضيحات إضافية في تقرير المدقق:

الشهرة، فقرات التأكيد والفقرات الأخرى

رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ الفقرة ٦	هدف المدقق، بعد تكوينه لرأي في البيانات المالية، هو لفت انتباه المستخدم، عندما يكون التقدير المهني للمدقق ضرورياً لتحقيق ذلك، من خلال طريقة الإيصال المباشر والواضح عبر تقرير المدقق لما يلي: (أ) مسألة، والتي رغم الإفصاح عنها أو عرضها بصورة ملائمة في البيانات المالية، لها أهمية تجعلها أساسية بالنسبة لفهم المستخدم للبيانات المالية؛ أو (ب) حسب الاقتضاء، أية مسألة أخرى تكون هامة بالنسبة لفهم المستخدم للتدقيق، ولمسؤوليات المدقق أو لتقرير المدقق.

رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ الفقرة ٧	لأغراض المعايير الدولية للتدقيق، يكون للمصطلحات التالية المعاني الموضحة أدناه: (أ) فقرة التأكيد على المسألة - فقرة مدرجة في تقرير المدقق تشير إلى المسائل المعروضة أو المفصح عنها بشكل ملائم في البيانات المالية والتي، من حيث التقدير المهني للمدقق، لها أهمية أساسية بالنسبة لفهم المستخدمين للبيانات المالية. (ب) فقرة المسائل الأخرى - فقرة مدرجة في تقرير المدقق تشير إلى مسائل أخرى بخلاف المسائل المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية والتي، من حيث التقدير المهني للمدقق، لها علاقة بفهم المستخدمين للتدقيق، ولمسؤوليات المدقق أو تقرير المدقق.
معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ الفقرة ٨	إذا رأى المدقق ضرورة لفت انتباه المستخدمين لمسألة معروضة أو مفصح عنها في البيانات المالية والتي، من حيث التقدير المهني للمدقق، لها أهمية أساسية بالنسبة لفهم المستخدمين للبيانات المالية، يدرج المدقق فقرة تأكيد على المسألة في تقرير المدقق شريطة أن: (المرجع: الفقرة ٥ - ٦١) (أ) لن يُطلب من المدقق أن يعدل الرأي وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق ٧٠٥ (المنقح) نتيجة لتلك المسألة؛ و (ب) عندما يتم تطبيق المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١، لن يتم تحديد المسألة باعتبارها من ضمن مسائل التدقيق الأساسية لئتم إيصالها من خلال تقرير المدقق. (المرجع: الفقرة ١ - ٣٤).
معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ الفقرة ٩	عندما يدرج المدقق فقرة تأكيد على المسألة في تقرير المدقق، يقوم المدقق: (أ) بإدراج فقرة في قسم منفصل من تقرير المدقق بعنوان ملائم تشمل مصطلح "التأكيد على مسألة"؛ (ب) يدرج في الفقرة إشارة واضحة للمسألة التي يتم التأكيد عليها ولمكان وجود الإفصاحات ذات العلاقة التي تصف بشكل كامل تلك المسألة في البيانات المالية. تشير الفقرة فقط إلى المعلومات المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية؛ و يشير إلى أن رأي المدقق غير معدل فيما يتعلق بالمسألة التي تم التأكيد عليها. (المرجع: الفقرة ٧ - ٨١، ١٦١ - ١٧١).
معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ الفقرة ١٠	إذا رأى المدقق أنه من اللازم أن يتم إيصال مسألة بخلاف المسائل المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية والتي، من حيث التقدير المهني للمدقق، لها علاقة بفهم المستخدمين للتدقيق، أو مسؤوليات المدقق أو تقرير المدقق، يدرج المدقق فقرة المسائل الأخرى في تقرير المدقق شريطة: (أ) ألا يمنع القانون أو اللائحة ذلك؛ و (ب) عندما يتم تطبيق المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١، لا يتم تحديد المسألة باعتبارها من ضمن مسائل التدقيق الأساسية لئتم إيصالها من خلال تقرير المدقق. (المرجع: الفقرة ٩ - ١٤١)
معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ الفقرة ١١	عندما يدرج المدقق فقرة المسائل الأخرى في تقرير المدقق، فإن المدقق يدرج الفقرة في قسم منفصل بعنوان "المسائل الأخرى"، أو عنوان آخر ملائم. (المرجع: الفقرة ١٥١ - ١٧١).
معيار التدقيق الدولي ٧٠٦ الفقرة ١٢	إذا توقع المدقق إدراج فقرة تأكيد أو فقرة أخرى في تقرير المدقق، فعندها على المدقق إبلاغ أولئك المكلفين بالحوكمة بخصوص هذا التوقع والصيغة المقترحة لهذه الفقرة. (المرجع: الفقرة ١٢).

٢.٢٤ لمحة عامة - التأكيد على مسألة والمسائل الأخرى

في بعض الحالات، قد يرغب المدقق بشد انتباه المستخدمين إلى بعض المسائل في تقرير المدقق التي تعتبر أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية، أو لعملية التدقيق نفسها ومسؤوليات المدقق. ويمكن تحقيق هذا عن طريق فقرة إضافية في قسم منفصل في تقرير المدقق.

وتبين التوضيح التالي النوعين من الفقرات التي يمكن إضافتها.

التوضيح ٢٤. ٢-١

الفقرة	اعتبارات الاتصال
تأكيد مسألة	شد الانتباه لمسائل هامة تتعلق بالبيانات المالية وتم الإفصاح عنها بالفعل في البيانات المالية. المسائل المعروضة/ المفصح عنها في البيانات المالية بشكل مناسب، والتي تجعلها أهميتها أساسية لفهم المستخدمين للبيانات المالية.
أمثلة	عدم التيقن فيما يتعلق بإجراء قضائي أو تنظيمي إستثنائي أو الأحداث اللاحقة جوهرية أو كارثة كبيرة، أو غير ذلك عدم التيقن أو عدم الإتساق الهام، أو التطبيق المبكر (عندما يكون جائزاً) لأحد معايير المحاسبة الجديدة.
مسائل أخرى	مسائل ذات علاقة بفهم وظيفة التدقيق ولكن لم يتم الإفصاح عنها في البيانات المالية. أي مسألة (مسائل) غير تلك المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية، وتتعلق بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق و/ أو تقريره.
أمثلة	عدم تمكن المدقق من الانسحاب من العملية أو مسؤوليات إضافية للمدقق أو أي قيود على توزيع تقرير المدقق.

ولا تعد "فقرة التأكيد" بديلاً عن:-

- تعديل رأي التدقيق عند اللزوم؛ أو
- قيام الإدارة بالإفصاحات اللازمة في البيانات المالية.

عندما يتوقع المراقب إدراج فقرة تأكيد أو فقرة أخرى، يقوم المدقق بالاتصال مع الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة حول:-

- الحاجة للفقرة؛ و
- الصيغة المقترحة.

يحتوي المعيار الدولي للتدقيق ٥٧٠ (المنقح) أيضاً على متطلبات إدخال قسم منفصل في تقرير المدقق متعلق بأساس الاستمرارية المحاسبية وأية مواضيع أخرى مرتبطة به. ولا ينبغي تعريف أية بنود مدرجة ذات علاقة بالمنشأة المستمرة باعتبارها تأكيد على مسألة أو مسألة أخرى ولكن ينبغي أن يتم ذلك في قسم منفصل، له عنوان خاص به في تقرير المدقق. (أنظر ٣.٢٤ من هذا الفصل).

٣. ٢٤ فقرة التأكيد

إن الغرض من فقرة التأكيد هو تسليط الضوء على المسائل الهامة (التي سبق الإفصاح عنها في البيانات المالية) التي سوف تعزز فهم المدقق للبيانات المالية.

وفيما يلي أدناه المتطلبات الرئيسية لاستخدام فقرة التأكيد.

التوضيح ٢٤. ٣-١

الشروط	الملاحظات
تم الإفصاح بالكامل عن المسألة في البيانات المالية	تشير فقرة التأكيد إلى المسائل المعروضة أو المفصح عنها بالفعل في البيانات المالية، وهي ليست بديلاً عن تلك الإفصاحات. ولن تشمل الفقرة تفاصيل تزيد عن تلك الموجودة بالفعل في البيانات المالية.
لا توجد أخطاء جوهرية	ينبغي أن يحصل المدقق على دليل تدقيق كافٍ على عدم وجود خطأ مادي في البيانات المالية متعلق بالمسألة.
المكان	لا يوجد مطلب خاص بتحديد مكان الفقرة في البيانات المالية، ولكن هناك اقتراح بأن تأتي بعد قسم أساس الرأي. ويكون عنوان الفقرة "التأكيد على مسألة" أو عنوان آخر ملائم. (انظر المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٦ (المنقح) ١٦١).
ليست رأي معدل	تشير الفقرة إلى أن رأي المدقق لم يتم تعديله فيما يتعلق بالمسألة التي يتم تأكيدها.

وتتضمن معايير التدقيق الدولية متطلبات لإدراج فقرة التأكيد في تقرير المدقق.

توضيحات إضافية في تقرير المدقق:

الشهرة، فقرات التأكيد والفقرات الأخرى

التوضيح ٢٤. ٣-٢

العنوان	معيار التدقيق الدولي	الفقرة
الموافقة على شروط التكاليف بالتدقيق	٢١٠	١٩ (ب)
الأحداث اللاحقة	٥٦٠	١٢ (ب)، ١٦
الإعبارات الخاصة - عمليات تدقيق البيانات المالية المعدة وفقاً لأهداف الخاصة.	٨٠٠	١٤

وبين النموذج أدناه عينة للصياغة المقترحة.

التوضيح ٢٤. ٣-٣

مسائل أخرى لعدم اليقين الهام

على افتراض كون إفصاح الملاحظة في البيانات المالية مناسباً، فإن صيغة الفقرة ستكون على النحو التالي:

فقرة التأكيد

من دون التحفظ في رأينا، نلفت الانتباه إلى الملاحظة X في البيانات المالية، والتي تشير إلى أن الشركة هي المدعى عليه في دعوى تزعم انتهاك بعض حقوق براءات الاختراع وتطالب بحقوق الاختراع وتعويض بدل الأضرار. وقد قدمت الشركة دعوى مقابلة، وجلسات الاستماع الأولية والإطلاع على الوقائع جارية حالياً. ولا يمكن تحديد نتائج هذه المسألة في الوقت الحاضر، ولا يوجد أي مخصص لأي مسؤولية مترتبة في البيانات المالية.

يقدم المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٦ (المنقح) الأمثلة التالية على الظروف التي يمكن أن يرى المدقق فيها ضرورة إدراج فقرة التأكيد على مسألة:

- تشكك متعلق بالنتائج المستقبلية المترتبة على الدعاوى القضائية الاستثنائية أو الإجراءات التنظيمية.
- حدث لاحق هام حدث بين تاريخ البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق.
- التطبيق المبكر (عندما يكون ذلك مسموحاً به) لمعيار محاسبي جديد والذي سيكون له أثر مادي على البيانات المالية.
- كارثة كبرى والتي كان أو مازال لها أثر هام على المركز المالي للمنشأة. (المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٦ أ٤).

٢٤. ٤. الفقرة الأخرى

قد يكون وجود فقرة أخرى ضرورياً لتسليط الضوء على مسائل لم يفصح عنها مسبقاً في البيانات المالية ومن شأنها أن تكون ذات علاقة بفهم المستخدمين للتدقيق أو مسؤوليات المدقق و/أو تقريره.

ويمكن استخدام الفقرات الأخرى لتسليط الضوء على مسائل مثل:-

- القيود على توزيع تقرير المدقق - بما أن إعداد البيانات المالية (باستخدام إطار أهداف عامة) يمكن أن يتم في بعض الأحيان لغرض خاص، يمكن إدراج فقرة أخرى تبين أن تقرير المدقق معني بالمستخدمين المستهدفين وحدهم، وأنه لا ينبغي توزيعه على أو استخدامه من أطراف أخرى؛
- تسليط الضوء على مسؤوليات إضافية - قد يتطلب أو يسمح القانون أو النظام أو الممارسة المقبولة عموماً للمدقق التوسع حول مسؤوليات المدقق؛ و
- عدم التمكن من الانسحاب من العملية - إذا لم يتمكن المدقق من الانسحاب أو الاستقالة، تكون التأثيرات المحتملة محدودة بنطاق ويمكن لفقرة أخرى توضيح لم تعذر ذلك.

المتطلبات الأساسية لإستخدام فقرة "مسائل أخرى" موضحة أدناه.

الشروط	الملاحظات
لم يتم الإفصاح عن المسألة في البيانات المالية	تشير إلى مسألة غير تلك المعروضة أو المفصح عنها في البيانات المالية. وبالإضافة على ذلك، فإن الفقرة الأخرى لن تتضمن معلومات مطلوب من الإدارة تزويدها.
الإفصاح غير ممنوع	أن لا يكون الإفصاح ممنوعاً من جانب القانون أو النظام أو المعايير المهنية الأخرى مثل المعايير المتعلقة بسرية المعلومات.
الإفصاح ذو علاقة بالمستخدمين	الإفصاح ذو علاقة بفهم المستخدمين للتدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره.
لا تناقضات	أن لا تتعارض المعلومات المعروضة مع الرأي أو البنود المفصح عنها أو المعروضة في البيانات المالية. ولا تؤثر الفقرة الأخرى على رأي المدقق.
مدرجة مباشرة بعد رأي التدقيق	يتم إدراج الفقرة مباشرة بعد فقرة الرأي أو في أي مكان آخر في تقرير المدقق إذا كان ذو علاقة بقسم مسؤوليات إعداد التقارير المالية الأخرى.
المكان	يمكن إدراج الفقرة في قسم الإبلاغ عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى أو قد يتم إدراجها كقسم منفصل يلي قسم التقرير عن تدقيق البيانات المالية والإبلاغ عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى. (انظر المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٦ (المنقح) ١٦٦)
تشير إلى أن الإفصاح غير مطلوب	سيشير محتوى الفقرة الأخرى إلى أن المسألة غير مطلوب عرضها والإفصاح عنها في البيانات المالية.

تشير معايير التدقيق الدولية التالية إلى الحالات التي يلزم فيها إدراج الفقرات الأخرى.

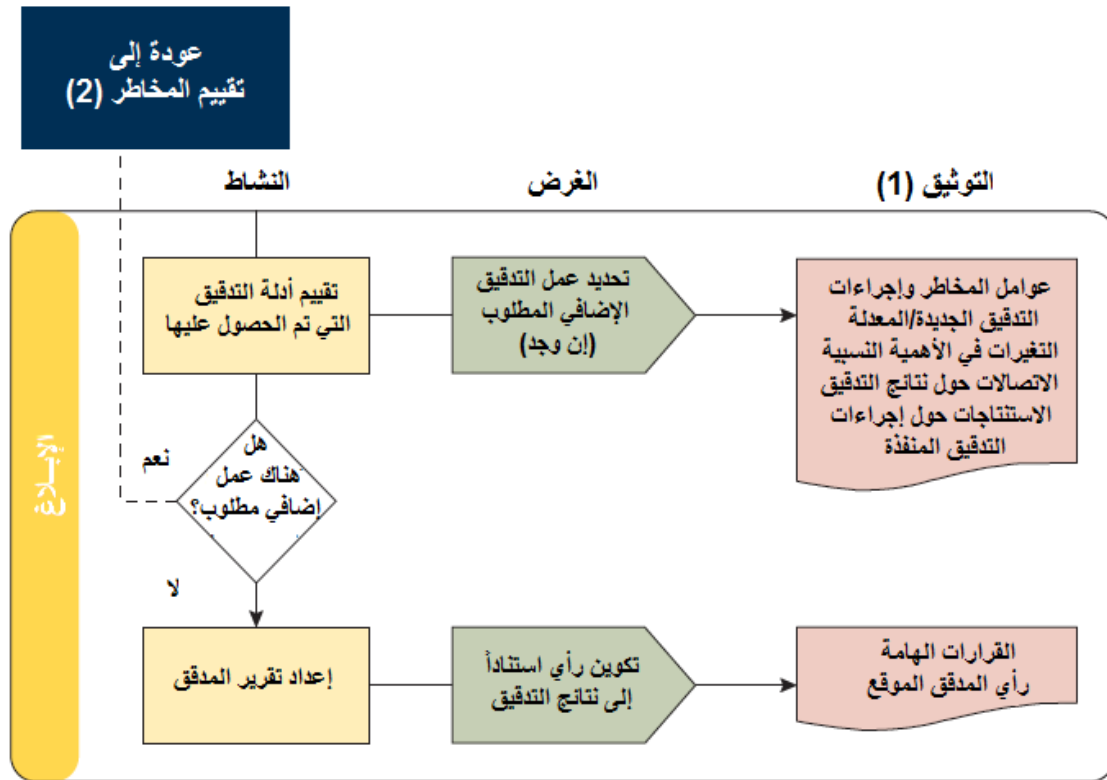
معيار التدقيق الدولي	العنوان	الفقرة
٥٦٠	الأحداث اللاحقة	١٢ (ب)، ١٦
٧١٠	المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والبيانات المالية المقارنة	١٣-١٤، ١٧-١٩

توضيحات إضافية في تقرير المدقق:

الشهرة، فقرات التأكيد والفقرات الأخرى

٢٥. المعلومات المقارنة

محتوى الفصل	معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة
إرشادات بشأن الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول المعلومات المقارنة ومسؤوليات إعداد التقارير المالية الخاصة بالمدقق.	٧١٠



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.

رقم الفقرة	أهداف معيار التدقيق الدولي
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ٥	إن أهداف المدقق هي:- (أ) الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا تم عرض المعلومات المقارنة المدرجة في البيانات المالية، في جميع المجالات الهامة، وفقاً للمتطلبات المتعلقة بالمعلومات المقارنة الواردة في إطار إعداد التقارير المالية المطبق؛ و (ب) الإبلاغ وفقاً لمسؤوليات إعداد التقارير الخاصة بالمدقق.

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ٦	لأغراض معايير التدقيق الدولية يكون للمصطلحات التالية المعاني المبينة أدناه:- (أ) المعلومات المقارنة- القيم والإفصاحات المدرجة في البيانات المالية فيما يتعلق بوحدة أو أكثر من الفترات السابقة وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. (ب) الأرقام المقابلة- المعلومات المقارنة حيث القيم والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة مدرجة باعتبارها جزءاً أساسياً للبيانات المالية للفترة الحالية، ويُقرأ فقط فيما يتعلق بالقيم والإفصاحات الأخرى المتعلقة بالفترة الحالية (يشار إليها بـ "أرقام الفترة الحالية"). كما أن مستوى التفاصيل المعروض في القيم والإفصاحات المقابلة محكوم بشكل أساسي من حيث علاقته بأرقام الفترة الحالية. (ج) البيانات المالية المقارنة- المعلومات المقارنة حيث القيم والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة مدرجة لتتم مقارنتها بالبيانات المالية للفترة الحالية ولكن، في حال تدقيقها، يشار إليها في رأي المدقق. ويمكن مقارنة مستوى المعلومات المدرجة في تلك البيانات المالية المقارنة مع البيانات المالية للفترة الحالية. ولأغراض هذا المعيار، ينبغي قراءة المراجع "الفترة السابقة" على أنها "الفترات السابقة" عندما تتضمن المعلومات المقارنة القيم والإفصاحات لأكثر من فترة واحدة.
معيار التدقيق الدولي	ينبغي على المدقق تحديد ما إذا كانت البيانات المالية تتضمن المعلومات المقارنة التي يتطلبها إطار إعداد

٧١٠ الفقرة ٧	التقارير المالية المطبق وما إذا كانت هذه المعلومات مصنفة بشكل مناسب. ولهذا الغرض، ينبغي على المدقق تقييم ما إذا كانت:- (أ) المعلومات المقارنة تتفق مع القيم والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو، حيثما كان مناسباً، المعاد بيانها؛ و (ب) السياسات المحاسبية التي تعكسها المعلومات المقارنة متسقة مع تلك المطبقة في الفترة الحالية أو، في حال وجود تغيرات في السياسات المحاسبية، ما إذا تم محاسبة تلك التغيرات بشكل مناسب وعرضها والإفصاح عنها بشكل كافٍ.
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ٨	في حال علم المدقق عن أي خطأ جوهري محتمل في المعلومات المقارنة أثناء إجراء عملية التدقيق للفترة الحالية، ينبغي على المدقق أداء إجراءات التدقيق الإضافية التي تستلزمها الظروف للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتحديد ما إذا كان هناك خطأ جوهري. وفي حال قام المدقق بتدقيق البيانات المالية للفترة السابقة، فعندها ينبغي عليه إتباع المتطلبات ذات العلاقة لمعيار التدقيق الدولي ٥٦٠. وفي حال تم تعديل البيانات المالية للفترة السابقة، يقرر المدقق اتفاق المعلومات المقارنة مع البيانات المالية المعدلة.
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ٩	على النحو المطلوب في معيار التدقيق الدولي ٥٨٠، ينبغي على المدقق طلب إقرارات خطية لجميع الفترات المشار إليها في رأي المدقق. كما ينبغي على المدقق الحصول على إقرار خطي محدد فيما يتعلق بأي إعادة بيان تم القيام به لتصحيح خطأ جوهري في البيانات المالية للفترة السابقة التي تؤثر على المعلومات المقارنة. (المرجع: الفقرة ١١).

رقم الفقرة	المقتطفات ذات العلاقة من معايير التدقيق الدولية
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ١٠	عندما يتم عرض الأرقام المقابلة، ينبغي ألا يشير رأي المدقق إلى الأرقام المقابلة المتوقعة في الظروف الواردة في الفقرات ١١ و ١٢ و ١٤. (المرجع: الفقرة ١٢).
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ١١	في حال تضمن تقرير المدقق حول الفترة السابقة، كما صدر سابقاً، رأياً متحفظاً أو حجباً للرأي أو رأياً سلبياً ولم يتم حل الأمر الذي نتج عنه التعديل، فينبغي على المدقق أن يعدل فترة رأي المدقق فيما يتعلق بالبيانات المالية للفترة الحالية. وفي فقرة الأساس للتعديل في تقرير المدقق، ينبغي على المدقق:- (أ) الإشارة إلى كل من أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة في وصف الأمر الذي نتج عنه التعديل عندما تكون آثار ذلك الأمر أو آثاره المحتملة على أرقام الفترة الحالية جوهرياً؛ و (ب) في حالات أخرى، توضيح أنه قد تم تعديل رأي التدقيق بسبب آثار الأمر الذي لم يتم حله أو آثاره المحتملة على مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة. (المرجع: الفقرة ١٣ - ١٥).
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ١٢	في حال حصل المدقق على أدلة تدقيق بأن الخطأ الجوهري موجود في البيانات المالية للفترة السابقة التي صدر بشأنها الرأي غير المعدل ولم يتم إعادة بيان الأرقام المقابلة أو القيام بالإفصاحات المناسبة، فعندها ينبغي على المدقق إبداء رأي متحفظ أو سلبي في تقرير المدقق حول البيانات المالية للفترة الحالية ومعدل بالنسبة للأرقام المقابلة المدرجة هنا. (المرجع: الفقرة ١٦)
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ١٣	في حال كانت البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من جانب المدقق السابق ولم يمنع القانون أو النظام المدقق من الرجوع إلى تقرير المدقق السابق بشأن الأرقام المقابلة وقرر القيام بذلك، فعندها ينبغي على المدقق أن يبين في الفقرة الأخرى في تقرير المدقق:- (أ) أنه قد تم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من جانب المدقق السابق؛ و (ب) نوع الرأي الذي أبداه المدقق السابق، وفي حال كان معدلاً، الأسباب وراء تعديله؛ و (ج) تاريخ ذلك التقرير. (المرجع: الفقرة ١٧).
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ١٤	في حال كانت البيانات المالية للفترة السابقة غير مدققة، ينبغي على المدقق أن يبين في الفقرة الأخرى في تقرير المدقق أن الأرقام المقابلة غير مدققة. ومع ذلك، لا يعني هذا البيان المدقق من متطلب الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن الأرصدة الافتتاحية خالية من الأخطاء التي تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية. (المرجع: الفقرة ١٨)
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ١٥	عندما يتم عرض البيانات المالية المقارنة، ينبغي أن يشير رأي المدقق لكل فترة تم من أجلها عرض البيانات المالية وتم إبداء رأي التدقيق حولها. (المرجع: الفقرة ١٩ - ١١٠).
معيار التدقيق الدولي	عند الإبلاغ عن البيانات المالية للفترة السابقة فيما يتعلق بعملية التدقيق الخاصة بالفترة الحالية، في حال

٧١٠ الفقرة ١٦	أختلف رأي المدقق حول البيانات المالية للفترة السابقة عن الرأي الذي أبداه المدقق سابقاً، ينبغي على المدقق الإفصاح عن الأسباب الفعلية وراء اختلاف الرأي في الفقرة الأخرى وفقاً لمعيار التدقيق ٧٠٦ (المنقح). (المرجع: الفقرة ١١١).
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ١٧	إذا كانت البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من جانب المدقق السابق، ينبغي على المدقق أن يبين في الفقرة الأخرى ما يلي، إضافة إلى إبداء الرأي حول البيانات المالية للفترة الحالية:- (أ) أن البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من جانب المدقق السابق؛ (ب) نوع الرأي الذي أبداه المدقق السابق، وفي حال كان معدلاً، الأسباب وراء تعديله؛ و (ج) تاريخ ذلك التقرير. إلا في حال إعادة نشر تقرير المدقق السابق حول البيانات المالية للفترة السابقة مع البيانات المالية.
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ١٨	في حال توصل المدقق إلى وجود خطأ جوهري يؤثر على البيانات المالية للفترة السابقة التي أبلغ عنها سابقاً المدقق السابق بدون إجراء تعديل عليها، فعندها ينبغي على المدقق إبلاغ المستوى المناسب من الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة بذلك الخطأ، إلا في حال مشاركة كافة المسؤولين عن الحوكمة في إدارة المنشأة، وطلب إبلاغ المدقق السابق بذلك. وفي حال تعديل البيانات المالية للفترة السابقة وموافقة المدقق السابق على إصدار تقرير المدقق الجديد حول البيانات المالية المعدلة للفترة السابقة، فعندها ينبغي على المدقق الإبلاغ عن الفترة الحالية فقط. (المرجع: الفقرة ١١٢).
معيار التدقيق الدولي ٧١٠ الفقرة ١٩	إذا كانت البيانات المالية للفترة السابقة غير مدققة، ينبغي على المدقق أن يبين في الفقرة الأخرى أن البيانات المالية المقارنة غير مدققة. ومع ذلك، لا يعني هذا البيان المدقق من متطلب الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن الأرصدة الافتتاحية خالية من الأخطاء الجوهرية التي تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية. (المرجع: الفقرة ١١٣)

١.٢٥ لمحة عامة

إن طبيعة المعلومات المقارنة الواردة في البيانات المالية للمنشأة تتوقف على متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق. وتكون مسؤوليات الإبلاغ للمدقق مستندة إلى النهج الذي يتم اعتماده من جانب القانون أو النظام أو شروط العملية للمعلومات المقارنة المعروضة.

وهناك نهجين مختلفين واسعي النطاق فيما يتعلق بالمعلومات المقارنة، على النحو المبين أدناه.

التوضيح ١.٢٥-١

المهمة	الإجراءات
الأرقام المقابلة	القيم والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة مدرجة بإعتبارها جزءاً أساسياً للبيانات المالية للفترة الحالية، وتقرأ فقط فيما يتعلق بالقيم والإفصاحات الأخرى المتعلقة بالفترة الحالية. وينبغي أن يكون رأي المدقق متعلقاً بالفترة الحالية فقط.
البيانات المالية المقارنة	المعلومات المقارنة حيث القيم والإفصاحات الأخرى للفترة السابقة مدرجة لتتم مقارنتها بالبيانات المالية للفترة الحالية ولكن، في حال تدقيقها، يشار إليها منفصلة في رأي المدقق. ويمكن مقارنة مستوى المعلومات المدرجة في تلك البيانات المالية المقارنة مع البيانات المالية للفترة الحالية. وينبغي أن يشير رأي المدقق لكل فترة تم من أجلها عرض البيانات المالية.

٢. ٢٥ إجراءات التدقيق

التوضيح ٢٥. ٢-١

المهمة	الإجراءات
الحصول على أدلة التدقيق اللازمة	الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن المعلومات المقارنة تلبى متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وما إذا كانت هذه المعلومات مصنفة بشكل مناسب. وهذا يشتمل على تقييم ما إذا كانت:- - السياسات المحاسبية التي تعكسها المعلومات المقارنة متسقة مع تلك المطبقة في الفترة الحالية أو، في حال وجود تغيرات في السياسات المحاسبية، ما إذا تم محاسبة تلك التغيرات بشكل مناسب وعرضها والإفصاح عنها بشكل كافٍ. - المعلومات المقارنة تتفق مع القيم والإفصاحات الأخرى المعروضة في الفترة السابقة أو، حيثما كان ذلك مناسباً، المعاد ببيانها.
تحديد أي أخطاء محتملة	حيثما أمكن ذلك، يتم تحديد الأخطاء الجوهرية في المعلومات المقارنة أثناء أداء عملية التدقيق للفترة الحالية، وذلك من خلال قيام المدقق بما يلي:- - أداء إجراءات التدقيق الإضافية التي تستلزمها الظروف لتحديد ما إذا كان هناك خطأ جوهري؛ - في حال تم تعديل البيانات المالية للفترة السابقة، ينبغي تحديد أن المعلومات المقارنة تتفق مع البيانات المالية المعدلة. وفي حال قام المدقق بتدقيق البيانات المالية للفترة السابقة، فعندها ينبغي عليه إتباع المتطلبات ذات العلاقة لمعيار التدقيق الدولي ٥٦٠ حول الأحداث اللاحقة. وقد تم مناقشة هذا في المجلد ١، الفصل ١٣.
الحصول على إقرارات خطية	طلب إقرارات خطية لجميع الفترات المشار إليها في رأي المدقق. وهذا قد يتضمن إقرارات خطية محددة تتعلق بأي إعادة بيان تم القيام به لتصحيح خطأ جوهري في البيانات المالية للفترة السابقة.

٣. ٢٥ الأرقام المقابلة

يبين التوضيح أدناه مسؤوليات الإبلاغ.

التوضيح ٢٥. ٣-١

عدم الإشارة إلى المقارنات في تقرير المدقق	الإجراءات
	ينبغي ألا يشير رأي المدقق إلى الأرقام المقابلة، إلا إذا تضمن تقرير المدقق حول الفترة السابقة تعديل لم يتم حله. وعلى المدقق أن يعدل الرأي للفترة الحالية من خلال:- - الإشارة إلى كل من أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة عندما تكون الآثار أو الآثار المحتملة للمسألة على أرقام الفترة الحالية جوهرياً؛ و - توضيح أنه قد تم تعديل رأي التدقيق بسبب الآثار أو الآثار المحتملة للمسألة التي لم يتم حلها على مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة.
أي إعادة بيان مطلوبة	ينبغي إبداء رأي متحفظ أو سلبى حول البيانات المالية للفترة الحالية إذا وجد خطأ جوهري في البيانات المالية للفترة السابقة التي:- - صدر بشأنها رأي غير معدل؛ و - لم يتم إعادة بيان الأرقام المقابلة أو القيام بالإفصاحات المناسبة فيها.
أرقام الفترة السابقة المدققة من شركة أخرى	في حال لم يكن المدقق ممنوعاً بموجب القانون أو النظام من الرجوع إلى تقرير المدقق السابق وقرر القيام بذلك، فينبغي على المدقق عندئذ أن يبين في الفقرة الأخرى في تقرير المدقق:- - أنه قد تم تدقيق البيانات المالية للفترة السابقة من قبل المدقق السابق؛ - نوع الرأي الذي أبداه المدقق السابق، وفي حال كان معدلاً، الأسباب وراء تعديله؛ و

• تاريخ ذلك التقرير .	أرقام الفترة السابقة غير المدققة
ينبغي البيان في الفقرة الأخرى في تقرير المدقق أن الأرقام المقابلة غير مدققة. ومع ذلك، لا يعني هذا البيان المدقق من متطلب الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن الأرصدة الافتتاحية خالية من الأخطاء الجوهرية التي تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية. وفي حال تم تحديد خطأ جوهري، سيكون مطلوباً إعادة بيان الأرقام المقابلة والقيام بالإفصاح المناسب. وإذا تعذر إعادة البيان أو الإفصاح، يتم تعديل رأي التدقيق فيما يتعلق بأي أرقام مقابلة مدرجة. إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فيطلب من المدقق بموجب المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٥ (النسخة المنقحة) أن يبدي رأياً متحفظاً أو يمتنع عن إبداء الرأي في البيانات المالية، حسب ما هو ملائم.	

٤. ٢٥. البيانات المالية المقارنة

يبين التوضيح أدناه مسؤوليات الإبلاغ.

التوضيح ٤. ٢٥ - ١

الإجراءات	الإشارة لكل فترة من الفترات المعروضة
ينبغي أن يشير رأي المدقق لكل فترة تم من أجلها عرض البيانات المالية وتم إبداء رأي التدقيق حولها.	أي تغييرات مطلوبة في الرأي السابق المقدم
في حال اختلف رأي المدقق حول البيانات المالية للفترة السابقة عن الرأي الذي أبداه المدقق سابقاً، ينبغي الإفصاح عن الأسباب الفعلية وراء اختلاف الرأي في الفقرة الأخرى.	أرقام الفترة السابقة المدققة من شركة أخرى
إضافة إلى إبداء الرأي حول البيانات المالية للفترة الحالية، ينبغي على المدقق أن يبين في الفقرة الأخرى ما يلي (إلا في حال إعادة نشر تقرير المدقق السابق مع البيانات المالية):- • أن البيانات المالية للفترة السابقة مدققة من جانب المدقق السابق؛ • نوع الرأي الذي أبداه المدقق السابق، وفي حال كان معدلاً، السبب وراء تعديله؛ و • تاريخ ذلك التقرير. وفي حال وُجد خطأ جوهري يؤثر على البيانات المالية للفترة السابقة التي أبلغ عنها سابقاً المدقق السابق بدون إجراء تعديل عليها، ينبغي على المدقق:- • إبلاغ المستوى المناسب من الإدارة وأولئك المكلفين بالحوكمة بذلك الخطأ؛ و • طلب إبلاغ المدقق السابق. وفي حال تعديل البيانات المالية للفترة السابقة وموافقة المدقق السابق على إصدار تقرير المدقق الجديد حول البيانات المالية المعدلة للفترة السابقة، فينبغي على المدقق عندئذ الإبلاغ عن الفترة الحالية فقط.	
ينبغي البيان في الفقرة الأخرى في تقرير المدقق أن البيانات المالية المقارنة غير مدققة. ومع ذلك، لا يعني هذا البيان المدقق من متطلب الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن الأرصدة الافتتاحية خالية من الأخطاء الجوهرية التي تؤثر بشكل كبير على البيانات المالية للفترة الحالية. وفي حال تم تحديد خطأ جوهري، سيكون مطلوباً إعادة بيان الأرقام المقابلة والقيام بالإفصاح المناسب. وإذا تعذر إعادة البيان أو الإفصاح، يتم تعديل رأي التدقيق فيما يتعلق بأي أرقام مقابلة مدرجة. إذا لم يتمكن المدقق من الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية، فإنه يُطلب من المدقق بموجب المعيار الدولي للتدقيق ٧٠٥ (المنقح) أن يبدي رأياً متحفظاً أو يمتنع عن إبداء الرأي في البيانات المالية، حسب ما هو ملائم. إذا واجه المدقق صعوبة كبيرة في الحصول على دليل تدقيق كافٍ وملائم على أن الأرصدة الافتتاحية لا تحتوي على أخطاء تؤثر مادياً على البيانات المالية عن الفترة الحالية، قد يحدد المدقق أيضاً أن ذلك يعد من ضمن مسائل التدقيق الأساسية التي ينبغي الإبلاغ عنها بموجب المعيار الدولي للتدقيق ٧٠١.	أرقام الفترة السابقة غير المدققة

تقارير المدقق

يشمل المعيار الدولي للتدقيق ٧١٠ التوضيحات التالية لتقارير المدقق:-

التوضيح ١ - الأرقام المقابلة (المرجع: الفقرة ٥)

فيما يلي بعض العوامل الهامة المستخدمة في التوضيح:

- تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية لمنشأة بخلاف المنشآت المدرجة باستخدام إطار العرض العادل.
- تم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (باعتبارها إطار ذو غرض عام).
- تقرير المدقق عن الفترات السابقة، والذي صدر سابقاً، يحتوي على رأي متحفظ.
- لم يتم حل المسألة التي أدت إلى التعديل.
- الآثار أو الآثار المحتملة للمسألة على أرقام الفترة الحالية هي آثار مادية وتتطلب تعديل على رأي المدقق فيما يتعلق بأرقام الفترة الحالية.

التوضيح ٢ - الأرقام المقابلة (المرجع: الفقرة ٥)

فيما يلي بعض العوامل الهامة المستخدمة في التوضيح:

- تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية لمنشأة بخلاف المنشآت المدرجة باستخدام إطار العرض العادل.
- تم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (باعتبارها إطار ذو غرض عام).
- تقرير المدقق عن الفترات السابقة، والذي صدر سابقاً، يحتوي على رأي متحفظ.
- لم يتم حل المسألة التي أدت إلى التعديل.
- الآثار أو الآثار المحتملة للمسألة على أرقام الفترة الحالية هي آثار غير مادية ولكنها تتطلب تعديل على رأي المدقق نتيجة للآثار أو الآثار المحتملة للمسألة التي لم يتم حلها على قابلية مقارنة أرقام الفترة الحالية والأرقام المقابلة.

التوضيح ٣ - الأرقام المقابلة (المرجع: الفقرة ٧)

فيما يلي بعض العوامل الهامة المستخدمة في التوضيح:

- تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية لمنشأة بخلاف المنشآت المدرجة باستخدام إطار العرض العادل.
- تم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (باعتبارها إطار ذو غرض عام).
- تم عرض الأرقام المقابلة، وتم تدقيق البيانات المالية عن الفترات السابقة من قبل مدقق كان يشغل المنصب سابقاً.
- المدقق ليس ممنوعاً بموجب القانون أو اللائحة من الإشارة إلى تقرير المدقق السابق عن الأرقام السابقة وقد قرر القيام بتلك الإشارة.

التوضيح ٤ - البيانات المالية المقارنة (المرجع: الفقرة ٩)

تشمل بعض العوامل الهامة المستخدمة في التوضيح ما يلي:

- تدقيق مجموعة كاملة من البيانات المالية لمنشأة بخلاف المنشآت المدرجة باستخدام إطار العرض العادل.
- تم إعداد البيانات المالية من قبل إدارة المنشأة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (باعتبارها إطار ذو غرض عام).
- من المطلوب من المدقق أن يعد تقاريراً عن البيانات المالية للفترة الحالية والبيانات المالية عن الفترة السابقة فيما يتعلق بتدقيق السنة الجارية.
- تقرير المدقق عن الفترة السابقة، والذي صدر سابقاً، يحتوي على رأي متحفظ.
- لم يتم حل المسألة التي أدت إلى التعديل.
- الآثار أو الآثار المحتملة للمسألة على أرقام الفترة الحالية هي آثار مادية بالنسبة للبيانات المالية عن الفترة الحالية والبيانات المالية عن الفترة السابقة على حد سواء وتتطلب تعديل على رأي المدقق.

For more information please contact:
Christopher Arnold
Head of SME/SMP and Research
ChristopherArnold@ifac.org
T +1 212 286 9344
www.ifac.org/SMP